Erbschaftssteuer fällt, Schenkungssteuer bleibt?

Die derzeitige Diskussion über das Thema Erbschafts- und Schenkungssteuer und die erwartete Aufhebung von Teilen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes (voraussichtlich der gesamten Erbschaftssteuerregelung) durch den Verfassungsgerichtshof sind hinlänglich bekannt. Es wurden zahlreiche Empfehlungen in alle möglichen Richtungen abgegeben. Das Spektrum reicht von gänzlicher Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer bis zum Belassen dieser Steuer, wobei hier verschiedene, vermeintlich verfassungskonforme Regelungsvorschläge gemacht wurden.

Unlängst hat sich auch Prof. Dr. Karl Bruckner zu diesem Thema geäußert (Die Erbschaftssteuer ringt mit dem Tod, "trend" Nr. 2/07 vom 1.2.2007, Seite 130 ff). Bruckner beschreibt die Möglichkeiten, wie der Gesetzgeber auf das erwartete Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes, mit welchem die Erbschaftssteuer voraussichtlich aufgehoben wird, reagieren kann. Dabei rückt Bruckner eine von mehreren Möglichkeiten ins Blickfeld: Der Gesetzgeber reagiert auf eine Aufhebung der Erbschaftssteuer durch den VfGH überhaupt nicht und belässt das bisherige Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz einfach als *reines Schenkungssteuergesetz*. Bruckner geht davon aus, dass diese Lösung für die Politik den Charme hätte, dass damit ein mit massiver Kritik verbundener und damit letztlich politisch "undankbarer" gesetzgeberischer Angriff elegant vermieden werden könnte.

Eine solche "Lösung" wäre jedoch überaus problematisch. Unabhängig davon, wie man zur Erbschafts- und Schenkungssteuer überhaupt steht (Beibehaltung oder Abschaffung), brächte eine gesetzliche Regelung, wonach es in Zukunft nur noch eine reine Schenkungssteuer, aber keine Erbschaftssteuer mehr gäbe, gravierende Nachteile mit sich:

1. Aus den Erfahrungen mit *Betriebsübergaben* ist bekannt, dass ein erfolgreicher Unternehmer seinen "Abgang" aus dem Betrieb rechtzeitig planen soll, um eine geordnete Übergabe zu gewährleisten. Gerade in mittelständischen Betrieben kommt es vielfach vor, dass der Sohn/die Tochter bereits jahrelang erfolgreich im Unternehmen tätig ist. Sobald der Senior ein entsprechendes Alter (zB 60 bis 65 Jahre) erreicht hat und dem für die Unternehmensnachfolge vorgesehenen Kind entsprechende Verantwortung übertragen werden kann, werden gewöhnlich erste Übergabeschritte gesetzt. Vielfach erfolgt dies in Etappen, indem sukzessive Unternehmensanteile (Gesellschaftsanteile) ins Eigentum des für die Betriebsnachfolge vorgesehenen Kindes übertragen werden und der Senior seinen Einfluss auf diese Art und Weise schrittweise reduziert. Dies ist vor allem deshalb wichtig, um die Motivation und das Engagement des Betriebsnachfolgers/der Betriebsnachfolgerin zu vergrößern und damit die beste Voraussetzung für eine gedeihliche Unternehmensfortführung zu schaffen. Diesen Zielsetzungen widerspräche jedoch ein reines Schenkungssteuergesetz: Der potentielle Übergeber eines Unternehmens würde steuerlich geradezu "gezwungen", das Unternehmen erst von Todes wegen zu übertragen, was durch das vorgestellte Regelungsmodell (reine Schenkungssteuer) steuerfrei möglich wäre. Hingegen wäre jede vorzeitige (lebzeitige) Übergabe mit Schenkungssteuer belastet, was wohl viele potentielle Übergeber von einer lebzeitigen Übertragung abhalten würde. Der Schaden für unsere Unternehmerlandschaft — bekanntlich stehen in Österreich in den nächsten Jahren zehntausende Unternehmensübergaben bevor — und insgesamt auch für die Volkswirtschaft wäre beachtlich. Dieses Modell ist daher aus dieser Sicht nicht zu empfehlen.

2. Aber auch im *privaten Bereich* wäre eine solche Regelung in vielen Fällen hinderlich für eine sinnvolle Vermögensübergabe. Es kommt nämlich nicht selten vor, dass in einer Familie vereinbart wird, dass ein Kind das elterliche Anwesen vergrößert bzw. umbaut, um durch diese Maßnahme für sich selbst und für die Eltern unter demselben Dach jeweils eine Wohnung zu errichten. Gewöhnlich wird in einem solchen Fall das Haus — wenigstens teilweise — an das Kind übergeben,

damit es in das "eigene Objekt" investiert. Welchem Kind könnte man guten Gewissens raten, in eine Immobilie, an welcher es lediglich eine unverbindliche Erbaussicht hat, einen größeren Geldbetrag zu investieren? Außerdem sehen auch landesgesetzliche Wohnbauförderungsvorschriften oft vor, dass Voraussetzung für eine Förderung die Übertragung des Eigentumsrechtes auf das Kind ist. Ähnlich ist die Situation, wenn ein Kind auf einem im Eigentum der Eltern stehenden Bauplatz ein Wohnhaus errichten will. Solcherart motivierte Eigentumsübertragungen sind häufig. Sie sind, wenn entsprechender Konsens besteht und die vertraglichen Regelungen ausgewogen sind, für die Beteiligten, aber auch insgesamt für die Volkswirtschaft von Vorteil, da die Investitionsbereitschaft gefördert wird und die Eltern die Möglichkeit haben, ihre Kinder zu unterstützen ("Man gibt mit warmer Hand"). Solche Bemühungen werden zwar durch ein reines Schenkungssteuergesetz nicht unmöglich gemacht, aber immerhin werden diese Transaktionen im Vergleich zur Vererbung steuerlich benachteiligt und werden deshalb wohl mit größerer Zurückhaltung vorgenommen werden. Also ist eine solche Steuerlösung auch unter diesem Aspekt von Nachteil und daher abzulehnen.

