



Erbschafts- und Schenkungssteuer: Status quo und Gestaltungsmöglichkeiten

TAX

Univ. Doz. Dr. Friedrich Fraberger, LL.M.

Leitfaden durch den Vortrag

- ◆ Chronologie: aktuelle Entwicklungen bis 15.5.2007
- ◆ Mögliche Gestaltungsmaßnahmen des Steuerpflichtigen
 - Zuwarten bis zum Auslaufen des Gesetzes
 - „Verschiebetechniken“
 - Anlassfallwirkung vor dem VfGH
- ◆ Schicksal der Privatstiftungen?
 - Sondersteuer für Privatstiftungen?
 - Steuerfreier Exit aus der Privatstiftung möglich?
- ◆ Conclusio

Chronologie der Ereignisse (I)

- ◆ Verfassungsrechtlich bedenkliche Schräglage bei der erbschafts- und schenkungssteuerlichen Bewertung von Aktiven und Passiven seit mindestens 15 Jahren „amtsbekannt“
 - Nachweise in VwGH-Rsp und Schrifttum sowie Urteile des dBVerfG aus 1995 und 2007 bei gleicher Rechtslage wie in Ö
 - = „*Wo kein Kläger, da kein Richter*“ ...
- ◆ Vorarlberger Ausgangsverfahren betraf einen Todesfall, bei welchem
 - der Pflichtteilsanspruch der Ehegattin (wie gesetzlich vorgesehen) in Geld beglichen wurde (BMG = Nennwert) und nicht – wie steuerlich günstiger – durch Hingabe von Nachlaßliegenschaften an Zahlungs Statt (BMG = 3-facher EW Liegenschaft)
 - Erblasserische Witwe beschwerte sich, weil der Nennwert des Pflichtteilsanspruches 1.674-mal so hoch war wie der Steuerwert ersatzweise hinzugebender Liegenschaften

Chronologie der Ereignisse (II)

- ◆ VfGH leitet am 15.3.2006 Gesetzesprüfungsverfahren hinsichtlich der Bewertungsbestimmungen für inländische Liegenschaften (§ 19 Abs 2 ErbStG) ein – (G 54/06)
- ◆ Öffentliche, mündliche Verhandlung vor dem VfGH am 5.10.2006 mit Vertagung der Entscheidung
- ◆ BZÖ bringt am 17.11.2006 einen Antrag auf ersatzlose Aufhebung des ErbStG mit 30.6.2007 ein (Initiativantrag 34/A, XXIII. GP), Todesfälle nach dem 31.12.2006 sollen nicht mehr der ErbSt unterworfen werden
- ◆ VfGH erweitert am 28.12.2006 sein Gesetzesprüfungsverfahren auf den Grundtatbestand des „Erwerbes von Todes wegen (§ 1 Abs 1 Z 1 ErbStG)“ – (G 235/06)
- ◆ BMF ersucht im Gesetzesprüfungsverfahren um „lange Korrekturfrist für den Gesetzgeber“

Chronologie der Ereignisse (III)

- ◆ VfGH hebt am 7.3.2007 den Grundtatbestand der „Erwerbe von Todes wegen (§ 1 Abs 1 Z 1 ErbStG)“ auf
 - KEINE Aufhebung der Bewertungbestimmung für inländische Liegenschaften (§ 19 Abs 2 ErbStG)
 - Korrekturfrist für den Gesetzgeber: 31.7.2008
 - VfGH hält fest, dass gegen die Erhebung einer ErbSt dem Grunde nach keine Bedenken bestehen, sondern nur Bewertungssystem inkonsistent sei
- ◆ Bundespräsident und Bundeskanzler betonen den Willen zur Beibehaltung und Reparatur des ErbStG (gegen ÖVP)
- ◆ Einschwenken der SPÖ auf die Linie der ÖVP – Entfall des ErbStG durch „Auslaufen“ mit 31.7.2008 in Aussicht gestellt

Vorläufig ungeklärte Probleme

◆ Steuerpflicht der „Erwerbe unter Lebenden (§ 1 Abs 1 Z 2 ErbStG)“?

