

Ertragsteuer

Die „Schenkung auf den Todesfall“
Abzugsfähigkeit „erlaufener“ Spenden

Umsatzsteuer

Finanzierungsleasing – umsatzsteuerliche
Lieferung oder sonstige Leistung?

Betriebsprüfung in der Praxis
SKS-Prüfungsverordnung

Internationales Steuerrecht

MLI – (erste) praktische Überlegungen

Die „Schenkung auf den Todesfall“ im Abgabenrecht

Die zivilrechtlichen Grundlagen der Schenkung auf den Todesfall als Mittelweg zwischen der sofortigen Übergabe unter Lebenden und einem widerruflichen Vermächtnis boten seit jeher Stoff für wissenschaftliche Auseinandersetzung und erfuhren durch das ErbRÄG 2015 tiefgreifende Änderungen. Die abgabenrechtlichen Folgen der Schenkung auf den Todesfall sind bis dato – soweit ersichtlich – nicht in gafferter Form aufgearbeitet worden. Der Beitrag stellt diese Folgen in Ertrag-, Umsatz-, Grunderwerb- und Stiftungseingangssteuer dar.

§ 603 ABGB;
§ 12 Abs 15
USrG;
§ 7 Abs 1 Z 1
GrEStG

Schenkung auf
den Todesfall;
Buchwert-
fortführung;
Unentgeltlich-
keit;
Erwerb von
Todes wegen

ANDREAS KAMPITSCH

A. Einleitung

Die Schenkung auf den Todesfall hat ihre Wurzeln in der *donatio mortis causa* des römischen Rechts bzw der deutschrechtlichen *donatio post obitum*, wenngleich sich Ansätze bis in die Mythenwelt des antiken Griechenlands zurückverfolgen lassen.¹⁾ Bis zu den Änderungen durch das ErbRÄG 2015²⁾ war die zivilrechtliche Rechtsnatur der Schenkung auf den Todesfall umstritten. Mit ErbRÄG 2015 wurde diese Streitfrage einer gesetzlichen Klärung zugeführt. Da die Übergangsbestimmung die Anwendung der mit ErbRÄG 2015 geänderten Regelungen lediglich für jene Schenkungen auf den Todesfall normiert, die nach 31. 12. 2016 errichtet wurden, bestehen – voraussichtlich noch für längere Zeit – zwei zivilrechtliche Regelungsregime für Schenkungen auf den Todesfall.

Die abgabenrechtlichen Auswirkungen einer solchen Schenkung wurden – soweit ersichtlich – noch nie gesamthaft untersucht. Die Abhandlung versucht, die Auswirkungen dieses Instruments in Ertrag-, Umsatz-, Grunderwerb- und Stiftungseingangssteuer ausgehend von den zivilrechtlichen Grundlagen darzustellen.

B. Zivilrecht

1. Grundlagen

*Welser/Zöchling-Jud*³⁾ definieren die Schenkung auf den Todesfall als „eine mit dem Tod des Erblassers (als Anfang) terminisierte Schenkung“. Die Erfüllung der Schenkung soll erst aus dem Nachlass erfolgen.⁴⁾ Der Geschenkgeber bleibt Eigentümer des Geschenks.⁵⁾ Da es sich bei der echten Schenkung auf den Todesfall um einen annahmebedürftigen Vertrag⁶⁾ handelt, der zwingend einen Widerrufsverzicht enthalten muss (nach der Rechtslage vor ErbRÄG 2015, vgl § 956 Satz 2 ABGB idF vor ErbRÄG 2015) bzw in dem sich der Geschenkgeber kein Widerrufsrecht vorbehalten darf (nach der Rechtslage nach ErbRÄG 2015, vgl § 603 Satz 1 ABGB), ist der Geschenkgeber grundsätzlich⁷⁾ unwiderruflich gebunden. Zu seiner Wirksamkeit muss der Schenkungsvertrag in Notariatsaktsform abgeschlossen werden.⁸⁾ Aus der nicht einseitig widerrufbaren Bindung des Geschenkgebers an den Vertrag ergibt sich ein wesentlicher Unterschied zum Vermächtnis.

Dieses kann – sofern nicht in einem Erb- oder Vermächtnisvertrag oder durch Gesetz, sondern (Regel-fall) durch letztwillige Verfügung⁹⁾ begründet – jederzeit einseitig widerrufen werden.¹⁰⁾ Daneben bestehen für den Beschenkten – ebenfalls im Unterschied zu Vermächtnissen – gegen den Geschenkgeber zu Lebzeiten ein Anspruch auf Unterlassung von Handlungen, welche die geschuldete Leistung beeinträchtigen können, bzw ein Schadenersatzanspruch gegen die Erben, wenn der Geschenkgeber die Erfüllung durch Veräußerung der Sache vereitelt hat.¹¹⁾ Nach Ableben des Geschenkgebers hat der Beschenkte den Anspruch auf Erfüllung des Geschenks, ein automatischer Eigentumserwerb erfolgt nicht, dazu bedarf es der Übergabe der geschenkten Sache.¹²⁾ Wie bei Schenkungen generell kommt es zivilrechtlich zur Einzelrechtsnachfolge.¹³⁾

Mag. *Andreas Kampitsch*, LL. M., StB, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt. Der Verfasser dankt Univ.-Prof. Dr. *Sabine Kanduth-Kristen*, LL. M., StB, und Univ.-Doz. Dr. *Friedrich Fraberger*, LL. M., StB, für die Durchsicht des Manuskripts.

- 1) Für eine umfassende rechtshistorische Aufarbeitung s bei *Keinert*, Schenkung auf den Todesfall (2015) 23 ff.
- 2) Erbrechts-Änderungsgesetz 2015 BGBl I 2015/87.
- 3) *Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II¹⁴ (2015) Rz 2269.
- 4) OGH 27. 8. 2008, 7 Ob 72/08 a.
- 5) OGH 14. 5. 1985, 5 Ob 547/85.
- 6) *Löcker* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.03} § 603 Rz 4 (Stand 1. 1. 2017, rdb.at).
- 7) Widerrufen werden kann eine Schenkung auf den Todesfall – wie jede andere Schenkung – aus den in §§ 947 ff ABGB genannten Gründen (OGH 1. 6. 1976, 5 Ob 588/76).
- 8) Dies ergibt sich bereits aus der Tatsache, dass es sich um einen Schenkungsvertrag ohne wirkliche Übergabe handelt, welcher nach § 1 Abs 1 lit d NotAkteG (Notariatsaktsgesetz RGBl 1871/76) generell eines Notariatsakts bedarf. Unter der mit ErbRÄG 2015 geänderten Rechtslage ist das Notariatsaktsfordernis auch Teil der gesetzlichen Regelung des § 603 ABGB.
- 9) Der besseren Übersichtlichkeit wegen wird in diesem Beitrag einheitlich die mit ErbRÄG 2015 geänderte Terminologie verwendet.
- 10) *Knechtel* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.03} § 552 Rz 2 (Stand 1. 1. 2017, rdb.at); *Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 2267.
- 11) *Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 2272.
- 12) *Löcker* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.03} § 603 Rz 21 (Stand 1. 1. 2017, rdb.at).
- 13) OGH 29. 4. 1992, 3 Ob 518/92.

