

**Die schenkungsteuerlichen und ertragsteuerlichen
Auswirkungen grenzüberschreitender
Unternehmensübertragungen im Rahmen der
vorweggenommenen Erbfolge im Verhältnis zu
Österreich und der Schweiz**

DISSERTATION

zur Erlangung des akademischen Grades eines
Doktors der Wirtschaftswissenschaften
an der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät
der Julius-Maximilians-Universität

Würzburg

vorgelegt von
Dipl.-Kfm. Martin Brütsch
aus Singen

Juli 2008

Erstgutachter: Prof. Dr. Wolfgang Freericks

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XI
1 Einleitung.....	1
1.1 Problemstellung und Zielsetzung der Arbeit	4
1.2 Themenabgrenzung.....	8
1.3 Gang der Arbeit.....	9
2 Vermögensübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge.....	12
2.1 Begriffsdefinitionen	12
2.1.1 Schenkung unter Lebenden / Vorweggenommene Erbfolge.....	12
2.1.1.1 Nach deutschem Recht	12
2.1.1.1.1 Im Zivilrecht.....	12
2.1.1.1.1.1 Schenkung unter Lebenden	12
2.1.1.1.1.2 Gemischte Schenkung	15
2.1.1.1.1.3 Schenkung unter Auflage	16
2.1.1.1.1.4 Vorweggenommene Erbfolge.....	17
2.1.1.1.2 Im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht.....	18
2.1.1.1.3 Im Ertragsteuerrecht	20
2.1.1.2 Nach österreichischem Recht	22
2.1.1.2.1 Im Zivilrecht.....	22
2.1.1.2.1.1 Schenkung unter Lebenden	22
2.1.1.2.1.2 Gemischte Schenkung	23
2.1.1.2.1.3 Schenkung unter Auflage	23
2.1.1.2.1.4 Vorweggenommene Erbfolge.....	24
2.1.1.2.2 Im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht.....	26
2.1.1.2.3 Im Ertragsteuerrecht	28
2.1.1.3 Nach schweizerischem Recht	29
2.1.1.3.1 Im Zivilrecht.....	29
2.1.1.3.1.1 Schenkung unter Lebenden	29
2.1.1.3.1.2 Gemischte Schenkung	31
2.1.1.3.1.3 Schenkung unter Auflage	31
2.1.1.3.1.4 Vorweggenommene Erbfolge.....	32
2.1.1.3.2 Im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht.....	33
2.1.1.3.3 Im Ertragsteuerrecht	37
2.1.1.4 Zwischenergebnis	37
2.1.2 Nießbrauch.....	39
2.1.2.1 Das Rechtsinstitut des Nießbrauchs im deutschen Zivil- und Gesellschaftsrecht.....	40
2.1.2.1.1 Formen des Nießbrauchs	42

2.1.2.1.1	Nach dem wirtschaftlichen Hintergrund	42
2.1.2.1.2	Nach der Lastentragung.....	43
2.1.2.1.3	Nach dem Umfang der Befugnisse.....	43
2.1.2.1.4	Quotennießbrauch versus Bruchteilnießbrauch	43
2.1.2.1.2	Nießbrauch an einem (Einzel-)Unternehmen.....	44
2.1.2.1.3	Nießbrauch an einer Personengesellschaft.....	46
2.1.2.1.4	Nießbrauch an einer Kapitalgesellschaft.....	48
2.1.2.2	Das Rechtsinstitut des Fruchtgenusses im österreichischen Zivil- und Gesellschaftsrecht.....	50
2.1.2.2.1	Fruchtgenuss an einem (Einzel-)Unternehmen	52
2.1.2.2.2	Fruchtgenuss an einer Personengesellschaft	53
2.1.2.2.3	Fruchtgenuss an einer Kapitalgesellschaft	54
2.1.2.3	Das Rechtsinstitut der Nutznießung im schweizerischen Zivil- und Gesellschaftsrecht.....	55
2.1.2.3.1	Formen der Nutznießung.....	57
2.1.2.3.2	Nutznießung an einem (Einzel-)Unternehmen.....	58
2.1.2.3.3	Nutznießung an einer Personengesellschaft.....	59
2.1.2.3.4	Nutznießung an einer Kapitalgesellschaft.....	60
2.1.2.4	Zwischenergebnis.....	61
2.2	Übertragungsmöglichkeiten im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge.....	62
2.2.1	Unentgeltliche Übertragung	63
2.2.2	Entgeltliche Übertragung.....	63
2.2.3	Teilentgeltliche Übertragung.....	64
3	Schenkungsteuerliche Beurteilung der Vermögensübertragung.....	65
3.1	Schenkungsteuerliche Möglichkeiten der Vermögensübertragung	65
3.1.1	Nach deutschem Schenkungsteuerrecht	65
3.1.1.1	Gemischte Schenkung und Schenkung unter Leistungsaufgabe.....	67
3.1.1.1.1	Übertragung eines Betriebs bzw. Teilbetriebs	69
3.1.1.1.2	Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft	71
3.1.1.1.3	Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft.....	75
3.1.1.1.4	Verkehrswertermittlung der zugewendeten Vermögensgegenstände.....	76
3.1.1.2	Schenkungen unter Nutzungs- bzw. Duldungsaufgabe	77
3.1.1.2.1	Schenkungsteuerlicher Wert von Nutzungs- bzw. Duldungslasten	78
3.1.1.2.2	Abzugsbeschränkung gem. § 25 ErbStG.....	81
3.1.1.3	Mischfall.....	86
3.1.2	Nach österreichischem Schenkungsteuerrecht	86
3.1.2.1	Gemischte Schenkung	87
3.1.2.1.1	Übertragung eines Einzelunternehmens.....	89

3.1.2.1.2	Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft	89
3.1.2.1.3	Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft.....	90
3.1.2.1.4	Verkehrswertermittlung der zugewendeten Vermögensgegenstände.....	91
3.1.2.2	Schenkung unter Auflage	91
3.1.3	Nach schweizerischem Schenkungsteuerrecht	93
3.1.3.1	Gemischte Schenkung	95
3.1.3.2	Schenkung unter Auflage	96
3.1.4	Zwischenergebnis	100
3.2	Schenkungssteuerliche Bewertung des übertragenen Vermögens	102
3.2.1	Nach deutschem Schenkungsteuerrecht	102
3.2.1.1	Bewertungsstichtag	104
3.2.1.2	Bewertung inländischer Grundstücke	107
3.2.1.2.1	Bewertung unbebauter Grundstücke	107
3.2.1.2.2	Bewertung bebauter Grundstücke	108
3.2.1.2.3	Bewertung bebauter Gewerbegrundstücke.....	109
3.2.1.3	Bewertung eines inländischen Einzelunternehmens sowie von Anteilen an inländischen Personengesellschaften.....	109
3.2.1.4	Bewertung von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften	111
3.2.1.5	Freibetrag und Bewertungsabschlag gem. § 13a ErbStG.....	114
3.2.1.6	Bewertung von Auslandsvermögen.....	117
3.2.1.6.1	Verfassungsrechtliche Bedenken	117
3.2.1.6.2	Europarechtliche Bedenken.....	118
3.2.1.7	Bewertung einer inländischen Betriebsstätte	122
3.2.1.8	Bewertung von Belastungen.....	122
3.2.1.9	Vorgaben des BVerfG hinsichtlich der Bewertung.....	123
3.2.1.10	Geplante Änderungen.....	125
3.2.1.10.1	Allgemeines zur geplanten Änderung der Bewertung des übertragenen Vermögens	126
3.2.1.10.2	Bewertung des Betriebsvermögens	127
3.2.1.10.3	Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften.....	132
3.2.1.10.4	Bewertung des Grundvermögens	139
3.2.1.10.5	Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermieteter Grundstücke.....	142
3.2.1.10.6	Bewertung lebenslänglicher Nutzungen und Leistungen..	142
3.2.2	Nach österreichischem Schenkungsteuerrecht	142
3.2.2.1	Bewertungsstichtag	144
3.2.2.2	Bewertung inländischer Grundstücke	144
3.2.2.3	Bewertung eines Einzelunternehmens sowie von Anteilen an einer Personengesellschaft	146
3.2.2.4	Bewertung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft	149

3.2.2.5	Freibetrag gem. § 15a öErbStG.....	151
3.2.2.6	Bewertung von Auslandsvermögen.....	154
3.2.2.7	Bewertung von Belastungen.....	155
3.2.2.8	Vorgaben des Verfassungsgerichtshofs hinsichtlich der Bewertung	156
3.2.2.9	Geplante Änderungen.....	157
3.2.3	Nach schweizerischem Schenkungsteuerrecht	160
3.2.3.1	Bewertungsstichtag	160
3.2.3.2	Bewertung von Grundstücken des Privat- und Geschäftsvermögens.....	161
3.2.3.3	Bewertung eines Einzelunternehmens sowie von Anteilen an einer Personengesellschaft	162
3.2.3.4	Bewertung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft	163
3.2.3.5	Bewertung von Belastungen.....	164
3.2.4	Zwischenergebnis	165
3.3	Schenkungssteuerliche Auswirkungen beim Vermögensübernehmer	168
3.3.1	Nach deutschem Schenkungsteuerrecht	168
3.3.1.1	Steuerklasse	169
3.3.1.2	Persönlicher Freibetrag.....	169
3.3.1.3	Schenkungssteuertarif.....	170
3.3.1.3.1	Härteausgleich	171
3.3.1.3.2	Tarifbegrenzung	171
3.3.1.3.3	Jahresbesteuerung.....	172
3.3.1.3.4	Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlast.....	172
3.3.1.4	Geplante Änderungen.....	173
3.3.1.4.1	Persönlicher Freibetrag.....	173
3.3.1.4.2	Steuertarif.....	174
3.3.1.4.3	Tarifbegrenzung	174
3.3.1.4.4	Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlast.....	175
3.3.1.4.5	Zwischenergebnis.....	176
3.3.2	Nach österreichischem Schenkungsteuerrecht	176
3.3.2.1	Steuerklasse	177
3.3.2.2	Persönlicher Freibetrag.....	177
3.3.2.3	Schenkungssteuertarif.....	178
3.3.2.4	Besteuerung bei Fruchtgenuss und wiederkehrenden Leistungen	179
3.3.3	Nach schweizerischem Schenkungsteuerrecht	180
3.3.3.1	Persönlicher Freibetrag.....	180
3.3.3.2	Schenkungssteuertarif.....	181
3.3.3.2.1	Grundtarif und Zuschläge.....	181
3.3.3.2.2	Steuerermäßigung.....	182
3.3.3.3	Besteuerung bei Nutznießung und wiederkehrenden Leistungen	183
3.3.3.4	Abgrenzung des interkantonalen Besteuerungsrechts.....	183
3.3.4	Zwischenergebnis	185

4 Ertragsteuerliche Beurteilung der Vermögensübertragung	188
4.1 Nach deutschem Ertragsteuerrecht	188
4.1.1 Abgrenzung privater Versorgungsleistungen von Unterhaltsleistungen und von wiederkehrenden Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung.....	190
4.1.1.1 Versorgungsleistungen	190
4.1.1.2 Unterhaltsleistungen.....	199
4.1.1.3 Wiederkehrenden Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung.....	200
4.1.2 Unentgeltliche Übertragung	202
4.1.2.1 Übertragung eines Einzelunternehmens sowie von Anteilen an einer Personengesellschaft	202
4.1.2.2 Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft.....	209
4.1.2.3 Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern.....	210
4.1.2.4 Unentgeltliche Übertragung gegen Versorgungsleistungen.....	212
4.1.2.5 Unentgeltliche Übertragung gegen Unterhaltsleistungen.....	217
4.1.2.6 Unentgeltliche Übertragung im Rahmen von Nießbrauchsgestaltungen.....	219
4.1.3 Entgeltliche Übertragung.....	226
4.1.3.1 Einmalige Gegenleistungen.....	227
4.1.3.2 Wiederkehrende Gegenleistungen.....	229
4.1.4 Teilentgeltliche Übertragung.....	233
4.1.5 Zwischenergebnis	239
4.2 Nach österreichischem Ertragsteuerrecht	242
4.2.1 Besteuerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften.....	243
4.2.2 Besteuerung von Kapitalgesellschaften.....	245
4.2.3 Abgrenzung außerbetrieblicher Versorgungsrenten von Unterhaltsrenten und von Kaufpreisrenten	249
4.2.3.1 Außerbetriebliche Versorgungsrente.....	251
4.2.3.2 Unterhaltsrente	253
4.2.3.3 Kaufpreisrenten	255
4.2.4 Unentgeltliche Übertragung	256
4.2.4.1 Übertragung eines Einzelunternehmens sowie von Anteilen an einer Personengesellschaft	256
4.2.4.2 Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft.....	258
4.2.4.3 Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern.....	258
4.2.4.4 Unentgeltliche Übertragung gegen außerbetriebliche Versorgungsrente.....	259
4.2.4.5 Unentgeltliche Übertragung gegen Unterhaltsrente.....	260
4.2.4.6 Unentgeltliche Übertragung im Rahmen von Fruchtgenussgestaltungen	262
4.2.5 Entgeltliche Übertragung.....	267
4.2.5.1 Übertragung eines Einzelunternehmens sowie von Anteilen an einer Personengesellschaft	268
4.2.5.2 Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft.....	270

4.2.5.3	Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern.....	271
4.2.5.4	Übertragung gegen Kaufpreisrente	272
4.2.6	Teilentgeltliche Übertragung	276
4.3	Nach schweizerischem Ertragsteuerrecht	277
4.3.1	Besteuerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften.....	278
4.3.2	Besteuerung von Kapitalgesellschaften.....	282
4.3.3	Abgrenzung dauernder Lasten von Unterhaltsleistungen und von wiederkehrenden Leistungen.....	285
4.3.4	Unentgeltliche Übertragung	287
4.3.4.1	Übertragung eines Einzelunternehmens sowie von Anteilen an einer Personengesellschaft	287
4.3.4.2	Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft.....	287
4.3.4.3	Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern.....	288
4.3.4.4	Unentgeltliche Übertragung im Rahmen von Nutznießungsgestaltungen.....	289
4.3.5	Entgeltliche Übertragung.....	292
4.3.5.1	Übertragung eines Einzelunternehmens sowie von Anteilen an einer Personengesellschaft	292
4.3.5.2	Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft.....	293
4.3.5.3	Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern.....	296
4.3.6	Teilentgeltliche Übertragung.....	297
4.4	Zwischenergebnis	298
5	Zivilrechtliche Grundlagen bei grenzüberschreitenden Vermögensübertragungen	302
5.1	Deutsches internationales Privatrecht	302
5.2	Österreichisches internationales Privatrecht.....	303
5.3	Schweizerisches internationales Privatrecht.....	304
5.4	Zwischenergebnis	305
6	Schenkungssteuerliche und ertragsteuerliche internationale Doppelbesteuerung	308
6.1	Begriff der internationalen Doppelbesteuerung.....	308
6.2	Ursachen der schenkungssteuerlichen internationalen Doppelbesteuerung.....	308
6.2.1	Persönliche Steuerpflicht nach deutschem Schenkungssteuerrecht.....	308
6.2.1.1	Unbeschränkte Schenkungssteuerpflicht	309
6.2.1.2	Erweitert unbeschränkte Schenkungssteuerpflicht	309
6.2.1.3	Beschränkte Schenkungssteuerpflicht	310
6.2.1.4	Erweitert beschränkte Schenkungssteuerpflicht gem. § 4 AStG	310
6.2.1.5	Umfang der Besteuerung.....	311
6.2.1.5.1	Weltvermögen	311
6.2.1.5.2	Inlandsvermögen gem. § 121 BewG	312
6.2.1.5.3	Erweitertes Inlandsvermögen gem. § 4 AStG.....	313
6.2.2	Persönliche Steuerpflicht nach österreichischem Schenkungssteuerrecht.....	314
6.2.2.1	Unbeschränkte Schenkungssteuerpflicht	314

6.2.2.2	Beschränkte Schenkungsteuerpflicht	315
6.2.2.3	Umfang der Besteuerung	315
6.2.2.3.1	Weltvermögen	315
6.2.2.3.2	Inlandsvermögen gem. § 6 Abs. 1 Z 2 öErbStG	316
6.2.3	Persönliche Steuerpflicht nach schweizerischem Schenkungsteuerrecht	317
6.2.3.1	Unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht	317
6.2.3.2	Beschränkte Schenkungsteuerpflicht	318
6.2.3.3	Erweitert beschränkte Schenkungsteuerpflicht	318
6.2.3.4	Umfang der Besteuerung	319
6.2.3.4.1	Weltvermögen	319
6.2.3.4.2	Inlandsvermögen gem. § 2 Abs. 1 lit. c) ESchG	319
6.2.3.4.3	Erweitertes Inlandsvermögen gem. § 2 Abs. 2 ESchG	320
6.2.4	Zwischenergebnis	320
6.3	Ursachen der ertragsteuerlichen internationalen Doppelbesteuerung	323
6.3.1	Persönliche Steuerpflicht nach deutschem Einkommensteuerrecht	324
6.3.1.1	Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht	324
6.3.1.2	Beschränkte Einkommensteuerpflicht	325
6.3.2	Persönliche Steuerpflicht nach österreichischem Einkommensteuerrecht	328
6.3.2.1	Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht	328
6.3.2.2	Beschränkte Einkommensteuerpflicht	330
6.3.3	Persönliche Steuerpflicht nach schweizerischem Einkommensteuerrecht	333
6.3.3.1	Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht	333
6.3.3.2	Beschränkte Einkommensteuerpflicht	335
6.3.4	Zwischenergebnis	338
6.4	Möglichkeiten zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung	341
6.4.1	Vermeidung der schenkungsteuerlichen internationalen Doppelbesteuerung	342
6.4.1.1	Nationale Regelung im deutschen Schenkungsteuerrecht	342
6.4.1.2	Nationale Regelung im österreichischen Schenkungsteuerrecht	348
6.4.1.3	Nationale Regelung im schweizerischen Schenkungsteuerrecht	352
6.4.1.4	Bilaterale Regelung zwischen Deutschland und Österreich	353
6.4.1.5	Bilaterale Regelung zwischen Deutschland und der Schweiz	355
6.4.1.6	Zwischenergebnis	365
6.4.2	Vermeidung der ertragsteuerlichen internationalen Doppelbesteuerung	370
6.4.2.1	Nationale Regelung im deutschen Ertragsteuerrecht	370
6.4.2.2	Nationale Regelung im österreichischen Ertragsteuerrecht	375
6.4.2.3	Nationale Regelung im schweizerischen Ertragsteuerrecht	377
6.4.2.4	Bilaterale Regelung zwischen Deutschland und Österreich	378
6.4.2.5	Bilaterale Regelung zwischen Deutschland und der Schweiz	384
6.4.2.6	Zwischenergebnis	393
7	Schlussbetrachtung	397

Literaturverzeichnis	CDII
Urteilsregister Deutschland	CDXLIX
Urteilsregister Österreich.....	CDLVII
Urteilsregister Schweiz.....	CDLX
Urteilsregister Europäischer Gerichtshof.....	CDLXI
Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen.....	CDLXII
Verzeichnis der Gesetzesmaterialien	CDLXVII
Verzeichnis der Bundestags-Drucksachen	CDLXXII
Verzeichnis der Bundesrats-Drucksachen	CDLXXII
Verzeichnis sonstiger Quellen.....	CDLXXIII

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Auffassung
a.a.O.	am angegebenen Ort
ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (Österreich)
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AcP	Archiv für die civilistische Praxis
AktG	Aktiengesetz
AntBVBewV	Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung
AO	Abgabenordnung
AÖF	Amtsblatt der österreichischen Finanzverwaltung
Art.	Artikel
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgabenrecht
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
AZ	Aktenzeichen
B	Beschluss
BAO	Bundesabgabenordnung (Österreich)
BauGB	Baugesetzbuch
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBEV	BeraterBrief Erben und Vermögen (Zeitschrift)
BBG	Budgetbegleitgesetz (Österreich)
Bd.	Band
BeckRS	Beck'sche Rechtsdatenbank
BewG	Bewertungsgesetz
BewG-E	Entwurf des Bewertungsgesetzes
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BG	Bundesgericht (Schweiz)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichts

BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofes in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
CHF	Schweizer Franken
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBG	Bundesgesetz über die direkte Steuer (Schweiz)
Dez.	Dezember
DNotZ	Deutsche Notar-Zeitschrift (Zeitschrift)
Dok.-Nr.	Dokumentnummer
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht - Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
E	Entscheidung
ecolex	Fachzeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
EFD	Eidgenössisches Finanzdepartement
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EG	Vertrag der Europäischen Union
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
Einl.	Einleitung
ErbSt-DBA-CH	Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer
ErbSt-DBA-Ö	Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich
ErbStB	Der Erbschafts-Steu-Berater (Zeitschrift)
ErbStG	Erbschaftsteuerengesetz
ErbStG-E	Entwurf des Erbschaftsteuerengesetzes

ErbStH	Erbschaftsteuer-Hinweise
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien
ErbStRG	Erbschaftsteuerreformgesetz
ErbBstg	Ertragfolgeb Besteuerung (Zeitschrift)
ESchG	Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz des Kantons Zürich
Est-DBA-CH	Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz auf dem Gebiet des Einkommens
Est-DBA-Ö	Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich auf dem Gebiet des Einkommens
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
EstR	Einkommensteuerrichtlinien
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
F.	Fach
Febr.	Februar
FG	Finanzgericht
FJ	Finanzjournal (Zeitschrift)
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
gem.	gemäß
GesRZ	Der Gesellschafter – Zeitschrift für Gesellschafts- und Unternehmensrecht (Zeitschrift)
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
Gr.	Gruppe
GrBewV	Grundvermögensbewertungsverordnung
grds.	grundsätzlich
GrS	Großer Senat des BFH

h.M.	herrschende Meinung
HGB	Handelsgesetzbuch
HöfeO	Höfeordnung
hrsg.	herausgegeben
HS	Halbsatz
i.d.R.	in der Regel
i.S.d.	im Sinne des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
INF	Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
IPRG	Bundesgesetz über das internationale Privatrecht (Schweiz)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
JBl.	Juristische Blätter (Zeitschrift)
JStG	Jahressteuergesetz
KÖSDI	Kölner Steuerialog (Zeitschrift)
KS	Kreisschreiben
KStG	Körperschaftsteuergesetz
lit.	Buchstabe
lt.	laut
LuFBewV	Bewertungsverordnung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
MSchG	Markenschutzgesetz (Schweiz)
n.v.	nicht veröffentlicht
NJW	Neue Juristische Wochenzeitschrift (Zeitschrift)
NJW-RR	NJW-Rechtsprechungsreport (Zeitschrift)

Nov.	November
Nr.	Nummer
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
o.V.	ohne Verfasser
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OECD-MA-ErbSt	ErbSt-OECD-Musterabkommen
öBewB	Bewertungsgesetz (Österreich)
öBGBL.	Bundesgesetzblatt (Österreich)
öErbStG	Erbschaftsteuergesetz (Österreich)
öEStG	Einkommensteuergesetz (Österreich)
öEStR	Einkommensteuerrichtlinien (Österreich)
öIPRG	Bundesgesetz über das internationale Privatrecht (Österreich)
öKStG	Körperschaftsteuergesetz (Österreich)
öKStR	Körperschaftsteuerrichtlinien (Österreich)
öLStR	Lohnsteuerrichtlinien (Österreich)
öVStR	Vermögensteuerrichtlinien (Österreich)
ÖStZ	Österreichische Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
OGH	Oberster Gerichtshof
Okt.	Oktober
OR	Obligationenrecht (Schweiz)
Pkt.	Punkt
PWC	PriceWaterhouseCooper
R	Richtlinie
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft (Zeitschrift)
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGH	Reichsgerichtshof
RGHZ	Entscheidungssammlung des RGH in Zivilsachen
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
RStBl.	Reichssteuerblatt

Rz.	Randziffer
S.	Seite; bei Gesetzesangaben: Satz
SBV	Sonderbetriebsvermögen
SchenkMG	Schenkungs meldegesetz (Österreich)
SJZ	Schweizerische Juristen-Zeitung (Zeitschrift)
sog.	so genannte
SSK	Schweizerische Steuerkonferenz
ST	Der Schweizer Treuhänder (Zeitschrift)
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StHG	Steuerharmonisierungsgesetz (Schweiz)
StR	Steuer Revue (Zeitschrift)
StRefG	Steuerreformgesetz
StuB	Steuer und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
U	Urteil
u.a.	und andere bzw. unter anderem
UFS	Unabhängiger Finanzsenat (Österreich)
UGB	Unternehmensgesetzbuch (Österreich)
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht (Zeitschrift)
v.	von bzw. vom
VfGH	Verfassungsgerichtshof
vgl.	Vergleiche
VStG	Vermögensteuergesetz
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
VZ	Veranlagungszeitraum
WertV	Wertermittlungsverordnung
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)

Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel
ZErB	Zeitschrift für die Steuer- und Erbrechtspraxis (Zeitschrift)
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge (Zeitschrift)
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch (Schweiz)
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
ZSR	Zeitschrift für Schweizerisches Recht (Zeitschrift)
zzgl.	zuzüglich

1 Einleitung

Die steuerorientierte Gestaltung der Unternehmensnachfolge hat in den letzten Jahren nicht nur im nationalen, sondern auch im internationalen Kontext erheblich an Bedeutung gewonnen. Dies ist wiederum auf eine Vielzahl von Gründen gesellschaftsrechtlicher, politischer, wirtschaftlicher und rechtlicher Art zurückzuführen.

Von 1950 bis 2006 ist das jährliche Erbschaftsteueraufkommen von 26,4 Mio. DM auf 3,76 Mrd. € angestiegen.¹ Gleichzeitig ist das Einnahmenvolumen für den Fiskus im Verhältnis zum Gesamtbetrag des Steueraufkommens in den letzten Jahrzehnten immer unbedeutender geworden,² was auch im internationalen Vergleich gilt.³ Bei einem Steuertarif von bis zu 50% des Nettoerwerbs kann jedoch die Erbschaft- oder Schenkungsteuerbelastung im Einzelfall eine erhebliche finanzielle Belastung darstellen, die zur Begleichung der Steuerschulden eine Zerschlagung und/oder Veräußerung eines Teils des übertragenen Vermögens erfordern, was zur Realisierung der stillen Reserven führt und somit eine weitere Steuerbelastung auslösen kann, was im Hinblick auf die Übertragung von Unternehmensvermögen den Fortbestand des Unternehmens gefährden kann.⁴

Hauptursache für das wachsende Steueraufkommen ist zum einen die demographische Entwicklung, die sich in einer Überalterung der Nachkriegsgeneration bei gleichzeitig stark zunehmendem Geburtenrückgang zusammenfassen lässt.⁵ Zum anderen hat die Nachkriegsgeneration aufgrund der gestiegenen Lebenserwartung über einen längeren Zeitraum Vermögen angesammelt und konnte darüber hinaus in der Aufbauphase nach dem zweiten Weltkrieg innerhalb relativ kurzer Zeit beträchtliches Vermögen in den Boomjahren der Wirtschaftswunderjahre erwirtschaften.⁶ Damit erhöht sich nicht nur die Anzahl der Erbfälle in den nächsten

¹ Vgl. Statistisches Bundesamt Deutschland.

² Für das Jahr 2006 liegt der Anteil bei 0,7% des Gesamtsteueraufkommens i.H.v. 488.444 Mio. €.

³ Vgl. Goodman, Wolfe: Generalbericht zum Congrès International des droit financier et fiscal, London 1985, S. 118 f.

⁴ Vgl. Lösel, Martin: Die Vermögensübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge – Eine Untersuchung der einkommensteuerlichen Vorteilhaftigkeit der synallagmatischen Leistungsbeziehung, Hamburg 2004, S. 2; Watrin, Christoph: Erbschaftsteuerplanung internationaler Familienunternehmen, Düsseldorf 1997, S. 7-9.

⁵ Aus den statistischen Jahrbüchern für die Bundesrepublik der vergangenen Jahre ergibt sich, dass bei kontinuierlich steigender Differenz zwischen Geborenen und Sterbenden die Anzahl der Geburten im Vergleich zum Vorjahr im Schnitt um 2,5% zurückgehen.

⁶ Vgl. Arlt, Bernhard: Internationale Erbschaft- und Schenkungsteuerplanung, Herne/Berlin 2001, S. 1 f.; Watrin, Christoph: a.a.O., S. 4 f.

Jahren, sondern auch der Wert des übertragenen Vermögens.⁷ Hierbei ist jedoch zu beachten, dass von den geschätzten jährlich 70.000 anstehenden Unternehmensübertragungen in den kommenden Jahren lediglich 7.000 Übertragungen zum Erbschaftssteueraufkommen beitragen werden, so dass in nur rund 10% der Fälle mit einer erheblichen Erbschaftsteuerbelastung zu rechnen ist.⁸

Aus rechtlicher Sicht haben insbesondere die beiden Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts aus den Jahren 1995 und 2006 den Stellenwert der Erbschaftsteuer im Hinblick auf die Frage nach deren Verfassungsmäßigkeit erhöht.⁹ In beiden Fällen wurde die Bewertung von Teilen des übertragenen Vermögens für verfassungswidrig erklärt. Des Weiteren steht im Moment aufgrund des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.2006 noch die Reform des Erbschaftsteuergesetzes aus, welche aufgrund der vom Bundesverfassungsgericht gewährten Übergangsfrist bis spätestens 31.12.2008 erfolgen muss.

Die zunehmende Globalisierung und Internationalisierung der Wirtschaft durch Öffnung von immer mehr Märkten für Industrie, Handel und Dienstleistungen aufgrund des Wegfalls politischer Grenzen z.B. in Osteuropa und die fortschreitende EU-Osterweiterung tragen zu einer neuen Mobilität von Mensch und Kapital bei. Dies führt dazu, dass sich nicht nur Unternehmen, sondern auch Privatpersonen zunehmend über die nationalen Grenzen hinweg betätigen. Für das internationale Erbschaftsteuerrecht bedeutet dies, dass einerseits das übertragene Vermögen internationaler wird, indem Inländer auch Auslandsvermögen besitzen bzw. Ausländer im Inland Investitionen tätigen und andererseits immer häufiger Vermögensüberträger und Übernehmer in unterschiedlichen Ländern leben oder gleichzeitig in mehreren Ländern einen Wohnsitz haben.¹⁰

⁷ Experten rechnen damit, dass allein bis zum Jahr 2009 rund 16% des gesamten deutschen Privatbesitzes an Geld- und Grundvermögen vererbt werden. Vgl. Söffing, Matthias / Völkers, Heinrich / Weinmann, Norbert: Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, 2. Aufl., München 2003, Abschn. A IV, Rz. 4.

⁸ Entsprechend der Zahlen des Instituts für Mittelstandsforschung. Vgl. Stellungnahme der Bundesregierung zur Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates, in: BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, Anlage 3, S. 1. Dieses Verhältnis der eine Steuerbelastung auslösenden Übertragungsfälle gilt auch für die letzten Jahre. Vgl. Küper, Antonia: Doppelbesteuerung und europarechtliche Meistbegünstigung bei Erbschaften und Schenkungen – Schützt der EG-Vertrag vor abkommensrechtlicher Ungleichbehandlung bei deutsch-ausländischen Erbschaftsteuerfällen?, Münster 2004, S. 26. Dies hängt auch damit zusammen, dass die Zahl der kleineren Gewerbebetriebe aufgrund der wachsenden Konzentration in der Wirtschaft in den vergangenen Jahrzehnten abgenommen hat. Vgl. Olzen, Dirk: Vorweggenommene Erbfolge in historischer Sicht, Berlin 1988, S. 17.

⁹ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, DSfR 2007, S. 235; BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, 2 BvL 552/91, DSfR 1995, S. 1348.

¹⁰ Vgl. Kardekewitz, Stefan: Erbschaftsteuerliche Probleme und Gestaltungsmöglichkeiten bei grenzüberschreitenden Erbfällen, Aachen 2005, S. 1; Watrin, Christoph: a.a.O., S. 1-3.

Diese fortschreitende Internationalisierung wird in den nächsten Jahren zu einem Anstieg der internationalen Erbschaft- und Schenkungsteuerfälle führen.¹¹ Aufgrund weitreichender nationaler Besteuerungsanknüpfungspunkte werden vermehrt Doppelbesteuerungsprobleme auftreten, die nur in eingeschränktem Umfang unilateral im nationalen Gesetz und bilateral mangels eines ausreichenden Netzes an Doppelbesteuerungsabkommen beseitigt werden, so dass neben dem nationalen immer häufiger auch das internationale Erbschaftsteuerrecht an Bedeutung gewinnen wird.¹²

In diesem Zusammenhang wird bei grenzüberschreitenden Vermögensübertragungen innerhalb der EU auch zunehmend das Europarecht eine entscheidende Rolle spielen, denn die durch das nationale Steuergesetz verursachte Doppelbesteuerung und deren unzureichende Beseitigung auf unilateraler oder bilateraler Ebene darf den Steuerpflichtigen nicht in seiner Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 56 EG) oder Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG) einschränken.¹³ Dem EuGH wurden deshalb in den letzten Jahren vermehrt nationale Vorschriften des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes mit der Frage nach deren Europarechtskonformität vorgelegt.¹⁴

Die steigende Lebenserwartung, die zunehmende Komplexität der Lebensverhältnisse und der Wunsch nach einer arbeitsunabhängigen Gestaltung des Lebensabends sollten beim Unternehmer zu der Erkenntnis führen, dass mit der Übertragung des Unternehmensvermögens nicht bis zum Todeszeitpunkt abgewartet, sondern vielmehr eine gleitende Nachfolgeregelung mit der Zielsetzung eines gesicherten Fortbestandes der Vermögensmasse zu Lebzeiten erreicht werden sollte.¹⁵ Im Rahmen der Unternehmensnachfolge hat der Unternehmer mehrere Aspekte zu berücksichtigen. Hierzu zählen u.a. die Auswahl des geeigneten Nachfolgers, der richtige Zeitpunkt der Unternehmensübergabe, die finanzielle

¹¹ Vgl. Küper, Antonia: a.a.O., S. 33; Watrin, Christoph: a.a.O., S. 5. In Deutschland rechnet das Institut für Mittelstandsforschung mit jährlich 70.000 Unternehmensübertragungen in den kommenden Jahren. Vgl. BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, Anlage 3, S. 1. Für die Schweiz wird in den nächsten fünf Jahren mit 57.000 Unternehmensübertragungen gerechnet. Vgl. Verein KMU-Next der Schweizerischen Eidgenossenschaft, <http://www.kmu.admin.ch/themen/00158/00161/index.html?lang=de>.

¹² Vgl. Wacker, Wilhelm: Internationale Besteuerung von Schenkungs- und Erbfällen, in: IStR 1998, S. 33; Goodman, Wolfe: Generalbericht ..., a.a.O., S. 119-121, 164-166.

¹³ Vgl. Nekola, Michaela: Der Einfluss des Europarechts auf das Erbschaftsteuerrecht, Konstanz 2000, S. 12 f.; Küper, Antonia: a.a.O., S. 34 f.

¹⁴ Der EuGH hat erstmals im Jahr 2003 in der Rechtssache „Barbier“ ein Urteil auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer gefällt.

¹⁵ Vgl. Echer, Bernhard: Echer, Bernhard: Antizipierte Erbfolge, Berlin 1980, S. 36.

Gleichstellung weiterer Nachkommen im Hinblick auf den Pflichtteilsanspruch sowie die finanzielle Absicherung hinsichtlich seiner eigenen Altersvorsorge.

Bei der Vermögensnachfolge handelt es sich somit um einen sehr komplexen Vorgang, bei dem zahlreiche erb-, gesellschafts- und steuerrechtliche Aspekte nicht nur auf nationaler, sondern immer häufiger auch auf internationaler Ebene eng miteinander verzahnt sind, wodurch das Finden einer optimalen Lösung erschwert wird, die des Weiteren über den zu betrachtenden Einzelfall hinaus auf andere Fälle nicht ohne Weiteres übertragbar ist.¹⁶

1.1 Problemstellung und Zielsetzung der Arbeit

Hat sich der Unternehmer dazu durchgerungen, die sich erst mit seinem Tod stellende Frage der Vermögens- und Unternehmensnachfolge bereits zu Lebzeiten im Rahmen einer Vorwegnahme des Erbfalls durchzuführen, so zeigt sich zunächst das auf Ebene des Zivilrechts die vorweggenommene Erbfolge im BGB nicht geregelt ist. Das Erbrecht ist historisch bedingt durch die unbeschränkte Testierfreiheit des Erblassers einerseits und dem Familienerbrecht im Hinblick auf die notwendige Beteiligung der Angehörigen am Nachlass andererseits geprägt.¹⁷ Die gestiegene Lebenserwartung führt dazu, dass es nicht nur eine immer länger werdende Ruhestandsphase des abtretenden Unternehmers und ggf. seines Ehepartners finanziell abzusichern gilt, sofern im Zeitraum der Erwerbsphase keine anderweitigen Grundlagen für eine private oder gesetzliche Altersvorsorge getroffen wurden, sondern dass auch die eigenen Nachkommen als potentielle Nachfolger in vielen Fällen nicht mehr am Anfang, sondern bereits in der Mitte ihres Erwerbslebens stehen, eigenes Vermögen haben und u.U. selbst unternehmerisch tätig sind. Diese veränderten Lebensverhältnisse führen dazu, dass durch lebzeitige Verfügungen flexiblere Möglichkeiten zur Vorwegnahme der Erbfolge bestehen, als dies durch Gestaltungen im Rahmen des Erbrechts vom Gesetzgeber ermöglicht wird.¹⁸

Im internationalen Vergleich zeigt sich, dass der Nachlassplanung (sog. *estate planning*) in Deutschland noch zu wenig Aufmerksamkeit beigemessen wird, obwohl gerade eine gelungene Unternehmensnachfolge aus volkswirtschaftlichen Gründen

¹⁶ Vgl. Lösel, Martin: a.a.O., S. 5 f.; Sonneborn, Andrea: Besteuerung der Unternehmenserbfolge – ertragsteuerliche Konsequenzen und ihre Vernetzung im Steuersystem, Bielefeld 1996, S. 14-16; Obermeier, Arnold: Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung – steuersparende Gestaltungen bei Einkommen-, Umsatz-, Erbschaft- und Grunderwerbsteuer, 2. Aufl., Herne/Berlin 1995, Rz. 5 f.

¹⁷ Vgl. Olzen, Dirk: Vorweggenommene Erbfolge in historischer Sicht, Berlin 1988, S. 13 f.

¹⁸ Vgl. Olzen, Dirk: a.a.O., S. 16-19.

im Hinblick auf die Sicherung der Arbeitsplätze von entscheidender Bedeutung ist, da es ansonsten zur Liquidation und Zerschlagung des Unternehmens kommen kann, welche häufig in Folge von Erbstreitigkeiten ausgelöst werden. Daneben spielen bei der Bewältigung einer erfolgreichen Unternehmensübergabe immer häufiger auch psychologische Aspekte eine Rolle.¹⁹

Bei näherer Betrachtung zeigt sich, dass bei der Vermögensübertragung durch Schenkung unter Lebenden keine strikte Trennung zwischen der schenkungsteuerlichen Belastung einerseits und der ertragsteuerlichen Belastung andererseits vorgenommen werden kann.²⁰ Denn zum einen erfolgen die Vermögensübertragungen in der Praxis nicht grundsätzlich voll unentgeltlich, denn neben einmaligen Abstandszahlungen, Schuldübernahmen oder Gleichstellungszahlungen werden häufig auch wiederkehrende Nutzungen und Leistungen in Zusammenhang mit der vorweggenommenen Erbfolge vereinbart, die zu teilentgeltlichen Rechtsgeschäften führen und daher zumindest anteilig ein Veräußerungsgeschäft darstellen können.²¹ Hierbei kommt dem Rechtsinstitut der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen eine besondere Bedeutung zu, da sowohl in Deutschland als auch in Österreich der Gesetzgeber in jüngster Vergangenheit insoweit Einschränkungen vorgenommen hat. Zum anderen führt die ertragsteuerliche Realisierung der stillen Reserven bei der Vermögensübertragung nicht zwangsläufig schenkungsteuerrechtlich zu einer gemischten Schenkung. Aufgrund der unterschiedlichen Gestaltungsmöglichkeiten bei der vorweggenommenen Erbfolge können die stillen Reserven entweder beim Überträger im Rahmen eines Veräußerungsvorgangs eine Ertragsteuerbelastung und/oder beim Erwerber in Abhängigkeit der Bewertung des Vermögens eine Schenkungsteuerbelastung auslösen.²² In der Regel gehen jedoch die stillen Reserven bei unentgeltlichen Übertragungsvorgängen auf den Erwerber über und stellen bei ihm neben der schenkungsteuerlichen Belastung eine latente Einkommensteuerbelastung dar.²³ Darüber hinaus kann durch wiederkehrende Nutzungen und Leistungen nicht nur eine einmalige Ertragsteuerbelastung im

¹⁹ Vgl. Baumann, Hanspeter: Psychologische und organisatorische Aspekte der Nachfolge in Familienunternehmen, in: ST 2007, S. 323 f., 326 f.; Heyeres, Ralf: Zusammenwirken von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer als Gestaltungsproblem der Unternehmensnachfolge, Köln 1996, S. 4.

²⁰ Vgl. Heinz, Carsten: Vermögensübergänge im Spannungsfeld von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer – Ansätze einer systemkonformen Ausgestaltung der Besteuerung im Erb- und Schenkungsfall, Aachen 2003, S. 1.; Heyeres, Ralf: a.a.O., S. 5 f.

²¹ Vgl. Lösel, Martin: a.a.O., S. 6.

²² Vgl. Heyeres, Ralf: a.a.O., S. 4 f.

²³ Vgl. Heinz, Carsten: a.a.O., S. 1 f.

Zeitpunkt der Übertragung, sondern auch eine laufende Steuerbelastung nach Vollzug der Vermögensübergabe ausgelöst werden. Des Weiteren können ertrag- und schenkungsteuerliche Begünstigungen negative steuerliche Folgen für den Erwerber und/oder den Überträger auslösen, wenn Behaltensfristen nicht eingehalten werden.²⁴ Somit sind bei einer steuerlichen Optimierung der Unternehmensnachfolge neben der Schenkungsteuerbelastung die ertragsteuerlichen Auswirkungen auf Seiten des Überträgers als auch des Übernehmers mit zu berücksichtigen.

Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten kann es darüber hinaus zu einer schenkungsteuerlichen und/oder ertragsteuerlichen internationalen Doppelbesteuerung kommen.²⁵ Eine internationale Doppelbesteuerung wird im Hinblick auf eine grenzüberschreitende Vermögensübertragung nicht nur dadurch ausgelöst, dass sich Teile des Unternehmensvermögen sowohl in Deutschland als auch im Ausland befinden, sondern auch dann, wenn das gesamte Unternehmensvermögen ausschließlich im Inland oder Ausland belegen ist und der Vermögensüberträger und/oder der Erwerber einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Ausland haben. Die internationale Doppelbesteuerung hat hierbei unterschiedliche ertragsteuerliche und schenkungsteuerliche Auswirkungen, je nachdem, ob unilaterale oder bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zur Anwendung kommen und um welche Rechtsform es sich beim übertragenen Unternehmensvermögen handelt sowie welche Unternehmensteile ggf. im Ausland belegen sind.

Die fortschreitende Globalisierung, die damit einhergehende Mobilität von Personen und Kapital sowie der gestiegene Wohlstand der letzten Jahrzehnte führen dazu, dass aufgrund sowohl der persönlichen als auch der unternehmerischen Verhältnisse Doppelbesteuerungstatbestände in zunehmendem Maße ausgelöst werden können, da es keine Seltenheit mehr darstellt, wenn z.B. der Unternehmer im Hinblick auf seinen Ruhestand seinen Wohnsitz ins Ausland verlagert hat, der Überträger sowie die Nachkommen neben einem Wohnsitz in Deutschland auch im benachbarten Ausland über einen Wohnsitz verfügen oder aus unternehmerischer Sicht Teile des

²⁴ Hierbei sind insbesondere die Behaltensfristen gem. § 6 Abs. 3 und 5 EStG sowie gem. §§ 13a und 19a ErbStG zu beachten.

²⁵ Vgl. Arlt, Bernhard: Internationale ..., a.a.O., S. 4.; Heyeres, Ralf: a.a.O., S. 13 f.

unbeweglichen oder beweglichen Unternehmensvermögen im Ausland belegen sind oder dort gar eine Niederlassung betrieben wird.²⁶

Deshalb ist auch in Zukunft im Hinblick auf die steigende Anzahl der in den nächsten Jahren anstehenden Unternehmensübertragungen neben weiteren betriebswirtschaftlichen vor allem den steuerrechtlichen Betrachtungen bei der Vermögensübertragung eine wesentliche Bedeutung beizumessen.²⁷

Die steuerliche Literatur hat sich bislang im Wesentlichen nur mit Teilaspekten dieser Doppelbesteuerung auseinandergesetzt. Entweder wurde die rein nationale Doppelbelastung auf Ebene der Einkommensteuer und Schenkungsteuer untersucht²⁸ oder es wurde lediglich die internationale erbschaft- und schenkungsteuerliche Doppelbesteuerung analysiert.²⁹ Daneben haben sich Arbeiten ausschließlich mit den ertragsteuerlichen Folgen der vorweggenommenen Erbfolge beschäftigt³⁰ oder europarechtliche Gesichtspunkte in den Mittelpunkt der Betrachtungen gestellt.³¹ Nur aus österreichischer Sicht wurden von FRABERGER nicht nur sowohl die ertrag- als auch erbschaft- und schenkungsteuerlichen Folgen betrachtet, sondern darüber hinaus auch deren internationale Auswirkungen analysiert.³²

Insbesondere aufgrund der engen wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Deutschland und den beiden Ländern Österreich und der Schweiz, aber auch vor dem Hintergrund der steuerlichen Anreize, die von diesen beiden Ländern in den letzten Jahren ausgegangen sind, und dem damit ausgelösten Steuerwettbewerb, was dazu geführt hat, dass immer mehr deutsche Staatsangehörige nach Österreich oder in die

²⁶ Vgl. Höninger, Matthias: Internationale Doppelbesteuerung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht – Kollisionsbegründende und -auflösende Normen des ErbStG, Frankfurt am Main 2003, S. 1 f.

²⁷ Vgl. Kardekewitz; Stefan: a.a.O., S. 1 f.

²⁸ Vgl. Brinkmann, Lars: Teilentgeltliche Unternehmensnachfolge im Mittelstand – Ertrag- und schenkungsteuerliche Konsequenzen bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften, Berlin 2005; Heinz, Carsten: a.a.O.; Rautenstrauch, Gabriele: Optimale Gestaltung der Unternehmensnachfolge – Übertragung von Einzelunternehmen und Mitunternehmeranteilen hinsichtlich Erbschaft- und Einkommensteuer, Wiesbaden 2002; Heyeres, Ralf: a.a.O.

²⁹ Vgl. Kardekewitz; Stefan: a.a.O.; Küper, Antonia: a.a.O.; Höninger, Matthias: a.a.O.; Weber, Markus: Die Besteuerung von Nießbrauch und Nutzniessung in deutsch-schweizerischen Erb- und Schenkungsfällen – Erbschaft- und Schenkungsteuer bei der Übertragung unternehmerisch gebundenen Vermögens, Frankfurt am Main 2002; Arlt, Bernhard: Internationale ..., a.a.O.; Zipfel, Lars: Unternehmensübertragungen im deutschen und internationalen Erbschaftsteuerrecht, München 2001; Schlüter, Christoph: Einhundert Jahre deutsches internationales Erbschaftsteuerrecht, Oldenburg 2001; Watrin, Christoph: a.a.O.; Ost, Andreas: Die Behandlung in Österreich belegener Nachlässe im österreichischen und deutschen Erbschaftsteuerrecht, Osnabrück 1991. Ausschließlich aus österreichischer Sicht; vgl. Taucher, Otto: Internationale Erbschaften – Die zivil- und erbschaftsteuerrechtlichen Konsequenzen bei Nachlaßerwerben im Ausland bzw. durch Ausländer, Wien 1987. Aus schweizerischer Sicht; vgl. Richner, Felix: Das Internationale Erbschaftssteuerrecht der Schweiz, in: ASA 69 (2000/01).

³⁰ Vgl. Lösel, Martin: a.a.O.

³¹ Vgl. Müller-Etienne, Daniel: Die Europarechtswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts, Baden-Baden 2003; Nekola, Michaela: a.a.O.

³² Vgl. Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale Unternehmensnachfolge – Steuergestaltung beim Schenken und Vererben, Wien 2001.

Schweiz ziehen oder dorthin ihre unternehmerische Tätigkeit ganz oder teilweise verlagern, wird im Rahmen der Arbeit eine vergleichende Darstellung der vorweggenommenen Erbfolge in Österreich und der Schweiz vorgenommen und die sich bei einer grenzüberschreitenden Unternehmensübertragung ergebenden ertrag- und schenkungsteuerlichen Doppelbesteuerungsprobleme dargestellt. Mit der vorliegenden Arbeit soll ein Beitrag zur Aufarbeitung der aktuellen aus ertrag- und schenkungsteuerlicher Sicht maßgeblichen Entscheidungsgrundlagen für eine Unternehmensnachfolge geleistet werden, da insbesondere sowohl in Deutschland als auch in Österreich das Bundesverfassungsgericht bzw. der Verwaltungsgerichtshof die Erbschaft- und Schenkungsteuer im Jahr 2006 bzw. 2007 für verfassungswidrig erklärt haben und das Rechtsinstitut der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen im Ertragsteuerrecht der beiden Länder gesetzlich verankert wurde. Hierzu sollen die zivilrechtlichen Grundlagen und Möglichkeiten einer vorweggenommenen Erbfolge sowie deren ertrag- und schenkungsteuerlichen Folgen sowohl seitens des Vermögensüberträgers als auch des Erwerbers nach deutschem Recht dargelegt werden und die jeweils entsprechenden Gestaltungsmöglichkeiten nach österreichischem und schweizerischem Recht sowie deren ertrag- und schenkungsteuerlichen Folgen aufgezeigt werden, die entweder im Rahmen einer Doppelbesteuerung zu berücksichtigen sind oder die bei einer Ausführung der Vermögensübertragung nach österreichischem oder schweizerischen Recht zu beachten sind.

1.2 Themenabgrenzung

Gegenstand der Arbeit ist die Vermögensübertragung unter Lebenden im Rahmen des Familienverbundes. Im Mittelpunkt der Arbeit soll die Übertragung des ganzen oder anteiligen Unternehmensvermögens oder einzelner Vermögensgegenstände des Betriebsvermögens stehen. Hinsichtlich der grenzüberschreitenden Vermögensübertragung wird auf die Besteuerung im Verhältnis zu Österreich und der Schweiz eingegangen. Nachdem in der Schweiz die Schenkungsteuer kantonale geregelt ist, wird für die schenkungsteuerliche Betrachtung das Steuergesetz des Kantons Zürich zu Grunde gelegt. Die ertragsteuerlichen Ausführungen werden sich hingegen auf die Bundessteuer und das Steuerharmonisierungsgesetz beziehen. Eine ertragsteuerlich kantonale Betrachtung wird nicht vorgenommen. Ebenso wenig wird auf eine interkantonale ertrag- und schenkungsteuerliche Doppelbesteuerung näher eingegangen.

Nachdem eine grenzüberschreitende Unternehmensübertragung bereits dann vorliegt, wenn das übertragene Vermögen vollständig im Inland oder Ausland belegen ist und nur die an der Übertragung beteiligten Personen in unterschiedlichen Ländern einen Wohnsitz haben, steht nicht nur das spezifisch ausländische Unternehmensvermögen im Mittelpunkt der Betrachtung. Bei den an der Übertragung beteiligten Personen soll es sich ausschließlich um natürliche und nicht um juristische Personen handeln. Der Schwerpunkt der Darstellung liegt im schenkungsteuerlichen Bereich. Da jedoch wie eingangs dargelegt wurde, im Rahmen der Vermögensübertragung die ertragsteuerlichen Folgen mitzubersichtlichen sind, wird insbesondere auf die im Rahmen der Vermögensübertragung relevanten ertragsteuerlichen Auswirkungen eingegangen. Die ertragsteuerlichen Ausführungen beleuchten nicht nur den Übertragungsvorgang als solches, sondern auch die sich daran anschließenden ertragsteuerlichen Folgen insbesondere für den Erwerber, wenn in Zusammenhang mit der Übertragung wiederkehrende Leistungen oder Nutzungen vereinbart wurden. Im Rahmen der Schenkung unter Lebenden wird nur auf die vorweggenommene Erbfolge und deren Gestaltungsmöglichkeiten eingegangen.

Die steuerlichen Betrachtungen im Rahmen dieser Arbeit beschränken sich sowohl für den deutschen Teil als auch bei der vergleichenden Betrachtung mit den Ländern Österreich und der Schweiz auf die Schenkungsteuer und die Einkommensteuer. Die Gewerbesteuer, die Kapitalertragsteuer, der Solidaritätszuschlag, die EU-Quellensteuer und die schweizerische Verrechnungssteuer werden nicht in die Betrachtungen mit einbezogen. Im Rahmen der internationalen Doppelbesteuerung werden die Auswirkungen einer grenzüberschreitenden Unternehmensübertragung mit Österreich oder der Schweiz dargestellt, so dass auf die jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen und nicht auf das OECD-Musterabkommen eingegangen wird. Auf Sonderfälle, wie z.B. die Wegzugsbesteuerung oder die erweitert beschränkte Steuerpflicht, welche nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Vermögensübertragung stehen, wird nicht näher eingegangen.

1.3 Gang der Arbeit

Aus der Zielsetzung der vorliegenden Arbeit leitet sich der folgende Aufbau ab. Im zweiten Kapitel werden zunächst die theoretischen Grundlagen der Vermögensübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge dargestellt. Hierbei werden die Begriffe „Schenkungen unter Lebenden“ sowie die „vorweggenommene Erbfolge“ aus zivil-, erbschaft- und schenkungsteuer- sowie ertragsteuerrechtlicher

Sicht nach dem deutschen, österreichischen und schweizerischen Recht definiert. Anschließend wird der Begriff „Nießbrauch“ definiert und die Gestaltungsmöglichkeiten in Bezug auf die Übertragung von Unternehmensvermögen nach dem Zivil- und Gesellschaftsrecht der drei Länder dargelegt. Des Weiteren werden kurz die Übertragungsmöglichkeiten im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge aufgezeigt.

Im dritten Kapitel wird die schenkungsteuerliche Beurteilung der Vermögensübertragung nach dem deutschen, österreichischen und dem schweizerischen Schenkungsteuerrecht dargestellt. Hierbei werden zunächst die verschiedenen Übertragungsmöglichkeiten und deren schenkungsteuerliche Auswirkungen aufgezeigt. Die Bewertung des übertragenen Vermögens sowie die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts sowie des österreichischen Verfassungsgerichtshofs hinsichtlich der Bewertung und deren bereits vollzogene oder anstehende Änderungen werden als Nächstes näher beleuchtet. Abschließend werden die schenkungsteuerlichen Folgen beim Erwerber in Bezug auf persönliche sowie sachliche Freibeträge, Steuertarif und Besteuerung bei wiederkehrenden Leistungen dargelegt.

Im vierten Kapitel steht die ertragsteuerliche Beurteilung der Vermögensübertragung nach dem deutschen, österreichischen und dem schweizerischen Ertragsteuerrecht im Mittelpunkt der Betrachtungen. Zunächst werden außerbetriebliche Versorgungsleistungen von Unterhaltsleistungen und wiederkehrenden Kaufpreisrenten nach dem jeweiligen Ertragsteuerrecht abgegrenzt. Anschließend werden die ertragsteuerlichen Folgen bei einer unentgeltlichen Vermögensübertragung auf Seiten des Übernehmers aufgezeigt. Die ertragsteuerlichen Auswirkungen bei einer (teil-)entgeltlichen Übergabe sowohl für den Vermögensüberträger als auch den Erwerber werden im Anschluss daran dargestellt.

Im fünften Kapitel wird in den Grundzügen auf die zivilrechtlichen Grundlagen bei einer grenzüberschreitenden Vermögensübertragung nach dem deutschen, österreichischen und dem schweizerischen internationalen Privatrecht eingegangen.

Im Mittelpunkt der Ausführungen im sechsten Kapitel stehen die schenkung- und ertragsteuerliche internationale Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Vermögensübertragungen. Hierbei werden zunächst der Begriff der „internationalen Doppelbesteuerung“ definiert und die Ursachen der schenkung- sowie ertragsteuerlichen internationalen Doppelbesteuerung nach dem jeweiligen Recht der

drei Länder dargelegt. Abschließend werden sowohl die schenkungsteuerlichen als auch ertragsteuerlichen unilateralen sowie bilateralen Methoden zur Vermeidung der jeweiligen Doppelbesteuerung aufgezeigt, wobei im Rahmen der bilateralen Abkommen auf das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen mit Deutschland eingegangen wird.

Den Abschluss der Arbeit bildet im siebten Kapitel die Schlussbetrachtung, welche die gewonnenen Erkenntnisse und Zwischenergebnisse zusammenfasst und einen Ausblick auf die zukünftige Entwicklung von Vermögensübertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge gibt.

2 Vermögensübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge

Bevor die schenkung- und ertragsteuerlichen Auswirkungen der Vermögensübertragung im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge im Einzelnen dargestellt werden, sollen eingangs einige Begriffe geklärt und auf die zur Auswahl stehenden Vermögensübertragungsmöglichkeiten in einem ersten Überblick kurz eingegangen werden.

2.1 Begriffsdefinitionen

Im folgenden Kapitel soll zunächst geklärt werden, wie die Begriffe „Schenkungen unter Lebenden“ sowie „vorweggenommene Erbfolge“ im Zivilrecht, im Ertragsteuerrecht sowie im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht definiert werden und welche Unterscheidungen bzw. Abweichungen in den einzelnen Rechtsgebieten auftreten. Im Anschluss daran wird auf das Rechtsinstitut des Nießbrauchs eingegangen. Hierbei stehen insbesondere die verschiedenen Formen des Nießbrauchsrechts sowie die Möglichkeiten der Bestellung derer im Rahmen der Übertragung von Unternehmensvermögen im Vordergrund. Nach der jeweiligen Darstellung der Begriffe nach deutschem Recht werden diese dem österreichischen und schweizerischen Recht gegenüber gestellt.

2.1.1 Schenkung unter Lebenden / Vorweggenommene Erbfolge

2.1.1.1 Nach deutschem Recht

2.1.1.1.1 Im Zivilrecht

2.1.1.1.1.1 Schenkung unter Lebenden

Die Schenkung unter Lebenden ist im deutschen Zivilrecht im zweiten Buch des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) dem Recht der Schuldverhältnisse im Abschnitt 8 im Rahmen der „Einzelne Schuldverhältnisse“ in den §§ 516 bis 534 BGB geregelt. In § 518 Abs. 1 BGB wird eine Schenkung definiert als „Zuwendung, durch die jemand aus seinem Vermögen einen anderen bereichert [...], wenn beide Teile darüber einig sind, dass die Zuwendung unentgeltlich erfolgt“.

Im deutschen Zivilrecht wird zwischen der Hand-/Realschenkungen gem. § 516 Abs. 1 BGB, die formlos gültig ist und bei der das Verpflichtungsgeschäft mit dem

Verfügungsgeschäft zeitlich zusammenfällt,³³ und dem gem. § 518 BGB formgebundenen Schenkungsversprechen³⁴ unterschieden.³⁵ In beiden Fällen handelt es sich um schuldrechtliche Verträge. Zwar muss der Zuwendungsempfänger nicht ausdrücklich das Schenkungsangebot annehmen, da eine konkludente Einigung zwischen Schenker und Beschenktem ausreicht. Eine Einigung ist aber zwingend Voraussetzung dafür, dass der Beschenkte den zugewendeten Gegenstand behalten darf.³⁶

Eine Schenkung liegt nur dann vor, wenn zwischen Schenker und Beschenktem Einigkeit über die unentgeltliche Bereicherung aus dem Vermögen des Schenkers besteht. Die objektive Bereicherung ist im Zweifel auf der Grundlage einer wirtschaftlichen Betrachtung zu prüfen.³⁷ Als Schenkungsgegenstände kommen neben Sachen, Rechten, Anteilen an Personen- oder Kapitalgesellschaften³⁸ und der Übernahme oder dem Erlass einer Schuld, gem. § 311 b Abs. 2, 3 BGB auch das ganze, gegenwärtige, nicht aber zukünftige Vermögen des Schenkers in Betracht. Ausgenommen sind jedoch immaterielle Güter³⁹ und Dienstleistungen.⁴⁰ Der Vermögensabfluss seitens des Schenkers muss dauerhaft und nicht nur vorübergehend zu einer Vermehrung der Aktiva oder einer Verminderung der Passiva des Vermögens des Beschenkten führen.⁴¹

³³ Das Verpflichtungsgeschäft kann auch, soweit der Zuwendungsempfänger der Zuwendung noch nicht zugestimmt hat, unter den Voraussetzungen des § 516 Abs. 2 BGB dem Verfügungsgeschäft zeitlich nachfolgen.

³⁴ Beim Schenkungsversprechen folgt das Verfügungsgeschäft dem Verpflichtungsgeschäft zeitlich nachgelagert.

³⁵ Vgl. Kollhosser, Helmut in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 3: Schuldrecht – Besonderer Teil I, §§ 433-610, Finanzierungsleasing, HeizkostenV, BetriebskostenV, CISG, hrsg. v. Rebmann, Kurt / Säcker, Jürgen / Rixecker, Roland, 4. Aufl., München 2004, zu Art. 516, Rz. 1.

³⁶ Vgl. § 516 Abs. 2 BGB; Kollhosser, Helmut in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 3, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu Art. 516, Rz. 11.

³⁷ Vgl. BFH-Urteil v. 03.11.1976, II R 43/67, BStBl. 1977 II, S. 159 (159).

³⁸ Hinsichtlich der Frage, ob eine Schenkung, ein entgeltliches Geschäft oder ein anderer Rechtsgrund in Zusammenhang mit der Zuwendung von Gesellschaftsanteilen, was der Übertragung von Gesellschaftsanteilen und der Einräumung einer Gesellschafterstellung entspricht, oder der Zuwendung im Rahmen eines Gesellschaftsverhältnisses, wodurch sich entweder die Rechtsstellung ändert oder einzelne Vermögensgegenstände zugewendet werden, vorliegt; vgl. ausführlich Mühl, Otto / Teichmann, Arndt in: Soergel – Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Band 4/1, Schuldrecht III/1, §§ 516-651, Gesetz zur Regelung der Miethöhe, Verbraucherkreditgesetz, hrsg. v. Siebert, Wolfgang / u.a., 12. Aufl., Stuttgart 1998, zu § 516, Rz. 37-47. Zur Diskussion, ob die Übernahme von persönlicher Haftung bei der Einräumung der Gesellschafterstellung noch als Schenkung qualifiziert werden kann; vgl. Wimmer-Leonhardt, Susanne in: J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Buch 2: Recht der Schuldverhältnisse, §§ 516-534 (Schenkungsrecht), hrsg. v. Wimmer-Leonhardt, Susanne, Neubearbeitung 2005, Berlin 2005, zu § 516, Rz. 153; Kollhosser, Helmut in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 3, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu Art. 516, Rz. 88.

³⁹ Hierunter fallen z.B. Lesungen oder Musikvorführungen. Vgl. Wimmer-Leonhardt, Susanne in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Wimmer-Leonhardt, Susanne, a.a.O., zu § 516, Rz. 17, 19.

⁴⁰ Vgl. Wimmer-Leonhardt, Susanne in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Wimmer-Leonhardt, Susanne, a.a.O., zu § 516, Rz. 19, 22, 27, 151.

⁴¹ Die Entreicherung des Schenkers ist insbesondere hinsichtlich der Abgrenzung der Schenkung von anderen unentgeltlichen Rechtsgeschäften wie Leihe (§ 598 BGB), unverzinslichem Darlehen (§ 488 Abs. 1, 3, § 607

Die Zuwendung ist nur dann unentgeltlich, wenn nicht nur objektiv, sondern auch zwischen dem Zuwendenden und dem Zuwendungsempfänger subjektiv Einigkeit darüber herrscht, dass der Erwerb nicht von einer ausgleichenden Gegenleistung abhängig ist.⁴² Wenngleich grundsätzlich die Regelung des § 117 BGB über Scheingeschäfte auf Schenkungen anwendbar ist, so gewährt nicht nur das Gesetz, sondern auch die Rechtsprechung bei familiären bzw. verwandtschaftlichen Beziehungen einen weiten Spielraum hinsichtlich einer objektiv unangemessenen Gegenleistung, so lange diese subjektiv von den Vertragsparteien als gleichwertig angesehen wird.⁴³ Die Belastung des zugewendeten Gegenstandes mit einem Nießbrauch oder einer anderen dinglichen Last führt nicht zur Entgeltlichkeit der Zuwendung, sondern lediglich zur Wertminderung der Zuwendung. Der Erb- und Pflichtteilsverzicht bei einer Zuwendung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge führt ebenfalls nicht zur Entgeltlichkeit.⁴⁴

Verstöße gegen ein gesetzliches Verbot oder die guten Sitten führen in der Regel zur Nichtigkeit des der Schenkung zu Grunde liegenden Rechtsgeschäfts.⁴⁵

Gem. § 518 BGB bedarf der im Gegensatz zur Handschekung auf dem Schenkungsversprechen basierende und noch zu vollziehende Schenkungsvertrag zu seiner Gültigkeit der notariellen Beurkundung. Hintergrund dieses Form-erfordernisses ist der Übereilungsschutz des Schenkers.⁴⁶ Der Formmangel wird mit der Bewirkung der versprochenen Leistung geheilt.⁴⁷

Abs. 1 BGB), Auftrag (§ 662 BGB), Stiftung (§ 80 BGB), usw. entscheidend. Vgl. ausführlich Kollhosser, Helmut in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 3, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu Art. 516, Rz. 3-10; Wimmer-Leonhardt, Susanne in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Wimmer-Leonhardt, Susanne, a.a.O., zu § 516, Rz. 6-13.

⁴² Vgl. ausführlich Kollhosser, Helmut in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 3, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu Art. 516, Rz. 12 f., 16-25.

⁴³ Vgl. Wimmer-Leonhardt, Susanne in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Wimmer-Leonhardt, Susanne, a.a.O., zu § 516, Rz. 57-59; ebenso Kollhosser, Helmut in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 3, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu Art. 516, Rz. 27; RGH-Urteil v. 07.03.1905, VII 336/04, RGZ 60, S. 242 (238).

⁴⁴ Vgl. Wimmer-Leonhardt, Susanne in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Wimmer-Leonhardt, Susanne, a.a.O., zu § 516, Rz. 31.

⁴⁵ Vgl. ausführlich mit einzelnen Beispielen; Wimmer-Leonhardt, Susanne in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Wimmer-Leonhardt, Susanne, a.a.O., zu § 516, Rz. 53-56. Die freie Hinauskündigungsklausel oder eine jederzeit verlangbare, unentgeltliche Anteilsübertragung in einem Gesellschaftsvertrag führen z.B. nach ständiger Rechtsprechung zur Unwirksamkeit des zu Grunde liegenden Rechtsgeschäfts.

⁴⁶ Einen weiteren Schutz sehen § 519 BGB mit der Einrede des Notbedarfs vor dem eigentlichen Schenkungsvollzug und § 528 i.V.m. §§ 529, 534 BGB mit dem eingeschränkten Rückforderungsrecht wegen Verarmung des Schenkers nach dem eigentlichen Schenkungsvollzug vor.

⁴⁷ Vgl. Kollhosser, Helmut in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 3, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu Art. 518, Rz. 1-5, 11-18.

2.1.1.1.2 Gemischte Schenkung

Im Rahmen der den beiden Vertragsparteien zustehenden Parteiautonomie können der Zuwendende und der Zuwendungsempfänger vereinbaren, dass der Zuwendungsempfänger für die Zuwendung eine Gegenleistung zu erbringen hat, deren Wert aber objektiv sowie nach den Vorstellungen beider Parteien niedriger ist als der Wert der Zuwendung, und der wertmäßig übersteigende Teil der Zuwendung unentgeltlich übertragen werden soll.⁴⁸ Das objektive Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung für sich allein begründet noch keine gemischte Schenkung, sondern stellt lediglich ein Indiz dafür dar.⁴⁹ Zusätzlich ist die subjektive Vorstellung der beiden Parteien über das wertmäßige Missverhältnis zu prüfen.⁵⁰ Nur wenn der Zuwendungsgegenstand nach dem Willen beider Vertragsparteien teilweise auch unentgeltlich übertragen werden soll, liegt eine gemischte Schenkung vor.⁵¹

Da die gemischte Schenkung gesetzlich nicht geregelt ist, gibt es hinsichtlich der vertraglichen Behandlung dieses Typenverschmelzungsvertrages, welcher die Elemente der Schenkung mit der eines Austauschvertrages vereint, in der Rechtsprechung und der Literatur unterschiedliche Auffassungen. Nach der Einheitstheorie finden kumulativ alle Rechtsvorschriften für die beiden in einem einheitlichen Vertrag verschmolzenen Vertragstypen Anwendung. Im Rahmen der

⁴⁸ Dies gilt nur, soweit die höherwertige Zuwendung real unteilbar ist, da es sich ansonsten nicht um eine gemischte Schenkung sondern um zwei selbständige, nur äußerlich zusammengefasste Verträge handelt. Vgl. Kollhosser, Helmut in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 3, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu Art. 516, Rz. 29.

⁴⁹ Werden im Rahmen der Schenkung schutzwürdige Interessen Dritter, z.B. gem. §§ 2325, 2287 BGB (Pflichtteilsberechtigte oder Vertragserben), berührt, so kann ein objektiv deutliches wertmäßiges Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung aufgrund gesetzlicher Beweiserleichterung zur Annahme einer gemischten Schenkung führen. Vgl. Kollhosser, Helmut in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 3, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu Art. 516, Rz. 27, 29; Mühl, Otto / Teichmann, Arndt in: Soergel – Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Band 4/1, ..., hrsg. v. Siebert, Wolfgang / u.a., a.a.O., zu § 516, Rz. 20.

⁵⁰ Eine gemischte Schenkung wird aber dennoch angenommen, wenn zwischen der Leistung der beiden Parteien objektiv ein auch für sie auffälliges, grobes Missverhältnis besteht. Vgl. BGH-Urteil v. 17.04.2002, IV ZR 259/01, NJW 2002, S. 2470 (2469). Beträgt der Wert der Gegenleistung weniger als die Hälfte des effektiven Werts der Zuwendung, so ist laut Rechtsprechung regelmäßig von einer gemischten Schenkung auszugehen. Vgl. BGH-Urteil v. 19.01.1999, X ZR 42/97, ZIP 1999, S. 660 (659). Liegt ein solches auffallendes Missverhältnis vor und lassen die Umstände des Falles darauf schließen, dass die Parteien Kenntnis von dem Missverhältnis hatten, so muss der Steuerpflichtige auch dem Finanzamt gegenüber, welches den Vorgang als gemischte Schenkung besteuern will, durch entsprechenden Vortrag konkret untermauern, dass zumindest dem Zuwendenden die Wertdifferenz nicht bewusst war und eine Schenkung deshalb nicht vorliegt. Vgl. BFH-Urteil v. 10.09.1986, II R 81/84, DB 1987, S. 212 (212).

⁵¹ Vgl. Mühl, Otto / Teichmann, Arndt in: Soergel – Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Band 4/1, ..., hrsg. v. Siebert, Wolfgang / u.a., a.a.O., zu § 516, Rz. 20-22; Weidenkaff, Walter in: Palandt – Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz (Auszug), Unterlassungsklagengesetz, Produkthaftungsgesetz, Erbbaurechtsverordnung, Wohnungseigentumsgesetz, Hausratsverordnung, Lebenspartnerschaftsgesetz, Gewaltschutzgesetz (Auszug), hrsg. v. Bassenge, Peter / Brudermüller, Gerd / u.a., 67. Aufl., München 2008, zu § 516, Rz. 13; Wimmer-Leonhardt, Susanne in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Wimmer-Leonhardt, Susanne, a.a.O., zu § 516, Rz. 43, 200-203.

Trennungstheorie gelten nur die jeweils für das in ein entgeltliches und ein unentgeltliches aufgeteiltes Rechtsgeschäft relevanten Rechtsnormen. Die Zweckwürdigungstheorie oder auch gemilderte Trennungstheorie orientiert sich insbesondere unter Berücksichtigung der beiderseitigen Parteiinteressen am wirtschaftlichen Zweck der jeweiligen gemischten Schenkung. Im Vordergrund steht die sachgerechte Lösung des jeweils in Frage stehenden Problembereichs, bei welchem die je nach Vertragsteil (entgeltlich oder unentgeltlich) passenden Rechtsvorschriften Anwendung finden sollen.⁵²

2.1.1.1.3 Schenkung unter Auflage

Die Schenkung unter Auflage wird im deutschen Zivilrecht explizit in den §§ 525 bis 527 BGB geregelt. Der Beschenkte kann durch die Auflage zu jedem materiellen oder immateriellen Tun oder Unterlassen im Interesse des Schenkers, eines Dritten oder des Beschenkten selbst verpflichtet werden. Der Beschenkte kann z.B. dazu verpflichtet werden, am Zuwendungsgegenstand dem Schenker oder einem Dritten ein Nießbrauchsrecht zu bestellen. Selbst bei objektiver Gleichwertigkeit von Schenkung und Auflagenleistung liegt auch dann noch eine Schenkung i.S.d. § 516 BGB vor, wenn die Beteiligten subjektiv auf Seiten des Beschenkten entweder von einer, wenn auch geringfügigen, materiellen Bereicherung oder vom Vorliegen eines immateriellen Vorteils ausgegangen sind. Im Gegensatz zum entgeltlichen Rechtsgeschäft soll die Leistung des Beschenkten bei einer Schenkung unter Auflage nicht aus seinem Vermögen, sondern auf der Grundlage und aus dem Wert der Zuwendung erbracht werden. Dies ist auch der Grund dafür, dass in der Erfüllung der Auflage keine Gegenleistung für die Schenkung, sondern lediglich eine Leistung aus dem Wert des zugewendeten Gegenstandes zu sehen ist. Die Schenkung unter Auflage ist in vollem Umfang unentgeltlich. Lediglich der Wert der Schenkung und damit die Bereicherung des Beschenkten werden durch die Auflage zugunsten des Schenkers oder eines Dritten vermindert. In Abgrenzung zur Zweckzuwendung haben sich bei der Schenkung unter Auflage die beiden Parteien über die einklagbare, verpflichtende Nebenabrede vertraglich geeinigt.⁵³

⁵² Vgl. ausführlich Kollhoser, Helmut in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 3, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu Art. 516, Rz. 30-39; Wimmer-Leonhardt, Susanne in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Wimmer-Leonhardt, Susanne, a.a.O., zu § 516, Rz. 204-210.

⁵³ Vgl. Kollhoser, Helmut in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 3, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu Art. 525, Rz. 1-4; Weidenkaff, Walter in: Palandt – Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch ..., hrsg. v. Bassenge, Peter / u.a., a.a.O., zu § 525, Rz. 1 f., 6-11; Wimmer-

2.1.1.1.4 Vorweggenommene Erbfolge

Als vorweggenommene Erbfolge wird im Zivilrecht die nicht unter das Erbrecht fallende, rechtsgeschäftliche Übertragung des Vermögens oder eines wesentlichen Teils davon unter Lebenden, die von einem künftigen Erblasser im Hinblick auf den künftigen Erbfall vorgenommen wird, auf einen oder mehrere in Betracht kommende, künftige, gesetzliche oder rechtsgeschäftlich bestimmte Erben bezeichnet.⁵⁴

Entsprechend der Vielzahl von Beweggründen des Übergebers für die Vermögensübertragung zu Lebzeiten gibt es mangels Typisierung die unterschiedlichsten Ausgestaltungen der zu Grunde liegenden Vertragsverhältnisse, die sich nicht nach den Grundsätze des Erbrechts richten, sondern sich der Rechtsgeschäfte unter Lebenden bedienen müssen.⁵⁵

Die sog. Übergabeverträge, deren ursprüngliche Form den Hofübergabeverträgen in der Landwirtschaft entstammt⁵⁶ und die mittlerweile u.a. auch besondere Bedeutung bei der Unternehmensnachfolge erlangt haben, sind die häufigste Erscheinungsform der vorweggenommenen Erbfolge. Neben der Übertragung wesentlicher Teile des Vermögens der Eltern auf eines oder mehrere Kinder beinhalten diese Übergabeverträge i.d.R. auch Vereinbarungen über die finanzielle Absicherung des Übergebers und dessen Partner (sog. Altenteile für die Eltern des Übernehmers), über Abfindungen an die außer dem Übernehmer vorhandenen Geschwister (sog. Gleichstellungsgelder für die weichenden Erben) sowie über einen Erb- und Pflichtteilsverzicht hinsichtlich der weichenden Erben und/oder des Übernehmers.⁵⁷ Häufig handelt es sich hierbei um Schenkungen unter Auflage, insbesondere dann, wenn der Übernehmer in die Existenzgrundlage des Übergebers einrückt, da insoweit

Leonhardt, Susanne in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Wimmer-Leonhardt, Susanne, a.a.O., zu § 525, Rz. 1-17, 23-26, 34-37.

⁵⁴ Vgl. BGH-Urteil v. 30.01.1991, IV ZR 299/89, in: DNotZ 1992, S. 33 (32). Eine gesetzliche Regelung der vorweggenommenen Erbfolge als solches findet sich im deutschen Zivilrecht nicht. Jedoch wird sie an verschiedenen Stellen erwähnt, wie z.B. in § 593a, § 1374 Abs. 2, § 1477 Abs. 2, § 1478 Abs. 2 Nr. 2 BGB.

⁵⁵ Vgl. Kollhosser, Helmut: Aktuelle Fragen der vorweggenommenen Erbfolge, in: AcP, Band 194 (1994), S. 232 f., 235; Edenhofer, Wolfgang in: Palandt – Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch ..., hrsg. v. Bassenge, Peter / u.a., a.a.O., Einl. zu § 1922, Rz. 7.

⁵⁶ Vgl. § 17 HöfeO. Zur historischen Entwicklung der vorweggenommenen Erbfolge und insbesondere hinsichtlich der rechtlichen Behandlung der Gutsabtretung; vgl. Olzen, Dirk: a.a.O., S. 111-116.

⁵⁷ Vgl. Kollhosser, Helmut: Aktuelle Fragen ..., a.a.O., S. 231; Olzen, Dirk: Die vorweggenommene Erbfolge, Paderborn 1984, S. 21-24; BGH-Urteil v. 27.06.1990, XII ZR 95/89, NJW-RR 1990, S. 1284 (1283); BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, GrS 4-6/89, BStBl. 1990 II, S. 851 f. (847); RGH-Urteil v. 11.02.1913, VII 296/12, RGZ 81, S. 311 (311).

die Versorgungsleistungen des Übernehmers nicht als Gegenleistung für die Vermögenszuwendung anzusehen sind.⁵⁸

Die Bezeichnung der Übertragung als vorweggenommene Erbfolge reicht für sich alleine aber noch nicht aus, um auf eine Unentgeltlichkeit der Übertragung schließen zu können. Führt die Vertragsauslegung zum Ergebnis, dass nicht nur objektiv, sondern auch nach dem Willen der beiden Vertragsparteien subjektiv in den Leistungen des Übernehmers kein vollständiger, wertmäßiger Ausgleich⁵⁹ für die Zuwendung zu sehen ist, so liegt eine gemischte Schenkung vor.⁶⁰

2.1.1.1.2 Im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

Im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht fällt die Vermögensübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge unter die Schenkungen unter Lebenden gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Der schenkungsteuerrechtliche Schenkungsbegriff lehnt sich trotz eigenständiger Definition zwar grundsätzlich an die zivilrechtliche Bestimmung gem. § 516 Abs. 1 BGB an. Schenkungsteuerrechtlich ist aber, was den Zuwendungsgegenstand einerseits betrifft, nicht der Parteiwille gemäß Schenkungsabrede, sondern die tatsächliche Bereicherung maßgeblich,⁶¹ und, was die Bereicherung des Übernehmers andererseits betrifft, neben der objektiven Bereicherung nach zivilrechtlichen Wertmaßstäben nur der subjektive Bereicherungswille des Übergebers erforderlich.⁶² Dies führt im Ergebnis dazu, dass der schenkungsteuerrechtliche Schenkungsbegriff

⁵⁸ Vgl. BGH-Urteil v. 07.04.1989, V ZR 252/87, NJW 1989, S. 2122 f. (2122); Förster, Guido / Heyeres, Ralf: Vorweggenommene Erbfolge im Zivilrecht, Erbschaftsteuerrecht und Einkommensteuerrecht, in: BB 1991, S. 1459. Ausführlich auch in Abgrenzung zur gemischten Schenkung; vgl. Olzen, Dirk: Die vorweggenommene Erbfolge, a.a.O., S. 26-40.

⁵⁹ Wird zwischen Übergeber und Übernehmer eine subjektiv äquivalente Gegenleistung vereinbart, handelt es sich um einen Kaufvertrag und nicht um einen Übergabevertrag. Denn der auf Austausch von Leistung und Gegenleistung gerichtete Kaufvertrag steht den Grundsätzen einer vorweggenommenen Erbfolge entgegen. Vgl. Olzen, Dirk: Die vorweggenommene Erbfolge, a.a.O., S. 40-43.

⁶⁰ Die Unterscheidung zwischen Schenkung unter Auflage und gemischter Schenkung hat insbesondere Bedeutung für die Voraussetzungen und Folgen eines Widerrufs der Schenkung gem. § 530 BGB und für die Höhe eines Pflichtteilergänzungsanspruchs gem. § 2325 BGB. Vgl. OLG-Urteil Düsseldorf v. 05.02.2001, 9 U 136/00, NWJ-RR 2001, S. 1518 f. (1518); BGH-Urteil v. 06.03.1996, IV ZR 374/94, NJW-RR 1996, S. 755 (754); BGH-Urteil v. 01.02.1995, IV ZR 36/94, NJW 1995, S. 1350 (1349); BGH-Urteil v. 21.06.1972, IV ZR 221/69, BGHZ 59, S. 134 (132); Kollhoser, Helmut in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 3, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu Art. 516, Rz. 41 f.; Reiff, Peter: Vorweggenommene Erbfolge und Pflichtteilergänzung, in: NJW 1992, S. 2859

⁶¹ Vgl. BFH-Urteil v. 26.09.1990, II R 50/88, BStBl. 1991 II, S. 33 (32).

⁶² D.h. eine wie im Zivilrecht gem. § 516 Abs. 1 BGB geforderte Einigkeit beider Vertragsparteien über die volle bzw. zumindest teilweise Unentgeltlichkeit der Zuwendung wird erbschaftsteuerrechtlich nicht verlangt. Vgl. BFH-Urteil v. 21.10.1981, II R 176/78, BStBl. 1982 II, S. 84 (83); R 14 Abs. 1-3 ErbStR.

weiter gefasst ist und neben der zivilrechtlichen Schenkung gem. § 516 Abs. 1 BGB, bei welcher zwischen beiden Vertragsparteien Einigkeit über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung vorliegen muss, darüber hinaus auch jede Zuwendung erfasst, durch die jemand einen anderen aus seinem Vermögen bereichert, sofern der Wille zur Unentgeltlichkeit auf Seiten des Zuwendenden vorliegt.⁶³

Wird der Zuwendungsempfänger zur Übernahme von Belastungen im Rahmen der Vermögensübertragung verpflichtet, so sind für die schenkungsteuerliche Beurteilung zwischen einer Leistungsaufgabe und einer Nutzungs- bzw. Duldungsaufgabe zu unterscheiden.

Bei einer Leistungsaufgabe, die immer dann gegeben ist, wenn der Bedachte die Verpflichtung, welche ihm Aufwendungen im Sinne von Geld- oder Sachleistungen verursacht, auch aus seinem eigenen Vermögen erbringen kann, liegt nur in Höhe der Differenz der Verkehrswerte aus zugewendetem Vermögen und der als Gegenleistung anzusehenden Leistungsverpflichtung des Bedachten eine schenkungsteuerrechtlich relevante freigebige Zuwendung vor. Dies hat zur Folge, dass für schenkungsteuerrechtliche Zwecke die Vermögensübertragung in einen entgeltlichen (Austauschvertrag) und einen unentgeltlichen (freigebige Zuwendung) Vertragsteil aufzuteilen ist.⁶⁴

Bei einer Nutzungs- bzw. Duldungsaufgabe, deren Verpflichtung nur aus dem zugewendeten Vermögen, nicht aber aus dem eigenen Vermögen des Bedachten geleistet werden kann,⁶⁵ ist hingegen in vollem Umfang eine freigebige Zuwendung anzunehmen, die um den Wert der Auflage zu kürzen ist. Denn bei dieser der Schenkung beigefügten Nebenabrede handelt es sich lediglich um eine vorübergehende Einschränkung der Bereicherung, da der Bedachte nur zeitlich befristet vom vollen Nutzungsrecht des ihm übertragenen Vermögens ausgeschlossen werden soll.⁶⁶

Liegt zivilrechtlich eine gemischte Schenkung vor, so ist auch schenkungsteuerrechtlich stets von einer gemischt freigebigen Schenkung und somit von einer

⁶³ Vgl. BFH-Urteil v. 12.07.1979, II R 26/78, BStBl. 1979 II, S. 631 f. (631); BFH-Urteil v. 21.10.1981, a.a.O., S. 84 (83); Moench, Dietmar in: Erbschaft- und Schenkungsteuer – Kommentar, hrsg. v. Moench, Dietmar, Neuwied, Stand: Dez. 2007, zu § 7 ErbStG, Rz. 1, 6 f.

⁶⁴ Vgl. BFH-Urteil v. 21.10.1981, a.a.O., S. 84 f. (83); BFH-Urteil v. 14.07.1982, II R 125/79, BStBl. 1982 II, S. 715 (714); BFH-Urteil v. 12.04.1989, II R 37/87, BStBl. 1989 II, S. 526 (524).

⁶⁵ Hierunter fallen insbesondere das dingliche Nießbrauchsrecht oder das beschränkt persönliche Wohnrecht.

⁶⁶ Vgl. BFH-Urteil v. 12.04.1989, a.a.O., S. 526 f. (524); BFH-Urteil v. 07.06.1989, II R 183/85, BStBl. 1989 II, S. 814 (814).

Leistungsaufgabe auszugehen, die zu einer Aufteilung in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil führt.⁶⁷ Bei einer zivilrechtlichen Schenkung unter Auflage hingegen kann schenkungsteuerrechtlich entweder eine Nutzungs- bzw. Duldungsaufgabe oder eine Leistungsaufgabe gegeben sein.⁶⁸

2.1.1.1.3 Im Ertragsteuerrecht

Auch im Ertragsteuerrecht wird die Vermögensübertragung unter Lebenden mit Rücksicht auf die künftige Erbfolge, die nicht kraft Gesetzes, sondern aufgrund einzelvertraglicher Regelung, dem sog. Übergabevertrag, eintritt, als vorweggenommene Erbfolge bezeichnet. In Abgrenzung zu den als voll entgeltlich anzusehenden Rechtsgeschäften, bei denen sich gleichwertige Leistungen gegenüber stehen, ist die Vermögensübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge dadurch gekennzeichnet, dass der Übernehmer nach dem Willen der Beteiligten wenigstens teilweise eine unentgeltliche Zuwendung erhalten soll.⁶⁹ Dadurch werden solche Vermögensübertragungen von den als voll entgeltlich anzusehenden Rechtsgeschäften, bei denen sich als gleichwertig anzusehende Leistungen gegenüber stehen, abgegrenzt.

Bis zum Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 05.07.1990⁷⁰ war für die ertragsteuerrechtliche Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge die zivilrechtliche Beurteilung maßgebend.⁷¹ Die Entstehung von Anschaffungskosten⁷² und damit das Vorliegen eines teilentgeltlichen Rechtsgeschäfts bei Vermögensübertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge wurde von der obersten Finanzgerichtsrechtsprechung stets⁷³ insoweit abgelehnt, wie es sich zivilrechtlich

⁶⁷ Vgl. BFH-Urteil v. 12.04.1989, a.a.O., S. 526 (524).

⁶⁸ Vgl. BFH-Urteil v. 12.04.1989, a.a.O., S. 526 f. (524); BFH-Urteil v. 07.06.1989, a.a.O., S. 814 (814); Förster, Guido / Heyeres, Ralf: a.a.O., S. 1460.

⁶⁹ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 1 f.; BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, a.a.O., S. 851 (847).

⁷⁰ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, a.a.O., S. 847 (847).

⁷¹ Bei der Beurteilung der vom Vermögensübernehmer zu leistenden Versorgungsleistungen sind sowohl der RFH als auch der BFH von einer voll unentgeltlichen Übertragung ausgegangen. Vgl. RFH-Urteil v. 10.06.1936, VI A 389/36, StuW 1936 Nr. 325; BFH-Urteil v. 30.10.1984, IX R 2/84, BStBl. 1985 II, S. 610 (610). Bei der Beurteilung der vom Vermögensübernehmer zu übernehmenden Schulden bzw. zu leistende Gleichstellungsgelder ist der RFH früher von einem teilentgeltlichen Rechtsgeschäft ausgegangen, während hingegen der BFH später ausgehend von der bürgerlich-rechtlichen Einordnung dieser Vermögensübertragungen als Schenkungen unter Auflage von einem voll unentgeltlichen Rechtsgeschäft ausgegangen war. Vgl. RFH-Urteil v. 08.11.1933, VI A 1488/31, RStBl. 1934, S. 295 (295); BFH-Urteil v. 21.08.1962, I 82/60 U, BStBl. 1963 III, S. 178 (178); BFH-Urteil v. 23.08.1963, VI 81/62 U, BStBl. 1963 III, S. 484 (484), BFH-Urteil v. 23.04.1971, IV 201/65, BStBl. 1971 II, S. 686 (686).

⁷² Im Gegenzug liegt auf Seiten des Vermögensüberträgers keine unentgeltliche Zuwendung mehr vor, sondern zumindest teilweise ein Veräußerungsentgelt.

⁷³ Kritik kam insbesondere von den Finanzgerichten und vom Schrifttum. Vgl. FG-Urteil Düsseldorf v. 04.02.1988, II K 28/82, EFG 1988, S. 351 (351); FG-Urteil Münster v. 18.12.1987, VI 3507/84 E, EFG 1988, S. 166 (166); Kemmer, Michael: Schenkung unter Auflage, gemischte Schenkung und

um eine Schenkung unter Auflage und nicht um eine gemischte Schenkung handelte.⁷⁴ Erst durch den Beschluss des Großen Senats vom 05.07.1990 wird nicht mehr auf die zivilrechtliche Einordnung der vorweggenommenen Erbfolge, sondern auf das Vorliegen von Anschaffungskosten abgestellt.⁷⁵ Danach liegen Anschaffungskosten vor, sobald der Vermögensübernehmer eigene Aufwendungen tätigt. Dies ist immer dann der Fall, wenn im Rahmen des Übergabevertrags der Übernehmer dem Übergeber Abstandzahlungen oder die Übernahme von Verbindlichkeiten⁷⁶ zusagt oder sich gegenüber Angehörigen des Übernehmers zur Zahlung von Gleichstellungsgeldern verpflichtet.⁷⁷

Bestehende oder unmittelbar mit der Vermögensübertragung zu bestellende dingliche Belastungen des übergehenden Vermögens – hierzu zählt insbesondere die Nutzungsüberlassung des übertragenen Vermögens – führen hingegen nicht zu Anschaffungskosten, da der Übernehmer keine eigenen Aufwendungen für die Vermögensübertragung tätigt. Es wird ihm lediglich bereits mit einer Belastung versehenes Vermögen überlassen.⁷⁸

Leistet der Vermögensübernehmer Versorgungsleistungen⁷⁹ an den Übergeber oder ihm nahe stehenden Personen, liegen ertragsteuerlich ebenfalls keine Anschaffungskosten vor. Da es sich hierbei nicht um eine Gegenleistung handelt, findet auch vorab keine wertmäßige Verrechnung mit dem übertragenen Vermögen statt.⁸⁰

einkommensteuerliche Entgeltlichkeit, in: DStR 1987, S. 365 f.; Herzig, Norbert / Förster, Guido: Neuorientierung der vorweggenommenen Erbfolge im Ertragsteuerrecht, in: BB 1988, S. 451-453.

⁷⁴ Vgl. BFH-Urteil v. 26.11.1985, IX R 64/82, BStBl. 1986 II, S. 161 (161); BFH-Urteil v. 06.02.1979, VIII R 62/76, BFHE 127, S. 43 (43). Ausführlich mit Nachweisen; vgl. BFH-Beschluss v. 07.03.1989, IX R 308/87, BStBl. 1989 II, S. 773-775 (772); BFH-Beschluss v. 07.03.1989, IX R 300/87, BStBl. 1989 II, S. 769 f. (768). Nur bei einer einmaligen Zahlung an den Übergeber (sog. Abstandszahlung) wurden ein Entgelt und damit eine gemischte Schenkung angenommen. Vgl. BFH-Urteil v. 17.07.1980, IV R 15/76, BStBl. II 1981, S. 12-14 (11); BFH-Urteil v. 18.03.1980, VIII R 148/78, BStBl. II 1981, S. 795 (794).

⁷⁵ Vgl. Förster, Guido / Heyeres, Ralf: a.a.O., S. 1461 f.

⁷⁶ Bei der Übernahme von zum Betriebsvermögen gehörenden Verbindlichkeiten liegen keine Anschaffungskosten vor. Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats vom 05.07.1990, a.a.O., S. 854 (847); Mundt, Iris: Die vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht – Anmerkungen zum Beschluß des Großen Senats des BFH v. 5.7.1990, GrS 4-6/89, in: DStR 1991, S. 700.

⁷⁷ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats vom 05.07.1990, a.a.O., S. 852-854 (847).

⁷⁸ Vgl. m.w.N. Förster, Guido / Heyeres, Ralf: a.a.O., S. 1461.

⁷⁹ Zur Abgrenzung der Versorgungsleistungen von den Unterhaltsleistungen i.S.d. § 12 Nr. 1 EStG einerseits und von Kaufpreisrenten andererseits siehe Gliederungspunkt 4.1.1.

⁸⁰ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats vom 05.07.1990, a.a.O., S. 852 (847).

2.1.1.2 Nach österreichischem Recht

2.1.1.2.1 Im Zivilrecht

2.1.1.2.1.1 Schenkung unter Lebenden

Im österreichischen Zivilrecht ist die Schenkung unter Lebenden im Zweiten Teil des Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB) im Rahmen der persönlichen Sachenrechte im 18. Hauptstück in den §§ 938 bis 956 ABGB geregelt. Die Schenkung fällt unter die besonderen Schuldvertragstypen, die im 18. bis 29. Hauptstück des ABGB dargestellt werden.⁸¹ In § 938 ABGB wird „ein Vertrag, wodurch eine Sache jemandem unentgeltlich überlassen wird“, als Schenkung definiert. Bei der Schenkung handelt es sich damit um einen Schuldvertrag,⁸² welchem zwei übereinstimmende Willenserklärungen zu Grunde liegen müssen. Der Schenker muss dem Beschenkten eine Sache unentgeltlich überlassen wollen, welche der Beschenkte so annehmen will. Grundsätzlich ist eine Schenkungsabsicht erforderlich.⁸³ Nur wenn eine Sache ohne Gegenleistung und ohne Erfüllung einer rechtlichen oder sittlichen Pflicht dem Beschenkten überlassen wird, ist eine Schenkung gegeben.⁸⁴

Neben körperlichen Sachen können aufgrund des weiten Sachbegriffs in § 285 ABGB u.a. auch unkörperliche Sachen, immaterielle Güterrechte, der Fruchtgenuss einer Sache, Dienstleistungen, Vermögen sowie Unternehmen Schenkungsgegenstand sein.⁸⁵

⁸¹ Vgl. Stanzl, Gustav in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 1. Halbband, §§ 859-1044, hrsg. v. Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz, 2. Aufl., Wien 1968, S. 584.

⁸² Zu unterscheiden ist hierbei zwischen der Hand-/Realschenkung, bei welcher Abschluss und Erfüllung des Schenkungsvertrages zusammenfallen, und dem Schenkungsversprechen, einem gem. § 943 ABGB formgebundenen Konsensualvertrag (≠ Realvertrag). Vgl. Stanzl, Gustav in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 1. Halbband, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz, a.a.O., S. 587.

⁸³ Vgl. Stanzl, Gustav in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 1. Halbband, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz, a.a.O., S. 584, 589; Dittrich, Robert / Tades, Helmuth: Das Allgemeine bürgerliche Gesetzbuch – samt den einschlägigen Gesetzen und Verordnungen, verweisenden und erläuternden Anmerkungen, Literaturangaben und einer Übersicht über die Rechtsprechung der Gerichte, insbesondere des Obersten Gerichtshofes, 32. Aufl., Wien 1985, zu § 938, E 2.

⁸⁴ Vgl. ausführlich mit einzelnen Beispielen; Schubert, Günter in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch – mit IPR-Gesetz, Ehegesetz, Mietrechtsgesetz, Wohnungseigentumsgesetz, Landpachtgesetz, Konsumentenschutzgesetz, Produkthaftungsgesetz, UN-Kaufrecht – in zwei Bänden, 1. Band, §§ 1 bis 1174 ABGB, hrsg. v. Rummel, Peter, 2. Aufl., Wien 1990, zu § 938, Rz. 4; ebenso Dittrich, Robert / Tades, Helmuth: Das Allgemeine bürgerliche Gesetzbuch ..., a.a.O., zu § 938, E 7-19, E 26-53.

⁸⁵ Vgl. Stanzl, Gustav in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 1. Halbband, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz, a.a.O., S. 585 f.

Schenkungsverträge ohne wirkliche Übergabe⁸⁶ bedürfen gem. § 943 ABGB zu ihrer Gültigkeit der notariellen Beurkundung. Unter „wirklicher Übergabe“ ist das Gegenteil von bloßer Zusicherung oder einem bloßen Schenkungsversprechen zu verstehen. Nur wenn der Schenker durch einen nach außen hin erkennbaren Vorgang dem Beschenkten unmittelbar, vorbehaltlos und zeitnah die geschenkte Sache überträgt, kann auf die notarielle Beurkundung verzichtet werden. Der Formmangel kann aber durch die spätere tatsächliche Übergabe der Sache geheilt werden. Die Schenkung liegt dann erst im Zeitpunkt der Übergabe vor.⁸⁷

2.1.1.2.1.2 Gemischte Schenkung

Eine gemischte Schenkung liegt nur dann vor, wenn nicht nur objektiv ein Missverhältnis zwischen den ausgetauschten Werten vorliegt, sondern auch subjektiv sowohl Schenker als auch Beschenkte teilweise eine Unentgeltlichkeit gewollt und diese auch zu erkennen gegeben haben.⁸⁸ Insbesondere bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen lässt zwar ein krasses Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung auf eine Schenkungsabsicht hindeuten, reicht aber für sich alleine gesehen nicht aus.⁸⁹ Liegt eine gemischte Schenkung vor, so wird gem. § 935 ABGB ein entgeltliches mit einem unentgeltlichen Geschäft verbunden.⁹⁰

2.1.1.2.1.3 Schenkung unter Auflage

Die Schenkung unter Auflage ist im österreichischen Zivilrecht nicht explizit geregelt. Sie wird als eine Schenkung bezeichnet, bei welcher dem Beschenkten mit dessen Zustimmung vom Schenker die Pflicht zu einem bestimmten Verhalten aufgetragen wird. Diese Verpflichtung kann dem Beschenkten selbst oder einem Dritten zu Gute kommen. Die Schenkung unter Auflage bleibt aber grundsätzlich

⁸⁶ Die Hand-/Realschenkung ist aufgrund des zeitlichen Zusammenfalls von Schenkungsvertrag und dessen Erfüllung durch Übergabe der geschenkten Sache formfrei.

⁸⁷ Vgl. Stanzl, Gustav in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 1. Halbband, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz, a.a.O., S. 610-616. Ausführlich mit einzelnen Beispielen; vgl. Dittrich, Robert / Tades, Helmuth: Das Allgemeine bürgerliche Gesetzbuch ..., a.a.O., zu § 943, E 1-42; ebenso Schubert, Günter in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch ..., hrsg. v. Rummel, Peter, a.a.O., zu § 939, Rz. 10, zu § 943, Rz. 1-6.

⁸⁸ Vgl. Schubert, Günter in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch ..., hrsg. v. Rummel, Peter, a.a.O., zu § 938, Rz. 9.

⁸⁹ Vgl. Dittrich, Robert / Tades, Helmuth: Das Allgemeine bürgerliche Gesetzbuch ..., a.a.O., zu § 938, E 5 f.; OGH-Erkenntnis v. 23.03.1976, 5 Ob 255/75, JBl. 1976, S. 427 f. (425). Bei Verträgen unter nahen Angehörigen hält die Regelung in § 935 ABGB es zumindest für möglich, dass die Vertragsparteien das tatsächliche Rechtsgeschäft verschleiern wollten und somit ein Scheingeschäft bzw. eine verdeckte Schenkung gem. § 916 ABGB vorliegt. Solange aber der Mehrwert nicht 50% übersteigt, kann i.d.R. aufgrund von § 934 ABGB unter nahen Angehörigen keine Schenkung angenommen werden. Vgl. Stanzl, Gustav in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 1. Halbband, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz, a.a.O., S. 591.

⁹⁰ Vgl. Dittrich, Robert / Tades, Helmuth: Das Allgemeine bürgerliche Gesetzbuch ..., a.a.O., zu § 938, E 20.

eine Schenkung, da die Auflage nicht als Gegenleistung auch nicht teilweise anzusehen ist. Lediglich der Wert der Schenkung und damit die Bereicherung des Beschenkten werden durch die Auflage insbesondere zugunsten Dritte vermindert.⁹¹

2.1.1.2.1.4 Vorweggenommene Erbfolge

Der vorweggenommenen Erbauseinandersetzung, welche ebenfalls gesetzlich nicht geregelt ist, liegen nach österreichischem Zivilrecht⁹² sog. Übergabeverträge⁹³ zu Grunde. Ein Übergabevertrag liegt immer dann vor, „wenn der Übergeber zum Zwecke der lebzeitigen Erbfolge und Vermögensauseinandersetzung sowie zum familienrechtlichen Zweck der Ausstattung eine bäuerliche Wirtschaft, ein Unternehmen oder Vermögen einem Familienangehörigen als Übernehmer überträgt, wobei der Übernehmer häufig die Verpflichtung zu Leistungen an den Übergeber, z.B. zur Leistung eines Ausgedinges, aber auch zu Leistungen an Dritte, z.B. den ‚weichenden Geschwister‘, übernimmt“.⁹⁴

Diese Übergabeverträge werden in der Literatur und Rechtsprechung als Rechtsgeschäft *sui generis* bezeichnet.⁹⁵ Nur für den Fall, dass der Übergeber und der Übernehmer übereinkommen, dass die übergebene Sache durch die Gegenleistung vollständig abgegolten sein soll, liegt ein Kauf vor. Soll hingegen das übergebene Vermögen nach gemeinsamem Willen der beiden Parteien nur teilweise durch die Gegenleistung abgegolten sein, so könnte eine gemischte Schenkung vorliegen. Dies wäre aber nur dann der Fall, wenn nach dem Willen der beiden Parteien, der die Gegenleistung übersteigende Teil der übergebenen Sache unentgeltlich und freigebig erfolgen soll. Soweit hierfür erbrechtliche und familienrechtliche Gründe⁹⁶ ausschlaggebend sind, fehlt es an der Freigebigkeit der Zuwendung. Insoweit ist der Übergabevertrag weder als entgeltlich noch als

⁹¹ Vgl. Stanzl, Gustav in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 1. Halbband, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz, a.a.O., S. 608 f, 432 f.; Dittrich, Robert / Tades, Helmuth: Das Allgemeine bürgerliche Gesetzbuch ..., a.a.O., zu § 938, E 34, zu § 901, E 2-4.

⁹² Eine gesetzliche Normierung der vorweggenommenen Erbfolge als solches findet sich im österreichischen Zivilrecht nicht.

⁹³ Die ursprüngliche Form dieser Übergabeverträge sind die bäuerlichen Übergabeverträge basierend auf dem Anerbengesetz, dem Bundesgesetz über besondere Vorschriften für die bäuerliche Erbteilung vom 21.05.1958, öBGBL. Nr. 106/1958.

⁹⁴ Bydlinski, Franz in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 2. Halbband, §§ 1045-1089, hrsg. v. Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz, 2. Aufl., Wien 1978, S. 191.

⁹⁵ Vgl. ausführlich Gschnitzer, Franz in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 1. Halbband, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz, a.a.O., S. 237-241, ebenso Bydlinski, Franz in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 2. Halbband, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz, a.a.O., S. 191; OGH-Erkenntnis v. 24.11.1994, 2 Ob 581/94, unter: ris2.bka.gv.at/Jus.

⁹⁶ Hierzu zählen im Voraus gewährte Leistungen auf zukünftige erbrechtliche Pflichtteilsansprüche und familienrechtlich gebotene Ausstattungsansprüche des Übernehmers gem. §§ 166, 788, 789, 1220, 1231 ABGB.

unentgeltlich zu behandeln.⁹⁷ BYDLINSKI geht in solch einem Fall von einem gemischten Vertrag aus, der sich aus einem Kaufelement und Elementen der vertraglichen Regelung über die Höhe gesetzlicher Ansprüche zusammensetzt. Darüber hinausgehende Leistungen des Übergebers fügen nach seiner Ansicht dem gemischten Vertrag noch ein Schenkungselement hinzu. Im Ergebnis kann damit im Rahmen einer vorweggenommenen Erbauseinandersetzung eine Qualifikation als gemischte Schenkung nicht ausgeschlossen werden.⁹⁸

Werden Unternehmensanteile ganz oder zu Bruchteilen übertragen, muss im Einzelfall geprüft werden, ob von den beiden Vertragsparteien tatsächlich eine unentgeltliche Zuwendung gewollt ist, denn dem Rechtsgeschäft kann auch ein anderer Rechtsgrund, wie z.B. eine Unternehmensübertragung im Rahmen eines Übergabevertrages, ein familien- oder ehgüterrechtlicher Grund zu Grunde liegen.⁹⁹

SCHUBERT lehnt bei Übergabeverträgen außerhalb der bäuerlichen Lebensordnung, z.B. bei Unternehmen, eine analoge Anwendung der für bäuerliche Übergabeverträge geltenden gesetzlichen und aufgrund Rechtsprechung entwickelten Grundsätze ab.¹⁰⁰

Eine deutlich weitere Definition der vorweggenommenen Erbfolge wählt ECCHER, wonach es um Fälle der Eigentumsübertragung unter Lebenden geht, die sowohl nach ihrer tatsächlichen Gestaltung wie auch nach dem Willen der Vertragsbeteiligten die Bedeutung einer Vorwegnahme der Erbfolge haben.¹⁰¹ Nach ausführlicher kritischer Beurteilung kommt er zum Ergebnis, dass es sich um ein Rechtsgeschäft eigener Art handelt, bei dem die beiden Parteien ihre vertraglichen Regelungen selbst festzulegen haben. Nachdem erst aufgrund einer Einzelfallprüfung entschieden werden kann, ob es sich bei der zu Grunde liegenden vorweggenommenen Erbfolge eher um ein unentgeltliches oder ein entgeltliches Rechtsgeschäft handelt, ist seiner Ansicht nach von einer grundsätzlichen

⁹⁷ Vgl. Bydlinski, Franz in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 2. Halbband, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz, a.a.O., S. 191. A.A. was die Unterscheidung in entgeltlich und unentgeltlich betrifft; Gschnitzer, Franz in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 1. Halbband, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz, a.a.O., S. 238, 436.

⁹⁸ Vgl. Bydlinski, Franz in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 2. Halbband, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz, a.a.O., S. 192 f.; ebenso Schubert, Günter in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch..., hrsg. v. Rummel, Peter, a.a.O., zu § 938, Rz. 9; Aicher, Josef in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch ..., hrsg. v. Rummel, Peter, a.a.O., zu § 1053, Rz. 45.

⁹⁹ Vgl. Stanzl, Gustav in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 1. Halbband, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz, a.a.O., S. 597; ebenso Schubert, Günter in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch ..., hrsg. v. Rummel, Peter, a.a.O., zu § 938, Rz. 7.

¹⁰⁰ Vgl. Schubert, Günter in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch ..., hrsg. v. Rummel, Peter, a.a.O., zu § 938, Rz. 9; ebenso Bydlinski, Franz in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 2. Halbband, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz, a.a.O., S. 192.

¹⁰¹ Vgl. Echer, Bernhard: a.a.O., S. 4-12.

Einordnung der vorweggenommen Erbfolge als entgeltfremdes Geschäft auszugehen.¹⁰²

2.1.1.2.2 Im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

Die Vermögensübertragung im Rahmen der vorgenommenen Erbfolge fällt im österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz von 1995¹⁰³ (öErbStG) gem. § 1 Abs. 1 Z 2 öErbStG unter die Schenkungen unter Lebenden. Der schenkungsteuerrechtliche Begriff der Schenkung ist in § 3 Abs. 1 öErbStG weit gefasst. Nach § 3 Abs. 1 Z 2 öErbStG fallen neben Schenkungen im zivilrechtlichen Sinne (§ 3 Abs. 1 Z 1 öErbStG) sowie besonderer Sondertatbestände (§ 3 Abs. 1 Z 3 bis 8 öErbStG) alle anderen „freigebigen Zuwendung[en] unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird“. Erfüllt die Vermögensübertragung die zivilrechtlichen Vorgaben einer Schenkung i.S.d. §§ 938 bis 956 ABGB, so liegt nach dem österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz automatisch auch eine schenkungsteuerrechtliche Schenkung unter Lebenden vor.¹⁰⁴ Für eine schenkungsteuerpflichtige Vermögensübertragung muss grundsätzlich ebenso wie im Zivilrecht eine objektive Bereicherung vorliegen. Eine schenkungsteuerrechtliche freigebige Zuwendung liegt nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gem. § 3 Abs. 1 Z 2 öErbStG jedoch bereits dann vor, wenn der subjektive Bereicherungswille nur seitens des Vermögensüberträgers und nicht auch gleichzeitig des Übernehmers gegeben ist. Insofern ist die Prüfung, ob ein Schenkungsvertrag der Bereicherung des Vermögensübernehmers zu Grunde liegt, nicht erforderlich. Die Bereicherungsabsicht seitens des Schenkers und die tatsächliche Bereicherung seitens des Beschenkten reichen somit für das Vorliegen einer schenkungsteuerrechtlichen Schenkung bereits aus.¹⁰⁵

¹⁰² Vgl. Eccher, Bernhard: a.a.O., S. 157-162.

¹⁰³ Zur historischen Entwicklung des österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes; vgl. Stanzl, Gustav in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 1. Halbband, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz, a.a.O., S. 604 f.

¹⁰⁴ Vgl. § 3 Abs. 1 Z 1 öErbStG. Dies ist immer dann der Fall, wenn der vorweggenommenen Erbfolge ein Übergabevertrag zu Grunde liegt. Vgl. Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod – Steuerliche Gestaltung der Vermögensübertragung, Wien 1997, S. 516.

¹⁰⁵ Vgl. ausführlich Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 517 f.; m.w.N. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II, Bewertungsrecht, Verkehrssteuern, Zölle und Verbrauchsteuern, Sonstige Abgaben, Allgemeiner Teil, 4. Aufl., Wien 2001, S. 46 f., Rz. 113 f.; ebenso Stanzl, Gustav in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 1. Halbband, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz, a.a.O., S. 605; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung bei Übertragung von Einzelunternehmen und Gesellschaftsanteilen, Wien 2006, S. 138; VwGH-Erkenntnis v. 17.12.1998, 96/16/0241, VwGH-Erkenntnis v. 27.06.1991, 90/16/0019, jeweils unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>. Bei Übertragungen unter nahen Angehörigen ist der Bereicherungswille zu vermuten. Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 31.03.1999, 98/16/0358, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>.

Zuwendungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge, denen ein Übergabevertrag zu Grunde liegt, zählen schenkungsteuerrechtlich, abgesehen von Sonderfällen,¹⁰⁶ damit i.d.R. zu den zivilrechtlichen Schenkungen gem. § 3 Abs. 1 Z 1 öErbStG und unterliegen als Schenkungen unter Lebenden gem. § 1 Abs. 1 Z 2 öErbStG, sofern sie nicht steuerfrei sind, der Schenkungsteuer.¹⁰⁷

Ebenso wie das deutsche Schenkungsteuerrecht unterscheidet das österreichische Schenkungsteuerrecht zwischen der Schenkung unter Auflage und der gemischten Schenkung. Eine weitere Unterscheidung der Schenkung unter Auflage in eine Duldungs- bzw. Nutzungsaufgabe einerseits und in die Leistungsaufgabe andererseits nimmt das österreichische Schenkungsteuerrecht jedoch nicht vor. Dies ist dadurch begründet, dass sowohl bei der Schenkung unter Auflage als auch bei der gemischten Schenkung die Belastung bzw. die Gegenleistung vom schenkungsteuerlichen Wert der Zuwendung abgezogen werden. Die beiden Schenkungen unterscheiden sich aber hinsichtlich ihrer zivilrechtlichen Einordnung. Bei der gemischten Schenkung liegt neben dem partiellen Schenkungscharakter auch ein entgeltlicher Vertrag zu Grunde, während hingegen die Schenkung unter Auflage insgesamt als Schenkung i.S.d § 938 ABGB anzusehen ist.¹⁰⁸ Schenkungsteuerrechtlich stellt sich damit die Frage, ab wann von einem objektiven Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung bei einer Vermögensübertragung ausgegangen werden muss. Denn erst wenn das objektive Missverhältnis vorliegt, ist zusätzlich noch der subjektive Bereicherungswille zu prüfen. Die österreichische Literatur und Rechtsprechung unterstellt ein objektives Missverhältnis i.d.R. dann, wenn der Barwert der Rente oder der Verkehrswert der Gegenleistung den Verkehrswert des übertragenen Vermögens oder die angemessene Gegenleistung um mehr als 25 % unterschreitet. Sind die Vertragsparteien von einer zumindest anteilig unentgeltlichen Zuwendung ausgegangen, kann eine gemischte Schenkung auch bei einem geringeren Wertverhältnis als 25 % für das objektive Missverhältnis vorliegen.¹⁰⁹

¹⁰⁶ Z.B. fallen Abfindungen für einen Erbverzicht, welche ebenfalls eine Form der vorweggenommenen Erbfolge darstellen können, unter § 3 Abs. 1 Z 5 öErbStG.

¹⁰⁷ Vgl. Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 516 f.; a.A. wohl Eccher, Bernhard: a.a.O., S. 197-199, welcher überwiegend Schenkungen i.S.d. wirtschaftlichen Betrachtung gem. § 3 Abs. 1 Z 2 öErbStG annimmt. Zu beachten ist jedoch, dass diese Unterscheidung aufgrund der einheitlichen Vorschriften für die Ermittlung des schenkungsteuerpflichtigen Erwerbs ohne Bedeutung ist.

¹⁰⁸ Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 137 f.; Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 527 f.

¹⁰⁹ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 11.09.1989, 88/15/0129, VwGH-Erkenntnis v. 01.12.1987, 86/16/0008, jeweils unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 529 f.

2.1.1.2.3 Im Ertragsteuerrecht

Ebenso wie das deutsche Ertragsteuerrecht kennt das österreichische Einkommensteuergesetz von 1988 (öEStG) neben den entgeltlichen Rechtsvorgängen, welche zu einem Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang führen, und den unentgeltlichen Rechtsgeschäften kein gesondertes, gesetzlich verankertes Rechtsinstitut der vorweggenommenen Erbfolge.¹¹⁰

Hinsichtlich der Einordnung der vorgenommenen Erbfolge folgt das österreichische Ertragsteuerrecht dem Zivilrecht. Wird die Vermögensübertragung zivilrechtlich als Schenkung eingestuft, so wird sie auch ertragsteuerrechtlich als unentgeltliches Rechtsgeschäft behandelt. Eine Unterscheidung in gemischte Schenkung und Schenkung unter Auflage ist aus ertragsteuerlichen Gesichtspunkten nicht erforderlich, da beide Vorgänge ertragsteuerrechtlich als unentgeltliche Übertragungen behandelt werden.¹¹¹ Dies gilt bei einer gemischten Schenkung aber nur dann, wenn für das objektive wertmäßige Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung private Motive ausschlaggebend sind und den beteiligten Vertragsparteien der anteilig entgeltliche und unentgeltliche Charakter der Leistung bewusst ist.¹¹² Zu beachten ist hierbei, dass das österreichische Ertragsteuerrecht kein teilentgeltliches Rechtsgeschäft kennt. Aufgrund der Einheitstheorie bzw. des Absorptionsprinzips ist ertragsteuerrechtlich die gemischte Schenkung daher entweder als voll entgeltliches oder voll unentgeltliches Rechtsgeschäft zu behandeln.¹¹³

Bis zur Erkenntnis des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) im Jahr 1999¹¹⁴ folgte mangels ausreichend eigener Rechtsprechung des VwGH sowohl die österreichische Finanzverwaltung als auch die Lehre hinsichtlich des von der deutschen Rechtsprechung geprägten Sonderrechtsinstituts der vorweggenommenen Erbfolge gegen wiederkehrende Leistungen den Ansichten des BFH. Auch im österreichischen Ertragsteuerrecht wird zwischen Versorgungs-, Unterhalts- und Kaufpreisrenten unterschieden.¹¹⁵ Nachdem zunächst der VwGH keine Veranlassung

¹¹⁰ Vgl. Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 68.

¹¹¹ Vgl. Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 68-70.

¹¹² Vgl. m.w.N. VwGH-Erkenntnis v. 23.10.1990, 90/14/0102, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>.

¹¹³ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 18.02.1999, 97/15/0021, VwGH-Erkenntnis v. 04.11.1980, 804,954,955/80, jeweils unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 76-78; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 16 f.

¹¹⁴ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 26.01.1999, 98/14/0045, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>.

¹¹⁵ Vgl. ausführlich m.w.N. für die ertragsteuerliche Behandlung bis 1999; Stoll, Gerold: Rentenbesteuerung, a.a.O., S. 407-424; Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 81-93.

sah, weiterhin die Vermögensübertragung gegen Versorgungsrente ertragsteuerlich als unentgeltliche Übertragung zu behandeln, hat der österreichische Gesetzgeber dieses Sonderrechtsinstitut im Rahmen des Steuerreformgesetzes 2000 gesetzlich verankert.¹¹⁶

2.1.1.3 Nach schweizerischem Recht

2.1.1.3.1 Im Zivilrecht

2.1.1.3.1.1 Schenkung unter Lebenden

Die Schenkung wird im Schweizerischen Obligationenrecht (OR) in der Zweiten Abteilung im Rahmen der einzelnen Vertragsverhältnisse in den Art. 239 bis 252 als Siebenter Titel geregelt. Die Schenkung zählt im schweizerischen Recht ebenfalls zu den Schuldverhältnissen. In Art. 239 Abs. 1 OR wird „jede Zuwendung unter Lebenden, womit jemand aus seinem Vermögen einen anderen ohne entsprechende Gegenleistung bereichert“ als Schenkung definiert. Voraussetzung für das Vorliegen einer Schenkung ist eine Vereinbarung zwischen Schenker und Beschenktem über eine unentgeltliche Vermögenszuwendung. Die Vermögenszuwendung kann auf Seiten des Beschenkten zu einer Erhöhung seines Aktivvermögens oder zu einer Verminderung seines Passivvermögens¹¹⁷ führen. Entscheidend ist die gleichzeitig zur Minderung im Vermögen des Schenkers eintretende Bereicherung im Vermögen des Beschenkten.¹¹⁸

Zuwendungsgegenstand können nicht nur körperliche Sachen, sondern auch Rechte, Forderungen, Aktien, Gesellschaftsanteile, Sachgesamtheiten, ein ganzes Vermögen, Einräumung einer Nutznießung oder eines Wohnrechts sowie der Forderungserlass oder die Verpflichtungsübernahme sein.¹¹⁹

Die Unentgeltlichkeit der Zuwendung ist nur dann gegeben, wenn der Zuwendung keine Gegenleistung zu Grunde liegt und neben der Schenkungsabsicht¹²⁰ kein

¹¹⁶ Vgl. Wolf, Erich: Die Rentenbesteuerung bei Betriebsübertragungen – Steuerreformgesetz 2000, in: RdW 1999, S. 553, 556, 559; siehe ausführlich Gliederungspunkt 4.2.3.1.

¹¹⁷ Z.B. durch Zahlung oder Übernahme einer Schuld des Beschenkten durch den Schenker. Vgl. BG-Urteil v. 06.11.1984, BGE 110 II, S. 341 f.

¹¹⁸ Vgl. Koller, Alfred in: Das Schweizerische Obligationenrecht – mit Einschluss des Handels- und Wertpapierrechts, hrsg. v. Guhl, Theo, 9. Aufl., Zürich 2000, zu § 43, Rz. 2.

¹¹⁹ Vgl. ausführlich mit einzelnen Beispielen; Vogt, Nedim in: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht – Obligationenrecht I, Art. 1-529 OR, hrsg. v. Honsell, Heinrich / Vogt, Nedim / Wiegand, Wolfgang, 2. Aufl., Basel 1996, zu Art. 239, Rz. 6-25; Honsell, Heinrich: Schweizerisches Obligationenrecht – Besonderer Teil, 6. Aufl., Bern 2001, S. 188; Becker, H.: Schweizerisches Zivilgesetzbuch – Obligationenrecht, II. Abteilung, Die einzelnen Vertragsverhältnisse, Art. 184-551, Bern 1934, zu Art. 239, Rz. 4.

¹²⁰ Die Schenkungsabsicht wird nicht grundsätzlich als gegeben unterstellt, sondern ist vom Beschenkten nachzuweisen. Vgl. Vogt, Nedim in: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht – Obligationenrecht I,

anderer Rechtsgrund für die Zuwendung vorhanden ist. Ohne Schenkungsabsicht würde es sich bei der Zuwendung um eine ungerechtfertigte Bereicherung gem. Art. 62 bis 67 OR handeln. Unter die anderen Rechtsgründe fallen gem. Art. 239 Abs. 3 OR die sog. unvollkommenen Obligationen, wie z.B. Erfüllung aufgrund sittlicher Pflicht oder aufgrund gesellschaftlichem Anstandsgebot.¹²¹

Die Schenkung als zweiseitiges Vertragsverhältnis zwischen Schenker und Beschenktem entsteht erst durch Annahme und in Kenntnis der Schenkungsabsicht durch den Beschenkten.¹²²

Im schweizerischen Zivilrecht wird zwischen der Schenkung von Hand zu Hand gem. Art. 242 OR, bei welchem durch Übergabe der geschenkten Sache das Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft zeitlich zusammenfallen, und dem Schenkungsversprechen gem. Art. 243 OR, bei welchem der Schenkungsvollzug der Schenkungsvereinbarung zeitlich nachgelagert ist, unterschieden.¹²³ Um den Schenker vor möglicher Unbedachtsamkeit und Übereilung zu schützen, bedarf nur das Schenkungsversprechen gem. Art. 243 Abs. 1 OR der schriftlichen Form. Sofern Grundstücke oder dingliche Rechte an solchen Gegenstand der Zuwendung sind, schreibt Art. 243 Abs. 2 OR die öffentliche Beurkundung zur Gültigkeit des Schenkungsversprechens vor. Ein etwaiger Formmangel wird durch den Schenkungsvollzug¹²⁴, der Übergabe der geschenkten Sache durch die Besitzübertragung oder die (Besitzes-)Anweisung i.S.v. Art. 924 ZGB oder Art. 466 bis 471 OR, geheilt.¹²⁵

...hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 239, Rz. 44; ebenso Becker, H.: Schweizerisches Zivilgesetzbuch ..., a.a.O., zu Art. 239, Rz. 7.

¹²¹ Vgl. Koller, Alfred in: Das Schweizerische Obligationenrecht ..., hrsg. v. Guhl, Theo, a.a.O., zu § 43, Rz. 3 f., 7; Becker, H.: Schweizerisches Zivilgesetzbuch ..., a.a.O., zu Art. 239, Rz. 5, 12 f.; ausführlich Schöneberger, Wilhelm in: Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, 5. Band: Das Obligationenrecht, 2. Teil (Halbband); Art. 184-418, hrsg. v. Escher, Arnold / Schöneberger, Wilhelm / Oser, Hugo / u.a., 2. Aufl., Zürich 1936, zu Art. 239, Rz. 12-19.

¹²² Vgl. Art. 244 OR; Vogt, Nedim in: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht – Obligationenrecht I, ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 239, Rz. 1, 3.

¹²³ Vgl. Vogt, Nedim in: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht – Obligationenrecht I, ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 239, Rz. 3, zu Art. 242, Rz. 1; Becker, H.: Schweizerisches Zivilgesetzbuch ..., a.a.O., zu Art. 242, Rz. 1-3; ausführlich Schöneberger, Wilhelm in: Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, 5. Band, ..., hrsg. v. Escher, Arnold / u.a., a.a.O., zu Art. 239, Rz. 32-43.

¹²⁴ Gem. Art. 243 Abs. 3 OR wird das Schenkungsversprechen durch deren Vollzug als Schenkung von Hand zu Hand beurteilt.

¹²⁵ Vgl. Koller, Alfred in: Das Schweizerische Obligationenrecht ..., hrsg. v. Guhl, Theo, a.a.O., zu § 43, Rz. 12-18; Honsell, Heinrich: Schweizerisches Obligationenrecht – Besonderer Teil, 6. Aufl., Bern 2001, S. 192 f.

2.1.1.3.1.2 Gemischte Schenkung

Eine gemischte Schenkung liegt unabhängig von der gewählten Übertragungsform nur dann vor, wenn Schenker und Beschenkter sich über die partielle Unentgeltlichkeit der Zuwendung einig sind und seitens des Schenkers Schenkungsabsicht vorliegt. Die Ungleichheit von Leistung und Gegenleistung hinsichtlich des übertragenen Gegenstandes für sich allein reicht nicht für die Annahme einer gemischten Schenkung aus, insbesondere dann nicht, wenn sich die beiden Parteien hinsichtlich des wertmäßigen Ungleichgewichts der ausgetauschten Leistungen nicht bewusst sind oder das Ungleichgewicht aufgrund eines Freundschaftspreises oder der Ausnutzung einer Notlage des Verkäufers zustande gekommen ist. Ein deutliches Missverhältnis der ausgetauschten Leistungen kann lediglich ein Indiz für die Schenkungsabsicht sein.¹²⁶

Nachdem im Erbfall die Erben nach Art. 626 ZGB hinsichtlich lebzeitiger Zuwendungen des Erblassers zur Ausgleichung verpflichtet sind, sofern der Erblasser hierauf nicht ausdrücklich verzichtet hatte, wird die schweizerische Rechtsprechung immer wieder mit der Frage konfrontiert, ob im konkreten Einzelfall noch von einer gemischte Schenkung ausgegangen werden kann und damit zumindest teilweise eine Zuwendung vorliegt.¹²⁷

Liegt eine gemischte Schenkung vor, so werden in einem Vertrag entgeltliche und unentgeltliche Veräußerungsvertragselemente vermischt.¹²⁸

2.1.1.3.1.3 Schenkung unter Auflage

Die Schenkung unter Auflage¹²⁹ ist im schweizerischen Zivilrecht in den Art. 245 f. OR geregelt. Erst mit Zustimmung des Beschenkten übernimmt dieser die in

¹²⁶ Vgl. Vogt, Nedim in: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht – Obligationenrecht I, ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 239, Rz. 5; Honsell, Heinrich: Schweizerisches Obligationenrecht ..., a.a.O., S. 189 f.; BG-Urteil v. 09.10.1956, BGE 82 II, S. 434-436 (430); BG-Urteil v. 13.07.1972, BGE 98 II, S. 357 f. (352); m.w.N. Giger, Hans in: Berner Kommentar – Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band VI: Das Obligationenrecht, 2. Abteilung: Die einzelnen Vertragsverhältnisse, 1. Teilband: Kauf und Tausch – Die Schenkung, 1. Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen – Der Fahrniskauf, Artikel 184-215 OR, hrsg. v. Meier-Hayos, Arthur, Bern 1979, zu Art. 184, Rz. 166; mit Urteilsnachweisen, Gauch, Peter: Schweizerisches Obligationenrecht – Besonderer Teil mit Einschluss des Handels- und Wertpapierrechts (Art. 184-1186) – Rechtsprechung des Bundesgerichts, 2. Aufl., Zürich 1990, zu Art. 239 Abs. 1, „Gemischte Schenkung“. Hinsichtlich Freundschaftspreis; vgl. BG-Urteil v. 28.09.1976, BGE 102 II, S. 250 (243).

¹²⁷ Zu einzelnen ausgeprägten Rechtsprechungsentscheidungen des Bundesgerichts in jüngster Vergangenheit; vgl. Oehrli, Markus: Die gemischte Schenkung im Steuerrecht, Zürich 2000, S. 15-20.

¹²⁸ Vgl. Vogt, Nedim in: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht – Obligationenrecht I, ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 239, Rz. 5; Koller, Alfred in: Das Schweizerische Obligationenrecht ..., hrsg. v. Guhl, Theo, a.a.O., zu § 43, Rz. 5, § 40, Rz. 22-25.

Zusammenhang mit der Schenkung vom Schenker aufgetragene Verpflichtung zu einem bestimmten Verhalten zugunsten des Schenkers, eines Dritten oder zu seinen Gunsten¹³⁰. Im Gegensatz zur gemischten Schenkung stellt die Auflage keine Gegenleistung des Beschenkten, auch nicht teilweise, dar. Der Beschenkte braucht gem. Art. 246 Abs. 3 OR die Auflage wertmäßig nur bis in Höhe der zugewendeten Sache vollziehen.¹³¹ Die Auflage führt mittelbar zu einer Wertminderung der Leistung des Schenkers.¹³²

2.1.1.3.1.4 Vorweggenommene Erbfolge

Im Gegensatz zum deutschen und österreichischen Zivilrecht gibt es im schweizerischen Zivilrecht eine explizit gesetzliche Regelung der antizipierten Erbfolge in Art. 534 ZGB. HAGEMANN spricht nur in diesem speziellen Fall von einer antizipierten Erbfolge, da nicht eine Ausgleichsverpflichtung der lebzeitigen Zuwendung im Erbfall für die Annahme einer vorweggenommenen Erbfolge entscheidend ist, sondern die Herausgabe der Zuwendung im Falle der Ausschlagung oder Enterbung im Todesfall des Erblassers, was er im Fall des Art. 534 ZGB mit der Voraussetzung des öffentlichen Inventar, welches auf den erbrechtlichen Vorschriften des Art. 580 bis 592 ZGB basiert, begründet.¹³³ In diesem Sinne definiert er die Übertragung unter Lebenden zumindest eines Teils des Vermögens des Erblassers auf einen Erbanwärter als antizipierte Erbfolge, wenn der Vermögensübernehmer beim Tod des Erblassers trotz der lebzeitigen

¹²⁹ Von der Auflage ist die Bedingung, deren Eintritt die Schenkung entweder erst wirksam werden oder wegfallen lässt, abzugrenzen. Vgl. Art. 245 Abs. 1 i.V.m. Art. 151-157 OR.

¹³⁰ Dies wird mangels einer genauen gesetzlichen Abgrenzung in der Literatur auch als Zweckschenkung bezeichnet. In der Regel handelt es sich hierbei um eine Geldzuwendung, die für einen bestimmten Verwendungszweck zugunsten des Beschenkten vorgesehen ist. Vgl. Koller, Alfred in: Das Schweizerische Obligationenrecht ..., hrsg. v. Guhl, Theo, a.a.O., zu § 43, Rz. 22; Vogt, Nedim in: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht – Obligationenrecht I, ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 246, Rz. 4.

¹³¹ Vgl. Vogt, Nedim in: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht – Obligationenrecht I, ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 246, Rz. 1-5, 7; Koller, Alfred in: Das Schweizerische Obligationenrecht ..., hrsg. v. Guhl, Theo, a.a.O., zu § 43, Rz. 19-21; Becker, H.: Schweizerisches Zivilgesetzbuch ..., a.a.O., zu Art. 246, Rz. 1-12.

¹³² Vgl. ausführlich Schöneberger, Wilhelm in: Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, 5. Band, ..., hrsg. v. Escher, Arnold / u.a., a.a.O., zu Art. 239, Rz. 4-6.

¹³³ Vgl. Hagemann, Max: Die antizipierte Erbfolge, in: ZSR 1947, S. 206 f., 209, 215 f., 218-224. Wohl zustimmend aber mit weiteren Verweisen; Bruhin, Egon: Der Kindskauf – Rechtsgeschäfte zwischen Eltern und Kindern, Zürich 1966, S. 61; ebenso Escher, Arnold: Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, 3. Band, Das Erbrecht, Erste Abteilung: Die Erben (Art. 457-536), 3. Aufl., Zürich 1959, zu Art. 534, Rz. 9; Formi, Rolando / Piatti, Giorgio in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch II, Art. 457-977 ZGB, Art. 1-61 SchlT ZGB, hrsg. v. Honsell, Heinrich / Vogt, Nedim / Geiser, Thomas, 2. Aufl., Basel 2003, zu Art. 534, Rz. 4; a.A. Tuor, Peter in: Berner Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, 3. Band, Erbrecht, Erste Abteilung: Die Erben (Art. 457-536), hrsg. v. Becker, H., 2. Aufl., Bern 1952, Rz. 6, 14.