- Gesetzesprüfungsverfahren (B 1983/06) anhängig, Entscheidung in Juni-Session des VfGH erwartet
- „Anlassfallwirkung“ für noch nicht rechtskräftig veranlagte Schenkungen?
„Reduzierte Anlassfallwirkung“ seit Oktober 2005!

◆ Schenkungssteuerpflicht von Vermögenszufuhren an bzw. aus in- oder ausländische(n) Stiftungen?

- Rechtspolitisch: Uneinigkeit selbst innerhalb der ÖVP (BMF Molterer: Beibehaltung „Eintrittsgebühr“, NR Stummvoll: keine Sondersteuer für österreichische Privatstiftung)
- Rechtsdogmatisch: „Rumpfsteuer“ auf Stiftungen verfassungsrechtlich sehr problematisch („erweitertes Regel-Ausnahme-Prinzip“ nach *Ruppe*, NZ 1987, 57ff)

Ertragsteuerliche Folgen des ersatzlosen Entfalls der Schenkungssteuer

und

Haltung des BMF dazu

Mögliche Konsequenzen des „ungebremsten Entfalls“ der Schenkungssteuer (I)

◆ „Splitting-Karusselle“

- Aufteilung der aus einem Personenunternehmen fließenden Einkünfte durch oftmalige unterjährige Weiterschenkung an Verwandte
- Ausnutzung der ESt-Progression und ggf. Refundierung von ESt/KESt

◆ „Spreizen von Gegenleistungsgeschäften“

- Ertragsteuerwirksame Käufe und Tausche werden in ertragsteuerneutrale Schenkung und Gegenschenkung gespreizt
- Nachweispflicht des gegenseitigen Bedingens im Sinne des § 942 ABGB läge bei der Behörde → de facto unerbringbar!

Mögliche Konsequenzen des „ungebremsten Entfalls“ der Schenkungssteuer (II)

◆ Nicht besteuerte Verlagerung ertragskräftiger Vermögenswerte ins niedrig bzw. nicht besteuerte Ausland

- zB Übertragung auf ausländische Stiftungen
- Ist außerhalb steuerlicher Sondernormen (zB § 31 Abs 2 EStG) ohne jeglichen Steuerabrieb möglich

◆ Nicht steuerpflichtige Zuwendungen aus ausländischen Stiftungen an inländische Begünstigte

- wenn Ausschüttung völlig im Ermessen des Stiftungsvorstandes und daher grundsätzlich schenkungssteuerpflichtige Zuwendungen vorliegen
- Diskriminierung von Rechtssubjekten mit fixer Begünstigtenstruktur (Zuwendungen aus diesen wären nach § 29 Z 1 EStG mit bis zu 50% ESt zu erfassen)

Konsequenz: Unbehagen des BMF mit gegenständlicher Situation...

- ◆ Angesichts der drohenden Erosion des Einkommensteueraufkommens wird im BMF über „Begleitmaßnahmen des Entfalls des ErbStG“ bzw. Ersatzlösungen nachgedacht (neben Einsatz der §§ 21ff BAO)
- ◆ Hauptstoßrichtung der Überlegungen:
 - Erfassung des Zuwachses an Leistungsfähigkeit im Sinne der VfGH-Rsp (zB VfSlg 14.849)
 - Verhinderung ertragsteuerlichen Missbrauchs (= ordnungspolitische Überlegungen)
 - Verhinderung des nicht besteuerten Transfers stiller Reserven ins Ausland außerhalb sondergesetzlicher Regelungen („internationales Ordnungssystemdenken“, zB VfSlg 13.785 oder 15.395)
- ◆ „Vom Regen in die Traufe??“

Wie kann der Steuerpflichtige gestalterisch wirken??

Entscheidungssituation des Steuerpflichtigen (I)

◆ Bei Schenkungen:

- Zuwarten mit Schenkungen bis zum Auslaufen der Steuerpflicht (vorbehaltlich der Aufhebung durch den VfGH und der Nicht-Reparatur durch Regierung)
- Vornahme von Schenkungen bei aktueller Rechtslage (jedoch mit diversen Gestaltungsmöglichkeiten)

◆ Bei Erbschaften:

- Für Erben und Vermächtnisnehmer entsteht die ErbSt-Schuld im Zeitpunkt des Todes des Erblassers
- Erbfall vor dem 31.7.2008 sollte „vermieden“ werden

Entscheidungssituation des Steuerpflichtigen (II)

◆ Bei Stiftungen:

- Sollen aktuell überhaupt noch Privatstiftungen gegründet werden? (außersteuerliche Motive vs. „Steuerdrall“)
- Wenn Stiftungsgründung unumgänglich ist, wie kann dann positiver Effekt aus einem allfälligen Entfall der SchSt „mitgenommen“ werden?
- Wie kann ein steueroptimierter Exit aus der Privatstiftung durchgeführt werden?

