

Drohende Vermögenssteuer(n): Vermögensplanung und -vorsorge so wichtig wie noch nie?

Der Beitrag schnell gelesen

Angesichts der steigenden Zahl an politischen Befürwortern solcher „Vermögenssteuer(n)“ könnte eine durchdachte Vermögensplanung heute erhebliche Abgabenbelastung in der Zukunft vermeiden. Dies gilt insb im Fall der Wiedereinführung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer: Seit 1759 war Erben und Schenken daher nie so „billig“ in Österreich wie heute: Schenkungen unter Lebenden sollten daher möglichst vor Wiedereinführung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer erfolgen. Die praktischen Probleme, die einer jeden Vermögenssteuer im weiteren Sinn (Erbschafts- und Schenkungssteuer und laufenden Vermögenssteuer) immanent sind, wären bei einer progressiven Vermögenszuwachssteuer von entgeltlichen Kapitalvermögen- und Immobilientransaktionen allgemein nicht gegeben. Zusätz-

licher Verwaltungsaufwand sowie resultierende Einhebungskosten könnten diesfalls vermieden werden. Dennoch wäre auch die Wiedereinführung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer und/oder laufenden Vermögenssteuer praktisch möglich: Die Vielzahl an vermögensbezogenen Informationsquellen könnte durch IT-basierte Programme im Interesse der Finanzverwaltung sinnvoll zusammengetragen werden und Lösungen für spezifische Bewertungsprobleme von verschiedenen Vermögensarten sowie mögliche Doppelbesteuerungsrisiken mit anderen Abgaben durchaus gefunden werden.

Steuerrecht

PSR 2024/4



Mag. Dr. TOBIAS HAYDEN, LL.M., LL.B., BSc., ist Rechtsanwalt bei Schönherr Rechtsanwälte GmbH und auf die Bereiche Steuer- und Bilanzrecht spezialisiert. Zudem arbeitet er als Steuerberater in einer international tätigen Steuerberatungskanzlei.

Mag. MARCO THORBAUER ist Rechtsanwalt und Partner der Schönherr Rechtsanwälte GmbH und auf die Bereiche Steuerrecht und Private Clients spezialisiert.

MICHAEL RABMAYR, LL.B., ist studentischer Mitarbeiter im Tax Team bei Schönherr Rechtsanwälte GmbH und absolviert im Moment ein Auslandssemester an der ESADE in Barcelona.

Inhaltsübersicht:

- A. Historie
- B. Ausgestaltungsvarianten einer möglichen Erbschafts- und Schenkungssteuer
 1. Progressive Erbschafts- und Schenkungssteuer mit Freibeträgen
 2. Fixer Steuersatz („Flattax“) mit Freibeträgen
- C. Ergänzungen oder Alternativen zu einer Erbschafts- und Schenkungssteuer
 1. Nettovermögensbesteuerung
 2. Einheitliche progressive Ertragsbesteuerung (einschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Grundstücksveräußerungen) als Alternative
 3. Exkurs: Ertragsbesteuerung von Schenkungen und Erbschaften als achte Einkunftsart
- D. Aktuelle Kenntnis der Existenz und Zugehörigkeit von Vermögensbestandteilen
- E. Mögliche Bemessungsgrundlage
- F. Vermeidung einer Doppelbesteuerung
 1. Ertragsbesteuerung
 2. Grunderwerbsteuer
 3. Grundsteuer
 4. Stiftungseingangssteuer sowie Stiftungseingangssteueräquivalent (bei Grundstücken)

5. Rechtsgeschäftsgebühren (insb Zessionsgebühr)
6. Bodenwertabgabe

A. Historie¹

Seit 1759 war Erben und Schenken in Österreich nie so „billig“ wie heute. Die wechselvolle Geschichte von allgemeinen Vermögenssteuern in Österreich sei in der Folge kurz skizziert:

Auf dem Gebiet des heutigen Österreichs gab es, soweit ersichtlich, mit dem Patent aus dem Jahr 1759 erstmals eine vergleichbare² **Erbschaftssteuer**, die jedoch auch bereits Schenkungen unter Lebenden zwecks Verhinderung von Steuergestaltungen umfasste.³ Intendiert war ursprünglich eine vorübergehende Ausnahmesteuer zur Staatsfinanzierung, die die Kosten des Siebenjährigen Kriegs (1756 bis 1763) amortisieren sollte.⁴ Die anschließenden Reformen dieser Erbschaftssteuer wurden für die gesamten Erbländer später mittels Patent aus dem Jahr 1810 zusammengefasst.⁵ Mit dem Stempel- und Taxgesetz aus dem Jahr 1840 wurde die damalige Erbschaftssteuer durch Taxen im Rah-

¹ Die geschichtliche Entwicklung von Kapitalzuwachssteuern (heute etwa KEST, ImmoEST), der (historischen) Kapitalverkehrssteuern (Wertpapiersteuer, Börsenumsatzsteuer und Gesellschaftssteuer), der (historischen) Gewerbesteuer und der (historischen) Sonderabgabe der Banken bzw der Stabilitätsabgabe (ab 2011) ist nicht Gegenstand dieses Beitrags, sei jedoch an dieser Stelle der Vollständigkeit halber erwähnt.

² Auf das römische (bzw vorausgehende ägyptische) Vorbild der Erbschaftsteuer wird der Vollständigkeit halber verwiesen – vgl dazu im Detail Schanz, FinanzArchiv 1900 H1, 1ff; ebenso Slawiček, FinanzArchiv 1905 H1, 426; Dorazil/Taucher, ErbStG¹ Einleitung Rz II.2.1ff.

³ Schanz, FinanzArchiv 1901 H2, 62ff; Slawiček, FinanzArchiv 1905 H1, 425ff; Dorazil/Taucher, ErbStG¹ Einleitung Rz II.4.11.

⁴ Schanz, FinanzArchiv 1901 H2, 62; Slawiček, FinanzArchiv 1905 H1, 426 und 434; Dorazil/Taucher, ErbStG¹ Einleitung Rz II.4.11.

⁵ Schanz, FinanzArchiv 1901 H2, 66; Slawiček, FinanzArchiv 1905 H1, 425, 427 und 430f; Dorazil/Taucher, ErbStG¹ Einleitung Rz II.4.11.

men des Verlassenschaftsverfahrens ersetzt.⁶ Wenig später wurde mit dem Gebührengesetz im Jahr 1850 wieder eine eigentliche Erbschafts- und Schenkungssteuer eingeführt.⁷ Das Gebührengesetz 1850 mit dessen detaillierter Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde 1925 wiederverlautbart.⁸ Nach dem Anschluss an Deutschland wurde mit Wirkung zum 1. 7. 1940 das deutsche Erb- und SchenkStG 1925⁹ übernommen und damit eine Erbanfallsteuer (bezogen auf den einzelnen Erben) im Gegensatz zu einer Nachlasssteuer (bezogen auf dem Nachlass) eingeführt.¹⁰ Durch das Rechtsüberleitungsgesetz wurde das deutsche Erb- und SchenkStG 1925 später unverändert in die 2. Republik überführt und lediglich im Jahr 1946¹¹ und 1952¹² legislativ geringfügig geändert.¹³

Mit **1. 1. 1940** kam es zur Übernahme der **deutschen Vermögenssteuer** in Form des deutschen VermögenStG 1934 samt Reichsbewertungsgesetz und Reichsbodenschätzungsgesetz, welche bis 1954 (siehe sogleich) beibehalten wurden.¹⁴ Als Nettovermögensteuer wurde das Reinvermögen einer jährlichen Besteuerung unterworfen.

Am **1. 1. 1955** trat das österr **VermögenStG 1954** in Kraft. Der Steuersatz betrug zunächst 0,5% des Reinvermögens iSd §§ 76 ff BewG (gekürzt um Schulden und Lasten), wobei Haushalte gemeinsam veranlagt wurden.¹⁵ Freibeträge bestanden ua für S 40.000,- des Steuerpflichtigen selbst, weitere S 40.000,- für seine Ehegattin sowie jeweils S 40.000,- für jedes minderjährige Kind.¹⁶ Inhaltlich entsprach das VermögenStG 1954 weiterhin großteils der deutschen Vermögenssteuer und beinhaltete keine wesentlichen Abweichungen.¹⁷

Mit Wirkung zum **15. 7. 1955** wurde zudem das **Erb- und SchenkStG 1955** als Erbanfallsteuer in Kraft gesetzt, wonach der Vermögenserwerb von Todes wegen (§ 1 Abs 1 Z 1 Erb- und SchenkStG 1955), Schenkungen unter Lebenden (§ 1 Abs 1 Z 2 Erb- und SchenkStG 1955) und Zweckzuwendungen grundsätzlich progressiv besteuert wurden. Zuwendungen von Grundstücken unterlagen einem zusätzlichen Grunderwerbsteueräquivalent iHv 1% (bei nahen Angehörigen als Erben/Geschenknahmer) bzw 2% (bei sonstigen Personen als Erben/Geschenknahmer),¹⁸ wobei derartige unentgeltliche Grundstücksübertragungen iS des Erb- und SchenkStG 1955 dafür von der Grunderwerbsteuer ausgenommen waren. Inhaltlich entsprach das Erb- und SchenkStG 1955 weitgehend dem deutschen Erb- und SchenkStG 1925.¹⁹

Mit **1. 1. 1961** wurde ein **Erbschaftssteueräquivalent durch das ErbStÄG 1960** für Vermögen geschaffen, das der Erbschaftsteuer entzogen ist.²⁰ Betroffen waren von dieser jährlichen Vermögenssteuer juristische Personen, die nach dem VermögenStG 1954 unbeschränkt oder beschränkt vermögenssteuerpflichtig waren.²¹ Die Abgabe betrug jährlich 0,5% des Inlandsvermögens.²² Die Veranlagung und Erhebung erfolgt dabei unter sinnvoller Anwendung des VermögenStG 1954.

Durch die ErbStG-Novelle 1967 wurden **ab 1. 1. 1968** ua die Progressionsstufen sowie die Höhe der einzelnen Freibeträge an veränderte Wertverhältnisse angepasst und Steuerbefreiungen erweitert.²³ Insb wurden Zuwendungen unter Lebenden in Form von Geldspenden an gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Einrichtungen befreit.²⁴

Für das **Kalenderjahr 1969 und 1970** wurde eine zusätzliche **Sonderabgabe vom Vermögen** iHv 50% der jährlichen Vermögenssteuer eingehoben, für deren Einhebung sinngemäß das VermögenStG 1954 galt.²⁵

Mit der Vermögensteuergesetznovelle 1972 wurde ua **ab 1. 1. 1973** der **Steuersatz der Vermögenssteuer von 0,5% auf**

0,75% angehoben und ermessensgebundene Begünstigungen im Fall eines Zuzugs aus dem Ausland geschaffen.²⁶

Mit **17. 12. 1976** wurde wiederum der **Steuersatz der Vermögenssteuer von 0,75% auf 1%** ab dem Veranlagungsjahr 1977 angehoben und das fiktive Mindestvermögen für Körperschaften erheblich erhöht, wobei für Aktiengesellschaften S 10.000.000,- (zuvor S 1.000.000,-) und für GmbHs S 1.000.000,- (zuvor S 100.000,-) als Mindestvermögen unterstellt wurden.²⁷ Der VfGH hob diese Gesetzesänderung zwei Jahre später auf und setzte wieder die Bestimmung bzgl des alten Mindestvermögens in Kraft.²⁸

Ab **1. 1. 1989** wurde ua das **Mindestvermögen für unbeschränkt steuerpflichtige GmbHs** im VermögenStG 1954 von **S 100.000,- auf S 500.000,-** erhöht.²⁹

Mit dem Endbesteuerungsg 1993 wurden **ab dem Jahr 1993 Geldeinlagen bei Banken und sonstige Forderungswertpapiere** von der Vermögenssteuer befreit.³⁰ Auch im Erb- und SchenkStG 1955 wurde für Erwerbe von Kapitalvermögen von Todes wegen für Todesfälle nach dem 31. 12. 1992 eine Steuerbefreiung geschaffen, soweit Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung iS des Endbesteuerungsg 1993 unterlagen.³¹ Durch eine großzügige Steueramnestieregelung im Endbesteuerungsg 1993 konnten die Befreiungen iZm der Vermögenssteuer und Erbschafts- und Schenkungssteuer im Einzelfall auch für Jahre vor 1993 Rückwirkung entfalten.³²

Anlässlich der Einführung von **Privatstiftungen** als neue Rechtsform wurden mit Wirkung zum **15. 3. 1993** Vermögensübertragungen an österr Privatstiftungen zeitlich befristet von

⁶ Schanz, FinanzArchiv 1901 H2, 127f; Slawiček, FinanzArchiv 1905 H1, 425 und 433; Dorazil/Taucher, ErbStG¹ Einleitung Rz II.4.11.

⁷ Slawiček, FinanzArchiv 1905 H1, 425; Dorazil/Taucher, ErbStG¹ Einleitung Rz II.4.13.

⁸ BGBl (der ersten Republik) 1925/208; Dorazil/Taucher, ErbStG¹ Einleitung Rz II.4.13 zur Qualifikation als Nachlass- bzw Erbanfallsteuer davor.

⁹ IdF dRGrBl I 1925/43.

¹⁰ DRGrBl I 1940/213; vgl auch Dorazil/Taucher, ErbStG¹ Einleitung Rz II.1.3 und II.4.17; Fellner, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 1 Rz 1.

¹¹ BGBl 1946/164.

¹² BGBl 1952/108.

¹³ ErläutRV 557 BlgNR 7. GP 9.

¹⁴ 16. Verordnung zur Einführung steuerrechtlicher Vorschriften in der Ostmark vom 26. 6. 1939, dRGrBl I 1939/114; ausf Adametz, Exposé zur Dissertation mit dem (vorläufigen) Titel: „Die 100 Jahre der Vermögens(s)teuern“ (2018) 2 und 7.

¹⁵ Vgl § 8 und § 11 des VermögenStG 1954; Grabner, Vermögensteuer (1978) 24f.

¹⁶ Vgl § 5 Abs 1 Z 1 bis 3 VermögenStG 1954; Grabner, Vermögensteuer 21f.

¹⁷ Adametz, Exposé Die 100 Jahre der Vermögens(s)teuern 2 und 8.

¹⁸ § 8 Abs 4 Erb- und SchenkStG aF.

¹⁹ Etwa ErläutRV 557 BlgNR 7. GP 9, wonach eine bloße Wiederverlautbarung des bisherigen deutschen Erb- und SchenkStG lediglich an der Alliierten Kommission damals scheiterte; Goldberg, ÖGPP – Vermögensbesteuerung (2007) 71; Dorazil/Taucher, ErbStG¹¹ Einleitung Rz II.4.20; Fellner, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 1 Rz 1.

²⁰ Vgl BGBl 1960/286.

²¹ Vgl § 1 ErbStÄG.

²² Vgl § 6 ErbStÄG.

²³ BGBl 1968/15; dazu Fellner, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 1 Rz 2.

²⁴ § 15 Abs 1 Z 14 Erb- und SchenkStG aF.

²⁵ Vgl Art II des BGBl 1968/302.

²⁶ Vgl Art I Z 4 und 5 BGBl 1972/448; Grabner, Vermögensteuer 24f.

²⁷ Vgl Art I Z 2 und 4 des BGBl 1976/665; dazu Grabner, Vermögensteuer 23ff.

²⁸ VfGH 26. 1. 1978, G 67/77 und G 68/77, VfSlg 8233/1978; Grabner, Vermögensteuer 23; dazu Müller/Vondrak, ecoloex 2015, 177.

²⁹ Vgl Abschn II Art I Z 6 des BGBl 1988/402.

³⁰ § 4 Abs 2 Endbesteuerungsg 1993 (BGBl 1993/12) aF; Fellner, SWK 2009, T 135; Anderwald/Niemann, RdW_digitalOnly 2021, Pkt 1; Anderwald, SWK 2022, 917.

³¹ § 15 Abs 1 Z 17 Erb- und SchenkStG aF; ausf Dorazil/Taucher, ErbStG¹⁰ § 15 Rz 20.1ff; ebenso Fellner, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 15 Rz 57ff; ebenso Fraberger, Der steueroptimale Tod (1997) 501ff; krit Fellner, RdW 1994, 413.