2. Rechtsnatur vor Änderung durch ErbRÄG 2015

Die Rechtsnatur der Schenkung auf den Todesfall war bis zur expliziten gesetzlichen Festschreibung in § 603 ABGB durch ErbRÄG 2015 höchst umstritten. Einvernehmen bestand schon vor der Änderung durch ErbRÄG 2015 darüber, dass die Schenkung auf den Todesfall als ein *Schenkungsvertrag unter Lebenden* abgeschlossen wird, der zumindest *bis zum Tod des Geschenkgebers* als Rechtsgeschäft unter Lebenden zu behandeln ist.¹⁴⁾ Umstritten war jedoch die Einordnung nach Ableben des Geschenkgebers. Zivilrechtlich sind an diese Einordnung unterschiedliche Rechtsfolgen geknüpft.¹⁵⁾ Bei der Einordnung lassen sich nach *Keinert*¹⁶⁾ folgende Grundauffassungen unterscheiden: die Vertragstheorie und die Vermächtnistheorie in ihrer pauschalen bzw punktuellen Ausformung. Die Vertragstheorie behandelt die Schenkung auf den Todesfall auch nach dem Tod des Geschenkgebers als reines Rechtsgeschäft unter Lebenden, sohin als Schenkungsvertrag unter Lebenden mit den daran anschließenden Konsequenzen. Dies entsprach auch der älteren oberstgerichtlichen Judikatur.¹⁷⁾

Dem gegenüber steht die sog Vermächtnistheorie. Nach dieser ist eine Schenkung auf den Todesfall bis zum Ableben des Geschenkgebers als Schenkungsvertrag unter Lebenden und nach dessen Tod generell *als Vermächtnis* (pauschale Vermächtnistheorie) bzw in einzelnen, bestimmten Punkten (vor allem im Verhältnis zu den Pflichtteilsberechtigten)¹⁸⁾ *wie ein Vermächtnis* (punktueller Vermächtnistheorie) zu behandeln. Während eine bedeutende Minderheit¹⁹⁾ in der Literatur stets die Vertragstheorie vertreten hatte, wandte sich der OGH infolge der Änderung der Bestimmungen über die Pflichtteilsanrechnung in § 785 ABGB durch ErbRÄG 1978²⁰⁾ und in Anschluss an einen Aufsatz von *Welser*²¹⁾ der Vermächtnistheorie zu. Nach jüngster Rechtsprechung²²⁾ ist „*der auf den Todesfall Beschenkte jedenfalls im Verhältnis zu Pflichtteilsberechtigten einem Vermächtnisnehmer gleichzuhalten*“. Dies deutet darauf, dass der OGH eine solche Schenkung – zumindest in Teilbereichen – einem Vermächtnis gleichhält und somit eine *punktueller Vermächtnislösung* (Behandlung *wie ein Vermächtnis*) vertritt.²³⁾ Auch *Welser/Zöchling-Jud*²⁴⁾ halten fest: „*Vereinfachend, aber treffend gesagt, ist sie [Anm: die Schenkung auf den Todesfall] bei Lebzeiten des Erblassers als Vertrag, nach seinem Tode aber wie ein Vermächtnis zu behandeln (,Vermächtnistheorie‘)*.“

Bemerkenswert ist, dass in der Voraufgabe noch eine Behandlung *als Vermächtnis* vertreten wurde:²⁶⁾ „*Vereinfachend, aber treffend gesagt, ist sie [Anm: die Schenkung auf den Todesfall] bei Lebzeiten des Erblassers als Vertrag, nach seinem Tode aber als Vermächtnis zu behandeln*“.²⁸⁾ Diese Umformulierung spricht dafür, dass auch Vertreter der Vermächtnistheorie diese in ihrer *punktuellen* Ausformung zu vertreten scheinen. Im ME ErbRÄG 2015,²⁹⁾ in dem noch die gesetzliche Festlegung auf die Vermächtnistheorie vorgesehen war, war eine Änderung des § 956 ABGB geplant, nach dessen Abs 2 Satz 2 die

Schenkung auf den Todesfall „*beim Tod des Geschenkgebers [...] wie ein Vermächtnis zu behandeln [ist]*“.⁴⁾ Auch dies spricht für eine – letztlich in dieser Form nicht verwirklichte – punktuelle Vermächtnislösung.

Im Ergebnis dürfte zumindest die oberstgerichtliche Rechtsprechung davon ausgehen, dass die Schenkung auf den Todesfall nach dem Ableben des Geschenkgebers nicht zu einem Vermächtnis wird, sondern vielmehr nur (und zuvorderst im Verhältnis zu den Pflichtteilsberechtigten) wie ein solches zu behandeln ist.

Inwiefern die Schenkung auf den Todesfall ein Rechtsgeschäft von Todes wegen oder ein solches unter Lebenden ist, wird vom OGH wie folgt beantwortet: In einer Entscheidung zu § 31 Abs 3 BWG³⁰⁾ (nach dieser Vorschrift kann über eine Spareinlage, die *von Todes wegen* erworben worden ist, auch ohne zugehöriges Lösungswort verfügt werden) hält er fest:³¹⁾

Das hier streitverfangene Sparbuch wurde somit zwar „unter Lebenden“ geschenkt, diese Schenkung ist aber erst mit dem Tod der Geschenkgeberin wirksam geworden, und deshalb ist auch der Erwerb dieses Vermögensteils „von Todes wegen“ erfolgt.

Im Ergebnis dürfte der OGH daher von einem Rechtsgeschäft *unter Lebenden* ausgehen, der nachfolgende Erwerb der geschenkten Sache dürfte hingegen *von Todes wegen* erfolgen.

3. Gesetzliche Festlegung auf Vertragslösung mit ErbRÄG 2015

Im Begutachtungsentwurf beabsichtigte das (damalige) BMJ, durch die gesetzliche Festlegung auf die Ver-

14) *Keinert*, Schenkung auf den Todesfall 52 ff (insb 54).

15) Für einen Überblick s bei *Keinert*, Schenkung auf den Todesfall 54.

16) *Keinert*, Schenkung auf den Todesfall 55.

17) *Keinert*, Schenkung auf den Todesfall 59 mwN.

18) Bei der Berechnung des Pflichtteils wäre die Schenkung auf den Todesfall als Vermächtnis zu behandeln; der auf den Todesfall Beschenkte sei – wie der Vermächtnisnehmer – für die Pflichtteilsklage nicht passiv legitimiert (*Schubert in Rummel*, ABGB³ [2000] § 956 ABGB Rz 1).

19) Siehe zB *Rabl*, Die Schenkung auf den Todesfall im Pflichtteilsrecht, NZ 2005, 129; *Oberhumer*, Die Schenkung auf den Todesfall – kein Zwitter, NZ 2008, 129; zuletzt die umfassende Monografie von *Keinert*, Schenkung auf den Todesfall.

20) BG v 15. 6. 1978 über Änderungen des Ehegattenerbrechts, des Ehegüterrechts und des Ehescheidungsrechts BGBl 1978/280.

21) *Welser*, Neue Rechenaufgaben vom Gesetzgeber, NZ 1978, 161.

22) OGH 27. 1. 2011, 2 Ob 148/10 v.

23) Auch *Keinert*, Schenkung auf den Todesfall 89 interpretiert die Rechtsprechung des OGH in dieser Weise.

24) *Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 2271.

25) Hervorhebungen nicht im Original.