◆ Bei inländischen Liegenschaften:

- Nach Auslaufen des ErbStG jedenfalls GrESt (zumindest auf Basis des 3-fachen EW)
- Verfassungsrechtlich bedenkliche Schräglage gegenüber entgeltlichen Transaktionen (BMG = idR Verkehrswert)
- VfGH-Bedenken gegen den dreifachen EW in § 19 Abs 2 ErbStG gelten auch für die Bewertung im GrEStG

Schenkungen – „Zuwartelösung“

◆ Vorteile:

- Kein akuter Handlungsbedarf
- Abwarten der politischen Entwicklung möglich

◆ Nachteile:

- Risiko des Versterbens des Geschenkgebers bis zum 31.7.2008
- Durch Zuwarten „Hineindriften“ in neue, höherbesteuernde Rechtslage (nicht notwendigerweise SchSt, aber im ESt- oder GrESt-Bereich) denkmöglich
- Keine Möglichkeit, durch „Anlassfallwirkung“ sich – unabhängig von der Rechtsentwicklung der Zukunft – endgültig der SchSt zu entledigen

Schenkungen – „auflösende Bedingung“ (I)

◆ Vorteile:

- Sichert einerseits gegen spätere Verschlechterung der steuerlichen Rechtslage ab
- Sichert vor der Erhebung von ErbSt bei Tod des Geschenkgebers vor dem 31.7.2008 ab
- Gewährleistet über die auflösende Bedingung bei Aufhebung des ErbStG durch den Gesetzgeber oder Höchstgerichte die Refundierung einer allfällig bereits bezahlten SchSt
- GrESt wird refundiert, wenn die Liegenschaftsrückübertragung innerhalb von 3 Jahren erfolgt
- Auflösende Bedingung ist missbrauchsfest, weil ihr Eintritt nicht vom Willen der Parteien abhängt (vgl. aber § 37 Abs 3 dUntNFErIG)
- Schenkungssteuer wird ggf. auch dann refundiert, wenn der Geschenkgeber vor dem Entfall des ErbStG versterben sollte
- Möglichkeit gegeben, „Anlassfallwirkung“ vor dem VfGH zu erlangen

Schenkungen – „auflösende Bedingung“ (II)

◆ Nachteile:

- Die neuerliche Übertragung von Liegenschaften in der SchSt-freien Zeit kann nochmals GrESt (uU von einer höheren BMG) kosten
- Auflösende Bedingung muss exakt formuliert sein, weil sonst ggf. (steuerpflichtige) Schenkung und Rückschenkung statt (steuervernichtenden) Vermögensrückfall unterstellt wird
- Zeitliche Begrenzung aus dem zivilrechtlichen Treu-und-Glauben-Prinzip (5 – 10 Jahre maximal)

◆ Steuergestaltungsmöglichkeit mit „step-up“ für Geschenknehmer:

- Nach Vermögensrücktransfer ertragsteuerneutrale Veräußerung der Liegenschaft und Vornahme einer Geldschenkung
- Geschenknehmer erwirbt mit dem Geld die Liegenschaft rück und hat erhöhte steuerliche Anschaffungskosten (allerdings zweimal GrESt)

Erbschaften vor dem 31.7.2008 – „Verschiebetechnik“ (I)

- ◆ Problematisch, weil
 - ErbSt-Schuld grundsätzlich mit dem Todestag des Erblassers entsteht und
 - bei Todesfall vor dem 31.7.2008 trotz „nahender Nicht-Steuerbarkeit“ noch ErbSt anfällt
- ◆ Testamentsformulierungen, dass Erbschaft oder Vermächtnis erst nach dem 31.7.2008 angetreten werden dürfen, **UNGEEIGNET**,
 - weil unbedingte Ansprüche vorliegen,
 - deren Fälligkeit bloß hinausgeschoben wird,
 - der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld aber noch immer der Todestag des Erblassers ist
- ◆ „Rechtsmittel-Lösung“ (Der Standard 10.4.2007) nicht zutreffend (vgl. Sonderrundschreiben KWT Mai 2007)