Vermögensübertragung die rechtliche Stellung eines Erben innehat.¹³⁴ Im Gegensatz zum obligatorischen Verpfändungsvertrag gem. Art. 494 ZGB, bei dem der Erbe lediglich ein bloßes Anwartschaftsrecht auf die Erbschaft erhält, wird bei der antizipierten Erbfolge gleichzeitig mit dem Erbvertrag durch ein Rechtsgeschäft unter Lebenden gem. Art. 181 OR die vollständige Erbschaft oder Teile daran zu Lebzeiten auf den Erben übertragen.¹³⁵

Sowohl der Guts- oder Geschäftsübergabevertrag als auch die gewöhnlichen Vermögensübertragungen i.S.v. Art. 181 OR sind nicht durch einen erbrechtlichen Grund, sondern durch ein rein obligatorisches Rechtsgeschäft geprägt.¹³⁶ In allen anderen Fällen der lebzeitigen Zuwendungen, insbesondere dem Vorempfang gem. Art. 626 ZGB, handelt es sich um gewöhnliche Zuwendungen unter Lebenden in Form einer Schenkung oder eines anderen Vertrags.¹³⁷

Zum einem ähnlichen Ergebnis kommt BRUHIN im Rahmen der Beurteilung des Kindskaufs. Zwar lehnt er diesbezüglich eine antizipierte Erbfolge im juristischen Sinne ab, charakterisiert den Kindskauf aber gleichzeitig als ein Rechtsgeschäft unter Lebenden mit einem sowohl kaufvertraglichen Element als auch erbrechtlichem Motiv, was i.d.R. zu einer gemischten Schenkung führt. „Der Kindskauf ist ein einheitliches Rechtsgeschäft unter Lebenden, wodurch der präsumtive Erblasser eine Sache oder ein Recht einem Nachkommen mit Rücksicht auf dessen künftiges Erbrecht verkauft.“¹³⁸

2.1.1.3.2 Im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

Zunächst ist festzuhalten, dass das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht in der Schweiz nicht durch ein Bundesgesetz, sondern auf kantonaler Ebene geregelt wird.¹³⁹ Dies bereitet für die schenkungsteuerliche Definition der Vermögensübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge insoweit Schwierigkeiten, als

¹³⁴ Vgl. Hagemann, Max: a.a.O., S. 205.

¹³⁵ Vgl. Escher, Arnold: Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, 3. Band, ..., a.a.O., zu Art. 534, Rz. 1-5; Formi, Rolando / Piatti, Giorgio in: Basler Kommentar ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 534, Rz. 2 f.; Tuor, Peter in: Berner Kommentar ..., hrsg. v. Becker, H., a.a.O., Rz. 1-5.

¹³⁶ Vgl. Hagemann, Max: a.a.O., S. 203, 206, 220.

¹³⁷ Vgl. Hagemann, Max: a.a.O., S. 214; Formi, Rolando / Piatti, Giorgio in: Basler Kommentar ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 534, Rz. 2.

¹³⁸ Bruhin, Egon: a.a.O., S. 62.

¹³⁹ Da die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht zu den Bundeskompetenzen zählt, kann gem. Art. 3 der Eidgenössischen Bundesverfassung (BV) jeder Kanton individuell diese Steuer erheben. Es handelt sich um eine Rechtsverkehrssteuer, deren Gesetzgebungshoheit bei den Kantonen liegt. Die Ertragshoheit sowie Verwaltungshoheit steht nicht in allen Kantonen ausschließlich diesen zu, sondern auch teilweise den Gemeinden. Vgl. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band I, Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten, Interkantonales und Internationales Steuerrecht, Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht, 9. Aufl., Bern 2001, § 8, Rz. 9; § 27, Rz. 9.

jeder Kanton über ein eigenständiges Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz¹⁴⁰ verfügt.

Grundsätzlich kann in drei Kategorien unterteilt werden. Zunächst in diejenigen Kantone, die explizit den Begriff „Schenkung“ innerhalb ihres Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes definieren. Fehlt eine solche Begriffsdefinition, kann des Weiteren noch unterschieden werden, in diejenigen Kantone, welche auf den zivilrechtlichen und damit obligationsrechtlichen Schenkungsbegriff verweisen, und solche Kantone, bei denen ein derartiger Verweis fehlt. In letzterem Fall stellt sich die Frage, ob hierbei ausschließlich eine streng zivilrechtliche Auslegung des Schenkungsbegriffs zu Grunde gelegt werden soll, oder ob ein eigenständiger, wirtschaftlicher und damit den Zielsetzungen des Steuerrechts¹⁴¹ entsprechender Schenkungsbegriff zum Tragen kommt.¹⁴²

Grundsätzlich gilt aber wie im deutschen Schenkungsteuerrecht auch, dass bei Erfüllung der zivilrechtlichen Tatbestände eines Schenkungsvorganges eine schenkungsteuerrechtliche Schenkung gegeben ist. In der Regel geht der schenkungsteuerrechtliche Schenkungsbegriff über diesen zivilrechtlichen Mindestumfang hinaus und ist damit weiter gefasst.¹⁴³

Bei den teilweise zwar unterschiedlichen, kantonalen Definitionen des schenkungsteuerrechtlichen Schenkungsbegriffs stehen drei Tatbestandsmerkmale im Vordergrund. Nach wohl unbestrittener, herrschender Meinung muss es sich um eine kausale Vermögenszuwendung in dem Sinne handeln, dass der Schenker durch den Vermögensübergang entreichert und der Erwerber gleichzeitig bereichert wird, wobei sich der Vermögenstransfer der Höhe nach nicht decken muss.¹⁴⁴ Als weiteres Merkmal tritt die zumindest partielle Unentgeltlichkeit hinzu, unter der

¹⁴⁰ Dies gilt nur insoweit, als in dem jeweiligen Kanton Erbschaft- und Schenkungsvorgänge der Besteuerung unterliegen. Vgl. Ausführungen in Gliederungspunkt 3.1.3.

¹⁴¹ Im Vordergrund steht die Besteuerung der durch eine unentgeltliche Zuwendung erreichten höheren Leistungsfähigkeit des Beschenkten.

¹⁴² Vgl. ausführlich Hindersmann, Magnus / Myßen, Michael: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern der Schweizer Kantone, Köln 2003, Rz. 617-619, 621-624; ähnlich Oehrli, Markus: a.a.O., S. 67-69, wobei seiner Ansicht nach in allen Kantonen der Schenkungsbegriff entweder eigenständig, nach Zivilrecht oder nach erweitertem Zivilrecht definiert ist.

¹⁴³ Vgl. Hindersmann, Magnus / Myßen, Michael: a.a.O., Rz. 620. Zu den neben der zivilrechtlichen Schenkung in den verschiedenen Kantonen aufgeführten schenkungsteuerpflichtigen Tatbestände; vgl. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band I, ..., a.a.O., § 27, Rz. 45; Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 14 f.

¹⁴⁴ Vgl. ausführlich Hindersmann, Magnus / Myßen, Michael: a.a.O., Rz. 626-632; Oehrli, Markus: a.a.O., S. 71 f., 79; Beerli-Looser, Karin: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern im Kanton Thurgau, Bern 1993, S. 106-107.

Voraussetzung, dass die Vermögenszuwendung ohne rechtliche Verpflichtung und damit freiwillig vorgenommen wurde.¹⁴⁵ Inwieweit das subjektive Kriterium neben den rein objektiven Kriterien für den schenkungsteuerrechtlichen Schenkungsbegriff erforderlich ist, herrscht in der Literatur, der kantonalen Steuerverwaltung und der Rechtsprechung im Hinblick auf die steuerliche Irrelevanz des Zuwendungsmotivs des Schenkers zwar Einigkeit, nicht jedoch im Hinblick auf das steuerliche Erfordernis des Zuwendungswillens des Schenkers zur zumindest partiellen Unentgeltlichkeit.¹⁴⁶ Diese Frage ist insbesondere bei gemischten Schenkungen unter Fremden von hoher Bedeutung.¹⁴⁷ Denn bei verwandtschaftlichen Zuwendungen spricht ebenso wie nach deutschem Recht eine natürliche Vermutung für einen zumindest partiell unentgeltlichen Zuwendungswillen.¹⁴⁸ OEHRLI sowie HINDERSMANN und MYSSSEN weisen darauf hin, dass im Wesentlichen auf Ebene der kantonalen Steuerverwaltung teilweise im Gegensatz zu den Entscheidungen des Bundesgerichts auf das subjektive Kriterium beim schenkungsteuerrechtlichen Schenkungsbegriff verzichtet wird.¹⁴⁹ Zur sauberen Trennung der Begriffsdefinitionen hält es OEHRLI für sinnvoll, im steuerrechtlichen Zusammenhang von „Zuwendungswillen“ des Zuwendenden und im zivilrechtlichen Zusammenhang von beiderseitigem „Schenkungs willen“ zu sprechen.¹⁵⁰

Schenkungssteuerrechtlich wird zwar ebenso wie zivilrechtlich zwischen einer gemischten Schenkung einerseits und einer Schenkung unter Auflage andererseits unterschieden. Hinsichtlich der Ermittlung der schenkungssteuerlichen Bemessungsgrundlage unterscheiden sich aber gemischte Schenkung und Schenkung unter Auflage nicht von einander.¹⁵¹

Liegt zwischen dem Verkehrswert der Leistung des Zuwendenden und dem Verkehrswert der Gegenleistung des Erwerbs ein offensichtliches Missverhältnis vor, handelt es sich um eine gemischte Schenkung. Ein einheitlicher Prozentsatz für das Missverhältnis ist weder gesetzlich festgeschrieben, noch lässt er sich aus den

¹⁴⁵ Vgl. Dietsch, Emil: Zum Schenkungsbegriff im Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, in: Das schweizerische Steuerrecht – Eine Standortbestimmung – Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, hrsg. v. Reich, Markus / Zweifel, Martin, Bern 1989, S. 485 f.; Beerli-Looser, Karin: a.a.O., S. 107 f.

¹⁴⁶ Vgl. ausführlich hinsichtlich unterschiedlicher Rechtsprechung und Literaturmeinung; Oehrli, Markus: a.a.O., S. 80 f., 119-134; Hindersmann, Magnus / Myßen, Michael: a.a.O., Rz. 636 f., 641 f.

¹⁴⁷ Vgl. BG-Entscheid v. 11.12.1992, BGE 118 Ia, S. 497 (497).

¹⁴⁸ Vgl. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band I, ..., a.a.O., § 27, Rz. 42.

¹⁴⁹ Vgl. ausführlich mit Rechtsprechungshinweisen; Oehrli, Markus: a.a.O., S. 122-131; Hindersmann, Magnus / Myßen, Michael: a.a.O., Rz. 641 f., 649.

¹⁵⁰ Vgl. Oehrli, Markus: a.a.O., S. 80 f.

¹⁵¹ Vgl. ausführlich Gliederungspunkt 3.1.3.

kantonal unterschiedlichen Rechtssprechungen ableiten. In Abhängigkeit vom Schwierigkeitsgrad der Ermittlung eines allgemein gültigen Verkehrswerts und dessen Kenntnis beim Zuwendenden unterstellt, gibt es für das Missverhältnis eine Bandbreite von 25 bis auf wenige Prozentpunkte.¹⁵² Nach Auffassung von OEHRLI ist diese Bandbreite aber nicht erst beim Vergleich der beiden Verkehrswerte von Leistung und Gegenleistung zu berücksichtigen, sondern bereits bei der Ermittlung bzw. Festlegung des Verkehrswerts für Leistung bzw. Gegenleistung als solches, sofern dies in der Natur dieser beiden Leistungen liegt.¹⁵³ Dies hat zur Folge, dass bereits bei einer minimalen Abweichung der beiden Verkehrswerte das Missverhältnis vorliegt. Zwar hält OEHRLI grundsätzlich daran fest, dass der Zuwendungswille als eigenständiges Schenkungskriterium Voraussetzung für eine Schenkung ist.¹⁵⁴ Bei einem gemischten Kaufvertrag hält er m.E. hingegen an dieser Auffassung nicht mehr konsequent fest. Sobald der für eine Leistung gerade noch marktmäßig vertretbare niedrigere Verkehrswert von der Gegenleistung unterschritten wird, liegt auch ohne Zuwendungswillen seiner Ansicht nach eine gemischte Schenkung vor. OEHRLI begründet sein Ergebnis damit, dass der Reinvermögenszuwachs entweder von der Einkommen- oder Schenkungsteuer erfasst werden muss.¹⁵⁵ Die Argumente hinsichtlich der bei der Prüfung des Missverhältnisses von Leistung und Gegenleistung zu Grunde zu legenden Verkehrswerte halte ich für stichhaltig. Es stellt sich aber dann im Rahmen der Auslegung des Zuwendungswillens die Frage, ab welcher Grenze sich der Zuwendende über die Höhe der Gegenleistung bzw. deren Fehlen bewusst war.¹⁵⁶ Was den Zeitpunkt der Ermittlung des Missverhältnisses zwischen Verkehrswert der Leistung und der Gegenleistung betrifft, so muss auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abgestellt werden. Kommt man im ersten Schritt zum Ergebnis, dass zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses eine gemischte Schenkung vorliegt, so

¹⁵² Vgl. ausführlich m.w.N. Oehrli, Markus: a.a.O., S. 99-112; Hindersmann, Magnus / Myßen, Michael: a.a.O., Rz. 650.

¹⁵³ Bei börsennotierten Kapitalgesellschaftsanteilen ist der Verkehrswert wesentlich einfacher zu ermitteln als bei Immobilien oder Anteilen an Personengesellschaften.

¹⁵⁴ Vgl. Oehrli, Markus: a.a.O., S. 80 f., 119; a.A. Beerli-Looser, Karin: a.a.O., S. 119.

¹⁵⁵ Vgl. Oehrli, Markus: a.a.O., S. 113-116, 134-143.

¹⁵⁶ Diese Frage hat sich auch OEHRLI gestellt, aber m.E. nicht zufriedenstellend begründet. Vgl. Oehrli, Markus: a.a.O., S. 119. Für einen weiten Ermessensspielraum hinsichtlich des objektiven Missverhältnisses als auch der subjektiven Wertvorstellung; Böckli, Peter: Indirekte Steuern und Lenkungssteuern – Grundsätze des schweizerischen Rechts der indirekten Steuern (einschließlich der Erbschafts- und Schenkungssteuern) sowie der nichtfiskalischen Steuern, mit rechtsvergleichendem Blick auf das Steuerrecht Frankreichs, Deutschlands und der Vereinigten Staaten, Basel 1975, S. 367 f.

richtet sich im zweiten Schritt deren Bewertung schenkungsteuerlich nach dem Steuerentstehungszeitpunkt.¹⁵⁷

Wird die Schenkung mit einer Auflage verbunden, so muss der Beschenkte einem Dritten eine bestimmte Leistung erbringen. Im Rahmen der Ermittlung der schenkungsteuerlichen Bemessungsgrundlage kann der Bedachte bei der Auflagenschenkungen den Wert der Belastung zu Gunsten des Dritten in Abzug bringen, denn die Auflage kann nicht als Gegenleistung, welche die Unentgeltlichkeit aufheben würde, angesehen werden.¹⁵⁸

2.1.1.3.3 Im Ertragsteuerrecht

Das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) sowie das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG), welches für die kantonalen Einkommensteuergesetze in gewissen Bereichen eine Bindungswirkung auslöst,¹⁵⁹ stellen zwar den Vermögensanfall infolge Erbschaft oder Schenkung nach Art. 24 lit. a) DBG und Art. 7 Abs. 4 lit. c) StHG steuerfrei, ohne jedoch zu definieren, wann eine Schenkung in Sinne des Einkommensteuerrechts vorliegt. Nachdem wiederum die Erbschaft- und Schenkungsteuer in der Schweiz lediglich auf kantonaler Ebene gesetzlich geregelt ist,¹⁶⁰ muss die ertragsteuerliche Definition aus den kantonalen Regelungen entnommen werden, damit Schenkungsvorgänge aus ertrag- und schenkungsteuerlichen Gesichtspunkten überschneidungsfrei erfasst werden.¹⁶¹

2.1.1.4 Zwischenergebnis

Sowohl im deutschen als auch im österreichischen und schweizerischen Zivilrecht wird die Schenkung als besonderer Schuldvertragstypus im Rahmen der einzelnen Schuldverhältnisse geregelt.¹⁶² In allen drei Ländern wird nur dann von einer Schenkung unter Lebenden ausgegangen, wenn sich Schenker und Beschenkter über die Unentgeltlichkeit der Zuwendung einig sind und von einer objektiven Bereicherung seitens des Beschenkten ausgegangen werden kann. Die gemischte Schenkung, bei welcher zwischen Leistung und Gegenleistung bei der Vermögensübertragung ein

¹⁵⁷ Vgl. Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum Züricher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996, zu § 13, Rz. 44 f. Inwieweit etwaige Wertveränderungen der Verkehrswertdifferenz zwischen Vertragsabschluss und Schenkungsvollzug zu berücksichtigen sind, dürfte ein eher theoretisches als praktisches Problem sein. Vgl. zur Diskussion; Oehrli, Markus: a.a.O., S. 163-167.

¹⁵⁸ Vgl. Beerli-Looser, Karin: a.a.O., S. 132-135; Böckli, Peter: Indirekte Steuern ..., a.a.O., S. 378 f.

¹⁵⁹ Vgl. ausführlich Gliederungspunkt 4.3.

¹⁶⁰ Vgl. ausführlich Gliederungspunkt 3.1.3.

¹⁶¹ Vgl. Oehrli, Markus: a.a.O., S. 66 f.

¹⁶² Vgl. Stanzl, Gustav in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 1. Halbband, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz, a.a.O., S. 584.

objektives Missverhältnis besteht, wird im jeweiligen Zivilrecht nicht explizit geregelt. In allen drei Ländern fehlt es an eindeutigen Kriterien zur Feststellung, wann es sich um eine insgesamt noch unentgeltliche Zuwendung oder um eine gemischte Schenkung handelt. Sofern die Beteiligten nicht subjektiv von einer wenigstens anteilig unentgeltlichen Übertragung ausgegangen sind, gilt bei Vermögensübertragungen unter nahen Angehörigen zunächst die widerlegbare Vermutung, dass eine insgesamt unentgeltliche Zuwendung vorliegt. Die Schenkung unter einer Auflage ist wiederum in allen drei untersuchten Zivilrechtssystemen gesetzlich geregelt. Die Auflage wird generell nicht als Gegenleistung für die Zuwendung angesehen, da sie aus dem Wert des übertragenen Vermögens erbracht wird. Sie vermindert daher den Wert der Zuwendung. Die vorweggenommene Erbfolge ist nur im schweizerischen Zivilrecht gesetzlich geregelt. Die Bezeichnung nach deutschem und österreichischem Zivilrecht entstammt historisch gesehen den Höfeübertragungen in der Landwirtschaft. Als Grundlage dient der Übergabevertrag, in welchem der Übergeber zum Zwecke der lebzeitigen Erbfolge die rechtsgeschäftliche Übertragung seines Vermögens oder eines Teils daran an seine künftigen Erben festlegt.

Sowohl im deutschen als auch im österreichischen Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht wird die Schenkung unter Lebenden gemeinsam mit dem Erwerb von Todes wegen in einem Steuergesetz behandelt.¹⁶³ In beiden Ländern ist der schenkungssteuerrechtliche Begriff der Schenkung weiter gefasst als der zivilrechtliche Begriff. Aufgrund der kantonalen Regelung des jeweiligen Erbschaft- und Schenkungssteuerrechts kann eine allgemein gültige Aussage für die Schweiz nicht getroffen werden. In allen drei Ländern wird jedoch schenkungssteuerlich neben der reinen Schenkung zwischen der gemischten Schenkung und der Schenkung unter Auflage unterschieden. Lediglich nach deutschem Schenkungssteuerrecht wird sowohl bei der gemischten Schenkung als auch der in Österreich und der Schweiz unbekannten Leistungsaufgabe der schenkungssteuerrechtliche Wert des übertragenen Vermögens durch Aufteilung des einheitlichen Vorgangs in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil ermittelt. Nach österreichischem und schweizerischem Recht wird hingegen nicht nur die Belastung bei der Schenkung unter Auflage

¹⁶³ Vgl. Stanzl, Gustav in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 1. Halbband, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz, a.a.O., S. 584.

sondern auch die Gegenleistung bei der gemischten Schenkung vom schenkungsteuerrechtlichen Wert abgezogen.

Im deutschen Ertragsteuerrecht fehlt es an einer gesetzlichen Regelung der vorweggenommenen Erbfolge. Der Große Senat des BFH hat jedoch vorgegeben, in welchen Fällen ertragsteuerrechtlich eine vorweggenommene Erbfolge vorliegt und wie diese je nach ihrer Ausgestaltung einkommensteuerrechtlich zu behandeln ist. Lediglich im Rahmen des Rechtsinstituts der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen sieht das Ertragsteuerrecht seit dem Jahressteuergesetz 2007 eine gesetzliche Regelung vor.¹⁶⁴ Gleiches gilt für das österreichische Ertragsteuerrecht, welches ebenfalls nur die vorweggenommene Erbfolge gegen wiederkehrende Versorgungsleistungen gesetzlich normiert hat. Gegenüber dem deutschen Ertragsteuerrecht ist jedoch zu beachten, dass das österreichische Recht vom Grundsatz her kein teilentgeltliches Rechtsgeschäft kennt. Dies hat zur Folge, dass eine gemischte Schenkung ertragsteuerrechtlich entweder als voll unentgeltliches oder voll entgeltliches Rechtsgeschäft zu behandeln ist. Die Steuerfreiheit einer Schenkung wird ertragsteuerrechtlich nur im schweizerischen Bundesgesetz gesetzlich normiert. Auf kantonaler Ebene kann wiederum keine allgemein gültige Aussage getroffen werden. Grundsätzlich kennt aber das schweizerische Ertragsteuerrecht ebenso wie das österreichische Recht grundsätzlich kein teilentgeltliches Rechtsgeschäft.

2.1.2 Nießbrauch

Das Nießbrauchs-, Fruchtgenuss- oder Nutznießungsrecht zählt zu den persönlichen Dienstbarkeiten.¹⁶⁵ Das Nießbrauchsrecht ist zu unterscheiden zum einen von den obligatorischen Nutzungsrechten, wie Miete und Pacht, welche kein absolutes Herrschaftsrecht am belasteten Gegenstand gewähren, und zum anderen von den gesetzlichen Dienstbarkeiten, denen i.d.R. ein bestimmtes berechtigtes Rechtssubjekt fehlt.

Kennzeichen des Nießbrauchs ist die Trennung zwischen der Vermögenssubstanz und den Erträgen aus diesem Vermögen.

¹⁶⁴ Vgl. ausführlich Gliederungspunkt 4.1.1.1.

¹⁶⁵ Grundsätzlich ist zwischen dem dinglichen und dem obligatorischen/schuldrechtlichen Nießbrauchsrecht zu unterscheiden. Während die Rechten und Pflichten aus dem Nutzungsrecht bei Ersterem gesetzlich normiert sind, richten sich diese bei Letzterem nach den Absprachen zwischen den beiden Vertragsparteien. Vgl. Janssen, Dirk / Nickel, Jörg: Unternehmensnießbrauch – Zivil-, gesellschafts- und steuerrechtliche Gestaltung bei Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften, Bielefeld 1998, S. 23.

Im Rahmen des Nießbrauchs ist zwischen den Rechten und Pflichten des Nießbrauchers und des Eigentümers bzw. Bestellers einerseits und den unterschiedlichen Formen der Bestellung des Nießbrauchs je nach belastetem Gegenstand andererseits zu unterscheiden.

2.1.2.1 Das Rechtsinstitut des Nießbrauchs im deutschen Zivil- und Gesellschaftsrecht

Das Nießbrauchsrecht ist im deutschen Zivilrecht im Rahmen des Sachenrechts unter den Dienstbarkeiten im dritten Buch des BGB in den §§ 1030 bis 1089 geregelt.¹⁶⁶

Es ist das höchstpersönliche, dingliche Recht aus dem belasteten Gegenstand, einer Sache,¹⁶⁷ einem Recht¹⁶⁸ oder einem Vermögen,¹⁶⁹ im Ganzen grundsätzlich sämtliche Nutzungen zu ziehen,¹⁷⁰ jedoch insbesondere unter der Einschränkung, die bisherige wirtschaftliche Bestimmung des Nießbrauchsgegenstandes aufrechtzuerhalten und nach den Regeln einer ordnungsgemäßen Wirtschaft zu verfahren.¹⁷¹

Der Nießbraucher ist gegenüber dem Eigentümer gesetzlich verpflichtet, den belasteten Gegenstand nicht umzugestalten oder wesentlich zu verändern,¹⁷² für die Erhaltung des Gegenstandes zu sorgen,¹⁷³ den Gegenstand auf seine Kosten zu versichern,¹⁷⁴ gewisse öffentliche und bereits bei der Nießbrauchsbestellung auf dem Gegenstand ruhende privat-rechtliche Lasten zu tragen¹⁷⁵ sowie für den gewöhnlichen Abgang Ersatz zu beschaffen.¹⁷⁶ Der Nießbrauch beschränkt sich somit auf die

¹⁶⁶ Neben dem Nießbrauch fallen die Grunddienstbarkeiten (§§ 1018-1029 BGB) sowie die beschränkten persönlichen Dienstbarkeiten (§§ 1090-1093 BGB) unter den vierten Abschnitt des Sachenrechts. Während die Grunddienstbarkeit ein subjektiv-dingliches Recht darstellt, zählen die beschränkten, persönlichen Dienstbarkeiten sowie der Nießbrauch zu den subjektiv-persönlichen Rechten. Des Weiteren unterscheiden sich der Nießbrauch und die beiden anderen gesetzlich geregelten Dienstbarkeiten zum einen hinsichtlich des Belastungsgegenstandes sowie andererseits hinsichtlich des Umfangs der einzelnen Gebrauchs- und Fruchtziehungsrechte. Die Grunddienstbarkeit und die beschränkten persönlichen Dienstbarkeiten beziehen sich nur auf Grundstücke und sind nicht auf die Gesamtheit der Nutzungen ausgelegt. Während hingegen durch den Nießbrauch alle Nutzungen nicht nur an Grundstücken, sondern darüber hinaus auch an Rechten und beweglichen Sachen eingeräumt werden kann. Vgl. Falkenberg, Harald in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 6, Sachenrecht, hrsg. v. Rebmann, Kurt / Säcker, Jürgen / Rixecker, Roland, 4. Aufl., München 2004, zur Vorbemerkung zu §§ 1018 ff., Rz. 4-7; ebenso Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Buch 3, Sachenrecht, ErbbVO, §§ 1018-1112, Neubearbeitung 2002, hrsg. v. Amann, Hermann / Frank, Johann / u.a., Berlin 2002, zur Vorbemerkung zu §§ 1030 ff., Rz. 3-4.

¹⁶⁷ Darunter fällt die Bestellung des Nießbrauchs sowohl an Grundstücken als auch an beweglichen Sachen. Vgl. §§ 1030-1067 BGB.

¹⁶⁸ Vgl. §§ 1068-1084 BGB.

¹⁶⁹ Vgl. §§ 1085-1089 BGB.

¹⁷⁰ Vgl. § 1030 Abs. 1 BGB.

¹⁷¹ Vgl. § 1036 Abs. 2 BGB.

¹⁷² Vgl. § 1037 Abs. 1 BGB.

¹⁷³ Vgl. § 1041 BGB.

¹⁷⁴ Vgl. § 1045 Abs. 1 BGB.

¹⁷⁵ Vgl. § 1047 BGB.

¹⁷⁶ Vgl. § 1049 BGB.

reine Nutznießung ohne in die Substanz des belasteten Gegenstandes einzugreifen oder über ihn zu verfügen.¹⁷⁷

Zu den Nutzungen zählen gem. § 100 BGB die Früchte¹⁷⁸ einer Sache oder eines Rechts sowie die Vorteile, welche der Gebrauch der Sache oder des Rechts gewähren. Der Nießbrauchsbesteller kann einzelne Nutzungen an der Sache oder dem Recht gem. § 1030 Abs. 2 BGB ausschließen.¹⁷⁹

Die Nießbrauchsbestellung ist zwar nicht nur auf Sachen und Rechte beschränkt, sondern kann auch an dem Vermögen einer Person gem. §§ 1085 bis 1089 BGB bestellt werden. Hierbei ist jedoch zwischen der schuldrechtlichen Verpflichtung zur Bestellung des Nießbrauchs und der dinglichen Erfüllung zu unterscheiden. Erstere ist in einem einheitlichen Akt möglich, während Letztere nur im Rahmen von Einzelakten nach den für die zu dem Vermögen gehörenden Gegenstände, nach den für Sachen und Rechte, maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen erfolgen kann.¹⁸⁰

Das obligatorische Kausalgeschäft, welches die Verpflichtung zur Bestellung des Nießbrauchs festlegt, ist in der Regel formfrei.¹⁸¹ Besonderheiten ergeben sich im Wesentlichen beim abstrakten dinglichen Erfüllungsgeschäft, welches sich nach den für die Eigentumsübertragung der belasteten Gegenstände maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften richtet.¹⁸²

Die Dispositionsmöglichkeiten der gesetzlichen Bestimmungen bei der Nießbrauchsbestellung hinsichtlich der dinglichen Abänderbarkeitsmöglichkeiten sind insoweit eingeschränkt, als die dinglichen Abreden dem Wesen des Nießbrauchs nicht widersprechen dürfen. Die auf rein schuldrechtlicher Basis beruhenden

¹⁷⁷ Vgl. Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Amann, Hermann / u.a., a.a.O., zur Vorbemerkung zu §§ 1030 ff., Rz. 4.

¹⁷⁸ Vgl. § 99 BGB.

¹⁷⁹ Strittig ist, inwieweit einzelne Nutzungen ausgeschlossen werden können. BASSENGE geht eher von einem eingeschränkten Ausschluss aus, da seiner Ansicht nach die Rechtsnatur des Nießbrauchs als umfassendes Nutzungsrecht erhalten bleiben muss. Vgl. Bassenge, Peter in: Palandt – Kommentar ..., hrsg. v. Bassenge, Peter / u.a., a.a.O., zu § 1030, Rz. 6. Ausführlich hierzu mit einzelnen Beispielen; vgl. Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Amann, Hermann / u.a., a.a.O., zu § 1030, Rz. 54-57.

¹⁸⁰ Vgl. Pohlmann, Petra in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 6, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu § 1085, Rz. 5-6.

¹⁸¹ Das schuldrechtliche Kausalgeschäft zwischen Besteller und Nießbraucher kann u.a. durch Schenkung, Vermächtnis oder Kauf begründet werden. Vgl. Pohlmann, Petra in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 6, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zur Vorbemerkung zu § 1030, Rz. 15; Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Amann, Hermann / u.a., a.a.O., zur Vorbemerkung zu §§ 1030 ff., Rz. 42-43.

¹⁸² Bei beweglichen Sachen ist die Einigung und Übergabe gem. § 1032 BGB und bei Grundstücken die Einigung und Eintragung im Grundbuch gem. §§ 873, 874 BGB erforderlich. Bei Rechten richtet sich die Bestellung des Nießbrauchs gem. § 1069 BGB nach den für die Übertragung des Rechts geltenden Vorschriften. Vgl. Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Amann, Hermann / u.a., a.a.O., zur Vorbemerkung zu §§ 1030 ff., Rz. 26.

Abänderbarkeitsmöglichkeiten zwischen den Beteiligten unterliegen hingegen keinen Einschränkungen.¹⁸³

Als höchstpersönliches Recht ist der Nießbrauch gem. §§ 1061, 1068 Abs. 2 BGB weder vererbbar noch gem. §§ 1059, 1068 Abs. 2 BGB übertragbar.¹⁸⁴ Lediglich die Ausübung des Nießbrauchs kann einem anderen überlassen werden.¹⁸⁵ Der Nießbrauch endet gem. §§ 1061, 1068 BGB mit dem Tod der natürlichen Person oder der Beendigung der juristischen Person,¹⁸⁶ sofern der Nießbraucher zuvor nicht auf sein Recht verzichtet hat oder eine auflösende Bedingung oder Befristung bei der Nießbrauchsbestellung vereinbart wurde.

2.1.2.1.1 Formen des Nießbrauchs

In der Praxis haben sich je nach Zielsetzung verschiedene Bezeichnungen für den Nießbrauch entwickelt.

2.1.2.1.1.1 Nach dem wirtschaftlichen Hintergrund

Ein Vorbehaltsnießbrauch liegt vor, wenn sich der Eigentümer oder Rechtsinhaber im Rahmen der Übertragung eines Gegenstandes den Nießbrauch entweder vor der Übertragung bestellt oder im Anschluss an die Übertragung vom Erwerber eingeräumt bekommt.

Vom Zuwendungsnießbrauch spricht man, wenn der Eigentümer oder Rechtsinhaber einem Dritten den Nießbrauch an einem Gegenstand bestellt.¹⁸⁷

Wird einem Dritten im Rahmen einer letztwilligen Verfügung von Todes wegen vom Erblasser der Nießbrauch an einem Gegenstand des Nachlasses gewährt, liegt ein Vermächtnisnießbrauch vor. Der Dritte erlangt dabei lediglich einen schuldrechtlichen Anspruch gegenüber den Erben auf Bestellung des Nießbrauchs.¹⁸⁸

¹⁸³ Vgl. Weber, Markus: a.a.O., S. 11-13. Ausführlich hinsichtlich einzelner Vorschriften Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Amann, Hermann / u.a., a.a.O., zur Vorbemerkung zu §§ 1030 ff., Rz. 7-17.

¹⁸⁴ Lediglich juristische Personen oder rechtsfähige Personengesellschafter als Nießbraucher können unter bestimmten Voraussetzungen ihr Nießbrauchsrecht gem. §§ 1059a-1059e BGB übertragen.

¹⁸⁵ Vgl. § 1059 S. 2 BGB.

¹⁸⁶ FALKENBERG hält es für rechtssystematisch bedenklich, juristische Personen als Nießbraucher zuzulassen, da dies dem Grundgedanken des subjektiv-persönlichen (Nießbrauchs-)Rechts, welches weder vererbbar noch übertragbar ist, widerspricht und damit der Eigentümer praktisch auf unbeschränkte Zeit von der Nutzung ausgeschlossen werden kann. Vgl. Falkenberg, Harald in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 6, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zur Vorbemerkung zu §§ 1018 ff., Rz. 7.

¹⁸⁷ Vgl. Pohlmann, Petra in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 6, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zur Vorbemerkung zu § 1030, Rz. 8.

¹⁸⁸ Vgl. Pohlmann, Petra in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 6, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu § 1089, Rz. 3.

2.1.2.1.1.2 Nach der Lastentragung

Vom Bruttonießbrauch spricht man, wenn im Rahmen des Nießbrauchs, sofern gesetzlich zulässig, möglichst alle Lasten und Kosten vom Eigentümer getragen werden sollen, mit der Zielsetzung dem Nießbraucher lediglich den Bruttoertrag aus dem belasteten Gegenstand zufließen zu lassen.¹⁸⁹

Der Nettonießbrauch liegt hingegen vor, wenn nicht der Eigentümer, sondern der Nießbraucher die Lasten und Kosten aus dem belasteten Gegenstand trägt.¹⁹⁰

2.1.2.1.1.3 Nach dem Umfang der Befugnisse

Im Rahmen des Nießbrauchs an Gesellschaftsanteilen und an Unternehmen unterscheidet man zwischen Vollrechtsnießbrauch und Ertragsrechtsnießbrauch. Bei Ersterem ist der Nießbraucher selbst unternehmerisch tätig, da ihm die Rechte zur Verwaltung und Nutzung übertragen werden. Bei Letzterem ist der Nießbraucher von den Unternehmensentscheidungen ausgeschlossen und erhält lediglich die auf den belasteten Anteil anteilig entfallenden Gewinne oder Reinerträge.¹⁹¹

2.1.2.1.1.4 Quotennießbrauch versus Bruchteilsnießbrauch

Beim Quotennießbrauch wird zwar der gesamte Gegenstand mit dem Nießbrauch belastet, aber dem Nießbraucher steht die Nutzung nur bis zu einem bestimmten Anteil (Quote) zu. Die Besitz- und Verwaltungsrechte an dem belasteten Gegenstand stehen somit dem Eigentümer und Nießbraucher gemeinschaftlich zu.

Der Bruchteilsnießbrauch ist hingegen dadurch gekennzeichnet, dass sich sämtliche Nutzungen des Nießbrauchers nicht auf den gesamten Gegenstand beziehen, sondern nur auf einen ideellen Anteil des Gesamtgegenstandes. D.h. der Gesamtgegenstand wird in einen mit dem Nießbrauch belasteten Anteil und in einen unbelasteten Anteil aufgeteilt. Die Nutzungen des Nießbrauchers beschränken sich auf den belasteten Teil des Gegenstandes. Ob der belastete Anteil durch den Anteil eines Miteigentümers oder durch Belastung eines Bruchteils eines Gegenstandes eines Alleineigentümers entstanden ist, spielt insoweit keine Rolle.¹⁹²

¹⁸⁹ Vgl. Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Amann, Hermann / u.a., a.a.O., zur Vorbemerkung zu §§ 1030 ff., Rz. 15.

¹⁹⁰ Vgl. Pohlmann, Petra in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 6, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zur Vorbemerkung zu § 1030, Rz. 8.

¹⁹¹ Vgl. ebenda, zur Vorbemerkung zu § 1030, Rz. 8.

¹⁹² Vgl. Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Amann, Hermann / u.a., a.a.O., zur Vorbemerkung zu § 1030, Rz. 21-24, 39-41; Jansen, Rudolf / Jansen, Martin: Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 7. Aufl., Berlin 2005, Rz. 18 f.

2.1.2.1.2 Nießbrauch an einem (Einzel-)Unternehmen

Nachdem im Gesetz der Nießbrauch an einem Unternehmen nicht explizit geregelt wurde, aber in § 22 Abs. 2 HGB und § 151 Abs. 2 S. 1 VVG vorausgesetzt wird, geht die Literaturmeinung davon aus, dass grundsätzlich die Bestellung eines Nießbrauchs am Unternehmen aufgrund schuldrechtlicher Verpflichtung möglich ist. Die dingliche Bestellung des Nießbrauchs erfolgt analog dem Nießbrauch am Vermögen einer Person gem. § 1085 BGB, indem die Bestellung nach den jeweiligen gesetzlichen Vorschriften jeweils einzeln für die zum Unternehmen gehörenden Sachen und Rechte zu erfolgen hat. Strittig ist in der Literatur, wie der „unkörperliche, geistige Unternehmenskern“¹⁹³ des Unternehmens zu behandeln ist, und ob es ein dingliches Recht am Unternehmen als solchem, insbesondere an einem Handelsgeschäft, gibt. Die herrschende Literaturmeinung geht davon aus, dass ein einheitliches, dinglich wirkendes Recht am Unternehmen als Ganzes entsteht, wenn zum einen der Nießbrauch durch Einzelakte an den einzelnen zum Unternehmen gehörenden Sachen und Rechten bestellt und zum anderen eine Einweisung des Nießbrauchers in den Tätigkeitsbereich des Unternehmens einschließlich goodwill (Betriebs- und Absatzorganisation, Kundenstamm, Geschäftsbeziehungen usw.) vorgenommen wurde.¹⁹⁴

Neben der Anerkennung des Nießbrauchs am Unternehmen ist die Frage der unternehmerischen Stellung des Nießbrauchers zu klären. Nur wenn auch die Unternehmerstellung auf den Nießbraucher übertragen werden soll, spricht man üblicherweise von einem Unternehmensnießbrauch (Vollrechtsnießbrauch).¹⁹⁵ Verbleibt hingegen die Unternehmerstellung beim Nießbrauchsbesteller, indem die Rechte des Nießbrauchers, soweit gesetzlich zulässig, eingeschränkt werden, und sollen nur die Erträge des Unternehmens dem Nießbraucher kraft schuldrechtlichem

¹⁹³ FRANK fasst in diesem Begriff alle geistigen Güter und wirtschaftlichen Werte des Unternehmens zusammen, die im Laufe des Verkehrslebens entstehen und für sich alleine keinen Wert sondern nur in ihrer Gesamtheit im Verkehrsleben werthaltig sind. Hierzu zählen z.B. Kundenstamm, Reputation, Organisation, usw. des Unternehmens. Vgl. Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Amann, Hermann / u.a., a.a.O., zum Anhang zu §§ 1068 f., Rz. 22, 24.

¹⁹⁴ Vgl. Stürner, Rolf in: Soergel – Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Band 16, Sachenrecht 3, §§ 1018-1296, hrsg. v. Siebert, Wolfgang / u.a., 13. Aufl., Stuttgart 2001, zu § 1085, Rn. 6; Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Amann, Hermann / u.a., a.a.O., zum Anhang zu §§ 1068 f., Rn. 20-26; Bassenge, Peter in: Palandt – Kommentar ..., hrsg. v. Bassenge, Peter / u.a., a.a.O., zu § 1085, Rz. 4; Janssen, Dirk / Nickel, Jörg: a.a.O., S. 30 f.; a.A. Bökelmann, Dieter: Nutzungen und Gewinn beim Unternehmensnießbrauch, Tübingen 1971, S. 32; Stenger, Carola in: Unternehmensnachfolge, hrsg. v. Sudhoff, Heinrich / u.a., 5. Aufl., München 2005, zu § 34, Rz. 10; OLG-Beschluss Bayern v. 03.07.1973, BReg. 2 Z 25/73, BayObLGZ 1973, S. 171 (168); BFH-Urteil v. 28.11.1979, I R 29/76, BStBl. 1980 II, S. 268 (266).

¹⁹⁵ Die Bestellung des Nießbrauchs ist dann beim Handelsregister anzumelden. Vgl. Jansen, Rudolf / Jansen, Martin: Der Nießbrauch ..., a.a.O., Rz. 89.

Anspruch zustehen, liegt ein Ertragsrechtsnießbrauch vor. Beteiligt sich der Nießbraucher im Rahmen eines Quotennießbrauchs hinsichtlich seines Anteils neben dem Unternehmensinhaber an der Unternehmensleitung, so liegt nach wie vor ein Ertragsrechtsnießbrauch vor. Je nach Gesellschaftsvertrag und Unternehmensgegenstand entsteht aber zwischen Unternehmensinhaber und Nießbraucher z.B. eine offene Handelsgesellschaft oder stille Gesellschaft.¹⁹⁶

Hinsichtlich des Unternehmensnießbrauchs sind grundsätzlich die §§ 1030 bis 1084 BGB anwendbar. Sofern das Unternehmen das gesamte Vermögen des Unternehmensinhabers darstellt, sind darüber hinaus die §§ 1085 bis 1089 BGB und insbesondere § 311b Abs. 3 BGB anzuwenden. Nach herrschender Meinung gehen das Umlaufvermögen¹⁹⁷ sowie die im Zeitpunkt der Bestellung bestehende Forderungen in das Eigentum des Nießbrauchers über, während das Anlagevermögen im Eigentum des Bestellers bleibt. Hinsichtlich der Reinvestitionsverpflichtung gem. § 1048 Abs. 1 S. 2, § 1041 BGB und der Verpflichtung zur Unternehmenserhaltung gem. § 1041 S. 1, § 1036 Abs. 2, § 1037 Abs. 1 BGB ergeben sich auf Seiten des Nießbrauchers gewisse Entscheidungsfreiheiten, da nicht der einzelne Unternehmensgegenstand, sondern das gesamte Unternehmen im Vordergrund stehen soll. Hinsichtlich der Unternehmensschulden haftet der Nießbraucher grundsätzlich gem. § 25 Abs. 1 S. 1 HGB nicht nur für während des Nießbrauchs eingegangene Geschäftsschulden sondern auch für vom bisherigen Inhaber eingegangene Geschäftsschulden persönlich mit seinem Vermögen, also mit dem ihm nach h.M. gehörenden Umlaufvermögen und seinem sonstigen Vermögen.¹⁹⁸

Als Nutzung steht nach h.A. dem Unternehmensnießbraucher „der Reingewinn zu, der nach Abzug aller zur Erhaltung des Unternehmens in seinem wirtschaftlichen Bestand notwendigen Aufwendungen verbleibt.“¹⁹⁹

¹⁹⁶ Vgl. Pohlmann, Petra in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 6, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu § 1085, Rz. 13-15; Esch, Günter / Baumann, Wolfgang / Schulze zur Wiesche, Dieter: Handbuch der Vermögensnachfolge – Bürgerlich-rechtliche und steuerliche Gestaltung der Vermögensnachfolge von Todes wegen und unter Lebenden, 6. Aufl., Berlin 2001, zum ersten Buch, Rz. 1598-1600. In wieweit u.U. auch ein dinglicher Anspruch des Nießbrauchers beim Ertragsrechtsnießbrauch entsteht, ist umstritten. Vgl. Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Amann, Hermann / u.a., a.a.O., zum Anhang zu §§ 1068 f., Rz. 27-31.

¹⁹⁷ A.A. Schön, Wolfgang: Der Nießbrauch an Sachen – Gesetzliche Struktur und rechtsgeschäftliche Gestaltung, Köln 1992, S. 205.

¹⁹⁸ Vgl. Pohlmann, Petra in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 6, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu § 1085, Rz. 16-27; Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Amann, Hermann / u.a., a.a.O., zum Anhang zu §§ 1068 f., Rz. 33-40.

¹⁹⁹ Pohlmann, Petra in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 6, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu § 1085, Rn. 28. Vgl. ebenso Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Amann, Hermann / u.a., a.a.O., zum Anhang zu §§ 1068 f., Rz. 42; BGH-Urteil v. 03.11.1955,

2.1.2.1.3 Nießbrauch an einer Personengesellschaft

Der Nießbrauch an einem Personengesellschaftsanteil ist nach h.M. sowohl sachenrechtlich als auch gesellschaftsrechtlich²⁰⁰ zulässig,²⁰¹ so dass grundsätzlich der Gesellschaftsanteil mit einem Nießbrauch belastet werden kann.²⁰² Probleme ergeben sich aber bei der tatsächlichen Ausgestaltung des Nießbrauchsrechts, da das Gesellschaftsrecht, welches die Rechtsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern regelt, und das Sachenrecht, welches die Aufteilung der Befugnisse zwischen Anteilsinhaber und Nießbraucher bestimmt, nicht überschneidungsfrei nebeneinander stehen.²⁰³ Je nach dem, ob die Mitgliedschaft selbst oder nur das Gewinnbezugsrecht des Gesellschafters mit einem Nießbrauch belastet werden sollen, werden im Kern zwei Gestaltungsarten für zulässig erachtet.²⁰⁴

Zum einen ist die Bestellung des Vollrechtsnießbrauchs unter Aufspaltung der Gesellschaftsrechte zwischen Anteilsinhaber und Nießbraucher und damit die Belastung des Gesellschaftsanteils selbst gem. § 1069 Abs. 2 BGB nur mit Zustimmung der übrigen Gesellschafter möglich. Der Gesellschafter behält den

II ZR 261/54, BB 1956, S. 18 (18); Schön, Wolfgang: Der Nießbrauch an Sachen ..., a.a.O., S. 214 f.; Janssen, Dirk / Nickel, Jörg: a.a.O., S. 39-41. Maßgeblich ist hierbei der in der Jahresbilanz ermittelte Gewinn nach Abzug der betriebswirtschaftlich erforderlichen Abschreibungen und Rückstellungen.

²⁰⁰ Aufgrund von § 1068 Abs. 2 BGB ist die Nießbrauchsbestellung am Gesellschaftsanteil nur möglich, wenn dem Gesellschafter gem. § 719 BGB, § 105 Abs. 2 und § 161 Abs. 2 HGB das Recht zur Übertragung und Belastung seines Anteils im Gesellschaftsvertrag oder durch Zustimmung der Gesellschafter zugesprochen wurde. Vgl. Bassenge, Peter in: Palandt – Kommentar ..., hrsg. v. Bassenge, Peter / u.a., a.a.O., zu § 1068, Rz. 5. Da die Zustimmung zur Verfügung des Gesellschaftsanteil i.S.d. § 719 Abs. 1, 1. HS BGB nach h.M. nicht zwingend die Belastung mit einem Nießbrauch umfasst, raten JANSSEN und NICKEL zu einer eindeutigen gesellschaftsvertraglichen Regelung. Vgl. Janssen, Dirk / Nickel, Jörg: a.a.O., S. 32.

²⁰¹ Zur historische Begründung, warum es an einer gesetzlichen Regelung fehlt; vgl. Schön, Wolfgang: Der Nießbrauch am Gesellschaftsanteil, in: ZHR 158 (1994), S. 230-233.

²⁰² Vgl. Pohlmann, Petra in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 6, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu § 1068, Rn. 23-25; Gschwendtner, Hubertus: Nießbrauchsbestellung am Anteil einer Personengesellschaft, in: NJW 1995, S. 1875.

²⁰³ Vgl. Schön, Wolfgang: Der Nießbrauch am Gesellschaftsanteil, a.a.O., S. 233-236. FRANK vertritt hierbei grundsätzlich die Auffassung, dass es systemgerecht ist, wenn das Gesellschaftsrecht vor dem Sachenrecht Vorrang hat. Er weist aber daraufhin, dass schlussendlich erst die Gegenüberstellung von Gesellschaftsrecht und Sachenrecht über das Ob und Wie der Nießbrauchsbestellung am Gesellschaftsanteil entscheidet. Vgl. Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Amann, Hermann / u.a., a.a.O., zum Anhang zu §§ 1068 f., Rz. 48-52. POHLMANN sieht hingegen keinen eindeutigen Vorrang zwischen Gesellschafts- und Sachenrecht. Vgl. Pohlmann, Petra in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 6, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu § 1068, Rz. 26.

²⁰⁴ Zu den alternativen Gestaltungen zählen u.a. einerseits die nach früherer Auffassung vertretene Form der treuhänderischen Vollrechtsübertragung, welche umfangreicher ist als der Vollrechtsnießbrauch, da es mangels Aufspaltung zur Komplettübertragung der Mitgliedschaftsrechte kommt. Andererseits fällt auch der Nießbrauch am Gewinnstammrecht darunter, welcher jedoch nach h.A. abgelehnt wird. Vgl. Bassenge, Peter in: Palandt – Kommentar ..., hrsg. v. Bassenge, Peter / u.a., a.a.O., zu § 1068 Rz. 5-6; Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Amann, Hermann / u.a., a.a.O., zum Anhang zu §§ 1068 f., Rz. 54-56, 66; Pohlmann, Petra in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 6, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu § 1068, Rn. 29-30; Petzoldt, Rolf: Zum Nießbrauch an dem „Gewinnstammrecht“, in: GmbHR 1980, S. 198. FRANK weist insbesondere darauf hin, dass es bis heute abgesehen von Einzelfallentscheidungen immer noch an einer grundsätzlichen höchstrichterlichen Entscheidung zur Frage, ob und wie die Rechtsstellung des Gesellschafters insgesamt oder hinsichtlich einzelner Rechte Gegenstand eines Nießbrauchs sein kann, fehlt. Vgl. Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Amann, Hermann / u.a., a.a.O., zum Anhang zu §§ 1068 f., Rz. 47.

Anspruch auf ausgeschüttete stille Reserven sowie einem Auseinandersetzungsguthaben und muss i.d.R. entstehende Verluste übernehmen. Der Nießbraucher hingegen erwirbt einen Anspruch auf den gesellschaftsrechtlich entnahmefähigen Gewinn einschließlich der Zinsen auf das Guthaben des Gesellschafterkontos abzüglich von den Gesellschaftern beschlossener Rücklagen.²⁰⁵

In der Literatur ist nach wie vor die Frage umstritten, ob und inwiefern zum Nutzungsrecht des Nießbrauchers am Gesellschaftsanteil auch die Mitverwaltungsrechte und hierbei insbesondere das Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung zählen. Die ursprüngliche Meinung vertrat basierend auf dem Abspaltungsverbot gem. § 717 BGB ein Übertragungsverbot der Stimmrechte aus dem Gesellschaftsanteil.²⁰⁶ Nach jüngerer Auffassung wird eine Abspaltung des Stimmrechts als unselbständiger Bestandteil der Beteiligung anerkannt. Dies führte zur sog. Aufspaltungslösung, welche das Stimmrecht je nach Beschlussgegenstand dem Nießbraucher oder dem Gesellschafter zuweisen will. Um die Abgrenzungsproblematik hinsichtlich der den Nießbraucher bzw. den Gesellschafter betreffenden Beschlussgegenstände zu lösen, wird zum einen die sog. Vergemeinschaftung des Stimmrechts zwischen Nießbraucher und Gesellschafter und zum anderen die unter das dispositive Recht fallende Zuweisung des Stimmrechts an den Gesellschafter vorgeschlagen.²⁰⁷ OBERHAMMER kommt in Bezug auf die Ausübung einzelner Mitverwaltungsrechte durch den Gesellschafter oder Nießbraucher nach eingehender sachenrechtlicher und gesellschaftsrechtlicher Untersuchung in Abhängigkeit von den entweder im Rahmen der Nießbrauchsbestellung dem Nießbraucher eingeräumten oder laut Gesellschaftsvertrag ihm zugewiesenen Mitverwaltungsrechte am Gesellschaftsanteil zu unterschiedlichen Ergebnissen.²⁰⁸ Was die

²⁰⁵ Vgl. Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Amann, Hermann / u.a., a.a.O., zum Anhang zu §§ 1068 f., Rz. 57-63, Rn. 68 - 88; Bassenge, Peter in: Palandt – Kommentar ..., hrsg. v. Bassenge, Peter / u.a., a.a.O., zu § 1068, Rz. 5; Pohlmann, Petra in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 6, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu § 1068, Rn. 27, 38, 50-61, 64-67, 69-76, 82; kritisch Janssen, Dirk / Nickel, Jörg: a.a.O., S. 42-48; a.A. Bunke, Erwin: Der Nießbrauch an der Beteiligung an einer Personengesellschaft, in: DNotZ 1968, S. 6-8, 15-19.

²⁰⁶ Vgl. Oberhammer, Paul: Mitverwaltung als Nutzung – Mitverwaltungsrechte beim Nießbrauch und Fruchtgenuß an Gesellschaftsanteilen nach deutschem und österreichischem Recht, Wien 2001, S. 7.

²⁰⁷ Vgl. ausführlich zum Stand der Diskussion; Oberhammer, Paul: a.a.O., S. 7-16; Brandi, Axel / Mühlmeier, Christian: Übertragung von Gesellschaftsanteilen im Wege vorweggenommener Erbfolge und Vorbehaltsnießbrauch, in: GmbHR 1997, S. 736; Petzoldt, Rolf: Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen, in: DStR 1992, S. 1173-1175. Zur Vergemeinschaftungstheorie; vgl. Schön, Wolfgang: Der Nießbrauch am Gesellschaftsanteil, a.a.O., S. 251-262.

²⁰⁸ Vgl. Oberhammer, Paul: a.a.O., S. 59-116.

Kontroll- und Informationsrechte betrifft, so spricht die Literatur im Wesentlichen dem Nießbraucher das Ausübungsrecht zu.²⁰⁹

Zum anderen ist ein Nießbrauch am Anspruch auf den Gewinnanteil sowie dem Auseinandersetzungsguthaben des Gesellschafters (sog. Ertragsrechtsnießbrauch) zulässig.²¹⁰ Die Mitgliedschaftsrechte werden vollumfänglich vom Gesellschafter ausgeübt. Der Nießbraucher hat lediglich einen Auskunftsanspruch hinsichtlich der Höhe des Gewinnanteils.²¹¹

Für beide Formen des Nießbrauchs an einem Gesellschaftsanteil, dem Vollrechtsnießbrauch und dem Ertragsrechtsnießbrauch, sind in gewissen Grenzen die Vermögensrechte und Mitwirkungsrechte zwischen Gesellschafter und Nießbraucher somit gestaltbar. Eine detaillierte Regelung wird deshalb aufgrund fehlender gesetzlicher Regelungen sowie höchstrichterlicher Zivilgerichtsentscheidungen grundsätzlich empfohlen.²¹²

2.1.2.1.4 Nießbrauch an einer Kapitalgesellschaft

Zwar ist in der Literatur die grundsätzliche Bestellung eines Nießbrauchs an einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung unbestritten, strittig ist jedoch die Frage, welche konkreten Möglichkeiten der Nießbrauchsbestellung es im Zusammenhang mit Beteiligungen an Kapitalgesellschaften gibt und welche mitgliedschaftlichen Rechte, insbesondere welche Mitverwaltungsrechte, dem Nießbraucher hieraus zustehen.²¹³

Der Nießbrauch am frei übertragbaren,²¹⁴ konkreten Gewinnanspruch, dem mitgliedschaftlichen Gewinnstammrecht und evtl. dem

²⁰⁹ Vgl. Petzoldt, Rolf: Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen, a.a.O., S. 1174.

²¹⁰ Der Nießbraucher hat wirtschaftlich gesehen aber nur einen Zinsgenuss am Gewinn, da er zwar den Gewinnanteil rechtlich vollständig erwirbt, aber im Zeitpunkt des Nießbrauchsendes zum Wertersatz gesetzlich verpflichtet ist. Vgl. Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Amann, Hermann / u.a., a.a.O., zum Anhang zu §§ 1068 f., Rz. 65; Bassenge, Peter in: Palandt – Kommentar ..., hrsg. v. Bassenge, Peter / u.a., a.a.O., zu § 1068, Rz. 4; Pohlmann, Petra in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 6, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu § 1068, Rz. 28.

²¹¹ Vgl. Bassenge, Peter in: Palandt – Kommentar ..., hrsg. v. Bassenge, Peter / u.a., a.a.O., zu § 1068, Rz. 4; Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Amann, Hermann / u.a., a.a.O., zum Anhang zu §§ 1068 f., Rz. 64, 76-88; Stürner, Rolf in: Soergel – Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Band 16, ..., hrsg. v. Siebert, Wolfgang / u.a., a.a.O., zu § 1068, Rn. 7a, 7g; Petzoldt, Rolf: Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen, a.a.O., S. 1172.

²¹² Vgl. Pohlmann, Petra in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 6, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu § 1068, Rz. 88-91; Brandi, Axel / Mühlmeier, Christian: a.a.O., S. 734; Jansen, Rudolf / Jansen, Martin: Der Nießbrauch ..., a.a.O., Rz. 118.

²¹³ Vgl. Reichert, Jochem / Schlitt, Michael: Nießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen – Gesetzliche Grundlagen und Vertragsgestaltung, in: Unternehmen Steuern – Festschrift für Hans Flick zum 70. Geburtstag, hrsg. von Klein, Franz / Stihl, Hans Peter / Wassermeyer, Franz, Köln 1997, S. 219-221.

²¹⁴ Vgl. § 1068 Abs. 1 i.V.m. § 1069 Abs. 2 BGB.

Auseinandersetzungsanspruch des Gesellschafters einer GmbH oder AG sind nach h.M. grundsätzlich möglich. Dem Nießbraucher wird beim Ertragsrechtsnießbrauch lediglich ein rein vermögensrechtlicher Nutzungsanspruch am ausgezahlten Gewinn- bzw. Auseinandersetzungsguthaben, also dessen Verzinsung, gewährt. Nicht möglich ist hingegen die Nießbrauchsbestellung am Gewinnstammrecht des Gesellschafters selbst, da dieses gem. § 1069 Abs. 2 BGB aufgrund der untrennbaren Verbindung mit dem Anteil nicht frei übertragbar ist.

Die Nießbrauchsbestellung am vollumfänglichen Gesellschaftsanteil einer GmbH bzw. einer AG²¹⁵ ist nach h.M. zulässig.²¹⁶ Dem Gesellschafter bzw. Nießbrauchsbesteller stehen beim Vollrechtsnießbrauch einerseits das Stimmrecht,²¹⁷ das Recht auf die Geschäftsführung sowie die Liquidationsquote bzw. der Veräußerungs-/Kursgewinn zu. Andererseits hat er Einlageverpflichtungen und Nachschusspflichten während des Nießbrauchs zu erfüllen. Lediglich im Innenverhältnis ist der Anteilinhaber dazu verpflichtet, seine Rechte, soweit sie die Rechte des Nießbrauchers berühren, im Sinne des Nießbrauchers zu erfüllen.²¹⁸ Dem Nießbraucher wird ein Anspruch auf die Nutzung des Gewinnanteils und die Einräumung des Nießbrauchs auf etwaige Surrogate wie Liquidations-, Veräußerungserlös oder Abfindungsguthaben gewährt. Der Gewinnanteil beschränkt sich auf den anteiligen nach dem Gewinnverteilungsbeschluss ausschüttungsfähigen Gewinn bzw. die Dividende,

²¹⁵ Ein GmbH-Anteil ist gem. § 15 GmbHG grundsätzlich übertragbar, sofern nicht der Gesellschaftsvertrag eine Zustimmung zur Belastung des Gesellschaftsanteils durch die Mitgesellschafter vorsieht. Die Bestellung bedarf gem. § 1069 BGB i.V.m. § 15 Abs. 3 GmbHG der notariellen Beurkundung. Bei Inhaberaktien ist die Übertragbarkeit stets gegeben, während bei Namensaktien eine grundsätzliche Übertragbarkeit gem. § 68 Abs. 1 AktG nur besteht, sofern es sich nicht um vinkulierte Namensaktien (§ 68 Abs. 2 AktG) handelt und laut Gesellschaftsvertrag keine Zustimmung zur Belastung der Anteile durch die Gesellschafter erforderlich ist. Vgl. Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Amann, Hermann / u.a., a.a.O., zum Anhang zu §§ 1068 f., Rz. 94-95, 108; Pohlmann, Petra in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 6, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu § 1068, Rz. 35-37, zu § 1068, Rz. 10-11. Ausführlich zur dinglichen Bestellung des Nießbrauchs; vgl. Meyer, Christian: Der Nießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen und an Aktien, Köln 2002, S. 24-58.

²¹⁶ Vgl. ausführlich Meyer, Christian: a.a.O., S. 6-23; Reichert, Jochem / Schlitt, Michael / Düll, Alexander: Die gesellschafts- und steuerrechtliche Gestaltung des Nießbrauchs an GmbH-Anteilen, in: GmbHR 1998, S. 566; a.A. Milatz, Jürgen / Sonneborn, Andrea: Nießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen: Zivilrechtliche Vorgaben und ertragsteuerliche Folgen, in: DStR 1999, S. 138; Janssen, Dirk / Nickel, Jörg: a.a.O., S. 37-39.

²¹⁷ Vgl. entsprechende Diskussion zum Nießbrauch an Personengesellschaften in Gliederungspunkt 2.1.2.1.3. Sowie speziell die Ausübung des Stimmrechts bei Kapitalgesellschaften betreffend; Reichert, Jochem / Schlitt, Michael / Düll, Alexander: Die gesellschafts- und steuerrechtliche Gestaltung ..., a.a.O., S. 567; ausführlich Meyer, Christian: a.a.O., S. 179-234; a.A. Petzoldt, Rolf: Nießbrauch an Kommanditanteilen und GmbH-Geschäftsanteilen – Zivil- und Steuerrecht (I), in: GmbHR 1987, S. 387 f.

²¹⁸ Vgl. Frank, Johann in: J. von Staudingers Kommentar ..., hrsg. v. Amann, Hermann / u.a., a.a.O., zum Anhang zu §§ 1068 f., Rz. 94, 96-104, 107, 108-112, 116-123; Stürner, Rolf in: Soergel – Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Band 16, ..., hrsg. v. Siebert, Wolfgang / u.a., a.a.O., zu § 1068, Rz. 8-9b; Pohlmann, Petra in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 6, ..., hrsg. v. Rebmann, Kurt / u.a., a.a.O., zu § 1068, Rz. 62, 64-82, 86-87; Reichert, Jochem / Schlitt, Michael / Düll, Alexander: Die gesellschafts- und steuerrechtliche Gestaltung ..., a.a.O., S. 566-570; Milatz, Jürgen / Sonneborn, Andrea: a.a.O., S. 138 f.; ausführlich hinsichtlich der Zuordnung des Stimmrechts; Reichert, Jochem / Schlitt, Michael: Nießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen ..., a.a.O., S. 224-233.

Vor- und Vorzugsdividende. Nach Nießbrauchsende ausgeschüttete Gewinnerträge oder aufgelöste freie Rücklagen stehen dem Anteilsinhaber zu.²¹⁹

2.1.2.2 Das Rechtsinstitut des Fruchtgenusses im österreichischen Zivil- und Gesellschaftsrecht

Der Fruchtgenuss ist im österreichischen Zivilrecht im Rahmen des Sachenrechts unter den Dienstbarkeiten²²⁰ in den §§ 472 bis 530 BGB (7. Hauptstück) der ersten Abteilung geregelt. Zu den persönlichen Dienstbarkeiten (Servituten) zählen gem. § 478 ABGB das Gebrauchsrecht einer Sache,²²¹ das Wohnungsrecht²²² und der Fruchtgenuss.²²³ Die Fruchtnießung ist das höchstpersönliche dingliche Recht²²⁴ aus dem belasteten Gegenstand, einer Sache oder einem Recht,²²⁵ im Ganzen grundsätzlich sämtliche Nutzungen zu ziehen.²²⁶ Der Nutznießer ist gegenüber dem Eigentümer verpflichtet, nicht in die Substanz der Sache einzugreifen, für die Erhaltung der Sache zu sorgen²²⁷ und alle ordentlichen und außerordentlichen Lasten, die mit der dienstbaren Sache verbunden sind,²²⁸ soweit sie aus den Nutzungen während der Fruchtnießung bestritten werden können, zu übernehmen.²²⁹

²¹⁹ Vgl. ausführlich Meyer, Christian: a.a.O., S. 67-111; Reichert, Jochem / Schlitt, Michael / Düll, Alexander: Die gesellschafts- und steuerrechtliche Gestaltung ..., a.a.O., S. 567 f.

²²⁰ Im österreichischen Zivilrecht wird gem. § 473 ABGB zwischen zwei Arten von Dienstbarkeiten (sog. Servituten), den Grunddienstbarkeiten (sog. Realservituten) und den persönlichen Dienstbarkeiten (sog. Personalservituten) unterschieden. Vgl. Vaishor, Markus: Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht, Wien 2006, S. 22.

²²¹ Beim Gebrauchsrecht (bzw. nötiger Gebrauch einer Sache) handelt es sich gem. § 504-508 ABGB um die Befugnis, eine fremde Sache, ohne Verletzung und Veränderung der Substanz, bloß im Rahmen der zum Zeitpunkt der Bewilligung festgestellten Bedürfnisse des Berechtigten, ohne Berücksichtigung seines eigenen Vermögens, zu benutzen. Alle übrigen Nutzungen stehen dem Eigentümer der Sache zu, welcher auch die Lasten zu tragen hat.

²²² Die Dienstbarkeit der Wohnung gibt dem Berechtigten gem. § 521 f. ABGB das Recht, die bewohnbaren Teile eines Hauses zu seinen Bedürfnissen zu benutzen. Die übrige Nutzung und das Verfügungsrecht über den restlichen Gebäudeteil stehen dem Eigentümer zu. Die Dienstbarkeit der Wohnung ist keine eigenständige, persönliche Dienstbarkeit, da sie gem. § 521 ABGB entweder als Gebrauchsrecht oder als Fruchtgenuss zu behandeln ist. Vgl. Petrasch, Franz in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch ..., hrsg. v. Rummel, Peter, a.a.O., zu § 478, Rz. 1, zu § 504, Rz 1.

²²³ Vgl. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 22 f.

²²⁴ Vgl. § 472 S. 2, § 473 ABGB. Unter die obligatorischen Nutzungsrechte fallen Miete, Leihe, Pacht und Leasing. Im Gegensatz zum dinglichen Nutzungsrecht hat der bloß obligatorisch Berechtigte kein absolutes Herrschaftsrecht an der Sache. Vgl. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 21.

²²⁵ Der Fruchtgenuss kann nicht nur an Grundstücken und beweglichen Sachen begründet werden, sondern auch an unkörperlichen Sachen wie Rechten und Gesellschaftsrechten. Vgl. Koziol, Helmut / Welser, Rudolf: Grundriß des bürgerlichen Rechts, Band II, Sachenrecht, Familienrecht, Erbrecht, 10. Aufl., Wien 1996, S. 165; ebenso Petrasch, Franz in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, hrsg. v. Rummel, Peter, a.a.O., zu § 509, Rz. 2.

²²⁶ Vgl. § 509 ABGB. KOZIOL und WELSER vertreten die Auffassung, dass das Nutzungsrecht vom Vollrecht des Eigentümers als abgespalten anzusehen ist. Im Gegensatz zum obligatorischen Nutzungsrecht (Miete, Pacht) zählt das absolute Herrschaftsrecht an einer Sache zum Nutzungsrecht der Dienstbarkeit. Vgl. Koziol, Helmut / Welser, Rudolf: a.a.O., S. 160.

²²⁷ Die Aufwendungen für die Erhaltung der Sache sind auf Seiten des Fruchtnießers der Höhe nach auf die erzielten Nutzungen begrenzt. Vgl. Petrasch, Franz in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch ..., a.a.O., hrsg. v. Rummel, Peter, a.a.O., zu § 513, Rz. 2.

²²⁸ Hierzu zählen sowohl privatrechtliche wie öffentlichrechtliche Lasten. Hinsichtlich der auf der belasteten Sache ruhenden Kapitalschuld, hat der Fruchtnießer nur die Zinsen zu tragen. Die Tilgung muss der Eigentümer leisten. Die öffentlichrechtlichen Lasten muss der Fruchtnießer nur bis in Höhe der erzielten

Der Fruchtgenuss kann gem. § 509 ABGB nicht nur an unverbrauchbaren Sachen, sondern gem. § 510 ABGB auch an verbrauchbaren Sachen bestellt werden. In diesen Fällen schuldet der Fruchtnießer bei Beendigung der Nutznießung den Wert der verbrauchbaren Sachen zu Beginn des Fruchtgenusses, so dass der Fruchtgenuss nur am Wert der verbrauchbaren Sache besteht.²³⁰ Der Fruchtgenuss beschränkt sich somit ebenso wie der deutsche Nießbrauch auf die reine Nutznießung ohne in die Substanz des belasteten Gegenstandes einzugreifen oder über ihn zu verfügen.²³¹

Vom Nutznießer nicht verantwortbare Wertminderungen der belasteten Sache hat der Nutznießer gem. § 514 S. 2 ABGB nicht zu tragen. Hat der Eigentümer hingegen begründete Anzeichen dafür, dass eine potentielle künftige Schädigung seines Eigentums durch den Fruchtnießer möglich ist, kann er gem. § 520 ABGB vom Berechtigten eine Sicherheit verlangen.²³²

Dem Fruchtnießer steht gem. § 511 ABGB der volle Ertrag aus der ordentlichen Nutzung der belasteten Sache inklusive des Zubehörs und des Zuwachses zu.²³³

Für den Erwerb des Fruchtgenusses ist nach österreichischem Zivilrecht Titel und Modus erforderlich.²³⁴ Der Titel entspricht dem obligatorischen Kausalgeschäft, welches die Verpflichtung zur Bestellung des Nießbrauchs festlegt. In der Regel erfolgt dies gem. § 480 ABGB rechtsgeschäftlich durch Vertrag oder letztwillige Verfügung. Der Modus entspricht dem abstrakten dinglichen Erfüllungsgeschäft, welches sich gem. § 481 ABGB nach den für die Eigentumsübertragung der belasteten Gegenstände maßgeblichen, gesetzlichen Vorschriften richtet.²³⁵

Als höchstpersönliches Recht ist der Fruchtgenuss gem. § 529 ABGB grundsätzlich nicht vererbbar. Es kann aber gem. § 529 S. 2 ABGB geregelt werden, dass die Fruchtnießung auch den Erben im Rahmen des ersten Erbgangs zustehen soll.²³⁶ Der

Nutzungen übernehmen. Vgl. Petrasch, Franz in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch ..., hrsg. v. Rummel, Peter, a.a.O., zu § 512, Rz. 1-3.

²²⁹ Vgl. §§ 509, 512, 513 ABGB.

²³⁰ Vgl. Koziol, Helmut / Welser, Rudolf: a.a.O., S. 165; Klang, Heinrich in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 2. Band, §§ 285-530, hrsg. v. Klang, Heinrich, 2. Aufl., Wien 1950, S. 579, 583.

²³¹ Vgl. § 509 ABGB; Petrasch, Franz in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch ..., hrsg. v. Rummel, Peter, a.a.O., zu § 509, Rz. 1, 3.

²³² Vgl. Petrasch, Franz in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch ..., hrsg. v. Rummel, Peter, a.a.O., zu § 520, Rz. 1 f.

²³³ Vgl. ebenda, zu § 511, Rz. 1.

²³⁴ Vgl. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 24 f.

²³⁵ Bei beweglichen Sachen ist i.d.R. die Übergabe gem. § 481 Abs. 2 2. HS i.V.m. §§ 426-428 ABGB und bei Grundstücken die Eintragung im Grundbuch gem. § 481 Abs. 1 ABGB erforderlich. Vgl. Koziol, Helmut / Welser, Rudolf: a.a.O., S. 167-169; ausführlich Klang, Heinrich in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 2. Band, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich, a.a.O., S. 558-562.

²³⁶ Vgl. Nitsche, Gunter: Zivilrechtliche Fragen bei Überlassung von Wirtschaftsgütern unter Angehörigen, in: Handbuch der Familienverträge – Zivilrechtliche, steuerrechtliche und sozialrechtliche Folgen von

Fruchtgenuss selbst ist nicht übertragbar. Nur die Ausübung der Fruchtnießung kann einem anderen überlassen werden.²³⁷ Die Nutznießung endet i.d.R. mit dem Tod der natürlichen Person als Fruchtnießer, sofern dieser zuvor nicht auf sein Recht verzichtet hat, eine auflösende Bedingung oder Befristung bei der Fruchtgenussbestellung vereinbart wurde, die dienende Sache endgültig untergeht oder das Nutzungsrecht mit der Pflicht zur Duldung der Nutznießung in einer Person zusammentreffen.²³⁸ Wird der Fruchtgenuss einer juristischen Person eingeräumt, so endet dieser im Zeitpunkt deren Auflösung.²³⁹

2.1.2.2.1 Fruchtgenuss an einem (Einzel-)Unternehmen

Im Gesetz ist der Fruchtgenuss an einem Unternehmen bzw. Vermögen nicht explizit geregelt.²⁴⁰ Ein Unternehmen kann aber grundsätzlich Gegenstand der Fruchtnießung sein. Das Verpflichtungsgeschäft im Rahmen der Fruchtgenussbestellung ist zwar in einem Rechtsakt möglich. Nachdem sich aber ein Unternehmen aus verschiedenen Sachen und Rechten zusammensetzt, hat die dingliche Verfügung gemäß den jeweils für die einzelnen Vermögensgegenstände geltenden gesetzlichen Vorschriften zu erfolgen.²⁴¹ Nach Auffassung von KLANG betreibt der Fruchtnießer das mit dem Fruchtnießungsrecht belastete Unternehmen in eigenem Namen und erlangt an diesem auch ein dingliches Recht.²⁴² Aus den ihm zustehenden Erträgen aus dem Unternehmen muss der Fruchtnießer während der Fruchtnießung fällig werdende Zinsen für die Unternehmenspassiva tragen.²⁴³

Vereinbarungen zwischen Angehörigen, hrsg. v. Ruppe, Hans, 2. Aufl., Wien 1985, S. 524; Klang, Heinrich in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 2. Band, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich, a.a.O., S. 612.

²³⁷ Vgl. § 485, 509 ABGB; Dittrich, Robert / Tades, Helmuth: Das Allgemeine bürgerliche Gesetzbuch – Mit zahlreichen Anmerkungen, Verweisungen, den grundlegenden Entscheidungen des Obersten Gerichtshofs sowie mit einem ausführlichen Sachverzeichnis, 20. Aufl., Wien 2002, Anmerkung zu § 509; kritisch Klang, Heinrich in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 2. Band, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich, a.a.O., S. 566 f.

²³⁸ Vgl. § 525-529, 1445 ABGB. Ausführlich zu den einzelnen Erlöschensmöglichkeiten; vgl. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 43-46.

²³⁹ Vgl. Petrasch, Franz in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch ..., hrsg. v. Rummel, Peter, a.a.O., zu § 529, Rz. 1; Klang, Heinrich in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 2. Band, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich, a.a.O., S. 612.

²⁴⁰ Vgl. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 26 f.

²⁴¹ Vgl. Klang, Heinrich in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 2. Band, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich, a.a.O., S. 587; ebenso wohl Petrasch, Franz in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch ..., hrsg. v. Rummel, Peter, a.a.O., zu § 509, Rz. 2; Nitsche, Gunter: a.a.O., S. 528 f.; OGH-Erkenntnis v. 06.04.1965, 8 Ob 84/65, JBl. 1965, S. 125.

²⁴² Vgl. Klang, Heinrich in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 2. Band, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich, a.a.O., S. 587; ebenso Nitsche, Gunter: a.a.O., S. 528. NITSCHKE verweist zusätzlich auf die Möglichkeit einer anderweitigen Risikoverteilung im Innenverhältnis zwischen Fruchtnießer und Fruchtgenussbesteller.

²⁴³ Vgl. Klang, Heinrich in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 2. Band, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich, a.a.O., S. 587.

2.1.2.2.2 Fruchtgenuss an einer Personengesellschaft

Eine zusammenhängende sachen- und gesellschaftsrechtliche Darstellung der Fruchtgenussbestellung an Personengesellschaftsanteilen ist in der österreichischen Literatur kaum vorzufinden. FROTZ unternimmt hierzu erstmals 1990 einen Versuch.²⁴⁴ Zwar wird allgemein anerkannt, dass das Fruchtgenussrecht gem. § 509 ABGB nicht nur an körperlichen Sachen, sondern auch an unkörperlichen Sachen wie Forderungs- und Gesellschaftsrechten bestellt werden kann, jedoch bereitet die explizite Ausrichtung der gesetzlichen Regelungen auf körperliche Sachen²⁴⁵ Schwierigkeiten bei der Auslegung des Fruchtgenussrechts an Personengesellschaftsanteilen.²⁴⁶

Entsprechend den allgemeinen Ausführungen zum Fruchtgenuss in Gliederungspunkt 2.1.2.2 sind auch für die Bestellung des Fruchtgenussrechts an einem Personengesellschaftsanteil das Vorliegen eines schuldrechtlichen Titels sowie die sachenrechtliche Übereignung in Form entweder der Aushändigung des Fruchtgenussbestellungsvertrages oder einer Verständigung der Gesellschaft erforderlich. Zu gesellschaftsrechtlichen Probleme führt die Regelung in Art. 7 Nr. 10 Abs. 1 und Nr. 11 EVHGB, nach der Personenhandelsgesellschafter weder über ihre Ansprüche aus dem Gesellschaftsverhältnis noch über ihren Anteil am Gesellschaftsvermögen ohne Zustimmung der übrigen Gesellschafter frei verfügen können. Die Bestellung eines Fruchtgenussrechts an der Gesellschaftsbeteiligung selbst ist somit nur mit Zustimmung der übrigen Gesellschafter möglich. Andernfalls beschränkt sich das Fruchtgenussrecht auf die Gewinnansprüche und das Auseinandersetzungsguthaben des Gesellschafter.²⁴⁷

Bei Letzterem kommt FROTZ unter Zuhilfenahme der deutschen Literaturmeinung zu folgenden Ergebnissen. Dem Fruchtnießer gebührt nicht der Nutzen am Gewinn selbst, sondern nur an den aus dem Gewinn gezogenen Zinsen. Zum Gewinn im Rahmen des Fruchtgenussrechts zählt nur der entnahmefähige, laufende Ertrag, nicht aber die Erhöhung durch nicht ausgewiesene, offene und stille Reserven. Inwieweit sich das Fruchtgenussrecht vor dessen Beendigung im Falle des Ausscheidens des

²⁴⁴ Vgl. Frotz, Stephan: Der Fruchtgenuß an Personengesellschaftsanteilen – ein Überblick, in: GesRZ 1990, S. 34; ebenso Oberhammer, Paul: a.a.O., S. 5.

²⁴⁵ Eine dem deutschen Recht in den §§ 1068-1089 BGB entsprechende Regelung hinsichtlich des Nießbrauchs an Rechten fehlt im österreichischen ABGB.

²⁴⁶ Vgl. Nitsche, Gunter: a.a.O., S. 525, 527 f.; Haslinger, Stefan: Zuwendungsfruchtgenuss an Unternehmensanteilen, in: ecoloex 1996, S. 622 f.

²⁴⁷ Vgl. Frotz, Stephan: a.a.O., S. 34-36; Nitsche, Gunter: a.a.O., S. 527 f.

Fruchtgenussbestellers oder der Beendigung der Gesellschaft auch auf das Auseinandersetzungsguthaben des Gesellschafters erstreckt, hängt von den Vereinbarungen im Rahmen des Fruchtgenussrechts ab.²⁴⁸

Wird das Fruchtgenussrecht am Gesellschaftsanteil als solchem bestellt, so stehen dem Fruchtnießer neben dem Gewinnanspruch alle laufenden vermögenswerten Ansprüche zu.²⁴⁹ FROTZ lehnt was die Verwaltungsbefugnisse des Fruchtnießers betrifft sowohl die sog. Treuhandlösung²⁵⁰ als auch die gemeinsame Ausübung der Gesellschaftsrechte durch den Fruchtgenussbesteller und den Fruchtnießer ab. Stattdessen soll dem Fruchtgenussbesteller basierend auf dem Abspaltungsverbot gem. Art. 7 Nr. 11 EVHGB²⁵¹ sowohl die Geschäftsführungsbefugnis, die Vertretungsbefugnis als auch das Stimmrecht zustehen, wobei der Gesellschafter bei der Ausübung seiner Verwaltungsbefugnisse die Interessen des Fruchtnießers zu berücksichtigen hat.²⁵² SCHAUER und OBERHAMMER befürworten hingegen eine unterschiedliche Ausübung der Verwaltungsrechte am Gesellschaftsanteil durch den Fruchtnießer und Fruchtgenussbesteller in Abhängigkeit von ordentlichen und außerordentlichen Maßnahmen bzw. in Abhängigkeit der dem Fruchtnießer bei Bestellung eingeräumten oder laut Gesellschaftsvertrag zugewiesenen Mitverwaltungsrechte.²⁵³

2.1.2.2.3 Fruchtgenuss an einer Kapitalgesellschaft

Nach Auffassung von KLANG ist auch der Fruchtgenuss an bereits angelegtem Kapital gem. § 510 ABGB möglich. Hierzu zählen auch Anlagen in Wertpapieren. Der Fruchtnießer der Kapitalgesellschaftsanteile hat Anspruch auf die Dividende aus den Anteilen, nicht aber auf das Bezugsrecht neuer Aktien.²⁵⁴

Das Problem, ob und inwiefern zum Nutzungsrecht des Fruchtnießers am Gesellschaftsanteil auch das Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung zählt,

²⁴⁸ Vgl. Frotz, Stephan: a.a.O., S. 36-38. Zustimmend NITSCHKE, der jedoch vergleichend von einer Gewinnabführungsverpflichtung ausgeht. Vgl. Nitsche, Gunter: a.a.O., S. 528.

²⁴⁹ Vgl. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 30 f.

²⁵⁰ Die sog. Treuhandlösung geht über die für das Fruchtgenussrecht charakteristische Trennung zwischen Gesellschafter und Fruchtnießer in Substanz und Verwaltung hinaus. Im Ergebnis wäre der Fruchtnießer sogar ins Handelsregister einzutragen.

²⁵¹ Diese Vorschrift ist mit Wirkung zum 31.12.2006 außer Kraft getreten. Das Handelsgesetzbuch (HGB) wurde durch das Handelsrechts-Änderungsgesetz mit Wirkung zum 01.01.2007 in Unternehmensgesetzbuch (UGB) umbenannt. Vgl. Steiner, Anton: Österreich: Unternehmensgesetzbuch, in: ZEV 2007, S. 211.

²⁵² Vgl. Frotz, Stephan: a.a.O., S. 38 f., Haslinger, Stefan: a.a.O., S. 623; a.A. Nitsche, Gunter: a.a.O., S. 527 f.

²⁵³ Vgl. nach eingehender sachen- und gesellschaftsrechtlicher Untersuchung: Oberhammer, Paul: a.a.O., S. 59-116; Schauer, Martin: Rechtsprobleme der erbrechtlichen Nachfolge bei Personenhandelsgesellschaften, Wien 1999, S. 444-458.

²⁵⁴ Vgl. Klang, Heinrich in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 2. Band, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich, a.a.O., S. 586; ebenso Vaishor, Markus: a.a.O., S. 32; Oberhammer, Paul: a.a.O., S. 1.

wird in der österreichischen zivilrechtlichen Literatur kaum diskutiert.²⁵⁵ Zunächst ging KLANG davon aus, dass das Stimmrecht in der Generalversammlung dem Fruchtnießer nicht zusteht.²⁵⁶ OBERHAMMER kommt nach eingehender sachen- und gesellschaftsrechtlicher Untersuchung, wie bereits zum deutschen Recht und zum Fruchtgenuss an Personengesellschaftsanteilen dargestellt wurde, in Abhängigkeit von den entweder im Rahmen der Fruchtgenussbestellung dem Fruchtnießer eingeräumten oder laut Gesellschaftsvertrag zugewiesenen Mitverwaltungsrechte am Gesellschaftsanteil zu differenzierten Ergebnissen.²⁵⁷

2.1.2.3 Das Rechtsinstitut der Nutznießung im schweizerischen Zivil- und Gesellschaftsrecht

Der gesetzliche Nießbrauch wird im schweizerischen Zivilrecht als „Nutzniessung“ bezeichnet.²⁵⁸ Die Nutznießung ist im Rahmen des Sachenrechts unter den Dienstbarkeiten und Grundlasten in den Art. 745 bis 775 ZGB in der zweiten Abteilung des vierten Teils des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) geregelt.²⁵⁹ Er ist das höchstpersönliche, dingliche Recht aus dem belasteten Gegenstand²⁶⁰, einer beweglichen Sache, einem Grundstück, einem Recht oder einem Vermögen im Ganzen grundsätzlich sämtliche Nutzungen zu ziehen, ohne ihre Substanz anzugreifen.²⁶¹ Der Nutznießer haftet für den aufgrund eigenen Verschuldens eingetretenen Untergang oder Minderwert des belasteten

²⁵⁵ Vgl. Oberhammer, Paul: a.a.O., S. 5; Haslinger, Stefan: a.a.O., S. 625.

²⁵⁶ Vgl. Klang, Heinrich in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 2. Band, ..., hrsg. v. Klang, Heinrich, a.a.O., S. 586; zustimmend Vaishor, Markus: a.a.O., S. 33 f.

²⁵⁷ Vgl. Oberhammer, Paul: a.a.O., S. 59-116. Im Ergebnis ähnlich; Achatz, Markus / Szep, Christoph: Schenkung von GmbH-Anteilen unter Fruchtgenußvorbehalt – VwGH 30.08.1995, 94/16/0261: keine Börsenumsatzsteuerpflicht!, in: SWK 1995, A 732.

²⁵⁸ Hauptanwendungsfall für die sachenrechtliche Nutznießung ist gem. Art. 473 ZGB die erbrechtliche Nutznießung, ein Sonderfall im schweizerischen Erbrecht für den überlebenden Ehepartner. Vgl. Tuor, Peter / Schnyder, Bernhard: Das schweizerische Zivilgesetzbuch, 9. Aufl., Zürich 1975, S. 619.

²⁵⁹ Neben der Nutznießung fallen die Grunddienstbarkeiten (Art. 730-744 ZGB), die anderen Dienstbarkeiten (Art. 776-781 ZGB) sowie die Grundlasten (Art. 782-792 ZGB) unter die Dienstbarkeiten und Grundlasten des 21. Titels des ZGB. Zu den anderen Dienstbarkeiten zählen u.a. das Wohnrecht, das Baurecht und das Quellenrecht. Zu beachten ist, das lediglich die Nutznießung und das Wohnrecht zu den eigentlich subjektivpersönlichen Rechten (Personaldienstbarkeiten bzw. Personalservituten) zählen, während hingegen das Baurecht, das Quellrecht und die anderen Dienstbarkeiten (Art. 779, 780, 781 ZGB) auch als irreguläre Personaldienstbarkeiten bezeichnet werden, da sie grundsätzlich übertragbar und vererblich gestaltbar sind. Vgl. Tuor, Peter / Schnyder, Bernhard: Das schweizerische Zivilgesetzbuch, a.a.O., S. 609. Während die Grunddienstbarkeit dem jeweiligen Eigentümer des herrschenden Grundstücks ein dingliches Recht am dienenden Grundstück gewährt, steht der Grunddienstbarkeiten entsprechende Inhalt anderer Dienstbarkeiten nicht dem jeweiligen Grundstückseigentümer sondern einer bestimmten natürlichen oder juristischen Person zu. Vgl. Tuor, Peter / Schnyder, Bernhard: Das schweizerische Zivilgesetzbuch, a.a.O., S. 609, 628 f. Das Wohnrecht, welches auch als beschränkte Personaldienstbarkeit bezeichnet wird, und die Nutznießung als Vollgenussrecht unterscheiden sich lediglich hinsichtlich des Umfangs der Nutzung. Vgl. Tuor, Peter / Schnyder, Bernhard: Das schweizerische Zivilgesetzbuch, a.a.O., S. 618.

²⁶⁰ Vgl. Art. 745 S. 1 i.V.m. Art. 713, 655, 766 ZGB.

²⁶¹ Vgl. Art. 745 S. 2 ZGB; Tuor, Peter / Schnyder, Bernhard: Das schweizerische Zivilgesetzbuch, a.a.O., S. 619 f.; Piotet, Paul in: Schweizerisches Privatrecht, Fünfter Band, Sachrecht, erster Halbband, hrsg. v. Meier-Hayos, Arthur, Basel 1977, S. 608 f.

Gegenstandes.²⁶² Er hat bei der Besorgung der Verwaltung des belasteten Gegenstandes nach den Regeln einer sorgfältigen Wirtschaft zu verfahren und ist zur Übernahme der für zum gewöhnlich Unterhalt gehörenden Ausbesserungen und Erneuerungen verpflichtet.²⁶³ Des Weiteren hat der Nutznießer den belasteten Gegenstand gegen Feuer und andere Gefahren zu versichern und muss die aufgrund gewöhnlichem Unterhalt und Bewirtschaftung des belasteten Gegenstandes entstehenden Auslagen, Schuldzinsen, Steuern und Abgaben für die Dauer seiner Nutznießung übernehmen.²⁶⁴ Im Gegenzug stehen dem Nutznießer das Recht auf den Besitz, den Gebrauch und die Nutzung des belasteten Gegenstandes sowie die natürlichen Früchte oder Zinsen aus der Nutznießung zu.²⁶⁵ Eigentümer und Nutznießer können zwar mit dinglicher Wirkung einzelne Nutzungsarten ausschließen, nicht aber eine Aufteilung der Nutzung untereinander vereinbaren.²⁶⁶ Der belastete Gegenstand geht somit in den Besitz des Nutznießers über, das Eigentum verbleibt aber stets beim Eigentümer.²⁶⁷ Um seine Rechte wahren zu können, besteht für den Eigentümer gem. Art. 760 bis 762 ZGB die Möglichkeit, vom Nutznießer eine Sicherstellung zu fordern.²⁶⁸

Die Bestellung der Nutznießung kann auch an einem Vermögen gem. Art. 766 ZGB bestellt werden. Auch hier gilt wie im deutschen Recht, dass nach schweizerischem Sachenrecht ein Vermögen keine objektive, rechtliche Einheit darstellt und somit für jeden einzelnen Gegenstand des Vermögens die Nutznießung nach den jeweiligen für bewegliche Sachen, Grundstücke und Rechte geltenden Regelungen zu bestellen ist.²⁶⁹ Das obligatorische Kausalgeschäft bzw. rechtsgeschäftlicher Erwerbsgrund, welches die Verpflichtung zur Bestellung des Nießbrauchs festlegt, ist in der Regel

²⁶² Der Eigentümer ist beim Untergang des belasteten Gegenstands gem. Art. 750 Abs. 1 ZGB grundsätzlich nicht zum Ersatz verpflichtet. Wird jedoch Ersatz geleistet, so besteht gem. Art. 750 Abs. 2 u. 3 ZGB die Nutznießung fort.

²⁶³ Über die grundsätzliche Bestandserhaltung, Ausbesserung und Erneuerung hinausgehende Aufwendungen sowie Vorkehrungen zum Schutze des belasteten Gegenstandes sind gem. Art. 764 ZGB vom Eigentümer zu übernehmen.

²⁶⁴ Vgl. Art. 752, 755, 764, 767 i.V.m. 755, 765 ZGB.

²⁶⁵ Vgl. Art. 755-757 ZGB.

²⁶⁶ Vgl. Müller, Roland in: Basler Kommentar ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 745, Rz. 14.

²⁶⁷ Ein Eingriff in die Substanz der belasteten Sache steht dem Nutznießer nicht zu. Vgl. Piotet, Paul in: Schweizerisches Privatrecht, ..., hrsg. v. Meier-Hayos, Arthur, a.a.O., S. 620.

²⁶⁸ Handelt es sich beim belasteten Gegenstand um Wertpapiere oder verbrauchbare Sachen, so hat der Eigentümer auch ohne Gefährdung seiner Rechte gem. Art. 760 Abs. 2 ZGB stets einen Anspruch auf Sicherstellung. Bei Schenkung unter Vorbehalt der Nutznießung hat der Beschenkte keinen Anspruch auf Sicherstellung gem. Art. 761 Abs. 2 ZGB.

²⁶⁹ Vgl. Müller, Roland in: Basler Kommentar ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 745, Rz. 12, zu Art. 766, Rz. 1; Liebermann, Richard: Die sachenrechtliche Nutznießung – ein Beitrag zum Sachenrecht, Zürich 1933, S. 69 f.

formfrei.²⁷⁰ Besonderheiten ergeben sich im Wesentlichen beim abstrakten, dinglichen Erfüllungsgeschäft bzw. der Bestellung, welches sich nach den für die Eigentumsübertragung der belasteten Gegenstände maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften richtet.²⁷¹ Teilweise sind die gesetzlichen Bestimmungen bei der Bestellung der Nutznießung dispositiv. Abweichende Regelungen entfalten aber dennoch dingliche Wirkung.²⁷²

Als höchstpersönliches Recht ist das Nutznießungsrecht gem. Art. 749 ZGB weder vererbbar noch gem. Art. 758 Abs. 1 ZGB übertragbar. Lediglich die Ausübung der Nutznießung kann einem Dritten überlassen werden.²⁷³ Die Nutznießung endet gem. Art. 749 ZGB bei natürlichen Personen mit deren Tod und bei juristischen Personen im Zeitpunkt ihrer Auflösung oder spätestens nach 100 Jahren. Darüber hinaus erlischt die Nutznießung durch ersatzlosen Untergang des belasteten Gegenstandes gem. Art. 748 Abs. 1 i.V.m. 750 ZGB, durch Verzicht oder durch Zeitablauf gem. Art. 748 Abs. 2 ZGB.²⁷⁴

2.1.2.3.1 Formen der Nutznießung

Die eigentliche Nutznießung kann sich nach Auffassung von PIOTET als dingliches Recht nur auf eine Sache oder ein Grundstück, also unverbrauchbare, bewegliche oder unbewegliche Gegenstände, beziehen. Bei der Nutznießung an verbrauchbaren Sachen und sonstigen Rechten handelt es sich hingegen um eine sog. uneigentliche Nutznießung, die aber nach wie vor sachrechtlicher und nicht schuldrechtlicher Natur

²⁷⁰ Zu den rechtsgeschäftlichen Erwerbsgründen zählen z.B. Bestellung der Nutznießung durch Vertrag, Vermächtnis oder gesetzliche Bestimmungen. Der rechtsgeschäftliche Erwerbsgrund unter Lebenden ist abgesehen von Grundstücken grundsätzlich formfrei. Vgl. Tuor, Peter / Schnyder, Bernhard: Das schweizerische Zivilgesetzbuch, a.a.O., S. 622 f.; hierzu ausführlich Müller, Roland in: Basler Kommentar ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 746, Rz. 1-7.

²⁷¹ Die Errichtung bzw. Bestellung der Nutznießung richtet sich bei Fahrnissen bzw. beweglichen Sachen nach dem Traditionsprinzip durch Besitzübergabe gem. Art. 714 ZGB, bei Grundstücken durch Eintragung im Grundbuch gem. Art. 656 ZGB und bei Wertpapieren entweder schriftlich gem. Art. 165 OR oder durch Übertragung gem. Art. 966 OR. Bei Immaterialgütern ist zwar die Bestellung gem. Art. 17, 19 Abs. 1 MSchG grundsätzlich formfrei, die Wirksamkeit gegenüber Dritten wird aber erst durch die Eintragung im Markenregister ausgelöst. Vgl. hierzu ausführlich Müller, Roland in: Basler Kommentar ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 746, Rz. 1-7.

²⁷² Vgl. hierzu ausführlich Müller, Roland in: Basler Kommentar ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 745, Rz. 3, zu Art. 755, Rz. 2-4; Liebermann, Richard: a.a.O., S. 39-42.

²⁷³ Voraussetzung für die Übertragung der Ausübung der Nutznießung ist zum einen, dass es sich nicht um ein höchstpersönliches Recht handelt, und zum anderen, dass die Übertragung durch Rechtsgeschäft nicht ausgeschlossen wurde. Vgl. Müller, Roland in: Basler Kommentar ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 758, Rz. 2; ausführlich was die Rechtsstellung des Ausübungsberechtigten betrifft; Liebermann, Richard: a.a.O., S. 34-36.

²⁷⁴ Nach h.A. führt die Beendigung der Nutznießung durch Zeitablauf oder Verzicht entgegen dem Gesetzeswortlaut auch bei Grundstücken zumindest zu einem materiell-rechtlichen Untergang der Nutznießung. Vgl. Müller, Roland in: Basler Kommentar ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 748, Rz. 3; Piotet, Paul in: Schweizerisches Privatrecht, ..., hrsg. v. Meier-Hayos, Arthur, a.a.O., S. 615.

ist.²⁷⁵ Daher sind im Wesentlichen die Regelungen über die Nutznießung an Sachen nach dem schweizerischen Zivilrecht auch auf Rechte anzuwenden.²⁷⁶

Bei der Quasi-Nutznießung erlangt der Nutznießer nicht den Besitz der Sache, sondern das Eigentum daran.²⁷⁷ Der Nutznießer erhält somit nicht nur das Verfügungsrecht, sondern trägt auch alle Lasten und Risiken. Der Nutznießungsbesteller hat nur noch eine Forderung gegenüber dem Nutznießer in Höhe des Werts der belasteten Sache zum Zeitpunkt der Eigentumsübertragung.²⁷⁸

Bei der Verfügungsnutznießung handelt es sich dem Grunde nach um eine eigentliche Nutznießung, welche aber um das Verfügungsrecht der belasteten Sache ergänzt wird.²⁷⁹ Im Zeitpunkt der Verfügung wandelt sich die eigentliche Nutznießung in eine Quasi-Nutznießung um. In diesem Moment schuldet der Nutznießer dem Besteller nur noch den Wert der belasteten Sache.²⁸⁰

Aufgrund der dispositiven gesetzlichen Regelungen können grundsätzlich zwischen Nutznießer und Besteller auf jede Art des belasteten Gegenstandes eine eigentliche Nutznießung, eine Quasi-Nutznießung oder eine Verfügungsnutznießung vereinbart werden.²⁸¹

2.1.2.3.2 Nutznießung an einem (Einzel-)Unternehmen

Grundsätzlich sieht zwar gem. Art. 766 ZGB das schweizerische Zivilrecht eine Nutznießung an einem Vermögen und damit auch an einem Unternehmen vor.²⁸² Der dispositive Charakter des Nutzungsrechts erweist sich aber nach Ansicht von MÜLLER „für die Unternehmensführung als kompliziert und unpraktisch“.²⁸³ Als wirtschaftlich vergleichbare Lösungsmöglichkeiten werden in der Literatur u.a. die Quasi-Nutznießung, die Nutznießung am Veräußerungs- oder Liquidationserlös des

²⁷⁵ Vgl. Piotet, Paul in: Schweizerisches Privatrecht, ..., hrsg. v. Meier-Hayos, Arthur, a.a.O., S. 539-541, 608 f.; ebenso Liebermann, Richard: a.a.O., S. 10 f., S. 54-56.

²⁷⁶ Besonderheiten für Nutznießungen an Rechten ergeben sich insbesondere aus Art. 773-775 ZGB.

²⁷⁷ Die Quasi-Nutznießung findet gem. Art. 772 Abs. 1 ZGB z.B. bei verbrauchbaren Sachen Anwendung.

²⁷⁸ Vgl. Piotet, Paul in: Schweizerisches Privatrecht, ..., hrsg. v. Meier-Hayos, Arthur, a.a.O., S. 610 f.; ausführlich Liebermann, Richard: a.a.O., S. 45-50.

²⁷⁹ Die Verfügungsnutznießung findet gem. Art. 772 Abs. 2 ZGB z.B. bei nicht verbrauchbaren, beweglichen Sachen Anwendung, welche im Zeitpunkt der Bestellung der Nutznießung wertmäßig geschätzt wurden, Anwendung.

²⁸⁰ Vgl. Piotet, Paul in: Schweizerisches Privatrecht, ..., hrsg. v. Meier-Hayos, Arthur, a.a.O., S. 610 f.; Liebermann, Richard: a.a.O., S. 50-52.

²⁸¹ Vgl. Piotet, Paul in: Schweizerisches Privatrecht, ..., hrsg. v. Meier-Hayos, Arthur, a.a.O., S. 611.

²⁸² Hauptanwendungsfall für diese Regelung ist aber der im schweizerischen Erbrecht verankerte Sonderfall der Nutznießung des überlebenden Ehegatten nach Art. 473 ZGB. Vgl. Müller, Roland in: Basler Kommentar ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 766, Rz. 2.

²⁸³ Müller, Roland in: Basler Kommentar ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 766, Rz. 11; vgl. ebenso Weber, Markus: a.a.O., S.57.

Unternehmens oder die Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft vorgeschlagen.²⁸⁴ Zu beachten ist, dass die Nutznießung an einem Vermögen bzw. Unternehmen, wie oben ausgeführt wurde, nicht insgesamt, sondern nur für jeden einzelnen belasteten Gegenstand, Grundstücke, verbrauchbare und unverbrauchbare, körperliche sowie unkörperliche Sachen, nach den hierzu geltenden Regelungen bestellt werden kann.²⁸⁵

Ein weiterer Unterschied zwischen Nutznießung an einer Einzelsache und einem Vermögen besteht darin, dass der Nutznießer gem. Art. 766 ZGB nur einen Anspruch auf den Rein- bzw. Nettoertrag des Vermögens hat. Im Rahmen des Unternehmens steht dem Nutznießer nicht nur der jährliche Nettogewinn zu, sondern er hat auch evtl. Verluste während der Nutznießung zu tragen. Entscheidend ist, dass die Unternehmenssubstanz während der Nutznießung erhalten werden muss, d.h. der Nutznießer hat, soweit erforderlich, Ersatzbeschaffungen aufgrund Verbrauch oder Abnutzung zu tätigen. Die vom Nutznießer zu übernehmenden Lasten sind damit bei der Nutznießung an einem Unternehmen bzw. Vermögen umfangreicher als bei der Nutznießung an einer Einzelsache. Er hat z.B. nicht nur diejenigen Schuldzinsen zu übernehmen, die direkt auf dem einzelnen Gegenstand lasten, sondern auch jene, für die der Gegenstand haftet. Die Möglichkeit der Schuldentilgung durch den Nutznießer gem. Art. 766 ZGB ist im Rahmen einer Nutznießung an einem Unternehmen im Gegensatz zu einem Vermögen sinnvollerweise nur eingeschränkt durchführbar.

Im Rahmen der Verwaltung des Vermögens bzw. der Unternehmensführung steht dem Nutznießer im Gegensatz zu einer Nutznießung an einer Einzelsache zusätzlich das Recht zu, über einzelne belastete Gegenstände zu verfügen.²⁸⁶

2.1.2.3.3 Nutznießung an einer Personengesellschaft

Die Nutznießung an Personengesellschaftsanteilen ist im schweizerischen Zivilrecht nicht explizit geregelt und wird in der Literatur kaum behandelt. Es handelt sich

²⁸⁴ In der Literatur wird dem Besteller einer Nutznießung am Unternehmen, sofern die Alternativvorschläge nicht durchgeführt werden, dringend empfohlen, den Umfang der Nutznießung sowie die Rechte und Pflichten des Nutznießers ausführlich vertraglich zu regeln. Vgl. Piotet, Paul in: Schweizerisches Privatrecht, ..., hrsg. v. Meier-Hayos, Arthur, a.a.O., S. 639; Müller, Roland in: Basler Kommentar ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 766, Rz. 11.

²⁸⁵ Somit liegen unterschiedliche Formen der Nutznießung vor, je nach Art des belasteten Gegenstandes: Nutznießung an Sachen, Nutznießung an Rechten oder Quasi-Nutznießung an verbrauchbaren Sachen. Vgl. Weber, Markus: a.a.O., S. 56 f.; Liebermann, Richard: a.a.O., S.69 f.

²⁸⁶ Vgl. Piotet, Paul in: Schweizerisches Privatrecht, ..., hrsg. v. Meier-Hayos, Arthur, a.a.O., S. 638-642; Müller, Roland in: Basler Kommentar ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 766, Rz. 1-11.

hierbei aber analog zum Anteil an einer Kapitalgesellschaft um ein Mitgliedschaftsrecht. Da Anteile an Personengesellschaften aufgrund der personalistischen Struktur dieser Gesellschaftsform ohne Zustimmung der Gesellschafter oder einer expliziten Regelung im Gesellschaftsvertrag weder vererbbar noch frei übertragbar sind, gilt Gleiches für die Bestellung einer Nutznießung am Gesellschaftsanteil.²⁸⁷

2.1.2.3.4 Nutznießung an einer Kapitalgesellschaft

Auch im schweizerischen Zivilrecht ist grundsätzlich eine Bestellung der Nutznießung an Rechten und somit auch an Anteilen einer Kapitalgesellschaft möglich. Nach h.M. ist dies auch ohne Zustimmung der übrigen Gesellschafter möglich, sofern es sich nicht um vinkulierte Anteile handelt. Die mit dem Gesellschaftsanteil verbundenen mitgliedschaftlichen Mitwirkungsrechte gehen jedoch bei einem GmbH-Anteil im Gegensatz zu einem AG-Anteil nicht auf den Nießbraucher über.²⁸⁸ Bei der Nutznießung an Wertpapieren erwirbt der Nutznießer nicht nur ein dingliches Recht an der Sache selbst, dem Wertpapier, sondern auch eine Nutzungsbefugnis am Recht. Da Letzteres nach Auffassung von PIOTET überwiegt, werden Nutznießungen an Wertpapieren gleich denen an Rechten behandelt.²⁸⁹

Sofern die Quasi-Nutznießung an Rechten nicht gesetzlicher Natur ist, wie z.B. bei Inhaberpapieren gem. Art. 772 Abs. 1 ZGB oder durch Umwandlung einer eigentlichen Nutznießung in eine Quasi-Nutznießung bei Wertpapieren gem. Art. 775 ZGB, kann sie durch Rechtsgeschäft errichtet werden.²⁹⁰ Bei der Errichtung der Nutznießung an Wertpapieren ist immer die Übertragung des Titels auf den Nutznießer erforderlich.²⁹¹

Sofern es sich um einen Quasi-Nutznießer handelt, kann er, wie bereits oben dargestellt wurde, über die Anteile frei verfügen, schuldet dem Nutznießungsbesteller

²⁸⁷ Vgl. Weber, Markus: a.a.O., S. 58 f.

²⁸⁸ Im Unterschied zum Aktionär hat der GmbH-Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft nicht nur Verpflichtungen vermögensrechtlicher Natur. Vgl. ausführlich hinsichtlich GmbH- und AG Anteil; Weber, Markus: a.a.O., S. 57, 59 f.

²⁸⁹ Vgl. Piotet, Paul in: Schweizerisches Privatrecht, ..., hrsg. v. Meier-Hayos, Arthur, a.a.O., S. 630; ebenso Liebermann, Richard: a.a.O., S. 62 f.

²⁹⁰ Vgl. Piotet, Paul in: Schweizerisches Privatrecht, ..., hrsg. v. Meier-Hayos, Arthur, a.a.O., S. 630 f.

²⁹¹ Bei Orderpapieren ist gegenüber Inhaberpapieren zusätzlich zur Übertragung noch eine Indossierung oder gewöhnliche Abtretung und bei Namenspapieren zusätzlich die Abtretung erforderlich. Vgl. ausführlich Piotet, Paul in: Schweizerisches Privatrecht, ..., hrsg. v. Meier-Hayos, Arthur, a.a.O., S. 632 f.; Länzinger, Andreas in: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, Art. 530-1186 OR, hrsg. v. Honsell, Heinrich / Vogt, Nedim / Watter, Rolf, Basel 1994, zu Art. 690, Rz. 10 f.

aber den Wert der belasteten Anteile im Zeitpunkt der Übertragung auf den Nutznießer.²⁹²

Dem Nutznießer steht der Anspruch auf die laufenden Dividenden als Früchte aus der Nutznießung an den Kapitalgesellschaftsanteilen zu. Neue Aktien oder der Liquidationsanteil gehen stets auf den Besteller des Nutznießungsrechts über. Der Nutznießer erhält lediglich die Nutznießung an den neuen Aktien, am Erlös der Bezugsrechte oder dem Liquidationserlös. Grundsätzlich steht das Verwaltungsrecht der belasteten Anteile gem. Art. 773 Abs. 2 und 3 ZGB dem Besteller und dem Nutznießer gemeinsam zu, sofern die beiden Parteien keine andere Regelung getroffen haben. Das Stimmrecht steht zwar gem. Art. 690 Abs. 2 OR grundsätzlich, sofern keine andere Vereinbarung getroffen wurde, bei Aktien allein dem Nutznießer zu. Er ist aber im Falle der Verletzung der Interessen des Bestellers schadenersatzpflichtig. Gemeinsames Stimmrecht von Nießbraucher und Besteller liegt bei außerordentlichen Verwaltungshandlungen, wie Abstimmungen, welche die Substanz der Aktie betreffen, vor.²⁹³

2.1.2.4 Zwischenergebnis

Grundsätzlich ist das Nießbrauchsrecht sowohl in Deutschland als auch in Österreich und in der Schweiz im jeweiligen Zivilrecht gesetzlich verankert. Danach können sowohl Sachen als auch Rechte sowie das ganze Vermögen einer natürlichen Person mit einem Nießbrauchsrecht belastet werden. In allen drei Ländern ist das Nutzungsrecht auf die reine Nutznießung beschränkt. Ein Eingriff in die Substanz des belasteten Vermögens ist generell nicht zulässig. Die Rechte und Pflichten des Nießbrauchers einerseits sowie des Nießbrauchsbestellers andererseits sind in den jeweiligen Zivilgesetzen relativ detailliert geregelt. Grundsätzlich ist die Abänderbarkeit einzelner gesetzlicher Regelungen insoweit eingeschränkt, als sie dem Wesen des Nießbrauchs nicht widersprechen dürfen.

Bei der Bestellung des Nutzungsrechts ist zwischen der schuldrechtlichen Verpflichtung und dem dinglichen Erfüllungsgeschäft zu trennen. Bei den Formen des Nießbrauchs ist insbesondere im Hinblick auf mit einem Nutzungsrecht belastetes

²⁹² Vgl. Weber, Markus: a.a.O., S. 58; Piotet, Paul in: Schweizerisches Privatrecht, ..., hrsg. v. Meier-Hayos, a.a.O., S. 631 f.

²⁹³ Vgl. Piotet, Paul in: Schweizerisches Privatrecht, ..., hrsg. v. Meier-Hayos, Arthur, a.a.O., S. 634-636; Länzinger, Andreas in: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 690 Rn. 12-14; Liebermann, Richard: a.a.O., S. 64-68.

Unternehmensvermögen zwischen dem Ertragsrechts- und Vollrechtsnießbrauch zu unterscheiden.

Sowohl in allen drei Ländern ist das Nießbrauchsrecht an einem Einzelunternehmen gesetzlich nicht geregelt. Es wird aber grundsätzlich als möglich erachtet, da es sich insoweit von den Regelungen zum Nießbrauch am Vermögen einer natürlichen Person ableiten lässt. Der Nießbrauch am Gesellschaftsanteil einer Personengesellschaft wird ebenfalls für zulässig erachtet. In Österreich und der Schweiz wurde dieses Thema bislang in der Literatur nicht näher diskutiert. In Deutschland wird insbesondere auf das Problem der tatsächlichen Ausgestaltung in Bezug auf die Mitverwaltungsrechte zwischen Nießbraucher und Anteilsinhaber näher eingegangen. Da grundsätzlich der Nießbrauch neben Sachen auch an Rechten bestellt werden kann, ist der Nießbrauch am Gesellschaftsanteil einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich möglich. Auch hierbei fehlt es in den jeweiligen Zivilgesetzen an einer eindeutigen gesetzlichen Regelungen zur Aufteilung der Mitgliedschaftsrechte zwischen Nießbraucher und Nießbrauchsbesteller. Insbesondere beim Vollrechtsnießbrauch werden in den drei Ländern seitens der Literatur unterschiedliche Auffassungen vertreten.

Mangels gesetzlicher Regelungen wird bei der Nießbrauchsbestellung an Unternehmensvermögen für die Praxis generell dringend empfohlen, den Umfang des Nutzungsrechts sowie die damit einhergehenden Rechten und Pflichten des Nießbrauchers sowie des Nutznießungsbestellers vertraglich sorgfältig zu regeln.²⁹⁴

2.2 Übertragungsmöglichkeiten im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge

Bei der Vermögensübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge ist zwischen einer rein unentgeltlichen und einer teilentgeltlichen Übertragung zu unterscheiden.²⁹⁵ Dies hat unmittelbar Auswirkung auf die Frage, inwieweit einerseits ertragsteuerlich beim Vermögensüberträger gegebenenfalls ein Veräußerungsgeschäft und beim Vermögensübernehmer ein Anschaffungsvorgang vorliegen und andererseits schenkungsteuerlich noch von einer freigebigen

²⁹⁴ Vgl. Brandi, Axel / Mühlmeier, Christian: a.a.O., S. 734; Jansen, Rudolf / Jansen, Martin: Der Nießbrauch ..., a.a.O., Rz. 118; Vaishor, Markus: a.a.O., S. 30, 32, 34.

²⁹⁵ Aufgrund der Definition der vorweggenommenen Erbfolge fällt die voll entgeltliche Übertragung nicht unter die zu betrachtenden Übertragungsvorgängen. Vgl. Gliederungspunkte 2.1.1.1.2, 2.1.1.3.

Schenkung ausgegangen werden kann. Ob diese grundsätzliche Aufteilung in unentgeltliche und teilentgeltliche Übertragung gleichermaßen im Ertragsteuerrecht und im Schenkungsteuerrecht gilt, wird nach einer allgemeinen Darstellung der Übertragungsformen in den beiden folgenden Hauptkapiteln näher untersucht.

2.2.1 Unentgeltliche Übertragung

Werden seitens des Vermögensübernehmers keinerlei Gegenleistungen²⁹⁶ erbracht, so liegt eine unentgeltliche Vermögensübertragung vor. Darüber hinaus werden sowohl im deutschen als auch im österreichischen und schweizerischen Ertrag- und Schenkungsteuerrecht teilweise die Gewährung von Versorgungs- oder Unterhaltsleistungen seitens des Vermögensübernehmers und die Bestellung eines dinglichen oder obligatorischen Nutzungsrechts an dem übertragenen Vermögen jeweils zu Gunsten des Überträgers oder Dritter in gewissen Grenzen und unter bestimmten Voraussetzungen als unentgeltliche Vermögensübertragung behandelt. Hierbei steht vor allem eine ausreichende Absicherung des Lebensunterhalts des Vermögensübergebers, des Ehepartners oder der neben dem Übernehmer noch vorhandenen weiteren Abkömmlinge des Übergebers im Vordergrund, welche durch das Nachrücken des Vermögensübernehmers in eine wenigstens zum Teil die Existenz begründende Wirtschaftseinheit im Rahmen eines sog. Übergabevertrags ausgelöst wird.²⁹⁷ Des Weiteren stellt die vom Übergeber dem Übernehmer auferlegte Verpflichtung zur Weitergabe einzelner Wirtschaftsgüter aus dem übertragenen Vermögen an Angehörige oder Dritte in unmittelbarem Anschluss an die Vermögensübertragung eine unentgeltlichen Vermögensübertragung dar.²⁹⁸

2.2.2 Entgeltliche Übertragung

Bei einer als voll entgeltlich zu beurteilenden Vermögensübertragung haben der Vermögensüberträger und der Übernehmer ihre gegenseitigen Leistungen nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen und sind subjektiv von deren Gleichwertigkeit ausgegangen. Die Gegenleistung des Vermögensübernehmers kann sowohl in einer einmaligen als auch einer wiederkehrenden Gegenleistung

²⁹⁶ Zur Definition einer Gegenleistung; vgl. Gliederungspunkt 4.1.3.1.

²⁹⁷ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, a.a.O., S. 851 f. (847); BFH-Urteil v. 24.04.1991, XI R 5/83, BStBl. 1991 II, S. 794 (793); BMF-Schreiben v. 13.01.1993, a.a.O., Tz. 4, 10, 24 f.; BGH-Urteil v. 04.12.1981, V ZR 37/81, DNotZ 1982, S. 697 (697).

²⁹⁸ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, a.a.O., S. 853 (847); BMF-Schreiben v. 13.01.1993, a.a.O., Tz. 8, 24.

(sog. Erwerbs-/Kaufpreisrente) erbracht werden. Damit fällt die voll entgeltliche Übertragung aufgrund der Definition einer vorweggenommenen Erbfolge, bei welcher der Übernehmer nach dem Willen der Beteiligten wenigstens partiell eine unentgeltliche Zuwendung erhalten soll, nicht unter die im Rahmen eines Übergabevertrags zu betrachtenden, möglichen Übertragungsvorgänge.²⁹⁹ Dennoch wird im Rahmen der Ausführungen zur „Ertragsteuerlichen Beurteilung der Vermögensübertragung“ in Gliederungspunkt 4.1.3 auf die entgeltliche Übertragung insoweit eingegangen werden, als es für eine übersichtlichere Darstellung der teilentgeltlichen Übertragung als erforderlich erachtet wird.

2.2.3 Teilentgeltliche Übertragung

Werden im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge vom Vermögensübernehmer einmalige und/oder wiederkehrende Gegenleistungen für das übertragene Vermögen übernommen, die wertmäßig kleiner sind als das übertragene Vermögen, und sind die beiden Vertragsparteien nicht von der Gleichwertigkeit der beiden Leistungen ausgegangen, ist sowohl nach deutschem Schenkungs- als auch Ertragsteuerrecht die Vermögensübertragung im Verhältnis der Verkehrswerte des übertragene Vermögen zur Gegenleistung nach der sog. Trennungstheorie in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Vorgang aufzuteilen. Inwieweit das österreichische und schweizerische Schenkungs- und Ertragsteuerrecht ebenfalls ein teilentgeltliches Rechtsgeschäft kennen, wird in den weiteren Ausführungen näher dargestellt.

²⁹⁹ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, a.a.O., S. 851 (847); BMF-Schreiben v. 13.01.1993, a.a.O., Tz. 1 f.

3 Schenkungssteuerliche Beurteilung der Vermögensübertragung

Die Vermögensübertragung hat nur insoweit schenkungssteuerrechtliche Auswirkungen als eine unentgeltliche oder teilentgeltliche Übertragung angenommen werden kann. Bei einer entgeltlichen Übertragung stehen sich Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten gleichwertig gegenüber, so dass auf Seiten des Übernehmers keine Bereicherung auf Kosten des Überträgers stattfindet und somit eine Schenkung unter Lebenden gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG, § 3 Abs. 1 Z 1 und 2 öErbStG sowie § 4 ESchG³⁰⁰ bzw. ein steuerpflichtiger Erwerb gem. § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG, § 20 Abs. 1 S. 1 öErbStG sowie § 21 ESchG nicht gegeben ist.

3.1 Schenkungssteuerliche Möglichkeiten der Vermögensübertragung

3.1.1 Nach deutschem Schenkungssteuerrecht

Während im deutschen Ertragsteuerrecht das Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen im Hinblick auf die Einordnung in unentgeltliche und (teil-)entgeltliche Vermögensübertragungen eine besondere Behandlung erfährt,³⁰¹ kommt der gemischt-freigebige Schenkung im Rahmen der Vermögensübertragungen eine Sonderstellung im Schenkungssteuerrecht zu.³⁰²

Bei Schenkungen unter Lebenden kommt es schenkungssteuerrechtlich ausschließlich auf die freigebige Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG an.³⁰³ Inwieweit eine Bereicherung vorliegt, richtet sich nach bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen und ergibt sich anhand der Gegenüberstellung der gemeinen Werte (bzw. der Verkehrswerte) der Zuwendung einerseits und der vom Bedachten ggf. zu erbringenden Gegenleistungen oder der zu erfüllenden (Leistungs-)Auflagen andererseits.³⁰⁴ Dieser auf Basis der Verkehrswerte ermittelte Wertüberschuss der Vermögensübertragung unterliegt zwar als

³⁰⁰ Aufgrund der kantonalen Regelung des Erbschaft- und Schenkungssteuergesetzes wird in dieser Arbeit bei einzelnen spezifischen Normen auf das Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz des Kantons Zürich (ESchG) zurückgegriffen. Vgl. Ausführungen zu Gliederungspunkt 3.2.3.

³⁰¹ Vgl. Gliederungspunkt 4.1.1.

³⁰² Vgl. Moench, Dietmar: Die große Wende bei der Schenkungssteuer für gemischte Schenkungen – Zum BFH-Urteil vom 21.10.1981, II R 176/78, in: DStR 1982, S. 614 f.

³⁰³ Vgl. Gliederungspunkt 2.1.1.1.2.

³⁰⁴ Vgl. BFH-Urteil v. 25.03.1953, III 229/52 U, BStBl. 1953 II, S. 308 (308); R 14 Abs. 2, R 17 Abs. 1 S. 7 ErbStR; Gebel, Dieter in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz – Kommentar, hrsg. v. Troll, Max / Gebel, Dieter / Jülicher, Marc, München, Stand: Oktober 2007, zu § 7, Tz. 44, 144, 201 f.

steuerpflichtiger Erwerb, was gleichzeitig die Besteuerungsgegenstand darstellt, i.S.d. § 10 Abs. 1 ErbStG der Schenkungssteuer, jedoch nicht mit den Verkehrswerten, sondern mit den Steuerwerten i.S.d. § 12 ErbStG, was insbesondere bei gemischt-freigebigen Zuwendungen zu Problemen führt.³⁰⁵

Handelt es sich nicht um eine objektiv voll unentgeltliche Übertragung, da der Bedachte im Rahmen der Vermögensübertragung zur Übernahme von Belastungen³⁰⁶ verpflichtet ist,³⁰⁷ so wird schenkungssteuerrechtlich, wie bereits in Gliederungspunkt 2.1.1.1.2 dargestellt wurde, zwischen einer gemischten Schenkung und einer Schenkung unter Auflage unterschieden.

Während die Ermittlung der Bereicherung für Erwerbe von Todes wegen im Rahmen der Vorschrift zur Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs in § 10 Abs. 1 S. 2 ErbStG geregelt ist, fehlt für Schenkungen unter Lebenden eine solche eindeutige gesetzliche Regelung,³⁰⁸ so dass die Bereicherung in diesen Fällen nur aus dem jeweiligen Besteuerungstatbestand des § 7 ErbStG abgeleitet werden kann.³⁰⁹ Mit seinem Urteil vom 21.10.1981³¹⁰ beendete der BFH eine äußerst umstrittene, schleichende Wende bei der schenkungssteuerlichen Behandlung der gemischt-freigebigen Schenkungen vom Abzugsverfahren (sog. Einheitstheorie) zur Verhältnisrechnung bzw. der sog. Wertermittlungsmethode oder Trennungstheorie.³¹¹ Bis dahin wurden sowohl vom überwiegenden Teil der Rechtsprechung

³⁰⁵ Vgl. Gebel, Dieter in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 7, Rz. 9 f., 203 f.; Röder, Erik: Teilentgeltliche Vermögensübertragungen nach der Erbschaftsteuer-Entscheidung des BVerfG, in: ZEV 2007, S. 507 f.

³⁰⁶ Hierbei ist zwischen Gegenleistungen, Leistungsaufgaben und Duldungs- bzw. Nutzungsaufgabe zu unterscheiden. Vgl. ausführlich Gebel, Dieter in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 7, Rz. 146-168.

³⁰⁷ Als rechtliche Abhängigkeit, welche die Unentgeltlichkeit ausschließt und Entgeltlichkeit begründet, kommen Verknüpfungen sowohl nach Art eines gegenseitigen Vertrags (sog. synallagmatische Verknüpfung) als auch durch Setzung einer Bedingung (sog. konditionale Verknüpfung) oder eines entsprechenden Rechtszwecks (sog. kausale Verknüpfung) in Betracht. Vgl. BFH-Urteil v. 11.04.2006, II R 13/04, BFH/NV 2006, S. 1665, Tz. 1a); BFH-Urteil v. 02.03.1994, II R 59/92, BStBl. 1994 II, S. 366 (366); Gebel, Dieter in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 7, Rz. 146.

³⁰⁸ In § 1 Abs. 2 ErbStG ist lediglich geregelt, dass die Vorschriften über den Erwerb von Todes wegen, sofern das Gesetz nichts anderes bestimmt, auch für Schenkungen unter Lebenden gelten. Vgl. R 17 Abs. 1 S. 1 ErbStR.

³⁰⁹ Vgl. R 17 Abs. 1 S. 2 ErbStR; Erlasse der FinVerw. v. 10.02.1983, S 3806-3/79, in: BStBl. 1983 I, S. 238 (238), Tz. 1; BFH-Urteil v. 21.10.1981, II R 176/78, BStBl. 1982 II, S. 86 (83), welcher eine Regelung i.S.d. § 10 Abs. 1 ErbStG nicht für erforderlich hält. Kritisch; Moench, Dietmar: Die große Wende ..., a.a.O., S. 614; ebenso Röder, Erik: Teilentgeltliche ..., a.a.O., S. 507 f.; a.A. Gebel, Dieter in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 7, Rz. 207.

³¹⁰ Vgl. BFH-Urteil v. 21.10.1981, II R 176/78, BStBl. 1982 II, S. 83 (83).

³¹¹ Vgl. Ebeling, Jürgen: Zur Abgrenzung von gemischten und Auflagenschenkungen in der höchstrichterlichen Rechtsprechung, in: BB 1989, S. 2369; Moench, Dietmar: Die große Wende ..., a.a.O., S. 613 f.; BFH-Urteil v. 12.12.1979, II R 157/78, BStBl. 1980 II, S. 260 (260).

als auch von der Finanzverwaltung die gemischte Schenkung und die Auflagenschenkungen durch das Abzugsverfahren gleich behandelt.³¹²

In seinem Urteil vom 12.04.1989³¹³ präziserte der BFH seine neue Auffassung zur Verhältnisrechnung bei gemischter Schenkung und Auflagenschenkungen³¹⁴ hinsichtlich der schenkungssteuerrechtlichen Behandlung der Auflagenschenkungen. Seither wird schenkungssteuerrechtlich zwischen einer Leistungsaufgabe einerseits und einer Nutzungs- bzw. Duldungsaufgabe andererseits unterschieden.³¹⁵

3.1.1.1 Gemischte Schenkung und Schenkung unter Leistungsaufgabe

Bei einer gemischten Schenkung haben der Zuwendende und der Zuwendungsempfänger nicht nur eine Gegenleistung für die Vermögensübertragung vereinbart, deren Wert sowohl objektiv als auch nach der subjektiven Vorstellungen beider Parteien niedriger ist als der Wert der Zuwendung, sondern sie sind sich auch darüber einig, dass die Zuwendung neben der Gegenleistung auch partiell unentgeltlich erfolgen soll.³¹⁶ Zu den Gegenleistungen zählen insbesondere Geld- und Sachleistungen sowie Ausgleichszahlungen und Schuldübernahmen.³¹⁷ Im Gegensatz zur ertragsteuerlichen Behandlung zählen auch wiederkehrende Versorgungsleistungen zu den Gegenleistungen.³¹⁸ Wie die weiteren Ausführungen noch zeigen werden, ist insbesondere schenkungssteuerrechtlich im Rahmen der Unternehmensnachfolge bei der Übernahme von Verbindlichkeiten zwischen der freiwilligen, zwischen Übergeber und Übernehmer zu vereinbarenden Schuldübernahme und dem mit einer Zuwendung zwangsläufig verbundenen Schuldübergang zu unterscheiden. Die Schuldübernahme ist

³¹² Vgl. BFH-Urteil v. 15.07.1964, II 43/62, HFR 1965, S. 269 (269); Moench, Dietmar: Die große Wende ..., a.a.O., S. 613.

³¹³ Vgl. BFH-Urteil v. 12.04.1989, II R 37/87, BStBl. 1989 II, S. 524 (524).

³¹⁴ Vgl. BFH-Urteil v. 21.10.1981, II R 176/78, BStBl. 1982 II, S. 83 (83); BFH-Urteil v. 14.07.1982, II R 125/79, BStBl. 1982 II, S. 714 (714); ebenso gleich lautende Erlasse der FinVerw. v. 10.02.1983, S 3806 – 3/79, in: BStBl. 1983 I, S. 238 (238), Tz. 2.

³¹⁵ Vgl. R 17 Abs. 1 ErbStR; BFH-Urteil v. 17.10.2001, II R 72/99, BStBl. 2002 II, S. 26 (25); BFH-Urteil v. 16.12.1992, II R 114/89, BFH/NV 1993, S. 298, Tz. 1b); ablehnend Link, Philip: Zur (teilweisen) Unentgeltlichkeit von Übergabeverträgen im Rahmen vorweggenommener Erbfolge – Auswirkungen im Zivilrecht und Steuerrecht, Aachen 2003, S. 340, 344.

³¹⁶ Vgl. ausführlich Gliederungspunkt 2.1.1.1.2.

³¹⁷ Ausführlich zum Umfang der Gegenleistung; vgl. Gebel, Dieter in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 7, Rz. 146-159.

³¹⁸ Vgl. Gebel, Dieter: Gegenleistungen bei lebzeitigen und letztwilligen Zuwendungen, in ZErB 2004, S. 54, 57 f.; BFH-Urteil v. 02.03.2005, II R 11/02, BStBl. 2005 II, S. 533 f. (532).

schenkungssteuerrechtlich stets als Gegenleistung zu behandeln, während dies hingegen für den Schuldübergang nicht gilt.³¹⁹

Leistungsauflagen sind dadurch gekennzeichnet, dass sie dem Bedachten Aufwendungen in Geld- oder Sachleistungen verursachen, die er unabhängig vom Innehaben des auf ihn übergegangenen Gegenstandes oder Rechts auch aus seinem persönlichen Vermögen erbringen kann oder ihm insoweit entstehen, als er den Zuwendenden von diesem obliegenden Leistungspflichten zu befreien hat. Damit sind Leistungsauflagen wie Gegenleistungen bei einer gemischten Schenkung zu behandeln. Zu den Leistungsauflagen zählt insbesondere die Verpflichtung zur Gewährung von Rentenzahlungen an den Zuwendenden oder an Dritte.³²⁰

Der schenkungssteuerrechtliche Tatbestand erstreckt sich bei einer gemischten Schenkung sowie einer Schenkung unter Leistungsaufgabe somit nur auf den freigebigen Teil. Hierbei handelt es sich um den die Gegenleistung übersteigenden Wert der gemischt-freigebigen Zuwendung, welcher der bürgerlich-rechtlichen Bereicherung entspricht. Die Bereicherung ist die Differenz aus dem Verkehrswert der Zuwendung abzgl. dem Verkehrswert der Gegenleistung bzw. der vom Bedachten übernommenen Leistungsaufgabe. Die Vermögensübertragung ist für schenkungssteuerliche Zwecke in einen entgeltlichen Vertragsteil, dem Austauschvertrag, und einen unentgeltlichen Vertragsteil, der freigebigen Zuwendung, aufzuteilen. Der für die schenkungssteuerliche Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 1 ErbStG relevante unentgeltliche Teil der Zuwendung wird durch Aufteilung des Steuerwerts der Zuwendung i.S.d. § 12 ErbStG im Verhältnis der Verkehrswerte der Zuwendung zur Gegenleistung ermittelt (sog. Wertermittlungsmethode).³²¹

Nachdem bei der teilentgeltlichen Übertragung mehrerer Wirtschaftsgüter nach neuerer Rechtsprechung³²² und geänderter Finanzverwaltungsauffassung³²³ für die ertragsteuerliche Beurteilung eine von den Vertragsparteien vereinbarte Aufteilung

³¹⁹ Vgl. Gebel, Dieter in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 7, Rz. 156-158.