3. Bruckner ist zwar der Meinung, dass das Bestehenlassen eines reinen Schenkungssteuergesetzes verfassungskonform wäre. Ohne diese Problematik verfassungsrechtlich vertiefen zu wollen, bezweifle ich die Richtigkeit dieser Auffassung. Kann eine gesetzliche Regelung, die die Schenkung eines Vermögensgutes beispielsweise ein Jahr vor dem Tod des Geschenkgebers mit Schenkungssteuer belegt und die unentgeltliche Übertragung desselben Vermögens von Todes wegen (Vererbung, Legat oder Schenkung auf den Todesfall) steuerfrei stellt, vor dem verfassungsrechtlichen *Gleichheitsgrundsatz* bestehen? Kann der Umstand, dass der Begünstigte die Schenkung schon zu Lebzeiten, das von Todes wegen übertragene Vermögen hingegen erst beim Ableben des Erblassers erhält, wirklich eine so gravierende steuerliche Ungleichbehandlung (im einen Fall Schenkungssteuer, im anderen Fall vollkommene Steuerfreiheit) rechtfertigen? Man könnte allenfalls die Zulässigkeit einer solchen Regelung mit der jetzt bestehenden erbschafts- und schenkungssteuerlichen Situation bei den endbesteuerten Guthaben begründen.

Endbesteuerte Guthaben (insbesondere Sparguthaben und Wertpapiere) sind nämlich derzeit schenkungssteuerpflichtig, hingegen erbschaftssteuerfrei. Allerdings schlägt auch dieses Argument nicht durch. Zum einen steht diese gesetzliche Regelung im Verfassungsrang und war daher der direkten Überprüfung durch den Verfassungsgerichtshof entzogen (siehe Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12.10.1998, Slg 15299). Eine verfassungsrechtliche Prüfung "von der anderen Seite" her, nämlich dass auch die Schenkung von endbesteuerten Guthaben im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz bei dieser Rechtslage (Erbschaftssteuerbefreiung für endbesteuerte Guthaben im Verfassungsrang) schenkungssteuerfrei sein müsste, hat bislang — soweit ersichtlich — mangels Beschwerdeführung nicht stattgefunden.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass unabhängig davon, welchen Standpunkt man bezüglich der Erbschafts- und Schenkungssteuer (Belassung oder Abschaffung) einnimmt, eine sinnvolle Lösung nur darin bestehen kann, dass die Erbschafts- und Schenkungssteuer insgesamt abgeschafft oder insgesamt bestehen bleibt. Entscheidet man sich für das Belassen der Erbschafts- und Schenkungssteuer, müsste allerdings danach getrachtet werden, für Unternehmen eine Erbschafts- und Schenkungssteuerregelung mit Augenmaß zu finden. Diese könnte durchaus abweichend von der sonstigen Steuerregelung sein. Eine Lösung könnte darin bestehen, dass — wie dies schon in Deutschland andiskutiert und in Großbritannien gesetzlich umgesetzt wurde — die Schenkungs- bzw. Erbschaftssteuer für die Übertragung eines Unternehmens festgesetzt wird und sich diese Steuer bei Fortführung des Unternehmens jedes Jahr um einen bestimmten Prozentsatz verringert. Eine solche abweichende Regelung wäre wohl *sachlich gerechtfertigt*, da damit der Bestand des Unternehmens gesichert wird und Arbeitsplätze erhalten werden. Der volkswirtschaftliche Nutzen einer solchen Regelung läge auf der Hand. Eine ähnliche gesetzgeberische Motivation kennen wir schon seit mehr als 100 Jahren im Bereich des Erb- und Pflichtteilsrechtes bei Erbhöfen. Auch dort ist der Hofübernehmer (Anerbe) im Vergleich zu sonstigen Erben bezüglich der Abfindung der übrigen Erben und Pflichtteilsberechtigten privilegiert, um den Bestand des Erbhofes nicht zu gefährden ("Grundsatz des Wohl-Bestehen-Könnens"). Die Bedeutung der Landwirtschaft damals kann durchaus mit der wichtigen Rolle der

Unternehmen heute verglichen werden. Die uralte Anerbenregelung zeigt, dass der Schutz wichtiger Wirtschaftsfaktoren (damals die Landwirtschaften, heute die Betriebe) ein alter, in unserer Rechtsordnung fest verankerter Grundsatz ist, der durchaus auch im Steuerrecht seine Ausprägung finden sollte. Eine solche unterschiedliche Regelung wäre aus meiner Sicht daher sachlich gerechtfertigt und somit vor dem Hintergrund des verfassungsrechtlich geschützten Gleichheitsgrundsatzes unbedenklich.

Zur Person des Verfassers:
Univ.-Doz. Dr. Manfred Umlauft
öffentlicher Notar in 6850 Dornbirn
Universitätsdozent für Bürgerliches Recht an der Universität Innsbruck
Vizepräsident der Notariatskammer für Tirol und Vorarlberg
(Email: office@notariat-umlauft.at)