

MAGISTERARBEIT

Titel der Magisterarbeit

„Die verfassungs- und gemeinschaftsrechtlichen Aspekte
der Besteuerung von Erbschaften“

Verfasserin

Astrid Schmid, Bakk.

angestrebter akademischer Grad

Magister der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
(Mag.rer.soc.oec.)

Wien, im Januar 2008

Studienkennzahl lt. Studienblatt: A 0000128

Studienrichtung lt. Studienblatt: A 066 915 Magisterstudium Betriebswirtschaft

Betreuer: o. Univ.-Prof. Dr. Dr. Eduard Lechner

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung.....	1
2. Die wichtigsten Regelungen der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich	3
2.1. Einleitung	3
2.2. Was unterliegt der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer?	4
2.3. Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht.....	4
2.4. Bewertung	4
2.5. Steuersatz und Steuerklassen.....	6
2.5.1. Unterscheidung zwischen Ehegemeinschaft und Lebensgemeinschaft	6
2.6. Steuerbefreiungen.....	7
2.7. Zuwendungen an Privatstiftungen	9
3. Argumente für bzw. gegen die Erbschafts- und Schenkungssteuer	10
3.1. Argumente für eine Besteuerung von Erbschaften	10
3.2. Argumente gegen eine Besteuerung von Erbschaften.....	14
4. Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung von Erbschaften	18
4.1. Erbschaftssteuer und Grundstückseinheitswerte	18
4.2. Stand der Rechtsprechung in Österreich	20
4.2.1. Anlassfall zur Aufhebung der Erbschaftssteuer.....	20
4.2.2. Einleitung des Gesetzesprüfungsverfahren zur Erbschaftssteuer durch den VfGH	23
4.2.3. Der Verfassungsgerichtshof weitet das Gesetzesprüfungsverfahren aus.....	27
4.2.4. Entscheidung vom 7. März 2007 zur Erbschaftssteuer	30
4.2.5. Die Folgen nach der Aufhebung der Erbschaftssteuer.....	32
4.2.5.1. Aufschiebende Bedingungen und Befristungen.....	33
4.2.5.2. „Aufleben“ der Grunderwerbsteuer durch den Wegfall der Erbschaftsteuer?	36
4.2.5.3. Dominoeffekt für weitere Abgaben?	38
4.3. Anlassfall zur Aufhebung der Schenkungssteuer.....	39
4.3.1. Einleitung des Gesetzesprüfungsverfahren zur Schenkungssteuer durch den VfGH	39
4.3.2. Erkenntnis zur Schenkungssteuer vom 15. Juni 2007.....	41
4.4. Mögliche Modelle des Gesetzgebers als Ersatzlösung	42
4.5. Stand der Rechtsprechung in Deutschland	43

4.5.1. Der deutsche Ausgangsfall	44
4.5.2. Beschluss des Bundesverfassungsgerichtshof vom 7. November 2006.....	45
4.5.3. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts.....	47
4.5.4. Folgen der Verfassungswidrigkeit in Deutschland.....	48
5. Die gemeinschaftsrechtlichen Aspekte der Besteuerung von Erbschaften	50
5.1. Einleitung.....	50
5.2. Harmonisierungsmaßnahmen für die Erbschaftssteuer	52
5.3. Zur Anwendbarkeit des EG-Vertrages auf die Erbschaftsteuer	54
5.3.1. EuGH- Urteil vom 11. Dezember 2003, Rs C-364/01 (Barbier)	54
5.4. Auswirkungen der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten auf die Erbschafts- und Schenkungssteuer	57
5.4.1. Diskriminierende Regelungen des österreichischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts.....	57
5.4.2. Beschränkende Regelungen des österreichischen Erbschaft- und Schenkungssteuerrechts.....	59
5.4.2.1. Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht	59
5.4.2.2. Erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht (Rs. Van Hilten-van der Heijden)	60
5.4.2.3. Bewertung in- und ausländischen Grundvermögens (Rs Theodor Jäger)..	64
5.4.2.4. Befreiungen für Zuwendungen an gemeinnützige Einrichtungen.....	66
5.4.2.5. Befreiung von endbesteuerten Kapitalanlagen	67
5.4.2.6. Freibetrag für die Unternehmensübertragung.....	68
5.5. Erbschaftssteuern und Doppelbesteuerungsabkommen.....	69
5.5.1. Deutschland kündigt das Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer mit Österreich	72
Zusammenfassung	75
Lebenslauf.....	78

Abkürzungsverzeichnis

ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch
Abs	Absatz
Anm	Anmerkung
Art	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BverfG	Bundesverfassungsgericht
BVG	Bundesverfassungsgesetz
bzw	beziehungsweise
CH	Schweiz
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
dErbStG	deutsches Erbschaftssteuergesetz
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
ErbStG	Erbschaftssteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
FJ	Finanzjournal
gem	Gemäß
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrEStG	Grunderwerbssteuergesetz
iSd	im Sinne des
iVm	in Verbindung mit
Kest	Kapitalertragssteuer
NL	Niederlande
NZ	Notariatszeitung
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
RdW	Recht der Wirtschaft
Rs	Rechtssache

Rz	Randziffer
SWI	Steuer und Wirtschaft international
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei
ua	und andere
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel

Literaturverzeichnis

- Beiser**, Die Erbschafts- und Schenkungssteuer – eine verfassungsrechtliche Analyse, RdW 2006, 378
- Berger**, „Aufleben“ der Grunderwerbsteuer durch Wegfall der Erbschaftssteuer, RdW 2007, 248
- Berghuber/Picek/Schratzenstaller**, Perspektiven der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich (2007)
- Brigola**, Das System der EG- Grundfreiheiten: Vom Diskriminierungsverbot zum spezifischen Beschränkungsverbot (2004)
- Bruckner**, Fachsenat für Steuerrecht zur Aufhebung der Erbschaftssteuer durch den VfGH und zum Gesetzesprüfungsverfahren zur Schenkungssteuer, ÖStZ 2007, 270
- Bruckner, Fröhlich**, Bedingungen und Befristungen in der Erbschaftssteuer, ÖStZ 2007, 318
- Bruckner**, Ist die Erbschaftssteuer verfassungswidrig?, ÖStZ 2007, 6
- Bruckner**, Kein Ausweg aus der Erbschaftssteuer, derStandard vom 17.4.2007
- Bruckner**, Quo vadis Endbesteuerung?, persaldo 2004, 29
- Burgstaller/Haslinger**, Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht – Neue Entwicklungen in der europäischen Rechtssprechung, SWI 2004, 108
- Doralt**, Statt Erbschaftssteuer: „Stiftungssteuer“ und „Grundsteuer II“, RdW 2006, 589
- Doralt/Ruppe**, Steuerrecht II ⁵ (2006)
- Dorazil/Taucher**, ErbStG ⁴ (2001)
- Farny**, Vermögen, Erben und Erbschaftssteuer in Österreich (1997)
- Fellner**, Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftswidrig?, SWK 2006, 775
- Fellner**, Bewertung von Grundbesitz verfassungswidrig – Reformen jahrzehntelang verschleppt, RdW 2006, 793
- Fellner**, Die Erbschaftssteuer im Jahre 2000 – ein Torso SWK 2000, 465
- Fellner**, Neue Entwicklungen im Bewertungs- sowie Erbschafts- und Schenkungsteuerrecht, taxlex 2006, 375
- Fellner**, Notwendige Reformen, persaldo 2006, 16
- Fraberger in Aigner ua.**, Erbschaftssteuern und Doppelbesteuerungsabkommen, Band 21 (2002)
- Fraberger**, Einheitswerte ade?! ErbStG – quo vadis? SWK 2006, 746
- Fraberger**, Erbschaftsteuer und Gemeinschaftsrecht, SWI 1998, 302
- Fraberger**, VfGH zur ErbSt: „Anfang vom Ende“ oder „Startschuss zum strukturierten Neubeginn“?, SWK 2007, 446

Fraberger/Burgstalle/Haslinger, Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer, taxlex 2006, 707

Fraberger/Petritz, VfGH hebt auch Schenkungssteuer auf!, SWK 2007, 819

Glega/Marschner, VfGH zu Gebühren und Erbschaftssteuer, RdW 2006, 664

Götzenberger, Deutsches Bundesverfassungsgericht hält deutsches Bewertungs- und Erbschaftssteuerrecht für verfassungswidrig, SWI 2007, 134

Griller/Holoubek, Europäisches und öffentliches Wirtschaftsrecht ³ (2004)

Haunold/Tumpel/Widhalm, EuGH: Kapitalverkehrsfreiheit steht einer erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht nicht entgegen, SWI 2006, 289

Haunschmidt, Erbschaft kompakt – Erben und vererben leicht gemacht (2003)

Hohenwarter/Plansky, Besteuerung von Erbschaften nach Wegzug in einen Drittstaat im Gemeinschaftsrecht, SWI 2005, 417

Holoubek/Lang, Rechtsprechungsübersicht Verfassungsgerichtshof, ecolex 2006, 702

Hristov, Verfassungswidrige deutsche und österreichische Erbschaftsteuer, ecolex 2007, 282.

Jirousek, Deutschland bereitet Kündigung der Erbschaftsteuer –DBA mit Österreich vor, ÖStZ 2007, 416

Kirchmayr/Achatz, Aus für die niedrige Einheitsbewertung?, taxlex 2006, 341

Kirchmayr/Achatz, Noch einmal: VfGH zur Erbschaftssteuer, taxlex 2007, 1

Kirchmayr/Achatz, Soll die Erbschaftssteuer abgeschafft werden? taxlex 2006, 469

Kirchmayr/Achatz, Zum endgültigen Ende der Erbschafts- und Schenkungssteuer, taxlex 2007, 157

Kofler, Erbschaftssteuer und Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten, taxlex-EC 2006, 317

Lacina für eine Beibehaltung der Erbschaftssteuer, SWK 1994, 59

Lang/Schuch/Staringer, Steuerrecht I und II (2006)

Lenneis, Keine Erbschaftssteuer auf EU- Sparbücher, SWK 2006, 417

Loukota, EG- Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, Band 44 (2006)

Marschner, Die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Erbschafts- und Schenkungssteuer und ihre Auswirkungen in der Praxis, FJ 2007, 123

Novacek, Einheitswerte und Erbschaftssteuer, ÖStZ 2007, 4

Öhlinger, Verfassungsrecht ⁶ (2005)

- Postl**, Einheitsbewertung am Prüfstand des VfGH, taxlex 2006, 410
Pressemitteilung BMF Nr. 109/2007 Eckpunkte der Erbschaftssteuer vom 7.11.2007
- Puchinger**, Erbschafts- und Schenkungssteuer vom dreifachen Einheitswert bei Grundstücken ade?, FJ 2006, 205
- Puchinger**, Neues vom VfGH: Erbschaftssteuer könnte fallen, FJ 2007, 1
- Ruppe**, Erbschaftssteuer und VfGH: Ausweitung des Prüfungsbeschlusses, NZ 2007, 45
- Ruppe**, Verfassungswidrigkeit der Erbschaftssteuer – verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Schenkungssteuer, NZ 2007, 101
- Schneider/Urtz**, Nach VfGH-Entscheidung: Überlegungen für eine Reform der Erbschaftssteuer, Ges 2007, 117
- Stangl**, Zum Kriterium der Gegenseitigkeit im Erbschaftssteuerrecht, SWI 2002, 233
- Taucher**, Erbschaftssteuerrecht – Europarecht, NZ 2004, 40
- Toifl**, VfGH: Verfassungswidrigkeit der erbschafts- und schenkungssteuerlichen Grundstücksbewertung, RdW 2006, 361
- Tumpel**, Die Europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 27
- Urban**, Auswirkungen des Gesetzesprüfungsverfahrens auf die land- und forstwirtschaftliche Einheitsbewertung, SWK 2006, 983
- Urnik/Fritz-Schmied**, Steueroptimierung bei Übertragung von Einzelunternehmen und Gesellschaftsanteilen (2006)
- Wagner**, Unterschiedliche Bewertung ausländischen Vermögens gemeinschaftswidrig, SWI 2007, 527
- Widinski**, Auswirkungen der Kündigung des Erbschaftssteuerabkommens zwischen Österreich und Deutschland, ÖStZ 2007, 550
- Wolf**, Unentgeltliche Betriebsübertragung im Familienverband zukünftig ohne Steuerbelastung?, SWK 2007, 1126

1. Einleitung

In den letzten Jahren wurde von verschiedenen Seiten immer wieder die Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer gefordert. Diese Diskussion entbrannte neuerlich, nachdem der Verfassungsgerichtshof bestimmte Teile des Erbschaftssteuergesetzes und danach auch des Schenkungssteuergesetzes, für verfassungswidrig erklärte. Der Verfassungsgerichtshof hat dem Gesetzgeber im Zuge des Urteiles die Möglichkeit gegeben, das Gesetz innerhalb einer so genannten „Reparaturfrist“ bis Ende Juli 2008 zu reformieren. Damit erweist sich der Verfassungsgerichtshof als wahrer Motor der Steuerreformen.

Kann sich die Bundesregierung nicht auf eine Neuregelung einigen, so wird nach der gesetzten Frist die Aufhebung wirksam, und es kommt zu einer Abschaffung der Erbschaftsteuer aufgrund mangelnder Verfassungskonformität.

Dem Gesetzgeber stehen die folgenden Möglichkeiten, auf das Urteil des Verfassungsgerichtshofes zu reagieren, zur Verfügung:¹

- Die Erbschafts- und Schenkungssteuer wird vom Gesetzgeber zur Gänze abgeschafft.
- Die Erbschafts- und Schenkungssteuer wird dem Grunde nach beibehalten, aber einer Totalreform unterzogen. Das Gesetz könnte im Zuge einer großen Steuerreform 2010 „repariert“ werden. Bedenklich wäre aber, das erbschafts- und schenkungssteuerfreie „Fenster“ im Zeitraum zwischen 1. August 2008 und dem Inkrafttreten der Steuerreform 2010.²
- Durch eine Verfassungsbestimmung im Nationalrat könnte die Erbschafts- und Schenkungssteuer in der gängigen Form beibehalten werden.
- Der Gesetzgeber reagiert nicht. Das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz wird zur bloßen „Rumpfsteuer“ und existiert nur in

¹ Vgl.: Fraberger, VfGH zur ErbSt: „Anfang vom Ende“ oder „Startschuss zum strukturierten Neubeginn“?, SWK 2007, 448.

² Vgl.: Kirchmayr/Achatz, Zum endgültigen Ende der Erbschafts- und Schenkungssteuer, taxlex 2007, 157.

den nicht aufgehobenen Teilen weiter. Dies gilt insbesondere für die Zweckzuwendungen, sowie für die laufende Rentenbesteuerung nach § 29 ErbStG. Auch die Möglichkeit der Steuerrückerstattung nach § 33 ErbStG dürfte anwendbar bleiben. Ohne allgemeine Besteuerung von unentgeltlichen Zuwendungen ist dies allerdings schlecht rechtfertigbar und daher ebenfalls verfassungsrechtlich bedenklich.

- Aufhebung des „Resterbschaftssteuergesetzes“. Auch die letzten Steuertatbestände würden in diesem Fall beseitigt werden.³

Nach dem derzeitigen Stand der politischen Diskussion soll die Erbschaftssteuer nicht reformiert werden, sondern „auslaufen“ und damit ab dem 1. August 2008 außer Kraft treten.

Würde sich die Bundesregierung für eine Totalreform der Erbschaftssteuer entscheiden, müsste, um eine verfassungskonforme Lösung erzielen zu können, wohl auch die Erbschaftssteuerfreiheit für endbesteuertes Kapitalvermögen fallen.

Für eine Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer könnte sprechen, dass aufgrund gemeinschaftsrechtlicher Einflüsse wiederum Reformbedarf besteht. Beim EuGH sind nämlich zwei Vorabentscheidungsersuchen deutscher Gerichte anhängig, die unmittelbare Auswirkungen auf die erbschafts- und schenkungssteuerlichen Bewertungs- und Steuerbegünstigungsbestimmungen haben könnten.⁴

Die Beibehaltung einer stark reduzierten Erbschaftssteuer hätte den Standortvorteil, dass keine bzw. eine geringe Gefahr der Aufkündigung von für Österreich vorteilhaften Erbschaftssteuer-DBA's besteht.⁵

Eine Frage bleibt allerdings weiterhin ungeklärt, und zwar die Frage was mit den Grundstückseinheitswerten passiert, die ja nicht nur für die Erbschafts- und Schenkungssteuer gelten, sondern auch noch für eine Reihe anderer Abgaben.

³ Vgl.: Kirchmayr/Achatz, Zum endgültigen Ende der Erbschafts- und Schenkungssteuer, taxlex 2007, 157.

⁴ Vgl.: Fraberger, VfGH zur ErbSt: „Anfang vom Ende“ oder „Startschuss zum strukturierten Neubeginn“?, SWK 2007, 449.

⁵ Vgl.: Kirchmayr/Achatz, Soll die Erbschaftsteuer abgeschafft werden?, taxlex 2006, 469.

Angesichts der geäußerten Bedenken gegen die veralteten Einheitswerte dürfte eine Anpassung der Einheitswerte wohl unumgänglich sein.⁶

2. Die wichtigsten Regelungen der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich

2.1. Einleitung

Steuerpolitischer Zweck der Erbschaftssteuer ist die Besteuerung des unentgeltlichen Vermögensüberganges. Die geltende Erbschaftssteuer ist als Erbanfallsteuer konzipiert, welche die Bereicherung des einzelnen Erwerbers, durch unentgeltlichen Vermögensübergang, bei diesem erfasst. Sie kann aber auch als Vermögenssteuer bezeichnet werden, da sie das Vermögen selbst im Zeitpunkt der Übertragung und nicht die Erträge aus dem Vermögen besteuert.⁷

Zur Ergänzung der Erbschaftsbesteuerung und zur Vermeidung von Umgehungen regelt sie zugleich Schenkungen. Vorläufer des heutigen Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 ist das deutsche Erbschaftssteuergesetz 1925.⁸

Da die Erbschafts- und Schenkungssteuer Rechtsvorgänge wie z.B. den Erwerb durch Erbanfall oder Schenkungen in den Mittelpunkt stellt und regelmäßig an diesen Vorgängen anknüpft, wird sie als Rechtsverkehrssteuer bezeichnet. Hinsichtlich der Einhebung folgt die Erbschafts- und Schenkungssteuer der traditionellen Zuordnung. Sachlich zuständig sind die Finanzämter für Gebühren und Verkehrssteuern. Die Erbschaftssteuer ist eine gemeinschaftliche Bundesabgabe, wobei der Ertrag zu 70 Prozent dem Bund zufließt und die restlichen 30 Prozent erhalten die Länder.

Auch der Begriff Personensteuer wird im Zusammenhang mit der Erbschafts- und Schenkungssteuer gerne genannt, weil sie vom Abgabenschuldner nicht auf Dritte überwältzt werden kann und weil sie das persönliche Naheverhältnis des Erwerbers zum Zuwendenden berücksichtigt.

⁶ Vgl.: Bruckner, Ist die Erbschaftsteuer verfassungswidrig?, ÖStZ 2007, 9.

⁷ Vgl.: Dorazil/Taucher, ErbStG ⁴ (2001), 6f.

⁸ Vgl.: Doralt/Ruppe, Steuerrecht II ⁵ (2006), Rz 103.

Die Höhe des Steuersatzes ergibt sich aus der Höhe des Erbanfalles beim einzelnen Erwerber und dem familienrechtlichen Naheverhältnis zum Erblasser.⁹

2.2. Was unterliegt der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer?

Nur der unentgeltliche Vermögensübergang von einer Person auf eine andere zu Lebzeiten oder von Todes wegen unterliegt der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer und sie wird für jeden einzelnen Bedachten nach dem ihm zufallenden Vermögensanteil errechnet.¹⁰

Der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegen:

- der Erwerb von Todes wegen (§ 2 ErbStG)
- Schenkungen unter Lebenden (§ 3 ErbStG)
- Zweckzuwendungen (§ 4 ErbStG)

2.3. Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht

Im Erbschaftssteuergesetz wird zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht unterschieden. Ist entweder der Erbe oder der Erblasser Inländer, so besteht unbeschränkte Steuerpflicht und der gesamte Vermögenserwerb (Weltvermögen) wird der Besteuerung unterworfen. Im Gegensatz dazu erfasst die beschränkte Steuerpflicht nur bestimmtes inländisches Vermögen.¹¹

2.4. Bewertung

Gemäß § 19 Abs 1 ErbStG richtet sich die Bewertung des Erbanfalls grundsätzlich nach den allgemeinen Bewertungsvorschriften. Als „Bewertungsgrundsatz“ sieht § 10 BewG die Bewertung mit dem gemeinen Wert vor, welcher auch oft als „Verkehrswert“ bezeichnet wird. Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, den ein Privater im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung erzielen könnte.

⁹ Vgl.: Doralt/Ruppe, Steuerrecht II ⁵ (2006), Rz 104.

¹⁰ Vgl.: Haunschildt, Erbschaft kompakt - Erben und vererben leicht gemacht (2003), 91.

¹¹ Vgl.: § 6 Abs 1 ErbStG.

Für sonstiges Betriebsvermögen, also Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, ist der Teilwert maßgebend. Der Teilwert ist jener Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, dass der Betrieb fortgeführt wird.¹²

Zusammenfassend kann man sagen:

- der Teilwert ist der Fortführungswert,
- der gemeine Wert ist der Einzelveräußerungswert (Liquidationswert).¹³

Wertpapiere, insbesondere börsennotierte Aktien sind gemäß § 13 Abs 1 BewG mit dem Kurswert anzusetzen. Nach § 13 Abs 2 BewG ist für GmbH- Anteile sowie für Aktien, die im Inland keinen Kurswert haben, also nicht börsennotiert sind, grundsätzlich der gemeine Wert maßgebend. Wenn sich der gemeine Wert jedoch nicht aus Verkäufen ableiten lässt, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.

Für Kapitalforderungen und Schulden bildet grundsätzlich der Nennwert die Bemessungsgrundlage.¹⁴

Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke ist das Dreifache des Einheitswertes maßgebend.¹⁵

Durch diese unterschiedlichen Wertmaßstäbe kommt es zu erheblichen Differenzierungen, die durch die progressive Gestaltung des Tarifs in ihrer Auswirkung noch verstärkt werden können. Aus dem Blickwinkel des verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatzes wurde daher bereits mehrfach nach einer sachlichen Rechtfertigung dafür gefragt.¹⁶

¹² Vgl.: § 12 BewG.

¹³ Vgl.: Doralt/Ruppe, Steuerrecht II ⁵ (2006), Rz 20ff.

¹⁴ Vgl.: § 14 BewG.

¹⁵ Vgl.: § 19 Abs 2 ErbStG.

¹⁶ Vgl.: Lang/Schuch/Staringer, Steuerrecht I und II (2006), 68.

Grundsätzlich gilt gemäß § 20 Abs 1 ErbStG der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber als Erwerb. Bewertungsstichtag für die Wertermittlung ist bei Erwerben von Todes wegen grundsätzlich der Zeitpunkt des Todes des Erblassers. Eine Wertänderung nach diesem Zeitpunkt ist für die Steuerbemessung daher unerheblich. Schließen die Erben beispielsweise nach Abgabe der Erbserklärung ein Abkommen über die Aufteilung des Nachlasses, so gilt der Anteil am steuerlich bewerteten Nachlassvermögen und nicht der effektiv zugeteilte Vermögensgegenstand als angefallen.¹⁷

2.5. Steuersatz und Steuerklassen

Die Höhe der Erbschaftssteuer ist progressiv ausgestaltet. Der Steuersatz richtet sich einerseits nach der Höhe des Erwerbes und andererseits nach dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen Erblasser und dem Bedachtem.¹⁸ Insgesamt wird im bestehenden Erbschaftssteuergesetz zwischen fünf Steuerklassen unterschieden. In die Steuerklasse I fallen z.B. die Kinder und der Steuersatz beginnt bei 2 Prozent und endet bei 15 Prozent. In der Steuerklasse V beginnt der Steuersatz bei 14 Prozent und endet beim Höchststeuersatz von 60 Prozent.¹⁹

Je entfernter also die Verwandtschaft vom Erblasser oder Geschenkgeber, desto höher die Steuerklasse und desto mehr Erbschaftssteuer wird fällig.