³² Vgl allgemein § 4 Endbesteuerungsg 1993 (BGBl 1993/12) aF.

der Erbschafts- und Schenkungssteuer gänzlich befreit bzw mit einem pauschalen Satz von 2,5% anstelle des progressiven Steuersatzes begünstigt besteuert.³³ Vermögensübertragungen von Privatstiftungen an Begünstigte wurden gänzlich von einer Schenkungssteuer befreit.³⁴ Sachlich gerechtfertigt wurden diese weitgehenden Begünstigungen mit dem Zweck der Privatstiftungen, bestehende private und unternehmerische Vermögensstrukturen zu erhalten und den Abzug von Vermögen aus der österr Volkswirtschaft zu verhindern.³⁵

Am **31. 12. 1993** trat das **VermögensStG 1954** und das **ErbStÄG 1960** durch das StRefG 1993 gänzlich außer Kraft.³⁶ Eine Begünstigung bzw Steuerbefreiung für Privatstiftungen musste daher gar nicht mehr geschaffen werden. Seit 1. 1. 1994 unterliegt daher das (Netto-)Gesamtvermögen in Österreich keiner laufenden Besteuerung mehr.

Mit Wirkung ab dem **1. 1. 2000** wurde mit § 15a Erb- und SchenkStG 1955 durch das **StRefG 2000** erstmals ein Betriebsvermögensfreibetrag iHv € 365.000,- geschaffen.³⁷ Begünstigt waren Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat oder erwerbsunfähig wurde, sodass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Als begünstigtes Vermögen galten neben inländischen Betrieben auch Kapital- und Mitunternehmeranteile an inländischen Gesellschaften, an denen der Erblasser/Geschenkgeber zumindest zu 25% beteiligt war.

Mit Wirkung zum **1. 8. 2008** wurde die **Erbschafts- und Schenkungssteuer** in Österreich nicht mehr eingehoben. Das Erb- und SchenkStG 1955 ist weiterhin im Rechtsbestand und nie außer Kraft getreten.³⁸ Der Verzicht auf die Einhebung ist nicht primär politisch motiviert, sondern ging auf zwei Erkenntnisse des VfGH aus dem Jahr 2007³⁹ zurück. Durch diese Entscheidungen wurden zwei der drei Grundtatbestände des damaligen Erb- und SchenkStG 1955 (Z 1: Erwerb von Todes wegen; und Z 2: Schenkungen unter Lebenden) als verfassungswidrig aufgehoben. Lediglich für Zuwendungen an Stiftungen wurde als Alternative die Stiftungseingangssteuer bzw das Stiftungseingangssteueräquivalent geschaffen.

Aktuell wird der Vermögensstamm⁴⁰ einschließlich dessen Übertragung in Österreich nur punktuell besteuert: Während die Grundsteuer, die Bodenwertabgabe und die Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben jährlich wiederkehrende Vermögenssteuern für inländischen (Grund-)Besitz sind, betreffen die Grunderwerbsteuer (entgeltliche und unentgeltliche, inländische Grundstücksübertragungen), die Stiftungseingangssteuer

(unentgeltliche Zuwendungen an in- und ausländische Stiftungen) und die Rechtsgeschäftsgebühr für Zessionen (entgeltliche Übertragung von Forderungen) den Wert einer einzelnen, nichtwiederkehrenden Vermögenstransaktion^{41,42} Eine allgemeine, jährliche Vermögenssteuer oder eine allgemeine Besteuerung unentgeltlicher Vermögensübertragungen ist einer Erbschafts- und Schenkungssteuer besteht aktuell dagegen nicht. Seit 1759 war Erben und Schenken daher nie so „billig“ in Österreich wie heute: Schenkungen unter Lebenden sollten daher gegebenenfalls möglichst vor Wiedereinführung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer erfolgen, auch wenn derartige Schenkungen wohl künftig auf Freibeträge angerechnet werden würden (s dazu unten Pkt B).

B. Ausgestaltungsvarianten einer möglichen Erbschafts- und Schenkungssteuer

Aktuell wird von den meisten Befürwortern insb eine Erbschafts- und Schenkungssteuer propagiert. Diese könnte ua wie folgt ausgestaltet werden:

Zu unterscheiden ist zunächst das angelsächsische Modell einer Erbschaftssteuer auf den Nachlass (Nachlasssteuer) von dem kontinentaleuropäischen Modell einer Erbschaftssteuer auf den Vermögenszuwachs beim Erben (Erbanfallsteuer).⁴³ Letztere erlaubt eine differenzierte Ausgestaltung anhand der konkreten Erben (Anzahl, Nähe zum Verstorbenen) mittels Freibeträgen sowie unterschiedlicher Steuersätze.⁴⁴ Dem weiteren Beitrag liegt grds das Konzept der Erbanfallsteuer zugrunde, die grds auch verfassungsrechtlich zulässig ist: Schließlich bedeutet jede Schenkung oder Erbschaft einen unentgeltlichen Zuwachs an Leistungsfähigkeit beim Empfänger, der grds nach sachlichen Grundsätzen und gleichmäßig besteuert werden darf.⁴⁵

Um eine Aushöhlung einer künftigen Erbschaftssteuer durch Schenkungen unter Lebenden oder Zuwendungen an Privatstiftungen zu vermeiden, wird mit einer **Erbschaftssteuer** ieS auch eine **Schenkungssteuer** Hand in Hand gehen (müssen).⁴⁶

Wann eine solche Schenkung in den verschiedenen Steuerrechtsgebieten vorliegt, ist jedoch insb bei **gemischten Schenkungen** (Schenkungen gegen eine geringfügige/unverhältnismäßig

³³ Vgl Art VIII (Steuerliche Sondervorschriften für Privatstiftungen) des BGBl 1993/694 sowie § 8 Abs 3 lit b Erb- und SchenkStG aF, wobei der begünstigte Steuersatz zwar Nachstiftungen nicht jedoch Zustiftungen betraf.

³⁴ § 15 Abs 1 Z 18 Erb- und SchenkStG aF.

³⁵ ErläutRV 1132 18. GP 17.

³⁶ Vgl Art XII und XIII BGBl 1993/818; *Fellner*, SWK 2009, T 135; *Anderwald/Niemann*, RdW_digitalOnly 2021, Pkt 1; *Anderwald*, SWK 2022, 917.

³⁷ Dazu etwa *Dorazil/Taucher*, ErbStG⁷ § 15a Rz 1.1ff; ebenso *Fellner*, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 15a Rz 1ff; *Fraberger* in FS Hübner & Hübner (2005) 279ff.

³⁸ *Fellner*, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 1 Rz 2a.

³⁹ VfGH 7. 3. 2007, G 54/06 ua zur Erbschaftssteuer; VfGH 15. 6. 2007, G 23/07 ua zur Schenkungssteuer; vgl dazu etwa *Fraberger*, SWK 2007, 364ff; *Fraberger/Petritz*, SWK 2007, 587ff; *Goldberg*, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 83ff und 147f; *Hristov*, ecoloex 2007, 282ff; *Hristov*, ecoloex 2007, 385f; *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2007, 157; *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2007, 321; *Marschner*, FJ 2007, 123ff; *Novacek*, FJ 2007, 216ff; *Ruppe*, NZ 2007, 101ff; *Urnik*, JEV 2007, 14ff.

⁴⁰ Davon zu unterscheiden ist der Vermögenszuwachs in Form von (laufenden) Erträgen.

⁴¹ Auch eine auf europäischer Ebene seit Jahren diskutierte Finanztransaktionssteuer würde nur bestimmte Kapitalvermögenstransaktionen punktuell erfassen.

⁴² Vgl allgemein etwa *Goldberg*, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 12 und 107; *Fellner*, SWK 2009, T 137 zu Grundsteuern; *Anderwald*, SWK 2022, 917.

⁴³ Etwa *Fellner*, RdW 1994, 412; *Goldberg*, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 70 (zu den USA) und 78; *Brunner*, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2014, 201; *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴ (2021) Rz 15.2; *Fellner*, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 1 Rz 4.

⁴⁴ *Brunner*, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2014, 201.

⁴⁵ Ausdr VfGH 7. 3. 2007, G 54/06 ua zur Erbschaftssteuer; vgl auch VfGH 15. 6. 2007, G 23/07 ua zur Schenkungssteuer; vgl zuvor etwa *Schanz*, FinanzArchiv 1901 H2, 172; *Fellner*, RdW 1994, 412f; ebenso *Beiser*, RdW 2006, 379; *Goldberg*, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 78f; *Fellner*, SWK 2009, T 137; *Kofler*, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, 19. ÖJT IV/1 (2015) 86; *Fellner*, SWK 2015, 362; *Anderwald/Niemann*, RdW_digitalOnly 2021, Pkt 3; *Fellner*, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 1 Rz 5a; differenzierend *Müller/Vondrak*, ecoloex 2015, 178, wonach der Steuersatz nicht derart hoch angesetzt werden darf, dass eine konfiskatorische Wirkung bei generationenübergreifender Betrachtungsweise eintritt; vgl auch BVerfG 22. 6. 1995, 2 BvR 552/91 zu Deutschland; ebenso *Meincke* in *Birk*, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, VVDStRL XXII (1999) 40 zu Deutschland; ebenso *Crezelius* in *Birk*, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, VVDStRL XXII 103f zu Deutschland; *Hey* in *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung (2012) 31f zu Deutschland; *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴ Rz 15.1 und 15.4 zu Deutschland.

⁴⁶ Etwa *Dorazil/Taucher*, ErbStG⁷ und § 3 Rz 1.1f; *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴ Rz 15.4 zu Deutschland.

niedrige Gegenleistung) umstritten.⁴⁷ Bzgl der geltenden Schenkungsmeldung iSd § 121a BAO sind in Anlehnung an das Erb- und SchenkStG 1955⁴⁸ auch gemischte Schenkungen zu berücksichtigen, bei denen die Geschenkeleistung ungefähr 20% bis 25% geringer ist als die Gegenleistung (jeweils bewertet zum gemeinen Wert) und die Bereicherung des anderen von dem, der die höherwertige Gegenleistung erbringt, gewollt ist.⁴⁹ Ertragsteuerlich wird dagegen von der Finanzverwaltung ohne nähere Begründung eine Schenkung grds nur bei Vermögensübertragungen unter (nahen) Angehörigen angenommen,⁵⁰ weil sich fremde Dritte nichts zu schenken pflegen. Die ertragsteuerliche Qualifikation als entgeltliches oder unentgeltliches Geschäft (keine Aufteilung des Geschäfts) erfolgte dabei bis zum EStR-Wartungserlass 2023 laut Finanzverwaltung stets nach dem Überwiegensprinzip iS eines Wertvergleichs der Schenkung und der Gegenleistung. Zukünftig will die Finanzverwaltung zwischen nahen Angehörigen und fremden Dritten ertragsteuerlich differenzieren: Wenn die Gegenleistung mehr als 25%, aber weniger als 75% des gemeinen Werts des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt, ist unter nahen Angehörigen grundsätzlich von einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.⁵¹ Entgegen dem EStR-Wartungserlass 2023 ist diese Differenzierung nach ausschließlich objektiven Wertverhältnissen in dieser Allgemeinheit allerdings nicht dem zugrunde liegenden VwGH-Erkenntnis zu entnehmen, wenn das Höchstgericht auch in diesem Einzelfall die primäre Relevanz des subjektiven Schenkungswillens gegenüber bloßen Wertverhältnissen betont.⁵²

Abgesehen vom Begriff der (gemischten) Schenkung und deren Abgrenzung von Schenkungen unter Auflage⁵³ wäre grds auch zu überlegen, inwieweit nicht neben zivilrechtlichen Schenkungsverträgen iE auch Glücksverträge (etwa Lotteriegewinne) zu erfassen wären.⁵⁴

Neben einer **Individualbesteuerung** (Einzelbesteuerung des formellen Geschenknehmers oder Erben als natürliche oder juristische Person)⁵⁵ wäre auch eine **Haushaltsbesteuerung** (alle natürlichen Personen als Angehörige in einem Haushalt als Steuersubjekt) denkbar. Schenkungen und Erbschaften an Einzelpersonen, die allerdings einem größeren Haushalt (insb Ehegatten und Kindern) zugutekommen, könnten auf diese Personen rechnerisch verteilt werden. Dadurch könnten insb Familien im Fall eines progressiven Steuersatzes, aber auch bei Anwendung von Freibeträgen begünstigt werden.

Unabhängig von einer Individual- oder Haushaltsbesteuerung bedürfte es **Sonderregelungen für Schenkungen und Erbschaften an nahe Angehörige** (insb Steuerbefreiungen, begünstigte Steuersätze oder Freibeträge).⁵⁶ Dabei sollten auch geänderte Lebensmodelle berücksichtigt werden und neben Eheleuten uU auch unverheiratete, langjährige Lebensgefährten begünstigt werden. Entgegen Stimmen in der Literatur⁵⁷ ist eine Differenzierung nach der Verwandtschaftsnähe kein Element von Willkür und würde auch nicht die Chancengleichheit im Falle einer neuen Erbschafts- und Schenkungssteuer gefährden. Eine begünstigende Differenzierung nach der Angehörigeneigenschaft ist vielmehr zahlreichen Abgabengesetzen⁵⁸ immanent und vermeidet ua eine überschießende Besteuerung von Familien als soziale Einheiten im Falle (i) einer Individualbesteuerung einzelner Familienangehöriger (etwa Erbanfall/Schenkungen bei einem Familienmitglied) oder (ii) von Übertragungen innerhalb des Familienkreises (etwa Grundstücksübertragungen).

Schenkungen und Erbschaften zwischen 1. 8. 2008 und Wiedereinführung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer könnten insb auf Freibeträge angerechnet werden und wären da-

her zumindest mittelbar zu berücksichtigen. Auch vor diesem Hintergrund könnte ein datenschutzrechtlicher Löschantrag (siehe Pkt D) von erfolgten Schenkungsmeldungen in der Vergangenheit aktuell erwogen werden: Diesfalls wären allfällige Schenkungen unter Lebenden der Finanzverwaltung uU nicht bekannt und müssten allenfalls vom Steuerpflichtigen proaktiv durch Anzeige wiederum bekannt gegeben werden. Sofern der Schenkungssteuertatbestand, wie im Erb- und SchenkStG 1955, auch formalrechtlich anknüpft,⁵⁹ können Vermögenschenkungen grds nicht Gegenstand eines Steuermissbrauchs sein.⁶⁰ Vor dem Hintergrund einer primär formalrechtlichen Anknüpfung könnten folgende Vermögensübertragungen vor Wiedereinführung und zur Vermeidung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer angedacht werden:

1. Vermögen könnte vor (rückwirkender) Wiedereinführung mittels Schenkung übertragen werden, wobei sich der Geschenkgeber weiterhin ein Nutzungsrecht oder bei Immobilien ein Wohn- oder übertragbares Fruchtgenussrecht vorbehält. Der unentgeltliche Wegfall eines solchen Nutzungsrechts iwS (einschließlich Wohn- und Fruchtgenussrechts) etwa durch Tod des Nutzungsberechtigten könnte allerdings wiederum Erbschafts- oder Schenkungssteuer in der Zukunft auslösen. Geldbeträge könnten ohne wirkliche Übergabe geschenkt werden, wobei das Geld beim Geschenkgeber mittels Besitzkonstituts⁶¹ verbleibt und gleichzeitig ein Darlehensvertrag zwischen Darlehensnehmer (Geschenkgeber) und Darlehensgeber (Geschenknehmer) abgeschlossen wird. Dadurch kann der Geschenkgeber und Darlehensnehmer weiterhin mit dem Geldbetrag arbeiten. Ein Besitzkonstitut ist bei Schenkungen zivilrechtlich allerdings nur ausnahmsweise anzuerkennen, wenn der Geschenkgeber durch spätere Erklärung die Ernstlichkeit des Schenkungswillens dargetan hat.⁶² Aus diesem Grund empfiehlt sich dringend die

⁴⁷ Ausf *Urnik*, Die Neukonzeption der österreichischen Erbschaftssteuer (2002) 159 ff.

⁴⁸ Zur gemischten Schenkung im Erb- und SchenkStG 1955 vgl etwa *Fraberger*, Der steueroptimale Tod 525 ff; *Dorazil/Taucher*, ErbStG⁹ § 3 Rz 9.1 ff; *Fellner*, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 3 Rz 50 ff.

⁴⁹ VwGH 27. 5. 1999, 96/16/0038; Pkt 1.3 der BMF-Info vom 17. 12. 2008, BMF-010103/0219-VI/2008.

⁵⁰ EStR 2000 Rz 6625.

⁵¹ EStR 2000 Rz 6625 idF Wartungserlass 2023 mit Verweis auf VwGH 16. 11. 2021, Ro 2020/15/0015.

⁵² VwGH 16. 11. 2021, Ro 2020/15/0015.

⁵³ Ausf dazu *Fraberger*, Der steueroptimale Tod 525 ff.

⁵⁴ Abl *Urnik*, Erbschaftssteuer 167 f zu Spielgewinnen; vgl allgemein *Dorazil/Taucher*, ErbStG⁹ § 3 Rz 1.36 zum Erb- und SchenkStG 1955.

⁵⁵ *Urnik*, Erbschaftssteuer 101 ff.

⁵⁶ *Urnik*, Erbschaftssteuer 211 ff.