Erbschaften vor dem 31.7.2008 – „Verschiebetechnik“ (II)

- ◆ Sonderrundschreiben des Fachsenates vom 14.5.2007 zeigt zivilrechtliche Problematik von aufschiebenden Bedingungen auf.
 - Diese können bei unglücklichen Konstellationen im Heimfall des erblasserischen Vermögens an den Staat enden.
 - Darüber liegen in aller Regeln „konstruktive Nacherbfolgen“ – mit dem Effekt des § 5 ErbStG (Besteuerung des Vorerben, Anrechnung auf Nacherben läuft leer) – vor.
- ◆ Bei Verhandlungen mit Pflichtteilsberechtigten sollten diese den Pflichtteil erst nachweislich nach dem 31.7.2008 geltend machen
 - Dies entsteuert den Pflichtteil von der ErbSt,
 - die Entsteuerung erweitert den Handlungsspielraum zwischen Erben und Pflichtteilsberechtigten

Anlassfallwirkung vor dem VfGH (I)

- ◆ Anlassfälle einer Gesetzesaufhebung durch den VfGH genießen die sog. „Ergreiferprämie“, d.h.
 - ihr Sachverhalt wird jedenfalls auf der Basis der „bereinigten Rechtslage“ beurteilt,
 - Was in aller Regel unabhängig von nachfolgenden Korrekturen des Gesetzgebers zu einem endgültigen Entfall der Steuer führt

- ◆ Voraussetzungen für Anlassfallwirkung seit VfGH 15.10.2005, B 844/05, sind:
 - VfGH-Beschwerde muss bis zum Beginn der mündlichen Verhandlung im Gesetzesprüfungsverfahren beim VfGH eingelangt sein (angeblich 11.6.2007),
 - Verwaltungsverfahren muss vor der Veröffentlichung des Gesetzesprüfungsbeschlusses in Gang gesetzt worden sein (bei SchSt war dies der 23.3.2007 (Veröffentlichung auf VfGH-Homepage))

Anlassfallwirkung vor dem VfGH (II)

- ◆ Sind Verfahren bereits vor den FA Geb/VKSt oder beim UFS anhängig, könnten
 - unabhängig von den einfachgesetzlichen Bedenken (welche letztlich vom VwGH zu beurteilen wären)
 - verfassungsrechtliche Bedenken auf der Basis der Entscheidung vom 7.3.2007 (zur ErbSt) gegen die SchSt erhoben werden
- ◆ Da UFS keine an den VfGH vorlageberechtigten Gerichte im Sinne des Art 89 Abs 2 B-VG sind,
 - können sie nur auf der Basis der geltenden Rechtslage entscheiden und
 - die Partei auf die Bescheidbeschwerde vor dem VfGH nach Art 144 B-VG verweisen

Anlassfallwirkung vor dem VfGH (III)

- ◆ Praktische Probleme mit der Anlassfallwirkung (zB bei UFS Linz):
 - UFS bieten zT an, bei Rückziehung aller einfachgesetzlichen Bedenken (§ 280 BAO) sofort die Berufung abzuweisen und
 - damit den Weg zum VfGH zwecks Anlassfallwirkung „freizumachen“
- ◆ PROBLEM: Rechtsschutzdefizit, wenn VfGH nicht heben sollte, weil hinsichtlich der zurückgezogenen Punkte aus der Sicht des VwGH keine Beschwer mehr besteht und daher Zurückweisung erfolgt (VwGH 26.9.1990, 86/13/0014)!
- ◆ Fachsenat für Steuerrecht der KWT richtet am 7.5.2007 Brief an VfGH, in welchem dieser ersucht wird, ähnlich wie bei der Mindestkörperschaftsteuer eine sog. „erweiterte Anlassfallwirkung“ (für alle noch nicht rechtskräftigen Fälle) zu gewähren (Art 140 Abs 7 B-VG)

Weiteres steuerliches Schicksal der (Privat-)Stiftungen?