Durch die Höhe der Steuersätze wird deutlich, dass die Zahlung von Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer große finanzielle Schwierigkeiten mit sich bringen kann. Sie kann zu einem erheblichen Vermögensverlust oder zumindest zu einer erheblichen Vermögensminderung führen.²⁰

2.5.1. Unterscheidung zwischen Ehegemeinschaft und Lebensgemeinschaft

Achtung ist auch bei der Unterscheidung Ehegemeinschaft und Lebensgemeinschaft geboten.

¹⁷ Vgl.: Fellner, Die Erbschaftssteuer im Jahre 2000 – ein Torso, SWK 2000, 466.

¹⁸ Vgl.: § 8 Abs 1 ErbStG.

¹⁹ Vgl.: § 7 Abs 1 ErbStG.

²⁰ Vgl.: Dorazil/Taucher, ErbStG⁴ (2001), 8.

Während Ehegatten in die Steuerklasse I eingeordnet werden, werden Lebensgefährten nicht explizit erwähnt, weshalb sie in die letzte Steuerklasse, nämlich in die Steuerklasse V fallen, was wiederum eine erhebliche Erhöhung der Erbschaftssteuer bedeutet.²¹

Mit Erkenntnis vom 12. Oktober 2006 hat der Verfassungsgerichtshof eine Beschwerde abgewiesen, die insbesondere die Unterscheidung zwischen Ehegemeinschaften und Lebensgemeinschaften bei den Steuerklassen rügt.²²

Der Gerichtshof hat damit argumentiert, dass das Eingehen einer Ehe eine umfassende eheliche Lebensgemeinschaft begründet, die nur unter bestimmten Voraussetzungen wieder aufgelöst werden kann. Eine Ehe ziehe eine Reihe von persönlichen Rechtswirkungen nach sich, welche es bei einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft nicht gibt.

Insbesondere erbrechtliche Konsequenzen werden nur mit der Ehe und nicht mit einer anderen Form der Partnerschaft verknüpft. Aus verfassungsrechtlicher Sicht kann es dem Gesetzgeber des Erbschaftsteuergesetzes daher nicht entgegengehalten werden, wenn er bei der Abstufung des Tarifs den Wertentscheidungen des Erbrechts folgt.²³

2.6. Steuerbefreiungen

Der Steuersatz ist bei Schenkungen unter Lebenden und Erbschaften grundsätzlich gleich. Erhebliche Unterschiede gibt es jedoch bei den Steuerbefreiungen.

Insbesondere ist hier die Steuerbefreiung bei Erwerben von Todes wegen für Kapitalvermögen, welches im Zeitpunkt des Todes endbesteuert ist, zu erwähnen.

Mit der Einführung des Endbesteuerungsgesetzes mit Wirkung 1. Jänner 1993 wurde die Erbschaftsteuer durch die Ungleichbehandlung der verschiedenen Vermögenswerte im Verhältnis zur Schenkungssteuer zunehmend fragwürdig.

²¹ Vgl.: Dorazil/Taucher, ErbStG⁴ (2001), § 7 Anm 6.3.

²² Vgl.: VfGH 12.10.2006, B 771/06.

²³ Vgl.: VfGH 12.10.2006, B 771/06.

Diese Steuerbefreiung führt nämlich dazu, dass z.B.: Bargeld dem Normaltarif unterliegt, während die Erbschaft von Sparbüchern gänzlich steuerfrei ist.

In der Literatur wird die Schließung dieser „endbesteuerungsbedingten Lücke“ als Mindestpreis für die Einleitung einer gerechten und breiteren Erbschaftssteuerreform gesehen. Diese Ungleichbehandlung sei noch viel gravierender als die vom VfGH aufgegriffene Unterbewertung von Liegenschaftsvermögen im Rahmen der Einheitsbewertung.²⁴

Eingeführt wurde das Endbesteuerungsgesetz seinerzeit von den beiden Großparteien ÖVP und SPÖ und es wurde als großer steuerpolitischer Erfolg verkauft. Ziel dieses Gesetzes war vor allem eine radikale Steuervereinfachung, denn mit dem verwaltungstechnisch einfachen KEST- Abzug durch die Banken sollten gleich drei Steuern abgegolten werden, nämlich die Einkommensteuer auf die Zinserträge, sowie die Vermögensteuer und die Erbschaftssteuer für die Kapitalanlagen.²⁵

Den bestehenden verfassungsrechtlichen Bedenken hat der Gesetzgeber durch eine eigene Verfassungsbestimmung den Boden entzogen. Für die Aufhebung des Endbesteuerungsgesetzes wäre nun eine Zweidrittelmehrheit im Parlament notwendig und sie würde vermutlich einen erheblichen Teil der Steuerpflichtigen erbschaftssteuerlich wieder in die Illegalität treiben.²⁶

Will man die Steuerbefreiung für Kapitalvermögen jedoch beibehalten, kann das Erbschaftssteuerrecht im Wesentlichen nur auf die unentgeltliche Übertragung von Grundstücken reduziert werden, denn die Steuerbefreiung für Kapitalvermögen müsste, um halbwegs gerecht zu sein, weiter ausgedehnt werden, und zwar auf Bargeld, Anteile an Kapitalgesellschaften unabhängig von deren Beteiligungshöhe und sonstige Unternehmensübertragungen.

Eine Totalreform der Erbschaftsteuer sollte jedenfalls dazu führen, dass die bestehenden Ungleichbehandlungen wie beispielsweise die Steuerbefreiung für Erwerbe von Todes wegen von endbesteuertem Kapitalvermögen beseitigt werden.

²⁴ Vgl.: Kirchmayr/Achatz, Soll die Erbschaftssteuer abgeschafft werden?, taxlex 2006, 469.

²⁵ Vgl.: Bruckner, Quo vadis Endbesteuerung?, persaldo 2004, 29.

²⁶ Vgl.: Bruckner, Ist die Erbschaftssteuer verfassungswidrig? ÖStZ 2007, 8.

Die alleinige Aufhebung der Unterbewertung von Grundvermögen im Rahmen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes, würde diese Ungerechtigkeit nicht beseitigen.²⁷

2.7. Zuwendungen an Privatstiftungen

Stiftungen dienen in erster Linie dazu, das vom Stifter gewidmete Vermögen für ihn, seine Familie und die Nachkommen zu bewahren. In Österreich gibt es rund 2800 Privatstiftungen, die somit erhebliche Vermögenswerte steuerschonend übertragen.²⁸

Die Regelung des § 8 Abs 3 lit b ErbStG stellt eine wichtige Durchbrechung des allgemeinen Steuertarifs dar, denn die „Eintrittsabgabe“ für Zuwendungen von Vermögen an Privatstiftungen durch den Stifter selbst beträgt grundsätzlich fünf Prozent, und zwar unabgänglich von der Höhe des Vermögens. Werden Grundstücke übertragen, so erhöht sich dieser Steuersatz grundsätzlich um 3,5 Prozent, nämlich um das so genannte „Grunderwerbssteuer – Äquivalent“.²⁹

Da eine Privatstiftung nicht „sterben“ kann ist somit mit dieser „Eintrittsabgabe“ die Erbschaftssteuer abgegolten. Die Übertragung des Vermögens löst demnach nur einmal eine relativ geringe Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer aus, denn Zuwendungen, die an Begünstigte der Stiftung erfolgen unterliegen gemäß § 15 Abs 1 Z 18 ErbStG keiner Erbschafts- oder Schenkungssteuerpflicht. Der Nachversteuerungstatbestand des § 8 Abs 3 lit b ErbStG greift lediglich bei unentgeltlicher Veräußerung der gestifteten Vermögenswerte innerhalb von zehn Jahren nach Vermögensübertragung.³⁰

Mit der Aufhebung der Erbschaftsteuer ist ab 1. August 2008 die todeswegige Übertragung von Vermögenswerten sowohl an österreichische Privatstiftungen sowie auch an ausländische Stiftungen steuerfrei. Nachdem nun auch die Schenkungssteuer als verfassungswidrig aufgehoben wurde, fällt auch für Stiftungszuwendungen unter Lebenden keine Steuer mehr an.

²⁷ Vgl.: Kirchmayr/Achatz, Soll die Erbschaftsteuer abgeschafft werden?, taxlex 2006, 469.

²⁸ www.stiftungsverband.at

²⁹ Vgl.: Fellner, Die Erbschaftssteuer im Jahre 2000 – ein Torso, SWK 2000, 471.

³⁰ Vgl.: Schneider/Urtz, Nach VfGH- Entscheidung: Überlegungen für eine Reform der Erbschaftssteuer, Ges 2007, 120.

Fraglich ist, ob sich der Gesetzgeber dazu entschließt, nach dem Auslaufen der beiden Steuern, eine eigenständige Besteuerung für Vermögenszuwendungen an Stiftungen einzuführen.³¹

3. Argumente für bzw. gegen die Erbschafts- und Schenkungssteuer

Bei der Beurteilung ob die Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer abgeschafft werden soll teilen sich die politischen Meinungen. Während die SPÖ für eine Reparatur der Erbschafts- und Schenkungssteuer plädiert, setzt sich die ÖVP für eine gänzliche Abschaffung ein. Laut einer Umfrage, sprechen sich 81 Prozent der Österreicher für eine Abschaffung der Erbschaftssteuer aus.³²

Auch in der Fachliteratur findet die Variante der gänzlichen Abschaffung zunehmend Zustimmung, da oft die Meinung vertreten wird, dass die bestehende Erbschafts- und Schenkungssteuer verfassungsrechtlich problematisch, ineffizient und unergiebig sei. Unergiebig deshalb, weil die Einnahmen an Erbschaftsteuer gemessen an den Gesamteinnahmen einen relativ geringen Stellenwert einnehmen.³³

Im folgenden Kapitel sollen die wichtigsten Argumente für und gegen eine Besteuerung von Erbschaften, die in der einschlägigen Literatur anzutreffen sind erläutert werden.

3.1. Argumente für eine Besteuerung von Erbschaften

Eingangs ist zu erwähnen, dass der Verfassungsgerichtshof ausdrücklich darauf hinwies, dass keine Bedenken gegen die Besteuerung des Erwerbes von Todes wegen an sich bestehen. Lediglich die derzeitige Ausgestaltung, vor allem im Hinblick auf die Bewertung des Grundbesitzes sei verfassungswidrig.

³¹ Vgl.: Bruckner, Fachsenat für Steuerrecht zur Aufhebung der Erbschaftssteuer durch den VfGH und zum Gesetzesprüfungsverfahren zur Schenkungssteuer, ÖStZ 2007, 272.

³² Vgl.: Kirchmayr/Achatz, Soll die Erbschaftssteuer abgeschafft werden?, taxlex 2006, 469.

³³ Vgl.: Bruckner, Ist die Erbschaftssteuer verfassungswidrig?, ÖStZ 2007, 8.

Als unzutreffend erweist sich daher das Argument, die Erbschaftssteuer sei abzuschaffen, weil das Erkenntnis des Gerichtshofes umzusetzen sei.³⁴

Der steuerpolitische Zweck der Erbschaftssteuer ist die Besteuerung der Bereicherung des einzelnen Erwerbers, die er durch unentgeltlichen Vermögensübergang erfährt.

Vielen ist nicht einsichtig, dass der Vermögenserwerb im Wege von Arbeitseinkommen oder laufenden unternehmerischen Aktivitäten der Einkommensteuer unterliegt, das „arbeitslose“ Erbe dagegen steuerfrei sein soll.³⁵

Folgende Argumente könnten die Einhebung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer rechtfertigen.

- Ordnungspolitische Funktion

Die Schenkungssteuer hat aus der Sicht des Fiskus eine sehr wichtige ordnungspolitische Funktion zu erfüllen, weshalb sich die Finanzverwaltung gegen eine Totalabschaffung ausspricht. Sie hat eingewendet, dass durch die Freistellung von Schenkungen steuerliche Manipulationen wesentlich erleichtert werden.

Einkunftsquellen könnten zwecks ertragssteuerlicher Minimierung ohne Steuerbelastung beliebig unter Lebenden übertragen werden, wodurch sich noch weitere aufkommensmindernde Effekte ergeben würden.³⁶ Kann Vermögen in Zukunft ohne Besteuerung unentgeltlich übergeben werden, so ist es besonders im Familienkreis leicht, dieses Vermögen und damit auch die Vermögenserträge zu Splitten und so bei der Einkommensbesteuerung erhebliche Vorteile zu erlangen.³⁷

³⁴ Vgl.: Schneider/Urtz, Nach VfGH- Entscheidung: Überlegungen für eine Reform der Erbschaftssteuer, Ges 2007, 118.

³⁵ Vgl.: Kirchmayr/Achatz, Zum endgültigen Ende der Erbschafts- und Schenkungssteuer, taxlex 2007, 157.

³⁶ Vgl. Bruckner, Ist die Erbschaftsteuer verfassungswidrig? ÖStZ 2007, 8.

³⁷ Vgl.: Farny, Vermögen, Erben und Erbschaftssteuer in Österreich, (1997), S. 4.

- Bereits versteuertes Vermögen

Das Argument, dass das betreffende Vermögen bereits zu früheren Zeitpunkten der Einkommensteuer unterlegen ist, kann nur bedingt überzeugen, denn es ist von vielen Faktoren abhängig, ob und in welcher Höhe tatsächlich Einkommensteuer angefallen ist. Der Möglichkeit, der einkommenssteuerlichen „Vorbesteuerung“ wird insofern Rechnung getragen, als Erbschaften und Schenkungen mit einem eigenständigen Tarif, der in vielen Fällen unter dem Tarif der Einkommensteuer liegt, Rechnung getragen.³⁸

- Umverteilungsgedanke

Sachlich gerechtfertigt wird die Erbschafts- und Schenkungssteuer oft damit, dass mit der Besteuerung von Erbschaften die Unterschiede zwischen Arm und Reich eingedämmt werden sollen.

Sie dient vor allem der Umverteilung und soll die Startungleichheiten der Wettbewerbswirtschaft mildern. Um auf dem Markt Tauschgerechtigkeit zu erreichen ist es notwendig, dass alle Marktteilnehmer identische Startchancen haben, da der Markt sonst ungerechte Verteilungsergebnisse hervorbringt. Nun kommt es aber aufgrund der ungleichen Verteilung von Vermögen und somit auch von Erbschaften zu unterschiedlichen Startchancen. Um diese Start- und Chancengleichheit besser erreichen zu können, werden Erbschaften besteuert.³⁹ Hinsichtlich der Umverteilung wäre aber dann eine Erbschaftsteuer in der Höhe von 100 Prozent ideal.

- Arbeitsanreize werden gesenkt

Auch das Argument, dass das „mühevolle Erben“ träge und initiativlos mache und die Arbeitsanreize des Empfängers senke wird genannt.⁴⁰

³⁸ Vgl.: Kirchmayr/Achatz, Zum endgültigen Ende der Erbschafts- und Schenkungssteuer, taxlex 2007, 157.

³⁹ Vgl.: Berghuber/Picek/Schratzenstaller, Perspektiven der Erbschaft- und Schenkungssteuer in Österreich (2007), 4.

⁴⁰ Vgl.: Beiser, Die Erbschafts- und Schenkungssteuer – eine verfassungsrechtliche Analyse, RdW 2006, 378.

- Ergänzungssteuer zur Einkommensteuer

Aus steuersystematischer Sicht wird die Erbschafts- und Schenkungssteuer als Ergänzungssteuer zur Einkommensteuer betrachtet. Die Ertragsteuern besteuern das selbst erwirtschaftete Markteinkommen im Sinn entgeltlich erworbener Vermögenszugänge, die Erbschafts- und Schenkungssteuer unentgeltliche Vermögenszugänge.

Unser Steuersystem besteuert die Vermögensvermehrung durch Arbeit in markanter Höhe. Aber nicht nur die Vermögensvermehrung durch Arbeit bewirkt einen Vermögenszuwachs und stärkt somit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, sondern auch die Vermögensvermehrung durch Erbschaften und Schenkungen. Es scheint daher ungerecht, wenn arbeitslose Vermögensvermehrungen durch Schenkungen oder Erbschaften steuerfrei wären, harte Arbeit hingegen in beträchtlichem Ausmaß besteuert wird.⁴¹

Angesichts des sonstigen Steuerzugriffs unter Berücksichtigung des Gleichbehandlungsgedankens und des Prinzips der sachlichen Universalität kann man den Erwerb durch Erbschaften nicht einfach unbelastet lassen, da die Erfassung sämtlicher Vermögensmehrungen nur bei Bestehen einer Erbschafts- und Schenkungssteuer möglich ist.⁴²

- Letzte fragmentarische Vermögenssteuer

Die Erbschafts- und Schenkungssteuer kann als eine der letzten fragmentarischen Vermögenssteuern in Österreich gesehen werden.

Ihre gänzliche Aufhebung könnte die Frage nach der Wiedereinführung der Vermögensbesteuerung aufwerfen. Jedoch ist eine laufende Vermögensbesteuerung im Gegensatz zur Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht sehr vorteilhaft, denn die laufende Vermögensbesteuerung knüpft an hypothetischen Erträgen aus Vermögen an.

⁴¹ Vgl.: Farny, Vermögen, Erben und Erbschaftssteuer in Österreich (1997), 3.

⁴² Vgl.: Beiser, Die Erbschafts- und Schenkungssteuer – eine verfassungsrechtliche Analyse, RdW 2006, 378.

Dies würde sich mit der Einkommensteuer, welche auf tatsächliche Erträge abstellt, wirtschaftlich überschneiden.⁴³

- Niedrige Steuerbelastung auf Bestand und Übertragung von Vermögen

Die steuerpolitischen Bedenken gegen eine Abschaffung sind die in Österreich ohnehin schon sehr niedrige Steuerbelastung auf Bestand und Übertragung von Vermögen im Verhältnis zu anderen Staaten.

Österreich hatte bereits 1992, vor der Abschaffung der Vermögensteuer mit 1,2 Prozent unter den OECD-Ländern die niedrigste Belastungsquote bei Erbschafts- und Vermögenssteuern.⁴⁴ Um die Erfüllung der Staatsaufgaben zu gewährleisten, müssen die Staatsausgaben durch Steuern finanziert werden. Eine ergiebige Erbschafts- und Schenkungssteuer würde somit einen wichtigen Beitrag zur Funktionstüchtigkeit eines modernen Sozial- und Leistungsstaates leisten.⁴⁵

3.2. Argumente gegen eine Besteuerung von Erbschaften

Die Gegner der Erbschafts- und Schenkungssteuer führen vor allem das Argument ins Treffen, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer unabhängig von der Ertragssituation des Vermögens und unabhängig von der Einkommenssituation des Beschenkten oder des Erben erhoben wird. Eine hohe Belastung könnte dazu führen, dass der Erbe bzw. Beschenkte die eigene Existenzgrundlage verkaufen muss, wenn seine liquiden Mittel nicht ausreichen, um die Steuer zu bezahlen.⁴⁶

- Gerechtigkeit für Alle

In der Literatur wird unter anderem die Meinung vertreten, dass nur die sofortige Aufhebung der Erbschafts- und Schenkungssteuer „Gerechtigkeit für Alle“ bringen würde.

⁴³ Vgl.: Kirchmayr/Achatz, Zum endgültigen Ende der Erbschafts- und Schenkungssteuer, taxlex 2007, 157.

⁴⁴ Vgl.: Lacina für Beibehaltung der Erbschaftssteuer, SWK 1994, 59.

⁴⁵ Vgl.: Beiser, Die Erbschafts- und Schenkungssteuer – eine verfassungsrechtliche Analyse, RdW 2006, 378.

⁴⁶ Vgl.: Farny, Vermögen, Erben und Erbschaftssteuer in Österreich (1997), 5.

Durch den Zufluss von zusätzlichem Kapital, würde es zu zusätzlichen Abgaben, wie zum Beispiel der Kapitalertragssteuer, kommen und auch die Unternehmensnachfolge würde erheblich erleichtert werden.⁴⁷

- Bagatellsteuer

In Verbindung mit der Erbschafts- und Schenkungssteuer wird oft der Begriff Bagatellsteuer genannt, da die Einnahmen der Erbschafts- und Schenkungssteuer im Jahr 2005 mit rund 140 Millionen Euro gemessen an den Gesamteinnahmen einen relativ geringen Stellenwert einnehmen.⁴⁸

Da die Festsetzung und Einhebung dieser Abgaben einen hohen Verwaltungsaufwand erfordert, stellt sich die Frage, ob sich der Aufwand für diesen Ertrag lohnt.⁴⁹ In der Literatur wird oft erwähnt, dass die Verwaltungs- und Erhebungskosten dieser Steuer sogar größer sind, als die daraus resultierenden Einnahmen, was wiederum für eine Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer sprechen würde.

- Unternehmensübertragungen

Mit dem Altern der Bevölkerung nimmt auch das Potential für Unternehmensübertragungen zu. Es kann damit gerechnet werden, dass in den kommenden Jahren zwischen 30.000 und 50.000 klein- und mittelständische Unternehmen von der nächsten Generation übernommen werden.⁵⁰

Bei einer Reformierung der Erbschafts- und Schenkungssteuer müsste man der Besteuerung von mittleren und größeren Familienunternehmen, deren steuerlicher Wert weit über den Freibetrag nach § 15 a ErbStG (365.000 Euro) hinausgeht große Beachtung schenken. Werden solche Unternehmen übertragen, so kommt es oft zu einem erheblichen finanziellen Aufwand, was wiederum das unternehmerische Eigenkapital verringert.

⁴⁷ Vgl.: Kirchmayr/Achatz, Soll die Erbschaftssteuer abgeschafft werden?, taxlex 2006, 469.

⁴⁸ Vgl.: Bruckner, Ist die Erbschaftssteuer verfassungswidrig?, ÖStZ 2007, 8.

⁴⁹ Vgl.: Dorazil/Taucher, ErbStG⁴ (2001), 5.

⁵⁰ Vgl.: Urnik/Fritz-Schmied, Steueroptimierung bei Übertragung von Einzelunternehmen und Gesellschaftsanteilen (2006), 7.

Dadurch werden dem Unternehmen erhebliche Mittel für künftige Investitionen und Expansionen im Interesse der Erhaltung bestehender und der Schaffung neuer Arbeitsplätze entzogen. Volkswirtschaftlich ist es daher sinnvoll, Unternehmensübertragungen auch bei mittleren und größeren Unternehmen von vornherein in einem vertretbaren Ausmaß steuerlich zu entlasten, als diese Unternehmen dann, wenn sie durch die enorme Steuerbelastung in finanzielle Probleme geraten, auf Kosten der Öffentlichkeit und der Gläubiger wieder sanieren zu müssen.⁵¹

Um dies zu verhindern, gibt es in vielen Ländern gar keine Erbschaftsteuer bei Unternehmensübertragungen mehr, oder es wird eine Vorzugsbehandlung zur Senkung der Steuerlast gewährt.

Nicht nur durch Steuersenkungen lässt sich der Abfluss von Betriebsvermögen verhindern, sondern auch das Modell der Stundung der Erbschaftssteuer bzw. der Ratenzahlung über einen längeren Zeitraum stellt eine attraktive Alternative dar. Hierfür kann der Entwurf des deutschen Unternehmensnachfolgegesetzes 2007 als Vorbild dienen.

In Deutschland hat man sich nämlich vom Konzept des Betriebsvermögensfreibetrags verabschiedet und es durch ein zielgenaueres Entlastungsinstrument, welches wirtschaftlich effizienter sein soll und gleichzeitig missbräuchliche Gestaltungen verhindern soll ersetzt. Hierbei unterliegt bestimmtes Vermögen einer Regelung, nach welcher die Erbschafts- oder Schenkungssteuer über einen Zeitraum von 10 Jahren verteilt nachgelassen wird.