⁵⁷ So *Schulmeister*, Soziale Innovation konkret – Konzepte für eine Vermögensbesteuerung (Vortragssammenfassung vom 28. 11. 2006) 15; wohl ebenso *Goldberg*, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 89 zum Schulmeister-Modell einer Erbschafts- und Schenkungssteuer im Jahr 2006.

⁵⁸ Vgl etwa § 3 Abs 1 Z 7 und 7a GrEStG, § 26 a Abs 1 Z 1 GG.

⁵⁹ *Urnik*, Erbschaftssteuer 145 mwN und 156 ff, wonach die Anknüpfung an das Zivilrecht ein Strukturgrundsatz einer jeden Erbschafts- und Schenkungssteuer ist, jedoch der Begriff „freigebige Zuwendung“ anstelle von Schenkungen unter Lebenden zwecks möglicher wirtschaftlicher Auslegung in diesem Zusammenhang künftig verwendet werden sollte; vgl auch den Begriff „freigebige Zuwendung“ in § 3 Abs 1 Z 2 Erb- und SchenkStG; ähnl § 7 Abs 1 Z 1 dErb- und SchenkStG; dazu etwa *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴ Rz 15.23.

⁶⁰ Etwa *Fraberger*, Der steueroptimale Tod 568 f mit Verweis auf VfGH 8. 5. 1980, V 14/80 zu § 16 Abs 2 GebG 1957; wohl auch *Dorazil/Taucher*, ErbStG¹⁰ Einleitung Rz 1.8.8 und ErbStG⁹ § 3 Rz 2.64; wohl abweichend *Fellner*, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 1 Rz 35 ff.

⁶¹ Vgl hierzu auch OGH 6. 12. 2001, 2 Ob 274/01k JBl 2002, 451 mwN; *Fellner*, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 3 Rz 5 und § 12 Rz 25.

⁶² OGH 6. 12. 2001, 2 Ob 274/01k JBl 2002, 451 mwN; *Kellner* in *Rummel/Lukas/Geroldinger*, ABGB⁴ § 943 Rz 24 mwN.

Errichtung eines Notariatsaktes über derartige Geldschenkungen mittels Besitzkonstituts ohne tatsächliche Geldübergabe.⁶³

2. Vermögen wird aufschiebend bedingt geschenkt,⁶⁴ wobei der Bedingungseintritt ein paar Tage vor Wiedereinführung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer ist. Zwingende Formpflichten (etwa Notariatsaktspflicht bei GmbH-Anteilen)⁶⁵ sind hierbei zu bedenken. Zu beachten wäre in diesem Fall zudem, dass der Übergang der Verfügungsmacht vor dem Stichtag der Wiedereinführung einer Vermögenssteuer erfolgen muss und daher die Gegenstände idR vor (rückwirkender) Wiedereinführung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer tatsächlich übergeben werden müssen.⁶⁶ Dies gilt grds auch für Grundstücke, doch sind aufschiebend bedingte Grundbuchsgesuche nicht einverleibungsfähig und eine notwendige Ausführung der Schenkung vor Bedingungseintritt war daher in der Vergangenheit kaum möglich.⁶⁷ So hat der VwGH eine tatsächliche Ausführung der Schenkung einer Liegenschaft bei Ehegatten in der Vergangenheit verneint, bei der die wechselseitige Übertragung nach dem Willen der Ehegatten nur im Falle der Scheidung rechtliche Bedeutung zu kommen sollte.⁶⁸

Neben einer aufschiebenden Bedingung könnte ein vergleichbares Ergebnis mittels Schenkung unter freiem Widerrufsvorbehalt erreicht werden, wobei der Widerrufsvorbehalt nicht zwingend zeitlich mit dem Tag vor Wiedereinführung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer auflösend bedingt sein muss.⁶⁹ UE wäre ein (bedingter) Widerrufsvorbehalt einer aufschiebenden Bedingung der Schenkung selbst vorzuziehen, weil ein gewisser Wider-

spruch zwischen aufschiebend bedingtem Verpflichtungsgeschäft und notwendig vorausgehender Aufgabe des Besitzwillens samt Übertragung der Verfügungsmacht auf den Geschenknahmer im Fall der bedingten Schenkung besteht und ggf Beweisschwierigkeiten in der Praxis bestehen. So hat auch der VwGH zum Erb- und SchenkStG 1955 unter Verweis auf eine alte RFH-Rsp in der Vergangenheit Folgendes festgehalten: „Zwar entsteht auch bei aufschiebend bedingten Schenkungen die Steuerschuld mit der Ausführung der Zuwendung, aber kann im Regelfall die Zuwendung nicht vor dem Eintritt der Bedingung als ausgeführt gelten, selbst wenn ein aufschiebend bedingt geschenktes Grundstück schon vorher ‚aufgelassen‘ (wobei die Auflassung im österreichischen Recht mit der Aufsandungserklärung vergleichbar ist) wird.“⁷⁰ Ein Widerrufsvorbehalt, der nicht einem Vorbehalt der Dispositionsbefugnis faktisch entsprechen darf, ist daher uE eine weitere attraktive Gestaltungsüberlegung vor einer Wiedereinführung einer Erbschafts- und Schenkungssteuer.

Der Auffangtatbestand des § 3 Abs 1 Z 2 des Erb- und SchenkStG 1955 in Form von „freigebigen Zuwendungen“ wurde allerdings auch in der Vergangenheit wirtschaftlich ausgelegt.⁷¹ Vergleichbare Tatbestände in der Zukunft könnte auch die Mitberücksichtigung von Missbrauchserwägungen eröffnen und würden derartigen Steuergestaltungen uU entgegenstehen. Der Missbrauchsbegriff des § 22 Abs 1 BAO setzt allerdings eine bestehende Abgabepflicht voraus, sodass Gestaltungen zeitlich vor Einführung einer Vermögenssteuer iwS zur Vermeidung einer späteren Abgabepflicht vom Wortlaut nicht erfasst sind und wohl auch teleologisch nicht erfasst sein sollten. Da auch künftig eine Schenkung wohl tatsächlich ausgeführt sein muss, wird eine bloße Rückbeziehung in Schenkungsverträgen zwecks Vermeidung einer künftigen Erbschafts- und Schenkungssteuer jedenfalls unzureichend sein. Sollte eine Erbschafts- und Schenkungssteuer rückwirkend eingeführt oder auf Basis des Erb- und SchenkStG 1955 wieder eingehoben werden, bedürfte es einer besonderen verfassungsrechtlichen Rechtfertigung.⁷² Die zuvor skizzierten Gestaltungsüberlegungen wären bei einer echten Rückwirkung allerdings uU redundant.

Für **Privatstiftungen** müsste ein **Erbschaftssteueräquivalent** vorgesehen werden, um die Umgehung der Erbschaftssteuer durch die Errichtung von Privatstiftungen zu verhindern.⁷³ Bei vergleichbaren deutschen Familienstiftungen wird das Stiftungsvermögen etwa in Zeitabständen von 30 Jahren nach dem ersten Vermögensübergang versteuert (so genannte „Erbersatzsteuer“).⁷⁴ Ein solches Erbschaftssteueräquivalent wäre allerdings eine laufende Vermögenssteuer von Privatstiftungen, weil der „Tod“ der Privatstiftungen wiederholt fingiert wird und es zu einer jährlichen Steuerbelastung kommt.⁷⁵ Alternativ ließe sich auch die Begünstigtenstellung einer Privatstiftung in Analogie

⁶³ Kellner in Rummel/Lukas/Geroldinger, ABGB⁴ § 943 Rz 24 mwN.

⁶⁴ RFH 25. 6. 1930, I e A 236/30, RStBl 1930 555; VwGH 25. 11. 1971, 1957/71; VwGH 30. 6. 1988, 87/16/0028; Dorazil/Taucher, ErbStG⁹ § 12 Rz 4.5; Fellner, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 3 Rz 59 und § 12 Rz 30.

⁶⁵ Dorazil/Taucher, ErbStG⁹ § 12 Rz 4.6; Fellner, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 12 Rz 29 a.

⁶⁶ Etwa § 12 Abs 1 Z 2 Erb- und SchenkStG; § 9 Abs 1 Z 2 dErb- und SchenkStG; dazu etwa BFH 5. 6. 2003, II B 74/02 zu einer mittelbaren Grundstücks-schenkung; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴ Rz 15.131 zu Deutschland; Dorazil/Taucher, ErbStG⁹ § 12 Rz 4.2ff; Fellner, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 3 Rz 5ff und § 12 Rz 23ff.

⁶⁷ Siehe Dorazil/Taucher, ErbStG⁹ § 12 Rz 4.11; Fellner, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 12 Rz 28; vgl auch Fraberger, Der steueroptimale Tod 569.

⁶⁸ VwGH 25. 11. 1971, 1957/71; Dorazil/Taucher, ErbStG⁹ § 12 Rz 4.11.

⁶⁹ Vgl allgemein BFH 13. 9. 1989, II R 67/86 BStBl II 1989 1034 zum dErb- und SchenkStG, wonach „sich der Senat der Auffassung anschließt, dass eine bürgerlich-rechtlich vollzogene Schenkung – sofern sie ernstgemeint ist (§ 117 Abs 1 BGB) – auch dann die Schenkungssteuer nach § 7 Abs 1 Nr 1 i. V. m. § 9 Abs 1 Nr 2 dErbStG 1974 zur Entstehung bringt, wenn sie unter freiem Widerrufsvorbehalt steht. Denn mit dem Vollzug einer Sachschenkung durch Übereignung des Schenkungsgegenstandes ist dieser aus dem Vermögen des Zuwendenden ausgeschieden und in das Vermögen des Zuwendungsempfängers übergegangen, es hat folglich eine auf der causa der unentgeltlichen Zuwendung beruhende Vermögensverschiebung stattgefunden. Die Frage danach, ob diese von sicherem Bestand ist, berührt den Umstand der Bereicherung des Zuwendungsempfängers auf Kosten des Zuwendenden nicht. Die eingetretene Bereicherung kann zwar bei Ausübung der dem Schenker vorbehaltenen Rechte bzw bei Eintritt einer etwa dem Schenkungsvertrag beigefügten auflösenden Wollensbedingung wieder (später) entfallen, weil der Beschenkte infolge des Hinzutretens eines Ereignisses zur Herausgabe des Gegenstands der Zuwendung verpflichtet ist, jedoch wird allein durch diese Möglichkeit – die dem Schenkungsrecht ohnehin immanent ist (vgl §§ 528, 530 BGB) – die vermögensmäßig erworbene Position nicht zu einer lediglich ‚formalen‘ die Bereicherung, die sich letztlich auch in der Möglichkeit dokumentiert, über den Zuwendungsgegenstand zu verfügen (vgl § 137 Satz 1 BGB) und – soweit nicht Rechte Dritter entgegenstehen – jeden anderen von der Einwirkung auf ihn auszuschließen (s. § 903 BGB), ist, solange der Schenkungsvertrag seine volle Wirksamkeit entfaltet (also beispielsweise nicht widerrufen wird), eine auch in schenkungssteuerrechtlicher Hinsicht endgültige. Soweit der Senat in seiner Entscheidung vom 28. 11. 1984 II R 133/83 (BFHE 142, 511, BStBl II 1985, 159) sich die Ausführungen von Knobbe-Keuk zu eigen gemacht hat, hält er nicht mehr daran fest.“; vgl auch Dorazil/Taucher, ErbStG⁹ § 12 Rz 4.5; Fellner, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 3 Rz 6 a.

⁷⁰ VwGH 25. 11. 1971, 1957/71 mit Verweis auf RFH 25. 6. 1930, I e A 236/30 RStBl 1930 555; ebenso VwGH 28. 3. 1996, 95/16/0245; ebenso VwGH 20. 2. 2003, 2002/16/0107.

⁷¹ Etwa Dorazil/Taucher, ErbStG⁹ § 3 Rz 7.11.

⁷² Vgl allgemein Fellner, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 1 Rz 3.

⁷³ Schulmeister, Vermögensbesteuerung 16; Goldberg, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 89 zum Schulmeister-Modell einer Erbschafts- und Schenkungssteuer im Jahr 2006; SPÖ-Konzept bzgl einer Erbschaftssteuer des Berichts der Steuerreform-Kommission 2014, 189.

⁷⁴ Schulmeister, Vermögensbesteuerung 8 und 16; Goldberg, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 34 und 89 zum Schulmeister-Modell einer Erbschafts- und Schenkungssteuer im Jahr 2006; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴ Rz 15.34f zu Deutschland; krit Meincke in Birk, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, VVDStRL XXII 52ff zu Deutschland.

⁷⁵ ÖVP-Anmerkungen zum SPÖ-Konzept bzgl einer Erbschaftssteuer des Berichts der Steuerreform-Kommission 2014, 193.

zum erbrechtlichen Pflichtteilsrecht bewerten (siehe dazu unten Pkt E) und ein Erbschaftssteueräquivalent könnte entfallen.

Der Einbezug von **Kapitalvermögen** würde zudem eine **Änderung des Endbesteuerungsgesetzes** bedingen,⁷⁶ weil eine „Endbesteuerung“ allenfalls ertragsteuerlich gegeben wäre.⁷⁷

Bei der Ausgestaltung einer künftigen Erbschafts- und Schenkungssteuer sollten jedenfalls bereits bekannte Schwachstellen des Erb- und SchenkStG 1955 vermieden werden. Folgender Änderungen gegenüber der Rechtslage idF Erb- und SchenkStG 1955 würde es bedürfen:⁷⁸

- ▶ Vor dem Hintergrund bis 2008 wenig existierender Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Staaten bedarf es praktikabler Lösungen für ausländische Geschenknehmer und Erben. Zudem dürfen aufgrund der europarechtlichen Grundfreiheiten (insb der Kapitalverkehrsfreiheit) ausländische Geschenknehmer und Erben nicht schlechter gestellt werden und müssen Zugang zu vergleichbaren Bemessungsgrundlagen⁷⁹ sowie Steuerbegünstigungen⁸⁰ haben. Schließlich bedürfte es weitgehender Anrechnungsmöglichkeiten von ähnlichen Nachlass- und Erbanfallsteuern, wobei eine Anrechnungsmöglichkeit auch kalenderjahrübergreifend bei unterschiedlichen Besteuerungszeitpunkten im In- und Ausland ermöglicht werden sollte.
- ▶ Begünstigungs- und Befreiungsbestimmungen sollten systematisch aufgebaut sein und nur in begründeten Fällen zwischen Erbschafts- und Schenkungssteuer differenzieren. Zudem sollten allfällige Betriebsvermögensfreibeträge für in- und ausländische Betriebe sowie Gesellschaftsanteile gleichermaßen gelten.⁸¹
- ▶ Die Endbesteuerung von Kapitalvermögen sollte auf die Ertragsteuer beschränkt werden und eine generelle Ausnahme von Kapitalvermögen von einer künftigen Erbschafts- und Schenkungssteuer wäre sachlich wohl nicht zu rechtfertigen.⁸²

Andernfalls könnte die Erbschaftssteuer iZm Erwerben von Todes wegen durch die Zuwendung endbesteuerten Kapitalvermögens steuerlich optimiert werden.⁸³

- ▶ Betriebsvermögen sollte rechtsformneutral bewertet werden und eine einheitliche Regelung für die Behandlung von originären Firmenwerten geschaffen werden.⁸⁴
- ▶ Es würde einer konsistenten Regelung für die Abzugsfähigkeit latenter Steuern von der Bemessungsgrundlage einer Erbschaftssteuer bedürfen.⁸⁵

1. Progressive Erbschafts- und Schenkungssteuer mit Freibeträgen

Das Modell einer progressiven Erbschafts- und Schenkungssteuer mit Freibeträgen entspricht dem Erb- und SchenkStG 1955 und wird von den meisten Interessenvertretungen⁸⁶ sowie tlw in der Literatur⁸⁷ gefordert. Weiters soll die Differenzierung nach Steuerklassen entsprechend dem Angehörigenverhältnis (Verwandtschaft, Ehe) dem verfassungsrechtlichen Gebot des Schutzes von Ehe und Familie (Art 12 EMRK) dienen.⁸⁸

Freibeträge⁸⁹ sollten hierbei insb für größere betriebliche Einheiten gelten, damit eine Gefährdung von Arbeitsplätzen insb im Fall von Großunternehmen ausgeschlossen bleibt.⁹⁰ Klein- und Mittelunternehmen wären bereits vom progressiven Steuersatz mitunter begünstigt. Eine verbleibende Steuer für unentgeltliche Betriebsvermögen könnte auf längere Zeit gestundet werden.⁹¹

2. Fixer Steuersatz („Flattax“) mit Freibeträgen

Gegen einen fixen Steuersatz wird vorgebracht, dass die Vermögensungleichheit in Österreich dadurch verschärft werden würde, zumal höhere Erbschaften auch höhere Renditen erzielen.⁹² Ein fixer Steuersatz wird jedenfalls für Privatstiftungen gefordert,

⁷⁶ ÖVP-Anmerkungen zum SPÖ-Konzept bzgl einer Erbschaftssteuer des Berichts der Steuerreform-Kommission 2014, 194.