26) Dies wurde zB von *Keinert* (Schenkung auf den Todesfall 71 [FN 399]) als Beleg für die *pauschale* Vermächtnistheorie aufgefasst.

27) Hervorhebung nicht im Original.

28) *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht II¹³ (2007) 542.

29) ME ErbRÄG 2015, 100/ME 25. GP.

30) Bankwesengesetz BGBl 1993/532.

31) OGH 25. 10. 2002, 1 Ob 133/02 v.

mächtnislösung Klarheit zu schaffen,³²⁾ in der letztlich so Gesetz gewordenen RV wurde aber – wohl aufgrund der Ergebnisse des Begutachtungsverfahrens –³³⁾ auf die Vertragslösung umgeschwenkt und diese in § 603 ABGB idF ErbRÄG 2015 verankert: „Eine Schenkung auf den Todesfall ist auch nach dem Tod des Geschenkgebers als Vertrag anzusehen [. . .]“. Für unter dieser Regelung abgeschlossene Verträge über Schenkungen auf den Todesfall gilt daher auch nach dem Ableben des Geschenkgebers die Schenkung als Vertrag.

Anzuwenden ist die neue Regelung entsprechend der Übergangsbestimmung auf Schenkungen auf den Todesfall, die nach 31. 12. 2016 errichtet wurden (§ 1503 Abs 7 Z 5 ABGB). Für voraussichtlich geraume Zeit gelten daher für vor 1. 1. 2017 errichtete Schenkungen auf den Todesfall die alten Regelungen (und somit deren Unklarheiten) weiter.³⁴⁾

C. Abgabenrecht

1. Ertragsteuerrecht

Im Ertragsteuerrecht wird die Schenkung auf den Todesfall völlig unstrittig sowohl von der Finanzverwaltung,³⁵⁾ der Kommentarliteratur³⁶⁾ als auch der Rechtsprechung³⁷⁾ den übrigen Erwerben *von Todes wegen* (vor allem Erbschaft, Vermächtnis) gleichgestellt. Die Schenkung auf den Todesfall gilt daher gleich einer Erbschaft oder einem Vermächtnis³⁸⁾ als unentgeltlich.³⁹⁾ Dies wird besonders vor dem Hintergrund deutlich, dass sowohl der VwGH,⁴⁰⁾ die Kommentarliteratur,⁴¹⁾ als auch die Finanzverwaltung⁴²⁾ selbst die

Abfindung des Anspruches eines Pflichtteilsberechtigten mit Wirtschaftsgütern aus der Verlassenschaft als unentgeltlichen Erwerb (des Pflichtteilsberechtigten vom Erben, der seinerseits vom Erblasser unentgeltlich erwirbt) beurteilen.⁴³⁾ Während der Pflichtteilsberechtigte lediglich einen in Geld ausgedrückten Anspruch hat (§ 761 Abs 1 Satz 1 ABGB),⁴⁴⁾ besteht der Anspruch des auf den Todesfall Beschenkten auf Übertragung der zu Lebzeiten geschenkten Sache, sohin des Wirtschaftsgutes an sich. Fraglich ist, ob die Schenkung eines (real) überschuldeten Betriebes auf den Todesfall einen unentgeltlichen oder entgeltlichen Erwerb darstellt. Während bei Erwerb mittels Erbschaft auch in diesem Fall ein unentgeltlicher Vorgang vorliegt,⁴⁵⁾ wird bei einer Schenkung unter Lebenden bei einem real überschuldeten Betrieb jedenfalls ein entgeltlicher Vorgang angenommen.⁴⁶⁾ Da jedoch die Schenkung auf den Todesfall den Erwerben von Todes wegen gleichgestellt ist und bei diesen (stets) Unentgeltlichkeit angenommen wird,⁴⁷⁾ sollte bei der Schenkung auf den Todesfall auch bei Übertragung eines real (und umso mehr eines bloß buchmäßig) überschuldeten Betriebes Unentgeltlichkeit vorliegen.

Dies bedeutet, dass bei Übertragung eines (Teil-)Betriebs mittels einer Schenkung auf den Todesfall der Beschenkte die Buchwerte fortzuführen hat (§ 6 Z 9 EStG). Werden nur einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens auf den Todesfall geschenkt, kommt es – im Zeitpunkt der Übergabe (und somit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) – zu einer Entnahme aus dem Betriebsvermögen durch den Erben (§ 6 Z 4 EStG)⁴⁸⁾ und einer anschließenden unentgeltlichen Übertragung an den Beschenkten. Im außerbetrieblichen Bereich führt die Schenkung auf den Todesfall zur Anschaffungskostenfortführung (s zB § 27 a Abs 4 Z 1 EStG) und zur Fortführung der Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers (§ 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG) sowie dazu, dass eine allfällige Altbestandseigenschaft (von Kapitalvermögen⁴⁹⁾ und Grundstü-

32) So 100/ME 25. GP Erläut 39.

33) Beispielhaft sei die Stellungnahme der *Scherbaum Seebacher Rechtsanwälte GmbH* angeführt, die sich ausschließlich dieser Frage widmete (48/SN-100/ME 25. GP).

34) *Keinert*, Schenkung auf den Todesfall im ErbRÄG 2015, JEV 2016, 18 (21).

35) EStR 2000 Rz 1330 d (Zuwendung von Todes wegen an § 4 a EStG-Körperschaften), Rz 4537 c (Verlustvortrag geht auf den mit dem Betrieb auf den Todesfall Beschenkten über), Rz 6435 und 6442 b (Behandlung als unentgeltlicher Erwerb von Todes wegen für die Fortführung der AfA-Bemessungsgrundlage bei Vermietung und Verpachtung), Rz 6486 (Fortführung der Zehntel- bzw Fünftehntel-Absetzung beim auf den Todesfall Beschenkten).

36) Siehe zB *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 24 Tz 201, § 28 Tz 52.4, § 30 Tz 7; *Jakom/Laudacher*, EStG (2018) § 6 Rz 175; *Jakom/Lenneis*, EStG (2018) § 16 Rz 36; *Jakom/Peyerl*, EStG (2018) § 18 Rz 176.

37) VwGH 11. 9. 1997, 94/15/0134; 15. 9. 1999, 98/13/0145. In VwGH 15. 9. 1999, 98/13/0145 führt der VwGH iZm der mittlerweile abgeschafften Bestimmung des § 28 Abs 5 EStG überhaupt aus: „Da die Schenkung auf den Todesfall ihre Wirkung erst mit dem Tod des Übergebers entfaltet, erfolgt der Übergang des Vermögensgegenstandes von Todes wegen. Ebenso wie ein Vermächtnis stellt somit auch eine Schenkung auf den Todesfall einen todeswegigen Erwerb iSd § 28 Abs 5 Z 5 EStG 1988 dar.“ (Hervorhebungen nicht im Original)

38) VwGH 20. 11. 1990, 89/14/0156.

39) *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer (47. Lfg 2010) § 6 Tz 5.

40) VwGH 27. 11. 1968, 290/68.

41) *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2018) § 24 Rz 4, § 31 Rz 13; *Jakom/Laudacher*, EStG (2018) § 2 Rz 61; *Kirchmayr/Perl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (17. Lfg 2014) § 31 Tz 62.

42) EStR 2000 Rz 5566; s auch *Fraberger/Kampitsch*, Steuerliche Fragestellungen bei erbrechtlichen Immobilienerwerben, JEV 2016, 67 (FN 6).