Dieser anteilige Nachlass der Steuer ist jedoch an so genannte „Wohlverhaltensregeln“ geknüpft, wie beispielsweise die Fortführung des Unternehmens im vergleichbaren Umfang.⁵²

⁵¹ Vgl.: Pressemitteilung der KWT vom 15.11.2005.

⁵² Vgl.: Fraberger/Burgstaller/Haslinger, Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer, taxlex 2006, 717f.

- Kapitalflucht

Weiters wird oft eingewendet, dass bei Beibehaltung oder Reformierung der Erbschafts- und Schenkungssteuer die Kapitalflucht in niedrige oder nicht besteuerte Länder ansteigt. Hier muss man zwischen mobilen und immobil Vermögen unterscheiden. Am wenigsten mobil ist Grund- und Immobilienvermögen, weshalb hier die wenigsten Reaktionen auf Erbschafts- und Schenkungssteuer bzw. internationale Steuerdifferenziale zu erwarten sind. Im Gegensatz dazu verfügt Finanzvermögen über hohe Mobilität, was dazu führt, dass dieses leicht und schnell auf Besteuerungsunterschiede reagieren kann.⁵³

⁵³ Vgl.: Berghuber/Picek/Schratzenstaller, Perspektiven der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich (2007), 7.

4. Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung von Erbschaften

4.1. Erbschaftssteuer und Grundstückseinheitswerte

Die Bewertung, des der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Vermögens richtet sich gemäß § 19 Abs 1 ErbStG grundsätzlich nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes.

Besondere Bewertungsvorschriften sieht § 19 Abs 2 ErbStG in Verbindung mit dem Zweiten Teil des Bewertungsgesetzes vor. Die steuerliche Bemessungsgrundlage bei der unentgeltlichen Übertragung von inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, von inländischen Grundvermögen und von inländischen Betriebsgrundstücken ist das Dreifache des Einheitswertes, der auf den dem Entstehen der Steuerschuld vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird. Kann der Steuerschuldner aber nachweisen, dass der gemeine Wert im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld niedriger ist als der dreifache Einheitswert, so ist der niedrigere Wert maßgebend.⁵⁴

Damit ist § 19 Abs 2 ErbStG eine Ausnahme von dem Grundsatz des § 18 ErbStG, wonach die Wertermittlung auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld abgestellt ist, denn den Einheitswerten liegen Wertverhältnisse aus dem der Entstehung der Steuerschuld vorausgegangenem Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde.⁵⁵

Der Einheitswert ist ein Wert, der für mehrere Steuern als Bemessungsgrundlage dient. Er wird für bestimmte wirtschaftliche Einheiten oder Untereinheiten in einem gesonderten Verfahren unter Zugrundelegung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse am Stichtag nach Art, Wert und Zurechnung bescheidmäßig festgestellt. Die Abgabenbehörde erspart sich damit eine jeweils gesonderte Bewertung für ein und denselben Gegenstand für die einzelnen auf dem betreffenden Vermögensgegenstand lastenden Abgaben.⁵⁶

⁵⁴ Vgl.: § 19 Abs 2 ErbStG.

⁵⁵ Vgl.: Fellner, Die Erbschaftssteuer im Jahre 2000 - ein Torso, SWK 2000, 478.

⁵⁶ Vgl.: Postl, Einheitswerte am Prüfstand des VfGH, taxlex 2006, 412.

§ 20 BewG sieht eine allgemeine Feststellung der Einheitswerte (Hauptfeststellung) in Zeitabständen von je neun Jahren vor.

Die letzte Hauptfeststellung für land- und forstwirtschaftliches Vermögen wurde zum 1. Jänner 1988 durchgeführt, jene für die wirtschaftliche Einheit des Grundvermögens erfolgte zum 1. Jänner 1972 mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 1973, da die festgestellten Einheitswerte erst mit Beginn des jeweiligen Folgejahres wirksam werden.⁵⁷

In den folgenden Jahren erfolgte lediglich eine pauschale Werterhöhung von insgesamt 35 Prozent (1.1.1977: 10 Prozent; 1.1.1980: 20 Prozent; 1.1.1983: 5 Prozent). Es gelten also für die wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens nach wie vor die Wertverhältnisse aus dem Jahre 1973, die lediglich pauschal aufgewertet wurden.⁵⁸ Seit 1. Jänner 2001 ist nicht mehr der einfache, sondern der dreifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage für die Erbschafts- und Schenkungssteuer bei inländischen Grundvermögen heranzuziehen.

Die Hauptfeststellungen wurden durch Bundesgesetze immer wieder verschoben und zuletzt wurde bestimmt, dass der Zeitpunkt einer Hauptfeststellung gesondert durch ein Bundesgesetz festzusetzen ist, was aber bisher nicht geschah. Auch bei Fortschreibungen und Nachfeststellungen iSd § 23 BewG sind die Wertverhältnisse von 1973 maßgebend.⁵⁹

⁵⁷ Vgl.: Fellner, Notwendige Reformen, persaldo 2006, 16.

⁵⁸ Vgl.: Fellner, Die Erbschaftssteuer im Jahre 2000 – ein Torso, SWK 2000, 479.

⁵⁹ Vgl.: Fellner, Neue Entwicklungen im Bewertungs- sowie Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, taxlex 2006, 375.

4.2. Stand der Rechtssprechung in Österreich

Dadurch, dass die extreme Unterbewertung den Steuerpflichtigen in der Regel begünstigt, kam es jahrzehntelang nicht zur Befassung der Höchstgerichte mit der Ungleichbehandlung bei der Bewertung von Grundvermögen und sonstigen Vermögenswerten, obwohl der Verwaltungsgerichtshof zwar schon öfter Bedenken an der bestehenden Situation ausgedrückt hat.⁶⁰

Kürzlich wurde diese Ungleichbehandlung im folgenden Fall aufgezeigt.

4.2.1. Anlassfall zur Aufhebung der Erbschaftssteuer

Darstellung des Ausgangssachverhalts

Im Jahre 2002 starb der Ehegatte der Beschwerdeführerin, ohne diese als Erbin im Testament zu berücksichtigen. Das vom Erblasser hinterlassene Vermögen bestand größtenteils aus Liegenschaften, nämlich aus land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken.⁶¹ Diese Grundstücke haben laut Bewertungsgutachten einen Verkehrswert von 3.528.030 Euro. Der dreifache Einheitswert der Liegenschaften betrug lediglich 6.322,53 Euro. Der Verkehrswert beträgt also das 558- fache des dreifachen Einheitswertes.

Aufgrund der Vermächtnisse im Testament des Erblassers, war aber der Pflichtteilsanspruch der Ehegattin verletzt. Die Beschwerdeführende Ehegattin verzichtete in weiterer Folge auf den Pflichtteilsanspruch und schloss mit den Legataren ein Übereinkommen zur Zahlung einer „Ausgleichszahlung“ in der Höhe von 808.146,33 Euro. Das Finanzamt schrieb der Beschwerdeführerin mittels Bescheid eine Erbschaftssteuer in der Höhe von 87.417,27 Euro vor. Bemessungsgrundlage für die Erbschaftssteuer war in diesem Fall der Nennbetrag der Geldforderung.⁶²

⁶⁰ Vgl.: Fellner, Neue Entwicklungen im Bewertungs- sowie Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, taxlex 2006, 376.

⁶¹ Vgl.: Novacek, Einheitswerte und Erbschaftsteuer, ÖStZ 2007, 4.

⁶² Vgl.: Wolf, Unentgeltliche Betriebsübertragungen im Familienverband zukünftig ohne Steuerbelastung?, SWK 2007, 1127.

In der gegen diese Entscheidung erhobenen Berufung wurde vorgebracht, dass zwischen dem dreifachen Einheitswert und dem Verkehrswerte eine erhebliche Diskrepanz liege. Die daraus resultierende unterschiedliche Besteuerung von testamentarischen Erben und Pflichtteilsberechtigten verstoße deshalb gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz.⁶³

Die Berufung wurde sowohl vom Finanzamt als auch von der Abgabenbehörde Zweiter Instanz, nämlich dem unabhängigen Finanzsenat abgewiesen. Der UFS bestätigte im Instanzenzug den Bescheid und führte darin aus, dass mit der Beschwerdeführerin eine Abgeltung ihres Pflichtteilsanspruches durch eine Geldzahlung der Legatäre vereinbart worden sei. Diese Geldforderung sei gemäß § 19 Abs 1 ErbStG iVm § 14 Abs 1 BewG mit dem Nennwert anzusetzen. Der dreifache Einheitswert dürfe nicht angesetzt werden, da der Pflichtteilsanspruch nicht durch Grundstücke, sondern mit einem Geldbetrag abgefunden wurde.⁶⁴

Die Entscheidung des UFS ist letztinstanzlich, sie kann also nicht mehr durch eine weitere Berufung bekämpft werden. Man hat aber noch die Möglichkeit, der Bescheidbeschwerde an die Höchstgerichte.⁶⁵

In diesem Fall erhob die Witwe die Beschwerde gemäß Art 144 Abs 1 B-VG an den Verfassungsgerichtshof.

Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, in der die Beschwerdeführerin unter anderem die Verletzung im Gleichheits- und Eigentumsrecht sowie die Verfassungswidrigkeit der §§ 2 Abs 2 Z 4 und 19 Abs 2 ErbStG geltend macht richtet sich gegen den oben genannten Bescheid.

Sie begründet die Beschwerde wie folgt.

Sie sah in der unterschiedlichen Bewertung von inländischen Grundvermögen sowie inländischem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, das mit dem dreifachen

⁶³ Vgl.: Toifl, VfGH: Verfassungswidrigkeit der erbschafts- und schenkungssteuerlichen Grundstücksbewertung, RdW 2006, 361.

⁶⁴ Vgl.: Toifl, VfGH: Verfassungswidrigkeit der erbschafts- und schenkungssteuerlichen Grundstücksbewertung, RdW 2006, 361.

⁶⁵ Vgl.: Lang/Schuch/Staringer, Steuerrecht I und II ⁴ (2006), 157.

Einheitswert bewertet wird und dem sonstigen Vermögen, das grundsätzlich mit dem gemeinen Wert bewertet wird eine unsachliche Ungleichbehandlung.

Die Einheitswerte stellen nicht auf die tatsächlichen Verhältnisse ab und sind wegen der unterschiedlichen regionalen Entwicklung auch untereinander nicht vergleichbar. Ihrer Ansicht nach, ist eine Ungleichbehandlung der Wertermittlung bei einem Wertverhältnis zwischen Einheitswert und Verkehrswert von 1:1674 mit verwaltungsökonomischen Gründen nicht mehr gerechtfertigt.⁶⁶

Des Weiteren führt die Beschwerdeführerin aus, dass es verfassungsrechtlich bedenklich sei, dass der abfindende Erbe die Höhe der Steuerbelastung des abgefundenen Pflichtteilsberechtigten mitbestimmen könne. Der Pflichtteilsberechtigte hat zwar zivilrechtlich nur einen Anspruch auf Zahlung einer Barabfindung, aber aus Sicht der Erbschaftssteuer ist nur relevant, was der Pflichtteilsberechtigte letztendlich vom Erben erhält. Eine steuerlich günstige Alternative zu einer Barabfindung ist, wenn sich die Beteiligten darauf einigen, die Abfindung z.B. in Form eines Sparbuches oder in Form eines Grundstückes zu leisten.⁶⁷

Eine Unsachlichkeit sah die Beschwerdeführerin auch in dem begünstigten Steuersatz von 5 Prozent bei Zuwendungen an Privatstiftungen (§ 8 Abs 3 lit b ErbStG) verglichen mit dem Steuersatz von 12 Prozent, der im konkreten Fall angewendet wurde, sowie die Steuerbefreiung für Anteile von unter 1 Prozent an Kapitalgesellschaften (§15 Abs 1 Z 17 ErbStG).⁶⁸

In der Beschwerde wurde weiters ausgeführt, dass zur Beseitigung der Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte der Beschwerdeführerin eine Aufhebung des § 19 Abs 2 ErbStG nicht genügen würde, vielmehr sei eine Aufhebung des Grundtatbestands nötig um die Verfassungswidrigkeit zu beseitigen.⁶⁹

⁶⁶ Vgl.: Fraberger, Einheitswerte ade?! SWK 2006, 746.

⁶⁷ Vgl.: Toifl, VfGH: Verfassungswidrigkeit der erbschafts- und schenkungssteuerlichen Grundstücksbewertung, RdW 2006, 361.

⁶⁸ Vgl.: Fraberger/Burgstaller/Haslinger, Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer, taxlex 2006, 708.

⁶⁹ Vgl.: Toifl, VfGH: Verfassungswidrigkeit der erbschafts- und schenkungssteuerlichen Grundstücksbewertung, RdW 2006, 361.

4.2.2. Einleitung des Gesetzesprüfungsverfahrens zur Erbschaftsteuer durch den VfGH ⁷⁰

Der Verfassungsgerichtshof fasste am 15. März 2006 den Beschluss, das bei ihm anhängige Beschwerdeverfahren zu unterbrechen und gemäß Art 140 Abs 1 B-VG von Amts wegen ein Gesetzesprüfungsverfahren des § 19 Abs 2 und 3 ErbStG einzuleiten.⁷¹

Der VfGH geht im Prüfungsbeschluss nur davon aus, dass im konkreten Fall die § 19 Abs 2 und 3 ErbStG präjudiziell iSd Art 140 Abs 1 B-VG sind, und beschränkt seinen Prüfungsbeschluss nur auf diese Bestimmungen. Er folgte der Anregung der Beschwerdeführerin, dass eine Aufhebung des Grundtatbestandes notwendig sei vorerst nicht.⁷²

Voraussetzung eines amtswegigen Prüfungsverfahrens ist die Präjudizialität der zu prüfenden Bestimmung. Darunter kann verstanden werden, dass der VfGH selbst oder das Gericht bei Lösung einer Rechtsfrage die fragliche Norm anzuwenden hätte.⁷³ Die Präjudizialität der § 19 Abs 2 und 3 ErbStG ergibt sich für den VfGH daraus, dass die Leistung einer Ausgleichszahlung an die Beschwerdeführerin zumindest denkmöglich unter § 19 Abs 2 ErbStG subsumierbar war, da zwar nicht die Abfindung selbst, aber der Nachlass aus Grundstücken bestand.

In von Amts wegen eingeleiteten Normprüfungsverfahren, die sich auf einen steuerlichen Grundtatbestand beziehen, sind auch jene Ausnahmebestimmungen präjudiziell, die von der Behörde, sozusagen als negatives Tatbestandsmerkmal, mit angewendet werden.⁷⁴

Der Gerichtshof stellte fest, dass der Belastungsgrund der Erbschaftsteuer in der Besteuerung des Zuwachses an Leistungsfähigkeit einer Person durch unentgeltliche

⁷⁰ Beschluss vom 15. März 2006, B 3391/05-10.

⁷¹ Vgl.: Puchinger, Neues vom VfGH: Erbschaftsteuer könnte fallen, FJ 2007, 1.

⁷² Vgl.: Toifl, VfGH: Verfassungswidrigkeit der erbschafts- und schenkungssteuerlichen Grundstücksbewertung, RdW 2006, 361.

⁷³ Vgl.: Öhlinger, Verfassungsrecht ⁶ (2005), 456.

⁷⁴ Vgl.: Toifl, VfGH: Verfassungswidrigkeit der erbschafts- und schenkungssteuerlichen Grundstücksbewertung?, RdW 2006, 361f.

Zuwendungen liegt. Sachgerecht ist eine solche Steuer jedoch nur, wenn dieser Zuwachs auch gleichmäßig und nach sachlichen Maßstäben besteuert wird. Für eine unterschiedliche Belastung bedarf es daher einer besonderen sachlichen Rechtfertigung.⁷⁵

Bei der Behandlung dieser Beschwerde hat der Gerichtshof Bedenken geäußert, ob § 19 Abs 2 und 3 ErbStG, also jene Normen, die bei inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, bei inländischen Grundvermögen und bei inländischen Betriebsgrundstücken den dreifachen Einheitswert als Bemessungsgrundlage vorsehen, verfassungskonform sind, weil die für eine realistische Bewertung erforderliche Hauptfeststellung der Einheitswerte lange unterlassen wurde.⁷⁶

Der VfGH führt unter Bezugnahme auf seine frühere Rechtssprechung aus, dass bisher weder Bedenken gegen das System der Einheitsbewertung an sich, sowie gegen die pauschale Aufwertung der Einheitswerte und dessen Heranziehung für Zwecke der Erbschaftssteuer bestanden haben. Dies rechtfertigte er mit verwaltungsökonomischen Gesichtspunkten, denn der Verwaltungsaufwand, den eine jeweils getrennte Wertermittlung verursachen würde wäre beträchtlich. Allerdings war das damalige Verhältnis Einheitswert zu Verkehrswert 1:2,3.⁷⁷

Ein zu berücksichtigendes Motiv des Gesetzgebers ist, unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwand zu vermeiden, indem diese Art der Bewertung zur Anwendung gelangt.⁷⁸ Verfassungsrechtliche Probleme sieht der VfGH aber dann, wenn Einheitswerte für die Bemessung der Erbschaftssteuer bei Grundstücken herangezogen werden, die über Jahrzehnte hinweg nicht angepasst wurden.

Der Gerichtshof hat wiederholt festgehalten, dass verwaltungsökonomische Überlegungen nicht jede Regelung rechtfertigen. Es muss ein angemessenes Verhältnis zu den in Kauf genommenen Rechtsfolgen eingehalten werden.

⁷⁵ Vgl.: Fellner, Bewertung von Grundbesitz verfassungswidrig – Reformen jahrzehntelang verschleppt, RdW 2006, 795.

⁷⁶ Vgl.: Bruckner, Ist die Erbschaftsteuer verfassungswidrig?, ÖStZ 2007, 7.

⁷⁷ Vgl.: Fraberger/Burgstaller/Haslinger, Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer, taxlex 2006, 708.

⁷⁸ Vgl.: Puchinger, Erbschaft- und Schenkungssteuer vom dreifachen Einheitswert bei Grundstücken ade?, FJ 2006, 206.

Die Praktikabilität (hier, die Unterlassung der Hauptfeststellungen) findet ihre Grenze dort, wo den Überlegungen, die dagegen sprechen, größeres Gewicht beizumessen ist, als den verwaltungsökonomischen Überlegungen.⁷⁹

Führt also die Unterlassung einer Hauptfeststellung dazu, dass die Bewertung von Grundbesitz jede sachliche Relation zu den für andere Vermögenswerte angeordnete Bewertungsregel verliert, dann dürfte die Grenze überschritten sein, dies noch weiter mit verwaltungsökonomischen Gründen zu rechtfertigen.

Der Verfassungsgerichtshof zweifelte nun daran, dass eine Verwaltungsvereinfachung noch länger als Rechtfertigungsgrund für einen Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot ausreicht und er seine Einschätzung weiter aufrecht halten kann.⁸⁰

Für die einzelnen zur Erbschaft gehörenden wirtschaftlichen Einheiten und Wirtschaftsgüter müssten Bemessungsgrundlagen gefunden werden, die deren Werte in ihrer Relation realitätsgerecht abbilden, um eine gleichmäßige Belastung zu gewährleisten.⁸¹

Folgende mögliche Verfassungswidrigkeiten lassen sich aus der Bewertung mit dem dreifachen Einheitswert ableiten:

- Liegenschaften werden im Vergleich zu den verkehrswertnahe bewerteten Vermögenswerten unterbewertet. Bei gleichen Verkehrswerten hat also ein Erwerber, der im Wege einer Erbschaft oder Schenkung Grundbesitz erwirbt nur einen Bruchteil jener Steuerbasis anzusetzen, die ein Erwerber von z.B. Bargeld gegen sich gelten lassen muss. Wobei die ungleiche Belastung und Diskrepanzen bei der Bewertung durch die progressive Ausgestaltung des Tarifs zusätzlich verstärkt werden.⁸²

⁷⁹ Vgl.: Holoubek/Lang, Rechtssprechungsübersicht Verfassungsgerichtshof, ecolex 2006, 702.

⁸⁰ Vgl.: Toifl, VfGH: Verfassungswidrigkeit der erbschafts- und schenkungssteuerlichen Grundstücksbewertung?, RdW 2006, 362.

⁸¹ Vgl.: Fraberger/Burgstaller/Haslinger, Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer, taxlex 2006, 708.

⁸² Vgl.: Wolf, Unentgeltliche Betriebsübertragung im Familienverband zukünftig ohne Steuerbelastung?, SWK 2007, 1127.

- Die Verwendung veralteter Wertverhältnisse bei der Einheitsbewertung kann zur Folge haben, dass regionale oder individuell unterschiedliche Wertentwicklungen von Grundbesitz somit nicht mehr in der Bemessungsgrundlage abgebildet werden. Eine Anpassung an die regional sehr unterschiedlich eingetretenen Veränderungen der Bodenpreise und der Baukosten ist dadurch nicht möglich. Es besteht also die Gefahr, dass Grundstücke mit gleichen Verkehrswerten unterschiedlich mit Steuer belastet werden und umgekehrt für Grundstücke, die unterschiedliche Verkehrswerte haben, eine gleiche Steuerbelastung auftritt.⁸³ Die Diskrepanz zwischen den bereits damals sehr mäßig konzipierten Einheitswerten und den tatsächlichen Werten des Grundbesitzes wird immer größer, denn man kann es als Erfahrungstatsache ansehen, dass Einheitswerte für bebaute Grundstücke nur einen Bruchteil des Verkehrswertes ausmachen.⁸⁴
- Die Bewertung mit dem dreifachen Einheitswert gilt nur für inländischen Grundbesitz, denn für ausländischen Grundbesitz gelten gemäß § 26 BewG die Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetz, insbesondere § 10 BewG also der gemeine Wert.⁸⁵
- Zusätzliche Verzerrungen dürften sich auch daraus ergeben, dass inländische Liegenschaften mit dem Einheitswert notorisch unterbewertet werden, darauf Lastende Verbindlichkeiten und Schulden aber mit dem Nennwert abgezogen werden dürfen.⁸⁶

Nach diesem Einleitungsbeschluss scheint § 19 Abs 2 ErbStG dazu zu führen, dass bei einer Steuer, die die Bereicherung einer Person durch unentgeltlichen Erwerb erfassen will, die Steuerbelastung in keinem sachlich begründbaren Verhältnis zur Höhe der Bereicherung steht.

⁸³ Vgl.: Urban, Auswirkungen des Gesetzesprüfungsverfahrens auf die land- und forstwirtschaftliche Einheitsbewertung, SWK 2006, 984.

⁸⁴ Vgl.: Fellner, Die Erbschaftssteuer im Jahre 2000 - ein Torso, SWK 2000, 71.

⁸⁵ Vgl.: Fellner, Notwendige Reformen, persaldo 2006, 16.

⁸⁶ Vgl.: Fraberger/Burgstaller/Haslinger, Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer, taxlex 2006, 708.

Die Belastungsunterschiede ergeben sich aber nicht durch die eigenen Bewertungsregeln für den Grundbesitz, sondern vielmehr in der Unterlassung der für eine realistische Bewertung erforderlichen Hauptfeststellung der Einheitswerte.⁸⁷

Vorläufig wird davon ausgegangen, dass eine generelle pauschale Anhebung oder Vervielfachung der Einheitswerte keine geeigneten Instrumente sind, um die Wertentwicklung der einzelnen Liegenschaften über Jahrzehnte hindurch sachgerecht abzubilden, da dies eine gleichmäßige, den Aufwertungsprozentsätzen oder Vervielfachern annähernd entsprechende Wertentwicklung sämtlichen Grundbesitzes voraussetzen würde. Da dies aber nicht der Fall ist, kann es dadurch sogar zu einer weiteren Verschärfung von bereits bestehenden Ungleichmäßigkeiten kommen.⁸⁸

Im Hinblick auf die Umstände, die den gemeinen Wert einer Liegenschaft beeinflussen können wie z.B. unterschiedliche Wertentwicklungen des Grundstückspreises ist eine lineare Vervielfachung des Einheitswertes zur Ermittlung des gemeinen Wertes also völlig ungeeignet.⁸⁹

4.2.3. Der Verfassungsgerichtshof weitet das Gesetzesprüfungsverfahren aus⁹⁰

Nach der Durchführung einer öffentlichen mündlichen Verhandlung hat sich der Gerichtshof, dazu entschieden, den ursprünglichen Prüfungsbeschluss, der zur „niedrigen“ Bewertung von Grundstücken eingeleitet wurde, auf den im Beschwerdefall einschlägigen Grundtatbestand „Erwerb von Todes wegen“ des Erbschaftssteuergesetzes auszuweiten.⁹¹

Der Gerichtshof war beim ersten Prüfungsbeschluss der Meinung, dass sich die Verfassungswidrigkeit des § 19 Abs 2 und 3 ErbStG durch Aufhebung dieser Vorschrift beheben lasse, so dass die Prüfung des im Anlassfall die sachliche Steuerpflicht konstituierenden Grundtatbestands nicht notwendig sei.