⁷⁷ Krit *Urnik*, Erbschaftssteuer 228f zur Ausnahme von Kapitalvermögen im Erb- und SchenkStG 1955.

⁷⁸ Dazu etwa *Urnik*, JEV 2007, 15.

⁷⁹ Vgl zur damaligen Bewertung von in- und ausländischen Grundstücken etwa VfGH 7. 3. 2007, G 54/06 ua zur Erbschaftssteuer; vgl auch EuGH 11. 12. 2003, C-364/01, *Barbier*, Rz 76 zum verwehrten Schuldenabzug iZm Immobilien von beschränkt Steuerpflichtigen; EuGH 17. 1. 2008, C-256/05, *Jäger*, Rz 57 zur Bemessungsgrundlage bei in- und ausländischen Grundstücken in der deutschen Erbschaftssteuer; EuGH 11. 9. 2008, C-43/07, *Arens-Sikken*, Rz 60 zum verwehrten Schuldenabzug von beschränkt Steuerpflichtigen; EuGH 11. 9. 2008, C-11/07, *Eckelkamp*, Rz 71 zur Nichtberücksichtigung von Verbindlichkeiten iZm Immobilien von beschränkt Steuerpflichtigen; vgl auch EuGH 21. 12. 2021, C-394/20, Rz 76 zur notwendigen Abzugsfähigkeit von Verbindlichkeiten aus Pflichtteilen als Nachlassverbindlichkeiten auch bei beschränkt Steuerpflichtigen im Rahmen des § 10 Abs 5 und 6 dErb und SchenkStG; zuvor bereits *Urnik*, Erbschaftssteuer 116; dazu auch *Fraberger/Burgstaller/Haslinger*, taxlex 2006, 710ff; ebenso *Dorazil/Taucher*, ErbStG⁷ und ¹¹ Einleitung Rz IV.A.4, IV.B.1ff und IV.C.3ff; ebenso *Fellner*, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 6 Rz 2; vgl auch allgemein VwGH 12. 10. 1989, 88/16/0050.

⁸⁰ EuGH 25. 10. 2007, C-464/05, *Geurts und Vogten*, Rz 29 zur inlandsbezogenen Begünstigung für Gesellschaftsanteile; EuGH 22. 4. 2010, C-510/08, *Mattner gegen FA Velbert*, Rz 56 zu niedrigeren Freibeträgen bei Schenkungen unter Lebenden im Falle von Schenkungen zwischen beschränkt Steuerpflichtigen nach § 16 Abs 2 dErb- und SchenkStG; EuGH 17. 10. 2013, C-181/12, *Welte gegen FA Velbert*, Rz 68 zu niedrigeren Freibeträgen bei Erbschaften zwischen beschränkt Steuerpflichtigen nach § 16 Abs 2 dErb- und SchenkStG; *Urnik*, Erbschaftssteuer 124 zur Steuerbefreiung von ausländischen gemeinnützigen Organisationen; *Dorazil/Taucher*, ErbStG¹¹ Einleitung Rz IV. B.3ff und IV.C.1ff.

⁸¹ Etwa *Fraberger* in FS Hübner & Hübner 283ff.

⁸² Krit zu § 15 Abs 1 Z 17 Erb- und SchenkStG aF iVm EndbesteuerungG 1993 etwa *Fellner*, RdW 1994, 413; *Fellner*, SWK 2015, 362; ebenso *Beiser*, RdW 2006, 379 und 382.

⁸³ *Fraberger*, Der steueroptimale Tod 649ff.

⁸⁴ *Urnik*, Erbschaftssteuer 194f; vgl allgemein zuvor *Dorazil/Taucher*, ErbStG³ § 19 Rz 3.33ff; ebenso *Fraberger*, Der steueroptimale Tod 610f.

⁸⁵ Ausf *Fraberger*, Der steueroptimale Tod 621ff.

⁸⁶ Etwa *Goldberg*, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 88 zum AK-Modell einer Erbschaftssteuer im Jahr 2007 und 89 zum Schulmeister-Modell einer Erbschafts- und Schenkungssteuer im Jahr 2006; SPÖ-Konzept bzgl einer Erbschaftssteuer des Berichts der Steuerreform-Kommission 2014, 191; *Achleitner/Hasdenteufel*, Momentum Institut Policy Brief 04/2023, 3.

⁸⁷ Vgl etwa *Urnik*, Erbschaftssteuer 252ff; *Schulmeister*, Vermögensbesteuerung 15f; *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2007, 157; *Brunner*, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2014, 199ff; wohl auch *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2007, 321; wohl ebenso *Kirchmayr-Schliesselberger/Achatz*, taxlex 2011, 317; wohl auch *Anderwald*, ÖStZ 2020, 524f; ebenso *Anderwald/Niemann*, RdW_digitalOnly 2021, Pkt 3.

⁸⁸ Ausf *Urnik*, Erbschaftssteuer 253ff.

⁸⁹ Vgl allgemein etwa die (extrem komplexen) §§ 13a bis 13c, §§ 28 und 28a dErb- und SchenkStG; dazu etwa *Seer in Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴ Rz 15.106ff; *Hannes/Holtz in Meinke/Hannes/Holtz*, ErbStG¹⁸ § 13a Rz 1ff; ebenso *Milatz/Christopeit in Burandt/Rojahn*, Erbrecht⁴ § 13a Rz 1ff; *Clausen/Thonemann-Micker in Erki/Thonemann-Micker*, BeckOK ErbStG²⁰ Rz 1ff; *Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, ErbStG⁶⁶ § 13a Rz 1ff; vgl auch § 15a Erb- und SchenkStG; dazu etwa *Dorazil/Taucher*, ErbStG⁴ und ¹¹ § 15a Rz 1.1ff; ebenso *Fellner*, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 15a Rz 1ff.

⁹⁰ Vgl allgemein etwa Art 6 der Empfehlung der Europäischen Kommission vom 7. 12. 1994, 94/1069/EG, ABL L 385/14; BVerfG 22. 6. 1995, 2 BvR 552/91 zur deutschen Erbschaftssteuer; zust *Leisner*, NJW 1995, 2596 zu Deutschland; ebenso *Fraberger* in FS Hübner & Hübner 301f zu Österreich; differenzierend *Hey in Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung 55f zu Deutschland; abweichend *Urnik*, Erbschaftssteuer 268ff zur möglichen Besteuerung mit der Hälfte des Durchschnittssteuersatzes; aA *Grossmann/Strulik*, Journal of Public Economics 2010, 98f; ebenso *Houben/Maiterth*, Business Research 2011, 34ff zu Deutschland; ebenso *Goldberg*, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 80f; ebenso *Anderwald/Niemann*, RdW_digitalOnly 2021, Pkt 3.

⁹¹ Etwa *Urnik*, Erbschaftssteuer 292ff; *Fellner*, RdW 2006, 798.

⁹² *Achleitner/Hasdenteufel*, Momentum Institut Policy Brief 04/2023, 4f.

weil andernfalls das Stiftungsvermögen auf mehrere (Sub-)Privatstiftungen aufgeteilt werden könnte.⁹³

Im Vergleich zu einer progressiven Erbschafts- und Schenkungssteuer bedürfte es zunächst **Freibeträge** für kleine Erbschaften und Schenkungen, weil der entsteuernde Effekt einer Steuerprogression wegfallen würde.

Einheitliche Freibeträge sollten hierbei für alle Unternehmensgrößen (auch jedenfalls Klein- und Mittelunternehmen) geschaffen werden, damit eine Gefährdung von Arbeitsplätzen im Fall eines einheitlichen Steuersatzes für alle ausgeschlossen bleibt.⁹⁴ Ansonsten sei auf die Ausführungen im Zusammenhang mit dem progressiven Steuersatz (siehe zuvor) sinngemäß verwiesen.

C. Ergänzungen oder Alternativen zu einer Erbschafts- und Schenkungssteuer

Folgende Steuern werden ergänzend oder alternativ hierzu diskutiert:

1. Nettovermögensbesteuerung

Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer Nettovermögensbesteuerung ist umstritten. Nach dem deutschen Bundesverfassungsgericht in einer (unverbindlichen) *obiter-dictum*-Aussage darf eine Vermögenssteuer nur dahingehend bemessen werden, „daß sie in ihrem Zusammenwirken mit den sonstigen Steuerbelastungen die Substanz des Vermögens, den Vermögensstamm, unberührt lässt und aus den üblicherweise zu erwartenden, möglichen Erträgen (Sollerträge) bezahlt werden kann. Andernfalls führte eine Vermögensbesteuerung im Ergebnis zu einer schrittweisen Konfiskation, die den Steuerpflichtigen dadurch übermäßig belasten und seine Vermögensverhältnisse grundlegend beeinträchtigen würde.“⁹⁵ Diese Sichtweise wird auch von der aktuellen hM⁹⁶ für Österreich vertreten, steht jedoch in Widerspruch zur älteren gegenteiligen VfGH-Rsp.⁹⁷ Der herrschenden Sichtweise könnte einzig entgegen-

gehalten werden, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit iSd Art 7 B-VG/Art 2 StGG (Gleichheitssatz) auch eine Besteuerung der Vermögenssubstanz verlange: Schließlich erhöht bereits die Existenz einer Vermögenssubstanz ohne laufende Erträge die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Abgabepflichtigen.⁹⁸ Restriktive Grenzen einer Nettovermögenssteuer wahren allerdings den Unterschied einer Vermögenssteuer zur Enteignung iS einer Verstaatlichung von ertragsfähigem Vermögen. Während andere (niedrige Steuern) betraglich zwar auch an einzelnen Vermögensgegenständen als Steuergegenstand anknüpfen (Kfz-Steuer, Grundsteuer etc), würde eine Vermögenssteuer in Form einer Substanzsteuer am Gesamtvermögen zu einer Bereicherung des Staates am Steuergegenstand des Abgabepflichtigen in jedem Fall führen.⁹⁹ In Frage gestellt werden könnte auch, ob eine „Vermögenssteuer als Substanzsteuer“ des Gesamtvermögens überhaupt noch eine Steuer oder Abgabe iSd Art 1 Abs 2 des 1. ZPEMRK ist, die gerade Kennzeichen einer privaten Eigentumsordnung iSd Art 5 StGG und Art 1 1. ZPEMRK ist.¹⁰⁰ Im Unterschied zur Erbschafts- und Schenkungssteuer hat die Person im Besteuerungszeitpunkt auch keinen Zuwachs an Vermögen und damit einen Zuwachs an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, sodass in bestehendes Eigentum eingegriffen wird. Soll eine Vermögenskonfiskation und damit ein besonders zu rechtfertigender Eingriff in das Grundrecht auf Eigentum (Art 5 StGG; Art 1 1. ZPEMRK) daher vermieden werden,¹⁰¹ müsste eine laufende Vermögenssteuer daher nach hM die üblicherweise zu erwartenden, möglichen Erträge (Sollerträge) unterschreiten.¹⁰² Hierbei müsste die doppelte Besteuerung durch Ertragsteuer und laufende Vermögenssteuer (siehe hierzu Pkt F) beachtet werden und uU sogar Substanzwertsteigerungen außer Betracht bleiben, weil diese nur einmalig im Veräußerungsfall realisiert werden. Eine Anknüpfung an niedrige, fiktive Sollerträge von Vermögen würde jedenfalls verhindern, dass es zu einer Besteuerung ohne Liquiditätszufluss im Regelfall kommt und

⁹³ Schulmeister, Vermögensbesteuerung 16; Goldberg, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 89 zum Schulmeister-Modell einer Erbschafts- und Schenkungssteuer im Jahr 2006.

⁹⁴ Vgl allgemein etwa BVerfG 22. 6. 1995, 2 BvR 552/91 zur deutschen Erbschaftssteuer; zust Leisner, NJW 1995, 2596 zu Deutschland; ebenso Fraberger in FS Hübner & Hübner 301 f zu Österreich; aA Grossmann/Strulik, Journal of Public Economics 2010, 98 f; ebenso Houben/Maiterth, Business Research 2011, 34 ff zu Deutschland; ebenso Goldberg, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 80 f; ebenso Anderwald/Niemann, RdW_digitalOnly 2021, Pkt 3.

⁹⁵ BVerfG 22. 6. 1995, 2 BvL 37/91 (mit abweichendem Sondervotum von Böckenförde); vgl auch BVerfG 18. 1. 2006, 2 BvR 2194/99; vgl bereits zuvor P. Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL XXXIX (1981) 274 ff; zust Leisner, NJW 1995, 2593 ff; zust Arndt/Schumacher, NJW 1995, 2603; zust Tipke, MDR 1995, 1179, wobei an den Ist-Ertrag angeknüpft werden sollte; ebenso Tipke in FS Ritter (1997) 589; zust Oechsle, StuW 2004, 385; zust G. Kirchhof, StuW 2011, 199; zust G. Kirchhof, FR 2021, 520; zust Tipke, Die Steuerrechtsordnung II² (2003) 917 f; offengelassen Tipke, GmbHR 1996, 10; differenzierend Bull, NJW 1996, 282 f; differenzierend Hey in Hey/Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung 33 ff, wonach auch eine Substanzsteuer grds zulässig wäre; aA Weber-Grellet, BB 1996, 1416 ff; ebenso Wieland, in Guggenberger/Würtenberger, Hüter der Verfassung oder Lenker der Politik? (1998) 176 ff; ebenso Birk in Birk, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, VVDStRL XXII 20 f.

⁹⁶ Goldberg, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 135 f; ebenso Kirchmayr/Achatz, taxlex 2007, 157; ebenso Kirchmayr/Achatz, taxlex 2007, 321; ebenso Fellner, SWK 2009, T 135; ebenso Kirchmayr-Schliesselberger/Achatz, taxlex 2011, 317; ebenso Müller/Vondrak, ecolex 2015, 177 f; vgl auch krit Marantelli/Bigler, ecolex 2015, 183 zur Schweizer Vermögenssteuer; einschränkend Kirchmayr/Achatz, taxlex 2013, 1; aA Anderwald/Niemann, RdW_digitalOnly 2021, Pkt 2.3; ebenso Anderwald, SWK 2022, 918 ff.

⁹⁷ VfGH 17. 3. 1976, B 165/75, VfSlg 7.770/1976 zu § 20 EStG 1967, wonach eine reale Vermögensteuer, bei der die Abgabenschuld grundsätzlich aus dem Vermögensstamm zu tragen ist, aus vertretbaren rechtspolitischen Erwä-

gungen zulässig sein soll; ebenso VfGH 13. 12. 1982, B 193/77 ua, zu § 4 ff EStG 1972; ebenso VfGH 6. 12. 1986, B 228/86 VfSlg 11.164/1986 zu § 27 Abs 2 EStG 1972; zust Anderwald/Niemann, RdW_digitalOnly 2021, Pkt 2.3; ebenso Anderwald, SWK 2022, 919.

⁹⁸ So etwa Jacobs, ZGR 1980, 313; Weber-Grellet, BB 1996, 1416 f; Birk in Birk, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, VVDStRL XXII 16; Anderwald/Niemann, RdW_digitalOnly 2021, Pkt 2.3; ebenso Anderwald, SWK 2022, 918; aA Sigloch in Birk, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, VVDStRL XXII 67 f (Diskussionsbeitrag), wonach ökonomisch Vermögen lediglich der Barwert künftiger Einnahmen ist und daher keine zusätzliche Leistungsfähigkeit unmittelbar vermittelt.

⁹⁹ Vgl auch P. Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL XXXIX 242, wonach sich der Staat um einen Steuerbetrag, nicht um den Steuergegenstand bereichern darf; ähnl Hey in Hey/Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung 41 f, wonach es eines Ausnahmezustandes bedarf, um in derart grundlegender Weise in die Eigentumsverhältnisse der Bürger einzugreifen.

¹⁰⁰ In diese Richtung Kirchhoff in Birk, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, VVDStRL XXII 62 zu Deutschland; aA Birk in Birk, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, VVDStRL XXII 20 ff zu Deutschland.

¹⁰¹ Anders als Deutschland (vgl Art 106 Abs 1 Z 5 dGG etwa für deutsche Reparationszahlungen nach dem 2. Weltkrieg) hat Österreich keine verfassungsrechtliche Sonderregelung, die derartige Eingriffe an besondere Ausnahmefälle und Notstände ausdrücklich bindet. Vielmehr enthält Art 1 Abs 2 des 1. ZP zur EMRK einen ausdrücklichen Vorbehalt für Abgaben: „Die vorstehenden Bestimmungen beeinträchtigen jedoch in keiner Weise das Recht des Staates, diejenigen Gesetze anzuwenden, die er für die Regelung der Benutzung des Eigentums in Übereinstimmung mit dem Allgemeininteresse oder zur Sicherung der Zahlung der Steuern, sonstiger Abgaben oder von Geldstrafen für erforderlich hält“ – vgl zu Österreich etwa P. Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL XXXIX 230 f; vgl zu Deutschland etwa G. Kirchhof, StuW 2011, 199 ff.