43) Diese Auffassung ist nicht unumstritten (s zB *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch § 6 Tz 246; § 24 Tz 7.1; § 30 Tz 7, welche dies als „problematisch“ bezeichnen, weil ein Anspruch in Geld mittels Wirtschaftsguts abgegolten wird). Die Abfindung eines Pflichtteilsberechtigten, die nicht durch den Erben und mit Wirtschaftsgütern, die nicht Teil der Verlassenschaft sind, erfolgt, stellt eine entgeltliche Übertragung dar. Dies trifft etwa auf die Abgeltung eines Schenkungspflichtteils mittels Sachleistung zu (s VwGH 10. 2. 2016, Ra 2014/15/0021; *Zorn*, Zum Pflichtteilergänzungsanspruch bei Vermögensübertragung auf eine Privatstiftung, RdW 2016, 284 [287 ff]). Zur Abgeltung von Pflichtteilsansprüchen mittels Wirtschaftsgütern, die nicht Teil der Verlassenschaft sind, durch den Erben s EStR 2000 Rz 134 b (Punkt 4).

44) Siehe zu der Rechtslage vor ErbRÄG 2015 *Wesler* in *Rummel*, ABGB³ Vor § 762 Rz 3.

45) VwGH 20. 4. 2004, 2003/13/0160.

46) EStR 2000 Rz 5564, 5569. Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns s EStR 2000 Rz 5679 ff.

47) EStR 2000 Rz 5566.

48) Siehe zum Vermächtnis VwGH 20. 11. 1990, 89/14/0156.

49) Für „Altbestand“ von Kapitalvermögen gilt weiterhin § 30 EStG idF vor BBG 2011, Budgetbegleitgesetz 2011 BGBl I 2010/111 (§ 124 b Z 184 EStG). Entsprechend § 30 Abs 1 EStG idF vor BBG 2011 ist bei unentgeltlichen Erwerben auf den „Anschaffungszeitpunkt [. . .]

cken⁵⁰⁾ erhalten bleibt. Da es sich um einen Erwerb von Todes wegen handelt, gehen nach Auffassung der Finanzverwaltung⁵¹⁾ bei Übertragung des verlustverursachenden Betriebs auch die korrespondierenden Verlustvorträge über.⁵²⁾ Bei einer Schenkung unter Lebenden ist ein solcher Übergang von Verlustvorträgen ausgeschlossen.⁵³⁾

Vergleichbar dem Vermächtnis wird eine Zurechnung der Einkünfte aus dem auf den Todesfall geschenkten Wirtschaftsgut dem Beschenkten i.a.R. erst dann erfolgen können, wenn diesem die Einkunftsquelle durch die Erben auch tatsächlich übertragen wird. In Ausnahmefällen kann allerdings eine Zurechnung an den Geschenknnehmer auch schon für Zeiträume davor angenommen werden.⁵⁴⁾

2. Umsatzsteuer

Grundsätzlich würden unentgeltliche Rechtsgeschäfte mangels Entgelts nicht als steuerbare Umsätze i.S.d. § 1 UStG gelten.⁵⁵⁾ Die unentgeltliche Übertragung von Gegenständen des Unternehmens, die zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, unter Lebenden wird jedoch über die Entnahmebesteuerung einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt (§ 3 Abs 2 UStG). Dies gilt auch für einen unentgeltlichen Unternehmensübergang unter Lebenden.⁵⁶⁾ Über § 12 Abs 15 UStG kann die durch die Entnahme ausgelöste Umsatzsteuer an den Erwerber weitergeleitet werden.⁵⁷⁾

Demgegenüber lösen unentgeltliche Übertragungen von Todes wegen keine Entnahmebesteuerung aus.⁵⁸⁾ Dies gilt nach hA⁵⁹⁾ nicht nur für die Gesamt-, sondern auch für die Einzelrechtsnachfolge (wie beim Vermächtnis).

Vor diesem Hintergrund erscheint die Schenkung auf den Todesfall als *unentgeltliche Übertragung von Todes wegen* (gleich einer Erbschaft oder einem Vermächtnis) einzuordnen zu sein, was in der Folge bedeutet, dass es (grundsätzlich) zu keiner Besteuerung mit Umsatzsteuer kommt, weil kein steuerbarer Umsatz (auch keine der Lieferung gleichgestellte Entnahme) anzunehmen ist. Zu beachten ist, dass dies nur insoweit gilt, als das Unternehmen fortgeführt wird. Dies ist auch dann der Fall, wenn ein Teilbetrieb im Wege der Schenkung auf den Todesfall unentgeltlich übertragen wird und der Beschenkte das Unternehmen (den Teilbetrieb) fortführt (z.B. Schenkung auf den Todesfall eines vermieteten Zinshauses).⁶⁰⁾ Kommt es nach der Übertragung zu einer Aufgabe des Unternehmens, ist eine Entnahmebesteuerung vorzunehmen.⁶¹⁾ Lediglich für den Fall, dass einzelne Gegenstände des Unternehmens, die für sich keinen Teilbetrieb bilden können, auf den Todesfall verschenkt werden, löst dies wohl, auch wenn ein todeswegiger Erwerb vorliegt, eine Entnahmebesteuerung aus. Für diese kann unter den Voraussetzungen des § 12 Abs 15 UStG eine Weiterleitung der Umsatzsteuer vorgenommen werden. Der Beschenkte muss daher Unternehmer sein, für dessen Unternehmen die Leistung erbracht wird (z.B. Rechtsanwalt verschenkt Teile seiner Fachbibliothek auf den Todesfall an einen befreundeten Rechtsanwalt).⁶²⁾

3. Grunderwerbsteuer

Schenkungen von inländischen Grundstücken auf den Todesfall unterliegen erst seit SchenkMG 2008⁶³⁾ der Grunderwerbsteuer. Nach § 2 Abs 1 Z 2 ErbStG gilt die Schenkung auf den Todesfall als Erwerb von Todes wegen und war daher bis zur Aufhebung der Bestimmung des § 1 Abs 1 Z 1 ErbStG durch den VfGH⁶⁴⁾ erbschaftssteuerpflichtig. Umgekehrt bestand für derartige Todesfallschenkungen (wie für unter die Erbschaftssteuer fallende Grunderwerbe generell) eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer (§ 3 Abs 1 Z 2 GrEStG idF vor SchenkMG 2008).

Seit SchenkMG 2008 ist der Erwerb eines Grundstücks durch eine Schenkung auf den Todesfall mangels Befreiung als ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet (§ 1 Abs 1 Z 1 GrEStG),⁶⁵⁾ grunderwerbsteuerpflichtig. Generell gilt in der Grunderwerbsteuer die Maßgeblichkeit des Verpflichtungs- und nicht des Verfügungsgeschäfts.⁶⁶⁾ Für die Schenkung auf den Todesfall bedeuten diese allgemeinen Regelungen, dass eine Grunderwerbsteuerpflicht bereits mit Abschluss des Schenkungsvertrages entstehen würde.⁶⁷⁾ Ent-

beim Rechtsvorgänger“ abzustellen, womit auch beim Beschenkten weiterhin Altvermögen vorliegt, weil die Anwendung der neuen Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen vom Anschaffungszeitpunkt der Wirtschaftsgüter abhängt (§ 124 b Z 185 EStG).