Stiftungen als „Spielball der Politik“

- ◆ Diskussion um zukünftiges Stiftungssteuerrecht wird besonders emotional geführt, weil Stiftungen als Symbol großen Reichtums gelten
- ◆ Entfall der SchSt durch aufhebende Entscheidung des VfGH (Juni 2007) hätte auch Schenkungssteuerfreiheit des Vermögenstransfers in eine oder aus einer Stiftung zur Folge
- ◆ Rechtspolitische Uneinigkeit selbst bei den „Meinungsbildnern“ (ÖVP):
 - BMF und VK Molterer: Beibehaltung der Eintrittsgebühr für Stiftungen
 - Wirtschaftssprecher Stummvoll: keine Sondersteuer für Privatstiftungen, sie soll gegenüber vergleichbaren ausländischen Rechtsträgern nicht an Attraktivität verlieren
- ◆ BMF denkt eigenes „Stiftungssteuergesetz“ an...

Zulässigkeit einer Sondersteuer für (Privat-)Stiftungen (I)

- ◆ Sachliche Rechtfertigung für eine vom Regelsystem abweichende Besteuerung mag gegeben sein
 - zB Ausgleich ertragsteuerlicher Begünstigungen der PS
 - Sonstige ordnungspolitische Gründe
- ◆ Diese Rechtfertigung gilt allerdings wegen abweichender Besteuerungsprinzipien nicht für die ausländischen Stiftungen
 - Diese werden ertrag- und schenkungssteuerlich tendenziell schärfer besteuert
 - Anders möglicherweise auf Basis UFS Wien 5.10.2006 (Gleichstellung öPS mit EU-/EWR-Stiftungen, Amtsbeschwerde beim VwGH unter 2006/13/0184 anhängig)
 - Gleichstellung ist für bestimmte Gestaltungen aber nachteilig (25% statt 0%)

Zulässigkeit einer Sondersteuer für (Privat-)Stiftungen (II)

- ◆ „Rumpfsteuer“ für (Privat-)Stiftungen dürfte aber der „erweiterten Regel-Ausnahme-Rsp“ des VfGH widersprechen:
 - Wird der Grundtatbestand eines Gesetzes wegen Aufhebung durch den VfGH nicht mehr besteuert, ist die Erfassung des Nebentatbestandes unsachlich
 - VfGH hat dies zum GrEStG 1955 vorexerziert (Aufhebung aller Nebentatbestände zwischen 1987 und 1998)
 - Wäre wohl präjudiziell für ErbStG...
- ◆ Der für Steuerrecht zuständige VfGH-Richter Prof. *Ruppe* vertritt diese These ebenfalls im Schrifttum (NZ 1987, 57ff)
- ◆ UU aber aushebelbar durch Auslagerung der Rumpfsteuer in ein eigenes „Stiftungssteuergesetz“ (siehe Anmerkung im Sonderrundschreiben des Fachsenates vom 14.5.2007)

Gestaltungen für aktuell gegründete Stiftungen oder zukünftige Nachstiftungen

- ◆ Nachstiftungen unter auflösende Bedingung des Wegfalls der SchSt-Pflicht nach § 3 ErbStG durch Gesetzgeber oder Höchstgerichte tätigen
 - Hilft auch gegen „Rumpfsteuer“
 - Ertragsteuerliche Würdigung des herausgegebenen Vermögens?
UE keine Analogie zur Widerrufsbesteuerung!

- ◆ Privatstiftung als „Platzhalter“ für Todesfälle bis 31.7.2008
 - Stiftung als Vorerbe mit 5% ErbSt-Belastung
 - Nacherbe erwirbt ab 1.8.2008 ohne ErbSt, Vermögensherausgabe in Analogie zu Pflichtteilsergänzungsergänzungsansprüchen der PS
keine KESt-pflichtige Zuwendung der PS

Danke für Ihre Aufmerksamkeit!!

Presenter's contact details

Univ. Doz. Dr. Friedrich Fraberger, LL.M.

KPMG Wien

+43 (1) 31332-312

+43 664 8161097

ffraberger@kpmg.at

www.kpmg.at