¹⁰² Siehe FN 95 zu Deutschland; vgl auch Kirchmayr-Schliesselberger/Achatz, taxlex 2011, 317; G. Kirchhof, FR 2021, 520 zu Deutschland; aA Anderwald/Niemann, RdW_digitalOnly 2021, Pkt 2.3; ebenso Anderwald, SWK 2022, 918 ff.

das zugrunde liegende Vermögen zwecks Vermögenssteuerzahlung uU veräußert oder belastet werden müsste.¹⁰³ Da die Sollerträge von verschiedenen Vermögensarten letztlich nicht gleichbleibend sind, bedürfte es wohl regelmäßiger materieller Adaptierungen einer Nettovermögensteuer, um die verfassungsrechtliche Zulässigkeit mittelfristig zu gewährleisten. Damit eine Vermögensverwaltung weiterhin praktisch möglich ist (etwa notwendige Instandsetzungs- und Instandhaltungsinvestitionen bei Gebäuden, Reinvestitionen in Unternehmen bei Finanzbedarf) und die Einführung einer laufenden Nettovermögensteuer keine Kapitalflucht auslöst, müsste diese auch vor diesem Hintergrund sehr gering ausfallen.¹⁰⁴ Die Anknüpfung am Sollertrag eines Vermögens könnte (i) einerseits durch eine eigenständige Bewertung nach der Ertragsfähigkeit des Vermögens (anstelle einer Verkehrswertorientierung – s hierzu Pkt E) oder (ii) andererseits durch niedrige Steuersätze erfolgen.¹⁰⁵ Sollte kein einheitlicher Steuersatz gewählt werden, müsste auch ein progressiver Steuersatz niedrige Steuerstufen vorsehen.¹⁰⁶

Auch vor diesem Hintergrund heben aktuell nur wenige Länder in Europa (etwa die Schweiz,¹⁰⁷ Irland, Spanien) eine laufende Vermögenssteuer ein.¹⁰⁸ Neben einer laufenden Nettovermögensteuer werden auch zeitlich befristete, stichtagsbezogene Vermögensabgaben („Millionärssteuer“) diskutiert.¹⁰⁹ Diese sind aufgrund der idR vorgesehenen langjährigen Stundungsmöglichkeiten im Ergebnis mit einer jährlichen Nettovermögensteuer vergleichbar und vor den verfassungsrechtlichen Schranken (s zuvor) fragwürdig.¹¹⁰

Konkret würden unbeschränkt steuerpflichtige Personen mit dem Haushaltsvermögen und beschränkt steuerpflichtige Personen mit dem Inlandsvermögen besteuert werden.¹¹¹ Gesellschaftsvermögen im Fall von inländischen Gesellschaftern, die der Vermögenssteuer unterliegen, dürften nicht besteuert werden.¹¹² Andernfalls würde es, wie in der Vergangenheit bei der

Vermögenssteuer 1954, zu einer fragwürdigen, doppelten Vermögenssteuerbelastung von Gesellschaftsvermögen kommen.¹¹³ Im Gegensatz zu sonstigen Körperschaften wären (Privat-)Stiftungen mit ihrem Gesamtvermögen steuerpflichtig,¹¹⁴ wobei das Abstellen auf Privatstiftungen mit Sitz im Inland gegenüber ausländische Stiftungen diese ausländischen Stiftungen unsachlich bevorzugen würde.¹¹⁵ Bemessungsgrundlage wäre das Nettovermögen unter Berücksichtigung von bestehenden Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Wertberichtigungen.¹¹⁶

Neben einer **Individualbesteuerung** (Vermögen von Einzelpersonen) wäre auch eine **Haushaltsbesteuerung** (alle Angehörige in einem Haushalt), wie bei der Vermögenssteuer 1954,¹¹⁷ denkbar.¹¹⁸ Im Fall einer Individualbesteuerung würde Miteigentum (unabhängig von einem Angehörigenverhältnis der Miteigentümer zueinander) zu einem Splittingeffekt führen, weil das Vermögen auf die einzelnen Miteigentümer aufzuteilen wäre.¹¹⁹ Das Vermögen von Personen- und Kapitalgesellschaften würde hingegen keiner zusätzlichen Vermögensbesteuerung unterliegen, sondern auf Ebene der natürlichen Personen als Anteilhaber berücksichtigt werden.¹²⁰

Der Einbezug von **Kapitalvermögen** würde zudem eine **Änderung des Endbesteuerungsgesetzes** bedingen, weil eine „Endbesteuerung“ allenfalls ertragsteuerlich gegeben wäre.

Es bedürfte großzügiger **Freibeträge**¹²¹ oder einer gänzlichen Steuerbefreiung von **Betriebsstrukturen**.¹²² Dies müsste neben Einzelunternehmern auch für Gesellschafter von betrieblichen Personen- und Kapitalgesellschaften gelten, weil diese andernfalls uU zum Verkauf ihrer Gesellschaftsbeteiligung oder (übermäßigen) Kapitalentnahme zwecks Finanzierung der Nettovermögensteuer gezwungen werden. Die laufende Besteuerung von Betriebsvermögen würde andernfalls Arbeitgeber zusätzlich belasten und letztlich Arbeitsplätze gefährden. Weiters wäre eine laufende Vermögensbesteuerung von österr Betriebsstrukturen ein erheblicher Standortnachteil und würde ausländische Investoren (noch mehr als heute) vor notwendigen Investitionen an-

¹⁰³ Abweichend *Eberhartinger/Past/Morozov*, WKO FHP-Analysen Vermögenssteuer² (2013) 8 zu ertragsschwachen (insb neu gegründeten) Unternehmen; ebenso *G. Kirchhof*, FR 2021, 520 zu Deutschland.

¹⁰⁴ *G. Kirchhof*, FR 2021, 520 zu Deutschland.

¹⁰⁵ *Hey* in *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung 62 zu einem niedrigen Steuersatz; *G. Kirchhof*, StuW 2011, 199f.

¹⁰⁶ Vgl SPÖ-Konzept bzgl einer Millionärsabgabe des Berichts der Steuerreform-Kommission 2014, 196, wonach ein Steuersatz von 0% (bis 1 MEUR), 0,5% (bis 10 MEUR) und 1% (über 10 MEUR) vorgesehen gewesen wäre.

¹⁰⁷ Vgl Steuerinformation der Schweizer Steuerkonferenz SSK (2021) 1, wonach auch der Vermögensertrag und nicht die Vermögenssubstanz besteuert werden soll.

¹⁰⁸ Vgl ÖVP-Anmerkungen zu SPÖ-Konzept bzgl einer Erbschaftssteuer des Berichts der Steuerreform-Kommission 2014, 192 zur Schweiz und Frankreich; *Wendt*, Infobrief Deutscher Bundestag WD 4–3010 -057/20, 3ff zu Irland und Spanien; *Marantelli/Bigler*, *ecolx* 2015, 180ff zur Schweiz; *Bernhofer/Ertl/Bohnenberger/Disslbacher/Hofmann/Innreiter/Marterbauer/Mokre/Schnetzer*, *Wirtschaft und Gesellschaft* 2022, 207 zu Spanien, Norwegen und der Schweiz.

¹⁰⁹ Vgl das SPÖ-Konzept bzgl einer Millionärsabgabe des Berichts der Steuerreform-Kommission 2014, 194ff; siehe auch *Gambke*, *Zeitschrift für Wirtschaftspolitik* 2013, 168 zum ähnlichen Konzept bzgl einer befristeten Vermögensabgabe der deutschen Grünen; vgl auch Konzept der deutschen Grünen einer Vermögensabgabe, Drs 17/10770 vom 25. 9. 2012.

¹¹⁰ *Hey* in *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung 70f zu einem Vorschlag der deutschen Grünen 2012; vgl auch das diesbezügliche Konzept der deutschen Grünen einer Vermögensabgabe, Drs 17/10770 vom 25. 9. 2012 8; aA wohl *Anderwald/Niemann*, RdW_digitalOnly 2021, Pkt 2.3; ebenso *Anderwald*, SWK 2022, 918ff.

¹¹¹ Vgl SPÖ-Konzept bzgl einer Millionärsabgabe des Berichts der Steuerreform-Kommission 2014, 194; *Bernhofer/Ertl/Bohnenberger/Disslbacher/Hofmann/Innreiter/Marterbauer/Mokre/Schnetzer*, *Wirtschaft und Gesellschaft* 2022, 210f.

¹¹² *Tipke*, MDR 1995, 1180 zu Deutschland; *Schulmeister*, *Vermögensbesteuerung* 12; *Goldberg*, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 141 zum Schulmeister-Modell einer Vermögenssteuer im Jahr 2006 (abweichende Sichtweise jedoch auf 135); *Niemann*, SWK 2010, T 166; *Hey* in *Hey/Maiterth/Houben*,

Zukunft der Vermögensbesteuerung 65f krit zum Vorschlag des DIW bzgl „Halbvermögensverfahren“, wonach Beteiligungen zwischen juristischen Personen zwecks Vermeidung von Kaskadeneffekte steuerfrei bleiben sollen und steuerpflichtiges Vermögen der juristischen Person sowie der unmittelbar beteiligten, natürlichen Person nur zur Hälfte steuerpflichtig in Deutschland wären; abweichend *Bach/Thiemann*, DIW Wochenbericht 2016, 81, wonach das Halbvermögensverfahren zu bejahen ist; offen gelassen *Anderwald/Niemann*, RdW_digitalOnly 2021, Pkt 2.2.

¹¹³ Eine doppelte Vermögenssteuerbelastung könnte allerdings durch Anrechnung der Vermögenssteuer der Kapitalgesellschaft auf die Vermögenssteuer des Anteilnehmers vermieden werden – vgl dazu *Jacobs*, ZGR 1980, 315.

¹¹⁴ *Bernhofer/Ertl/Bohnenberger/Disslbacher/Hofmann/Innreiter/Marterbauer/Mokre/Schnetzer*, *Wirtschaft und Gesellschaft* 2022, 210f; abweichend zu juristischen Personen auch *Gambke*, *Zeitschrift für Wirtschaftspolitik* 2013, 168 bzgl der Vermögensabgabe der deutschen Grünen.

¹¹⁵ So SPÖ-Konzept bzgl einer Millionärsabgabe des Berichts der Steuerreform-Kommission 2014, 194.

¹¹⁶ *Schulmeister*, *Vermögensbesteuerung* 7 und 13; vgl zur Schweizer Vermögenssteuer *Marantelli/Bigler*, *ecolx* 2015, 182.

¹¹⁷ Dazu *Grabner*, *Vermögenssteuer* 27f.

¹¹⁸ Vgl dazu *Moser*, SWK 2011, T 176; *Bach/Thiemann*, DIW Wochenbericht 2016, 80; *Bernhofer/Ertl/Bohnenberger/Disslbacher/Hofmann/Innreiter/Marterbauer/Mokre/Schnetzer*, *Wirtschaft und Gesellschaft* 2022, 210; *Goldberg*, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 139 (abweichend zum Schulmeister-Modell einer Vermögenssteuer im Jahr 2006 142); vgl auch zur Schweizer Vermögenssteuer Steuerinformation der Schweizer Steuerkonferenz SSK 8ff.

¹¹⁹ *Schulmeister*, *Vermögensbesteuerung* 13.

¹²⁰ *Tipke*, GmbHR 1996, 15; *Bernhofer/Ertl/Bohnenberger/Disslbacher/Hofmann/Innreiter/Marterbauer/Mokre/Schnetzer*, *Wirtschaft und Gesellschaft* 2022, 209; aA *Goldberg*, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 135.

¹²¹ *Schulmeister*, *Vermögensbesteuerung* 13 zu einem vorgeschlagenen Freibetrag von € 500.000,-; *Anderwald*, SWK 2022, 921.

¹²² Differenzierend *Hey* in *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung 56f zu Deutschland.

gesichts der Klimawende sowie des Arbeitskräftemangels abschrecken.

Ebenso sollten gemeinnützige Organisationen von einer Nettovermögensteuer, wie bereits im VermögenStG 1954,¹²³ befreit sein.

Bei der Ausgestaltung einer künftigen Vermögenssteuer sollten jedenfalls bereits bekannte Schwachstellen des VermögenStG 1954 vermieden werden. Folgender Änderungen gegenüber der Rechtslage idF VermögenStG 1954 bedürfte es:

- ▶ Eine vergleichbare Belastung von betrieblichen Strukturen wie durch das VermögenStG 1954 müsste vermieden werden (s bereits zuvor).¹²⁴
- ▶ In- und ausländische Personengesellschaften¹²⁵ sowie Personen- und Kapitalgesellschaften sollten gleichbehandelt werden, weswegen ein Abstellen auf die Eigenschaft als juristische Person für die unbeschränkte Steuerpflicht, anders als im VermögenStG 1954,¹²⁶ vermieden werden muss. Beide Gesellschaftsformen sollten uE gänzlich ausgenommen werden, weil andernfalls das Vermögen einer Gesellschaft einer doppelten Vermögenssteuer (Gesellschafts- und Anteilsinhaberebene) unterliegen würde (siehe zuvor).¹²⁷
- ▶ Die sehr niedrigen Freibeträge (circa € 10.000,- pro Haushaltsmitglied) sollten erheblich erhöht werden.¹²⁸

2. Einheitliche progressive Ertragsbesteuerung (einschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Grundstücksveräußerungen) als Alternative

Alternativ könnten wieder alle (außer-)betrieblichen Einkünfte gleichmäßig progressiv besteuert werden, indem zur kontinentaleuropäischen synthetischen Ertragsbesteuerung zurückgekehrt wird.¹²⁹ Das einem internationalen Trend folgende ab den 1990iger-Jahren in Österreich eingeführte Schedulenbesteuerungssystem (in Österreich 27,5% für die meisten Einkünfte auf Kapitalvermögen und 30% für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen),¹³⁰ bei dem bestimmte (insb passive) Einkünfte begünstigt besteuert werden, würde zurückgedrängt werden. Eine solche Besteuerung wäre allerdings keine Vermögenssteuer iES, sondern eine Vermögenszuwachssteuer iWS¹³¹, die „nur“ die tatsächlich realisierten Erträge aus dem Vermögen gleich wie alle übrigen Einkunftsarten besteuern würde.¹³² Erfasst wären nur entgeltliche Transaktionen und unentgeltliche Vorgänge wären nicht erfasst. Dadurch würde die hohe Entlastungswirkung der aktuell niedrigen, fixen Steuersätze für Personen in hohen Progressionsstufen mit Einkünften auf Kapitalvermögen und Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen entfallen,¹³³ ohne dass erheblicher Verwaltungsmehraufwand (einschließlich der Vermögensbewertung) geschaffen wird.¹³⁴ Eine Vermögensumverteilung würde über die deutlich höhere progressive Besteuerung der Erträge bei Personen mit höheren Einkommen erfolgen und unterscheidet sich wirtschaftlich nicht viel von einer Nettovermögensteuer, die nach hM auch nicht die Vermögenssubstanz sondern lediglich die Sollerträge besteuern darf (siehe zuvor).

Der Einbezug von Kapitalvermögen würde jedoch eine **gänzliche Aufhebung des Endbesteuerungsgesetzes** bedingen.

Im Gegensatz zu einer Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie Nettovermögensteuer würden nicht realisierte Wertsteigerungen in Kapitalanteilen nicht besteuert werden.¹³⁵ Im Unterschied zur Nettovermögenbesteuerung (nicht der Erbschafts- und Schenkungssteuer) würde es allerdings zu keiner Besteuerung ohne Liquiditätszufluss kommen.

Zwecks Förderung der Vermögensvorsorge aller Bevölkerungsschichten am Kapitalmarkt könnte ein KEST-Einbehalt

durch Banken in Form eines einheitlichen Steuersatzes („Flat-Tax“) weiterhin erfolgen und lediglich Abgabepflichtige mit höheren Kapitaleinkünften müssten anschließend im Rahmen der Veranlagung ihre Kapitaleinkünfte progressiv besteuern und entsprechende Abgabebeträge nachzahlen.

Letztlich könnte noch überlegt werden, auch die Spekulationsfrist für Spekulationsgeschäfte iSd § 31 EStG abzuschaffen. Demnach wäre der private (nicht gewerbliche) Verkauf von Gold, Kunstwerken, Teppichen etc nicht nach einem Jahr steuerfrei.