³²⁰ Vgl. BFH-Urteil v. 16.12.1992, II R 114/89, BFH/NV 1993, S. 298, Tz. 1b); BFH-Urteil v. 12.04.1989, II R 37/87, BStBl. 1989 II, S. 526 (524); Gebel, Dieter in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 7, Rz. 160, 162-168.

³²¹ Vgl. BFH-Urteil v. 16.12.1992, II R 114/89, BFH/NV 1993, S. 298, Tz. 1c); BFH-Urteil v. 12.04.1989, II R 37/87, BStBl. 1989 II, S. 526 (524); BFH-Urteil v. 21.10.1981, II R 176/78, BStBl. 1982 II, S. 85 (83); R 17 Abs. 1, 2 ErbStR; kritisch Gebel, Dieter in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 7, Rz. 207. RÖDER setzt hinsichtlich ihrer Funktionsweise die Wertermittlungsmethode der Regelung in § 16 BewG gleich. In beiden Fällen fallen wird der Wert der Gegenleistung auf das Niveau des Steuerwerts nach unten korrigiert. Vgl. Röder, Erik: Teilentgeltliche ..., a.a.O., S. 508.

³²² Vgl. BFH-Urteil v. 18.01.2006, IX R 34/05, BFH/NV 2006, S. 1634, Tz. II.1, BFH-Urteil v. 27.07.2004, IX R 54/02, BStBl. 2006 II, S. 9 (9).

³²³ Vgl. BMF-Schreiben v. 26.02.2007, IV C 2 – S 2230 – 46/06, in: BStBl. 2007 I, S. 269 (269).

der Gesamtgegenleistung auf die einzelnen Wirtschaftsgüter anerkannt wird, muss diese Aufteilung m.E. auch für die schenkungssteuerliche Beurteilung gelten.³²⁴

Bei der Übertragung von Unternehmensvermögen ist schenkungssteuerrechtlich insbesondere im Hinblick auf die Übernahme von Betriebsschulden zwischen dem Zuwendungsgegenstand und der Besteuerungsgrundlage zu trennen.

3.1.1.1.1 Übertragung eines Betriebs bzw. Teilbetriebs

Handelt es sich bei der Vermögensübergabe um ein Einzelunternehmen oder einen Teilbetrieb, so geht die h.M. davon aus, dass es sich bei der Übernahme von Betriebsschulden durch den Bedachten um eine gemischt-freigebige und nicht um eine reine Schenkung handelt.³²⁵ Denn Zuwendungsgegenstand ist nicht die wirtschaftliche Einheit „Betrieb“ als Saldo aus Aktiva und Passiva, sondern nur die einzelnen aktiven Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens, da die Betriebsschulden weder geschenkt noch als Bestandteil einer Sach- oder Rechtsgesamtheit³²⁶ zugewendet werden können. Die Verbindlichkeiten des Betriebsvermögens werden nicht automatisch, sondern erst aufgrund vertraglicher Vereinbarung vom Bedachten im Rahmen der Zuwendung mit übernommen. In diesem Fall liegt aber kein Schuldübergang, sondern eine als Gegenleistung zu behandelnde Schuldübernahme vor, welche zu einer gemischt-freigebigen Zuwendung führt.³²⁷

Bei der Übertragung eines Betriebs bzw. Teilbetriebs liegt somit immer dann eine nach dem Zuwendungsgegenstand bemessene, schenkungssteuerliche Bereicherung gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor, wenn der Verkehrswert der aktiven Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens größer ist als der Wert der übernommenen Betriebsschulden. Durch Anwendung der für gemischte Schenkungen geltenden Wertermittlungsmethode auf den Steuerwert der aktiven Wirtschaftsgüter des

³²⁴ Vgl. Ausführungen zu Gliederungspunkt 4.1.4; ebenso wohl auch Gebel, Dieter in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 7, Rz. 435.

³²⁵ Vgl. Förster, Guido / Brinkmann, Lars: Teilentgeltliche Nachfolge in betriebliche Einheiten, in: BB 2003, S. 658; Gebel, Dieter: Betriebsvermögensnachfolge, 2. Aufl., München 2002, Rz. 607; Troll, Max: Ermittlung des Unternehmenswerts zur Feststellung einer steuerpflichtigen Schenkung, in: DStR 1984, S. 13; a.A. Götz, Hellmut: Schenkungssteuerliche Folgen von Übertragungen gem. § 6 Abs. 3 EStG; in: NWB 2003, Fach 10, S. 1460; Halaczinsky, Raymond: Die Erbschaft- und Schenkungssteuer – Wertermittlung, in: NWB 2002, Fach 10, S. 1306; Zimbauer, Hans: Gemischte Schenkungen im Schenkungssteuerrecht, in: BB 1994, S. 2185; Ebeling, Jürgen in: Kapp, Reinhard / Ebeling, Jürgen: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz – Kommentar Köln, Stand: Nov. 2007, zu § 7, Rz. 80.21; Erlass des FinMin. Bayern v. 20.10.1983, 33 – S 3806 – 2/27 – 43 044, in: DStR 1984, S. 44 (44). Nach Auffassung der Gegenmeinung liegt eine gemischt-freigebige Zuwendung erst dann vor, wenn neben den Betriebsschulden des Weiteren Privatschulden oder sonstigen Gegenleistungen laut Übergabevertrag zu übernehmen sind.

³²⁶ Der Betrieb stellt sich als Inbegriff von Sach- und Rechtsgesamtheiten dar. Vgl. BGH-Urteil v. 02.03.1988, VIII ZR 63/87, NJW 1988, S. 1669 (S. 1668).

³²⁷ Vgl. Gebel, Dieter: Übergabe von Betriebsvermögen gegen Schuldübernahme – Voll unentgeltliche Zuwendung oder gemischte Schenkung?, in: DB 1994, S. 2418.

Betriebsvermögens gem. § 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. §§ 95, 99, 109 BewG ergibt sich der steuerpflichtige Erwerb gem. § 10 Abs. 1 ErbStG. Die Saldierungsvorschrift des § 98a BewG, bei der es sich um eine reine bewertungsrechtliche Regelung handelt, greift somit bei der Übertragung von (Teil-)Betrieben nicht.³²⁸

Während hingegen im Erbfall aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge gem. § 1922 BGB nicht nur die aktiven Wirtschaftsgüter des (Teil-)Betriebs, sondern auch die Betriebsschulden als eine Einheit und somit im Ganzen auf den/die Erben übergehen, kommt bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs im Erbfall in Bezug auf die Betriebsschulden aufgrund des Schuldübergangs die Abzugsmethode, also die Saldierung von Aktiva und Passiva, gem. § 98a BewG und nicht wie bei der Schenkung die Wertermittlungsmethode zur Anwendung.³²⁹

Daraus folgt, dass sich im Rahmen der Schenkungsfälle für das übertragene Betriebsvermögen eines (Teil-)Betriebs im Gegensatz zum Erbfall kein negativer Steuerwert des Betriebsvermögens i.S.d. § 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. § 98a BewG ergeben kann.³³⁰

Behält der Betriebsübergeber wesentliche Betriebsgrundlagen³³¹ zurück und überführt er diese ins Privatvermögen, so liegt ertragsteuerlich eine Betriebsaufgabe gem. § 16 Abs. 3 EStG vor, die zur Aufdeckung der gesamten stillen Reserven führt. Schenkungssteuerlich hat dies zur Folge, dass einerseits für die Ermittlung des Steuerwerts der Zuwendung die auf den Bedachten übergehenden Wirtschaftsgüter nicht mehr nach § 12 Abs. 5 ErbStG, sondern allgemein nach § 12 Abs. 1 bis 4 und 6 ErbStG zu bewerten sind, und andererseits die Wertermittlungsmethode Anwendung findet.³³²

³²⁸ Vgl. Troll, Max: Ermittlung ..., a.a.O., S. 13 f.; Gebel, Dieter: Übergabe von ..., a.a.O., S. 2419; Gebel, Dieter: Betriebsvermögensnachfolge, a.a.O., Rz. 609-614; a.A. Moench, Dietmar in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 7, Rz. 92; Ebeling, Jürgen in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ..., hrsg. v. Kapp, Reinhard / u.a., a.a.O., zu § 7, Rz. 80.21; Erlass des FinMin. Bayern v. 20.10.1983, 33 – S 3806 – 2/27 – 43 044, in: DStR 1984, S. 44 (44).

³²⁹ Kritisch hinsichtlich dieser Ungleichbehandlung; vgl. Gebel, Dieter in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 7, Rz. 220.

³³⁰ In diesen Fällen ist zwischen dem negativen Steuerwert und dem negativen Nettoverkehrswert des Betriebs zu unterscheiden. Ist der Steuerwert negativ und der Nettoverkehrswert positiv, so ist der steuerpflichtige Erwerb mit Null anzusetzen. Ist hingegen der Nettoverkehrswert negativ, so kommt es zu einer Schenkung des eigentlichen Betriebsübernehmers an den Betriebsübergeber, da dieser bereichert wird. Vgl. Troll, Max: Ermittlung ..., a.a.O., S. 14.

³³¹ Für schenkungssteuerliche Zwecke kommt es nur auf die funktionale und nicht die quantitative Betrachtung an. Vgl. Förster, Guido / Brinkmann, Lars: a.a.O., S. 662 f.

³³² Vgl. Förster, Guido / Brinkmann, Lars: a.a.O., S. 662 f.; BFH-Beschluss v. 31.08.1995, VIII B 21/93, BStBl. 1995 II, S. 893 (890).

3.1.1.1.2 Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft

a) Übertragung eines mitunternehmerischen Gesellschaftsanteils

Wird hingegen im Rahmen der Vermögensübertragung ein Anteil an einer Personengesellschaft übertragen,³³³ so handelt es sich im Hinblick auf die anteiligen Betriebsschulden im Gesamthandsvermögen im Gegensatz zur Betriebsübergabe nicht um eine ausdrückliche oder konkludent vereinbarte Schuldübernahme, sondern um einen einheitlichen, bloßen Schuldübergang, welcher nicht als Gegenleistung behandelt wird und somit als eine freigebige Schenkung zu beurteilen ist.³³⁴ Der Gesellschaftsanteil bzw. die Mitgliedschaft an der Personengesellschaft als solches stellt in diesem Fall den einheitlichen Zuwendungsgegenstand dar.³³⁵

Der schenkungssteuerliche Steuerwert des Anteils an der Personengesellschaft wird gem. § 12 Abs. 5 i.V.m. §§ 95 bis 109 BewG unter Anwendung der Saldierungsvorschrift des § 98a BewG für die im Gesamthandsvermögen erfassten Betriebsschulden ermittelt. Insoweit ist es möglich, dass zwar aufgrund des positiven Nettoverkehrswertes eine Bereicherung vorliegt, der schenkungssteuerliche Steuerwert aber negativ ist.³³⁶ Da das Rohbetriebsvermögen im Gegensatz zu den Betriebsschulden mit den im Vergleich zu den Verkehrswerten deutlich niedrigeren Steuerbilanzwerten bewertet wird,³³⁷ kann sich daher bei der Saldierung ein negativer Steuerwert ergeben. Ein anteiliger negativer Steuerwert ist aber nur in den Fällen einer einheitlichen Zuwendung, bei welcher der Bereicherte mehrere unterschiedliche Zuwendungsobjekte erhält, interessant, da nur in diesen Fällen

³³³ Zivilrechtlich kann die Übertragung eines Kommanditanteils Gegenstand einer Schenkung sein. Die unentgeltliche Anteilsübertragung eines persönlich haftenden Gesellschafters wird zivilrechtlich abgelehnt. Vgl. BGH-Urteil v. 02.07.1990, II ZR 243/89, BGHZ 112, S. 40. Ausführlich zur Schenkung einer Gesellschaftsbeteiligung; vgl. Stenger, Carola in: Unternehmensnachfolge, hrsg. v. Sudhoff, Heinrich, 5. Aufl., München 2005, § 20, Rz. 12-18; kritisch Kollhossler, Helmut: Aktuelle Fragen ..., a.a.O., S. 243 f., 246-248.

³³⁴ Hinsichtlich der Besonderheiten bei Darlehen zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft bzw. umgekehrt; vgl. Halaczinsky, Raymond: Die erbschaft- und schenkungssteuerliche Behandlung von Darlehen im Betriebsvermögen, in: ZEV 2004, S. 326 f.

³³⁵ Vgl. Gebel, Dieter: Übergabe von ..., a.a.O., S. 2419 f.; BFH-Urteil v. 17.02.1999, II R 65/97, BStBl. 1999 II, S. 476 (476), BFH/NV 1999, S. 1426, Tz. II 1.; BFH-Urteil v. 01.07.1992, II R 108/88, BStBl. 1992 II, S. 924 f. (923); BFH-Urteil v. 01.07.1992, II R 107/88, BFH/NV 1993, S. 54, Tz. 2; BGH-Urteil v. 10.02.1977, II ZR 120/75, NJW 1977, S. 1341 (1339); a.A. Troll, Max: Ermittlung ..., a.a.O., S. 15. Seiner Ansicht nach muss für die Berechnung des Nettosteuerwerts das Verhältnis zwischen Nettoverkehrswert und Bruttoverkehrswert auf den Bruttosteuerwert angewendet werden.

³³⁶ Vgl. Neufang, Bernd: Die unentgeltliche Betriebsübertragung – Eine Bestandsaufnahme aus einkommen- und schenkungssteuerrechtlicher Sicht, in: BB 2005, S. 1597.

³³⁷ Vgl. § 109 BewG i.V.m. § 12 Abs. 5 ErbStG. Zur Bewertung von Personengesellschaftsanteilen im Einzelnen siehe Gliederungspunkt 3.2.1.3.

negative und positive Wertansätze der einzelnen Zuwendungsobjekte miteinander verrechnet werden können.³³⁸

In der Literatur wird im Rahmen des auf den einzelnen Gesellschafter entfallenden Steuerwerts der Personengesellschaft neben der reinen Bewertung insbesondere der Aufteilungsmaßstab kritisiert.³³⁹ Durch die seit dem 01.01.1996 geltende Regelung in § 97 Abs. 1a BewG³⁴⁰ werden als Aufteilungsmaßstab für den Steuerwert der Personengesellschaft die Kapitalkonten³⁴¹ der Gesellschafter herangezogen.³⁴² GEBEL kritisiert m.E. zu Recht, dass die Kapitalkonten keinen geeigneten Aufteilungsmaßstab darstellen, da einerseits der Stand der Kapitalkonten durch Entnahmen und Einlagen wesentlich zu Lasten der übrigen Gesellschafter beeinflusst werden kann und andererseits die Kapitalkonten lediglich den steuerbilanziell ermittelten Wert des Unternehmens, nicht aber den wirklichen Wert des Betriebsvermögens bzw. die verhältnismäßige Vermögensbeteiligung der Gesellschafter, welche sich zusätzlich in den nicht bilanzierten stillen Reserven niederschlägt, abbilden. Die in § 97 Abs. 1a BewG gesetzlich geregelte Aufteilung des schenkungssteuerlichen Gesamtsteuerwerts der Personengesellschaft spiegelt somit nicht mehr die wirkliche anteilige Vermögensbeteiligung der Gesellschafter an der Personengesellschaft wieder. Als wirklicher Wert der Mitgliedschaft kann aber nur der Wert der verhältnismäßigen Vermögensbeteiligung des Gesellschafters, deren Steuerwert die eigentliche Bemessungsgrundlage für die Erbschaft- und Schenkungssteuer darstellt, angesehen werden. Nach der Altregelung in Abschn. 32 der Vermögensteuerrichtlinien 1993/95 wurden zunächst die Kapitalkonten der Gesellschafter um den Differenzbetrag aus Unternehmenswert und Summe der

³³⁸ Gem. § 14 Abs. 1 S. 4 ErbStG ist eine Verrechnung negativer Wertansätze mit positiven bei einer nicht einheitlichen Zuwendung ausgeschlossen. Vgl. ausführlich dazu Gebel, Dieter: Zusammenfassung mehrerer Zuwendungen bei der Steuerberechnung und der Steuerfestsetzung, in: ZEV 2001, S. 213, 217.

³³⁹ Vgl. Hübner, Heinrich: Aufteilung des erbschaftsteuerlichen Werts bei Personengesellschaften, in: ErbStB 2005, S. 253; Killinger, Wolfgang: Aufteilung des Einheitswerts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften gemäß § 97 Abs. 1a BewG – ergänzende Bemerkungen zu den Ausführungen von Gebel, DStR 1997, 801 ff., in: DStR 1998, S. 710; Gebel, Dieter: Ermittlung des Steuerwerts von Anteilen an mitunternehmerischen und nichtmitunternehmerischen Personengesellschaften, in: DStR 1997, S. 803

³⁴⁰ Durch das StÄndG 2001 wurde § 97 Abs. 1a BewG geringfügig geändert. Vgl. im Einzelnen; Weinmann, Norbert: Betriebsvermögen von Personengesellschaften und seine Aufteilung auf die Gesellschafter – Änderung von § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 und Abs. 1a BewG durch das StÄndG 2001, in: ZEV 2002, S. 50.

³⁴¹ Hierzu zählen gem. § 97 Abs. 1a Nr. 2 BewG und R 116 Abs. 2 S. 3-4 ErbStR neben den fixen Kapitalkonten auch die variablen Kapitalkonten des Gesamthandsvermögens, die gesamthänderischen Gewinnrücklagen sowie das Mehr- bzw. Minderkapital aus der Ergänzungsbilanz des übertragenden Gesellschafters. Hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens des übertragenden Gesellschafters wird gem. § 97 Abs. 1a Nr. 1 BewG und R 116 Abs. 2 S. 2 ErbStR vorab nicht dessen steuerbilanzielles Mehr- oder Minderkapital, sondern wertmäßig die einzelnen Wirtschaftsgüter und Schulden, so wie sie im schenkungssteuerlichen Wert des Betriebsvermögens eingeflossen sind, berücksichtigt.

³⁴² Vgl. R 116 ErbStR; Moench, Dietmar in: Erbschaft- und Schenkungssteuer ..., hrsg. v. Moench, Dietmar, a.a.O., zu § 12, Rz. 15-17.

Kapitalkonten, welcher nach dem Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter verteilt wurde, erhöht. Das um dieses anteilige Mehrvermögen erhöhte Kapitalkonto des Gesellschafters wurde als Aufteilungsmaßstab für den schenkungssteuerlichen Gesamtsteuerwert des Betriebsvermögens der Personengesellschaft herangezogen. Gegenüber der Altregelung wird bei der Neuregelung in § 97 Abs. 1a BewG auf die aufwendige Ermittlung des Verkehrswerts bzw. Gesamtunternehmenswerts der Personengesellschaft verzichtet.³⁴³

Sofern im Rahmen des Übergabevertrages keine sonstigen Gegenleistungen vereinbart werden, entspricht der so ermittelte Steuerwert für den Anteil an der Personengesellschaft dem steuerpflichtigen Erwerb.

b) Übertragung eines nichtmitunternehmerischen Gesellschaftsanteils

Handelt es sich bei der Zuwendung nicht um einen Anteil an einer mitunternehmerischen Personengesellschaft, sondern um einen Anteil an einer nichtmitunternehmerische bzw. vermögensverwaltenden Personengesellschaft sieht die Finanzverwaltung entgegen der Rechtsprechung und der herrschenden Meinung im Schrifttum in der Übernahme der Betriebsschulden keinen Schuldübergang. Demnach soll der Zuwendungsgegenstand entgegen der zivilrechtlichen Regelung nicht die Mitgliedschaft an der vermögensverwaltenden Personengesellschaft als solches sein, sondern nur die anteiligen einzelnen Wirtschaftsgüter. Die Übernahme der anteiligen Schulden soll als Gegenleistung gewertet werden und damit zu einer gemischt-freigebigen Zuwendung führen.³⁴⁴ Durch das JStG 1997 wurde diese Auffassung der Finanzverwaltung gesetzlich durch die Ergänzung in § 10 Abs. 1 S. 3 ErbStG festgeschrieben.

³⁴³ Vgl. ausführlich Gebel, Dieter: Betriebsvermögensnachfolge, a.a.O., Rz. 736, 743-758; Gebel, Dieter: Gesellschafternachfolge im Schenkungs- und Erbschaftsteuerrecht – Anteilsübertragungen unter Lebenden, Anteilserwerb von Todes wegen, 2. Aufl., Bielefeld 1997, Rz. 76-84, 127-129, 140-146; ebenso hinsichtlich des Aufteilungsmaßstabes; Troll, Max: Ermittlung ..., a.a.O., S. 15; ebenso mit dem Fokus auf die Ergänzungsbilanzen; Hübner, Heinrich: Ergänzungsbilanzen in der Erbschaftsteuer, in: ErbStB 2004, S. 198-200; Hübner, Heinrich: Ergänzungsbilanzen und die Aufteilung des erbschaft-/schenkungssteuerlichen Werts von Personengesellschaften, in: ZEV 2003, S. 12 f.; ebenso m.w.N. BFH-Urteil v. 03.11.1993, II R 96/91, BStBl. 1994 II, S. 89 (88).

³⁴⁴ Vgl. R 26 ErbStR; gleich lautende Ländererlasse v. 09.09.1996, S-3806 / 19, in: BStBl. 1996 I, S. 1172; Erlass des FinMin Nordrhein-Westfalen v. 25.02.1985, S-3806 – 10 – V A 2, in: DB 1985, S. 788; a.A. BFH-Urteil v. 17.02.1999, II R 65/97, BStBl. 1999 II, S. 476, BFH/NV 1999, S. 1426, Tz. II 1; BFH-Urteil v. 14.12.1995, II R 79/94, BStBl. 1996 II, S. 547 f. (546); Moench, Dietmar in: Erbschaft- und Schenkungssteuer ..., hrsg. v. Moench, Dietmar, a.a.O., zu § 10, Rz. 26-28; Gebel, Dieter: Ermittlung ..., a.a.O., S. 806 f.; Schneider, Helmut: Grundsatzurteil des BFH: Übergang der Gesellschaftsschulden bei unentgeltlicher Übertragung von GbR-Anteilen keine Gegenleistung, in: DStR 1999, S. 335; Gebel, Dieter: Gesellschafternachfolge ..., a.a.O., Rz. 122 f.; Erlass des FinMin. Bayern v. 20.10.1983, 33 – S 3806 – 2/27 – 43 044, in: DStR 1984, S. 44 (44); BGH-Urteil v. 10.02.1977, II ZR 120/75, NJW 1977, S. 1341 (1339).

c) Auswirkungen bei der Übertragung des Sonderbetriebsvermögens

Da zwar positive und negative Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens ertragsteuerrechtlich Bestandteil des Mitunternehmeranteils sind, gesellschaftsrechtlich aber nicht zum Gesellschaftsvermögen zählen, sind schenkungssteuerliche Probleme vorprogrammiert, wenn die positiven oder negativen Wirtschaftsgüter bei der Vermögensübergabe komplett, teilweise oder gar nicht zum Gesamthandsanteil mitübernommen werden.

Wird zunächst davon ausgegangen, dass das Sonderbetriebsvermögen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge mitübertragen wird, so liegt das Problem bei den negativen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens. Da das Sonderbetriebsvermögen gesellschaftsrechtlich nicht Bestandteil des Gesellschaftsvermögens ist und damit nicht zum Gesellschaftsanteil zählt, kommt es nicht zu einem Schuldübergang, sondern zu einer Schuldübernahme. Dies hat zur Folge, dass die Schulden im Sonderbetriebsvermögen ebenso wie die positiven Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens einzeln mitübernommen werden müssen, da sie nicht zum Zuwendungsobjekt zählen. Werden die Schulden im Sonderbetriebsvermögen vom Überträger nicht zurückbehalten, liegt somit aufgrund der Schuldübernahme eine gemischte Schenkung vor. Dies führt dazu, dass zum einen der schenkungssteuerliche Steuerwert des Mitunternehmeranteils aufgrund der Vorabzurechnung des Saldos aus den Steuerwerten der positiven und negativen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens gem. § 97 Abs. 1a BewG beim Gesellschafter um den Wert der Schulden im Sonderbetriebsvermögen wieder werterhöhend zu korrigieren ist. Zum anderen wird im Rahmen der anzuwendenden Wertermittlungsmethode bei gemischter Schenkung, der Verkehrswert der Leistung des Schenkers benötigt. Dieser setzt sich aus dem Verkehrswert des Gesellschaftsanteils und dem Verkehrswert der positiven Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens zusammensetzen.³⁴⁵

Um die Rechtsfolgen einer gemischten Schenkung zu vermeiden, wird als Nächstes unterstellt, dass der Übergeber das negative Sonderbetriebsvermögen zurückbehält. In diesem Fall werden aus den Betriebsschulden des Sonderbetriebsvermögens Privatschulden des Übergebers, sofern sein gesamter Mitunternehmeranteil übertragen wird. Für die schenkungssteuerliche Ermittlung des Steuerwerts des

³⁴⁵ Vgl. Förster, Guido / Brinkmann, Lars: a.a.O., S. 658; Gebel, Dieter in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 12, Rz. 899 f.; so auch bei Privatschulden H 115 Abs. 2 „Ansatz von Forderungen und Schulden“ ErbStH;

Mitunternehmeranteils i.S.d. § 97 Abs. 1a BewG kommt es hierbei lediglich zu einer werterhöhenden Korrektur um den Wert der Schulden im Sonderbetriebsvermögen, falls der Saldo aus den Steuerwerten der positiven und negativen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens dem Gesellschafter bereits vorab zugerechnet wurde.³⁴⁶

Abschließend soll die Zurückbehaltung des gesamten, also sowohl der positiven wie auch negativen Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens betrachtet werden. Werden bei der Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils, zu dem ertragsteuerrechtlich auch das Sonderbetriebsvermögen zählt, wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens vom Übergeber zurückbehalten, so wird ertragsteuerrechtlich von einer Aufgabe der Mitunternehmerstellung gem. § 16 Abs. 3 EStG ausgegangen, die zur Aufdeckung der gesamten stillen Reserven führt.³⁴⁷ Da der Übernehmer kein Betriebsvermögen i.S.d. § 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. § 97 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. Abs. 1a BewG erhält, muss für die Ermittlung des schenkungssteuerlichen Steuerwerts der Gesamtsteuerwert des Gesellschaftsvermögens nach den Vorschriften des § 12 Abs. 1 bis 4 und 6 ErbStG bewertet und entsprechend der verhältnismäßigen Vermögensbeteiligung des übergebenden Gesellschafters aufgeteilt werden.³⁴⁸ Die ertragsteuerliche Betriebsaufgabe kann aber gem. § 6 Abs. 5 EStG durch eine zeitlich vorgelagerte Übertragung des Sonderbetriebsvermögens zu Buchwerten in ein anderes Betriebsvermögen des Übergebers vermieden werden.³⁴⁹

3.1.1.1.3 Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Bei der Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft stellt ebenso wie bei der Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft der Gesellschaftsanteil als solches den Zuwendungsgegenstand dar. Hinsichtlich der Betriebsschulden der Kapitalgesellschaft³⁵⁰ ist eine Unterscheidung zwischen Schuldübergang und

³⁴⁶ Vgl. Gebel, Dieter: Betriebsvermögensnachfolge, a.a.O., Rz. 927 f.

³⁴⁷ Vgl. BFH-Beschluss v. 31.08.1995, VIII B 21/93, BStBl. 1995 II, S. 893 (890); Gebel, Dieter: Wirtschaftliches Eigentum im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht, in: BB 2000, S. 542.

³⁴⁸ Vgl. Gebel, Dieter: Ermittlung ..., a.a.O., S. 805 f.

³⁴⁹ Vgl. Gebel, Dieter in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 7, Rz. 453.

³⁵⁰ Zu den Besonderheiten einer Darlehensgewährung zwischen Gesellschafter und Kapitalgesellschaft bzw. umgekehrt; vgl. Halaczinsky, Raymond: Die erbschaft- und schenkungssteuerliche Behandlung von Darlehen im Betriebsvermögen, in: ZEV 2004, S. 327.

Schuldübernahme wie bei der Personengesellschaft nicht erforderlich, da die Kapitalgesellschaft als juristische Person alleiniger Rechtsträger ist.³⁵¹

Nur wenn zusätzlich zum Kapitalgesellschaftsanteil im Rahmen des Übergabevertrages der Bedachte zur Übernahme von Privatschulden des Übergebers,³⁵² zur Leistung von Abstands- oder Ausgleichszahlungen, Rentenzahlungen oder sonstiger Gegenleistungen verpflichtet ist, liegt keine freigebige, sondern eine gemischt-freigebige Schenkung vor. Sofern der Übernehmer auf Basis der Verkehrswerte von Leistung und Gegenleistung gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG tatsächlich bereichert wird, ist der schenkungssteuerliche Steuerwert des Kapitalgesellschaftsanteil, welcher nach § 12 Abs. 1 und 2 ErbStG i.V.m. § 11 BewG zu bewerten ist,³⁵³ nach der Wertermittlungsmethode für gemischte Schenkungen aufzuteilen.³⁵⁴

3.1.1.1.4 Verkehrswertermittlung der zugewendeten Vermögensgegenstände

Die Ermittlung der für die Berechnung des freigebigen Teils der Zuwendung im Rahmen der Wertermittlungsmethode erforderlichen Verkehrswerte kann in der Praxis zu Schwierigkeiten führen.³⁵⁵

Die Finanzverwaltung greift für die Ermittlung der Verkehrswerte für die Leistung des Zuwendenden, die Gegenleistungen sowie die übernommenen Leistungsaufgaben des Bedachten im Wesentlichen auf die allgemeinen Bewertungsvorschriften des Bewertungsgesetzes zurück. Im Grundsatz gilt der gemeine Wert i.S.d. § 9 BewG als Verkehrswert. Aus Vereinfachungsgründen lässt die Finanzverwaltung insbesondere bei Leistungsaufgaben eine Bewertung gem. §§ 13 bis 15 BewG, jedoch ohne die Sondervorschrift des § 16 BewG, zu, sofern der Steuerpflichtige keinen Verkehrswert nachweist. Bei Grundstücken sowohl des Grundvermögens als auch des Betriebsvermögens sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung die regionalen Verhältnisse und der Beleihungswert der Kreditinstitute erst dann zur Prüfung des

³⁵¹ Vgl. Preißer, Michael in: Die Besteuerung der GmbH, hrsg. v. Altfelder, Stefan / Hellmer, Jörg / u.a., Stuttgart 2006, S. 416; Gebel, Dieter: Gesellschafternachfolge ..., a.a.O., Rz. 326.

³⁵² Hierzu zählen insbesondere die Fälle der Fremdfinanzierung des ursprünglichen Erwerbs der Anteile an der Kapitalgesellschaft. Vgl. Henning, Jacques: Erbschaft- und schenkungssteuerliche Aspekte und Gestaltungen bei der Unternehmensnachfolge, in: BB 2006, S. 809. Inwieweit die schenkungssteuerliche Anerkennung von Darlehensverhältnissen im Privatvermögen von der ertragsteuerlichen abweicht; vgl. Halaczinsky, Raymond: Die erbschaft- und schenkungssteuerliche Behandlung von Darlehen im Privatvermögen, in: ZEV 2004, S. 261 f.

³⁵³ Zur Bewertung von Kapitalgesellschaftsanteilen im Einzelnen; vgl. Gliederungspunkt 3.2.1.4.

³⁵⁴ Vgl. Preißer, Michael in: Die Besteuerung der GmbH, hrsg. v. Altfelder, Stefan / u.a., a.a.O., S. 371, 421 f., 426.

³⁵⁵ Vgl. Moench, Dietmar: Die große Wende ..., a.a.O., S. 615. Hinsichtlich des Einflusses bei Variation des Verkehrswerts auf die Schenkungssteuer; vgl. Schwarz, Torsten: Gestaltung der schenkungssteuerlichen Bemessungsgrundlage bei gemischter Schenkung von Unternehmen durch Variation des Verkehrswerts, in: ZEV 2000, S. 58 f.

vom Steuerpflichtigen angegebenen Verkehrswertes herangezogen werden, wenn dieser das 1,2-fache bzw. das 2-fache des Grundbesitzwertes i.S.d. § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. §§ 145 bis 149 BewG für unbebaute Grundstücke bzw. für bebaute Grundstücke unterschreitet.³⁵⁶ Während der schenkungssteuerliche Steuerwert bei Anteilen an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 12 Abs. 1 bzw. 2 ErbStG i.V.m. § 11 BewG gleichzeitig auch als Verkehrswert gilt, wird der schenkungssteuerliche Steuerwert i.S.d. § 12 Abs. 5 ErbStG bei Einzelunternehmen und Personengesellschaftsanteilen auf Basis der Steuerbilanzwerte unter Berücksichtigung einerseits des Firmenwerts und andererseits eines „angemessenen Zugschlags“ auf die Steuerbilanzwerte erhöht, sofern der Verkehrswert des Betriebsvermögens nicht in anderer Weise ermittelt wurde.³⁵⁷

3.1.1.2 Schenkung unter Nutzungs- bzw. Duldungsaufgabe

Eine Nutzungs- bzw. Duldungsaufgabe ist im Gegensatz zu einer Leistungsaufgabe dadurch gekennzeichnet, dass zwar der Begünstigte um das Eigentum am Zuwendungsgegenstand bzw. um das zugewendete Recht insgesamt bereichert wird, ihm aber die Nutzung der Sache oder des Rechts aufgrund der unmittelbar mit dem Zuwendungsgegenstand verknüpften Auflage nicht sofort gebühren soll. Dem Bedachten steht somit das volle Nutzungsrecht im Zuwendungszeitpunkt vorläufig ganz oder teilweise nicht zu. Da dem Begünstigten insoweit kein eigener Aufwand bzw. keine Leistungspflicht entsteht, sondern ihm lediglich eine zeitlich beschränkte Duldungspflicht seitens des Zuwendenden auferlegt wird, kann der Bedachte diese vorübergehende Einschränkung der Bereicherung, die damit keine Gegenleistung des Bedachten darstellt, lediglich als Last von der insgesamt freigebigen Zuwendung abziehen, soweit § 25 ErbStG dem nicht entgegensteht. Als Bereicherung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt somit der gesamte Vermögensanfall. Zu den Nutzungs- bzw. Duldungslasten zählen insbesondere die Bestellung eines dinglichen Nutzungsrechts in Form eines Nießbrauchs oder einer beschränkt persönlichen Dienstbarkeit in Form eines Wohnrechts.³⁵⁸

³⁵⁶ Vgl. R 17 Abs. 6 ErbStR; a.A. BFH-Urteil v. 24.11.2005, II R 11/04, DStRE 2006, S. 479 (479); eine typisierte Ermittlung des Verkehrswerts von Grundstücken i.H.v. des 1,5- bzw. 2-fachen des festgestellten Bedarfswerts ist nicht zulässig.

³⁵⁷ Vgl. R 17 Abs. 5, 6 ErbStR; Schwarz, Torsten: a.a.O., S. 57 f.; BFH-Urteil v. 17.10.2001, II R 72/99, BStBl. 2002 II, S. 27 (25) hinsichtlich Leistungsaufgaben.

³⁵⁸ Vgl. BFH-Urteil v. 12.04.1989, II R 37/87, BStBl. 1989 II, S. 526 f. (524); BFH-Urteil v. 07.06.1989, II R 183/85, BStBl. 1989 II, S. 814 (814); R 17 Abs. 1 S. 8-10, Abs. 3 ErbStR.

3.1.1.2.1 Schenkungssteuerlicher Wert von Nutzungs- bzw. Duldungslasten

Da es sich bei den Nutzungs- bzw. Duldungslasten entweder um lebenslängliche oder auf bestimmte Zeit beschränkte wiederkehrende Nutzungen handelt, ist deren Kapitalwert im Zeitpunkt der Schenkung gem. §§ 13 und 14 BewG unter Zugrundelegung des Jahreswerts der Nutzung gem. § 15 BewG und des Abzinsungssatzes i.H.v. 5,5 % in Abhängigkeit zur mittleren Lebenserwartung des Nutzungsberechtigten auf Basis der Sterbetafel bzw. zur fest vereinbarten Nutzungsdauer zu berechnen.³⁵⁹

a) Begrenzung des Jahreswerts nach § 16 BewG

Hierbei ist zu beachten, dass der Jahreswert der Nutzung gem. § 16 BewG der Höhe nach auf den 18,6-ten³⁶⁰ Teil des nach den Regelungen des Bewertungsgesetzes bewerteten, also dem schenkungssteuerlichen Steuerwert des genutzten Wirtschaftsguts beschränkt ist. Dies führt dazu, dass sich der Jahreswert i.d.R. nicht nach den tatsächlichen Erträgen, sondern nach dem 18,6-ten Teil des Steuerwerts des mit dem Nutzungsrecht belasteten Wirtschaftsguts richtet.³⁶¹ Bezieht sich das Nutzungsrecht nicht auf den gesamten Vermögensanfall, sondern nur auf einen abgrenzbaren Teil oder eine bestimmte Quote, so wird für die Ermittlung des Jahreshöchstwerts der Nutzung auch nur der nutzungsbelastete Teil bzw. Quote des Steuerwerts zu Grunde gelegt. Abgesehen von Betriebsschulden, die unmittelbar bereits bei der Ermittlung des Steuerwerts des Betriebsvermögens abgezogen werden, darf der schenkungssteuerliche Steuerwert des nutzungsbelasteten Gegenstands nicht um Belastungen gekürzt werden.³⁶²

³⁵⁹ Vgl. Anlage 9, 9a zum BewG; gleich lautende Ländererlasse v. 07.12.2001, S-3103 / 4, in: BStBl. 2001 I, S. 1041, Tz. III. Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann auch entgegen des Vervielfältigers gem. Anlage 9 die aktuelle Sterbetafel des Statistischen Bundesamts zu Grunde gelegt werden. Vgl. BFH-Urteil v. 08.02.2006, II R 38/04, BStBl. 2006 II, S. 475 (475); FG-Urteil München v. 10.12.2003, 4 K 5627/02, EFG 2004, S. 663 (663). Hinsichtlich der Besonderheiten bei der Dauer des Nutzungsrechts bei einem oder mehreren Begünstigten; vgl. ausführlich Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 12, Rz. 172-212.

³⁶⁰ Zur Entstehungsgeschichte und historischen Entwicklung des Wertes; vgl. Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 12, Rz. 239.

³⁶¹ Vgl. Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 12, Rz. 245; von Oertzen, Christin / Helios, Marcus: Der bewertungsrechtliche Kapitalwert des Nießbrauchs an Kapitalgesellschaftsanteilen, in: ZEV 2004, S. 486. EBELING geht davon aus dass stets die Begrenzung nach § 16 BewG greift. Vgl. Ebeling, Jürgen in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ..., hrsg. v. Kapp, Reinhard / u.a., a.a.O., zu § 12, Rz. 249. Im Ergebnis wird der richtige Kapitalwert des Nutzungsrechts auf den niedrigeren Wertansatz des übertragenen, mit dem Nutzungsrecht belasteten Vermögens gebracht. Vgl. Röder, Erik: Teilentgeltliche ..., a.a.O., S. 507, 509.

³⁶² Vgl. Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 12, Rz. 246 f.; gleich lautende Ländererlasse v. 07.12.2001, S-3103 / 4, in: BStBl. 2001 I, S. 1041, Tz. III.1.1.4.

In Zusammenhang mit einem Unternehmensnießbrauch wird der Nießbrauch am Gewinn oder Gewinnstammrecht nur dann von der Höchstbetragsberechnung gem. § 16 BewG erfasst, wenn keine darüber hinausgehenden persönlichen oder obligatorischen Ansprüche gegenüber dem Nießbrauchspflichteten, wie z.B. ein garantierter Mindestbetrag oder leistungsbezogener statt sachbezogener Nutzungen, bestehen.³⁶³

b) Ermittlung des Jahreswerts

Bei der Ermittlung des tatsächlichen Jahreswerts der Nutzung gem. § 15 BewG sind grundsätzlich die dem Nießbrauchsberechtigten nach bürgerlichem Recht entstehenden Aufwendungen abzugsfähig, sofern es sich nicht um einen Bruttonießbrauch handelt. Hiervon ausgenommen sind jedoch die vom Nießbraucher zu zahlenden Zinsen für auf dem übertragenen Vermögen lastende Verbindlichkeiten.³⁶⁴

ba) Jahreswert bei Einzelunternehmen und Anteilen an Personengesellschaften

Der Jahreswert vorbehaltener, wiederkehrender Nutzungen an (Teil-)Betrieben und Anteilen an Personengesellschaften bestimmt sich gem. § 15 Abs. 3 BewG anhand des voraussichtlich durchschnittlich erzielbaren, zukünftigen Ertrags.³⁶⁵ Was als Ertrag dem Nießbrauchsberechtigten zusteht, richtet sich grundsätzlich nach der vertraglichen Regelung über die Gewinn- und Verlustzuordnung. In der Regel steht ihm der entnahmefähige Teil am handelsbilanziellen Gewinn mit Ausnahme des Gewinnanteils aus der Aufdeckung stiller Reserven im Anlagevermögen zu. Verluste können bei der Ermittlung des Jahreswerts nur insoweit berücksichtigt werden, als sie tatsächlich nach vertraglicher Vereinbarung vom Nießbraucher auch zu tragen sind.³⁶⁶

³⁶³ Vgl. BFH-Urteil v. 07.09.1994, II R 127/91, BFH/NV 1995, S. 342 (342); BHF-Urteil v. 27.07.1983, II R 221/81, BStBl. 1983 II, S. 741 f. (740); BFH-Urteil v. 19.06.1980, II R 41/76, BStBl. 1980 II, S. 631 f. (631); BFH-Urteil v. 04.06.1980, II R 22/78, BStBl. 1980 II, S. 609 (608); Ebeling, Jürgen in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ..., hrsg. v. Kapp, Reinhard / u.a., a.a.O., zu § 12, Rz. 260.

³⁶⁴ Vgl. Erlass des FinMin. Bayern v. 10.05.2004, 34 – S-3810 – 023 – 20976/04, in: DB 2004, S. 1753; Erlass des FinMin. Bayern v. 30.01.2004, 34 – S-3810 – 022 – 51793/03, in: DStR 2004, S. 1129;

³⁶⁵ Als Basis für die Schätzung soll auf die in den vergangenen drei Jahren erzielten Erträge abgestellt werden. Vgl. Götz, Hellmut / Jorde, Thomas: Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen – Praxisprobleme, in: FR 2003, S. 1004; BFH-Urteil v. 11.02.1972, III R 129/70, BStBl. 1972 II, S. 448 (448), Tz. 4 b); BFH-Urteil v. 05.06.1970, III R 82/67, BStBl. 1970 II, S. 594 (594).

³⁶⁶ Vgl. Halaczinsky, Raymond: Nießbrauch an Betriebsvermögen in der Erbschaftsteuer – Gestaltung der Nachfolge in Betriebsvermögen durch Zuwendungs- und Vorbehaltsnießbrauch, in: NWB 2006, Fach 10, S. 1554, 1559; Jansen, Rudolf / Jansen, Martin: Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 7. Aufl., Berlin 2005, Rz. 434-437, 448, 461-463; BFH-Urteil v. 01.03.1994, VIII R 35/92, BStBl. 1995 II, S. 244 f. (241). Hinsichtlich der vertraglichen Formulierung des Vorbehaltsnießbrauchs; vgl. Schindhelm, Malte / Stein, Klaus: Vorbehaltsnießbrauch an einer Kommanditbeteiligung, in: ErbStB 2003, S. 405.

bb) Jahreswert bei Anteilen an Kapitalgesellschaften

Ebenso wie bei Einzelunternehmen und Anteilen an Personengesellschaften bestimmt sich der Jahreswert auf der Grundlage des voraussichtlich durchschnittlich erzielbaren, zukünftigen Ertrags.³⁶⁷ Bezieht sich das vorbehaltene Nutzungsrecht auf einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft, steht dem Nießbrauchsberechtigten der gemäß Gewinnverteilungsbeschluss auszuschüttende Gewinnanteil zu, sofern es sich nicht um aufgedeckte anteilige stille Reserven des Anlagevermögens handelt.³⁶⁸ Hat die Kapitalgesellschaft in der Vergangenheit die Gewinne ausschließlich thesauriert, beträgt der Jahreswert des Nutzungsrechts i.d.R. gem. § 16 BewG den 18,6-ten Teil des Steuerwerts des mit dem Nutzungsrecht belasteten Kapitalgesellschaftsanteil. Im Einzelfall sind bei einer ertragsreichen Gesellschaft die Gründe für die Gewinnthesaurierung zu hinterfragen. Im Rahmen geplanter Investitionsvorhaben ist auf die ausschüttungsfähige handelsrechtliche Gewinnquote abzustellen, welche bei ordnungsgemäßer Verwaltung des Geschäftsanteils hätte bezogen werden können. Darüber hinaus sind die Einflussmöglichkeiten des Nießbrauchsberechtigten auf das Ausschüttungsverhalten der Gesellschaft im Rahmen der Schätzung des durchschnittlich zukünftigen Jahresertrags zu berücksichtigen. Das vorbehaltene Nutzungsrecht kann in diesen Fällen daher nicht mit einem Wert von Null angesetzt werden.³⁶⁹

Sofern die Kapitalgesellschaft in der Vergangenheit Verluste gemacht hat, soll der gleiche Wertansatz für den Jahreswert des Nutzungsrechts gelten wie im Thesaurierungsfall.³⁷⁰ Dieser Auffassung kann m.E. nicht gefolgt werden.³⁷¹

³⁶⁷ Die Ertragsprognose orientiert sich i.d.R. an den Ergebnissen der vorangegangenen drei Jahren. Vgl. Steiner, Anton: Nießbrauch an Geld- und Wertpapiervermögen – Teil 2: Steuerrechtliche Fragestellungen, in: ErbStB 2007, S. 274 f.; von Oertzen, Christin / Helios, Marcus: a.a.O., S. 486; FG-Urteil Baden-Württemberg v. 07.11.1987, IX 203/82, EFG 1987, S. 395 (395); BFH-Urteil v. 05.06.1970, III R 82/67, BStBl. 1970 II, S. 594 (594).

³⁶⁸ Vgl. BFH-Urteil v. 28.01.1992, VIII R 207/85, BStBl. 1992 I, S. 606 f. (605); Jansen, Rudolf / Jansen, Martin: Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 7. Aufl., Berlin 2005, Rz. 508-510; OFD-Verfügung Hannover v. 23.03.1999, S 2252 – 29 – StO 223, in: FR 1999, S. 671, Tz. III 1.; BMF-Schreiben v. 23.11.1983, IV B 1 – S 2253 . 103/83, in: BStBl. 1983 I, S. 508, Tz. 55.

³⁶⁹ Vgl. kritisch m.w.N. von Oertzen, Christin / Helios, Marcus: a.a.O., S. 486-488; BFH-Urteil v. 03.11.1976, II R 65/67, BStBl. 1977 II, S. 398 f. (397); m.w.N. Ebeling, Jürgen in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ..., hrsg. v. Kapp, Reinhard / u.a., a.a.O., zu § 12, Rz. 250.

³⁷⁰ Vgl. Reichert, Jochem / Schlitt, Michael / Düll, Alexander: Die gesellschafts- und steuerrechtliche Gestaltung ..., a.a.O., S. 570; Ebeling, Jürgen in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ..., hrsg. v. Kapp, Reinhard / u.a., a.a.O., zu § 12, Rz. 250.

³⁷¹ So wohl auch Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 12, Rz. 245.

3.1.1.2.2 Abzugsbeschränkung gem. § 25 ErbStG

a) Allgemeine Auswirkung der Regelung

Im Rahmen der Erbschaftsteuerreform 1974³⁷² wurde erstmals in § 25 ErbStG³⁷³ ein Abzugsverbot für wiederkehrende Nutzungen und Leistungen zugunsten des Schenkers und/oder seines Ehegatten eingeführt, welches durch eine zinslose Stundungsregelung abgemildert wird.³⁷⁴ Auslöser für diese Regelung war die Befürchtung des Gesetzgebers, dass durch die Übertragung von mit einem Nutzungs- oder Rentenrecht belasteten Vermögens sich nach dem geltenden Recht nicht unerhebliche Erbschaft- oder Schenkungsteuervorteile, nicht selten sogar völlige Steuerfreiheit erreichen lassen würden.³⁷⁵ Für die zu betrachtenden Schenkungsvorgänge fallen unter das Abzugsverbot nur die wiederkehrenden Nutzungen, nicht aber wie beim Erwerb von Todes wegen wiederkehrende Leistungen, da diese schenkungssteuerrechtlich als Gegenleistung behandelt werden und somit im Rahmen der Wertermittlungsmethode nicht den unentgeltlichen Teil, als schenkungssteuerpflichtigen Teil der Zuwendung, berühren.³⁷⁶ Weil auch Versorgungsleistungen, welche bei einer Vermögensübergabe im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge häufig vereinbart werden, schenkungssteuerrechtlich als entgeltlich und nicht wie im Ertragsteuerrecht als unentgeltlich behandelt werden,³⁷⁷ sind vom Abzugsverbot in § 25 ErbStG im Schenkungsfall nur Nutzungs- bzw. Duldungsaufgaben in Form von Nießbrauchsvorbehalten oder Wohnungsrechten zugunsten des Schenkers und/oder seines Ehegatten betroffen.³⁷⁸

Bei wiederkehrenden Nutzungen zugunsten des Ehepartners des Schenkers kommt es faktisch zu einer Doppelbesteuerung, da § 25 ErbStG als Ausgleich für das

³⁷² Vgl. BGBl. 1974 I, S. 949.

³⁷³ Durch das Steuervereinfachungsgesetz v. 18.08.1980, BGBl. 1980 I, S. 1537, wurde § 25 ErbStG insbesondere hinsichtlich des das Abzugsverbot auslösenden Personenkreises geändert.

³⁷⁴ Das ErbStG 1959, BGBl. I 1959, S. 187, sah in § 31 ErbStG 1959 für den zu wiederkehrenden Leistungen und Nutzungen Verpflichteten bereits ein Wahlrecht zwischen Aussetzung der Versteuerung oder Sofortbesteuerung unter Abzug der Nutzungslast mit ihrem Kapitalwert, nicht jedoch ein Abzugsverbot vor. Vgl. Gebel, Dieter: Steuerminderung durch Nießbrauchslasten: Grenzen des Abzugsverbots nach § 25 Abs. 1 ErbStG, in: ZEV 2004, S. 99 f.

³⁷⁵ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 15.05.1984, 1 BvR 464/81, 605/81, 427/82, BStBl. 1984 II, S. 609, 611 (608). Kritisch hinsichtlich der Argumente zur Erlangung ungerechtfertigter Steuervorteile; vgl. Meincke, Jens: Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz – Kommentar, 14. Aufl., München 2004, zu § 25, Tz. 3 f.; ebenso Röder, Erik: Teilentgeltliche ..., a.a.O., S. 509 f.

³⁷⁶ Vgl. zum Anwendungsbereich R 85 Abs. 1, 2 ErbStR.

³⁷⁷ Vgl. Gliederungspunkte 4.1.1. und 4.1.2.4.

³⁷⁸ Hinsichtlich der Einflussfaktoren auf die Höhe der Schenkungssteuer bei Vereinbarung eines Nutzungsrechts oder einer wiederkehrenden Leistung; vgl. Korezkij, Leonid: Nießbrauchs- oder Rentenlösung bei Grundstücksübertragungen auf Kinder? - Analyse der Entscheidungsgrundlagen aus schenkungssteuerlicher Sicht, in: DStR 2002, S. 2205 – 2210.

Abzugsverbot lediglich eine zinslose Stundung oder die Ablösung der auf den belasteten Teil entfallenden Schenkungssteuer mit dem Kapitalwert vorsieht. Denn beim Nutzungsverpflichteten fällt einerseits der Kapitalwert der wiederkehrenden Nutzung unter das Abzugsverbot des § 25 ErbStG, welcher andererseits beim Nutzungsbegünstigten als Bereicherung der Schenkungssteuer unterliegt.

Bei Grundstücksübertragungen sieht die Finanzverwaltung im Gegensatz dazu in den Fällen, in denen sich die Belastung durch das Nutzungsrecht bereits bei der Ermittlung des gemeinen Werts ausgewirkt hat, von der Anwendung des § 25 ErbStG ab.³⁷⁹

b) § 25 ErbStG im Verhältnis zu § 10 Abs. 6 S. 5 ErbStG

Im Rahmen der Übertragung von nach § 13a Abs. 4 Nr. 2 u. 3 ErbStG begünstigtem land- und forstwirtschaftlichem Vermögen oder begünstigter Beteiligungen an Kapitalgesellschaften unter Nießbrauchsvorbehalt soll nach Auffassung der Finanzverwaltung und Rechtsprechung nach Maßgabe des § 10 Abs. 6 S. 5 ErbStG nur ein unter Berücksichtigung der Begünstigung nach § 13a Abs. 1 u. 2 ErbStG gekürzter Kapitalwert der wiederkehrenden Nutzung im Rahmen des § 25 ErbStG abzugsfähig sein.³⁸⁰

Nachdem die Vorschrift des § 25 ErbStG im Rahmen der Zuwendungen unter Lebenden, wie bereits dargelegt, nur bei Schenkungen unter Nutzungs- oder Duldungsauflage zur Anwendung kommt, gilt die Abzugsbegrenzung nach § 10 Abs. 6 S. 5 ErbStG mit der gleichen Begründung ebenfalls nur für diese Schenkungen und nicht für gemischte Schenkungen sowie Schenkungen unter Leistungsauflage.³⁸¹ GÖTZ und JÜLICHER wenden sich m.E. zu Recht mit dem Argument des fehlenden, von § 10 Abs. 6 S. 5 ErbStG geforderten wirtschaftlichen

³⁷⁹ Vgl. gleich lautende Ländererlasse v. 01.03.2004, 3 – S 3014/19, in: BStBl. 2004 I, S. 272 (272); gleich lautender Ländererlass v. 13.07.2001, S 3014/19, in: DB 2001, S. 1588; Daragan, Hanspeter: Berücksichtigung von Nießbrauchsrechten beim Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts – Anmerkung zum Erlass des FinMin. Baden-Württemberg vom 20.12.2000, in: DB 2001, S. 356; a.A. zunächst noch gleich lautender Ländererlass v. 20.12.2000, S 3014/19, in: DB 2001, S. 17; BFH-Urteil v. 08.10.2003, II R 27/02, BStBl. 2004 II., S. 180 f. (179). Ursache für diese Steuerbegünstigung liegt in der korrekten Festlegung der gem. § 70 Abs. 1 BewG zu bewertenden, richtigen wirtschaftlichen Einheit Grundvermögen. Vgl. Höll, Klaus: Nießbrauch: Erbschaftsteuersparmodell? – Anmerkungen zu den Erlassen des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 20.12.2000 und 13.07.2001 sowie zu den Ausführungen von Daragan, in: DB 2001, S. 398 f.

³⁸⁰ Vgl. R 17 Abs. 7 S. 6 ErbStR; BFH-Urteil v. 06.07.2005, II R 34/03, BStBl. 2005 II, S. 797 (797); FG-Urteil Baden-Württemberg, v. 22.01.2003, 13-K-63/99, EFG 2003, S. 1717 (1717). Bei der Übertragung von begünstigtem Betriebsvermögen i.S.d. § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG findet das Abzugsverbot nach § 10 Abs. 6 S. 5 ErbStG gem. R 17 Abs. 7 S. 6 ErbStR keine Anwendung.

³⁸¹ Vgl. Raudszus, Heinz: Schuldenabzug bei internationalen Erbfällen – Replik auf Piltz, ZEV 1998, 461, in: ZEV 1999, S. 179

Zusammenhangs³⁸² gegen eine Kürzung des Abzugsbetrags i.S.d. § 25 ErbStG und damit gegen die höchstrichterlich bestätigte Auffassung der Finanzverwaltung.³⁸³ Die Rechtsprechung stellt die „Belastung“ des Nießbrauchsvorbehalts i.S.d. § 25 ErbStG einer „Last“ i.S.d. § 10 Abs. 6 S. 5 ErbStG gleich, obwohl die Nießbrauchsbestellung auf einem privaten Vorgang und damit lediglich auf einem rechtlichen und eben nicht einem wirtschaftlichen Zusammenhang beruht. Die Nießbrauchsbestellung stellt weder eine Gegenleistung dar, noch führt sie in diesen Fällen zu einer Betriebschuld. Die partielle Neutralisierung des Begünstigungszwecks des § 13a ErbStG wird hierbei von der Rechtsprechung billigend in Kauf genommen.³⁸⁴ In besonderen Fällen ist daher zu prüfen, ob es für den Steuerpflichtigen günstiger ist, gem. § 13a Abs. 6 ErbStG auf die Anwendung der Begünstigungen nach § 13a ErbStG zu verzichten.³⁸⁵

c) Wegfall der zinslosen Stundung

Die zinslose Stundung der auf den Kapitalwert der wiederkehrenden Nutzung entfallenden Schenkungssteuer endet gem. § 25 ErbStG entweder im Zeitpunkt des Erlöschens der Belastung oder im Zeitpunkt der Veräußerung³⁸⁶ des aufgrund der Zuwendung belasteten Vermögens durch den Beschenkten.³⁸⁷

Kommt es zum Erlöschen der Belastung durch vorzeitigen unentgeltlichen Verzicht des Nutzungsberechtigten auf sein Nutzungsrecht, so liegt nach geänderter Auffassung der Rechtsprechung und Finanzverwaltung zwar nach wie vor unstrittig tatbestandmäßig eine Schenkung gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vor.³⁸⁸ Jedoch wird

³⁸² Vgl. H 31 „Wirtschaftlicher Zusammenhang von Schulden und Lasten mit Vermögensgegenständen“ ErbStH.

³⁸³ Vgl. Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 13a, Rz. 153; Götz, Hellmut: Erbrechtliche und erbschaftsteuerliche Folgen von Zuwendungen unter Nießbrauchsvorbehalt, in: INF 2003, S. 699 f.; a.A. Weinmann, Norbert in: Erbschaft- und Schenkungssteuer ..., hrsg. v. Moench, Dietmar, a.a.O., zu § 13a, Rz. 100, zu § 25, Rz. 38.

³⁸⁴ Vgl. BFH-Urteil v. 06.07.2005, II R 34/03, BStBl. 2005 II, S. 799 f. (797); FG-Urteil Baden-Württemberg, v. 22.01.2003, 13-K-63/99, EFG 2003, S. 1718 (1717).

³⁸⁵ Vgl. Scharfenberg, Jens: Berechnung der wegen eines Abzugsverbots zu stundenden Schenkungssteuer, in: ZEV 2005, S. 499.

³⁸⁶ Hinsichtlich des Umfangs einer entgeltlichen Übertragung durch den Beschenkten; vgl. R 85 Abs. 4 ErbStR.

³⁸⁷ Bei Gesamtberechtigten gilt, dass die Nutzungslast erst mit dem Tod des Letztberechtigten erlischt. Insoweit kann auch die Stundung nicht teilweise wegfallen. Vgl. Gelhaar, Matthias: Nach § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG gestundete Steuer im Falle einer Gesamtberechtigung, in: UVR 2004, S. 21 f.; a.A. gleich lautender Ländererlass v. 25.06.2003, S 3810/25, in: DB 2003, S. 1478; Stempel, Harmut: Ermittlung des nach § 25 ErbStG ztu stundenen Betrages bei auschiebend bedingtem Nießbrauch im Rahmen einer Berichtigung nach § 6 Abs. 2 BewG – Replik zu dem Beitrag von Matthias Gelhaar in UVR 2005, S. 145, in: UVR 2005, S. 149 f.; Stempel, Harmut: Fälligkeit gestundeter Erbschaftsteuer sowie Ermittlung des Ablösungsbetrages nach § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG im Falle der Gesamtgläubigerschaft – Anmerkungen zu dem Beitrag von Matthias Gelhaar in UVR 2004, S. 20, in: UVR 2004, S. 189-191.

³⁸⁸ Vgl. BFH-Urteil v. 17.03.2004, II R 3/01, BStBl. 2004 II, S. 430 (429); gleich lautende Ländererlasse v. 23.09.2004, 3 – S 3715/8, in: BStBl. 2004 I, S. 940-942 (939). Nach der bisherigen Auffassung wurde die Schenkungssteuer im Zeitpunkt des Verzichts zwar veranlagt, aber nur insoweit erhoben, als sie den Betrag der gestundeten Steuer überstieg. Vgl. gleich lautende Ländererlasse v. 17.03.2003, S 3715/8, in:

nunmehr im Rahmen der steuerlichen Bereicherung gem. § 10 Abs. 1 S. 1 ErbStG die Abzugsbeschränkung i.S.d. § 25 Abs. 1 ErbStG berücksichtigt und somit das bisherige Problem der Doppelerfassung des Nießbrauchs beseitigt.³⁸⁹ Dieses Problem tritt immer dann auf, wenn der Nutzungsbelastete aufgrund des Abzugsverbots gem. § 25 ErbStG den Kapitalwert des Nutzungsrechts bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs des belasteten Vermögens nicht abziehen und lediglich zinslos stunden konnte. Eine Doppelbesteuerung wird in diesen Fällen dadurch vermieden, dass vom Kapitalwert des Nutzungsrechts im Zeitpunkt des Verzichts der Kapitalwert des Nutzungsrechts zum Zeitpunkt des Erwerbs des belasteten Vermögens abgezogen wird.³⁹⁰ Nur wenn dieser Differenzbetrag positiv ist,³⁹¹ liegt eine schenkungssteuerliche Bereicherung im Zeitpunkt des unentgeltlichen Verzichts vor.³⁹² Da bei der Berechnung des Kapitalwerts gem. §§ 13, 14 BewG zum einen der Vervielfältiger gem. Anlage 9, 9a zum BewG und zum anderen der Jahreswert der Nutzung gem. § 15 BewG eingeht, ist hierbei zu beachten, dass der Differenzbetrag nur dann positiv ist, wenn der Jahreswert im Zeitpunkt des unentgeltlichen Verzichts erheblich größer ausfällt als zum Zeitpunkt der Übertragung des belasteten Vermögens, denn der Vervielfältiger nimmt aufgrund der kürzer werdenden Lebenserwartung bzw. Laufzeit kontinuierlich ab. Der Jahreswert hingegen kann entweder tatsächlich gem. § 15 BewG oder aufgrund der Beschränkung des Jahreswerts auf den 18,6-ten Teil des Steuerwerts des belasteten Vermögens durch einen erhöhten Steuerwert des belasteten Vermögens größer geworden sein.³⁹³

BStBl. 2003 I, Sondernummer 1/2003, S. 155-157; m.w.N. Meincke, Jens: Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz ..., a.a.O., zu § 7, Tz. 55, zu § 25, Tz. 15; a.A. FG-Urteil Hamburg v. 10.10.2001, III 71/01, EFG 2002, S. 285 (285). Das FG geht von einem Vorrang von § 25 ErbStG gegenüber § 7 Abs. 1 ErbStG aus.

³⁸⁹ Vgl. mit Beispielen Viskorf, Hermann-Ulrich: Besteuerung des vorzeitigen unentgeltlichen Nießbrauchsverzichts – Kommentar zum BFH-Urteil v. 17.03.2004, in: FR 2004, S. 604 (604); a.A. Link, Philip: a.a.O., S. 361 f., der die Besteuerung nach § 25 insgesamt für verfehlt hält, weil sich das Steuerrecht vom Zivilrecht gelöst hat.

³⁹⁰ Im Gegensatz zur bisherigen Vorgehensweise der Finanzverwaltung sieht der BFH eine Anrechnung auf die Bemessungsgrundlage und nicht auf die Steuer vor. Vgl. ausführlich Rödl, Christian / Seifried, Carola: Unentgeltlicher Verzicht auf einen Nießbrauch – Möglichkeiten und Tücken nach jüngsten Rechtsprechung des BFH, in: ZEV 2004, S. 239.

³⁹¹ Einen negativen Wert lässt die Finanzverwaltung nicht zu. Vgl. gleich lautende Ländererlasse v. 23.09.2004, 3 – S 3715/8, in: BStBl. 2004 I, S. 940 f.; a.A. Werz, Ralf: a.a.O., S. 290.

³⁹² Vgl. gleich lautende Ländererlasse v. 23.09.2004, 3 – S 3715/8, in: BStBl. 2004 I, S. 940-942; BFH-Urteil v. 17.03.2004, II R 3/01, BStBl. 2004 II, S. 430 (429); kritisch Billig, Hildegard: Die neue Rechtsprechung des BFH zum vorzeitigen unentgeltlichen Verzicht auf ein Nießbrauchsrecht, in: UVR 2005, S. 50.

³⁹³ Bei auf Unternehmensvermögen bezogenen Nutzungsrechten schwankt in der Regel insbesondere der tatsächliche Jahreswert des Nutzungsrechts im Zeitablauf erheblich. Bei nahezu gleich bleibendem tatsächlichem Jahreswert des Nutzungsrechts kann sich aber auch der Jahreswert i.S.d. § 16 BewG aufgrund der geänderten Bewertung des nutzungsbelasteten Vermögens, wie z.B. beim Wechsel von der Einheitsbewertung auf die Bedarfsbewertung oder beim Wechsel vom zu Grunde zu legenden Bodenrichtwert zum 01.01.1996 auf den aktuellen Bodenrichtwert im Verzichtszeitpunkt bei Immobilien, erhöhen. Vgl. m.w.N. Korezki, Leonid: Besteuerung des Erwerbs unter Nutzungsvorbehalt nach § 25 ErbStG – Analyse der neuen

Tritt das vorzeitige Erlöschen der Nutzungsbelastung hingegen nicht durch einen unentgeltlichen Verzicht des Nießbrauchsberechtigten, sondern durch eine entgeltliche Ablösung des Nießbrauchspflichtigen ein, so hat dieser Vorgang abgesehen vom Wegfall der Stundung gem. § 25 Abs. 1 S. 2 ErbStG keine weitergehenden schenkungssteuerlichen Auswirkungen. Die entgeltliche Ablösung der Nießbrauchsbelastung führt auch nicht dazu, dass die ursprünglich unentgeltliche Vermögensübertragung rückwirkend als entgeltlicher Vorgang zu werten ist. Die ursprüngliche Vermögensübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt und die spätere entgeltliche Ablösung der Nießbrauchsbelastung durch den Bedachten stellen rechtlich zwei unabhängig voneinander zu bewertende Vorgänge dar.³⁹⁴

Zum gleichen Ergebnis gelangt man, wenn nach der Vermögensübertragung der Vorbehaltsnießbrauch durch Versorgungsleistungen ersetzt wird, der sog. gleitenden Vermögensübergabe. Zwar wird wiederum die zinslose Stundung gem. § 25 Abs. 1 S. 2 ErbStG beendet, aber eine Schenkung liegt nur insoweit vor, als der Kapitalwert der Versorgungsleistung nicht in etwa dem Kapitalwert des aufgegebenen Nießbrauchsrechts entspricht.³⁹⁵

d) Gestaltungsüberlegung

Trotz Kritik der herrschenden Literaturmeinung an der Regelung des § 25 ErbStG hat das BVerfG verfassungsrechtliche Bedenken verneint.³⁹⁶

Bei Nießbrauchsgestaltungen in Zusammenhang mit der Übertragung von Unternehmensvermögen kann zur Vermeidung des Abzugsverbots gem. § 25 Abs. 1 ErbStG bei Nutzungsvorbehalt zugunsten des Schenkers oder seines Ehepartners folgende Gestaltung gewählt werden. Der Schenker bringt im Wege der verdeckten Einlage vor der Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt das Nutzungsrecht in eine vom Schenker zu 100 % beherrschten GmbH ein und überträgt erst danach die mit dem Zuwendungsnießbrauch an die GmbH belasteten Gesellschaftsanteile auf den Vermögensübernehmer. Der Vermögensübertragung liegt nunmehr statt eines

Auffassung der Finanzverwaltung, in: ZEV 2005, S. 243-245; Götz, Hellmut: Vorzeitiger Verzicht auf ein Nießbrauchsrecht, in: NWB 2004, Heft 38, S. 2928.

³⁹⁴ Vgl. BFH-Urteil v. 19.12.2007, II R 34/06, BStBl. 2008 II, S. 260, Tz. II.2; ebenso Rothenberger, Franz: Entgeltliche Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs, in: ErbStB 2008, S. 100 f.

³⁹⁵ Vgl. m.w.N. Everts, Arne: Gleitende Vermögensübergabe – Umwandlung eines Nießbrauchs in eine laufende Geldzahlung vor dem Hintergrund des JStG 2008, in: ZEV 2007, S. 573.

³⁹⁶ Vgl. BVerfG-Urteil v. 15.05.1984, I BvR 464/81, 605/81, 427/82, BStBl. 1984 II, S. 608 (608); ebenso BFH-Urteil v. 25.02.1981, II R 114/78, BStBl. 1981 II, S. 411 (411); a.A. Gelhaar, Matthias: Nach § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG gestundete Steuer bei Vorbehaltsnießbrauch zu Gunsten des Schenkers und aufschiebend bedingtem Nießbrauch für dessen Ehegatten – Anmerkung zu dem Beitrag von Hartmut Stempel in UVR 2004, S. 189, in: UVR 2005, S. 148 f.; m.w.N. Kapp, Reinhard: Anmerkung zum BFH-Urteil v. 25.02.1981, II R 114/78, in: FR 1981, S. 257 f.

Vorbehaltstnießbrauchs ein Zuwendungsnießbrauch an die GmbH zu Grunde, welcher nicht unter das Abzugsverbot gem. § 25 Abs. 1 ErbStG fällt.³⁹⁷ Im Rahmen der geplanten Erbschaftsteuerreform wird sich dieses Problem zukünftig von alleine lösen, da die Regelung in § 25 ErbStG voraussichtlich ersatzlos wegfallen soll.³⁹⁸

3.1.1.3 Mischfall

Sind in einer freigebigen Schenkung sowohl Elemente einer gemischten Schenkung oder Schenkung unter Leistungsaufgabe als auch einer Nutzungs- oder Duldungsaufgabe enthalten, so handelt es sich um einen sog. Mischfall. Für die Feststellung, ob eine Bereicherung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorliegt, sind nur die zu einer gemischten Schenkung bzw. einer Schenkung unter Leistungsaufgabe führenden Gegenleistungen des Bedachten mit ihrem Verkehrswert zu berücksichtigen. Da bei einer Duldungsaufgabe grundsätzlich eine insgesamt freigebige Zuwendung i.S.d. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG vorliegt und erst auf Ebene der Ermittlung der Bereicherung i.S.d. § 10 Abs. 1 ErbStG der Steuerwert der Duldungslast durch Abzug berücksichtigt wird, führt dies bei Mischfällen dazu, dass zunächst der freigebige Teil der Zuwendung ermittelt werden muss. Der sich nach der Wertermittlungsmethode ergebende unentgeltliche Teil der Zuwendung wird dann um den im Verhältnis der gemischten Schenkung anteiligen Steuerwert der Nutzungs- bzw. Duldungsaufgabe gekürzt, soweit dem § 25 Abs. 1 ErbStG nicht entgegensteht.³⁹⁹

3.1.2 Nach österreichischem Schenkungssteuerrecht

Im Gegensatz zum deutschen Schenkungssteuerrecht wird im österreichischen Schenkungssteuerrecht lediglich zwischen der gemischten Schenkung unter der Schenkung unter Auflage unterschieden. Eine weitere Unterteilung innerhalb der Schenkungen unter Auflage in Schenkungen unter Leistungsaufgabe einerseits und Schenkungen unter Nutzungs- bzw. Duldungsaufgabe andererseits wird nicht vorgenommen.

Wie bereits in den Ausführungen zu Gliederungspunkt 2.1.1.2.2 dargelegt wurde, spielt des Weiteren die Unterscheidung zwischen gemischter Schenkung und Schenkung unter Auflage nach österreichischem Schenkungssteuerrecht im Hinblick

³⁹⁷ Vgl. Halaczinsky, Raymond: Nießbrauch ..., a.a.O., S. 1556.

³⁹⁸ Vgl. Gliederungspunkt 3.2.1.10.6.

³⁹⁹ Vgl. BFH-Urteil v. 17.10.2001, II R 72/99, BStBl. 2002 II, S. 26 f. (25); BFH-Urteil v. 14.12.1995, II R 18/93, BStBl. 1996 II, S. 245 (243); R 17 Abs. 4 ErbStR.

auf die Ermittlung der schenkungssteuerlichen Bemessungsgrundlage, dem „Erwerb“ i.S.d. § 20 Abs. 1 S. 1 öErbStG, keine Rolle, da sowohl bei der gemischten Schenkung die Gegenleistung als auch bei der Schenkung unter Auflage die Belastung vom Roherwerb abgezogen wird (sog. Einheitstheorie). Die Wertermittlungsmethode bzw. Trennungstheorie nach deutschem Recht ist dem österreichischen Schenkungssteuerrecht damit fremd.⁴⁰⁰

Sofern es sich nicht bereits um eine Schenkung i.S.d. des bürgerlichen Rechts handelt (§ 3 Abs. 1 Z 1 öErbStG),⁴⁰¹ kommt es bei Schenkungen unter Lebenden schenkungssteuerrechtlich auf die freigebige Bereicherung des Bedachten auf Kosten des Zuwendenden gem. § 3 Abs. 1 Z 2 öErbStG an. Inwieweit eine Bereicherung vorliegt, richtet sich ebenso wie nach deutschem Schenkungssteuerrecht nach bürgerlich-rechtlichen Grundsätzen und ergibt sich anhand der Gegenüberstellung der gemeinen Werte (bzw. der Verkehrswerte) der Zuwendung einerseits und der vom Bedachten ggf. zu erbringenden Gegenleistungen oder der zu erfüllenden Auflagen andererseits. Der sich ggf. ergebende und auf Basis der Verkehrswerte ermittelte Wertüberschuss der Vermögensübertragung unterliegt wiederum zwar als „Erwerb“ i.S.d. § 20 Abs. 1 S. 1 i.V.m. Abs. 4 und 8 öErbStG der Schenkungssteuer, jedoch nicht mit den Verkehrswerten, sondern mit den Steuerwerten i.S.d. § 19 öErbStG.⁴⁰²

Ebenso wie nach deutschem Recht ist im österreichischen Schenkungssteuerrecht die Ermittlung der Bereicherung in Schenkungsfällen nicht eindeutig gesetzlich geregelt.⁴⁰³

3.1.2.1 Gemischte Schenkung

Grundsätzlich liegt eine gemischte Schenkung auch nach österreichischem Schenkungssteuerrecht nur dann vor, wenn nicht nur die Leistung des Vermögensüberträgers und die Gegenleistung des Vermögensübernehmers nach

⁴⁰⁰ Vgl. § 3 Abs. 3, § 20 Abs. 8, § 21 öErbStG; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 139-142, 167, 177 f.; Kamper, Karl: Steuerliche Folgen der Übertragung von Wirtschaftsgütern unter Angehörigen, in: Handbuch der Familienverträge – Zivilrechtliche, steuerrechtliche und sozialrechtliche Folgen von Vereinbarungen zwischen Angehörigen, hrsg. v. Ruppe, Hans, 2. Aufl., Wien 1985, S. 576; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 44, Rz. 107, S. 63, Rz. 142.

⁴⁰¹ Hierunter fällt z.B. die Übertragung von (Teil-)Betrieben gem. §§ 938-956 ABGB. Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 136 f.; ebenso generell für den Fall eines Übergabevertrags; Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 516.

⁴⁰² Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 48, Rz. 117; Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 532.

⁴⁰³ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 48, Rz. 117.

objektiven Wertmaßstäben voneinander abweichen, sondern auch nach subjektiver Vorstellung beider Parteien die Vermögensübertragung zumindest anteilig unentgeltlich erfolgen soll.⁴⁰⁴ Sind die beiden Vertragsparteien nicht von vornherein von einer zumindest partiellen Unentgeltlichkeit der Übertragung ausgegangen, so ist nach österreichischer Rechtsprechung und Literatur ab einem objektiven wertmäßigen Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung i.H.v. 25% der subjektive Bereicherungswille zu prüfen.⁴⁰⁵

Zu den Gegenleistungen zählen insbesondere Geld- und Sachleistungen sowie Ausgleichszahlungen und Schuldübernahmen. Hierbei kann es sich sowohl um einmalige Zahlungen/Leistungen als auch zeitlich befristete Rentenzahlungen/Leistungen handeln. In Abgrenzung zur Schenkung unter Auflage muss die Gegenleistung nicht aus dem übertragenen Vermögen selbst erbracht werden, sondern kann auch aus dem Vermögen des Übernehmers geleistet werden.⁴⁰⁶

Auf die Problematik des Schuldübergangs oder der Schuldübernahme hinsichtlich der Übernahme von Betriebsschulden bei der Unternehmensnachfolge wird in der österreichischen Literatur unter Bezugnahme auf die deutsche Rechtsprechung und Literatur nur ganz am Rande eingegangen.⁴⁰⁷ Ursache hierfür dürfte m.E. zum einen die Tatsache sein, dass laut österreichischer Rechtsprechung auch ein ideller Anteil an einem Einzelunternehmen übertragen werden kann, welcher sich nicht nur aus den aktiven Wertansätzen, sondern auch aus den anteiligen Schulden des Einzelunternehmens zusammensetzt.⁴⁰⁸ Zum anderen unterscheidet das österreichische Schenkungssteuerrecht im Gegensatz zum deutschen Recht bei der Ermittlung des schenkungssteuerpflichtigen Erwerbs nicht zwischen der Abzugs-(Saldo-) und der Wertermittlungsmethode.⁴⁰⁹

⁴⁰⁴ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 19.04.1995, 94/16/0258, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; ausführlich Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 516-518, 526, 528; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 138; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 48, Rz. 117.

⁴⁰⁵ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 11.09.1989, 88/15/0129, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 529 f. Hinsichtlich des Vorliegens eines subjektiven Bereicherungswillens; vgl. ausführlich Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 518-522.

⁴⁰⁶ Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 137 f.; Vaishof, Markus: Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht, Wien 2006, S. 182 f.; Achatz, Markus / Szep, Christoph: a.a.O., A 731 f.

⁴⁰⁷ Vgl. Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 549 f., 552 f.; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 139, 163.

⁴⁰⁸ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 11.02.1980, 3132/78, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>.

⁴⁰⁹ Vgl. § 20 Abs. 5 und 8 öErbStG; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 142 f., 167, 177 f.; Tanzer, Michael: Steuerrechtliche Probleme bei der Betriebsübergabe zwischen Angehörigen, in: Handbuch der Familienverträge – Zivilrechtliche, steuerrechtliche und sozialrechtliche Folgen von Vereinbarungen zwischen Angehörigen, hrsg. v. Ruppe, Hans, 2. Aufl., Wien 1985, S. 725 f.

Unabhängig von der Frage der Ermittlungsmethode des schenkungssteuerpflichtigen Erwerbs ist zu beachten, dass sich auch nach österreichischem Recht der schenkungssteuerrechtliche Tatbestand einer gemischten Schenkung, welcher sowohl ein entgeltliches als auch ein unentgeltliches Rechtsgeschäft zu Grunde liegt, nur auf den freigebigen Teil erstreckt. Hierbei handelt es sich wiederum um den die Gegenleistung übersteigenden Wert der gemischt-freigebigen Zuwendung, welcher der bürgerlich-rechtlichen Bereicherung entspricht.⁴¹⁰

3.1.2.1.1 Übertragung eines Einzelunternehmens

Im Gegensatz zum deutschen Recht liegt nach dem österreichischen Schenkungssteuerrecht der Vermögensübergabe eines Einzelunternehmens als Zuwendungsgegenstand der Saldo aus Aktiva und Passiva und nicht nur die aus den einzelnen aktiven Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens bestehende Sachgesamtheit zu Grunde. Die Übernahme der Betriebsschulden führt somit bereits auf Ebene der schenkungssteuerlichen Wertermittlung des Betriebsvermögens gem. § 19 Abs. 1 öErbStG i.V.m. § 12 i.V.m. § 68 öBewG zu einem Abzugsposten und nicht erst auf Ebene der Ermittlung des schenkungssteuerpflichtigen Erwerbs i.S.d. § 20 öErbStG. Die Übernahme der Betriebsschulden ist als Schuldübergang und nicht als Schuldübernahme zu werten, so dass bei der Übertragung eines Einzelunternehmens, sofern keine weiteren Gegenleistungen vom Bedachten erbracht werden, eine reine Schenkung vorliegt.⁴¹¹

3.1.2.1.2 Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft

Nach österreichischem Schenkungssteuerrecht braucht nicht zwischen der Übertragung eines mitunternehmerischen oder eines nichtmitunternehmerischen Anteils an einer Personengesellschaft unterschieden werden, denn das österreichische Schenkungssteuerrecht kennt keine der im deutschen Recht in § 10 Abs. 1 S. 3 ErbStG verankerten entsprechende Regelung. Somit wird in beiden Fällen ein Anteil am Gesamtbetriebsvermögen als Saldo aus aktiven und passiven Wirtschaftsgütern übertragen. Hinsichtlich der anteilig zu übernehmenden Betriebsschulden liegt in beiden Fällen ein Schuldübergang und nicht eine gesondert zu vereinbarende Schuldübernahme vor. Damit stellt wiederum der Gesellschaftsanteil bzw. die

⁴¹⁰ Vgl. Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 526 f.

⁴¹¹ Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 139, 163; Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 549 f, 552 f.

Mitgliedschaft an der Personengesellschaft als solches in diesen Fällen den einheitlichen Zuwendungsgegenstand dar.⁴¹² Sofern im Rahmen des Übergabevertrages keine sonstigen Gegenleistungen vereinbart werden, entspricht wiederum der gem. § 19 Abs. 1 öErbStG i.V.m. § 12 i.V.m. § 68 öBewG ermittelte schenkungssteuerliche Steuerwert für den Anteil an der Personengesellschaft anteilig⁴¹³ dem steuerpflichtigen Erwerb i.S.d. § 20 öErbStG.

Entsprechend zum deutschen Recht sind zwar positive und negative Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens ertragsteuerrechtlich Bestandteil des Mitunternehmeranteils, gesellschaftsrechtlich zählen sie jedoch nicht zum Gesellschaftsvermögen, so dass sowohl die positiven als auch die negativen Wirtschaftsgüter im Rahmen der Übertragung des Gesellschaftsanteils auch nach österreichischem Schenkungssteuerrecht gesondert mitübertragen werden müssen. Insoweit ergeben sich schenkungssteuerrechtlich die gleichen Konsequenzen wie nach deutschem Recht. Insbesondere führt die Übernahme der Schulden aus dem Sonderbetriebsvermögen aufgrund der gesondert zu vereinbarenden Schuldübernahme zu einer gemischten Schenkung. Des Weiteren ist zu beachten, dass bei Rückgriff auf den Einheitswert des Betriebsvermögens gem. § 12 i.V.m. § 68 öBewG als schenkungssteuerliche Bemessungsgrundlage für die Anteilsübertragung dieser Einheitswert das Sonderbetriebsvermögen mitumfasst und somit ggf. zu korrigieren ist.⁴¹⁴

Die Zurückbehaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen bei der Übertragung des Betriebsvermögens ist nach österreichischer Rechtsprechung entgegen der deutschen Rechtsauffassung unschädlich, sofern das zurückbehalten Vermögen dem Bedachten auf anderem Wege z.B. durch Miete zur Nutzung überlassen wird.⁴¹⁵

3.1.2.1.3 Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Hinsichtlich der Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gibt es zwischen dem deutschen und dem österreichischen Schenkungssteuerrecht keine Unterschiede.⁴¹⁶ Bei der Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft stellt

⁴¹² Vgl. Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 549, 551-553; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 163.

⁴¹³ Für die Schenkungssteuer ist nur der übertragene Anteil an der Personengesellschaft gem. § 3 BewG i.V.m. § 24 Abs. 1 lit. e) BAO maßgebend. Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 163.

⁴¹⁴ Vgl. Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 551-553.

⁴¹⁵ Vgl. Tanzer, Michael: a.a.O., S. 747 f.

⁴¹⁶ Bei Übertragungen von Todes wegen ist die Befreiungsvorschrift des § 15 Abs. 1 Z 17 öErbStG hinsichtlich der Übertragung von in- und ausländischen Kapitalgesellschaftsanteilen von unter 1% des Nennkapitals zu beachten.

ebenso wie bei Anteilen an einer Personengesellschaft der Gesellschaftsanteil als solches den Zuwendungsgegenstand dar. Nachdem die Kapitalgesellschaft als juristische Person alleiniger Rechtsträger ist, sind die Betriebsschulden der Kapitalgesellschaft wiederum auf Ebene der Ermittlung des schenkungssteuerlichen Werts der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft gem. § 19 öErbStG i.V.m. § 13 öBewG und nicht auf Ebene der Berechnung des schenkungssteuerlichen Erwerbs nach § 20 öErbStG zu berücksichtigen. Nur wenn zusätzlich zum Kapitalgesellschaftsanteil im Rahmen des Übergabevertrages der Bedachte zur Übernahme von Privatschulden des Übergebers, zur Leistung von Abstands- oder Ausgleichszahlungen, Rentenzahlungen oder sonstiger Gegenleistungen verpflichtet ist, kommt es zu einer gemischten Schenkung.⁴¹⁷

3.1.2.1.4 Verkehrswertermittlung der zugewendeten Vermögensgegenstände

Die Ermittlung der objektiven Bereicherung und damit des freigebigen Teils der Zuwendung im Rahmen der gemischten Schenkung ist auch im österreichischen Recht gesetzlich nicht geregelt. Nach h.A. ist für den wertmäßigen Vergleich der Leistung des Vermögensübertragers und aller Gegenleistungen des Übernehmers der gemeine Wert zu Grunde zu legen. Hierbei wird i.d.R. auf den Verkehrswert oder bei bestimmten Wirtschaftsgütern, sofern dies im wirtschaftlichen Verkehr üblich ist, auf den Ertragswert oder einem Mischwert aus Substanz- und Ertragswert zurückgegriffen.⁴¹⁸ Handelt es sich bei den Gegenleistungen um lebenslängliche wiederkehrende Leistungen, so ist deren Kapitalwert nicht gem. § 16 öBewG i.V.m. der Erlebenswahrscheinlichkeitsverordnung sondern nach versicherungsmathematischen Grundsätzen unter Berücksichtigung der aktuellen Sterbetafel zu berechnen.⁴¹⁹ Die Wertverhältnisse sind hierbei generell zum Schenkungszeitpunkt zu ermitteln.⁴²⁰

3.1.2.2 Schenkung unter Auflage

Bei einer Schenkung unter Auflage wird entsprechend der deutschen Nutzungs- bzw. Duldungsaufgabe die Auflage in Form des Fruchtgenusses oder des Wohnrechts nicht

⁴¹⁷ Vgl. Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 560.

⁴¹⁸ Vgl. m.w.N. Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 522 f. Hinsichtlich Unternehmensvermögen; vgl. auch Fellner, Karl-Werner: Schenkung negativen Betriebsvermögens – Wert des Unternehmens als Summe der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter, in: SWK 6/1999, S. 176.

⁴¹⁹ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 30.11.1993, 90/14/0107, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>. Der Gesundheitszustand oder andere tatsächliche Gegebenheiten, welche Einfluss auf die Lebenserwartung haben, dürfen jedoch nicht berücksichtigt werden. Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 11.09.1980, 1050/78, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>.

⁴²⁰ Vgl. Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 524, 526.

als Gegenleistung, sondern lediglich als Wertminderung der Zuwendung angesehen.⁴²¹ Wesentliches Kennzeichen der Schenkung unter Auflage ist auch im österreichischen Schenkungssteuerrecht, dass der Bedachte nicht eine Leistung aus seinem eigenen Vermögen, sondern vielmehr die Auflage aus dem übertragenen Vermögen erbringen muss.⁴²² Der Bedachte kann die zeitlich begrenzte Nutzungseinschränkung bei der Ermittlung des schenkungssteuerlichen Erwerbs gem. § 20 Abs. 8 öErbStG als Last vom Steuerwert des übertragenen Vermögens abziehen oder die Besteuerung bis zum Erlöschen des Nutzungsrechts gem. § 30 öErbStG aussetzen.⁴²³ Der Wegfall des Nutzungsrechts selbst, stellt gem. § 2 Abs. 3 öErbStG keinen Erwerb von Todes wegen dar.⁴²⁴ Die Bewertung der Auflage richtet sich gem. § 19 Abs. 1 öErbStG i.V.m. §§ 15 bis 17 öBewG nach deren Kapitalwert. Im Rahmen des Fruchtgenusses an Unternehmensvermögen bestimmt sich der Jahreswert der Nutzung gem. § 17 Abs. 3 öBewG nach dem Jahresdurchschnittswert, wobei entsprechend der deutschen Praxis i.d.R. auf die Reinerträge der vergangenen drei Jahre zurückgegriffen wird.⁴²⁵ Der Kapitalwert wird dann unter Zugrundelegung der statistischen Lebenserwartung nach der Erlebenswahrscheinlichkeitsverordnung auf Basis des Abzinsungsfaktors i.H.v. 5,5% berechnet. Zu beachten ist, dass nach der österreichischen Rechtsprechung, der Kapitalwert niemals größer sein darf als der schenkungssteuerliche Wert der zu Grunde liegenden Zuwendung. Ein negativer Saldo kann somit nicht für die gleichzeitige Übertragung weiteren Vermögens ausgenutzt werden.⁴²⁶

Eine Begrenzung des Jahreswert entsprechend der deutschen Regelung in § 16 BewG kennt das österreichische Bewertungsgesetz nicht. Lediglich bei einer Nutzung auf bestimmte Zeit darf gem. § 15 Abs. 1 öBewG der ermittelte Kapitalwert das

⁴²¹ Eine Gegenleistung wird nur dann von der Rechtsprechung angenommen, wenn die Erträge des Fruchtgenusses durch eine Tätigkeit des Übernehmers erzielt werden. Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 18.11.1993, 92/16/0177, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>.

⁴²² Vgl. m.w.N. Vaishof, Markus: Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht, Wien 2006, S. 182 f.; Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 525 f.;

⁴²³ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 67, Rz. 150; Vaishof, Markus: Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht, Wien 2006, S. 188 f.; Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 570.

⁴²⁴ Vgl. kritisch Fellner, Karl-Werner: Die Erbschaftssteuer im Jahre 2000 – ein Torso – Erhebung der ErbSt widerspricht dem Postulat der Steuergerechtigkeit, in: SWK 11/2000, S. 337, Tz. III.

⁴²⁵ Vgl. m.w.N. Wolf, Erich: Der Fruchtgenuss bei Betriebsübertragungen – Das Fruchtgenussrecht als Gestaltungsvariante der Unternehmensnachfolge, in: ÖStZ 2002/68, Tz. 3; Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 540.

⁴²⁶ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 14.10.1991, 90/15/0084, VwGH-Erkenntnis v. 17.09.1991, 91/14/0175, jeweils unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; kritisch Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 16, Rz. 40.

Achtzehnfache des Jahreswertes nicht übersteigen.⁴²⁷ Ebenso wenig kennt das österreichische Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz eine der deutschen Vorschrift des § 25 ErbStG entsprechende Regelung. Im Hinblick auf die Steuerfestsetzung gewährt das österreichische Recht dem nutzungsbelasteten Vermögensübernehmer gem. § 30 öErbStG jedoch ein Wahlrecht hinsichtlich der Besteuerung. Entweder ist der Abzug der Nutzungslast mit ihrem Kapitalwert i.S.d. § 20 Abs. 8 öErbStG oder die Besteuerung im Zeitpunkt des Erlöschens der Nutzungseinschränkung ohne Berücksichtigung des Kapitalwerts gem. § 30 öErbStG möglich.⁴²⁸

Das Erlöschen sowohl einer lebenslangen Rentenverpflichtung als auch eines lebenslangen Nutzungsrechts gilt für sich gesehen gem. § 2 Abs. 3 öErbStG nicht als Erwerb von Todes wegen.⁴²⁹

3.1.3 Nach schweizerischem Schenkungssteuerrecht

Wie bereits ausgeführt wurde, ist das Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht in der Schweiz auf kantonaler Ebene geregelt. Dem Bund steht hierzu keine Gesetzgebungskompetenz zu, denn sowohl der Bund als auch die Kantone besitzen in der Schweiz ein eigenes, selbständiges und verfassungsrechtlich geschütztes Gesetzgebungsrecht. Nur die in Art. 130 bis 133 BV ausdrücklich erwähnten Steuern unterliegen der Gesetzgebungskompetenz des Bundes, worunter die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht fällt.⁴³⁰ Das Kantonssteuerrecht unterliegt aber Einschränkungen. So sind auf kantonaler Ebene im Wesentlichen einerseits die in Art. 129 BV verankerten bundesrechtlichen Grundsätze über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden⁴³¹ zu beachten und andererseits nach Art. 127 Abs. 3 BV das Doppelbesteuerungsverbot⁴³².

Da es sich bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Gegensatz zur Ertrags- und Vermögensteuer um eine indirekte Steuer handelt, hat der Bund nach Art. 129 BV

⁴²⁷ Hintergrund für die Begrenzung ist der Barwert einer ewigen Rente. Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 14, Rz. 35.

⁴²⁸ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 67, Rz. 150; Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 570.

⁴²⁹ Vgl. kritisch Fellner, Karl-Werner: Die Erbschaftssteuer ..., a.a.O., S 337, Tz. III

⁴³⁰ Der letzte Vorstoss zu einer eidgenössischen Erbschaft- und Schenkungsteuer stammt aus dem Jahr 1996. Vgl. Richner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., S. 130. Zu den Vor- und Nachteilen einer Bundeserbschaftsteuer; Boulenaz, André: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern unter besonderer Berücksichtigung der schweizerischen Verhältnisse, Winterthur 1961, S. 168-173.

⁴³¹ Vgl. im Einzelnen m.w.N.; Blumenstein, Ernst / Locher, Peter: System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl., Zürich 2002, S. 89-91.

⁴³² Vgl. allgemein Blumenstein, Ernst / Locher, Peter: a.a.O., S. 91 .

auch keine Kompetenz zur Steuerharmonisierung.⁴³³ Versuche, die Erbschaft- und Schenkungssteuer ebenso wie die Ertrag- und Vermögensteuern zu harmonisieren, sind bislang gescheitert.⁴³⁴ In den letzten Jahren sind jedoch in der Schweiz zwei scheinbar gegenläufige Entwicklungen zu beobachten. Zum einen ist die Idee einer eidgenössischen Erbschaft- und Schenkungssteuer im Jahr 1998 nicht grundsätzlich abgelehnt worden.⁴³⁵ Zum anderen ist in den meisten Kantonen der Vermögensübergang nicht nur an den Ehepartner, sondern insbesondere immer häufiger auch an die direkten Nachkommen, so auch im Kanton Zürich, steuerfrei.⁴³⁶ RICHNER sah bereits im Jahr 2000 den Trend in Richtung weiterer Abschaffung der Erbschaftsteuer für die Nachkommen richtig voraus.⁴³⁷

Trotz dieser Entwicklungen gibt es derzeit im Hinblick auf die Erbschaftsteuer in der Schweiz kein einheitliches System. Neben der reinen Erbanfallsteuer wird in einigen Kantonen die reine Nachlasssteuer oder vereinzelt auch eine Kumulation beider erhoben.⁴³⁸ Als weitere Besonderheit ist festzuhalten, dass der Kanton Schwyz weder Erbschaft- noch Schenkungssteuer erhebt und der Kanton Luzern bestimmte Zuwendungen unter Lebenden erst im Rahmen des Erwerbs von Todes wegen besteuert.⁴³⁹

Was die Schenkungssteuer betrifft, so wird in der Schweiz ebenfalls i.d.R. zwischen der reinen Schenkung, der gemischten Schenkung und der Schenkung unter Auflage unterschieden.

Aufgrund der unterschiedlichen kantonalen Ausprägung des Schenkungssteuerrechts wird in den weiteren Ausführungen⁴⁴⁰ neben einer allgemeinen Darstellung, welche im Wesentlichen für alle Kantone zutrifft, auf die speziellen Vorschriften des

⁴³³ Vgl. Blumenstein, Ernst / Locher, Peter: a.a.O., S. 16f.; Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band I, ..., a.a.O., S. 742 f.

⁴³⁴ Die letzte parlamentarische Initiative von Nationalrat Heiner Studer wurde am 25.08.2003 mit deutlicher Mehrheit abgelehnt. Die Finanzdirektorenkonferenz versucht seit einiger Zeit auf dem interkantonalen Konkordatsweg eine Harmonisierung zu realisieren.

⁴³⁵ Der Bundesrat könnte sich die eidgenössische Erbschaft- und Schenkungssteuer durchaus als Finanzierungsquelle für die soziale Sicherheit vorstellen. Vgl. Richner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., S. 130.

⁴³⁶ Vgl. Richner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., S. 131; Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 19-22.

⁴³⁷ Seither sind die Kantone Bern, Basel-Stadt, Basel-Landschaft und Genf dem Trend zur Steuerbefreiung für Nachkommen gefolgt. Vgl. Richner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., FN 6.

⁴³⁸ Diese Unterscheidung hat für die Schenkungssteuer keine Bedeutung.

⁴³⁹ Vgl. im Einzelnen zu den kantonalen Regelungen; Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 3-5.

⁴⁴⁰ Auf die erbschaftsteuerlichen Regelungen wird im weiteren Verlauf der Ausführungen nicht näher eingegangen.

Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes des Kantons Zürich (ESchG)⁴⁴¹ näher eingegangen.⁴⁴²

Ebenso wie im österreichischen Recht wird im schweizerischen Schenkungssteuerrecht nur zwischen der gemischten Schenkung und der Schenkung unter Auflage getrennt. Eine weitere Unterteilung der Schenkungsauflagen wie nach deutschem Recht in Leistungs- oder Nutzungs- bzw. Duldungsauflagen nimmt das schweizerische Schenkungssteuerrecht nicht vor. Hinsichtlich der Ermittlung der schenkungssteuerlichen Bemessungsgrundlage werden gemischte Schenkung und Schenkung unter Auflage gleich behandelt. Denn in beiden Fällen wird sowohl der Verkehrswert der Gegenleistung als auch der Kapitalwert der periodischen Leistungen bzw. der Nutznießung gem. § 14 Abs. 2 ESchG vom Verkehrswert des übertragenen Vermögens abgezogen. Insoweit folgt das Züricher Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz der Einheitstheorie.⁴⁴³ Sofern keine reine Schenkung vorliegt, ist auch nach schweizerischem Recht zu prüfen, ob der Bedachte bereichert wurde, da nur insoweit ein schenkungssteuerpflichtiger Vorgang vorliegt. Für die Ermittlung der Bereicherung sind die Verkehrswerte von Leistung und Gegenleistung gegenüber zu stellen. Der auf Basis der Verkehrswerte ermittelte Wertüberschuss entspricht i.d.R. auch dem schenkungssteuerpflichtigen Betrag, da zumindest das Züricher Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz für weite Teile des Vermögensanfalls keine vom Verkehrswert abweichenden Steuerwerte vorsieht.⁴⁴⁴

3.1.3.1 Gemischte Schenkung

Voraussetzung für eine gemischte Schenkung ist das offensichtliche Missverhältnis zwischen dem Verkehrswert der Leistung des Vermögensüberträgers und dem Verkehrswert der Gegenleistung des Vermögensempfängers. Wie bereits unter Gliederungspunkt 2.1.1.3.2 ausgeführt wurde, gibt es auch im schweizerischen Recht weder einen gesetzlich festgelegten Grenzwert für dieses Missverhältnis noch hat

⁴⁴¹ Vgl. Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz v. 28.09.1986 (mit Wirkung ab 01.01.1987), http://www.steuern.ch/html/erlasse_merkblaetter/eschg.htm, Gesetzesnummer 632_1. Zur historischen Entwicklung des Züricher Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes; vgl. Zuppinger, Ferdinand: Züricher Steuergesetze – Schenkungs- und Erbschaftssteuer, II. Band, 2. Aufl., Zürich 1987, S. 1.

⁴⁴² Hinsichtlich der wesentlichen erbschaft- und schenkungssteuerlichen Regelungen in den übrigen Kantonen; vgl. Roth, Rudolf / Lyk, Christian / Künzle, Hans Rainer: Kendris Jahrbuch 2006/2007 – zur Steuer- und Nachfolgeplanung, Zürich 2006, S. 53-104; Abteilung Steuerstatistik und Dokumentation ESStV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuermäppchen 2007, hrsg. v. Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/steuermaepchen/erbschaft.pdf>, Stand: Sept. 2007, S. 118-171;

⁴⁴³ Vgl. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band I, ..., a.a.O., § 27, Rz. 48, 51-54.

⁴⁴⁴ Vgl. §§ 13-15 ESchG; m.w.N. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band I, ..., a.a.O., § 27, Rz. 49

sich ein solcher seitens der kantonalen Rechtsprechung herausgebildet. Im Einzelfall bewegt sich die noch zulässige Abweichung zwischen 25% für Vermögensgegenstände, deren Verkehrswert geschätzt werden muss, und nur wenigen Prozentpunkten bei Vermögensgegenständen mit festem allgemein gültigen Verkehrswert, wie z.B. bei Aktien.⁴⁴⁵ Sofern eine gemischte Schenkung vorliegt, hat der Vermögensübernehmer nur den übersteigenden Wert der Schenkungssteuer zu unterwerfen. Dies bedeutet, dass vom schenkungssteuerlichen Wert des Vermögenszuflusses die geleisteten Zahlungen oder übernommenen Verbindlichkeiten abgezogen werden.⁴⁴⁶ Hinsichtlich der Übertragung des Unternehmensvermögens kann festgestellt werden, dass in der schweizerischen Literatur auf das Problem des Schuldübergangs oder der Schuldübernahme nicht eingegangen wird. Eine Erklärung könnte m.E. darin liegen, dass einerseits i.d.R. bis auf periodische Leistungen, Grundstücke und Wertpapiere für das unentgeltlich übertragenen Vermögen als schenkungssteuerlicher Wert die Verkehrswerte zu Grunde zu legen sind⁴⁴⁷ und andererseits übernommene Schulden von der Vermögenszuwendung abzuziehen sind, so dass nur der Nettovermögenszuwachs besteuert wird.

3.1.3.2 Schenkung unter Auflage

Wie bereits in Gliederungspunkt 2.1.1.3.2 ausgeführt wurde, kennt das schweizerische Schenkungssteuerrecht keine Unterscheidung zwischen einer Schenkung unter Leistungsaufgabe und einer Nutzungs- bzw. Duldungsaufgabe. Grundsätzlich gilt bei Schenkungen unter Auflage hinsichtlich der Belastung des Bedachten wie bei der gemischten Schenkung die Abzugsmethode.

Kantonale Besonderheiten gibt es insbesondere bei der Besteuerung in Nutznießungsfällen.⁴⁴⁸ Hierbei kommen drei verschiedene Methoden zur Anwendung. In den meisten Kantonen kann die Nutznießungsbelastung beim Verpflichteten in voller Höhe zum Abzug gebracht werden und muss in entsprechender Höhe vom Nutznießer besteuert werden, sofern die Einräumung der

⁴⁴⁵ Vgl. ausführlich, m.w.N. Oehrli, Markus: a.a.O., 99-112; Hindersmann, Magnus / Myßen, Michael: a.a.O., Rz. 650; Kubaile, Heiko / Suter, Roland / Jakob, Walter: Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz, Herne/Berlin 2006, S. 292 f.

⁴⁴⁶ Vgl. Hindersmann, Magnus / Myßen, Michael: a.a.O., Rz. 788, 1055; Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band I, ..., a.a.O., § 27, Rz. 48.

⁴⁴⁷ Vgl. Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 28.

⁴⁴⁸ Teilweise gelten die Regelungen auch für periodische Leistungen. Vgl. § 14 ESchG; Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band I, ..., a.a.O., § 27, Rz. 51.

Nutznießung beim Berechtigten nicht steuerfrei ist. Teilweise ist die Einräumung von Nutznießungen zugunsten des Ehegatten oder der Kinder steuerfrei.⁴⁴⁹ Im Gegensatz dazu muss in zwei Kantonen⁴⁵⁰ der Nutznießungsverpflichtete allein die Bruttovermögenszuwendung ohne Abzug der Belastung versteuern, was jedoch als verfassungswidrig angesehen wird.⁴⁵¹ In den beiden Kantonen Tessin und Genf hängt der steuerpflichtige Wertansatz der Nutznießung beim Berechtigten von dessen Alter ab. Der verbleibende Wert der Nutznießung ist folglich vom Nutznießungsverpflichteten zu versteuern, da dieser die Belastung nur in entsprechender Höhe zum steuerpflichtigen Teil des Nutznießers von der Vermögenszuwendung abziehen kann.⁴⁵² Nach dem Züricher Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht ist die Nutznießungsbelastung in voller Höhe vom schenkungssteuerlichen Wert der Vermögenszuwendung gem. § 14 Abs. 2 ESchG abziehbar.⁴⁵³ Eine Einschränkung des Abzugs, wie es § 25 ErbStG vorsieht, gibt es im Züricher Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht nicht.⁴⁵⁴ BÖCKLI hält die Vorgehensweise des eingeschränkten Abzugs grundsätzlich nicht für sachgerecht, da im Zeitpunkt der Schenkung der Vermögensempfänger gar nicht oder nur unwesentlich bereichert wird. Die Bereicherung tritt seiner Ansicht nach erst mit Wegfall der Nutznießung ein. Nach derzeitigem Recht versteuert aber der Nutznießer zu einem wesentlichen Teil den eigentlichen Reinvermögenszuwachs des Vermögensempfängers des belasteten Vermögens im Zeitpunkt des Wegfalls der Nutznießung. Dies gilt jedoch nur insoweit, als der Schenker sich nicht selbst das Nutznießungsrecht vorbehalten hat.⁴⁵⁵ In diesem Falle hält es BÖCKLI für sachgerecht, wenn der gesamte unbelastete Reinvermögenszugang beim Erben im Zeitpunkt des Wegfalls des Vorbehaltsnießbrauchs voll versteuert wird und hierauf die im Zeitpunkt der Schenkung unter Vorbehaltsnießbrauch gezahlte Schenkungssteuer angerechnet

⁴⁴⁹ Vgl. ausführlich Weber, Markus: a.a.O., S. 237-247; Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 8. Mit einer etwas anderen Aufteilung; Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band I, ..., a.a.O., § 27, Rz. 52, 54.

⁴⁵⁰ In den Kantonen Luzern und Freiburg unterliegt der gesamte Vermögensanfall ohne Berücksichtigung der Nutznießung beim Bedachten der Schenkungssteuer. Vgl. Weber, Markus: a.a.O., S. 247.

⁴⁵¹ Vgl. m.w.N. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band I, ..., a.a.O., § 27, Rz. 53.

⁴⁵² Vgl. Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 8; ausführlich Weber, Markus: a.a.O., S. 247 f.

⁴⁵³ Vgl. Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 8, Rz. 15; zu § 14, Rz. 3, 26.

⁴⁵⁴ Vgl. Weber, Markus: a.a.O., S. 265.

⁴⁵⁵ Vgl. Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 3, Rz. 91; zu § 8, Rz. 21; zu § 14, Rz. 3.

wird.⁴⁵⁶ Da das kantonale Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht im Gegensatz zum deutschen Steuerrecht keinerlei Korrekturen hinsichtlich des starren Kapitalwertansatzes des Nutznießungsrechts z.B. hinsichtlich deutlicher Unterschreitung der Lebenserwartung durch den Nutznießer kennt,⁴⁵⁷ ist die Kritik m.E. grundsätzlich berechtigt.⁴⁵⁸

Im Züricher Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz ist in § 56 Abs. 2 und 3 festgeschrieben, dass sowohl die Steuer des Eigentümers des belasteten Vermögens als auch die Steuer des Nutznießers auf den Kapitalwert der Nutznießung aus dem Nutznießungsvermögen zu entrichten ist. Dies bedeutet, dass zwar der Nutznießer schenkungssteuerpflichtig ist, die Zahlung der Schenkungssteuer aber faktisch auf den Eigentümer übergeht. Zivilrechtlich hätte dieser theoretisch einen Rückerstattungsanspruch an den Nutznießer, da der Nutznießer eigene Steuerzahlungsbeträge nicht aus der Substanz des Nutznießungsvermögens erbringen darf.⁴⁵⁹ Problematisch ist die Regelung des § 56 ESchG aber insbesondere im Hinblick darauf, wenn das Nutznießungsvermögen nicht ausreichend Erträge abwirft, um die Schenkungssteuerbeträge bezahlen zu können. In diesem Fall müsste insbesondere bei Unternehmensübertragungen zur Bezahlung der Schenkungssteuern einzelne Vermögensgegenstände veräußert werden.⁴⁶⁰

Es ist jedoch zu beachten, dass die Regelung in § 56 ESchG nur hinsichtlich der Steuerzahlungen bei Nutznießungen und nicht bei anderen wiederkehrenden Leistungen gilt.⁴⁶¹ Bei Vorliegen bestimmter Härten sieht § 61 ESchG Steuerzahlungserleichterungen in Form von Stundung oder Ratenzahlung vor. Diese werden dem Steuerpflichtigen aber i.d.R. nur dann gewährt, wenn er ausreichende Sicherheiten stellen kann.⁴⁶² Die Verordnung zum ESchG vom 12.11.1986 der kantonalen Finanzdirektion sieht in § 11 eine Bewilligung der Ratenzahlung beim Empfänger ausdrücklich nur für periodische Leistungen und nicht für Nutznießungen

⁴⁵⁶ Vgl. Böckli, Peter: Indirekte Steuern ..., a.a.O., S. 334.

⁴⁵⁷ Vgl. Weber, Markus: a.a.O., S. 272 f.

⁴⁵⁸ Vgl. Böckli, Peter: Indirekte Steuern ..., a.a.O., S. 371-375. Die deutsche Regelung in § 25 ErbStG 1974 hält er zumindest für brauchbar.

⁴⁵⁹ Vgl. ausführlich Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 8, Rz. 15, 18; zu § 56, Rz. 3-5; Gantner-Bronder, Beate: Die Besteuerung von Nutznießungen und periodischen Leistungen im zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Zürich 1986, S. 87-95; a.A. hinsichtlich Rückerstattungsanspruch nicht laufender Steuerzahlungen; Weber, Markus: a.a.O., S. 266 f.

⁴⁶⁰ Vgl. Weber, Markus: a.a.O., S. 267 f.

⁴⁶¹ Vgl. Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 56, Rz. 3.

⁴⁶² Vgl. Verordnung zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz v. 12.11.1986, zuletzt geändert am 13.09.2000, http://www.steuern.ch/html/erlasse_merkblaetter/eschg.htm, Steuern, Nr. 632.11, § 11.

vor.⁴⁶³ Im Falle wiederkehrender Leistungen kann darüber hinaus auf die Bestellung von Sicherheiten beim Empfänger entgegen der gesetzlichen Vorschrift verzichtet werden, wenn er nicht über ausreichend andere Mittel verfügen sollte. Dies führt im Ergebnis dazu, dass die Ratenzahlung bei wiederkehrenden Leistungen in der Praxis der Regelfall ist.⁴⁶⁴

Die Bewertung des Nutznießungsrechts oder anderer periodischer Leistungen richtet sich ebenfalls wie nach deutschem Recht i.d.R. nach dem Kapitalwert.⁴⁶⁵ Hinsichtlich des Züricher Erbschaft- und Schenkungssteuergesetzes legt die Weisung der kantonalen Finanzdirektion vom 22.11.2001 fest, dass sich die Kapitalisierung von Nutznießungen und periodischer Leistungen grundsätzlich nach den Barwerttafeln von „Stauffer / Schätzle“ zu richten hat.⁴⁶⁶ Neben der mittleren Lebenserwartung und dem Geschlecht des Nutznießungs- bzw. Rentenberechtigten ist bei der Ermittlung des Kapitalisierungsfaktors ein Zinssatz i.H.v. 3% zu Grunde zu legen. Der Kapitalwert ergibt sich aus dem Kapitalisierungsfaktor und dem Jahresertrag bzw. der Jahresleistung. Als Grundlage für den Jahresertrag bzw. die Jahresleistung dienen die tatsächlichen Werte im Bewertungsstichjahr. Im Einzelfall ist eine Schätzung dieser Werte zulässig, wobei laut Weisung der Finanzdirektion von einem Kapitalisierungszinssatz i.H.v. 3% auszugehen ist. Eine detaillierte Ermittlung des Jahresertrags für verschiedene, belastete Vermögensgegenstände ist weder seitens des Gesetzgebers noch seitens der Finanzverwaltung fest vorgegeben. Bei Nutznießungen ist zu beachten, dass die aus dem Nutznießungsvermögen zu zahlende Schenkungssteuer sowohl für den Berechtigten als auch den Verpflichteten beim Ertrag mitzuberechnen ist.⁴⁶⁷

Ähnlich wie im deutschen Recht gem. § 16 BewG sieht das Züricher Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht in § 14 Abs. 1 S. 2 vor, dass der Kapitalwert und nicht wie nach deutschem Recht der Jahreswert der Nutzung, der Höhe nach auf das

⁴⁶³ Verordnung zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz v. 12.11.19986, zuletzt geändert am 13.09.2000, http://www.steuern.ch/html/erlasse_merkblaetter/eschgv.htm, Steuern, Nr. 632.11

⁴⁶⁴ Vgl. Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 61, Rz. 6.

⁴⁶⁵ Vgl. hinsichtlich der einzelnen, kantonalen Regelungen; Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 32.

⁴⁶⁶ Vgl. Weisung der Finanzdirektion (des Kantons Zürich) über die Bewertung von Nutznießungen und von Anteilen auf periodische Leistungen für die Erbschafts- und Schenkungssteuer v. 22.11.2001, http://www.steuern.ch/html/erlasse_merkblaetter/w_nutznießung.htm, Tz. 1. Zur historischen Entwicklung der Barwerttafeln; vgl. Gantner-Bronder, Beate: a.a.O., S. 77 f.

⁴⁶⁷ Vgl. im Einzelnen Weisung der Finanzdirektion (des Kantons Zürich) über die Bewertung von Nutznießungen und von Anteilen auf periodische Leistungen für die Erbschafts- und Schenkungssteuer v. 22.11.2001, http://www.steuern.ch/html/erlasse_merkblaetter/w_nutznießung.htm, Tz. 2-7; ausführlich Weber, Markus: a.a.O., S. 269-271.

Dreiviertel des Verkehrswerts des belasteten Vermögens begrenzt ist. Die Begrenzung des Kapitalwerts gilt nicht für wiederkehrende Leistungen, sondern nur für Nutznießungen.⁴⁶⁸ Insoweit ist die Züricher Vorschrift hinsichtlich anderer Nutzungen, wie z.B. dem Wohnrecht, enger ausgelegt als die deutsche Regelung in § 16 ErbStG, welche insgesamt für Nutzungen nicht aber für wiederkehrende Leistungen zur Anwendung kommt.

Grundsätzlich gilt wie im deutschen Schenkungssteuerrecht auch, dass das Erlöschen des Nutznießungsrechts durch Tod des Berechtigten oder durch zeitlichen Ablauf keinen weiteren steuerpflichtigen Vorgang darstellt, während hingegen der vorzeitige Verzicht auf das Nutznießungsrecht schenkungssteuerpflichtig ist.⁴⁶⁹

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass vom belasteten Vermögen sowohl der Kapitalwert einer Nutznießung als auch der Kapitalwert einer wiederkehrenden Leistung abgezogen werden kann.⁴⁷⁰

3.1.4 Zwischenergebnis

Zunächst kann festgestellt werden, dass sowohl nach dem österreichischen als auch dem schweizerischen Schenkungssteuerrecht nur zwischen der gemischten Schenkung und der Schenkung unter Auflage unterschieden wird. In beiden Ländern wird nur der Nettowert der Vermögenszuwendung nach der Einheitstheorie beim Bedachten der Besteuerung unterworfen. Eine Unterscheidung in eine Schenkung unter Leistungsaufgabe und eine Schenkung unter Nutzungs- bzw. Duldungsaufgabe wird weder in der Schweiz noch in Österreich vorgenommen.

Zwar bemisst sich in allen drei Ländern die freigebige Bereicherung bei einer gemischten Schenkung, welche Voraussetzung für eine Schenkung unter Lebenden ist, nach dem Unterschiedsbetrag aus dem Verkehrswert von Leistung und Gegenleistung. Hinsichtlich der Ermittlung des schenkungssteuerpflichtigen Erwerbs wird jedoch nur in Deutschland die Trennungstheorie angewendet. In Österreich und der Schweiz hingegen greift die Einheitstheorie. Hauptgrund für die unterschiedliche

⁴⁶⁸ Vgl. Gantner-Bronder, Beate: a.a.O., S. 80 f., 138; Weber, Markus: a.a.O., S. 271 f. Hinsichtlich anderer kantonaler Begrenzungen des Kapitalwerts; vgl. Informationsstelle für Steuerfragen ESTV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 32.

⁴⁶⁹ Vgl. Weber, Markus: a.a.O., S. 264; Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 8, Rz. 21; Informationsstelle für Steuerfragen ESTV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 14.

⁴⁷⁰ Vgl. Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 14, Rz. 26; Weber, Markus: a.a.O., S. 263 f.

Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs dürfte m.E. in der schenkungssteuerlichen Wertermittlung des übertragenen Vermögens liegen. In Österreich und der Schweiz entspricht der schenkungssteuerliche Wert des übertragenen Vermögens, wie sich im Einzelnen noch zeigen wird, weitestgehend dem Verkehrswert.⁴⁷¹

Im Rahmen der Schenkungen unter Auflage sehen alle drei Länder Sonderregelungen in Nießbrauchsfällen vor. Zum einen wird sowohl bei der Bewertung des Nießbrauchsrechts entweder deren Jahreswert (§ 16 BewG) oder deren Kapitalwert (§ 14 Abs. 1 ESchG, § 15 Abs. 1 öBewG bzw. durch Rechtsprechung) der Höhe nach begrenzt. Zum anderen werden im Rahmen der Steuerzahlung entweder ein Besteuerungswahlrecht (Sofortbesteuerung unter Berücksichtigung der Belastung oder Endbesteuerung ohne Berücksichtigung der Belastung gem. § 30 öErbStG) oder eine Steuerstundung (§ 25 ErbStG) gewährt. Das Züricher Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz sieht nur eine indirekte Steuerzahlungserleichterung vor. Denn nach § 56 Abs. 2 und 3 ESchG sind die Steuerzahlungsbeträge in Zusammenhang mit Nutznießungen ausschließlich aus dem belasteten Vermögen zu entrichten.

Besonders deutlich sind die Unterschiede hinsichtlich der Übertragung von Unternehmensvermögen. Gerade die unterschiedliche Behandlung von gemischter Schenkung sowie Leistungsaufgabe einerseits und Schenkung unter Nutzungs- bzw. Duldungsaufgabe andererseits nach deutschem Recht löst einige Sonderprobleme aus, die in Österreich und der Schweiz keine Rolle spielen, da bei der Übertragung einheitlich nach der Abzugsmethode verfahren wird. Nicht nur die Übernahme von Schulden (Schuldübergang versus Schuldübernahme), sondern auch die Unterscheidung in gewerbliche und vermögensverwaltende Personengesellschaften sowie die Übertragungsmöglichkeiten des Sonderbetriebsvermögens sind spezifisch deutsche Problemfelder, die m.E. ihre Hauptursache in der unterschiedlichen Behandlung der verschiedenen Formen der vorweggenommenen Erbfolge haben. Gerade bei Übertragung von (Teil-)Betrieben und der Zurückbehaltung von wesentlichen Betriebsgrundlagen sind die schenkungssteuerlichen Unterschiede teilweise sehr gravierend. Nach deutschem Recht gelten, sofern nichts anderes vereinbart wurde, nur die positiven Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (Aktiva) eines (Teil-)Betriebs als übertragen. Die Übernahme von Betriebsschulden löst

⁴⁷¹ Vgl. §§ 18 f. öErbStG i.V.m. § 10 öBewG; §§ 13-15 ESchG Informationsstelle für Steuerfragen ESTV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 32.

unmittelbar eine gemischte Schenkung aus. Im österreichischen Schenkungssteuerrecht hingegen handelt es sich um eine reine Schenkung, da der Saldo aus positiven und negativen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens übertragen wird. Sofern im Rahmen der Schenkung zurückbehaltene, wesentliche Betriebsgrundlagen weiterhin dem Betriebsübernehmer zur Nutzung in anderer Form überlassen werden, bleibt es nach österreichischem Recht bei der Übertragung von Betriebsvermögen. Nach deutschem Schenkungssteuerrecht hingegen liegt in diesem Fall hinsichtlich der Übertragung kein Betriebsvermögen mehr vor. Die unterschiedliche Behandlung der Zuwendung eines nichtmitunternehmerischen Gesellschaftsanteils an einer somit vermögensverwaltenden Personengesellschaft im Vergleich zu Österreich und der Schweiz liegt nach deutschem Schenkungssteuerrecht ausschließlich an der gesetzlich verankerten Sonderregelung, die eindeutig im Gegensatz zur Auffassung sowohl der Rechtsprechung als auch der Literatur steht.

3.2 Schenkungssteuerliche Bewertung des übertragenen Vermögens

3.2.1 Nach deutschem Schenkungssteuerrecht

Die Bewertung für erbschaft- und schenkungssteuerliche Zwecke richtet sich gem. § 12 ErbStG, vorbehaltlich der dort vorgesehenen Sonderregelungen, nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes. Gesondert geregelt sind insbesondere die Bewertung von in- und ausländischem Grundbesitz, in- und ausländischem Betriebsvermögen und die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Für alle nicht in § 12 Abs. 2 bis 6 ErbStG gesondert aufgeführten Vermögensgegenstände sowie Schulden und Lasten sind die allgemeinen Bewertungsvorschriften i.S.d. §§ 2 bis 16 BewG gem. § 12 Abs. 1 ErbStG anzuwenden. Hierbei gilt als Bewertungsgrundsatz die Zugrundelegung des gemeinen Werts gem. § 9 BewG, sofern die allgemeinen Bewertungsvorschriften keine Hilfsmaßstäbe für den gemeinen Wert für bestimmte Wirtschaftsgüter sowie Schulden und Lasten vorsehen. Die noch darzustellenden, erheblichen Bewertungsunterschiede bei den einzelnen Vermögensgegenständen für erbschaft- und schenkungssteuerliche Zwecke gaben in der Vergangenheit immer wieder Anlass dazu, diese gesetzlich verankerten Bewertungsunterschiede gerichtlich überprüfen zu lassen. Die verfassungsrechtlichen Bedenken mündeten in zwei Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts

(BVerfG), die in beiden Fällen bewertungsrechtliche Teile des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes für verfassungswidrig erklärten.

Im Beschluss des damals noch für die Erbschaft- und Schenkungsteuer zuständigen zweiten Senats des BVerfG vom 22.06.1995⁴⁷² wurden die Besteuerungsunterschiede bei der Erbschaftsteuer auf Basis des ErbStG 1974 auf Grundbesitz und Kapitalvermögen⁴⁷³ für verfassungswidrig erklärt. Die einerseits zeitgerecht nicht mitschreitenden Vergangenheitswerte beim Grundbesitz und andererseits die Gegenwartswerte beim Kapitalvermögen führten zu keiner in ihrer Relation realitätsgerechten Wertermittlung der einzelnen wirtschaftlichen Einheiten und Wirtschaftsgüter.⁴⁷⁴ Bis zum 31.12.1995 sollte jedoch die Bewertung gemäß dem ErbStG 1974 weiterhin Anwendung finden. Der Gesetzgeber wurde vom BVerfG aufgefordert die Bewertung mit Wirkung zum 01.01.1996 bis spätestens 31.12.1996 gesetzlich neu zu regeln.⁴⁷⁵ Im Rahmen einer gesetzlichen Neuregelung sollte nach Auffassung des zweiten Senats des BVerfG nicht nur eine in ihrer Relation realitätsgerechte Wertermittlung der einzelnen Wirtschaftsgüter zum Bewertungsstichtag oder bei in der Vergangenheit festgestellten Werten eine entwicklungs- begleitende Fortschreibung erfolgen, sondern es sollte darüber hinaus auch den beiden Gesichtspunkten Beachtung geschenkt werden, dass einerseits der erbschaftsteuerliche Zugriff bei Familienangehörigen i.S.d. Steuerklasse I⁴⁷⁶ zumindest zum deutlich überwiegenden Teil oder, bei kleineren Vermögen, völlig steuerfrei bleiben⁴⁷⁷ und andererseits bei der Gestaltung der Steuerlast die Existenz insbesondere mittelständischer Unternehmen nicht gefährdet werden sollte.⁴⁷⁸ Der Gesetzgeber setzte diese Vorgaben im ErbStG 1997⁴⁷⁹, welches erst am 27.02.1997 verkündet wurde und rückwirkend zum 01.01.2006 Anwendung fand,⁴⁸⁰ um.

⁴⁷² Vgl. BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, 2 BvR 552/91, DStR 1995, S. 1348 (1348).

⁴⁷³ Als erbschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage wurde für Grundbesitz der zum 01.01.1964 festgestellte Einheitswert zu 140% gem. § 12 Abs. 2 ErbStG 1974 i.V.m. § 19 BewG und für Kapitalvermögen der Gegenwartswert gem. § 12 Abs. 1, 1a ErbStG 1974 i.V.m. § 11 Abs. 1, 2 BewG zu Grunde gelegt.

⁴⁷⁴ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, 2 BvR 552/91, DStR 1995, S. 1349 f.

⁴⁷⁵ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, 2 BvR 552/91, DStR 1995, S. 1350.

⁴⁷⁶ Vgl. § 15 Abs. 1 ErbStG 1974.

⁴⁷⁷ In seinem zweiten Beschluss vom selben Tag spricht der zweite Senat des BVerfG von der wirtschaftlichen Grundlage persönlicher Lebensführung, welche steuerfrei bleiben sollte. Wertmäßig soll dies dem sog. durchschnittlichen Einfamilienhaus entsprechen. Vgl. BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, 2 BvL 37/91, DB 1995, S. 1743 (1740).

⁴⁷⁸ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, 2 BvR 552/91, DStR 1995, S. 1349 f.

⁴⁷⁹ Vgl. BGBl. 1997 I, S. 378.

⁴⁸⁰ Die rückwirkende Anwendung des ErbStG 1997 auf Erwerbsvorgänge ab 01.01.1996 ist nicht verfassungswidrig. Vgl. BFH-Urteil v. 20.10.2004, II R 74/00, BStBl. 2005 II, S. 99 (99).

Mit dem Beschluss des ersten Senats vom 07.11.2006⁴⁸¹ hat das BVerfG erneut die Bewertung nunmehr des ErbStG 1997 für verfassungswidrig erklärt und den Gesetzgeber dazu verpflichtet, eine gesetzliche Neuregelung der Bewertung bis zum 31.12.2008 zu schaffen. Da die Ermittlung der Steuerwerte verschiedener Vermögensgegenstände nicht den Anforderungen des Gleichheitsgrundsatzes aus Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) genügt, fordert das BVerfG u.a. nunmehr die Bewertung einheitlich am gemeinen Wert als Bewertungsgrundsatz auszurichten.

In Anbetracht der Entscheidung des BVerfG wird die bis zur Neuregelung noch anzuwendende Bewertung bestimmter Vermögensgegenstände im Folgenden nur in ihren wesentlichen Punkten dargestellt.

3.2.1.1 Bewertungsstichtag

Als Bewertungsstichtag gilt gem. § 11 ErbStG der Zeitpunkt der Steuerentstehung, welcher für Schenkung unter Lebenden gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG der Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung ist. In Abhängigkeit vom Zuwendungsgegenstand kommt es nicht auf den Zeitpunkt des der Schenkung zu Grunde liegenden Kausalgeschäfts, sondern auf den eigentlichen Vollzug des Erfüllungsgeschäftes des zugewendeten Vermögensgegenstandes an. Die Rechtswirksamkeit der Vermögensübertragung wird weder durch einen freien Widerrufsvorbehalt oder ein vereinbartes nach dem Vollzug ausübbares Rücktrittsrechts verhindert noch durch die Erlangung des lediglich wirtschaftlichen Eigentums bewirkt. Der Ausführungszeitpunkt einer Schenkung kann nur durch aufschiebende Bedingungen oder Befristungen hinausgeschoben werden. Da der Begriff „Ausführung“ weder gesetzlich definiert noch mit dem zivilrechtlichen Begriff „Bewirkung der versprochenen Leistung“ gem. § 518 Abs. 2 BGB übereinstimmt, ist der Begriff der Ausführung vorrangig nach schenkungssteuerrechtlichen und nicht nach zivilrechtlichen Kriterien auszulegen. Für die Ausführung einer schenkungssteuerlichen Zuwendung kommt es damit entscheidend auf die rechtswirksam eingetretene Vermögensmehrung auf Seiten des Zuwendungsempfängers an.⁴⁸²

⁴⁸¹ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, DSfR 2007, S. 235 (235).

⁴⁸² Vgl. Gebel, Dieter in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 9, Rz. 76-78, 80 f., 85 f., 92 f.; BFH-Beschluss v. 01.02.2001, II B 15/00, BFH/NV 2001, S. 1265 (1265); BFH-Urteil v. 08.12.1993, II R 61/89, BFH/NV 1994, S. 374 (374); BFH-Urteil v. 13.09.1989, II R 67/86, BStBl. 1989 II, S. (1034) 1034; BHF-Urteil v. 22.09.1982, II R 61/80, BStBl. 1983 II, S. 179 (179); BFH-Urteil v. 23.06.1971, II R 59/67, BStBl. 1972 II, S. 43 f. (43); BFH-Urteil v. 10.03.1970, II 83/62, BStBl. 1970 II, S. 562, Tz. 1 (562).

Bei der Übertragung von Grundstücken richtet sich der Zeitpunkt der Schenkungsausführung nach dem Vorliegen der Auflassung i.S.d. § 925 BGB sowie der Eintragungsbewilligung i.S.d. § 19 Grundbuchordnung (GBO) und nicht wie im Zivilrecht nach dem Zeitpunkt der Grundbucheintragung, sofern die Grundstücksschenkung nicht von einer behördlichen oder privatrechtlichen Genehmigung abhängt.⁴⁸³

Bei der Übertragung eines Einzelunternehmens oder von Gesellschaftsanteilen an einer Personengesellschaft kommt es für den Zeitpunkt der Schenkungsausführung grundsätzlich nicht auf den Zeitpunkt der Handelsregistereintragung an, da gem. § 130 HGB ein in eine bestehende Gesellschaft eintretender, persönlich unbeschränkt haftender Gesellschafter auch für Altschulden haftet. Wird hingegen der Gesellschaftsanteil eines Kommanditisten übertragen, wird die Schenkung aus haftungsrechtlichen Gründen gem. § 176 Abs. 2 HGB erst mit der Eintragung im Handelsregister dinglich vollzogen. Da der Zeitpunkt der Handelsregistereintragung nicht genau bestimmbar ist, empfiehlt HECHT für den Zeitraum bis zur Handelsregistereintragung zur gleichzeitigen Begründung einer atypischen Unterbeteiligung, die schenkungssteuerrechtlich bereits mit Beurkundung des Schenkungsvertrags sowie dem Abschluss des Unterbeteiligungsvertrags als ausgeführt gilt.⁴⁸⁴

Die Zuwendung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gilt im Zeitpunkt der Einigung und Übergabe bzw. Abtretung des Herausgabeanspruchs gem. §§ 929, 931 BGB als ausgeführt.⁴⁸⁵

Der Bewertungsstichtag i.S.d. § 11 ErbStG ist aber nicht nur für die Wertermittlung des eigentlich zugewendeten Vermögens maßgebend, sondern auch für die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs i.S.d. § 10 Abs. 1 ErbStG, der Bemessungsgrundlage für die Erbschaft- und Schenkungsteuer. Inwieweit die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung gem. § 13 ErbStG vorliegen, in welcher Höhe der die Bereicherung des Bedachten kürzende Freibetrag und Bewertungsabschlag i.S.d. § 13a ErbStG anzuwenden sind, welcher Steuerklasse der Vermögensempfänger i.S.d. § 15 ErbStG unterliegt, welcher persönliche Freibetrag i.S.d. § 16 ErbStG Anwendung findet und mit welchem Wert zu übernehmende

⁴⁸³ Vgl. Meincke, Jens: Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz ..., a.a.O., zu § 9, Rz. 45; R 23 Abs. 1, 3 ErbStR.

⁴⁸⁴ Vgl. Hecht, Stephen: Atypische Unterbeteiligung als Ausweichstrategie bei Übertragung einer Kommanditbeteiligung, in: ZEV 2004, S. 105.

⁴⁸⁵ Vgl. Gebel, Dieter in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 9, Rz. 81.