⁸⁷ Vgl.: Fellner, Neue Entwicklungen im Bewertung- sowie Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, taxlex 2006, 377.

⁸⁸ Vgl.: Postl, Einheitsbewertung am Prüfstand des VfGH, taxlex 2006, 411.

⁸⁹ Vgl.: VwGH, 30.5.1994, 93/16/0093.

⁹⁰ Beschluss vom 12. Dezember 2006, B 3391/05-13.

⁹¹ Vgl.: Bruckner, Ist die Erbschaftsteuer verfassungswidrig? ÖStZ 2007, 7.

Im Zuge des Gesetzprüfungsverfahrens hat sich aber ergeben, dass eine Beseitigung des § 19 Abs 2 ErbStG aus dem Rechtsbestand weitere verfassungsrechtliche Bedenken auslösen könnte.⁹²

Wenn die Aufhebung einer einzelnen Vorschrift eines Steuergesetzes die angenommene Verfassungswidrigkeit nicht beseitigen kann, sondern sie scheinbar zu neuen Verfassungswidrigkeiten führt, so entspricht es der Rechtssprechung des Gerichtshofes auch den Grundtatbestand dieser Steuer zu prüfen, und im Fall des Zutreffens der Bedenken nicht die Sonderregel, sondern den Grundtatbestand aufzuheben.⁹³

Aus diesem Grund hat der Verfassungsgerichtshof unter Berücksichtigung des Anlassfalles das Gesetzesprüfungsverfahren auf den Grundtatbestand des Erwerbes von Todes wegen (§ 1 Abs 1 Z 1 ErbStG) sowie den im beschwerdegegenständlichen Verfahren relevanten Steuertatbestand, nämlich den Verzicht auf den Pflichtteil gegen Abfindung (§ 2 Abs 2 Z 4 ErbStG) ausgeweitet.⁹⁴

In der Begründung für die Ausweitung nennt der Gerichtshof im Wesentlichen drei Argumente:

- Verfassungswidrige Konsequenz aus der Aufhebung von § 19 Abs 2 ErbStG:

Die alleinige Aufhebung der Einheitsbewertung von Grundvermögen, hätte zur Folge, dass Grundbesitz nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes, also in der Regel mit dem gemeinen Wert, zu bewerten wäre. Da aber Liegenschaftsvermögen hinsichtlich seiner wirtschaftlichen Funktion und schweren Verwertbarkeit eine Sonderstellung zukommt, ist es nur schwer zu begründen, dass es erbschaftssteuerlich mit Mobiliar- und Finanzvermögen gleichgestellt wird. Diese Gleichstellung wäre bedenklich, da auf die wirtschaftliche Funktionalität und die schwierigere Verwertbarkeit des jeweiligen Liegenschaftsvermögens keine Rücksicht genommen würde.⁹⁵

⁹² Vgl.: Ruppe, Erbschaftsteuer und VfGH: Ausweitung des Prüfungsbeschlusses, NZ 2007, 45.

⁹³ Vgl.: Ruppe, Erbschaftsteuer und VfGH: Ausweitung des Prüfungsbeschlusses NZ 2007, 46.

⁹⁴ Vgl. Kirchmayr/Achatz, Noch einmal: VfGH zur Erbschaftssteuer, taxlex 2007, 1.

⁹⁵ Vgl.: Wolf, Unentgeltliche Betriebsübertragungen im Familienverband zukünftig ohne Steuerbelastung?, SWK 2007, 1128.

- Ungleichbehandlung von Grundbesitz und steuerbefreiten bzw. begünstigten Erwerben:

Ebenfalls verfassungsrechtlich unzulässig erscheint die Tatsache, dass Grundbesitz mit dem vollen Verkehrswert in die Bemessungsgrundlage eingehen würde, während andere, an sich erbschaftssteuerbare Erwerbe durch Steuerbefreiungen oder Steuerbegünstigungen von der Steuerpflicht ausgenommen oder zumindest begünstigt werden. Dies würde wiederum zu einer Schlechterstellung von Liegenschaftsvermögen gegenüber anderen Vermögenswerten ohne sachliche Rechtfertigung führen.⁹⁶

- Überlegungen zur Leistungsfähigkeit:

Der VfGH hat schon im ersten Prüfungsbeschluss ausgeführt, dass mit dieser Steuer der Zuwachs an Leistungsfähigkeit erfasst werden soll, den eine Person durch unentgeltliche Zuwendungen von Todes wegen oder unter Lebenden erfährt. Sachgerecht dürfte die Steuer nur sein, wenn der Zuwachs auch gleichmäßig und sachlich erfasst wird. Fraglich ist aber, ob dies durch das bestehende ErbStG gewährleistet ist, denn eine gleichmäßige Steuererhebung ist durch sachlich anscheinend nicht begründbare divergierende Regelungen im Bereich der sachlichen Steuerpflicht, der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und des Tarifes sowie durch die aufeinander nicht abgestimmte Behandlung von Aktivwerten, Schulden und Nutzungsrechten nicht mehr gesichert.⁹⁷

Eine unterschiedliche Belastung verschiedener Vermögensarten bedarf einer besonderen sachlichen Rechtfertigung. Der Gerichtshof konnte jedoch keine derartigen Gründe für die Belastungsunterschiede bei der unentgeltlichen Zuwendung von Grundvermögen und anderen Vermögensgegenständen erkennen.⁹⁸

⁹⁶ Vgl.: Ruppe, Erbschaftsteuer und VfGH: Ausweitung des Prüfungsbeschlusses, NZ 2007, 45.

⁹⁷ Vgl.: Bruckner, Ist die Erbschaftsteuer verfassungswidrig?, ÖStZ 2007, 7.

⁹⁸ Vgl.: Kirchmayr/Achatz, Aus für niedrige Einheitsbewertung?, taxlex 2006, 341.

Die aufgezeigten Wertdiskrepanzen dürften auch nicht damit zu rechtfertigen sein, dass der Gesetzgeber im Rahmen seiner ihm zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsfreiheit eine Begünstigung für den unentgeltlichen Grundstückstransfer schaffen wollte, da die Unterbewertung des Grundbesitzes nicht das Ergebnis einer bewussten Begünstigung des Gesetzgebers ist, sondern Folge des Unterlassens der periodischen Anpassung der Einheitswerte im Wege der Hauptfeststellungen.⁹⁹

In der Literatur wird insbesondere die erbschaftssteuerliche Steuerfreistellung des Kapitalvermögens durch das Endbesteuerungsgesetz, welches in § 15 Abs 1 Z 17 Teilstrich 1 ErbStG umgesetzt wurde als Knackpunkt einer gleichmäßigen Besteuerung genannt, denn eine gleichmäßige Belastung aller Abgabepflichtigen ist bei einer erbschaftssteuerlichen Steuerfreistellung endbesteuerten Vermögens nicht zu erreichen.¹⁰⁰

Ist man aber durch das Endbesteuerungsgesetz zur Freistellung endbesteuerten Vermögens (z.B. Sparbücher) gezwungen, so müsste diese Steuerfreistellung aufgrund des Gleichheitssatzes und des damit verbundenen Gleichbelastungsgebots auf alle Vermögenswerte und somit auf das gesamte Vermögen erweitert werden.¹⁰¹

4.2.4. Entscheidung vom 7. März 2007 zur Erbschaftssteuer¹⁰²

Mit dem am 7. März 2007 gefällten Erkenntnis hat der Gerichtshof die Bewertung inländischer Liegenschaften sowie, zur Vermeidung weiterer Verfassungswidrigkeiten, auch den Grundtatbestand des Erwerbs von Todes wegen für verfassungswidrig erklärt und die Aufhebung mit dem Ablauf des 31. Juli 2008 ausgesprochen.¹⁰³

Zuerst hat der Gerichtshof festgehalten, dass er keine Bedenken gegen eine Besteuerung der Erwerbe von Todes wegen an sich hat, sondern nur gegen die derzeitige Ausgestaltung.

⁹⁹ Vgl.: Toifl, VfGH: Verfassungswidrigkeit der erbschafts- und schenkungssteuerlichen Grundstücksbewertung?, RdW 2006, 362.

¹⁰⁰ Vgl.: Bruckner, Ist die Erbschaftsteuer verfassungswidrig? ÖStZ, 2007, 8.

¹⁰¹ Vgl.: Beiser, Die Erbschafts- und Schenkungssteuer -eine verfassungsrechtliche Analyse, RdW 2006, 382.

¹⁰² G 54/06 ua vom 7. März 2007.

¹⁰³ Vgl.: Ruppe, Verfassungswidrigkeit der Erbschaftssteuer – verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Schenkungssteuer, NZ 2007, 102.

Auch eine besondere bewertungsrechtliche Behandlung von Grundbesitz für die Zwecke der Erbschaftssteuer sieht er als zulässig an, denn es liege im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, die Besonderheiten von Liegenschaften bereits auf der Ebene der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. Lediglich die konkrete Ausgestaltung sei entscheidend.

Mit der „Reparaturfrist“, soll dem Gesetzgeber die Möglichkeit gegeben werden, eine verfassungskonforme Neuregelung zu finden.¹⁰⁴

Eine Gleichheitswidrigkeit ergibt sich aus der Vorschrift des § 19 Abs 2 ErbStG, der zur Folge hat, dass es für die Belastung mit Erbschaftssteuer im Fall des Erwerbs von Grundbesitz nicht darauf ankommt, was jemand heute erwirbt, sondern welcher Wert dem Grundbesitz vor Jahrzehnten beizulegen war.

Die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Bewertungsregeln haben sich somit bestätigt.

Dem Gesetzgeber ist aber nicht verwehrt, ein Bewertungsverfahren zu wählen, das verwaltungsökonomischen Anforderungen gerecht wird, und mit Typisierungen und Schätzungen zu arbeiten. Sein Spielraum wird jedoch immer geringer, je erheblicher die mit der Bemessungsgrundlage einhergehenden Steuerfolgen sind. Daraus ergibt sich, dass mit der Einführung von hohen Freibeträgen oder mit der Senkung der Steuersätze der Spielraum im Bereich der Bewertung wächst.¹⁰⁵

Der Gerichtshof bleibt auch bei seinen gleichheitsrechtlichen Bedenken, wenn Grundbesitz ungeachtet seiner Funktion und Verwendung im konkreten Fall durchwegs mit dem gemeinen Wert zu bewerten wäre, während es aber für Unternehmensübertragungen und für die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften Steuerfreistellungen gibt.

¹⁰⁴ Vgl.: Marschner, Die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Erbschafts- und Schenkungssteuer und ihre Auswirkungen in der Praxis, FJ 2007, 123.

¹⁰⁵ Vgl.: Ruppe, Verfassungswidrigkeit der Erbschaftssteuer – verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Schenkungssteuer, NZ 2007, 103.

In der Fachwelt wurde mit dem - gegenüber Liegenschaften - steuerbegünstigtes Vermögen oft die steuerbefreiten Kapitalvermögen gemeint, aber der VfGH führte aus, dass es, soweit der Gesetzgeber dem im Verfassungsrang stehenden Endbesteuerungsgesetz folgt und Kapitalvermögen von der Erbschaftssteuer befreit ist, nicht verglichen werden darf, und das Ergebnis nicht am Gleichheitssatz zu messen ist.¹⁰⁶

Eine Aufhebung der Bestimmung des § 19 Abs 2 ErbStG würde die festgestellte Verfassungswidrigkeit nicht beseitigen, da Grundbesitz dann dem Mobiliar- und Finanzvermögen gleichgestellt wäre, weshalb der Verfassungsgerichtshof die die Steuerpflicht selbst anordnende Gesetzesregel aufhob.¹⁰⁷

Diese verfassungsrechtliche Problematik ist nicht unbekannt, denn der deutsche BFH hat schon vor längerer Zeit zu einer ähnlichen Rechtslage die „niedrige Einheitsbewertung“ als verfassungswidrig qualifiziert.¹⁰⁸

4.2.5. Die Folgen nach der Aufhebung der Erbschaftssteuer

Da sich die Erbschaftssteuerpflicht grundsätzlich nach der Rechtslage im Zeitpunkt des Todes des Erblasser richtet (§ 12 Abs 1 Z 1 ErbStG), fällt für Todesfälle bis einschließlich 31.7.2008 weiterhin Erbschaftsteuer an.

Denn obwohl sie bereits als verfassungswidrig aufgehoben wurde gilt sie bis zum Ende der Reparaturfrist weiter und zwar unabhängig davon, wann in der Folge die Erbschaft angenommen wird bzw. der Nachlass durch das Gericht eingeworben wird. Auch nicht relevant ist, wann die Erbschaftsteuer vom Finanzamt per Bescheid vorgeschrieben wird, ob dagegen berufen, und wann die Berufung erledigt wird. Dieser Umstand wird zwar allgemein als ungerecht empfunden, entspricht aber der geltenden Rechtslage.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Vgl.: Marschner, Die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Erbschaft- und Schenkungssteuer und ihre Auswirkungen in der Praxis, FJ 2007, 124.

¹⁰⁷ Vgl.: Ruppe, Verfassungswidrigkeit der Erbschaftssteuer – verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Schenkungssteuer, NZ 2007, 104.

¹⁰⁸ Vgl.: Kirchmayr/Achatz, Aus für niedrige Einheitsbewertung?, taxlex 2006, 341.

¹⁰⁹ Vgl.: Bruckner, Kein Ausweg aus der Erbschaftsteuer, derStandard vom 17.4.2007.

Mit der Entscheidung des Gerichtshofes, die Erbschaftsteuer als verfassungswidrig zu erklären, kann diese auch nicht mehr mit dem Argument bekämpft werden, sie sei verfassungswidrig, da der Grundtatbestand der Erbschaftsteuer durch das Urteil bis zum Ablauf der gesetzten Frist (31.7.2008) immunisiert, also unangreifbar geworden ist.¹¹⁰

Die Erbschaftssteuer kann daher nicht mehr in neuen Berufungsverfahren vor dem VfGH angefochten werden. Es besteht jedoch die Möglichkeit, in Hinblick auf die gemeinschaftsrechtlichen Bedenken zur österreichischen Einheitsbewertung eine Aufhebung erstinstanzlicher Bescheide nach § 299 Abs 1 BAO zu beantragen. Solch eine Aufhebung setzt die Rechtswidrigkeit des Inhalts des aufzuhebenden Bescheids voraus, worunter insbesondere auch ein Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht zu verstehen ist.¹¹¹

Von der Aufhebung durch den VfGH profitieren im Moment also nur die sogenannten „Anlassfälle“. Es wäre zwar theoretisch vorstellbar, noch andere Bestimmungen wegen Verfassungswidrigkeit zu bekämpfen. Es ist jedoch anzunehmen, dass Beschwerden mit denen die Verfassungswidrigkeit von bisher nicht in Prüfung gezogenen Detailbestimmungen nicht erfolgreich sein werden, da bereits der Grundtatbestand aufgehoben wurde.¹¹²

4.2.5.1. Aufschiebende Bedingungen und Befristungen

Ausnahmen von der Maßgeblichkeit des Todestages für die Frage der Erbschaftsteuerpflicht gibt es lediglich in bestimmten, in § 12 Abs 1 Z 1 ErbStG aufgezählten Fällen.¹¹³

- Die Steuerschuld entsteht etwa bei einer im Testament verfügten aufschiebenden Bedingungen oder Befristungen mit dem Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung oder des Ereignisses.¹¹⁴

¹¹⁰ Vgl.: Bruckner, Fachsenat für Steuerrecht zur Aufhebung der Erbschaftssteuer durch den VfGH und zum Gesetzesprüfungsverfahren zur Schenkungssteuer, ÖStZ 2007, 271.

¹¹¹ Vgl.: Wagner, Unterschiedliche Bewertung ausländischen Vermögens gemeinschaftswidrig, SWI 2007, 529.

¹¹² Vgl.: Bruckner, Fachsenat für Steuerrecht zur Aufhebung der Erbschaftssteuer durch den VfGH und zum Gesetzesprüfungsverfahren zur Schenkungssteuer, ÖStZ 2007, 271.

¹¹³ Vgl.: Bruckner, Kein Ausweg aus der Erbschaftsteuer, der Standard vom 17.4.2007.

¹¹⁴ Vgl.: § 12 Abs 1 Z 1 lit a ErbStG.

Wurde eine solche Bedingung gestellt, die erst nach dem 31.7.2008 eintritt, so fällt in diesem Fall für den Erwerb von Todes wegen keine Erbschaftsteuer mehr an. Begründet wird dies damit, dass in solchen Fällen noch keine Bereicherung stattgefunden hat bzw. dass die Bereicherung noch nicht sicher feststeht.¹¹⁵

Problematisch ist in solchen Fällen jedoch, dass aus zivilrechtlicher Sicht § 708 ABGB zu beachten ist, welcher besagt, dass jener Erbe, der unter einer aufschiebenden Bedingung als Erbe berufen wird, als Nacherbe gilt.

Als Vorerben gelten die vorhandenen gesetzlichen Erben, im Zeitpunkt des Todes des Erblassers. Fällt die Bedingung endgültig aus, so erlischt die Substitution und der Vorerbe wird zum endgültigen Erben, denn gemäß § 5 ErbStG gilt immer der Vorerbe als Erbe.¹¹⁶

Bis zum Eintritt der Bedingung kommen grundsätzlich die vorhandenen gesetzlichen Erben zum Zug und der Anfall an die Vorerben löst beim Tod des Erblassers vor dem 31.7.2008 Erbschaftsteuer aus. Tritt später die Nacherbfolge ein, so ist auch der Erwerb des Nacherben, gemäß § 5 Abs 2 ErbStG erbschaftssteuerlich als vom Vorerben stammend zu versteuern. Auf Antrag kann auch das Verhältnis des Nacherben zum Erblasser zugrunde gelegt werden.¹¹⁷

Im Falle der Nacherbfolge wegen Eintritts der aufschiebenden Bedingung ist dem Nacherben gemäß § 5 Abs 3 ErbStG die vom Vorerben entrichtete Steuer, abzüglich des Betrages, welcher der tatsächlichen Bereicherung des Vorerben entspricht, anzurechnen. Ist die Erbschaftsteuer im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Bedingung aber bereits ausgelaufen, so geht diese Bestimmung dann wohl ins Leere, da gar keine Steuer mehr vorgeschrieben wird.¹¹⁸

¹¹⁵ Vgl.: Bruckner/Fröhlich, Bedingungen und Befristungen in der Erbschaftssteuer, ÖStZ 2007, 318.

¹¹⁶ Vgl.: Bruckner, Fachsenat für Steuerrecht zur Aufhebung der Erbschaftssteuer durch den VfGH und zum Gesetzesprüfungsverfahren zur Schenkungssteuer, ÖStZ 2007, 271.

¹¹⁷ Vgl.: Bruckner/Fröhlich, Bedingungen und Befristungen in der Erbschaftssteuer, ÖStZ 2007, 318.

¹¹⁸ Vgl.: Bruckner, Fachsenat für Steuerrecht zur Aufhebung der Erbschaftssteuer durch den VfGH und zum Gesetzesprüfungsverfahren zur Schenkungssteuer, ÖStZ 2007, 271.

Durch eine aufschiebende Bedingung oder Befristung, die erst nach dem 31.7.2008 wirksam wird, kann daher die Erbschaftsteuer nicht gänzlich vermieden werden, wenn der Erblasser bereits vor dem 31.7.2008 verstirbt, weil sie in diesem Fall für den Erwerb des nach § 708 ABGB zum Vorerben berufenen gesetzlichen Erben anfällt. Durch eine aufschiebende Bedingung kann die Steuer aber reduziert werden, wenn der steuerpflichtige Vermögensanfall beim nach § 708 ABGB zum Zuge kommenden Vorerben einer geringeren Steuerbelastung unterliegt, weil eine günstigere Steuerklasse zur Anwendung kommt.¹¹⁹

Beispiel: Der Erblasser stirbt vor dem 31.7.2008. Die Lebensgefährtin erbt aufgrund einer aufschiebenden Bedingung erst nach dem 31.7.2008. Es kommen daher gemäß § 708 ABGB die gesetzlichen Erben, die so genannten Vorerben zum Zug. Für den Erwerb von Kindern als Vorerben fällt nur Erbschaftsteuer laut Steuerklasse I an, die Nacherbschaft der Lebensgefährtin nach dem 31.7.2008 unterliegt dann keiner Erbschaftsteuer mehr.¹²⁰

- Für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches entsteht die Steuerschuld mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung. Dies passiert in jenen Fällen in denen Pflichtteilsberechtigte im Testament nicht bedacht wurden. Sie müssen ihren Pflichtteilsanspruch im Verlassenschaftsverfahren erst geltend machen. Tun sie dies erst nach dem 31.7.2008, so fällt hierfür keine Erbschaftsteuer mehr an.¹²¹
- Auch beim Erwerb infolge der Vollziehung einer vom Erblasser angeordneten Auflage oder der Erfüllung einer vom Erblasser gesetzten Bedingung lässt sich die Erbschaftsteuer vermeiden, wenn ein Datum nach dem 31.7.2008 als Zeitpunkt der Vollziehung der Auflage oder der Erfüllung der Bedingung gewählt wird.¹²²

¹¹⁹ Vgl.: Bruckner/Fröhlich, Bedingungen und Befristungen in der Erbschaftssteuer, ÖStZ 2007, 319f.

¹²⁰ Vgl.: Bruckner/Fröhlich, Bedingungen und Befristungen in der Erbschaftssteuer, ÖStZ 2007, 319.

¹²¹ § 12 Abs 1 Z 1 lit b ErbStG.

¹²² Vgl.: Bruckner, Fachsenat für Steuerrecht zur Aufhebung der Erbschaftssteuer durch den VfGH und zum Gesetzesprüfungsverfahren zur Schenkungssteuer, ÖStZ 2007, 271.

Natürlich gelten auch die Freibeträge und Befreiungen bis 31.7.2008 weiter. Für Todesfälle vor diesem Datum bei denen steuerfreies Vermögen wie z.B. Sparbücher vererbt werden, fällt nach wie vor keine Erbschaftsteuer an.

Die Aufhebung einer Schenkung um sie vielleicht nach dem 31.7.2008 erneut durchzuführen führt zu keiner Steuerreduktion, da das ErbStG im Gegensatz zum GrEStG keine Regelung kennt, wonach die einvernehmliche Aufhebung des Rechtsgeschäfts zur Erstattung der Steuer führt. Eine Aufhebung einer Schenkung berührt also nicht die Schenkungsteuerpflicht, denn nach § 33 lit a ErbStG kann es bei einer einvernehmlichen Rückgängigmachung der Schenkung nicht zur Erstattung kommen.¹²³ Eine Erstattung ist nur möglich, wenn der Beschenkte das Geschenk gegen seinen Willen wieder herausgeben muss. Dies kann der Fall sein bei einem Widerruf gemäß der § 947 ff ABGB. Ein Widerruf wegen groben Undanks setzt jedoch eine strafbare Handlung an Leib, Ehre, Freiheit und Vermögen voraus.¹²⁴

Kommt es aber doch zu einer Erstattung, ist weiters zu bedenken, dass bei einer neuerliche Schenkung § 22 Abs 1 BAO zur Anwendung gelangen könnte, welcher besagt, dass die Abgabepflicht nicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts umgangen oder gemindert werden kann.¹²⁵

4.2.5.2. „Aufleben“ der Grunderwerbsteuer durch den Wegfall der Erbschaftsteuer?