3. Exkurs: Ertragsbesteuerung von Schenkungen und Erbschaften als achte Einkunftsart

Eine Ertragsbesteuerung von Vermögensschenkungen und Erbschaften als achte Einkunftsart wurde ua anlässlich der Aufhebung der Erb- und SchenkStG 1954 durch den VfGH im Jahr 2007 diskutiert.¹³⁶ Eine derartige Gestaltung bietet allerdings uE wenig Vorteile gegenüber einer eigenständigen Erbschafts- und Schenkungssteuer, weil es einer Vielzahl an technischen Sonderregelungen (eigene Steuersätze samt Freibeträge, differenzierte Bemessungsgrundlagen etc) bedürfte und dadurch kaum Verwaltungsvereinfachung gegenüber einer eigenständigen Erbschafts- und Schenkungssteuer bestünde.¹³⁷ Im Übrigen würde durch eine achte Einkunftsart die *Ruppe'sche* Markteinkommens- theorie, die dem österr Ertragssteuerrecht nach hM systematisch zugrunde liegt,¹³⁸ (weiter)¹³⁹ eingeschränkt: Schließlich fügen sich Erbschaften und Schenkungen als achte Einkunftsart keinesfalls in den Einkommensbegriff als „Ergebnis einer entgeltlichen Verwertung von Leistungen“ iS der *Ruppe'schen* Markteinkommens- theorie.

¹²³ Vgl § 3 Abs 1 Z 7 VermögenStG 1954; dazu *Goldberg*, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 139.

¹²⁴ Vgl dazu bereits WIFO, Monatsberichte 10/1980, 527; *Kirchmayr-Schliesslerberger/Achatz*, taxlex 2011, 317; *Eberhartinger/Past/Morozov*, WKO FHP-Analysen Vermögenssteuer² 5 und 8; ÖVP-Anmerkungen zum SPÖ-Konzept bzgl einer Millionärsabgabe des Berichts der Steuerreform-Kommission 2014, 196f.

¹²⁵ § 1 Abs 1 Z 2 iVm § 2 Abs 1 Z 2 VermögenStG 1954.

¹²⁶ Vgl allgemein *Grabner*, Vermögensteuer 12f.

¹²⁷ *Tipke*, GmbHR 1996, 15; *Bernhofer/Ertl/Bohnenberger/Disslbacher/Hofmann/Innreiter/Marterbauer/Mokre/Schnetzer*, Wirtschaft und Gesellschaft 2022, 209; aA *Goldberg*, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 135.

¹²⁸ *Bernhofer/Ertl/Bohnenberger/Disslbacher/Hofmann/Innreiter/Marterbauer/Mokre/Schnetzer*, Wirtschaft und Gesellschaft 2022, 210.

¹²⁹ *Goldberg*, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 11; *Kofler*, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, 19. ÖJT IV/1 99f und 111ff; *Anderwald*, ÖStZ 2020, 520.

¹³⁰ Vgl allgemein *Kofler*, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, 19. ÖJT IV/1 99f und 111ff; *Anderwald*, ÖStZ 2020, 520.

¹³¹ Da nicht realisierte Vermögenszuwächse (etwa Wertsteigerungen von Aktien ohne Verkauf) nicht besteuert werden würden, ist sie wohl keine Vermögenszuwachssteuer iES – abweichend *Niemann*, SWK 2010, T 165.

¹³² In diese Richtung auch *Goldberg*, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 136.

¹³³ *Goldberg*, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 7, 87, 93 und 98; ebenso *Anderwald*, ÖStZ 2020, 521f; vgl allgemein auch *Kofler*, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, 19. ÖJT IV/1 116.

¹³⁴ In diese Richtung auch *Tipke* in FS Ritter 594.

¹³⁵ Vgl auch *Brunner*, Perspektiven der Wirtschaftspolitik 2014, 215.

¹³⁶ In diese Richtung *Urnik*, JEV 2007, 19; vgl allgemein *Fraberger/Petritz*, SWK 2007, 590f; vgl zuvor bereits *Schanz*, FinanzArchiv 1901 H2, 172.

¹³⁷ *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2007, 321; wohl auch *Kofler*, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, 19. ÖJT IV/1 86.

¹³⁸ Etwa *Ruppe* in *Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen² (1979) 18ff; *Kofler*, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, 19. ÖJT IV/1 56; vgl etwa auch VfGH 17. 6. 2009, B 53/08.

¹³⁹ Zu anderen Einschränkungen vgl etwa *Kofler*, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, 19. ÖJT IV/1 56 mwN.

D. Aktuelle Kenntnis der Existenz und Zugehörigkeit von Vermögensbestandteilen

Sollte eine Vermögenssteuer iWSt einschließlich einer Erbschafts- und Schenkungssteuer künftig eingeführt werden, hätte die Finanzverwaltung verschiedene Informationsquellen zwecks Nachprüfung zur Verfügung. Da ein zentrales Vermögensregister fehlt, müssten die verfügbaren Informationen allerdings für jeden Abgabepflichtigen zusammengetragen und aufbereitet werden. Folgende Informationen könnten hierbei genutzt werden:

- ▶ Statt der Erbschafts- und Schenkungssteuer wurde eine allgemeine **Meldepflicht für Schenkungen unter Lebenden** in § 121 a BAO zwecks Nachvollziehbarkeit von Vermögensverschiebungen eingeführt. Schenkungen unter Lebenden sowie Zweckzuwendungen unter Lebenden sind demnach nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen dem Finanzamt Österreich anzuzeigen,

„1. wenn

- a. Bargeld, Kapitalforderungen, Anteile an Kapitalgesellschaften und Personenvereinigungen (Personengemeinschaften) ohne eigene Rechtspersönlichkeit, Beteiligungen als stiller Gesellschafter, oder
- b. Betriebe (Teilbetriebe), die der Erzielung von Einkünften gemäß § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG dienen, oder
- c. bewegliches körperliches Vermögen und immaterielle Vermögensgegenstände erworben wurden und

2. der Erwerber, Geschenkgeber, Zuwendende bei freigebiger Zuwendung, Beschwerte bei Zweckzuwendung im Zeitpunkt des Erwerbes einen Wohnsitz, den gewöhnlichen Aufenthalt, den Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland hatte.“ Von der Anzeigepflicht insb ausgenommen sind Erwerbe zwischen Angehörigen, wenn der gemeine Wert der Schenkung € 50.000,- nicht übersteigt bzw sonstigen Personen, wenn der gemeine Wert € 15.000,- nicht übersteigt.

- ▶ **Entgeltliche und unentgeltliche Vermögenstransaktionen** können der Finanzverwaltung weiters bekannt sein durch **abgabenrechtliche Erklärungen/Anzeigen** iZm

- ▷ Einkommensteuer (insb entgeltliche Betriebsübertragungen, entgeltlichen Anteilsveräußerungen, Kapitalvermögen durch laufende Kapitaleinkünfte [etwa Zinsen, Dividenden] und unentgeltliche Depotübertragungen sowie entgeltliche Grundstücksübertragungen);
- ▷ Stiftungseingangssteuer iSd StiftEG sowie Stiftungseingangssteueräquivalent iSd GrEStG (unentgeltliche Zuwendungen an Stiftungen);
- ▷ Grunderwerbsteuer.

- ▶ Die Existenz von **Vermögen ohne Transaktion** kann zudem ersichtlich sein aus:

- ▷ Offenzulegenden **Buchhaltungsunterlagen**.
- ▷ Dem **Kontenregister**: Die Existenz von Girokonten, Bausparkonten, Kredit- und Zahlungskonten, Sparbüchern und Wertpapier-Depots, sofern sie mit IBAN hinterlegt sind, sowie von Schließfächern aller Unternehmen und aller Privatpersonen bei einem in Österreich tätigen Kredit- oder Finanzinstitut ist aus dem Kontenregister ersichtlich.¹⁴⁰ Da das Bankgeheimnis mit den Kontenregister- und Konteneinschugesetz nur eingeschränkt, jedoch nicht abgeschafft wurde, ist ein weiter gehendes Auskunftsverlangen im Rahmen eines Abgabeverfahrens¹⁴¹ nur mit einer BFG-richterlichen Bewilligung im begründeten Ausnahmefall möglich. Die erfassten Daten sind zehn Jahre ab Ablauf des Jahres der Auflösung des Kontos bzw

Depots aufzubewahren.¹⁴² Auch Protokollaufzeichnungen zur Abfrage und Übermittlung personenbezogener Daten aus dem Kontenregister sind zehn Jahre aufzubewahren.¹⁴³

- ▷ Dem **Grundbuch** sowie **abgabenrechtlichen Einheitswertbescheiden**: Die Grundsteuer ist eine Gemeindeabgabe. Die Bewertung des Grundbesitzes hat allerdings durch das Finanzamt Österreich zu erfolgen, womit die Daten über den jeweiligen Grundbesitz, den Eigentümer und den Wert beim Finanzamt aufliegen. Die Bewertung des Grundvermögens erfolgt zum Einheitswert grds mittels eines zu erlassenden Einheitswertbescheids, und zwar nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes.
- ▷ Dem **Wirtschaftliche Eigentümer Register** („WiEReG“): Von der Meldepflicht erfasst sind alle natürlichen Personen, die Eigentum oder Kontrolle an Gesellschaften, Stiftungen, Trusts und vergleichbaren Strukturen haben. Bei Trusts umfasst dies auch Trustor und Trustee, Begünstigte und Einmalbegünstigte, wenn sie mehr als € 2.000,- in einem Jahr erhalten. Von Kontrolle an einer Gesellschaft wird bei einem direkten oder indirekten Anteil von über

¹⁴⁰ Nicht darunter fallen Depots/Wallets mit Kryptowährungen.

¹⁴¹ § 8 iVm § 9 Kontenregister- und KonteneinschauG iVm § 38 Abs 2 Z 11 BWG; vgl auch § 99 Abs 6 FinanzstrafG.

¹⁴² § 5 Abs 1 Kontenregister- und KonteneinschauG, wobei die anschließende Löschung im Gegensatz zu § 4 Abs 3 letzter Satz nicht ausdrücklich normiert ist; dazu etwa *Rumpf*, ÖStZ 2018, 485; *Ritz/Koran*, BAO⁷ KontenRegG § 5 Rz 1.

¹⁴³ § 4 Abs 3 letzter Satz Kontenregister- und KonteneinschauG; *Rumpf*, ÖStZ 2018, 485.



LLM.

EXECUTIVE MASTER OF LAWS IM
**GESELLSCHAFTS-,
STIFTUNGS-
UND TRUSTRECHT**

Start September 2024

50%, sowie bei den Kriterien des § 244 Abs 2 UGB ausgegangen. Registerbehörde nach WiEReG ist der Bundesminister für Finanzen (§ 14), womit die jeweiligen Daten bei diesem aufliegen. Mit der WiEReG-VernetzungsV, die mit 1. 3. 2022 in Kraft getreten ist, werden die gemeldeten Daten auch einer zentralen europäischen Plattform übermittelt, die der Vernetzung der Register der wirtschaftlichen Eigentümer innerhalb der EU dienen soll. Die meldepflichtigen Rechtsträger haben Kopien der Dokumente und Informationen, die für die Erfüllung der Sorgfaltspflichten erforderlich sind, bis mindestens fünf Jahre nach dem Ende des wirtschaftlichen Eigentums der natürlichen Person aufzubewahren.¹⁴⁴ Die österr Registerbehörde hat Meldungen und Vermerke für zehn Jahre in elektronischer Form aufzubewahren, wobei jedenfalls danach ein datenschutzrechtlicher Lösungsanspruch des Berechtigten bei (rechtswidrigem) Unterbleiben einer Löschung seitens der Registerbehörde bestünde.¹⁴⁵

- ▷ Meldungen nach dem **Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz** („GMSG“): Das GMSG enthält Meldepflichten für Finanzkonten einschließlich Depots ihrer im Ausland ansässigen Kontoinhaber¹⁴⁶, wobei hinsichtlich der Überprüfungspflichten zwischen Konten mit geringem Wert und Konten mit hohem Wert (Gesamtsaldo oder -wert mehr als 1 Mio USD) unterschieden wird. Im GMSG sind umfassende Meldepflichten (Konto- oder Depotnummer, Kontosaldo oder -wert, Kontoinhaber etc) enthalten. Diese haben jeweils an das für das Finanzinstitut zuständige Finanzamt zu erfolgen, womit die Daten bei diesem aufliegen (§ 3 GMSG) und im Anschluss an andere am Informationsaustausch teilnehmende Staaten vom BMF weitergeleitet werden.¹⁴⁷ Für das Finanzamt bestehen keine expliziten datenschutzrechtlichen Aufbewahrungs- oder Lösungsfristen, während das meldepflichtige Finanzinstitut die an das zuständige Finanzamt übermittelten Datensätze (XML Files) fünf Jahre nach Ablauf des Meldezeitraumes, auf den sich diese Informationen beziehen, zu löschen hat.¹⁴⁸
- ▷ Offenzulegenden **Verrechnungspreisdokumentationen iS des Verrechnungspreisdokumentationsgesetzes** („VDPG“): Nach dem Gesetz haben Meldungen über Gesamtumsätze multinationaler Unternehmensgruppen und deren Geschäftseinheiten in Österreich zu erfolgen. Die Meldung erfolgt erneut an das zuständige Finanzamt (§ 8 VDPG).
- ▶ Grenzüberschreitend ist der (**automatische**) **Informationsaustausch** bzgl Vermögen zwischen den nationalen Finanzverwaltungen zu erwähnen, wobei Vermögen als solches von den meisten Doppelbesteuerungsabkommen mitumfasst ist.¹⁴⁹ Zudem sind erste Bestrebungen der Europäischen Kommission hinsichtlich der Schaffung eines **europäischen Vermögensregisters** zu erwähnen, wobei zunächst eine Machbarkeitsstudie im Jahr 2021 hierfür in Auftrag gegeben wurde.¹⁵⁰ Die verschiedenen Informationsquellen bzgl in- und ausländischen Vermögens sind aktuell nicht gebündelt und müssten daher bei Einführung einer allgemeinen Vermögenssteuer einzeln geprüft werden. Informationen zu einzelnen Vermögensarten (etwa Schmuck, Kunstwerke und sonstige Luxusgegenstände) fehlen meist, weshalb man hier auf die Steuerehrlichkeit der Abgabepflichtigen angewiesen sein wird.¹⁵¹ Angesichts der unübersichtlichen Vielzahl und gleichzeitiger Lückenhaftigkeit möglicher Informationsquellen ist mit erheblichem Verwaltungsaufwand bzw einem Kontrolldefizit seitens der Finanzverwaltung zu rechnen.

Die entsprechenden Unterlagen dürften auch für die Vergangenheit aufliegen, wobei diese oftmals noch bis in die 1990er-Jahre verfügbar sind. Zwar vernichtet die Finanzverwaltung uU physische Akten binnen gewisser Zeiträume abhängig vom konkreten Akteninhalt,¹⁵² doch dürften diese elektronisch in der Praxis erheblich länger aufbewahrt bleiben. Inwieweit eine systematische Löschung elektronischer Akten, abgesehen von durch IT-Systemwechsel bedingten Fällen, in der Vergangenheit in den einzelnen Finanzämtern erfolgte, muss erfahrungsgemäß bezweifelt werden. Nach Art 17 Abs 1 lit a der unmittelbar anwendbaren DSGVO besteht allerdings ein Lösungsanspruch des einzelnen Abgabepflichtigen, sofern die personenbezogenen Daten für die Zwecke, für die sie erhoben oder auf sonstige Weise verarbeitet wurden, nicht mehr notwendig sind.¹⁵³ Dies wird insb für elektronische Unterlagen gelten, für welche die zehnjährige absolute Verjährungsfrist iSd § 209 Abs 3 BAO abgabenrechtlich bereits abgelaufen ist. Schließlich entbehrt eine Vorratsdatenspeicherung im Hinblick auf eine künftige Vermögenssteuer iW einer Rechtsgrundlage, weswegen einem entsprechenden Lösungsantrag alter Unterlagen stattzugeben ist und dieser im Rechtsmittelweg¹⁵⁴ durchgesetzt werden kann. Da mangels Vermögenssteuer uE aktuell keine Notwendigkeit der Aufbewahrung lang zurückliegender Unterlagen bzgl des Vermögenstatus besteht, könnten datenschutzrechtliche Auskunfts- sowie Lösungsanträge vor Einführung einer Vermögenssteuer noch erwo-gen werden. Erfasst wären davon jedenfalls Unterlagen, die mehr als zehn Jahre zurückliegende Sachverhalte betreffen.