Gegenleistungen oder Nutzungsbeschränkungen i.S.d. § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. §§ 12 bis 16 BewG zu bewerten sind, richtet sich ebenfalls nach dem Bewertungsstichtag.⁴⁸⁶

Da der Zeitpunkt der Ausführung einer Zuwendung unter Lebenden im Gegensatz zum Erwerb von Todes wegen vom Schenker frei gewählt werden kann, sind die schenkungssteuerlichen Auswirkungen zum Bewertungsstichtag i.S.d. § 11 ErbStG im Wesentlichen kalkulierbar.⁴⁸⁷

Wird bei einer sog. mittelbaren Schenkung statt dem im Schenkungszeitpunkt genau festgelegten Vermögensgegenstand vom Schenker der gesamte oder ein wesentlicher⁴⁸⁸ Teil des für den Erwerb dieses bestimmten Vermögensgegenstands erforderliche Geldbetrag dem Bedachten zugewendet, liegt keine Geldschenkung unter Auflage i.S.d. § 10 Abs. 9 ErbStG sondern die Zuwendung des Vermögensgegenstandes⁴⁸⁹ selbst vor. Dies hat zur Folge, dass der Steuerentstehungszeitpunkt sich entsprechend der obigen Ausführungen nach dem Zeitpunkt des Erfüllungsgeschäftes des jeweiligen Vermögensgegenstandes richtet.⁴⁹⁰

Da der Bewertungsstichtag zwingend die Verhältnisse im Steuerentstehungszeitpunkt i.S.d. § 9 ErbStG festlegt, bleibt erbschaft- und schenkungssteuerlich eine ertragsteuerlich gem. § 2 Abs. 1 UmwStG zulässige rückwirkende Umwandlung einer Kapital- bzw. Personengesellschaft auf einen vor dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung liegenden Umwandlungsstichtag unberücksichtigt.⁴⁹¹

⁴⁸⁶ Vgl. Meincke, Jens: Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz ..., a.a.O., zu § 11, Rz. 1, 2; BFH-Urteil v. 11.09.1996, II R 15/93, BStBl. 1997 II, S. 71 (70); BFH-Urteil v. 27.11.1991, II R 12/89, BStBl. 1992 II, S. 299 (298); R 41 Abs. 1, R 51 Abs. 1 ErbStR.

⁴⁸⁷ Vgl. Meincke, Jens: Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz ..., a.a.O., zu § 11, Rz. 8. Hinsichtlich der Bewertungsschwierigkeiten bei Erwerb von Todes wegen; vgl. Meincke, Jens: Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz ..., a.a.O., zu § 11, Rz. 2-7.

⁴⁸⁸ Die Geldzuwendung muss mindestens zehn Prozent des Kaufpreises betragen; vgl. R 16 Abs. 3 ErbStR.

⁴⁸⁹ Hierbei kann es sich um jeden Vermögensgegenstand handeln, nicht nur um den klassischen Fall der Grundstücke (sog. mittelbare Grundstücksschenkung). Vgl. R 56 Abs. 2 S. 1 ErbStR; allgemein BFH-Urteil v. 17.08.1996, II R 51/96, BFH/NV 1998, S. 1378 (1378); BFH-Urteil v. 05.02.1986, II R 188/83, BStBl. 1986 II, S. 460, Tz. 1 (460); für KG-Anteil BFH-Urteil v. 06.03.2002, II R 85/99, BFH/NV 2002, S. 1030 (1030); für GbR-Anteil BFH-Urteil v. 14.12.1995, II R 79/94, BStBl. 1996 II, S. 546 (546).

⁴⁹⁰ Vgl. ausführlich hinsichtlich mittelbarer Grundstücksschenkung R 16, R 23 Abs. 2 ErbStR; BFH-Urteil v. 10.11.2004, II R 44/02, BStBl. 2005 II, S. 188 (188); BFH-Urteil v. 03.08.1988, II R 39/86, BStBl. 1988 II, S. 1025 (1025); BFH-Urteil v. 06.03.1985, II R 19/84, BStBl. 1985 II, S. 382 (382).

⁴⁹¹ Vgl. BFH-Urteil v. 04.07.1984, II R 73/81, BStBl. 1984 II, S. 772 f. (772); R 34 Abs. 1 ErbStR.

3.2.1.2 Bewertung inländischer Grundstücke

Für die Bewertung von inländischen Grundstücken spielt es grundsätzlich keine Rolle, ob es sich im bewertungsrechtlichen Sinne um ein Grundstück des Grundvermögens oder ein Betriebsgrundstück⁴⁹² handelt.⁴⁹³

Zu den wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens zählen bewertungsrechtlich gem. § 68 BewG neben dem reinen Grund und Boden sowie den Gebäuden auch die sonstigen Bestandteile und das Zubehör, Erbaurechte, Wohnungs- sowie Teileigentum, nicht aber Maschinen, Betriebsvorrichtungen und Bodenschätze.⁴⁹⁴

Bei inländischen Grundstücken ist im Rahmen der Bedarfsbewertung gem. §§ 145 bis 150 BewG zwischen bebauten⁴⁹⁵ und unbebauten⁴⁹⁶ Grundstücken zu unterscheiden.⁴⁹⁷ Der nach diesen Vorschriften ermittelte Grundbesitzwert ist gem. § 151 Abs. 1 Nr. 1 BewG n.F.⁴⁹⁸ i.S.d. § 179 AO gesondert festzustellen. Der Grundbesitzwert ist gem. § 139 BewG auf volle 500 Euro abzurunden.

3.2.1.2.1 Bewertung unbebauter Grundstücke

Für die Wertermittlung eines unbebauten Grundstücks wird gem. § 145 Abs. 3 BewG die Grundstücksfläche mit dem jeweiligen von den örtlich zuständigen Gutachterausschüssen festgelegten, zum Bewertungsstichtag zuletzt festgestellten⁴⁹⁹ Bodenrichtwert multipliziert.⁵⁰⁰ Durch einen 20%igen Abschlag auf diesen Wert, gelten alle wertmindernden Umstände, wie Grunddienstbarkeiten, Lärm-, Staub- oder Geruchsbelästigungen, pauschal als abgegolten.⁵⁰¹ Weist der Steuerpflichtige anhand eines Gutachtens des örtlich zuständigen Gutachterausschusses bzw. eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken oder aufgrund der Veräußerung des zu bewertenden Grundstücks innerhalb eines Zeitfensters von zwölf

⁴⁹² Vgl. zu den Voraussetzungen eines Betriebsgrundstück § 99 BewG.

⁴⁹³ Die Zuordnung ist lediglich im Hinblick auf die Vergünstigung des § 13a ErbStG von Bedeutung.

⁴⁹⁴ Vgl. § 138 Abs. 3 BewG; zur Abgrenzung der Betriebsvorrichtungen im Einzelnen, koordinierter Ländererlass v. 15.03.2006, 3 – S-3190/16, in: BStBl. 2006 I, S. 314; zu den einzelnen wirtschaftlichen Einheiten, R 158, R 164 Abs. 164 Abs. 2 - 4, R 178 Abs. 3 - 7 ErbStR.

⁴⁹⁵ Vgl. § 146 Abs. 1 i.V.m. § 145 Abs. 1 u. 2 BewG; koordinierter Ländererlass v. 15.03.2006, 3 – S-3190/16, in: BStBl. 2006 I, S. 314, Tz. 2; R 164 Abs. 1, R 178 Abs. 3 u. 4 ErbStR.

⁴⁹⁶ Vgl. § 145 Abs. 1 u. 2 BewG; R 159 ErbStR.

⁴⁹⁷ Auf die Bewertung von Erbaurechten, Gebäuden auf fremden Grund und Boden sowie Gebäuden im Zustand der Bebauung wird im Rahmen dieser Arbeit nicht näher eingegangen.

⁴⁹⁸ Bis zum 31.12.2006 wurde dies in § 138 Abs. 5 BewG a.F. geregelt.

⁴⁹⁹ Bis zum 31.12.2006 wurde einheitlich der Bodenrichtwert zum 01.01.1996 angesetzt. Durch das JStG 2007 wurde § 138 Abs. 1 sowie § 145 Abs. 3 BewG geändert. Die Bodenrichtwerte werden von den örtlich zuständigen Gutachterausschüssen, sofern nichts anderes landesrechtlich geregelt ist, alle zwei Jahre aktualisiert. Vgl. § 196 Abs. 1 S. 3 u. 4 BauGB.

⁵⁰⁰ Vgl. R 160, 161 ErbStR.

⁵⁰¹ Vgl. R 162 S. 1 ErbStR.

Monaten vor bzw. nach dem Besteuerungszeitpunkt⁵⁰² nach, dass der gemeine Wert⁵⁰³ des unbebauten Grundstücks niedriger als der anhand des Bodenrichtwerts ermittelte Wert ist, so gilt der niedrigere gemeine Wert als Grundbesitzwert.⁵⁰⁴

3.2.1.2.2 Bewertung bebauter Grundstücke

Der schenkungssteuerliche Wert eines bebauten Grundstücks wird im Rahmen der Bedarfsbewertung durch ein Ertragswertverfahren gem. § 146 Abs. 2-5 BewG ermittelt. Hierzu wird die im Besteuerungszeitpunkt vereinbarte Jahresnettokaltmiete⁵⁰⁵ bzw. übliche Miete⁵⁰⁶ mit einem für alle bebauten Grundstücke geltenden Vervielfältiger i.H.v. 12,5 multipliziert. Für jedes volle Jahr seit Bezugsfertigkeit des Gebäudes bis zum Steuerentstehungszeitpunkt wird ein Alterswertabschlag i.H.v. 0,5% pro Jahr höchstens jedoch in Höhe von insgesamt 25% gewährt. Bei ausschließlich zu Wohnzwecken genutzten Wohngebäuden mit nicht mehr als zwei Wohnungen wird dieser Wert noch um 20% erhöht.⁵⁰⁷

Der so ermittelte Ertragswert darf gem. § 146 Abs. 5 BewG nicht kleiner sein als der Wert, der sich für das fiktiv unbebaute Grundstück gem. § 145 Abs. 3 BewG ergeben würde.⁵⁰⁸ Kann der Steuerpflichtige wiederum anhand eines Gutachtens des örtlich zuständigen Gutachterausschusses bzw. eines Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken oder aufgrund der Veräußerung des zu bewertenden Grundstücks innerhalb eines Zeitfensters von zwölf Monaten vor bzw. nach dem Besteuerungszeitpunkt nachweisen, dass der gemeine Wert des bebauten Grundstücks niedriger als der anhand des Bodenrichtwerts ermittelte Wert ist, so gilt der niedrigere gemeine Wert als Grundbesitzwert.⁵⁰⁹

⁵⁰² Der BFH erkennt bei unveränderten Wertverhältnissen auch einen Verkaufserlös nach drei Jahren noch an. Vgl. BFH-Urteil v. 02.07.2004, II R 55/01, BStBl. 2004 II, S. 704 (703).

⁵⁰³ Hierbei ist zu beachten, dass es die Finanzverwaltung zulässt, dass Nießbrauchs- und andere Nutzungsrechte wertmindernd bei der Ermittlung des gemeinen Werts berücksichtigt werden dürfen. Vgl. gleich lautende Ländererlasse v. 01.03.2004, 3 – S 3014/19, in: BStBl. 2004 I, S. 272 (272); a.A. BFH-Urteil v. 08.10.2003, II R 27/02, BStBl. 2004 II, S. 180 (179).

⁵⁰⁴ Vgl. § 138 Abs. 4 BewG n.F., § 145 Abs. 3 S. 3 BewG a.F.; R 163 ErbStR; m.w.N. BFH-Beschluss v. 12.01.2006, II B 59/05, BFH/NV 2006, S. 920 (920).

⁵⁰⁵ Bis zum 31.12.2006 wurde die im Durchschnitt der vergangenen drei Jahre erzielte Jahresnettokaltmiete angesetzt. Durch das JStG 2007 wurde § 138 Abs. 1 sowie § 146 Abs. 2 BewG geändert.

⁵⁰⁶ Statt der vereinbarten Miete ist in bestimmten Fällen die sog. übliche Miete anzusetzen. Vgl. § 146 Abs. 3 ErbStG, R 171 f. ErbStR. Neben der bisherigen Voraussetzung ist eine weitere, die 20%ige Abweichung zur Jahresmiete, für den Ansatz der üblichen Miete hinzugekommen. Da die Abweichung in beiden Richtungen gilt, hat sie in der Praxis insbesondere im Rahmen von Betriebsauspaltungsfällen bei erhöhten Mietzahlungsvereinbarungen eine positive Auswirkung. Vgl. Moench, Dietmar: Ein Geschenk für die Praxis: Die „Zwischenreform“ der erbschaftsteuerlichen Bewertung durch das JStG 2007, in: ZEV 2007, S. 14.

⁵⁰⁷ Vgl. ausführlich R 166-175 ErbStR.

⁵⁰⁸ Vgl. R 176 ErbStG; BHF-Beschluss v. 29.07.2004, II B 45/03, BFH/NV 2005, S. 16, II.2.c.

⁵⁰⁹ Vgl. § 138 Abs. 4 BewG n.F., bisher § 146 Abs. 7 BewG a.F.; R 177 ErbStR; m.w.N. BFH-Beschluss v. 12.01.2006, II B 59/05, BFH/NV 2006, S. 920 (920); BFH-Beschluss v. 14.12.2005, II R 7/04, BFH/NV 2006, S. 1259, Tz. II.2 (1259); BFH-Beschluss v. 04.04.2005, II B 43/04, BFH/NV 2005, S. 1237, Tz. II.2.b.

3.2.1.2.3 Bewertung bebauter Gewergrundstücke

Wurden auf einem Grundstück insbesondere Gebäude zur Durchführung bestimmter Fertigungsverfahren, zur Spezialnutzung oder zur Aufnahme bestimmter technischer Einrichtungen errichtet und ist hierzu eine übliche Miete nicht ermittelbar,⁵¹⁰ so wird gem. § 147 BewG das bebaute Grundstück nicht im Rahmen des Ertragswertverfahrens sondern durch getrennte Wertermittlung des reinen Grund und Bodens sowie des Gebäudes bewertet.

Der Wert des reinen Grund und Bodens errechnet sich wiederum gem. § 145 Abs. 3 BewG n.F. durch Multiplikation der Grundstücksfläche mit dem im Besteuerungszeitpunkt zuletzt festgestellten Bodenrichtwert, vermindert um einen nunmehr 30%igen Abschlag. Zum Wert des Grund und Bodens wird dann der ertragsteuerliche Wert des Gebäudes im Besteuerungszeitpunkt addiert. Soweit der Steuerpflichtige wiederum gem. § 138 Abs. 4 BewG n.F.⁵¹¹ den niedrigeren gemeinen Wert für das Betriebsgrundstück nachweist, gilt der niedrigere gemeine Wert als Grundbesitzwert.⁵¹²

3.2.1.3 Bewertung eines inländischen Einzelunternehmens sowie von Anteilen an inländischen Personengesellschaften

Der Bewertungsgrundsatz gemeiner Wert i.S.d. § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 9 BewG wird für die Bewertung von Betriebsvermögen gem. § 12 Abs. 5 ErbStG durchbrochen. Für den Umfang und die Bewertung des Betriebsvermögen sind unter entsprechender Anwendung der bewertungsrechtlichen Vorschriften für Betriebsvermögen i.S.d. §§ 95 bis 109 BewG die Verhältnisse zum Entstehungszeitpunkt der Erbschaft- und Schenkungssteuer i.S.d. § 9 BewG maßgebend.

Obwohl es sich bei der wirtschaftlichen Einheit Betriebsvermögen um den eigentlichen Zuwendungsgegenstand handelt, wird nicht unmittelbar ein Gesamtwert ermittelt, sondern zunächst die jeweiligen zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter einzeln bewertet. Der Gesamtwert des Betriebsvermögens ergibt sich gem. § 12 Abs. 5 ErbStG i.V.m. § 98a BewG erst durch die der Einzelbewertung folgenden Saldierung des betrieblichen Aktiv- und Passivvermögens.⁵¹³

⁵¹⁰ Vgl. im Einzelnen R 178 Abs. 1 u. 2 ErbStR.

⁵¹¹ Bis zum 31.12.2006 konnte nur beim Grund und Boden ein niedrigerer gemeiner Wert nachgewiesen werden. Vgl. § 147 Abs. 2 S. 1 i.V.m. § 145 Abs. 3 S. 3 BewG a.F.; R 179 Abs. 2 S. 3 u. Abs. 5 S. 2 ErbStR.

⁵¹² Vgl. R 179 ErbStR.

⁵¹³ Vgl. Gebel, Dieter in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 12, Rz. 724.

Das bewertungsrechtliche Betriebsvermögen umfasst gem. § 95 Abs. 1 und § 96 BewG alle Wirtschaftsgüter, die bei der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung zum Betriebsvermögen i.S.d. § 15 Abs. 1 und 2 EStG sowie i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören.⁵¹⁴ Hierbei zählen Betriebsgrundstücke nur insoweit zum Betriebsvermögen, als sie die Voraussetzungen des § 99 Abs. 2 S. 1 bis 3 BewG erfüllen.⁵¹⁵ Rücklagen⁵¹⁶ können gem. § 103 Abs. 3 BewG nicht von der Summe der betrieblichen Vermögensgegenstände abgezogen werden. Betriebsschulden sind gem. § 103 Abs. 1 BewG nur insoweit abzugsfähig, als sie mit dem bewertungsrechtlichen Betriebsvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.⁵¹⁷

Handelt es sich um eine Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 S. 2 EStG, gehört zum Umfang des bewertungsrechtlichen Betriebsvermögens gem. § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG auch etwaiges Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters.⁵¹⁸

Was den Ansatz der Höhe nach betrifft, so sind die Vermögensgegenstände und Schulden gem. § 109 BewG grundsätzlich mit den Steuerbilanzwerten bzw. ihren ertragsteuerlichen Werten zu bewerten. Abweichend zu dieser Bewertungsidentität für Betriebsvermögen, welche auch als verlängerte Maßgeblichkeit bezeichnet wird, sind insbesondere Betriebsgrundstücke mit dem Grundbesitzwert gem. § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. §§ 138 f., 145 bis 149 BewG und zum Betriebsvermögen gehörende Beteiligungen an Kapitalgesellschaften gem. § 12 Abs. 1, 2 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 1, 2 BewG mit dem Kurswert bzw. dem gemeinen Wert anzusetzen.⁵¹⁹

Besitzt das Einzelunternehmen oder die Personengesellschaft zum Bewertungsstichtag ausländisches Vermögen in Form von Grundstücken, Beteiligungen oder sonstigen Wirtschaftsgütern, ist dieses entsprechend dem Einzelbewertungsgrundsatz einzeln zu bewerten. Ausländische Grundstücke sind gem. § 12 Abs. 6 ErbStG i.V.m. § 31 i.V.m. § 9 BewG mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Bei Beteiligungen an ausländischen börsennotierten Kapitalgesellschaften ist, falls keine Werte aus dem inländischen Bankenverkehr vorliegen, für die Ermittlung des gemeinen Werts auf

⁵¹⁴ Vgl. ausführlich R 114 ErbStR.

⁵¹⁵ Vgl. auch R 117 ErbStR.

⁵¹⁶ Hierzu zählen insbesondere die § 6b-, § 7g-Rücklage und die Ersatzbeschaffungsrücklage.

⁵¹⁷ Der Gewinnanspruch eines beherrschenden Gesellschafters ist gem. § 103 Abs. 2 BewG nicht berücksichtigt und die Pensionsverpflichtungen nur im Rahmen des § 104 BewG. Vgl. ausführlich zu einzelnen Abzugspositionen, R 118-121 ErbStR.

⁵¹⁸ Vgl. ausführlich R 115-116 ErbStR und Gliederungspunkt 3.1.1.1.2.

⁵¹⁹ Vgl. im Einzelnen R 122 und R 123 ErbStR.

Kurse des Emissionslandes zurückzugreifen.⁵²⁰ Liegt keine Börsennotierung vor, erfolgt eine Schätzung des gemeinen Werts der Kapitalgesellschaftsanteile i.S.d. § 12 Abs. 2 ErbStG.⁵²¹ Für das ausländische Betriebsvermögen ist wie für inländisches Betriebsvermögen der Gesamt- bzw. Reinwert als Saldo aus dem ausländischen Aktiv- und Passivvermögen zu bilden. Hinsichtlich der Zuordnung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden zum inländischen bzw. ausländischen Betriebsteil hält GEBEL in Rückgriff auf die Regelungen in Abschn. 24 Abs. 5 der Vermögensteuerrichtlinie (VStR 1993/1995) neben der getrennten Bewertung als direkte Wertermittlungsmethode auch eine Zerlegung des insgesamt für das in- und ausländische Betriebsvermögen ermittelten Gesamtwerts im Verhältnis der Umsätze, Löhne oder anderer Maßstäbe als indirekte Wertermittlungsmethode für anwendbar.⁵²² Aus Vereinfachungsgründen lässt die Finanzverwaltung den Ansatz zu Steuerbilanzwerten nicht nur für ausländisches Betriebsvermögen, sondern auch für Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften und ausländischen Grundstücken unter dem Vorbehalt angemessener Ergebnisse zu.⁵²³

Da für den Bestand und die Bewertung des Betriebsvermögens gem. § 12 Abs. 5 ErbStG die Verhältnisse zum Bewertungsstichtag maßgebend sind, hat das Einzelunternehmen bzw. die Personengesellschaft zu diesem Zeitpunkt eine Steuerbilanz zu erstellen. Weicht der Bilanzstichtag vom Zeitpunkt der Steuerentstehung ab, so lässt die Finanzverwaltung eine Ableitung des Reinwerts des Betriebsvermögens durch Korrektur der Bestands- und Wertveränderungen zwischen Steuerentstehungszeitpunkt und Bilanzstichtag aus der letzten vor dem Bewertungsstichtag erstellten Steuerbilanz zu.⁵²⁴

3.2.1.4 Bewertung von Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften

Bei der Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland haben, ist anhand der folgenden Prüfreihefolge vorzugehen.

⁵²⁰ Vgl. R 95 Abs. 4 ErbStR.

⁵²¹ Vgl. R 39 Abs. 1 S. 2 ErbStR. Zum Verfahren der Schätzung i.S.d. § 12 Abs. 2 ErbStG; vgl. Gliederungspunkt 3.2.1.4.

⁵²² Vgl. Gebel, Dieter in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 12, Rz. 942 f.; ähnlich Jorde, Thomas / Schneider, Norbert / Kolken: Berücksichtigung von Auslandsvermögen in der Erbschaftsteuer, in: WPg 2004, S. 121, wobei unter der indirekten Methode die getrennte Bewertung des in- und ausländischen Vermögens verstanden wird.

⁵²³ Vgl. Jorde, Thomas / Schneider, Norbert / Kolken: a.a.O., S. 122; R 39 Abs. 1 S. 2 ErbStR.

⁵²⁴ Dies gilt nicht für Anteile an Kapitalgesellschaften und für Grundstücke, da deren Wert gem. § 12 Abs. 5 i.V.m. Abs. 2 und 3 ErbStG jeweils direkt zum Steuerentstehungszeitpunkt zu ermitteln ist. Im Übrigen; vgl. R 39 Abs. 2, R 40 Abs. 1, 2 ErbStR.

Zunächst ist zu prüfen, ob es sich um an einer deutschen Börse notierte Anteile an einer Kapitalgesellschaft handelt, welche gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 1 BewG mit dem niedrigsten Stichtagskurs zum Steuerentstehungszeitpunkt anzusetzen sind.⁵²⁵

Werden die Kapitalgesellschaftsanteile nicht an der Börse gehandelt, so findet der gemeine Wert als Bewertungsgrundsatz gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 2 S. 1 i.V.m. § 9 BewG Anwendung. Sofern möglich ist dieser gemeine Wert in einem zweiten Schritt aus Verkäufen, die innerhalb eines Jahres getätigt wurden, gem. § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 2 S. 2 1. HS BewG abzuleiten.⁵²⁶

Liegen weder Anteile einer börsennotierten Aktiengesellschaft noch Anteilsveräußerungen innerhalb eines Jahres vor, muss der gemeine Wert der Kapitalgesellschaft als letzte Möglichkeit für die überwiegenden Zahl der Fälle in der Praxis gem. § 12 Abs. 1 und 2 ErbStG i.V.m. § 11 Abs. 2 S. 2 2. HS ErbStG anhand des Vermögens und der Ertragsaussichten im Steuerentstehungszeitpunkt geschätzt werden. Dieses als Stuttgarter Verfahren bezeichnete, nicht gesetzlich verankerte Regelbewertungsverfahren⁵²⁷ für nichtnotierte Anteile an Kapitalgesellschaften ist ausführlich in den Erbschaftsteuerrichtlinien geregelt.⁵²⁸ Hierzu müssen zunächst der Vermögenswert und der Ertragshundertsatz auf Basis des Grund- bzw. Stammkapitals der Kapitalgesellschaft berechnet werden. Bei der anschließenden Ermittlung des auf den entsprechenden, übertragenen Nennwert der Anteile anzuwendenden Hundertsatzes des gemeinen Werts, wird eine Vergleichsrechnung eines potentiellen Erwerbers der Kapitalgesellschaft angestellt. Hierbei wird von der Finanzverwaltung unterstellt, dass dieser Erwerber genau den Kaufpreis als gemeinen Wert bereit ist zu bezahlen, der sich bei einem fünfjährigen Planungshorizont als Mehr- oder Minderwert zum reinen Vermögenswert der Kapitalgesellschaft ergibt, indem der zu ermittelnde Ertragshundertsatz der

⁵²⁵ Vgl. BFH-Urteil v. 21.02.1990, II R 78/86, BStBl. 1990 II, S. 490 (490); R 95 Abs. 1 ErbStR.

⁵²⁶ Die Veräußerung muss vor dem Bewertungsstichtag im gewöhnlichen Geschäftsverkehr stattgefunden haben, wobei der Vertragsabschluss auch noch nach dem Stichtag liegen darf und es darf sich nicht um einen Zwerganteil gehandelt haben. Vgl. BFH-Beschluss v. 22.08.2002, II B 170/01, BFH/NV 2003, S. 11, Tz. II.1; BFH-Urteil v. 30.03.1994, II R 101/90, BStBl. 1994 II, S. 504 (503); BFH-Urteil v. 02.11.1988, II R 52/85, BStBl. 1989 II, S. 81 (80); BFH-Urteil v. 05.03.1986, II R 232/82, BStBl. 1986 II, S. 592 f. (591); R 95 Abs. 2 und 3 ErbStR.

⁵²⁷ Vgl. m.w.N. BFH-Urteil v. 12.07.2006, II R 75/04, BStBl. 2006 II, S. 704, Tz. II.2.a).

⁵²⁸ Vgl. R 97-108 ErbStR. Neben Zu- und Abschlägen beim Ertragshundertsatz und dem Hundertsatz des gemeinen Werts bei der sog. in der Arbeit näher dargestellten Regelbewertung gem. R 97-100 ErbStR ist die Bewertung von Anteilen bei fehlendem Einfluss auf die Geschäftsleitung, bei Neugründungen, bei Beteiligungsbesitz, bei ungleichen Rechten und bei Eigenanteilen sowie von Anteilen an Organ-, Liquidations-, Komplementärgesellschaften und gemeinnützigen Kapitalgesellschaften gesondert in R 101-108 ErbStR geregelt, auf die im Rahmen der Arbeit nicht näher eingegangen wird.

Kapitalgesellschaft mit dem Alternativzinssatz des Erwerbers i.H.v. 9 % saldiert wird.⁵²⁹

Bei der Ermittlung des Vermögenswerts kann im Wesentlichen auf die Ausführungen zur Bewertung des Betriebsvermögens bei Personengesellschaften in Gliederungspunkt 3.2.1.3 verwiesen werden. Im Gegensatz zur Bewertung des Betriebsvermögens von Personengesellschaften, darf bei der Ermittlung des Vermögenswerts von Kapitalgesellschaften ein Geschäfts- oder Firmenwert sowie firmenwertähnliche Wirtschaftsgüter gem. § 12 Abs. 2 ErbStG nicht berücksichtigt werden. Gehören zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft Anteile an ausländischen Kapitalgesellschaften, ausländischer Grundbesitz oder ausländisches Betriebsvermögen müsste zwar gem. § 12 Abs. 2 i.V.m. Abs. 6 ErbStG der gemeine Wert gem. § 9 ErbStG beim Vermögenswert angesetzt werden. Die Finanzverwaltung lässt aber wie bei Einzelunternehmen und Anteilen an Personengesellschaften auch einen Ansatz mit den Steuerbilanzwerten zu, sofern dies nicht zu unangemessenen Ergebnissen führt.⁵³⁰

Ebenso wie bei der Ermittlung des schenkungsteuerlichen Werts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften muss für die Ermittlung des Vermögenswerts zum Steuerentstehungszeitpunkt nicht zwingend eine Zwischenbilanz bei der Kapitalgesellschaft erstellt werden. Weicht der Steuerentstehungszeitpunkt vom Bilanzstichtag der Kapitalgesellschaft ab, lässt die Finanzverwaltung eine Wertableitung durch vereinfachte Korrektur der Veränderungen in Bezug auf Vermögen und Ertrag zwischen letztem Bilanzstichtag und Besteuerungszeitpunkt zu.⁵³¹

Im Gegensatz zur Bewertung des Betriebsvermögens von Personengesellschaften muss bei Kapitalgesellschaften zusätzlich noch der Ertragshundertsatz ermittelt werden. Dieser voraussichtlich zukünftig erzielbare Jahresertrag wird als gewichteter⁵³² Durchschnittsertrag aus den vergangenen drei abgeschlossenen⁵³³ Wirtschaftsjahren der Kapitalgesellschaft abgeleitet. Als Ausgangsgröße dient hierzu das zu versteuernde Einkommen i.S.d. §§ 7 und 8 KStG, welches um außerordentliche Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben im Rahmen der Ermittlung des

⁵²⁹ Vgl. R 97, 100 ErbStR.

⁵³⁰ Vgl. Jorde, Thomas / Schneider, Norbert / Kolken: a.a.O., S. 122-124; R 98 Abs. 1 S. 2 ErbStR.

⁵³¹ Vgl. ausführlich hinsichtlich der einzelnen Korrekturposten R 98 Abs. 3 S. 2 ErbStR.

⁵³² Vgl. R 99 Abs. 3 ErbStR.

⁵³³ Das Betriebsergebnis des im Besteuerungszeitpunkt laufenden Wirtschaftsjahres bleibt unberücksichtigt. Vgl. BFH-Urteil v. 01.02.2007, II R 19/05, BStBl. 2007 II, S. 635, Tz. II.2.e).

zu versteuernden Einkommens nicht zu berücksichtigende steuerfreie Betriebs-einnahmen und damit zusammenhängende Betriebsaufgaben sowie um nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben korrigiert wird.⁵³⁴

3.2.1.5 Freibetrag und Bewertungsabschlag gem. § 13a ErbStG

Durch das Standortsicherungsgesetz⁵³⁵ wurde erstmals eine Freibetragsregelung für inländisches Betriebsvermögen i.S.d. § 12 Abs. 5 ErbStG in das damals noch geltende ErbStG 1974⁵³⁶ mit Wirkung ab dem 01.01.1994 in § 13 Abs. 2a ErbStG aufgenommen. Im ErbStG 1997⁵³⁷ wurde diese Begünstigung in § 13a ErbStG nicht nur auf inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen und Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften, sofern der Erblasser oder Schenker im Besteuerungszeitpunkt zu mindestens 25 % unmittelbar am Nennkapital beteiligt ist, ausgedehnt, sondern auch um einen Bewertungsabschlag erweitert.⁵³⁸ Während der nicht auf weitere steuerpflichtige Vorgänge übertragbare Freibetrag i.H.v. 225.000 € gem. § 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG nur alle 10 Jahre und nur insgesamt bei Vermögensübergängen vom gleichen Überträger in Anspruch genommen werden kann, gilt der auf den verbleibenden Wertansatz anzuwendende Bewertungsabschlag i.H.v. 35% gem. § 13a Abs. 2 ErbStG ohne zeitliche Einschränkung.⁵³⁹

Zu beachten ist, dass die Vergünstigungen des § 13a ErbStG nur dann Anwendung finden, wenn das übertragene Vermögen nicht erst beim Bedachten, sondern bereits beim Überträger die Voraussetzung des begünstigten Vermögens erfüllt.⁵⁴⁰ Die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter oder ausschließlich des gesamten Sonderbetriebsvermögens werden von § 13a Abs. 4 Nr. 1 ErbStG nicht erfasst und stellen damit isoliert betrachtet kein begünstigtes Vermögen dar.⁵⁴¹

Um missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern, sieht § 13a Abs. 5 ErbStG einen fünfjährigen Nachbesteuerungsvorbehalt (sog. Behaltensfrist) u.a. für den Fall der Betriebsveräußerung, -aufgabe, Entnahme wesentlicher Betriebsgrundlagen und der

⁵³⁴ Vgl. hinsichtlich der einzelnen Abzugs- und Hinzurechnungsbeträge R 99 Abs. 1 S. 5 ErbStR.

⁵³⁵ Vgl. Standortsicherungsgesetz v. 13.09.1993, BGBl. 1993 I, S. 1596.

⁵³⁶ Vgl. BGBl. 1974 I, S. 933.

⁵³⁷ Vgl. JStG 1997 v. 20.12.1996, BGBl. 1996 I, S. 2049.

⁵³⁸ Vgl. ausführlich zu historischen Entwicklung; Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 13a, Rz. 1f.

⁵³⁹ Vgl. Meincke, Jens: Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz ..., a.a.O., zu § 13a, Rz. 5 f., 8-14.

⁵⁴⁰ Vgl. m.w.N. BFH-Urteil v. 14.02.2007, II R 69/05, BStBl. 2007 II, S. 443, Tz. II.1; ebenso BFH-Beschluss v. 14.11.2005, II B 51/05, BFH/NV 2006, S. 305, Tz. II.2 (305).

⁵⁴¹ Vgl. m.w.N. BFH-Beschluss v. 14.11.2005, II B 51/05, BFH/NV 2006, S. 305, Tz. II.3 (305).

Überentnahme vor, mit der Folge, dass rückwirkend der Freibetrag und der Bewertungsabschlag insgesamt wegfallen.

Zwar gelten die Begünstigungen des § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG nur für inländisches land- und forstwirtschaftliches sowie betriebliches Vermögen i.S.d. § 13a Abs. 4 ErbStG. Sie sind aber nicht nur für steuerpflichtige Vorgänge unbeschränkt Schenkungssteuerpflichtiger, sondern gem. § 13a Abs. 7 ErbStG auch für beschränkt Schenkungssteuerpflichtige anwendbar.

In seinem Beschluss zum Verfahrensbeitritt des BMF vom 24.10.2001 hatte der BFH u.a. erstmals die durch das ErbStG 1997 neu gefasste Begünstigungsvorschrift des § 13a ErbStG für Produktivvermögen unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen.⁵⁴² In seinem nach der Aufforderung an das BMF zum Verfahrensbeitritt ergangenen Beschluss vom 22.05.2002 hat der BFH seine verfassungsrechtlichen Bedenken weiter ausgeführt und beschlossen, die Frage dem BVerfG zur Entscheidung vorzulegen.⁵⁴³ Der erste Senat des BVerfG hat jedoch in seinem Beschluss vom 07.11.2006 explizit offen gelassen, ob die Begünstigungstatbestände des § 13a ErbStG den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen.⁵⁴⁴ Auch in der Literatur ist die Auffassung nicht einheitlich. Bei genauerer Untersuchung werden jedoch verfassungrechtliche Bedenken gegen die Vorschrift des § 13a ErbStG abgelehnt.⁵⁴⁵

Somit bleibt für die anstehende Gesetzesänderung ungeklärt, in welcher Form und in welchem Umfang das BVerfG in einem zweiten Schritt nach der maßgeblich nach dem gemeinen Wert zu erfolgenden Wertermittlung des übertragenen Vermögens eine Verschonungsregelung beim Erwerb bestimmter Vermögensgegenstände für mit der Verfassung vereinbar hält.⁵⁴⁶ Aus europarechtlicher Sicht vertritt die h.M. die Auffassung, dass die Vorschrift weder mit der Kapitalverkehrsfreiheit noch mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist.⁵⁴⁷ Diese Auffassung kann sich nunmehr auch auf die EuGH-Entscheidung vom 25.10.2007 in der Rechtssache „Maria Geurts, Dennis

⁵⁴² Vgl. ausführlich m.w.N. BFH-Beschluss v. 24.10.2001, II R 61/99, BStBl. 2001 II, S. 836 f. (834).

⁵⁴³ Vgl. ausführlich m.w.N. BFH-Beschluss v. 22.05.2002, II R 61/99, BStBl. 2002 II, S. 603-605, 608 f., 611 f. (598).

⁵⁴⁴ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, DStR 2007, S. 244, Tz. 134 f. (235).

⁵⁴⁵ Vgl. Löhle, Annette: Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und -grenzen bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen, Tübingen 2001, S. 112 f.; a.A. Weinmann, Norbert: Steuerbefreiung für den Erwerb von Betriebsvermögen im ErbStG durch das Standortsicherungsgesetz, in: DStR 1993, S. 1237 f.

⁵⁴⁶ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, DStR 2007, S. 251, Tz. 200 f. (235).

⁵⁴⁷ Vgl. ausführlich m.w.N. Löhle, Annette: a.a.O., S. 129-137; Dautzenberg, Nobert / Brüggemann, Alexander: EG-Vertrag und deutsche Erbschaftsteuer – Überlegungen zum deutschen Erbschaftsteuergesetz, insbesondere zum Betriebsvermögensfreibetrag, in: BB 1997, S. 129 f.

Vogten“ stützen, welche zu einer ähnlichen Begünstigungsregelung im belgischen Recht ergangen ist.⁵⁴⁸ Der EuGH kommt in seiner Urteilsbegründung zum Ergebnis, dass die belgische Begünstigungsvorschrift für Betriebsvermögen unter der Voraussetzung sowohl einer Mindestbeteiligung als auch einer Mindestbeschäftigungsanzahl bestimmter Mitarbeiter gegen die Niederlassungsfreiheit i.S.d. Art. 43 EG verstößt, da keine zwingenden Gründe des Allgemeininteresses eine Begünstigung in dieser Form rechtfertigen. Denn die vorgetragenen Gründe, den Fortbestand kleinerer und mittlerer Unternehmen sowie die Aufrechterhaltung der Beschäftigung durch die Entlastung bei Erbschaftsteuer zu sichern, treffen nicht nur auf die nach der belgischen Vorschrift begünstigten Unternehmen, sondern auch auf alle anderen Unternehmen in den EU-Mitgliedstaaten zu.⁵⁴⁹ Die Besonderheit im entschiedenen Sachverhalt liegt darin, dass es sich bei der belgischen Befreiungsvorschrift nicht um eine offensichtliche, sondern eine mittelbare Diskriminierung handelte.⁵⁵⁰ Eine Prüfung des Verstosses gegen die Kapitalverkehrsfreiheit i.S.d. Art. 56 bis 58 EG hat der EuGH mit der Begründung abgelehnt, dass derartige Auswirkungen die unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit wären.⁵⁵¹ Wie die weiteren Ausführungen noch zeigen werden, scheint der Gesetzgeber die Neufassung der Begünstigungsregelung für Betriebsvermögen europarechtskonform gestalten zu wollen.⁵⁵² Neben dem EuGH-Urteil sollte hinsichtlich einer geplanten Begünstigungsregelung auch die Auffassung der Generalanwältin KOKOTT in ihren Schlussanträgen beachtet werden, welche in der belgischen Regelung eine durch die EU-Kommission genehmigungspflichtige staatliche Beihilfe gesehen hat.⁵⁵³

⁵⁴⁸ Vgl. EuGH-Urteil v. 25.10.2007, C-464/05, „Maria Geurts, Dennis Vogten“ unter: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>.

⁵⁴⁹ Vgl. EuGH-Urteil v. 25.10.2007, C-464/05, „Maria Geurts, Dennis Vogten“ unter: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>, Rz. 14-28.

⁵⁵⁰ Vgl. Gottschalk, Paul: Befreiung einer Familiengesellschaft von der Erbschaftsteuer bei Beschäftigung einer bestimmten Zahl von Arbeitnehmern in einer Region eines Mitgliedstaats, in: ZEV 2008, S. 94; EuGH-Urteil v. 25.10.2007, C-464/05, „Maria Geurts, Dennis Vogten“ unter: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>, Rz. 22.

⁵⁵¹ Vgl. EuGH-Urteil v. 25.10.2007, C-464/05, „Maria Geurts, Dennis Vogten“, unter: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>, Tz. 16.

⁵⁵² Vgl. Gliederungspunkt 3.2.1.10.3; Gottschalk, Paul: Befreiung ..., a.a.O., in: ZEV 2008, S. 94.

⁵⁵³ Vgl. Kokott, Juliane: Schlussanträgen in Rs. C-464/05 „Maria Geurts, Dennis Vogten“ v. 15.02.2007, unter: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>, Tz. 45-50; ebenso Chlepas, Christina: EuGH: Erbschaftsteuerrechtliche Begünstigung für Betriebsvermögen in Belgien europarechtswidrig, in: BBEV-News v. 18.02.2008, unter: <http://www3.nwbxpert-erbenundvermoegen.de>; NWB DokID: NAAC-70705, Punkt III; a.A. Gottschalk, Paul: Befreiung ..., a.a.O., S. 94.

3.2.1.6 Bewertung von Auslandsvermögen

Wie die obigen Ausführungen bereits teilweise gezeigt haben, gilt für ausländisches Betriebsvermögen, Anteile an ausländischen Personen- und Kapitalgesellschaften und für die im Ausland gelegenen Grundstücke gem. § 12 Abs. 6 ErbStG grundsätzlich der Ansatz mit dem im Besteuerungszeitpunkt nach den Verhältnissen im ausländischen Staat festgestellten gemeinen Wert i.S.d. §§ 9, 31 BewG.

Wird Auslandsvermögen im Betriebsvermögen gehalten, lässt die Finanzverwaltung den Ansatz mit den Steuerbilanzwerten zu, sofern es nicht zu einem unangemessenen Ergebnis im Einzelfall führt.⁵⁵⁴

Von dem mit Wirkung zum 01.01.2007 deutlich weiter gefassten Anwendungsbereich für die gesonderte Wertfeststellung wird gem. § 151 Abs. 4 BewG n.F. das Auslandsvermögen explizit ausgenommen.⁵⁵⁵

3.2.1.6.1 Verfassungsrechtliche Bedenken

Sowohl dem BVerfG-Beschluss vom 22.06.1995⁵⁵⁶ als auch dem BVerfG-Beschluss vom 07.11.2006⁵⁵⁷ lagen reine Inlandssachverhalte zu Grunde. Zwar weist zumindest der Vorlagebeschluss des BFH vom 22.05.2002 darauf hin, dass neben gewissem inländischen Vermögen insbesondere auch das Auslandsvermögen der Regelerbewertung mit dem gemeinen Wert unterliegt.⁵⁵⁸ Das BVerfG hingegen äußert sich in seinem Beschluss vom 09.11.2006 nur zur Ungleichbehandlung inländischen Vermögens. Die Vorschrift des § 12 Abs. 6 ErbStG wird nicht explizit erwähnt.⁵⁵⁹

Lediglich dem Beschluss des BFH vom 10.03.2005 lag die Frage der Bewertung eines im Ausland belegenen Grundstücks zu Grunde. Da sich jedoch der Sachverhalt noch vor Ende 1995 ereignete, lehnte der zweite Senat des BFH auf der Grundlage des BVerfG-Beschlusses vom 22.06.1995 eine Aussetzung der Vollziehung (AdV) wegen Verstosses gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG in Bezug auf die unterschiedliche Bewertung von in- und ausländischem Vermögen mit der Begründung ab, das Gesetz sei laut BVerfG-Beschluss bis zum 31.12.1995 weiterhin anzuwenden.⁵⁶⁰

⁵⁵⁴ Vgl. R 39 Abs. 1 S. 2, R 98 Abs. 1 S. 2 ErbStR; Jorde, Thomas / Schneider, Norbert / Kolken: a.a.O., S. 122.

⁵⁵⁵ Vgl. Moench, Dietmar: Ein Geschenk ..., a.a.O., S. 15.

⁵⁵⁶ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 22.06.1995, 2 BvR 552/91, BStBl. 1995 II, S. 671 (671).

⁵⁵⁷ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, DStR 2007, S. 235 (235).

⁵⁵⁸ Vgl. BFH-Beschluss v. 22.05.2002, II R 61/99, BStBl. 2002 II, S. 599 (598).

⁵⁵⁹ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, DStR 2007, S. 236, Tz. 5 (235).

⁵⁶⁰ Vgl. BFH-Beschluss v. 10.03.2005, II B 120/04, BStBl. 2005 II, S. 371 (370); in Bezug auf die ähnliche Regelung in der VSt, BFH-Urteil v. 08.12.1972, III R 6/72, BStBl. 1973 II, S. 202, Tz. 3 (202). Kritisch zur

Nachdem das BVerfG im Beschluss vom 09.11.2006 die gesetzliche Regelung zur Bewertung wesentlicher Gruppen von Vermögensgegenstände⁵⁶¹ nicht für nichtig, sondern lediglich für mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG für unvereinbar hält, und den Gesetzgeber aufgefordert hat, bei der Neufassung der Bewertungsvorschriften zukünftig zu „gewährleisten [...], dass alle Vermögensgegenstände in einem Annäherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden“,⁵⁶² ist damit auch einer Verfassungsbeschwerde wegen Verstosses gegen den Gleichheitsgrundsatz in Bezug auf die unterschiedliche Bewertung von in- und ausländischem Vermögen für die Rechtslage nach dem 31.12.1995 m.E. die Begründungsgrundlage entzogen. Hinsichtlich der gesetzlichen Neuregelung bleibt abzuwarten, wie der Gesetzgeber die Annäherung an den gemeinen Wert für bestimmte inländische Vermögensgruppe gewährleisten wird.

3.2.1.6.2 Europarechtliche Bedenken

Im Bereich Erbschaftsteuer gibt es bisher insgesamt vier Entscheidungen des EuGH, denen jeweils Erbfälle zu Grunde lagen.⁵⁶³ Die aus Bewertungsgesichtspunkten im Hinblick auf Auslandsvermögen relevanten Entscheidungen sind vom EuGH am 25.10.2007 (Rs. „Maria Geurts, Dennis Vogten“) und 17.01.2008 (Rs. „Theodor Jäger“) gefällt worden.⁵⁶⁴

Im Rahmen der Rechtssache „Maria Geurts, Dennis Vogten“ ging es ausschließlich um eine Begünstigungsvorschrift nach belgischem Recht bei der Übertragung von bestimmtem Unternehmensvermögen.⁵⁶⁵

In der Rechtssache „Theodor Jäger“ standen sowohl die Bewertungsvorschrift als auch die Begünstigungsvorschrift im Mittelpunkt der Entscheidung.⁵⁶⁶ Mit Beschluss

Rechtslage nach dem 31.12.1995; Viskorf, Hermann-Ulrich: Anmerkung zum BFH-Beschluss v. 10.03.2005, II B 120/04, in: INF 2005, S. 482.

⁵⁶¹ Hierunter fallen das Betriebsvermögen, das Grundvermögen, Anteile an Kapitalgesellschaften sowie land- und forstwirtschaftliche Betriebe.

⁵⁶² BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, DSrR 2007, S. 236, Tz. 200 (235).

⁵⁶³ Vgl. EuGH-Urteil v. 17.01.2008, C-256/06, „Theodor Jäger“; EuGH-Urteil v. 25.10.2007, C-464/05, „Maria Geurts, Dennis Vogten“; EuGH-Urteil v. 23.02.2006, C-513/03, „van Hilten“; EuGH-Urteil v. 11.12.2003, C-364/01, „Barbier“, jeweils unter: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>.

⁵⁶⁴ Vgl. EuGH-Urteil v. 17.01.2008, C-256/06, „Theodor Jäger“, EuGH-Urteil v. 25.10.2007, C-464/05, „Maria Geurts, Dennis Vogten“, jeweils unter: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>; Gottschalk, Paul: Befreiung ..., a.a.O., S. 93; Gottschalk, Paul: Gemeinschaftswidrigkeit der höheren Bewertung und Besteuerung von ausländischem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, in: ZEV 2008, S. 91. Hinsichtlich der weitreichenden Konsequenzen aus dem EuGH-Urteil; vgl. Staudenmayer, Michael: Erbschaftsteuer – Bewertungsrecht behindert den Kapitalverkehr, in: Bank Lounge 2007, Nr. 17, S. 2; Brüggemann, Gerd: Führt der Vorlagebeschluss des BFH an den EuGH künftig zum Ansatz des Verkehrswerts?, in: ErbBstg 2006, S. 254, Tz. 3.

⁵⁶⁵ Vgl. Gliederungspunkt 3.2.1.5.

vom 11.04.2006 hatte der zweite Senat des BFH den EuGH um eine Vorabentscheidung in in der Rechtssache „Theodor Jäger“ ersucht.⁵⁶⁷ Es ging um die Frage, ob ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 56 Abs. 1 EG vorliegt, wenn inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen zum einen gem. § 12 Abs. 3 ErbStG i.V.m. §§ 140 bis 144 BewG und zum anderen unter Anwendung von § 13a ErbStG deutlich niedriger bewertet wird als ausländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen gem. § 12 Abs. 6 ErbStG i.V.m. §§ 9, 31 BewG.⁵⁶⁸ Zwar lag dem Vorabersuchen wiederum ein Erwerb von Todes wegen zu Grunde. Nach Auffassung des BFH ist der Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit jedoch nicht nur im Vorgriff auf einen zukünftigen Erwerb von Todes wegen, sondern auch auf eine zukünftige Schenkung unter Lebenden zu beachten.⁵⁶⁹

Kernfrage in diesem Verfahren ist, inwieweit sich der deutsche Gesetzgeber hinsichtlich der im Rahmen des JStG 1997 neu gefassten Bewertungsvorschriften auf den nationalen Steuervorbehalt i.S.d. Art. 58 Abs. 1 lit. a EG berufen kann, welche eigentlich nur gesetzliche Regelungen, die bereits vor dem 31.12.1993 galten,⁵⁷⁰ schützt. Denn in diesem Fall wäre ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit unerheblich.⁵⁷¹ Mit dieser europarechtlichen Frage musste sich der BFH bereits im Beschluss vom 10.03.2005 auseinandersetzen. Bei dem noch unter das ErbStG 1974 fallenden Sachverhalt aus dem Jahr 1995 kam der BFH zum Ergebnis, dass die unterschiedliche Bewertung von in- und ausländischem Grundbesitz nur deshalb nicht gegen die Kapitalverkehrsfreiheit i.S.d. Art. 56 Abs. 1 EG verstößt, da für die bereits vor dem 31.12.1993 bestehende Regelung des § 31 BewG der nationale Steuervorbehalt i.S.d. Art. 58 Abs. 1 EG greift. Auch in Bezug auf den Beschluss des BVerfG vom 22.06.1995 liegt seiner Ansicht nach keine willkürliche

⁵⁶⁶ Vgl. Gottschalk, Paul: Gemeinschaftswidrigkeit ..., a.a.O., S. 91; Jochum, Georg: Vereinbarkeit der höheren Besteuerung des Erwerbs ausländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mit Kapitalverkehrsfreiheit zweifelhaft, in: ZEV 2006, S. 467.

⁵⁶⁷ Vgl. BFH-Beschluss v. 11.04.2006, II R 35/05, BStBl. 2006 II, S. 627 (627). Zum Verfahrensablauf; vgl. Jochum, Georg: Vereinbarkeit ..., a.a.O., S. 466.

⁵⁶⁸ Laut Vorlagebeschluss des BFH wird im Rahmen des besonderen Bewertungsverfahrens für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen im Ergebnis durchschnittlich ein Wert i.H.v. 10% des gemeinen Werts erreicht. Darüber hinaus wird dieser Wert nach Abzug des Freibetrags nur noch zu 65% bzw. nach alter Rechtslage zu 60% gem. § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs berücksichtigt. Vgl. BFH-Beschluss v. 11.04.2006, II R 35/05, BStBl. 2006 II, S. 627 (627).

⁵⁶⁹ Vgl. BFH-Beschluss v. 11.04.2006, II R 35/05, BStBl. 2006 II, S. 629 (627); ebenso BFH-Beschluss v. 10.03.2005, II B 120/04, BStBl. 2005 II, S. 371 (370).

⁵⁷⁰ Vgl. Art. 57 Abs. 1 EG.

⁵⁷¹ Vgl. BFH-Beschluss v. 11.04.2006, II R 35/05, BStBl. 2006 II, S. 629 (627); Jochum, Georg: Vereinbarkeit ..., a.a.O., S. 467.

Diskriminierung bzw. keine verschleierte Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit i.S.d. Art. 58 Abs. 3 EG für die Regelungen bis zum 31.12.1995 vor.⁵⁷²

Zwar wurde in Bezug auf die im Rahmen des JStG 1997 neu eingeführten Bewertungsvorschriften i.S.d. §§ 138 bis 150 BewG teilweise auf unveränderte Regelungen im BewG nur verwiesen und in Bezug auf die Begünstigungen i.S.d. § 13a ErbStG 1997 die Vorgängerregelung des § 13 Abs. 2a ErbStG 1974 lediglich in der Anwendung um weiteres begünstigtes Vermögen erweitert sowie um einen Bewertungsabschlag ergänzt. Der BFH schließt in seinem Beschluss vom 11.04.2006 nunmehr aber m.E. zu Recht⁵⁷³ entgegen der Vorinstanz einen Rückgriff auf den nationalen Steuervorbehalt aus und sieht sowohl in der Regelung des § 31 BewG als auch des § 13a ErbStG einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.⁵⁷⁴

In seiner Urteilsbegründung kommt der EuGH in der Rechtssache „Theodor Jäger“ zunächst zum Ergebnis, dass es sich beim vorgelegten Sachverhalt nicht um einen reinen Inlandsfall handelt und somit die in Frage stehenden Vorschriften zur Bewertung des übertragenen in- und ausländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens unter dem Gesichtspunkt der Kapitalverkehrsfreiheit zu überprüfen sind.⁵⁷⁵ Nach Auffassung des EuGH liegt in den erheblich unterschiedlichen Wertansätzen des in- und ausländischen Vermögens eindeutig ein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vor, da es sich um eine offensichtliche⁵⁷⁶ Diskriminierung handelt, welche weder durch die Bestimmungen des EG-Vertrages als solchen noch objektiv durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt

⁵⁷² Vgl. BFH-Beschluss v. 10.03.2005, II B 120/04, BStBl. 2005 II, S. 371 f. (370); ebenso FG-Urteil Hessen v. 19.09.2006, 1 K 2193/05, EFG 2007, S. 138 f. (138).

⁵⁷³ Vgl. ebenso Jochum, Georg: Anmerkung zum BFH-Beschluss v. 10.03.2005, II B 120/04, in: ZEV 2006, S. 467; Viskorf, Hermann-Ulrich: Anmerkung ..., a.a.O., S. 482; Mössner, Manfred: Anmerkung zum FG-Urteil Rheinland-Pfalz v. 16.06.2005, 4 K 1951/04, in: ZEV 2006, S. 127; Dautzenberg, Norbert: Anmerkung zum EuGH-Urteil v. 11.12.2003, C-364/01, in: ZEV 2004, S. 79; Schnitger, Arne: Geltung der Grundfreiheiten im deutschen internationalen Erbschaftsteuerrecht, in: FR 2004, S. 190 f.

⁵⁷⁴ In der Regelung des § 31 BewG sieht der BFH nunmehr darüber hinaus auch eine verschleierte Beschränkung des Kapitalverkehrs i.S.d. Art. 58 Abs. 3 EG. Die Regelung des § 13a ErbStG hält das FG Rheinland-Pfalz hingegen aufgrund von Gemeinwohlverpflichtungen nicht für willkürlich i.S.d. Art. 58 Abs. 3 EG. Der BFH scheint diesem Argument wohl nicht zustimmen zu wollen. Vgl. ausführlich m.w.N. BFH-Beschluss v. 11.04.2006, II R 35/05, BStBl. 2006 II, S. 629 f. (627); FG-Urteil Rheinland-Pfalz v. 16.06.2005, 4 K 1951/04, EFG 2005, S. 1448 f. (1446). In seinem Beschluss vom 10.03.2005 hatte der BFH sich explizit nicht zu den gesetzlichen Regelungen nach dem 31.12.1995 geäußert. Vgl. BFH-Beschluss v. 10.03.2005, II B 120/04, BStBl. 2005 II, S. 372 (370).

⁵⁷⁵ Vgl. EuGH-Urteil v. 17.01.2008, C-256/06, „Theodor Jäger“, in: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>, Rz. 26-28.

⁵⁷⁶ Im Gegensatz zur mittelbaren Diskriminierung in der Rs. „Maria Geurts, Dennis Vogten“; vgl. Gottschalk, Paul: Befreiung ..., a.a.O., S. 94; EuGH-Urteil v. 25.10.2007, C-464/05, „Maria Geurts, Dennis Vogten“ unter: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>, Rz. 22; EuGH-Urteil v. 17.01.2008, C-256/06, „Theodor Jäger“, unter: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>, Rz. 33.

werden kann.⁵⁷⁷ Im Gegensatz zur deutschen Rechtsprechung hat der EuGH es nicht für erforderlich erachtet, im Einzelnen zu prüfen, ob die Bewertungsvorschriften bereits vor dem 31.12.2003 bestanden oder nicht. Denn nach seiner Auffassung ist der nationale Steuervorbehalt i.S.d. Art. 58 Abs. 1 lit. a EG sehr eng auszulegen und greift nur in nicht objektiv vergleichbaren Situationen, was aber nicht bereits dann grundsätzlich gegeben ist, wenn die nationale Steuervorschrift entweder nach dem Wohnort des Steuerpflichtigen oder nach dem Mitgliedstaat der Kapitalanlage unterscheidet.⁵⁷⁸ Eine willkürliche Diskriminierung i.S.d. Art. 58 Abs. 3 EG kann in dem sich anschließenden Prüfungsschritt nur dann ausgeschlossen werden, wenn die unterschiedliche Behandlung durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Der Gefährdung der Betriebsfortführung aufgrund der steuerlichen Belastung des Nachlasses sowie der Gefährdung der Aufrechterhaltung der Sozialgebundenheit sieht der EuGH sowohl inländische als auch ausländische Betriebe ausgesetzt. Dieses Argument rechtfertigt seiner Ansicht nach ebenso wenig einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses wie die praktischen Schwierigkeiten bei der Wertfeststellung ausländischen Vermögens nach den Bewertungsvorschriften für inländisches Vermögen.⁵⁷⁹

Wie die weiteren Ausführungen noch zeigen werden, scheint der Gesetzgeber die geplanten Änderungen des Erbschaft- und Schenkungssteuergesetzes zum Teil europarechtskonform gestalten zu wollen.⁵⁸⁰ Obwohl zwar eine verkehrswertnahe Bewertung vorgesehen ist, soll laut Aussage der Bundesregierung z.B. land- und forstwirtschaftliches Vermögen lediglich mit dem in etwa Viereinhalbfachen des bisherigen Werts angesetzt werden.⁵⁸¹ Da dies unter dem Gesichtspunkt eines bisherigen durchschnittlichen Wertansatzes von lediglich 10% des gemeinen Werts⁵⁸² ebensowenig dem Verkehrswert entsprechen würde, könnte hierin aus europarechtlichen Gesichtspunkten eine staatliche Beihilfe gesehen werden, die nach

⁵⁷⁷ Vgl. EuGH-Urteil v. 17.01.2008, C-256/06, „Theodor Jäger“, unter: <http://curia.europa.eu/juris/cgi-bin/form.pl?lang=de>, Rz. 39-44, 50-52. GOTTSCHALK sieht im Kern das Problem nicht in der unterschiedlichen Bewertung sondern in der unzureichenden Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer. Vgl. Gottschalk, Paul: Gemeinschaftswidrigkeit ..., a.a.O., S. 91. Zur Europarechtswidrigkeit des § 13a ErbStG nach der EuGH-Entscheidung C-364/01, Rs. „Barbier“, Vgl. Dautzenberg, Norbert: a.a.O., S. 79, Tz. 7.

⁵⁷⁸ Vgl. m.w.N. EuGH-Urteil v. 17.01.2008, C-256/06, „Theodor Jäger“, unter: <http://curia.europa.eu/juris/cgi-bin/form.pl?lang=de>, Rz. 39 f.; ebenso Jochum, Georg: Vereinbarkeit ..., a.a.O., S. 467.

⁵⁷⁹ Vgl. EuGH-Urteil v. 17.01.2008, C-256/06, „Theodor Jäger“, in: <http://curia.europa.eu/juris/cgi-bin/form.pl?lang=de>, Rz. 42-44; ebenso Jochum, Georg: Vereinbarkeit ..., a.a.O., S. 466 f.

⁵⁸⁰ Vgl. Gliederungspunkt 3.2.1.10.2.

⁵⁸¹ Vgl. Antwort der Bundesregierung auf eine kleine Anfrage der Linksfraktion; BT-Drs. 16/7677 v. 03.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/076/1607677.pdf>, zu Punkt 1.

⁵⁸² Vgl. BFH-Beschluss v. 11.04.2006, II R 35/05, BStBl. 2006 II, S. 627 (627).

Auffassung der Generalanwältin KOKOTT einer Genehmigung durch die EU-Kommission erfordern würde.⁵⁸³

3.2.1.7 Bewertung einer inländischen Betriebsstätte

Unterhält ein ausländisches Unternehmen im Inland eine Betriebsstätte, so bilden gem. § 97 Abs. 3 BewG alle Wirtschaftsgüter, die zum inländischen Betriebsvermögen i.S.d. § 121 Nr. 3 BewG zählen, einen Gewerbebetrieb. Für diesen Gewerbebetrieb gelten die in Gliederungspunkt 3.2.1.3 dargestellten, allgemeinen bewertungsrechtlichen Grundsätze für inländisches Betriebsvermögen entsprechend.

3.2.1.8 Bewertung von Belastungen

Für die Bewertung der Belastungen sind gem. § 12 Abs. 1 ErbStG die allgemeinen Bewertungsvorschriften i.S.d. §§ 9, 12 bis 16 BewG anzuwenden.

Neben dem allgemeinen Bewertungsgrundsatz i.S.d. § 9 BewG ist insbesondere für Kapitalschulden gem. § 12 BewG grundsätzlich die Bewertung zum Nennwert gesetzlich vorgeschrieben. Eine abweichende Bewertung vom Nennwert sieht die Finanzverwaltung insbesondere in den Fällen vor, in denen die Kapitalschulden entweder unverzinslich sind und ihre Laufzeit im Besteuerungszeitpunkt noch mehr als ein Jahr beträgt oder niedrig bzw. hoch verzinst sind und eine Kündigung innerhalb der nächsten vier Jahre ausgeschlossen ist. Bei der Berechnung des Gegenwartswerts im Besteuerungszeitpunkt sind hierbei noch die Tilgungsart⁵⁸⁴ und ggf. tilgungsfreie Zeiträume nach dem Besteuerungszeitpunkt zu beachten.⁵⁸⁵

Die Bewertung wiederkehrender Nutzungen und Leistungen richtet sich in Abhängigkeit davon, ob es sich um lebenslängliche oder auf bestimmte Zeit beschränkte Verpflichtungen handelt, nach dem gem. § 13 bzw. § 14 BewG zu berechnenden Kapitalwert und nicht nach dem gemeinen Wert i.S.d. § 9 BewG. Hierbei kommt es insbesondere einerseits auf den Jahreswert der wiederkehrenden Nutzung oder Leistung i.S.d. § 15 BewG an, welcher für Nutzungen der Höhe nach gem. § 16 BewG begrenzt ist, und andererseits auf den Vervielfältiger gem. Anlage 9 bzw. 9a zum BewG, welcher von der Laufzeit der Verpflichtung abhängt. Zu den Einzelheiten bei der Bewertung von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen

⁵⁸³ Vgl. Kokott, Juliane: Schlussanträgen in Rs. C-464/05 „Maria Geurts, Dennis Vogten“ v. 15.02.2007, unter: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>, Tz. 45-50; ebenso Chlepas, Christina: EuGH ..., a.a.O., Punkt III.

⁵⁸⁴ Hierbei ist zwischen endfälligen Kapitalschulden und Raten- oder Annuitätentilgung zu unterscheiden.

⁵⁸⁵ Vgl. ausführlich gleich lautende Ländererlasse v. 07.12.2001, S 3103 / 4, in: BStBl. 2001 I, S. 1041, Tz. II.

wird auf die Ausführungen in den Gliederungspunkten 3.1.1.1.4 sowie 3.1.1.2.1 verwiesen.⁵⁸⁶

3.2.1.9 Vorgaben des BVerfG hinsichtlich der Bewertung

Zunächst ist festzuhalten, dass das BVerfG in seinem Beschluss vom 07.11.2006 festgeschrieben hat, dass auf einer ersten Ebene die Bewertung für das gesamte anfallende Vermögen einheitlich am gemeinen Wert als dem maßgeblichen Bewertungsziel ausgerichtet werden muss. Erst auf einer zweiten Ebene wird dem Gesetzgeber bei der Ermittlung der Steuerbelastung die Möglichkeit eingeräumt, aus Lenkungs Zwecken steuerliche Begünstigungsregelungen zu schaffen.⁵⁸⁷

Nachdem die Erbschaft- und Schenkungssteuer auf die Substanz und nicht auf den Ertrag der Bereicherung beim Erwerber abstellt, sieht es das BVerfG als problematisch an, wenn z.B. gerade Grundbesitz nach dem Ertragswertverfahren bewertet wird. Das BVerfG schreibt dem Gesetzgeber zwar nicht direkt vor, welche Wertermittlungsmethode für die einzelnen Vermögensgegenstände insbesondere unter den Gesichtspunkten eines praktikablen Steuererhebungsverfahrens, gesetzes-systematisch notwendiger Typisierungen oder Pauschalierungen Anwendung finden soll. Die Bewertungsmethode ist nach Auffassung des BVerfG aber immer dann mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG unvereinbar, wenn nicht alle Vermögensgegenstände einheitlich mit einem Näherungswert an den gemeinen Wert erfasst werden.⁵⁸⁸

Im Hinblick auf die Bewertung des Betriebsvermögens gem. § 12 Abs. 5 ErbStG versagt das BVerfG deshalb dem Gesetzgeber für die Neuregelung den überwiegenden Rückgriff auf die Steuerbilanzwerte. Das BVerfG hält es in diesem Zusammenhang gerade nicht grundsätzlich für erforderlich, am Einzelbewertungsgrundsatz nach § 98a BewG festzuhalten. Als Bewertungsmethoden im Rahmen einer Gesamtbewertung schlägt es zum einen die Ertragswertmethode unter Berücksichtigung des insbesondere nicht betriebsnotwendigen Vermögens und zum anderen das sog. *Discounted cash flow*-Verfahren als mögliche Alternativen vor.⁵⁸⁹

⁵⁸⁶ siehe Seite ...; vgl. ausführlich gleich lautende Ländererlasse v. 07.12.2001, S 3103 / 4, in: BStBl. 2001 I, S. 1041, Tz. III.

⁵⁸⁷ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, DStR 2007, S. 235, 241 f., 251 (235); zustimmend Pahlke, Armin: Der Erbschaftsteuerbeschluss des BVerfG – Würdigung und Konsequenzen, in: NWB 2007, Fach 10, S. 1576 f.

⁵⁸⁸ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, DStR 2007, S. 241 f. (235).

⁵⁸⁹ Vgl. m.w.N. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, DStR 2007, S. 242 (235).

Auch beim Stuttgarter Verfahren, welches als nicht gesetzlich verankertes Bewertungsverfahren der Finanzverwaltung bei der vorherrschend in der Praxis für nicht börsennotierte Kapitalgesellschaftsbeteiligungen durchzuführende Schätzung des gemeinen Werts Anwendung findet, muss nach Auffassung des BVerfG die nach § 12 Abs. 2 ErbStG gesetzlich vorgeschriebene Übernahme der Steuerbilanzwerte bei der Ermittlung des Vermögenswerts korrigiert werden.⁵⁹⁰

Was die Frage der Mindestbeteiligungsquote des Überträgers bei der Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen im Rahmen der Vergünstigungen nach § 13a und § 19a ErbStG betrifft, so erschien zwar dem BVerfG die vom BFH vorgelegte Frage als nicht entscheidungsrelevant. Dennoch deutet der erste Senat des BVerfG am Rande an, diese Grenze unter dem Gesichtspunkt der in § 179 Abs. 2 S. 1 AktG bzw. § 53 Abs. 2 GmbHG verankerten Sperrminorität bei Satzungsänderungen im Hinblick auf missbräuchliche Gestaltungen entgegen der Ansicht des BFH und der herrschenden Literaturmeinung verfassungsrechtlich wohl anzuerkennen.⁵⁹¹

Bei der Bewertung des Immobilienvermögens ist zwischen den im Rahmen dieser Arbeit relevanten unbebauten und bebauten Grundstücken bei üblicher Miete sowie im Rahmen der Sonderbewertung nach § 147 BewG zu differenzieren.

Der vom BVerfG kritisierte Rückgriff auf die mehr als zehn Jahre alten Bodenrichtwerte bei der Bewertung unbebauter Grundstücke gem. § 145 Abs. 3 ErbStG a.F. ist aufgrund der durch das JStG 2007 vorgenommenen Gesetzesänderung behoben. Seit 01.01.2007 sind die jeweils im Besteuerungszeitpunkt nach § 11 ErbStG aktuellen Bodenrichtwerte, die jährlich oder spätestens alle zwei Jahre von den Gutachterausschüssen gem. § 196 Abs. 1 BauGB ermittelt werden, bei der Bedarfsbewertung nach § 145 Abs. 3 ErbStG zu Grunde zu legen, so dass nunmehr wieder ein vom BVerfG anerkanntes durchschnittliches Bewertungsniveau von rund 70% des gemeinen Werts erreicht wird.⁵⁹²

Im Rahmen der Ausführungen zur Bewertung bebauter Grundstück gem. § 146 ErbStG wird deutlich, dass der erste Senat des BVerfG nicht grundsätzlich am

⁵⁹⁰ Vgl. m.w.N. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, DStR 2007, S. 248 f. (235). Hinsichtlich der teilweise erheblichen Abweichungen zum gemeinen Wert; vgl. BFH-Urteil v. 12.07.2006, II II R 75/04, BStBl. 2006 II, S. 704, Tz. II.4.

⁵⁹¹ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, DStR 2007, S. 249 (235); a.A. BFH-Beschluss v. 22.05.2002, II R 61/99, BStBl. 2002 II, S. 609 (598); Spitzbart, Britta: Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht – Geltendes Recht und Reformvorschläge, Berlin 2000, S. 196.

⁵⁹² Vgl. m.w.N. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, DStR 2007, S. 247 f. (235); Pahlke, Armin: Der Erbschaftsteuerbeschluss ..., a.a.O., S. 1579; Moench, Dietmar in: Erbschaft- und Schenkungsteuer ..., hrsg. v. Moench, Dietmar, a.a.O., zu § 12, Rz. 7a, Abschnitt II.1, Rz.31.

Ertragswertverfahren festhalten möchte, da er einerseits die Bandbreite des momentan bei der Bewertung zur Anwendung kommenden Einheitsvervielfältigers⁵⁹³ für zu undifferenziert hält und andererseits offen lässt, welche Anzahl von möglichen Vervielfältigern ihm verfassungsrechtlich unbedenklich erscheinen würden. Im Hinblick auf die Neuregelung lässt es das BVerfG zu, wenn ein Annäherungswert für bebaute Grundstücke von im Durchschnitt mindestens 80% des Verkehrswerts erreicht wird. Der dem bisherigen Bewertungsverfahren nach § 146 BewG vom Gesetzgeber zu Grunde gelegte Zielgröße von lediglich 50% des Verkehrswerts ist damit deutlich zu gering.⁵⁹⁴

Hinsichtlich der Sonderbewertung für bebaute Grundstück nach § 147 BewG, für die keine übliche Miete ermittelt werden kann, schließt das BVerfG wiederum den Rückgriff auf den Steuerbilanzwert bzw. ertragsteuerlichen Buchwert für den Ansatz des Gebäudes im Rahmen einer Neuregelung aus.⁵⁹⁵ Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass bereits im Gesetzgebungsverfahren zum ErbStG 1997 der Gesetzgeber hinsichtlich der Übernahme der Steuerbilanzwerte verfassungsrechtliche Bedenken geäußert hatte.⁵⁹⁶

3.2.1.10 Geplante Änderungen

Noch kurz vor dem Beschluss des BVerfG vom 07.11.2006⁵⁹⁷ hat das Bundeskabinett am 25.10.2006 einen Entwurf des „Gesetzes zur steuerlichen Erleichterung der Unternehmensnachfolge“ verabschiedet.⁵⁹⁸ Die Kernpunkte dieses Gesetzentwurfes betrafen ausschließlich die Begünstigungen bei der Übertragung von Unternehmensvermögen. Fragen zur Bewertung sollten zunächst explizit offen gelassen werden und erst im laufenden Gesetzgebungsverfahren mit Rücksicht auf die zu diesem Zeitpunkt noch ausstehende Entscheidung des BVerfG gegebenenfalls berücksichtigt werden.⁵⁹⁹ Rund zwei Monate nach Veröffentlichung der Entscheidung des BVerfG hat der Bundesrat Anfang März 2007 angekündigt, innerhalb der nächsten sechs

⁵⁹³ Grundsätzlich liegt der Regelung des § 146 BewG ein Einheitsvervielfältiger i.H.v. 12,5 zu Grunde. Nimmt man den Alterswertminderung und den Ein- und Zweifamilienhauszuschlag nach § 146 Abs. 4 und 5 BewG hinzu, gelangt man zu einer Bandbreite des Vervielfältiger von 9,375 bis 15. Vgl. Weinmann, Norbert: Neubewertung des Grundbesitzes ab 1. Januar 1996, in: ZEV 1997, S. 46 f.

⁵⁹⁴ Vgl. m.w.N. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, DStR 2007, S. 241, 244 - 247 (235). Hinsichtlich der Kritik am Ertragswertverfahren; vgl. BVerfG-Beschluss v. 10.02.1976, 1 BvL 8/73, NJW 1976, S. 843 (843).

⁵⁹⁵ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, DStR 2007, S. 247 (235).

⁵⁹⁶ Vgl. BR-Drs. 390/96, in: Jahrgang 1996, Band 16, S. 45 f.

⁵⁹⁷ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, DStR 2007, S. 235 (235).

⁵⁹⁸ Vgl. BR-Drs. 778/06 v. 03.11.2006, <http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2006/0778-06.pdf>.

⁵⁹⁹ Vgl. Pressemitteilung des BMF vom 25.10.2006; http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/Aktuelles/Pressemitteilungen/2006/10/20062510_PM126.html.

Monate Vorschläge zur Änderung des Bewertungsrechts zu unterbreiten.⁶⁰⁰ Am 05.11.2007 wurde zunächst die Einigung über die wichtigsten Eckpunkte der Bund-Länder-Arbeitsgruppe veröffentlicht, bevor in einem weiteren Schritt die Bundesregierung einen Referentenentwurf zur „Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrecht (ErbStRG)“ vorgelegt und das Bundeskabinett am 11.12.2007 diesen Gesetzesentwurf beschlossen hat.⁶⁰¹ Seither befindet sich das ErbStRG im Gesetzgebungsverfahren, dessen zeitlicher Ausgang bis zum Abgabetermin der vorliegenden Arbeit noch nicht endgültig feststand.⁶⁰²

Im Folgenden soll kurz auf die wesentlichen Eckpunkte des Gesetzentwurfes eingegangen und die noch strittigen Punkte im Einzelnen dargelegt werden.⁶⁰³

3.2.1.10.1 Allgemeines zur geplanten Änderung der Bewertung des übertragenen Vermögens

Im Rahmen einer verfassungskonformen Neuregelung der Bewertung des übertragenen Vermögens ist der Gesetzgeber an die Vorgaben des BVerfG gebunden. Hiernach hat sich die Bewertung des übertragenen Vermögens einheitlich am gemeinen Wert gem. § 9 BewG zu orientieren hat.⁶⁰⁴ Nach Auffassung der Bundesregierung erfüllt das vorgelegte ErbStRG diesen Vorgaben.⁶⁰⁵

Zunächst kann festgehalten werden, dass der vorliegende Gesetzesentwurf unverändert an den vier erbschaft- und schenkungsteuerlichen sowie bewertungsrechtlichen Vermögensarten festhält und für die Bewertung für erbschaft- und schenkungsteuerliche Zwecke nach wie vor auf die Vorschriften des Bewertungsgesetzes zurückgegriffen wird.⁶⁰⁶ Die Vorschrift des § 12 ErbStG-E wird

⁶⁰⁰ Vgl. BR-Drs. 107/07 v. 09.03.2007, <http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2007/0107-07B.pdf>, S. 2.

⁶⁰¹ Zu den Einzelheiten des Eckpunktepapiers; vgl. Pressemitteilung des BMF v. 05.11.2007, unter: <http://bundesfinanzministerium.de>, Nr. 109/2007. Zum Gesetzesentwurf; vgl. BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>.

⁶⁰² Zum zeitlichen Ablauf und aktuellen Stand des Gesetzgebungsverfahrens; vgl. Erbschaftsteuerreform - Aktueller Stand und Kurzinformation, unter: http://www2.nwb.de/portal/content/ir/beitraege/beitrag_753786.aspx.

⁶⁰³ Im Rahmen der weiteren Ausführungen ist zu beachten, dass eine rückwirkende Anwendung des durch das ErbStRG geänderten Erbschaftssteuer- und Bewertungsrechts gem. Artikel 3 des ErbStRG auf Antrag nur für Erwerbe von Todes wegen nach dem 31.12.2006 und nicht für Schenkungen unter Lebenden vorgesehen ist. Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich des Wegfalls des Wahlrechts bei Schenkungen unter Lebenden; vgl. Horn, Claus-Hendrik: Erbschaftsteuerreform: Wegfall des Wahlrechts für Schenkungen – Vertrauensschutz – Rückabwicklung – Haftung des Beraters?, in: NWB 2008, S. 601.

⁶⁰⁴ Vgl. kritisch zur Vorgabe der Bewertung am gemeinen Wert und zur fehlenden Unterscheidung zwischen Einzel- und Gesamtbewertung; Raupach, Arndt: Der Verkehrswert als alleiniger Bewertungsmaßstab für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer – Der Ertragswert ist tot, es lebe der Ertragswert!, in: DStR 2007, S. 2038 f.

⁶⁰⁵ Vgl. BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, Punkt C, S. 1.

⁶⁰⁶ Es wird weiterhin hinsichtlich der Bewertung zwischen land- und forstwirtschaftlichem Vermögen, Betriebsvermögen, Grundvermögen und dem übrigen Vermögen unterschieden. Des Weiteren wird die

in diesem Zusammenhang nicht nur an die Vorgaben des BVerfG angepasst, sondern auch um einen weiteren Absatz hinsichtlich der Bewertung vermögensverwaltender Personengesellschaften ergänzt. In Abs. 6 dieser Vorschrift ist vorgesehen, dass der Wert von Vermögensgegenständen und von Schulden dieser Gesellschaften nach § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 BewG gesondert festzustellen ist.

Was die sachlichen Steuerbefreiungen für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteilen an Kapitalgesellschaften betrifft, so wurde die Verschonung dieser Vermögenseinheiten in § 13a und § 13b ErbStG-E neu geregelt. Denn eine Verschonung bestimmter Vermögenseinheiten ist grundsätzlich auch nach Auffassung des BVerfG weiterhin in engen Grenzen, jedoch erst in einem der Bewertung des begünstigten Vermögens nach den neu aufgestellten allgemeinen Bewertungsgrundsätzen nachfolgenden Schritt zulässig.⁶⁰⁷

Neben der bisherigen sachlichen Steuerbefreiung für bestimmtes Betriebsvermögen sieht das ErbStRG eine weitere neue Steuerbefreiung in § 13c ErbStG-E für zu Wohnzwecken vermieteter Grundstücke vor.

3.2.1.10.2 Bewertung des Betriebsvermögens

Durch die Rechtsverweisungen in § 12 ErbStG-E wird sich zukünftig die Bewertung des Betriebsvermögens unabhängig von der Rechtsform einheitlich nach dem gemeinen Wert i.S.d. § 11 BewG-E richten.⁶⁰⁸ Die Bewertung des ausländischen Betriebsvermögens richtet sich wie bisher bereits gem. § 12 Abs. 7 ErbStG-E nach dem gemeinen Wert gem. § 31 i.V.m. § 9 BewG.

Sofern es sich nicht um börsennotierte Anteile an Kapitalgesellschaften handelt, deren gemeiner Wert sich aus dem zum Bewertungsstichtag geltenden Börsenkurs gem. § 11 Abs. 1 BewG ableiten lässt, ist der gemeine Wert gem. § 11 Abs. 2 BewG-E nach folgender Reihenfolge zu ermitteln. Zunächst ist der gemeinen Wert aus Veräußerungen unter fremden Dritten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, abzuleiten. Liegen keine solchen Veräußerungen vor, ist die Ermittlung des gemeinen Werts unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten oder auf der

Bewertung des übertragenen Vermögens wie bisher nicht im ErbStG geregelt, sondern diesbezüglich auf einzelne Vorschriften des BewGes verwiesen.

⁶⁰⁷ Vgl. Gliederungspunkt 3.2.1.9. Hinsichtlich erster verfassungsrechtlicher Bedenken zu § 13a ErbStG-E; vgl. Herbach, Antje / Kühnold, Jörg: Beratung der Erbschaftsteuerreform im Bundestag – Sachverständige und Verbände kritisieren Regierungsentwurf, in: ErbStB 2008, S. 111 f.

⁶⁰⁸ Sowohl für Kapitalgesellschaften gelangt man über § 12 Abs. 2 ErbStG-E i.V.m. § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 BewG-E in die Bewertungsvorschrift des § 11 BewG-E als auch für (Teil-)Betriebe und Personengesellschaften über § 12 Abs. 5 ErbStG-E i.V.m. § 151 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 i.V.m. §§ 95-97 i.V.m. § 109 BewG-E.

Grundlage einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode vorzunehmen. Hierbei ist die Methode anzuwenden, welche ein Erwerber bei der Bemessung des Kaufpreises zu Grunde legen würde.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass an der bisherigen Prüfungsreihenfolge hinsichtlich der Ermittlung des Wertansatzes für Anteile an Kapitalgesellschaften auch nach neuem Recht festgehalten werden soll. Darüber hinaus soll diese Prüfungsreihenfolge nunmehr auch hinsichtlich der Bewertung von (Teil-)Betrieben und Anteilen an Personengesellschaften gelten.⁶⁰⁹ Bei der Ableitung des gemeinen Werts aus zurückliegenden Veräußerungsvorgängen werden nur noch Verkäufe zwischen fremden Dritten gesetzlich zugelassen, da nach Auffassung der Bundesregierung insoweit von der unwiderlegbaren Vermutung ausgegangen werden kann, dass zeitnahe Verkäufe in der Vergangenheit den zutreffenden Marktwert zum Bewertungsstichtag richtig widerspiegeln.⁶¹⁰ Eine viel größere praktische Bedeutung wird in Zukunft der Bewertung nach der Schätzungsmethode erlangen, da sie nunmehr nicht nur für nicht börsennotierte Anteile an Kapitalgesellschaften, sondern auch für alle übrigen Unternehmen Anwendung finden wird. Nach der deutlichen Abkehr vom bisherigen Stuttgarter Verfahren sollen zukünftig allein die Ertragsaussichten als Grundlage der Bewertung dienen, wobei stets der Substanzwert des zu bewertenden Unternehmensvermögens gem. § 11 Abs. 2 BewG-E nicht unterschritten werden darf, welcher sich aus der Summe der gemeinen Werte der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter abzüglich der zum Betriebsvermögen gehörenden Schulden und sonstigen Abzüge der Gesellschaft ergibt.⁶¹¹ Es ist jedoch zu beachten, dass dem Steuerpflichtigen bei der Bewertung des Unternehmensvermögens im Gegensatz zum Grundvermögen gesetzlich nicht die Möglichkeit eingeräumt wird, den niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen.⁶¹² Gem. § 11 Abs. 2

⁶⁰⁹ Vgl. Hannes, Frank / Onderka, Wolfgang: Die Bewertung von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften nach der „AntBVBewV“, in: ZEV 2008, S. 174; Seltenreich, Stephan / Simon, Daniel: Der Regierungsentwurf zur Reform des Erbschaft- und Beratungsrechts – Ein erster Überblick, in: ErbStB 2008, S. 16.

⁶¹⁰ Vgl. BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, zu Artikel 2 (Bewertungsgesetz), zu Nummer 2 (§ 11 Abs. 2), S. 64 f.

⁶¹¹ Statt vom Substanzwert ist im Falle der Unternehmensbeendigung vom Liquidationswert als Wertuntergrenze für den gemeinen Wert auszugehen. Vgl. im Einzelnen; BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, zu Artikel 2 (Bewertungsgesetz), zu Nummer 2 (§ 11 Abs. 2), S. 65. Kritisch mit eigenen Vorschlägen zur Ertragswertermittlung; vgl. Raupach, Arndt: a.a.O., S. 2039-2041.

⁶¹² Vgl. Schleifenbaum, Henrich: Erbschaft- und Schenkungssteuerreform in der Sackgasse – Ausweg durch eine Erbschaft- und Schenkungsertragsteuer, in: DStR 2008, S. 478.

S. 4 BewG-E ermächtigt sich die Bundesregierung, „zur Sicherstellung einer einheitlichen Rechtsanwendung bei gleichen Sachverhalten und zur Erleichterung der Bewertung [...] durch Rechtsverordnung den bei Ertragswertermittlungen anzuwendenden Kapitalisierungszinssatz und Einzelheiten für ein Ertragswertverfahren zu regeln“.⁶¹³ Neben zwei weiteren Verordnungsentwürfen hat das BMF am 13.02.2008 den Diskussionsentwurf für eine Verordnung zur Durchführung des § 11 Abs. 2 BewG-E (Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung – AntBVBewV) veröffentlicht.⁶¹⁴ Sofern es sich nicht um ein Unternehmen der Größenklasse „Großbetrieb (G1)“ mit einem Jahresumsatz größer 32 Mio. € handelt, kann gem. § 1 AntBVBewV das vereinfachte Ertragswertverfahren zur Ableitung des gemeinen Werts angewendet werden.⁶¹⁵ Hierbei wird gem. § 2 AntBVBewV der zukünftig nachhaltig erzielbare Jahresertrag mit dem Kapitalisierungsfaktor multipliziert. Der Jahresertrag ist aus dem ungewichteten Durchschnitt der Betriebsergebnisse der vergangenen drei Jahre vor dem Bewertungsstichtag zu berechnen. Als Basis für das Betriebsergebnis ist vom Gewinn gem. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auszugehen, welcher u.a. um Sonderabschreibungen, erhöhte Abschreibungen, Teilwertabschreibungen, Absetzungen für den Geschäfts- oder Firmenwert sowie Aufwendungen in Zusammenhang mit den Ertragsteuern zu erhöhen und um außerordentliche Erträge, einmalige Veräußerungsgewinne, einen angemessenen Unternehmerlohn sowie Erstattungsbeträgen in Zusammenhang mit den Ertragsteuern zu vermindern ist. Zur Abgeltung des Ertragsteueraufwands kann das Betriebsergebnis auch pauschal um 30% vermindert werden.⁶¹⁶ Der

⁶¹³ Kritisch Schleifenbaum, Henrich: a.a.O., S. 478; ebenso Hannes, Frank / Onderka, Wolfgang: Erbschaftsteuerreform: Die Besteuerung des Erwerbs von Betriebsvermögen – keine Sternstunde der Steuervereinfachung, in: ZEV 2008, S. 17.

⁶¹⁴ Vgl. AntBVBewV v. 13.02.2008, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_316/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/Erbschaft_Schenkungssteuerrecht/078_d2,templateId=raw,property=publicationFile.pdf. Daneben wurden die beiden Diskussionsentwürfe für eine Verordnung zur Durchführung der §§ 182, 183 und 184 BewG-E (Grundvermögensbewertungsverordnung – GrBewV) sowie für eine Verordnung zur Durchführung der §§ 158 bis 175 BewG-E (Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens – LuFBewV) vorgelegt. Vgl. GrBewV v. 13.02.2008, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_316/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/Erbschaft_Schenkungssteuerrecht/078_d3,templateId=raw,property=publicationFile.pdf; LuFBewV v. 13.02.2008, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_316/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/Erbschaft_Schenkungssteuerrecht/078_d1,templateId=raw,property=publicationFile.pdf.

⁶¹⁵ Vgl. AntBVBewV v. 13.02.2008, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_316/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/Erbschaft_Schenkungssteuerrecht/078_d2,templateId=raw,property=publicationFile.pdf, Begründung, B. Besonderer Teil, zu § 1, S. 5. Ein Optionsrecht zwischen vereinfachtem Ertragswertverfahren und einer anderen Unternehmensbewertungsmethode soll nach Auffassung von HANNES und ONDERKA nur dem Steuerpflichtigen, nicht aber der Finanzverwaltung zustehen. Vgl. Hannes, Frank / Onderka, Wolfgang: Die Bewertung ..., a.a.O., S. 174.

⁶¹⁶ Vgl. §§ 3, 4 AntBVBewV. Kritisch zur Ermittlung des Jahresertrages; Hannes, Frank / Onderka, Wolfgang: Die Bewertung ..., a.a.O., S. 175 f.

Kapitalisierungszinssatz ergibt sich aus dem von der Deutschen Bundesbank jeweils zu Jahresbeginn veröffentlichten Zinssatzes für langfristige öffentliche Anleihen erhöht um einen Zuschlag i.H.v. 4,5%.⁶¹⁷ Gegenüber der Ermittlung des Ertrags- hundertatzes nach dem bisherigen Stuttgarter Verfahren ist das durchschnittliche Betriebsergebnis der vergangenen drei Jahre zukünftig nicht mehr zu gewichten. Darüber hinaus wird in der AntBVBewV in § 5 Abs. 4 der Kapitalisierungszinssatz auch für andere nach § 11 Abs. 2 S. 2 BewG-E zugelassene Unternehmens- bewertungsverfahren der Diskontierungsfaktor festgeschrieben. Die Antwort darauf, weshalb dadurch laut Verordnungsbegründung „eine verlässliche und angemessene Bewertung“ erreicht werden soll, bleibt das BMF schuldig.⁶¹⁸ Des Weiteren ist zu beachten, dass gem. § 2 Abs. 2 bis 4 AntBewV u.a. nicht betriebsnotwendiges Vermögen (z.B. Mietwohngrundstücke), Beteiligungen an anderen Unternehmen sowie innerhalb von zwei Jahren vor dem Bewertungsstichtag eingelegte Wirtschaftsgüter von der Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens ausgenommen sind.⁶¹⁹ Spätestens an dieser Stelle kann m.E. wohl kaum noch von einem vereinfachten Ertragswertverfahren gesprochen werden. Darüber hinaus hält sich die Finanzverwaltung noch eine Hintertür offen. Denn aus § 1 Abs. 1 und 2 AntBewV sowie zu deren Begründung im Diskussionsentwurf ergibt sich, dass die Finanzverwaltung bei offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen auch nach dem Bewertungsstichtag das Verfahren ablehnen kann und der Unternehmens- bzw. Anteilinhaber sich nicht auf das Ergebnis des vereinfachten Ertragswertverfahrens berufen kann. Unzutreffene Wertermittlungsergebnisse sollen nach der Begründung zu § 1 AntBewV in den Fällen vorliegen, in denen bei Erbauseinandersetzungen oder zeitnahen Veräußerungen ein anderer Unternehmenswert zu Grunde liegen sollte.⁶²⁰ Wann das Kriterium „Offensichtlichkeit“ erfüllt sein soll und welches zeitliche

⁶¹⁷ Vgl. § 5 AntBVBewV. Hinsichtlich der Festlegung des pauschalen Zuschlags; vgl. AntBVBewV v. 13.02.2008, http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_316/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/Erbschaft_Schenkungssteuerrecht/078_d2,templateId=raw,property=publicationFile.pdf, Begründung, B. Besonderer Teil, zu § 5, S. 8.

⁶¹⁸ Vgl. AntBVBewV v. 13.02.2008, http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_316/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/Erbschaft_Schenkungssteuerrecht/078_d2,templateId=raw,property=publicationFile.pdf, Begründung, B. Besonderer Teil, zu § 5, S. 9; kritisch Stellungnahme des Bundesrats; BR-Drs. 4/08 v. 15.02.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2008/0004-08.pdf>, Nummer 19, S. 16.

⁶¹⁹ Vgl. zu den Hintergründen; AntBVBewV v. 13.02.2008, http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_316/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/Erbschaft_Schenkungssteuerrecht/078_d2,templateId=raw,property=publicationFile.pdf, Begründung, B. Besonderer Teil, zu § 2, S. 6; kritisch Hannes, Frank / Onderka, Wolfgang: Die Bewertung ..., a.a.O., S. 176.

⁶²⁰ Vgl. AntBVBewV v. 13.02.2008, http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_316/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/Erbschaft_Schenkungssteuerrecht/078_d2,templateId=raw,property=publicationFile.pdf, Begründung, B. Besonderer Teil, zu § 1, S. 5.

Fenster nach dem Bilanzstichtag sich die Finanzverwaltung offen halten möchte, bleibt völlig unklar.⁶²¹ Diese Regelung ist deshalb m.E. vor dem Hintergrund des gesetzlich festgelegten Bewertungssichttags abzulehnen. Des Weiteren wird vermutlich erst im Rahmen der Rechtsprechung geklärt werden können, nach welchen „anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methoden“ die Ertragsaussichten ermittelt werden können. Insoweit halte ich es für sehr bedenklich, wenn die Finanzverwaltung einerseits für diese nicht namentlich genannten Wertermittlungsmethode und andererseits ohne Berücksichtigung der Unternehmenskapitalstruktur bereits den Abzinsungsfaktor fest vorschreiben will.⁶²²

Bei der Bewertung von Anteilen an Personengesellschaften ist gem. § 6 AntBewV der auf Ebene der Gesellschaft ermittelte Ertragswert zunächst auf der Grundlage der Kapitalkonten der Gesamthands- und Ergänzungsbilanz den Gesellschaftern vorweg zuzurechnen. Ein verbleibender Ertragswert ist nach dem Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter zu verteilen. Für Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens ist der gemeine Wert gesondert zu ermitteln.⁶²³

Positiv festgehalten werden kann, dass durch die rechtsformunabhängige Anwendung des § 11 Abs. 2 BewG-E in Verbindung mit der Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung die Bewertung des übertragenen Unternehmensvermögen vereinheitlicht werden soll. Weder die Bewertung auf Basis der Steuerbilanzwerte (verlängerte Maßgeblichkeit der Handelsbilanz) noch auf der Grundlage des Vermögens und der Ertragsaussichten (Stuttgarter Verfahren) wird zukünftig möglich sein.⁶²⁴ Die auf den zukünftigen Ertragsaussichten basierende Höherbewertung verschärft im Umkehrschluss gegenüber der bisherigen Bewertung das Problem der Doppelbelastung des übertragenen Vermögens im Zeitpunkt der

⁶²¹ Vgl. ebenso Hannes, Frank / Onderka, Wolfgang: Die Bewertung ..., a.a.O., S. 174 f.

⁶²² In der Begründung des Verordnungsentwurfes wird lediglich das Multiplikatorverfahren erwähnt. Die Festlegung des Kapitalisierungszinssatzes wird mit die Ermöglichung einer verlässlichen und angemessenen Bewertung begründet. Vgl. AntBVBewV v. 13.02.2008, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_316/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/Erbschaft_Schenkungssteuerrecht/078__d2,templateId=raw,property=publicationFile.pdf, Begründung, B. Besonderer Teil, zu § 1, S. 5; zu § 5, S. 9; ebenfalls kritisch, Bundesrat in seiner Stellungnahme; BR-Drs. 4/08 v. 15.02.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2008/0004-08.pdf>, Nummer 19, S. 16; ebenso m.w.N. Herbach, Antje / Kühnold, Jörg: a.a.O., S. 111; Piltz, Detlev: Unternehmensbewertung im neuen Erbschaftsteuerrecht, in: DStR 2008, S. 747, 751; Hannes, Frank / Onderka, Wolfgang: Erbschaftsteuerreform: ..., a.a.O., S. 17; Crezelius, Georg: Der Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG), in: DStR 2007, S. 2278.

⁶²³ Vgl. § 6 Abs. 1 AntBVBewV.

⁶²⁴ Vgl. BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, zu Artikel 2 (Bewertungsgesetz), zu Nummer 2 (§ 11 Abs. 2), S. 65; zu Nummer 8 (§ 109), S. 66; Seltenreich, Stephan / Simon, Daniel: a.a.O., S. 16.

Übertragung mit Erbschaft- und Schenkungsteuer und im Zeitpunkt der späteren Veräußerung mit Einkommensteuer (sog. latente Ertragsteuer). Am deutlichsten tritt die Doppelbelastung u.a. dann zu Tage, wenn der Erwerber zur Begleichung der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer ertragsteuerlich einen Veräußerungsgewinn realisiert. Zur Vermeidung der Doppelbelastung wird sowohl seitens der Literatur als auch des Bundesrats die Wiedereinführung der Anrechnung oder des Abzugs einer der beiden Steuern gefordert.⁶²⁵

3.2.1.10.3 Steuerbefreiung für Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteile an Kapitalgesellschaften

In den §§ 13a und 13b ErbStG-E wird die Steuerbefreiung für begünstigtes Betriebsvermögen, Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Anteilen an Kapitalgesellschaften neu geregelt. Der Gesetzentwurf sieht hierbei einerseits einen Verschonungsabschlag und andererseits einen Abzugsbetrag vor.⁶²⁶

Anstatt in einem ersten Schritt im Gesetz festzulegen, wann begünstigtes Vermögen im Sinne des Erbschaft- und Schenkungssteuerrechts vorliegt, werden in § 13a ErbStG-E zunächst nicht vollumfänglich, sondern nur teilweise die Steuerbefreiungstatbestände geregelt. Der erste Satz in § 13a Abs. 1 ErbStG-E erweckt hierbei völlig falsche Hoffnungen und die weiteren gesetzlichen Bestimmungen führen schnell zur Ernüchterung. Denn nach § 13b Abs. 4 ErbStG-E kommen nur 85% des begünstigten Vermögens i.S.d. § 13b Abs. 1 ErbStG-E in den Genuss des Verschonungsabschlags.⁶²⁷ Darüber hinaus stellt sich unter dem Gesichtspunkt der Gesetzesvereinfachung und -klarheit m.E. zu Recht die Frage, warum der Gesetzgeber nicht in der Lage war, die Aussage in § 13b Abs. 4 in § 13a Abs. 1 ErbStG-E zu übernehmen. Deshalb wird im Folgenden zunächst dargelegt, wann begünstigtes

⁶²⁵ Vgl. ausführlich zur Problematik der Doppelbelastung und zu deren Vermeidungsalternativen; Röder, Erik: Verkehrswertnahe Bewertung von Betriebsvermögen: Vermeidung einer systemwidrigen Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, in: ZEV 2008, S. 170-172; Huber, Matthias / Reimer, Ekkehart: Mängel bei der Abstimmung von Erbschaftsteuer und Ertragsteuer, in: DStR 2007, S. 2043-2046, S. 2048; ebenso und zu den alten Anrechnungsvorschriften des § 16 Abs. 5 EStG a.F. bzw. § 35 EStG a.F.; Raupach, Arndt: a.a.O., S. 2041; ebenso Crezelius, Georg: a.a.O., S. 2278. Der Bitte des Bundesrats, die Doppelbelastung zu beseitigen oder zu vermindern, will die Bundesregierung nachkommen. Vgl. BR-Drs. 4/08 v. 15.02.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2008/0004-08.pdf>, Nummer 9, S. 9; BT-Drs. 16/8547 v. 12.03.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/085/1608547.pdf>, Gegenäußerung zu Nummer 9, S. 11.

⁶²⁶ Vgl. § 13a Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG-E.

⁶²⁷ Selbst in der Gesetzesbegründung heißt es: „Das in § 13b ErbStG-E umschriebene begünstigte Vermögen wird mit einem Abschlag von 100% berücksichtigt, bleibt im Ergebnis also außer Ansatz“; BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, zu Artikel 1 (Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz), zu Nummer 11 (§ 13a), Zu Absatz 1, S. 56.

Vermögen i.S.d. § 13b Abs. 1 ErbStG-E überhaupt vorliegt, bevor dann auf die Steuerbefreiungen als solches eingegangen wird.

Der Aufbau und die Regelung in § 13b Abs. 1 ErbStG-E entspricht in weiten Teilen der bisherigen Vorschrift des § 13a Abs. 4 ErbStG. Beim übertragenen Vermögen handelt es sich im Rahmen der Neuregelung nur dann um begünstigtes Vermögen, wenn es sich um inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen i.S.d. § 168 Nr. 1 und 2 BewG-E und selbst bewirtschaftete Grundstücke i.S.d. § 159 BewG-E beim Erwerb des ganzen Betriebs der Land- und Forstwirtschaft, eines Teilbetriebs oder eines Anteils daran handelt; mitbegünstigt ist entsprechendes land- und forstwirtschaftliches Vermögen, das einer Betriebsstätte in einem EU- oder EWR-Staat dient. Des Weiteren stellt inländisches Betriebsvermögen beim Erwerb des ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs, eines Anteils an einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG, eines Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA begünstigtes Vermögen dar; mitbegünstigt ist entsprechendes Betriebsvermögen, welches einer Betriebsstätte in einem EU- oder EWR-Staat dient. Abschließend zählen wiederum Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die Kapitalgesellschaft zur Zeit der Entstehung der Steuer Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem EU- oder EWR-Staat hat und der Erblasser oder Schenker am Nennkapital dieser Gesellschaft zu mehr als 25% unmittelbar⁶²⁸ beteiligt war, zum begünstigen Vermögen.

Der Umfang des begünstigen Vermögens wird zwar gegenüber der bisherigen Regelung in § 13a Abs. 4 ErbStG aus europarechtlichen Gründen um das jeweilige im EU- bzw. EWR-Staat belegene Vermögen erweitert,⁶²⁹ jedoch enthält § 13b Abs. 2 ErbStG-E gleichzeitig unmittelbar neue Einschränkungen. Denn Betriebe der Land- und Forstwirtschaft und Gewerbebetriebe sowie Anteile an Kapitalgesellschaften zählen dann nicht zum begünstigten Vermögen, wenn das Betriebsvermögen dieser Betriebe oder das Betriebsvermögen dieser Gesellschaften jeweils zu mehr als 50% aus Verwaltungsvermögen besteht.⁶³⁰

⁶²⁸ Kritisch zur Begrenzung auf lediglich unmittelbare Beteiligungen; vgl. Hannes, Frank / Onderka, Wolfgang: Erbschaftsteuerreform: ..., a.a.O., S. 19.

⁶²⁹ Zum Umfang des begünstigten ausländischen Vermögens; vgl. ausführlich Hannes, Frank / Onderka, Wolfgang: Erbschaftsteuerreform: ..., a.a.O., S. 19.

⁶³⁰ Kritisch Hannes, Frank / Onderka, Wolfgang: Erbschaftsteuerreform: ..., a.a.O., S. 18. Zur Berechnung und den Gestaltungsmöglichkeiten bei der 50%-Grenze; vgl. Schulz, Peter / Werz, Stefan: Gestaltungsmodelle im Erbschaftsteuerrecht auf dem Prüfstand – Ein Überblick nach dem Gesetzentwurf v. 11.12.2007, in: BBEV 2008, S. 52. Kritisch hinsichtlich der Festlegung des Grenzwerts von 50%; vgl. Herbach, Antje / Kühnold, Jörg: a.a.O., S. 113.

Zum Verwaltungsvermögen zählen gemäß der abschließenden Aufzählung in § 13b Abs. 2 S. 2 ErbStG-E nach Nr. 1 Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, nach Nr. 2 Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25% oder weniger beträgt, nach Nr. 3 Beteiligungen an Gesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Abs. 3 oder § 18 Abs. 4 EStG und an entsprechenden Gesellschaften im Ausland sowie Anteile an Kapitalgesellschaften, die nicht unter Nr. 2 fallen, wenn bei diesen Gesellschaften das Verwaltungsvermögen mehr als 50% beträgt; nach Nr. 4 Wertpapiere sowie vergleichbare Forderungen und nach Nr. 5 Kunstgegenstände, Kunstsammlungen, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken und Archive, Münzen, Edelmetalle und Edelsteine, wenn der Handel mit diesen Gegenständen oder deren Verarbeitung nicht der Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist.⁶³¹

Eine weitere Einschränkung hinsichtlich des begünstigten Vermögens ist in § 13b Abs. 2 S. 3 ErbStG-E geregelt. Führen die unter der Nr. 1 bis 5 genannten Wirtschaftsgüter nicht bereits dazu, dass insgesamt kein begünstigtes Vermögen vorliegt, weil die 50%-Grenze überschritten ist, so werden sie nur dann von der Begünstigung erfasst, wenn sie seit dem Besteuerungszeitpunkt nicht bereits länger als zwei Jahre zum Betriebsvermögen der begünstigten Betriebe oder Gesellschaften zählen.

Steht nach der Prüfung der Voraussetzung des § 13b ErbStG-E fest, dass es sich beim übertragenen Vermögen um begünstigtes Vermögen handelt, können die Voraussetzungen für die Steuerbefreiungen in § 13a ErbStG-E geprüft werden.

Nach § 13a Abs. 1 i.V.m. § 13b Abs. 4 ErbStG-E wird auf 85% des begünstigten Vermögens der sog. Verschonungsabschlag gewährt. Das begünstigte Vermögen bleibt aber nur dann in dieser Höhe erbschaft- und schenkungssteuerfrei, wenn die Lohnsummenregelung eingehalten wird. Der Betriebsübernehmer oder der Anteilserwerber muss hierzu sicherstellen, dass gem. § 13a Abs. 1 S. 2 ErbStG-E innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren nach dem Erwerb die jährliche Lohnsumme des Betriebs oder der Kapitalgesellschaft die 70%-Grenze der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet. Für jedes Jahr, in welchem die Lohnsummengrenze unterschritten

⁶³¹ Vgl. kritisch zu den Nr. 1 bis 4 des Verwaltungsvermögens; Hannes, Frank / Onderka, Wolfgang: Erbschaftsteuerreform: ..., a.a.O., S. 20-22.

wird, vermindert sich der Verschonungsabschlag mit Wirkung für die Vergangenheit um 10%. Nachdem nur 85% des begünstigten Vermögens durch den Verschonungsabschlag steuerbefreit ist, wird somit für jedes Jahr des Verstoßes gegen die Lohnsummenregelung rückwirkend 8,5% des Betriebsvermögens der Erbschaft- und Schenkungsteuer unterworfen.

Neben dem Verschonungsabschlag sieht § 13a Abs. 2 ErbStG-E für die verbleibenden 15% des begünstigten Vermögens den sog. Abzugsbetrag i.H.v. 150.000 € vor. Übersteigt jedoch das nicht dem Verschonungsabschlag unterliegende Vermögen die Wertgrenze von 150.000 €, so vermindert sich der Abzugsbetrag um 50% des diese Wertgrenze übersteigenden Betrages. Im Ergebnis führt dies dazu, dass sich bei Überschreiten der Wertgrenze i.H.v. 450.000 € für das verbleibende Vermögen der Abzugsbetrag nicht mehr auswirkt.⁶³²

Wie bereits nach geltendem Recht sieht auch die Neuregelung in § 13a Abs. 5 ErbStG-E sog. Behaltensfristen vor, bei deren Verstoß sowohl der Verschonungsabschlag als auch der Abzugsbetrag rückwirkend wegfallen. Dies entspricht grundsätzlich auch den Vorgaben des BVerfG. Denn damit die eigentliche Zielsetzung der Verschonungsregelungen nicht durch unerwünschte Gestaltungen untergraben wird, hält es das BVerfG für angemessen, bei der Ausgestaltung der Verschonungsregelungen nach dem Vorbild des § 13a Abs. 5 und § 19a Abs. 5 ErbStG Nachbesteuerungsvorbehalte vorzusehen.⁶³³ Zum rückwirkenden Wegfall der Steuerbefreiungen führen u.a. gem. § 13a Abs. 5 ErbStG-E nach Nr. 1 die (Teil-)Betriebsveräußerung, die (Teil-)Betriebsaufgabe oder die Überführung wesentlicher Betriebsgrundlagen in das Privatvermögen, nach Nr. 2 die Veräußerung oder Aufgabe des Land- und Forstbetriebes, nach Nr. 3 Überentnahmen, wenn sie zum Ende der Behaltensfrist kumuliert die Wertgrenze i.H.v. 150.000 € überschreiten und nach Nr. 4 die Veräußerung der gesamten Kapitalgesellschaftsbeteiligung oder Teilen daran sowie die Auflösung der Kapitalgesellschaft oder Herabsetzung des Nennkapitals.

⁶³² Vgl. BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, zu Artikel 1 (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), zu Nummer 11 (§ 13a), Zu Absatz 2, S. 56.

⁶³³ Vgl. BVerfG-Beschluss v. 07.11.2006, 1 BvL 10/02, DStR 2007, S. 242 (235). PAHLKE sieht u.U. gar eine Pflicht für einen Nachbesteuerungsvorbehalt. Vgl. Pahlke, Armin: Der Erbschaftsteuerbeschluss ..., a.a.O., S. 1582.

Hierbei ist zu beachten, dass es gem. § 13a Abs. 5 S. 2 ErbStG-E dann nicht zur Nachversteuerung und somit zum rückwirkenden Wegfall des Verschonungsabschlags und des Abzugsbetrags kommt, wenn der Erlös aus der Veräußerung von Teilbetrieben oder wesentlichen Betriebsgrundlagen im betrieblichen Interesse verwendet und der Betrieb dadurch nicht eingeschränkt wird.⁶³⁴

Ingesamt kann festgehalten werden, dass die Neuregelung zur Steuerbefreiung für begünstigtes Vermögen nicht nur deutlich komplizierter ist, sondern bereits jetzt absehbar ist, dass aufgrund der zahlreichen Einschränkungen zukünftig vermehrt mit Rechtsstreitigkeiten zu rechnen ist. Des Weiteren ist mit einem erheblichen, bürokratischen Mehraufwand in den betroffenen Fällen zu rechnen, da die Inanspruchnahme des Verschonungsabschlags und des Abzugsbetrags an mehrere unterschiedliche Voraussetzungen und zeitliche Bedingungen knüpfen.⁶³⁵ Einerseits wird hinsichtlich des Umfangs des begünstigten Vermögens aus europarechtlichen Gründen nicht nur inländisches, sondern auch im EU- oder EWR-Staat belegenes Vermögen von der Begünstigung miterfasst. Andererseits hält die Neuregelung des § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG-E jedoch wie bisher an der Mindestbeteiligungsquote i.H.v. 25% bei Kapitalgesellschaftsanteilen fest, obwohl in § 17 EStG die Mindestbeteiligungsquote in den vergangenen Jahren auf 1% abgesenkt wurde.⁶³⁶ Darüber hinaus richtet sich die Beteiligungsquote ausschließlich nach dem Beteiligungsumfang des Erblassers oder Schenkers und nicht zusätzlich des Erben oder Beschenkten.

Statt die Mindestbeteiligungsquote abzusenken, enthält § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG-E eine Neuregelung, nach welcher eine Zusammenrechnung der Beteiligungsquoten anderer Gesellschafter dann möglich ist, wenn der Erblasser oder Schenker und andere Gesellschafter sich untereinander verpflichtet haben, über die Anteile nur einheitlich zu verfügen oder das Stimmrecht einheitlich auszuüben. Diese Regelung

⁶³⁴ Der Bundesrat schlägt in seiner Stellungnahme durch Einfügung eines Absatzes 5a in § 13a ErbStG-E hinsichtlich der Behaltensfrist eine vereinfachte Überwachung kleiner und mittlerer Betriebs mit einem schenkungssteuerlichen Unternehmenswert i.S.d. § 13b Abs. 1 ErbStG-E bis i.H.v. 150.000 € vor. Vgl. BR-Drs. 4/08 v. 15.02.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2008/0004-08.pdf>, Nummer 7, S. 6-8.

⁶³⁵ Vgl. Kühn, Alfons: Erbschaftsteuerreform: „Meinungsverschiedenheiten mit der Finanzverwaltung werden zunehmen“, in: BB 2008, M16; Lang, Joachim: „Erbschaftsteuerreform löst Prozessflut aus“, http://www.focus.de/finanzen/steuern/erbschaftsteuer/steuerexperte-erbschaftsteuerreform-loest-prozessflut-aus_ald_302290.html; Schleifenbaum, Henrich: a.a.O., S. 478, 480. SCHLEIFENBAUM schlägt stattdessen eine Erbschaftertragsteuer auf Basis der in Zukunft tatsächlich erwirtschafteten Erträge vor; im Einzelnen S. 478 f. Hannes, Frank / Onderka, Wolfgang: Erbschaftsteuerreform: ..., a.a.O., S. 17, sprechen insoweit auch nicht von einem Begünstigungs- sondern einem Missbrauchsverhinderungsgesetz.

⁶³⁶ Das BVerfG hat im Übrigen in seinem Beschluss gegenüber der bestehenden Mindestbeteiligungsquote keine verfassungsrechtlichen Bedenken geäußert. Vgl. Ausführung zu Gliederungspunkt 3.2.1.9.

wurde laut Gesetzesbegründung vor dem Hintergrund der Erleichterung der Unternehmensnachfolge speziell in Familienkapitalgesellschaften aufgenommen.⁶³⁷

Um missbräuchlichen Gestaltungen in diesem Zusammenhang vorzubeugen, mussten die Behaltensfristen um einen weiteren Tatbestand gem. § 13a Abs. 5 Nr. 5 ErbStG-E erweitert werden, für den Fall der Auflösung der Stimmrechtsbindung oder der Verfügungsbeschränkung innerhalb der Behaltensfrist.

Warum ein und derselbe Anteilseigner bereits ab einer Beteiligung am Nennkapital von einem Prozent ertragsteuerlich als Unternehmer gilt und bis zu einer Beteiligungsgrenze von 25% am Nennkapital erbschaft- und schenkungssteuerlich lediglich als Kapitalanleger und nicht als unternehmerisch eingebundener Gesellschafter Anteilseigner gelten soll,⁶³⁸ kann m.E. aus steuersystematischen Gründen nicht nachvollzogen werden.⁶³⁹

Nachdem in der Vergangenheit vermehrt vermögensverwaltende Gesellschaften den Freibetrag und Bewertungsabschlag nach geltendem Recht gem. § 13a Abs. 1 und 2 ErbStG in Anspruch genommen haben und der Gesetzgeber diesen aus rein steuerlichen Gesichtspunkten motivierten Vermögenstransfer aus dem Privatvermögen ins Betriebsvermögen unterbinden wollte, hat er die neue 50%-Grenze beim Verwaltungsvermögen in § 13a Abs. 2 ErbStG-E eingeführt.⁶⁴⁰

Auf den ersten Blick scheint vor allem der Verschonungsabschlag gem. § 13a Abs. 1 ErbStG-E i.H.v. 85% des begünstigten Vermögens großzügig auszufallen. Der Abzugsbetrag i.H.v. 150.000 € für das verbleibende nichtbegünstigte Unternehmensvermögen entfaltet aufgrund seiner rätierlichen Abschmelzung seine Wirkung nur für kleinere und mittlere Unternehmen.⁶⁴¹ Schaut man sich die Voraussetzungen für die

⁶³⁷ Vgl. BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, zu Artikel 1 (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), zu Nummer 12, Zu § 13b, Zu Absatz 1, Nummer 3, S. 59. Kritisch zur den beiden Voraussetzungen der Verfügungsbeschränkung und Stimmrechtsbindung; Hannes, Frank / Onderka, Wolfgang: Erbschaftsteuerreform: ..., a.a.O., S. 20; ebenso Werner, Eginhard: Erbschaftsteuerreform – dramatische Konsequenzen für größere Familiengesellschaften – Diskriminierende Folgen bei der Vererbung oder Schenkung von Anteilen im Familienbesitz, in: BBEV 2008, S. 165.

⁶³⁸ Vgl. BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, zu Artikel 1 (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), zu Nummer 12, Zu § 13b, Zu Absatz 1, Nummer 3, S. 59.

⁶³⁹ Vgl. ebenso Hannes, Frank / Onderka, Wolfgang: Erbschaftsteuerreform: ..., a.a.O., S. 19 f. Im Gegensatz zur Beteiligungsgrenze bei Mitunternehmeranteilen; vgl. Werner, Eginhard: a.a.O., S. 164 f.

⁶⁴⁰ Vgl. BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, zu Artikel 1 (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), zu Nummer 12, Zu § 13b, Zu Absatz 2, S. 60. Der Bundesrat verlangt in seiner Stellungnahme das Unterlaufen der Neuregelung durch Gestaltungen über Tochtergesellschaften zu verhindern. Vgl. BR-Drs. 4/08 v. 15.02.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2008/0004-08.pdf>, Nummer 16, S. 14; zum bisherigen Gestaltungsmodell; Schulz, Peter / Werz, Stefan: a.a.O., S. 46 f.

⁶⁴¹ Nach der Gesetzesbegründung wird das Abschmelzen des Abzugsbetrags i.H.v. 150.000 € damit gerechtfertigt, dass Klein- und Kleinstbetrieben die Wertermittlung für erbschaftsteuerliche Zwecke und die

Inanspruchnahme und die schädlichen Tatbestände während der Behaltensfrist etwas genauer an, erscheint insbesondere der Verschonungsabschlag unter einem ganz anderen Licht. Zum einen bleiben im Rahmen des Verschonungsabschlags nur dann 85% des begünstigten Vermögens steuerfrei, wenn innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren nach der Übertragung die sog. Lohnsummenregelung eingehalten wird. Nachdem die Lohnsummenregelung für Kleinbetriebe mit weniger als zehn Beschäftigten nicht zur Anwendung kommt,⁶⁴² muss in der Praxis bei Unternehmen mit geringfügig mehr als zehn Mitarbeitern damit gerechnet werden, dass es aufgrund der anstehenden Unternehmensübertragung zu Entlassungen oder anderen Beschäftigungsverhältnissen kommen wird.⁶⁴³ Wonach sich der Umfang der Lohnsumme richtet, wird ausführlich in § 13a Abs. 4 ErbStG-E geregelt. Dass hierbei nicht nur die Löhne, Gehälter und andere Bezüge, sondern auch andere Vorteile zählen, ist zu kritisieren. Denn nach der Gesetzesbegründung werden hiervon insbesondere auch Mitarbeiter-, Vermögensbeteiligungen und andere Mitarbeiterkapitalbeteiligungsmodelle erfasst.⁶⁴⁴ Zu beachten ist, dass in die Lohnsumme die Löhne und Gehälter der Leih- und Saisonarbeiter nicht miteingerechnet werden sollen.⁶⁴⁵ Um der Auslagerung von Arbeitsplätzen als Gestaltungsalternative im Betrachtungszeitraum entgegenzuwirken, sind die Löhne und Gehälter bei Tochtergesellschaften, an denen die zu bewertende Muttergesellschaft zu mehr als 25% beteiligt ist, bei der Lohnsumme hinzuzurechnen. Dies gilt für alle unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen an sowohl inländischen Gesellschaften als auch Gesellschaft mit Sitz in einem EU- oder EWR-Staat.⁶⁴⁶ Zum anderen sind

aufwendige Überwachung unterhalb des Grenzwerts erspart werden soll. Gerade dieser Vereinfachungseffekt soll bei größeren Betrieben in den Hintergrund treten. Vgl. BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, zu Artikel 1 (ErbSchStG-E und Schenkungssteuergesetz), zu Nummer 11 (§ 13a), Zu Absatz 2, S. 56.

⁶⁴² Vgl. § 13a Abs. 1 S. 4 ErbStG-E

⁶⁴³ Den Änderungsvorschlag des Bundesrats nicht nur Betriebe mit weniger als zehn Mitarbeitern sondern darüber hinaus alle Betriebe mit einer Lohnsumme von weniger als 100.000 € von der Lohnsummenregelung auszunehmen, lehnt die Bundesregierung ab. Vgl. BR-Drs. 4/08 v. 15.02.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2008/0004-08.pdf>, Nummer 1, S. 1; BT-Drs. 16/8547 v. 12.03.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/085/1608547.pdf>, Gegenäußerung zu Nummer 1, S. 11. Aufgrund der Fünfjahresregelung in § 13a Abs. 1 S. 3 ErbStG-E hilft eine Absenkung der Lohnsumme kurz vor der Übertragung nicht. Vgl. Schulz, Peter / Werz, Stefan: a.a.O., S. 53.

⁶⁴⁴ Vgl. BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, zu Artikel 1 (ErbSchStG-E und Schenkungssteuergesetz), zu Nummer 11 (§ 13a), Zu Absatz 4, S. 57.

⁶⁴⁵ Vgl. BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, zu Artikel 1 (ErbSchStG-E und Schenkungssteuergesetz), zu Nummer 11 (§ 13a), Zu Absatz 4, S. 57.

⁶⁴⁶ Vgl. § 13a Abs. 4 S. 4 ErbStG-E.

zusätzlich die schädlichen Handlungen in der von bisher fünf auf nunmehr 15 Jahren verlängerten Behaltensfrist gem. § 13a Abs. 5 ErbStG-E zu beachten.⁶⁴⁷

Bei den Missbrauchsvorschriften im Rahmen des § 13a ErbStG ist jedoch zu beachten, dass einerseits ein Verstoß gegen die Lohnsummerregelung nur zu einem innerhalb des Zehnjahreszeitraums jährlichen Wegfall des Verschonungsabschlags führt.⁶⁴⁸ Ein Verstoß gegen die Behaltensfrist von 15 Jahren hingegen führt zum rückwirkenden Wegfall sowohl des gesamten Verschonungsabschlags als auch des in Anspruch genommenen Abzugsbetrags. Somit hängt 15 Jahre lang das Damoklesschwert⁶⁴⁹ über dem Unternehmensnachfolger.⁶⁵⁰ Dies wird nicht nur seitens der Literatur heftig kritisiert, sondern auch der Bundesrat hat sich hierzu in seiner ersten Stellungnahme vom 15.02.2008 kritisch geäußert. In den noch laufenden Verhandlungen über den Gesetzentwurf steht noch nicht sicher fest, ob entsprechend der Lohnsummenregelung sowohl einerseits die Behaltensfrist zumindest auf zehn Jahre abgesenkt als auch andererseits bei deren Verstoß statt einem rückwirkend gesamten nur ein zeitanteiliger Verlust der beiden Begünstigungen gesetzlich festgeschrieben wird.⁶⁵¹

3.2.1.10.4 Bewertung des Grundvermögens

Im Rahmen der Bewertung des Grundvermögens hat das BVerfG festgestellt, dass es keinen absoluten und sicher realisierbaren Marktwert, sondern allenfalls ein Marktwertniveau, auf dem sich mit mehr oder weniger großen Abweichungen vertretbare Verkehrswerte bilden, gibt. Dabei ist von einer Streubreite von +/- 20% der Verkaufspreise für ein und dasselbe Objekt auszugehen, innerhalb derer ein festgestellter Verkehrswert als noch vertretbar angesehen werden kann. Grundsätzlich sind Typisierungen zulässig. Die Bewertungsmethoden müssen jedoch

⁶⁴⁷ Gegenüber dem bisherigen Recht wurde die Behaltensfrist von fünf auf 15 Jahre verlängert. Im Gegenzug zur Verdreifachung der Behaltensfrist wurde laut Gesetzesbegründung der Betrag der unschädlichen Überentnahmen gem. § 13a Abs. 5 Nr. 3 ErbStG-E ebenfalls auf nunmehr 150.000 € verdreifacht. Dies darf wohl zu Recht als ein schwacher Trost für die überlange Behaltensfrist angesehen werden. Vgl. BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, zu Artikel 1 (Erbchaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz), zu Nummer 11 (§ 13a), Zu Absatz 5, S. 57.

⁶⁴⁸ 10% pro Jahr auf 85% des begünstigten Vermögens = 8,5% pro Jahr auf das gesamte begünstigte Vermögen.
⁶⁴⁹ Der Bundesrat hat dies auch als „Fallbeileffekt“ bezeichnet. Vgl. BR-Drs. 4/08 v. 15.02.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2008/0004-08.pdf>, Nummer 6, S. 5.

⁶⁵⁰ Vgl. Seltenreich, Stephan / Simon, Daniel: a.a.O., S. 19.

⁶⁵¹ Vgl. zur Forderung des Bundesrats; BR-Drs. 4/08 v. 15.02.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2008/0004-08.pdf>, Nummer 4, S. 3 f; Nummer 6, S. 5 f. Die Bundesregierung will die Änderungsvorschläge im weiteren Gesetzgebungsverfahren prüfen. Vgl. BT-Drs. 16/8547 v. 12.03.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/085/1608547.pdf>, Gegenäußerung zu Nummer 4 und 6, S. 11.

strukturell geeignet sein, um eine Annäherung an den gemeinen Wert zu gewährleisten.⁶⁵²

Nachdem die Neuregelungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes keine eigenen Bewertungsvorschriften vorsehen, verweist § 12 Abs. 3 ErbStG-E wie bereits nach geltendem Recht lediglich auf das Bewertungsgesetz, wobei nunmehr auf die Vorschrift zur gesonderten Feststellung der Grundbesitzwerte in § 151 Abs. 1 Nr. 1 BewG-E verwiesen wird.⁶⁵³ Hinsichtlich der eigentlichen Bewertungsvorschriften für erbschaft- und schenkungssteuerliche Zwecke wird das Bewertungsgesetz um einen sechsten Abschnitt erweitert. Entgegen der allgemeinen Zielsetzung den Bürokratieabbau voranzutreiben, sollen die bisherigen Vorschriften für die Bewertung von Grundbesitz im vierten Abschnitt des Bewertungsgesetzes (§§ 138 bis 150 BewG) nunmehr nur noch für Zwecke der Grunderwerbsteuer und die im sechsten Abschnitt des Bewertungsgesetzes (§§ 157 bis 187 BewG-E) neu hinzugefügten Vorschriften hingegen ausschließlich für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungssteuer maßgebend sein.⁶⁵⁴

Nach § 177 BewG-E ist der Bewertung des Grundvermögens grundsätzlich der gemeine Wert i.S.d. § 9 BewG zu Grunde zu legen. Die Bewertung unbebauter Grundstücke gem. § 179 BewG-E richtet sich wie nach geltendem Recht nach der Grundstücksfläche und dem zum Besteuerungszeitpunkt vom Gutachterausschuss zuletzt festgestellten Bodenrichtwert jedoch ohne Berücksichtigung eines pauschalen Wertabschlags i.H.v. 20%.⁶⁵⁵ Das hinsichtlich der Bewertung bebauter Grundstücke anzuwendende Bewertungsverfahren richtet sich nach der jeweiligen Grundstücksart.

⁶⁵² Vgl. Gliederungspunkt 3.2.1.9.

⁶⁵³ Hiernach wird der Grundbesitz nicht nur wie bisher nach den §§ 138-150 BewG sondern auch nach den neu eingeführten Vorschriften der §§ 157-187 BewG-E gesondert festgestellt

⁶⁵⁴ Die Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens richtet sich nach den §§ 158 bis 175 BewG-E. Auf dieses Vermögen wird im Rahmen dieser Arbeit nicht näher eingegangen. In Ergänzung zu den gesetzlichen Vorschriften wird auf den am 13.02.2008 vom Bundesfinanzministerium veröffentlichten Verordnungsentwurf (Diskussionsentwurf) zur Durchführung der §§ 158 bis 175 BewG-E (Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens – LuFBewV) verwiesen. Vgl. LuFBewV v. 13.02.2008, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_316/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/Erbschaft_Schenkungssteuerrecht/078_d1.templateId=raw.property=publication File.pdf.

⁶⁵⁵ In der Gesetzesbegründung fehlt eine Erklärung, warum dieser pauschale Abschlag nicht übernommen wird. Der Hintergrund kann wohl darin gesehen werden, dass nunmehr der Steuerpflichtige selbst stets die Möglichkeit hat, durch ein Gutachten den niedrigeren gemeinen Wert des zu bewertenden Grundstücks nachzuweisen. Vgl. ebenso Drosdzol, Wolf-Dietrich: Erbschaftsteuerreform: Die Besteuerung des Grundvermögens, in: DStR 2008, S. 12; BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, Zu Artikel 2 (Bewertungsgesetz), Zu Nummer 14 (Sechster Abschnitt des BewG), Zu Teil C Grundvermögen, Zu § 179, S. 77. Der Bundesrat hingegen fordert die Beibehaltung des 20%-Abschlags. Vgl. BR-Drs. 4/08 v. 15.02.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2008/0004-08.pdf>, Nummer 1, S. 1; BT-Drs. 16/8547 v. 12.03.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/085/1608547.pdf>, Gegenäußerung zu Nummer 29, S. 23 f.

Nach § 181 Abs. 1 BewG-E wird zwischen Ein- und Zweifamilienhäusern, Mietwohngrundstücken, Wohnungs- und Teileigentum, Geschäftsgrundstücken, gemischt genutzten Grundstücken und sonstigen bebauten Grundstücken unterschieden. Als mögliche Bewertungsmethoden sieht § 182 BewG-E das Vergleichswertverfahren, das Ertragswertverfahren oder das Sachwertverfahren vor. Im Rahmen des Vergleichswertverfahrens wird auf den Kaufpreis eines Vergleichsgrundstücks zurückgegriffen. Der Ertragswert des bebauten Grundstücks setzt sich zum einen aus dem Wertansatz für den Grund und Boden gem. § 179 BewG-E und zum anderen aus dem Gebäudeertragswert, welcher sich aus dem kapitalisierten Gebäudereinertrag ergibt, zusammen. Nach dem Sachwertverfahren wird zunächst die Summe aus Wertansatz des Grund und Bodens gem. § 179 BewG-E und dem Gebäudesachwert auf Basis der Regelherstellungskosten abzüglich einer Alterswertminderung gebildet, welche mit einer vorgegebenen Wertzahl zu multiplizieren ist.⁶⁵⁶

Um im Rahmen der Bewertung eine Annäherung an den gemeinen Wert zu erreichen, hat die Bundesregierung bei den anzuwendenden Bewertungsverfahren auf die anerkannten Verfahren zur Verkehrswertermittlung nach der Wertermittlungsverordnung (WertV)⁶⁵⁷ zurückgegriffen.⁶⁵⁸ Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass die Bewertung im Rahmen des Vergleichs-, Ertrags- oder Sachwertverfahren gegenüber der bisherigen Bedarfsbewertung deutlich aufwendiger und komplizierter geworden ist. Hierbei ist kritisch anzumerken, dass es dem Steuerpflichtigen zukünftig ohne die Inanspruchnahme fremder Hilfe nicht mehr möglich sein wird, die Bewertung des Grundvermögens für erbschaft- und schenkungssteuerliche Zwecke alleine vorzunehmen.⁶⁵⁹

⁶⁵⁶ Hinsichtlich der für die einzelnen Grundstücksarten gesetzlich vorgeschriebenen Bewertungsverfahren; vgl. § 182 Abs. 2-4 BewG-E. Zu weiteren Details in Bezug auf die einzelnen Bewertungsverfahren; vgl. Verordnungsentwurf (Diskussionsentwurf) des BMF v. 13.02.2008 zur Durchführung der §§ 182, 183 und 184 BewG-E (Grundvermögensbewertungsverordnung – GrBewV), http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_316/DE/Wirtschaft_und_Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen_zu_Steuerarten/Erbschaft_Schenkungssteuerrecht/078_d3,templateId=raw,property=publicationFile.pdf.

⁶⁵⁷ Vgl. WertV v. 06.12.1988, BGBl. 1988 I, S. 2209.

⁶⁵⁸ Vgl. BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, Zu Artikel 2 (Bewertungsgesetz), Zu Nummer 14 (Sechster Abschnitt des BewG), Zu Teil C Grundvermögen, S. 77. Hinsichtlich der Abweichungen im Einzelnen zwischen GrBewV einerseits und WertV sowie der Wertermittlungsrichtlinien 2006; vgl. Drosdzol, Wolf-Dietrich: Die Einzelheiten der Grundstücksbewertung nach der „GrBewV“, in: ZEV 2008, S. 178-181.

⁶⁵⁹ Vgl. ebenso Tremel, Ulrike: Die zukünftige Grundstücksbewertung nach dem „ErbStRG“ und der „GrBewV“, in: DStR 2008, S. 758 f.

3.2.1.10.5 Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermieteter Grundstücke

In § 13c ErbStG-E wird im Rahmen des ErbStRG eine neue Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermieteter Grundstücke gewährt. Hiernach bleiben zehn Prozent des für erbschaft- und schenkungssteuerliche Zwecke ermittelten Grundbesitzwertes nur dann steuerfrei, wenn das im Inland oder einem EU- bzw. EWR-Staat belegene Grundstück zu Wohnzwecken vermietet wird und nicht bereits zum begünstigten Betriebsvermögen i.S.d. § 13a ErbStG-E zählt.⁶⁶⁰ Hinsichtlich einer verfassungsrechtlichen Überprüfung der Begünstigungsvorschrift halte ich die Begründung der Bundesregierung für die Steuerbefreiung für nicht ausreichend. M.E. ist ein Abschlag vom Wertansatz weder mit dem Argument des Wettbewerbs auf dem Wohnungsmarkt noch mit dem Argument der Gewährleistung einer angemessenen Wohnraumversorgung zu rechtfertigen.⁶⁶¹ Vielmehr liefert die deutlich schlechtere Fungibilität von Immobilien m.E. eine hinreichende Begründung für einen verminderten Wertansatz i.S.d. § 13c ErbStG-E.⁶⁶²

3.2.1.10.6 Bewertung lebenslänglicher Nutzungen und Leistungen

Im Rahmen des Erbschaftsteuerreformgesetzes wird für die Ermittlung des Kapitalwerts einer lebenslänglichen Nutzung oder Leistung gem. § 14 Abs. 1 BewG-E der Jahreswert zukünftig nicht mehr auf Basis der historischen Sterbetafel, sondern auf der Grundlage der jeweils aktuell veröffentlichten Sterbetafel des Statistischen Bundesamtes kapitalisiert.⁶⁶³ Das Bundesfinanzministerium wird hierzu jeweils die aktuellen Vervielfältiger in Abhängigkeit von Alter und Geschlecht veröffentlichen.⁶⁶⁴

3.2.2 Nach österreichischem Schenkungssteuerrecht

Die Bewertung für erbschaft- und schenkungssteuerliche Zwecke richtet sich gem. § 19 öErbStG, vorbehaltlich der in Abs. 2 vorgesehenen Sonderregelung, nach den Vorschriften des ersten Teils des BewG (Allgemeine Bewertungsvorschriften - §§ 2 bis 17 öBewG). Das übertragene Vermögen sowie die Schulden und Lasten sind im

⁶⁶⁰ Die Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein. Vgl. § 13c Abs. 3 ErbStG-E.