Noch umstritten ist die Auslegung der Bestimmung des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG. Demnach sind Grundstückserwerbe von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes von der Grunderwerbsteuerpflicht ausgenommen.

¹²³ Vgl.: Bruckner, Fachsenat für Steuerrecht zur Aufhebung der Erbschaftssteuer durch den VfGH und zum Gesetzesprüfungsverfahren zur Schenkungssteuer, ÖStZ 2007, 272.

¹²⁴ Vgl.: Glega/Marschner, VfGH zu Gebühren und Erbschaftsteuer, RdW 2006, 665.

¹²⁵ Vgl.: Marschner, Die Rechtssprechung des Verfassungsgerichtshofes zur Erbschafts- und Schenkungssteuer und ihre Auswirkungen in der Praxi, FJ 2007, 125.

Das BMF ist der Ansicht, dass solche Grundstückserwerbe nach dem Auslaufen der Erbschafts- und der Schenkungssteuer mit dem dreifachen Einheitswert der Grunderwerbsteuer unterliegen.¹²⁶

Allerdings befreit das Grunderwerbssteuergesetz nicht Vorgänge, die unter das Erbschaftssteuergesetz fallen, es stellt also nicht auf den Grundtatbestand ab, sondern es befreit vielmehr den „Grundstückserwerb im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes“. Das Grunderwerbsteuergesetz knüpft nur an der Definition des Erbschaftssteuergesetzes an. Der Verfassungsgerichtshof hat aber nicht die Definition des Erbschaftssteuergesetzes, sondern den Grundtatbestand als verfassungswidrig aufgehoben.

Die Befreiung ist demnach weiterhin anwendbar, denn die Definition in § 2 ErbStG, auf die sich das Grunderwerbssteuergesetz bezieht bleibt von der Aufhebung unberührt.¹²⁷

Gegen die Auffassung des BMF spricht auch die Gesetzessystematik, denn die Grunderwerbssteuergesetzes einerseits und des Erbschaftssteuergesetzes andererseits verfolgen unterschiedliche Ziele. Ziel der Grunderwerbsteuer ist die Erfassung des Umsatzes von Grundstücken. Im Gegensatz dazu zielt das Erbschaftssteuergesetz auf die Bereicherung ab.

Auch die historische Rechtslage widerspricht der Ansicht des BMF. Der Normalsteuersatz der Grunderwerbsteuer betrug ursprünglich 8 %. Würde dieser Steuersatz noch heute gelten käme es durch das „Aufleben“ der Grunderwerbsteuer anstatt der Erbschaftsteuer in vielen Fällen zu einer höheren Steuerbelastung.¹²⁸

¹²⁶ Vgl.: Bruckner, Fachsenat für Steuerrecht zur Aufhebung der Erbschaftsteuer durch den VfGH und zum Gesetzesprüfungsverfahren zur Schenkungssteuer, ÖStZ 2007, 272.

¹²⁷ Vgl.: Berger, „Aufleben“ der Grunderwerbsteuer durch Wegfall der Erbschaftsteuer?, RdW 2007, 248.

¹²⁸ Vgl.: Berger, „Aufleben“ der Grunderwerbsteuer durch Wegfall der Erbschaftsteuer?, RdW 2007, 248f.

4.2.5.3. Dominoeffekt für weitere Abgaben?

Es stellt sich weiters die Frage, welche anderen einheitswertabhängigen Abgaben ebenfalls von der Verfassungswidrigkeit betroffen sind, weil auch sie vom Einheitswert abhängig sind. In der Fachliteratur spricht man vom „Dominoeffekt“ für:

- Grunderwerbsteuer,
- Gerichtliche Eintragungsgebühr bei Liegenschaftsübertragungen,
- Grundsteuer,
- Bodenwertabgabe,
- Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben,
- Beiträge von landwirtschaftlichen Betrieben im FLAF,
- Zuschläge zur Finanzierung der bäuerlichen Unfallversicherung,
- Beitragsgrundlage gem. § 23 BSVG,
- Ausgleichzulagenrecht gem. § 292 AVG oder § 149 GSVG.¹²⁹

Der Gerichtshof hat sich einer direkten Aussage zum im Schrifttum diskutierten Verhältnis Grunderwerbsteuer – Schenkungssteuer bei der Schenkung von Liegenschaften enthalten, er wies aber darauf hin, dass bei einem allgemeinen Auslaufen der Schenkungssteuer die steuerliche Sonderbelastung einer Liegenschaftsübertragung mit einer Grunderwerbsteuer verfassungsrechtlich bedenklich sein könnte.¹³⁰

Auch in diesen Bereichen können sich daher entsprechende Auswirkungen der nicht sachgerechten Einheitswerte ergeben.

¹²⁹ Vgl.: Wolf, Unentgeltliche Betriebsübertragungen im Familienverband zukünftig ohne Steuerbelastung?, SWK 2007, 1129f.

¹³⁰ Vgl.: Fraberger/Petritz, VfGH hebt auch die Schenkungssteuer auf!, SWK 2007, 820.

4.3. Anlassfall zur Aufhebung der Schenkungssteuer

4.3.1. Einleitung des Gesetzesprüfungsverfahrens zur Schenkungssteuer durch den VfGH ¹³¹

Am 8. März 2007, also einen Tag nach der Aufhebung der Erbschaftsteuer, hat der Verfassungsgerichtshof auch gegen die Schenkungssteuer ein Gesetzesprüfungsverfahren eingeleitet.

Darstellung des Ausgangssachverhalts

Der Beschwerdeführerin wurde mit Schenkungsvertrag vom 9. Jänner 2003 das Eigentum an einem Grundstück im Flächenausmaß von 2.000 m² samt dem darauf befindlichen Sporthotel übertragen.

Dafür schrieb der Unabhängige Finanzsenat der Beschwerdeführerin Schenkungssteuer in der Höhe von 37.741,55 € vor. Als Bemessungsgrundlage zog die Behörde den dreifachen Einheitswert des Grundstücks zum Stichtag 1.1.1988 in der Höhe von 344.905,26 € abzüglich des Freibetrages gem. § 14 Abs. 1 ErbStG (2.200 Euro), somit 342.705 €, heran.

Im Abgabeverfahren war strittig, ob nicht der gemeine Wert der Liegenschaft unter dem dreifachen Einheitswert liegt. § 19 Abs 2 ErbStG lässt ein abgehen vom dreifachen Einheitswert nämlich dann zu, wenn vom Steuerschuldner nachgewiesen wird, dass der gemeine Wert der Liegenschaft niedriger ist als der dreifache Einheitswert. Dieser Nachweis ist der Beschwerdeführerin jedoch nicht gelungen.¹³²

Die Beschwerdeführerin brachte in weiterer Folge eine Beschwerde, welche sich auf Art 144 B-VG stützt, beim Verfassungsgerichtshof ein. In dieser Beschwerde wurden die Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Unversehrtheit des Eigentums und Gleichheit aller Staatsbürger, sowie die Verfassungswidrigkeit

¹³¹ Beschluss vom 8. März 2007, B 1983/06-7.

¹³² Vgl.: Ruppe, Verfassungswidrigkeit der Erbschaftssteuer – verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Schenkungssteuer, NZ 2007, 106.

der §§ 18 und 19 ErbStG vorgebracht und die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt.¹³³

Weiters wurde in der Beschwerde behauptet, dass das System des ErbStG in Hinblick auf die Begünstigung von endbesteuerten Vermögenswerten – auch wenn dies verfassungsrechtlich abgesichert sei – von Aktien in Streubesitz und von in Stiftungen ausgelagertem Vermögen zu erheblichen Besteuerungsdiskrepanzen führe.

Der Gerichtshof ist der Meinung, dass auch der Grundtatbestand der Schenkungssteuer in Prüfung zu ziehen ist, weil er davon ausgeht, dass die im Erkenntnis vom 7. März 2007, für die Verfassungswidrigkeit der aufgehobenen Norm zum einem und für die Abgrenzung des Aufhebungsumfanges zum anderen ins Treffen geführten Gründe auf Schenkungen unter Lebenden zutreffen.

Die Überlegungen des Verfassungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06 dürften demnach in gleicher Weise für unentgeltliche Erwerbe unter Lebenden Gültigkeit haben. Auch bei Schenkungen unter Lebenden führt die Vorschrift des § 19 Abs 2 anscheinend dazu, dass eine gleichmäßige Erhebung der Steuer nicht (mehr) gesichert ist.¹³⁴ Weiters würde sie dazu führen, dass der Grundbesitz, angesichts des Fehlens substantieller Freibeträge oder anderer Entlastungsregelungen, dem steuerpflichtigen Mobiliar- und Finanzvermögen in unsachlicher Weise gleichgestellt wäre und schlechter behandelt würde als jene Vermögenswerte, für deren Erwerb der Gesetzgeber ausdrücklich Befreiungen oder Begünstigungen vorsieht.¹³⁵

Ein Unterschied besteht bei den Steuerbefreiungen, denn die durch das Endbesteuerungsgesetz gedeckte Steuerbefreiung für Kapitalvermögen, dessen Erträge der Steuerabgeltung nach dem EStG unterliegen, gilt nur für Erwerbe von Todes wegen. Dies führt dazu, dass im hier zu beurteilenden Fall der Schenkungen unter Lebenden keine Privilegierung dieser Kapitalanlagen gegenüber Liegenschaften gegeben ist.

¹³³ Vgl.: VfGH 8.3.2007, B 1983/06-7.

¹³⁴ Vgl.: Ruppe, Verfassungswidrigkeit der Erbschaftssteuer – verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Schenkungssteuer, NZ 2007, 106.

¹³⁵ Vgl.: Fraberger/Petritz, VfGH hebt auch Schenkungssteuer auf!, SWK 2007, 819f.

Dieser Umstand kann an der Beurteilung aber deshalb nichts ändern, da aufgrund des Verfassungsrangs dieser Vorschrift diese Bestimmung ohnedies nicht der Kontrolle des VfGH unterliegt.¹³⁶

4.3.2. Erkenntnis zur Schenkungssteuer vom 15. Juni 2007

Der Verfassungsgerichtshof blieb seiner Beurteilung treu, hielt an den Entscheidungsgründen des Erkenntnisses zur Erbschaftssteuer fest, und hob auch § 1 Abs 1 Z 2 ErbStG als verfassungswidrig auf. Wie bei der Erbschaftsteuer hat der Verfassungsgerichtshof auch hier eine „Reparaturfrist“ bis 31.7.2008 gesetzt, um den Gesetzgeber die Möglichkeit zu bieten, rechtzeitig die legislativen Begleitmaßnahmen für den Fall des Auslaufens dieser Steuer zu treffen.¹³⁷

Genauso wie bei der Entscheidung zur Erbschaftssteuer betonte der Gerichtshof ausdrücklich, dass auch hier aus verfassungsrechtlicher Sicht dem Grunde nach nichts gegen die Erhebung einer Schenkungssteuer spricht, lediglich die derzeitige Ausgestaltung des Bewertungssystems ist bedenklich.

Auch die von der Bundesregierung zusätzlich vorgebrachten Rechtfertigungsgründe für die Schenkungssteuer, wie zum Beispiel die Planbarkeit der Liquiditätsbelastung mit einer Schenkungssteuer oder die systematische Geschlossenheit der Steuerrechtsordnung zeigten beim VfGH keine Wirkung.¹³⁸

In den Genuss der Aufhebung der Schenkungssteuer kommen im Moment nur die so genannten Anlassfälle. Auf Basis der bereinigten Rechtslage werden nur diejenigen Fälle beurteilt, die

- bis zum Beginn der mündlichen Verhandlung im Gesetzprüfungsverfahren die VfGH- Beschwerde beim Höchstgericht eingebracht haben und
- wenn das Verwaltungsverfahren vor der Veröffentlichung des Gesetzprüfungsbeschlusses in Gang gesetzt worden ist.

¹³⁶ Vgl.: Fraberger/Petritz, VfGH hebt auch Schenkungssteuer auf!, SWK 2007, 820.

¹³⁷ Vgl.: VfGH 15.6.2007, G 23/07 ua.

¹³⁸ Vgl.: Fraberger/Petritz, VfGH hebt auch Schenkungssteuer auf!, SWK 2007, 820.

Laut VfGH erfüllen ungefähr 80 Fälle die Voraussetzungen.¹³⁹

4.4. Mögliche Modelle des Gesetzgebers als Ersatzlösung

Nach dem derzeitigen Stand sollen sowohl die Erbschaftssteuer als auch die Schenkungssteuer nach dem Ende der Reparaturfrist auslaufen. Es halten sich jedoch die Gerüchte, dass das BMF den Entfall der Schenkungssteuer durch eine Erfassung der Schenkungssteuer im Bereich der Einkommensteuer zu kompensieren gedenkt. Eine Ersatzmaßnahme dürfte jedoch lediglich für den Bereich der Schenkungssteuer angedacht sein. Dies würde wiederum eine enorme Schieflage hervorrufen und könnte dazu führen, dass Unternehmensübertragungen hinausgezögert werden.¹⁴⁰

Als Alternative zur Erbschaftssteuer schlägt Doralt vor, anstelle der bisherigen Erbschaftssteuer, die derzeitige Erbschaftssteuer vom Grundvermögen durch eine gleich hohe, auf etwa dreißig Jahre verteilte jährlich anfallende Grundsteuer einzuführen. Die dadurch entstehende Mehrbelastung wäre gering, und 1/30 der derzeit auf Grundstücke entfallenden Erbschaftssteuer wäre als zusätzliche Grundsteuer jährlich zu entrichten.¹⁴¹

Unumgänglich wäre aber auch bei dieser Variante eine Neubewertung des Grundvermögens, denn, wenn der Verfassungsgerichtshof die Einheitswerte als Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer als verfassungswidrig sieht, dann gilt dies wohl auch für die Grundsteuer. Aus Vereinfachungsgründen sollte für die Grundsteuer nur der Wert des Grund und Bodens ermittelt werden.

Als Vorteil dieses Vorschlages sieht Doralt, dass auch Kapitalgesellschaften der neuen Grundsteuer unterliegen würden. Dadurch wäre der Entfall der Erbschaftssteuer aus anderen derzeit steuerpflichtigen Vorgängen im Wesentlichen vermutlich abgedeckt.¹⁴²

¹³⁹ Vgl.: Fraberger/Petritz, VfGH hebt auch Schenkungssteuer auf!, SWK 2007, 820.

¹⁴⁰ Vgl.: Fraberger/Petritz, VfGH hebt auch Schenkungssteuer auf!, SWK 2007, 821.

¹⁴¹ Vgl.: Doralt, Statt Erbschaftssteuer: „Stiftungssteuer“ und „Grundsteuer II“, RdW 2006, 590.

¹⁴² Vgl.: Doralt, Statt Erbschaftssteuer: „Stiftungssteuer“ und „Grundsteuer II“, RdW 2006, S. 590.

Nachteilig ist jedoch, dass bei diesem Modell die Grundbesitzer für das gesamte Aufkommen, das bisher aus der Erbschafts- und Schenkungssteuer resultierte, aufzukommen hätten.¹⁴³

Dadurch, dass Österreich Vermögen im internationalen Vergleich nur mit geringer Steuer belastet, ist auch die Diskussion um eine Wiedereinführung der Vermögenssteuer aufgeflammt. Es scheint aber nicht sinnvoll, die Erbschafts- und Schenkungssteuer durch die Wiedereinführung einer Vermögenssteuer zu ersetzen, wenn dadurch die gleichen Problembereiche, die der VfGH als Verfassungswidrig erachtet hat erst wieder in Angriff genommen werden müssten.¹⁴⁴

4.5. Stand der Rechtssprechung in Deutschland

Das deutsche Bundesverfassungsgericht hat bereits 1995 festgestellt, dass eine gesonderte Bewertung der zu besteuernenden Güter für Zwecke der Bemessung der Erbschafts- und Schenkungssteuer zwar zulässig ist, allerdings muss dabei im Sinne des Gleichheitsgebots gem. Art 3 GG eine gleichmäßige Belastung sichergestellt werden.

Die unterschiedliche Bewertung von Kapitalvermögen einerseits, welches zu Gegenwartswerten anzusetzen ist, und Grundbesitz andererseits, der auf Grundlage von Vergangenheitswerten basierend auf den Einheitswerten, die zuletzt im Jahr 1964 festgestellt wurden, bewertet wird, entspricht nach Ansicht des BverfG jedoch nicht den Anforderungen des Gleichheitssatzes.¹⁴⁵

Daraufhin wurde das deutsche Erbschaftssteuergesetz und BewG geändert und die Vermögensteuer abgeschafft. Als Bemessungsgrundlage wurden danach so genannte „Grundbesitzwerte“ oder so genannte „Bedarfswerte“ (§ 138 dErbStG) herangezogen, die nicht regelmäßig, sondern nur noch bei Bedarf auf Basis einer vereinfachten Bewertung festgestellt werden. Diese Grundbesitzwerte sind zwar höher als die „alten“ Einheitswerte, sie liegen jedoch immer noch weit unter den Verkehrswerten.¹⁴⁶

¹⁴³ Vgl.: Fraberger/Petritz, VfGH hebt auch Schenkungssteuer auf!, SWK 2007, 824.

¹⁴⁴ Vgl.: Fraberger/Petritz, VfGH hebt auch Schenkungssteuer auf!, SWK 2007, 824.

¹⁴⁵ Vgl.: Rief, Einheitswerte verfassungswidrig!, RdW 1995, 359.

¹⁴⁶ Vgl.: Postl, Einheitsbewertung am Prüfstand des VfGH, taxlex 2006, 412.

4.5.1. Der deutsche Ausgangsfall

Im Jahr 1994 erwarb die Erblasserin eine noch nicht errichtete Wohnung. Fertig gestellt wurde diese erst 1996 und die Erblasserin entrichtete den vollen Kaufpreis von 343.000 DM. Der Antrag auf Änderung des Grundbuchstandes ging Mitte Juli 1997 beim deutschen Grundbuchsamt ein, jedoch verstarb die Erblasserin unmittelbar danach. Kurze Zeit nach dem Tod wurde die Erblasserin in das Grundbuch eingetragen. Das deutsche Finanzamt betrachtete aber nicht das Wohnungseigentum an sich sondern das Anwartschaftsrecht auf Verschaffung des Wohnungseigentums als Gegenstand des Erwerbs von Todes wegen. Dies hatte zur Folge, dass das Anwartschaftsrecht mit dem gemeinen Wert in der Höhe von 343.000 DM bewertet wurde und nicht die für das Grundvermögen günstigeren Regeln zur Anwendung kamen. Dagegen hat die Erbin geklagt. Im Folgenden Abgabungsverfahren kam es zur Vorlage des BFH an das BverfG wegen verfassungsrechtlicher Bedenken gegen die Anknüpfung des deutschen Steuertarifs an unterschiedliche Wertermittlung.¹⁴⁷

Der Bundesfinanzhof vertrat in seinem Beschluss vom 22. Mai 2002 die Auffassung, dass das seit dem 1. Jänner 1996 geltende Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz wegen erneuten Verstoßes gegen den Gleichheitsgrundsatz verfassungswidrig sei. Er hält die vereinfachte Ermittlung des Grundvermögens mit „Grundbesitzwerten“ für verfassungswidrig, weil durch die ungleichmäßige Belastung bei der unentgeltlichen Übertragung von unterschiedlichen Vermögensgegenständen eine Verletzung des Gleichheitssatzes gem. Art 3 Abs 1 GG vorliegt.

Demgemäß verstößt nach Ansicht des BFH die unterschiedliche Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage beim Betriebsvermögen bei Anteilen an Kapitalgesellschaften sowie beim Grundbesitz gegen das Folgerichtigkeitsgebot und gegen das Gebot der gleichmäßigen Belastung aller Steuerpflichtigen.¹⁴⁸

¹⁴⁷ Vgl.: Hristov, Verfassungswidrige deutsche und österreichische Erbschaftssteuer, ecolex 2007, 282.

¹⁴⁸ Vgl.: Beiser, Die Erbschafts- und Schenkungssteuer – eine verfassungsrechtliche Analyse, RdW 2006, 380.

4.5.2. Beschluss des Bundesverfassungsgerichtshof vom 7. November 2006, 1 BvL 10/02.

Das BVerfG hat mit Beschluss vom 7. November 2006 festgestellt, dass die aktuell geltende Erhebungspraktik für die Erbschaftssteuer verfassungswidrig ist. Grund hierfür ist, dass die Erbschaftssteuer an Werte anknüpft, deren Ermittlung bei Grundvermögen und sonstigen bestimmten Vermögensgattungen unterschiedlich sei und damit den Anforderungen des Gleichheitsgrundsatzes nicht genüge.¹⁴⁹

Die Erhebung der Erbschafts- oder Schenkungssteuer erfolgt auf dem steuerpflichtigen Erwerb mittels eines progressiv ansteigenden Steuersatzes, der nach Steuerklassen in Abhängigkeit des Verwandtschaftsgrades ausgestaltet ist. Hierfür müssen die einzelnen Vermögensarten bewertet werden. Dass jede Vermögensart ihre eigene Bewertungsmethode hat ist zulässig. Problematisch ist jedoch, dass die Wertermittlung zu unterschiedlichen Ansätzen führt.¹⁵⁰

- Bewertung von Vermögensgegenständen im dErbStG

Nach der gesetzlichen Regelung des § 109 Abs 1 dBewG werden die zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter mit ihrem Steuerbilanzwert angesetzt, welcher jedoch nur in Ausnahmefällen mit dem Verkehrswert übereinstimmt. Problematisch ist auch, dass durch bilanzpolitische Maßnahmen die Abweichung zum Verkehrswert erheblich erhöht werden können. Stille Reserven werden nicht besteuert. Die Bemessungsgrundlage ist daher abhängig davon, ob und inwieweit der Erblasser bilanzpolitische Maßnahmen ergriffen hat.

Durch die unterschiedliche Möglichkeit bilanzpolitische Maßnahmen zu ergreifen, werden die Erwerber von Betriebsvermögen in ganz unterschiedlichem Umfang begünstigt und damit liegt keine zielgerichtete und gleichmäßige Steuerentlastung vor.

¹⁴⁹ Vgl.: Götzenberger, Deutsches Bundesverfassungsgericht hält deutsches Bewertungs- und Erbschaftssteuerrecht für verfassungswidrig, SWI 2007, 134.

¹⁵⁰ Vgl.: Pressemitteilung des BVerfG Nr. 11/2007 vom 31.1.2007.

Durch das Fehlen eines Nachversteuerungsstatbestandes kommt es dazu, dass auch Erwerber von Betriebsvermögen ohne Weiterführungsziel des Unternehmens entgegen dem gesetzgeberischen Lenkungszielen gefördert werden.

Auch der immaterielle Geschäfts- oder Firmenwert fließt mangels entgeltlichen Erwerbs nicht in die Steuerbilanz und somit auch nicht in die Erbschaftsbesteuerung ein. Dies hat zur Folge, dass der Steuerwert gerade bei ertragsstarken Unternehmen weit unter dem gemeinen Wert liegt, weil der den Wert bestimmende Faktor des Ertrags nicht berücksichtigt wird.¹⁵¹

Auch die existierende unterschiedliche Grundbesitzbewertung verstärkt die Verfassungswidrigkeit. Innerhalb des deutschen inländischen Grundvermögens unterscheidet das deutsche Bewertungsrecht unbebaute Grundstücke, bebaute Grundstücke, mit Erbbaurechten belastete Grundstücke und im Zustand der Bebauung befindliche Grundstücke. Für alle diese Erscheinungsformen bestehen in den §§ 145 ff dBewG unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe.¹⁵²

Auch die Erbschaftsbesteuerung der Erwerber von Anteilen an Kapitalgesellschaften ist nicht mit dem Gleichheitssatz vereinbarer Weise ausgestaltet. Sind die Anteile nicht börsennotiert, ist der gemeine Wert heranzuziehen. Fehlt ein derartiger Wert, was aufgrund der schweren Fungibilität von nicht börsennotierten Geschäftsanteilen der Fall sein wird, sind die Anteile mit dem Steuerbilanzwert anzusetzen, welcher den gemeinen Wert erheblich unterschreitet. Anders als beim Betriebsvermögen hat zwar die Ertragsaussicht Einfluss auf die Bewertung, aber die gebildeten stillen Reserven bleiben trotzdem außer Ansatz.¹⁵³

Auch hier kann durch bilanzpolitische Maßnahmen eine unterschiedliche Bewertung erlangt werden und somit eine unterschiedliche Belastung mit Erbschaftssteuer herbeigeführt werden. Darüber hinaus führt die für die zu schätzenden Anteile an Kapitalgesellschaften angeordnete Übernahme der Steuerbilanzwerte zu einer großen Kluft gegenüber den übrigen Anteilen an Kapitalgesellschaften.