50) Siehe zB *Kampitsch*, Sonderfragen zur „Steuerverfängerheit“ von Grundstücken, taxlex 2017, 302 (304).

51) EStR 2000 Rz 4537 c; aA wohl *Renner* (in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [18. Lfg 2016] § 18 Tz 323/1), der einen Verlustübergang auf den Vermächtnisnehmer – auch bei Übernahme des Betriebs – verneint; wenn diese Auffassung zutrifft, wäre sie auch auf die ebenfalls eine Einzelrechtsnachfolge darstellende Schenkung auf den Todesfall zu übertragen.

52) Ausführlich und allgemein hierzu *Urnik/Kandler*, Zum Risiko des Wegfalls von Verlusten im Rahmen von Betriebs- und Anteilsübertragungen, in *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg.), Jahrbuch Bilanzsteuerrecht 2017, 41 (49 ff).

53) *Jakoml/Pejerl*, EStG (2018) § 18 Rz 176.

54) Vgl *Fraberger/Kampitsch*, JEV 2016, 68 (FN 5) mwN aus der Rechtsprechung.

55) *Ruppel/Achatz*, UStG⁵ (2017) § 1 Rz 8; *Wieland* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.00} § 1 Rz 307 (Stand 1. 5. 2018, rdb.at).

56) *Ruppel/Achatz*, UStG⁵ § 3 Rz 234; UStR 2002 Rz 361.

57) Vgl hierzu zB *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.00} § 12 Rz 460 ff (Stand 1. 5. 2018, rdb.at).

58) So *Ruppel/Achatz*, UStG⁵ § 3 Rz 228; *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.00} § 3 Rz 109 (Stand 1. 5. 2018, rdb.at).

59) *Ruppel/Achatz*, UStG⁵ § 3 Rz 228; *Bürgler* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON^{3.00} § 3 Rz 109 (Stand 1. 5. 2018, rdb.at).

60) Auch ein Mietwohngrundstück kann bereits ein Unternehmen darstellen (BMF, Zum Eigenverbrauch von Grundstücken, SWK 1993, A 51 [A 51]).

61) *Ruppel/Achatz*, UStG⁵ § 3 Rz 228.

62) *Ruppel/Achatz*, UStG⁵ § 12 Rz 332.

63) Schenkungsmeldegesez 2008 BGBl I 2008/85.

64) VfGH 7. 3. 2007, G 54/06 ua.

65) *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG (2017) § 1 Rz 578; *Fraberger/Kampitsch*, JEV 2016, 69.

66) *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1 Rz 210 mwN.

67) *Arnold/Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG (13. Lfg 2014) § 8 Rz 25.

sprechend wurde mit SchenkMG 2008 eine Sonderregelung für die Entstehung der Steuerschuld bei Schenkungen auf den Todesfall getroffen: Die Steuerschuld entsteht in diesen Fällen nicht mit Abschluss des Schenkungsvertrages, sondern erst mit dem Tod des Geschenkgebers (§ 8 Abs 3 GrEStG). Nach § 9 Z 1 GrEStG ist bei „*Erwerben von Todes wegen und bei Schenkungen auf den Todesfall*“ der Grunderwerbsteuerschuldner der Erwerber. Diese Bestimmung wurde ebenfalls mit SchenkMG 2008 in das GrEStG eingefügt. Vor dem Hintergrund, dass – zumindest zivilrechtlich – die Schenkung auf den Todesfall bereits einen „Erwerb von Todes wegen“ darstellt (s dazu oben unter Punkt B.2), erscheint ihre gesonderte Erwähnung hier redundant. Die zivilrechtliche Betrachtung ist auf die Grunderwerbsteuer zu übertragen, welche als Verkehrsteuer formalrechtlich anknüpft.⁶⁸⁾ Dementsprechend interpretiert die hA⁶⁹⁾ für Zwecke der Grunderwerbsteuer auch die Schenkung auf den Todesfall als einen Erwerb von Todes wegen. Einer gesonderten Erwähnung in § 9 Z 1 GrEStG hätte es demnach nicht bedurft. Für die Höhe der Steuer wesentlich ist die Frage, ob der Erwerb eines Grundstücks durch Schenkung auf den Todesfall einen begünstigten Erwerb iSd § 7 Abs 1 Z 1 lit b bzw lit c GrEStG darstellen kann, welcher seit StRefG 2015/2016⁷⁰⁾ stets als unentgeltlich gilt und demnach unter anderem zur Anwendung des Stufentarifs führt.⁷¹⁾ Nach § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG gilt „[e]in **Erwerb**⁷²⁾ [...] als unentgeltlich, wenn er durch Erbanfall, durch Vermächtnis, durch Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, oder gemäß § 14 Abs 1 Z 1 WEG erfolgt“. Nach § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG gilt „[e]in **Erwerb**⁷³⁾ unter Lebenden durch den in § 26 a Abs 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl 1984/501 in der geltenden Fassung, angeführten Personenkreis“ ebenfalls als unentgeltlich. Die Vorschriften nehmen somit eine Zweiteilung vor: Erwerbe unter Lebenden gelten stets als unentgeltlich (unabhängig von dem rechtlichen Titel, somit etwa auch im Fall eines Kaufes, und einer allfällig zu erbringenden Gegenleistung), sofern der Erwerber dem Familienkreis gem § 26 a Abs 1 Z 1 GGG angehört.⁷⁴⁾ Die explizit aufgezählten Erwerbe von Todes wegen, namentlich durch Erbanfall, Vermächtnis, durch Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Abschluss des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, oder gem § 14 Abs 1 Z 1 WEG 2002⁷⁵⁾ – gelten unabhängig von der Person des Erwerbers stets als unentgeltlich. So wäre etwa die Übertragung von Vermögen auf eine Privatstiftung, wenn die Privatstiftung als Erbe eingesetzt wird, unter diese Bestimmung zu subsumieren.⁷⁶⁾ Die Anwendbarkeit (einer) dieser beiden Vorschriften auf die Schenkung auf den Todesfall erscheint fraglich. Da die Schenkung auf den Todesfall zwar ein Rechtsgeschäft unter Lebenden darstellt, der Erwerb⁷⁷⁾ jedoch von Todes wegen erfolgt, ist die Anwendung des § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG ausgeschlossen. Da § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG die begünstigten Erwerbe von Todes wegen abschließend definiert und hier die

Schenkung auf den Todesfall nicht genannt ist, ist auch die Begünstigung nach § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG dem Wortlaut zufolge nicht anwendbar. Dies würde bedeuten, dass für eine Schenkung auf den Todesfall keine der beiden Begünstigungen nach § 7 Abs 1 Z 1 lit b oder c GrEStG infrage käme und folglich stets eine Einteilung in (Teil-)Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit in Abhängigkeit von der Gegenleistung (etwa übernommene Verbindlichkeiten) zu erfolgen hätte. Die Schenkung auf den Todesfall wäre in diesem Sinne gegenüber den anderen Erwerben von Todes wegen bzw einer Schenkung unter Lebenden an den begünstigten Familienkreis benachteiligt. Zwar hat der UFS⁷⁸⁾ in einer – soweit ersichtlich – vereinzelt gebliebenen Entscheidung unter der Rechtslage GrEStG idF SchenkMG 2008 und (unter Berufung auf die Vermächtnistheorie) wie folgt festgehalten:⁷⁹⁾

*Nachdem die Schenkung auf den Todesfall – auch bei Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen nach dem Gesetzestext für einen Vertrag – nach dem Tod des Geschenkgebers **zivilrechtlich als Vermächtnis behandelt wird**, liegt im hier zu beurteilenden Fall beim Erwerb der Berufungswerberin **ein Erwerb durch Vermächtnis** iSd § 4 Abs 2 Z 4 GrEStG 1987 vor [...]*

Wengleich diese Entscheidung rechtskräftig wurde (es wurde keine Amtsbeschwerde erhoben), scheint sie im Hinblick auf ihre (zivilrechtliche) Be-

68) Arnold/Bodis in Arnold/Bodis, GrEStG (14. Lfg 2016) Einleitung Rz 18 mwN.