⁶⁶¹ Vgl. BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, zu Artikel 1 (Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz), zu Nummer 12, Zu § 13c, S. 60 f.; ebenfalls kritisch m.w.N. Herbach, Antje / Kühnold, Jörg: a.a.O., S. 112 f.

⁶⁶² Vgl. zustimmend Raupach, Arndt: a.a.O., S. 2038.

⁶⁶³ Vgl. Götz, Hellmut: Referentenentwurf zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts – Erste Bestandsaufnahme und Handlungsempfehlungen, in: BBEV 2007, Nr. 12, S. 10.

⁶⁶⁴ Vgl. BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, zu Artikel 2 (Bewertungsgesetz), Zu Nummer 4 (§ 14 BewG), S. 65 f.

Regelfall mit dem gemeinen Wert, was gleichzeitig als Bewertungsgrundsatz gilt, gem. § 10 öBewG anzusetzen, wobei entsprechend dem deutschen Recht auch im österreichischen Bewertungsgesetz Hilfsmaßstäbe für den Bewertungsgrundsatz vorgesehen sind.⁶⁶⁵

Nur für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke wird die Bewertung unmittelbar im Erbschaftsteuergesetz geregelt. Sie richtet sich gem. § 19 Abs. 2 und 3 öErbStG nach dem Dreifachen des maßgebenden Einheitswertes.

Ebenso wie nach deutschem Recht gab die unterschiedliche Bewertung des übertragenen Vermögens auch in Österreich in der Vergangenheit immer wieder Anlass dazu, die gesetzlich vorgeschriebenen Bewertungsunterschiede gerichtlich überprüfen zu lassen.⁶⁶⁶ Der österreichische Verfassungsgerichtshof hat im ersten Halbjahr 2007 innerhalb weniger Monate zunächst die Erbschaftsteuer und dann die Schenkungssteuer für verfassungswidrig erklärt.⁶⁶⁷ Hauptkritikpunkt ist die unterschiedliche Bewertung des inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sowie des inländischen Grundvermögens. Denn die der Grundbesitzbewertung zu Grunde liegenden historischen Einheitswerte wurden für land- und forstwirtschaftliches Vermögen letztmals 1988 und für das übrige Grundvermögen 1973 festgestellt und entsprechen damit auch in Höhe des Dreifachen ihres Werts⁶⁶⁸ nicht den aktuellen Wertverhältnissen.⁶⁶⁹ Dem österreichischen Gesetzgeber wurde in beiden Fällen eine Frist zur Änderung/Neuregelung (Reparaturfrist) des geltenden Erbschaft- und Schenkungssteuergesetzes bis zum 31.07.2008 eingeräumt.⁶⁷⁰ Die

⁶⁶⁵ Darüber hinaus hat das österreichische BMF zur einheitlichen Anwendung der Bewertungsvorschriften verschiedene Erlässe veröffentlicht. Hierzu zählen u.a. die Vermögenssteuerrichtlinien (VStR 1989, AÖF 1989/257) sowie die Richtlinie zur Ermittlung des gemeinen Wertes von inländischen nicht notierten Wertpapieren und Anteilen (Wiener Verfahren, AÖF 1996/189). Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 2, Rz. 2; S. 9, Rz. 20.

⁶⁶⁶ Vgl. m.w.N. VfGH-Erkenntnis v. 07.03.2007, G 54/06 u.a., unter: [⁶⁶⁷ Vgl. VfGH-Erkenntnis v. 07.03.2007, G 54/06 u.a., VfGH-Erkenntnis v. 15.06.2007, G 23/07 u.a., jeweils unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh>. Zum zeitlichen Verfahrensablauf hinsichtlich des Erbschaftsteuer-Verfahren; vgl. Bruckner, Karl: Ist die Erbschaftsteuer verfassungswidrig? \(28.02.2007\), unter: \[http://www.bdo.at/steuerberatung/erben_schenken/\]\(http://www.bdo.at/steuerberatung/erben_schenken/\), S. 1 f.; Hubert, Tina / Hinz, Holger: Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer in Österreich, in: IWB 2007, Fach 5, Gruppe 2, Österreich, S. 712-714.](http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh; Tz. I.4.2.4 f. Zur Kritik in der Literatur; vgl. Fraberger, Friedrich: Die Erbschafts- und Schenkungssteuer im Fluss, in: RdW 2002/581, Tz. 2.</p></div><div data-bbox=)

⁶⁶⁸ Nach § 19 Abs. 2 öErbStG ist für die Bewertung des inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sowie des inländischen Grundvermögens und der inländischen Betriebsgrundstücke das Dreifache des Einheitswertes maßgebend.

⁶⁶⁹ Vgl. VfGH-Erkenntnis v. 07.03.2007, G 54/06 u.a., unter: [http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh; Tz. I.4.2.3., I.4.2.6., II.2.1.](http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh; Tz. I.4.2.3., I.4.2.6., II.2.1.;); VfGH-Erkenntnis v. 15.06.2007, G 23/07 u.a., unter: [http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh; Tz. II.2.](http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh; Tz. II.2.;); Steiner Anton: Österreichischer Verfassungsgerichtshof: Verfassungswidrigkeit des österreichischen Erbschaftsteuerrechts – Anmerkung, in: ZEV 2007, S. 239 f.

⁶⁷⁰ Hiervon ausgenommen sind rund 80 Schenkungsfälle, die vor Beginn der Beratungen des Verfassungsgerichtshofes Beschwerde eingelegt haben und für die aufgrund der VfGH-Erkenntnis v. 15.06.2007

derzeitige Regierung in Österreich hat bereits im Herbst 2007 angedeutet und dann am 11.01.2008 im Rahmen einer parlamentarischen Anfrage angekündigt, dass sie keine Reparatur des geltenden Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes vornehmen wird und stattdessen das Gesetz mit Wirkung zum 31.07.2008 auslaufen soll. Im Gegenzug wird eine Meldepflicht für bestimmte Schenkungsvorgänge eingeführt.⁶⁷¹ Im Hinblick auf diese Tatsache wird im Folgenden die Bewertung der im Mittelpunkt dieser Arbeit stehenden zur Übertragung vorgesehenen Wirtschaftsgüter nur in ihren wesentlichen Punkten dargestellt.

3.2.2.1 Bewertungsstichtag

Als Bewertungsstichtag für sowohl das zugewendete Vermögen als auch die übernommenen Schulden und Auflagen gilt gem. § 18 öErbStG der Zeitpunkt der Steuerentstehung, welcher für Schenkung unter Lebenden gem. § 12 Abs. 1 Z 2 öErbStG der Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung ist.

Wie nach deutschem Recht ist die Vermögensübertragung auch dann rechtswirksam, wenn ein freier Widerrufsvorbehalt vereinbart wurde. Entscheidend ist der Zeitpunkt des Besitzerwerbs oder der rechtlichen und tatsächlichen Verfügbarkeit über den zugewendeten Vermögensgegenstand.⁶⁷²

3.2.2.2 Bewertung inländischer Grundstücke

Ebenso wie nach deutschem Recht ist die Bewertung sowohl des inländischen Grundvermögens als auch der inländischen Betriebsgrundstücke⁶⁷³ einheitlich gesetzlich normiert.⁶⁷⁴

nunmehr keine Schenkungssteuer erhoben wird. Vgl. Presseinformation des VfGH v. 22.06.2007, unter: <http://www.vfgh.gv.at>; im Einzelnen, Bruckner, Karl: Verfassungsgerichtshof hebt auch Schenkungssteuer auf (26.06.2007), unter: http://www.bdo.at/steuerberatung/erben_schenken/, S. 1 f.

⁶⁷¹ Vgl. o.V.: Anfragebeantwortung des Finanzministers zur zukünftigen Erbschafts- und Schenkungssteuerregelung, in: Ernst&Young Tax Short Cuts 2006, Nr. 8, S. 3, unter: http://www.ey.com/global/content.nsf/Austria/Aktuelle_Publikationen; Steiner, Anton: Österreich: Verfassungswidrigkeit der Schenkungssteuer, in: ZEV 2007, S. 430. Hinsichtlich verschiedener Gestaltungsüberlegungen im Hinblick auf das Auslaufen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes; vgl. Fraberger, Friedrich / Petritz, Michael: VfGH hebt auch die Schenkungssteuer auf! – Die Entscheidung des Höchstgerichts und was dem Gesetzgeber für die Zeit danach einfallen könnte ..., in: SWK 20/21/2007, S. 587, Tz. 4 f.; Huber, Christian: Aufhebung der Erbschaftssteuer – Konsequenzen für Erbschaften und Schenkungen, in: Der Klient, Sonderausgabe Erbschaftssteuer, 2007, www.leitner-leitner.com/de/_ASSETS/II_SonderausgabeErbschaftssteuer.pdf, S. 2 f. Zu den geplanten Änderungen im Einzelnen; vgl. Gliederungspunkt 3.2.2.9.

⁶⁷² Vgl. ausführlich Kamper, Karl: a.a.O., S. 539-541; Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 521 f., 533; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 68, Rz. 151

⁶⁷³ Vgl. zu den Voraussetzungen eines Betriebsgrundstücks die § 99 BewG entsprechende Regelung in § 60 öBewG.

⁶⁷⁴ Die Zuordnung ist lediglich im Hinblick auf die Vergünstigung des § 15a öErbStG (Betriebsvermögensfreibetrag) von Bedeutung.

Zu den wirtschaftlichen Einheiten des Grundvermögens zählen bewertungsrechtlich gem. § 51 öBewG neben dem reinen Grund und Boden sowie den Gebäuden auch die sonstigen Bestandteile und das Zubehör. Maschinen, Betriebsvorrichtungen und Umzäunungen sowie Weg- und Platzbefestigungen gewerblich genutzter Grundstücke gehören nicht zur wirtschaftlichen Einheit.⁶⁷⁵

Im Gegensatz zum deutschen Recht richtet sich die Bewertung des inländischen Grundvermögens in Österreich noch nach dem Einheitswert. Für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungssteuer ist gem. § 19 Abs. 2 öErbStG der dreifache, zum letzten Hauptfeststellungszeitpunkt festgestellte Einheitswert gem. §§ 19 bis 25, 27 i.V.m. §§ 51 bis 56 öBewG anzusetzen, sofern der Steuerpflichtige nicht einen niedrigeren gemeinen Wert nachweist.⁶⁷⁶ Hierbei ist zu beachten, dass der letzte Hauptfeststellungszeitpunkt für inländisches Grundvermögen auf das Jahr 1973 zurückgeht und seither der Einheitswert lediglich pauschal um insgesamt 35% angehoben wurde.⁶⁷⁷ Für die Festsetzung des Einheitswerts kommt es wie beim Bedarfswert nach deutschem Recht auf die Art des Grundstücks (unbebaut, bebaut) an. Der Einheitswert unbebauter Grundstücke richtet sich gem. § 55 öBewG nach dem gemeinen Wert zum Hauptfeststellungszeitpunkt. Für bebaute Grundstücke gilt gem. §§ 53 bis 54 öBewG die Summe aus dem Bodenwert und dem auf Basis eines Sachwertverfahrens ermittelten Gebäudewert unter Berücksichtigung verschiedener Abschläge und des Mindestwerts als Einheitswert. Hinsichtlich der Wertermittlung des Gebäudewerts werden die bebauten Grundstücke in Mietwohngrundstücke, Geschäftsgrundstücke, gemischtgenutzte Grundstücke, Einfamilienhäuser und sonstige bebaute Grundstücke unterteilt.⁶⁷⁸

Wie bereits unter Gliederungspunkt 3.2.2 ausgeführt wurde, hat die auf historischen Einheitswerten basierende Bewertung des inländischen Grundvermögens zur Verfassungswidrigkeit der Erwerbe von Todes wegen und der Schenkungen unter

⁶⁷⁵ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 26, Rz. 68.

⁶⁷⁶ Durch das Budgetbegleitgesetz 2001 ist ab 01.01.2001 das Dreifache des Einheitswerts anzusetzen. Vgl. Wolf, Erich: Steuerliche Änderungen für Betriebsübertragungen – Rahmenbedingungen durch Budgetbegleitgesetz 2001 und Kapitalmarktoffensive-Gesetz seit 1.1.2001 geändert, in: SWK 3/2001, S. 75, Tz. 1.

⁶⁷⁷ Der nächste Hauptfeststellungszeitpunkt wurde seit 1973 immer wieder verschoben und muss gesondert durch Bundesgesetz festgesetzt werden. Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 18, Rz. 44; o.V.: Einheitsbewertung Grundvermögen, in: http://www.bmf.gv.at/Steuern/Brgerinformation/GrundstckeundSteuern/Einheitsbewertung/Grundvermogen/_start.htm (Stand: 25.05.2008).

⁶⁷⁸ Vgl. ausführlich zur Einheitsbewertung im Allgemeinen sowie zum Grundvermögen; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 16-20, Rz. 41-51, S. 24-29, Rz. 65-76.

Lebenden geführt. Trotz der pauschalen Werterhöhung des Einheitswerts kommt es nach geltendem Recht teilweise zu extremen Wertabweichungen gegenüber dem Verkehrswert der zu bewertenden wirtschaftlichen Einheit.⁶⁷⁹ Hieran hat sich auch nichts aufgrund der Einführung des dem deutschen Recht fremden Grunderwerbsteueräquivalents in § 8 Abs. 4 und 5 öErbStG geändert, nach welchem sich die Steuerbelastung im Umfang der unentgeltlichen Zuwendung auf den schenkungssteuerlichen Wert des übertragenen Grundbesitzes je nach Verwandtschaftsgrad um 2% bzw. 3,5% erhöht.⁶⁸⁰

Zwar schreibt § 19 Abs. 3 öErbStG eine Wertfortschreibung zum Steuerentstehungszeitpunkt bei sich veränderten Verhältnissen gegenüber dem letzten Hauptfeststellungszeitpunkt vor. Dieser Wertkorrekturvorschrift läuft aber die Regelung in § 23 öBewG zuwider, nach welcher zwar der tatsächliche Zustand der wirtschaftlichen Einheit zum Nachfeststellungszeitpunkt jedoch nach Wertmaßstäben zum Hauptfeststellungszeitpunkt zu bewerten ist.⁶⁸¹

Als besonders steuergünstige Gestaltung hinsichtlich der Übertragung von Grundbesitz hat sich das Modell der gemischten Schenkung zu einem Kaufpreis in Höhe des Dreifachen des Einheitswerts herausgestellt. Auf Basis der Verkehrswerte von Leistung und Gegenleistung liegt eine gemischte Schenkung vor. Durch Abzug der Gegenleistung vom schenkungssteuerlichen Wert des übertragenen Grundbesitzes ergibt sich ein schenkungssteuerpflichtiger Erwerb von Null, so dass lediglich das Grunderwerbsteuer-Äquivalent gem. § 8 Abs. 3 öErbStG anfällt.⁶⁸²

3.2.2.3 Bewertung eines Einzelunternehmens sowie von Anteilen an einer Personengesellschaft

Auch nach österreichischem Recht wird die wirtschaftliche Einheit „Betriebsvermögen“ nicht nach einem Gesamtwert, sondern gem. § 2 Abs. 3 i.V.m. § 68 Abs. 5 öBewG auf der Grundlage einer Einzelbewertung, der zur

⁶⁷⁹ In dem der Erkenntnis des VfGH zu Grunde liegenden Sachverhalt weichen Einheitswert und Verkehrswert des übertragenen Grundstücks im Verhältnis 1:1.674 voneinander ab. Vgl. Steiner, Anton: Österreichische Erbschaftsteuer auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand – Folgerungen für die deutsch-österreichische Beratungspraxis, in: ErbStB 2007, S. 48; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 147.

⁶⁸⁰ Vgl. Eberhartinger, Eva / Fraberger, Friedrich: Zum Seminar C: Erbschaftsteuer in Österreich – quo vadis?, in: IStR 2004, S. 565; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 53, Rz. 124.

⁶⁸¹ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 19, Rz. 50; ebenso UFS Wien Berufungsentscheidung v. 10.09.2007, RV/2586-W/07, https://findok.bmf.gv.at/findok/freie_suche.do, S. 2 f.

⁶⁸² Vgl. Bruckner, Karl: Steuerfrei Erben, Schenken und Stiften (21.05.2007), unter: http://www.bdo.at/steuerberatung/erben_schenken/, S. 1 f.

Sachgesamtheit gehörenden Wirtschaftsgüter vermindert um deren Schulden, bewertet.⁶⁸³ Der Wert einer Beteiligung an einer Personengesellschaft richtet sich gem. § 24 Abs. 1 lit. e) der Bundesabgabenordnung (BAO) nach dem Verhältnis der Beteiligung am Wert des Gesamthandsvermögens.⁶⁸⁴ Bevor auf die Bewertung im Einzelnen eingegangen wird, ist der Umfang des Betriebsvermögens festzulegen.

Der Umfang des Betriebsvermögens richtet sich nach den Vorschriften der §§ 57 bis 64 öBewG. Hierbei ist zu beachten, dass Betriebsgrundstücke entsprechend der deutschen Regelung in § 99 BewG nur dann zum bewertungsrechtlichen Betriebsvermögen zählen, wenn sie zu mehr als 50% betrieblichen Zwecken dienen und sich ausschließlich im Besitz des Einzelunternehmers oder der Personengesellschaft befinden. Im Gegensatz zum deutschen Bewertungsrecht zählen selbst geschaffene, immaterielle Vermögensgegenstände, obwohl sie nicht in der Steuerbilanz im Anlagevermögen ausgewiesen werden dürfen, zum erbschaft- und schenkungssteuerlichen Umfang des Betriebsvermögens. Hierunter fallen insbesondere Urheberrechte oder sonstige gewerbliche Schutzrechte sowie der organäre Geschäfts- oder Firmenwert. Bei Letzterem ist die Behandlung gemäß der österreichischen Rechtsprechung nicht einheitlich und widersprüchlich. Einerseits soll aufgrund des Einzelbewertungsgrundsatzes eine Gesamtbewertung des Betriebsvermögens unterbleiben, was aber gerade bei Ansatz eines Firmenwerts, welcher u.a. die Ertragskraft des Unternehmens insgesamt widerspiegeln soll, unterlaufen werden würde. Andererseits wird der Firmenwert nicht für alle Einzelunternehmen und Personengesellschaften gleichermaßen angesetzt, sondern nur sofern sich für den Firmenwert „eine feste allgemeine Verkehrsauffassung“ gebildet hat und die Ermittlung nach allgemein anerkannten Verfahren durchgeführt wird, was nach österreichischer Rechtsprechung derzeit nur für Apotheken, Gast- und Schankgewerbe sowie Wirtschaftstreuhandunternehmen gilt.⁶⁸⁵ URNIK und FRITZ-SCHMIDT sprechen sich aufgrund dieses willkürlichen Ergebnisses einheitlich

⁶⁸³ Vgl. §§ 57-68 öBewG; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 139, 162; Hubert, Tina / Hinz, Holger: Erbschaftsbesteuerung bei Übertragung von Unternehmensvermögen in Österreich, in: IWB 2007, Fach 5, Gruppe 2, Österreich, Seite 694 f.

⁶⁸⁴ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 6, Rz. 13; kritisch Farmer, Peter: Bewertung eines Mitunternehmeranteiles für Zwecke der ErbSt, in: RdW 1996, S. 338, Tz. 3.2., 4.2., 5.

⁶⁸⁵ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 25.09.1997, 96/16/0134, VwGH-Erkenntnis v. 09.09.1993, 92/16/0190, VwGH-Erkenntnis v. 28.11.1980, 2679/78, jeweils unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>.

gegen den Ansatz des originären Geschäfts- oder Firmenwerts für erbschaft- und schenkungssteuerliche Zwecke aus.⁶⁸⁶

Hinsichtlich der Betriebsschulden und der Rücklagen gelten gem. § 64 öBewG die gleichen Voraussetzungen wie nach deutschem Recht. Betriebsschulden dürfen nur insoweit vom Rohbetriebsvermögen abgezogen werden, sofern sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einzelnen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens stehen. Rücklagen werden erbschaft- und schenkungssteuerlich in vollem Umfang als Eigenkapital angesehen.⁶⁸⁷

Die Bewertung von Einzelunternehmen und von Anteilen an Personengesellschaften für erbschaft- und schenkungssteuerliche Zwecke richtet sich gem. § 19 Abs. 1 öErbStG nach den allgemeinen Bewertungsvorschriften des ersten Teils des Bewertungsgesetzes (§§ 2 bis 17 öBewG). Demnach richtet sich die Bewertung der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter bis auf Betriebsgrundstücke grundsätzlich nach dem Teilwert⁶⁸⁸ gem. § 12 öBewG, sofern keine Sonderbewertungsregeln des ersten Teils des Bewertungsgesetzes greifen.⁶⁸⁹ Betriebsgrundstücke werden, wie bereits in Gliederungspunkt 3.2.2.2 dargelegt wurde, gem. § 19 Abs. 2 und 3 öErbStG mit dem Dreifachen des Einheitswerts zum letzten Hauptfeststellungszeitpunkt angesetzt.⁶⁹⁰ Als Grundlage für den Teilwertansatz der einzelnen Vermögensgegenstände des Betriebsvermögens wird nach h.A. von der Steuerbilanz ausgegangen.⁶⁹¹ Hierbei können die einzelnen Vermögensgegenstände unter bestimmten Voraussetzungen mit ihrem Steuerbilanzwert, mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich Abschreibung oder mit ihren

⁶⁸⁶ Vgl. kritisch Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 150 f.

⁶⁸⁷ Dies ergibt sich nicht wie nach deutschem Recht unmittelbar aus dem österreichischen Bewertungsrecht, sondern aufgrund des Rückgriffs auf die österreichische Vermögensteuerrichtlinien (Abschn. 13.3 öVStR 1989). Vgl. allgemein zu den abzugsfähigen Lasten; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: ..., a.a.O., S. 140-142.

⁶⁸⁸ Die Definition des Teilwerts nach österreichischem Recht entspricht dem deutschen Recht. Vgl. ausführlich zum Teilwert-Begriff; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 143-145; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 10, Rz. 22.

⁶⁸⁹ Vgl. Payer, Andreas: Gestaltungsmöglichkeiten bei der Betriebsübergabe, in: SWK 23/24/2004, W 107, Tz. I.2.; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 140, 143, 162.

⁶⁹⁰ Durch den Ansatz des dreifachen Werts wurde hinsichtlich der Bewertung der Betriebsgrundstücke eine Angleichung zwischen Einzelunternehmen, Personengesellschaften einerseits und den Kapitalgesellschaften andererseits vorgenommen, da im Rahmen des Wiener Verfahrens 1996 bereits vor 2001 der dreifache Wert anzusetzen war. Vgl. Wolf, Erich: Steuerliche Änderungen ..., a.a.O., S. 75, Tz. 1. Sofern es sich um ein Betriebsgrundstück im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft handelt, wird nicht zusätzlich zur Erbschaft- und Schenkungssteuer das Grunderwerbsteueräquivalent i.S.d. § 8 Abs. 4 öErbStG erhoben. Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., Wien 2006, S. 164.

⁶⁹¹ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 11.07.2000, 99/16/0440, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>. Ausführlich zur ertragsteuerlichen Teilwertvermutung; vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 145 f.

Wiederbeschaffungskosten bewertet werden. Unter die Sonderbewertungsregelungen des ersten Teils des Bewertungsgesetzes fallen u.a. Patente, Urheberrechte und sonstige gewerbliche Schutzrechte, deren Nutzungen und Leistungen gem. § 15 Abs. 3 öBewG mit dem Dreifachen des Jahreswerts, wiederkehrende Nutzungen und Leistungen gem. § 15 Abs. 1 und 2 öBewG mit ihrem Kapitalwert, Kapitalforderungen und Schulden, soweit verzinslich, gem. § 14 Abs. 1 öBewG mit ihrem Nennwert und sofern unverzinslich gem. § 14 Abs. 2 öBewG mit ihrem Kapitalwert angesetzt werden. Zählen zum Betriebsvermögen börsennotierte Wertpapiere, werden diese gem. § 13 Abs. 1 öBewG mit ihrem Kurswert im Steuerentstehungszeitpunkt angesetzt. Der Teilwert für nichtbörsennotierte Anteile an Kapitalgesellschaften wird gem. § 13 Abs. 2 öBewG entweder aus Verkäufen abgeleitet oder nach dem Wiener Verfahren unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft geschätzt.⁶⁹²

3.2.2.4 Bewertung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Die Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften richtet sich gem. § 19 Abs. 1 öErbStG i.V.m. § 13 öBewG entsprechend der deutschen Prüfreihefolge nach dem Kurswert zum Steuerentstehungszeitpunkt,⁶⁹³ der Ableitung des gemeinen Werts aus mehreren Verkäufen im Rahmen des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs oder der Schätzung des gemeinen Werts unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft.⁶⁹⁴ Bei Letzterem handelt es sich nach österreichischem Recht um das sog. Wiener Verfahren von 1996.⁶⁹⁵ Im Gegensatz zum deutschen Stuttgarter Verfahren ergibt sich der gemeine Wert aus der Hälfte der Summe aus Vermögenswert und Ertragwert.

⁶⁹² Vgl. ausführlich zu den einzelnen Bilanzpositionen; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 146-152; Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 534; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 10-16, Rz. 24-40.

⁶⁹³ Hinsichtlich abweichender Sonderfälle bei börsennotierten Anteilen; vgl. ausführlich Fraberger, Friedrich: Darf beim Erben/Schenken/Stiften von Aktien vom Börsenkurs abgewichen werden? – Keine uneingeschränkte Maßgeblichkeit, in: SWK 12/2004, S 463, Tz. II.

⁶⁹⁴ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 11 f., Rz. 25-27; Kögelberger, Walter: Das Wiener Verfahren 1996 – Die neuen Richtlinien zur Ermittlung des gemeinen Werts von inländischen nicht notierten Wertpapieren und Anteilen, in: SWK 1/1997, S 22, Tz. 4.2; m.w.N. Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod ..., a.a.O., S. 542 f.; VwGH-Erkenntnis v. 09.11.2000, 99/16/0439, VwGH-Erkenntnis v. 25.06.1997, 95/15/0117, VwGH-Erkenntnis v. 24.11.1993, 92/15/0103, jeweils unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>. Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich der drei Wertermittlungsansätze; vgl. Eberhartinger, Eva / Fraberger, Friedrich: Zum Seminar C: Erbschaftsteuer in Österreich – quo vadis?, in: IStR 2004, S. 566 f.

⁶⁹⁵ Vgl. BMF-Erlass v. 13.11.1996, Z 08 1037/1-IV/8/96, AÖF 189. Zur rechtlichen Stellung / Bindungswirkung des Wiener Verfahrens; vgl. Kögelberger, Walter: a.a.O., S 22, Tz. 3; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 168.

Bei der Ermittlung des Vermögenswerts wird auf die Wertansätze der zum Besteuerungszeitpunkt nächstliegenden Handelsbilanz zurückgegriffen. Im Gegensatz zum deutschen Recht wird ein derivativer Firmenwert nicht ausgeschieden. Ausgangswert ist das handelsrechtliche Eigenkapital zuzüglich unversteuerter Rücklagen, welches laut Finanzverwaltung um steuerliche Zu- und Abrechnung zu korrigieren ist. Betriebsgrundstücke sind mindestens mit dem Dreifachen des Einheitswerts anzusetzen. Im Betriebsvermögen ausgewiesene Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sowie die damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden sind aufgrund der Berücksichtigung im Rahmen des Ertragswerts und zur Vermeidung des Kaskadeneffekts rauszurechnen. Der sich ergebende Vermögenswert wird i.d.R. pauschal um 10% gekürzt und mit dem Nennwert ins Verhältnis gesetzt.⁶⁹⁶

Wie nach deutschem Recht wird bei der Ermittlung des Ertragswerts vom Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der letzten drei Jahre vom dem Besteuerungszeitpunkt ausgegangen und um außerordentliche oder um steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen korrigiert. Darüber hinaus wird der so ermittelte Durchschnittsertrag i.d.R. um pauschal 10% gekürzt und unter Zugrundelegung einer Verzinsung von 9% als ewige Rente berechnet. Ist der Durchschnittsertrag negativ, so unterbleibt sowohl die pauschale Kürzung als auch die 9%ige Verzinsung. Das Ergebnis ist wiederum mit dem Nennwert der Kapitalgesellschaft ins Verhältnis zu setzen.⁶⁹⁷

Beim Wiener Verfahren ist ein negativer Ertragswert nicht wie nach deutschem Recht mit Null anzusetzen, sondern kann mit einem positiven Vermögenswert verrechnet werden. Als Wertuntergrenze gilt jedoch der Liquidationswert, welcher vereinfacht mit 40% des Vermögenswerts angenommen werden kann.⁶⁹⁸ Ein negativer Vermögenswert kann zwar durch einen positiven Ertragswert kompensiert werden. Der sich ergebende gemeine Wert darf aber nicht negativ werden.⁶⁹⁹ Bei beherrschenden Verhältnissen sieht § 15 Abs. 3 öBewG einen Paketzuschlag vor, welcher jedoch erst im Besteuerungsverfahren und nicht bereits bei der gesonderten

⁶⁹⁶ Vgl. ausführlich Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 169-171; Payer, Andreas: a.a.O., W 107, Tz. I.1.

⁶⁹⁷ Vgl. ausführlich Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 171-174; Kögelberger, Walter: a.a.O., S 22, Tz. 4.3.2.

⁶⁹⁸ Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 148, 174; Payer, Andreas: a.a.O., W 107, Tz. I.1.

⁶⁹⁹ Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 174.

Wertfeststellung Berücksichtigung findet.⁷⁰⁰ Laut Literatur liegt der Paketzuschlag zwischen 5% und 20%.⁷⁰¹

3.2.2.5 Freibetrag gem. § 15a öErbStG

Im Rahmen der Steuerreform 2000 wurde erstmals im österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz eine Freibetragsregelung für inländisches Betriebsvermögen aufgenommen. Als Vorbild für die Rechtsvorschrift des § 15a öErbStG diente das deutsche Pendant in § 13a ErbStG, wobei die Vorschrift in wesentlichen Punkten von der deutschen Regelung abweicht.⁷⁰² Als grundsätzliche Unterschiede können die folgenden Punkte festgestellt werden.

Zunächst beschränkt sich die Regelung auf einen Freibetrag, welcher bei einer Übertragung nicht des gesamten (Teil-)Betriebs entsprechend dem Wertverhältnis des übertragenen Teils zum Gesamt(teil-)betrieb gem. § 15a Abs. 4 öErbStG zu kürzen ist.⁷⁰³ Ein Bewertungsabschlag wie nach deutschem Recht wird nicht zusätzlich gewährt.

Darüber hinaus sind Betriebsübertragungen nach § 15a Abs. 1 u. 2 öErbStG nur dann begünstigt, wenn zum einen der Schenker das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wegen körperlicher oder geistiger Gebrechen an der Betriebsfortführung gehindert ist bzw. die mit der Gesellschafterstellung verbundenen Aufgaben und Verpflichtungen nicht mehr erfüllen kann.⁷⁰⁴ Zum anderen ist wie nach der deutschen Regelung ausschließlich die Übertragung des inländischen Betriebsvermögens begünstigt.⁷⁰⁵

⁷⁰⁰ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 12, Rz. 28.

⁷⁰¹ Vgl. m.w.N. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 175.

⁷⁰² Vgl. Fraberger, Friedrich: Unternehmen steueroptimal schenken und vererben – Gestaltungen nach der Steuerreform 2000, Wien 2000, S. 20; Erläuterung zur Regierungsvorlage in: Unternehmen steueroptimal schenkung und vererben – Gestaltungen nach der Steuerreform 2000, hrsg. v. Fraberger, Friedrich, Wien 2000, S. 14. Ausführlich BMF-Richtlinien betreffend Anwendung des neuen Freibetrages für Betriebsübergaben gemäß § 15a ErbStG (zu StRefG 2000); Klarstellung zur Zusammenrechnung des § 11 Abs. 1 ErbStG (zu StRefG 2000) v. 14.12.1999, in: https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/WeitereSteuern/ErbschaftsundSchenk_4101/Richtlinienbetreffe_4201/_start.htm.

⁷⁰³ Vgl. Erläuterung zur Regierungsvorlage in: Unternehmen steueroptimal schenkung und vererben – Gestaltungen nach der Steuerreform 2000, hrsg. v. Fraberger, Friedrich, Wien 2000, S. 172; Fraberger, Friedrich: Unternehmen steueroptimal ..., a.a.O., S. 173 f.; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 59, Rz. 135.

⁷⁰⁴ Beim Erwerb von Todes wegen sind gem. § 15a Abs. 1 öErbStG die Altergrenze des Erblassers und dessen Berufsunfähigkeit nicht Voraussetzung für die Inanspruchnahme des Freibetrages. Sowohl bei der Schenkung unter Lebenden als auch beim Erwerb von Todes wegen muss es sich beim Erwerber gem. § 15a Abs. 1 öErbStG um eine natürliche Person handeln. Vgl. ausführlich Schrottmeyer, Norbert: Der neue § 15a ErbStG-Freibetrag für Unternehmensübertragungen, in: ÖStZ 1999, S. 622, Tz. 3.3. Zu den weiteren begünstigten Erwerben; vgl. m.w.N. Fraberger, Friedrich: Unternehmen steueroptimal ..., a.a.O., S. 29-37.

⁷⁰⁵ Bei grenzüberschreitenden Übertragungen ist der Gesamtbetrieb in einen inländischen und einen ausländischen Teil aufzuspalten, wobei nur Ersterer unter die Begünstigung des § 15a öErbStG fällt. Vgl. m.w.N. Fraberger, Friedrich: Unternehmen steueroptimal ..., a.a.O., S. 47-49. Hinsichtlich gemeinschaftlicher Bedenken vgl. auch Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 59, Rz. 133.

Bei der Übertragung von Mitunternehmer- sowie Kapitalgesellschaftsanteilen muss es sich mindestens um eine 25%-Beteiligung handeln. Neben dem Mindestbeteiligungsumfang des Schenkers am inländischen Betriebsvermögen, muss der Unternehmensübergeber im Rahmen der Übertragung sowohl hinsichtlich der Mitunternehmer- bzw. Kapitalgesellschaftsanteile als auch in Bezug auf Einzelunternehmen sowie Teilbetriebe gem. § 15a Abs. 3 öErbStG wertmäßig mindestens 25% des Gesamt(teil-)betriebsvermögen auf den Rechtsnachfolger übertragen.⁷⁰⁶

Die Vorschrift sieht in Abs. 5 ebenfalls einen Nachversteuerungsvorbehalt innerhalb eines Fünf-Jahreszeitraums nach der Übertragung vor. Hierbei löst neben der Betriebsaufgabe nicht nur die entgeltliche Übertragung des Betriebs oder wesentlicher Betriebsgrundlagen, sondern auch die unentgeltliche Übertragung die Nachversteuerung aus. Letzteres gilt gem. § 15a Abs. 5 öErbStG nur dann nicht, wenn der ursprüngliche Rechtsnachfolger im Zeitpunkt der Schenkung innerhalb des Nachversteuerungszeitraums in seiner Person die Voraussetzungen des § 15a Abs. 1 öErbStG erfüllt.⁷⁰⁷

Im Gegensatz zur deutschen Vorschrift ist der Freibetrag nach österreichischem Recht nicht auf den Übertragungsvorgang als solches bezogen, sondern betriebsbezogen. Dies bedeutet, dass unabhängig davon, ob ein Einzelunternehmen und eine 100%ige Kapitalgesellschaftsbeteiligung in einem Schenkungsvorgang oder in zwei getrennten Vorgängen übertragen wird, jeweils ein Freibetrag i.H.v. 365.000 € sowohl für das Einzelunternehmen als auch die Kapitalgesellschaftsbeteiligung gewährt wird, sofern die übrigen Voraussetzungen vorliegen.⁷⁰⁸ Insoweit ist eine Frist für das Wiederaufleben des Freibetrags nach österreichischem Recht im Gegensatz zur deutschen Regelung nicht erforderlich. Zu beachten ist jedoch, dass

⁷⁰⁶ Vgl. BMF-Richtlinien betreffend Anwendung des neuen Freibetrages für Betriebsübergaben gemäß § 15a ErbStG (zu StRefG 2000); Klarstellung zur Zusammenrechnung des § 11 Abs. 1 ErbStG (zu StRefG 2000) v. 14.12.1999, in: https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/WeitereSteuern/ErbschaftsundSchenk_4101/Richtlinienbetreffe_4201/_start.htm, Tz. 2 f.; Erläuterung zur Regierungsvorlage in: Unternehmen steueroptimal schenkung und vererben – Gestaltungen nach der Steuerreform 2000, hrsg. v. Fraberger, Friedrich, Wien 2000, S. 16, 45; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 154 f.

⁷⁰⁷ Vgl. Erläuterung zur Regierungsvorlage in: Unternehmen steueroptimal schenkung und vererben – Gestaltungen nach der Steuerreform 2000, hrsg. v. Fraberger, Friedrich, Wien 2000, S. 184 f., 256. Zu den einzelnen Weiterübertragungen; vgl. ausführlich Fraberger, Friedrich: Unternehmen steueroptimal ..., a.a.O., S. 195-207. Zur Berechnung der Nachsteuer; vgl. Fraberger, Friedrich: Unternehmen steueroptimal ..., a.a.O., S. 241-245.

⁷⁰⁸ Vgl. Erläuterung zur Regierungsvorlage in: Unternehmen steueroptimal schenkung und vererben – Gestaltungen nach der Steuerreform 2000, hrsg. v. Fraberger, Friedrich, Wien 2000, S. 16, 148; Fraberger, Friedrich: Unternehmen steueroptimal ..., a.a.O., S. 148 f., 150.

bei mehreren Teilübertragungen des begünstigten Betriebsvermögens der Freibetrag zwar aufgespalten wird, nicht aber nach einem bestimmten Zeitablauf wieder in voller Höhe neu auflebt. Werden die Teilübertragungen innerhalb von zehn Jahren vorgenommen, so kommt es jedoch gem. § 11 öErbStG zur Steuersatzerhöhung.⁷⁰⁹ Keine Unterschiede gibt es in der deutschen und österreichischen Regelung zum einen hinsichtlich der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter sowie des gesamten Sonderbetriebsvermögens ohne Anteil am Gesamthandsvermögen, was in beiden Fällen keine Begünstigung nach sich zieht. Sofern das Sonderbetriebsvermögen jedoch in Zusammenhang mit dem Mitunternehmeranteil übertragen wird, kann der Freibetrag entweder ganz oder anteilmäßig auch für das Sonderbetriebsvermögen in Anspruch genommen werden.⁷¹⁰ Zum anderen findet bei Inanspruchnahme des Freibetrags nach § 15a öErbStG das Abzugsverbot für Schulden in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem übertragenen steuerfreien Vermögen i.S.d. § 20 Abs. 5 öErbStG keine Anwendung.⁷¹¹

Der Freibetrag kann auch bei gemischten Schenkungen in voller Höhe von dem um die Gegenleistung reduzierten Steuerwert des übertragenen Vermögens abgezogen werden.⁷¹² Bei einer Schenkung unter Vorbehaltsfruchtgenuss ist nach Auffassung der Finanzverwaltung und einem Teil der Literatur die Inanspruchnahme beim Beschenkten ausgeschlossen, da dieser bei Übertragung von Betriebsvermögen nicht Mitunternehmer wird. Die Gegenmeinung vertritt die Auffassung, dass die Unternehmensübertragungen unter Vorbehaltsfruchtgenuss i.d.R. gerade so gestaltet werden, dass ertragsteuerlich sowohl Schenker als auch Beschenkte als Mitunternehmer angesehen werden können. Damit wäre der Freibetrag beim Beschenkten grundsätzlich anwendbar.⁷¹³

Im Rahmen der beschränkten Schenkungssteuerpflicht kann der Freibetrag nur bei der Übertragung von inländischem Betriebsvermögen und inländischen Mitunternehmeranteilen geltend gemacht werden, da die Übertragung von Anteilen an

⁷⁰⁹ Vgl. Fraberger, Friedrich: Unternehmen steueroptimal ..., a.a.O., S. 149 f., 163.

⁷¹⁰ Vgl. BMF-Richtlinien betreffend Anwendung des neuen Freibetrages für Betriebsübergaben gemäß § 15a ErbStG (zu StRefG 2000); Klarstellung zur Zusammenrechnung des § 11 Abs. 1 ErbStG (zu StRefG 2000) v. 14.12.1999, in: https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/WeitereSteuern/ErbschaftsundSchenk_4101/Richtlinienbetreff_4201/_start.htm, Tz. 4.2.1; Erläuterung zur Regierungsvorlage in: Unternehmen steueroptimal schenken und vererben – Gestaltungen nach der Steuerreform 2000, hrsg. v. Fraberger, Friedrich, Wien 2000, S. 15; Fraberger, Friedrich: Unternehmen steueroptimal ..., a.a.O., S. 57, 67 f.

⁷¹¹ Vgl. Fraberger, Friedrich: Unternehmen steueroptimal ..., a.a.O., S. 28.

⁷¹² Vgl. Fraberger, Friedrich: Unternehmen steueroptimal ..., a.a.O., S. 37.

⁷¹³ Vgl. m.w.N. Vaishof, Markus: Fruchtgenuss ..., a.a.O., S. 185.

inländischen Kapitalgesellschaften gem. § 6 Abs. 1 Z 2 ErbStG nicht von der österreichischen Erbschaftsteuer erfasst wird.⁷¹⁴

Zu Kritik in der Literatur hat der Tatbestand geführt, dass zum einen im Rahmen des § 15a öErbStG bei unentgeltlicher Übertragung der Schenker das 55. Lebensjahr vollendet haben muss, während zum anderen bei entgeltlicher Übertragung die Gewährung des halben durchschnittlichen Einkommensteuertarifs erst nach Vollendung des 60. Lebensjahrs des Unternehmensüberträgers gewährt wird.⁷¹⁵

Des Weiteren wird wie nach deutschem Recht kritisiert, dass die Beteiligungsgrenze einer qualifizierten Beteiligung ertragsteuerlich gem. § 31 öEStG bei 1% und schenkungssteuerlich gem. § 15a Abs. 2 öErbStG bei 25% liegt.⁷¹⁶

Im Rahmen der beiden Erkenntnisse vom 07.03.2007 und 15.06.2007,⁷¹⁷ welche zur Verfassungswidrigkeit der Erbschaft- und Schenkungssteuer geführt haben, hat der österreichische Verfassungsgerichtshof keine direkten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Regelung des § 15a öErbStG geräuert.⁷¹⁸ Nur für den Fall, dass inländisches Grundvermögen mit dem gemeinen Wert angesetzt werden würde, sah der Verfassungsgerichtshof eine Schlechterstellung gegenüber den anderen Vermögenseinheiten, welche u.a. gem. § 15a oder § 15 Abs. 1 Z 17 öErbStG eine Begünstigung erfahren.⁷¹⁹ Hierbei muss aber beachtet werden, dass die Begünstigung nach § 15a öErbStG auch nicht Gegenstand der verfassungsrechtlichen Überprüfung war.

3.2.2.6 Bewertung von Auslandsvermögen

Das österreichische Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz kennt zwar keine der deutschen in § 12 Abs. 6 ErbStG entsprechende Regelung, wonach ausländisches Betriebsvermögen und ausländischer Grundbesitz mit dem gemeinen Wert anzusetzen sind, jedoch findet sich im Bewertungsgesetz eine ähnliche Regelung. Nachdem nur für inländisches Grundvermögen, inländische Betriebsgrundstücke und inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen gem. § 19 Abs. 2 öErbStG das Dreifache des Einheitswertes maßgebend ist, gelten für das jeweilige

⁷¹⁴ Vgl. Fraberger, Friedrich: Unternehmen steueroptimal ..., a.a.O., S. 37 f.

⁷¹⁵ Vgl. m.w.N. Fraberger, Friedrich: Unternehmen steueroptimal ..., a.a.O., S. 40 f.

⁷¹⁶ Vgl. Fraberger, Friedrich: Unternehmen steueroptimal ..., a.a.O., S. 136 f.

⁷¹⁷ Vgl. VfGH-Erkenntnis v. 07.03.2007, G 54/06 u.a., VfGH-Erkenntnis v. 15.06.2007, G 23/07 u.a., jeweils unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh>.

⁷¹⁸ A.A. Fellner, Karl-Werner: Die Erbschaftssteuer ..., a.a.O., S 337, Tz. VIII.

⁷¹⁹ Vgl. VfGH-Erkenntnis v. 07.03.2007, G 54/06 u.a., unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh>; Tz. II.2.4.

ausländische Vermögen die allgemeinen Vorschriften des Bewertungsgesetzes. Nach § 26 öBewG ist ausländisches Vermögen (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen und Betriebsvermögen) grundsätzlich zum gemeinen Wert i.S.d. §§ 10, 11 Abs. 3 öBewG zu bewerten.⁷²⁰

3.2.2.7 Bewertung von Belastungen

Für die Bewertung der Belastungen sind gem. § 19 Abs. 1 öErbStG die allgemeinen Bewertungsvorschriften des ersten Teils des Bewertungsgesetzes (§§ 2 bis 17 öBewG) anzuwenden. Neben dem allgemeinen Bewertungsgrundsatz i.S.d. § 10 öBewG ist insbesondere für verzinsliche Kapitalschulden gem. § 14 Abs. 1 BewG grundsätzlich die Bewertung zum Nennwert gesetzlich vorgeschrieben. Bei unverzinslichen Schulden ist wie nach deutschem Recht der Barwert unter Zugrundelegung eines Zinssatzes i.H.v. 5,5% gem. § 14 Abs. 3 öBewG maßgebend.⁷²¹

Die Bewertung wiederkehrender Nutzungen und Leistungen, worunter insbesondere der Fruchtgenuss, das Wohnrecht oder lebenslängliche sowie befristete Rentenzahlungen fallen, ist in §§ 15 bis 16 öBewG geregelt und entspricht weitestgehend der deutschen Regelung.⁷²² Für die Berechnung des Kapitalwerts ist neben dem Jahreswert⁷²³ und einer gesetzlich vorgeschriebenen Verzinsung i.H.v. 5,5 % die Laufzeit der wiederkehrenden Nutzung oder Leistung maßgebend. Die ggf. erforderliche Lebenserwartung des Begünstigten ist der Erlebenswahrscheinlichkeitsverordnung 2004 zu entnehmen.⁷²⁴ Zwar kennt das österreichische Recht keine Begrenzung des Jahreswerts i.S.d. § 16 BewG, dafür wird jedoch der Kapitalwert der Nutzungen und Leistungen, welche auf eine bestimmte Zeit befristet sind, gem. § 15

⁷²⁰ Vgl. Wachter, Thomas: Österreich: Änderungen des Erbschaft- und Schenkungssteuerrechts durch das Abgabenänderungsgesetz 2004, in: ZErB 2005, S. 104, Tz. C.II.1.b).bb), c).bb), d).bb). Hinsichtlich verfassungs- und europarechtlicher Bedenken; vgl. m.w.N. Eberhartinger, Eva / Fraberger, Friedrich: a.a.O., S. 568; UFS Salzburg Berufungsentscheidung v. 07.03.2007, RV/0003-S/07, https://findok.bmf.gv.at/findok/freie_suche.do, S. 3.

⁷²¹ Hinsichtlich weiterer Besonderheiten bei der Bewertung von Schulden; vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 12 f., Rz. 29-31; BMF-Erlass v. 17.12.2003, GZ 08 0104/2-IV/8/03, in: <https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Einkommensteuer/Erlasse/rentenerlass.pdf>, Tz. 1.

⁷²² Vgl. hinsichtlich weitergehender Einzelheiten; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 13-16, Rz. 33-40; Vaishof, Markus: Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht, Wien 2006, S. 185-188; BMF-Erlass v. 17.12.2003, GZ 08 0104/2-IV/8/03, in: <https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Einkommensteuer/Erlasse/rentenerlass.pdf>, Tz. 2.

⁷²³ Hinsichtlich der Ermittlung des Jahreswerts bei Fruchtgenuss an Unternehmensvermögen; vgl. mw.N. Wolf, Erich: Der Fruchtgenuss ..., a.a.O., ÖStZ 2002/68, Tz. 3.

⁷²⁴ Vgl. BMF-Verordnung v. 30.12.2003, ErlWS-VO 2004, in: öBGBl. II 2003, Nr. 627 oder in der Anlage zum öBewG.

Abs. 1 S. 2 öBewG auf das Achtzehnfache des Jahreswertes begrenzt. Laut Rechtsprechung darf der Wert des Fruchtgenussrechts nicht höher als das dem Fruchtgenuss zu Grunde liegende Vermögen sein.⁷²⁵ Zu den Einzelheiten bei der Bewertung von wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen wird auf die Ausführungen in den Gliederungspunkten 3.1.2.1.4 und 3.1.1.2 verwiesen.⁷²⁶

3.2.2.8 Vorgaben des Verfassungsgerichtshofs hinsichtlich der Bewertung

Im Rahmen der beiden Erkenntnisse vom 07.03.2007 und 15.06.2007 ist festzuhalten, dass der österreichische Verfassungsgerichtshof im Gegensatz zum BVerfG sich nur mit der Bewertung des inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sowie dem inländischen Grundvermögen auseinandergesetzt hat. Des Weiteren hat der Verfassungsgerichtshof im Gegensatz zum BVerfG hinsichtlich seines Beschlusses vom 07.11.2006 zum deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz keine direkten Vorgaben an den Gesetzgeber gemacht. Er zeigt lediglich auf, welche Wertmaßstäbe er für nicht geeignet hält und welche Gesichtspunkte bei der Neuregelung der Bewertung des Grundvermögens zu berücksichtigen sind. Eine strikte Trennung der Regelungen zur Bewertung einerseits und zur Verschonung/Begünstigung andererseits hält er im Gegensatz zum BVerfG nicht für erforderlich.⁷²⁷ Zu beachten ist, dass der Verfassungsgerichtshof die Einheitsbewertung als einheitliche Wertgrundlage aus Gründen der Verwaltungsökonomie für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht grundsätzlich für unsachlich und damit als verfassungswidrig erachtet. Vielmehr hält das Gericht die historische Wertfeststellung für nicht mehr sachgemäß. Denn der letzte, gesetzlich festgelegte Hauptfeststellungszeitpunkt für Grundvermögen geht auf das Jahr 1973 zurück. Zwar wurden in der Zwischenzeit die zu diesem Stichtag festgestellten Einheitswerte pauschal um mittlerweile insgesamt 35% erhöht.⁷²⁸ Darüber hinaus wird für erbschaft- und schenkungssteuerliche Zwecke dieser Wert nochmals gem. § 19 Abs. 2 öErbStG um das Dreifache angehoben. Diese im Einzelfall nicht mehr der realen

⁷²⁵ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 19.09.2001, 2001/16/0100, VwGH-Erkenntnis v. 27.05.1999, 96/16/0038, VwGH-Erkenntnis v. 14.10.1991, 90/15/0084, VwGH-Erkenntnis v. 17.09.1991, 91/14/0175, jeweils unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; kritisch Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 16, Rz. 40

⁷²⁶ Hinsichtlich weitergehender Einzelheiten; vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 13-16, Rz. 33-40.

⁷²⁷ Vgl. VfGH-Erkenntnis v. 15.06.2007, G 23/07 u.a., unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh>; Tz. II.2.; Steiner, Anton: Verfassungswidrigkeit der österreichischen Erbschaftsteuer – Mögliche Folgen für die deutsch-österreichische Beratungspraxis, in: ErbStB 2007, S. 148; Steiner, Anton: Österreichischer Verfassungsgerichtshof: ..., a.a.O., S. 240.

⁷²⁸ Ab 01.01.1977 um 10%, ab 01.01.1980 um 20% und ab 01.01.1983 um 5%.

Wertrelation entsprechende, lineare Vervielfachung des Einheitswerts hält das Gericht nunmehr für verfassungswidrig.⁷²⁹ Diese Argumentation wird auch nicht durch die Regelung des § 19 Abs. 3 öErbStG entkräftet, nach welcher im Falle sich gegenüber dem letzten Hauptfeststellungszeitpunkt zum Besteuerungszeitpunkt geänderter Verhältnisse ein besonderer Einheitswert zum Besteuerungszeitpunkt zu ermitteln ist, denn diese Regelung wird durch § 23 öBewG ausgehöhlt, nach welcher bei Fortschreibung des Einheitswerts stets auf die Wertverhältnisse zum Hauptfeststellungszeitpunkt zurückzugreifen ist. Damit ist faktisch eine Wertfortschreibung gesetzlich ausgeschlossen, und es kommt zu keiner Erhöhung des inneren Werts des Grundvermögens.⁷³⁰ Im Gegensatz zum BVerfG weist der Verfassungsgerichtshof in seiner Erkenntnis deutlicher darauf hin, dass er den gemeinen Wert i.S.d. § 10 öBewG als Wertansatz des Grundvermögens gegenüber dem Wertansatz des übrigen Vermögens insbesondere auch unter Berücksichtigung verschiedener Steuerbefreiungen nicht für sachgerecht und verfassungskonform hält. Denn der Verfassungsgerichtshof hatte ursprünglich auch in Erwägung gezogen nur die Vorschrift des § 19 Abs. 2 öErbStG und nicht die gesamte Erhebung der Erbschaft- und Schenkungsteuer gem. § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 öErbStG für verfassungswidrig zu erklären.⁷³¹

3.2.2.9 Geplante Änderungen

Im Gegensatz zur deutschen Bundesregierung hat sich die österreichische Regierung dazu entschlossen, im Rahmen des Schenkungsmeldegesetzes 2008 (SchenkMG 2008) die Erbschaft- und Schenkungsteuer zum 31.07.2008 auslaufen zu lassen.⁷³² Nachdem durch die beiden Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes nur die Erwerbe von Todes wegen und die Schenkungen unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 öErbStG), nicht aber die Zweckzuwendungen gem. § 1 Abs. 1 Z 3 öErbStG mit Ablauf der Reparaturfrist nicht mehr anwendbar gewesen wären, hätte teilweise das geltende Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz noch für

⁷²⁹ Vgl. VfGH-Erkenntnis v. 07.03.2007, G 54/06 u.a., unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh>; Tz. I.4.2.3.-2.7.3., II.2.1., II.2.3.; VfGH-Erkenntnis v. 15.06.2007, G 23/07 u.a., unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh>, Tz. II.2.

⁷³⁰ Vgl. VfGH-Erkenntnis v. 07.03.2007, G 54/06 u.a., unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh>; Tz. I.4.2.3., I.4.2.7.5., II.2.3.

⁷³¹ Vgl. VfGH-Erkenntnis v. 07.03.2007, G 54/06 u.a., unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh>; Tz. II.2.4.; VfGH-Erkenntnis v. 15.06.2007, G 23/07 u.a., unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh>, Tz. II.2.; Steiner, Anton: Österreichische Erbschaftsteuer ..., a.a.O., S. 49.

⁷³² Das Schenkungsmeldegesetz 2008 hat am 07.05.2008 den Ministerrat passiert und wurde am 19.06.2008 vom Bundesrat angenommen.

Resterbschaftsteuertatbestände Bedeutung erlangt.⁷³³ Da nach derzeitiger Lage die österreichische Regierung zunächst an der Eingangsbesteuerung von Stiftungen festhalten möchte, wird im Rahmen des SchenkMG 2008 ein neues Stiftungseingangssteuergesetz erlassen.⁷³⁴ Um Vermögensverschiebungen nachvollziehen zu können und Steuerumgehungsgestaltungen insbesondere im Bereich der Ertragsteuern und der Umsatzsteuer zu verhindern, sieht darüber hinaus das SchenkMG 2008 eine neue Meldepflicht für Schenkungsvorgänge ab 01.08.2008 vor. Hiervon werden Übertragungen von Wertpapieren, Bargeld, Anteilen an Personen- und Kapitalgesellschaften sowie Sachvermögen mit Ausnahme von Grundstücken ab einer Wertgrenze in Höhe von insgesamt 75.000 € pro Jahr bei Schenkungen zwischen Angehörigen i.S.d. § 25 Bundesabgabenordnung (BAO)⁷³⁵ und ab einer Wertgrenze in Höhe von insgesamt 15.000 € innerhalb von fünf Jahren zwischen Nichtangehörigen betroffen sein.⁷³⁶ Von der Meldepflicht ausgenommen sind Zuwendungen an Privatstiftungen und Gelegenheitsgeschenke mit einem gemeinen Wert von bis zu 1.000 €. Aufgrund des Auslaufens des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes fällt auch das Grunderwerbsteuer-Äquivalent gem. § 8 Abs. 3 öErbStG weg. Im Gegenzug ist die unentgeltliche Grundstückübertragung nunmehr Grunderwerbsteuerpflichtig. Insoweit ist deshalb auch keine Meldepflicht der Schenkung von Grundstücken vorgesehen, da die Finanzbehörden von der Übertragung auf anderem Wege bereits Kenntnis erlangen. Damit es durch Wegfall des Grunderwerbsteuer-Äquivalents nicht zu einer Höherbelastung mit Grunderwerbsteuer kommt, werden einige Vergünstigungen des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes in das Grunderwerbsteuergesetz übernommen. Dies betrifft zum einen den Betriebsvermögensfreibetrag gem. § 15a öErbStG bei der Übertragung von Betriebsgrundstücken und zum anderen die steuerfreie Grundbesitzübertragung zwischen Ehepartner gem. § 15 Abs. 1 Z 1 lit. c) öErbStG.⁷³⁷

⁷³³ Vgl. Fraberger, Friedrich / Petritz, Michael: a.a.O., S 587, Tz. 4.1.

⁷³⁴ Vgl. allgemein und ausführlich zum Stiftungseingangssteuergesetz; Vorblatt und Erläuterungen zur Regierungsvorlage, http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/NeueGesetze/Schenkungsmeldegesetz_7577/_start.htm, I. Allgemeines und II. Besonderer Teil, Zu Artikel 8 (Stiftungseingangssteuergesetz); o.V.: Begutachtungsentwurf zum Schenkungsmeldegesetz 2008, in: Ernst&Young Tax Short Cuts 2008, Nr. 8, S. 2 f., unter: http://www.ey.com/global/content.nsf/Austria/Aktuelle_Publikationen.

⁷³⁵ Zu dem weit gefassten Kreis der Angehörigen i.S.d. § 25 BAO zählt u.a. auch der Lebensgefährte.

⁷³⁶ Für die Ermittlung der Wertgrenze ist die Summe der gemeinen Werte des übertragenen Vermögens zu Grunde zu legen.

⁷³⁷ Vgl. Vorblatt und Erläuterungen zur Regierungsvorlage, http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/NeueGesetze/Schenkungsmeldegesetz_7577/_start.htm, I. Allgemeines und II. Besonderer Teil, Zu Artikel 3 (Änderung des Erbschafts- und Schenkungsteuergesetzes 1955), Zu Artikel 4 (Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes 1987), Zu Artikel 5 (Änderung der Bundesabgabenordnung); o.V.: Lang

Um Steuerumgehungen und deren Vortäuschung zu unterbinden, sieht das SchenkMG 2008 bei Verstoß gegen die Meldepflicht bei Vorsatz eine Geldstrafe in Höhe von bis zu 10% des Werts des übertragenen Vermögens und bei Täuschung bis zum dreifachen Wert des verkürzten Steuerbetrages sowie eine Freiheitsstrafe bis zu sieben Jahren vor. Sowohl der Schenker als auch der Beschenkte sind, sofern im Zeitpunkt der Zuwendung ein persönlicher Inlandsbezug besteht, neben den in den Schenkungsvorgang eingebundenen Anwälten und Notare verpflichtet, innerhalb von drei Monaten auf elektronischem Wege die Vermögensübertragung den Finanzbehörden anzuzeigen.⁷³⁸

Zu beachten ist, dass das SchenkMG 2008 für bestimmte erbschaft- und schenkungsteuerliche Vorschriften folgende Übergangsregelungen vorsieht. Die Erbschaft- und Schenkungsteuer ist bei deren Entrichtung nach dem Jahreswert der wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen gem. § 29 ErbStG bei vor dem 01.08.2008 verwirklichten Steuertatbeständen weiterhin auch nach dem 31.07.2008 abzuführen. Entsteht die Steuerschuld gem. § 12 Abs. 2 öErbStG für die Übertragung eines nutzungsbelasteten Vermögens auf Antrag gem. § 30 öErbStG erst mit Wegfall des Nutzungsrechts und somit tatsächlich erst nach dem 31.07.2008, so ist die Steuer trotz Vermögensübertragung vor dem 01.08.2008 nicht mehr zu erheben. Liegt der Zeitpunkt der Verwirklichung von Steuernacherhebungstatbeständen, worunter insbesondere § 15a Abs. 5 öErbStG fällt, nach dem 31.07.2008, so löst dies keine Steuernacherhebung mehr aus.⁷³⁹

Inwieweit neben der Stiftungseingangsbesteuerung sowie der Erweiterung der Grunderwerbsteuertatbestände weitere steuerpflichtige Tatbestände in Zukunft durch den Wegfall der Erbschaft- und Schenkungsteuer geschaffen werden, bleibt abzuwarten. Zwar scheint es nach der Vorlage des SchenkMG 2008 aus Sicht des

erwartetes Schenkungsmeldegesetz 2008 geht in Begutachtung, unter: http://www.bdo.at/steuerberatung/erben_schenken/ (Stand: 25.03.2008); o.V.: Begutachtungsentwurf ..., a.a.O., S. 1 f.

⁷³⁸ Vgl. Vorblatt und Erläuterungen zur Regierungsvorlage, http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/NeueGesetze/Schenkungsmeldeges_7577/_start.htm, I. Allgemeines und II. Besonderer Teil, Zu Artikel 6 (Änderung des Finanzstrafgesetzes); o.V.: Lang erwartetes ..., a.a.O., unter: http://www.bdo.at/steuerberatung/erben_schenken/ (Stand: 25.03.2008).

⁷³⁹ Vgl. Vorblatt und Erläuterungen zur Regierungsvorlage, http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/NeueGesetze/Schenkungsmeldeges_7577/_start.htm, II. Besonderer Teil, Zu Artikel 3 (Änderung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955), in: http://www.bdo.at/steuerberatung/erben_schenken/.

Gesetzgebers keine weiteren Initiativen zu geben. In der Literatur werden aber vereinzelt weitergehende gesetzgeberische Überlegungen und Modelle angedeutet.⁷⁴⁰

3.2.3 Nach schweizerischem Schenkungssteuerrecht

Wie die bisherigen Ausführungen zum schweizerischen Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht gezeigt haben, steht die Erhebung einer Erbschaft- und Schenkungssteuer nicht dem Bund, sondern den Kantonen zu. Deshalb wird in den folgenden Ausführungen zur Bewertung des übertragenen Vermögens wiederum das Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht des Kantons Zürich (ESchG) zu Grunde gelegt. Die Bewertung der übergehenden Vermögensgegenstände richtet sich gem. § 13 Abs. 1 ESchG einheitlich nach dem Verkehrswert⁷⁴¹ im Steuerentstehungszeitpunkt.⁷⁴² Dies führt im Ergebnis dazu, dass sowohl im Fall der gemischten Schenkung als auch der Schenkung unter Vorbehalt der Nutznießung der Verkehrswert der Gegenleistung bzw. der Kapitalwert des Nutznießungsrechts vom Verkehrswert des übertragenen Vermögens abgezogen wird. Der Erbschaft- und Schenkungssteuer unterliegt somit nur die Nettozuwendung der Bereicherung.⁷⁴³

Eine unterschiedliche Bewertung des inländischen und ausländischen Vermögens wird demnach nicht vorgenommen.⁷⁴⁴

3.2.3.1 Bewertungsstichtag

Wie im deutschen Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht entsteht auch nach dem Züricher Recht nach § 7 lit. c) ESchG die Schenkungssteuer im Zeitpunkt des Vollzugs der Schenkung, was gleichzeitig nach § 13 Abs. 1 ESchG wiederum als Bewertungsstichtag gilt.⁷⁴⁵

⁷⁴⁰ Vgl. hinsichtlich der einzelnen Gestaltungsüberlegungen; Böck, Alexander / Frank Margit: Schenkungssteuer als verfassungswidrig aufgehoben, in: PWC Tax Newsletter v. 27.06.2007, unter: <http://www.pwc.com/servlet/pwc>; Fraberger, Friedrich / Petritz, Michael: a.a.O., S 587, Tz. 4.

⁷⁴¹ Nicht alle Kantone richten die erbschaftsteuerliche Bewertung am Verkehrswert aus. Einige Kantone greifen auch auf den Vermögensteuerwert zurück. Vgl. Böckli, Peter: Indirekte Steuern ..., a.a.O., S. 345. Zum niedrigeren Wertansatz bei Grundvermögen; vgl. Schömmer, Hans-Peter / Bauer, Klaus: Internationales Erbrecht – Schweiz, München 2001, Rz. 449.

⁷⁴² Vgl. Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 13, Rz. 7. Hinsichtlich des Ertragswertansatzes bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken wird auf die Regelungen in §§ 15, 17, 18 ESchG verwiesen.

⁷⁴³ Vgl. Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 13, Rz. 1, 3, 7, 44.

⁷⁴⁴ Die Verkehrswertermittlung gilt vom Grundsatz her auch in den übrigen Kantonen. Vgl. m.w.N. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band I, ..., a.a.O., § 27, Rz. 49; Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 28; Weber, Markus: a.a.O., S. 262.

⁷⁴⁵ Gilt insoweit in allen Kantonen; vgl. Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 27.

3.2.3.2 Bewertung von Grundstücken des Privat- und Geschäftsvermögens

Hinsichtlich der Verkehrswertermittlung bei Grundstücken hat die Finanzdirektion eine Weisung⁷⁴⁶ herausgegeben.⁷⁴⁷ Im Allgemeinen wird als Verkehrswert der Erwerbspreis zuzüglich zwischenzeitlich getätigter Aufwendungen angesetzt. Alternativ kann aber auch ein nach dem Bewertungsstichtag realisierte Verkaufspreis, der geschätzte Verkehrswert der Grundsteuerbehörde oder ein durch Privatgutachten ermittelter Wert zu Grunde gelegt werden. Da die entgeltliche Übertragung von Grundstücken der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen, geht im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung eine latente Steuerlast auf den Vermögensempfänger über, die nach der Weisung der Finanzdirektion, bei der Verkehrswertermittlung abzuziehen ist.⁷⁴⁸

Führen diese Werte nicht zu einer gesetzesmäßigen Bewertung, so ist der Verkehrswert für unbebaute Grundstücke aus den Verkaufspreisen der letzten drei Jahre oder unmittelbar nach dem Bewertungsstichtag für vergleichbare unbebaute Grundstücke abzuleiten.⁷⁴⁹ Bei bebauten Grundstücken wird für die Verkehrswertermittlung von Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen der Landwert, was den Verkehrswert des unbebauten Grundstücks darstellt, um den ggf. anteiligen Bauwert, welcher sich aus den Gebäudeversicherungswerten ableiten lässt, erhöht.⁷⁵⁰ Für Mehrfamilienhäuser und vermietete Geschäftsgrundstücke wird bei der Verkehrswertermittlung der Land- und Bauwert um das Produkt aus festgelegtem Ertragswertfaktor und kapitalisiertem Ertragswert erhöht und durch den um eins

⁷⁴⁶ Vgl. Weisung der Finanzdirektion (des Kantons Zürich) über die Ermittlung des Verkehrswertes von Liegenschaften für die Erbschafts- und Schenkungssteuer v. 20.09.2005, in: http://www.steuern.ch/html/erlasse_merkblaetter/w_eschg_liegenschaftenbewertung1.htm.

⁷⁴⁷ In der Praxis und der Rechtsprechung wird diese Weisung nur eingeschränkt umgesetzt. Die Schätzung des Verkehrswertes ist demnach vorrangig nach den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen vorzunehmen. Vgl. Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 13, Rz. 49, 51, 139 f.; Weber, Markus: a.a.O., S. 258. Hinsichtlich der kantonalen Unterschiede; vgl. Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 30.

⁷⁴⁸ Vgl. Weisung der Finanzdirektion (des Kantons Zürich) über die Ermittlung des Verkehrswertes von Liegenschaften für die Erbschafts- und Schenkungssteuer v. 20.09.2005, in: http://www.steuern.ch/html/erlasse_merkblaetter/w_eschg_liegenschaftenbewertung1.htm, Tz. 2 f.

⁷⁴⁹ Vgl. Weisung der Finanzdirektion (des Kantons Zürich) über die Ermittlung des Verkehrswertes von Liegenschaften für die Erbschafts- und Schenkungssteuer v. 20.09.2005, in: http://www.steuern.ch/html/erlasse_merkblaetter/w_eschg_liegenschaftenbewertung1.htm, Tz. 6-11.

⁷⁵⁰ Vgl. Weisung der Finanzdirektion (des Kantons Zürich) über die Ermittlung des Verkehrswertes von Liegenschaften für die Erbschafts- und Schenkungssteuer v. 20.09.2005, in: http://www.steuern.ch/html/erlasse_merkblaetter/w_eschg_liegenschaftenbewertung1.htm, Tz. 12, 14-23.

erhöhten Ertragswertfaktor dividiert.⁷⁵¹ Als Verkehrswert eigengenutzter Geschäftsgrundstücke wird die Summe aus Land- und Bauwert angesetzt.⁷⁵²

3.2.3.3 Bewertung eines Einzelunternehmens sowie von Anteilen an einer Personengesellschaft

Bei der Verkehrswertermittlung von Geschäftsvermögen wird auf einen ggf. ertragskorrigierten Verkehrswert zurückgegriffen.⁷⁵³ Aufgrund der vollständigen Berücksichtigung der stillen Reserven bei der Verkehrswertermittlung verlangt BÖCKLI Korrekturen einerseits in Höhe der auf den stillen Reserven lastenden latenten Steuer und andererseits aufgrund der Tatsache, dass gebundenes Geschäftsvermögen einen geringeren Wert hat.⁷⁵⁴

In der Praxis wird abgesehen von Geschäftsgrundstücken, welche sowohl bei Einzelunternehmen als auch Personengesellschaftsanteilen getrennt zu bewerten sind, die Bewertung insbesondere von Einzelunternehmen großzügig gehandhabt.⁷⁵⁵ Teilweise wird auf den ertragskorrigierten Verkehrswert aus der Vermögensteuer zurückgegriffen.⁷⁵⁶

Bei der Wertermittlung von Anteilen an Personengesellschaften darf grundsätzlich einerseits der im Bewertungszeitpunkt im allgemeinen Geschäftsverkehr vermutlich erzielbare Veräußerungspreis nicht überschritten und andererseits der Liquidationswert nicht unterschritten werden. Deshalb wird auch dem reinen Substanzwert weniger Bedeutung beigemessen als dem im Bewertungszeitpunkt zu erwartenden kapitalisierten zukünftigen Nettoertrag. Die Gewichtung ist i.d.R. im Verhältnis 1:2 vorzunehmen. Von diesem sich so ergebenden Wert sind dann noch latente Steuern abzuziehen.⁷⁵⁷ Vom Grundsatz her dürfte analog die Bewertung von nicht börsennotierten Kapitalgesellschaftsanteilen Anwendung finden.

⁷⁵¹ Vgl. Weisung der Finanzdirektion (des Kantons Zürich) über die Ermittlung des Verkehrswertes von Liegenschaften für die Erbschafts- und Schenkungssteuer v. 20.09.2005, in: http://www.steuern.ch/html/erlasse_merkblaetter/w_eschg_liegenschaftenbewertung1.htm, Tz. 12-27.

⁷⁵² Weisung der Finanzdirektion (des Kantons Zürich) über die Ermittlung des Verkehrswertes von Liegenschaften für die Erbschafts- und Schenkungssteuer v. 20.09.2005, in: http://www.steuern.ch/html/erlasse_merkblaetter/w_eschg_liegenschaftenbewertung1.htm, Tz. 14-18, 28-33.

⁷⁵³ Vgl. Weber, Markus: a.a.O., S. 259; kritisch hinsichtlich fehlender gesetzlicher Regelung; Böckli, Peter: Zur steuerrechtlichen Behandlung des Personenunternehmens im Erbgang, in: ST 1986, S. 2-4.

⁷⁵⁴ Vgl. Böckli, Peter: Indirekte Steuern ..., a.a.O., S. 346.

⁷⁵⁵ Vgl. Böckli, Peter: Zur steuerrechtlichen ..., a.a.O., S. 3.

⁷⁵⁶ Vgl. Böckli, Peter: Indirekte Steuern ..., a.a.O., S. 346.

⁷⁵⁷ Vgl. im Einzelnen Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 13, Rz. 126-132; Böckli, Peter: Zur steuerrechtlichen ..., a.a.O., S. 3 f.; Weber, Markus: a.a.O., S. 259 f.

3.2.3.4 Bewertung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Bei der Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften wird nach schweizerischem, kantonalem Recht i.d.R. ebenfalls zwischen kotierten bzw. börsennotierten und nichtkotierten Wertpapieren unterschieden. Als Verkehrswert wird für Erstere der Börsenkurs am Bewertungsstichtag angesetzt, welcher bei Vorliegen eines Stimmrechtsumfangs von über 20% um einen Paketzuschlag erhöht werden kann.⁷⁵⁸ Bei nicht börsennotierten Anteilen ist der Verkehrswert zu schätzen, wobei sich die Kantone weitestgehend an der Wegleitung der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) zur Vermögenssteuer⁷⁵⁹ orientieren.⁷⁶⁰ Falls Veräußerungen in den letzten Monaten stattgefunden haben, werden die Kaufpreise zu Grunde gelegt, sofern zwischenzeitlich keine erhebliche Veränderung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens eingetreten ist.⁷⁶¹ In allen übrigen Fällen ist eine Unternehmensbewertung durchzuführen. Die Vorgehensweise ist hierbei ähnlich dem Stuttgarter Verfahren.

Zunächst wird der Ertragswert auf Basis der gewichteten Jahresergebnisse der beiden letzten Jahre berechnet. Bei der Ermittlung der beiden Jahresergebnisse kommt es zur Korrektur um außerordentliche Erträge und Aufwendungen. Als Ausgleich für das wirtschaftliche Unternehmensrisiko wird pauschal ein Abschlag i.H.v. 30% auf das ermittelte durchschnittliche Jahresergebnis vorgenommen. Als Kapitalisierungszinssatz dient die um einen Prozentpunkt erhöhte, von der Schweizerischen Nationalbank veröffentlichte durchschnittliche Rendite der Bank- bzw. Industrieanleihen.⁷⁶²

Bei der Ermittlung des Substanzwerts werden für die einzelnen Bilanzpositionen mindestens die Buchwerte angesetzt. Für Immobilien wird als Verkehrswert entweder der kantonale Vermögensteuerwert, welcher den Steuerbehörden als Schätzwert dient, oder der Ertragswert zu Grunde gelegt. Bei Beteiligungen an anderen Unternehmen bzw. Kapitalgesellschaft wird wiederum der Börsenwert oder

⁷⁵⁸ Vgl. Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 28; Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 13, Rz. 114.

⁷⁵⁹ Vgl. SSK-Kreisschreiben v. 21.08.2006, Nr. 28 (2006), Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer, http://www.steuerkonferenz.ch/pdf/ks_28.pdf.

⁷⁶⁰ Vgl. Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 29.

⁷⁶¹ Vgl. SSK-Kreisschreiben v. 21.08.2006, Nr. 28 (2006), Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer, http://www.steuerkonferenz.ch/pdf/ks_28.pdf, Rz. 2.

⁷⁶² Vgl. im Einzelnen SSK-Kreisschreiben v. 21.08.2006, Nr. 28 (2006), Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer, http://www.steuerkonferenz.ch/pdf/ks_28.pdf, Rz. 7-16.

der nach diesem Kreisschreiben ermittelte Verkehrswert angesetzt. Als Abgeltung für die aufgrund des über dem Buchwert liegenden Wertansatzes der einzelnen Bilanzpositionen auf den un versteuerten stillen Reserven lastende latente Steuern wird pauschal ein Abschlag i.H.v. 20% vorgenommen.⁷⁶³

In der Regel wird als Unternehmenswert zum Substanzwert der doppelte Ertragswert addiert und der Gesamtbetrag durch drei dividiert. Handelt es sich jedoch um Gesellschaften in der Gründungsphase oder um reine Holding- bzw. Immobilien-gesellschaften wird als Unternehmenswert nur der Substanzwert herangezogen.⁷⁶⁴

Für Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften gelten die Regelungen analog.⁷⁶⁵

3.2.3.5 Bewertung von Belastungen

Die Bewertung von Belastungen ist bis auf Nutznießungen und periodische Leistungen im Züricher Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht nicht gesondert geregelt, so dass insoweit der Verkehrswert als Bewertungsgrundsatz greift.⁷⁶⁶

Nutznießungsrechte und Rechte auf wiederkehrende Leistungen werden nach § 14 Abs. 1 S. 1 ESchG mit deren Kapitalwert angesetzt.⁷⁶⁷

Im Züricher Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz wird nach § 14 Abs. 1 S. 2 der Kapitalwert ausschließlich von Nutznießungen auf drei Viertel des Verkehrswerts des zu Grunde liegenden Vermögensgegenstandes begrenzt. Hinsichtlich der genauen Berechnung des Kapitalwerts hat die Finanzdirektion eine Weisung herausgegeben.⁷⁶⁸ Danach richtet sich die Kapitalisierung grundsätzlich nach dem tatsächlichen Jahresertrag bzw. Jahresleistung, wobei bei Nutznießungen die zu entrichtende Erbschaft- und Schenkungssteuer sowohl des Schenkers als auch des

⁷⁶³ Vgl. im Einzelnen; SSK-Kreisschreiben v. 21.08.2006, Nr. 28 (2006), Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer, http://www.steuerkonferenz.ch/pdf/ks_28.pdf, Rz. 17-38.

⁷⁶⁴ Vgl. im Einzelnen; SSK-Kreisschreiben v. 21.08.2006, Nr. 28 (2006), Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer, http://www.steuerkonferenz.ch/pdf/ks_28.pdf, Rz. 39-57.

⁷⁶⁵ Vgl. SSK-Kreisschreiben v. 21.08.2006, Nr. 28 (2006), Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer, http://www.steuerkonferenz.ch/pdf/ks_28.pdf, Rz. 69 f.

⁷⁶⁶ Vgl. Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 28.

⁷⁶⁷ Dies gilt zwar für alle Kantone. Jedoch ist die Ermittlung des Kapitalwerts unterschiedlich geregelt. Vgl. Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 32. Kritisch hinsichtlich des pauschalen Ansatzes mit dem Kapitalwert; Böckli, Peter: Indirekte Steuern ..., a.a.O., S. 371-373.

⁷⁶⁸ Vgl. Weisung der Finanzdirektion (des Kantons Zürich) über die Bewertung von Nutznießungen und von Ansprüchen auf periodische Leistungen für die Erbschafts- und Schenkungssteuer v. 22.11.2001, http://www.steuernam.zh.ch/html/erlasse_merkblaetter/w_nutznießung.htm.

Erwerbers bei der Ermittlung des Jahresertrags zu berücksichtigen ist. Liegt kein Jahresertrag vor oder steht dieser nicht genau feststeht, so kann dieser auf der Grundlage des Kapitalisierungszinssatzes i.H.v. 3% geschätzt werden.⁷⁶⁹ Wie nach deutschem Recht werden auch nach dem Züricher Recht aufgrund der unterschiedlichen Lebenserwartung von Männern und Frauen die Kapitalisierungsfaktoren für den festgelegten Kapitalisierungszins für lebenslängliche Nutznießungen und periodische Leistungen getrennt in tabellarischer Form von der Züricher Finanzdirektion veröffentlicht.⁷⁷⁰ Die Bewertung der lebenslangen Nutznießungen und Leistungen richtet sich dabei grundsätzlich nach der mittleren Lebenserwartung im Besteuerungszeitpunkt unabhängig von der tatsächlichen Lebensdauer.⁷⁷¹

Hält sich der Nutznießer dauerhaft außerhalb der Schweiz auf, so kann für die Kapitalisierung des Jahreswerts auch auf die ausländischen Barwerttafeln zurückgegriffen werden.⁷⁷²

3.2.4 Zwischenergebnis

Hinsichtlich der Bewertung des übertragenen Vermögens kann festgehalten werden, dass sich die Bewertung nach deutschem und österreichischem Recht in weiten Teilen historisch bedingt entspricht aber aufgrund von Gesetzesänderungen mittlerweile auch einige Unterschiede aufweist. Dieser Tatbestand ist im Wesentlichen darauf zurückzuführen, dass das österreichische Erbschaftsteuergesetz auf das deutsche Erbschaftsteuergesetz von 1925 zurückgeht.⁷⁷³

Im Rahmen des Unternehmensvermögens gibt es insbesondere hinsichtlich der Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach dem Stuttgarter bzw. Wiener Verfahren sowie dem zu Grunde liegenden Wertansatz bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften Unterschiede. Nach dem Wiener Verfahren gehen der Vermögenswert und die Ertragsaussichten jeweils zur Hälfte in die Bewertung ein. Im Gegensatz zum deutschen Recht wird im Rahmen des Wiener Verfahrens beim

⁷⁶⁹ Vgl. Weisung der Finanzdirektion (des Kantons Zürich) über die Bewertung von Nutznießungen und von Ansprüchen auf periodische Leistungen für die Erbschafts- und Schenkungssteuer v. 22.11.2001, http://www.steuern.ch/html/erlasse_merkblaetter/w_nutznießung.htm, Rz. 2.

⁷⁷⁰ Vgl. Anhang zur Weisung der Finanzdirektion (des Kantons Zürich) über die Bewertung von Nutznießungen und von Ansprüchen auf periodische Leistungen für die Erbschafts- und Schenkungssteuer v. 22.11.2001, http://www.steuern.ch/html/erlasse_merkblaetter/w_nutznießung.htm; Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 14, Rz. 7 f.

⁷⁷¹ Vgl. m.w.N. Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 14, Rz. 5, 16 (Abweichung von der mittleren Lebenserwartung in Ausnahmefällen).

⁷⁷² Vgl. Felix / Frei, Walter: Kommentar zum Züricher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996, zu § 14, Rz. 13.

⁷⁷³ Vgl. Hubert, Tina / Hinz, Holger: Erbschaftsbesteuerung ..., a.a.O., S. 700.

Vermögenswert der Firmenwert nicht ausgeschieden. Des Weiteren wird hinsichtlich der Ermittlung des Vermögenswerts nicht auf die Steuerbilanzwerte, sondern auf die Handelsbilanzwerte zuzüglich unversteuerter Rücklagen zurückgegriffen. Bei der Ermittlung der Ertragsaussichten sind keine erheblichen Unterschiede zwischen den beiden Ländern feststellbar. Der Wertansatz bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften basiert nach österreichischem Schenkungssteuerrecht auf den Teilwerten und nicht wie nach deutschem Recht auf den Steuerbilanzwerten der einzelnen Wirtschaftsgüter. Insbesondere der selbsterstellte Firmenwert wird wiederum nur nach österreichischem Recht in die Bewertung von (Teil-)Betrieben und Personengesellschaften miteinbezogen. Aufgrund der Tatsache, dass in beiden Ländern im Gegensatz zum Kanton Zürich die Ertragsaussichten nicht in die Bewertung von Einzelunternehmen und Anteilen an Personengesellschaften einfließen, ist sowohl aus österreichischer als auch deutscher Sicht die Rechtsform der Personengesellschaft immer dann interessant, wenn es sich um ein ertragsstarkes Unternehmen handelt.⁷⁷⁴

Nach dem Züricher Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz ist das Unternehmensvermögen rechtsformunabhängig grundsätzlich mit dem Verkehrswert anzusetzen, wobei bis auf börsennotierte Kapitalgesellschaftsanteile eine gesonderte Wertermittlung auf Basis des Substanzwerts und des Nettoertragswerts durchzuführen ist. Soweit bei der Wertermittlung stille Reserven mitberücksichtigt werden, kommt es nach Züricher Recht zum Abzug einer latenten Steuerlast. Grundsätzlich darf bei der Bewertung der Verkaufspreis nicht überschritten und der Liquidationswert nicht unterschritten werden. Im Hinblick auf nichtbörsennotierte Kapitalgesellschaftsanteile werden aufgrund der Gewichtung von 2:1 von Ertragswert und Substanzwert im Gegensatz zum Wiener Verfahren (1:1) die Ertragsaussichten wie nach deutschem Recht höher gewichtet.

Was die schenkungssteuerrechtliche Begünstigung von Betriebsvermögen betrifft, so sieht nur das deutsche Schenkungssteuerrecht mit einem Freibetrag und einem Bewertungsabschlag gem. § 13a ErbStG sowie das österreichische Recht mit einem Freibetrag gem. § 15a öErbStG auf Ebene des Wertansatzes eine Begünstigung vor, wobei die deutsche Regelung deutlich großzügiger ausfällt als die österreichische. Das Züricher Schenkungssteuerrecht sieht insoweit auf Ebene des Wertansatzes keine

⁷⁷⁴ Vgl. Payer, Andreas: a.a.O., W 107, Tz. III.

Begünstigung für Betriebsvermögen vor. Die weiteren Ausführungen werden zeigen, dass jedoch auf Ebene des Steuersatzes eine Tarifbegünstigung zur Anwendung kommt.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass Betriebsvermögen in Österreich und im Kanton Zürich schenkungssteuerrechtlich mit einem höheren Wert angesetzt wird, da zum einen in die Bewertung grundsätzlich die Teilwerte bzw. Verkehrswerte der einzelnen Wirtschaftsgüter und nicht deren niedrigere Steuerbilanzwerte einfließen und zum anderen die Begünstigung des Betriebsvermögens nach deutschem Recht hinsichtlich Freibetrag zuzüglich Bewertungsabschlag großzügiger ausfällt als nach österreichischem und vor allem Züricher Recht.⁷⁷⁵

Bis auf die Schweiz unterliegt die Bewertung unbebauter und bebauter Grundstücke einer gesonderten Regelung. Nach deutschem Recht steht hierbei die Ermittlung des Grundbesitzwerts im Vordergrund. Nach österreichischem Recht wird hingegen noch auf den historischen Einheitswert zurückgegriffen, welcher um mehrere Vielfältiger pauschal angepasst wird. Lediglich nach schweizerischem Recht wird insbesondere auch im Kanton Zürich dem Bewertungsgrundsatz entsprechend der Verkehrswert zu Grunde gelegt, wobei i.d.R. der Kaufpreis angesetzt wird, sofern keine erheblichen Änderungen seit Erwerb eingetreten sind.⁷⁷⁶

Hinsichtlich der Bewertung von Belastungen weisen die drei Länder keine erheblichen Unterschiede auf. Insbesondere die Bewertung der lebenslänglichen Nutzungsrechte sowie der wiederkehrenden Leistungen richtet sich in den jeweiligen Ländern nach dem Kapitalwert. Dieser ergibt sich auf der Grundlage des durchschnittlichen Jahresertrags sowie der mittleren Lebenserwartung des Berechtigten. Neben der Lebenserwartung gibt es vor allem beim Kapitalisierungszinssatz Abweichungen. Österreich und Deutschland gehen von 5,5% und der Kanton Zürich von 3% aus. Beschränkungen der Höhe nach sieht das deutsche Recht beim Jahreswert von Nutzungen gem. § 16 BewG, das österreichische Recht beim Kapitalwert von Nutzungen und Leistungen auf bestimmte Zeit gem. § 15 Abs. 1 öBewG und das Züricher Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht beim Kapitalwert

⁷⁷⁵ Vgl. Hubert, Tina / Hinz, Holger: Erbschaftsbesteuerung ..., a.a.O., S. 700

⁷⁷⁶ Hinsichtlich der Wertansätze in den einzelnen Kantonen; vgl. Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 30.

von Nutznießungen gem. § 14 Abs. 1 S. 2 ESchG vor. Laut österreichischer Rechtsprechung darf darüber hinaus der Kapitalwert des Fruchtgenussrechts den Wert des belasteten Vermögens nicht übersteigen.

Im Hinblick auf das Erbschaftsteuerreformgesetz kann festgehalten werden, dass zumindest hinsichtlich der Bewertung des Betriebsvermögens und des Grundvermögens eine Annäherung an den gemeinen Wert erreicht wird. Dass hierzu im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften auf neue umfangreiche, jedoch teilweise ungenaue Ordnungsregelungen zurückgegriffen werden muss, wird zukünftig vermehrt zu Rechtsstreitigkeit im Hinblick auf deren Auslegung führen. Positiv vermerkt werden kann die zukünftig rechtsformunabhängige Bewertung des Betriebsvermögens. Kritisch zu beurteilen sind hingegen die vorgesehenen Begünstigungen des Betriebsvermögens im Anschluss an die Bewertung. Vor allem die extrem langen Behaltensfristen und der vollumfänglich rückwirkende Wegfall sowohl des Verschonungsabschlags als auch des Abzugsbetrags bei einem Verstoß gegen die Behaltensfrist stellen für die anstehenden Unternehmensnachfolgeplanungen ein unkalkulierbares Risiko dar und lassen die großzügig erscheinenden Begünstigungen letztendlich ins Leere laufen. Aus europarechtlichen Gesichtspunkten und im Hinblick auf den Vorlagebeschluss des BFH an den EuGH vom 11.04.2006⁷⁷⁷ ist besonders hervorzuheben, dass die Vorgaben des BVerfG hinsichtlich der Bewertungsunterschiede zwischen inländischem und ausländischem Vermögen sowohl auf Ebene der Bewertung als auch hinsichtlich der Begünstigungsregelungen behoben werden.⁷⁷⁸

3.3 Schenkungssteuerliche Auswirkungen beim Vermögensübernehmer

3.3.1 Nach deutschem Schenkungssteuerrecht

Nachdem sowohl die Höhe des persönlichen Freibetrags i.S.d. § 16 ErbStG als auch die Höhe des auf den steuerpflichtigen Erwerb anzuwendenden Erbschaft- und Schenkungssteuertarifs i.S.d. § 19 ErbStG von der Steuerklasse abhängt, wird

⁷⁷⁷ Vgl. BFH-Beschluss v. 11.04.2006, II R 35/05, BStBl. 2006 II, S. 627 (627).

⁷⁷⁸ Zu den Anforderungen an eine gesetzliche Neuregelung im Hinblick auf Auslandsvermögen aufgrund der Entscheidung des BVerfG sowie des EuGH-Vorlagebeschlusses des BFH; vgl. Pahlke, Armin: Der Erbschaftsteuerbeschluss ..., a.a.O., S. 1577; Brüggemann, Gerd: a.a.O., S. 254.

zunächst auf die Einteilung der Steuerklassen eingegangen, bevor auf die unmittelbar anzuwendenden Vorschriften aus Sicht des Vermögenserwerbers eingegangen wird.

3.3.1.1 Steuerklasse

Verschiedene Vorschriften im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz gelten nicht für alle Steuerpflichtigen gleichermaßen. Sie richten sich vielmehr nach dem persönlichen Verhältnis zwischen Vermögensüberträger und Übernehmer. In § 15 ErbStG werden die potentiellen Vermögenserwerber in Abhängigkeit dem Näheverhältnisses zum Schenker in drei Steuerklassen eingeteilt. Der Ehegatte, die Kinder sowie die Enkel fallen unter die Steuerklasse I. Nur bei Schenkungen unter Lebenden fallen die Eltern und Großeltern des Schenkers neben den weiter entfernten Verwandten zur Steuerklasse II.⁷⁷⁹ Alle übrigen Erwerber, zu denen insbesondere der Lebensgefährte zählt, fallen unter die Steuerklasse III.

3.3.1.2 Persönlicher Freibetrag

Neben den sachlichen Steuerbefreiungen i.S.d. §§ 13⁷⁸⁰ und 13a ErbStG sieht das Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz in Abhängigkeit des persönlichen Verhältnisses zwischen Schenker und Vermögenserwerber einen persönlichen Freibetrag vor.

Unterliegt der Vermögensanfall beim Bedachten der unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG so erhalten in der Steuerklasse I der Ehegatte einen persönlichen Freibetrag i.H.v. 307.000 €, die Kinder und die Enkel bei verstorbenen Kindern einen Freibetrag i.H.v. 205.000 € sowie die übrigen Personen dieser Steuerklasse einen Freibetrag i.H.v. 51.200 €. Bei Personen der Steuerklasse II bzw. III gibt es einheitlich einen persönlichen Freibetrag i.H.v. 10.300 € bzw. 5.200 €.

Wird nur das Inlandsvermögen der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unterworfen, so erhält der Bedachte unabhängig von der Steuerklasse einheitlich einen persönlichen Freibetrag i.H.v. 1.100 €. Der zweite Senat des BFH kommt in seinem Urteil vom 09.09.2003 zum Ergebnis, dass die unterschiedliche Höhe des Freibetrags bei unbeschränkter und beschränkter Schenkungsteuerpflicht nicht gegen den

⁷⁷⁹ Bei Übertragungen von Todes wegen zählen die Eltern und Großeltern gem. § 15 Abs. 1 zur Steuerklasse I.
⁷⁸⁰ Auf die Vorschrift des § 13 ErbStG wird im Rahmen dieser Arbeit nicht näher eingegangen, da sie für die zu untersuchende Thematik nicht relevant ist.

Gleichheitsgrundsatz i.S.d. Art. 3 GG verstößt.⁷⁸¹ Ob die Regelung auch gegen die europarechtlich gewährten Grundfreiheiten verstößt, lässt der BFH unbeantwortet. Der zweite Senat stimmt grundsätzlich der Auffassung des EuGH⁷⁸² zu, dass das Erbschaftsteuergesetz insbesondere mit der Kapitalverkehrsfreiheit i.S.d. Art. 56 EG in Einklang stehen muss.⁷⁸³ In Anlehnung an die EuGH-Rechtsprechung zu den direkten Steuern ist nach Auffassung des zweiten Senats auch beim Erbschaftsteuergesetz hinsichtlich der Prüfung einer diskriminierenden Norm beschränkt Steuerpflichtiger zwischen den Regelungen zum Steuerobjekt einerseits und zur Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse andererseits zu differenzieren. Da der persönliche Freibetrag i.S.d. § 16 ErbStG insoweit unter die Regelungen zur Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse fällt, sieht der zweite Senat des BFH bei entsprechender Anwendung der EuGH-Entscheidungen zu den direkten Steuern aber nur dann eine Diskriminierung des beschränkt Steuerpflichtigen gegenüber dem unbeschränkt Steuerpflichtigen vorliegen, wenn mindestens 90% des gesamten Steuersubstrats der beschränkten Steuerpflicht unterliegen würde. Diese Grenze ist ggf. vom FG Berlin als Vorinstanz zu ermitteln.⁷⁸⁴

3.3.1.3 Schenkungsteuertarif

Der Schenkungsteuertarif hängt gem. § 19 Abs. 1 ErbStG zum einen davon ab, zu welcher der drei Steuerklassen der Beschenkte zählt, und wie hoch zum anderen der steuerpflichtige Erwerb i.S.d. § 10 Abs. 1 ErbStG ist. Da der Schenkungsteuertarif weder linear noch progressiv, sondern stufenlinear verläuft, findet der bei Überschreiten der jeweiligen Stufe des steuerpflichtigen Erwerbs anzuwendende Steuertarif auf den gesamten steuerpflichtigen Erwerb und nicht nur auf den die letzte Wertgrenze übersteigenden Teil des steuerpflichtigen Erwerbs Anwendung. Der Schenkungsteuertarif unterscheidet nicht zwischen unbeschränkter und beschränkter Schenkungsteuerpflicht.

⁷⁸¹ Vgl. BFH-Urteil v. 21.09.2005, II R 56/03, BStBl. 2005 II, S. 876 f. (875); ebenso FG-Beschluss Baden-Württemberg v. 06.06.2006, 9 V 14/06, BeckRS 2006 Nr. 26022438, Tz. II.1.a.bb); kritisch Mössner, Manfred: Anmerkung zum BFH-Urteil v. 21.09.2005, II R 56/03, in: ZEV 2006, S. 126.

⁷⁸² Vgl. EuGH-Urteil v. 11.12.2003, C-364/01, „Barbier“, unter: <http://curia.europa.eu/juris/cgi-bin/form.pl?lang=de>.

⁷⁸³ Vgl. BFH-Urteil v. 21.09.2005, II R 56/03, BStBl. 2005 II, S. 877 (875).

⁷⁸⁴ Vgl. m.w.N. BFH-Urteil v. 21.09.2005, II R 56/03, BStBl. 2005 II, S. 877-879 (875); ebenso FG-Beschluss Baden-Württemberg v. 06.06.2006, 9 V 14/06, BeckRS 2006 Nr. 26022438, Tz. II.1.a.cc); Wachter, Thomas: Freibeträge bei beschränkter Erbschaftsteuerpflicht und europäische Kapitalverkehrsfreiheit, in: IStR 2004, S. 366; a.A. Müller-Etienne, Daniel: a.a.O., S. 180 f., 300 f.; FG-Urteil München v. 05.11.2003, 4 K 4790/01, EFG 2004, S. 410 f. (410). Die Revision zu diesem Urteil wurde mangels Postulationsfähigkeit des österreichischen Rechtsanwalts vom BFH abgelehnt; vgl. BFH-Beschluss v. 30.12.2004, II R 2/04, BFH/NV 2005, S. 718 (718).

Wie im Ertragsteuerrecht kennt gem. § 19 Abs. 2 ErbStG auch das Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht einen sog. Progressionsvorbehalt für nach einem DBA im Inland von der Besteuerung freigestellter Vermögensteile.

Im Rahmen der Festsetzung und Erhebung der Erbschaft- und Schenkungssteuer sind die folgenden Erleichterungen zu beachten.

3.3.1.3.1 Härteausgleich

Um Besteuerungshärten bei unmittelbarem Überschreiten der letzten Wertgrenze des steuerpflichtigen Erwerbs im Einzelfall abzumildern, sieht § 19 Abs. 3 ErbStG einen sog. Härteausgleich vor. Je nach dem, ob der anzuwendende Schenkungssteuertarif größer oder kleiner als 30% ist, wird die Schenkungssteuer auf den Betrag begrenzt, der sich ergibt, wenn der Schenkungssteuerbetrag der letzten Wertuntergrenze um Dreiviertel bzw. die Hälfte des Differenzbetrages aus steuerpflichtigem Erwerb und letzter Wertuntergrenze erhöht wird.⁷⁸⁵

3.3.1.3.2 Tarifbegrenzung

Durch das Jahressteuergesetz 1997 wurde auf der Grundlage des BVerfG-Beschlusses vom 22.06.1995 im Hinblick auf die verminderte Leistungsfähigkeit des Erwerbers von Betriebsvermögen gegenüber eines Erwerbers von Nichtbetriebsvermögen eine Tarifbegrenzung beim Erwerb von Betriebsvermögen, von Betrieben der Land- und Forstwirtschaft und von Anteilen an Kapitalgesellschaften gem. § 19a ErbStG in das neue Erbschaftsteuergesetz 1997 aufgenommen. Der Tarifbegrenzung lag der Gedanke zu Grunde, dass die Fortführung des Betriebs nicht durch die Erbschaft- und Schenkungssteuer gefährdet werden sollte, und zwar unabhängig von der Steuerklasse des Erwerbers. Gegen die Ausgestaltung der Regelung werden zwar keine verfassungsrechtlichen Bedenken erhoben,⁷⁸⁶ aber aus europarechtlicher Sicht verstößt die Vorschrift nach h.M. sowohl gegen die Kapitalverkehrsfreiheit gem. Art. 56 EG als auch gegen die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 43 EG.⁷⁸⁷

Die Tarifbegrenzung gem. § 19a ErbStG findet nur bei natürlichen Personen als Erwerber, welche der Steuerklasse II oder III unterliegen, Anwendung und ist begrenzt auf bestimmte inländische Vermögensteile. Hierbei gelten die gleichen Voraussetzungen wie beim Freibetrag und Bewertungsabschlag gem. § 13a Abs. 4

⁷⁸⁵ Hinsichtlich der für den Härteausgleich relevanten Grenzwerte des steuerpflichtigen Erwerbs bei den einzelnen Steuerklassen; vgl. Tabelle in: H 85 ErbStH.

⁷⁸⁶ Vgl. Löhle, Annette: a.a.O., S. 113.

⁷⁸⁷ Vgl. ausführlich m.w.N. Löhle, Annette: a.a.O., S. 129-137.

ErbStG.⁷⁸⁸ Ursprünglich sollte das begünstigte inländische Vermögen i.S.d. § 19a ErbStG beim Erwerber der Steuerklasse II oder III nicht höher besteuert werden, als beim Erwerber der Steuerklasse I. Dieser Entlastungsbetrag, welcher sich im Hinblick auf den gesamten steuerpflichtigen Erwerb nur auf das anteilige, i.S.d. § 19a Abs. 2 ErbStG begünstigte inländische Vermögen bezieht, betrug ursprünglich 100%, wurde aber durch das Haushaltsbegleitgesetz⁷⁸⁹ mit Wirkung ab 01.01.2004 auf 88% reduziert.

Die erneute Anwendung des § 19a ErbStG ist zwar zeitlich nicht begrenzt. Jedoch sieht § 19a Abs. 5 ErbStG ebenso wie § 13a Abs. 5 ErbStG eine fünfjährige Behaltensfrist vor, bei deren Verstoß rückwirkend die Tarifbegrenzung entfällt.

3.3.1.3.3 Jahresbesteuerung

Wurden bei der vorweggenommenen Erbfolge im Übergabevertrag wiederkehrende Nutzungen oder Leistungen vereinbart, die nicht dem Schenker, sondern einem Dritten zu Gute kommen sollen, so hat der Empfänger der wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen gem. § 23 ErbStG ein Besteuerungswahlrecht.

Neben der Entrichtung der Schenkungssteuer vom Kapitalwert der wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen kann der Erwerber auch die Schenkungssteuer jeweils jährlich im Voraus vom Jahreswert der wiederkehrenden Nutzung oder Leistung auf Basis des Schenkungssteuertarifs entrichten, der sich gem. § 19 ErbStG für seinen gesamten steuerpflichtigen Erwerb i.S.d. § 10 Abs. 1 ErbStG ergibt.

3.3.1.3.4 Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlast

Hat der Schenker im Übergabevertrag zu seinen Gunsten oder seines Ehepartners im Gegenzug zur Vermögensübertragung eine wiederkehrende Nutzung oder Leistung vereinbart, so bleibt diese Belastung bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs gem. § 25 ErbStG unberücksichtigt. Dem Vermögensübernehmer wird lediglich bis zum Wegfall der Belastung die auf den Kapitalwert der wiederkehrenden Nutzung oder Leistung entfallende Schenkungssteuer zinslos gestundet. Auf Antrag kann der Beschenkte auf die Stundung verzichten und die auf die Belastung entfallende Schenkungssteuer vor ihrem Erlöschen mit ihrem Barwert ablösen. Zu den weiteren Aspekten dieser Regelung wird auf die Ausführungen in Gliederungspunkt 3.1.1.2.2 verwiesen.

⁷⁸⁸ Vgl. § 19a Abs. 2 ErbStG.

⁷⁸⁹ Vgl. BGBl. 2003 I, S. 3086.

3.3.1.4 Geplante Änderungen

Nachdem für die Anwendung verschiedener Vorschriften im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht das Näheverhältnis zwischen Vermögensüberträger und dem Bedachten maßgebend ist, kann zunächst festgehalten werden, dass im Rahmen des Erbschaftsteuerreformgesetzes (ErbStRG)⁷⁹⁰ an der Steuerklasseneinteilung gegenüber dem geltenden Recht keine Änderungen vorgenommen werden.

3.3.1.4.1 Persönlicher Freibetrag

Im Rahmen des Erbschaftsteuerreformgesetzes werden in der Steuerklasse I und II die persönlichen Freibeträge i.d.R. nahezu verdoppelt.⁷⁹¹ Der Ehegatte erhält 500.000 € steuerfrei, Kinder 400.000 € und Enkelkinder 200.000 €. Beim persönlichen Freibetrag der Enkelkinder wird zukünftig nicht mehr danach unterschieden, ob das eigene Kind des Überträgers bereits verstorben ist oder nicht. Leben die eigenen Kinder noch, so vervierfacht sich der Freibetrag der Enkelkinder nahezu in diesen Fällen von 51.200 € auf einheitlich 200.000 €. Geschwister sowie Nichten und Neffen erhalten in der Steuerklasse II mit 20.000 € fast das Doppelte. Dies entspricht aber genau auch dem persönlichen Freibetrag in der Steuerklasse III, abgesehen vom eingetragenen Lebenspartner, welcher wie der Ehegatte 500.000 € steuerfrei übertragen bekommen kann.⁷⁹² Der beschränkt Steuerpflichtige erhält unabhängig von der Steuerklasse gem. § 16 Abs. 2 ErbStG-E einen persönlichen Freibetrag von 2.000 €.

Im Ergebnis kann festgestellt werden, dass insbesondere die Enkelkinder und der eingetragene Lebenspartner zu den Gewinnern und auf der anderen Seite die Geschwister sowie vor allem Nichten und Neffen zu den Verlierern der Gesetzesreform zählen. Kritisch zu beurteilen ist die faktische Abschaffung der Steuerklasse II, da bis auf den eingetragenen Lebenspartner Erwerber der Steuerklasse II und III den gleichen persönlichen Freibetrag i.H.v. 20.000 € erhalten. Die Nichtberücksichtigung des Näheverhältnisses zum Vermögensüberträger beim persönlichen Freibetrag für die Steuerklassen II und III wird m.E. daher zu Recht sowohl in der

⁷⁹⁰ Zum Gesetzentwurf; vgl. BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>

⁷⁹¹ Betragsmäßig weichen die Erhöhungen jedoch massiv voneinander ab (zwischen 193.000 € und 9.700 €). Vgl. auch Übersicht bei Zipfel, Lars: Eckpunkte zum Referentenentwurf zur Erbschaftsteuerreform 2008, in: BB 2007, S. 2652.

⁷⁹² Vgl. § 16 Abs. 1 ErbStG-R.

Literatur als auch vom Bundesrat kritisiert.⁷⁹³ In Anbetracht der Annäherung der Bewertung des übertragenen Vermögens einheitlich am gemeinen Wert wird im Einzelfall die damit einhergehende deutliche Werterhöhung des steuerpflichtigen Erwerbs nur noch in der Steuerklasse I teilweise durch die Anhebung des persönlichen Freibetrags ausgeglichen.

3.3.1.4.2 Steuertarif

Im Rahmen des Erbschaftsteuerreformgesetzes werden einerseits die Wertgrenzen des steuerpflichtigen Erwerbs für den anzuwendenden Tarif auf glatte Beträge aufgerundet. Die Steuersätze in der Steuerklasse I bleiben unverändert. Für die Steuerklassen II und III wird es andererseits einheitlich nur noch einen zweistufigen Steuertarif geben. Bis zu einem steuerpflichtigen Erwerb i.H.v. 6 Mio. € werden 30% erhoben. Größere Erwerbe werden insgesamt mit 50% besteuert.⁷⁹⁴ Wie bereits beim persönlichen Freibetrag kommt es auch hinsichtlich des Steuersatzes zu einer faktischen Zusammenlegung der Steuerklassen II und III. Dies wird wiederum sowohl in der Literatur als auch vom Bundesrat heftig kritisiert.⁷⁹⁵ Im Ergebnis erhöht sich die Tarifbelastung insbesondere in den ersten beiden Tarifstufen und beim Grenzbetrag von 6 Mio. € massiv, wovon Erwerber der Steuerklasse II besonders deutlich betroffen sind.⁷⁹⁶ Neben dem persönlichen Freibetrag wird dieser Personenkreis nunmehr auch im Rahmen des anzuwendenden Steuertarifs insgesamt gesehen sowohl gegenüber der Steuerklasse I als auch der Steuerklasse III deutlich schlechter gestellt.

3.3.1.4.3 Tarifbegrenzung

Die Tarifbegrenzung i.S.d. § 19a ErbStG bleibt auch nach der Gesetzesänderung erhalten. Wie nach geltendem Recht kann die Tarifbegrenzung nur dann angewendet werden, wenn begünstigtes Vermögen nunmehr i.S.d. § 13b Abs. 1 ErbStG-E auf Personen der Steuerklasse II oder III übertragen wird. Der Entlastungsbetrag gem. § 19 Abs. 4 ErbStG-E wird wie früher zu 100% gewährt.⁷⁹⁷ Die Entlastungswirkung

⁷⁹³ Vgl. BR-Drs. 4/08 v. 15.02.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2008/0004-08.pdf>, Nummer 17, S. 15.

⁷⁹⁴ Vgl. § 19 Abs. 1 ErbStG-E.

⁷⁹⁵ Vgl. BR-Drs. 4/08 v. 15.02.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2008/0004-08.pdf>, Nummer 17, S. 15. Hinsichtlich eines Niedrigsteuerkonzeptes; vgl. Herbach, Antje / Kühnold, Jörg: a.a.O., S. 113.

⁷⁹⁶ Vgl. Moench, Dietmar: Vermögensübertragungen vor und nach der Erbschaftsteuerreform – Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe nach Rechtsänderungen und nach Überschreiten des Zehnjahreszeitraums, in: DSStR 2008, S. 170. Hinsichtlich der Tarifierhöhung im Einzelnen in einer Vergleichsübersicht; vgl. Zipfel, Lars: Eckpunkte ..., a.a.O., S. 2651.

⁷⁹⁷ Vgl. Hannes, Frank / Onderka, Wolfgang: Erbschaftsteuerreform: ..., a.a.O., S. 19.

wird zwar aufgrund der gegenüber der Steuerklasse I deutlich erhöhten Steuertarife in den Steuerklassen II und III interessanter, aber zukünftig in der Relation deutlich niedriger ausfallen, da sich der Entlastungsbetrag gem. § 19a Abs. 2 ErbStG-R unabhängig von der Inanspruchnahme des Verschonungsabschlags nur noch auf die i.S.d. § 13b Abs. 4 ErbStG-E verbleibenden 15% des begünstigten Vermögens beziehen soll.⁷⁹⁸ Darüber hinaus darf der Erwerber ebenso wie beim Verschonungsabschlag und Abzugsbetrag gem. § 13a Abs. 1 und Abs. 2 ErbStG-E in den folgenden fünfzehn Jahren nach Erwerb nicht gegen die Behaltensregelungen gem. § 13a Abs. 4 ErbStG-E verstoßen, um nicht rückwirkend den Entlastungsbetrag zu verlieren. Zusammengefasst bedeutet dies, dass ein Verstoß gegen die Lohnsummenregelung gem. § 13a Abs. 1 ErbStG-E zu keiner Erhöhung des Entlastungsbetrags führt, da unabhängig vom Verschonungsabschlag nur die verbleibenden 15% des begünstigten Vermögens unter die Tarifbegrenzung fallen.

3.3.1.4.4 Besteuerung bei Nutzungs- und Rentenlast

Die bisherige Abzugsbeschränkung für im Rahmen der Vermögensübertragung vereinbarter wiederkehrender Nutzungen oder Leistungen zu Gunsten des Vermögensüberträgers oder seines Ehegatten gem. § 25 ErbStG wird im Rahmen der Erbschaftsteuerreform ersatzlos gestrichen.⁷⁹⁹ Dies dürfte in Zukunft insbesondere hinsichtlich der bisher von § 25 ErbStG betroffenen Fälle zu einer deutlichen Zunahme von Vermögensübertragungen unter Nießbrauchsgestaltung führen, wobei bei den Gestaltungen im Einzelnen die Begrenzung gem. § 16 BewG weiterhin zu beachten ist.⁸⁰⁰

In Anbetracht der Annäherung der Bewertung des übertragenen Vermögens an den gemeinen Wert und des Wegfalls der Abzugsbeschränkung gem. § 25 ErbStG fordern Teile der Literatur die einheitliche schenkungssteuerliche Behandlung von Schenkungen unter Auflage sowie gemischter Schenkung nach der Einheitstheorie

⁷⁹⁸ Vgl. Schulz, Peter / Werz, Stefan: a.a.O., S. 51; Hannes, Frank / Onderka, Wolfgang: Erbschaftsteuerreform: ..., a.a.O., S. 19.

⁷⁹⁹ Aufgrund der vom BVerfG geforderten Bewertungsanpassungen des übertragenen Vermögens hat die Vorschrift eigentlich ihre Berechtigung verloren. Vgl. Röder, Erik: Teilentgeltliche ..., a.a.O., S. 509, 511.

⁸⁰⁰ Zu einzelnen Gestaltungen; vgl. Zimmermann, Rainer: Erbschaftsteuerreform: § 25 ErbStG vor dem Aus - Belastungsvergleich und Gestaltungsüberlegungen nach neuem Recht, in: BBfV 2008, S. 59 f.; Geck, Reinhard: Erbschaftsteuerreform: Darstellung der und Empfehlungen zur den geplanten Änderungen außerhalb der vorgelagerten Bewertung, in: ZEV 2008, S. 7 f.; ebenso Schulz, Peter / Werz, Stefan: a.a.O., S. 49 f.; Moench, Dietmar: Vermögensübertragungen ..., a.a.O., S. 173;

mit ihrer Abzugsmethode und damit die Abschaffung der Trennungstheorie mit ihrer Wertermittlungsmethode.⁸⁰¹

3.3.1.4.5 Zwischenergebnis

In Abhängigkeit vom übertragenen Vermögen wird es im Einzelfall nach dem ErbStRG zu einer deutlichen Erhöhung des steuerpflichtigen Erwerbs kommen, da die Bewertung des übertragenen Vermögens, wie die Ausführungen gezeigt haben, an den gemeinen Wert angenähert und somit deutlich höher als bisher ausfallen wird. Zwar bleiben, sofern die sehr langen Behaltensfristen eingehalten werden, insbesondere nach § 13a Abs. 1 ErbStG rund 85% des übertragenen begünstigten Betriebsvermögens steuerfrei, die relativ geringe Erhöhung der Freibeträge sowie der massive Anstieg des Steuertarifs in den Steuerklasse II und III wird jedoch in den wenigsten Fällen die Höherbewertung des übertragenen Vermögens kompensieren.⁸⁰² Dies gelingt wohl am ehesten noch in der Steuerklasse I, deren Freibeträge bei gleichbleibenden Steuertarifen deutlich angehoben werden, so dass bei zukünftigen Gestaltungen Adoptionsmodelle vermehrt zur Anwendung kommen werden.⁸⁰³ Faktisch kommt es, wie gezeigt wurde, zur Zusammenlegung der beiden Steuerklassen II und III, so dass das familiäre Näheverhältnis nur noch in der Steuerklasse I von Bedeutung sein wird.⁸⁰⁴ Darüber hinaus wird sich das Problem der Doppelbelastung des übertragenen Vermögens mit Erbschaft- bzw. Schenkungssteuer einerseits und mit Einkommensteuer andererseits verschärfen.⁸⁰⁵

3.3.2 Nach österreichischem Schenkungssteuerrecht

Ebenso wie nach deutschem Recht knüpfen verschiedene Vorschriften des österreichischen Erbschaft- und Schenkungssteuergesetzes an das familienrechtliche Näheverhältnis zwischen Vermögensüberträger und Übernehmer an.⁸⁰⁶

⁸⁰¹ Faktisch gibt es keine Unterschiede mehr, wenn das übertragene Vermögen zum gemeinen Wert/Verkehrswert angesetzt wird. Vgl. ...; Zimmermann, Rainer: Erbschaftsteuerreform: ..., a.a.O., S. 57, 60, 62; Geck, Reinhard: Erbschaftsteuerreform: ..., a.a.O., S. 7; Crezelius, Georg: a.a.O., S. 2283; Röder, Erik: Teilentgeltliche ..., a.a.O., S. 511; a.A. BT-Drs. 16/7918 v. 28.01.2008, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, zu Artikel 1 (Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz), zu Nummer 8 (§ 10), Zu Buchstabe a), Zu Doppelbuchstabe cc (Satz 4), S. 53.

⁸⁰² Vgl. Moench, Dietmar: Vermögensübertragungen ..., a.a.O., S. 170; ähnlich Seltenreich, Stephan / Simon, Daniel: a.a.O., S. 19; Geck, Reinhard: Erbschaftsteuerreform: ..., a.a.O., S. 5 f.

⁸⁰³ Vgl. Schulz, Peter / Werz, Stefan: a.a.O., S. 49; Moench, Dietmar: Vermögensübertragungen ..., a.a.O., S. 170; Geck, Reinhard: Erbschaftsteuerreform: ..., a.a.O., S. 5 f.

⁸⁰⁴ Vgl. Geck, Reinhard: Erbschaftsteuerreform: ..., a.a.O., S. 5 f.; Crezelius, Georg: a.a.O., S. 2277.

⁸⁰⁵ Vgl. Gliederungspunkt 3.2.1.10.2.; Huber, Matthias / Reimer, Ekkehart: a.a.O., S. 2046, 2048.

⁸⁰⁶ Nachdem das österreichische Erbschaft-/Schenkungssteuergesetz auf das deutsche Erbschaftsteuergesetz von 1925 zurückgeht, entsprechen Aufbau und Terminologie in weiten Teilen noch dem aktuellen, deutschen

3.3.2.1 Steuerklasse

Das österreichische Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz unterscheidet hinsichtlich des familienrechtlichen Verhältnisses zwischen Erwerber und Vermögensüberträger in § 7 Abs. 1 öErbStG zwischen fünf Steuerklassen. Hiernach zählen nur der Ehegatte und die Kinder zur Steuerklasse I. Die Enkel unterliegen in der Steuerklasse II einer eigenen Steuerklasse. Unter die die Steuerklasse III fallen die (Groß-)Eltern, die Stiefeltern und die Geschwister. Die Schwiegerkinder, Schwiegereltern sowie die Nichten und Neffen zählen zur Steuerklasse IV. Alle übrigen Erwerber werden in der Steuerklasse V zusammengefasst.⁸⁰⁷

3.3.2.2 Persönlicher Freibetrag

Ebenso wie nach deutschem Recht sieht das österreichische Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz neben den sachlichen Steuerbefreiungen i.S.d. § 15⁸⁰⁸ und § 15a öErbStG in Abhängigkeit des persönlichen Verhältnisses zwischen Schenker und Vermögenserwerber einen persönlichen Freibetrag vor.

Bei unbeschränkter Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht können der Ehepartner und die Kinder des Vermögensüberträgers gem. § 14 Abs. 1 Z 1 öErbStG einen persönlichen Freibetrag i.H.v. 2.200 € in Anspruch nehmen. Allen Personen der Steuerklasse III und IV – hierunter fallen insbesondere die (Groß-)Eltern, Schwiegereltern und -kinder sowie die Geschwister, Nichten und Neffen – steht ein persönlicher Freibetrag i.H.v. 440 € zu. Allen übrigen Personen, welche zur Steuerklasse V zählen, wird gem. § 14 Abs. 1 Z 3 öErbStG ein persönlicher Freibetrag i.H.v. 110 € gewährt. Nur bei Schenkungen unter Lebenden zwischen Ehepartnern sieht § 16 Abs. 3 öErbStG einen zusätzlichen Freibetrag i.H.v. 7.300 € vor.⁸⁰⁹

Recht. Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 42, Rz. 103.

⁸⁰⁷ Vgl. ausführlich m.w.N. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 51 f., Rz. 123. Hinsichtlich verfassungsrechtlicher Bedenken in Bezug auf die Steuerklasseneinteilung; vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 156.

⁸⁰⁸ Auf die Vorschrift des § 15 öErbStG wird im Rahmen dieser Arbeit nicht näher eingegangen, da sie für die zu untersuchende Thematik nicht relevant ist. Dies gilt insbesondere für die Übertragung von endbesteuertem Kapitalvermögen i.S.d. § 97 öEStG und von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei einer Beteiligung von unter 1% am Nennkapital der Gesellschaft. Beide Steuerbefreiungen gelten gem. § 15 Abs. 1 Z 17 öErbStG nur noch für Erwerbe von Todes wegen und nicht für Schenkungen unter Lebenden bzw. waren für Schenkungen unter Lebenden nur zeitlich befristet anwendbar. Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 167; ausführlich, Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 56-58, Rz. 128-131.

⁸⁰⁹ Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 154.

Wird nur bestimmtes Inlandsvermögen i.S.d. § 6 Abs. 1 Z 2 öErbStG der beschränkten Schenkungssteuerpflicht unterworfen, so wird gem. § 14 Abs. 2 öErbStG dem Bedachten unabhängig von seiner Steuerklasse einheitlich ein persönlicher Freibetrag i.H.v. 110 € gewährt.

3.3.2.3 Schenkungssteuertarif

In § 8 Abs. 1 öErbStG ist unabhängig davon, aus welchen Vermögensarten sich der Nachlass oder die Schenkung zusammensetzen, für alle steuerpflichtigen Erwerbe i.S.d. § 20 öErbStG einheitlich ein nach dessen Wert progressiver, in fünf, nach dem familienrechtlichen Näheverhältnis zum Vermögensübergeber abgestuften Steuerklassen unterteilter Vomhundertsatz des Erwerbs als Steuertarif bestimmt. Der Eingangsteuersatz in der jeweiligen Steuerklasse bewegt sich zwischen 2% (Steuerklasse I) und 14% (Steuerklasse II). Bei einem steuerpflichtigen Erwerb von über 4.380.000 € greift bereits der Spitzensteuersatz, welcher zwischen 15% (Steuerklasse I) und 60% (Steuerklasse V) liegt.⁸¹⁰ Wie nach deutschem Recht verläuft der Schenkungssteuertarif weder linear noch progressiv, sondern stufenlinear, so dass bei Überschreiten der jeweiligen Wertgrenze der anzuwendende Steuertarif auf den gesamten steuerpflichtigen Erwerb und nicht nur auf den die letzte Wertgrenze übersteigenden Teil des steuerpflichtigen Erwerbs anzuwenden ist.⁸¹¹ Die Vorschrift des § 8 Abs. 2 öErbStG sieht ebenso wie § 19 Abs. 3 ErbStG einen Stufenausgleich (sog. Härteausgleichsregelung) vor, wobei die Berechnungsweise voneinander abweicht. Nach österreichischem Recht wird vom steuerpflichtigen Erwerb die ermittelte Schenkungssteuer abgezogen und mit dem Wert verglichen, der sich ergibt, wenn die nächst niedrigere Wertgrenze um die sich hierbei ergebende Steuer gekürzt wird.⁸¹²

Bei der Übertragung von Grundstücken wird zusätzlich zur Erbschaft- und Schenkungssteuer auf den unentgeltlich übertragenen Teil das sog. Grunderwerbsteuer-Äquivalent erhoben. Je nach verwandtschaftlichem Näheverhältnis zum Übergeber beträgt die Steuer gem. § 8 Abs. 4 öErbStG zwischen 2%

⁸¹⁰ Hinsichtlich verfassungsrechtlicher Bedenken; vgl. m.w.N. Fraberger, Friedrich: Die Erbschafts- ..., a.a.O., RdW 2002/581, Tz. 2. BRUCKNER spricht auch von einem doppelt progressiven Steuertarifs, da der Tarif einerseits mit zunehmendem Erwerb als auch andererseits mit jeder höheren Steuerklasse ansteigt. Vgl. Bruckner, Karl: Steuerfrei Erben, Schenken und Stiften (21.05.2007), unter: http://www.bdo.at/steuerberatung/erben_schenken/, S. 1.

⁸¹¹ Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 155 f. Kritisch zum Steuertarifverlauf; Urnik, Sabine: Der Effektivsteuertarif der Erbschaftsteuer – Eine kritische Analyse des Tariftypus und Reformvorschlag, in: ÖStZ 2002/291, Tz. 1 f.

⁸¹² Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 27.09.1990, 89/16/0214, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>.

und 3,5% des Werts des Grundstücks. Bemessungsgrundlage ist der erbschaft- und schenkungssteuerliche Wert des Grundstücks gem. § 19 Abs. 2 und 3 öErbStG.⁸¹³ Zu beachten ist, dass in Deutschland neben der österreichischen Schenkungssteuer auch das Grundsteuer-Äquivalent auf die deutsche Schenkungssteuer gem. § 21 ErbStG anrechenbar ist.⁸¹⁴

Um missbräuchliche Gestaltungen im Hinblick auf den persönlichen Freibetrag und den stufenlinearen Steuersatz zu verhindern sieht § 11 öErbStG vor, dass Erwerbe von der gleichen Person innerhalb von zehn Jahren zusammengerechnet werden.⁸¹⁵

3.3.2.4 Besteuerung bei Fruchtgenuss und wiederkehrenden Leistungen

Ist der Bedachte im Rahmen des Übergabevertrages mit einem Fruchtgenussauflage zu Gunsten eines Dritten belastet, so hat er gem. § 30 öErbStG die Möglichkeit, die Steuerfestsetzung bis zum Wegfall der Belastung auf Antrag auszusetzen. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass die Steuer im Zeitpunkt des Wegfalls vom Bruttowert der Zuwendung also ohne Berücksichtigung der Belastung erhoben wird, da die Steuer gem. § 12 Abs. 2 öErbStG in diesen Fällen erst im Zeitpunkt des Wegfalls der Belastung entsteht.⁸¹⁶

Bei der Vereinbarung wiederkehrende Nutzungen und Leistungen steht dem Fruchtnießer bzw. Leistungsbegünstigten wie nach deutschem Recht gem. § 29 Abs. 1 öErbStG ein Besteuerungswahlrecht zu. Entweder entrichtet der Nutzungs- oder Rentenbegünstigte die Schenkungssteuer vom Kapitalwert der wiederkehrenden Nutzung bzw. Leistung oder er führt die Steuer jeweils jährlich im Voraus vom Jahreswert der wiederkehrenden Nutzung bzw. Leistung auf Basis des

⁸¹³ Vgl. ausführlich mit Beispielen, Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 157 f.; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 53, Rz. 124. Ausgenommen sind z.B. Grundstücke im Betriebsvermögen von Kapitalgesellschaften oder im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft und in bestimmtem Umfang Betriebsgrundstücke, welche von der Begünstigung nach § 15a öErbStG erfasst werden. Vgl. m.w.N. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 157, 164, 181; BMF-Erlass v. 14.12.1999, unter: <https://findok.bmf.gv.at/findok>, Tz. 1. Aufgrund des Auslaufens der Erbschaft- und Schenkungssteuer wird in der Literatur davon ausgegangen, dass die unentgeltliche Übertragung von Immobilienbesitz Grunderwerbsteuer auslösen wird. Vgl. Hauser, Christina: Erbschaft- und Schenkungssteuer – viele offene Fragen, in: Ernst&Young Tax Magazine 2007, S. 2, unter: http://www.ey.com/global/content.nsf/Austria/Aktuelle_Publicationen

⁸¹⁴ Vgl. Wachter, Thomas: Österreich: ..., a.a.O., S. 104, Tz. C.II.1.b).aa).(2).

⁸¹⁵ Vgl. m.w.N. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 53, Rz. 125. Hinsichtlich der Berücksichtigung positiver und negativer Erwerbe und der Gesetzesänderung in § 11 öErbStG; vgl. kritisch kritisch Fellner, Karl-Werner: Die Erbschaftssteuer ..., a.a.O., S. 337, Tz. VI.

⁸¹⁶ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 67, Rz. 150.

Schenkungssteuertarifs, der sich gem. § 8 Abs. 1 und 2 öErbStG für den gesamten steuerpflichtigen Erwerb ergibt, ab.⁸¹⁷

3.3.3 Nach schweizerischem Schenkungssteuerrecht

Trotz der unterschiedlichen Ausgestaltung des Erbschaft- und Schenkungssteuerrechts auf kantonaler Ebene ist den jeweiligen Regelungen gemein, dass sie sowohl subjektive als auch objektive⁸¹⁸ Steuerbefreiungen, wenn auch in unterschiedlicher Ausprägung, vorsehen.⁸¹⁹ Neben Zuwendungen an die öffentliche Hand sowie gemeinnützigen Einrichtungen⁸²⁰ entfällt die persönliche Steuerpflicht in den meisten Kantonen insbesondere bei Zuwendungen an den überlebenden Ehepartner und/oder die direkten Nachkommen.⁸²¹

3.3.3.1 Persönlicher Freibetrag

Wie in den meisten Kantonen ist auch im Kanton Zürich der Vermögensübergang auf den Ehepartner sowie die Nachkommen⁸²² des Schenkers bzw. Erblassers sowohl bei Erwerb von Todes wegen als auch im Wege der Schenkung unter Lebenden nach § 11 ESchG steuerfrei. Nur in diesen Fällen ist der Bedachte nicht dazu verpflichtet, eine Schenkungssteuererklärung nach § 34 ESchG einzureichen.⁸²³

Für die übrigen Erwerber sieht § 21 Abs. 1 ESchG Freibeträge vor. Die Eltern des Schenkers erhalten einen Freibetrag i.H.v. 200.000 CHF, die Geschwister, Großeltern, Verlobte des Schenkers sowie Stief-, Paten- und Pflegekind des Schenkers

⁸¹⁷ Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 158 f. Darüber hinaus kann die jährlich zu bezahlende Steuer als dauernde Last ertragsteuerlich gem. § 18 Abs. 1 Z 1 öEStG in Abzug gebracht werden. Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 67, Rz. 150.

⁸¹⁸ In Bezug auf das Besteuerungsobjekt sehen die kantonalen Gesetzesvorschriften insbesondere Befreiungen für sog. Gelegenheitsgeschenke, geringfügige Zuwendungen, Hausrat, Heiratsgut, Ausbildung und Unterstützung bei Bedürftigkeit in unterschiedlicher Höhe vor. Zu den einzelnen kantonalen Befreiungen; vgl. Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 16-26.

⁸¹⁹ Hinsichtlich der wesentlichen erbschafts- und schenkungssteuerlichen Regelungen (Steuerbefreiungen, Steuersätze, Steuerberechnung) in den einzelnen Kantonen; vgl. Roth, Rudolf / Lyk, Christian / Künzle, Hans Rainer: a.a.O., S. 53-104; Abteilung Steuerstatistik und Dokumentation EStV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuermäppchen 2007, hrsg. v. Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/steuermaepchen/erbschaft.pdf>, Stand: Sept. 2007, S. 118-171.

⁸²⁰ Da die Befreiung nur für die im eigenen Kanton ansässigen gemeinnützigen Institutionen gilt, haben die Kantone im Verhältnis zu einander sog. Gegenrechtsvereinbarungen unterzeichnet. Vgl. Böckli, Peter: Indirekte Steuern ..., a.a.O., S. 344. Zur aktuellen Liste der Vereinbarungen; Roth, Rudolf / Lyk, Christian / Künzle, Hans Rainer: a.a.O., S. 105-112.

⁸²¹ Vgl. Rächner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., S. 131.

⁸²² Seit 01.01.2000 sind Schenkungen an Kinder und Enkelkinder des Schenkers im Kanton Zürich steuerfrei. Vgl. Merkblatt zur Veranlagung der Erbschafts- und Schenkungssteuer, http://www.steuern.ch/html/erlasse_merkblaetter/m_eschg.htm, Stand: Nov. 2007.

⁸²³ Vgl. Merkblatt zur Veranlagung der Erbschafts- und Schenkungssteuer, http://www.steuern.ch/html/erlasse_merkblaetter/m_eschg.htm, Stand: Nov. 2007.

jeweils 15.000 CHF.⁸²⁴ Hausangestellte mit mindestens zehnjähriger Dienstzeit erhalten 15.000 CHF steuerfrei und der seit mindestens fünf Jahren im Hausstand des Schenkers lebende Lebenspartner einen Betrag i.H.v. 50.000 €.

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass die persönlichen Freibeträge nach § 21 Abs. 1 lit. d) und e) sowie Abs. 3 ESchG zum einen nicht kumulativ gewährt werden und zum anderen bei mehreren Zuwendungen vom gleichen Vermögensüberträger nur einmal in Anspruch genommen werden können. Hierbei werden sowohl lebzeitige Zuwendungen als auch der Erwerb von Todes wegen von der gleichen Person ohne zeitliche Begrenzung zusammengerechnet.⁸²⁵

Im Hinblick auf die interkantonale Steuerabgrenzung richtet sich die Höhe des persönlichen Freibetrags gem. § 21 Abs. 4 ESchG nach der gesamten Zuwendung.

3.3.3.2 Schenkungssteuertarif

Das Züricher Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz sieht neben dem anzuwendenden Grundtarif Zuschläge in Abhängigkeit vom Verwandtschaftsgrad zum Schenker vor.⁸²⁶ Der Steuertarif ist insgesamt progressiv ausgerichtet.⁸²⁷

3.3.3.2.1 Grundtarif und Zuschläge

Bis zu einem steuerpflichtigen Erwerb i.H.v. 1,5 Mio. CHF ist der Grundtarif bzw. die sog. einfache Steuer nach § 22 Abs. 1 ESchG in Steuersätze von 2 bis 7% gestaffelt. Dies bedeutet, dass immer nur der die letzte Wertgrenze übersteigende Teilbetrag des steuerpflichtigen Erwerbs mit dem jeweils höheren Steuertarif besteuert wird. Bei Überschreiten des Grenzbetrags des steuerpflichtigen Erwerbs i.H.v. 1,5 Mio. CHF wird für den Gesamterwerb ein Grundtarif i.H.v. 6% erhoben.