E. Mögliche Bemessungsgrundlage

Im Fall einer künftigen Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie einer laufenden Vermögenssteuer bedürfte es einer steuerlichen Bemessungsgrundlage des steuerpflichtigen Vermögens. Soll für das gesamte steuerpflichtige Vermögen ein einheitlicher (auch progressiver) Steuersatz gelten, müssen wirtschaftliche Einheiten in ihrer Wertrelation zueinander zwecks gleichmäßiger Besteuerung realitätsgerecht abgebildet werden.¹⁵⁵ Folgende Ansätze für einzelne Vermögensarten wären hierfür denkbar:

¹⁴⁴ § 3 Abs 2 WiEReG; vgl auch § 5a Abs 6 WiEReG zum Compliance Package.

¹⁴⁵ § 14 Abs 7f WiEReG; dazu etwa *Reiner/Zahradnik*, WiEReG § 14 Rz 27ff.

¹⁴⁶ Vgl § 3 GMSG.

¹⁴⁷ Vgl § 113 GMSG.

¹⁴⁸ Vgl Rz 6 der (unverbindlichen) BMF-Richtlinien zum GMSG.

¹⁴⁹ *Bernhofer/Ertl/Bohnenberger/Disslbacher/Hofmann/Innreiter/Marterbauer/Mokre/Schnetzler*, *Wirtschaft und Gesellschaft* 2022, 222.

¹⁵⁰ EU-Ausschreibung vom 16. 07. 2021 – <https://ted.europa.eu/udl?uri=TED:NOTICE:358265-2021:TEXT:DE:HTML&src=0> (abgerufen am 29. 9. 2023); vgl auch *Bernhofer/Ertl/Bohnenberger/Disslbacher/Hofmann/Innreiter/Marterbauer/Mokre/Schnetzler*, *Wirtschaft und Gesellschaft* 2022, 209.

¹⁵¹ *Krit Birk in Birk*, *Steuern auf Erbschaft und Vermögen*, VVDStRL XXII 18 zur Nettovermögensteuer aus deutscher Sicht; ebenso *J. Lang in Birk*, *Steuern auf Erbschaft und Vermögen*, VVDStRL XXII 59 (Diskussionsbeitrag); ebenso *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung* II² 947f.

¹⁵² BMF-Skartierungserlass 20. 3. 2012, BMF-280000/0028-IV/2/2012; *Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner*, *Abgabenverfahren* I³ § 90 Rz 19.

¹⁵³ Vgl auch *Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner*, *Abgabenverfahren* I³ § 90 Rz 16.

¹⁵⁴ Zunächst ist Beschwerde an die Datenschutzbehörde gemäß § 24 DSGVO iVm Art 77 DSGVO zu erheben, wobei gegen den Bescheid der Datenschutzbehörde das Rechtsmittel der Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht gemäß § 27 DSGVO iVm Art 78 DSGVO möglich ist – dazu etwa allgemein *Rumpf*, *ÖStZ* 2018, 487f; *Fischerlehner in Fischerlehner/Brennsteiner*, *Abgabenverfahren* I³ § 90 Rz 16.

¹⁵⁵ *Seer in Tipke/Lang*, *Steuerrecht*²⁴ Rz 15.5, 15.58; vgl auch VfGH 7. 3. 2007, G 54/06 ua zur Erbschaftssteuer, wonach zufallsabhängige und daher willkürliche Bemessungsgrundlagen unzulässig sind; ebenso VfGH 15. 6. 2007, G 23/07 ua zur Schenkungssteuer; BVerfG 22. 6. 1995, 2 BvL 37/91 zur

Grundstücke

Für Grundstücke wird im Rahmen einer pauschalen Verkehrswertermittlung zunächst eine Anknüpfung an die GrESt einschließlich der pauschalen Ermittlung des Grundstückswerts gemäß Grundstückswertverordnung (Pauschalwertmodell oder anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels) vorgeschlagen.¹⁵⁶ Während der Grundstückswert idR nur 70% des tatsächlichen gemeinen Werts/Verkehrswerts der Liegenschaft in der Praxis entspricht, ist dies bei Luxusimmobilien in der Praxis oftmals ein Vielfaches. Die Bewertung von Luxusimmobilien mit dem Grundstückswert iS des GrEStG ist uE ungeeignet und daher letztlich wiederum unsachlich. Daneben verfügt auch die Finanzverwaltung seit Jahrzehnten über eine (nicht öffentlich zugängliche) amtliche Kaufpreissammlung,¹⁵⁷ die als Basis für realitätsnahe, jährlich zu aktualisierende Pauschalwerte dienen könnte. Eine Heranziehung noch niedrigerer Einheitswerte für Grundstücke (einschließlich der Land- und Forstwirtschaft) ist wohl generell verfassungsrechtlich abzulehnen, weil der zu niedrige dreifache Einheitswert bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken als Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer im Vergleich zu einer Ausgleichszahlung für einen Pflichtteilsverzicht VfGH-Anlassfall war, der zur Aufhebung der Erbschaftssteuer geführt hat.¹⁵⁸ Der unsachlich anknüpfende, zu niedrige, dreifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage war schließlich auch Anlassfall für die Aufhebung der Schenkungssteuer wenig später durch den VfGH¹⁵⁹ sowie für die umfassende Reformation des Grunderwerbsteuergesetzes. Daran dürfte auch die neue Einheitswerthauptfeststellung 2023 für LuF-Grundstücke nichts ändern. Daneben bestehen auch Vorschläge für eine zeitgemäße Grundstücksbewertung, die an eine Grundsteuervalorisierung (künftige Feststellung der Steuerbemessungsgrundlage durch die jeweilige Gemeinde) anknüpfen.¹⁶⁰ Für die Involvierung von Gemeindebediensteten bei der Grundsteuerbemessung bestünde in § 80a BewG sogar bereits eine entsprechende Verordnungsmächtigung des Finanzministers, welche die Tätigkeit von Gemeindebediensteten mit Zustimmung der Gemeinde für die Feststellung der Einheitswerte des Grundvermögens seit Jahren ermöglichen würde.¹⁶¹

Eine vergleichbare (reduzierte) Bemessungsgrundlage sollte in jedem Fall auch für ausländische Grundstücke gelten, die andernfalls schlechter gestellt werden würden.¹⁶²

Alternativ zu standardisierten und pauschalisierenden Bewertungsmethoden wäre eine gutachterliche Bewertung des individuellen Grundstücks durch einen Bewertungssachverständigen nach der ÖNORM B 1802 denkbar.

Um die Zerschlagung von größerem Grundvermögen in der LuF zu vermeiden, wird es jedenfalls zusätzlicher Steuerbegünstigungen (etwa Befreiungen, Freibeträge, abweichende Steuersätze) bedürfen, damit eine Vermögenssteuer mit Verkehrswertansatz als Bemessungsgrundlage nicht zur gleichzeitigen Zerschlagung dieser Vermögen führt.

Offen ist bei der Nettovermögensbesteuerung von Grundstücken schließlich, inwieweit eine Orientierung am (niedrigerem) Ertragswert anstelle des Verkehrswerts geboten ist,¹⁶³ wobei ein solcher Ertragswert keine (nicht realisierten) Wertsteigerungen berücksichtigen dürfte.

Betriebsvermögen und Kapitalbeteiligungen

Betriebsvermögen einschließlich anteiliger Gesellschaftsbeteiligung daran bedürften einer fachmännischen Bewertung, wobei das einschlägige Fachgutachten KFS/BW 1 primär aufwendige Ertragswertverfahren und die DCF-Verfahren (Discounted-Cash-Flow-Verfahren) zulässt und lediglich eine Plausibilitätsbeurteilung des Bewertungsergebnisses durch eine Analyse von Börsenkursen geboten ist.¹⁶⁴ Nach § 10 Abs 2 BewG richtet sich der gemeine Wert für Aktien, GmbH-Anteile und Genussscheine der Wert dagegen primär nach dem Kurswert. Andernfalls ist der gemeine Wert gemäß § 10 Abs 2 BewG aus Verkäufen abzuleiten oder (subsidiär) unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen. Gesellschaftsanteile ohne Kurswert könnten in diesem Zusammenhang nach dem vereinfachten Wiener Verfahren (arithmetisches Mittel aus Vermögenswert und durchschnittlichen Ertragswert) ermittelt werden,¹⁶⁵ das allerdings von Vertretern der Finanzverwaltung mittlerweile sehr kritisch gesehen wird.¹⁶⁶ Der Rückgriff auf die Einkommen- bzw Körperschaftsteuerbilanz ist uE dagegen jedenfalls abzulehnen,¹⁶⁷ weil diese nicht realisierte stille Reserven im Vermögen gerade nicht ausweist und daher keine gleichmäßige Besteuerung von Vermögen gewährleistet. Jedenfalls sollte eine rechtsformneutrale Bewertung künftig gewählt werden, weil die unterschiedlichen Bewertungsmethoden zu erheblichen betragslichen Unterschieden in der Praxis führen können.¹⁶⁸

deutschen Vermögenssteuer; *Wieland* in *Guggenberger/Würtenberger*, Hüter der Verfassung oder Lenker der Politik? 177 zu Deutschland; *Urnik*, Erbschaftssteuer 180 und 241; *Fraberger/Burgstaller/Haslinger*, taxlex 2006, 710f.

¹⁵⁶ *Anderwald/Niemann*, RdW_digitalOnly 2021, Pkt 2.2; *Anderwald*, SWK 2022, 921; vgl auch *Bernhofer/Ertl/Bohnenberger/Disslbacher/Hofmann/Innreiter/Marterbauer/Mokre/Schnetzler*, Wirtschaft und Gesellschaft 2022, 214.

¹⁵⁷ Etwa Entwurf-Erläuterungen 2 der Anlage zu § 2 Abs 1 der GrundstückswerteVO (abgedruckt etwa in *Fuhrmann/Verweijen/Witt-Döring*, Immobilien vererben und verschenken² [2021] 148); *EstR* 2000 Rz 2615; *Goldberg*, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 142; *Hörtnagl-Seidner*, Die Grundsteuer auf dem Prüfstand (2019) 35; *Bernhofer/Ertl/Bohnenberger/Disslbacher/Hofmann/Innreiter/Marterbauer/Mokre/Schnetzler*, Wirtschaft und Gesellschaft 2022, 215.

¹⁵⁸ VfGH 7. 3. 2007, G 54/06 ua zur Erbschaftssteuer; dazu etwa *Fraberger*, SWK 2007, 364; *Hristov*, ecolex 2007, 282; *Marschner*, FJ 2007, 123; *Novacek*, FJ 2007, 216f; *Ruppe*, NZ 2007, 105; *Müller/Vondrak*, ecolex 2015, 178.

¹⁵⁹ VfGH 15. 6. 2007, G 23/07 ua zur Schenkungssteuer; *Fraberger/Petritz*, SWK 2007, 587f; *Hristov*, ecolex 2007, 385f; *Müller/Vondrak*, ecolex 2015, 178.

¹⁶⁰ *Bernhofer/Ertl/Bohnenberger/Disslbacher/Hofmann/Innreiter/Marterbauer/Mokre/Schnetzler*, Wirtschaft und Gesellschaft 2022, 213ff; vgl auch *Goldberg*, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 88 zum AK-Modell einer Erbschaftssteuer im Jahr 2007.

¹⁶¹ *Fellner*, SWK 2015, 363.

¹⁶² VfGH 7. 3. 2007, G 54/06 ua zur Erbschaftssteuer; *EuGH* 17. 1. 2008, 256/05, *Jäger*, Rz 57 zur Bemessungsgrundlage bei in- und ausländischen Grundstücken in der deutschen Erbschaftssteuer; vgl auch FN 79.

¹⁶³ *So Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴ Rz 15.56; *Hey* in *Hey/Maiterth/Houben*, Zukunft der Vermögensbesteuerung 45 zu Deutschland, wobei das Konzept einer Sollertragsteuer abgelehnt wird; krit *Osterloh* in *Birk*, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, *VVDStRL* XXII 180ff.

¹⁶⁴ *KFS/BW* 1 Rz 17; ausf *Hügel/Aschauer* in *Barth/Pensendorfer*, Praxishandbuch des neuen Erbrechts (2016) 283f; differenzierend *Kurz/Andres*, *JEV* 2017, 11f; aA wohl *Niemann*, SWK 2010, T 166, wonach die Bewertung börsennotierter Aktien unproblematisch ist; ebenso *Anderwald/Niemann*, RdW_digitalOnly 2021, Pkt 2.2; ebenso *Anderwald*, SWK 2022, 921.

¹⁶⁵ *Bernhofer/Ertl/Bohnenberger/Disslbacher/Hofmann/Innreiter/Marterbauer/Mokre/Schnetzler*, Wirtschaft und Gesellschaft 2022, 216.

¹⁶⁶ *Etwa Hager*, SWK 2021, 673ff.

¹⁶⁷ Ebenso *BVerfG* 7. 11. 2006, 1 BvL 10/02 Rz 117ff; *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁴ Rz 15.73f zu Deutschland; aA *Flume*, *StuW* 1980, 188 zur deutschen Vermögenssteuer; differenzierend *Urnik*, Erbschaftssteuer 192f.

¹⁶⁸ Vgl auch *Urnik*, Erbschaftssteuer 310.

Begünstigtenstellung einer Privatstiftung

Im Falle einer Erbschafts- und Schenkungssteuer¹⁶⁹ müsste uU auch die Einräumung einer (potenziellen) Begünstigtenstellung entsprechend bewertet werden, wobei eine Anlehnung an die Bewertung im Pflichtteilsrecht¹⁷⁰ denkbar erscheint. Die notwendige und praktisch schwierige¹⁷¹ Bewertung der Begünstigtenstellung könnte vermieden werden, sofern das Vermögen einer Privatstiftung selbst Gegenstand einer laufenden Erbschafts- und Schenkungssteuer bzw Vermögenssteuer wäre.

Privatvermögen

Problematisch ist weiters die Bewertung von Privatvermögen (Kapitalvermögen einschließlich volatiler, immaterieller Kryptowährungen, Kunstwerke etc), für das repräsentative, pauschale Bewertungsmethoden nicht existieren.¹⁷² Bzgl Schmuck und Kunstwerke, für die idR eine Versicherung besteht, könnte allerdings der Versicherungswert herangezogen werden.¹⁷³ Für Lebensversicherungen könnte der Rückkaufswert herangezogen werden.¹⁷⁴ Im Fall einer Nettovermögensteuer müsste bei entsprechenden Privatvermögen jedoch in Frage gestellt werden, ob derartiges Vermögen eine laufende Ertragsfähigkeit aufweist und damit überhaupt Gegenstand einer solchen Vermögenssteuer sein kann.¹⁷⁵

Vergleichbare Bewertungsprobleme würden sich bei einer einheitlichen progressiven Ertragsbesteuerung aller Einkunftsarten nicht stellen, weswegen diese mit erheblich weniger Kosten und Administrativaufwand verbunden wäre.

F. Vermeidung einer Doppelbesteuerung

Jeder Vermögenssteuer (Erbschafts- und Schenkungssteuer, laufende Vermögenssteuer) sowie Vermögenszuwachssteuer (progressive Ertragsbesteuerung von Kapitalvermögen und Immobilientransaktionen) ist ein Doppelbesteuerungsrisiko mit anderen bestehenden Abgaben immanent. Eine solche Doppelbesteuerung

wurde allerdings auch in der Vergangenheit bzw Gegenwart bewusst in Kauf genommen und nicht stets vermieden. Inwieweit eine Doppelbesteuerung von Vermögen(-stransaktionen) droht, richtet sich nach der Art einer möglichen Vermögenssteuer (laufende Vermögenssteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuer sowie progressive Ertragsbesteuerung). Folgende Doppelbesteuerungskonstellationen ergeben sich:

1. Ertragsbesteuerung

Erbschafts- und Schenkungssteuer

Da nur unentgeltliche Vermögenstransaktionen Steuergegenstand einer Erbschafts- und Schenkungssteuer wären und diese idR nicht der Ertragsbesteuerung unterliegen, droht idR¹⁷⁶ keine Doppelbesteuerung. In folgenden Ausnahmefällen ist allerdings auch eine zulässige¹⁷⁷ wirtschaftliche oder juristische Doppelbesteuerung nicht ausgeschlossen:

- ▶ disquotale (unproportionale) Einlage zugunsten anderer Gesellschafter als Tausch iSd § 6 Z 14 EStG und Schenkung zugunsten anderer Gesellschafter;¹⁷⁸
- ▶ der Verzicht auf Gewinnansprüche von Gesellschaftern im Rahmen von alinea Ausschüttungen zugunsten anderer Gesellschafter;¹⁷⁹
- ▶ Erbauseinandersetzung mit nachlassfremden Ausgleichszahlungen als Gegenleistung, wobei der Umfang dieser Gegenleistung zumindest 75% des gemeinen Werts des übertragenen Wirtschaftsgutes bei nahen Angehörigen ausmachen muss;¹⁸⁰
- ▶ Wegzugsbesteuerung bei Übertragung von Kapitalvermögen an Geschenknehmer/Erben in Drittstaaten etwa die Schweiz, sofern privates Kapitalvermögen entgegen der verfassungsrechtlichen Endbesteuerung (s zuvor Pkt B) einbezogen werden sollte;
- ▶ unbeglichene Honorarforderungen von Freiberuflern, die als Teil des ererbten Vermögens an die Erben beglichen werden;¹⁸¹
- ▶ Erfolgsleistungen etwa an Ärzte für eine erfolgreiche Behandlung;¹⁸²
- ▶ Erbschaften von Pflegekräften und Altersheimen, weil ohne vorausgehende Pflegeleistung eine Erbeinsetzung von Pflegekräften/Altersheimen nicht erfolgt.¹⁸³

Laufende Vermögenssteuer

Soll eine Vermögenskonfiskation vermieden werden, dürfte eine laufende Vermögenssteuer die üblicherweise zu erwartenden,

¹⁶⁹ Wohl nicht zwingend im Falle einer laufenden Vermögensbesteuerung von Privatstiftungen.