¹⁵¹ Vgl.: Pressemitteilung des BVerfG Nr. 11/2007 vom 31.1.2007.

¹⁵² Vgl.: Hristov, Verfassungswidrige deutsche und österreichische Erbschaftssteuer, ecolex 2007, 283.

¹⁵³ Vgl.: Hristov, Verfassungswidrige deutsche und österreichische Erbschaftssteuer, ecolex 2007, 283.

Deren Bewertung erfolgt anhand des Kurswertes beziehungsweise wird aus zeitnahen Verkäufen abgeleitet, was im Regelfall zu deutlich höheren Werten führt.¹⁵⁴

Auf ihre Verfassungskonformität wurde auch die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Vermögen geprüft. Auch sie verstößt gegen den Gleichheitsgrundsatz.

4.5.3. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts

Das BVerfG hat den Gesetzgeber aufgefordert, für eine realitätsgerechte Abbildung von Wertverhältnissen zu sorgen. Eine realitätsgerechte Abbildung ist wohl nur dadurch zu erreichen, dass für alle Vermögensgattungen steuerliche Bemessungsgrundlagen geschaffen werden, die sich am gemeinen Wert orientieren, denn den durch den Substanzerwerb vermittelten Zuwachs an Leistungsfähigkeit bildet nur der Verkehrswert ab.¹⁵⁵

Die Verfassungsrichter haben dem Gesetzgeber aber die Auswahl der Wertermittlungsmethode freigestellt, es muss lediglich gewährleistet sein, dass alle Vermögensgattungen in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden. Auch die Begünstigung bestimmter Erwerbe durch Verschonungsregeln hat das BVerfG nicht verboten. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die Begünstigung ausreichend zielgenau und innerhalb des Begünstigtenkreises möglichst gleichmäßig verteilt wird.¹⁵⁶

Die unterschiedlichen, teilweise willkürlichen und ungleichmäßigen Wertmaßstäbe waren für das BVerfG mit dem Gleichheitssatz des Art 3 Abs 1 GG derart unvereinbar, dass es mit seinem Beschluss den an diese gleichheitswidrigen Bewertungsvorschriften anknüpfenden Steuertarif des § 19 Abs 1 dErbStG als ebenfalls mit dem Gleichheitssatz des Art 3 Abs 1 GG für unvereinbar erklärt hat.

¹⁵⁴ Vgl.: Pressemitteilung des BVerfG Nr. 11/2007 vom 31.1.2007.

¹⁵⁵ Vgl.: Götzenberger, Deutsches Bundesverfassungsgericht hält deutsches Bewertungs- und Erbschaftssteuerrecht für verfassungswidrig, SWI 2007, 134f.

¹⁵⁶ Vgl.: Götzenberger, Deutsches Bundesverfassungsgericht hält deutsches Bewertungs- und Erbschaftssteuerrecht für verfassungswidrig, SWI 2007, 135.

Der Grundtatbestand des § 1 Abs 1 Z1 dErbStG wurde jedoch vom BVerfG keiner verfassungsrechtlichen Prüfung unterzogen.¹⁵⁷

Das BVerfG betont in seiner Entscheidung, dass der deutsche Gesetzgeber grundsätzlich einen weitreichenden Entscheidungsspielraum hinsichtlich Steuergegenstand und Steuersatz hat. Er hat sich dabei jedoch an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und im Rahmen des Gleichheitssatzes an der Belastungsgleichheit zu orientieren, was ihn jedoch keineswegs daran hindert, außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele zu verfolgen.¹⁵⁸

4.5.4. Folgen der Verfassungswidrigkeit in Deutschland

Das BVerfG hat den Steuertarif zwar als mit Art 3 Abs 1 GG für unvereinbar erklärt, jedoch wohl aus Rücksicht auf die Finanzplanung der deutschen Bundesländer die Weitergeltung der verfassungswidrigen Norm bis 31.12.2008 angeordnet. Bis dahin ist aber jedenfalls eine Neuregelung zu treffen. Wie diese Neuregelung auszusehen hat ist völlig offen, der deutsche Gesetzgeber muss sich aber trotz Freiheit in der Wahl der Bewertungsmethoden am gemeinen Wert orientieren. Bei Vorliegen von Gemeinwohlgründen hat er die Möglichkeit den Erwerb bestimmter Vermögensgegenstände weitgehend, beispielsweise durch Freibeträge, zu begünstigen.¹⁵⁹

Gesichert scheint, dass aufgrund des Finanzbedarfs der deutschen Bundesländer die deutsche Erbschaftssteuer jedenfalls erhalten bleiben wird. Das BVerfG hat nicht, wie der Verfassungsgerichtshof in Österreich, den Grundtatbestand für verfassungswidrig erklärt, sondern nur die Bestimmungen über den Steuertarif nach § 19 Abs 1 dErbStG. Dadurch wird auch künftig die grenzüberschreitende Erbschaftssteuerplanung im Verhältnis von Deutschland und Österreich von Bedeutung bleiben.¹⁶⁰

¹⁵⁷ Vgl.: BVerfG, 1 BvL 10/02 vom 7.11.2006, Absatz-Nr. 92.

¹⁵⁸ Vgl.: BVerfG, 1 BvL 10/02 vom 7.11.2006, Absatz-Nr. 94ff.

¹⁵⁹ Vgl.: Götzenberger, Deutsches Bundesverfassungsgericht hält deutsches Bewertungs- und Erbschaftssteuerrecht für verfassungswidrig, SWI 2007, 135.

¹⁶⁰ Vgl.: Hristov, Verfassungswidrige deutsche und österreichische Erbschaftssteuer, ecolex 2007, 284.

Am 5. November 2007 beendete die politische Arbeitsgruppe zur Reform der Erbschaftssteuer ihre Arbeit. Die hierbei erzielten Ergebnisse werden anschließend Gegenstand der konkreten Gesetzgebungsarbeit der Bundesregierung sein. Ziel ist, dass das neue Recht rückwirkend zum 1. Jänner 2007 in Kraft tritt.

Mit Wirkung zum 1. Jänner 2007 soll die Bewertung und Besteuerung des Grundvermögens den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts entsprechen und eine realitätsgerechte Bewertung aller Vermögensklassen nach Verkehrswerten sicherstellen.¹⁶¹

Um eine zusätzliche Belastung beim Übergang des privat genutzten Wohnungseigentums auch zukünftig zu vermeiden, werden die persönlichen Freibeträge kräftig angehoben. Die Freibeträge werden in der Steuerklasse I auf 500.000 Euro für Ehegatten, auf 400.000 Euro für jedes Kind und auf 200.000 Euro für jeden Enkel angehoben. Somit soll die Steuerfreiheit für das Erben eines normalen Einfamilienhauses auch weiterhin gewährleistet sein.

Bei der Unternehmensnachfolge bleibt der Betriebsübergang steuerfrei, wenn die Arbeitsplätze im Betrieb über 10 Jahre mehrheitlich erhalten bleiben und der Betrieb über 15 Jahre in seinem vermögenswerten Bestand weitergeführt wird. Wird jedoch der Betrieb innerhalb dieser 15 Jahre veräußert, oder wesentliche Betriebsgrundlagen entnommen, so führt dies im dem entsprechenden Umfang zum Wegfall der Verschonung.¹⁶²

Die Bundesregierung hat dem Gesetzesentwurf zur neuen Erbschaftssteuer zugestimmt. Es ist geplant, dass das neue Erbschaftssteuerrecht im Frühjahr 2008 in Kraft tritt. In Erbfällen besteht die Möglichkeit zu wählen, ob altes oder neues Recht unter Beibehaltung des bisherigen Freibetrages zur Anwendung kommen soll. Die neue Erbschaftssteuer soll verfassungskonform, gerecht und standortfreundlich sein.¹⁶³

¹⁶¹ Vgl.: Pressemitteilung BMF Nr. 109/2007 Eckpunkte der Erbschaftssteuer vom 7.11.2007.

¹⁶² Vgl.: Pressemitteilung BMF Nr. 109/2007 Eckpunkte der Erbschaftssteuer vom 7.11.2007.

¹⁶³ Vgl.: www.Bundesfinanzministerium.de

5. Die gemeinschaftsrechtlichen Aspekte der Besteuerung von Erbschaften

5.1. Einleitung

Neben der verfassungsrechtlichen Beurteilung der Unterbewertung von inländischen Grundvermögen bestehen auch gemeinschaftsrechtliche Bedenken.

Österreich nimmt als Mitglied der Europäischen Union insbesondere am Europäischen Binnenmarkt teil. Nach Art 14 EGV umfasst dieser, einen Raum ohne Binnengrenzen, in dem der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gewährleistet ist.¹⁶⁴

Die Grundfreiheiten verleihen den Bürgern subjektive Rechte, welche sie vor den nationalen Behörden durchsetzen können. Sie bilden den wesentlichen Bestandteil des Binnenmarktes im Sinne des Art 14 Abs 2 EGV. Ihr wesentliches Ziel ist es, die Hemmnisse im innergemeinschaftlichen Handel zu beseitigen, wie es Art 3 Abs 1 lit. c EGV fordert.¹⁶⁵

Artikel 12 EGV besagt, dass jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten ist. Unter Diskriminierungen sind Ungleichbehandlungen zu verstehen, bei denen nach der Staatsangehörigkeit differenziert wird. Wird etwa eine steuerliche Vergünstigung von der Staatsangehörigkeit einer Person des betreffenden Mitgliedstaates abhängig gemacht, so stellt dies eine unzulässige Diskriminierung dar.¹⁶⁶

Eine ausdrückliche Diskriminierung liegt vor, wenn eine nationale Regel schon vom Wortlaut her zu Lasten von EU-Ausländern geht.¹⁶⁷

¹⁶⁴ Vgl.: Griller/Holoubek, Europäisches und öffentliches Wirtschaftsrecht ³ (2004), 119.

¹⁶⁵ Vgl.: Brigola, Das System der EG- Grundfreiheiten: Vom Diskriminierungsverbot zum spezifischen Beschränkungsverbot (2004), Einführung.

¹⁶⁶ Vgl.: Tumpel, Die Europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 28.

¹⁶⁷ Vgl.: Griller/Holoubek, Europäisches und öffentliches Wirtschaftsrecht ³ (2004), 122.

Steuerliche Maßnahmen sind selbst dann als diskriminierend zu werten, wenn die steuerliche Vorschrift zwar nicht unmittelbar an die Staatsangehörigkeit anknüpft, aber die Gefahr besteht, dass sich eine steuerliche Regelung besonders zum Nachteil von Staatsangehörigen anderer Mitgliedstaaten auswirkt. Dies sind so genannte verschleierte Diskriminierungen.¹⁶⁸ Ausnahmsweise sind Diskriminierungen aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit oder Gesundheit erlaubt.¹⁶⁹

Die Diskriminierungsverbote der Grundfreiheiten hat der EuGH zu Beschränkungsverboten weiterentwickelt. Im Gegensatz zum Diskriminierungsverbot fordert das Beschränkungsverbot, dass sich auch nicht diskriminierende nationale Vorschriften auf ihre Vereinbarkeit mit dem Gemeinschaftsrecht rechtfertigen lassen müssen.¹⁷⁰ Auch Beschränkungen können aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses ausnahmsweise gerechtfertigt und damit erlaubt sein.

Nach der Rechtssprechung des Gerichtshofes müssen nationale Maßnahmen, die die Ausübung der durch den EGV garantierten Grundfreiheiten behindern oder weniger attraktiv machen können 4 Voraussetzungen erfüllen (Gebhard-Fromel):

- Sie müssen in nicht diskriminierender Weise angewandt werden.
- Sie müssen aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein.
- Sie müssen geeignet sein, die Verwirklichung des mit ihnen verfolgten Zieles zu gewährleisten.
- Sie dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist.¹⁷¹

¹⁶⁸ Vgl.: Tumpel, Die Europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 30.

¹⁶⁹ Vgl.: Griller/Holoubek, Europäisches und öffentliches Wirtschaftsrecht, ³ (2004), 123.

¹⁷⁰ Vgl.: Griller/Holoubek, Europäisches und öffentliches Wirtschaftsrecht, ³ (2004), 123.

¹⁷¹ Vgl.: EuGH 30.11.1995, C-55/94, Gebhard sowie Tumpel, Die Europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 30.

Unmittelbar wirksame Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote ergeben sich aufgrund der folgenden Grundfreiheiten des Binnenmarktes:

- 1.) Der freie Warenverkehr
- 2.) Der freie Personenverkehr
- 3.) Die Dienstleistungsfreiheit
- 4.) Der freie Kapitalverkehr

Das allgemeine Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit kommt nur in gemeinschaftsrechtlich geregelten Fällen zur Anwendung, für die im Vertrag kein besonderes Diskriminierungsverbot besteht.

5.2. Harmonisierungsmaßnahmen für die Erbschaftssteuer

Beschränkungen, welche aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind, können von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat verschieden sein. Deshalb räumt das Gemeinschaftsrecht dem EU-Gesetzgeber die Möglichkeit ein, Rechtsangleichungsmaßnahmen (Harmonisierungsvorschriften) zu erlassen.

In Richtlinien und Verordnungen werden die differierenden Rechtsvorschriften inhaltlich aneinander angeglichen, so dass im Ergebnis in jedem Mitgliedstaat im Wesentlichen die gleiche Rechtslage gilt.¹⁷²

Für den Bereich der Erbschafts- und Schenkungssteuern bestehen derzeit keine Harmonisierungsmaßnahmen auf sekundärrechtlicher Ebene. Anders als für die indirekten Steuern (Umsatzsteuer, Verbrauchssteuern) existiert für den Bereich der Erbschaftsteuer keine Art 93 EGV vergleichbare Harmonisierungskompetenz. Jedoch könnte für eine Harmonisierung der Erbschafts- und Schenkungssteuer die allgemeine Bestimmung zur Angleichung der Rechtsvorschriften des Art 94 EGV zur Anwendung gelangen.¹⁷³

¹⁷² Vgl.: Griller/Holoubek, Europäisches und öffentliches Wirtschaftsrecht, ³ (2004), 126.

¹⁷³ Vgl.: Tumpel, Die Europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 27.

Trotz der fehlenden Harmonisierung ergibt sich aber eine Bindung der Mitgliedstaaten an das im EG- Vertrag festgelegte Primärrecht, wozu insbesondere die Grundfreiheiten zählen.

Der Bereich der direkten Steuern fällt als solcher zwar nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft, die Mitgliedstaaten sind dennoch verpflichtet, alle steuerrechtlichen Regelungen in nicht diskriminierender Weise anzuwenden. Auch wenn somit die Erbschaftssteuer nicht in die Zuständigkeit der Gemeinschaft fällt, sind die Mitgliedstaaten in der Ausgestaltung dieses Rechtsbereiches nicht frei, denn sie haben bei der Regelung der nicht harmonisierten Bereiche das Treuegebot gemäß Art 10 EGV zu beachten.¹⁷⁴ Dies hat zur Folge, dass die Mitgliedstaaten auch die Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote des EG- Vertrages bei der Ausgestaltung der Erbschafts- und Schenkungsteuer zu berücksichtigen haben.¹⁷⁵

Schranken für die Ausgestaltung der Erbschaftssteuer lassen sich vor allen aus der Kapitalverkehrsfreiheit ableiten, denn sie untersagt gemäß Art 56 EGV alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen Mitgliedstaaten sowie zwischen Mitgliedstaaten und Drittländern.¹⁷⁶

Allerdings berührt Art 56 EGV gemäß Art 58 Abs 1 EGV nicht das Recht der Mitgliedstaaten, die einschlägigen Vorschriften ihrer Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichen Wohnorten oder Kapitalanlageorten unterschiedlich behandeln, sowie die unerlässlichen Maßnahmen zu treffen, um Zuwiderhandlungen gegen innerstaatliche Rechts- und Verwaltungsvorschriften, insbesondere auf dem Gebiet des Steuerrechts, vorzusehen oder Maßnahmen zu ergreifen, die aus Gründen der öffentlichen Ordnung oder Sicherheit gerechtfertigt sind. Diese in Art 58 Abs 1 EGV genannten Maßnahmen dürfen jedoch nach Art 58 Abs 3 EGV weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine versteckte Beschränkung des freien Kapital- oder Zahlungsverkehrs iSd Art 56 EGV darstellen.¹⁷⁷

¹⁷⁴ Vgl.: Loukota, EG- Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht, Band 44 (2006), 18.

¹⁷⁵ Vgl.: Taucher, Erbschaftsteuerrecht- Europarecht, NZ 2004, 40.

¹⁷⁶ Vgl.: Taucher, Erbschaftsteuerrecht- Europarecht, NZ 2004, 40.

¹⁷⁷ Vgl.: Tumpel, Die Europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 29.

5.3. Zur Anwendbarkeit des EG-Vertrages auf die Erbschaftsteuer

Lange war umstritten, ob und wieweit die Besteuerung von Erbschaften in den nationalen Steuerrechtsordnungen an den europäischen Grundfreiheiten zu messen ist. Mit der Begründung, es handle sich um keine wirtschaftliche Betätigung, lehnte insbesondere die deutsche Rechtssprechung die Anwendbarkeit des EG- Vertrages auf die Erbschaftssteuer ab.¹⁷⁸ Als Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Grundfreiheiten hatte nämlich der EuGH noch in der Rs Werner die wirtschaftliche Tätigkeit genannt.

Ob man durch die Grundfreiheiten des EG- Vertrages in Bezug auf die Erbschaftsteuer geschützt ist, hängt also insbesondere davon ab, ob ein von der Erbschafts- und Schenkungssteuer betroffener Vorgang überhaupt unter den Anwendungsbereich der Grundfreiheiten fällt.¹⁷⁹

Mit dem Urteil des EuGH in der Rechtssache Barbier steht fest, dass auch die Besteuerung von Erbschaften an den Grundfreiheiten, insbesondere an der Kapitalverkehrsfreiheit des Art 56 EGV zu messen ist.¹⁸⁰

5.3.1. EuGH- Urteil vom 11. Dezember 2003, Rs C-364/01 (Barbier)

Mit dem EuGH Urteil vom 11. Dezember 2003 wurden erstmals die Bestimmungen eines nationalen Erbschaftssteuergesetzes (Niederlande) hinsichtlich ihrer Gemeinschaftsrechtskonformität überprüft. Auch einige Bestimmungen des österreichischen Erbschaftssteuergesetzes sind aufgrund der Erkenntnisse dieses Urteils als bedenklich einzustufen.¹⁸¹

Herr Barbier zog 1970 von den Niederlanden nach Belgien. Er war zivilrechtlicher Eigentümer einiger Liegenschaften in den Niederlanden. Auf den betreffenden Immobilien lasteten hypothekarisch gesicherte Verbindlichkeiten.

¹⁷⁸ Vgl.: Burgstaller/Haslinger, Erbschaftsteuer und Gemeinschaftsrecht- Neue Entwicklungen in der europäischen Rechtsprechung, SWI 2004, 108.

¹⁷⁹ Vgl.: Tumpel, Die Europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 29.

¹⁸⁰ Vgl.: Hohenwartern, Plansky, Besteuerung von Erbschaften nach Wegzug in einen Drittstaat im Gemeinschaftsrecht, SWI 2005, 417.

¹⁸¹ Vgl.: Taucher, Erbschaftsteuerrecht – Europarecht, NZ 2004, 40.

Nach niederländischem Recht kann das dingliche Recht an einer unbeweglichen Sache vom so genannten wirtschaftlichen Eigentum getrennt werden.¹⁸²

Um eine Übertragungssteuer von 6 % zu vermeiden übertrug Herr Barbier das wirtschaftliche Eigentum an seinen Immobilien auf von ihm beherrschte private niederländische Gesellschaften. Diese Gesellschaften übernahmen die Verbindlichkeiten gegenüber der Darlehensgebenden Bank, während Herr Barbier formell Hypothekenschuldner blieb.¹⁸³

Herr Barbier verpflichtete sich gegenüber den Gesellschaften zur Übertragung des dinglichen Rechts an diesen Immobilien und verzichtete im Vorgriff auf diese Übertragung auf sämtliche Rechte an den Immobilien.

Nachdem Herr Barbier starb, unterlag der Vermögensübergang der Liegenschaften auf seine Erben in den Niederlanden der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht, da der Erblasser, Herr Barbier, bei seinem Tod nicht in den Niederlanden ansässig war.

Als Bemessungsgrundlage wurde der Verkehrswert der Liegenschaften festgesetzt, denn nach niederländischen Recht gehört bei einem Nachlass einer bei ihrem Tod nicht in den Niederlanden wohnhaften Person eine Übertragungsverpflichtung betreffend eine in diesem Mitgliedstaat gelegene unbewegliche Sache nicht zu den inländischen Verbindlichkeiten und kann deshalb nicht zu den inländischen Verbindlichkeiten in Abzug gebracht werden. Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen hingegen, wäre berücksichtigt worden, dass an den Liegenschaften de facto keine Rechte mehr bestanden und die Bemessungsgrundlage für die Erbschaftsteuer wäre nahezu null gewesen.¹⁸⁴

Der niederländische Gerichtshof`s Hertogenbosch legte dem EuGH mehrere Fragen nach der Auslegung gemeinschaftsrechtlicher Bestimmungen zur Vorabentscheidung vor.

¹⁸² Vgl.: Taucher, Erbschaftsteuerrecht- Europarecht, NZ 2004, 40.

¹⁸³ Vgl.: Burgstaller/Haslinger, Erbschaftsteuer und Gemeinschaftsrecht- Neue Entwicklungen in der europäischen Rechtsprechung, SWI 2004, 109.

¹⁸⁴ Vgl.: Taucher, Erbschaftsteuerrecht- Europarecht, NZ 2004, 40.

Antwort des Gerichtshofes

Der EuGH stellte fest, dass die direkten Steuern zwar in die Kompetenz der Mitgliedstaaten fallen, die Besteuerung jedoch unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausgeübt werden muss.¹⁸⁵

Auch die Kapitalverkehrsrichtlinie sei unmittelbar anwendbar, da Immobilienanlagen, wie sie vom Erblasser von Belgien aus in den Niederlanden vorgenommen worden sind, genauso zum Kapitalverkehr gehören, wie die Veräußerung der Immobilie einer Person, an eine private Gesellschaft, an der die betreffende Person sämtliche Anteile hält, und der Erwerb dieser Sachen von Todes wegen.¹⁸⁶ Bereits die Tatsache, dass eine nationale Bestimmung den Kapitalverkehr eines Anlegers, der Angehöriger eines Mitgliedstaates ist, nach Maßgabe seines Wohnsitzes beschränkt, begründet die Anwendbarkeit der Kapitalverkehrsrichtlinie.¹⁸⁷

Weiters führte der EuGH aus, dass nationale Bestimmungen, die den Wert einer Immobilie für die Zwecke der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage festlegen, einen Ansässigen eines Mitgliedstaates vom Kauf von Immobilien in einem anderen Mitgliedstaat abhalten können. Zusätzlich bewirkt das niederländische Erbschaftsteuerrecht eine Wertminderung des Nachlasses im Vergleich zum Nachlass eines Erblassers, dessen Vermögen sich im Ansässigkeitsstaat befindet.¹⁸⁸

Die im Ausgangsverfahren fraglichen Bestimmungen des niederländischen Erbschaftssteuerrechts bewirken demnach eine Beschränkung des Kapitalverkehrs.¹⁸⁹ Die von der niederländischen Regierung vorgebrachten Rechtfertigungsgründe wurden vom EuGH nicht geteilt. Mangels solcher Rechtfertigungsgründe ist die betreffende Regelung des niederländischen Erbschaftsteuergesetzes gemeinschaftswidrig.¹⁹⁰

¹⁸⁵ Vgl.: Burgstaller/Haslinger, Erbschaftsteuer und Gemeinschaftsrecht- Neue Entwicklungen in der europäischen Rechtsprechung, SWI 2004, 109., sowie EuGH 11.12.2003, Rs. C-364/01, Barbier, Rz.56.