Nur bei einem Vermögensanfall durch die Eltern des Schenkers bleibt es bei der schenkungssteuerlichen Belastung mit der einfachen Steuer. Nach § 23 Abs. 1 lit. a) bis f) ESchG wird diese grundtarifliche Belastung bei Übertragungen an Großeltern und Stiefkinder des Schenkers verdoppelt, an Geschwister verdreifacht, an Stiefeltern

⁸²⁴ Die Adoption ist nach § 25 ESchG dem entsprechenden, verwandschaftlichen Grad gleichgestellt.

⁸²⁵ Hierbei sehen nicht alle Kantone eine zeitlich unbegrenzte Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe vor. Teilweise findet eine Zusammenrechnung nur für Vermögenszuwendungen von der gleichen Person innerhalb von fünf bzw. zehn Jahren statt. Vgl. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band I, ..., a.a.O., § 27, Rz. 59. Für jeden Kanton getrennt; vgl. Roth, Rudolf / Lyk, Christian / Künzle, Hans Rainer: a.a.O., S. 105-112. Hinsichtlich der Zusammenrechnung falls frühere Erwerbe nicht der Züricher Steuerpflicht unterlagen; vgl. Zuppinger, Ferdinand: Züricher Steuergesetze ..., a.a.O., S. 58.

⁸²⁶ Vgl. Zuppinger, Ferdinand: Züricher Steuergesetze ..., a.a.O., S. 57.

⁸²⁷ Zum Schenkungssteuertarif in den übrigen Kantonen; vgl. Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 37 f.

vervierfacht und an Onkel, Tanten sowie Nachkommen der Geschwister verfünffacht. Bei allen übrigen Verwandten und Nicht-Verwandte beträgt die Steuer das Sechsfache des Grundtarifs.

Ebenso wie nach deutschem Recht erhöht sich nach § 24 Abs. 3 ESchG der Gesamtbetrag des zugewendeten Vermögens bei der Ermittlung der Schenkungssteuer um die vom Schenker übernommene Schenkungssteuer.⁸²⁸

Unabhängig von einer zeitlichen Begrenzung werden für die Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes alle Vorerwerbe vom gleichen Vermögensüberträger nach § 24 Abs. 1 ESchG zusammengerechnet.⁸²⁹ Die Zusammenrechnung im Rahmen des sog. Progressionsvorbehalts gilt nach Abs. 2 dieser Vorschrift auch hinsichtlich der interkantonalen Steuerabgrenzung sowie für die beschränkte Steuerpflicht.⁸³⁰

3.3.3.2.2 Steuerermäßigung

Bei der Übertragung von Geschäftsvermögen von Unternehmen mit Sitz in der Schweiz, welches ganz oder überwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit des Zuwendungsempfängers dient, wird seit dem 01.01.2000 die Steuer, die auf das übertragene Geschäftsvermögen entfällt, nach § 25a Abs. 1 lit. a) ESchG um 80% reduziert. In gleicher Höhe reduziert sich nach lit. b) dieser Vorschrift die anteilige Steuer, wenn dem Bedachten eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft mit Sitz in der Schweiz übertragen wird. Letzteres gilt aber nach § 25a Abs. 1 lit. b) und Abs. 2 und 3 ESchG nur dann, wenn die Kapitalgesellschaft bzw. Genossenschaft in der Schweiz einen Geschäftsbetrieb unterhält, der Vermögensempfänger in diesem Geschäftsbetrieb als leitender Angestellter tätig ist und der Beteiligungsumfang mindestens 51% des einbezahlten Grund-, Stamm- oder Einlagenkapitals ausmacht oder der Schenker und Bedachte zusammen über 51% der Stimmrechte verfügen. In § 25b ESchG werden einzelne Missbrauchstatbestände aufgeführt, die innerhalb von zehn Jahren nach der begünstigten Vermögensübertragung entweder nach Abs. 1 dieser Vorschrift zu einem vollständigen Wegfall der

⁸²⁸ Die tatsächlich geschuldete Schenkungssteuer ist entweder durch Näherungsmethode oder formelmäßig zu ermitteln. Vgl. Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 24, Rz. 7 f.

⁸²⁹ Für die Feststellung der endgültigen Steuerbelastung kommt somit der Steuersatz zur Anwendung, welcher bei der letzten Zuwendung für den Gesamtbetrag aller Zuwendungen anzusetzen ist. Dies führt dazu, dass weder die Progressionswirkung noch steigende Steuersätze durch Vorschenkungen, sofern sie keiner zeitlichen Hinzurechnungsbegrenzung unterliegen, umgangen werden können. Vgl. Böckli, Peter: Indirekte Steuern ..., a.a.O., S. 333 f.

⁸³⁰ Vgl. Richner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., S. 141.

Steuerermäßigung oder nach Abs. 2 zu einer anteiligen Rückgängigmachung der Steuerreduzierung führen. Unter die schädlichen Maßnahmen fallen u.a. die Sitzverlagerung ins Ausland, Veräußerungs- oder Entnahmevorgänge, die Aufgabe der selbständigen Tätigkeit sowie die Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses bei der Kapitalgesellschaft.

Entsprechend der Regelung in § 13a ErbStG sieht auch § 25a ESchG die Begünstigung für Betriebsvermögen nur dann vor, wenn es sich um eine inländische Gesellschaft handelt.⁸³¹

3.3.3.3 Besteuerung bei Nutznießung und wiederkehrenden Leistungen

Wie bereits in Gliederungspunkt 3.1.3.2 dargestellt wurde, kennt das Züricher Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz keine der deutschen Regelung in § 25 ErbStG entsprechende Abzugsbeschränkung für Nutznießungen und periodische Leistungen. Lediglich hinsichtlich der Zahlung der Schenkungsteuer in Nutznießungsfällen sieht § 56 Abs. 2 und 3 ESchG vor, dass sowohl die Steuer des Eigentümers des belasteten Vermögens als auch die Steuer des Nutznießers auf den Kapitalwert der Nutznießung aus dem Nutznießungsvermögen zu entrichten ist.⁸³² Die auf periodische Leistungen entfallende Steuer kann vom Begünstigten gem. § 61 ESchG in Raten abgeführt werden.⁸³³

3.3.3.4 Abgrenzung des interkantonalen Besteuerungsrechts

Im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuer kann es aus schweizerischer Sicht nicht nur zu einer internationalen, sondern auch zu einer interkantonalen Doppelbesteuerung kommen, wenn z.B. die subjektive Steuerpflicht in mehreren Kantonen z.B. aufgrund eines Wohnsitzes erfüllt ist und das Besteuerungsobjekt sich auf mehrere Kantone verteilt. Der Bund hat im Hinblick auf die Erbschaft- und Schenkungsteuer somit nur nach Art. 127 Abs. 3 BV zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung die Möglichkeit, in die Steuerhoheit der Kantone einzugreifen. Mangels gesetzlicher Regelungen sind für die interkantonale Steuerabgrenzung die bundesgerichtlichen Entscheidungen maßgebend.⁸³⁴ Von

⁸³¹ Vgl. Weber, Markus: a.a.O., S. 262 f.

⁸³² Vgl. Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 56, Rz. 3.

⁸³³ Vgl. Verordnung zum Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz v. 12.11.19986, zuletzt geändert am 13.09.2000, http://www.steuern.ch/html/erlasse_merkblaetter/eschgv.htm, § 11.

⁸³⁴ Vgl. Zuppinger, Ferdinand / Höhn, Ernst: Die Abgrenzung des Einkommens von den Erbschaften und Schenkungen und den steuerfreien Einkünften unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen

Art. 127 Abs. 3 BV wird neben der tatsächlichen und virtuellen Doppelbesteuerung auch die sog. Schlechterstellung erfasst.⁸³⁵ Für die hier betrachteten, internationalen Nachfolgefälle sind die zu beachtenden Kollisionsnormen der interkantonalen Doppelbesteuerung aus mehreren Gesichtspunkten von besonderer Bedeutung. Das Bundesgericht hat u.a. entschieden, dass diese von ihr aufgestellten Normen auch im Verhältnis zwischen Eigentümer und Nutznießer sowie Gesellschafter und Personengesellschaft und vor allem nicht nur für Inländer, sondern auch für Ausländer und damit auch für internationale Sachverhalte gelten.⁸³⁶

Hinsichtlich der Erbschaft- und Schenkungssteuer⁸³⁷ findet die Abgrenzung des kantonalen Besteuerungsrechts zunächst über den Wohnsitz des Schenkers statt. Nach der persönlichen Zugehörigkeit entscheidet die wirtschaftliche Zugehörigkeit. Mit Ausnahme von Grundbesitz sowohl des Privat- als auch des Geschäftsvermögens,⁸³⁸ welcher schenkungssteuerlich im Belegenheitskanton erfasst wird, richtet sich die Schenkungsbesteuerung beweglicher Vermögensgegenstände kollisionsrechtlich nach dem Wohnsitzkanton des Schenkers.⁸³⁹ Die im Rahmen der Schenkungsvorgänge ggf. zu übernehmenden Schulden oder vorbehaltenen Nutznießungen sind im Regelfall objektmäßig vorzunehmen. Wird sowohl bewegliches als auch unbewegliches Vermögen in einer wirtschaftlichen Einheit übertragen, so ist eine Verteilung der Schulden, wie in Erbfällen grundsätzlich vorgesehen, quotenmäßig zu den übertragenen Vermögensgegenständen vorzunehmen.⁸⁴⁰ Dies gilt jedoch nur in Bezug auf Privatschulden. Betriebsschulden

Steuerrechtes, in: StR 16 (1961), S. 495 f.; Höhn, Ernst / Mäusli, Peter: Interkantonales Steuerrecht, 4. Aufl., Bern 2000, § 2, Tz. 5.

⁸³⁵ Diese drei Normen sind das Ergebnis der Bundesrechtsprechung. Tatsächliche Doppelbesteuerung liegt vor, wenn die gleiche Person mit dem gleichen Vermögensgegenstand in mehreren Kanton zu einer ähnlichen Steuer in der gleichen Steuerperiode erfasst wird. Virtuelle Doppelbesteuerung bedeutet, dass ein Kanton keine Steuer erheben darf, wenn der Steuerpflichtige in diesem Kanton die steuerlichen Voraussetzungen nicht erfüllt, wenngleich diese in einem anderen Kanton zur Besteuerung geführt haben. Eine Schlechterstellung ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige nur deswegen insgesamt höher besteuert wird, weil er seine Vermögensquellen statt nur in einem in mehreren Kantonen hat. Vgl. im Einzelnen m.w.N. Blumenstein, Ernst / Locher, Peter: a.a.O., S. 92-94; Höhn, Ernst / Mäusli, Peter: a.a.O., § 4, Tz. 3-28.

⁸³⁶ Vgl. mit Verweis auf die einzelnen Bundesgerichtsentscheidungen; Blumenstein, Ernst / Locher, Peter: a.a.O., S. 95; Richner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., S. 159.

⁸³⁷ Hinsichtlich der Ertrag- und Vermögensteuern; vgl. ausführlich Blumenstein, Ernst / Locher, Peter: a.a.O., S. 98-101.

⁸³⁸ Für die ertrag- und vermögenssteuerliche Steuerabgrenzung wird das gesamte Betriebsstättenvermögen nicht dem Wohnsitzkanton sondern dem Betriebsstättenkanton zugewiesen. Vgl. Kubaile, Heiko / Suter, Roland / Jakob, Walter: a.a.O., S. 288.

⁸³⁹ Vgl. Höhn, Ernst / Mäusli, Peter: a.a.O., § 17, Tz. 12,14-16; Blumenstein, Ernst / Locher, Peter: a.a.O., S. 97 f.; Zuppinger, Ferdinand / Höhn, Ernst: a.a.O., S. 496.

⁸⁴⁰ Vgl. Höhn, Ernst / Mäusli, Peter: a.a.O., § 24, Tz. 10 f.; Zuppinger, Ferdinand: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern im interkantonalen Verhältnis, in: ASA 42 (1973/74), S. 157.

sowohl eines Einzelunternehmens als auch einer Personengesellschaft werden stets dem jeweiligen Betriebsstättenvermögen zugeordnet.⁸⁴¹

Die interkantonalen Ausscheidungsgrundsätze weisen somit einem der betroffenen Kantone das Besteuerungsrecht zu, während die übrigen Kantone das in ihrem Kanton zu steuernde Vermögen von der Besteuerung ausnehmen. Das von der Besteuerung freigestellte Vermögen kann jedoch in den anderen Kantonen zur Ermittlung des auf das im jeweiligen Kanton zu steuernde Vermögen anzuwendenden Steuersatzes mitberücksichtigt werden. Die interkantonalen Ausscheidungsgrundsätze sehen somit die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt vor.⁸⁴²

Diese vom Bundesgericht aufgestellten im interkantonalen Verhältnis für das Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht geltenden Kollisionsnormen haben die meisten Kantone in ihr kantonales Recht aufgenommen.⁸⁴³

3.3.4 Zwischenergebnis

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass sich sowohl nach deutschem als auch österreichischem Recht der anzuwendende stufenlineare Steuertarif einerseits nach der Steuerklasse des Bedachten und andererseits nach dem steuerpflichtigen Erwerb richtet. In der Schweiz richtet sich i.d.R. der progressive Steuertarif nach der Höhe des Vermögensanfalls und dem Verwandtschaftsgrad zum Vermögensüberträger. Statt einer Einteilung in Steuerklassen sehen die kantonalen Regelungen neben dem Grundtarif, der sog. einfachen Steuer, in Abhängigkeit vom Verwandtschaftsgrad ein Mehrfaches dieser einfachen Steuer vor.

In der Schweiz sind in den meisten Kantonen Vermögensübertragungen nicht nur an den Ehepartner, sondern insbesondere immer häufiger auch an die direkten Nachkommen, wie auch im Kanton Zürich, steuerfrei. Zwar sind solche Vermögensübertragungen nach deutschem Recht und nach dem noch geltenden österreichischen Recht nicht steuerfrei, aber zumindest werden im Rahmen der Erbschaftsteuerreform die persönlichen Freibeträge des Ehegatten und der Kinder bei gleichbleibenden Steuertarifsätzen deutlich erhöht. Im Gegensatz dazu sind bereits nach bisherigem und auch nach zukünftig geplantem Recht die persönlichen

⁸⁴¹ Vgl. Richner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., S. 160.

⁸⁴² Vgl. m.w.N. Weber, Markus: a.a.O., S. 225.

⁸⁴³ Vgl. Zuppinger, Ferdinand: Erbschafts- und Schenkungssteuern im internationalen Verhältnis, in: Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, hrsg. v. Höhn, Ernst, 2. Aufl. Bern 1993, S. 404.

Freibeträge der übrigen Erwerber gegenüber dem Ehegatten und der Kinder in Deutschland teilweise deutlich niedriger. Darüber hinaus sieht das Erbschaftsteuerreformgesetz nur noch einen zweistufigen Steuersatz i.H.v. 30% und 50% für die Steuerklassen II und III vor. Im Ergebnis werden damit vor allem entferntere Verwandte des Vermögensüberträgers wie nach schweizerischem Recht erheblich höher belastet.

In einigen schweizerischen Kantonen wird entgegen der deutschen und österreichischen Regelung nicht nur der persönliche Freibetrag lediglich einmalig gewährt, sondern es kommt auch zur zeitlich unbegrenzten Zusammenrechnung aller Vermögenszuwendungen von der gleichen Person, wodurch hinsichtlich des Steuertarifs eine zeitlich unbegrenzte Steuerprogression ausgelöst werden kann.

Die einzige Begünstigung, welche das Züricher Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz für Unternehmensvermögen vorsieht, ist eine Tarifiermäßigung gem. § 25a ESchG, die jedoch nur unter sehr engen Voraussetzungen zur Anwendung kommt. Neben den Begünstigungen auf Bewertungsebene, welche sowohl das deutsche als auch österreichische Recht vorsehen, hat nur Deutschland zusätzlich noch den Tarifentlastungsbetrag gem. § 19a ErbStG auf Ebene der Besteuerung.

Was die Besteuerung von Nutzungsrechten und wiederkehrenden Leistungen betrifft, so sehen alle drei Länder Begünstigungen insbesondere hinsichtlich der Zahlungsweise der Steuer vor. Eine Abzugsbeschränkung i.S.d. § 25 ErbStG gibt es jedoch nur im deutschen Recht.

Als Besonderheit erhebt Österreich bei der Übertragung von Grundstücken das sog. Grunderwerbsteuer-Äquivalent, welches u.a. damit begründet wird, dass sich die Bewertung der Grundstücke noch an den historischen Einheitswerten orientiert.

Vergleicht man die Höhe der persönlichen Freibeträge und die Steuertarife für die einzelnen Erwerber, so muss festgestellt werden, dass insgesamt die persönlichen Freibeträge nach deutschem Recht gegenüber der Schweiz und Österreich deutlich höher ausfallen. Die Steuersätze sind vor allem in Österreich relativ hoch. Im Vergleich zum Kanton Zürich fallen die Steuersätze in Deutschland ungefähr gleich hoch aus.

Ein direkter Vergleich ist jedoch nur für den Einzelfall möglich und sinnvoll. Dies hängt im Wesentlichen damit zusammen, dass vor allem die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs und die Bewertung des übertragenen Vermögens einen entscheidenden Einfluss auf die endgültige Steuerbelastung haben, so dass ein

isolierter Vergleich des persönlichen Freibetrags und insbesondere des Steuertarifs wenig aussagekräftig erscheint. Dabei hat gerade die in Österreich und der Schweiz unbekanntes Wertermittlungsmethode nach deutschem Recht eine besondere Auswirkung auf die Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs, da die Belastung in diesem Fall nicht von der Vermögenszuwendung abgezogen wird, sondern zur Aufteilung der Übertragung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil führt.

Im Hinblick auf die Übertragung von Unternehmensvermögen ist jedoch festzustellen, dass die Steuerbelastung nicht nur nach österreichischer, sondern auch nach schweizerischer Rechtslage gegenüber dem deutschen Recht sowohl aufgrund der tendenziell höheren Bewertung und geringerer bzw. fehlender Begünstigungen auf Bewertungsebene als auch aufgrund der deutlich niedrigeren persönlichen Freibeträge sowie tendenziell höheren Steuertarife grundsätzlich höher ausfällt.⁸⁴⁴ Dies gilt selbstverständlich einerseits nur noch bis zum Auslaufen der österreichischen Erbschaft- und Schenkungssteuer am 31.07.2008 und andererseits, sofern im jeweiligen schweizerischen Kanton eine Erbschaft- und Schenkungssteuer generell oder für den Vermögensempfänger erhoben wird.

Im Gegensatz zu Deutschland und Österreich kommt es aus schweizerischer Sicht nicht nur im Rahmen internationaler Vermögensübertragungen, sondern bereits bei rein innerschweizerischen Zuwendungen aufgrund der kantonalen Erhebung der Erbschaft- und Schenkungssteuer vermehrt zu kollisionsrechtlichen Problemen. Diese haben in den vergangenen Jahren trotz oder gerade wegen der zunehmenden internationalen Attraktivität der Schweiz gerade im Hinblick auf die Steuerbefreiung der Nachkommen deutlich zugenommen.⁸⁴⁵

⁸⁴⁴ Hinsichtlich Österreich; vgl. Hubert, Tina / Hinz, Holger: Erbschaftsbesteuerung ..., a.a.O., S. 700.

⁸⁴⁵ Vgl. Richner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., S. 132.

4 Ertragsteuerliche Beurteilung der Vermögensübertragung

Der Vorgang der Vermögensübertragung als solches hat nur insoweit unmittelbar ertragsteuerrechtliche Auswirkungen als eine (teil-)entgeltliche Übertragung angenommen werden kann. Nachdem eine vorweggenommene Erbfolge nur dann vorliegt, wenn es sich um eine zumindest partiell unentgeltliche und damit freigebige Zuwendung handelt, wird die voll entgeltliche Übertragung im Folgenden nicht im Mittelpunkt der Ausführungen stehen. Ihre ertragsteuerlichen Auswirkungen werden, worauf bereits im Rahmen der Übertragungsmöglichkeiten hingewiesen wurde, nur insoweit dargestellt, wie sie für die ertragsteuerliche Beurteilung der teilentgeltlichen Übertragung für erforderlich erachtet werden. Bei der vergleichenden Länderdarstellung wird jeweils zunächst auf die ertragsteuerliche Behandlung der unentgeltlichen Übertragung und dann der entgeltlichen Vermögensübertragung eingegangen. Hierbei werden insbesondere die ertragsteuerlichen Auswirkungen bei der Vereinbarung wiederkehrender Leistungen oder Nutzungen im Übergabevertrag im Rahmen von Nutzungsrechten, Rentenzahlungen oder außerbetrieblicher Versorgungsleistungen im Mittelpunkt stehen. Im jeweils letzten Gliederungspunkt wird sich zeigen, inwieweit die teilentgeltliche Vermögensübertragung nach dem deutschen, österreichischen oder schweizerischen Ertragsteuerrecht eine Sonderstellung einnimmt und was hierbei bei der Übertragung von Unternehmensvermögen zu beachten ist.

4.1 Nach deutschem Ertragsteuerrecht

Wie in den Ausführungen zu Gliederungspunkt 2.1.1.1.1.4 dargelegt wurde, liegt einer Vermögensübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge i.d.R. ein sog. Übergabevertrag zu Grunde. Ein solcher Übergabevertrag ist dadurch gekennzeichnet, dass der nachfolgenden Generation das Nachrücken in eine die Existenz wenigstens partiell begründende Wirtschaftseinheit bei gleichzeitiger zumindest anteiliger Sicherstellung der Versorgung des Übergebers aus dem übertragenen Vermögen ermöglicht werden soll. Deshalb ist zunächst auf das von der Rechtsprechung geschaffene Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen einzugehen, bevor die ertragsteuerlichen Auswirkungen der vorweggenommenen Erbfolge dargestellt werden können.

Die besondere, vom Schenkungssteuerrecht teilweise abweichende ertragsteuerrechtliche Einordnung in unentgeltliche und (teil-)entgeltliche

Vermögensübertragungen in Bezug auf das Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen geht im Wesentlichen auf eine über 100-jährige Rechtsprechungstradition⁸⁴⁶ und die erstmals 1954 in das Einkommensteuergesetz (EStG) aufgenommene Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG, welche in ihrer Fassung vor dem Jahressteuergesetz 2008⁸⁴⁷ insbesondere aufgrund fehlender Klarheit und Bestimmtheit in der Literatur für verfassungswidrig gehalten wurde, zurück.⁸⁴⁸

Die ertragsteuerlichen Auswirkungen der unentgeltlichen und (teil-)entgeltlichen Vermögensübertragung wurden in den letzten Jahren im deutschen Steuerrecht entscheidend durch vier Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 05.07.1990⁸⁴⁹, vom 15.07.1991⁸⁵⁰ sowie vom 12.05.2003⁸⁵¹ geprägt. Die Finanzverwaltung hat ihrerseits mit den Erlassen hinsichtlich der ertragsteuerlichen Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge vom 13.01.1993⁸⁵² sowie hinsichtlich der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von wiederkehrenden Leistungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Privat- oder Betriebsvermögen, dem sog. Rentenerlass III, vom 16.09.2004⁸⁵³ auf die Rechtsprechungsänderungen insbesondere durch den Großen Senat des BFH reagiert. Mit der Anpassung des Rentenerlasses III hat die Finanzverwaltung nur scheinbar die Rechtsauffassung des BFH hinsichtlich der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen übernommen. Die massive Ausweitung der unter die Sonderregelung fallenden Wirtschaftseinheiten durch die jüngsten Entscheidungen des BFH scheint die Finanzverwaltung nicht wirklich zu akzeptieren. Denn durch das Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008) hat der Gesetzgeber

⁸⁴⁶ Zur historischen Entwicklung; vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, GrS 4 - 6/89, in: BStBl. 1990 II, S. 850, 852 (847); Hofer, Anton: Das Steuerrechtsinstitut der Vermögensübergabe unter Vorbehalt von Versorgungsleistungen, Oldenbourg 1995, S. 7 f., 138-159; Fischer, Peter: Renten und dauernde Lasten bei Vermögensübertragungen – Zum Beschluß des Großen Senats vom 15.07.1991, GrS 1/90, in: DStR 1992, Beihefter zu Heft 17, S. 1 f.

⁸⁴⁷ Vgl. Jahressteuergesetz (JStG 2008) v. 20.12.2007, BGBl. 2007 I, S. 3150.

⁸⁴⁸ Denn in seinen jüngsten Beschlüssen bezieht sich der Große Senat des BFH zur Rechtfertigung der steuerlichen Sonderbehandlung der Versorgungsleistungen nicht auf den eigentlichen Gesetzestext zu § 10 Abs. 1 Nr. 1a und § 22 Nr. 1 S. 1 EStG, sondern auf den Gedanken der vorbehaltenen Vermögenserträge. Vgl. Paus, Bernhard: Neue Erkenntnisse und ungelöste Probleme bei steuerlich begünstigten Versorgungsleistungen – Anmerkungen zu den Beschlüssen vom 12.05.2003 GrS 1/00 und GrS 2/00, in: DStZ 2004, S. 29 f.; ebenso Bauschatz, Peter: Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen: Änderungen auf Grund des dritten Rentenerlasses und weitere Hinweise, in: KÖSDI 2005, S. 14609; a.A. BVerfG-Beschluss v. 17.12.1992, 1 BvR 4/87, DStR 1993, S. 315 (315); Schwenke, Michael: Das Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen im Wandel – Der III. Rentenerlass des BMF vom 16.9.2004, in: DStR 2004, S. 1679.

⁸⁴⁹ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, GrS 4 - 6/89, in: BStBl. 1990 II, S. 847 (847).

⁸⁵⁰ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 15.07.1991, GrS 1/90, BStBl. 1992 II, S. 78 (78).

⁸⁵¹ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 1/00, BStBl. 2004 II, S. 95 (95); BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 2/00, BStBl. 2004 II, S. 100 (100).

⁸⁵² Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80.

⁸⁵³ Vgl. BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 922.

u.a. auch vor dem Hintergrund der Beanstandung durch den Bundesrechnungshof⁸⁵⁴ den Sonderausgabenabzug von Versorgungsleistungen gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG mit Wirkung zum 01.01.2008 neu geregelt.⁸⁵⁵

4.1.1 Abgrenzung privater Versorgungsleistungen von Unterhaltsleistungen und von wiederkehrenden Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung

Wie bereits in Gliederungspunkt 2.2.2 in Zusammenhang mit den Übertragungsformen bei der vorweggenommener Erbfolge einleitend dargestellt wurde, können im Rahmen der Vermögensübertragung wiederkehrende Leistungen im Übergabevertrag vereinbart werden. Für die ertragsteuerliche Beurteilung dieser wiederkehrenden Leistungen ist zwischen Versorgungsleistungen, Unterhaltsleistungen und wiederkehrenden Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung zu unterscheiden.

4.1.1.1 Versorgungsleistungen

Versorgungsleistungen liegen immer dann vor, wenn wiederkehrende Leistungen in Zusammenhang mit einer Vermögensübertragung zur vorweggenommenen Erbfolge bzw. der Vermögensübergabe zugesagt werden.⁸⁵⁶ Im Rahmen des JStG 2008 hat der Gesetzgeber zwar den Sonderausgabenabzug von Versorgungsleistungen einschränkend neu geregelt, nicht jedoch die Versorgungsleistung als solches definiert.⁸⁵⁷ Nach Auffassung der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung müssen hierzu folgende Voraussetzungen erfüllt sein:⁸⁵⁸

⁸⁵⁴ Die Beanstandungen des Bundesrechnungshofes beziehen sich auf den Prüfungszeitraum 2004, in welchem 90% der überprüften Fälle seitens der Finanzämter fehlerhaft bearbeitet wurden sollen. SPIEGELBERGER weist m.E. zu Recht darauf hin, dass in diesen Zeitraum sowohl das Urteil des Großen Senats als auch die Überarbeitung des Rentenerlasses II fallen, was nicht nur in der Praxis sondern insbesondere auch in der Finanzverwaltung selbst zu erheblichen Unsicherheiten geführt hat. Vgl. ausführlich Spiegelberger, Sebastian: Das Ende der privaten Versorgungsrente?, in: DStR 2007, S. 1277 f.

⁸⁵⁵ Vgl. Geck, Reinhard / Messner, Michael: ZEV-Report Steuerrecht, in: ZEV 2007, S. 374; Riedlinger, Raoul: Falsches Signal: drastische Einschnitte bei der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen geplant, in: BB 2007, S. 1; BT-Drs. 16/6290 v. 04.09.2007, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/062/1606290.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, Zu Artikel 1(Einkommensteuergesetz), Zu Nummer 5 (§ 10), Zu Buchstabe a, Zu Nummer 1a, S. 54.

⁸⁵⁶ Die Versorgungsleistungen können ihren Rechtsgrund auch in einer letztwilligen Verfügung, z.B. in einem Vermächtnis haben. Vgl. BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 922, Tz. 40; BFH-Urteil v. 11.10.2007, X R 14/06, DStR 2007, S. 2317 (2316).

⁸⁵⁷ Vgl. Schulze zur Wiesche, Dieter: Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen nach dem Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008, in: BB 2007, S. 2379.

⁸⁵⁸ Hinsichtlich der Übergangsregelungen zur Anwendbarkeit des alten Rentenerlasses II; vgl. BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 922, Tz. 65-76. Kritisch hinsichtlich der großzügigen Übergangsregelungen insbesondere auch in Bezug auf die zukünftig weiterhin begünstigte Behandlung der nach altem Rentenerlass II zulässigen Typus 2-Fälle trotz dem geltenden Grundsatz der Abschnittsbesteuerung; vgl. Geck, Reinhard: Die Beschlüsse des Großen Senats des BFH zur Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen – Folgerungen für die Beratungspraxis, in: ZEV 2003, S. 442; Paus, Bernhard: Neue Erkenntnisse ..., a.a.O., S. 22 f.

1.) Vorliegen einer „Vermögensübergabe“:

Die Vermögensübergabe i.d.S. setzt eine Vermögensübertragung mit Rücksicht auf die künftige Erbfolge voraus, welche nicht nur zwischen Angehörigen, sondern auch zwischen nahe stehenden oder familienfremden Dritten erfolgen kann, bei welcher sich der Vermögensüberträger die zukünftig vom Übernehmer zu erwirtschaftenden Erträge aus seinem übertragenen Vermögen vorbehält.⁸⁵⁹

2.) Gegenstand der Vermögensübergabe:

In Zusammenhang mit der Vermögensübergabe muss eine wenigstens partiell ertragbringende Wirtschaftseinheit des Privat- und/oder Betriebsvermögen übertragen werden, deren laufenden Nettoerträge zwingend die vereinbarten Versorgungsleistungen abdecken müssen.⁸⁶⁰ Durch den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12.05.2003, GrS 1/00,⁸⁶¹ wurde die bisher im Rentenerlass I⁸⁶² und II⁸⁶³ sowie die vom XI. Senat des BFH⁸⁶⁴ anerkannte, zwar existenzsichernde, aber nicht ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheit, sog. Typus 2,⁸⁶⁵ für das Vorliegen von Versorgungsleistungen aufgegeben.⁸⁶⁶ Zu den ertragbringenden Wirtschaftseinheiten zählen laut Rechtsprechung u.a. Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile, Anteile an Kapitalgesellschaften, typisch stille Beteiligungen, Kapitalforderungen und Immobilien, da sie für eine generationenübergreifende dauernde Anlage geeignet sind. Nicht darunter fallen sog. ertragloses Vermögen wie Bargeld, Wert- und Kunstgegenstände oder Brachland sowie mit einem Totalnießbrauch zu Gunsten des Überträgers belastetes Vermögen, da insoweit der Übernehmer nicht eigenständig wirtschaften kann.⁸⁶⁷ Durch das JStG 2008 wurde in

⁸⁵⁹ Vgl. BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 923, 928, Tz. 3, 35; BFH-Urteil v. 16.12.1997, IX R 11/94, BStBl. 1998 II, S. 720 (718); BVerfG-Beschluss v. 17.12.1992, 1 BvR 4/87, DStR 1993, S. 315 (315).

⁸⁶⁰ Vgl. BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 924, Tz. 6 f.; BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 1/00, BStBl. 2004 II, S. 97 (95).

⁸⁶¹ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 1/00, BStBl. 2004 II, S. 95 (95).

⁸⁶² Vgl. BMF-Schreiben v. 23.12.1996, IV B 3 – S 2257 – 54/96, in: BStBl. 1996 I, S. 1508.

⁸⁶³ Vgl. BMF-Schreiben v. 26.08.2002, IV C 3 – S 2255 – 420/02, in: BStBl. 2002 I, S. 893.

⁸⁶⁴ Vgl. BFH-Urteil v. 23.01.1992, XI R 6/87, BStBl. 1992 II, S. 526 (526); a.A. BFH-Beschluss v. 10.11.1999, X R 46/97, BStBl. 2000 II, S. 189 (188).

⁸⁶⁵ Existenzsichernde, jedoch nicht ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheiten wurden im Rahmen der Vermögensübertragung als Typus 2 auch dann begünstigt behandelt, wenn der Wert des übertragenen Vermögens mindestens die Hälfte des Kapitalwerts der wiederkehrenden Leistung betrug. Vgl. BMF-Schreiben v. 26.08.2002, IV C 3 – S 2255 – 420/02, in: BStBl. 2002 I, S. 896 (893), Tz. 17-18; vormals BMF-Schreiben v. 23.12.1996, IV B 3 – S 2257 – 54/96, in: BStBl. 1996 I, S. 1511 (1508), Tz. 17-18.

⁸⁶⁶ Demzufolge ist auch nur noch auf ertragbringendes und entgegen dem Rentenerlass III nicht mehr auf existenzsicherndes Vermögen abzustellen. Vgl. Schwenke, Michael: a.a.O., S. 1682; Geck, Reinhard: Die Beschlüsse des ..., a.a.O., S. 443; BFH-Urteil v. 16.06.2004, X R 22/99, BStBl. 2004 II, S. 1054 f. (1053).

⁸⁶⁷ Vgl. BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 924, Tz. 10-12.

§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG für alle Vermögensübertragungen nach dem 31.12.2007⁸⁶⁸ der Umfang der ertragbringenden Wirtschaftseinheiten stark eingeschränkt. Nach Satz 2 dieser Vorschrift werden Versorgungseleistungen nur noch dann zum Sonderausgabenabzug zugelassen, wenn sie im Rahmen der Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft, welche eine Tätigkeit i.S.d. §§ 13, 15 Abs. 1 Nr. 1 oder § 18 Abs. 1 EStG ausübt, eines (Teil-)Betriebs oder einer mindestens 50%-Beteiligung an einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), wenn sowohl der Übergeber vor als auch der Übernehmer nach der Übertragung als Geschäftsführer der GmbH tätig war bzw. ist, vereinbart werden. Nicht mehr zu den ertragbringenden Wirtschaftseinheiten zählen somit Anteile an vermögensverwaltenden sowie gewerblich geprägten Personengesellschaften, Minderheitsbeteiligungen an Kapitalgesellschaften, typisch stille Beteiligung und Immobilien.⁸⁶⁹ Strittig ist, ob auch die Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils unter § 10 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 lit. a) EStG fällt.⁸⁷⁰ Diese massive gesetzliche Einschränkung der ertragbringenden Wirtschaftseinheiten hat m.E. zu Recht in der Literatur heftige Kritik ausgelöst.⁸⁷¹ Nachdem der Gesetzgeber im Referentenentwurf Anteile an Kapitalgesellschaften zunächst generell von den ertragbringenden Wirtschaftseinheiten ausnehmen wollte,⁸⁷² was auch vom Bundesrat kritisiert wurde,⁸⁷³ sind dann im Rahmen der Änderung der abschließenden Gesetzesvorlage⁸⁷⁴ einige handwerkliche Fehler in diesem

⁸⁶⁸ Die im ursprünglichen Gesetzesentwurf vorgesehene fünfjährige Übergangsfrist für vor dem 01.01.2008 durchgeführte Vermögensübertragung gegen Versorgungseleistungen wurde im weiteren Gesetzgebungsverfahren verworfen. Das Verbot des Sonderausgabenabzugs i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG für vor dem 31.12.2007 durchgeführte Vermögensübertragungen insbesondere von zu eigenen Wohnzwecken des Übergebers genutzten Immobilien wurde jedoch gem. § 52 Abs. 23 e) EStG aufrecht erhalten, da der Gesetzgeber grundsätzlich den seit 1974 ausgeschlossenen privaten Schuldzinsenabzug nicht über den Sonderausgabenabzug wieder zulassen wollte. Vgl. Schmidt, Volker / Schwind, Heike: Vermögensübergabe gegen Versorgungseleistungen nach dem JStG 2008, in: NWB 2007, Fach 3, S. 14893 f.; Schulze zur Wiesche, Dieter: Vermögensübertragungen ... a.a.O., S. 2381; BT-Drs. 16/6290 v. 04.09.2007, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/062/1606290.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, Zu Artikel 1(Einkommensteuergesetz), Zu Nummer 5 (§ 10), Zu Buchstabe a, Zu Nummer 1a, S. 53.

⁸⁶⁹ Vgl. Fleischer, Ottmar: Vermögensübergabe gegen (private) Versorgungseleistung nach dem JStG 2008, in: ZEV 2007, S. 477; Schulze zur Wiesche, Dieter: Vermögensübertragungen ... a.a.O., S. 2380; Wälzholz, Eckhard: Versorgungseleistungen nach dem Jahressteuergesetz 2008, in: DStR 2008, S. 274.

⁸⁷⁰ Zustimmend Heinicke, Wolfgang in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, 27. Auflage, München 2008, zu § 10, Rz. 60; a.A. Wälzholz, Eckhard: a.a.O., S. 275.

⁸⁷¹ Vgl. Geck, Reinhard / Messner, Michael: a.a.O., S. 374; Spiegelberger, Sebastian: Das Ende ..., a.a.O., S. 1277.

⁸⁷² Vgl. BT-Drs. 16/6290 v. 04.09.2007, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/062/1606290.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, Zu Artikel 1(Einkommensteuergesetz), Zu Nummer 5 (§ 10), S. 53 f.

⁸⁷³ Vgl. BR-Drs. 544/07 (Beschluss) v. 21.09.2007, <http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2007/0544-07B.pdf>, Nummer 11, S. 19 f. Ablehnung durch den Bundestag; vgl. BT-Drs. 16/6739 v. 18.10.2007, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/067/1606739.pdf>, Gegenäußerung der Bundesregierung, Zu Nummer 11, S. 32.

⁸⁷⁴ In die endgültige Gesetzesfassung wurde die vom Finanzausschuss vorgeschlagene Änderung übernommen. Vgl. BT-Drs. 16/7036 v. 08.11.2007, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/070/1607036.pdf>, B. Besonderer Teil, Zu Nummer 5, S. 11.

Zusammenhang unterlaufen. Denn nach dem Gesetzeswortlaut fallen zum einen unter die ertragbringenden Wirtschaftseinheiten nur GmbH-Anteile, nicht aber Anteile an anderen Kapitalgesellschaften, insbesondere Aktiengesellschaften.⁸⁷⁵ Zum anderen muss der Überträger nicht nur wie in § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG bzw. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG-E eine Mindestbeteiligungsquote erfüllen, sondern entgegen der erbschaftsteuerlichen Regelung die Mindestbeteiligungsquote gleichzeitig auch übertragen.⁸⁷⁶ Dass nunmehr der Gesetzgeber neben der 1%-Regelung in § 17 EStG und der 25%-Regelung in § 13a ErbStG eine weitere Mindestbeteiligungsquote i.H.v. 50% für Kapitalgesellschaftsanteile in § 10 EStG neu eingeführt hat, ist steuerunsystematisch und wird die steuerliche Gestaltung von Vermögensübertragungen weiter verkomplizieren. Im Übrigen ist die Argumentation des Gesetzgebers in Bezug auf die Begründung der jeweiligen Beteiligungsgrenzen widersprüchlich.⁸⁷⁷ Als völlig praxisfremd ist darüber hinaus die gesetzliche Voraussetzung der Geschäftsführertätigkeit anzusehen. Zum einen fehlt eine zeitliche Mindestvorgabe dieser Tätigkeit beim Anteilsübernehmer, was nicht nur von der Literatur für denkbare Gestaltungen unter Beachtung des § 42 AO sofort aufgegriffen wurde, sondern wohl auch bei ersten Übertragungsfälle in die Praxis umgesetzt werden wird. Zum anderen wird eine sukzessive Heranführung des potentiellen Unternehmensnachfolgers im Rahmen der sog. gleitenden Vermögensübertragung unterbunden. Denn der Anteilsübergeber muss zeitgleich nicht nur die Mindestbeteiligungsquote übergeben, sondern auch dafür Sorge tragen, dass der Übernehmer auch unter Zustimmung der Mitgesellschafter die Geschäftsführertätigkeit übernehmen darf.⁸⁷⁸ Noch völlig unklar ist, ob die Finanzverwaltung die einschränkenden Vorgaben bei der Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 lit. c) EStG auch dann anwenden wird, wenn sich die Kapitalgesellschaftsanteile im Betriebsvermögen befinden und zusammen mit einem Mitunternehmeranteil oder einem (Teil-)Betrieb gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 lit. a) bzw. b) EStG übertragen werden. Der Auffassung von WÄLZHOLZ folgend ist m.E. in diesen Fällen von einem einheitlichen Übertragungsvorgang auszugehen, für den bereits dann

⁸⁷⁵ Vgl. Heinrichshofen, Stefan: Geänderter Sonderausgabenabzug bei Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen – Der vierte Rentenerlass muss schnell kommen!, in: ErbStB 2008, S. 115. WÄLZHOLZ geht davon aus, dass bei verfassungskonformer Auslegung über den Gesetzeswortlaut hinaus beliebige Anteile an Kapitalgesellschaften begünstigt sind; vgl. Wälzholz, Eckhard: a.a.O., S. 275 f.

⁸⁷⁶ Vgl. Wälzholz, Eckhard: a.a.O., S. 276.

⁸⁷⁷ Vgl. Schmidt, Volker / Schwind, Heike: a.a.O., S. 14891 f.; Wälzholz, Eckhard: a.a.O., S. 276.

⁸⁷⁸ Vgl. Heinrichshofen, Stefan: a.a.O., S. 116 f.; Wälzholz, Eckhard: a.a.O., S. 276; Schmidt, Volker / Schwind, Heike: a.a.O., S. 14892.

Versorgungsleistungen i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG anzunehmen sind, wenn eine der Alternativen in lit. a) bis c) erfüllt ist.⁸⁷⁹

Wird aufgrund einer im Übergabevertrag vertraglich vereinbarten Verpflichtung⁸⁸⁰ bisher ertraglos bzw. nicht ausreichend ertragbringendes Vermögen innerhalb eines Dreijahreszeitraums seit der Vermögensübertragung in ausreichend ertragbringendes Vermögen umgeschichtet, so war der Abzug der wiederkehrenden Leistungen ab dem Zeitpunkt der Umschichtung aufgrund der geänderten Rechtsauffassung und der Anpassungen im Rentenerlass III als Versorgungsleistungen möglich.⁸⁸¹ Nachdem durch die Neufassung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG vom Gesetzeswortlaut her die Versorgungsleistungen in unmittelbarem Zusammenhang mit der Übertragung der entsprechenden ertragbringenden Wirtschaftseinheit stehen müssen, ist, sofern die Finanzverwaltung in einem neuen Rentenerlass keine andere Auffassung vertritt, davon auszugehen, dass ab dem 01.01.2008 solche Umschichtungsfälle nicht mehr zu Versorgungsleistungen i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG führen. Als Konsequenz daraus, muss der Vermögensübergeber bereits vor der Übertragung das eigentliche, vom Übernehmer anzuschaffenden ertragbringende Vermögen erwerben.⁸⁸²

Die Vermögensumschichtung zu einem späteren Zeitpunkt innerhalb ertragbringenden Vermögens war bisher umstritten. Die Finanzverwaltung bietet hierzu entgegen der Rechtsprechung im Rentenerlass III erstmals großzügig die Möglichkeit, lässt aber den zeitlichen Rahmen offen.⁸⁸³ Auch die Literatur spricht sich m.E. zur Recht zumindest für die Rechtslage bis 31.12.2007 systemgerecht für die Umschichtung innerhalb von ertragbringendem Vermögen aus, wenn andererseits die Umschichtung ertraglosen Vermögens in ausreichend ertragbringendes Vermögen innerhalb von drei Jahren für die Anerkennung von Versorgungsleistungen für unschädlich angesehen wird. Aufgrund der geänderten Rechtslage ist m.E. eine solche Umschichtung innerhalb ertragbringenden Vermögens auch

⁸⁷⁹ Vgl. Wälzholz, Eckhard: a.a.O., S. 276.

⁸⁸⁰ Vgl. BFH-Urteil v. 16.06.2004, X R 22/99, BStBl. 2004 II, S. 1053 (1053).

⁸⁸¹ Insgesamt zur ertragbringenden Wirtschaftseinheit; vgl. BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 924-926, Tz. 9-19; BFH-Urteil v. 26.07.2006, X R 1/04, BFH/NV 2007, S. 19, Tz. II.2; BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 1/00, BStBl. 2004 II, S. 99 (95). SCHWENKE weist m.E. zu Recht darauf hin, dass dem Begriff „existenzsichernde“ Wirtschaftseinheit aufgrund der geänderten Rechtsprechung keine Bedeutung mehr beigemessen werden kann; vgl. Schwenke, Michael: a.a.O., S. 1682.

⁸⁸² Vgl. ebenso Wälzholz, Eckhard: a.a.O., S. 277.

⁸⁸³ Vgl. BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 922, Tz. 31-33. Diese Frage hat der Große Senat in seinem Beschluss mangels Vorlagenanfrage durch den X. Senat bewusst offen gelassen. Vgl. m.w.N. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 1/00, BStBl. 2004 II, S. 100 (100); a.A. BFH-Urteil v. 17.06.1998, X R 104/94, BStBl. 2002 II, S. 649 (646); BFH-Beschluss v. 10.11.1999, X R 46/97, BStBl. 2000 II, S. 192 (188).

weiterhin möglich, jedoch unter der einschränkenden Prämisse, dass die Umschichtung nur noch innerhalb der Wirtschaftseinheiten i.S.d. lit. a) bis c) gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 EStG erfolgen kann.⁸⁸⁴ Hinsichtlich der vor dem 01.01.2008 durchgeführten Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen greift m.E. die Übergangsregelung in § 52 Abs. 23e EStG nicht, so dass in diesen Fällen ebenfalls nur noch in die nach dem 31.12.2007 gesetzlich zulässigen Wirtschaftseinheiten umgeschichtet werden kann. Generell sollte bereits im Übergabevertrag eine Zustimmung für eine etwaige spätere Umschichtung vertraglich vereinbart werden, welche jedoch auf die noch verbleibenden, gesetzlich zulässigen begünstigten Wirtschaftseinheiten zu begrenzen ist. Die bisher zu beachtende Dreijahresfrist im Rahmen der Umschichtung ist m.E. nach dem 01.01.2008 nicht mehr maßgebend. Vielmehr wird darauf zu achten sein, dass das Zeitfenster zwischen Veräußerung und Erwerb bei nachträglicher Umschichtung möglichst klein gehalten wird, da auch eine vorübergehende Kapitalanlage nicht mehr zu den ertragbringenden Wirtschaftseinheiten i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG zählt. Der zukünftig maximal zulässige Zeitraum wird entweder durch die Finanzverwaltung in einem geänderten Rentenerlass oder durch die Rechtsprechung festgelegt.⁸⁸⁵

Grundsätzlich gilt, dass die zugesagten Versorgungsleistungen nicht höher als die durchschnittlich jährlichen Nettoerträge sein dürfen, welche basierend auf den Verhältnissen im Jahr der Vermögensübertragung und den beiden vorangegangenen bzw. in Ausnahme- und Umschichtungsfällen in den beiden folgenden Jahren aus der übertragenen Wirtschaftseinheit erwirtschaftet bzw. erspart werden können. Als Grundlage für die durchschnittlich jährlichen Nettoerträge dienen die nach ertragsteuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Einkünfte erhöht um (Sonder-)Abschreibungen und außerordentliche Aufwendungen. Bis zum 31.12.2007 wurden darüber hinaus auch Nutzungsvorteile des Vermögensübernehmers aus ersparten Nettomietaufwendungen nicht jedoch aus ersparten Zinsen berücksichtigt. Die vorbehaltenden Vermögenserträge sind insoweit im finanzwirtschaftlichen und nicht im steuerrechtlichen Sinne zu verstehen.⁸⁸⁶ Aufgrund des Verweises im

⁸⁸⁴ Vgl. zustimmend Heinicke, Wolfgang in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 10, Rz. 61.

⁸⁸⁵ Vgl. Fleischer, Ottmar: a.a.O., S. 479, der jedoch an der Dreijahresfrist festhält. Für die Rechtslage vor 01.01.2007; vgl. Geck, Reinhard: Die Beschlüsse des ..., a.a.O., S. 445; Paus, Bernhard: Neue Erkenntnisse ..., a.a.O., S. 28; Schwenke, Michael: a.a.O., S. 1683.

⁸⁸⁶ Vgl. BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 926 f., Tz. 19-22, 24-26; BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 1/00, BStBl. 2004 II, S. 99 f. (95). Entgegen des

Beschluss des Großen Senats auf R 99 ErbStR wird in der Literatur entgegen dem Rentenerlass III eine Gewichtung der jährlichen Nettoerträge gefordert.⁸⁸⁷

Bei Unternehmen wird von einer nur in Ausnahmefällen zu widerlegenden Vermutung ausgegangen, dass die bei Fortführung des übertragenen Unternehmens vom Übernehmer erwirtschafteten Erträge der Höhe nach ausreichen, um die Versorgungsleistungen zu erbringen. Die Vermutung gilt nicht nur für Gewerbebetriebe und Unternehmen Selbständiger, sondern auch für Mitunternehmeranteile und Teilbetriebe sowie für GmbH-Anteile, deren Geschäftsführung sowohl der Übergeber als auch der Übernehmer innehatte bzw. -hat.⁸⁸⁸ Bis zum 31.12.2007 konnte bei verpachteten Betrieben, gewerblich geprägten Personengesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sowie bei gleichzeitiger Übertragung von Unternehmen und sonstigen begünstigten Wirtschaftseinheiten nicht automatisch von dieser Vermutung ausgegangen werden.⁸⁸⁹ Dies spielt jedoch zukünftig keine Rolle mehr, da nach neuer Rechtslage nur noch Teilbereiche des Unternehmensvermögens zu den ertragbringenden Wirtschaftseinheiten zählen.⁸⁹⁰

Sind die erwirtschafteten Gewinne aus dem Unternehmen deutlich niedriger als die zu erbringenden Versorgungsleistungen oder werden über mehrere Jahre nur

Beschlusses des Großen Senats des BFH, welcher auch Versorgungsleistungen in Höhe der ersparten Zinsaufwendungen durch die vereinbarungsgemäße Verwendung des zugewendeten Geldvermögens zur Schuldentilgung zugelassen hat, lässt dies die Finanzverwaltung im Rentenerlass III m.E. aber nur insoweit zu Recht nicht zu, als hierdurch auch einkommensteuerlich nicht berücksichtigungsfähige Privatschulden in den Genuss der Abzugsbegünstigung gelangen würden; vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 1/00, BStBl. 2004 II, S. 100 (100); BMF-Schreiben v. 19.01.2007, IV C 8 – S 2255 – 2/07, in BStBl. 2007 I, S. 188; BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 922, Tz. 21; ebenso Geck, Reinhard: Probleme des Rentenerlasses III aus Sicht der Beratungspraxis, in: DStR 2005, S. 86 f.; Paus, Bernhard: Neue Erkenntnisse ..., a.a.O., S. 26 f.; a.A. hinsichtlich Schuldentilgung für das selbstgenutzte Einfamilienhaus; vgl. BFH-Urteil v. 01.03.2005, X R 45/03, BFH/NV 2005, S. 1419, Tz. 3.

⁸⁸⁷ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 1/00, BStBl. 2004 II, S. 100 (100); Pickhardt-Porembe, Natalie: Die Behandlung von wiederkehrenden Leistungen in Zusammenhang mit der Übertragung von Privat- oder Betriebsvermögen – Das BMF-Schreiben vom 16.09.2004 (Rentenerlass III), in: StuB 2005, S. 520; Spiegelberger, Sebastian: Die Renaissance der vorweggenommenen Erbfolge, in: DStR 2004, S. 1109.

⁸⁸⁸ Welche zeitlichen Grenzen an die Unternehmensfortführung durch den Übernehmer zu stellen sind sowie die Begründung für die zwingende Geschäftsführung bei GmbH-Anteilen ohne zwischen Minderheits- und Mehrheitsgesellschafter zu unterscheiden, lässt sowohl die Rechtsprechung als auch der Rentenerlass III offen. Vgl. kritisch Paus, Bernhard: Neue Erkenntnisse ..., a.a.O., S. 27 f. Für eine Dreijahresfrist entsprechend den sonstigen Fristen im Rentenerlass III; vgl. Bauschatz, Peter: a.a.O., S. 14604. Für eine Fünfjahresfrist entsprechend § 13a ErbStG; vgl. Neufang, Bernd: Betriebsübertragungen gegen wiederkehrende Leistungen – Eine Herausforderung für die Steuerberatung, in: BB 2005, S. 690.

⁸⁸⁹ Die Einschränkungen hinsichtlich gewerblich geprägter Personengesellschaften, verpachteter Betriebe und gleichzeitiger Übertragung von weiterem begünstigtem Vermögen wurden in Abweichungen zum Beschluss des Großen Senats des BFH von der Finanzverwaltung im Rentenerlass III neu hinzugefügt, um Umgehungsgestaltung zu verhindern. Vgl. kritisch Bauschatz, Peter: a.a.O., S. 14605. Hinsichtlich der bereits vor Erlass des Rentenerlasses III in der Literatur hierzu geäußerten Bedenken; vgl. Geck, Reinhard: Die Beschlüsse des ..., a.a.O., S. 444 f.

⁸⁹⁰ HEINICKE hält generell die Prüfung der Ertragsprognose aufgrund der eingeschränkt, gesetzlich zulässigen Vermögenseinheiten zukünftig für entbehrlich. Vgl. Heinicke, Wolfgang in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 10, Rz. 61.

Verluste realisiert, so gilt die Vermutung als widerlegbar.⁸⁹¹ Gleiches gilt nach Auffassung des Großen Senats des BFH in den Fällen, in denen das Unternehmen zwar der Höhe nach ausreichende Nettoerträge erwirtschaftet, aber weder über einen positiven Substanzwert noch über einen positiven Ertragswert verfügt, somit kein Unternehmenswert vorhanden ist. Denn insoweit stellt zum einen das Unternehmen kein an die nachfolgende Generation zu übertragendes Vermögen dar, und zum anderen werden die wiederkehrenden Leistungen ausschließlich durch die Arbeitsleistung des Übernehmers finanziert. Der Vermögensüberträger behält sich damit nicht die Erträge aus seinem übertragenen Vermögen vor. Die Finanzverwaltung hat diese Meinung im Rentenerlass III explizit nicht übernommen.⁸⁹² Die Auffassung des BFH ist m.E. jedoch insoweit kritisch zu beurteilen, als bei der Ermittlung der ausreichenden Nettoerträge zusätzlich zu den (Sonder-)Abschreibungen und den außerordentlichen Aufwendungen der Unternehmerlohn nicht abgezogen werden darf bzw. bei steuerlich aufwandswirksam berücksichtigtem Geschäftsführergehalt eine Hinzurechnung zu erfolgen hat,⁸⁹³ während hingegen bei der Ermittlung des Unternehmenswerts ein Unternehmerlohn abzuziehen ist.⁸⁹⁴

3.) Empfänger der Versorgungsleistungen

Neben dem Übergeber, dessen Ehegatten und dessen gesetzlich erb- und pflichtteilsberechtigten Abkömmlinge kommen als Empfänger der Versorgungsleistungen unter bestimmten Voraussetzungen auch dessen Eltern in Betracht. Ausgenommen sind nicht zum Generationennachfolge-Verbund zählende familienfremde Dritte wie Haushälterin, langjähriger Mitarbeiter sowie Lebensgefährte. Zu beachten ist, dass

⁸⁹¹ Vgl. BFH-Urteil v. 21.07.2004, X R 44/01, BStBl. 2005 II, S. 135 (133); BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 1/00, BStBl. 2004 II, S. 100 (95); BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 926, Tz. 23.

⁸⁹² Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 2/00, BStBl. 2004 II, S. 103 (100); a.A. BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 926, Tz. 8; Schwenke, Michael: a.a.O., S. 1685. Nach Auffassung des Großen Senats des BFH dient die 50%-Grenze (der Unternehmenswert darf nicht kleiner sein als 50 % des Kapitalwerts der wiederkehrenden Leistung), welche bisher im Rahmen des Typus 2 zur Anwendung kam, nur noch in den Fällen als Beweisanzeichen, in denen der Unternehmenswert nach Abzug des Unternehmerlohns geringfügig positiv ist. Versorgungsleistungen können in diesen Fällen nur dann angenommen werden, wenn der Unternehmenswert nicht kleiner ist als 50 % des Kapitalwerts der wiederkehrenden Leistungen. Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 2/00, BStBl. 2004 II, S. 104 (100).

⁸⁹³ Vgl. BFH-Urteil v. 21.07.2004, X R 44/01, BStBl. 2005 II, S. 135 (133); BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 1/00, BStBl. 2004 II, S. 99 (95); BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 926, Tz. 24; a.A. Paus, Bernhard: Neue Erkenntnisse ..., a.a.O., S. 23 f.

⁸⁹⁴ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 1/00, BStBl. 2004 II, S. 99 (95); BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 2/00, BStBl. 2004 II, S. 103 (100).

Versorgungsleistungen zu Gunsten von Geschwistern des Übernehmers nur in Ausnahmefällen angenommen werden können.⁸⁹⁵

4.) Art, Dauer und Umfang der Versorgungsleistungen

Versorgungsleistungen liegen nur dann vor, wenn sie im Übergabevertrag vereinbart, auf die Lebenszeit des Versorgungsbedarfs des Empfängers in Geld oder Geldeswert gewährt und tatsächlich erbracht werden.⁸⁹⁶ Die bis zum 31.12.2007 in Ausnahmefällen zulässige Begrenzung der Zahlungen auf eine Höchstzeit kann aufgrund des Gesetzeswortlauts der Neuregelung in § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG ab 01.01.2008 nicht mehr vereinbart werden.⁸⁹⁷ Kennzeichen für die Festlegung der Höhe der Versorgungsleistungen ist deren Bemessung nicht nach dem Wert des übertragenen Vermögens, sondern nach dem Versorgungsbedürfnis des Empfängers und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Übernehmers.⁸⁹⁸ Hierbei ist zu beachten, dass die Charakterisierung als Versorgungsleistungen laut Rechtsprechung jedoch nicht vom Versorgungsbedürfnis des im Einzelfall betroffenen Empfängers abhängt. Denn das Vorliegen von Versorgungsleistungen wird im Einzelfall nicht dadurch ausgeschlossen werden, dass es beim Empfänger der Versorgungsleistungen zu einer Überversorgung kommt.⁸⁹⁹

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass für die Annahme von Versorgungsleistungen die Vermögensübergabe nach Auffassung der Rechtsprechung einer Vergleichbarkeit mit dem Vorbehaltsnießbrauch standhalten muss, was nichts anderes bedeutet, als dass die vom Vermögensübernehmer zugesagten und von ihm zu erwirtschaftenden wiederkehrenden Leistungen mit vom

⁸⁹⁵ Vgl. BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 928 f., Tz. 36; m.w.N. hinsichtlich Generationennachfolge-Verbund, BFH-Urteil v. 26.11.2003, X R 11/01, BStBl. 2004 II, S. 821-823 (820); BFH-Urteil v. 07.03.2006, X R 12/05, BFH/NV 2006, S. 1395, Tz. 3. Der BFH hält trotz Kritik in der Literatur an seinem engen Kreis der Versorgungsempfänger fest und lässt insbesondere auch gesetzliche Erben (Verwandte), die aber gem. § 2303 BGB nicht pflichtteilsberechtigt sind, außen vor. Vgl. m.w.N. hinsichtlich Versorgungsleistungen zu Gunsten von Geschwistern; BFH-Urteil v. 20.10.1999, X R 86/96, BStBl. 2000 II, S. 604 f. (602); BFH-Urteil v. 11.10.2007, X R 14/06, DStR 2007, S. 2317 (2316). Hinsichtlich der Beurteilung der Zugehörigkeit zum Nachfolgeverbund kommt es nicht auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung sondern der Vermögensübergabe an. Vgl. BFH-Urteil v. 11.10.2007, X R 14/06, DStR 2007, S. 2317 (2316).

⁸⁹⁶ Vgl. BFH-Urteil v. 19.01.2005, X R 23/04, BStBl. 2005 II, S. 434 (434); BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 928 f., Tz. 34, 37-39, 42 f.

⁸⁹⁷ Vgl. Schmidt, Volker / Schwind, Heike: a.a.O., S. 14891; Heinicke, Wolfgang in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 10, Rz. 58; a.A. Wälzholz, Eckhard: a.a.O., S. 277.

⁸⁹⁸ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 15.07.1991, GrS 1/90, BStBl. 1992 II, S. 84 (78).

⁸⁹⁹ Vgl. BFH-Urteil v. 11.10.2007, X R 14/06, DStR 2007, S. 2317 (2316); BHF-Urteil v. 16.03.1999, X R 87/95, BFH/NV 2000, S. 12, Tz. II.1.d.); zustimmend Rothenberger, Franz: Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen – Rentenzahlungen als dauernde Last, in: ErbStB 2008, S. 38; Seifried, Carola: Abzug von Rentenzahlungen als dauernde Last trotz letztwilliger Vermögenszuwendungen an den Versorgungsempfänger, in ZEV 2008, S. 50.

Vermögensübergeber vorbehaltenen, abgespaltenen Nettoerträgen vergleichbar sein müssen. Bei der Vermögensübergabe behält sich somit der Übergeber in Gestalt der Versorgungsleistungen typischerweise⁹⁰⁰ die Erträge aus seinem übertragenen Vermögen, welche nunmehr vom Übernehmer zu erwirtschaften sind, vor, ohne in die Substanz des übertragenen Vermögens selbst einzugreifen.⁹⁰¹

4.1.1.2 Unterhaltsleistungen

Werden im Rahmen einer Vermögensübertragungen insbesondere zwischen nahen Angehörigen einer unterhaltsberechtigten Person wiederkehrende Leistungen zugesichert, so ist zunächst von der widerlegbaren Vermutung auszugehen, dass die periodischen Zahlungen in Anbetracht der Gegenleistung nach den Versorgungsbedürfnissen des Rentenberechtigten, welches i.d.R. auch der Vermögensüberträger ist, und nicht in Erfüllung der gesetzlichen Unterhaltspflicht bemessen wurden. Von einer Unterhaltsleistung ist jedoch dann auszugehen, wenn „unter Berücksichtigung der Gegenleistung [für die Rentenverpflichtung] der Unterhaltscharakter offensichtlich überwiegt“.⁹⁰²

Die von der Rechtsprechung begründete und von der Finanzverwaltung übernommene Annahme geht immer dann von Zuwendungen i.S.d. § 12 Nr. 2 EStG aufgrund freiwillig begründeter Rechtspflicht aus, wenn der wie im Falle eines fremden Erwerbers zu unterstellende Wert des übertragenen Vermögens bei überschlägiger und großzügiger Berechnung weniger als die Hälfte des Werts der vertraglich vereinbarten Rentenverpflichtung beträgt.⁹⁰³

⁹⁰⁰ Hinsichtlich des Begriffes typischerweise präzisiert der Große Senat in seinem Beschluss vom 12.05.2003 nochmals seine ursprüngliche Auslegung aus seinem Beschluss vom 05.07.1990, da es zwischenzeitlich zu unterschiedlichen Auslegungen sowohl in der Literatur als auch der Rechtsprechung gekommen war. Demnach liegt keine unentgeltliche Übertragung mehr vor, wenn die wiederkehrenden Leistungen nicht aus den Nettoerträgen des übertragenen Vermögens geleistet werden können. Vgl. m.w.N. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 1/00, BStBl. 2004 II, S. 98 f. (95); ebenso Hipler, Lothar: Die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen vor der Entscheidung des Großen Senats des BFH, in: DStR 2001, S. 1920, 1925.

⁹⁰¹ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 1/00, BStBl. 2004 II, S. 98 f. (95); BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 2/00, BStBl. 2004 II, S. 103 (100); BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, GrS 4-6/89, BStBl. 1990 II, S. 852 (847); BFH-Beschluss des Großen Senats v. 15.07.1991, GrS 1/90, BStBl. 1992 II, S. 84 (78); BVerfG-Beschluss v. 17.12.1992, 1 BvR 4/87, DStR 1993, S. 315 f. (315).

⁹⁰² BFH-Urteil v. 23.01.1964, IV 8/62 U, BStBl. 1964 III, S. 422, Tz. 3.

⁹⁰³ Vgl. BFH-Urteil v. 23.01.1964, IV 8/62 U, BStBl. 1964 III, S. 422, Tz. 3; BFH-Beschluss des Großen Senats v. 15.07.1991, GrS 1/90, BStBl. 1992 II, S. 85 (78); BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 5; R 123 Abs. 3 EStR 1990; kritisch Hipler, Lothar: Die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen vor der Entscheidung ..., a.a.O., S. 1925 (1918).

4.1.1.3 Wiederkehrenden Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung

Wiederkehrende Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung, die in Abgrenzung zur privaten Versorgungsrente auch als Veräußerungs-/Erwerbsrente bezeichnet werden, sind dadurch gekennzeichnet, dass die Beteiligten Leistung und Gegenleistung in kaufmännischer Weise gegeneinander abgewogen haben und zumindest subjektiv von der Gleichwertigkeit der beiderseitigen Leistungen unter Berücksichtigung der tatsächlichen und rechtlichen Umstände im Zeitpunkt der Vermögensübertragung ausgehen durften.⁹⁰⁴

Ein objektives Ungleichgewicht von Leistung und Gegenleistung reicht für sich allein gesehen nicht aus, um eine Veräußerungs-/Erwerbsrente abzulehnen, sofern sich zumindest unter Berücksichtigung aller Unwägbarkeiten im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses Leistung und Gegenleistung in einem vertretbaren Rahmen gehalten haben.⁹⁰⁵ Hinsichtlich der subjektiven Einschätzung der Gleichwertigkeit der beiderseitigen Leistungen sind die Vorstellungen des Vermögensempfängers und nicht diejenigen des Rentenberechtigten maßgebend, da der Vermögensüberträger zur Bestreitung seines Lebensunterhalts sowohl auf eine Versorgungsrente als auch auf eine Veräußerungsrente angewiesen sein kann bzw. das Versorgungsbedürfnis auch ein Veräußerungsmotiv sein kann.⁹⁰⁶

Entscheidend ist, dass die beiden Vertragsparteien die Rente im Gegensatz zu den Versorgungsleistungen nicht nach den Versorgungsbedürfnissen des Vermögensüberträgers, sondern vorrangig nach dem (Verkehrs-)Wert des zu übertragenen Vermögens bemessen haben.⁹⁰⁷

⁹⁰⁴ Vgl. BMF-Schreiben vom 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 923, 930, Tz. 4, 50; BFH-Urteil v. 29.01.1992, X R 193/87, BStBl. 1992 II, S. 467 (465); BFH-Urteil v. 16.12.1993, X R 67/92, BStBl. 1996 II, S. 671 f. (669); BFH-Urteil v. 30.07.2003, X R 12/01, BStBl. 2004 II, S. 213 f. (211).

⁹⁰⁵ Vgl. BFH-Beschluss v. 31.05.2005, VIII B 67/96, BFH/NV 2005, S. 2178, Tz. 2a); m.w.N. BFH-Urteil v. 02.05.2001 VIII R 64/93, BFH/NV 2002, S. 10, Tz. 1 b)-d); BFH-Urteil v. 16.12.1993, X R 67/92, BStBl. 1996 II, S. 672 (669); BFH-Urteil v. 25.11.1992, X R 91/89, BStBl. 1996 II, S. 671 f. (666). Der BFH hält eine Abweichung der beiderseitigen Leistungen im Umfang von 10 % für ebenso unschädlich wie die (Verkehrs-)Wertermittlung des übertragenen Vermögens nicht anhand einer Substanzwertberechnung sondern auf Basis der Ertragswertberechnung. Vgl. BFH-Urteil v. 30.07.2003, X R 12/01, BStBl. 2004 II, S. 214 (211); zustimmend Schulze zur Wiesche, Dieter: Betriebsübertragungen gegen Raten, Renten und sonstige wiederkehrende Bezüge, in: Die steuerliche Betriebsprüfung 2005, S. 53. Im Rahmen der Wertermittlung der Rente als Gegenleistung spricht sich der BFH zumindest in begründeten Ausnahmefällen gegen eine strikte Bemessung der Leibrente an der statistischen Lebenserwartung des Rentenberechtigten aus; BFH-Urteil v. 30.07.2003, X R 12/01, BStBl. 2004 II, S. 214 f. (211); a.A. FG-Urteil Münster v. 05.04.2000, 10 K 7729/98 E, EFG 2001, S. 757 (756).

⁹⁰⁶ Vgl. m.w.N. BFH-Urteil v. 02.05.2001 VIII R 64/93, BFH/NV 2002, S. 10, Tz. 1 b)-d); BFH-Urteil v. 29.01.1992, X R 193/87, BStBl. 1992 II, S. 467 (465); BFH-Urteil v. 30.07.2003, X R 12/01, BStBl. 2004 II, S. 213 (211).

⁹⁰⁷ Vgl. BFH-Urteil v. 29.01.1992, X R 193/87, BStBl. 1992 II, S. 467 (465).

Die Finanzverwaltung geht ebenso wie die Rechtsprechung bei Vermögensübertragungen zwischen Angehörigen im Gegensatz zu fremden Dritten von der widerlegbaren Vermutung aus, dass der Wert der Gegenleistung sich vorrangig nach den Versorgungsbedürfnissen des Vermögensüberträgers und/oder nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Übernehmers bzw. der Ertragskraft des übertragenen Vermögens und nicht nach dem (Verkehrs-)Wert des übertragenen Vermögens bemisst.⁹⁰⁸ Können die beiden Vertragsparteien darlegen, dass die Gegenleistung nicht nach Versorgungsgesichtspunkten, sondern unter Ausgleich gegenläufiger Vermögensinteressen bemessen wurde, so ist die Vermutung für die private, familiäre Veranlassung nach Auffassung der Rechtsprechung widerlegt. Es liegt dann eine Veräußerungs-/Erwerbsrente vor, sofern die Finanzverwaltung keine anderen Umstände darlegen kann.⁹⁰⁹

Im Gegenzug kann die Vermutung der Entgeltlichkeit der Vermögensübertragung zwischen fremden Dritten dann widerlegt werden, wenn zwischen Vermögensübernehmer und Übergeber besondere persönliche, insbesondere familienähnliche Beziehungen bestehen und das Versorgungsbedürfnis des Vermögensüberträgers im besonderen Interesse des Übernehmers liegt.⁹¹⁰

Was die Wertermittlung der wiederkehrenden Leistungen einerseits und des zugewendeten Vermögens andererseits betrifft, so richtet sich die Bewertung der wiederkehrenden Leistungen allgemein nach dem Barwert gem. §§ 12 bis 15 BewG oder nach versicherungsmathematischen Grundsätzen gem. R 6.2 EStR. Bei i.d.R. auf die Lebenszeit des Vermögensüberträgers begrenzten Rentenleistungsverpflichtungen wird der Barwert gem. § 14 BewG i.V.m. Anlage 9 auf der Basis der statistischen Lebenserwartung des Überträgers berechnet.⁹¹¹ Bei der für die Beurteilung der Gleichwertigkeit erforderlichen Bewertung des übertragenen Vermögens ist nicht grundsätzlich nur auf Basis des Substanzwertverfahren oder

⁹⁰⁸ Vgl. BMF-Schreiben vom 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 923, Tz. 4; m.w.N. BFH-Urteil v. 29.01.1992, X R 193/87, BStBl. 1992 II, S. 466 (465).

⁹⁰⁹ Der BFH weist darauf hin, dass die Anforderungen an den Nachweis eines kaufmännischen Aushandelns für die Gegenleistung der Vermögensübertragung nicht überspannt werden darf. Vgl. BFH-Urteil v. 29.01.1992, X R 193/87, BStBl. 1992 II, S. 466 f. (465); ebenso BFH-Urteil v. 30.07.2003, X R 12/01, BStBl. 2004 II, S. 213 f. (211); BFH-Urteil v. 21.01.1986, VIII R 238/81, BFH/NV 1986, S. 597, Tz. 5.

⁹¹⁰ Vgl. BMF-Schreiben vom 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 923, Tz. 5. Hinsichtlich weiterer Anhaltspunkte für das Vorliegen von Versorgungsleistungen; vgl. BFH-Urteil v. 16.12.1997, IX R 11/94, BStBl. 1998 II, S. 720 f. (718).

⁹¹¹ Vgl. BMF-Schreiben vom 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 930, Tz. 51. Hinsichtlich ggf. zulässiger Abweichung von der statistischen Lebenserwartung; vgl. BFH-Urteil v. 30.07.2003, X R 12/01, BStBl. 2004 II, S. 214 f. (211).

Ertragswertverfahrens vorzugehen.⁹¹² In Abhängigkeit der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung bei Unternehmen hat die Rechtsprechung auch den Buchwert des Kapitalkontos bei einer im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Buchwertklausel als Wert des übertragenen Vermögens zugelassen.⁹¹³

4.1.2 Unentgeltliche Übertragung

Wird das Vermögen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich vom Vermögensübergeber auf den Bedachten übertragen, so liegt weder auf Seiten des Übergebers ein Veräußerungsvorgang noch auf Seiten des Übernehmers ein Anschaffungsvorgang vor.⁹¹⁴

4.1.2.1 Übertragung eines Einzelunternehmens sowie von Anteilen an einer Personengesellschaft

a) Allgemeines

Handelt es sich beim zu übertragenden Vermögen um einen (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil, werden die ggf. vorhandenen stillen Reserven grundsätzlich nicht aufgedeckt, sofern die Übertragung auf natürliche Personen⁹¹⁵ erfolgt. Es kommt die sog. Fußstapfentheorie zur Anwendung, d.h. der Übernehmer tritt in die Rechtstellung des Vermögensüberträgers ein und führt für den übertragenen (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil zwingend dessen Buchwerte bzw. dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie ggf. dessen Abschreibungsmethode gem. § 6 Abs. 3 EStG⁹¹⁶ fort.⁹¹⁷ Der Fristenlauf für die Betriebszugehörigkeit einzelner Wirtschaftsgüter z.B. i.S.d. § 6b EStG beginnt aufgrund der unentgeltlichen

⁹¹² Vgl. BFH-Urteil v. 30.07.2003, X R 12/01, BStBl. 2004 II, S. 214 (211); BFH-Urteil v. 21.01.1986, VIII R 238/81, BFH/NV 1986, S. 597, Tz. 6. Das FG Münster spricht sich ebenfalls gegen eine zwingende Substanzwertberechnung aus und hält darüber hinaus eine sachverständige Würdigung bei einer vertraglich vereinbarten rechtsgeschäftlichen Vermögensübertragung nicht für zwingend erforderlich. Vgl. FG-Urteil Münster v. 05.04.2000, 10 K 7729/98 E, EFG 2001, S. 757 (756).

⁹¹³ Vgl. BFH-Urteil v. 29.01.1992, X R 193/87, BStBl. 1992 II, S. 467 f. (465).

⁹¹⁴ Vgl. m.w.N. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, GrS 4 - 6/89, in: BStBl. 1990 II, S. 847 (847). Bemerkenswert ist in diesem Zusammenhang, dass sowohl der vorlegende IX. Senat (entgegen des X. Senats) des BFH als auch der dem Verfahren beigetretene Bundesminister der Finanzen die Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen als entgeltliches Rechtsgeschäft behandeln wollten. Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, GrS 4 - 6/89, in: BStBl. 1990 II, S. 848 f. (847); BFH-Beschluss v. 07.03.1989, IX R 308/87, BStBl. 1989 II, S. 775 (772); BFH-Beschluss v. 25.04.1990, X R 38/86, BStBl. 1990 II, S. 629 (625).

⁹¹⁵ Hinsichtlich der Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft findet die Vorschriften der verdeckten Einlage Anwendung. Vgl. BMF-Schreiben v. 03.03.2005, IV B 2 - S 2241 - 14/05, in: BStBl. 2005 I S. 458, Tz. 2.

⁹¹⁶ Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 (StEntlG) wurde ab VZ 1999 § 7 Abs. 1 EStDV durch § 6 Abs. 3 EStG ersetzt. Hinsichtlich der Weiterentwicklung der Vorschrift; vgl. Wendt, Michael: Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG, in: FR 2005, S. 468.

⁹¹⁷ Vgl. BMF-Schreiben v. 03.03.2005, IV B 2 - S 2241 - 14/05, in: BStBl. 2005 I S. 458, Tz. 1; BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 - S 2190 - 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 16, 24; BFH-Beschluss v. 28.08.2001, VIII B 54/01, BFH/NV 2002, S. 24, Tz. II.2.a)-b).

Übertragung weder neu zu laufen noch ist eine etwaige gebildete steuerfreie Rücklage aufzulösen.⁹¹⁸

b) Besonderheiten hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens

Bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils ist zu beachten, dass ertragsteuerrechtlich zu diesem neben dem Anteil am Gesamthandsvermögen grundsätzlich auch das Sonderbetriebsvermögen des Überträgers zählt.⁹¹⁹

Die Übernahme sowohl der anteiligen Schulden im Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft als auch der Schulden des Sonderbetriebsvermögens stellen kein Entgelt für die Übernahme dar, soweit sie nicht in Zusammenhang mit der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens stehen.⁹²⁰

ba) Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens bei Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils

Kaum Schwierigkeiten bereitet die ertragsteuerliche Beurteilung der Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils des Vermögensübergebers, wenn dieser wesentliche Betriebsgrundlagen seines Sonderbetriebsvermögens entweder zurückbehält und damit zwangsläufig in sein Privatvermögen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zum Teilwert entnimmt oder in ein anderes Betriebsvermögen von ihm gem. § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert überführt.

Einigkeit herrscht grundsätzlich insoweit, dass im Rahmen der Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 EStG nur von einer funktionalen Betrachtungsweise der wesentlichen Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen auszugehen ist, d.h. dass es auf den Umfang der stillen Reserven (sog. quantitative Betrachtungsweise) nicht ankommt.⁹²¹

Die Rechtsprechung, die Finanzverwaltung und die herrschende Meinung gehen davon aus, dass die Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 S. 1 EStG im Falle der

⁹¹⁸ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 41; R 6b.3 Abs. 5 EStR; BFH-Urteil v. 22.09.1994, IV R 61/93, BStBl. 1995 II, S. 367 (367).

⁹¹⁹ Vgl. m.w.N. BFH-Urteil v. 12.04.2000, XI R 35/99, BStBl. 2001 II, S. 27 (26); Kai, Oliver: Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG i.d.F. des UntStFG – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 3.3.2005, in: DB 2005, S. 795 f.

⁹²⁰ Vgl. BMF-Schreiben v. 07.06.2001, IV A 6 – S 2241 – 52/01, in: BStBl. 2001 I, S. 367, Punkt Nr. 5; BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 28 f.

⁹²¹ Vgl. BMF-Schreiben v. 03.03.2005, IV B 2 – S 2241 – 14/05, in: BStBl. 2005 I S. 458, Tz. 3 f., 8; BFH-Urteil v. 02.10.1997, IV R 84/96, BStBl. 1998 II, S. 105 (104). Kritisch anzumerken ist, dass im BMF-Schreiben eine Definition der funktional wesentlichen Betriebsgrundlage fehlt. Vgl. ebenso Horath, Ralf / Kauter, Oliver: Unentgeltlicher Erwerb nach § 6 Abs. 3 EStG unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 3.3.2005, in: StuB 2005, S. 824. Hinsichtlich des Umfangs funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen; vgl. Kai, Oliver: a.a.O., S. 796; ebenso Rogall, Matthias / Stangl, Ingo: Die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Teilmittelunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 3.3.2005, DStR 2005, 475, in: DStR 2005, S. 1074 f.

Zurückbehaltung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens grundsätzlich nicht möglich ist. Im Ergebnis sind die gesamten stillen Reserven sowohl im anteiligen Gesamthandsvermögen als auch im Sonderbetriebsvermögen, sofern keine Übertragung gem. § 6 Abs. 5 S. 1 bis 3 EStG vorliegt, aufzudecken. Beim Vermögensüberträger liegt eine nach §§ 16, 34 EStG begünstigte Betriebsaufgabe seines Mitunternehmeranteils nur dann vor, wenn alle stillen Reserven auch diejenigen im Sonderbetriebsvermögen aufgedeckt werden.⁹²²

Werden hingegen wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens entweder im Rahmen der Übertragung des Mitunternehmeranteils oder in zeitlichem und sachlichem Zusammenhang (sog. Gesamtplanrechtsprechung)⁹²³ vom Übergeber in ein anderes (Sonder-)Betriebsvermögen gem. § 6 Abs. 5 S. 1 bis 3 EStG zu Buchwerten übertragen, so handelt es sich bei den aufgedeckten stillen Reserven des anteiligen Gesamthandsvermögens sowie des übrigen Sonderbetriebsvermögens um einen laufenden, nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigten Gewinn.⁹²⁴ EMMRICH und KLOSTER weisen m.E. zu Unrecht auf einen nicht stringenten Lösungsansatz im Falle einer Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG hin, soweit es sich bei den zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens zwar um wesentliche Betriebsgrundlagen i.S.d. funktionalen, nicht aber der quantitativen Betrachtungsweise handelt. Ihrer Ansicht nach ist auch in diesen Fällen von einem begünstigten Aufgabegewinn i.S.d. § 16 Abs. 3 S. 1 EStG auszugehen.⁹²⁵ Nachdem für die Begünstigung des Aufgabegewinns gem. §§ 16, 34 EStG hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen neben der funktionalen auch auf die quantitative

⁹²² Vgl. BFH-Beschluss v. 31.08.1995, VIII B 21/93, BStBl. 1995 II, S. 890 (890); BMF-Schreiben v. 03.03.2005, IV B 2 – S 2241 – 14/05, in: BStBl. 2005 I S. 458, Tz. 5, 8; Klein, Hartmut: Zweifelsfragen zu Übertragungsakten nach § 6 Abs. 3 EStG – Systematische Darstellung des persönlichen, sachlichen und zeitlichen Anwendungsbereichs, in: NWB 2005, Fach 3, S. 13776.

⁹²³ Das BMF-Schreiben lässt offen, wann die beiden Kriterien sachlicher und zeitlicher Zusammenhang bei der Übertragung konkret erfüllt sind. GECK merkt kritisch an, dass die Gesamtplanrechtsprechung sich bisher nur auf Veräußerungsvorgänge und nicht auf unentgeltliche Vermögensübertragungen bezogen hat. Hinsichtlich des zeitlichen Zusammenhangs ist wohl ein Zeitraum von weniger als einem Jahr als schädlich anzusehen. Vgl. Geck, Reinhard: Praktische Folgen des BMF-Schreibens vom 03.03.2005 zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit § 6 Abs. 3 EStG, in: ZEV 2005, S. 197 f.; BFH-Urteil v. 16.09.2004, IV R 11/03, BStBl. 2004 II, S. 1068 (1068). Kritisch hinsichtlich der Frage, warum die Gesamtplanrechtsprechung laut Erlass der Finanzverwaltung nur für die Entnahme bzw. Überführung gem. § 6 Abs. 5 EStG und nicht auch für die vorherige Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen Anwendung finden soll; vgl. Kai, Oliver: a.a.O., S. 797; ebenfalls kritisch Korn, Klaus: Das BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG: Analyse und Gestaltungshinweise, in: KÖSDI 2005, S. 14637 f.

⁹²⁴ Vgl. BMF-Schreiben v. 03.03.2005, IV B 2 – S 2241 – 14/05, in: BStBl. 2005 I S. 458, Tz. 6-8; BFH-Urteil v. 06.09.2000, IV R 18/99, BStBl. 2001 II, S. 229 (229); BFH-Urteil v. 02.10.1997, IV R 84/96, BStBl. 1998 II, S. 105 f. (104); BFH-Urteil v. 19.03.1991, VIII R 76/87, BStBl. 1991 II, S. 635 (635); a.A. Wendt, Michael: a.a.O., S. 471.

⁹²⁵ Vgl. Emmrich, Markus / Kloster, Anja: Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen, in: GmbHR 2005, S. 451.

Betrachtungsweise abgestellt werden kann, kann m.E. dieser Auffassung nicht gefolgt werden.⁹²⁶

bb) Sonderbetriebsvermögen und Teilanteilsübertragung am Gesamthandsvermögen

Größere Schwierigkeiten bereitet jedoch die ertragsteuerliche Beurteilung in den Fällen, in denen der Übergeber nicht seinen gesamten, sondern nur einen Teil seines Mitunternehmeranteils überträgt und die zu diesem Mitunternehmeranteil gehörenden, funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen seines Sonderbetriebsvermögens zurückbehält oder (dis-)quotale mitüberträgt.⁹²⁷

bba) Zurückbehaltung des gesamten Sonderbetriebsvermögens

Mit der Einfügung des Satzes 2 in § 6 Abs. 3 EStG ist es ab 01.01.2001⁹²⁸ für die Buchwertfortführung eines anteilig übertragenen Anteils am Gesamthandsvermögen i.S.d. § 6 Abs. 3 S. 1 2. HS EStG gesetzlich unschädlich, wenn die zu diesem Mitunternehmeranteil gehörenden funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens nicht mitübertragen werden, sofern es nicht zu einer Spaltung der betrieblichen Einheit kommt, d.h. sofern die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens weiterhin zur selben Mitunternehmerschaft gehören. Die Buchwertfortführung ist an die mindestens fünfjährige Behaltensfrist des übertragenen Mitunternehmeranteils durch den Übernehmer geknüpft.⁹²⁹

bbb) Quotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens

Bei der Teilanteilsübertragung am Gesamthandsvermögen ist einerseits zwischen quotaler Übertragung und andererseits zwischen disquotaler Übertragung des Gesamthandsvermögens und des Sonderbetriebsvermögens zu unterscheiden.

Bei der quotalen Übertragung, welche ausschließlich unter den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 S. 1 2. HS EStG fällt, müssen zwingend alle funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens anteilig, d.h. insgesamt quotale, übertragen werden, um die Aufdeckung der stillen Reserven sowohl im anteiligen Gesamthandsvermögen als auch im Sonderbetriebsvermögen zu vermeiden. Die

⁹²⁶ Hinsichtlich der funktional-quantitativen Betrachtungsweise; vgl. Wacker, Roland in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 16, Rz. 101 f., 414; BFH-Urteil v. 10.11.2005, IV R 7/05, BStBl. 2006 II, S. 177 (176); BFH-Urteil v. 13.02.1996, VIII R 39/92, BStBl. 1996 II, S. 412 (409); Rogall, Matthias / Stangl, Ingo: a.a.O., S. 1074.

⁹²⁷ Die Übertragung eines Teilanteils wurde erst durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes (UnStFG) v. 20.12.2001 durch Einfügung des zweiten Halbsatzes in § 6 Abs. 3 S. 1 EStG gesetzlich geregelt.

⁹²⁸ Durch das UnStFG wurde durch Einführung von Satz 2 die sog. Mittelstandskomponente in § 6 Abs. 3 EStG aufgenommen.

⁹²⁹ Welche Vorgänge als Veräußerung bzw. Aufgabe anzusehen sind; vgl. im einzelnen BMF-Schreiben v. 03.03.2005, IV B 2 – S 2241 – 14/05, in: BStBl. 2005 I S. 458, Tz. 13 f. Kritisch zu einzelnen Vorgängen; vgl. Geck, Reinhard: Praktische Folgen ..., a.a.O., S. 199.

Behaltensfrist gem. § 6 Abs. 3 S. 2 EStG findet bei quotaler Übertragung keine Anwendung.⁹³⁰

bbc) Disquotale Übertragung des Sonderbetriebsvermögens

Hinsichtlich der Buchwertfortführung bei disquotaler Übertragung kommen laut Auffassung der Finanzverwaltung zwei unterschiedliche Rechtsvorschriften zur Anwendung.

Werden die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens vom Vermögensüberträger nur zu einem geringeren Anteil als sein anteiliges Gesamthandsvermögen übertragen, so ist eine Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 S. 2 i.V.m. S. 1 EStG insgesamt möglich, sofern der Übernehmer des anteiligen Mitunternehmeranteils diesen innerhalb eines fünfjährigen Zeitraums ab Übertragung weder veräußert noch aufgibt.⁹³¹ Andernfalls erfolgt rückwirkend eine nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigte Aufdeckung der stillen Reserven beim Überträger.⁹³² Wird vom Übernehmer nur ein Teil des ihm übertragenen Gesamthandsvermögens oder ein Teil der funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens innerhalb der Behaltensfrist veräußert oder aufgegeben, so soll nach Auffassung der Finanzverwaltung rückwirkend für den gesamten übertragenen Mitunternehmeranteil die Buchwertfortführung entfallen.⁹³³ Dieser engen Auslegung kann m.E. so nicht zugestimmt werden. Nachdem laut Rechtsprechung zum Mitunternehmeranteil ertragsteuerlich zwingend auch das Sonderbetriebsvermögen gehört und der Gesetzeswortlaut auf die Veräußerung oder Aufgabe des übertragenen Mitunternehmeranteils abstellt, kann m.E. in diesen Fällen kein Verstoß gegen die Behaltensfrist i.S.d. § 6 Abs. 3 S. 2 EStG vorliegen.⁹³⁴ Die Veräußerung oder der Austausch einzelner Wirtschaftsgüter sowohl im

⁹³⁰ Vgl. BMF-Schreiben v. 03.03.2005, IV B 2 – S 2241 – 14/05, in: BStBl. 2005 I S. 458, Tz. 9, 19; BFH-Urteil v. 24.08.2000, IV R 51/98, BStBl. 2005 II, S. 174 f. (173); Kai, Oliver: a.a.O., S. 798. Kritisch hinsichtlich der Voraussetzung, dass zwingend alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens genau quotal übertragen werden müssen. Vgl. Wendt, Michael: a.a.O., S. 473.

⁹³¹ Welche Vorgänge als Veräußerung bzw. Aufgabe anzusehen sind; vgl. im einzelnen BMF-Schreiben v. 03.03.2005, IV B 2 – S 2241 – 14/05, in: BStBl. 2005 I S. 458, Tz. 13 f.; kritisch zu einzelnen Vorgängen, Geck, Reinhard: Praktische Folgen ..., a.a.O., S. 199.

⁹³² Vgl. BMF-Schreiben v. 03.03.2005, IV B 2 – S 2241 – 14/05, in: BStBl. 2005 I S. 458, Tz. 10-15, 20; a.A. Wendt, Michael: a.a.O., S. 468, der eine Aufteilung ablehnt und § 6 Abs. 3 EStG für insgesamt anwendbar hält.

⁹³³ Vgl. BMF-Schreiben v. 03.03.2005, IV B 2 – S 2241 – 14/05, in: BStBl. 2005 I S. 458, Tz. 11; a.A. Wendt, Michael: a.a.O., S. 476 f.

⁹³⁴ Vgl. Geck, Reinhard: Praktische Folgen ..., a.a.O., S. 199; Kai, Oliver: a.a.O., S. 800, 803.

Gesamthandsvermögen als auch im Sonderbetriebsvermögen ist ebenfalls als unschädlich zu betrachten.⁹³⁵

Es ist aber zu beachten, dass die Behaltensfrist von fünf Jahren sich hierbei lediglich auf den übertragenen Mitunternehmeranteil und nicht auf das zurückbehaltene anteilige Sonderbetriebsvermögen beim Vermögensüberträger bezieht. Eine spätere Veräußerung oder Entnahme dieses Sonderbetriebsvermögens durch den Überträger ist soweit die Gesamtplanrechtsprechung nicht greift, somit unschädlich.⁹³⁶

In den Fällen, in denen der übertragene Anteil am Sonderbetriebsvermögen jedoch größer ist als am Gesamthandsvermögen, fehlt es an einer gesetzlichen Regelung. Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass die Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens in einen quotalen und überquotalen Übertragungsanteil aufzuteilen ist. Ersterer führt zur Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 S. 1 EStG. Letzterer fällt nicht unter die Übertragungsvorschrift für Sachgemeinschaften, sondern für einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gem. § 6 Abs. 5 EStG.⁹³⁷ In dem hier relevanten Fall des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG hat der Übernehmer bei etwaiger Veräußerung oder Entnahme des übertragenen überquotalen Teils des Sonderbetriebsvermögens die Sperrfrist gem. § 6 Abs. 5 S. 4 und 6 EStG und nicht gem. § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zu beachten.⁹³⁸ Ein Verstoß gegen die dreijährige Sperrfrist, die mit Abgabe der Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum der Übertragung gem. § 6 Abs. 5 S. 4 EStG beginnt, führt jedoch nur zum Teilwertansatz des überquotalen übertragenen Teils des Sonderbetriebsvermögens und nicht des davon getrennt zu behandelnden quotalen Teils.⁹³⁹

Aufgrund der Aufteilung des einheitlichen Übertragungsvorgangs in einen quotalen und überquotalen Teil findet für den überquotalen Teil der funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens nicht nur die Sperrfrist des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG, sondern auch die Trennungstheorie im Hinblick auf mitübertragene Verbindlichkeiten Anwendung. Denn nach Auffassung der Finanzverwaltung

⁹³⁵ Vgl. Rogall, Matthias / Stangl, Ingo: a.a.O., S. 1078.

⁹³⁶ Vgl. Geck, Reinhard: Praktische Folgen ..., a.a.O., S. 199; BMF-Schreiben v. 03.03.2005, IV B 2 – S 2241 – 14/05, in: BStBl. 2005 I S. 458, Tz. 15. Kritisch hinsichtlich der insbesondere vorwärtsgerichteten Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung; vgl. Kai, Oliver: a.a.O., S. 799.

⁹³⁷ Vgl. BMF-Schreiben v. 03.03.2005, IV B 2 – S 2241 – 14/05, in: BStBl. 2005 I S. 458, Tz. 16; zustimmend Geck, Reinhard: Praktische Folgen ..., a.a.O., S. 199 f.

⁹³⁸ Vgl. Emmrich, Markus / Kloster, Anja: a.a.O., S. 452.

⁹³⁹ Vgl. Horath, Ralf / Kauter, Oliver: a.a.O., S. 826.

kommt es hinsichtlich des überquotalen Übertragungsanteils insoweit zu einer entgeltlichen Übertragung, als anteilig Verbindlichkeiten übernommen wurden.⁹⁴⁰

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass in Zusammenhang mit der unentgeltlichen Übertragung nur eines Teils des Mitunternehmeranteils hinsichtlich der nur zum Teil mitübertragenen, funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens des Vermögensüberträgers darüber hinaus eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung seitens des Übergebers und des Übernehmers entstehen kann. Als weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung muss noch die personelle Verflechtung erfüllt sein.⁹⁴¹ Ist die wesentliche Betriebsgrundlage des zum Teil übertragenen Sonderbetriebsvermögens mit Schulden behaftet, so hängt die Buchwertfortführung davon ab, ob die Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen in das Gesamthandsvermögen oder das Sonderbetriebsvermögen der Besitzpersonengesellschaft erfolgt.⁹⁴²

Werden in Zusammenhang mit der Übertragung des gesamten oder eines Teil eines Mitunternehmeranteils funktional nicht wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens zurückbehalten oder disquotale übertragen, so hat dies keine Auswirkung auf die Buchwertverknüpfung gem. § 6 Abs. 3 EStG. Gegebenenfalls liegt ein steuerlich nicht begünstigter laufender Entnahmegewinn gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG vor.⁹⁴³

bc) Sonderbetriebsvermögen bei Vorbehaltsnießbrauch

Überträgt der Vermögensübergeber seinen gesamten Mitunternehmeranteil unter dem Vorbehalt des Nießbrauchs auf den Übernehmer und bleibt aufgrund vertraglicher Gestaltung seine Mitunternehmerstellung erhalten, so kann der Überträger das zu seinem Mitunternehmeranteil gehörende Sonderbetriebsvermögen unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG bei der Übertragung zurückbehalten.⁹⁴⁴

⁹⁴⁰ Vgl. BMF-Schreiben v. 03.03.2005, IV B 2 – S 2241 – 14/05, in: BStBl. 2005 I S. 458, Tz. 17; BMF-Schreiben v. 07.06.2001, IV A 6 – S 241 – 52/01, in: BStBl. 2001 I, S. 367. Kritisch hinsichtlich der Aufteilung der übernommenen Schulden zwischen quotalem und überquotalem Teil des Sonderbetriebsvermögens; vgl. Emmrich, Markus / Kloster, Anja: a.a.O., S. 452. Kritisch hinsichtlich Schulden des SBV 1 und SBV 2; vgl. Korn, Klaus: Das BMF-Schreiben ..., a.a.O., S. 14640 f. Ablehnend Geck, Reinhard: Praktische Folgen ..., a.a.O., S. 200; Rogall, Matthias / Stangl, Ingo: a.a.O., S. 1081.

⁹⁴¹ Vgl. hinsichtlich weiterer Einzelheiten BMF-Schreiben v. 07.12.2006, IV B 2 – S 2241 – 53/06, in: BStBl. 2006 I, S. 766; BFH-Urteil v. 18.08.2005, IV R 59/04, BStBl. 2005 II, S. 830 (830).

⁹⁴² Vgl. Korn, Klaus: Das BMF-Schreiben ..., a.a.O., S. 14644 f.

⁹⁴³ Vgl. BMF-Schreiben v. 03.03.2005, IV B 2 – S 2241 – 14/05, in: BStBl. 2005 I S. 458, Tz. 8, 19. Der Auffassung von KAI ist m.E. zuzustimmen, dass der überquotale Teil des nicht funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens unter § 6 Abs. 5 EStG und somit ggf. unter deren Sperrfrist fällt. Vgl. Kai, Oliver: a.a.O., in: DB 2005, S. 801 f.

⁹⁴⁴ Vgl. Emmrich, Markus / Kloster, Anja: a.a.O., S. 454.

Kommt bei den dargestellten Übertragungsformen die fünfjährige Behaltensfrist des § 6 Abs. 3 S. 2 EStG zur Anwendung, so weist m.E. ein Teil der Literatur zu Recht darauf hin, dass zum einen auf gesellschaftsrechtlicher Ebene eine Zustimmungsklausel des Vermögensüberträgers für eine spätere Anteilsübertragung durch den Vermögensempfänger vorgesehen werden sollte. Zum anderen sollte im Übergabevertrag eine Ausgleichsklausel zwischen Vermögensüberträger und Vermögensübernehmer aufgenommen werden, denn die für den Überträger rückwirkend negativen steuerlichen Folgen werden durch nach der Übertragung vom Übernehmer verwirklichte, i.S.d. Gesetzes als schädlich anzusehende, wirtschaftliche Vorgänge ausgelöst.⁹⁴⁵

4.1.2.2 Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Werden die Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen gehalten und zusammen mit dem ganzen Betrieb oder einem Mitunternehmeranteil übertragen, gelten die Ausführungen zur Übertragung eines Einzelunternehmens und von Anteilen an einer Personengesellschaft entsprechend.

Wird hingegen nur die im Betriebsvermögen gehaltene Kapitalgesellschaftsbeteiligung unentgeltlich übertragen, so findet mangels Teilbetriebseigenschaft⁹⁴⁶ die Buchwertverknüpfung gem. § 6 Abs. 3 S. 1 EStG keine Anwendung. Hält der Übernehmer die übertragenen Anteile weiterhin im Betriebsvermögen, so ist die Buchwertfortführung für einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens nur unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG möglich.⁹⁴⁷ Andernfalls liegt nach h.M. aufgrund der außerbetrieblich veranlassten unentgeltlichen Übertragung beim Vermögensüberträger eine Entnahme gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zum Teilwert und keine Übertragung zum gemeinen Wert gem. § 6 Abs. 4 EStG vor. Der Überträger realisiert in Höhe der Differenz zwischen Teilwert und Buchwert einen laufenden, nicht begünstigten Entnahmegewinn und der Übernehmer hat die Beteiligung mit

⁹⁴⁵ Vgl. Emmrich, Markus / Kloster, Anja: a.a.O., S. 456; Geck, Reinhard: Praktische Folgen ..., a.a.O., S. 198; Horath, Ralf / Kauter, Oliver: a.a.O., S. 826, die sich für eine rückwirkend eintretende Versteuerung grds. beim Übernehmer und nicht beim Überträger aussprechen.

⁹⁴⁶ Im Gegensatz zu § 16 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG stellt auch eine 100%ige Kapitalgesellschaftsbeteiligung im Betriebsvermögen im Rahmen des § 6 Abs. 3 S. 1 EStG keinen Teilbetrieb dar. Vgl. Glanegger, Peter in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 6, Rz. 477; BFH-Urteil v. 20.07.2005, X R 22/02, BStBl. 2006 II, S. 460 f. (457); a.A. Preißer, Michael in: Die Besteuerung der GmbH, hrsg. v. Altfelder, Stefan / u.a., a.a.O., S. 420.

⁹⁴⁷ Zu den weiteren Einzelheiten bei Übertragung gem. § 6 Abs. 5 EStG; vgl. Gliederungspunkt 4.1.2.3.

dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG in sein Betriebsvermögen einzulegen.⁹⁴⁸

Hält der Übernehmer die Anteile an der Kapitalgesellschaft nach der Übertragung aus dem Betriebsvermögen des Übergebers in seinem Privatvermögen, so liegt im Zeitpunkt der Übertragung beim Vermögensübergeber eine Entnahme gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG vor, die bei ihm zur Aufdeckung der stillen Reserven und einem laufenden, nicht begünstigten Entnahmegewinn führt.⁹⁴⁹ Der Übernehmer führt den Teilwert als Anschaffungskosten seines Rechtsvorgängers aufgrund der unentgeltlichen Übertragung i.S.d § 17 Abs. 2 bzw. § 23 Abs. 1 S. 2 und 3 EStG fort.⁹⁵⁰

Hält der Vermögensüberträger seine Kapitalgesellschaftsbeteiligung im Privatvermögen und überträgt er sie unentgeltlich auf den Übernehmer, kommt es nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven. Der Übernehmer führt gem. § 17 Abs. 2 S. 3 bzw. § 23 Abs. 1 S. 3 EStG die Anschaffungskosten⁹⁵¹ des Übergebers fort.⁹⁵²

4.1.2.3 Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern

Handelt es sich beim übertragenen Vermögen um einzelne Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen des Überträgers, werden die ggf. vorhandenen stillen Reserven nicht aufgedeckt. Es kommt die sog. Fußstapfentheorie zur Anwendung, d.h. der Übernehmer tritt in die Rechtstellung des Überträgers ein und führt zwingend dessen Buchwerte bzw. dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie ggf. dessen Abschreibungsmethode gem. § 11d Abs. 1 EStDV fort.⁹⁵³

⁹⁴⁸ Teilweise wird auch in der Literatur vertreten, dass grundsätzlich § 6 Abs. 4 EStG Vorrang vor § 6 Abs. 5 EStG hat. Vgl. Ehmcke, Torsten in: Blümich - Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerergesetz, hrsg. v. Ebling, Klaus, München, Stand: Febr. 2008, zu § 6, EStG, Rz. 1271; Wacker, Roland in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 15, Rz. 675; a.A. Glanegger, Peter in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 6, Rz. 492; BFH-Urteil v. 06.12.2000, VIII R 21/00, BStBl. 2003 II, S. 194 (194). Im Rahmen der Neufassung von § 6 Abs. 4 EStG zum 01.01.1999 als Nachfolgeregelung zu § 7 Abs. 2 EStDV wurde insbesondere auf die Herkunft des Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen sowie auf die Übertragung aus betrieblichem Anlass verzichtet. Daraus folgt, dass es für die Anwendung des § 6 Abs. 4 EStG ausschließlich auf die Beurteilung des Vorgangs aus Sicht des Übernehmers und somit der Frage ankommt, ob bei ihm eine betriebliche Veranlassung für die Aufnahme des Wirtschaftsgut in sein Betriebsvermögen vorliegt. Vgl. Werndl, Josef in: Einkommensteuergesetz - Kommentar, hrsg. v. Kirchhof, Paul / Söhn Hartmut / Mellinshoff, Rudolf, Heidelberg, Stand: Juni 2008, zu § 6, Rz. K 1 12, 18, 23; Ehmcke, Torsten in: Blümich - Einkommensteuergesetz, ..., hrsg. v. Ebling, Klaus, a.a.O., zu § 6 EStG, Rz. 1272, 1274; Glanegger, Peter in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 6, Rz. 162, 490.

⁹⁴⁹ Dies gilt auch dann, wenn durch die Entnahme ins Privatvermögen die Besteuerung der stillen Reserven im Rahmen des § 17 EStG im Inland sichergestellt wäre. Vgl. Glanegger, Peter in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 6, Rz. 410; BHF-Urteil v. 21.04.2005, III R 7/03, BFH/NV 2005, S. 1974, Rz. II.1.

⁹⁵⁰ Vgl. Weber-Grellet, Heinrich in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 17, Rz. 179, zu § 23, Rz. 33.

⁹⁵¹ Wurden die Kapitalgesellschaftsanteile zuvor beim Übergeber aus dessen Betriebsvermögen entnommen, so gilt dies als Anschaffung i.S.v. § 17 EStG. Vgl. Weber-Grellet, Heinrich in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 17, Rz. 179.

⁹⁵² Vgl. Preißer, Michael in: Die Besteuerung der GmbH, hrsg. v. Altfelder, Stefan / u.a., a.a.O., S. 421.

⁹⁵³ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 16-18.

Werden einzelne, also nicht alle Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens unentgeltlich übertragen, so führt dies grundsätzlich beim Vermögensüberträger vor der Übertragung zunächst zu einer Entnahme des zugewendeten Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen in sein Privatvermögen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zum Teilwert. Der Vermögensüberträger realisiert einen laufenden, nicht begünstigten Entnahmegewinn i.H.d. Differenz zwischen Teilwert und Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts. Verbleibt das übertragene Wirtschaftsgut beim Übernehmer im Privatvermögen, so führt er diesen Wert analog zur Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen gem. § 11d Abs. 1 EStDV fort.⁹⁵⁴ Nutzt der Vermögensempfänger ein aus dem Betriebsvermögen des Übergebers zugewendetes Wirtschaftsgut hingegen für eigene, betriebliche Zwecke, so ist trotz Sicherstellung der Besteuerung der stillen Reserven im Inland eine Übertragung zu Buchwerten grundsätzlich nicht möglich.⁹⁵⁵

Da bei isolierter Übertragung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens ertragsteuerrechtlich kein Mitunternehmeranteil vorliegt, kommt die Buchwertverknüpfung gem. § 6 Abs. 3 EStG nicht zur Anwendung.⁹⁵⁶ Nur in dem Ausnahmefall des § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG kommt es bei unentgeltlicher Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern innerhalb des Sonderbetriebsvermögens verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft, unabhängig davon, ob eine betriebliche oder außerbetriebliche Veranlassung vorliegt, zwingend zu einer Buchwertverknüpfung.⁹⁵⁷ Um einen rückwirkenden Teilwertansatz des übertragenen Wirtschaftsguts beim Vermögensüberträger zu verhindern, darf der Übernehmer gem. § 6 Abs. 5 S. 4 EStG innerhalb der dreijährigen Behaltensfrist ab Abgabe der Steuererklärung für den

⁹⁵⁴ Vgl. Glanegger, Peter in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 6, Rz. 162; BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 33.

⁹⁵⁵ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 33; BFH-Urteil v. 27.08.1992, IV R 89/90, BStBl. 1993 II, S. 227 (225).

⁹⁵⁶ Vgl. Horath, Ralf / Kauter, Oliver: a.a.O., S. 826 f.

⁹⁵⁷ Vgl. Leitfaden der OFD Karlsruhe v. 20.06.2006 zur Bearbeitung von Fällen mit Überführung oder Übertragung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG, S 2241/27 – St 111, in: NWB DokID: IAAAB-91100, Tz. 3; Werndl, Josef in: Einkommensteuergesetz ..., hrsg. v. Kirchhof, Paul / u.a., a.a.O., zu § 6, Rz. L 30-32f.; Glanegger, Peter in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 6, Rz. 162, 535; BFH-Urteil v. 18.03.1986, VIII R 316/84, BStBl. 1986 II, S. 713 (713). WACKER hält die Buchwertverknüpfung auch bei der Übertragung zwischen Sonderbetriebsvermögen unterschiedlicher Mitunternehmerschaften für anwendbar, sofern entweder der Überträger auch an der anderen Mitunternehmerschaft oder der Übernehmer an der abgebenden Mitunternehmerschaft noch darüber hinaus beteiligt sind. Vgl. Wacker, Roland in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 15, Rz. 675, 677.

Veranlagungszeitraum der Übertragung das übertragene Wirtschaftsgut weder veräußern noch entnehmen.⁹⁵⁸

Abschließend ist festzuhalten, dass ein Ansatz mit dem gemeinen Wert gem. § 6 Abs. 4 EStG nicht zulässig ist, da es bei der unentgeltlichen Vermögensübertragung sowohl aus dem Privatvermögen als auch dem Betriebsvermögen des Übergebers in das Betriebsvermögen des Übernehmers in den hier zu betrachtenden Fällen der vorweggenommenen Erbfolge an einer betrieblichen Veranlassung fehlt.⁹⁵⁹

4.1.2.4 Unentgeltliche Übertragung gegen Versorgungsleistungen

Werden bei einer Vermögensübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge im Übergabevertrag wiederkehrende Leistungen vereinbart, so handelt es sich, wie unter Gliederungspunkt 4.1.1.1 dargestellt wurde, i.d.R. um Versorgungsleistungen und damit um ein unentgeltliches Rechtsgeschäft, denn aufgrund des vom Großen Senat des BFH aufgestellten Grundsatzes der vorbehaltenen Erträge stellen die Versorgungsleistungen keine (Gegen-)Leistungen des Vermögensübernehmers sondern vorbehaltene Erträge des Vermögensübergebers dar.⁹⁶⁰

Nur wenn die Vermögensübertragung als unentgeltlicher Vorgang anzusehen ist, können die Versorgungsleistungen als Sonderausgaben abgezogen bzw. als wiederkehrende Bezüge besteuert werden.⁹⁶¹ Nach der Änderung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG durch das JStG 2008 sieht der Gesetzestext nunmehr explizit vor, dass „auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben,“ als Sonderausgaben abgezogen werden können, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind. Da es sich bei den Versorgungsleistungen aufgrund ihrer Charakterisierung als

⁹⁵⁸ Vgl. Leitfaden der OFD Karlsruhe v. 20.06.2006 zur Bearbeitung von Fällen mit Überführung oder Übertragung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG, S 2241/27 – St 111, in: NWB DokID: IAAAB-91100, Tz. 6; Ehmcke, Torsten in: Blümich - Einkommensteuergesetz, ..., hrsg. v. Ebling, Klaus, a.a.O., zu § 6 EStG, Rz. 1350-1355; Glanegger, Peter in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 6, Rz. 162, 537. Zwar lässt der Gesetzgeber als Alternative zur Behaltensfrist auch die Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz in Höhe der stillen Reserven des übertragenen Wirtschaftsguts gem. § 6 Abs. 5 S. 4 EStG zu. Nachdem aber eine Ergänzungsbilanz nur für Wertkorrekturen von Wirtschaftsgüter in der Gesamthandsbilanz erstellt werden kann, ist in der Literatur strittig, ob aufgrund der gesetzlichen Regelung die Bildung einer Ergänzungsbilanz auch in den Fällen der Übertragung gem. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG vorzunehmen ist. Vgl. m.w.N. Werndl, Josef in: Einkommensteuergesetz ..., hrsg. v. Kirchhof, Paul / u.a., a.a.O., zu § 6, Rz. L 42 f.

⁹⁵⁹ Vgl. Glanegger, Peter in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 6 EStG, Rz. 490, 492.

⁹⁶⁰ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, GrS 4 - 6/89, in: BStBl. 1990 II, S. 851 f.; BVerfG-Beschluss v. 17.12.1992, 1 BvR 4/87, DStR 1993, S. 315 (315); zustimmend Hipler, Lothar: Vermögensübergabe gegen private Versorgungsleistungen im Einkommensteuerrecht, Köln 2001, S. 53.

⁹⁶¹ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 1/00, BStBl. 2004 II, S. 98 (95).

vorbehaltene Vermögenserträge weder um Unterhaltsleistungen i.S.d. § 12 Nr. 1 EStG noch um Zuwendungen aufgrund freiwillig begründeter Rechtspflicht i.S.d. § 12 Nr. 2 EStG handelt, unterliegen sie nicht dem Abzugsverbot gem. § 12 Nr. 1 und 2 EStG.⁹⁶² Hierbei ist zu beachten, dass die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG der Regelung in § 12 Nr. 2 EStG nur dann vorrangig ist, wenn es sich um Versorgungsleistungen handelt.⁹⁶³ HIPLER bezeichnet die steuerliche Sonderbehandlung auch als „Zwischenraum“ zwischen § 12 EStG einerseits und § 4 Abs. 4 EStG andererseits.⁹⁶⁴

Als Versorgungsleistungen sind alle wiederkehrenden Leistungen in Geld oder Geldeswert, welche auch durch die Übernahme von Aufwendungen und Sachleistungen, nicht jedoch von persönlich zu erbringenden Dienstleistungen, erbracht werden können, anzuerkennen.⁹⁶⁵

Bei den Versorgungsleistungen (private Versorgungsrente) ist die Unterscheidung in eine Leibrente mit Rentenzahlungen in gleichbleibender Höhe, sofern eine Abänderbarkeit entweder gem. § 323 ZPO oder in anderer Weise vertraglich ausgeschlossen wurde,⁹⁶⁶ und in eine dauernden Last mit veränderbaren Rentenzahlungen nur noch für Altfälle entscheidend.⁹⁶⁷ Für Vermögensübertragungen nach dem 31.12.2007 (sog. Neufälle) werden nämlich die Versorgungsleistungen unabhängig von ihrer

⁹⁶² Vgl. Brandenburg, Hermann: Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen nach Wegfall von „Typus 2“, in: DB 2005, S. 1812; BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, GrS 4 - 6/89, in: BStBl. 1990 II, S. 852; BFH-Urteil v. 31.03.2004, X R 66/98, BStBl. 2004 II, S. 831 (830).

⁹⁶³ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 15.07.1991, GrS 1/90, BStBl. 1992 II, S. 82 f. (78); kritisch Heinicke, Wolfgang in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 10, Rz. 59.

⁹⁶⁴ Vgl. Hipler, Lothar: Vermögensübergabe ..., a.a.O., S. 2.

⁹⁶⁵ Vgl. BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 922, Tz. 42-44. Aufgrund der erheblichen Einschränkung der gesetzlich zulässigen ertragbringenden Wirtschaftseinheiten auf Teile des Unternehmensvermögens werden m.E. zukünftig Versorgungsleistungen in Geldeswert, wie z.B. Sachleistungen, an Bedeutung verlieren.

⁹⁶⁶ Durch einen zivilrechtlich wirksamen Änderungsvertrag kann mit Wirkung für die Zukunft eine Leibrente in eine dauernde Last geändert werden. Vgl. BFH-Urteil v. 03.03.2004, X R 135/98, BStBl. 2004 II, S. 824 (824). Inwieweit eine vertraglich vereinbarte und durchgeführte oder nicht durchgeführte Wertsicherungsklausel für sich genommen oder in Verbindung mit der Rechtsnatur eines Versorgungsvertrages Auswirkung auf die Anerkennung von dauernder Last oder Leibrente hat; vgl. ausführlich BHF-Urteil v. 03.03.2004, X R 14/01, BStBl. 2004 II, S. 826 (826); BFH-Urteil v. 11.03.1992, X R 141/88, BStBl. 1992 II, S. 501 (499).

⁹⁶⁷ Entsprechend der Rechtsnatur eines Versorgungsvertrages gelten die Versorgungsleistungen grundsätzlich als abänderbar, sofern deren Abänderbarkeit nicht explizit vertraglich ausgeschlossen wurde. Vgl. BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 922, Tz. 47 f.; BFH-Urteil v. 11.03.1992, X R 141/88, BStBl. 1992 II, S. 499 (499). Die Annahme der Veränderbarkeit aus der Rechtsnatur eines Versorgungsvertrages heraus gilt laut Rechtsprechung aber nur in den Fällen, in denen der Versorgungsvertrag den typischen Leibgedinges-/Altenteilsverträgen bzw. familienrechtlichen Unterhaltsverträgen entspricht, und nicht durch einen Gegenleistungs-/Ablösungscharakter gekennzeichnet ist. Vgl. ausführlich BFH-Urteil v. 27.11.1996, X R 85/94, BStBl. 1997 II, S. 285-287 (284). Eine detaillierte zivilrechtliche Regelung zur Anpassung der Versorgungsleistungen hat somit keine negativen Auswirkungen für die steuerliche Behandlung als dauernde Last. Vgl. Geck, Reinhard: Die Beschlüsse des ..., a.a.O., S. 443. Ausführlich hinsichtlich der spezifisch steuerrechtlichen Neuauslegung der beiden Begriffe Leibrente/dauernde Last durch den BFH; vgl. Fischer, Peter: a.a.O., S. 3 f.; BFH-Beschluss des Großen Senats v. 15.07.1991, GrS 1/90, BStBl. 1992 II, S. 82-85.

Ausgestaltung beim Zahlungsverpflichteten in voller Höhe als Sonderausgaben gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abgezogen und beim Zahlungsempfänger als sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 1b EStG besteuert.⁹⁶⁸

In Altfällen gilt gem. § 52 Abs. 23e) EStG eine zeitlich unbefristete Übergangsregelung.⁹⁶⁹ In diesen Fällen führen zum einen Leibrenten mit ihrem Ertragsanteil beim Leistungsempfänger zu steuerpflichtigen sonstigen Einkünften gem. § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a) Doppelbuchstabe bb) EStG und beim Rentenzahlungsverpflichteten in gleicher Höhe zu abziehbaren Sonderausgaben gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 EStG a.F. Zum anderen werden dauernde Lasten wie generell Versorgungsleistungen nach neuem Recht in voller Höhe einerseits beim Empfänger als sonstige Einkünften gem. § 22 Nr. 1 S. 1 EStG versteuert und andererseits beim Leistenden als Sonderausgaben gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG a.F. abgezogen. Der Besteuerung der Versorgungsleistungen liegt somit das Korrespondenzprinzip zu Grunde.⁹⁷⁰

Grundsätzlich dürfen die gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG in voller Höhe abzugsfähigen, abänderbaren dauernden Lasten ebenso wie die Leibrenten die im Zeitpunkt der Vermögensübergabe erzielbaren Nettoerträge nicht überschreiten. Trotz Abänderbarkeit der dauernden Last dürfen die zu einem späteren Zeitpunkt zu zahlenden Rentenzahlungen nicht zu einem deutlichen Missverhältnis zwischen Rentenzahlung und erzielbarem Nettoertrag führen. In Extremfällen ist der übersteigende Betrag nicht mehr als dauernde Last abzugsfähig, sondern unterliegt als freiwillige Leistungen gem. § 12 Nr. 2 EStG dem Abzugsverbot.⁹⁷¹

Im Rahmen des Sonderausgabenabzugs ist noch zu beachten, dass die wiederkehrenden Versorgungsleistungen sowohl nach neuem als auch nach altem Recht gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a S. 1 EStG nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen dürfen, die bei der Verlangung außer Betracht bleiben. Dies bedeutet, dass bei der Übertragung von ausländischem Betriebsstättenvermögen,

⁹⁶⁸ Vgl. Horn, Claus-Hendrik: Gegenleistungen und Vorbehalte bei Übergabeverträgen – Optionale Klauseln zur Absicherung des Übergebers, in: NWB 2007, Fach 19, S. 3845 f.; Schulze zur Wiesche, Dieter: Vermögensübertragungen ... a.a.O., S. 2380.

⁹⁶⁹ Zu den von der Übergangsregelung ausgenommenen Altfällen, vgl. Gliederungspunkt 4.1.1.1; Wälzholz, Eckhard: a.a.O., S. 278.

⁹⁷⁰ Vgl. BT-Drs. 16/6290 v. 04.09.2007, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/062/1606290.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, Zu Artikel 1(Einkommensteuergesetz), Zu Nummer 5 (§ 10), S. 54; Heinicke, Wolfgang in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 10, Rz. 62; Bauschatz, Peter: a.a.O., S. 14597, 14608; BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 922, Tz. 46-48; BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 6; BFH-Urteil v. 31.03.2004, X R 66/98, BStBl. 2004 II, S. 831 (830); a.A. hinsichtlich des Korrespondenzprinzips BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 1/00, BStBl. 2004 II, S. 98 (95).

⁹⁷¹ Vgl. BFH-Urteil v. 13.12.2005, X R 61/01, BFH/NV 2006, S. 1003.

dessen Gewinn(-anteil) nach dem jeweiligen Doppelbesteuerungsrecht nur im ausländischen Staat besteuert werden darf, die ggf. anteilig auf dieses ausländische Betriebsvermögen entfallenden Versorgungsleistungen nicht als Sonderausgaben abgezogen werden können. Gleiches gilt bei der Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, soweit die Erträge unter das Halbeinkünfteverfahren bzw. ab 01.01.2009 unter das Teileinkünfteverfahren oder die Abgeltungsteuer fallen.⁹⁷²

Neu eingefügt wurde in § 10 Abs. 1 Nr. 1a S. 1 EStG der Zusatz, dass der Sonderausgabenabzug nur unter der Voraussetzung zulässig ist, dass der Empfänger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Damit wollte der Gesetzgeber verhindern, dass der Sonderausgabenabzug vom Vermögensübernehmer auch dann geltend gemacht werden kann, wenn der Rentenzahlungsempfänger nur noch beschränkt steuerpflichtig ist und damit eine Besteuerung der wiederkehrenden Leistungen gem. § 22 Nr. 1b EStG im Inland mangels Vorliegen inländischer Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG nicht stattfindet. Damit die Regelung europarechtskonform ist, wurde § 1a Abs. 1 EStG um den Abschnitt Nr. 1a ergänzt, wonach der Sonderausgabenabzug auch dann gewährt wird, wenn der Empfänger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem anderen EU- bzw. EWR-Staat hat. Dies gilt aber nur dann, wenn er die dortige Besteuerung der Versorgungsleistungen durch eine Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörden nachweist.⁹⁷³

Des Weiteren ist der Sonderausgabenabzug auch dann zu gewähren, wenn der unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Zahlungsverpflichtete in einem anderen EU-/EWR-Staat ansässig ist.⁹⁷⁴ Gegenüber dem reinen Inlandsfall kann es aber im Auslandsfall passieren, dass zwar der Zahlungsempfänger im anderen EU- bzw. EWR-Staat unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, aber die Versorgungsleistungen dort nicht steuerpflichtig sind oder das zu versteuernde Einkommen innerhalb des im anderen Staat geltenden Grundfreibetrags liegt. Insbesondere in letzterem Fall wäre im reinen Inlandsfall der Sonderausgabenabzug beim Zahlungsverpflichteten möglich. Im Auslandsfall aber entfällt der

⁹⁷² Vgl. R 10.3 Abs. 1 EStR; Schulze zur Wiesche, Dieter: Vermögensübertragungen ... a.a.O., S. 2380. A.A. hinsichtlich Anteilen an Kapitalgesellschaften; Heinrichshofen, Stefan: a.a.O., S. 117. A.A. hinsichtlich Abgeltungsteuer; Heinicke, Wolfgang in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 10, Rz. 59.

⁹⁷³ Vgl. Wälzholz, Eckhard: a.a.O., S. 277; BT-Drs. 16/6290 v. 04.09.2007, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/062/1606290.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, Zu Artikel 1(Einkommensteuergesetz), Zu Nummer 5 (§ 10), S. 54.

⁹⁷⁴ Vgl. Heinicke, Wolfgang in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 1a, Rz. 17.

Sonderausgabenabzug mangels Steuerbescheinigung. Diese nur den Auslandsfall betreffende einschränkende Regelung ist jedoch nach dem EuGH-Urteil vom 12.07.2005, Rs. „Egon Schempp“, welches zur gleichen Problematik bei den Unterhaltsleistungen gem. § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG (sog. Realsplitting) ergangen ist, europarechtskonform.⁹⁷⁵

Noch völlig ungeklärt und in der Literatur strittig ist die ertragsteuerliche Beurteilung wiederkehrender Leistungen bei der Übertragung von grundsätzlich ertragbringendem Vermögen seit 01.01.2008, welches nicht unter die lit. a) bis c) des § 10 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 EStG fällt. Zum einen wird die Meinung vertreten, dass es sich nunmehr steuersystematisch und sachgerechterweise um eine teilentgeltliche Übertragung handelt, womit der Vorgang auf Seiten des Vermögensübergebers unter den Voraussetzungen der §§ 17, 23 EStG ein Veräußerungsgeschäft und seitens des Übernehmers stets ein Anschaffungsgeschäft auslösen würde.⁹⁷⁶ Nach der Gegenmeinung sind die wiederkehrenden Leistungen in den von § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG ausgenommenen Fällen dem ertragsteuerlich unbeachtlichen privaten Bereich zuzuordnen und wie Unterhaltszahlungen gem. § 12 Nr. 2 EStG nicht abziehbar. Hierbei wird m.E. zu Recht an der Definition der Versorgungsleistungen und deren ertragsteuerlicher Einordnung als unentgeltlicher Vorgang durch den BFH festgehalten.⁹⁷⁷ Eine abschließende Klärung wird es nach einhelliger Meinung erst durch die Änderung des III. Rentenerlasses oder durch die Rechtsprechung geben.⁹⁷⁸ Im Falle der im Übergabevertrag vertraglich vereinbarten und vor dem 01.01.2008 durchgeführten Vermögensumschichtung von ertraglosem Vermögen in ausreichend ertragbringendes Vermögen wurden die bis zum Zeitpunkt der Anschaffung gezahlten wiederkehrenden Leistungen als steuerlich unbeachtliche Unterhaltsleistungen i.S.d. § 12 Nr. 2 EStG behandelt. Sofern der Zeitraum zwischen Übergabevertrag und Anschaffung mehr als drei Jahre betrug, wurden die wiederkehrenden Leistungen als Kaufpreistraten eingestuft.⁹⁷⁹ Bei einer nachträglichen Vermögensumschichtung innerhalb ertragbringenden Vermögens verzichtet

⁹⁷⁵ Vgl. EuGH-Urteil v. 12.07.2005, C-403/03, „Egon Schempp“, unter: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>.

⁹⁷⁶ Vgl. m.w.N. Geck, Reinhard / Messner, Michael: a.a.O., S. 374; Heinrichshofen, Stefan: a.a.O., S. 116.

⁹⁷⁷ Vgl. Seltenreich, Stephan / Kunze, Michael: Steht die private Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen vor dem Aus? – Geplante Einschränkungen durch das JStG 2008, in: ErbStB 2008, S. 340; Fleischer, Ottmar: a.a.O., S. 478.

⁹⁷⁸ Vgl. Seltenreich, Stephan / Kunze, Michael: a.a.O., S. 340.

⁹⁷⁹ Vgl. BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 922, Tz. 13, 16; Schwenke, Michael: a.a.O., S. 1682 f.

die Finanzverwaltung im Rentenerlass III für die weitere Anerkennung der wiederkehrenden Leistungen als Versorgungsleistungen scheinbar auf eine Überprüfung der Ertragsprognose zwischen dem Zeitpunkt der Veräußerung und der Anschaffung, denn eine solche Prognose ist erst wieder für das neu angeschaffte, ausreichend ertragsbringende Vermögen vorzunehmen.⁹⁸⁰

Vergleicht man diese beiden Fälle der Vermögensumschichtung, so bleibt es im letzteren Fall ohne Ertragsüberprüfung der Zwischenanlage bei steuerlich begünstigten Versorgungsleistungen, während hingegen im ersteren Fall bis zur Umschichtung auch bei einer Zwischenanlage lediglich Unterhaltsleistungen anzunehmen waren. Die hierbei in der Vergangenheit von der Literatur⁹⁸¹ kritisierte ungleiche Behandlung der beiden Vermögensumschichtungen hat in Neufällen keine Bedeutung mehr, da eine Zwischenanlage in Form einer Kapitalanlage wie bereits in Gliederungspunkt 4.1.1.1 dargelegt wurde, nach neuem Recht nicht mehr möglich ist.

Abschließend ist festzuhalten, dass mit der Veräußerung des ertragbringenden Vermögens grundsätzlich der sachliche Zusammenhang der wiederkehrenden Leistungen mit der Vermögensübergabe endet. Ab diesem Zeitpunkt handelt es sich bei den wiederkehrenden Leistungen, abgesehen von den Fällen der nachträglichen Vermögensumschichtung, um steuerlich nicht berücksichtigungsfähige Unterhaltsleistungen i.S.d. § 12 Nr. 2 EStG.⁹⁸²

4.1.2.5 Unentgeltliche Übertragung gegen Unterhaltsleistungen

Erfüllen die wiederkehrenden Leistungen nicht die Voraussetzungen einer Versorgungsleistung⁹⁸³ oder ist der Verkehrswert des übertragenen Vermögens kleiner als die Hälfte des Barwerts der wiederkehrenden Leistung, so handelt es sich beim Zahlungsverpflichteten um nicht abziehbare Zuwendungen gem. § 12 Nr. 2 EStG und beim Zahlungsempfänger um nicht steuerbare Bezüge, da insoweit von der

⁹⁸⁰ Vgl. BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 922, Tz. 31; kritisch Schwenke, Michael: a.a.O., S. 1683.

⁹⁸¹ Vgl. Geck, Reinhard: Probleme des ..., a.a.O., S. 85 f.; Bauschatz, Peter: a.a.O., S. 14601 f., 14607; Neufang, Bernd: Betriebsübertragungen ..., a.a.O., S. 693.

⁹⁸² Vgl. BFH-Urteil v. 31.03.2004, X R 66/98, BStBl. 2004 II, S. 830 (830); BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 922, Tz. 28; zustimmend Schwenke, Michael: a.a.O., S. 1683 f.

⁹⁸³ Z.B. wenn keine existenzsichernde und ausreichend ertragsbringende Wirtschaftseinheit übertragen wird.

Annahme ausgegangen werden kann, dass der Unterhaltscharakter der Rente gegenüber dem Vorbehalt der Vermögenserträge überwiegt.⁹⁸⁴

Im Rahmen der von der Finanzverwaltung im Rentenerlass III übernommenen, von der Rechtsprechung entwickelten 50%-Grenze ist in der Literatur strittig, ob bei deren Unterschreiten die wiederkehrenden Leistungen insgesamt als Unterhaltsrente dem Abzugsverbot gem. § 12 Nr. 2 EStG unterliegen oder ob eine Aufteilung in Versorgungsleistungen und Unterhaltsleistungen zulässig ist. Der Große Senat des BFH hat sich nicht festgelegt, ob bei Unterschreiten der 50%-Grenze nicht doch eine Aufteilung der wiederkehrenden Leistungen in Versorgungsleistungen und Unterhaltsleistungen erfolgen sollte, oder ob er sich weiterhin der bisherigen Rechtsprechung anschließen würde. Diese hält ein Aufteilungsverbot mit dem Argument praktischer Schwierigkeiten in Anbetracht des diesem vorzuziehenden Rechtsgedankens einer möglichst einheitlich steuerrechtlichen Beurteilung eines wirtschaftlich einheitlichen Vorgangs für vertretbar.⁹⁸⁵ Der Große Senat tendiert wohl eher zu der ebenfalls m.E. zu Recht in der Literatur geforderten Aufteilung der wiederkehrenden Leistungen in gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG abziehbare Versorgungsleistungen bis in Höhe der vorbehaltenen Erträge des übertragenen Vermögens und in gem. § 12 Nr. 2 EStG nicht abziehbare Zuwendungen in Höhe der die vorbehaltenen Erträge übersteigenden, zugesagten wiederkehrenden Leistungen.⁹⁸⁶

Nachdem nur noch dann Versorgungsleistungen vorliegen, wenn sie aus den Nettoerträgen des übertragenen Vermögens erbracht werden können, besteht aufgrund der geänderten Rechtsprechung m.E. auch nicht mehr das von der Rechtsprechung vorgebrachte praktische Problem der exakten Wertberechnung.⁹⁸⁷

Unterschreiten hingegen die Nettoerträge aus dem übertragenen Vermögen die im Übergabevertrag vereinbarten Versorgungsleistungen nur geringfügig, so lässt der BFH dennoch den Sonderausgabenabzug zu, denn es handelt sich zum einen

⁹⁸⁴ Vgl. BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 922, Tz. 1, 49 f.; BFH-Beschluss v. 10.11.1999, X R 46/97, BStBl. 2000 II, S. 192 (188); BFH-Urteil v. 23.01.1964, IV 8/62 U, BStBl. 1964 III, S. 422 (422).