¹⁷⁰ Vgl dazu allgemein § 781 Abs 2 Z 5 ABGB; ErläutRV 688 25. GP 33 (ErbRÄG 2015); vgl dazu auch N. Arnold, GesRZ 2015, 349 ff; Schauer in Barth/Pensendorfer, Praxishandbuch des neuen Erbrechts (2016) 205 f; Hügel/Aschauer in Barth/Pensendorfer, Praxishandbuch des neuen Erbrechts 258 ff; Zollner/Pitscheider, PSR 2016, 10 ff; Fidler, PSR 2017, 54 ff; Bittner/Hawel in Kletečka/Schauer, ABGB-ON^{1.05} § 781 Rz 9; Müller/Aschauer, JEV 2021, 16 ff; Umlauf in Fenyves/Kerschner/Vonkilch, ABGB-Klang-Kommentar³ § 781 Rz 14 ff; Oberhumer in Ferrari/Likar-Peer, Erbrecht² (2022) Rz 15.13 ff.

¹⁷¹ Krit zur Bewertung im Pflichtteilsrecht zu Recht etwa Klampfl, JEV 2015, 130; Müller/Melzer in Deixler-Hübner/Schauer, Erbrecht NEU (2015) 93; N. Arnold, GesRZ 2015, 352; Schauer in Barth/Pensendorfer, Praxishandbuch des neuen Erbrechts (2016) 226; Bittner/Hawel in Kletečka/Schauer, ABGB-ON^{1.05} § 781 Rz 9; Umlauf in Fenyves/Kerschner/Vonkilch, ABGB-Klang-Kommentar³ § 781 Rz 22; vgl auch allgemein Fidler, PSR 2017, 55; ebenso Kurz/Andres, JEV 2017, 15 f; ebenso Müller/Aschauer, JEV 2021, 16 ff; ebenso Oberhumer in Ferrari/Likar-Peer, Erbrecht² Rz 15.27.

¹⁷² Kirchmayr/Achatz, taxlex 2013, 1; Eberhartinger/Past/Morozov, WKO FHP-Analysen Vermögenssteuer² 6; ÖVP-Anmerkungen zum SPÖ-Konzept bzgl einer Erbschaftssteuer des Berichts der Steuerreform-Kommission 2014, 194; Anderwald/Niemann, RdW_digitalOnly 2021, Pkt 2.2; Anderwald, SWK 2022, 921 f.

¹⁷³ Vgl SPÖ-Konzept bzgl einer Millionärsabgabe des Berichts der Steuerreform-Kommission 2014, 195; Bernhofer/Ertl/Bohnenberger/Disslbacher/Hofmann/Innreiter/Marterbauer/Mokre/Schnetzler, Wirtschaft und Gesellschaft 2022, 217.

¹⁷⁴ Bernhofer/Ertl/Bohnenberger/Disslbacher/Hofmann/Innreiter/Marterbauer/Mokre/Schnetzler, Wirtschaft und Gesellschaft 2022, 217.

¹⁷⁵ G. Kirchhof, FR 2021, 521 zu Deutschland; Hey in Hey/Maiterth/Houben, Zukunft der Vermögensbesteuerung 44 zu Deutschland, wobei das Konzept einer Sollertragsteuer abgelehnt wird; aA etwa Bernhofer/Ertl/Bohnenberger/Disslbacher/Hofmann/Innreiter/Marterbauer/Mokre/Schnetzler, Wirtschaft und Gesellschaft 2022, 211.

¹⁷⁶ So VfGH 14. 6. 1997, B 184/96 und B 324/96; ebenso Urnik, Erbschaftssteuer 165 f; ebenso Beiser, RdW 2006, 379; ebenso Fraberger/Burgstaller/Haslinger, taxlex 2006, 707; vgl zu möglicher Doppelbesteuerung in Deutschland etwa Crezelius in Birk, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, VWDStRL XXII 76 ff; Mellinghoff in Birk, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, VWDStRL XXII 128 ff.

¹⁷⁷ Etwa VfGH 14. 6. 1997, B 184/96 und B 324/96; VwGH 17. 3. 1994, 91/14/0076; Dorazil/Taucher, ErbStG⁸ § 1 Rz 1.1.

¹⁷⁸ Dorazil/Taucher, ErbStG⁹ § 3 Rz 3.3 f; differenzierend Fellner, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 3 Rz 42 a; vgl allgemein auch § 7 Abs 8 dErb- und SchenkStG; zuvor Crezelius in Birk, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, VWDStRL XXII 93 ff zu Deutschland; Mellinghoff in Birk, Steuern auf Erbschaft und Vermögen, VWDStRL XXII 142 ff zu Deutschland; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴ Rz 15.31 zu Deutschland.

¹⁷⁹ Vgl allgemein BMF 14. 5. 2009, BMF-010206/0167-VI/5/2009 Pkt 2.1; einschränkend Dorazil/Taucher, ErbStG⁸ § 3 Rz 3.14 zu Personengesellschaften.

¹⁸⁰ EStR 2000 Rz 134af.

¹⁸¹ Dorazil/Taucher, ErbStG⁸ Einleitung Rz I.12.4 zum Erb- und SchenkStG aF und ErbStG⁹ § 1 Rz 2.124; vgl auch VwGH 27. 9. 1995, 95/16/0138.

¹⁸² So Doralt, RdW 1991, 160 zum Erb- und SchenkStG aF; ebenso Dorazil/Taucher, ErbStG⁸ Einleitung Rz I.12.4 zum Erb- und SchenkStG aF.

¹⁸³ Vgl auch allgemein Dorazil/Taucher, ErbStG⁸ Einleitung Rz I.12.6 zum Erb- und SchenkStG aF.

möglichen Erträge (Sollerträge) nicht übersteigen (s zuvor Pkt C). Entsprechende Erträge bei tatsächlicher Erzielung unterliegen idR allerdings auch einer laufenden Ertragsbesteuerung (je nach Einkunftsart einem progressiven oder pauschalen Steuersatz), weswegen eine Doppelbesteuerung drohen würde.¹⁸⁴ Zahlreiche Länder haben in der Vergangenheit bewusst eine Doppelbesteuerung mit Vermögens- und Ertragsteuer in Kauf genommen, jedoch eine prozentuale Deckelung vorgesehen: So müsste ein bestimmter Prozentsatz der laufenden steuerbaren Einkünfte bzw des Vorjahres (etwa zwischen 15 und 40%) dem Steuerpflichtigen verbleiben („Steuersperrbetrag“).¹⁸⁵ Andernfalls könnte eine Nettovermögensteuer auch auf die Ertragsteuer angerechnet werden¹⁸⁶ oder zumindest als Betriebsausgabe abzugsfähig gemacht werden.¹⁸⁷

Progressive Ertragsbesteuerung als mögliche Alternative

Eine ertragsteuerliche Doppelbesteuerung im Falle einer progressiven Ertragsbesteuerung aller Einkünfte wäre denklogisch ausgeschlossen.

2. Grunderwerbsteuer

Inwieweit eine Doppelbesteuerung von Vermögen(-stransaktionen) droht, richtet sich nach der Art einer möglichen Vermögenssteuer (laufende Vermögenssteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuer). Dementsprechend bedarf es daher einer Differenzierung:

Laufende Vermögenssteuer

Eine laufende Vermögenssteuer würde unabhängig davon anfallen, ob das Vermögen übertragen wird und damit GrESt anfallen würde. Eine solche Doppelbesteuerung wäre wohl systematisch gewollt und eine Befreiung nur schwer zu rechtfertigen.

Erbschafts- und Schenkungssteuer

Es bedürfte einer umfassenden Ausnahme von unentgeltlichen Grundstückstransaktionen, die einer künftigen Vermögenssteuer unterliegen sollen. Eine solche Befreiung bestand schon in der Vergangenheit für Grundstückstransaktionen, die dem Erb- und SchenkStG 1995 unterlagen,¹⁸⁸ wobei ein zusätzliches GrESt-Äquivalent zum Teil eingehoben wurde.¹⁸⁹ Zudem kam es auch in der Vergangenheit zu einer kritikwürdigen Doppelbelastung von GrESt und Erbschafts- und Schenkungssteuer bei Grunderwerbsteuerlichen Anteilsvereinigungen im Falle von Grundstücksgesellschaften.¹⁹⁰

Progressive Ertragsbesteuerung als mögliche Alternative

Eine progressive Ertragsbesteuerung von Einkünften aus Immobilientransaktionen würde unabhängig davon anfallen, ob das Vermögen übertragen wird und damit GrESt anfallen würde. Eine solche Doppelbesteuerung wäre wohl systematisch gewollt und eine Befreiung auch weiterhin nur schwer zu rechtfertigen.

3. Grundsteuer

Laufende Vermögenssteuer

Eine laufende Nettovermögensteuer neben einer Grundsteuer würde zu einer Doppelbesteuerung führen, weshalb in diesem Fall die Aufhebung der Grundsteuer (zulasten der Gemeinden als Grundsteuerempfänger) gefordert wird.¹⁹¹ Entsprechend müssten Gemeinden auch an einer Nettovermögensteuer partizipieren, damit ein Finanzierungsnachteil zulasten der Gemeindebudgets vermieden werden würde.¹⁹²

Erbschafts- und Schenkungssteuer

Eine Erbschafts- und Schenkungssteuer würde unabhängig davon anfallen, ob das Grundvermögen laufend einer Grundsteuer unterliegt. Eine solche Doppelbesteuerung wäre wohl systematisch gewollt und eine Befreiung nur schwer zu rechtfertigen.

Progressive Ertragsbesteuerung als mögliche Alternative

Eine progressive Ertragsbesteuerung von Einkünften aus Immobilientransaktionen würde unabhängig davon anfallen, ob das Vermögen jährlich der Grundsteuer unterliegt. Eine solche Doppelbesteuerung wäre wohl systematisch gewollt und eine Befreiung auch weiterhin nur schwer zu rechtfertigen.

4. Stiftungseingangssteuer sowie Stiftungseingangssteueräquivalent (bei Grundstücken)

Laufende Vermögenssteuer

Eine laufende Vermögenssteuer würde unabhängig davon anfallen, ob das Vermögen an eine Privatstiftung unentgeltlich übertragen wird und damit StiftEG anfallen würde. Eine solche Doppelbesteuerung wäre wohl systematisch gewollt und eine Befreiung nur schwer zu rechtfertigen.

Erbschafts- und Schenkungssteuer

Schenkungsweise oder todesfallbezogene Vermögenszuwendungen an Stiftungen waren historisch im Erb- und SchenkStG 1955¹⁹³ geregelt und die Stiftungseingangssteuer wurde erst als Reaktion auf dessen Nichteinhebung ab 1. 8. 2008 eingeführt. Eine Doppelbesteuerung desselben Vorgangs wäre wohl systematisch nicht gewollt und das StiftEG wäre wohl ersatzlos aufzuheben.

Progressive Ertragsbesteuerung als mögliche Alternative

Eine progressive Ertragsbesteuerung von Einkünften aus entgeltlichen Kapitalvermögens- und Immobilientransaktionen würde unabhängig davon anfallen, ob unentgeltliche Zuwendungen an Stiftungen der Stiftungseingangssteuer oder dem Stiftungseingangssteueräquivalent unterliegen. Eine solche Doppelbesteuerung wäre wohl systematisch gewollt und eine Befreiung auch weiterhin nur schwer zu rechtfertigen.

5. Rechtsgeschäftsgebühren (insb Zessionsgebühr)

Inwieweit eine Doppelbesteuerung von Vermögen(stransaktionen) droht, richtet sich nach der Art einer möglichen Vermögenssteuer (laufende Vermögenssteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuer). Dementsprechend bedarf es daher einer Differenzierung:

¹⁸⁴ Krit etwa P. Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL XXXIX 275; Kirchmayr/Achatz, taxlex 2007, 157; Moser, SWK 2011, T 177 f.

¹⁸⁵ Oechsle, StuW 2004, 383 zu Frankreich; Tipke in FS Ritter 597 zu Spanien, den Niederlanden und Frankreich; Goldberg, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 41 zu Frankreich und 54 zu Schweden.

¹⁸⁶ So P. Kirchhof, Besteuerung und Eigentum, VVDStRL XXXIX 275.

¹⁸⁷ So Flume, StuW 1980, 188 f.

¹⁸⁸ Vgl § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 aF.

¹⁸⁹ § 8 Abs 4f Erb- und SchenkStG aF; dazu etwa Dorazil/Taucher, ErbStG⁹ Einleitung Rz I.12.31ff; ebenso Fellner, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 8 Rz 37ff.

¹⁹⁰ Vgl allgemein § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 aF; ebenso Dorazil/Taucher, ErbStG¹⁰ Einleitung Rz I.12.37 zum Erb- und SchenkStG aF.

¹⁹¹ Schulmeister, Vermögensbesteuerung 7 und 12; Goldberg, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 142; in diese Richtung auch Kirchmayr-Schlieselberger/Achatz, taxlex 2011, 317.

¹⁹² Schulmeister, Vermögensbesteuerung 12; Goldberg, ÖGPP – Vermögensbesteuerung 142.

¹⁹³ Vgl § 2 Abs 2 Z 1 und § 3 Abs 1 Z 1 und 2 Erb- und SchenkStG 1955.

Laufende Vermögenssteuer

Eine progressive Ertragsbesteuerung von Einkünften aus Immobilientransaktionen würde unabhängig davon anfallen, ob eine Rechtsgeschäftsgebühr anfällt. Eine solche Doppelbesteuerung wäre wohl systematisch gewollt und eine Befreiung nur schwer zu rechtfertigen.

Erbschafts- und Schenkungssteuer

Es bedürfte einer umfassenden Ausnahme von Rechtsgeschäftsgebühren für Rechtsgeschäfte, die einer künftigen Vermögenssteuer unterliegen sollen. Praktisch betroffen wäre insb die unentgeltliche Übertragung von Forderungen mittels Zession. Eine solche Befreiung bestand schon in der Vergangenheit für Rechtsgeschäfte, die dem Erb- und SchenkStG 1995 unterlagen in § 15 Abs 3 GebG.¹⁹⁴

Progressive Ertragsbesteuerung als vorgeschlagene Alternative

Eine progressive Ertragsbesteuerung von Einkünften aus Immobilientransaktionen würde unabhängig davon anfallen, ob eine

Rechtsgeschäftsgebühr erhoben wird. Eine solche Doppelbesteuerung wäre wohl systematisch gewollt und eine Befreiung nur schwer zu rechtfertigen.

6. Bodenwertabgabe

Die Bodenwertabgabe ist eine zusätzliche Sachsteuer auf unbebaute Grundstücke, die für Bauzwecke in Betracht kommen und deren Einheitswert mehr als € 14.600,- beträgt. Vor dem Hintergrund der Vermeidung weiterer Bodenversiegelung ist eine solche Abgabe nicht mehr zeitgemäß. Die Bebauung von Bauland sollte uE unabhängig von einer künftigen Vermögenssteuer steuerlich nicht begünstigt und ersatzlos aufgehoben werden.

¹⁹⁴ Dorazil/Taucher, ErbStG⁸ Einleitung Rz I.12.25ff zum Erb- und SchenkStG aF; Fellner, Erb- und SchenkStG¹⁰ § 1 Rz 22.



Der erste Großkommentar zur neuen Gesellschaftsform

- Gründung, Kapital und Geschäftsanteil bei FlexCo
- Unternehmenswert-Anteile, Anteilsübertragung und Umwandlung
- inkl Start-Up-FörderungsG und VirtGesG

Rastegar / Rastegar / Rastegar (Hrsg)
FlexKapGG-ON

2024. XXVI, 640 Seiten. Geb.
ISBN 978-3-214-25557-2

138,00 EUR

inkl. MwSt.

shop.manz.at

MANZ 
175 Jahre