¹⁸⁶ EuGH 11.12.2003, Rs C-364/01, Barbier; Rz. 58.

¹⁸⁷ EuGH 11.12.2003, Rs C-364/01, Barbier; Rz. 59.

¹⁸⁸ EuGH 11.12.2003, Rs C-364/01, Barbier; Rz. 62.

¹⁸⁹ EuGH 11.12.2003, Rs C-364/01, Barbier; Rz. 63.

¹⁹⁰ Vgl.: Burgstaller/Haslinger, Erbschaftsteuer und Gemeinschaftsrecht- Neue Entwicklungen in der europäischen Rechtsprechung, SWI 2004, 110.

5.4. Auswirkungen der gemeinschaftsrechtlichen Grundfreiheiten auf die Erbschafts- und Schenkungssteuer

5.4.1. Diskriminierende Regelungen des österreichischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts

- Ermäßigter Steuersatz für Zuwendungen an Privatstiftungen

Gemäß § 8 Abs 3 lit b ErbStG kommt der ermäßigte Steuersatz in der Höhe von 2,5 Prozent für Zuwendungen nur inländischen Privatstiftungen zu Gute. Zuwendungen an ausländische Stiftungen unterliegen hingegen dem Steuersatz in der V Steuerklasse, welcher bis zu 60 Prozent betragen kann.

Da Privatstiftungen als „sonstige juristische Personen“ im Sinne des Art 48 EGV gelten, sind sie Staatsangehörige jenes Mitgliedstaates, nach dessen Recht sie errichtet worden sind.

Dass das Diskriminierungsverbot gemäß Art 12 EGV zur Anwendung gelangt, ist es notwendig, dass die juristische Person einen Erwerbszweck hat. Es reicht allerdings bereits eine Beteiligung am Wirtschaftsleben in Form einer entgeltlichen wirtschaftlichen Betätigung aus.¹⁹¹

Nicht gemeinnützige Stiftungen, stehen daher unter dem Schutz der Grundfreiheiten.

Da der ermäßigte Steuersatz des § 8 Abs 3 lit b ErbStG direkt an die Staatsangehörigkeit anknüpft, ist dieser diskriminierend. Zur Rechtfertigung stehen nur die in Art 46 EGV ausdrücklich genannten Gründe zur Verfügung, welche in diesem Fall nicht ziehen.¹⁹²

¹⁹¹ Vgl.: Tumpel, Die Europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 31f.

¹⁹² Vgl.: Tumpel, Die Europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 32.

- Ermäßigter Steuersatz für Zuwendungen an gemeinnützige juristische Personen

Auch bei der Steuersatzbegünstigung gemäß § 8 Abs 3 lit a ErbStG lässt sich eine Ungleichbehandlung feststellen. Der ermäßigte Steuersatz in der Höhe von 2,5 Prozent ist nur für Zuwendungen an inländische, gemeinnützige juristische Personen vorgesehen.

Wegen fehlendem Erwerbszweck von ausländischen gemeinnützigen juristischen Personen werden diese im Regelfall gemäß Art 48 EGV nicht als im anderen Mitgliedstaat ansässig gelten, weshalb sie weder vom Diskriminierungsverbot der Niederlassungsfreiheit, noch vom allgemeinen Diskriminierungsverbot geschützt sind.¹⁹³

Man kann jedoch von einer gemäß Art 56 EGV verbotenen Beschränkung des Kapitalverkehrs ausgehen, da Zuwendungen an ausländische gemeinnützige juristische Personen durch den höheren Steuersatz weniger attraktiv sind als solche an inländische gemeinnützige juristische Personen.¹⁹⁴

Die Kontrolle der Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit kann nicht als zwingender Grund des Allgemeininteresses angeführt werden, um die Beschränkung zu rechtfertigen. Denn die Voraussetzungen können erstens innerhalb des Gebiets der Gemeinschaft überprüft werden und zweitens anerkennt der österreichische Gesetzgeber die Gleichwertigkeit ausländischer gemeinnütziger Einrichtungen hinsichtlich der Besteuerung in anderen Fällen.¹⁹⁵

¹⁹³ Vgl.: Tumpel, Die Europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 32.

¹⁹⁴ Vgl.: Tumpel, Die Europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 32.

¹⁹⁵ Vgl.: Tumpel, Die Europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 32.

5.4.2. Beschränkende Regelungen des österreichischen Erbschaft- und Schenkungssteuerrechts

Neben den diskriminierenden Bestimmungen stehen auch solche Regelungen, welche eine Beschränkung der Grundfreiheiten darstellen im Widerspruch zum EG-Recht. Beschränkende Vorschriften des ErbStG sind nur dann zulässig, wenn hierfür eine Rechtfertigung im Sinne der oben angeführten Gebhard-Formel besteht.

Folgende Regelungen des österreichischen Erbschaftsteuergesetzes könnten eine unzulässige Beschränkung beinhalten:

5.4.2.1. Beschränkte Erbschaftsteuerpflicht

In den Fällen der beschränkten Steuerpflicht, in denen sich die Besteuerung gemäß § 6 Abs 1 Z 2 ErbStG nur auf das dort angeführte Vermögen beschränkt, beträgt der allgemeine Freibetrag gemäß § 14 Abs 2 ErbStG jedenfalls nur 110 Euro, während dieser bei unbeschränkt Steuerpflichtigen je nach den persönlichen Verhältnissen des Erwerbers zum Erblasser bis zu 2.200 Euro beträgt.¹⁹⁶

Grundsätzlich hat der EuGH eine Differenzierung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht als zulässig erkannt.

Eine unzulässige Beschränkung könnte allerdings dann vorliegen, wenn unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige sich in Anbetracht des Zwecks und des Inhalts der fraglichen nationalen Vorschriften in einer vergleichbaren Lage befinden.¹⁹⁷ Nach der Rechtssprechung des EuGH beginnend mit der Rechtssache Schumacker ist dies der Fall, wenn sich das überwiegende Nachlassvermögen des beschränkt Steuerpflichtigen im Inland befindet.¹⁹⁸

Beschränkt Steuerpflichtige dürfen gemäß § 20 Abs 5 ErbStG nur die in einer wirtschaftlichen Beziehung zu den beschränkt steuerpflichtigen Teilen des Erwerbes stehenden Schulden und Lasten abziehen.

¹⁹⁶ Vgl.: Fraberger, Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht, SWI 1998,303.

¹⁹⁷ Vgl.: Tumpel, Die Europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 33.

¹⁹⁸ Vgl.: Burgstaller/Haslinger, Erbschaftsteuer und Gemeinschaftsrecht – Neue Entwicklungen in der europäischen Rechtssprechung, SWI 2004, 110.

Die Beschränkung erscheint gerechtfertigt, da bei beschränkter Steuerpflicht auch nur inländisches Vermögen der Besteuerung unterliegt. Eine versteckte Diskriminierung dürfte jedoch die Begrenzung des Schuldenabzuges dann sein, wenn Schulden des Erblassers ohne wirtschaftliche Beziehung zum Inlandsvermögen bestehen, die weder im Inland noch im Ausland geltend gemacht werden können.¹⁹⁹

5.4.2.2. Erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht (Rs. Van Hilten-van der Heijden)

Gemäß § 6 Abs 1 ErbStG besteht für den gesamten Erbanfall unbeschränkte Steuerpflicht, wenn entweder der Erblasser zur Zeit seines Todes, oder der Erwerber zur Zeit des Eintritts der Steuerpflicht Inländer ist. Als Inländer gelten Personen, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben. Auch juristische Personen und Personenvereinigungen sowie Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben gelten als Inländer.²⁰⁰

Bevor § 6 Abs 2 Z 1 ErbStG durch das Abgabenänderungsgesetz 2004 (BGBl I 2004/180) geändert wurde, galten österreichische Staatsbürger, die sich nicht länger als zwei Jahre dauernd im Ausland aufgehalten haben ebenfalls als Inländer und unterlagen der unbeschränkten Steuerpflicht.²⁰¹

Nach der derzeitigen Regelung soll also die unbeschränkte Steuerpflicht nach dem Wegzug nicht mehr gelten. In den Erläuterungen dazu wird ausgeführt, dass mit der Gesetzesänderung der Rechtssprechung des EUGH (Urteil in der Rs. Barbier vom 11.12.2003, Rs C-364/01) Rechnung getragen werden soll.

EuGH vom 23.02.2006 C-513/03, Rs. Van Hilten-van der Heijden

Um die erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht ging es auch in dem Urteil des EuGH vom 23.02.2006, in dem der EuGH die gesetzliche Inländerfiktion als mit

¹⁹⁹ Vgl.: Tumpel, Die Europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 33f.

²⁰⁰ Vgl.: § 6 Abs 2 ErbStG.

²⁰¹ Vgl.: Tumpel, Die Europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 34.

der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar angesehen hat. Der österreichische Gesetzgeber könnte daher wieder die alte Regelung einführen.²⁰²

Das niederländische Erbschaftsteuerrecht sieht eine erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht vor. Diese Regelung besagt, dass ein niederländischer Staatsangehöriger, der seinen Wohnsitz aus den Niederlanden verlegt, für die Besteuerung seines Nachlasses noch als in den Niederlanden wohnhaft gilt, wenn er innerhalb von 10 Jahren nach seinem Fortzug verstirbt.²⁰³

In der Rechtssache van Hilten- van der Heijden hatte der EuGH die Frage zu beurteilen, ob diese niederländische Regelung über die erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht der Kapitalverkehrsfreiheit widerspricht. Diese Frage stellte sich in einem Rechtsstreit zwischen den Erben von Frau Hilten-van der Heijden und der niederländischen Finanzverwaltung wegen der niederländischen Erbschaftsteuer auf den Nachlass der Erblasserin.²⁰⁴

Frau van Hilten- van der Heijden war als sie starb niederländische Staatsangehörige und hatte bis Anfang 1988 in den Niederlanden, anschließend in Belgien und seit 1991 in der Schweiz gelebt.²⁰⁵

Der Erbanfall löste sowohl in der Schweiz also auch in den Niederlanden unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht aus, da die Erblasserin aufgrund der Wohnsitzfiktion für zehn weitere Jahre nach ihrem Wegzug als in den Niederlanden ansässig gilt.²⁰⁶ Auch durch das anwendbare ErbSt – Doppelbesteuerungsabkommen NL – CH wurde das umfassende Besteuerungsrecht der Niederlande nicht eingeschränkt. Es ergab sich aber eine Verpflichtung zur Anrechnung der im Ausland entrichteten Steuer auf die niederländische Steuerschuld.

²⁰² Vgl.: EuGH 23.02.2006, Rs. C-513/03, van Hilten- van der Heijden.

²⁰³ Vgl.: Kofler, Erbschaftsteuer und Kapitalverkehrsfreiheit im Verhältnis zu Drittstaaten, taxlex- EC 2006, 317.

²⁰⁴ Vgl.: Haunold/Tumpel/Widhalm, EuGH: Kapitalverkehrsfreiheit steht einer erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht nicht entgegen, SWI 2006, 289.

²⁰⁵ EuGH, Rs. C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Rz. 14.

²⁰⁶ EuGH, Rs. C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Rz. 16.

Die in der Schweiz entrichtete Steuer war geringern als die niederländische Steuerschuld, weshalb ein Differenzbetrag übrig blieb, den die Erben in den Niederlanden zu entrichten hatten.²⁰⁷

Das niederländische Gericht, das in weiterer Folge mit dem Rechtsstreit befasst war, zweifelte an der Vereinbarkeit der streitgegenständlichen Regelung des niederländischen Erbschaftsteuerrechts mit der Kapitalverkehrsfreiheit.

Das Gericht setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH zwei Fragen zur Vorabentscheidung vor.

- Ist die Regelung des Art 3 Abs 1 des niederländischen Erbschaftsteuerrechts, die eine erweiterte unbeschränkte Erbschaftsteuer vorsieht, eine zulässige Beschränkung im Sinne von Art 57 Abs 1 EGV?
- Ist diese Regelung, wenn sie auf Kapitalbewegungen zwischen einem Mitgliedstaat und einem dritten Staat angewandt wird, ein verbotenes Mittel zur willkürlichen Diskriminierung oder eine verschleierte Beschränkung des Kapitalverkehrs im Sinne von Art 58 Abs 3 EGV?²⁰⁸

Zusammenfassung der Urteilsbegründung

Der Gerichtshof stellte zunächst fest, dass es sich bei der Erbschaft, also beim Übergang von Vermögen auf die Erben, um einen Kapitalverkehrsvorgang im Sinne des Art 56 EGV handelt. Er verwies auf die Nomenklatur der Kapitalverkehrsrichtlinie und auf die Rs Barbier. In weiterer Folge wurde geprüft, ob auch eine Beschränkung des Kapitalverkehrs vorliegt.²⁰⁹ Es wurde festgehalten, dass zu den Maßnahmen, die durch Art 56 Abs 1 EGV als Beschränkungen verboten sind, solche gehören, die geeignet sind, Gebietsfremde von Investitionen in einem Mitgliedstaat oder die dort Ansässigen von Investitionen in anderen Mitgliedstaaten abzuhalten.²¹⁰

²⁰⁷ Vgl.: Hohenwarter/Plansky, Besteuerung von Erbschaften nach Wegzug in einen Drittstaat im Gemeinschaftsrecht, SWI 2005, 418f.

²⁰⁸ EuGH, Rs. C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Rz. 23.

²⁰⁹ Vgl.: Hohenwarter/Plansky, Besteuerung von Erbschaften nach Wegzug in einen Drittstaat im Gemeinschaftsrecht, SWI 2005, 419f.

²¹⁰ Vgl.: Haunold/Tumpel/Widhalm, EuGH: Kapitalverkehrsfreiheit steht einer erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht nicht entgegen, SWI 2006, 290.

Im Fall von Erbschaften, sind solche Maßnahmen verboten, die eine Wertminderung des Nachlasses dessen bewirken, der in einem anderen Mitgliedstaat als dem ansässig ist, in dem sich die betreffenden Vermögensgegenstände befinden, und der deren Erwerb von Todes wegen besteuert.²¹¹

Der Gerichtshof kommt jedoch zu dem Ergebnis, dass Art 56 EGV dahin gehend auszulegen ist, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaates wie der im Ausgangsverfahren streitigen nicht entgegensteht, nach der der Übergang des Nachlasses eines Angehörigen dieses Mitgliedstaats, der innerhalb von zehn Jahren nach Verlegung des Wohnsitzes aus dem betreffenden Mitgliedstaat verstorben ist, so besteuert wird als wäre der Erblasser in diesem Staat wohnen geblieben.²¹²

Er kann also keine Beschränkung des Kapitalverkehrs erkennen, da sie infolge gleicher Besteuerung von Wegziehenden und Verbleibenden weder die Erstgenannten davon abhält, Investitionen in ihrem früheren Ansässigkeitsstaat zu tätigen noch die Letztgenannten davon, in anderen Mitgliedstaaten zu investieren. Unabhängig von der Örtlichkeit der Vermögensgegenstände wird auch nicht der Nachlasswert eines wegziehenden Staatsangehörigen gemindert.²¹³

Unerheblich ist, dass diese Regelung weder seit mehr als zehn Jahren im Ausland lebende Staatsbürger noch gänzlich Gebietsfremde erfasst. Von einer Beschränkung des Kapitalverkehrs kann angesichts der Gültigkeit dieser Regel nur für niederländische Staatsbürger schon gar keine Rede sein. Auch die Ungleichbehandlung gebietsansässiger fremder Staatangehöriger kann nicht als eine durch Art 56 EGV verbotene Diskriminierung angesehen werden.²¹⁴

Den Mitgliedstaaten obliegt in Ermangelung gemeinschaftlicher Harmonisierungsmaßnahmen die Festlegung der Kriterien für die Aufteilung ihrer Steuerhoheit.

²¹¹ EuGH, Rs. C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Rz. 44.

²¹² EuGH, Rs. C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Rz. 53.

²¹³ EuGH, Rs. C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Rz. 46.

²¹⁴ Vgl.: Haunold/Tumpel/Widhalm, EuGH: Kapitalverkehrsfreiheit steht einer erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht nicht entgegen, SWI 2006, 291.

Außerdem habe die Rechtssprechung die Orientierung der Mitgliedstaaten an der internationalen Praxis und insbesondere an OECD-Musterabkommen für Zwecke der Aufteilung der Steuerhoheit anerkannt.²¹⁵

Dieses Urteil räumt den Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der direkten Steuern einen erweiterten Gesetzgebungsspielraum im Vergleich zu älteren Urteilen ein. Durch diese Rechtssprechungsänderung fällt es immer schwerer, die Urteile des EuGH zu den direkten Steuern vorherzusagen.²¹⁶

5.4.2.3. Bewertung in- und ausländischen Grundvermögens (Rs Theodor Jäger)

Als weitere Beschränkung, nämlich als Beschränkung des Kapitalverkehrs kann die unterschiedliche Bewertung von in- und ausländischen Grundvermögen gesehen werden. Nach § 19 Abs 1 ErbStG richtet sich die Bewertung des Vermögens für die Zwecke der Erbschaftssteuer grundsätzlich nach dem ersten Teil des Bewertungsgesetzes. Während inländischer Grundbesitz mit dem dreifachen Einheitswert zum Ansatz kommt ist ausländischer Grundbesitz mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Da der Einheitswert in der Regel weit unter dem Verkehrswert liegt, ist die Übertragung inländischen Grundvermögens gegenüber ausländischem Grundvermögen begünstigt.²¹⁷

Nach der Rechtssprechung ist der gemeine Wert für das ausländische Grundvermögen selbst dann anzusetzen, wenn im Ausland Einheitswerte nach der dortigen Rechtsordnung festgestellt worden sind.

Eine weitere Diskriminierung aufgrund ausländischer Wohnsitznahme ist in § 11 Abs 3 BewG zu finden. Bei der Bewertung von ausländischem Grundbesitz ist neben den Bestandteilen auch das Zubehör zu berücksichtigen. Im Gegensatz dazu sind gemäß § 11 Abs 2 BewG bei der Bewertung von inländischen Grundbesitz zwar die Bestandteile mit einzubeziehen, jedoch sind Zubehör, Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören außer Acht zu lassen.²¹⁸

²¹⁵ EuGH, Rs. C-513/03, van Hilten-van der Heijden, Rz. 48.

²¹⁶ Vgl.: Haunold/Tumpel/Widhalm, EuGH: Kapitalverkehrsfreiheit steht einer erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht nicht entgegen, SWI 2006, 292.

²¹⁷ Vgl.: Tumpel, Die Europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 34f.

²¹⁸ Vgl.: Fraberger, Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht, SWI 1998, 305.

In einem beim deutschen Bundesfinanzhof anhängigen Verfahren geht es genau um die Frage, ob die unterschiedliche Bewertung von in- und ausländischen Vermögen gemeinschaftsrechtswidrig ist.²¹⁹

EuGH vom Rs. C-256/06, Theodor Jäger

Ein in Frankreich wohnhafter Steuerpflichtiger erbte in Frankreich gelegenes land- und forstwirtschaftliches Grundvermögen. Seine Mutter, die Erblasserin hatte im Zeitpunkt des Todes den Wohnsitz in Deutschland. In Frankreich wurden die Grundstücke der Erbschaftsteuer unterworfen. Auch das deutsche Finanzamt schrieb dem Erben Erbschaftsteuer vor. Auf Antrag wurde die französische Steuer angerechnet.²²⁰

Der im Instanzenzug befasste Bundesfinanzhof legte dem EuGH aufgrund gemeinschaftsrechtlicher Bedenken zwei Fragen zur Vorabentscheidung vor:

Ist es mit Art 56 Abs 1 EGV vereinbar, dass für Zwecke der Erbschaftsteuer

- in einem anderen Mitgliedstaat belegenes land- und forstwirtschaftliches Vermögen mit dem gemeinen Wert zu bewerten ist, während für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen ein besonderes Bewertungsverfahren gilt, dessen Ergebnisse durchschnittlich nur 10 Prozent der gemeinen Werte erreichen, und
- der Erwerb inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens in Höhe eines besonderen Freibetrages außer Ansatz und der verbliebene Wert lediglich zu 60 Prozent anzusetzen ist, wenn dies bei einem Erben, der einen aus inländischen Vermögen und ausländischem land- und forstwirtschaftlichen Vermögens im Ausland einer höheren Erbschaftsteuer unterliegt, als dies bei Belegenheit im Inland der Fall wäre?²²¹

²¹⁹ Vgl.: EuGH, Rs. C-256/06, Theodor Jäger gegen Finanzamt Kusel-Landstuhl.

²²⁰ Vgl.: Wagner, Unterschiedliche Bewertung ausländischen Vermögens gemeinschaftsrechtswidrig?, SWI 2007, 527.

²²¹ Vgl.: Fellner, Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftswidrig?, SWK 2006, 776.

Wie bereits erwähnt fallen die direkten Steuern in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, jedoch müssen ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausgeübt werden. Nach Art 56 Abs 1 EGV sind im Rahmen der Bestimmungen über den freien Kapital- und Zahlungsverkehrs unter anderem alle Beschränkungen zwischen den Mitgliedstaaten verboten.²²²

Zunächst stellte der Generalanwalt fest, dass jene Regelungen des deutschen Erbschaftsteuer- und Bewertungsgesetzes den freien Kapitalverkehr behindern, denn grenzüberschreitende Vermögensübertragungen erfahren im Vergleich zu rein nationalen Transaktionen eine wirtschaftliche Wertminderung. Auch Investitionen in ausländisches Vermögen werden dadurch unattraktiver.²²³

Den Generalanwalt haben die vorgebrachten Rechtfertigungsgründe des deutschen Finanzamts jedoch nicht überzeugt. Er ist der Meinung, dass unterschiedliche Behandlungen nur dann gerechtfertigt werden können, wenn die Ungleichbehandlungen objektiv nicht miteinander vergleichbare Situationen betreffen. Andere zwingende Gründe des Allgemeininteresses, welche die unterschiedliche Bemessungsgrundlage für in- und ausländisches Grundvermögen rechtfertigen könnte, sind ebenfalls nicht erkennbar.²²⁴ Diese Beschränkung kann auch nicht allgemein damit gerechtfertigt werden, dass zur Durchführung der Einheitsbewertung notwendige Informationen nicht zur Verfügung stehen.

5.4.2.4. Befreiungen für Zuwendungen an gemeinnützige Einrichtungen

Zuwendungen von körperlichen beweglichen Sachen unter Lebenden und Geldforderungen an gemeinnützige Einrichtungen sind gemäß § 15 Abs 1 Z 14 und 14 a ErbStG von der Steuer befreit. Mit 1.Jänner 1997 gilt diese Befreiung auch für Zuwendungen an ausländische Vereinigungen, welche ausschließlich gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen. Allerdings ist die Begünstigung für Zuwendungen an ausländische Einrichtungen unter Gegenseitigkeitsvorbehalt gestellt.²²⁵

²²² Vgl.: Fellner, Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftswidrig?, SWK 2006, 776.

²²³ Vgl.: Wagner, Unterschiedliche Bewertung ausländischen Vermögens gemeinschaftswidrig?, SWI 2007, 527.