⁹⁸⁵ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 2/00, BStBl. 2004 II, S. 104; a.A. BFH-Urteil v. 23.01.1964, IV 8/62 U, BStBl. 1964 III, S. 422 (422); BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 922, Tz. 50; R 123 Abs. 3 EStR i.d.F. v. 1990.

⁹⁸⁶ Vgl. Paus, Bernhard: Neue Erkenntnisse ..., a.a.O., S. 24 f., der sich insbesondere für eine einheitliche Behandlung gleich gelagerter Fälle ausspricht; zustimmend auch Brandenburg, Hermann: Entgeltliche Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen, in: NWB 2006, Fach 3, S. 14090 f.; Schwenke, Michael: a.a.O., S. 1686; a.A. Hipler, Lothar: Vermögensübergabe ..., a.a.O., S. 155 f.

⁹⁸⁷ BFH-Urteil v. 23.01.1964, IV 8/62 U, BStBl. 1964 III, S. 422 (422).

lediglich um eine Ertragsprognose, und zum anderen haben auch nachträglich sich einstellende niedrigere Erträge keine negativen Auswirkungen auf den Sonderausgabenabzug, obwohl grundsätzlich die Versorgungsleistungen die Nettoerträge nicht unterschreiten dürfen.⁹⁸⁸

4.1.2.6 Unentgeltliche Übertragung im Rahmen von Nießbrauchsgestaltungen

Im Rahmen der Nießbrauchsgestaltungen ist zwischen dem Zuwendungs- und dem Vorbehaltsnießbrauch einerseits und dem Vollrechts- und ErtragsrechtNießbrauch andererseits zu unterscheiden. Neben der unentgeltlichen Nießbrauchsbestellung ist auch eine entgeltliche Einräumung möglich, die im Rahmen dieser Arbeit aber nicht näher betrachtet wird.

Hat sich der Überträger im Rahmen der Vermögensübertragung einen Vorbehaltsnießbrauch einräumen lassen, so erwirbt der Übernehmer bzw. Nießbrauchsbesteller das bereits mit dem Nutzungsrecht belastete Vermögen. Die Nießbrauchsbestellung stellt somit kein Entgelt für die Vermögensübertragung dar.⁹⁸⁹

a) Nießbrauchsgestaltung bei einzelnen Wirtschaftsgütern des Privatvermögens

Wird ein Vorbehaltsnießbrauch an einzelnen Wirtschaftsgütern des Privatvermögens bestellt, erzielt der Überträger bzw. Nießbraucher wie bisher die Einnahmen und übernimmt die Werbungskosten.⁹⁹⁰ Die Einkünfte sind somit ausschließlich von ihm zu versteuern, da er weiterhin den Tatbestand der Einkünfteerzielung der jeweiligen Überschusseinkunftsart des übertragenen Vermögens verwirklicht und nur ihm die Einnahmen zuzurechnen sind.⁹⁹¹

Handelt es sich hingegen um einen Zuwendungsnießbrauch, so stehen dem Nießbraucher nur die Einnahmen zu, während der Nießbrauchsbesteller i.d.R. die gesamten Werbungskosten trägt. Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und

⁹⁸⁸ Vgl. BFH-Urteil v. 16.06.2004, X R 22/99, BStBl. 2004 II, S. 1055 (1053). SÖFFING hält eine Grenze von 10% für denkbar. Vgl. Söffing, Matthias: Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen (Teil I), in: Steueranwaltsmagazin 2005, S. 69.

⁹⁸⁹ Vgl. BMF-Schreiben v. 24.07.1998, IV B 3 – S 2253 – 59/98, in: BStBl. 1998 I S. 914, Tz. 40; BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 10; BFH-Urteil v. 24.04.1991, XI R 5/83, BStBl. 1991 II, S. 794 (793); BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, GrS 4-6/89, BStBl. 1990 II, S. 852 (847).

⁹⁹⁰ Der Nießbraucher erwirbt i.d.R. kein wirtschaftliches Eigentum am nießbrauchsbelasteten Wirtschaftsgut i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO, da er den zivilrechtlichen Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das belastete Wirtschaftsgut nicht ausschließt. Vgl. m.w.N. Jansen, Rudolf / Jansen, Martin: Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 7. Aufl., Berlin 2005, Rz. 218-224.

⁹⁹¹ Vgl. BMF-Schreiben v. 24.07.1998, IV B 3 – S 2253 – 59/98, in: BStBl. 1998 I S. 914, Tz. 1, 39-48; BMF-Schreiben v. 23.11.1983, IV B 1 – S 2253 – 103/83, in: BStBl. 1983 I, S. 508, Tz. 55. Bei Kapitalvermögen ist § 20 Abs. 2 a) EStG zu beachten, der nur bei einem Vollrechtsnießbrauch und nicht bei einem Ertragsnießbrauch gilt. Vgl. kritisch und m.w.N. Weber-Grellet, Heinrich in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 20, Rz. 21 f.; FG-Urteil Hessen v. 10.09.1986, 10 K 195/84, EFG 1987, S. 125 f. (124).

Verpachtung erzielt nur der Nießbraucher die Einkünfte. Die vom Nießbrauchsbesteller getragenen Aufwendungen können weder vom Nießbraucher noch vom Nießbrauchsbesteller steuerlich geltend gemacht werden.⁹⁹² Bei Einkünften aus Kapitalvermögen sind hingegen dem Nießbrauchsbesteller die Einkünfte zuzurechnen und die Zahlungen an den Nießbrauchsbegünstigten stellen eine gem. § 12 Nr. 2 EStG ertragsteuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung dar.⁹⁹³

b) Nießbrauchsgestaltungen bei Unternehmensvermögen

Für die ertragsteuerliche Beurteilung der Nießbrauchsgestaltungen an Unternehmensvermögen ist zwischen dem Nutzungsrecht unmittelbar an einem Einzelunternehmen, an den Anteilen einer Personenhandelsgesellschaft sowie einer Kapitalgesellschaft oder mittelbar an den Erträgen zu unterscheiden.

ba) Nießbrauch an einem Einzelunternehmen

Bei der Vereinbarung eines Zuwendungsnießbrauchs am Einzelunternehmen werden im Rahmen des Vollrechtsnießbrauchs die laufenden Einnahmen ausschließlich vom Nießbraucher als Unternehmer erwirtschaftet und sind somit von diesem als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG bzw. im Falle einer freiberuflichen Tätigkeit als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gem. § 18 Abs. 1 EStG zu versteuern. Als Eigentümer des Anlagevermögens stehen dem Nießbrauchsbesteller zum einen die Abschreibungen auf diese Vermögen, welche jedoch mangels Einkünfte steuerlich nicht geltend gemacht werden können, und zum anderen etwaige Veräußerungsgewinne daraus zu. Neben demwerbenden Unternehmen des Nießbrauchers stellt das Anlagevermögen beim Nießbrauchbesteller einen ruhenden Betrieb dar, für den die Grundsätze der Betriebsverpachtung entsprechend gelten.⁹⁹⁴

Beim Vorbehaltsnießbrauch hingegen bleibt der Vermögensüberträger wie bisher jedoch nunmehr in seiner Rolle als Nießbraucher Unternehmer. Nachdem er als bisheriger Eigentümer auch die Anschaffungskosten des Anlagevermögens getragen hat, stehen ihm auch die Abschreibungen zu. Diese kann er mit den erwirtschafteten Betriebseinnahmen verrechnen und hat den Gewinn bzw. Verlust als Einkünfte aus

⁹⁹² Vgl. BMF-Schreiben v. 24.07.1998, IV B 3 – S 2253 – 59/98, in: BStBl. 1998 I S. 914, Tz. 1, 18-25.

⁹⁹³ Vgl. BFH-Urteil v. 29.03.2001, IV R 71/99, BFH/NV 2001, S. 1251, Tz. 2 a) und c); BFH-Urteil v. 22.08.1990, I R 69/89, BStBl. 1991 II, S. 39 (S. 38); BMF-Schreiben v. 23.11.1983, IV B 1 – S 2253 – 103/83, in: BStBl. 1983 I, S. 508, Tz. 57; kritisch Jansen, Rudolf / Jansen, Martin: Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 7. Aufl., Berlin 2005, Tz. 492-503.

⁹⁹⁴ Vgl. BFH-Urteil v. 25.01.1996, IV R 19/94, BFH/NV 1996, S. 600, Tz. 1 a) und b); BFH-Urteil v. 26.02.1987, IV R 325/84, BStBl. 1987 II, S. 772, Tz. 2. Ähnlich hinsichtlich der Abschreibung; vgl. BFH-Urteil v. 28.09.1993, IX R 156/88, BStBl. 1994 II, S. 319, Tz. 1 a); Sothen von, Ulf in: Unternehmensnachfolge, hrsg. v. Sudhoff, Heinrich / u.a., 5. Aufl., München 2005, zu § 54, Rz. 123-125, zu § 55, Rz. 115 f.

Gewerbebetrieb bzw. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zu versteuern. Der Nießbrauchsbesteller bzw. Vermögensübernehmer erzielt bis zum Zeitpunkt des Wegfalls des Nießbrauchsrechts keine Einkünfte. Erst im Zeitpunkt des Erlöschens des Nutzungsrechts führt er die Buchwerte des Unternehmens gem. § 6 Abs. 3 EStG fort.⁹⁹⁵

Stehen dem Nießbraucher lediglich die Erträge ganz oder teilweise zu (sog. Ertragsrechtsnießbrauch), werden die Einkünfte sowohl beim Zuwendungs- als auch beim Vorbehaltsnießbrauch vom Nießbrauchsbesteller erzielt und unterliegen bei ihm auch in vollem Umfang der Besteuerung. Im Falle des Zuwendungsnießbrauchs handelt es sich bei den Zahlungen an den Nießbraucher um nicht steuerbare und nicht abziehbare Unterhaltsleistungen gem. § 12 Nr. 2 EStG. Behält sich der Vermögensüberträger lediglich die Erträge aus dem übertragenen Betrieb vor, welche nunmehr vom Übernehmer zu erwirtschaften sind, so liegen m.E. unter den Voraussetzungen des §10 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 lit. b) EStG abziehbare Versorgungsleistungen beim Nießbrauchsbesteller und sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 1b EStG beim Nießbraucher vor.

bb) Vollrechtsnießbrauch an Mitunternehmerschaftsanteilen

Wurde im Rahmen der Vermögensübertragung ein Vollrechtsnießbrauch vereinbart, so kommt es für die ertragsteuerliche Beurteilung der Mitunternehmerstellung entscheidend auf die rechtliche Gestaltung des Innenverhältnisses zwischen Nießbraucher und Nießbrauchsbesteller an. Der Nießbraucher, der i.d.R. auch der Vermögensüberträger ist, ist zwar nicht an den stillen Reserven des Anlagevermögens und am Geschäfts- oder Firmenwert beteiligt, haftet aber nach außen hin und ist am Gewinn und i.d.R. auch am Verlust beteiligt, so dass er Mitunternehmerrisiko trägt. Aufgrund seines Stimmrechts in der Gesellschafterversammlung, welches er alleine oder zusammen mit dem Nießbrauchsbesteller ausübt, liegt auch Mitunternehmerinitiative vor. Der Nießbrauchsbesteller bzw. Vermögensübernehmer) trägt aufgrund der Beteiligung an den stillen Reserven des Anlagevermögens, am Geschäfts- oder Firmenwert, am Auseinandersetzungsguthaben sowie seiner weiter bestehenden Außenhaftung Mitunternehmerrisiko. Aufgrund seiner einem Kommanditisten vergleichbaren Widerspruchsrechte und

⁹⁹⁵ Vgl. Gebel, Dieter: Betriebsvermögensnachfolge, a.a.O., Rz. 497; Sothen von, Ulf in: Unternehmensnachfolge, hrsg. v. Sudhoff, Heinrich / u.a., 5. Aufl., München 2005, zu § 54, Rz. 117.

Kontrollrechte liegt auch bei ihm trotz eingeschränktem Stimmrecht Mitunternehmerinitiative vor. Sofern keine besonderen Einschränkungen hinsichtlich Mitunternehmerisiko und -initiative im Einzelfall vorliegen, gelten sowohl der Nießbrauchsbesteller als auch der Nießbraucher ertragsteuerrechtlich als Mitunternehmer, nicht nur für den Fall der Einräumung eines Vorbehaltsnießbrauchs, sondern auch eines Zuwendungsnießbrauchs an einem Anteil einer Personengesellschaft.⁹⁹⁶

In Höhe des laut Gesellschaftergewinnverteilungsbeschluss festgestellten, entnahmefähigen handelsbilanziellen Gewinnanteils erzielt der Nießbraucher ebenso wie der Nießbrauchsbesteller in Höhe des übrigen Gewinnanteils, bestehend u.a. aus realisierten stillen Reserven des Anlagevermögens, Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 1. HS EStG. Die Verzinsung des Kapitalkontos ist ertragsteuerlich dem Nießbrauchsbesteller zuzurechnen. Verluste⁹⁹⁷, welche mit zukünftigen entnahmefähigen Gewinnanteilen verrechnet werden, sind vom Nießbraucher zu übernehmen. Die Auflösung von Gewinnrücklagen während des Nießbrauchs ist vom Nießbraucher zu versteuern. Darüber hinaus können sowohl der Nießbraucher als auch der Nießbrauchsbesteller Sonderbetriebsvermögen bilden. Insoweit werden wiederum Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 2. HS EStG erzielt.⁹⁹⁸

bc) Ertragsrechtsnießbrauch an Mitunternehmerschaftsanteilen

Handelt es sich hingegen um einen Ertragsrechtsnießbrauch, bei welchem der Nießbrauch auf den Gewinnanteil beschränkt ist, so erfüllt lediglich der Nießbrauchsbesteller die Kriterien für die Mitunternehmerstellung. Der Nießbrauchsbegünstigte ist ertragsteuerlich nicht als Mitunternehmer zu behandeln, da er weder Mitunternehmerisiko trägt noch Mitunternehmerinitiative entfaltet. Im Rahmen des

⁹⁹⁶ Vgl. FG-Urteil Baden-Württemberg v. 27.09.2005, 4 K 469/99, EFG 2006, S. 793 f. (793); BFH-Urteil v. 01.03.1994, VIII R 35/92, BStBl. 1995 II, S. 244 f. (241); m.w.N. Zimmermann, Reimar in: Die Personengesellschaft im Steuerrecht, hrsg. v. Zimmermann, Reimar / Hottmann, Jürgen / u.a., 8. Aufl., Achim 2003, zu Q, Rz. 6-10; Wacker, Roland in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 15, Rz. 306, 309; Söffing, Günter / Jordan, Günther: Nießbrauch an einem Mitunternehmeranteil, in: BB 2004, S. 353 f.; Korn, Klaus: Nießbrauchgestaltungen auf den Prüfstand (Teil I), in: DStR 1999, S. 1470 f.

⁹⁹⁷ Vgl. m.w.N. Zimmermann, Reimar in: Die Personengesellschaft ..., hrsg. v. Zimmermann, Reimar / u.a., a.a.O., zu Q, Rz. 20 f.; Schulze zur Wiesche, Dieter: Die ertragsteuerliche Behandlung von Nießbrauch und Treuhand an einem KG-Anteil, in: BB 2004, S. 358 f.

⁹⁹⁸ Vgl. BFH-Urteil v. 01.03.1994, VIII R 35/92, BStBl. 1995 II, S. 244 f. (241); Götz, Hellmut / Jorde, Thomas: a.a.O., S. 1002 f.; Zimmermann, Reimar in: Die Personengesellschaft ..., hrsg. v. Zimmermann, Reimar / u.a., a.a.O., zu Q, Rz. 11-19; Wacker, Roland in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 15, Rz. 307, 310-312; Söffing, Günter / Jordan, Günther: a.a.O., S. 354 f.; Schulze zur Wiesche, Dieter: Die ertragsteuerliche Behandlung ... a.a.O., S. 358 f.

Ertragsrechtsnießbrauchs hat der Nießbrauchsbegünstigte wiederum lediglich einen Anspruch auf den entnahmefähigen handelsbilanziellen Gewinnanteil des Nießbrauchsbestellers. Der Nießbrauchsbesteller hat sowohl den Gesamthandsgewinnanteil als auch seinen Gewinn aus dem Sonderbetriebsvermögen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu versteuern.⁹⁹⁹

Sollen im Rahmen des Nießbrauchs lediglich die Gewinnanteile des Mitunternehmers zugewendet werden (sog. Zuwendungsnießbrauch), so liegt der Nießbrauchsbestellung ein privater Anlass zu Grunde, der als Einkommensverwendung unter § 12 Nr. 2 EStG fällt. Im Ergebnis hat der Nießbrauchsbesteller die Gewinnanteile gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu versteuern. Weder der Nießbrauchsbegünstigte hat den Gewinnanteil bzw. die Zuwendung als sonstige Bezüge gem. § 22 Nr. 1 S. 2 EStG zu versteuern, noch kann der Nießbrauchsbesteller diese als Sonderausgaben abziehen.¹⁰⁰⁰

Handelt es sich hingegen um einen Vorbehaltsnießbrauch, so liegt der Nießbrauchsbestellung zwar wiederum ein privater Anlass zu Grunde, denn der Nießbraucher behält sich im Zusammenhang mit der Anteilsübertragung die Gewinnanteile aus dem Mitunternehmeranteil vor. Insoweit handelt es sich m.E. aber um Versorgungsleistungen, die nicht unter § 12 Nr. 2 EStG fallen, sondern beim Nießbrauchsbesteller in voller Höhe, soweit die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 lit. a) EStG erfüllt sind, dem Sonderausgabenabzug unterliegen und vom Nießbraucher als sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 1b EStG zu versteuern sind. Da der Nießbraucher den vorbehaltenen Gewinn nicht von der Gesellschaft, sondern vom Nießbrauchsbesteller erhält, liegen bei ihm steuerlich weder originären Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG noch nachträgliche Einkünfte gem. § 24 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor.¹⁰⁰¹

⁹⁹⁹ Vgl. BFH-Urteil v. 16.05.1995, VIII R 18/93, BStBl. 1995 II, S. 716 f. (714); BFH-Urteil v. 09.04.1991, IX R 78/88, BStBl. 1991 II, S. 812 (809); BFH-Urteil v. 13.05.1976, IV R 83/75, BStBl. 1976 II, S. 592, Rz. 3; Zimmermann, Reimar in: Die Personengesellschaft ..., hrsg. v. Zimmermann, Reimar / u.a., a.a.O., zu Q, Rz. 37 f.; Wacker, Roland in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 15, Rz. 314.

¹⁰⁰⁰ Vgl. BFH-Urteil v. 16.05.1995, VIII R 18/93, BStBl. 1995 II, S. 717 (714); BFH-Urteil v. 09.04.1991, IX R 78/88, BStBl. 1991 II, S. 812 (809); BFH-Urteil v. 13.05.1976, IV R 83/75, BStBl. 1976 II, S. 592, Rz. 3; Zimmermann, Reimar in: Die Personengesellschaft ..., hrsg. v. Zimmermann, Reimar / u.a., a.a.O., zu Q, Rz. 39; Haas, Franz Josef: Nießbrauch an Gewinnanteilen an Personengesellschaften, in: Ertragsbesteuerung – Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65. Geburtstag, hrsg. v. Raupach, Arndt / Uelner, Adalbert, München 1993, S. 323, 326 f., 328 f.; Wacker, Roland in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 15, Rz. 314.

¹⁰⁰¹ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, GrS 4-6/89, BStBl. 1990 II, S. 852 (847); BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 922, Tz. 46 f.; Haas, Franz Josef: a.a.O., S. 325 f., 329.

bd) Nießbrauch am Sonderbetriebsvermögen

Wird der Nießbrauch an einem Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens ohne oder zusätzlich zum Nießbrauch am Gesellschaftsanteil des Nießbrauchsbestellers eingeräumt,¹⁰⁰² so kommt es beim Gesellschafter nicht zur Entnahme, sofern dieser Mitunternehmer bleibt und keine Nutzungsänderung erfolgt. Der Nießbraucher erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 2. HS EStG, sofern er ertragsteuerlich als Mitunternehmer anzusehen ist. In allen anderen Fällen, z.B. bei Grundstücksüberlassung erzielt er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG bzw. bei Darlehensgewährung Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 EStG. Beim Nießbrauchsbesteller liegen in entsprechender Höhe Sonderbetriebsausgaben gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 2. HS EStG vor.¹⁰⁰³

be) Nießbrauch an einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung

Wird im Rahmen der Vermögensübertragung der Nießbrauch an einem Kapitalgesellschaftsanteil eingeräumt, ist für die ertragsteuerliche Behandlung wiederum zwischen dem Vollrechtsnießbrauch und dem Ertragsrechtsnießbrauch zu unterscheiden.¹⁰⁰⁴

Beim Vollrechtsnießbrauch stehen dem Nießbraucher nicht nur die Erträge in Höhe der gemäß Gewinnverwendungsbeschluss festgesetzten, auszuschüttenden Gewinns¹⁰⁰⁵ aus den belasteten Anteilen zu, sondern ihm sind die laufenden Einkünfte gem. § 20 Abs. 2a S. 3 EStG¹⁰⁰⁶ zuzurechnen, da er neben dem Gesellschafter darüber hinaus über Mitverwaltungs- und Stimmrechte verfügt, die

¹⁰⁰² Die Nießbrauchsbestellung am Anteil einer Personengesellschaft beinhaltet zivilrechtlich und somit auch ertragsteuerlich nur den Anteil am Gesamthandsvermögen, nicht aber am Sonderbetriebsvermögen. Vgl. Schulze zur Wiesche, Dieter: Der Nießbrauch am Gesellschaftsanteil einer Personengesellschaft, in: DStR 1995, S. 319, 322.

¹⁰⁰³ Vgl. BFH-Urteil v. 01.03.1994, VIII R 35/92, BStBl. 1995 II, S. 245 f. (241); Zimmermann, Reimar in: Die Personengesellschaft ..., hrsg. v. Zimmermann, Reimar / u.a., a.a.O., zu Q, Rz. 24; Söffing, Günter / Jordan, Günther: a.a.O., S. 354 f. Wird ausschließlich ein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge übertragen und ein Vorbehaltsnießbrauch bestellt, so ist dieses Wirtschaftsgut zunächst aus dem Sonderbetriebsvermögen zu entnehmen, da der Schenkungsvorgang privater Natur ist. Vgl. FG-Urteil Baden-Württemberg v. 27.09.2005, 4 K 469/99, EFG 2006, S. 795 (793). Ausführlich hinsichtlich weiterer Möglichkeiten der Nießbrauchbestellung an Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens; vgl. Jansen, Rudolf / Jansen, Martin: Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 7. Aufl., Berlin 2005, Tz. 391-403.

¹⁰⁰⁴ Die Finanzverwaltung unterscheidet im BMF-Schreiben v. 23.11.1983, IV B 1 – S 2253 – 103/83, in: BStBl. 1983 I, S. 508, dem Nießbraucherlass für Einkünfte aus Kapitalvermögen, nur zwischen Vorbehalts- und Zuwendungsnießbrauch, nicht aber zwischen Vollrechts- und Ertragsrechtsnießbrauch. Dies würde zu unterschiedlichen Ergebnissen bei der Nießbrauchsbestellung an Kapitalgesellschaftsanteilen und Personengesellschaftsanteilen führen, was in der Literatur kritisiert wird. Vgl. ausführlich m.w.N. Janssen, Dirk / Nickel, Jörg: a.a.O., S. 87-93, 99. Darüber hinaus fehlt es bislang an einer höchstrichterlichen Finanzgerichtsentscheidung hinsichtlich der Nießbrauchsbestellung an Kapitalgesellschaftsanteilen. Vgl. Korn, Klaus: Nießbrauchgestaltungen ..., a.a.O., S. 1468.

¹⁰⁰⁵ Vgl. m.w.N. BFH-Urteil v. 28.02.1992, VIII R 207/85, BStBl. 1992 II, S. 606 f. (605).

¹⁰⁰⁶ Ab 01.01.2009 § 20 Abs. 5 S. 3 EStG.

ihm einen gewissen Einfluss auf den wirtschaftlichen Erfolg der Kapitalgesellschaft gewähren.¹⁰⁰⁷ Der Nießbrauchsbesteller hat keine Einnahmen und kann auch keine Werbungskosten geltend machen.¹⁰⁰⁸ Verdeckte Gewinnausschüttungen sind unabhängig davon dem jeweiligen Zuflussempfänger, i.d.R. dem Nießbrauchsbesteller, zuzurechnen.¹⁰⁰⁹

Stehen dem Nießbrauchsbegünstigten lediglich die Erträge zu, so hat der Nießbrauchsbesteller als Anteilseigner die Einkünfte zu versteuern. Bei den Zahlungen an den Nießbraucher handelt es sich um Einkommensverwendung, die unter § 12 Nr. 2 EStG fällt, sofern es sich um einen Zuwendungsnießbrauch handelt.¹⁰¹⁰ Wird hingegen der Ertragsrechtsnießbrauch im Rahmen eines Vorbehaltsnießbrauchs eingeräumt, so behält sich der Vermögensüberträger als zukünftiger Nießbrauchsbegünstigter lediglich die Erträge aus dem übertragenen Vermögen vor, so dass zwar wiederum der Nießbrauchsbesteller die Einkünfte erzielt, m.E. aber in Höhe der Zahlungen an den Nießbraucher Versorgungsleistungen vorliegen, die vom Nießbrauchsbesteller unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 lit. c) EStG als Sonderausgaben abgezogen werden können und entsprechend vom Nießbraucher als sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 1b EStG zu versteuern sind.

c) Ablösung des Nießbrauchs gegen wiederkehrende Leistungen

Wird der Nießbrauch an einem übertragenen Vermögensgegenstand später gegen eine wiederkehrende Leistung abgelöst,¹⁰¹¹ so liegt auch in diesem Fall der zeitlich gestreckten, sog. gleitenden Vermögensübergabe auf Grund des Rechtsgedanken

¹⁰⁰⁷ Die steuerliche Behandlung beim Vollrechtsnießbrauch ist teilweise strittig, da gesellschaftsrechtlich die persönlichen Mitgliedschaftsrechte, insbesondere das Stimmrecht und der Anteil an den stillen Reserven, grundsätzlich dem Gesellschafter bzw. Nießbrauchsbesteller zustehen. Vgl. m.w.N. Braun, Rainer: Anmerkung zum FG-Urteil Münster v. 14.01.2003, 7 K 2638/00 E, in: EFG 2003, S. 692.

¹⁰⁰⁸ Vgl. m.w.N. Korn, Klaus: Nießbrauchgestaltungen ..., a.a.O., S. 1468 f.; Weber-Grellet, Heinrich in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 20, Rz. 21 f.; kritisch Milatz, Jürgen / Sonneborn, Andrea: a.a.O., S. 140, 142 f.; BMF-Schreiben v. 23.11.1983, IV B 1 – S 2253 – 103/83, in: BStBl. 1983 I, S. 508, Tz. 55; ebenso FG-Urteil Münster v. 14.01.2003, 7 K 2638/00 E, in: EFG 2003, S. 691 (690); FG-Urteil Hessen v. 10.09.1986, 10 K 195/84, EFG 1987, S. 125 f. (124); a.A. BFH-Urteil v. 14.12.1976, VIII R 146/73, BStBl. 1977 II, S. 115 (115).

¹⁰⁰⁹ Vgl. Weber-Grellet, Heinrich in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 20, Rz. 21; BFH-Urteil v. 28.02.1992, VIII R 207/85, BStBl. 1992 II, S. 606 (605).

¹⁰¹⁰ Vgl. m.w.N. FG-Urteil Münster v. 14.01.2003, 7 K 2638/00 E, EFG 2003, S. 690 f. (690); BFH-Urteil v. 14.12.1976, VIII R 146/73, BStBl. 1977 II, S. 115 (115); BMF-Schreiben v. 23.11.1983, IV B 1 – S 2253 – 103/83, in: BStBl. 1983 I, S. 508, Tz. 57; Schacht, Volker: Der Geschäftsanteil im Rechtsverkehr, in: Beck'sches Handbuch der GmbH – Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, hrsg. v. Müller, Welf / Hense, Burkhard, 3. Aufl., München 2002, zu § 12, Tz. 158; kritisch Braun, Rainer: a.a.O., S. 692; a.A. FG-Urteil Rheinland-Pfalz v. 30.06.1986, 5 K 329/85, EFG 1986, S. 570 (570).

¹⁰¹¹ Hinsichtlich der ertragsteuerlichen Konsequenzen bei unentgeltlicher bzw. entgeltlicher Beendigung des Nießbrauchs; vgl. Werz, Ralf: Vorzeitige Beendigung eines vorbehaltenen Nießbrauchs, in: ErbStB 2005, S. 287-289; Jansen, Rudolf / Jansen, Martin: Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 7. Aufl., Berlin 2005, Tz. 520-523; BFH-Urteil v. 14.06.2005, VIII R 14/04, BStBl. 2006 II, S. 15 (15).

vorbehaltener Erträge kein entgeltliches Rechtsgeschäft, sondern eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen vor, sofern die wiederkehrenden Leistungen aus den Erträgen des übergebenen Vermögens erbracht werden können.¹⁰¹² Hierbei ist zu beachten, dass sich die Höhe der erzielbaren Nettoerträge aus dem übertragenen Vermögen als Voraussetzung für das Vorliegen von Versorgungsleistungen nach dem Zeitpunkt der Ablösung bemisst. Des Weiteren müssen die Willensentscheidungen einerseits zur Aufgabe des Nießbrauchs und andererseits zur Begründung der wiederkehrenden Zahlungsverpflichtung in einem einheitlichen Beschluss gefasst werden.¹⁰¹³

Der bisherige Nießbrauchsbegünstigte hat die Versorgungsleistungen nunmehr ab 01.01.2008, unabhängig davon, ob eine dauernde Last oder eine Leibrente vereinbart wird, in voller Höhe als wiederkehrende Bezüge gem. § 22 Nr. 1b EStG zu versteuern, sofern der Nießbrauchsbesteller den Sonderausgabenabzug gem. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG geltend machen kann. Nachdem der Sonderausgabenabzug durch die Neufassung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG stark eingeschränkt wurde, wird ein Abzug der Versorgungsleistungen nur noch in Einzelfällen möglich sein. In den übrigen Fällen ist es derzeit nicht absehbar, ob die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung die Ablösung des Nießbrauchsrechts auch als teilentgeltliches Rechtsgeschäft behandeln werden.¹⁰¹⁴ M.E. kann nicht von einem teilentgeltlichen Rechtsgeschäft ausgegangen werden. Denn m.E. sind die Fälle sowohl der Ablösung des Nießbrauchsrechts gegen Versorgungsleistungen als auch der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen, bei denen jeweils keine ertragbringenden Wirtschaftseinheiten i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 1a lit. a) bis c) EStG zu Grunde liegen, ertragsteuerlich gleich zu behandeln.¹⁰¹⁵

4.1.3 Entgeltliche Übertragung

Die voll entgeltliche Übertragung fällt vom Grundsatz her nicht unter die im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge zu betrachtenden, möglichen Übertragungsvorgänge, worauf bereits in der Einführung zu Gliederungspunkt 4 hingewiesen wurde.

¹⁰¹² Vgl. BFH-Urteil v. 16.06.2004, X R 50/01, BStBl. 2005 II, S. 130 (130); BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 922, Tz. 18; Schacht, Volker: a.a.O., zu § 12 Tz. 161.

¹⁰¹³ Vgl. m.w.N. Everts, Arne: a.a.O., S. 572 f.

¹⁰¹⁴ Vgl. Heinrichshofen, Stefan: a.a.O., S. 116 f. Für die Rechtslage bis 31.12.2007; vgl. Jansen, Rudolf / Jansen, Martin: a.a.O., Tz. 520.

¹⁰¹⁵ Vgl. hierzu auch die Ausführungen in Gliederungspunkt 4.1.2.4.

Dennoch sollen hier kurz die verschiedenen Formen des Entgelts dargestellt sowie auf die ertragsteuerlichen Auswirkungen sowohl beim Vermögensüberträger als auch beim Erwerber eingegangen werden, um die Übersichtlichkeit bei der Darstellung der teilentgeltlichen Übertragung im Gliederungspunkt 4.1.4 als Mischung aus einem unentgeltlichem und einem entgeltlichem Vorgang zu wahren.

Eine (teil-)entgeltliche Vermögensübertragung und damit ein Veräußerungs- bzw. Anschaffungsvorgang auf Seiten des Übergebers bzw. Übernehmers liegt immer nur dann vor, wenn der Erwerber für die Erlangung der Verfügungsmacht des übertragenen Vermögens eigene Aufwendungen erbringt.¹⁰¹⁶

4.1.3.1 Einmalige Gegenleistungen

a) Formen einmaliger Gegenleistungen

Wird vom Übernehmer im Rahmen der Vermögensübertragung an den Übergeber eine einmalige Zahlung eines bestimmten Geldbetrages geleistet, so liegt eine Abstandszahlung vor. Die einmalige Zahlung an Angehörige des Übergebers oder an Dritte wird hingegen als Ausgleichszahlung oder Gleichstellungsgeld bezeichnet.¹⁰¹⁷

Statt eines bestimmten Geldbetrages kann der Übernehmer auch bisher zu seinem Vermögen zählende Wirtschaftsgüter übertragen.¹⁰¹⁸

Es handelt sich in diesen Fällen stets um Gegenleistungen, denn aus ertragsteuerlicher Sicht ist es nach Auffassung des Großen Senats des BFH unerheblich, ob es sich insbesondere bei Übergabeverträgen mit einmaliger Zahlung des Übernehmers an den Vermögensübergeber zivilrechtlich um eine gemischte Schenkung oder um eine Auflagenschenkung handelt. Entscheidend ist hierbei nicht die zivilrechtliche Würdigung sondern die wirtschaftliche Betrachtung.¹⁰¹⁹

Darüber hinaus zählt zu den einmaligen Gegenleistungen auch die Übernahme von Verbindlichkeiten des Vermögensüberträgers durch den Übernehmer. Hierunter fallen nicht nur die auf dem übertragenen privaten oder betrieblichen Vermögensgegenstand lastenden Verbindlichkeiten, sondern auch die Übernahme sonstiger persönlicher Verbindlichkeiten des Übergebers.¹⁰²⁰ Die zivilrechtliche

¹⁰¹⁶ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, GrS 4-6/89, BStBl. 1990 II, S. 853 f. (847).

¹⁰¹⁷ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, GrS 4-6/89, BStBl. 1990 II, S. 852 f. (847); BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 82, 85, Tz. 7, 24.

¹⁰¹⁸ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 82, Tz. 7, 24.

¹⁰¹⁹ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, GrS 4-6/89, BStBl. 1990 II, S. 853 (847).

¹⁰²⁰ Vgl. BMF-Schreiben v. 07.06.2001, IV A 6 – S 2241 – 52/01, in: BStBl. 2001 I, S. 367, Tz. 5; BMF-Schreiben v. 07.08.1992, IV B 3 – S 2225 a – 171/92, in: BStBl. 1992 I, S. 522; ebenso BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 82, 85, Tz. 9, 27 f. Die Zinszahlungen aus der

Unterscheidung in eine reine Schenkung bei dinglichen Lasten und in eine Schenkungsaufgabe bei persönlichen Verbindlichkeiten ist nach Ansicht des Großen Senats des BFH ohne Bedeutung für die ertragsteuerliche Beurteilung.¹⁰²¹

Lediglich die Übernahme von zum Betriebsvermögen gehörender Verbindlichkeiten bei der Übertragung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils zählt nicht zu den einmaligen Gegenleistungen des Vermögensübernehmers an den Übergeber, so dass es in diesen Fällen, sofern keine weiteren Gegenleistungsverpflichtungen bestehen, bei einer voll unentgeltlichen Vermögensübertragung bleibt.¹⁰²²

b) Ertragsteuerliche Auswirkungen beim Überträger und Übernehmer

Die einmaligen Gegenleistungen führen stets auf Seiten des Vermögensüberträgers bzw. Veräußerers zu einem Veräußerungsvorgang und auf Seiten des Übernehmers bzw. Erwerbers zu einem Anschaffungsvorgang.¹⁰²³ Inwieweit es sich beim Überträger um einen laufenden oder begünstigten steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn handelt, hängt vom übertragenen bzw. veräußerten Vermögensgegenstand ab. Handelt es sich um einen (Teil-)Betrieb oder den gesamten Mitunternehmeranteil, so liegt ein nach §§ 16, 34 EStG begünstigter Veräußerungsgewinn vor. Werden lediglich ein Anteil an einem Mitunternehmeranteil oder einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens übertragen, so liegt auf Seiten des Vermögensüberträgers ein laufender Gewinn gem. § 15 Abs. 1 EStG vor.¹⁰²⁴ Bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen des Überträgers liegt ein steuerpflichtiger Gewinn nur unter den Voraussetzungen der §§ 17, 23 EStG vor. Der Übernehmer hat die übernommenen bzw. erworbenen Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen mit seinen Anschaffungskosten auszuweisen und kann die Abschreibungen neu festlegen. Die Laufzeit für die Zugehörigkeit einzelner Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen, z.B. i.S.v. § 6b EStG, beginnt, neu zu laufen. In Höhe der Differenz zwischen Buchwert des Überträgers und den Anschaffungskosten des Übernehmers werden die stillen Reserven in den einzelnen

Übernahme einer privaten Verbindlichkeit bei der Übertragung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils führen aufgrund ihrer Aufnahme ins Betriebsvermögen zu Betriebsausgaben. Vgl. BFH-Urteil v. 08.11.1990, IV R 73/87, BStBl. 1991 II, S. 450 (450); BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 27.

¹⁰²¹ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, GrS 4-6/89, BStBl. 1990 II, S. 853 f. (847).

¹⁰²² Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, GrS 4 - 6/89, in: BStBl. 1990 II, S. 854 (847); BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 85, Tz. 29-31.

¹⁰²³ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 7; BFH-Beschluss des Großen Senats v. 05.07.1990, GrS 4-6/89, BStBl. 1990 II, S. 847 (847).

¹⁰²⁴ Die Veräußerung einer 100%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist zwar nach § 16 EStG nicht aber nach § 34 EStG begünstigt.

bilanzierten und bisher noch nicht bilanzierten Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens aufgedeckt. Für die erworbenen Wirtschaftsgüter des Privatvermögens hat der Übernehmer eigene Anschaffungskosten und kann die Abschreibungen neu festlegen.

4.1.3.2 Wiederkehrende Gegenleistungen

Als Veräußerungsentgelt im Rahmen der Übertragungsvorgänge kommen nicht nur einmalige Gegenleistungen, sondern auch die Übernahme von privaten oder betrieblichen Veräußerungsrenten in Frage.

Handelt es sich bei den wiederkehrenden Leistungen nicht um private oder betriebliche Versorgungsleistungen, werden die Rentenzahlungen im Austausch mit einer Gegenleistung erbracht, sofern es sich nicht ausnahmsweise um Unterhaltsleistungen gem. § 12 Nr. 2 EStG handelt.¹⁰²⁵

a) Betriebliche und private Versorgungsleistungen

Um eine private Versorgungsrente handelt es sich, wenn bei der Übertragung des Vermögens außerbetriebliche, familiäre Gründe ausschlaggebend sind.¹⁰²⁶

Hinsichtlich der ertragsteuerlichen Behandlung privater Versorgungsleistungen auf Seiten des Überträgers und des Übernehmers kann auf die Ausführungen in Gliederungspunkt 4.1.2.4 verwiesen werden.

Wird die Versorgungsrente nicht als Entgelt für die Übertragung des (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils gezahlt, sondern ist sie vielmehr als Vergütung für vom Übergeber früher dem Betrieb geleisteter Dienste gedacht, liegt eine betriebliche Versorgungsrente vor.¹⁰²⁷ Sowohl die private als auch die betriebliche Versorgungsrente führen zu einer unentgeltlichen Übertragung des übertragenen Vermögens. Der Übernehmer ist zwingend an die Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 EStG gebunden.¹⁰²⁸ Denn der Barwert einer betrieblichen Versorgungsrente ist weder mit dem Buchwert des Kapitalkontos des Überträgers zu verrechnen, noch

¹⁰²⁵ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 4 f.; BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 922, Tz. 50.

¹⁰²⁶ Vgl. Gliederungspunkt 4.1.1.1.

¹⁰²⁷ Vgl. BFH-Urteil v. 20.12.1988, VIII R 121/83, BStBl. 1989 II, S. 588 (585); BFH-Urteil v. 27.04.1977, I R 12/74, BStBl. 1977 II, S. 603, Rz. 1; BFH-Urteil v. 03.07.1964, VI 346/62 U, BStBl. 1964 III, S. 548, Rz. 2 b); Spiegelberger, Sebastian: Das Ende ..., a.a.O., S. 1280 f.; Hottmann, Jürgen in: Die Personengesellschaft ..., hrsg. v. Zimmermann, Reimar / u.a., a.a.O., zu J, Rz. 197; a.A. Hofer, Anton: a.a.O., S. 55-58, nach dessen Auffassung es keine betrieblichen Versorgungsleistungen gibt.

¹⁰²⁸ Vgl. BFH-Urteil v. 27.04.1977, I R 12/74, BStBl. 1977 II, S. 603, Rz. 1; BFH-Urteil v. 03.07.1964, VI 346/62 U, BStBl. 1964 III, S. 548, Rz. 2 b) und c); BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 4, 25; Hottmann, Jürgen in: Die Personengesellschaft ..., hrsg. v. Zimmermann, Reimar / u.a., a.a.O., zu J, Rz. 213 f., 218 f.

stellt der Barwert Anschaffungskosten für die übernommenen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens dar. Im Wirtschaftsjahr der Zahlung sind die Rentenzahlungen im Betriebsvermögen in voller Höhe als Betriebsausgaben abzuziehen. Der Barwert der betrieblichen Versorgungsrente darf daher auch nicht passiviert werden. Beim Vermögensüberträger sind die Rentenzahlungen als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 24 Nr. 2 i.V.m. § 15 EStG zu versteuern.¹⁰²⁹

b) Betriebliche und private Veräußerungsrenten

Ist die Rentenverpflichtung¹⁰³⁰ als Gegenleistung für die Übertragung des Betriebs- und/oder Privatvermögens anzusehen, welche nach dem Willen der beiden Vertragsparteien nach dem Wert des übertragenen Vermögens bemessen wurde, handelt es sich um eine betriebliche bzw. private Veräußerungsrente, die zu einem Veräußerungs- bzw. Anschaffungsvorgang beim Vermögensüberträger bzw. Übernehmer führt.¹⁰³¹

ba) Ertragsteuerliche Beurteilung des Veräußerers

In Höhe der Differenz zwischen dem Barwert der betrieblichen bzw. privaten Veräußerungsrente nach versicherungsmathematischen Grundsätzen bzw. gem. §§ 13, 14 BewG¹⁰³² abzüglich ggf. vorliegender Veräußerungskosten und dem Buchwert des Kapitalkontos bei Betriebsvermögen bzw. den fortgeführten Anschaffungskosten bei Wirtschaftsgütern des Betriebs- oder Privatvermögens realisiert der Veräußerer einen nach §§ 16, 34 EStG begünstigten Veräußerungsgewinn bei der

¹⁰²⁹ Vgl. BFH-Urteil v. 27.04.1977, I R 12/74, BStBl. 1977 II, S. 603, Rz. 2; BFH-Urteil v. 03.07.1964, VI 346/62 U, BStBl. 1964 III, S. 548, Rz. 2 b); Hottmann, Jürgen in: Die Personengesellschaft ..., hrsg. v. Zimmermann, Reimar / u.a., a.a.O., zu J, Rz. 213, 218.

¹⁰³⁰ Neben einer Leibrente ist auch die Vereinbarung einer lebenslangen dauernde Last oder umsatz- bzw. gewinnabhängiger Bezüge möglich, auf die hier jedoch nicht näher eingegangen werden soll. Hinsichtlich deren Besonderheiten bei der ertragsteuerlichen Beurteilung beim Überträger bzw. Übernehmer; vgl. BMF-Schreiben vom 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 930, Tz. 50-62; BFH-Urteil v. 14.05.2002, VIII R 8/01, BStBl. 2002 II, S. 532 (532); Brandenburg, Hermann: Entgeltliche Vermögensübertragung ..., a.a.O., S. 14091-14093, 14096 f.; Pickhardt-Poremba, Natalie: Veräußerung von Betriebsvermögen gegen wiederkehrende Bezüge – Neuregelung der Zuflussbesteuerung durch BMF-Schreiben vom 3.8.2004, in: StuB 2004, S. 145 f.

¹⁰³¹ Vgl. BMF-Schreiben vom 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 930, Tz. 50, 63 f.; BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 5, 26; BFH-Urteil v. 20.12.1988, VIII R 121/83, BStBl. 1989 II, S. 588 (585); BFH-Urteil v. 27.04.1977, I R 12/74, BStBl. 1977 II, S. 603, Rz. 1; BFH-Urteil v. 03.07.1964, VI 346/62 U, BStBl. 1964 III, S. 548, Rz. 2 a). Dies gilt nicht nur für wiederkehrende Leistungen auf Lebenszeit, sondern i.d.R. auch für sog. abgekürzte Leibrenten bzw. Mindestzeitrente. Vgl. BMF-Schreiben vom 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 930, Tz. 58; BFH-Urteil v. 21.10.1999, X R 75/97, BStBl. 2002 II, S. 650 (650); BFH-Urteil v. 31.08.1994, X R 58/92, BStBl. 1996 II, S. 672 (672); BFH-Urteil v. 31.08.1994, X R 44/93, BStBl. 1996 II, S. 676 (676).

¹⁰³² Der Rentenbarwert ist im betrieblichen Bereich nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu ermitteln. Vgl. m.w.N. BFH-Urteil v. 02.05.2001, VIII R 64/93, BFH/NV 2002, S. 10, Tz. 3; BFH-Urteil v. 31.01.1980, IV R 126/76, BStBl. 1980 II, S. 491 (491); Ehmcke, Torsten in: Blümich – Einkommensteuergesetz, ..., hrsg. v. Ebling, Klaus, a.a.O., zu § 6 EStG, Rz. 290-294; Wacker, Roland in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 16, Rz. 230-235, 284 f.; BMF-Schreiben vom 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 930, Tz. 51, 55; R 6.2 EStR.

Übertragung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils bzw. einen laufenden, nicht begünstigten Veräußerungsgewinn gem. § 15 Abs. 1 EStG bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens. Bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Privatvermögens liegt nur unter den Voraussetzungen der §§ 17, 23 EStG ein steuerpflichtiger Gewinn vor.¹⁰³³ Der in den laufenden Rentenzahlungen enthaltene Zinsanteil ist als Bestandteil der sonstigen Einkünfte in Höhe des Ertragsanteils gem. § 22 Nr. 1 S. 3 a) Doppelbuchstabe bb) EStG¹⁰³⁴ in Abhängigkeit vom Alter des Rentenberechtigten zum Zeitpunkt des Rentenbeginns zu versteuern.¹⁰³⁵ Hierbei ist zu beachten, dass bei der Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen das Halbeinkünfteverfahren nur auf den Veräußerungsgewinn, nicht aber auf den Ertragsanteil anzuwenden ist.¹⁰³⁶

Da bei der Berechnung des Barwerts für den Veräußerungsgewinn gem. Anlage 9, 9a zu §§ 13, 14 BewG sowie gem. R 16 Abs. 11 S. 10 EStR von einem Zinssatz i.H.v. 5,5% auszugehen ist und der Berechnung des Ertragsanteils seit Einführung des Alterseinkünftegesetz ab dem Veranlagungszeitraum 2005 aber lediglich ein Zinssatz i.H.v. 3% zu Grunde liegt, wird ein Teil der Veräußerungsrente zu Gunsten des Vermögensübertragers weder als Veräußerungsgewinn noch als Ertragsanteil versteuert.¹⁰³⁷

bb) Besteuerungswahlrecht beim Veräußerer

Bei der Veräußerung eines (Teil-)Betriebs oder des gesamten Mitunternehmeranteils bzw. einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung im Privatvermögen i.S.d. § 17 EStG kann der Veräußerer zwischen der Sofortversteuerung oder der Zuflussbesteuerung unter Verrechnung des Kapitalanteils der Rentenzahlungen mit dem Buchwert seines

¹⁰³³ Bei privaten Veräußerungsgeschäften wird die Rentenzahlung in einen Tilgungs- und Zinsanteil aufgeteilt. Erst wenn die Summe der Tilgungsraten die fortgeführten Anschaffungskosten zzgl. etwaiger Veräußerungskosten übersteigt, sind die Tilgungsraten als sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 EStG zu versteuern. Der Zinsanteil unterliegt grds. der Besteuerung gem. § 22 Nr. 1 S. 3 a) Doppelbuchstabe bb). Vgl. BMF-Schreiben vom 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 930, Tz. 56 f.

¹⁰³⁴ Hinsichtlich der Frage, ob die Besteuerung der Ertragsanteile bei Gegenleistungsleibrenten ohne Berücksichtigung des Sparer-Freibetrags gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz verstößt; vgl. BFH-Beschluss v. 14.11.2001, X R 32-33/01, BStBl. 2002 II, S. 183 (183); FG-Urteil Schleswig-Holstein v. 27.05.2003, 5 K 140/01, EFG 2003, S. 1160 (1160).

¹⁰³⁵ Vgl. BMF-Schreiben vom 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 930, Tz. 50, 55-57, 63; R 16 Abs. 11 S. 2-5, R 17 Abs. 1 S. 2 EStR; BFH-Urteil v. 14.05.2002, VIII R 8/01, BStBl. 2002 II, S. 534 (532); BFH-Urteil v. 25.11.1992, X R 34/89, BStBl. 1996 II, S. 665 f. (663); Pickhardt-Poremba, Natalie: Veräußerung von ..., a.a.O., S. 146 f., 149; Hottmann, Jürgen in: Die Personengesellschaft ..., hrsg. v. Zimmermann, Reimar / u.a., a.a.O., zu J, Rz. 201.

¹⁰³⁶ Vgl. Paus, Bernhard: Übertragung von Betrieben und wesentlichen Beteiligungen gegen Leibrente – Geänderte Rechtslage erzwingt neue Gestaltungsüberlegungen, in: NWB 2005, Fach 3 S. 13687.

¹⁰³⁷ Vgl. Paus, Bernhard: Übertragung von ..., a.a.O., S. 13685 f.

steuerlichen Kapitalkontos bzw. den Anschaffungskosten für die Kapitalgesellschaftsbeteiligung zuzüglich etwaiger Veräußerungskosten wählen.¹⁰³⁸

Bei der Zuflussbesteuerung entfallen im Gegensatz zur Sofortbesteuerung die Begünstigungen gem. § 16 Abs. 4 und § 34 bzw. § 17 Abs. 3 EStG. Bis zur Verrechnung des Kapitalkontos erzielt der Veräußerer nur in Höhe des in den Rentenzahlungen enthaltenen Zinsanteils nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 24 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 EStG. Nach der Verrechnung liegen in voller Höhe der Rentenzahlungen nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Im Falle einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung i.S.d. § 17 EStG erzielt der Veräußerer hingegen sowohl vor als auch nach der Verrechnung mit den Anschaffungskosten in Höhe des in den Rentenzahlungen enthaltenen Zinsanteils sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 1 S. 3 a) Doppelbuchstabe bb) EStG.¹⁰³⁹ Nach der Verrechnung erzielt der Veräußerer somit nicht in voller Höhe der Rentenzahlungen, sondern nur in Höhe des Tilgungsanteils nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 24 Nr. 2 i.V.m. § 17 EStG, auf die das Halbeinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 c) EStG Anwendung findet.¹⁰⁴⁰

Ebenso wie bei der Sofortbesteuerung kommt auch bei der Zuflussbesteuerung dem anzuwendenden Zinssatz für die Aufteilung der Rentenzahlung in Ertrags- und Tilgungsanteil eine besondere steuerliche Bedeutung zu. Dies gilt insbesondere bei Anteilen an Kapitalgesellschaften, bei denen das Halbeinkünfteverfahren wiederum auf den Ertragsanteil nicht anwendbar ist.¹⁰⁴¹

bc) Ertragsteuerliche Beurteilung des Erwerbers

Der Erwerber hat in Höhe des Rentenbarwerts¹⁰⁴² Anschaffungskosten für die übernommenen Wirtschaftsgüter. Diese bilden gleichzeitig die Abschreibungsbemessungsgrundlage für die von ihm neu festzulegende Abschreibungsmethode.

¹⁰³⁸ Vgl. R 16 Abs. 11 S. 1, R 17 Abs. 1 S. 2 EStR; BFH-Urteil v. 14.05.2002, VIII R 8/01, BStBl. 2002 II, S. 534 (532); Pickhardt-Poremba, Natalie: Veräußerung von ..., a.a.O., S. 145. Kritisch hinsichtlich des Wahlrechts; vgl. Paus, Bernhard: Übertragung von ..., a.a.O., S. 13685, 13690 f.

¹⁰³⁹ Hinsichtlich der Anwendbarkeit des Sparerfreibetrags; vgl. FN 1034.

¹⁰⁴⁰ Vgl. R 16 Abs. 11 S. 6 f., R 17 Abs. 1 S. 2 EStR; BMF-Schreiben v. 03.08.2004, IV A 6 – S 2244 – 16/04, in: BStBl. 2004 I, S. 1187, Tz. 1; BMF-Schreiben vom 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 930, Tz. 56 f.; BFH-Urteil v. 14.05.2002, VIII R 8/01, BStBl. 2002 II, S. 534 (532); Pickhardt-Poremba, Natalie: Veräußerung von ..., a.a.O., S. 147-150.

¹⁰⁴¹ Vgl. Paus, Bernhard: Übertragung von ..., a.a.O., S. 13689-13691.

¹⁰⁴² Im betrieblichen Bereich ist für die Ermittlung der Anschaffungskosten der Rentenbarwert nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu ermitteln; vgl. FN 1037.

Der Fristenlauf für die Betriebszugehörigkeit einzelner Wirtschaftsgüter, z.B. gem. § 6b EStG, beginnt neu zu laufen.¹⁰⁴³

Handelt es sich bei dem übertragenen Vermögen um einen (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil, so sind die anteilig erworbenen Wirtschaftsgüter gem. § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG mit ihrem Teilwert, höchstens jedoch mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Die durch den Veräußerungsvorgang aufgedeckten stillen Reserven sind im Rahmen der Aufstockungsmethode gleichmäßig den Buchwerten der übernommenen materiellen wie immateriellen Wirtschaftsgüter hinzuzurechnen. Darüber hinaus ist im Rahmen der Restwertmethode ein bisher originärer Geschäfts- oder Firmenwert zu aktivieren. Die Abschreibungen für die einzelnen Wirtschaftsgüter sind für den Erwerber ebenso neu festzulegen wie der Fristbeginn für die Betriebszugehörigkeit einzelner Wirtschaftsgüter.¹⁰⁴⁴

Der Zinsanteil in den laufenden Rentenzahlungen i.S.d. § 22 Nr. 1 S. 3 a) Doppelbuchstabe bb), welches den Ertragsanteil darstellt, ist bei übernommenen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens als Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 4 EStG bzw. bei zur Einkünfteerzielung verwendeter Wirtschaftsgüter des Privatvermögens als Werbungskosten gem. § 9 EStG abziehbar.¹⁰⁴⁵ Handelt es sich um Anteile an Kapitalgesellschaften, sind die Aufwendungen in Zusammenhang mit der Vermögensübertragung nur zur Hälfte gem. § 3c Abs. 2 EStG steuerlich abziehbar.¹⁰⁴⁶

4.1.4 Teilentgeltliche Übertragung

Im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge ist neben der unentgeltlichen auch eine teilentgeltliche Übertragung möglich.¹⁰⁴⁷ Der Übertragungsvorgang ist gemäß der Trennungstheorie grundsätzlich nach dem Verhältnis des Entgelts ohne Anschaffungsnebenkosten¹⁰⁴⁸ zu dem um ein ggf. eingeräumtes Nutzungsrecht

¹⁰⁴³ Vgl. BMF-Schreiben vom 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 930, Tz. 51 f. Hinsichtlich der Höhe der Anschaffungskosten; vgl. Ehmcke, Torsten in: Blümich - Einkommensteuergesetz, ..., hrsg. v. Ebling, Klaus, a.a.O., zu § 6 EStG, Rz. 290-294.

¹⁰⁴⁴ Vgl. BFH-Urteil v. 23.02.1984, IV R 128/81, BStBl. 1984 II, S. 516, Tz. 2; BFH-Urteil v. 03.07.1964, VI 346/62 U, BStBl. 1964 III, S. 548, Rz. 2a); Hottmann, Jürgen in: Die Personengesellschaft ..., hrsg. v. Zimmermann, Reimar / u.a., a.a.O., zu J, Rz. 88-93, 102-110, 215; Ehmcke, Torsten in: Blümich - Einkommensteuergesetz, ..., hrsg. v. Ebling, Klaus, a.a.O., zu § 6 EStG, Rz. 340, 362 f., 1075-1079.

¹⁰⁴⁵ Vgl. BMF-Schreiben vom 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 930, Tz. 53 f.; BFH-Urteil v. 09.02.1994, IX R 110/90, BStBl. 1995 II, S. 48, 51-54 (47); BFH-Urteil v. 25.11.1992, X R 91/98, BStBl. 1996 II, S. 668 (666); BFH-Urteil v. 27.02.1992, X R 136/88, BStBl. 1992 II, S. 612 (609).

¹⁰⁴⁶ Vgl. kritisch Paus, Bernhard: Übertragung von ..., a.a.O., S. 13687.

¹⁰⁴⁷ Die Teilentgeltlichkeit beruht somit auf außerbetrieblichen Gründen.

¹⁰⁴⁸ Die Anschaffungsnebenkosten bleiben nur für die Berechnung des Aufteilungsmaßstabs zwischen entgeltlichem und unentgeltlichem Teil außen vor. Beim Übernehmer zählen sie nur hinsichtlich des entgeltlichen

reduzierten Verkehrswert des übertragenen Vermögens in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Teil aufzuteilen.¹⁰⁴⁹

Werden mehrere Wirtschaftsgüter teilentgeltlich übertragen, so ist nach neuerer Rechtsprechung¹⁰⁵⁰ und geänderter Finanzverwaltungsauffassung¹⁰⁵¹ einer von den Vertragsparteien vorgenommenen Zuordnung der Anschaffungskosten auf die einzelnen Wirtschaftsgüter zu folgen. Hierbei muss die Zuordnung des entgeltlichen Teils nach außen hin erkennbar sein und die Aufteilung darf nicht zu einer nach § 42 AO unangemessenen wertmäßigen Berücksichtigung der einzelnen Wirtschaftsgüter führen. Dies gilt nicht nur für die Aufteilung mehrerer teilentgeltlich erworbener Wirtschaftsgüter des Privatvermögens, sondern auch bei der teilentgeltlichen Übertragung von Vermögen, welches sich sowohl aus Privatvermögen als auch aus Betriebsvermögen zusammensetzt (sog. Mischfall). Liegen die Voraussetzungen nicht vor, werden die Anschaffungskosten wie nach bisheriger Finanzverwaltungs-auffassung vorab im Verhältnis der Verkehrswerte den einzelnen übertragenen Wirtschaftsgütern anteilig zugerechnet.¹⁰⁵²

Hinsichtlich des in Frage kommenden Veräußerungsentgelts wird auf die Ausführungen in Gliederungspunkt 4.1.3.1 sowie 4.1.3.2 verwiesen.

a) Teilentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens

Bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen kommt es beim Überträger hinsichtlich des entgeltlichen Teils zu einer Aufdeckung der stillen Reserven, welche bei ihm aber nur im Rahmen der §§ 17, 23 EStG zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn führen. Der Übernehmer hat insoweit eigene Anschaffungskosten, nach denen sich die Abschreibungen bemessen.

Teils voll zu seinen eigenen Anschaffungskosten während sie im Rahmen des unentgeltlichen Teils weder die zu übernehmenden Anschaffungskosten des Überträgers erhöhen noch als Werbungskosten bzw. Sonderausgaben beim Übernehmer abzugsfähig sind. Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 13; BFH-Urteil v. 10.10.1991, XI R 1/86, BStBl. 1992 II, S. 241 (239).

¹⁰⁴⁹ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 14 f.; BFH-Urteil v. 24.04.1991, XI R 5/83, BStBl. 1991 II, S. 793 (793); BFH-Urteil v. 17.07.1980, IV R 15/76, BStBl. 1981 II, S. 11 (11).

¹⁰⁵⁰ Vgl. BFH-Urteil v. 18.01.2006, IX R 34/05, BFH/NV 2006, S. 1634, Tz. II.1; BFH-Urteil v. 27.07.2004, IX R 54/02, BStBl. 2006 II, S. 9 (9).

¹⁰⁵¹ Vgl. BMF-Schreiben v. 26.02.2007, IV C 2 – S 2230 – 46/06, in: BStBl. 2007 I, S. 269.

¹⁰⁵² Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 14, 47. Hinsichtlich der Gestaltungsmöglichkeiten bei Zuordnung des Kaufpreises; vgl. Geck, Reinhard: Ertragsteuerliche Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge; Aufteilung eines Veräußerungs- und Anschaffungsvorgangs in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil, in: ZEV 2007, S. 191; Szczesny, Michael: Gemischte Schenkung mehrerer Wirtschaftsgüter: Steueroptimierte Aufteilung der Gegenleistung - Gestaltungshinweise nach dem BMF-Schreiben v. 26.02.2007, in: BBEV 2007, S. 274 f.; Wischmann, Rolf: Kaufpreisaufteilung bei gemischter Schenkung, in: EStB 2005, S. 443.

Hinsichtlich des unentgeltlichen Teils führt der Übernehmer gemäß der Fußstapfentheorie die Buchwerte, Anschaffungs-/Herstellungskosten und die Abschreibungsmethode des Übergebers gem. § 11d Abs. 1 EStDV fort.¹⁰⁵³

Insoweit kann auf die Ausführungen zur unentgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter in Gliederungspunkt 4.1.2.3 verwiesen werden.

b) Teilentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens

Stammen die übertragenen Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen des Übergebers, so greift auch hier die Trennungstheorie. Der Vermögensüberträger realisiert hinsichtlich des unentgeltlichen Teils einen laufenden, nicht begünstigten Entnahmegewinn gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG in Höhe der Differenz aus Teilwert und Buchwert im Zeitpunkt der Übertragung und hinsichtlich des entgeltlichen Teils einen laufenden, nicht begünstigten Veräußerungsgewinn gem. § 15 Abs. 1 bzw. Abs. 2 EStG.

Der Übernehmer führt hinsichtlich des unentgeltlichen Teils den Teilwert fort und hinsichtlich des entgeltlichen Teils sind seine eigenen Anschaffungskosten zu Grunde zu legen.¹⁰⁵⁴

c) Teilentgeltliche Übertragung des gesamten Betriebsvermögens

Überträgt der Vermögensübergeber hingegen einen (Teil-)Betrieb oder einen Mitunternehmeranteil, so ist die ertragsteuerliche Behandlung, insbesondere beim Übernehmer, strittig.

ca) Auswirkungen beim Vermögensüberträger

Die ertragsteuerliche Behandlung beim Vermögensüberträger richtet sich nach h.M. nach der sog. Einheitstheorie, d.h. eine Aufteilung in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Teil findet nicht statt. Vielmehr wird das Entgelt dem Wert des steuerlichen Kapitalkontos des Übergebers, was dem Buchwert des Betriebs als Saldo aus Aktiva abzüglich Schulden entspricht, gegenübergestellt und die Übertragung einheitlich entweder als voll entgeltlich oder voll unentgeltlich behandelt.¹⁰⁵⁵

¹⁰⁵³ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 16-18; Preißer, Michael in: Die Besteuerung der GmbH, hrsg. v. Altfelder, Stefan / u.a., a.a.O., S. 371, 416.

¹⁰⁵⁴ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 34.

¹⁰⁵⁵ Vgl. BFH-Urteil v. 07.02.1995, VIII R 36/93, BStBl. 1995 II, S. 772 (770); BFH-Urteil v. 22.09.1994, IV R 61/93, BStBl. 1995 II, S. 371 (367); BFH-Urteil v. 16.12.1992, XI R 34/92, BStBl. 1993 II, S. 436 f. (436); BFH-Urteil v. 10.07.1986, IV R 12/81, BStBl. 1986 II, S. 811; BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 35; Ehmcke, Torsten in: Blümich - Einkommensteuergesetz, ..., hrsg. v. Ebling, Klaus, a.a.O., zu § 6 EStG, Rz. 164, 1224; m.w.N. Zimmermann, Reimar in: Die Personengesellschaft ..., hrsg. v. Zimmermann, Reimar / u.a., a.a.O., zu P, Rz. 44, 49 f., 54; a.A. mit kritischer

Ist das Entgelt kleiner als der Wert des steuerlichen Kapitalkontos, so realisiert der Vermögensüberträger keinen Veräußerungsverlust und beim Übernehmer kommt es gem. § 6 Abs. 3 EStG insgesamt zwingend zur Buchwertfortführung. Die vom Übernehmer zu erbringenden und grundsätzlich als Entgelt anzusehenden Leistungen führen mangels Überschreiten des Werts des Kapitalkontos zu ertragsteuerlich unbeachtlichen Zuwendungen i.S.d. § 12 Nr. 2 EStG.¹⁰⁵⁶

Nur wenn das Entgelt größer als der Wert des steuerlichen Kapitalkontos ist, gelten die stillen Reserven in Höhe dieser Differenz als realisiert und der Vermögensüberträger hat einen insgesamt nach §§ 16, 34 EStG begünstigten Veräußerungsgewinn zu versteuern. Dies gilt auch dann, wenn das Entgelt bei der Vermögensübertragung niedriger als der Verkehrswert des (Teil-)Betriebs bzw. Mitunternehmeranteils ist und somit die stillen Reserven nicht in voller Höhe aufgedeckt werden.¹⁰⁵⁷ Mittlerweile lässt die Finanzverwaltung den Abzug des Freibetrags gem. § 16 Abs. 4 EStG auch bei teilentgeltlicher Übertragung in voller Höhe zu.¹⁰⁵⁸

cb) Auswirkungen beim Vermögensübernehmer

Ob sich die ertragsteuerliche Behandlung beim Übernehmer ebenfalls nach der Einheitstheorie richtet, ist hingegen umstritten.¹⁰⁵⁹ Aus steuersystematischen Gründen ist es m.E. unstrittig, dass sowohl auf Seiten des Vermögensüberträgers als

Gegenüberstellung der verschiedenen Methoden (Aufgabe-, Trennungs-, modifizierter Einheitstheorie) und m.w.N., Trompeter, Frank: Die Anschaffungskosten bei vorweggenommener Erbfolge von Betrieben und Mitunternehmeranteilen, in: BB 1996, S. 2495-2497.

¹⁰⁵⁶ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 38; BFH-Urteil v. 22.09.1994, IV R 61/93, BStBl. 1995 II, S. 371 (367); Zimmermann, Reimar in: Die Personengesellschaft ..., hrsg. v. Zimmermann, Reimar / u.a., a.a.O., zu P, Rz. 53, 55; Horath, Ralf / Kauter, Oliver: a.a.O., S. 824; Ehmcke, Torsten in: Blümich - Einkommensteuergesetz, ..., hrsg. v. Ebling, Klaus, a.a.O., zu § 6 EStG, Rz. 1224; Wacker, Roland in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 16, Rz. 59.

¹⁰⁵⁷ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 35; BFH-Urteil v. 10.07.1986, IV R 12/81, BStBl. 1986 II, S. 811; Zimmermann, Reimar in: Die Personengesellschaft ..., hrsg. v. Zimmermann, Reimar / u.a., a.a.O., zu P, Rz. 49 f.

¹⁰⁵⁸ Vgl. BMF-Schreiben v. 20.12.2005, IV B 2 – S 2242 – 18/05, BStBl. 2006 I, S. 7, III. Pkt.; a.A. BFH-Urteil v. 10.07.1986, IV R 12/81, BStBl. 1986 II, S. 811 (811).

¹⁰⁵⁹ Für die Anwendung der Einheitstheorie beim Übergeber; vgl. BFH-Urteil v. 17.11.2000, VIII R 27/98, DStRE 2001, S. 230, unter II.2.b); BFH-Urteil v. 22.09.1994, IV R 61/93, BStBl. 1995 II, S. 371 (367); m.w.N. Zimmermann, Reimar in: Die Personengesellschaft ..., hrsg. v. Zimmermann, Reimar / u.a., a.a.O., zu P, Rz. 54, 57; Wacker, Roland in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 16 Rz. 59. A.A. BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 35, 37; die Finanzverwaltung geht von der Trennungstheorie aus und teilt beim Übernehmer die teilentgeltliche Übertragung in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil auf. Trompeter, Frank: a.a.O., S. 2495-2497, 2501, der sich für eine einheitliche Trennungstheorie sowohl beim Übergeber als auch beim Übernehmer ausspricht.

auch des Übernehmers einheitlich entweder die Einheitstheorie oder die Trennungstheorie Anwendung finden muss.¹⁰⁶⁰

Der Übernehmer hat demzufolge nach der nach h.M. anzuwendenden Einheitstheorie den (Teil-)Betrieb bzw. Mitunternehmeranteil voll entgeltlich erworben, wenn das Entgelt den Buchwert des Kapitalkontos übersteigt. Das Entgelt stellt somit die Gesamtanschaffungskosten des Übernehmers für die einzelnen Vermögensgegenstände des Betriebsvermögens dar. Strittig ist dabei die Verteilung der Gesamtanschaffungskosten auf die einzelnen Vermögensgegenstände.¹⁰⁶¹ Zum einen können diese im Verhältnis der Teilwerte der einzelnen Vermögensgegenstände wie bei einem voll entgeltlichen Erwerb aufgeteilt werden (sog. Aufteilungsmethode),¹⁰⁶² oder die Buchwerte werden um die anteilig aufgedeckten stillen Reserven aufgestockt (sog. Aufstockungsmethode).¹⁰⁶³ In beiden Fällen ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG ein Wertansatz über dem Teilwert für die einzelnen Vermögensgegenstände nicht zulässig. Inwieweit hierbei ein derivativer Geschäfts- oder Firmenwert bereits von Anfang an oder erst bei Überschreiten der Teilwerte der bilanzierten Vermögensgegenstände zu berücksichtigen ist, gibt es unterschiedliche Auffassungen.¹⁰⁶⁴ Bei der Einheitstheorie stellen die neuen Wertansätze somit die Anschaffungskosten des Übernehmers für die einzelnen Vermögensgegenstände des Betriebsvermögens dar. Gleichzeitig bilden sie die Bemessungsgrundlage für seine Abschreibungen gem. § 7 EStG.

Bei der Trennungstheorie werden hingegen die einzelnen Wirtschaftsgüter teilweise sowohl entgeltlich als auch unentgeltlich erworben. Für den unentgeltlichen Teil sind gem. § 6 Abs. 3 EStG die Buchwerte, die Anschaffungskosten und die Abschreibungsmethoden des Vermögensüberträgers fortzuführen. Für den entgeltlichen Teil hat der Übernehmer eigene Anschaffungskosten und kann somit auch eine andere Abschreibungsmethode wählen. Um bei einzelnen

¹⁰⁶⁰ Vgl. BFH-Urteil v. 22.09.1994, IV R 61/93, BStBl. 1995 II, S. 371 (367); Trompeter, Frank: a.a.O., S. 2501 f.; a.A. BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 35, 37.

¹⁰⁶¹ Die Problematik der Verteilung der Anschaffungskosten tritt auch bei Anwendung der Trennungstheorie hinsichtlich des entgeltlichen Teils auf.

¹⁰⁶² Vgl. BFH-Urteil v. 23.02.1984, IV R 128/81, BStBl. 1984 II, S. 516, Tz. 1a); Ehmcke, Torsten in: Blümich - Einkommensteuergesetz, ..., hrsg. v. Ebling, Klaus, a.a.O., zu § 6 EStG, Rz. 343; Trompeter, Frank: a.a.O., S. 2449 f.

¹⁰⁶³ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 35; BFH-Urteil v. 26.03.1991, VIII R 172/85, BFH/NV 1991, S. 738, Tz. 4 f.

¹⁰⁶⁴ Für die Restwertmethode; vgl. BFH-Urteil v. 23.02.1984, IV R 128/81, BStBl. 1984 II, S. 516, Tz. 1a); BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 35; Ehmcke, Torsten in: Blümich - Einkommensteuergesetz, ..., hrsg. v. Ebling, Klaus, a.a.O., zu § 6 EStG, Rz. 363; a.A. Trompeter, Frank: a.a.O., S. 2449 f.

Wirtschaftsgütern zwei getrennte Abschreibungsmethoden zu vermeiden, lässt die Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen die Behandlung der Aufstockungsbeträge als nachträgliche Anschaffungskosten zu.¹⁰⁶⁵

cc) Folgen bei der Vereinbarung wiederkehrender Leistungen

Auch bei teilentgeltlicher Übertragung können ausschließlich oder zusätzlich zu einer Einmalzahlung wiederkehrende Leistungen vereinbart werden.

Hinsichtlich der Überprüfung, ob es sich bei den wiederkehrenden Leistungen um Versorgungsleistungen handelt, ist gem. der Trennungstheorie der Übertragungsvorgang selbst und insbesondere die vorbehaltenen Erträge aus dem übertragenen Vermögen in einen voll entgeltlich und einen voll unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Da sich die Versorgungsleistungen insoweit nur auf den unentgeltlichen Teil beziehen, liegen diese nur dann vor, wenn sie sich der Höhe nach auf die auf den unentgeltlichen Teil entfallenen Nettoerträge beschränken.¹⁰⁶⁶

Handelt es sich bei den wiederkehrenden Leistungen nicht um Versorgungsleistungen, so liegen i.d.R. wiederkehrenden Leistungen im Austausch mit einer Gegenleistung vor. Eine teilentgeltliche Übertragung liegt in diesen Fällen aber immer nur dann vor, wenn der Barwert der wiederkehrenden Leistungen kleiner ist als der Wert des übertragenen Vermögens.

Ist der Barwert der wiederkehrenden Leistungen hingegen größer, aber nicht doppelt so groß wie der Wert des übertragenen Vermögens, wird nach h.M. das Vorliegen von Versorgungsleistungen von vorneherein abgelehnt. In Höhe des angemessenen Kaufpreises wird von einem voll entgeltlichen Rechtsgeschäft ausgegangen, welches zu Anschaffungskosten beim Übernehmer und u.U. zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsvorgang beim Vermögensüberträger führt. Der über den angemessenen Kaufpreis hinausgehende Anteil an den wiederkehrenden Leistungen fällt unter die Zuwendungen gem. § 12 Nr. 2 EStG.¹⁰⁶⁷ BRANDENBERG spricht sich m.E. zu Recht dafür aus, nicht von vorneherein Versorgungsleistungen auszuschließen, sondern zunächst zu prüfen, ob die beiden Vertragsparteien tatsächlich eine entgeltliche oder eher eine unentgeltliche Übertragung angestrebt haben. Ständen für

¹⁰⁶⁵ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.01.1993, IV B 3 – S 2190 – 37/92, in: BStBl. 1993 I, S. 80, Tz. 37.

¹⁰⁶⁶ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 1/00, BStBl. 2004 II, S. 99 (95); BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 930, Tz. 27; Paus, Bernhard: Neue Erkenntnisse ..., a.a.O., S. 27.

¹⁰⁶⁷ Vgl. BFH-Beschluss des Großen Senats v. 12.05.2003, GrS 1/00, BStBl. 2004 II, S. 97, 100 (95); BMF-Schreiben v. 16.09.2004, IV C 3 – S 2255 – 354/04, in: BStBl. 2004 I, S. 930, Tz. 50; Geck, Reinhard: Probleme des ..., a.a.O., S. 89.

den Vermögensüberträger und den Übernehmer bei der Festlegung der Höhe der wiederkehrenden Leistungen nicht der Wert der Gegenleistung, sondern vielmehr die Versorgungsbedürfnisse des Überträgers im Vordergrund, so ist von einer unentgeltlichen Übertragung auszugehen. In diesem Fall sind die wiederkehrenden Leistungen aufzuteilen. Bis in Höhe der aus dem übertragenen Vermögen bestreitbaren Nettoerträge liegen dann abzugsfähige Sonderausgaben vor. Die darüber hinausgehenden wiederkehrenden Leistungen wären als Unterhaltsleistungen gem. § 12 Nr. 2 EStG nicht abzugsfähig.¹⁰⁶⁸

Ist der Barwert der wiederkehrenden Leistungen doppelt so groß wie der Wert des übertragenen Vermögens, werden nach h.M. die wiederkehrenden Leistungen insgesamt als Unterhaltsleistungen i.S.d. § 12 Nr. 2 EStG und der Übertragungsvorgang als voll unentgeltlich behandelt. Es kann insoweit auf die Ausführungen zur unentgeltlichen Übertragung gegen Unterhaltsleistungen in Gliederungspunkt 4.1.2.5 verwiesen werden.

4.1.5 Zwischenergebnis

Hinsichtlich des Rechtsinstituts der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen kann m.E. der Auffassung von SPIEGELBERGER nicht gefolgt werden, dass dem Großen Senat durch dessen Beschlüsse „salomonische Entscheidungen gelungen [sind], die eine über 100-jährige Rechtsprechung ohne Brüche fortführen und ein festes Fundament für viele Jahrzehnte geschaffen haben“.¹⁰⁶⁹ Was bereits dem Großen Senat m.E. nicht gelungen ist, hat nunmehr erst Recht der Gesetzgeber geschafft. Die Neufassung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG hat mit seiner massiven Einschränkung des Sonderausgabenabzugs bei Versorgungsleistungen nicht nur zahlreiche neue Fragen aufgeworfen sowie zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit geführt, die zur Vermeidung finanzgerichtlicher Klärungen eine Überarbeitung des Rentenerlasses III seitens der Finanzverwaltung dringend erforderlich machen, sondern auch die Gestaltungsmöglichkeiten im Rahmen einer sinnvollen

¹⁰⁶⁸ Vgl. Brandenburg, Hermann: Vermögensübergabe ..., a.a.O., S. 1812 f.; ebenso jedoch mit dem Unterschied, dass die übersteigenden wiederkehrenden Leistungen zu einer Gegenleistungen führen, Spiegelberger, Sebastian: Die Renaissance ..., a.a.O., S. 1109. Hinsichtlich nicht direkt zum Übergabevertrag zählender nachträglicher Geldschenkungen; vgl. BFH-Urteil v. 16.06.2004, X R 22/99, BStBl. 2004 II, S. 1055 (1053).

¹⁰⁶⁹ Spiegelberger, Sebastian: Die Renaissance ..., a.a.O., S. 1105; a.A. Fleischer, Ottmar: a.a.O., S. 476; Schwenke, Michael: a.a.O., S. 1680; Hipler, Lothar: Vermögensübergabe ..., a.a.O., S. 3 f.

vorweggenommenen Erbfolge erheblich reduziert.¹⁰⁷⁰ Entgegen der Gesetzesbegründung zu § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG ist es dem Gesetzgeber zudem nicht einmal gelungen, das Rechtsinstitut der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen seiner Auffassung nach im deren Kernbereich, der Vermögensübertragung von Unternehmensvermögen, „zielgenau“ zu regeln.¹⁰⁷¹ Im Hinblick auf verfassungsrechtliche Bedenken wird nicht nur die Frage zu klären sein, warum sich der Kernbereich des Rechtsinstituts der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge entgegen der obersten Finanzrechtssprechung nur auf land- und forstwirtschaftliches Vermögen sowie Betriebsvermögen als ertragbringende Wirtschaftseinheiten beschränken soll, sondern auch, warum die Rechtsformneutralität bei Unternehmensvermögen durch eine Mindestbeteiligungsquote für ausschließlich GmbH-Anteile durchbrochen wird.¹⁰⁷² Auslöser für die Gesetzesänderung war nicht nur die Kritik des Bundesrechnungshofes am Rechtsinstitut der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen.¹⁰⁷³ Vielmehr war der Finanzverwaltung aufgrund der Ausweitung der ertragbringenden Wirtschaftseinheiten durch die Rechtsprechung bereits seit längerem die Gestaltung von Versorgungsleistungen zur Umgehung des seit 1974 gesetzlich ausgeschlossenen privaten Schuldzinsenabzugs bei selbstgenutztem Wohneigentum ein Dorn im Auge.¹⁰⁷⁴

Die Ausführungen zeigen auch, dass im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge die Vereinbarung von Versorgungsleistungen oder eines Nutzungsrechts nicht zwingend zu den gleichen ertragsteuerlichen Ergebnissen sowohl beim Vermögensüberträger als auch beim Übernehmer führen. Insoweit überrascht es, dass der Gesetzgeber in der Begründung zur Neufassung des Sonderausgabenabzugs in § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG der Auffassung des Bundesrechnungshofes gefolgt ist. Demnach soll im Rahmen einer Vermögensübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt das

¹⁰⁷⁰ Vgl. Heinrichshofen, Stefan: a.a.O., S. 116, 118; Wälzholz, Eckhard: a.a.O., S. 273, 278; Riedlinger, Raoul: a.a.O., S. 1; Fleischer, Ottmar: a.a.O., S. 481; Schmidt, Volker / Schwind, Heike: a.a.O., S. 14894.

¹⁰⁷¹ Vgl. Spiegelberger, Sebastian: Das Ende ..., a.a.O., S. 1278; Wälzholz, Eckhard: a.a.O., S. 273; a.A. BT-Drs. 16/6290 v. 04.09.2007, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/062/1606290.pdf>, B. Lösung, S. 1; Begründung, B. Besonderer Teil, Zu Artikel 1(Einkommensteuergesetz), Zu Nummer 5 (§ 10), S. 53.

¹⁰⁷² Vgl. Spiegelberger, Sebastian: Das Ende ..., a.a.O., S. 1279 f.; Seltenreich, Stephan / Kunze, Michael: a.a.O., S. 340 f.; Schmidt, Volker / Schwind, Heike: a.a.O., S. 14893.

¹⁰⁷³ Vgl. Seltenreich, Stephan / Kunze, Michael: a.a.O., S. 339; Spiegelberger, Sebastian: Das Ende ..., a.a.O., S. 1277.

¹⁰⁷⁴ Vgl. BT-Drs. 16/6290 v. 04.09.2007, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/062/1606290.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, Zu Artikel 1(Einkommensteuergesetz), Zu Nummer 5 (§ 10), S. 53; BMF-Schreiben v. 19.01.2007, IV C 8 – S 2255 – 2/07, in: BStBl. 2007 I, S. 188. Kritisch hinsichtlich der Argumentation des Gesetzgebers; vgl. Spiegelberger, Sebastian: Das Ende ..., a.a.O., S. 1280.

gleiche wirtschaftliche Ergebnis wie bei einer Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen erzielt werden können. M.E. wird in der Literatur zu Recht kritisiert, dass diese beiden Gestaltungsalternativen insbesondere hinsichtlich des Rückzugs des Unternehmensüberträgers aus seiner aktiven Tätigkeit keineswegs miteinander vergleichbar sind und auch ertragsteuerlich nicht zum gleichen Ergebnis führen.¹⁰⁷⁵

Völlig offen ist noch die Frage, ob zukünftig auch in Nießbrauchsfällen die Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG zumindest bei der Übertragung von Unternehmensvermögen entsprechend angewendet werden kann.

Inwieweit bei der Übertragung von nicht unter die lit. a) bis c) des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG fallende ertragbringende Vermögenseinheiten oder Wirtschaftsgüter ertragsteuerlich von einer unentgeltlichen oder einer teilentgeltlichen Übertragung auszugehen ist, wird aufgrund des Meinungsstreits in der Literatur wohl schlussendlich vom BFH zu klären sein. Die Entscheidung wirkt sich insoweit nicht nur für Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen, sondern entsprechend auch für Vermögensübertragungen im Rahmen von Nießbrauchsgestaltungen aus.

Was die teilentgeltliche Vermögensübertragungen betrifft, so ist festzuhalten, dass nicht für alle Vermögensübertragungen einheitlich die Trennungstheorie Anwendung findet. Insbesondere bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils werden der Vermögensüberträger und der Übernehmer unterschiedlich behandelt. Weitere Schwierigkeiten und Besonderheiten ergeben sich bei der Mitübertragung oder Zurückbehaltung des lediglich ertragsteuerlich zum Mitunternehmeranteil gehörenden Sonderbetriebsvermögens. Die im Rahmen der entgeltlichen Übertragung dargestellten Probleme sind auch bei einer teilentgeltlichen Übertragung zu beachten. Ebenfalls noch nicht abschließend geklärt ist in Teilbereichen die ertragsteuerliche Behandlung wiederkehrender Leistungen bei teilentgeltlicher Übertragung.

Im Hinblick auf internationale Vermögensübertragungen ist zu beachten, dass der Sonderausgabenabzug der Versorgungsleistungen zwar europarechtskonform ausgestaltet wurde, m.E. sollte aber dennoch der Übergabevertrag eine Regelung zur

¹⁰⁷⁵ Vgl. im Einzelnen Spiegelberger, Sebastian: Das Ende ..., a.a.O., S. 1278 f.; Heinrichshofen, Stefan: a.a.O., S. 117.

Absicherung des Vermögensübernehmers und Zahlungsverpflichteten für den Fall enthalten, dass der Empfänger der Versorgungsleistungen seinen Lebensmittelpunkt ins Ausland verlegt und dort die Zahlungen nicht der Besteuerung unterliegen. Der Sonderausgabenabzug ist nämlich an den Steuernachweis des Empfängers gekoppelt.¹⁰⁷⁶

4.2 Nach österreichischem Ertragsteuerrecht

Zunächst ist festzuhalten, dass sich das österreichische Steuerrecht kaum vom deutschen Steuerrecht unterscheidet, denn in Folge der Besetzung Österreichs wurde 1938 das bisherige österreichische Steuersystem durch das materielle und formelle Steuerrecht des Deutschen Reiches ersetzt. Nach dem zweiten Weltkrieg setzte Österreich sein altes Steuersystem nicht wieder in Kraft, sondern ließ das deutsche Steuerrecht in seinen wesentlichen Grundlagen weiterhin bestehen.¹⁰⁷⁷

In Bezug auf das Ertragsteuerrecht hat es in den vergangenen Jahrzehnten nur wenige, zum deutschen Ertragsteuerrecht abweichende, größere gesetzliche Änderungen gegeben. Hierunter fallen u.a. die Einführung der Endbesteuerung für bestimmte Kapitalerträge ab 1993/94, die Gruppenbesteuerung ab 2005 sowie die gesetzliche Regelung der Versorgungsrente im Rahmen des Steuerreformgesetzes 2000.¹⁰⁷⁸

Die weiteren Ausführungen werden zeigen, dass es dennoch im Rahmen der Unternehmensübertragung in einzelnen Punkten Abweichungen zum deutschen Ertragsteuerrecht gibt. Bevor die ertragsteuerlichen Auswirkungen der unentgeltlichen und teilentgeltlichen Vermögensübertragung im Mittelpunkt der Betrachtung stehen, wird zunächst kurz die Besteuerung von Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften insbesondere im Hinblick auf die ertragsteuerliche Beurteilung auf Ebene des Gesellschafters dargestellt.

¹⁰⁷⁶ Vgl. Wälzholz, Eckhard: a.a.O., S. 277; BT-Drs. 16/6290 v. 04.09.2007, <http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/062/1606290.pdf>, Begründung, B. Besonderer Teil, Zu Artikel 1(Einkommensteuergesetz), Zu Nummer 5 (§ 10), S. 54.

¹⁰⁷⁷ Vgl. ausführlich zur historischen Entwicklung; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umgründungssteuergesetz, Umsatzsteuer, Kommunalsteuer, 8. Aufl., Wien 2003, S. 7 f.

¹⁰⁷⁸ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 8.

4.2.1 Besteuerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften

a) Besteuerung des Unternehmensgewinns

Wie bei einem Einzelunternehmen ist entsprechend dem deutschen Ertragsteuerrecht nicht die Personengesellschaft selbst Steuersubjekt, sondern nur der einzelne Gesellschafter.¹⁰⁷⁹ Zwar folgt ein Teil der österreichischen Literatur der deutschen Auffassung zur einheitlichen Gewinnermittlung im Rahmen des partiellen Steuersubjekts der Mitunternehmerschaft. Die Rechtsprechung vertritt jedoch eine abgeschwächte Form der Bilanzbündeltheorie, die im Ergebnis der Theorie der Alleininhaberschaft gleichkommt. Die Finanzverwaltung folgt hierbei der Auffassung der Rechtsprechung. Im Ergebnis führt dies dazu, dass wie bei einem Einzelunternehmen der Mitunternehmer mit der Mitunternehmerschaft grundsätzlich nur im Rahmen von Entnahmen und Einlagen in Beziehung treten kann. Hiervon ausgenommen sind neben den in § 23 Z 2 des österreichischen Einkommensteuergesetzes (öEStG) explizit aufgeführten Leistungsbeziehungen alle Geschäfte zwischen der Mitunternehmerschaft und einem Betrieb des Gesellschafters, unter der Voraussetzung, dass sie einerseits zu fremdüblichen Bedingungen und andererseits ausschließlich aus einem Betrieb des Mitunternehmers erbracht werden.¹⁰⁸⁰

Die Gewinnermittlung als solches erfolgt ebenfalls auf der Grundlage des Transparenzprinzips in einem zweistufigen Verfahren. Zunächst wird der Gewinn auf Ebene der Gesamthand ermittelt und dann die persönlichen Verhältnisse des Mitunternehmers insbesondere im Hinblick auf sein Sonderbetriebsvermögen¹⁰⁸¹ und eine etwaige Ergänzungsbilanz¹⁰⁸² berücksichtigt.¹⁰⁸³

b) Ertragsteuerliche Beurteilung des Gesellschafters

Ebenso wie nach deutschem Ertragsteuerrecht erzielt der Einzelunternehmer im Rahmen seines Einzelunternehmens gem. § 23 Z 1 (öEStG) Einkünfte aus Gewerbebetrieb.¹⁰⁸⁴ Sofern der Gesellschafter einer Personengesellschaft als

¹⁰⁷⁹ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 218, 224.

¹⁰⁸⁰ Vgl. m.w.N. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 219-223. Ausführlich mit einzelnen Beispielen; Rz. 5859-5882 öEStR.

¹⁰⁸¹ Zur Definition des Sonderbetriebsvermögens I und II; vgl. mit Beispielen Rz. 5858, 5913-5925 öEStR.

¹⁰⁸² Zur Definition der Ergänzungsbilanz; vgl. Rz. 5857 öEStR.

¹⁰⁸³ Vgl. Rz. 5852-5856 öEStR.

¹⁰⁸⁴ Die dem deutschen Steuerrecht entsprechende Definition des Gewerbebetriebs findet sich in § 28 BAO und wird in § 28 Abs. 1 EStG übernommen. Vgl. ausführlich m.w.N. zu den einzelnen Voraussetzungen; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 42-44.

Mitunternehmer¹⁰⁸⁵ angesehen werden kann, erzielt er i.d.R. ebenso nach § 23 Z 2 öEStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb.¹⁰⁸⁶ In beiden Fällen handelt es sich um Gewinneinkünfte i.S.d. § 2 Abs. 4 Z 1 öEStG.

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb eines Mitunternehmers zählen nach § 23 Z 2 öEStG nicht nur sein Gewinnanteil am Gesamthandsvermögen, sondern ebenso wie nach deutschem Ertragsteuerrecht auch die Vergütungen, welche der Mitunternehmer für eine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern erhält. Die Mitunternehmerschaft selbst ist wiederum nicht Steuersubjekt sondern nur der einzelne Gesellschafter.¹⁰⁸⁷

Hinsichtlich des auf die gewerblichen Einkünfte¹⁰⁸⁸ anzuwendenden Einkommensteuertarifs wird als Besonderheit im österreichischen Ertragsteuerrecht gem. § 11a öEStG der nicht entnommene Gewinn zuzüglich betriebsnotwendiger Einlagen bis zu einem Betrag i.H.v. 100.000 € pro Veranlagungszeitraum¹⁰⁸⁹ mit dem hälftigen auf das gesamte Einkommen des Steuerpflichtigen entfallenden Durchschnittssteuersatz i.S.d. § 37 Abs. 1 öEStG besteuert.¹⁰⁹⁰ Von der Begünstigung ausgenommen sind nicht entnommene Übergangsgewinne aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart und Veräußerungsgewinne.¹⁰⁹¹ Bei Mitunternehmerschaften steht jedem Mitunternehmer höchstens ein seiner Beteiligung entsprechender Teilbetrag der 100.000 € für die Tarifiermäßigung zu.¹⁰⁹² Sinkt unabhängig vom Vorliegen eines Verlustes das Eigenkapital innerhalb von sieben Jahren, so kommt es in entsprechender Höhe zur Nachversteuerung.¹⁰⁹³ Im Falle einer unentgeltlichen Unternehmensübertragung mit Buchwertfortführung ist die Nachversteuerung gem. § 11 Abs. 5 öEStG beim

¹⁰⁸⁵ Ebenso wie im deutschen Steuerrecht wird der Begriff des Mitunternehmers auch im österreichischen Einkommensteuergesetz nicht definiert. Als Beispiele für Mitunternehmerschaften werden lediglich im Gesetz die beiden Gesellschaftsformen KG und OHG aufgeführt. Die Unternehmerinitiative und das Unternehmerrisiko werden sowohl von der Finanzverwaltung als auch der Rechtsprechung als die beiden maßgebenden Kriterien erachtet. Vgl. Rz. 5804-5808 öEStR; VwGH-Erkenntnis v. 29.06.1995, 94/15/0103, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; m.w.N. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 215-218.

¹⁰⁸⁶ Neben den gewerblichen Einkünften kann die Mitunternehmerschaft, wie nach deutschen Einkommensteuerrecht auch, Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit oder aus Land- und Forstwirtschaft erzielen. Vgl. im Einzelnen; Rz. 5835-5847 öEStR.

¹⁰⁸⁷ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 218, 224.

¹⁰⁸⁸ Die Begünstigung gilt grundsätzlich auch für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nach § 21 öEStG und mit Wirkung ab VZ 2007 auch für Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nach § 22 öEStG. Vgl. VfGH-Erkenntnis v. 06.12.2006, G 151/06, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh>; Rz. 3860b öEStR.

¹⁰⁸⁹ Vgl. Rz. 3860g öEStR.

¹⁰⁹⁰ Die Regelung wurde durch das Budgetbegleitgesetz 2003 eingeführt. Vgl. Rz. 3860a öEStR; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 195-197.

¹⁰⁹¹ Vgl. § 11a Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 10 sowie § 24 öEStG. Zur Ermittlung des begünstigten Eigenkapitalanstiegs; vgl. ausführlich Rz. 3860c-3860d öEStR.

¹⁰⁹² Vgl. § 11 Abs. 2 öEStG.

¹⁰⁹³ Hinsichtlich des anzuwendenden Nachversteuerungs-Steuersatzes ab VZ 2007; vgl. Rz. 3860i öEStR.

Rechtsnachfolger durchzuführen.¹⁰⁹⁴ Eine entgeltliche Übertragung löst beim Veräußerer keine Nachversteuerung der in den letzten sieben Jahren in Anspruch genommenen Eigenkapitalbegünstigung aus. Der Erwerber ist insoweit in der Anwendung des § 11a öEStG nicht an seinen Rechtsvorgänger gebunden.¹⁰⁹⁵

4.2.2 Besteuerung von Kapitalgesellschaften

a) Besteuerung des Unternehmensgewinns

Auch das österreichische Ertragsteuerrecht folgt dem Dualismus der Unternehmensbesteuerung. Während die Besteuerung von Personengesellschaften dem Transparenzprinzip folgt, gilt für die Besteuerung von Kapitalgesellschaften das Trennungsprinzip. Dies führt im Ergebnis dazu, dass einerseits die Kapitalgesellschaft und der Anteilseigner jeweils getrennt besteuert werden, wobei Leistungsbeziehungen zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Gesellschafter grundsätzlich anerkannt werden. Andererseits ist bei der Ausschüttung des Gewinns der Kapitalgesellschaft eine Doppelbesteuerung auf Ebene des Gesellschafters zu vermeiden.¹⁰⁹⁶

Die Kapitalgesellschaft ist wie nach deutschem Ertragsteuerrecht selbst Steuersubjekt und unterliegt der österreichischen Körperschaftsteuer (öKStG). Die Steuerpflicht und der Besteuerungsumfang werden in § 1 öKStG festgelegt. Für die Ermittlung des Einkommens sind ebenfalls gem. § 7 Abs. 2 öKStG sowohl die einkommensteuerrechtlichen als auch die körperschaftsteuerrechtlichen Vorschriften anzuwenden. Der allgemeine Körperschaftsteuersatz beträgt gem. § 22 Abs. 1 öKStG 25%. Für Privatstiftungen gilt gem. § 22 Abs. 2 öKStG eine Steuersatz i.H.v. 12,5%.

b) Ertragsteuerliche Beurteilung einer natürlichen Person als Gesellschafter

Hinsichtlich der laufenden Dividendenausschüttungen erzielt der Anteilseigner Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 Abs. 1 Z 1 lit. a) öEStG. Nachdem im österreichischen Ertragsteuerrecht ebenso wie nach deutschem Steuerrecht Leistungsbeziehungen zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter grundsätzlich steuerlich anerkannt werden, kann der Anteilseigner darüber hinaus u.a. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 25 öEStG, soweit er im Dienste

¹⁰⁹⁴ Vgl. Rz. 3860n öEStR; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 197.

¹⁰⁹⁵ Vgl. Rz. 3860m öEStR; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 197.

¹⁰⁹⁶ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 320 f.

der Gesellschaft tätig ist, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 öEStG, wenn er Immobilien oder Rechte der Gesellschaft zur entgeltlichen Nutzung überlässt, oder Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 27 Abs. 1 Z 4 öEStG bei Darlehensgewährung erzielen.¹⁰⁹⁷

Zur Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbelastung sieht das österreichische Ertragsteuerrecht auf Ebene des Anteilseigners seit 1988 das sog. Halbsatzverfahren gem. § 37 Abs. 4 öEStG vor. Alle Einkünfte aus sowohl inländischen als auch ausländischen¹⁰⁹⁸ Kapitalgesellschaftsbeteiligungen werden nur mit dem individuellen auf das gesamte Einkommen entfallenden, halben Durchschnittssteuersatz gem. § 37 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 öEStG besteuert.¹⁰⁹⁹ Seit dem Jahr 1993 gilt darüber hinaus für Gewinnausschüttungen die sog. Endbesteuerung.¹¹⁰⁰ Die auf inländische Kapitalerträge i.S.d. § 93 Abs. 2 Z 1 öEStG einzubehaltende Kapitalertragsteuer i.H.v. 25% gem. § 95 Abs. 1 öEStG hat bei natürlichen Personen gem. § 97 Abs. 1 S. 2 öEStG grundsätzlich Abgeltungswirkung.¹¹⁰¹ Der Steuerpflichtige kann jedoch gem. § 97 Abs. 4 S. 1 öEStG auf Antrag für seine Dividendeneinkünfte auch die Besteuerung nach dem Halbsatzverfahren i.S.d. § 37 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 öEStG verlangen, wenn dies für ihn günstiger ist. In diesem Fall wird die einbehaltene Kapitalertragsteuer auf seine Einkommensteuer angerechnet und der übersteigende Betrag erstattet.¹¹⁰² Hierbei ist zu beachten, dass auch bei Anwendung des Halbsatzverfahrens die Bruttoeinnahmen, ohne Berücksichtigung der in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen, gem. § 97 Abs. 4 S. 5 Z 1 öEStG der Besteuerung unterliegen. Denn auch im Rahmen des Abgeltungsverfahrens durch die Kapitalertragsteuer dürfen gem. § 20 Abs. 2 öEStG

¹⁰⁹⁷ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 320.

¹⁰⁹⁸ Die früher nur für inländische Dividendeneinkünfte geltende Regelung wurde parallel zur damals noch ausstehenden Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Anneliese Lenz“ durch das Budgetbegleitgesetz 2003 auch auf ausländische Dividendeneinkünfte ausgedehnt. Vgl. Hasenauer, Clemens / Hügel, Haarmann / Schütte, Nina: Neuerungen zur Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen und zum internationalen Schachtelprivileg in Österreich, in: DStR 2003, S. 845 f. Zur Vorlage des österreichischen Rechtsfalls „Anneliese Lenz“, vgl. Heinrich, Johannes: Österreich: System der Besteuerung von Dividenden auf dem Prüfstand des EuGH, in: DStR 2000, S. 238 f.; Entscheidung des EuGH v. 15.07.2004, C-315/02, „Anneliese Lenz“, unter: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>.

¹⁰⁹⁹ Vgl. im Einzelnen; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 283 f., 322 f.

¹¹⁰⁰ Die Endbesteuerung hat in bestimmten Fällen zur Folge, dass dieses Vermögen bei Erwerb von Todes wegen nicht aber bei Zuwendung unter Lebenden gem. § 15 Abs. 1 Z 17 öErbStG von der Erbschaftsbesteuerung ausgenommen wird.

¹¹⁰¹ Vgl. ausführlich zur Endbesteuerung; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 302-304. Die Abgeltungswirkung tritt auch bei einer im Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehaltenen Beteiligung ein. Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 322.

¹¹⁰² Vgl. § 97 Abs. 4 S. 2 öEStG.

mit diesen Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehende Aufwendungen bei der Ermittlung dieser Einkünfte nicht abgezogen werden.¹¹⁰³

Des Weiteren kann der Steuerpflichtige in internationalen Doppelbesteuerungsfällen gem. § 97 Abs. 4 S. 3 öEStG auf Antrag die Besteuerung nach dem Halbsatzverfahren verlangen, wenn die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens anzurechnende ausländische Steuer höher als die einbehaltene inländische Kapitalertragsteuer ist. Bei der Ermittlung der Kapitaleinkünfte gilt insoweit das Abzugsverbot gem. § 20 Abs. 2 öEStG i.V.m. § 97 Abs. 4 S. 5 Z 1 öEStG nicht.

c) Ertragsteuerliche Beurteilung einer juristischen Person als Gesellschafter

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf Ebene der Kapitalgesellschaft sieht § 10 öKStG eine Steuerbefreiung für Beteiligungserträge aus Schachtelbeteiligungen vor. Hierbei ist zwischen der inländischen und der internationalen Schachtelbeteiligung zu trennen. Letztere liegt gem. § 10 Abs. 2 öKStG im Gegensatz zur inländischen Schachtelbeteiligung erst dann vor, wenn die Kapitalgesellschaft seit einem Jahr ununterbrochen zu mindestens zehn Prozent an der ausländischen Gesellschaft beteiligt war.¹¹⁰⁴ Hinsichtlich des Umfangs der Steuerbefreiung ist zu beachten, dass bei einer inländischen Schachtelbeteiligung gem. § 10 Abs. 1 öKStG lediglich die offenen sowie verdeckten Gewinnausschüttungen steuerbefreit sind. Bei ausländischen Schachtelbeteiligungen wird zusätzlich gem. § 10 Abs. 3 öKStG der Veräußerungsgewinn und der Liquidationserlös von der Besteuerung ausgenommen.¹¹⁰⁵

Grundsätzlich gilt auch im österreichischen Ertragsteuerrecht, dass Aufwendungen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Erträgen nicht steuermindernd berücksichtigt werden können.¹¹⁰⁶ Dieser Grundsatz wurde aber durch das Steuerreformgesetz 2005¹¹⁰⁷ in § 11 Abs. 1 Z 4 öKStG durchbrochen. Nach dieser Vorschrift sind Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung

¹¹⁰³ Vgl. Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 260, 323; Hasenauer, Clemens / Hügel, Haarmann / Schütte, Nina: a.a.O., S. 845.

¹¹⁰⁴ Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung wurden im Rahmen des Budgetbegleitgesetzes 2003 geändert. Vgl. Hasenauer, Clemens / Hügel, Haarmann / Schütte, Nina: a.a.O., S. 846 f. Darüber hinaus hat der Gesetzgeber in § 10 Abs. 4 öKStG vorgesehen, dass der Bundesminister der Finanzen bei Vorliegen bestimmter Gründe zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbräuchen von der Steuerbefreiung internationaler Schachtelbeteiligungen in besonderen Fällen absehen kann. Vgl. Verordnung des BMF betreffend die steuerliche Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung, in: BGBl. II 2004, Nr. 295.; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 361.

¹¹⁰⁵ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 359 f., 361.

¹¹⁰⁶ Vgl. § 20 Abs. 2 öEStG, § 12 Abs. 2 öKStG; Rz. 1202 öKStR.

¹¹⁰⁷ Vgl. StRefG 2005, in: öBGBI. I 2004, Nr. 57.

des Erwerbes von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen i.S.d. § 10 öKStG abzugsfähig, unabhängig davon, ob es sich um eine inländische oder internationale Schachtelbeteiligung handelt.¹¹⁰⁸ Die nichtabzugsfähigen Aufwendungen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien Erträgen i.S.d. § 12 Abs. 2 öKStG stehen, beschränken sich somit nur noch auf andere Fremdfinanzierungskosten, wie z.B. Kursverluste bei Fremdwährungskrediten.¹¹⁰⁹ Im Rahmen von inländischen Schachtelbeteiligungen kann es jedoch wie bereits bisher schon¹¹¹⁰ zu einer steuerlichen Berücksichtigung der nicht abziehbaren Aufwendungen im Jahr der Veräußerung der Beteiligung kommen, wenn die übrigen Finanzierungsaufwendungen in der Vergangenheit höher als der Saldo aus steuerfreien Erträgen und den nach § 11 Abs. 1 Z 4 öKStG abzugsfähigen Fremdfinanzierungszinsen waren.¹¹¹¹ Die steuerliche Berücksichtigung vormals nicht abziehbarer Aufwendungen im Jahr der Veräußerung dürfte sich m.E. nur noch auf wenige Fälle, wie z.B. extreme Kursverluste bei Fremdwährungskrediten, beschränken. Was den Nachweis des Zusammenhangs der Fremdfinanzierung mit dem Erwerb der Beteiligung betrifft, so werden von Seiten der Finanzverwaltung erhöhte Anforderungen gestellt.¹¹¹²

Was die Leistungsbeziehungen zwischen der Kapitalgesellschaft und dem natürlichen wie auch juristischen Anteilseigner angeht, so kennt das österreichische Körperschaftsteuerrecht ebenfalls die beiden Rechtsinstitute der verdeckten Einlage und der verdeckten Gewinnausschüttung. Da im Hinblick auf die von der österreichischen Finanzverwaltung aufgestellten Kriterien und Rechtsfolgen keine wesentlichen Abweichungen zum deutschen Recht erkennbar sind, kann an dieser Stelle auf weitere Ausführungen verzichtet werden.¹¹¹³

¹¹⁰⁸ Vgl. Rz. 1204, 1207 öKStR.

¹¹⁰⁹ Vgl. Rz. 1204 öKStR.

¹¹¹⁰ Vgl. im Einzelnen mit Beispielen; Rz. 1211-1213 öKStR.

¹¹¹¹ Die steuerliche Abzugsfähigkeit der sonstigen Aufwendungen kann nur bei inländischen Schachteldividenden greifen, da nur in diesen Fällen der Veräußerungsgewinn steuerpflichtig und nicht nach § 10 öKStG steuerbefreit ist. Vgl. Rz. 1211 öKStR.

¹¹¹² Vgl. im Einzelnen Rz. 1209 f. öKStR.

¹¹¹³ Lediglich bei der verdeckten Gewinnausschüttung wird zwischen einer direkten und einer indirekten verdeckten Gewinnausschüttung unterschieden. Bei Ersterer handelt es sich aus Sicht der Kapitalgesellschaft um erhöhte Aufwendungen und bei Letzterer um fehlende Erträge. Nach deutschem Steuerrecht handelt es sich hierbei um die Fälle der tatsächlichen Vermögensminderung bzw. der verhinderten Vermögensmehrung. Vgl. im Einzelnen mit Beispielen; Rz. 681-689, 748-1175 öKStR; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 345-347, 349-355.

4.2.3 Abgrenzung außerbetrieblicher Versorgungsrenten von Unterhaltsrenten und von Kaufpreisrenten

Wie bereits in den Ausführungen zu den Auswirkungen der Vermögensübertragung nach deutschem Ertragsteuerrecht dargelegt wurde, können im Rahmen der Vermögensübertragung wiederkehrende Leistungen vereinbart werden. Ebenso wie im deutschen Ertragsteuerrecht werden die wiederkehrenden Leistungen in Zusammenhang mit Übertragungsvorgängen in Abhängigkeit von ihrer Ausprägung auch im österreichischen Ertragsteuerrecht nicht einheitlich behandelt, sondern lösen unterschiedliche ertragsteuerliche Folgen aus. Das österreichische Ertragsteuerrecht nimmt im Rahmen der wiederkehrenden Leistungen eine Unterscheidung zwischen außerbetrieblichen¹¹¹⁴ Versorgungsrenten, Unterhaltsrenten und Kaufpreisrenten vor.¹¹¹⁵

Aufgrund der Erkenntnis des österreichischen Verwaltungsgerichtshof (VwGH) aus dem Jahr 1999¹¹¹⁶ war im Gegensatz zum deutschen Ertragsteuerrecht der Gesetzgeber in Österreich gezwungen, die Rentenbesteuerung im Rahmen des Steuerreformgesetzes 2000 neu zu regeln und gesetzlich zu verankern.¹¹¹⁷ Der VwGH entzog in seiner Erkenntnis der Versorgungsrente seine bisherige langjährige ertragsteuerliche Sonderbehandlung.¹¹¹⁸ Im Ergebnis sah er für eine unentgeltliche Vermögensübertragung gegen Versorgungsrente als weitere Rentenkatgorie neben der Unterhalts- und Kaufpreisrente keinen Raum.¹¹¹⁹ Der Gesetzgeber wollte aber

¹¹¹⁴ Eine betriebliche Versorgungsrente liegt vor, wenn dem ehemaligen Betriebsinhaber für seine Verdienste bei der seinerzeitigen Führung des übertragenen Unternehmens eine Rente nach der Art einer Pension gezahlt wird. Die Unternehmensübertragung wird als unentgeltlich behandelt. Die Rentenzahlungen sind beim Unternehmen abzugsfähige Betriebsausgaben und beim ehemaligen Betriebsinhaber nachträgliche Betriebseinnahmen. Vgl. Rz. 7026 öESTR; Fritz, Christian / Schauer, Katja / Augustin, Klaus: Unternehmensnachfolge – aber richtig!, Wien 2001, S. 401 f. Für Betriebsübergaben unter nahen Angehörigen ist die Vereinbarung einer betrieblichen Versorgungsrente eher die Ausnahme. Vgl. Tanzer, Michael: a.a.O., S. 714 f.

¹¹¹⁵ Vgl. ausführlich zur Rentenbesteuerung insgesamt; Rz. 7001-7057 öESTR. Zur Unterscheidung zwischen Renten und Raten; vgl. ausführlich Tanzer, Michael: a.a.O., S. 706-708.

¹¹¹⁶ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 26.01.1999, 98/14/0045, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>.

¹¹¹⁷ Vor dem Steuerreformgesetz 2000 fehlte es an einer gesetzlichen Regelung. Vgl. Doralt, Werner: Österr. VwGH: Versorgungsrente gesetzlos, in FR 2001, S. 576; Wolf, Erich: Die Rentenbesteuerung ..., a.a.O., S. 556, 559.

¹¹¹⁸ Vgl. Wolf, Erich: Die Rentenbesteuerung ..., a.a.O., S. 553; VwGH-Erkenntnis v. 28.04.1987, 86/14/0175, VwGH-Erkenntnis v. 09.03.1982, 81/12/0104, VwGH-Erkenntnis v. 29.01.1960, 1153/58 jeweils unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>. Ausführlich zu den Kriterien der außerbetrieblichen Versorgungsrente vor der Rechtssprechungsänderung durch das StRefG 2000; vgl. Stoll, Gerold: a.a.O., S. 407-424. Zur bisherigen Verwaltungspraxis; vgl. Wolf, Erich: Die Rentenbesteuerung ..., a.a.O., S. 554; Tanzer, Michael: a.a.O., S. 709-713; kritisch Doralt, Werner: Die Versorgungsrente – ein Steuersparmodell, in: RdW 1998, S. 517_02.

¹¹¹⁹ Der Erkenntnis lag als Sachverhalt die Übertragung eines Einzelunternehmens zu Grunde. Der VwGH sah für die außerbetriebliche Versorgungsrente als sog. dritter Rententyp neben der Gegenleistungs- und Unterhaltsrente im Ertragsteuerrecht keine Rechtfertigung mehr. Grundlage der sehr knapp gehaltenen Begründung des VwGH war ein Artikel von DORALT aufgrund seiner Abschiedsvorlesung (Doralt, Werner: Die Versorgungsrente - einSteuersparmodell, in: RdW 1998, S. 517_02). Kritisch zur Begründung

der Erkenntnis des VwGH nicht uneingeschränkt folgen und musste daraufhin die gesetzlichen Grundlagen der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen neu schaffen.¹¹²⁰

Ebenso wie nach deutschem Recht seit der Neuregelung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG durch das JStG 2008 sieht das österreichische Ertragsteuerrecht bereits seit dem Jahr 2000 nur noch einen eingeschränkten Sonderausgabenabzug bei Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen vor. Eine ertragsteuerliche Sonderbehandlung erfahren demnach nur noch Vermögensübertragungen von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen, nicht jedoch von sowohl betrieblichen als auch außerbetrieblichen Einzelwirtschaftsgütern, worunter auch Anteile an Kapitalgesellschaften fallen.¹¹²¹

Der österreichische Gesetzgeber hat in den geänderten Vorschriften zwar festgelegt, für welche Vermögensübertragungen eine Versorgungsrente anzuerkennen ist. In welchem Verhältnis jedoch die Versorgungsrente in Abgrenzung zu einer Kaufpreis- oder Unterhaltsrente zum übertragenen Vermögen stehen muss, ergibt sich nicht eindeutig aus dem Gesetzestext.¹¹²² Das österreichische Einkommensteuergesetz verweist in § 18 Abs. 1 Z 1 öEStG einerseits auf die 50%-Grenze in § 20 Abs. 1 Z 4 öEStG und spricht andererseits lediglich von „keiner angemessenen Gegenleistung für die Übertragung“. In den österreichischen Einkommensteuerrichtlinien hat hingegen die Finanzverwaltung teilweise in Bezug auf die Rechtsprechung eindeutige und feste Grenzen vorgegeben.¹¹²³ Die Literaturmeinung stimmt den von der Finanzverwaltung vorgegebenen Grenzen, wie in den weiteren Ausführungen dargelegt wird, jedoch nicht uneingeschränkt zu.

der Erkenntnis; vgl. Wolf, Erich: Die Rentenbesteuerung ..., a.a.O., S. 556 f. Zum Verfahrensgang; vgl. Urban, Christian: Versorgungsrenten werden vom Verwaltungsgerichtshof nicht mehr akzeptiert, in: FJ 1999, S. 125. Im Ergebnis spricht HERZOG gar von einer Revolution; vgl. Herzog, Oliver: VwGH kippt Versorgungsrente, in: RdW 1999, S. 172.

¹¹²⁰ Von der Rechtsänderung waren die § 16 Abs. 1 Z 1, § 18 Abs. 1 Z 1, § 20 Abs. 1 Z 4 und § 29 Z 1 öEStG betroffen. Zur Kritik des Gesetzgebers und der Gesetzesbegründung; vgl. Doralt, Werner: Versorgungsrenten – eine Klarstellung, in: SWK 1999, S. 737-739.

¹¹²¹ Vgl. Hänsel, Georg: Steuerreformgesetz 2000: Die Neuregelung des Rentenbesteuerung, in: FJ 2000, S. 34, 36. Der österreichische Verfassungsgerichtshof (VfGH) sieht in seiner Erkenntnis v. 12.03.2004, B 181/03, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh>, in der lediglich auf die Übertragung von Unternehmen begrenzten steuerlichen Begünstigung gegenüber der Übertragung sonstiger Vermögensgegenstände keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

¹¹²² Vgl. zu möglichem Interpretationsspielraum Fink, Hannes: Auslegung der Neuregelung der Rentenbesteuerung – Kritische Anmerkungen zum BMF-Erlass, in: SWK 2000, Heft 23/24, S. 588-S. 590; ebenfalls kritisch Wolf, Erich: Die Rentenbesteuerung ..., a.a.O., S. 559 f.

¹¹²³ Vgl. Tabellen in Rz. 7002 öEStR.

Nachdem im österreichischen Ertragsteuerrecht wie auch nach den jüngsten Änderungen im deutschen Einkommensteuerrecht dauernde Lasten¹¹²⁴ einerseits und Renten¹¹²⁵ andererseits keine unterschiedliche Behandlung erfahren, wird in den weiteren Ausführungen nur noch allgemein von Rentenzahlungen gesprochen.

4.2.3.1 Außerbetriebliche Versorgungsrente

Wie bereits dargestellt sind gem. § 18 Abs. 1 Z 1 öEStG außerbetriebliche Versorgungsrenten nur noch im Rahmen der Übertragung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen möglich. Einzelne Wirtschaftsgüter sowohl des Betriebs- als auch des Privatvermögens können gem. § 20 Abs. 1 Z 4 öEStG nur noch im Rahmen einer Unterhaltsrente unentgeltlich übertragen werden.

Nachdem bei der Vermögensübertragung im Rahmen der außerbetrieblichen Versorgungsrente als wesentliches Merkmal die Versorgungsabsicht des Unternehmensüberträgers im Vordergrund steht,¹¹²⁶ ist der Vorgang ertragsteuerlich nach wie vor insgesamt als unentgeltlich einzustufen und nicht in ein entgeltliches und ein unentgeltliches Rechtsgeschäft aufzuteilen.¹¹²⁷

Eine außerbetriebliche Versorgungsrente liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung nur dann vor, wenn der versicherungsmathematische Rentenbarwert zuzüglich allfälliger Einmalbeträge im Verhältnis zum Wert des Betriebsvermögens entweder kleiner als 75% ist oder zwischen 125% und 200% liegt.¹¹²⁸ Der Rentenbarwert stellt somit in diesen Fällen i.S.d. Gesetzeswortlauts „keine angemessene Gegenleistung“ mehr dar. Im Rahmen der obigen Wertverhältnisse kann nach Auffassung der Finanzverwaltung von einer subjektiven Versorgungsabsicht ausgegangen werden. Dies gilt nicht nur in Bezug auf Vermögensübertragungen auf nahe Angehörige, sondern auch auf fremde Dritte, da insoweit ein Irrtum über die wahren Wertverhältnisse ausgeschlossen werden kann. Wie nach deutschem Recht geht auch nach dem österreichischen die Rechtsprechung

¹¹²⁴ Zur Definition; vgl. Rz. 7009 öEStR.

¹¹²⁵ Zur Definition; vgl. Rz. 7003-7008 öEStR.

¹¹²⁶ Zur Abgrenzung von privaten bzw. subjektiven Versorgungsmotiven zu den rein betrieblichen Motiven; vgl. Hänsel, Georg: a.a.O., S. 36.

¹¹²⁷ Vgl. Wolf, Erich: Die Rentenbesteuerung ..., a.a.O., S. 555; Tempel, Michael: Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band III, Gründung, Umgründung und Beendigung von Unternehmen, Wien 2004, S. 382; VwGH-Erkenntnis v. 05.03.1975, 1514/74, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; Tanzer, Michael: a.a.O., S. 716 f.

¹¹²⁸ Vgl. Tabelle 1 in Rz. 7002 sowie Rz. 7013, 7027 öEStR. Diese Grenzwerte galten schon nach bisheriger Verwaltungspraxis für die außerbetriebliche Versorgungsrente. Vgl. Hänsel, Georg: a.a.O., S. 34, 36. Die Wertverhältnismsgrenzen richten sich insoweit nach dem Angemessenheitsprinzip. Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 17; VwGH-Erkenntnis v. 17.02.1994, 93/16/0126, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>.

und Finanzverwaltung bei einer objektiven Wertabweichung von Leistung und Gegenleistung zunächst von der Vermutung aus, dass bei Übertragungsvorgängen unter nahen Angehörigen die Versorgungsabsicht und nicht wie unter fremden Dritten die Abwägung von Leistung und Gegenleistung nach kaufmännischen Gesichtspunkten im Vordergrund steht. Unabhängig von den objektiven Wertverhältnissen, darf aber für die ertragsteuerliche Beurteilung die subjektive Komponente des Zuwendungswillens nicht unberücksichtigt bleiben.¹¹²⁹

Der Wert des Betriebsvermögens bestimmt sich hierbei nach der Summe der Teilwerte für die einzelnen Wirtschaftsgüter einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter.¹¹³⁰ Der Rentenbarwert ist nach § 16 Abs. 1 öBewG zu berechnen. Durch das Budgetbegleitgesetz 2003¹¹³¹ wurde diese Vorschrift geändert.¹¹³² Die Barwerte sind nunmehr nach versicherungsmathematischen Methoden zu ermitteln. Die Berechnungen gehen von einem Zinssatz i.H.v. 5,5% unter Berücksichtigung von Zinseszinsen und der Erlebenswahrscheinlichkeit aus. Die genaue Berechnung ist in einem Erlass der Finanzverwaltung¹¹³³ unter Zugrundelegung der Erlebenswahrscheinlichkeitsverordnung¹¹³⁴ geregelt.¹¹³⁵

Zwar legt die Finanzverwaltung in Rz. 7020 der Einkommensteuerrichtlinien (öEStR) nunmehr fest, dass sowohl für die Feststellung des Rententypus (Versorgungs-, Unterhalts- oder Kaufpreisrente) als auch für die Beurteilung, ab welchem Zeitpunkt sonstige Einkünfte i.S.d. § 29 Z 1 öEStG vorliegen, der Rentenbarwert ausschließlich nach § 16 öBewG zu berechnen ist. Für die Beurteilung, welcher Rententypus vorliegt, war jedoch bereits in der Vergangenheit nach Auffassung der Finanzverwaltung der Rentenbarwert auf

¹¹²⁹ Vgl. Rz. 5571, 7027 öEStR; VwGH-Erkenntnis v. 02.12.1987, 87/13/0061, VwGH-Erkenntnis v. 05.10.1982, 81/14/170, VwGH-Erkenntnis v. 05.03.1975, 1514/74, jeweils unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/> Vwgh; Wolf, Erich: Die Rentenbesteuerung ..., a.a.O., S. 554; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 52-54, 134 f.

¹¹³⁰ Vgl. Rz. 7025 öEStR.

¹¹³¹ Vgl. BBG 2003, in: öBGBI. I 2003, Nr. 71.

¹¹³² Der VfGH erklärte in seiner Erkenntnis v. 09.10.2002, G 112/02, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh>, die bisherige Ermittlung des Rentenbarwerts für verfassungswidrig, da die aus dem Jahr 1971 stammenden, starren Barwertfaktoren als zu niedrig erachtet wurden und nicht mehr mit der tatsächlichen durchschnittlichen Lebenserwartung übereinstimmten. Vgl. Urnik, Sabine: Die Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Rentenvereinbarungen – Handlungsbedarf aufgrund des Budgetbegleitgesetzes 2003, in: SWK 2003, Heft 35/36, S 849.

¹¹³³ Vgl. Erlass des BMF v. 17.12.2003, GZ 08 0104/2-IV/8/03, <https://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/Einkommensteuer/Erlasse/rentenerlass.pdf>.

¹¹³⁴ Vgl. ErlWS-VO 2004 in: öBGBI. II 2003, Nr. 627.

¹¹³⁵ Vgl. Rz. 7020, 7022 öEStR.

versicherungsmathematischer Basis und nicht nach den starren Barwertfaktoren gem. § 16 öBewG vor dem Budgetbegleitgesetz 2003 zu ermitteln.¹¹³⁶

4.2.3.2 Unterhaltsrente

Die Finanzverwaltung geht bei der Übertragung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen immer dann von einer Unterhaltsrente aus, wenn der Barwert der Rentenzahlungen zuzüglich einer allfälligen Einmalzahlung mehr als doppelt so groß ist wie der Wert des übertragenen Unternehmensvermögens.¹¹³⁷ In diesen Fällen ist nach Auffassung der Finanzverwaltung der Unternehmensübertragung und der Rentenvereinbarung keine wirtschaftliche Bedeutung i.S.d. § 20 Abs. 1 Z 4 bzw. § 18 Abs. 1 Z 1 S. 3 öEStG mehr beizumessen.¹¹³⁸

Bei der Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern sowohl des Betriebsvermögens als auch des Privatvermögens liegt immer dann insgesamt eine Unterhaltsrente vor, wenn der Rentenbarwert zuzüglich einer allfälligen Einmalzahlung entweder kleiner als die Hälfte¹¹³⁹ oder das Doppelte des Werts des übertragenen Wirtschaftsguts¹¹⁴⁰ beträgt.¹¹⁴¹ Ist der Rentenbarwert um ein Viertel größer,¹¹⁴² aber kleiner als das Doppelte des Werts des übertragenen Wirtschaftsguts, handelt es sich um eine gemischte Rente. Bis zum Wert des übertragenen Vermögens liegt eine entgeltliche Kaufpreisrente vor. Der übersteigende Betrag entfällt auf die Unterhaltsrente, welche den unentgeltlichen Teil der Übertragung darstellt.¹¹⁴³ In der Literatur wird m.E. zu Recht kritisiert, dass einerseits die Grenze für eine gemischte Rente bei 125% festgelegt wird und andererseits die Aufteilung der gemischten Rente nach der 100%-Grenze vorzunehmen ist. Deshalb wird m.E. zu Recht gefordert, dass nicht bis zur 100%-Grenze, sondern bis zur 125%-Grenze des Werts des übertragenen

¹¹³⁶ Vgl. Fink, Hannes: a.a.O., S. S 587.

¹¹³⁷ Hinsichtlich der Ermittlung des Rentenbarwerts sowie des Unternehmenswerts gelten die Ausführungen zur Versorgungsrente entsprechend. Vgl. Gliederungspunkt 4.2.3.1.

¹¹³⁸ Vgl. Tabelle 1 in Rz. 7002 sowie Rz. 7013, 7046 öEStR.

¹¹³⁹ Vgl. § 20 Abs. 1 Z 4 öEStG. Dies wird auch in Anlehnung an den VwGH als die sog. Überwiegenstheorie/-prinzip bezeichnet. VwGH-Erkenntnis v. 19.10.1987, 86/15/0097, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/> Vwgh; Rz. 5572 öEStR.

¹¹⁴⁰ Einzelwirtschaftsgüter sind unabhängig davon, ob es sich um Betriebsvermögen oder Privatvermögen handelt, stets mit dem gemeinen Wert i.S.d. § 10 öBewG anzusetzen. Vgl. Rz. 7025 öEStR.

¹¹⁴¹ Vgl. Tabelle 2 in Rz. 7002 sowie Rz. 7047, 7049 öEStR.

¹¹⁴² Dies wird auch als das Angemessenheitsprinzip bzw. –grenze bezeichnet. Vgl. Urnik, Sabine: Die Übertragung ..., a.a.O., S. S 849, FN 9.

¹¹⁴³ Vgl. Tabelle 2 in Rz. 7002 sowie Rz. 7048, 7052-7054 öEStR. Insoweit wird das im österreichischen Ertragsteuerrecht geltende Absorptions- oder Überwiegenprinzip durchbrochen. Statt der Behandlung des gemischten Vorgangs als ein voll entgeltliches oder voll unentgeltliches Rechtsgeschäft wird in diesen Fällen die Rente aufgespalten. Vgl. Gliederungspunkt 4.2.6; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 16 f.

Wirtschaftsgutes von einer Kaufpreisrente und erst ab einem die 125%-Grenze übersteigenden Wert von einer Unterhaltsrente auszugehen ist.¹¹⁴⁴

Zu beachten ist hierbei, dass die Grundsätze zur gemischten Rente von der Finanzverwaltung neu entwickelt wurden. Der Gesetzestext selbst enthält hierzu keine Grundlagen. Die Vorschrift des § 20 Abs. 1 Z 4 öESTG gibt für einzelne Wirtschaftsgüter lediglich die 50%-Grenze nach unten hin vor und lässt aber die Grenze für die Gegenleistung nach oben hin offen.¹¹⁴⁵

In der Literatur wird darüber hinaus kritisiert, dass den gesetzlichen Neuregelungen keine Grundlage für eine unterschiedliche Behandlung der Übertragung von Betrieben einerseits und Einzelwirtschaftsgütern andererseits entnommen werden kann. Vielmehr wird hinsichtlich des jeweiligen Rententypus eine einheitliche Bandbreite gefordert. Demnach soll eine Kaufpreisrente für alle Übertragungsvorgänge dann vorliegen, wenn der Rentenbarwert größer als 50% bzw. kleiner als 125% des Werts des übertragenen Vermögens beträgt. Wird die 50%-Grenze unterschritten soll nach dieser Auffassung bei (Teil-)Betrieben und Mitunternehmeranteilen eine Versorgungsrente und bei Einzelwirtschaftsgütern eine Unterhaltsrente vorliegen. Wird die 125%-Grenze nicht jedoch die 200%-Grenze überschritten, bleibt es beim Unternehmensvermögen bei der Versorgungsrente und bei Einzelwirtschaftsgütern bei der Aufteilung der gemischten Rente. Erst wenn die 200%-Grenze überschritten wird liegt in beiden Fällen eine Unterhaltsrente vor.¹¹⁴⁶

¹¹⁴⁴ Vgl. Hofstätter, Franz / Reichel, Kurt: Die Einkommensteuer (ESTG 1988) – Kommentar, Wien, Stand: 01.02.2008, zu § 18, Rz. 4.1. Bei der Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts durch Eheleute könnte sich allein durch die unterschiedliche Höhe des Rentenbarwerts bei gleicher Rentenhöhe ein unterschiedliches Ergebnis ergeben. Vgl. Fink, Hannes: a.a.O., S. S 590.

¹¹⁴⁵ Der Gesetzestext spricht insoweit nur von „unangemessen hoher Gegenleistung“. Vgl. § 20 Abs. 1 Z 4 öESTG.

¹¹⁴⁶ Vgl. Fink, Hannes: a.a.O., S. S 588-S 590.

Übersicht gem. R 7002 öEStR:

Rentenvereinbarungen aus Anlass der Übertragung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen			
	Kaufpreisrente	außerbetriebliche Versorgungsrente	Unterhaltsrente
Wertverhältnis versicherungsmathematischer Rentenbarwert zzgl. all- fälliger Einmalbeträge zu Wert des Betriebsvermögen	75% bis 125%	unter 75% oder zwischen 125% und 200%	über 200%
Entgeltlichkeit / Unentgeltlichkeit	entgeltlich	unentgeltlich	unentgeltlich
Rentenvereinbarungen aus Anlass der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, die nicht in Geld bestehen			
	Kaufpreisrente	gemischte Rente	Unterhaltsrente
Wertverhältnis Rentenbarwert zzgl. allfälliger Einmalbeträge zu Wert des Wirtschaftsgutes	50% bis 125%	zwischen 125% und 200%	unter 50% oder über 200%
Entgeltlichkeit / Unentgeltlichkeit	entgeltlich	bis 100% entgeltlich, Rest unentgeltlich	unentgeltlich

4.2.3.3 Kaufpreisrenten

Entspricht der Barwert der Rentenzahlung zuzüglich einer allfälligen Einmalzahlung dem Wert des übertragenen Vermögens liegt eine wiederkehrende Leistung im Austausch mit einer Gegenleistung vor, welche die Entgeltlichkeit des Rechtsgeschäfts zur Folge hat. In Abhängigkeit des übertragenen Vermögens geht die Finanzverwaltung von unterschiedlichen Toleranzgrenzen aus, nach denen noch eine Ausgewogenheit von Leistung und Gegenleistung angenommen werden kann. Nach Auffassung der Rechtsprechung ist im Einzelfall entscheidend, ob die Vertragsparteien ein entgeltliches Geschäft schließen wollten.¹¹⁴⁷

¹¹⁴⁷ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 18.02.1999, 97/15/0021, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>.

Bei der Übertragung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen liegt insgesamt eine Kaufpreisrente vor, wenn der Rentenbarwert zuzüglich einer allfälligen Einmalzahlung nicht mehr als ein Viertel vom Unternehmenswert abweicht.¹¹⁴⁸ Bei Einzelwirtschaftsgütern darf der Rentenbarwert zuzüglich einer allfälligen Einmalzahlung nicht weniger als die Hälfte und nicht mehr als ein Viertel des Werts des übertragenen Wirtschaftsgutes betragen, damit insgesamt noch eine Kaufpreisrente vorliegt. Überschreitet der Rentenbarwert den Wert des übertragenen Wirtschaftsguts um mehr als ein Viertel, aber nicht um mehr als das Doppelte, so kommt es im Rahmen der gemischten Rente wiederum zur Aufteilung in eine Kaufpreis- und eine Unterhaltsrente.¹¹⁴⁹ Insoweit kann auf die Ausführungen zur Unterhaltsrente verwiesen werden.

4.2.4 Unentgeltliche Übertragung

Im Rahmen der unentgeltlichen Übertragung liegt nach österreichischem Ertragsteuerrecht ebenso wie nach deutschem Einkommensteuerrecht weder auf Seiten des Überträgers ein Veräußerungsgeschäft noch auf Seiten des Übernehmers ein Anschaffungsvorgang vor.