69) Insb iZm § 17 Abs 1 Z 4 GrEStG (Nichtfestsetzung der Steuer auf ein von Todes wegen erworbenes Grundstück, welches herausgegeben werden musste und dieses beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt, in diesem Zusammenhang wird die Schenkung auf den Todesfall nicht gesondert erwähnt); s Arnold/Pampel in Arnold/Bodis, GrEStG (10. Lfg 2009) § 17 Rz 59 i; Stanek/Volpini de Maestri in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 17 Rz 72 jeweils unter Verweis auf Fellner, GrEStG (14. Lfg 2016) § 1 Rz 244.01 ff.

70) Steuerreformgesetz 2015/2016 BGBl I 2015/118.

71) Allgemein hierzu s Komarek, GrEStG: Bemessungsgrundlage und Tarif bei (teil-)entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen vor und nach dem StRefG 2015/2016, JEV 2015, 86 (86 ff).

72) Hervorhebung nicht im Original.

73) Hervorhebung nicht im Original.

74) Petritz-Klar/Petritz, Steuerreform 2015/2016: Die Neuerungen in der Grunderwerbsteuer (Teil I) Bemessungsgrundlage und Steuersatz, taxlex 2015, 272 (275 ff).

75) Wohnungseigentumsgesetz 2002 BGBl I 2002/70.

76) Varro, Die Auswirkungen der GrEStG-Änderungen (StRefG 2015/16) auf Stiftungen, JEV 2015, 92 (92).

77) Auf diesen kommt es nach der Regelung jedoch an.

78) UFS 4. 10. 2012, RV/0108-G/11.

79) Es ging in dem Verfahren um die Höhe der Bemessungsgrundlage. Während nämlich der „*Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens vereinbart wird*“, zur Anwendung der (iAR günstigeren) Bemessungsgrundlage des dreifachen Einheitswertes als Wert des Grundstückes führte (§ 4 Abs 2 Z 4 iVm § 6 Abs 1 lit b GrEStG idF SchenkMG 2008), wäre ansonsten die (meist höhere) Gegenleistung Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer gewesen.

gründung zweifelhaft.⁸⁰⁾ Wie bereits unter Punkt B (insb B.2) dargestellt, war selbst unter der Rechtslage vor ErbRÄG 2015 eine Schenkung auf den Todesfall nach dem Ableben des Geschenkgebers nicht (generell) als Vermächtnis, sondern vielmehr (in bestimmten Zusammenhängen) wie ein Vermächtnis zu behandeln. Eine Mindermeinung vertrat schon bisher, dass es sich bei der Schenkung auf den Todesfall auch nach dem Ableben des Geschenkgebers um einen Schenkungsvertrag handelte. Auch der VwGH⁸¹⁾ hatte allerdings iZm der Erbschaftsteuer ausgesprochen:

Die Schenkung auf den Todesfall ist bei Lebzeiten des Erblassers ein Vertrag und nach dem Tod des Erblassers als Vermächtnis zu behandeln. Das Recht des Vermächtnisnehmers entsteht (abgesehen vom Fall einer angeordneten Suspensivbedingung) mit dem Tod des Erblassers.⁸²⁾

Hier scheint der VwGH die Schenkung auf den Todesfall nach dem Ableben des Geschenkgebers generell als Vermächtnis zu sehen, was zumindest der jüngeren (zivilrechtlichen) Rechtsprechung zur Rechtslage vor ErbRÄG 2015 widersprechen dürfte. Unter der aktuellen Rechtslage wären diese Aussagen ohnehin nicht mehr zutreffend, da durch die gesetzliche Festlegung auf die Vertragstheorie (s dazu Punkt B.3) zu keinem Zeitpunkt eine Behandlung wie oder gar als Vermächtnis erfolgt.

Unter der neuen Rechtslage (und uU auch unter Rechtslage vor ErbRÄG 2015) hat dies zur Folge, dass die Schenkung auf den Todesfall – selbst im Familienverband – dem Wortlaut nach niemals als generell unentgeltlich nach § 7 Abs 1 Z 1 lit b und c GrEStG eingestuft werden könnte (und stets iSd § 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG auf die Gegenleistung abzustellen wäre). Eine sachliche Rechtfertigung für diese Schlechterstellung ist nicht gegeben. Ob gegenständlich eine planwidrige Lücke vorliegt, welche durch eine analoge Anwendung der begünstigenden Bestimmungen geschlossen werden kann,⁸³⁾ ist angesichts der Tatsache, dass der Gesetzgeber die Schenkung auf den Todesfall an anderer Stelle sehr wohl (und tw überschießend) bedacht hat, fraglich. Dafür spricht jedoch, dass mit JStG 2018⁸⁴⁾ die Steuerbefreiung des § 3 Abs 1 Z 7 a GrEStG für todeswegige Grundstückserwerbe vom Ehegatten (eingetragenen Partner) um die Schenkung auf den Todesfall erweitert wurde (Art 6 Z 2 JStG 2018) und in den ErläutRV ausgeführt wird.⁸⁵⁾

Bei Schenkungen auf den Todesfall (zwischen Ehepartnern bzw eingetragenen Partnern) kann derzeit weder die Befreiung des § 3 Abs 1 Z 7 GrEStG 1987 noch jene des § 3 Abs 1 Z 7 a GrEStG 1987 (Erwerb durch Erbanfall, Legat, Pflichtteilserfüllung oder § 14 Abs 1 Z 1 WEG) beansprucht werden. Diese offensichtliche Gesetzeslücke⁸⁶⁾ soll durch die Erweiterung der Tatbestände in § 3 Abs 1 Z 7 a GrEStG 1987 geschlossen werden.

Diese Änderung betrifft im Wesentlichen dieselbe Problematik, wie sie bei § 7 Abs 1 Z 1 lit b und c GrEStG gegeben ist: § 3 Abs 1 Z 7 GrEStG

befreit „Erwerbe eines Grundstückes unter Leben“, während § 3 Abs 1 Z 7 a GrEStG den Erwerb einer Wohnstätte oder eines Anteils an dieser durch die auch in § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG genannten Formen (nunmehr ergänzt um die Schenkung auf den Todesfall) von der Besteuerung ausnimmt. Hier sieht der Gesetzgeber eine „*offensichtliche Lücke*“, welche mit JStG 2018 geschlossen wurde. Dies spricht dafür, auch bei der Frage, ob eine Schenkung auf den Todesfall unter § 7 Abs 1 Z 1 lit b oder c GrEStG fallen kann, eine analoge Anwendung – zur Schließung der offensichtlichen Lücke – der Vorschrift des § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG zu vertreten (unter Rechtslage vor und nach ErbRÄG 2015), weil keine sachlichen Gründe für eine Benachteiligung der Schenkung auf den Todesfall sprechen.