²²⁴ Vgl.: Wagner, Unterschiedliche Bewertung ausländischen Vermögens gemeinschaftswidrig?, SWI 2007, 527.

²²⁵ Vgl.: § 15 Abs 1 Z 14 und 14 a ErbStG.

Mangelnde Gegenseitigkeit ist aber nach der Rechtsprechung des EuGH kein ausreichendes Rechtfertigungsargument für die Versagung von Begünstigungen an Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten.²²⁶

5.4.2.5. Befreiung von endbesteuerten Kapitalanlagen

In Widerspruch zur Dienstleistungs- bzw. Kapitalverkehrsfreiheit steht wohl auch die Befreiung für endbesteuerte Kapitalanlagen gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG.

Gemäß § 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG bleibt der Erwerb von Todes wegen von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 und 2 EStG unterliegen, steuerfrei. Paragraph 93 EStG, auf den sich § 97 EStG bezieht, sieht jedoch den Steuerabzug vom Kapitalertrag nur bei inländischen Kapitalerträgen sowie im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren vor. Hat der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung, Sitz oder eine Zweigstelle eines Kreditinstitutes im Inland, so kann von inländischen Kapitalerträgen gesprochen werden.²²⁷

Die Befreiung kommt daher nur für Bankeinlagen bei Banken im Inland sowie bei Forderungswertpapieren mit kuponanzahlender Stelle im Inland zur Anwendung.

Aufgrund dieser Bestimmung gingen die Finanzbehörden davon aus, dass ausländische Sparguthaben mit dem Nominalwert als Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer unterliegen. Demnach unterliegen ausländische Sparguthaben der vollen Erbschaftssteuerpflicht, während österreichischen Sparguthaben erbschaftssteuerfrei sind.²²⁸

Diese Regelung wirkt sowohl hinsichtlich des Dienstleistungs- als auch des Kapitalverkehrs beschränkend, denn Dienstleistungen von Banken außerhalb Österreichs werden durch die Regelung behindert und österreichische Kreditinstitute haben diesbezüglich einen erheblichen Vorteil.

²²⁶ Vgl.: Fraberger, Erbschaftsteuer und Gemeinschaftsrecht, SWI 1998, 306.

²²⁷ Vgl.: Lenneis, Keine Erbschaftssteuer auf EU-Sparbücher, SWK 2006, 417.

²²⁸ Vgl.: Lenneis, Keine Erbschaftssteuer auf EU-Sparbücher, SWK 2006, 417f.

Außerdem wird der Kapitalverkehr zwischen Österreich und anderen Staaten beschränkt, denn die in Rede stehende Steuerregelung hält in Österreich ansässige Steuerpflichtige davon ab, Kapital in Gesellschaften anzulegen, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind.

Eine Rechtfertigung der Beschränkung mit zwingenden Gründen des Allgemeininteresses dürfte ebenso wenig möglich sein wie das Argument, dass die Einkünfte der in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gesellschaft dort einem niedrigeren Besteuerungsniveau unterliegen.²²⁹

5.4.2.6. Freibetrag für die Unternehmensübertragung

Die sachliche Steuerbefreiung gemäß § 15 a ErbStG bezieht sich nur auf Erwerbe von inländischen Betrieben und Teilbetrieben sowie von Mitunternehmeranteilen und Kapitalanteilen an inländischen Gesellschaften.

Die Beschränkung der Niederlassung in anderen Mitgliedstaaten bzw. der Kapitalanlage in anderen Staaten sind offenkundig. Zwingende Gründe des Allgemeininteresses, die eine solche Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte, sind nicht ersichtlich.²³⁰

²²⁹ Vgl.: Tumpel, Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 35.

²³⁰ Vgl.: Tumpel, Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 35f.

5.5. Erbschaftssteuern und Doppelbesteuerungsabkommen

Aufgrund des steigenden Wohlstandes, der Globalisierung, der unternehmerischen Aktivitäten und der erhöhten Flexibilität bei den Wohnsitznahmen gewinnt das Thema der grenzüberschreitenden Vermögensnachfolge immer mehr an Bedeutung.²³¹

Ursache der Doppelbesteuerung ist das internationale Nebeneinander der unbeschränkten Steuerpflicht mit Welteinkommensbesteuerung und beschränkter Steuerpflicht durch Erfassung der Inlandseinkünfte.

Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, hat Österreich Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung abgeschlossen. Die Doppelbesteuerungsabkommen sind bilaterale völkerrechtliche Verträge, in denen sich die DBA-Partner verpflichten, insoweit keine Steuer zu erheben, als das DBA dem anderen Staat das Recht zur Besteuerung vorbehält.

Art 293 zweiter Gedankenstrich EGV verpflichtet die Mitgliedstaaten, soweit erforderlich, untereinander Verhandlungen einleiten, um die Beseitigung der Doppelbesteuerung innerhalb der Gemeinschaft sicherzustellen.²³² Dass für den einzelnen Unionsbürger aus Art 293 EGV keine unmittelbaren Rechte fließen, sondern er vielmehr eine Zielvorgabe und damit eine Verpflichtung für die Mitgliedstaaten ist, im Bedarfsfalle Verhandlungen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung aufzunehmen, hat der EuGH in seiner Rechtssprechung bereits festgehalten.²³³

Der Einzelne Unionsbürger kann daher die Doppelbesteuerung zwar nicht durch eine unmittelbare Anwendung des Art 293 EGV beseitigen, er kann aber, unter gewissen Voraussetzungen, im Wege einer gemeinschaftsrechtlich begründeten

²³¹ Vgl. Fraberger in Aigner ua., Erbschaftssteuern und Doppelbesteuerungsabkommen, Band 21, (2002), 213.

²³² Vgl.: Tumpel, Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer, SWI 2000, 27f.

²³³ Vgl. Fraberger in Aigner ua., Erbschaftssteuern und Doppelbesteuerungsabkommen, Band 21, (2002), 217.

Staatshaftungsklage den „Steuerschaden“ von den – ihre aus Art 293 EGV erfließenden Pflichten verletzenden – Mitgliedstaaten rückfordern.²³⁴

Auf dem Gebiet der Erbschafts- und Schenkungssteuer gibt es nur mit sehr wenigen Staaten Abkommen, nämlich mit:

- Deutschland
- Frankreich
- Liechtenstein
- Niederlande
- Schweden
- Schweiz
- Tschechien
- Ungarn
- USA

Die Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA, Tschechien, Niederlande und Frankreich umfassen sowohl die Erbschaft- als auch die Schenkungssteuer, die restlichen umfassen lediglich die Erbschaftssteuer.²³⁵

Als Grund für die relativ seltene Erfassung der Schenkungssteuer durch die Doppelbesteuerungsabkommen werden der freiwillige Charakter der Schenkungen sowie der denkmögliche Einsatz von Schenkungen für missbräuchliche Zwecke genannt.²³⁶

Besteht kein DBA auf dem Gebiet der Schenkungssteuer, so kann eine allfällige Doppelbesteuerung nur durch die Anwendung der unilateralen Maßnahmen zu Vermeidung der Doppelbesteuerung vermieden werden, welche im nationalen Recht typischerweise als Ermessensvorschriften ausgestaltet sind. Auch das Kriterium der Gegenseitigkeit findet sich in verschiedenen Bestimmungen des Erbschaftssteuerrechts.²³⁷

²³⁴ Vgl.: Fraberger, Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht, SWI 1998, 310.

²³⁵ Vgl.: Kodex Doppelbesteuerungsabkommen⁵ (2007).

²³⁶ Vgl.: Fraberger in Aigner ua., Erbschaftssteuern und Doppelbesteuerungsabkommen, Band 21, (2002), 216.

²³⁷ Vgl.: Fraberger in Aigner ua., Erbschaftssteuern und Doppelbesteuerungsabkommen, Band 21, (2002), 226.

Gemäß § 6 Abs 3 ErbStG ist bei Vorliegen von Gegenseitigkeit auf Antrag die ausländische Erbschaftssteuer, die auf im Ausland befindliche Grundstücke und bestimmte andere Werte mit Bezug zum Ausland entfällt, auf die inländische Erbschafts- und Schenkungssteuer anzurechnen.²³⁸

Bei der vom Ausland zu gewährenden Gegenseitigkeit kann unterschieden werden in:

- Gegenseitigkeit tatsächlicher Natur:

Diese liegt im Zusammenhang mit § 6 Abs. 3 ErbStG nach herrschender Ansicht dann vor, wenn der andere Staat seine Erbschaftssteuern nur territorial gebunden erhebt oder grundsätzlich keine Erbschaftssteuer und auch keine der österreichischen Erbschaftssteuer vergleichbare oder entsprechende Steuer erhebt und in Österreich gelegene Vermögenswerte somit von vornherein nicht besteuert.

- Gegenseitigkeit rechtlicher Natur:

Im Zusammenhang mit § 6 Abs. 3 ErbStG liegt sie vor, wenn der andere Staat auch außerhalb seines Territoriums gelegene Vermögenswerte in seine Erbschaftsbesteuerung mit einbezieht und hinsichtlich in Österreich gelegener Vermögenswerte eine Anrechnung österreichischer Steuern vorsieht. Von einer Gegenseitigkeit rechtlicher Natur ist vor allem dann auszugehen, wenn aufgrund rechtlicher Vorschriften sichergestellt ist, dass Gegenseitigkeit vom anderen Staat gewährt wird.²³⁹

²³⁸ Vgl.: Stangl, Zum Kriterium der Gegenseitigkeit im Erbschaftssteuerrecht, SWI 2002, 233.

²³⁹ Vgl.: Stangl, Zum Kriterium der Gegenseitigkeit im Erbschaftssteuerrecht, SWI 2002, 233f.

5.5.1. Deutschland kündigt das Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer mit Österreich

Aufgrund der Entscheidung der österreichischen Regierungskoalition, die Erbschaftsteuer in Österreich mit Ablauf des 31. Juli 2008 auslaufen zu lassen, wurde die deutsche Bundesregierung aktiv. Die deutsche Seite hat fristgerecht zum Jahresende das Abkommen vom 4. Oktober 1954 zwischen Deutschland und Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern gekündigt.²⁴⁰

Es ist allerdings geplant, Verhandlungen aufzunehmen, über den Abschluss einer Vereinbarung, die eine Anwendung der Vorschrift des gekündigten Abkommens auf Erbfälle ermöglichen soll, die während des Zeitraumes vom 1. Jänner 2008 bis 31. Juli 2008 eintreten.²⁴¹

Mit der Kündigung des DBA durch die deutsche Bundesregierung fällt bei Erwerben von Todes wegen, bei denen der Erblasser nach dem 30. Juli 2008 verstirbt der Schutz des Doppelbesteuerungsabkommens weg.

Das DBA mit Deutschland zur Erbschaftssteuer entspricht im Wesentlichen materiell dem OECD-Musterabkommen. Die Vermögenswerte sind demnach grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat des Erblassers steuerlich zu erfassen. Das ErbSt-DBA mit Deutschland sieht als einziges Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer statt der Steueranrechnung die Freistellungsmethode vor. Es wird demnach nur jeweils einem Staat das ausschließliche Besteuerungsrecht zugewiesen und die nach deutschem Erbschaftsteuerrecht vorgesehene Anknüpfung der Besteuerung an die Erben wird ausgeschlossen.²⁴²

Dem DBA mit Deutschland kommt große Bedeutung zu, da sowohl Österreich als auch Deutschland nach innerstaatlichen Recht bei der Erbschaftssteuer eine zweifache Anknüpfung für die steuerliche Erfassung des Nachlasses vorsehen, denn

²⁴⁰ Vgl.: Widinski, Auswirkungen der Kündigung des Erbschaftssteuerabkommens zwischen Österreich und Deutschland, ÖStZ 2007, 551.

²⁴¹ Vgl.: Jirousek, Deutschland bereitet Kündigung des Erbschaftssteuer-DBA mit Österreich vor, ÖStZ 2007, 416.

²⁴² Vgl.: Widinski, Auswirkungen der Kündigung des Erbschaftssteuerabkommens zwischen Österreich und Deutschland, ÖStZ 2007, 551.

sowohl die Inländereigenschaft des Erblassers als auch die des Erben lösen unbeschränkte Erbschaftssteuerpflicht aus. Nicht nur Deutsche, sondern auch Österreicher werden von der Kündigung des DBA durch die deutsche Bundesregierung betroffen sein.²⁴³

Folgende Auswirkungen der Kündigung könnten auftreten.

Wer nun als Erblasser oder Erbe über Wohnsitze in Österreich und in Deutschland verfügt wird zukünftig in Deutschland mit dem Welteinkommen besteuert, auch wenn der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich ist.

Auch aufgrund der so genannten verlängerten unbeschränkten Steuerpflicht, die das dErbStG vorsieht, welche durch das Vorliegen eines DBA regelmäßig keine Anwendung findet, lebt wieder auf. Durch die Kündigung des DBA's können Deutsche Staatsbürger, die vor kurzem ihren Wohnsitz nach Österreich verlegt haben, wieder in der deutschen Erbschaftssteuerpflicht während eines Zeitraumes von 5 Jahren hineinwachsen.²⁴⁴

Aufgrund der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland werden Beteiligungen an deutschen Kapitalgesellschaften (ab 10%) zukünftig in Deutschland steuerpflichtig, auch wenn Erblasser und Erbe in Österreich wohnen. Durch das DBA hat sich das Besteuerungsrecht nur auf unbewegliches Vermögen und Betriebsvermögen, das im anderen Staat gelegen ist beschränkt. Nach innerdeutschem Recht ist die beschränkte Steuerpflicht allerdings viel weiter gefasst.²⁴⁵

Eine Weiteranwendung des ErbSt- DBA würde für vermögende Deutsche einen weiteren Anreiz schaffen, auf relativ einfache Weise die deutsche Erbschaftsbesteuerung für bestimmte Nachlassvermögen und auch für ihre deutschen Erben zu vermeiden.²⁴⁶

²⁴³ Vgl.: Widinski, Auswirkungen der Kündigung des Erbschaftssteuerabkommens zwischen Österreich und Deutschland, ÖStZ 2007, 551.

²⁴⁴ Vgl.: Widinski, Auswirkungen der Kündigung des Erbschaftssteuerabkommens zwischen Österreich und Deutschland, ÖStZ 2007, 552.

²⁴⁵ Vgl.: Widinski, Auswirkungen der Kündigung des Erbschaftssteuerabkommens zwischen Österreich und Deutschland, ÖStZ 2007, 552.

²⁴⁶ Vgl.: Deutschland kündigt Erbschaftsteuer- DBA mit Österreich, SWK 2007, 1110.

Von der Kündigung unberührt bleibt jedoch das allgemeine Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich.

Dass die deutsche Bundesregierung in der Form reagiert, kam nicht ganz unerwartet. Die österreichische Erbschaftssteuerbefreiung für endbesteuertes Kapitalvermögen hat schon bisher einige Deutsche dazu veranlasst, ihren Wohnsitz nach Österreich zu verlegen.

Nachdem der Verfassungsgerichtshof den Grundtatbestand der Erbschafts- und Schenkungssteuer aufgehoben hat und die österreichische Bundesregierung erklärt hat, dass sie keine neue gesetzliche Regelung beschließen wird, wird der Anreiz für deutsche Steuerpflichtige in ein erbschaftssteuerfreies Österreich auszuwandern noch um einiges attraktiver.²⁴⁷

²⁴⁷ Vgl.: Widinski, Auswirkungen der Kündigung des Erbschaftssteuerabkommens zwischen Österreich und Deutschland, ÖStZ 2007, 551.

Zusammenfassung

Im März 2007 hat der Verfassungsgerichtshof die Erbschaftssteuer als verfassungswidrig aufgehoben. Kurze Zeit später, nämlich im Juni 2007 folgte auch die Aufhebung der Schenkungssteuer.

Der Verfassungsgerichtshof hatte Bedenken gegen die gegenwärtige Einheitswertbemessung bei Grundstücken. Da eine Hauptfeststellung der Einheitswerte jahrzehntelang unterblieben ist, repräsentieren sie nur einen Bruchteil der tatsächlichen Verkehrswerte von Liegenschaften. Dies führt zu unsachlichen Belastungsdiskrepanzen zwischen Liegenschaften und einer notorischen Unterbewertung von Grundvermögen im Gegensatz zu anderen Vermögensarten, wie beispielsweise Bargeld.

Aufgrund der Tatsache, dass der Verfassungsgerichtshof nichts gegen die Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer an sich hat, sondern lediglich gegen ihre derzeitige Ausgestaltung, hat er dem Gesetzgeber eine so genannte „Reparaturfrist“ bis 31. Juli 2008 gesetzt. Innerhalb dieser Frist hat der Gesetzgeber die Möglichkeit, das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz zu reformieren.

Nach dem derzeitigen Stand der politischen Diskussion ist aber geplant, die Reparaturfrist nicht zu nutzen und die Erbschafts- sowie die Schenkungssteuer auslaufen zu lassen. Das heißt, dass ab 1. August 2008 grundsätzlich keine Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht mehr gegeben ist. Im Bereich der Schenkungssteuer bleibt jedoch abzuwarten, ob eine Ersatzregelung gefunden wird, Vermögensumschichtungen unter Lebenden zu besteuern, da steuerliche Gestaltungen bei Schenkungen, im Gegensatz zum Bereich der Erbschaftssteuer, leichter umsetzbar sind.

Auch in Deutschland wurde die Erbschaftssteuer durch den Bundesverfassungsgerichtshof kürzlich als verfassungswidrig aufgehoben. Der Gesetzgeber wurde aufgefordert, für eine realitätsgerechte Abbildung von Wertverhältnissen zu sorgen.

Deutschland verzichtet aber im Gegensatz zu Österreich nicht auf die Besteuerung von Erbschaften. Die Bundesregierung hat dem neuen Gesetzesentwurf zur Reformierung der Erbschaftssteuer bereits zugestimmt. Das Erben eines normalen Einfamilienhauses bleibt auch nach der Reformierung, aufgrund der starken Anhebung der Freibeträge zwischen nahen Angehörigen steuerfrei.

Bei der Besteuerung von Unternehmen wird am so genannten Abschmelzmodell festgehalten. Künftig soll Firmen 85 Prozent der Erbschaftssteuerschuld erlassen werden, wenn das Unternehmen bestimmte Voraussetzung, wie beispielsweise die Fortführung des Unternehmens für zehn Jahre, erfüllt.

Aufgrund der Entscheidung der österreichischen Regierungskoalition, die Erbschaftsteuer in Österreich mit Ablauf des 31. Juli 2008 auslaufen zu lassen, hat die deutsche Bundesregierung das Abkommen zwischen Deutschland und Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Erbschaftssteuern gekündigt. Es ist allerdings geplant, Verhandlungen aufzunehmen, über den Abschluss einer Vereinbarung, die eine Anwendung der Vorschrift des gekündigten Abkommens auf Erbfälle ermöglichen soll, die während des Zeitraumes vom 1. Jänner 2008 bis 31. Juli 2008 eintreten.

Mit der Kündigung des DBA durch die deutsche Bundesregierung fällt bei Erwerben von Todes wegen, bei denen der Erblasser nach dem 30. Juli 2008 verstirbt, der Schutz des Doppelbesteuerungsabkommens weg. Nicht nur Deutsche, sondern auch Österreicher werden von der Kündigung des DBA durch die deutsche Bundesregierung betroffen sein. Eine Weiteranwendung des DBA könnte, nach Wegfall der österreichischen Erbschaftssteuerpflicht, einen gesteigerten Anreiz für Vermögende Deutsche schaffen, auf relativ einfache Weise die deutsche Erbschaftsbesteuerung für bestimmtes Nachlassvermögen und auch für ihre deutschen Erben zu vermeiden.

Neben den verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen auch gemeinschaftsrechtliche Bedenken gegen einige Bestimmungen des österreichischen Erbschaftssteuergesetzes, welche bei einer eventuellen Reformierung jedenfalls mit berücksichtigt werden müssten. Durch die Mitgliedschaft Österreichs an der Europäischen Union werden den Bürgern durch die

Grundfreiheiten subjektive Rechte gewährt. Das Ziel dieser Grundfreiheiten ist insbesondere, die Hemmnisse im innergemeinschaftlichen Handel zu beseitigen. Im europäischen Binnenmarkt soll der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gewährleistet sein. Ebenso wie die direkten Steuern ist die Erbschaftssteuer zwar nicht unmittelbar vom Harmonisierungsauftrag im EGV erfasst, sie muss jedoch an den Diskriminierungsverboten des EG- Vertrages gemessen werden. Verboten ist daher jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit.

Lange Zeit war unklar, ob und inwieweit die Besteuerung von Erbschaften an den europäischen Grundfreiheiten zu messen ist. Seit dem Urteil des EuGH in der Rechtssache Barbier steht dies jedoch fest. In Folge dieses Urteils wurde im zunehmenden Maße der Frage der Gemeinschaftsrechtskonformität von erbschaftssteuerlichen Bestimmungen nachgegangen.

Ebenso wie das deutsche Erbschaftssteuergesetz weist auch das österreichische Erbschaftssteuergesetz einige Bestimmungen auf, bei denen zumindest der Verdacht besteht, dass sie verbotene Diskriminierungen im Sinne des Gemeinschaftsrechts darstellen könnten. Insbesondere die erbschaftssteuerliche Behandlung von ausländischem Grundbesitz und ausländischem Betriebsvermögen, sowie die Versagung adäquater persönlicher Freibeträge bei beschränkt Steuerpflichtigen könnten gegen EG- Recht verstoßen.

In dem Urteil des EuGH vom 17. Jänner 2008 zur Rechtssache Theodor Jäger wurde nun festgestellt, dass es dem EG- Vertrag entgegensteht, dass ein im anderen Mitgliedstaat belegener Vermögensgegenstand mit seinem gemeinen Wert angesetzt wird, während für einen gleichartigen inländischen Vermögensgegenstand ein besonderes Bewertungsverfahren gilt, dessen Ergebnisse durchschnittlich nur 10 Prozent dieses gemeinen Wertes erreichen.

Lebenslauf

PERSÖNLICHE DATEN

Name: Astrid Schmid

Geburtsdatum: 03.09.1981

SCHULISCHE AUSBILDUNG/STUDIUM

1987 – 1991 Volksschule Spillern

1991 – 1995 Musikhauptschule Korneuburg

1995 – 2000 HBLA für wirtschaftliche Berufe Hollabrunn

2000 – 2006 Bakkalaureatsstudium an der Universität Wien

Abgeschlossen mit dem Titel Bakkalaurea der Sozial- und
Wirtschaftswissenschaften (Bakk. rer.soc.oec.)

Seit 2006 Magisterstudium der Betriebswirtschaft an der Universität Wien

Im Zuge meines Studiums der Betriebswirtschaft an der Universität Wien habe ich sowohl im Bakkalaureatsstudium, also auch im Magisterstudium die Vertiefungsmöglichkeit „Wirtschaftsrecht“ gewählt, da mein besonderes Interesse den rechtlichen Fragestellungen galt.

Im Rahmen dieser Vertiefung konnte ich mir Wissen in den Bereichen Insolvenzrecht, Arbeitsrecht, Rechtsdurchsetzung, öffentliches Wirtschaftsrecht, Urheber- und Wettbewerbsrecht, Marken-, Muster-, Ausstattungsrecht, Kartellrecht sowie aus dem Bereich betriebliche Rechnungslegung aneignen.

Bei der Vertiefung Wirtschaftsrecht im Magisterstudium lag das Hauptaugenmerk auf Steuerrecht. Die hier angebotenen Fächer, wie z.B.: Wertpapierrecht, Ausländisches und vertiefendes Privatrecht, Internationales Steuerrecht, Steuerliche Aspekte der privaten Vermögensanlage und Unternehmenssteuerrecht haben den Grundstein bei meiner Berufswahl gelegt.

Auch das Thema meiner Diplomarbeit, „Die verfassungsrechtlichen und europarechtlichen Aspekte der Besteuerung von Erbschaften“ ist aus dem Fachgebiet Steuerrecht.

Seit 2007 bin ich in der Kanzlei DIE Wirtschaftstreuhänder als Steuerberater – Berufsanwärter tätig.