Dagegen könnte eingewendet werden, dass der Gesetzgeber des JStG 2018 die Lücke bereits erkannt hat – und sie nur in § 3 Abs 1 Z 7 a GrEStG, nicht aber in § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG schließen wollte. Eine solche Auffassung lässt sich den parlamentarischen Materialien jedoch nicht entnehmen. An dieser Stelle ist auch zu erwähnen, dass die Finanzverwaltung nach der Rechtslage SchenkMG 2008 zur Frage der Entstehung der Steuerschuld (§ 8 Abs 3 GrEStG) vertrat, dass bei einem Schenkungsvertrag auf den Todesfall, in welchem sich der Übernehmer zu Gegenleistungen verpflichtet hatte, die Steuerschuld nur dann mit dem Todestag des Übergebers entstehe, wenn die Gegenleistung im Zeitpunkt des Abschlusses geringer als der Wert des Grundstücks (§ 6 GrEStG) sei, weil nur dann eine Schenkung auf den Todesfall vorliege.⁸⁷⁾ Ähnlich der derzeitigen Regelung des § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG idGF sah § 4 Abs 2 Z 4 GrEStG idF SchenkMG 2008 vor, dass bei „Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens vereinbart wird“, die Grunderwerbsteuer vom Wert des Grundstücks (dh, in aller Regel dem dreifachen Einheitswert) berechnet wurde. Eine analoge Anwendung dieser Regelung auf die Schenkung auf den Todesfall erwog die Finanzverwaltung damals nicht. Diese Ratio kann mE vor dem Hintergrund der geltenden Rechtslage nicht (vollständig) aufrechterhalten werden: Wendet man die Regelung des § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG auf die Schenkung auf den Todesfall nicht analog an, wäre diese auch im Familienkreis (hier wird auf einen Er-

80) Das BMF vertrat nicht diese Auffassung: BMF 18. 2. 2009, Verkehrsteuerliche Auswirkungen durch das Schenkungsmeldegesezt 2008, BMF-010206/0040-VI/5/2009 Pkt II.2.4.

81) VwGH 14. 10. 1999, 98/16/0288.

82) Verweis auf *Kozziol/Welser*, Bürgerliches Recht II¹⁰ (1996) 369 und 374. Die Textierung entsprach in dieser Hinsicht der 13. Auflage; in der 14. Auflage erfolgte eine Anpassung (s hierzu bereits unter Punkt B.2).

83) Zur Lückenschließung mittels Analogie im Steuerrecht s zB *Leitner*, Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht (2013) 59 ff.

84) Jahressteuergesetz 2018 BGBl I 2018/62.

85) ErläutRV 190 BlgNR 26. GP 34.

86) Hervorhebung nicht im Original.

87) BMF 4. 8. 2010, Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrsteuern – Ergebnisse 2009, BMF-010206/0169-VI/5/2010 Pkt 2.4.

werb *unter Lebenden* eingeschränkt)⁸⁸⁾ nicht generell unentgeltlich, sondern es käme stets auf eine Einteilung anhand einer allfälligen Gegenleistung an, womit sie – soweit ersichtlich – die einzige Erwerbsform im Familienkreis wäre, für welche dies gelten würde.⁸⁹⁾ Im Ergebnis müsste die Schenkung auf den Todesfall im GrEStG unter analoger Anwendung des § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG als stets unentgeltlicher Erwerb von Todes wegen gelten können, um Ungleichbehandlungen mit den anderen todeswegigen Erwerben hintanzuhalten und gleichermaßen eine Gleichbehandlung mit anderen Erwerbsformen im Familienkreis herzustellen.

Würde man hingegen vertreten, dass die Schenkung auf den Todesfall iSd § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG einen „Erwerb unter Lebenden“ (da ein Rechtsgeschäft unter Lebenden) darstellt, bedürfte es keiner analogen Anwendung. Für eine solche Auslegung spricht, dass im GrEStG grundsätzlich auf das Verpflichtungs- und nicht das Verfügungsgeschäft abgestellt wird (vgl § 1 GrEStG, der sich auf „Erwerbsvorgänge“ bezieht). Dies würde auch die Textierung des § 9 Z 1 GrEStG erklären, wenn man diesen so liest, dass die Schenkung auf den Todesfall nicht als Erwerb von Todes wegen gesehen wird. Dieser Auffassung steht aber – wie erwähnt – die hA im Fachschrifttum und die Änderung des § 3 Abs 1 Z 7 a GrEStG durch JStG 2018 entgegen.

Wenn man eine analoge Anwendung des § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG auf die Schenkung auf den Todesfall befürwortet, wird man auch die Übergangsvorschrift (§ 18 Abs 2 p Satz 1 GrEStG) so verstehen müssen, dass die Neuregelungen der Grunderwerbsteuer durch StRefG 2015/2016 für jene Schenkungen auf den Todesfall anzuwenden sind, bei denen der Geschenkgeber nach 31. 12. 2015 verstirbt, auch wenn an dieser Stelle von „Erblasser“ gesprochen wird. Nach § 18 Abs 2 p Satz 3 GrEStG kann der Steuerschuldner jedoch in die Rechtslage vor StRefG 2015/2016 optieren, wenn der Erwerbsvorgang vor dem 1. 1. 2016 verwirklicht wurde (dh, der Schenkungsvertrag vor 1. 1. 2016 errichtet wurde) und die Steuerschuld nach 31. 12. 2015 entsteht (dh, der Geschenkgeber nach 31. 12. 2015 verstirbt). Dies kann insb für jene Schenkungen auf den Todesfall im Familienverband,⁹⁰⁾ welche unter der Rechtslage BG BGBl I 2014/36 abgeschlossen wurden, vorteilhaft sein, weil hier stets eine begünstigte Bemessungsgrundlage (grds dreifacher Einheitswert, § 4 Abs 2 Z 1 lit a GrEStG idF BGBl I 2014/36) zur Anwendung gelangte.⁹¹⁾ Darüber hinaus ist zu beachten, dass für Schenkungsverträge auf den Todesfall, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind und bei denen die Steuerschuld für den entgeltlichen Teil vor dem 1. 8. 2008 entstanden ist (dh, die vor dem 1. 8. 2008 abgeschlossen wurden), die Steuerschuld für den unentgeltlichen Teil im Zeitpunkt des Todes des Geschenkgebers entsteht (§ 18 Abs 2 f GrEStG). Die letztere Übergangsbestimmung ist vor dem Hintergrund des Auslaufens der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu verstehen. Gemischte Schenkungen (auf den Todesfall) unterlagen bis dahin mit ihrem

entgeltlichen Teil (wie Kaufverträge) der Grunderwerbsteuer, während der unentgeltliche Teil – bei Ableben des Geschenkgebers – uU mit Erbschaftssteuer besteuert wurde⁹²⁾ (§ 3 Abs 1 Z 2 GrEStG idF vor SchenkMG 2008: „*Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, sind nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt*“)^{93), 94)}

4. Stiftungseingangssteuer

Zuwendungen an Stiftungen unterlagen bis zur Aufhebung der Tatbestände des ErbStG durch den VfGH⁹⁵⁾ ebenfalls den Regelungen des ErbStG. Wenngleich derzeit für Vermögensübertragungen (unter Lebenden oder auch von Todes wegen) keine Besteuerung mit Erbschafts- bzw Schenkungssteuer vorgesehen ist, hielt der Gesetzgeber für Zuwendungen an Stiftungen an einer Besteuerung fest und erließ – ebenfalls mit SchenkMG 2008 – das StiftEG.⁹⁶⁾ Nach § 1 Abs 1 StiftEG unterliegen unentgeltliche Zuwendungen an privatrechtliche Stiftungen der Stiftungseingangssteuer. Das StiftEG unterscheidet hier nicht, ob es sich um eine Zuwendung unter Lebenden oder von Todes wegen handelt.⁹⁷⁾ Auch für die Stiftungseingangssteuer wird aber davon auszugehen sein, dass die Schenkung auf den Todesfall entsprechend der zivilrechtlichen

88) Eine generelle Begünstigung mittels günstiger Bemessungsgrundlage für Erwerbsvorgänge im Familienkreis ergab sich nach der Rechtslage SchenkMG 2008 nicht, eine solche wurde erstmals mit BG BGBl I 2014/36 in § 4 Abs 2 Z 1 lit a GrEStG idF BGBl I 2014/36 eingeführt. Anders als unter der geltenden Rechtslage wurde jedoch auf die „Übertragung“ (nicht den Erwerb und nicht unter Lebenden) abgestellt.

89) AA *Massoner/Stefaner* (in *Pinetz/Schragl/Stefaner/Siller*, GrEStG § 8 Rz 39), welche eine Einteilung einer „Schenkungen auf den Todesfall“ nach der Grundregel (entgeltlich, teilentgeltlich, unentgeltlich) anhand der Gegenleistung vornehmen (§ 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG).

90) Dieser war jedoch abweichend von der derzeitigen Rechtslage, unter welcher auf § 26 a GGG verwiesen wird, in § 7 Abs 1 Z 1 GrEStG idF BGBl I 2014/36 definiert.

91) Da § 4 Abs 2 Z 1 lit a GrEStG idF BGBl I 2014/36 lediglich auf die „Übertragung“ im Familienkreis abstellte, war die Anwendung der Bestimmung auf die Schenkung auf den Todesfall auch ohne Analogschluss möglich (s bereits FN 88).

92) Vgl VfGH 23. 2. 2006, 2005/16/0276 zur gemischten Schenkung unter Lebenden und der Besteuerung mit Grunderwerb- und Schenkungssteuer.

93) Hier ist insb die unterschiedliche Textierung zu beachten, während § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG idF vor SchenkMG 2008 von einem „*Rechtsgeschäft unter Lebenden*“ spricht – unter welche die Schenkung auf den Todesfall eingeordnet wird (vgl auch *Arnold/Bodis* in *Arnold/Bodis*, GrEStG [15. Lfg 2017] § 3 Rz 286) –, ist für die Begünstigung nach § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG ein „*Erwerb unter Lebenden*“ erforderlich.

94) *Massoner/Stefaner* in *Pinetz/Schragl/Stefaner/Siller*, GrEStG § 8 Rz 40.

95) VfGH 7. 3. 2007, G 54/06 ua; 15. 6. 2007, G 23/07 ua.

96) Stiftungseingangssteuergesetz BGBl I 2008/85.

97) Der ME SchenkMG 2008, 171/ME 23. GP sah in § 1 Abs 1 StiftEG noch eine explizite Unterscheidung zwischen einem Übergang von Todes wegen und der Zuwendung unter Lebenden vor, diese wurde aber nicht in das Gesetz übernommen.

Grundlage einen Erwerb von Todes wegen darstellt,⁹⁸⁾ was dazu führt, dass

- Steuerschuldner der Stiftungseingangssteuer bei einer Schenkung auf den Todesfall auch dann, wenn es sich um eine ausländische Stiftung handelt, die ausländische Stiftung ist, wobei der Nachlass für die Steuer haftet (§ 1 Abs 3 StiftEG);
- die Steuerschuld im Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums (dh in aller Regel mit der Übergabe der geschenkten Sache) entsteht (§ 1 Abs 4 StiftEG) und
- Schenkungen auf den Todesfall von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG, ausgenommen Anteile an in- und ausländischen Kapitalgesellschaften, wenn auf die daraus bezogenen Einkünfte ein besonderer Steuersatz des § 27 a Abs 1 EStG anwendbar ist, von der Stiftungseingangssteuer befreit sind (§ 1 Abs 6 Z 3 StiftEG).⁹⁹⁾

Für die Befreiung für Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften iSd § 1 Abs 6 Z 1 StiftEG war

bis zum GG 2015¹⁰⁰⁾ eine „Zuwendung unter Lebenden“ vorausgesetzt. Eine Schenkung auf den Todesfall erfüllte (wie auch eine Erbschaft oder ein Vermächtnis) diesen Begriff nicht und hätte eine Befreiung verhindert. Diese Voraussetzung ist allerdings mit GG 2015 gestrichen worden,¹⁰¹⁾ weswegen auch eine Schenkung auf den Todesfall an gemeinnützige Körperschaften von der Stiftungseingangssteuer befreit ist.

98) Das Stiftungseingangssteuergesetz verwendet tw „Erwerb von Todes wegen“ (§ 1 Abs 3 StiftEG) bzw tw auch „Zuwendung von Todes wegen“ (§ 1 Abs 6 Z 3; § 5 Z 1 StiftEG). Ein unterschiedlicher Bedeutungsinhalt lässt sich dem Gesetz nicht entnehmen.

99) Zu dieser Befreiung ausführlich *Staringer*, Kapitalvermögen und Stiftungseingangssteuer, in FS Torggler (2013) 1167.

100) Gemeinnützigkeitsgesetz 2015 BGBl I 2015/160.

101) *Kampitsch/Petritz*, Steuerliche Auswirkungen des GG 2015, JEV 2016, 11 (16).

SCHLUSSTRICH

Bislang war die zivilrechtliche Rechtsnatur der Schenkung auf den Todesfall umstritten (Behandlung nach dem Ableben des Geschenkgebers als/wie ein Vermächtnis oder als Vertrag). Mit ErbRÄG 2015 wurde diese Zweifelsfrage zugunsten der Vertragstheorie geklärt. Die Behandlung der Schenkung auf den Todesfall im Abgabenrecht stellt den Rechtsanwender in den einzelnen Steuerarten vor unterschiedliche Problemstellungen. Während sie in der Ertragsteuer als stets unentgeltlicher Erwerb von Todes wegen iaR zur Buchwertfortführung (und bei Übernahme eines verlustverursachenden Betriebs auch zum Übergang eines Verlustvortrages des Geschenkgebers) führt

und auch in der Umsatzsteuer den unentgeltlichen Erwerben von Todes wegen (Erbschaft und vor allem Vermächtnis) gleichgestellt ist, ergeben sich vor allem in der Grunderwerbsteuer jedenfalls durch die zivilrechtliche Neuregelung Gesetzeslücken, die durch Analogie zu schließen sind. Der Gesetzgeber hat mit dem JStG 2018 auf diese Lücken bereits – wenn gleich nicht ausreichend – reagiert. Für den Bereich der Stiftungseingangssteuer ist die Schenkung auf den Todesfall als Erwerb/Zuwendung von Todes wegen zu behandeln, was vor allem bedeutet, dass die Steuerbefreiung für endbesteuertes Kapitalvermögen zur Anwendung gelangen kann.