4.2.4.1 Übertragung eines Einzelunternehmens sowie von Anteilen an einer Personengesellschaft

Bei der unentgeltlichen Übertragung sowohl eines Einzelunternehmens als auch eines Anteils an einer Personengesellschaft führt der Rechtsnachfolge die Buchwerte des Rechtsvorgängers gem. § 6 Z 9 a) öEStG fort. Der Rechtsnachfolger ist insoweit in Bezug auf die einzelnen Vermögensgegenstände an Behaltensfristen sowie Nachversteuerungsfolgen z.B. gem. § 11a Abs. 5 öEStG gebunden. Es gilt daher wie nach deutschem Ertragsteuerrecht die Fußstapfentheorie. Der Schenker realisiert im Gegenzug durch die Übertragung keine stillen Reserven.¹¹⁵⁰

Bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils gilt grundsätzlich die Buchwertfortführung auch für das gleichzeitig mitübertragene Sonderbetriebsvermögen.¹¹⁵¹ Überträgt der Schenker seinen gesamten Mitunternehmeranteil auf

¹¹⁴⁸ Vgl. Tabelle 1 in Rz. 7002 sowie Rz. 7013, 7031, öEStR; VwGH-Erkenntnis v. 28.04.1987, 86/14/0175, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>. Insoweit gilt hinsichtlich der Wertgrenze das Angemessenheitsprinzip. Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 17.

¹¹⁴⁹ Vgl. Tabelle 2 in Rz. 7002 sowie Rz. 7014, 7037 f., 7052-7054 öEStR.

¹¹⁵⁰ Vgl. Rz. 2529, 2531, 5569, 5972 öEStR; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 132 f., 162 f.

¹¹⁵¹ Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 33, 163.

mehrere Rechtsnachfolger, so muss das Sonderbetriebsvermögen nicht im jeweils gleichen Verhältnis auf die einzelnen Rechtsnachfolger übergehen. Wird bei der Übertragung das gesamte oder ein Teil des Sonderbetriebsvermögens ohne Mitunternehmeranteil auf einen Rechtsnachfolger übertragen, kommt es insoweit jedoch zur Entnahme und damit zur Aufdeckung sowie Versteuerung der stillen Reserven im Sonderbetriebsvermögen.¹¹⁵² Es sei denn, das Sonderbetriebsvermögen stellt einen Teilbetrieb dar.¹¹⁵³

Überträgt der Schenker nur einen Teil seines Mitunternehmeranteils, gilt die Buchwertfortführung hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens nur entsprechend der Quote des übertragenen Teils des Mitunternehmeranteils. Wird z.B. mehr oder das gesamte Sonderbetriebsvermögen mitübertragen, so kommt es in Höhe des übersteigenden Anteils zur quotalen Entnahme und wiederum zur Realisierung der stillen Reserven.¹¹⁵⁴ Die Finanzverwaltung lässt in diesem Zusammenhang aber eine Buchwertfortführung nicht nur bei der quotalen Übertragung ideeller Anteile am Sonderbetriebsvermögen zu, sondern auch dann, wenn nur einzelne Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens übertragen werden, soweit diese wertmäßig im Verhältnis zu den zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens der Quote des übertragenen Mitunternehmeranteils entsprechen.¹¹⁵⁵

Behält der Schenker einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens zurück, ist nach österreichischem Ertragsteuerrecht entgegen der deutschen Rechtsauffassung eine Buchwertfortführung möglich, sofern der (betriebsbereite) Betrieb auch ohne diese zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter fortgeführt werden kann oder diese in einer gesicherten Rechtsposition, z.B. durch Miete oder Pacht, dem Betriebsübernehmer zur Verfügung gestellt werden. Die Vermeidung der Aufdeckung der gesamten stillen Reserven des übertragenen Betriebsvermögens hängt jedoch sehr stark von einer branchenspezifischen Betrachtung des Einzelfalles ab. Hinsichtlich der zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter liegt eine Entnahme vor. Die insoweit aufgedeckten stillen Reserven sind als laufender Gewinn steuerlich nicht begünstigt.¹¹⁵⁶

¹¹⁵² Vgl. Rz. 5935 öEStR; m.w.N. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., Wien 2006, S. 33.

¹¹⁵³ Vgl. Rz. 5938 öEStR.

¹¹⁵⁴ Vgl. Rz. 5936 öEStR.

¹¹⁵⁵ Vgl. m.w.N. Reiner, Birigt / Reiner, Jürgen: Unentgeltliche Anteilsübertragung mit einzelnen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens, in: RdW 1998, S. 38_02.

¹¹⁵⁶ Vgl. ausführlich Tanzer, Michael: a.a.O., S. 744-748.

4.2.4.2 Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Die unentgeltliche Übertragung von im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an einer Kapitalgesellschaft führt weder beim Vermögensübergeber zur Aufdeckung der stillen Reserven noch beim Übernehmer zur Korrektur der vom Rechtsvorgänger zu übernehmenden Anschaffungskosten.¹¹⁵⁷ Bei einer späteren Veräußerung durch den Rechtsnachfolger werden diesem die Besitzzeiten des Vermögensübergebers bei der Besteuerung nach § 30 Abs. 1 Z 1 a) im Rahmen eines Spekulationsgeschäftes bei Veräußerung innerhalb eines Jahres seit Anschaffung¹¹⁵⁸ bzw. subsidiär¹¹⁵⁹ nach § 31 öEStG bei Veräußerung einer qualifizierten/wesentlichen Beteiligung¹¹⁶⁰ angerechnet.¹¹⁶¹

Werden die unentgeltlich zu übertragenden Anteile an einer Kapitalgesellschaft vom Vermögensübergeber in seinem Betriebsvermögen gehalten, so kommt es vor der Übertragung auf den Übernehmer zur Entnahme der Anteile und damit zwingend zur Aufdeckung der stillen Reserven, welche als laufender Gewinn zu versteuern sind.¹¹⁶²

4.2.4.3 Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern

Nachdem ebenso wie nach deutschem Ertragsteuerrecht auch nach österreichischem Recht bereits die entgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens, abgesehen von den bereits oben aufgeführten Besteuerungstatbeständen nach §§ 30, 31 öEStG, nicht der Besteuerung unterliegt,¹¹⁶³ kann konsequenterweise auch die unentgeltliche Übertragung keine ertragsteuerlichen Auswirkungen beim übertragenen Wirtschaftsgut auslösen. Der Übernehmer führt entsprechende der deutschen Fußstapfentheorie die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Überträgers fort. Bei einer späteren Veräußerung sind dem Übernehmer bzw. Rechtsnachfolger) bei der Besteuerung erforderliche Besitzzeiten des Rechtsvorgängers anzurechnen.

Überträgt der Vermögensübergeber unentgeltlich ein Wirtschaftsgut aus seinem Betriebsvermögen oder seinem Sonderbetriebsvermögen einer

¹¹⁵⁷ Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 165.

¹¹⁵⁸ Vgl. im Einzelnen Rz 6619a-6621, 6625-6627b, 6661-6665 öEStR.

¹¹⁵⁹ Vgl. Rz. 6676a öEStR.

¹¹⁶⁰ Vgl. im Einzelnen Rz. 6666-6676a öEStR.

¹¹⁶¹ Vgl. Rz 6669 öEStR.

¹¹⁶² Vgl. ausführlich Gliederungspunkt 4.2.4.3.

¹¹⁶³ Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 104.

Mitunternehmerschaft,¹¹⁶⁴ kommt es aufgrund des privaten¹¹⁶⁵ Anlasses der Vermögensübertragung unabhängig davon, ob der Übernehmer das übertragene Wirtschaftsgut für betriebliche oder private Zwecke nutzt, zunächst zu einer Entnahme zum Teilwert gem. § 6 Z 4 öEStG seitens des Überträgers.¹¹⁶⁶ Die realisierten stillen Reserven unterliegen beim Vermögensübergeber der nicht begünstigten, laufenden Besteuerung. Der Übernehmer hat das übertragene Vermögen mit dem Entnahmewert fortzuführen.¹¹⁶⁷

4.2.4.4 Unentgeltliche Übertragung gegen außerbetriebliche Versorgungsrente

Wie bereits unter Gliederungspunkt 4.2.3.1 dargestellt wurde, kennt das österreichische Ertragsteuerrecht das Rechtsinstitut der Vermögensübertragung gegen außerbetriebliche Versorgungsrenten gem. § 18 Abs. 1 Z 1, § 20 Abs. 1 Z 4 öEStG nur in Bezug auf die Übertragung von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen.

Die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden Rentenzahlungen sind beim Übernehmer in voller Höhe als Sonderausgaben gem. § 18 Abs. 1 Z 1 öEStG abzugsfähig und unterliegen im Gegenzug beim Vermögensüberträger als sonstige Einkünfte gem. § 29 Z 1 öEStG in voller Höhe der Einkommensbesteuerung.¹¹⁶⁸ Es gilt insoweit ebenso wie nach deutschem Recht das Korrespondenzprinzip. Der Sonderausgabenabzug ist nur deshalb möglich, weil die Vermögensübertragung gegen außerbetriebliche Versorgungsrente als unentgeltlicher Vorgang behandelt wird.¹¹⁶⁹ Der Betriebsübernehmer führt somit die Buchwerte des übernommenen Unternehmens gem. § 6 Z 9 lit. a) öEStG fort.¹¹⁷⁰

Kommt es nach der unentgeltlichen Vermögensübertragung zur Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung, hat dies im Gegensatz zum deutschen Ertragsteuerrecht so lange keine Auswirkung auf die ertragsteuerliche Behandlung der Versorgungsrente, wie es in der Person des Rentenzahlungsverpflichteten zu keiner Veränderung

¹¹⁶⁴ Hierzu zählt auch die Übertragung einer im Betriebsvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsbeteiligung.

¹¹⁶⁵ Ein betrieblicher Anlass liegt z.B. bei Sachgeschenken von Geschäftsfreunden, Incentive-Reisen usw. vor. Vgl. Rz. 2537 öEStR. Diese Vorgänge zählen jedoch nicht zu den hier betrachteten Übertragungsformen.

¹¹⁶⁶ Vgl. Rz. 2492, 2535, 7050 f. öEStR.

¹¹⁶⁷ Bei der anschließenden betrieblichen Nutzung durch den Übernehmer erfolgt bei ihm eine Einlage zum Teilwert gem. § 6 Z 5 öEStG, was wiederum dem Entnahmewert entspricht. Der Ansatz zum Teilwert galt für die Einlage in diesen Fällen auch bereits für Vorgänge vor der Rechtsänderung in § 6 Z 5 öEStG. Vgl. Rz. 2484, 2492 öEStR.

¹¹⁶⁸ Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 135, 162 f.

¹¹⁶⁹ Vgl. Tabelle 1 in Rz. 7002 sowie Rz. 7027 öEStR; Tanzer, Michael: a.a.O., S. 719 f.

¹¹⁷⁰ Vgl. Hänsel, Georg: a.a.O., S. 36; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 133, 135, 163; Tanzer, Michael: a.a.O., S. 717 f.

kommt. Übernimmt bei der Betriebsveräußerung jedoch der Erwerber auch die Verpflichtung zur Zahlung der Versorgungsrente, hat dieser den Barwert der Rentenverpflichtung im Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs als Betriebsschuld zu passivieren, da es sich insoweit um einen Teil des Kaufpreises handelt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung kommt es in diesen Fällen zur Umqualifizierung der Versorgungsrente in eine Kaufpreisrente.¹¹⁷¹

Wird die außerbetriebliche Versorgungsrente mit einer Einmalzahlung später abgegolten, so ist diese nicht als Sonderausgabe abzugsfähig.¹¹⁷²

Das Erlöschen der Rentenverpflichtung durch Tod des Rentenberechtigten löst sowohl auf Seiten des Zahlungsempfängers als auch des Zahlungsverpflichteten keine ertragsteuerlichen Konsequenzen aus.¹¹⁷³

4.2.4.5 Unentgeltliche Übertragung gegen Unterhaltsrente

a) Keine Aufspaltung des Übertragungsvorgangs

Ist der Rentenbarwert bei der Übertragung eines (Teil-)Betriebs oder von Mitunternehmeranteilen doppelt so groß wie der Wert des übertragenen Vermögens und bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern kleiner als die Hälfte oder doppelt so groß wie deren Wert, so liegt insgesamt eine Unterhaltsrente vor.

Der Rentenzahlungsverpflichtete kann die Unterhaltsrente weder als Werbungskosten noch als Sonderausgaben i.S.d. § 16 Abs. 1 Z 1 bzw. § 18 Abs. 1 Z 1 öEStG steuerlich geltend machen, da es sich gem. § 20 Abs. 1 Z 4 öEStG um nicht abzugsfähige Aufwendungen handelt. Entsprechend dem Korrespondenzprinzip hat der Rentenzahlungsberechtigte die freiwilligen Zuwendungen gem. § 29 Z 1 öEStG auch nicht als sonstige Einkünfte zu versteuern.¹¹⁷⁴

Aufgrund der als unentgeltlich einzustufenden Vermögensübertragung führt der Rechtsnachfolger bei der Übertragung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils gem. § 6 Z 9 lit. a) öEStG die Buchwerte des Betriebsvermögens fort.¹¹⁷⁵

b) Bei Aufspaltung des Übertragungsvorgangs

Kommt es bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, wie in Gliederungspunkt 4.2.3.2 dargelegt wurde, zur Aufspaltung der gemischten Rente in eine

¹¹⁷¹ Vgl. Rz. 7029 f. öEStR.

¹¹⁷² Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 07.08.1992, 91/14/0150, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>.

¹¹⁷³ Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: *Steuroptimierung ...*, a.a.O., S. 135.

¹¹⁷⁴ Vgl. Tabelle 1 und 2 in Rz. 7002 sowie Rz. 7046 f., 7049 öEStR; Hänsel, Georg: a.a.O., S. 37; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: *Steuroptimierung ...*, a.a.O., S. 135, 162, 166 f.

¹¹⁷⁵ Vgl. Rz 7046 öEStR; Hänsel, Georg: a.a.O., S. 37.

Unterhalts- und eine Kaufpreisrente, so sind die laufenden Rentenzahlungen im Verhältnis des Werts des übertragenen Wirtschaftsguts zum gesamten Rentenbarwert aufzuteilen. Die Kaufpreisrente lässt sich aus dem Produkt aus Rentenzahlungsbetrag und diesem Verhältnisfaktor ermitteln. Der verbleibende Rentenzahlungsbetrag entspricht der Unterhaltsrente. Letztere hat gem. § 20 Abs. 1 Z. 4 bzw. § 29 Z 1 öEStG sowohl beim Rentenzahlungsverpflichteten als auch beim Empfänger keinerlei ertragsteuerliche Auswirkung. Hinsichtlich der ertragsteuerlichen Behandlung der anteiligen Kaufpreisrente ist es erforderlich, nicht nur die Rentenzahlungen als solches, sondern auch den Rentenbarwert entsprechend dem Verhältnisfaktor aufzuteilen.¹¹⁷⁶

Sobald die Summe der laufenden anteiligen (Kaufpreis-)Rentenzahlungen den auf die Kaufpreisrente entfallenden Anteil des Rentenbarwerts übersteigt, liegen beim Zahlungsempfänger grundsätzlich gem. § 29 Z 1 öEStG sonstige Einkünfte in Höhe der (Kaufpreis-)Rentenzahlungen vor. Beim Rentenzahlungsverpflichteten sind korrespondierend ab diesem Zeitpunkt die anteiligen Zahlungen in Abhängigkeit von der Nutzung des übertragenen Wirtschaftsguts entweder als Werbungskosten gem. § 16 Abs. 1 Z 1 öEStG oder als Sonderausgaben gem. § 18 Abs. 1 Z 1 öEStG steuerlich abzugsfähig.¹¹⁷⁷

Nachdem die Besteuerung von Spekulationsgeschäften nach § 30 öEStG und der Veräußerung von qualifizierten Beteiligungen nach § 31 öEStG als *lex specialis* der Besteuerung sonstiger Einkünfte nach § 29 Z 1 öEStG vorgehen, kann insoweit die Besteuerung der (Kaufpreis-)Rentenzahlungen beim Zahlungsempfänger vom dargestellten obigen Grundsatz abweichen.¹¹⁷⁸ Bei einem Spekulationsgeschäft ist zu beachten, dass die (Kaufpreis-)Rentenzahlungen nicht erst bei Überschreiten des aufgeteilten nach § 16 BewG ermittelten Rentenbarwerts, sondern bereits bei Überschreiten der aufgeteilten ursprünglichen Anschaffungskosten¹¹⁷⁹ des Vermögensübergebers in voller Höhe nach § 30 öEStG steuerpflichtig sind.¹¹⁸⁰ Handelt es sich bei dem übertragenen Wirtschaftsgut um eine qualifizierte Kapitalgesellschaftsbeteiligung i.S.d. § 31 öEStG ist die (Kaufpreis-)Rentenzahlung

¹¹⁷⁶ Vgl. Rz. 7048 öEStR; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 110, 166 f.

¹¹⁷⁷ Vgl. Tabelle 1 und 2 in Rz. 7002; sowie ausführlich mit Beispielen Rz. 7038 f., 7052-7054 öEStR; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 111 f., 167.

¹¹⁷⁸ Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 110 f., 167.

¹¹⁷⁹ Die ursprünglichen Anschaffungskosten sind gem. § 30 Abs. 4 öEStG noch um die Instandhaltungs- und Herstellungsaufwendungen sowie die Werbungskosten zu erhöhen und um steuerfreie Subventionen zu kürzen.

¹¹⁸⁰ Vgl. Rz. 7055 öEStR.

ebenfalls bereits ab Überschreiten der aufgeteilten ursprünglichen Anschaffungskosten beim Vermögensüberträger gem. § 31 öEStG i.V.m. § 37 Abs. 4 Z 2 öEStG in voller Höhe mit dem halben durchschnittlichen Steuersatz zu versteuern.¹¹⁸¹

In der Literatur wird entgegen der Finanzverwaltungsauffassung teilweise die Meinung vertreten, dass beim Rentenberechtigten Einkünfte nach §§ 30, 31 öEStG nur für den Zeitraum vorliegen, wie die anteiligen (Kaufpreis-)Rentenzahlungen zwar die anteiligen ursprünglichen Anschaffungskosten, nicht jedoch den anteiligen im Übertragungszeitpunkt nach versicherungsmathematischen Grundsätzen ermittelten Rentenbarwert überschreiten. Nach dem Überschreiten der letzteren Wertgrenze sollen wiederum anteilig Einkünfte i.S.d. § 29 Z 1 öEStG vorliegen.¹¹⁸²

M.E. ist aus steuersystematischen Gründen der Finanzverwaltungsauffassung zu folgen. Die Meinungsverschiedenheit wirkt sich auf den anzuwendenden Steuertarif aus, da lediglich im Falle einer Besteuerung nach § 31 öEStG der halbe durchschnittliche Steuersatz gem. § 37 Abs. 2 Z 4 öEStG zur Anwendung kommt.

Stammt das übertragene Einzelwirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen des Vermögensüberträgers, so ist zu beachten, dass der Vermögensgegenstand ertragsteuerlich vor der Übertragung als zum Teilwert ins Privatvermögen entnommen gilt.¹¹⁸³

4.2.4.6 Unentgeltliche Übertragung im Rahmen von Fruchtgenussgestaltungen

Bei Übertragungen im Rahmen von Fruchtgenussgestaltungen ist wie nach deutschem Ertragsteuerrecht auch im österreichischen Recht einerseits zwischen Vorbehalts- und Zuwendungsfruchtgenuss und andererseits zwischen Netto- und Bruttofruchtgenuss zu unterscheiden.¹¹⁸⁴ Da bei den hier zu betrachtenden Vermögensübertragungen der Vorbehaltsfruchtgenuss im Mittelpunkt steht, wird der Zuwendungsfruchtgenuss in den weiteren Ausführungen außer Betracht bleiben.¹¹⁸⁵

a) Allgemeines

Bei der ertragsteuerlichen Beurteilung ist zwischen der Frage einerseits der Zurechnung des mit dem Fruchtgenuss belasteten Wirtschaftsguts und andererseits

¹¹⁸¹ Vgl. Rz. 7057 öEStR.

¹¹⁸² Vgl. m.w.N. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 110 f., 167.

¹¹⁸³ Vgl. Rz. 7050 öEStR.

¹¹⁸⁴ Zu den unterschiedlichen Formen des Fruchtgenusses im österreichischen Steuerrecht; vgl. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 51-53.

¹¹⁸⁵ Zu den ertragsteuerlichen Auswirkungen des Zuwendungsfruchtgenusses; vgl. Haslinger, Stefan: a.a.O., S. 624; Doralt, Werner: Der außerbetriebliche unentgeltliche Fruchtgenuss – ein Steuersparmodell, in: RdW 1998, S. 519.

der Zurechnung der Einkünfte daraus zu trennen. Der erste Aspekt hat u.a. Auswirkung auf die Frage, ob der Fruchtnießer oder der zivilrechtliche Eigentümer das nutzungsbelastete Wirtschaftsgut zu bilanzieren hat. Der zweite Aspekt gibt eine Antwort darauf, unter welchen Voraussetzungen der Fruchtgenuss überhaupt als Einkunftsquelle anzusehen ist. Daraus folgt, dass die Entscheidung darüber, ob der Fruchtnießer oder der zivilrechtliche Eigentümer als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist, nicht zwingend zum entsprechenden Ergebnis hinsichtlich des Einkünfteerzielers führen muss.¹¹⁸⁶

Nach österreichischem Ertragsteuerrecht werden dem Fruchtnießer die Einkünfte immer dann zugerechnet, wenn er über eine gesicherte Rechtsposition verfügt, was bei einer mindestens zehnjährigen oder lebenslangen Laufzeit des Fruchtgenussrechts angenommen wird, und wenn er auf die Einkünfteerzielung Einfluss nehmen kann, womit im Ergebnis ein Nettofruchtgenuss vereinbart sein muss.¹¹⁸⁷

Im Gegensatz zum deutschen Recht werden die Einkünfte beim Bruttofruchtgenuss nach österreichischem Ertragsteuerrecht nicht dem Fruchtnießer, sondern stets dem zivilrechtlichen Eigentümer zugerechnet, so dass es sich hinsichtlich der Zahlungen des zivilrechtlichen Eigentümers an den Bruttofruchtnießer i.d.R. analog zur Unterhaltsrente um einkommensteuerlich nicht abzugsfähige Zahlungen handelt.¹¹⁸⁸

Als Weiteres kann abweichend festgestellt werden, dass die Abschreibungen für Abnutzung nach österreichischem Ertragsteuerrecht i.d.R. nur vom Fruchtgenussbesteller als wirtschaftlichem Eigentümer, welcher vom Werteverzehr betroffen ist, vorgenommen werden können. Da jedoch die Einkünfte aus dem Fruchtgenuss i.d.R. abgesehen vom Bruttofruchtgenuss dem Fruchtnießer zuzurechnen sind, kann der Fruchtgenussbesteller mangels Einkünfte aus dem belasteten Vermögen die Abschreibungen einkommensteuerlich nicht geltend machen.¹¹⁸⁹ Der Fruchtgenussbesteller kann in diesem Zusammenhang auch keine Verlustvorträge generieren,

¹¹⁸⁶ Vgl. Rz. 111, 122-125 öEStR; VwGH-Erkenntnis v. 14.06.1972, 0770/70, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; ausführlich m.w.N. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 58-65.

¹¹⁸⁷ Vgl. Rz. 111, 117 öEStR; VwGH-Erkenntnis v. 22.09.1992, 88/14/0074, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; Doralt, Werner: Der außerbetriebliche ..., a.a.O., S. 519. Zur historischen Entwicklung hinsichtlich der Zurechnung der Erträge sowie ausführlich und kritisch zu den maßgebenden Gesichtspunkten; vgl. Heidinger, Gerald / Kamper, Karl: a.a.O., S. 645-649.

¹¹⁸⁸ Vgl. Rz. 115, 117 öEStR; m.w.N. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 63.

¹¹⁸⁹ Vgl. Rz. 111 öEStR; Wolf, Erich: Der Fruchtgenuss ..., a.a.O., S. 68, Tz. 2; Heidinger, Gerald / Kamper, Karl: a.a.O., S. 655 f.; VwGH-Erkenntnis v. 28.11.2002, 2001/13/0257, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>. Der VwGH lehnt in seiner Erkenntnis v. 06.11.1991 (91/13/0074, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>) explizit die gegenteilige Auffassung des BFH in seinem Beschluss v. 30.01.1995 (GrS 4/92, BStBl. 1995 II, S. 281) ab. Der BFH weist dem Vorbehaltsnutznießer die Afa-Berechtigung mit dem Argument zu, dass dieser die Anschaffungs-/Herstellungskosten des nutzungsbelasteten Wirtschaftsgutes getragen hat.

welche er bei Wegfall des Fruchtgenussrechts in Abzug bringen könnte, da ihm erst im Zeitpunkt des Wegfalls die Einkunftsquelle und damit die Einkünfte zuzurechnen sind.¹¹⁹⁰ Die Rechtsprechung qualifiziert nur in Ausnahmefällen den Fruchtnießer als wirtschaftlichen Eigentümer und damit als Abschreibungsberechtigten, wenn sowohl ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten des Fruchtnießers als auch ein Nettofruchtgenuss vereinbart wurden.¹¹⁹¹

Als Ausweg schlägt deshalb die Finanzverwaltung beim Vorbehaltsfruchtgenuss folgende Gestaltung vor. Der Fruchtnießer leistet dem Fruchtgenussbesteller als Ausgleich für die Abschreibungen für Abnutzung in gleicher Höhe eine Zahlung für Substanzabgeltung. Beim Fruchtgenussbesteller gleichen sich aufgrund der gleichen Höhe Abschreibungen und Einnahmen aus, so dass ein steuerpflichtiger Saldo von Null verbleibt. Der Fruchtnießer kann seinerseits die Zahlungsbeträge steuerlich geltend machen.¹¹⁹² Diese Gestaltung wird m.E. in der Literatur zu Recht kritisiert, da sie dem Fruchtnießer die steuerliche Geltendmachung der Abschreibungen durch die Hintertür zukommen lässt, wobei der Weg steuersystematisch verfehlt ist.¹¹⁹³

Behält sich der Übergeber bei der Vermögensübertragung den Fruchtgenuss vor (sog. Vorbehaltsfruchtgenuss), so ändert sich nach Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung i.d.R. an der Zurechnung der Einkünfte nichts. Der Übergeber erzielt weiterhin die Einkünfte aus dem übertragenen Vermögen, allerdings nicht mehr in der Funktion als zivilrechtlicher Eigentümer, sondern nunmehr als Fruchtnießer.¹¹⁹⁴

b) Vorbehaltsfruchtgenuss am Einzelunternehmen oder am Mitunternehmeranteil

Wird bei der Übertragung eines Einzelunternehmens oder eines Mitunternehmeranteils der Fruchtgenuss vorbehalten, so kommt es bei der ertragsteuerlichen Beurteilung im Wesentlichen darauf an, ob der Fruchtnießer als Unternehmer bzw. als Mitunternehmer anzusehen ist.¹¹⁹⁵ Diese Bedingung ist dann erfüllt, wenn im Falle des Einzelunternehmers dem Fruchtnießer die Einkunftsquelle überlassen

¹¹⁹⁰ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 16.09.1987, 86/13/0144, VwGH-Erkenntnis v. 03.12.1986, 84/13/0122, jeweils unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; Heidinger, Gerald / Kamper, Karl: a.a.O., S. 656.

¹¹⁹¹ Vgl. m.w.N. Wolf, Erich: Der Fruchtgenuss ..., a.a.O., S. 68, Tz. 2; kritisch Heidinger, Gerald / Kamper, Karl: a.a.O., S. 662 f.

¹¹⁹² Vgl. Rz. 112 öEStR; Wolf, Erich: Der Fruchtgenuss ..., a.a.O., S. 68, Tz. 2.

¹¹⁹³ Vgl. ausführlich Doralt, Werner: Afa bei Vorbehaltsfruchtgenuss, in: RdW 2002, S. 54; im Ergebnis zustimmend Vaishor, Markus: a.a.O., S. 66-68.

¹¹⁹⁴ Vgl. Rz. 114 öEStR; ebenso VwGH-Erkenntnis v. 14.09.1972, 0054/72, ...; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 32 f.

¹¹⁹⁵ Vgl. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 76 f., 79; Haslinger, Stefan: a.a.O., S. 624.

wird.¹¹⁹⁶ Dies setzt wie im Falle des Mitunternehmeranteils voraus, dass der Fruchtnießer sowohl (Mit-)Unternehmerinitiative entwickelt als auch (Mit-)Unternehmerisiko trägt.¹¹⁹⁷ Je nach zivilrechtlicher und vertraglicher Ausgestaltung des Fruchtgenussrechts im Einzelfall werden diese beiden Kriterien nach h.M. im Rahmen des Nettofruchtgenusses (Vollfruchtgenuss) vom Fruchtnießer erfüllt.¹¹⁹⁸ Weniger Probleme bereitet hierbei das Kriterium des Mitunternehmerrisikos, welches aufgrund des Gewinnrisikos erfüllt ist.¹¹⁹⁹ Schwierigkeiten ergeben sich jedoch im Einzelfall bei der Ausprägung der Mitunternehmerinitiative, welche im Wesentlichen auf der Wahrnehmung der Verwaltungsrechte basiert. Wie bereits im Rahmen der zivilrechtlichen Ausführungen zum Fruchtgenuss dargestellt wurde, kommt der Ausübung des Stimmrechts die entscheidende Bedeutung zu. Wird der Fruchtnießer von jeglicher Ausübung oder Wahrnehmung des Stimmrechts, sei es zeitlich begrenzt auf die Dauer des Fruchtgenusses oder in Form einer Bevollmächtigung ausgeschlossen, so liegt keine Mitunternehmerinitiative vor.¹²⁰⁰ In diesem Zusammenhang darf aber nicht außer Betracht gelassen werden, dass die beiden Kriterien nicht gleich stark ausgeprägt sein müssen, sondern dass es auf das Gesamtbild im Einzelfall ankommt.¹²⁰¹ Im Rahmen des Einzelunternehmens liegt die Unternehmerinitiative i.d.R. vor, da dem Fruchtnießer zivilrechtlich gewisse Rechte zustehen und Pflichten übernommen werden müssen.¹²⁰²

Nachdem zum einen dem Fruchtnießer zivilrechtlich nur der laufende, entnahmefähige handelsrechtliche Gewinn und nicht der nicht entnahmefähige Gewinn, die realisierten stillen Reserven aus Anlageabgängen, die übrigen stillen Reserven, der Firmenwert sowie der Liquidationsgewinn zusteht, und zum anderen der Fruchtgenussbesteller grundsätzlich das Risiko der Substanzänderung des Unternehmens trägt, liegen Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko auch in der Person des Fruchtgenussbestellers vor.¹²⁰³

¹¹⁹⁶ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 25.01.1993, 92/15/0024, VwGH-Erkenntnis v. 04.02.1986, 85/14/0133, jeweils unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; Haslinger, Stefan: a.a.O., S. 624.

¹¹⁹⁷ Vgl. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 79; a.A. Eberhartinger, Eva: Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band IV, Investition, Finanzierung und Steuern, Wien 2004, S. 108.

¹¹⁹⁸ Vgl. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 75 f, 79-84; Haslinger, Stefan: a.a.O., S. 624; Quantschnigg, Peter / Schuch, Wilhelm: Einkommensteuer-Handbuch, Wien 1993, zu § 23, Rz. 22; a.A. Eberhartinger, Eva: a.a.O., S. 108.

¹¹⁹⁹ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 29.06.1995, 94/15/0103, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; Haslinger, Stefan: a.a.O., S. 624.

¹²⁰⁰ Vgl. ausführlich m.w.N. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 79-82.

¹²⁰¹ Vgl. Quantschnigg, Peter / Schuch, Wilhelm: a.a.O., zu § 23, Rz. 22; VwGH-Erkenntnis v. 14.06.1978, 1230/77 u. 867/78, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; Eberhartinger, Eva: a.a.O., S. 108.

¹²⁰² Vgl. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 76.

¹²⁰³ Vgl. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 78, 80 f.; Haslinger, Stefan: a.a.O., S. 624.

Dies führt im Ergebnis dazu, dass der steuerpflichtige Gewinn zwischen Fruchtnießer und dem zivilrechtlichen Eigentümer aufzuteilen ist. Beide erzielen insoweit Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 23 öEStG bzw. Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 22 Z 1 öEStG.¹²⁰⁴ Die Frage, ob der Fruchtnießer ebenfalls Sondervergütung i.S.d. § 23 Z 2 öEStG oder selbst Sonderbetriebsvermögen in Bezug auf den mit dem Fruchtgenussrecht belasteten Mitunternehmeranteil haben kann, wird in der österreichischen Literatur ebenso wenig diskutiert, wie die Frage, ob der Fruchtgenussbesteller weiterhin Sondervergütungen erzielt. Es wird insoweit lediglich auf die entsprechende deutsche Literatur verwiesen.¹²⁰⁵

Die ertragsteuerliche Beurteilung des Ertragsfruchtgenuss als Fruchtniessung am Gewinnstammrecht oder eines Anspruchs am Gewinn wird ebenfalls in der österreichischen Literatur nicht näher diskutiert. Die Finanzverwaltung möchte die Grundsätze zur Behandlung von Unterhaltsrenten entsprechend anwenden.¹²⁰⁶

c) Vorbehaltsfruchtgenuss an Kapitalgesellschaftsanteilen

Wird die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft unter Vorbehalt des Fruchtgenusses übertragen, so werden die Einkünfte aus der Beteiligung nur dann dem Fruchtnießer zugerechnet, wenn er eine gewisse unternehmerische Aktivität in Form der Disposition über die Einkünfteerzielung ausüben kann. Dies liegt nach h.M. lediglich dann vor, wenn er zumindest zu einem gewissen Umfang zur Stimmrechtsausübung berechtigt ist.¹²⁰⁷ Nur unter dieser Voraussetzung erzielt der Fruchtnießer Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 27 Abs. 1 Z 1 öEStG, die nach den Regelungen des § 97 öEStG der Endbesteuerung unterliegen.¹²⁰⁸ Werden dem Fruchtnießer die Einkünfte zugerechnet, können in seiner Person auch verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen, sofern deren Voraussetzungen erfüllt sind.¹²⁰⁹

¹²⁰⁴ Vgl. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 76-78, 84; Wolf, Erich: Der Fruchtgenuss ..., a.a.O., S. 68, Tz. 3.

¹²⁰⁵ Vgl. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 85 f.

¹²⁰⁶ Vgl. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 89-92, der lediglich auf die deutsche Rechtsprechung und Literaturmeinung zurückgreift. Hinsichtlich der Auffassung der Finanzverwaltung; vgl. R 115 öEStR.

¹²⁰⁷ Vgl. Rz. 118 öEStR; VwGH-Erkenntnis v. 25.01.1993, 92/15/0024, VwGH-Erkenntnis v. 20.11.1990, 90/14/0139, VwGH-Erkenntnis v. 13.05.1986, 85/14/0169, jeweils unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; Kauba, Andreas: Fruchtgenussrechte an Kapitalanteilen und Kapitalgesellschaften bzw. Stiftungen, in: RdW 2004, S. 701; Haslinger, Stefan: a.a.O., S. 624. Zur Abspaltung des Stimmrechts bei Kapitalgesellschaftsbeteiligungen; vgl. Gliederungspunkt 2.1.2.2.3; a.A. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 108, welcher die Übertragung des Stimmrechts für nicht zwingend erforderlich hält, sofern dem Fruchtnießer andere Rechte für die Annahme eines beherrschenden Einfluss zustehen.

¹²⁰⁸ Vgl. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 112 f.; Haslinger, Stefan: a.a.O., S. 625; Lechner, Karl: Fruchtgenuss an Aktien, in: ecolx 1992, S. 194.

¹²⁰⁹ Vgl. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 112.

Hinsichtlich des Ertragsfruchtgenuss gelten die Ausführungen zum Einzelunternehmen und den Personengesellschaftsanteilen entsprechend. Dies bedeutet, dass die Einkünfte dem Fruchtgenussbesteller zuzurechnen sind.

d) Vorbehaltsfruchtgenuss an Grundstücken

Bei Einräumung einer Vorbehaltsnutznießung bei der Übertragung von Immobilienvermögen im Privatvermögen sind ebenfalls dem Fruchtnießer unter der Voraussetzung, dass er Einfluss auf die Einkünfteerzielung nimmt und die beim belasteten Vermögen anfallenden Aufwendungen trägt, die Erträge ertragsteuerlich zuzurechnen. Sie unterliegen beim Fruchtnießer als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 28 Abs. 1 Z 1 öEStG der Einkommensbesteuerung.¹²¹⁰ Handelt es sich um ein Grundstück des Betriebsvermögens, so kommt es entsprechend der deutschen Rechtslage nach österreichischem Recht zunächst zur Entnahme des Grundstücks mit dem Teilwert ins Privatvermögen.

Im Gegensatz zur ertragsteuerlichen Behandlung in Deutschland erweist sich jedoch die Abschreibung nach österreichischem Recht als besonders problematisch, da auf Grundlage der österreichischen Rechtsprechung die Abschreibung weder vom Fruchtnießer mangels Werteverzehr noch vom Rechtsnachfolger mangels Tragung der Anschaffungs-/Herstellungskosten steuerlich geltend gemacht werden kann.¹²¹¹ Insoweit kann auch auf die eingangs gemachten Ausführungen verwiesen werden.

4.2.5 Entgeltliche Übertragung

Im Rahmen der entgeltlichen Übertragung wird bei der vergleichenden Darstellung nur auf die Veräußerung gegen einen Einmalbetrag sowie gegen Kaufpreisrenten¹²¹² eingegangen. Besonderheiten bei der Kaufpreiszahlung in Ratenbeträgen werden nicht näher dargestellt.¹²¹³

Grundsätzlich kommt es im Rahmen der entgeltlichen Übertragung auch nach österreichischem Ertragsteuerrecht zu einem Veräußerungsvorgang auf Seiten des Überträgers und einem Anschaffungsvorgang auf Seiten des Erwerbers.

¹²¹⁰ Vgl. Rz. 117 öEStR; VwGH-Erkenntnisse v. 04.03.1986, 85/14/0153 und 85/14/0133, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; Doralt, Werner: Der außerbetriebliche ..., a.a.O., S. 519.

¹²¹¹ Vgl. Vaishor, Markus: a.a.O., S. 97-101, 136 f.

¹²¹² Vgl. Gliederungspunkt 4.2.3.3.

¹²¹³ Zur Unterscheidung von Renten und Raten; vgl. Tanzer, Michael: a.a.O., S. 706-708.

4.2.5.1 Übertragung eines Einzelunternehmens sowie von Anteilen an einer Personengesellschaft

a) Ertragsteuerliche Beurteilung des Veräußerers

Eine entgeltliche Veräußerung eines (Teil-)Betriebs oder eines Anteils an einer Personengesellschaft führt zur Aufdeckung der stillen Reserven und zu deren Besteuerung beim Vermögensüberträger bzw. Veräußerer.¹²¹⁴ Der außerordentliche Veräußerungsgewinn ist nach § 24 Abs. 2 öEStG zu ermitteln und nach Abs. 4 dieser Vorschrift bis zu einem Betrag i.H.v 7.300 € steuerfrei, sofern er nicht tarifbegünstigt ist. Bei der Veräußerung eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils bezieht sich der betriebsbezogene Freibetrag auf den gesamten Betrieb, so dass dieser dem Veräußerer nur anteilig zusteht.¹²¹⁵

Wird nichtgewerbliches Betriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen veräußert, ist zu beachten, dass gem. § 4 Abs. 1 öEStG der auf den Grund und Boden entfallende anteilige Veräußerungserlös von der Besteuerung ausgenommen bleibt.¹²¹⁶

Was die begünstigte Besteuerung des Eigenkapitalzuwachses gem. § 11a öEStG betrifft, so wird durch eine Veräußerung innerhalb des Siebenjahreszeitraums keine Nachversteuerung ausgelöst. Da der Veräußerungsgewinn i.S.d. § 24 öEStG explizit gem. § 11a Abs. 1 öEStG nicht unter den Eigenkapitalzuwachs fällt, kann die Begünstigungsvorschrift auch im Falle einer Teilbetriebsveräußerung nicht in Anspruch genommen werden.¹²¹⁷

Das österreichische Ertragsteuerrecht sieht in § 37 öEStG mehrere Steuertariffermäßigungen vor, wobei im Rahmen dieser Arbeit nur zwei von Bedeutung sind.¹²¹⁸

Auf Antrag steht dem Veräußerer nach § 37 Abs. 5 Z 2 und 3 i.V.m. Abs. 1 öEStG in den hier zu betrachtenden Fällen die Besteuerung des Veräußerungsgewinns als außerordentliche Einkünfte zum halben durchschnittlichen Steuersatz zu, wenn er

¹²¹⁴ Voraussetzung für die Abgrenzung zwischen laufendem Gewinn und begünstigungsfähigem Gewinn ist die Realisierung der gesamten bzw. anteiligen stillen Reserven und die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen. Vgl. 5501 f., 5573 f. öEStR; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 27, 29; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 230 f.

¹²¹⁵ Vgl. Rz. 5691 f., 5694, 6011 öEStR; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 44 f., 94, 96 f.

¹²¹⁶ Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 43, 96.

¹²¹⁷ Vgl. § 11a Abs. 5 i.V.m. Abs. 3 öEStG; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 39, 95.

¹²¹⁸ Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 44, 97.

entweder das 60. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit bei Überschreiten einer Mindestumsatz- und Mindesteinkunftsgrenze einstellt oder aufgrund körperlicher sowie geistiger Gebrechen nicht mehr erwerbsfähig und damit zur Fortführung des Betriebes oder seiner Mitunternehmerstellung nicht mehr in der Lage ist.¹²¹⁹ Liegen diese Voraussetzungen beim Veräußerer nicht vor, so kann er auf Antrag gem. § 37 Abs. 2 Z 1 öEStG den Veräußerungsgewinn i.S.d. § 24 öEStG gleichmäßig auf das Jahr der Veräußerung sowie die beiden folgenden Veranlagungszeiträume verteilen.¹²²⁰

In beiden Fällen müssen als weitere Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigungen bis zur Veräußerung mindestens sieben Jahre seit der Betriebsöffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang verstrichen sein.¹²²¹ Des Weiteren gilt, dass gem. § 37 Abs. 7 öEStG die beiden Steuertariffermäßigungen beim Veräußerer nur dann zur Anwendung kommen können, wenn der gesamte Veräußerungspreis innerhalb eines Veranlagungszeitraums vereinnahmt wird.¹²²²

Bei der Veräußerung des gesamten oder eines Teils des Mitunternehmeranteils ist wie nach deutschem Recht zu beachten, dass auch nach österreichischem Ertragsteuerrecht das Sonderbetriebsvermögen zum Mitunternehmeranteil gehört.¹²²³ Behält der Veräußerer das Sonderbetriebsvermögen bei der entgeltlichen Übertragung zurück und überführt es in sein Privatvermögen, ist dieser Vorgang als Entnahme zu behandeln.¹²²⁴ Wird nur ein Teil des Mitunternehmeranteils veräußert, so liegt ein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn nur dann vor, wenn mindestens quotale das Sonderbetriebsvermögen mitübertragen wird. Ist die entsprechende Quote beim Sonderbetriebsvermögen niedriger, liegt insgesamt kein begünstigungsfähiger Veräußerungsgewinn vor. Wird gegenüber dem anteiligen Mitunternehmeranteil überquotale Sonderbetriebsvermögen mitveräußert, ist nur der quotale übersteigende anteilige Veräußerungsgewinn des Sonderbetriebsvermögens von der Begünstigung ausgenommen. Der übrige (quotale) Veräußerungsgewinn

¹²¹⁹ Vgl. im Einzelnen zu den Voraussetzung ausführlich; Rz. 7310-7322 öEStR; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 44-46.

¹²²⁰ Vgl. Rz. 7364, 7369 öEStR; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 44 f.

¹²²¹ Vgl. § 37 Abs. 2 Z 1 bzw. Abs. 5 S. 2 öEStG; Rz. 7374 öEStR.

¹²²² Vgl. Rz. 7366 öEStR; siehe Ausführungen in Gliederungspunkt 4.2.5.4.

¹²²³ Vgl. Rz. 5965, 5967 öEStR; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 30 f.

¹²²⁴ Laut Rz. 5984 öEStR ist die Entnahme in diesem Fall mit dem gemeinen Wert anzusetzen, obwohl gem. § 6 Z 4 öEStG sowie Rz. 2476 öEStR die Entnahme grundsätzlich mit dem Teilwert zu bewerten ist. Bei der Unterscheidung kommt es nach Ansicht von URNIK und FRITZ-SCHMID darauf an, ob das nicht veräußerte Wirtschaftsgut überhaupt privat genutzt werden kann oder ob ausschließlich nur eine betriebliche Nutzung möglich ist. Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 41 f.

bleibt unter den oben genannten Voraussetzungen begünstigungsfähig.¹²²⁵ Insbesondere diese strenge Verknüpfung des Sonderbetriebsvermögens mit dem Mitunternehmeranteil bei einer nur anteiligen Veräußerung der Beteiligung wird m.E. zu Recht in der Literatur kritisiert. Denn das Gesetz lässt explizit eine Teilveräußerung ohne Aufdeckung sämtlicher stillen Reserven der Beteiligung zu und die stillen Reserven des Sonderbetriebsvermögens werden bei einer Teilveräußerung des Mitunternehmeranteils nicht der Besteuerung entzogen.¹²²⁶

Bei einer Veräußerung des Mitunternehmeranteils zum Buchwert des Kapitalkontos oder unterhalb des Buchwerts ist im Einzelfall zu prüfen, ob es sich um einen insgesamt entgeltlichen oder unentgeltlichen Vorgang handelt. Die Finanzverwaltung geht immer dann von einer entgeltlichen Übertragung aus, wenn entweder der reale Wert des Mitunternehmeranteils kleiner als der Buchwert ist, eine Buchwertklausel vereinbart wurde oder betriebliche Gründe vorliegen.¹²²⁷

b) Ertragsteuerliche Beurteilung des Erwerbers

Der Erwerber hat seinerseits beim Erwerb eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils die Anschaffungskosten für die einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens in der (Ergänzungs-)Bilanz gem. § 6 Z 8 b) öEStG unter Berücksichtigung eines derivativen Geschäfts- oder Firmenwerts anzusetzen. Hinsichtlich der Abschreibungsmethoden und etwaiger gesetzlich vorgeschriebener Behaltensfristen ist der Erwerber nicht an den Rechtsvorgänger gebunden.¹²²⁸

4.2.5.2 Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Wird eine im Betriebsvermögen gehaltene Kapitalgesellschaftsbeteiligung entgeltlich übertragen, so zählt der Veräußerungserlös zwar zu den laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 23 Z 1 bzw. 2 öEStG. Der Veräußerungsgewinn ist aber gem. § 37 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 Z 2 nur mit dem halben durchschnittlichen Einkommensteuersatz zu versteuern. Nach österreichischem Recht stellt eine 100%-Beteiligung keinen Teilbetrieb dar, so dass bei der Veräußerung einer im Betriebsvermögen

¹²²⁵ Vgl. Rz. 5984 öEStR; m.w.N. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 30 f.

¹²²⁶ Vgl. m.w.N. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 32 f.

¹²²⁷ Vgl. im Einzelnen Rz. 5976 f. öEStR; VwGH-Erkenntnis v. 18.02.1999, 97/15/0021, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>.

¹²²⁸ Vgl. Rz. 7033 öEStR; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 56, 98 f.; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 164.

gehaltenen 100%-Kapitalgesellschaftsbeteiligung kein begünstigter Veräußerungsgewinn i.S.d. § 24 öEStG realisiert werden kann.¹²²⁹

Die Veräußerung einer im Privatvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsbeteiligung kann hingegen beim Veräußerer nur im Rahmen eines Spekulationsgeschäfts nach § 30 Abs. 1 Z 1 b) öEStG oder bei der Veräußerung einer qualifizierten Beteiligung nach § 31 öEStG der Besteuerung unterliegen.¹²³⁰ Ein Spekulationsgeschäft liegt nur dann vor, wenn die Beteiligung innerhalb eines Jahres seit Anschaffung veräußert wird und der Veräußerungspreis die ursprünglichen Anschaffungskosten zuzüglich Veräußerungskosten übersteigt. Die gesamten Spekulationseinkünfte sind gem. § 30 Abs. 4 öEStG bis i.H.v. 440 € pro Kalenderjahr steuerfrei. Bei Überschreiten der Freigrenze unterliegt der gesamte Veräußerungserlös der normalen Besteuerung nach § 33 öEStG.¹²³¹ Subsidiär¹²³² liegt eine tarifbegünstigte Veräußerung einer qualifizierten Beteiligung vor,¹²³³ wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens einem Prozent unmittelbar oder mittelbar am Grund- oder Stammkapital der Kapitalgesellschaft beteiligt war. Auf den Umfang des veräußerten Anteils kommt es hierbei nicht an. Der Veräußerungsgewinn, als Saldo aus Veräußerungserlös und Anschaffungskosten abzüglich Werbungskosten, ist gem. § 37 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 Z 2 b) öEStG mit dem halben durchschnittlichen Steuersatz zu versteuern.¹²³⁴

Der Kaufpreis zuzüglich der Anschaffungsnebenkosten stellt beim Erwerber die Anschaffungskosten der Kapitalgesellschaftsanteile dar.¹²³⁵

4.2.5.3 Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern

Die entgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen führt in Höhe der aufgedeckten stillen Reserven zu einem laufenden, nicht begünstigten Gewinn im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 23 Z 1 oder 2 öEStG bzw. der Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 22 Z 1 öEStG.

¹²²⁹ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 232 f.

¹²³⁰ Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 106.

¹²³¹ Vgl. im Einzelnen Rz. 6619a, 6620-6627b, 6661-6665 öEStR; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 65-69.

¹²³² Vgl. § 31 Abs. 6 öEStG.

¹²³³ Zur Kritik in der Literatur hinsichtlich der begünstigten Besteuerung bei der Veräußerung einer qualifizierten Beteiligung gegenüber der Beteiligungsveräußerung eines Mitunternehmers insbesondere unter dem Aspekt der Reduzierung der qualifizierten Beteiligungsgrenze von 10% auf 1 %; vgl. m.w.n. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 35.

¹²³⁴ Vgl. im Einzelnen Rz. 6666-6682; 6684-6692 öEStR; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 71-73.

¹²³⁵ Vgl. m.w.N. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 111.

Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens ist auch nach österreichischem Ertragsteuerrecht grundsätzlich nicht steuerbar.¹²³⁶ Hiervon ausgenommen sind sonstige Einkünfte im Rahmen eines Spekulationsgeschäfts gem. § 29 Z 2 i.V.m. § 30 Abs. 1 Z 1 öEStG. Wie im deutschen Ertragsteuerrecht gilt für Immobilien eine zehnjährige Spekulationsfrist, die sich jedoch im Falle steuerlich geltend gemachter nachträglicher Herstellungsaufwendungen auf 15 Jahre verlängert. Für die übrigen Wirtschaftsgüter beträgt die Frist ein Jahr.¹²³⁷

4.2.5.4 Übertragung gegen Kaufpreisrente

Wie in den Gliederungspunkten 4.2.3.2 und 4.2.3.3 ausgeführt wurde, können die bei der Übertragung sowohl von (Teil-)Betrieben oder Mitunternehmeranteilen als auch von Einzelwirtschaftsgütern vereinbarten Rentenzahlungen als Kaufpreisrenten eingestuft werden. Die ertragsteuerlichen Folgen können hierbei in Abhängigkeit des übertragenen Vermögens auf Seiten des Vermögensüberträgers und des Vermögensübernehmers unterschiedlich ausfallen.¹²³⁸ Besondere Bedeutung kommt hierbei der Änderung des § 16 öBewG sowie des § 29 Z 1 öEStG durch das Budgetbegleitgesetz 2003 zu. Nach § 16 öBewG ist der Rentenbarwert nunmehr nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu berechnen.¹²³⁹ Besteht der Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes wie in den hier zu betrachtenden Fällen nicht in Geld, ist dieser Wert gem. § 29 Z 1 öEStG mit dem Rentenbarwert gem. § 16 öBewG zuzüglich einer allfälligen Einmalzahlung anzusetzen, und zwar nicht zum Zeitpunkt der Übertragung, sondern zum Zeitpunkt des Rentenzahlungsbeginns.¹²⁴⁰

a) Veräußerung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils gegen Kaufpreisrente

aa) Ertragsteuerliche Auswirkungen beim Veräußerer

Bei der Veräußerung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils gegen Kaufpreisrente liegt kein außerordentlicher Veräußerungsgewinn i.S.d. § 24 öEStG vor, sofern nicht im Veranlagungszeitraum der Veräußerung die Rentenzahlungen sowie ein etwaiger Einmalbetrag den Buchwert des Kapitalkontos zuzüglich

¹²³⁶ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 228.

¹²³⁷ Vgl. ausführlich Rz. 6619a-6656 öEStR; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 65-69.

¹²³⁸ Vgl. ausführlich Urnik, Sabine: Die Übertragung ..., a.a.O., S. S 849-S 851.

¹²³⁹ Vgl. Gliederungspunkt 4.2.3.1.

¹²⁴⁰ Vgl. Hänsel, Georg: a.a.O., S. 38.

anfallender Veräußerungskosten übersteigen. Erst wenn die Rentenzahlungen den Buchwert des Kapitalkontos zuzüglich anfallender Veräußerungskosten übersteigen, wird ein nicht begünstigungsfähiger, laufender Veräußerungsgewinn realisiert.¹²⁴¹ Der Veräußerer erzielt insoweit nicht begünstigte, nachträgliche Einkünfte gem. § 32 Z 2 öEStG.¹²⁴²

Nachdem bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 öEStG (bei Nicht-Buchführungspflichtigen nach Handelsrecht) im Gegensatz zur Gewinnermittlung gem. § 5 öEStG (bei Buchführungspflichtigen nach Handelsrecht) sämtliche Wertveränderungen, die auf den Grund und Boden des Anlagevermögens entfallen, außer Betracht bleiben,¹²⁴³ darf der auf den Grund und Boden entfallende anteilige Veräußerungsgewinn bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 öEStG auch nicht im Rahmen des Veräußerungsgewinns bzw. bei den nachträglichen selbständigen oder gewerblichen Einkünften erfasst werden. Die Kaufpreisrentenzahlungen sind somit in diesen Fällen im Verhältnis der Teilwerte von Grund und Boden und der übrigen Wirtschaftsgüter aufzuteilen. Erst bei Überschreiten des im selben Verhältnis aufgeteilten Rentenbarwerts gem. § 16 öBewG liegen insoweit sonstige Einkünfte gem. § 29 Z 1 öEStG vor. In Höhe des verbleibenden Rentenzahlungsbetrags handelt es sich um nachträgliche selbständige bzw. gewerbliche Einkünfte.¹²⁴⁴

Stirbt der Rentenberechtigte bevor die Summe der Rentenzahlungen den Buchwert des veräußerten Betriebsvermögens erreicht hat, liegt in Höhe des Differenzbetrages ein ausgleichsfähiger Verlust nach § 2 Abs. 2 öEStG vor.¹²⁴⁵

ab) Ertragsteuerliche Auswirkungen beim Erwerber

Neben dem Ansatz der erworbenen Wirtschaftsgüter zu Anschaffungskosten¹²⁴⁶ hat der Erwerber den nach § 16 öBewG bewerteten Rentenbarwert in der (Sonder-)Bilanz zu passivieren. Die Rentenzahlungen stellen bei ihm Betriebsausgaben dar. Der Rentenbarwert ist jährlich nach § 16 öBewG neu zu bewerten und ertragswirksam zu korrigieren.¹²⁴⁷ Um die ertragswirksame Auflösung des Rentenbarwerts im Zeitpunkt des Versterbens des Rentenberechtigten zu

¹²⁴¹ Vgl. Rz. 5672 f., 7031 f.; 7366 öEStR; VwGH-Erkenntnis v. 16.12.1998, 93/13/0307, VwGH-Erkenntnis v. 28.04.1987, 86/14/0175, jeweils unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; Tanzer, Michael: a.a.O., S. 721.

¹²⁴² Vgl. Rz. 7031 f. öEStR; Hänsel, Georg: a.a.O., S. 35.

¹²⁴³ Hiervon sind nicht gewerbliche Unternehmen betroffen, wie z.B. selbständig Tätige.

¹²⁴⁴ Vgl. Rz. 5675 öEStR; VwGH-Erkenntnis v. 13.03.1991, 90/13/0077, VwGH-Erkenntnis v. 15.04.1980, 3259/79, jeweils unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 43, 54.

¹²⁴⁵ Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 55.

¹²⁴⁶ Vgl. ausführlich Gliederungspunkt 4.2.5.1.

¹²⁴⁷ Vgl. Rz. 7033 öEStR; Hänsel, Georg: a.a.O., S. 35 f.; Tanzer, Michael: a.a.O., S. 720.

vermeiden,¹²⁴⁸ wird in der Literatur als Gestaltung der vorzeitige Verzicht des Rentenberechtigten aus privaten Gründen vorgeschlagen. Hintergrund ist eine Entscheidung der Finanzrechtsprechung, nach welcher der Rentenverzicht unter Lebenden aus privaten bzw. verwandschaftlichen Gründen eine Einlage darstellt und nicht zur Gewinnerhöhung führt. Diese Gestaltung ist deshalb auch nur im Familienverbund denkbar.¹²⁴⁹

b) Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft gegen Kaufpreisrente

ba) Ertragsteuerliche Auswirkungen beim Veräußerer

Bei der Veräußerung einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung gegen Kaufpreisrente ist zu beachten, dass im Rahmen der sonstigen Einkünfte aus Spekulationsgeschäft i.S.d. § 30 Abs. 1 Z 1 b) öEStG sowie aus Veräußerung von qualifizierten Beteiligungen i.S.d. § 31 öEStG das Zuflussprinzip gem. § 19 Abs. 1 öEStG gilt. Dies bedeutet, dass die jeweiligen sonstigen Einkünfte erst ab dem Veranlagungszeitraum erzielt werden, in dem die Summe der Rentenzahlungen die ursprünglichen Anschaffungskosten zuzüglich Veräußerungskosten überschreiten.¹²⁵⁰

Aufgrund der Kalenderjahrbezogenheit ist die Freigrenze im Rahmen der Spekulationseinkünfte bei Rentenzahlungen jährlich zu prüfen.¹²⁵¹ Der halbe durchschnittliche Steuersatz gem. § 37 Abs 1 i.V.m. Abs. 4 Z 2 lit. b) öEStG im Rahmen der Veräußerung einer qualifizierten Beteiligung kommt auch dann zur Anwendung, wenn der Veräußerungserlös nicht in einem Einmalbetrag, sondern in wiederkehrenden Zahlungen geleistet wird.¹²⁵²

Handelt es sich weder um ein Spekulationsgeschäft noch um die Veräußerung einer qualifizierten Beteiligung i.S.d. §§ 30, 31 öEStG, so hat der Rentenberechtigte die Rentenzahlungen insgesamt als sonstige Einkünfte gem. § 29 Z 1 öEStG ab dem Veranlagungszeitraum, in dem die Rentenzahlungen den versicherungsmathematischen Rentenbarwert gem. § 16 BewG übersteigen, der normalen Besteuerung zu unterwerfen.¹²⁵³

Liegen zunächst Einkünfte i.S.d. §§ 30, 31 öEStG vor, stellt sich, wie bereits im Rahmen der gemischten Rente bei der Übertragung gegen Unterhaltsrente dargestellt

¹²⁴⁸ Vgl. Rz. 7033 öEStR; Tanzer, Michael: a.a.O., S. 721.

¹²⁴⁹ Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 56 f.; VwGH-Erkenntnis v. 03.11.1970, 0122/69, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>.

¹²⁵⁰ Vgl. Rz. 7055, 7057 öEStR; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 107.

¹²⁵¹ Vgl. Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 109.

¹²⁵² Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 27.04.1994, 93/13/0159, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 73.

¹²⁵³ Vgl. Rz. 7039 öEStR.

wurde, die Frage, ob bzw. ab wann ein Wechsel auf sonstige Einkünfte i.S.d. § 29 Z 1 EStG zu erfolgen hat.¹²⁵⁴

bb) Ertragsteuerliche Auswirkungen beim Erwerber

Für den Erwerber einer durch Kaufpreisrente erworbenen Beteiligung gilt der versicherungsmathematische Rentenbarwert gem. § 16 BewG im Zeitpunkt des Rentenzahlungsbeginns zuzüglich Anschaffungsnebenkosten als Anschaffungskosten.¹²⁵⁵ Da der Erwerber aus der Beteiligung Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 27 Abs. 1 öEStG erzielt, die der Bruttobesteuerung gem. § 97 i.V.m. § 20 Abs. 2 öEStG unterliegen, können die Rentenzahlung ertragsteuerlich nicht geltend gemacht werden.¹²⁵⁶

c) Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter gegen Kaufpreisrente

ca) Ertragsteuerliche Auswirkungen beim Veräußerer

Wird ein Einzelwirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen gegen Kaufpreisrente übertragen, hat der Überträger den nach § 16 BewG ermittelten Rentenbarwert zu aktivieren und jährlich ertragswirksam an den aktuellen Barwert anzupassen. Die Rentenzahlungen sind in voller Höhe Betriebseinnahmen.¹²⁵⁷

Bei der entgeltlichen Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts aus dem Privatvermögen gegen Kaufpreisrente kann hinsichtlich der ertragsteuerlichen Folgen für den Veräußerer im Rahmen eines Spekulationsgeschäftes auf die Ausführungen zur Übertragung einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung im Privatvermögen verwiesen werden.

Liegt kein Spekulationsgeschäft vor, so erzielt der Rentenzahlungsberechtigte ab dem Veranlagungszeitraum, in welchem die Summe der Rentenzahlungen den gem. § 16 BewG nach versicherungsmathematischen Grundsätzen im Zeitpunkt des Rentenzahlungsbeginns ermittelten Rentenbarwert übersteigt, in voller Höhe nicht begünstigte, laufende sonstige Einkünfte aus wiederkehrenden Leistungen gem. § 29 Z 1 öEStG.¹²⁵⁸

¹²⁵⁴ Vgl. Ausführungen in Gliederungspunkt 4.2.3.2.

¹²⁵⁵ Vgl. Rz. 7039, 7042, 7056 öEStR.

¹²⁵⁶ Vgl. Rz. 4701, 4853 f., 4860, 7790, 7800-7802, 7815-7819 öEStR; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: *Steuroptimierung ...*, a.a.O., S. 112.

¹²⁵⁷ Vgl. Rz. 7044 öEStR.

¹²⁵⁸ Vgl. Rz. 7039 öEStR; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: *Steuroptimierung ...*, a.a.O., S. 111.

cb) Ertragsteuerliche Auswirkungen beim Erwerber

Ab dem Zeitpunkt des Überschreitens des Rentenbarwerts sind die laufenden Rentenzahlungen beim Rentenzahlungsverpflichteten grundsätzlich in voller Höhe als Sonderausgaben gem. § 18 Abs. 1 Z 1 EStG abzugsfähig, es sei denn, dass der Erwerber das Wirtschaftsgut seinem Betriebsvermögen zugewiesen hat oder zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte einsetzt. Insoweit handelt es sich hinsichtlich der Rentenzahlungen nicht um Sonderausgaben, sondern um Betriebsausgaben oder Werbungskosten.¹²⁵⁹

Der Erwerber hat für das erworbene Einzelwirtschaftsgut den versicherungsmathematischen Rentenbarwert zuzüglich Anschaffungsnebenkosten als Anschaffungskosten anzusetzen. Bei betrieblicher Nutzung ist der Rentenbarwert zu passivieren und jährlich ertragswirksam an den aktuellen versicherungsmathematischen Rentenbarwert anzupassen.¹²⁶⁰

4.2.6 Teilentgeltliche Übertragung

Das österreichische Recht kennt im Gegensatz zum deutschen Ertragsteuerrecht grundsätzlich keine teilentgeltliche Übertragung. Es gilt das sog. Absorptionsprinzip, nach welchem der gemischte Vorgang entweder als voll entgeltliches oder als voll unentgeltliches Rechtsgeschäft einzustufen ist, je nach dem welches Rechtsgeschäft überwiegt.¹²⁶¹ Im Rahmen der Rentenbesteuerung ist die Finanzverwaltung bei der Festlegung der Wertverhältnisgrenzen hinsichtlich der Einteilung in eine unentgeltliche Vermögensübertragung gegen Versorgungsrente oder Unterhaltsrente einerseits und in eine entgeltliche Übertragung gegen Kaufpreisrente jedoch nicht nur, wie die obigen Ausführungen gezeigt haben, dem Überwiegensprinzip, sondern auch dem Angemessenheitsprinzip gefolgt. Nur in diesen Fällen kann es u.U. zu einer gemischten Rente und damit zur Aufteilung des Übertragungsvorgangs in ein unentgeltliches und ein teilentgeltliches Rechtsgeschäft kommen. Hiervon betroffen ist die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften sowie einzelner Wirtschaftsgüter nicht jedoch die Übertragung von (Teil-)Betrieben und Mitunternehmeranteilen.¹²⁶²

¹²⁵⁹ Vgl. Rz. 7040, 7042 öEStR.

¹²⁶⁰ Vgl. Rz. 7041 f. öEStR.

¹²⁶¹ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 18.02.1999, 97/15/0021, <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; VwGH-Erkenntnis v. 04.11.1980, 955/80, <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; Urnik, Sabine: Die Übertragung ..., a.a.O., S. S 848 f.; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 16 f.

¹²⁶² Vgl. Gliederungspunkt 4.2.3.2; Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung ..., a.a.O., S. 16-18.

4.3 Nach schweizerischem Ertragsteuerrecht

In der Schweiz werden sowohl vom Bund als auch von den Kantonen sowie auf Basis abgeleiteten Rechts von den Gemeinden Steuern erhoben. Aufgrund der in Art. 3 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) verfassungsrechtlich geschützten Souveränität der Kantone besitzen nur diese das grundsätzliche und ursprüngliche Recht, Steuern zu erheben.¹²⁶³ Im Rahmen ihrer Steuererhebungskompetenz müssen die Kantone aber die in Art. 127 BV festgeschriebenen Grundsätze der Besteuerung¹²⁶⁴ beachten und dürfen Steuern nur insoweit erheben, als deren Erhebung laut Bundesverfassung nicht ausschließlich dem Bund zusteht. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass der Bund nur insoweit Steuern erheben darf, als ihm diese Kompetenz verfassungsrechtlich zugewiesen worden ist.¹²⁶⁵ Nach Art. 128 BV hat der Bund neben den Kantonen bis Ende des Jahres 2020¹²⁶⁶ das vorrangige Recht, eine direkte Steuer zu erheben. Der vom Bund festgelegte Steuertarif vom Einkommen bzw. Reinertrag darf 11,5% bei natürlichen Personen bzw. 8,5%¹²⁶⁷ bei juristischen Personen nicht übersteigen.¹²⁶⁸

Darüber hinaus besitzt der Bund seit 01.01.1993 im Rahmen der Steuerharmonisierung nach Art. 129 BV die Kompetenz, in die Steuergesetzgebung der 26 Kantone und der Gemeinden in Bezug auf die direkten Steuern einzugreifen. Durch das Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) sind die Kantone verpflichtet, ihre

¹²⁶³ Dies trifft insbesondere für die hier zu betrachtenden Ertragsteuern als auch die Erbschaft- und Schenkungssteuer zu.

¹²⁶⁴ Unter die Grundsätze der Besteuerung fallen u.a. die Gleichmässigkeit der Besteuerung, Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung.

¹²⁶⁵ Nach Art. 130-133 BV ist verfassungsrechtlich ausschließlich der Bund ermächtigt, die Mehrwertsteuer, die Stempelabgabe, die Verrechnungssteuer und die besonderen Verbrauchsteuern zu erheben. Zur Steuererhebungskompetenz allgemein; vgl. ausführlich Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die geltenden Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 1 f.; Blumenstein, Ernst / Locher, Peter: a.a.O., S. 16-18, 87-89.

¹²⁶⁶ Vgl. Art. 196 Nr. 13 BV.

¹²⁶⁷ Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II hat am 05.03.2008 der Ständerat wie der Bundesrat im Gegensatz zum Nationalrat zwar eine Motion zur konkreten Absenkung des Gewinnsteuersatzes von 8,5% auf 5% abgelehnt. Er hält es aber grundsätzlich für erforderlich den Gewinnsteuersatz abzusenken ohne jedoch eine konkrete Vorgabe hinsichtlich der Absenkungshöhe zu machen und hat die Motion an den Nationalrat zurückverwiesen. Vgl. Aktuelle Vorstösse, Punkt 2.16 Unternehmenssteuerreform II, <http://www.estv.admin.ch/d/aktuell/vorstoesse/dok/2-16.pdf>, S. 21, 25.

¹²⁶⁸ Nach Art. 128 Abs. 4 BV steht vom Gesamtsteueraufkommen der direkten Steuern dem Bund 70% und den Kantonen 30% zu. Die Kantone und Gemeinden erheben ihrerseits Zuschläge auf diese Steuersätze. Zur Berechnung der Gesamtsteuer; vgl. Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Steuersatz und Steuerfuss, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 2-8. Zur Übersicht der aktuellen Steuersätze; vgl. Abteilung Steuerstatistik und Dokumentation EStV: Steuerfüsse in den Kantonshauptorten 2007 – Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuerfüsse, in: Steuermäppchen 2007, hrsg. v. Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/steuermaeppchen/fuss.pdf>, Stand: Juni 2008, S. 64.

Steuergesetze in Hinblick auf Steuerpflicht, Steuergegenstand, zeitliche Bemessung der Steuern sowie Verfahrens- und Steuerstrafrecht, nicht jedoch in Bezug auf Steuertarife, Steuersätze und Steuerfreibeträge anzupassen. Die Frist zur Anpassung war zunächst auf Ende des Jahres 2000 befristet, wurde aber in einzelnen Bereichen verlängert.¹²⁶⁹

Zu den sowohl auf Bundesebene im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) als auch auf kantonaler Ebene in den jeweiligen Einzelsteuergesetzen geregelten Ertragsteuern zählen die Einkommensteuer und Gewinnsteuer. Daneben ist für die kantonale Steuergesetzgebung das Steuerharmonisierungsgesetz zu beachten.¹²⁷⁰ Die Einkommen- und Gewinnsteuer entsprechen insoweit der Einkommen- und Körperschaftsteuer nach deutschem Steuerrecht. Zusätzlich zum Ertrag werden in der Schweiz ausschließlich auf kantonaler Ebene sowohl das Privat- als auch das Betriebsvermögen einer Vermögen- bzw. Kapitalsteuer¹²⁷¹ unterworfen.¹²⁷²

Hinsichtlich der Besteuerung von Unternehmen in der Schweiz ist im Rahmen der direkten Steuern daher zwischen der Einkommen- und Vermögensteuer einerseits und der Gewinn- und Kapitalsteuer andererseits zu trennen.

4.3.1 Besteuerung von Einzelunternehmen und Personengesellschaften

a) Besteuerung des Unternehmensgewinns

Die im Rahmen des Einzelunternehmens oder der Personengesellschaft erwirtschafteten Gewinne unterliegen beim Gesellschafter als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 DBG und Art. 8 StHG der Einkommensteuer.¹²⁷³ Hinsichtlich der Gewinnermittlung gibt es zwischen Einzelunternehmen und Personengesellschaft einerseits und Kapitalgesellschaft andererseits i.d.R. keine Unterschiede. Sofern der selbständig Erwerbstätige bzw. die Personengesellschaft buchführungspflichtig ist, sind die

¹²⁶⁹ Vgl. Art. 72-72e StHG.

¹²⁷⁰ Im Rahmen der ertragsteuerlichen Ausführungen wird nicht auf spezifisch kantonale Regelungen, sondern lediglich auf die Vorschriften des Steuerharmonisierungsgesetzes eingegangen bzw. verwiesen.

¹²⁷¹ Die Besteuerung des Vermögens wird im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter untersucht. Die Vermögensteuer wird in Deutschland seit 1997 und Österreich seit 1994 nicht mehr erhoben. Vgl. Anmerkung zu § 10 Nr. 1 VStG; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 32.

¹²⁷² Vgl. ausführlich zum Steuerrechtsverhältnis Peter Mäusli-Allenspach / Oertli, Mathias: Das schweizerische Steuerrecht – Ein Grundriss mit Beispielen, 3. Aufl., Bern 2004, S. 48-54; Blumenstein, Ernst / Locher, Peter: a.a.O., S. 16-18, 44-50, 87-91.

¹²⁷³ Bei Verwaltung eigenen Vermögens oder Liebhaberei werden wie nach deutschem Ertragsteuerrecht keine Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit erzielt. Vgl. zur Abgrenzung m.w.N. Peter Mäusli-Allenspach / Oertli, Mathias: a.a.O., S. 72 f.

Gewinnermittlungsvorschriften gem. Art. 57 bis 67 DBG anzuwenden. Nach Art. 18 Abs. 3 DBG gelten diese Gewinnermittlungsvorschriften für Kapitalgesellschaften sinngemäß.

Bei der Besteuerung von Personengesellschaften gilt im schweizerischen Ertragsteuerrecht ebenso wie nach deutschem Recht das Transparenzprinzip. Steuersubjekt ist nicht die Gesellschaft, sondern der einzelne Gesellschafter.¹²⁷⁴ Dies gilt gem. Art. 11 DBG und Art. 20 Abs. 2 StHG jedoch nicht für in der Schweiz steuerpflichtige ausländische Personengesellschaften. Diese unterliegen den Besteuerungsgrundsätzen für juristische Personen.¹²⁷⁵

b) Abgrenzung Geschäftsvermögen - Privatvermögen

Aufgrund des Transparenzprinzips sowie der unterschiedlichen Besteuerungssysteme hinsichtlich Gewinn und Kapital kommt nach schweizerischem Ertragsteuerrecht der Unterscheidung zwischen Geschäftsvermögen einerseits und Privatvermögen andererseits hohe Bedeutung zu.¹²⁷⁶ Hierbei sind ausschließlich die Funktion des Wirtschaftsgutes sowie dessen tatsächliche Nutzung aus Sicht des Gesellschafters die maßgebenden Entscheidungskriterien.¹²⁷⁷ Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter werden entsprechend der Präponderanzmethode¹²⁷⁸ bei einer mehr als 50%igen betrieblichen Nutzung¹²⁷⁹ dem Geschäftsvermögen zugewiesen.¹²⁸⁰ Es werden grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter, auch Immobilien, vollständig dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen zugeordnet. Eine Aufteilung, wie sie teilweise nach

¹²⁷⁴ Sowohl ein Einzelunternehmer als auch der Gesellschafter einer Personengesellschaft erzielen ohne Unterscheidung nach gewerblicher oder freiberuflicher Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 Abs. 1 DBG und Art. 8 Abs. 1 StHG.

¹²⁷⁵ Die Regelung gilt aber nicht für die Betriebsstätte eines Einzelunternehmers oder hinsichtlich eines in der Schweiz ansässigen Gesellschafters einer ansonsten von ausländischen Gesellschaftern im Ausland betriebenen Personengesellschaft mit einer Betriebsstätte in der Schweiz. Vgl. ausführlich zu den einzelnen Fallgestaltungen; Locher, Peter: Kommentar zum DBG – Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG, Allgemeine Bestimmungen, Besteuerung der natürlichen Personen, Basel 2001, zu Art. 11, Rz. 4-14.

¹²⁷⁶ Vgl. Peter Mäusli-Allenspach / Oertli, Mathias: a.a.O., S. 74; Reich, Markus: Die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen im Einkommensteuerrecht, in: SJZ 1984, S. 221 f.

¹²⁷⁷ Vgl. Kubaile, Heiko / Suter, Roland / Jakob, Walter: a.a.O., S. 102-106; Peter Mäusli-Allenspach / Oertli, Mathias: a.a.O., S. 75-77; Zwahlen, Bernhard: Privatvermögen, Vermögensertrag, Vermögensgewinn, in: Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern – Direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung, hrsg. v. Höhn, Ernst / Athanas, Peter, Bern 1993; S. 55-58; Reich, Markus: a.a.O., S. 224-225.

¹²⁷⁸ Vgl. Walker, Beat: Der steuerbare Unternehmensgewinn (Personen- und Kapitalunternehmen), in: Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern – Direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung, hrsg. v. Höhn, Ernst / Athanas, Peter, Bern 1993; S. 130-134.

¹²⁷⁹ Nach dem Gesetzeswortlaut in Art. 18 Abs. 2 S. 3 DBG und Art. 8 Abs. 2 S. 1 StHG kommt es für die Zuordnung der Vermögensgegenstände zum Geschäftsvermögen auf das ganz oder vorwiegende Dienen für die selbständigen Erwerbstätigkeit an.

¹²⁸⁰ Vgl. m.w.N. Locher, Peter: Kommentar zum DBG ..., a.a.O., zu Art. 18, Rz. 146-157. Bei der Zuordnung von Immobilien aufgrund Nutzungsänderung gewährt die Steuerverwaltung hinsichtlich einer nur vorübergehend geringeren betrieblichen Nutzung zur Vermeidung der Realisierung der stillen Reserven Erleichterungen. Vgl. EStV-Merkblatt v. 12.11.1992, Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 DBG – Ausdehnung der Kapitalgewinnsteuerpflicht, Übergang zur Präponderanzmethode und deren Anwendung, in: ASA 61 (1992/93), S. 512.

deutschem Ertragsteuerrecht vorgenommen wird, ist nicht möglich.¹²⁸¹ Eine gesonderte, gesetzliche Regelung hat mit Wirkung zum 01.01.2001 lediglich der Erwerb einer Beteiligung an Kapitalgesellschaften in Höhe von mindestens 20% des Nennkapitals erfahren. Nach Art. 18 Abs. 2 S. 3 2. HS DBG und Art. 8 Abs. 2 S. 1 2. HS StHG hat der Steuerpflichtige nur im Erwerbszeitpunkt die Möglichkeit, der deutschen Steuerrechtsterminologie entsprechend, gewillkürtes Betriebsvermögen zu schaffen.¹²⁸²

Die Unterscheidung in Geschäfts- oder Privatvermögen hat insoweit erhebliche Auswirkung, als sowohl nach Bundesrecht gem. Art. 16 Abs. 3 DBG als auch nach kantonalem Recht gem. Art. 7 Abs. 4 lit. b) StHG Kapitalgewinne aus der Veräußerung von beweglichem Privatvermögen steuerfrei sind. Für Grundstücke des Privatvermögens gilt dies zwar gem. Art. 16 Abs. 3 DBG auch auf Bundesebene nicht jedoch gem. Art. 2 Abs. 1 lit. b) und Abs. 2 StHG auf Kantons- bzw. Gemeindeebene. Dort wird die Grundstücksgewinnsteuer als eine Art Spezial-einkommensteuer erhoben. Veräußerungsgewinne sowohl aus beweglichem als auch unbeweglichem Geschäftsvermögen sind hingegen gem. Art. 18 Abs. 2 DBG und Art. 8 Abs. 1 StHG steuerpflichtig.¹²⁸³

Einen erheblichen Unterschied erfahren Wirtschaftsgüter des Privatvermögens gegenüber solchen des Geschäftsvermögens im Hinblick auf die laufende Besteuerung, denn insbesondere Abschreibungen auf Wirtschaftsgüter im Privatvermögen sieht das schweizerische Ertragsteuerrecht nicht vor.¹²⁸⁴ Weiterhin ist zu beachten, dass der private Schuldzinsenabzug nach Art. 33 Abs. 1 lit. a) DBG und Art. 9 Abs. 2 lit. a) StHG seit 01.01.2001 der Höhe nach auf die Erträge aus beweglichem sowie unbeweglichem Vermögen i.S.d. Art. 20 und 21 DBG bzw. Art. 7 StHG zuzüglich weiterer 50.000 CHF beschränkt ist. Da die Schuldzinsen auf Geschäftsvermögen nach Art. 27 Abs. 2 lit. d) DBG und Art. 10 Abs. 1 lit. e) StHG

¹²⁸¹ Vgl. Kubaile, Heiko / Suter, Roland / Jakob, Walter: a.a.O., S. 106; Peter Mäusli-Allenspach / Oertli, Mathias: a.a.O., S. 75 f.

¹²⁸² Vgl. ausführlich EStV-Kreisschreiben v. 19.07.2000, Direkte Steuern Nr. 1 (Steuerperiode 2000/2001), <http://www.estv.admin.ch/d/dvs/kreisschreiben/w01-001d.pdf>, S. 3-5; Neuhaus, Hans-Jürg: Die steuerlichen Massnahmen im Bundesgesetz vom 19. März 1999 über das Stabilitätsprogramm 1998, in: ASA 68 (1999/2000), S. 281 f., 298.

¹²⁸³ Vgl. Peter Mäusli-Allenspach / Oertli, Mathias: a.a.O., S.74 f. Zur Grundstücksgewinnbesteuerung allgemein und den kantonalen Besonderheiten der Steuererhebung (monistisches versus dualistisches System); vgl. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band I, ..., a.a.O., § 22, Rz. 5-13.

¹²⁸⁴ Vgl. Höhn, Ernst: Die Bedeutung der Vermögensart (Privatvermögen oder Geschäftsvermögen) im Einkommensteuerrecht, in: Das schweizerische Steuerrecht – Eine Standortbestimmung – Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, hrsg. v. Reich, Markus / Zweifel, Martin, Bern 1989, S. 206 f.

nicht einer solchen Begrenzung unterliegt, ist beim Erwerb einer mindestens 20%igen Kapitalgesellschaftsbeteiligung im Privatvermögen, welche fremdfinanziert wird, eine Willkürung zu Geschäftsvermögen nach Art. 18 Abs. 2 DBG und Art. 8 Abs. 2 StHG im Zeitpunkt des Erwerbs in Erwägung zu ziehen.¹²⁸⁵

c) Ertragsteuerliche Beurteilung des Gesellschafters

Der Einzelunternehmer sowie der Anteilseigner der Personengesellschaft hat den auf ihn entfallende (anteilige) Unternehmensgewinn als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 Abs. 1 DBG und Art. 8 StHG zu versteuern. Dieser setzt sich u.a. aus dem Gewinnanteil, den Zinsen auf seinen Kapitalanteil sowie ggf. dem Anteil am Liquidationserlös zusammen.¹²⁸⁶

Was die ertragsteuerrechtliche Würdigung der Rechtsbeziehungen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter betrifft, so unterscheidet sich das schweizerische vom deutschen Ertragsteuerrecht. Eine Umqualifizierung der Einkünfte in gewerbliche Einkünfte wie nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 2. HS EStG kennt das schweizerische Ertragsteuerrecht nicht in dieser Ausprägung. Ist der Gesellschafter für seine Gesellschaft tätig, so zählt auch das hierfür bezogene Entgelt zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Handelt es sich beim Gesellschafter jedoch um einen Kommanditisten, so erzielt er in Abhängigkeit von seiner Stellung Einkünfte aus unselbständiger oder selbständiger Erwerbstätigkeit.¹²⁸⁷ Vermögensgegenstände, die der Gesellschafter zur Nutzung der Gesellschaft überlässt, sind nur dann dem Privatvermögen zuzuordnen, wenn hierfür ein angemessenes Entgelt gezahlt wird. Wird der Vermögensgegenstand hingegen unentgeltlich überlassen, so kommt es zur Zuweisung des Wirtschaftsguts zum Geschäftsvermögen.¹²⁸⁸ Hinsichtlich der Kapitalaufbringung kann ein Gesellschafter der Personengesellschaft ebenso wie nach deutschem Ertragsteuerrecht mit steuerrechtlicher Anerkennung, jedoch ohne Umqualifizierung der Einkünfte, der Personengesellschaft sowohl Eigen- als auch Fremdkapital zuführen.¹²⁸⁹

¹²⁸⁵ Vgl. Neuhaus, Hans-Jürg: a.a.O., S. 274, 281.

¹²⁸⁶ Vgl. m.w.N. Locher, Peter: Kommentar zum DBG ..., a.a.O., zu Art. 18, Rz. 19; Cagianut, Francis / Höhn, Ernst: Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., Bern 1993, S. 80.

¹²⁸⁷ Vgl. m.w.N. Locher, Peter: Kommentar zum DBG ..., a.a.O., zu Art. 18, Rz. 19; Cagianut, Francis / Höhn, Ernst: a.a.O., S. 80.

¹²⁸⁸ Vgl. m.w.N. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band II, Steuern bei Vermögen, Erwerbstätigkeit, Unternehmen, Vorsorge, Versicherung, 9. Aufl., Bern 2002, § 47, Rz. 60; Cagianut, Francis / Höhn, Ernst: a.a.O., S. 285 f.; Reich, Markus: a.a.O., S. 229 f.

¹²⁸⁹ Aufgrund des interkantonalen Steuerwettbewerbs ist jedoch zu beachten, dass das Besteuerungsrecht bei der Kapitalaufbringung unterschiedlich auf Betriebsstättenkanton und Wohnortkanton des Gesellschafters

4.3.2 Besteuerung von Kapitalgesellschaften

a) Besteuerung des Unternehmensgewinns

Bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften kommt nach schweizerischem Ertragsteuerrecht ebenso wie nach deutschem Recht die Trennungstheorie zur Anwendung, wonach für die ertragsteuerliche Beurteilung zwischen der Ebene der Gesellschaft und der Ebene des Gesellschafters zu unterscheiden ist.¹²⁹⁰

Systembedingt kommt es zwischen Gesellschaft und Gesellschafter zur wirtschaftlichen Doppelbelastung, da zunächst der Unternehmensgewinn auf Ebene der Kapitalgesellschaft nach Art. 57 DBG und Art. 24 StHG der Gewinnsteuer und anschließend die Gewinnausschüttung beim Gesellschafter, sofern es sich um eine natürliche Person handelt, als Einkünfte aus beweglichem Vermögen nach Art. 20 Abs. 1 lit. c) DBG und Art. 7 Abs. 1 StHG der Einkommensbesteuerung unterliegen.¹²⁹¹

Bislang sieht das Bundesrecht keine Regelung zur Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung vor. Auf kantonaler Ebene haben zum 01.01.2001 drei Kantone¹²⁹² mit der Einführung eines Dividendenprivilegs den interkantonalen Steuerwettbewerb angestossen.¹²⁹³ Mittlerweile sehen mehr als die Hälfte aller Kantone ein Dividendenprivileg vor, wobei die Regelungen im Einzelnen unterschiedlich ausgestaltet sind.¹²⁹⁴ Das Unternehmenssteuerreformgesetz II, welches per Volksabstimmung am 24.02.2008 mit knapper Mehrheit angenommen wurde und vom Bundesrat am 21.05.2008 beschlossen wurde,¹²⁹⁵ sieht nunmehr u.a. auch auf Bundesebene eine solche Regelung vor.¹²⁹⁶ Im Rahmen einer Teilbesteuerung werden ab 01.01.2009 bei Anteilen im Privatvermögen nur noch 60%¹²⁹⁷ der

verteilt wird und dass eine übermäßige Fremdfinanzierung durch Kollisionsrecht korrigiert werden kann. Vgl. m.w.N. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band II, ..., a.a.O., § 47, Rz. 13, 25 f., 86.

¹²⁹⁰ Vgl. Cagianut, Francis / Höhn, Ernst: a.a.O., S. 87

¹²⁹¹ Beim Anteilseigner unterliegen alle Zuwendungen der Gesellschaft, sofern es sich nicht um Kapitalrückzahlung handelt, der Einkommensteuer. Vgl. Cagianut, Francis / Höhn, Ernst: a.a.O., S. 90. Zum Vergleich der Besteuerung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften; vgl. EFD: Broschüre zur Unternehmenssteuerreform II, Bern, Stand: Nov. 2007, www.efd.admin.ch/ustr, S. 6 f.

¹²⁹² Appenzell Innerrhoden, Obwalden und Nidwalden.

¹²⁹³ Vgl. Giger, Reto / Schmid, Adrian: Das Schweizerische Dividendenprivileg – Ausgestaltungsvarianten bei Bund und Kantonen, in ST 2007, S. 110.

¹²⁹⁴ Zu den Regelungen im Detail; vgl. Giger, Reto / Schmid, Adrian: a.a.O., Abbildung 2, S. 112 f.; EFD: Broschüre zur Unternehmenssteuerreform II, Bern, Stand: Nov. 2007, www.efd.admin.ch/ustr, S. 12.

¹²⁹⁵ Vgl. Aktuelle Vorstösse, Punkt 2.16 Unternehmenssteuerreform II, <http://www.estv.admin.ch/d/aktuell/vorstoesse/dok/2-16.pdf>, S. 24; E-Mail-Newsletter der EFD v. 21.05.2008, unter: www.news.admin.ch.

¹²⁹⁶ Zu den einzelnen Änderungen durch das Unternehmenssteuerreformgesetz II; vgl. ausführlich EFD: Broschüre zur Unternehmenssteuerreform II, Bern, Stand: Nov. 2007, www.efd.admin.ch/ustr.

¹²⁹⁷ Bei Anteilen im Geschäftsvermögen ist eine Entlastung i.H.v. 50% vorgesehen.

Dividenden auf Ebene des Anteilseigners besteuert werden.¹²⁹⁸ Im Hinblick auf die Steuervorschriften auf kantonaler Ebene sieht das Unternehmenssteuerreformgesetz II in Art 7 Abs. 1 S. 2 StHG-E keine Harmonisierung der unterschiedlichen Regelungen¹²⁹⁹ vor. Jeder Kanton soll über die Einführung eines Dividendenprivilegs frei entscheiden können. Lediglich eine Mindestbeteiligungsquote i.H.v. 10% (sog. qualifizierte Beteiligung) wird sowohl im Bundesrecht als auch im Steuerharmonisierungsgesetz festgeschrieben.¹³⁰⁰ Für die Umsetzung der im Steuerharmonisierungsgesetz vorgesehenen Anpassungen in kantonales Recht haben die Kantone im Rahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes II zwei Jahre Zeit (bis 31.12.2010) bekommen.¹³⁰¹

b) Ertragsteuerliche Beurteilung einer natürlichen Person als Gesellschafter

Wie bereits dargelegt wurde, unterliegen die Gewinnausschüttungen bei einer natürlichen Person als Gesellschafter der Kapitalgesellschaft als Einkünfte aus beweglichem Vermögen der Einkommensteuer. Darüber hinaus zählen auch die sog. Substanz- und Liquidationsdividenden zu den steuerpflichtigen Ausschüttungen. Mit Wirkung zum 01.01.2011 kommt es sowohl auf Bundes- als auch Kantonsebene durch Einführung des sog. Kapitaleinlageprinzips im Rahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes II insoweit jedoch zu einer Steuerentlastung. Zukünftig wird die Rückzahlung der vom Anteilseigner geleisteten Kapitaleinlagen, einschließlich Aufgeldern und Zuschüssen, in das Privatvermögen nicht mehr der Einkommensteuer unterliegen, sondern wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital steuerfrei bleiben.¹³⁰²

Rechtsgeschäfte zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter werden auch nach schweizerischem Ertragsteuerrecht nur insoweit ertragsteuerrechtlich anerkannt und berücksichtigt, als sie einem Vergleich mit fremden Dritten, der sog. Marktkonformität, standhalten. Im Gegensatz zum deutschen

¹²⁹⁸ Vgl. Kolb, Andreas: Übersicht über die schweizerische Unternehmensteuerreform II, in: IWB 2008, Fach 5, Gruppe 2, Schweiz, S. 687 f.; Germann, Hannes: Durchbruch bei Steuerreform für die KMU, in: ST 2007, S. 297; EFD: Broschüre zur Unternehmenssteuerreform II, Bern, Stand: Nov. 2007, www.efd.admin.ch/ustr, S. 11.

¹²⁹⁹ Neben der vom Bund geplanten Kürzung der Bemessungsgrundlage (sog. Teileinkünfteverfahren) können auch die bereits auf kantonaler Ebene praktizierten Regelungen einer Reduktion des Steuersatzes (sog. Teilsatzverfahren) oder des Steuerbetrages (sog. Teilsteuerverfahren) als Dividendenprivileg eingeführt werden.

¹³⁰⁰ Vgl. Giger, Reto / Schmid, Adrian: a.a.O., S. 110 f.; Germann, Hannes: Durchbruch ..., a.a.O., S. 297; EFD: Broschüre zur Unternehmenssteuerreform II, Bern, Stand: Nov. 2007, www.efd.admin.ch/ustr, S. 11 f.

¹³⁰¹ Vgl. EFD: Broschüre zur Unternehmenssteuerreform II, Bern, Stand: Nov. 2007, www.efd.admin.ch/ustr, S. 31.

¹³⁰² Vgl. Kolb, Andreas: Übersicht ..., a.a.O., S. 688, 691; EFD: Broschüre zur Unternehmenssteuerreform II, Bern, Stand: Nov. 2007, www.efd.admin.ch/ustr, S. 18, 31.

Körperschaftsteuerrecht wird in der Schweiz zwischen einer verdeckten Gewinnausschüttung einerseits und einer Gewinnvorwegnahme andererseits unterschieden. Letztere liegt in Bezug auf Rechtsgeschäfte mit dem Anteilseigner bei verhinderter Vermögensmehrung vor, während von einer verdeckten Gewinnausschüttung nur bei tatsächlicher Vermögensminderung gesprochen wird. Zusammen werden sie auch als verdeckte Vorteile bezeichnet. Die übrigen Kriterien entsprechen im Wesentlichen denen der deutschen Regelung, wobei die Begriffe weitergefasst sind. Im Ergebnis führen die verdeckten Vorteile zu einer Korrektur der Gewinnsteuer auf Ebene der Kapitalgesellschaft und zu einer nachträglichen Besteuerung als Einkünfte aus beweglichem Vermögen nach Art. 20 Abs. 1 lit. c) DBG und Art. 7 Abs. 1 StHG auf Ebene des Anteilseigners, sofern es sich um eine natürliche Person handelt und der verdeckte Vorteil nicht bereits als Einkommen versteuert wurde. Eine Umqualifizierung der Einkünfte wie nach deutschem Körperschaftsteuerrecht gem. § 20 Abs. 1 S.1 Nr. 1 S. 2 KStG findet somit nicht statt. Darüber hinaus unterliegt der geldwerte Vorteil beim Anteilseigner der schweizerischen Verrechnungssteuer, welche der deutschen Kapitalertragsteuer entspricht.¹³⁰³

Ebenso wie das deutsche Körperschaftsteuerrecht schränkt das schweizerische Ertragsteuerrecht die Fremdfinanzierung durch den Anteilseigner in zweierlei Form ein. Wird die Grenze des steuerrechtlich zulässigen Umfangs der Fremdfinanzierung überschritten oder entspricht die vereinbarte Verzinsung nicht den marktüblichen Konditionen wie unter fremden Dritten, so handelt es sich bei Ersterem um verdecktes Eigenkapital und bei Letzterem um verdeckte Gewinnausschüttungen. In beiden Fällen werden die Zinsaufwendungen auf Ebene der Kapitalgesellschaft steuerlich nicht gewinnmindernd berücksichtigt.¹³⁰⁴

¹³⁰³ Vgl. ausführlich und m.w.N. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band II, ..., a.a.O., § 48, Rz. 53-59, 82-98. Auf die Verrechnungsteuer wird im Rahmen dieser Arbeit nicht näher eingegangen.

¹³⁰⁴ Vgl. Art. 65 DBG und Art. 24 Abs. 1 lit. c) StHG sowie Art. 58 Abs. 1 lit. b) DBG und Art. 24 Abs. 1 lit. a) StHG; ausführlich EStV-Kreisschreiben v. 06.06.1997, Direkte Steuern Nr. 6 (Steuerperiode 1997), <http://www.estv.admin.ch/d/dvs/kreisschreiben/w97-006d.pdf>, S. 1 f. Zur Angemessenheit der Zinsen; EStV-Kreisschreiben v. 27.01.2003, Direkte Steuern Nr. 3 (Steuerperiode 2003), <http://www.estv.admin.ch/d/dvs/kreisschreiben/w03-003d.pdf>; EStV-Merkblatt v. 20.01.2003, Zinssätze für die Berechnung der geldwerten Leistungen (Steuerperiode 2003), Anlage zum Kreisschreiben Nr. 3, <http://www.estv.admin.ch/d/dbst/dokumentation/tabellen/d0211103.pdf>.

c) Ertragsteuerliche Beurteilung einer Kapitalgesellschaft als Gesellschafter

Erhält eine Kapitalgesellschaft Gewinnausschüttungen oder erzielt sie Veräußerungsgewinne aus einer wesentlichen¹³⁰⁵ Beteiligung an einer anderen Kapitalgesellschaft,¹³⁰⁶ kommt es seit dem 01.01.1995 bzw. 01.01.1998 im schweizerischen Ertragsteuerrecht nach Art. 69 f. DBG und Art. 28 Abs. 1 StHG zu einer Ermäßigung der Gewinnsteuer im Verhältnis des Nettoertrags aus diesen Beteiligungen zum Reingewinn, dem sog. Beteiligungsabzug. Damit werden faktisch die Dividenden und der Veräußerungsgewinn von der Besteuerung freigestellt.¹³⁰⁷ Im Rahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes II ist eine weitere Absenkung der Mindestbeteiligungsquote auf 10% bzw. des Mindestwerts der Beteiligung auf 1 Mio. CHF vorgesehen.¹³⁰⁸

4.3.3 Abgrenzung dauernder Lasten von Unterhaltsleistungen und von wiederkehrenden Leistungen

Unter die Unterhaltsleistungen fallen zum einen die ertragsteuerlich, aber nicht schenkungsteuerlich abzugsfähigen Unterhaltszahlungen an den getrennt lebenden Ehepartner sowie die Kinder und zum anderen die sowohl ertragsteuerlich als auch schenkungsteuerlich nicht abzugsfähigen Unterstützungszahlungen. Bei Letzterem handelt es sich zwar um freiwillige Zahlungen an Bedürftige, welche jedoch aufgrund i.d.R. familienrechtlicher oder sittlicher Verpflichtung geleistet werden.¹³⁰⁹

Zu den wiederkehrenden Leistungen zählen sowohl die auf die Lebenszeit einer Person begrenzten Leibrenten als auch die Leistungen aus einer Nutznießung oder

¹³⁰⁵ Es muss sich nach Art. 69 DBG entweder um eine mind. 20%ige Beteiligung handeln oder die Beteiligung muss einen Verkehrswert von mind. 2 Mio. CHF aufweisen. Für Risikokapitalgesellschaften reicht nach Art. 4 Abs. 2 RKG eine mind. 5%ige Beteiligungsquote oder ein Verkehrswert i.H.v. 250.000 CHF.

¹³⁰⁶ Die unterschiedliche Behandlung von sog. Altbeteiligungen, die vor dem 01.01.1997 bereits erworben wurden, und sog. Neubeteiligungen war bis 31.12.2006 nach Art. 207a Abs. 1 DBG befristet.

¹³⁰⁷ Vgl. Derksen, Hans Peter / Gerber, Thomas / u.a.: Steuerrecht 2 – Direkte Steuern des Bundes – Direkte Bundessteuer, Quellensteuer, Grundsteuern (Kanton Zürich), Interkantonales und internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Zürich 2008, S. 269-273. Kritisch zur Erweiterung des Beteiligungsabzugs hinsichtlich Veräußerungsgewinne seit 1998; vgl. Nefzger, Peter: Neukonzeption des Beteiligungsabzugs – Auslegungsbedürftiger Gesetzestext - Zilekonformes Kreisschreiben nötig, in: ST 1998, S. 157-163. Hinsichtlich einzelner Gestaltungen; vgl. Altorfer, Jürg: Die Ausdehnung des Beteiligungsabzuges auf Kapitalgewinne aus wesentlichen Beteiligungen – Entscheidende Phase der Umsetzung eines guten Konzeptes, in: ST 1998, S. 165-177.

¹³⁰⁸ Vgl. im Einzelnen Kolb, Andreas: Übersicht ..., a.a.O., S. 687; EFD: Broschüre zur Unternehmenssteuerreform II, Bern, Stand: Nov. 2007, www.efd.admin.ch/ustr, S. 15; Uebelhart, Peter / Morf, Catherine: Unternehmenssteuerreform II – erste kritische Übersicht – Würdigung und Verbesserungsvorschläge, in: ST 2005, S. 712.

¹³⁰⁹ Vgl. Art. 33 Abs. 1 lit. c) und Art. 34 lit. a) DBG sowie Art. 9 Abs. 2 lit. c) und Abs. 4 StHG; im Einzelnen Locher, Peter: Kommentar zum DBG ..., a.a.O., zu Art. 33, Rz. 32-49, zu § 34, Rz. 4-15; Oehrli, Markus: a.a.O., S. 156. Kritisch hinsichtlich der Abgrenzung durch die Finanzverwaltung; Zuppinger, Ferdinand / Höhn, Ernst: a.a.O., S. 516-519.

einem Wohnrecht.¹³¹⁰ Als dauernde Lasten werden nach schweizerischem Ertragsteuerrecht alle Verpflichtungen zu wiederkehrenden Leistungen bezeichnet, die weder in Form einer Rente noch als Unterhalts- oder Unterstützungszahlungen geleistet werden. Hierunter fallen im Wesentlichen die Grunddienstbarkeiten und die Nutznießungen.¹³¹¹

Hinsichtlich der Einkommensbesteuerung ist aufgrund der Gesetzesänderung durch das Stabilisierungsprogramm 1998 in Art. 22 Abs. 3 DBG seit 01.01.2001 zu unterscheiden, ob sich der Vermögensüberträger eine Nutznießung vorbehalten hat oder als Gegenleistung eine Rentenzahlung erhält.¹³¹²

Behält sich der Vermögensüberträger die Nutznießung am übertragenen Vermögen vor, so erwirbt der Nutznießer die Leistungen unentgeltlich.¹³¹³ Die Erträge aus der Nutznießung sind beim Nutznießer in Abhängigkeit vom zu Grunde liegenden Vermögensgegenstand als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 Abs. 1 DBG, als Einkünfte aus beweglichem Vermögen nach Art. 20 Abs. 1 lit. a,) b), c), e) oder e) DBG oder als Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen nach Art. 21 Abs. 1 lit. a) oder b) DBG in voller Höhe einkommensteuerpflichtig.¹³¹⁴

Hat der Vermögensempfänger hingegen im Gegenzug für die Vermögensübertragung Rentenzahlungen zu leisten, so liegt eine Gegenleistung vor. Der Vermögensüberträger hat den Rentenanspruch somit entgeltlich erworben.¹³¹⁵ Die Rentenzahlungen unterliegen beim Überträger gem. Art. 22 Abs. 3 DBG und Art. 7 Abs. 2 StHG als Einkünfte aus Vorsorge lediglich zu 40% der Einkommensteuer. Im Gegenzug kann nach dem Korrespondenzprinzip¹³¹⁶ der Vermögensempfänger die

¹³¹⁰ Vgl. Derksen, Hans Peter / Gerber, Thomas / u.a.: Steuerrecht 2 ..., a.a.O., S. 91 f.

¹³¹¹ Vgl. Kubaile, Heiko / Suter, Roland / Jakob, Walter: a.a.O., S. 236 f.; Steiner, Martin in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht – Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1-82, hrsg. v. Zweifel, Martin / Athanas, Peter, Basel 2000, zu Art. 33, Rz. 17.

¹³¹² In der Literatur ist strittig, ob der Vorbehalt der Nutznießung entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung und Rechtsprechung wie bei einer Rentenzahlung als Gegenleistung zu handeln ist. Vgl. m.w.N. Steiner, Martin in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht – Band I/2a, ..., hrsg. v. Zweifel, Martin / u.a., a.a.O., zu Art. 22, Rz. 26.

¹³¹³ Seit dem Jahr 2001 wird hinsichtlich der ertragsteuerlichen Behandlung nicht mehr zwischen einem entgeltlichen oder einem unentgeltlichen Erwerb des Nutznießungsrechts unterschieden. Vgl. Locher, Peter: Kommentar zum DBG ..., a.a.O., zu Art. 20, Rz. 16.

¹³¹⁴ Vgl. Steiner, Martin in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht – Band I/2a, ..., hrsg. v. Zweifel, Martin / u.a., a.a.O., zu Art. 20, Rz. 10, 89-91, zu Art. 21, Rz. 11, 20 f., zu Art. 23, Rz. 30; Neuhaus, Hans-Jürg: a.a.O., S. 293, 297; Locher, Peter: Kommentar zum DBG ..., a.a.O., zu Art. 20, Rz. 16; zu Art. 21, Rz. 25-29.

¹³¹⁵ Für die ertragsteuerliche Behandlung spielt die Art der Finanzierung keine Rolle mehr. Vgl. Steiner, Martin in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht – Band I/2a, ..., hrsg. v. Zweifel, Martin / u.a., a.a.O., zu Art. 23, Rz. 28.

¹³¹⁶ Vgl. Steiner, Martin in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht – Band I/2a, ..., hrsg. v. Zweifel, Martin / u.a., a.a.O., zu Art. 33, Rz. 13 f.

Rentenzahlungen zu 40% nach Art. 33 Abs. 1 lit. b) DBG und Art. 9 Abs. 2 lit. b) StHG als allgemeine Abzüge einkommensteuerlich geltend machen.¹³¹⁷

Die vom Gesetzgeber pauschal vorgenommene Besteuerung sowohl der Renten als auch der Nutznießungen wird in der Literatur kritisiert, da unberücksichtigt bleibt, ob der Rentenberechtigte bzw. der Nutznießer sein Recht aus ursprünglich eigenem Kapitalvermögen bezieht oder das Kapital von Dritten aufgebracht wird.¹³¹⁸

4.3.4 Unentgeltliche Übertragung

4.3.4.1 Übertragung eines Einzelunternehmens sowie von Anteilen an einer Personengesellschaft

Führt der Vermögensübernehmer das unentgeltlich übertragene Einzelunternehmen fort, so bleiben die einzelnen Wirtschaftsgüter weiterhin Geschäftsvermögen und es kommt nicht zu einer Realisierung der stillen Reserven. Die latente Steuerlast geht insoweit auf den Rechtsnachfolger über.¹³¹⁹

Sofern im Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft sichergestellt ist, dass beim Austritt eines Gesellschafters die Gesellschaft nicht aufgelöst wird, findet keine Liquidationsbesteuerung statt und der Anteil an der Personengesellschaft kann ohne Aufdeckung der stillen Reserven auf den Bedachten übertragen werden.¹³²⁰

4.3.4.2 Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften löst, sofern die Anteile im Privatvermögen des Vermögensgebers gehalten wurden, bei diesem gem. Art. 16 Abs. 3 DBG sowie Art. 7 Abs. 4 lit. b) StHG keine Einkommensbesteuerung aus. Auf den Übernehmer gehen wie nach deutschem Ertragsteuerrecht die nicht realisierten stillen Reserven über, so dass er ggf. in Höhe der den Nennwert übersteigenden thesaurierten Gewinne bei späteren Ausschüttungen die hierauf lastende latente Einkommensteuerlast i.S.d. Art. 20 Abs. 1 lit. c) DBG

¹³¹⁷ Vgl. ausführlich Neuhaus, Hans-Jürg: a.a.O., S. 292-295 f.; Kubaile, Heiko / Suter, Roland / Jakob, Walter: a.a.O., S. 219, 236; Locher, Peter: Kommentar zum DBG ..., a.a.O., zu Art. 22, Rz. 51 f.

¹³¹⁸ Vgl. m.w.N. Steiner, Martin in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht – Band I/2a, ..., hrsg. v. Zweifel, Martin / u.a., a.a.O., zu Art. 23, Rz. 30; zu Art. 33, Rz. 15; Locher, Peter: Kommentar zum DBG ..., a.a.O., zu Art. 21, Rz. 25-29; zu Art. 22, Rz. 52.

¹³¹⁹ Vgl. Känzig, Ernst: Die Eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil, Art. 1-44 WStB, 2. Aufl., Basel 1982, zu Art. 21, Rz. 196; Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band II, ..., a.a.O., § 47, Rz. 108, 113; § 51, Rz. 13.

¹³²⁰ Vgl. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band II, ..., a.a.O., § 47, Rz. 115 f.; § 51, Rz. 13

übernimmt.¹³²¹ Hierbei ist zu beachten, dass es mit Wirkung zum 01.01.2011, unabhängig von der Anteilsübertragung, sowohl auf Bundes- als auch Kantonsebene zu einer Steuerentlastung durch das im Rahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes II eingeführte Kapitaleinlageprinzip kommt. Demnach wird die Rückzahlung der vom Anteilseigner geleisteten Kapitaleinlagen in das Privatvermögen von der Einkommensbesteuerung ausgenommen.¹³²²

Überträgt der Vermögensübergeber unentgeltlich Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die er in seinem Betriebsvermögen hält, so ist dieser Vorgang nicht einkommensteuerneutral möglich. Denn vor der Übertragung gelten die Anteile als in das Privatvermögen des Übergebers entnommen, so dass es insoweit gem. Art. 18 Abs. 2 S. 2 DBG sowie Art. 8 Abs. 1 S. 1 StHG zur Realisierung und Versteuerung der stillen Reserven kommt.¹³²³

4.3.4.3 Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern

Überträgt der Vermögensübergeber unentgeltlich Wirtschaftsgüter aus seinem Privatvermögen, so ist dieser Vorgang bei ihm nicht einkommensteuerpflichtig. Der auf den Übernehmer übergehende Wertzuwachs des übertragenen Wirtschaftsguts muss jedoch bei einem späteren entgeltlichen Vorgang ertragsteuerlich mitberücksichtigt werden, sofern die entgeltliche Veräußerung eine Einkommensbesteuerung auslöst.¹³²⁴

Eine unentgeltliche Übertragung einzelner Vermögensgegenstände aus dem Betriebsvermögen ist für den Vermögensüberträger hingegen ertragsteuerneutral nicht möglich. Überträgt der Unternehmer ein einzelnes Wirtschaftsgut aus seinem Einzelunternehmen oder der Personengesellschaft, an der er beteiligt ist, so wird zunächst eine Privatentnahme zum Verkehrswert des Wirtschaftsguts unterstellt. Diese führt gem. Art. 18 Abs. 2 S. 2 DBG sowie Art. 8 Abs. 1 S. 1 StHG zur Aufdeckung der stillen Reserven und damit zu einer nicht begünstigten, laufenden

¹³²¹ Vgl. Poltera, Flurin / Walk, Annette: Steuerliche Gestaltung der Nachfolge bei Kapitalgesellschaften – Übertragung von im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungsrechten auf einen Dritten, in: ST 2007, S. 397; Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band II, ..., a.a.O., § 40, Rz. 43 f., 61; § 48, Rz. 137.

¹³²² Vgl. Ausführungen zu Gliederungspunkt 4.3.2.

¹³²³ Vgl. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band II, ..., a.a.O., § 46, Rz. 38, 44; § 47, Rz. 63, 109; Locher, Peter: Kommentar zum DBG ..., a.a.O., zu Art. 18, Rz. 108.

¹³²⁴ Z.B. ist bei Immobilien der Veräußerungsgewinn zwar nicht auf Bundesebene gem. Art. 16 Abs. 3 DBG jedoch auf kantonaler und/oder kommunaler Ebene im Rahmen der Grundstücksgewinnsteuer gem. Art. 12 StHG steuerpflichtig. Vgl. ausführlich zu beweglichem und unbeweglichem Privatvermögen; Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band II, ..., a.a.O., § 40, Rz. 21-28; 57; 61; § 42, Rz. 3, 13-15, 85; § 51, Rz. 12.

Ertragsbesteuerung.¹³²⁵ Fraglich ist, ob der durch das Unternehmenssteuerreformgesetz II in Art. 18a S. 1 DBG sowie Art. 8 Abs. 2 StHG neu eingeführte Steueraufschub bei der Überführung von Liegenschaften aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen auch in diesen Fällen anzuwenden ist. Nach dieser Vorschrift wird ab dem 01.01.2011 auf Antrag des Steuerpflichtigen die durch die Entnahme ausgelöste Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven bis zum Zeitpunkt der Veräußerung der Liegenschaft verschoben, da im Zeitpunkt der Entnahme keine liquiden Mittel fließen.¹³²⁶ M.E. steht der Gesetzeswortlaut einer Anwendung in Übertragungsfällen nicht entgegen. Zwar wird durch die unentgeltliche Vermögensübertragung die Besteuerung der stillen Reserven nicht verhindert, aber auf Antrag könnte entgegen der bisherigen Rechtslage die spätere Besteuerung der stillen Reserven vom Vermögensüberträger auf den Vermögensübernehmer verlagert werden. Dem Antrag wird seitens der Finanzverwaltung wohl nur dann stattgegeben, wenn die Besteuerung der stillen Reserven beim Vermögensübernehmer gewährleistet ist.

Stammt das unentgeltlich übertragene Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft, an welcher der Überträger beteiligt ist, so führt dies zu einem verdeckten geldwerten Vorteil, welcher auf Ebene der Kapitalgesellschaft nach Art. 58 Abs. 1 lit. c) DBG sowie Art. 24 Abs. 1 lit. b) StHG der Gewinnsteuer unterliegt und auf Ebene des Anteilseigners eine offene Gewinnausschüttung nach Art. 20 Abs. 1 lit. c) DBG sowie Art. 7 Abs. 1 StHG zu laufenden einkommensteuerpflichtigen Einkünften führt.¹³²⁷

4.3.4.4 Unentgeltliche Übertragung im Rahmen von Nutznießungsgestaltungen

Behält sich der Vermögensübergeber am übertragenen Vermögen die Nutznießung vor, so richten sich die ertragsteuerlichen Auswirkungen für den Überträger und den Übernehmer nach dem übertragenen Vermögensgegenstand.

a) Nutznießung am Einzelunternehmen und an Personengesellschaftsanteilen

Behält sich der Überträger an seinem Einzelunternehmen oder seinem Anteil an einer Personengesellschaft das Nutznießungsrecht vor, so unterliegen die laufenden

¹³²⁵ Vgl. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band II, ..., a.a.O., § 46, Rz. 38, 44; § 47, Rz. 63, 109; Locher, Peter: Kommentar zum DBG ..., a.a.O., zu Art. 18, Rz. 108.

¹³²⁶ Vgl. EFD: Broschüre zur Unternehmenssteuerreform II, Bern, Stand: Nov. 2007, www.efd.admin.ch/ustr, S. 20, 31; Kolb, Andreas: Übersicht ..., a.a.O., S. 690 f.

¹³²⁷ Vgl. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band II, ..., a.a.O., § 48, Rz. 54, 83, 92, 95.

Gewinne und Verluste beim Nutznießer und nicht beim Vermögensübernehmer bzw. Eigentümer des nutznießungsbelasteten Unternehmensvermögen der Einkommensbesteuerung. Hiervon ausgenommen sind lediglich außerordentliche Verluste in Bezug auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, welche unter bestimmten Voraussetzungen zivilrechtlich vom Eigentümer zu übernehmen und diesem daher auch ertragsteuerrechtlich zuzurechnen sind.¹³²⁸ Nur wenn der Nutznießer sein Nutznießungsrecht tatsächlich selbst ausübt, erzielt er Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Der Vermögensübernehmer ist in diesem Fall nicht selbständig erwerbstätig.

Handelt es sich hingegen um eine Ertragsnutznießung, so erzielt der Vermögensübernehmer Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, da er in diesem Fall das Unternehmensrisiko trägt.¹³²⁹ Der Ertragsnutznießer erzielt hinsichtlich der vom Bedachten geleisteten Zahlungen Einkünfte aus beweglichem Vermögen nach Art. 20 Abs. 1 lit. d) DBG. Der Nutznießungsbelastete kann die Zahlungen als dauernde Lasten nach Art. 33 Abs. 1 Lit. b) DBG in Abzug bringen.¹³³⁰

Schwierigkeiten bereitet jedoch die Frage, wem von beiden das Unternehmensvermögen als Geschäftsvermögen zuzuweisen ist. Bei Personengesellschaften kommt erschwerend hinzu, dass die Personengesellschaft selbst nur über Gesellschaftsvermögen verfügt. Die Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen hat demnach auf Ebene des einzelnen Gesellschafters zu erfolgen.¹³³¹ Die Literatur und Rechtsprechung haben hierauf noch keine abschließende Antwort gefunden.¹³³² Diese nicht nur aus vermögensteuerrechtlicher Sicht entscheidende Frage hat insbesondere in Bezug auf die während der Nutznießung realisierten Wertsteigerung bei den einzelnen Vermögensgegenständen des Unternehmensvermögens ertragsteuerliche Auswirkungen. Denn je nach dem, ob es sich um Privat- oder Geschäftsvermögen handelt, kommt es zu einer unterschiedlichen Besteuerung nach Bundesrecht oder kantonalem Ertragsteuerrecht. Die herrschende Meinung geht zunächst davon aus, dass das nutznießungsbelastete Vermögen weder beim

¹³²⁸ Vgl. m.w.N. Cagianut, Francis / Höhn, Ernst: a.a.O., S. 96; Locher, Peter: Kommentar zum DBG ..., a.a.O., zu Art. 18, Rz. 21; Entscheidung der Steuerrekurskommission Zürich v. 29.10.1986, StE 1988, B 26.26 Nr. 2, S. a-b.

¹³²⁹ Vgl. Locher, Peter: Kommentar zum DBG ..., a.a.O., zu Art. 18, Rz. 21; Cagianut, Francis / Höhn, Ernst: a.a.O., S. 601 f.; Entscheidung des Verwaltungsgerichts Aargau v. 30.08.1996, StE 1997, B 23.2 Nr. 19; so wohl auch Entscheidung der Steuerrekurskommission Zürich v. 29.10.1986, StE 1988, B 26.26 Nr. 2, S. c;

¹³³⁰ Vgl. wohl zustimmend Steiner, Martin in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht – Band I/2a, ..., hrsg. v. Zweifel, Martin / u.a., a.a.O., zu Art. 20, Rz. 89 f.; Känzig, Ernst: a.a.O., zu Art. 21, Rz. 254.

¹³³¹ Vgl. ausführlich Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band II, ..., a.a.O., § 47, Rz. 56-61.

¹³³² Vgl. m.w.N. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band II, ..., a.a.O., § 47, Rz. 51.

Nutznieser noch beim Vermögensübernehmer Geschäftsvermögen darstellt. Damit wäre das nutznießungsbelastete Unternehmensvermögen im Zeitpunkt des Beginns der Nutznießung Privatvermögen des Vermögensübernehmers. Dies hätte für (Betriebs-)Grundstücke zur Folge, dass es bei Nutznießungsbeendigung beim Vermögensübernehmer bzw. Eigentümer zu einer Überführung des Grundstücks in das Geschäftsvermögen käme. Die Realisierung des während der Nutznießung entstandenen Wertzuwachses aufgrund der Umqualifizierung der Vermögensart wäre nach Bundesrecht nur im Bereich des Geschäftsvermögens, nicht jedoch im Bereich des Privatvermögens einkommensteuerpflichtig ist. Andererseits würde dieser Wertzuwachs genau gegenläufig auf kantonaler Ebene im Bereich des Privatvermögens der Grundstücksgewinnbesteuerung¹³³³ unterliegen. Um dieses aus steuersystematischen Gründen nicht gewünschte Ergebnis zu verhindern, wird in der Literatur u.a. vorgeschlagen, beim Nutznieser das gesamte nutznießungsbelastete Unternehmensvermögen als Geschäftsvermögen zu qualifizieren.¹³³⁴

b) Nutznießung an Kapitalgesellschaftsanteilen

Bei Nutznießungsrechten an Kapitalgesellschaftsbeteiligungen im Privatvermögen ist zu beachten, dass dem Nutznieser nur die laufenden, periodischen Zuflüsse ertragsteuerlich zuzurechnen sind. Außerordentlich aperiodische Leistungen und Gewinne, wie z.B. Gratisaktien oder Liquidationsüberschüsse, sind dem Nutznießungsbelasteten als Eigentümer ertragsteuerlich zuzurechnen.¹³³⁵ Der Nutznieser erzielt sowohl beim Vollrechts- als auch Ertragsrechtsnießbrauch Einkünfte aus beweglichem Vermögen i.S.d. Art. 20 Abs. 1 DBG sowie Art. 7 Abs. 1 StHG. Im Falle der Vollrechtsnutznießung erzielt der Vermögensübernehmer nur im Rahmen der außerordentlichen aperiodischen Leistungen Einkünfte aus beweglichem Vermögen. Während ihm hingegen beim Ertragsrechtsnießbrauch auch die laufenden Erträge zustehen. Die an den Ertragsnutznieser zu leistenden Zahlungen kann er als dauernde Lasten nach Art. 33 Abs. 1 lit. b) DBG in Abzug bringen.

¹³³³ Diese ist in etwa vergleichbar mit den deutschen Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften. Mit dem Unterschied, dass in der Schweiz der Gewinn und Verlust aus der Veräußerung von Immobilien unabhängig von der Zehnjahresfrist stets steuerpflichtig ist. Diese Steuer wird aber nur auf kantonaler Ebene und nicht auf Bundesebene erhoben. Vgl. im Einzelnen Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band I, ..., a.a.O., § 22.

¹³³⁴ Vgl. Art. 16 Abs. 3, Art. 18 Abs. 2 DBG; Art. 8 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1, Art. 24 Abs. 1 S. 1 StHG; ausführlich mit m.w.N. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band II, ..., a.a.O., § 47, Rz. 41, 51; ebenfalls m.w.N. Entscheidung der Steuerrekurskommission Zürich v. 29.10.1986, StE 1988, B 26.26 Nr. 2, S. c.

¹³³⁵ Vgl. m.w.N. Locher, Peter: Kommentar zum DBG ..., a.a.O., zu Art. 20, Rz. 16; zu Art. 21, Rz. 25-29.

c) Nutznießung an einem einzelnen Wirtschaftsgut

Wird eine (Vollrechts-)Nutznießung an einem beweglichen bzw. unbeweglichen Wirtschaftsgut des Privatvermögens vorbehalten bzw. eingeräumt, so ist der laufende Ertrag nach Art. 20 Abs. 1 bzw. Art. 21 Abs. 1 lit. a) DBG beim Nutznießer zu 100% einkommensteuerpflichtig. Etwaige mit dem nutzungsbelasteten Vermögensgegenstand in Zusammenhang stehende Abzüge können gem. Art. 32 i.V.m. 34 DBG nur vom Nutznießer einkommensteuerlich geltend gemacht werden.¹³³⁶

4.3.5 Entgeltliche Übertragung

4.3.5.1 Übertragung eines Einzelunternehmens sowie von Anteilen an einer Personengesellschaft

Wird ein Einzelunternehmen entgeltlich übertragen, so gehen auf den Erwerber die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden durch Einzelrechtsnachfolge über. Die stillen Reserven werden durch die Liquidation des Einzelunternehmens realisiert und sind somit vollumfänglich der Einkommensbesteuerung nach Art. 18 Abs. 2 DBG und Art. 8 Abs. 1 StHG zu unterwerfen.¹³³⁷ Im Unterschied zur entgeltlichen Übertragung eines Einzelunternehmens werden die stillen Reserven bei einer Anteilsübertragung an einer Personengesellschaft gem. Art. 10 DBG nur anteilig realisiert und vom bisherigen Anteilsinhaber versteuert.¹³³⁸

Eine der deutschen Regelung in § 16 EStG entsprechende Steuervergünstigung bei der Veräußerung eines Einzelunternehmens oder eines Anteils an einer Personengesellschaft sieht das schweizerische Einkommensteuerrecht bislang nicht vor. Im Rahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes II werden ab 01.01.2011 nach Art. 37a DGB bzw. Art. 11 Abs. 4 StHG die in den letzten zwei Jahren vor der Veräußerung realisierten stillen Reserven (sog. Liquidationsgewinne) bei Überschreiten der Altersgrenze von 55 Jahren oder bei dauerhafter Invalidität getrennt vom übrigen Einkommen mit einem Steuersatz basierend auf einem Fünftel diese Liquidationsgewinnes, mindestens jedoch mit zwei Prozent, versteuert. Damit

¹³³⁶ Vgl. Derksen, Hans Peter / Gerber, Thomas / u.a.: Steuerrecht 2 ..., a.a.O., S. 91 f.

¹³³⁷ Vgl. Jausi, Thomas / Pfirter, Markus: Unternehmensnachfolge – Steuerliche Aspekte und Stolpersteine; in: ST 2007, S. 392; Cagianut, Francis / Höhn, Ernst: a.a.O., S. 82, 109, 116, 594.

¹³³⁸ Vgl. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band II, ..., a.a.O., § 47, Rz. 108, 113; § 45, Rz. 21.

unterliegt zukünftig das übrige Einkommen nicht einem höheren Progressionssteuersatz.¹³³⁹

4.3.5.2 Übertragung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Nachdem die Gewinne aus der Veräußerung einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung im Privatvermögen nach Art. 16 Abs. 3 DBG und Art. 7 Abs. 4 lit. b) StHG steuerfrei sind, die laufenden Gewinnausschüttungen aus den Gesellschaftsreserven (Gewinnrücklagen) jedoch als Einkünfte aus beweglichem Vermögen gem. Art. 20 Abs. 1 lit. c) und Art. 7 Abs. 1 StHG auf Bundesebene bislang noch voll und ab 01.01.2009 nur noch zu 60% sowie auf kantonaler Ebene je nach Ausgestaltung des Dividendenprivilegs teilweise der Einkommensbesteuerung unterliegen,¹³⁴⁰ sind zwei Steuergestaltungen zunächst nur durch sowohl kantonale als auch zum Teil weitreichendere bundesrechtliche Rechtsprechung in der Vergangenheit eingeschränkt worden.¹³⁴¹

a) Transponierung und indirekte Teilliquidation

Bei der sog. Transponierung¹³⁴² überträgt bzw. veräußert der Anteilsinhaber seine im Privatvermögen gehaltenen Kapitalgesellschaftsbeteiligungen an eine von ihm beherrschte Kapitalgesellschaft, indem er neue Aktien mit einem höheren Nennwert erhält oder der Kaufpreis einem Darlehenskonto gutgeschrieben wird.¹³⁴³ Im Rahmen der sog. indirekten Teilliquidation veräußert der Anteilsinhaber seine im Privatvermögen gehaltene Kapitalgesellschaftsbeteiligung ins Geschäftsvermögen eines Dritten. Als missbräuchlich wurde diese Gestaltung durch Rechtsprechung und Finanzverwaltung im Wesentlichen dann eingestuft, wenn die eigentlich steuerpflichtigen, thesaurierten Gewinnrücklagen dem Veräußerer zufließen, indem der Erwerber der Beteiligung den Kaufpreis in erheblichem Umfang durch die

¹³³⁹ Vgl. EFD: Broschüre zur Unternehmenssteuerreform II, Bern, Stand: Nov. 2007, www.efd.admin.ch/ustr, S. 20 f., 31; Kolb, Andreas: Übersicht ..., a.a.O., S. 690 f.; Uebelhart, Peter / Morf, Catherine: a.a.O., S. 714.

¹³⁴⁰ Hinsichtlich der Änderungen durch das Unternehmenssteuerreformgesetz II; vgl. auch Gliederungspunkt 4.3.2.

¹³⁴¹ Vgl. zur Kritik in der Praxis; Ah, Julia: Änderungen im Unternehmensteuerrecht der Schweiz, in: IWB 2007, Fach 5, Gruppe 2, Schweiz, S. 664. Zu den steuerrechtlichen Hintergründen; Holenstein, Daniel: Ersatzdividende statt indirekter Teilliquidation in der Schweiz – Lösung des Problems oder neues Ärgernis, in: IWB 2006, Fach 5, Gruppe 2, Schweiz, S. 595; Holenstein, Daniel: Indirekte Teilliquidation – ein Hindernis für Unternehmensnachfolgeregelungen in der Schweiz, in: IWB 2005, Fach 5, Gruppe 2, Schweiz, S. 580.

¹³⁴² Nachdem die Transponierung nur im Rahmen einer der Nachfolgeregelung vorgelagerten Gestaltung von Bedeutung ist, wird sie in die weiteren Betrachtungen nicht miteinbezogen. Vgl. zu den Gestaltungen; Poltera, Flurin / Walk, Annette: a.a.O., S. 398 f.

¹³⁴³ Vgl. EStV-Kreisschreiben v. 03.02.1987, Direkte Steuern Nr. 6 (Steuerperiode 1987/88), <http://www.estv.admin.ch/d/dvs/kreisschreiben/w87-006d.pdf>; Ah, Julia: a.a.O., S. 663 f.; m.w.N. insbesondere zur Rechtsprechung Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band II, ..., a.a.O., § 39, Rz. 116 f.

anschließende Ausschüttung der thesaurierten Gewinne unter Mitwirkung des Veräußerers finanzierte.¹³⁴⁴

Hintergrund der beiden Gestaltungen ist die Zielsetzung des Veräußerers, nicht nur den eigentlichen Kapitalgewinn, sondern auch die thesaurierten Gewinne aus der Beteiligung steuerfrei zu vereinnahmen.¹³⁴⁵ Nachdem sowohl die Transponierung als auch die indirekte Teilliquidation zunächst nur durch Finanzverwaltung und Rechtsprechung geregelt wurden, sah sich der Gesetzgeber aufgrund der Bedeutung in der Praxis gezwungen, eine gesetzliche Regelung zu treffen. Die ursprünglich im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II geplanten Regelungen zur indirekten Teilliquidation und zur sog. Transponierung wurden jedoch aus dem Gesamtgesetzesvorhaben herausgenommen und getrennt verabschiedet.¹³⁴⁶ Mit Wirkung zum 01.01.2007 sind nunmehr die indirekte Teilliquidation und die Transponierung in Art. 20a DBG und Art. 7a StHG gesetzlich geregelt worden.¹³⁴⁷

Eine indirekte Teilliquidation liegt gem. Art. 20a Abs. 1 S. 1 lit. a) DBG dann vor, wenn „der Erlös aus dem Verkauf einer Beteiligung von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer anderen natürlichen oder juristischen Person, soweit innerhalb fünf Jahren nach dem Verkauf, unter Mitwirkung des Verkäufers¹³⁴⁸, nicht betriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet wird, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war; dies gilt sinngemäß auch, wenn innerhalb von fünf Jahren mehrere Beteiligte eine solche Beteiligung gemeinsam verkaufen oder Beteiligungen von insgesamt 20% verkauft werden.“ Der Ertrag ist insoweit nicht mehr als

¹³⁴⁴ Die Steuerpflicht der Ausschüttung des Erwerbers wird durch die gleichzeitige Abschreibung der Beteiligung im Geschäftsvermögen neutralisiert. Vgl. Holenstein, Daniel: Indirekte Teilliquidation ..., a.a.O., S. 581.

¹³⁴⁵ Vgl. ausführlich Locher, Peter: Die indirekte Teilliquidation im Recht der direkten Steuern, in: Das schweizerische Steuerrecht – Eine Standortbestimmung – Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, hrsg. v. Reich, Markus / Zweifel, Martin, Bern 1989, S. 223-238; kritisch Böckli, Peter: Kritik der „indirekten Teilliquidation“: Von der Zerlegungsmethode zur Mittelherkunftssteuer, in: Das schweizerische Steuerrecht – Eine Standortbestimmung – Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, hrsg. v. Reich, Markus / Zweifel, Martin, Bern 1989, S. 106-123.

¹³⁴⁶ Vgl. Pressemitteilung des EFD v. 11.03.2005: Neuregelung der indirekten Teilliquidation im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II, www.efd.admin.ch/d/dok/medien/medienmitteilungen/2005/03/idteilliqliq.thm; Aktuelle Vorstösse, Punkt 2.16 Unternehmenssteuerreform II, <http://www.estv.admin.ch/d/aktuell/vorstoesse/dok/2-16.pdf>, S. 8 f., 11-13; Ah, Julia: a.a.O., S. 664; Uebelhart, Peter / Morf, Catherine: a.a.O., S. 702 f.; Germann, Hannes, Unternehmenssteuerreform II – Nach Etappensieg auf Erfolgskurs für KMU, in: ST 2006, S. 575.

¹³⁴⁷ Vgl. Bundesgesetz über dringende Anpassungen bei der Unternehmensbesteuerung v. 23.06.2006, BBl 2006, S. 5749; Aktuelle Vorstösse, Punkt 2.16 Unternehmenssteuerreform II, <http://www.estv.admin.ch/d/aktuell/vorstoesse/dok/2-16.pdf>, S. 11-13.

¹³⁴⁸ Die Mitwirkung liegt gem. Art. 20a Abs. 2 DBG vor, wenn der Verkäufer weiß oder wissen muss, dass der Gesellschaft zwecks Finanzierung des Kaufpreises Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden.

Veräußerungs-/Kapitalgewinn steuerfrei, sondern im Jahr der Veräußerung rückwirkend als Ertrag aus beweglichem Vermögen in Höhe der Differenz aus Veräußerungserlös und Nennwert der Beteiligungsrechte gem. Art. 20 Abs. 1 lit. c) DBG der Einkommensbesteuerung zu unterwerfen.¹³⁴⁹ Zur Auslegung und Klärung einzelner noch offener Fragen wird das seit längerem schon angekündigte, Mitte November 2006 noch vor der gesetzlichen Regelung als Entwurf vorgelegte und nunmehr am 06.11.2007 veröffentlichte Kreisschreiben der Finanzverwaltung zur Teilliquidation seinen Beitrag leisten.¹³⁵⁰ Nach herrschender Literaturmeinung soll das neu eingeführte Dividendenprivileg durch das Unternehmenssteuerreformgesetz II auch im Falle der Besteuerung aufgrund einer indirekten Teilliquidation zur Anwendung kommen.¹³⁵¹ Gleiches dürfte m.W. hinsichtlich des ab 01.01.2011 geltenden Kapitaleinlageprinzips¹³⁵² gelten.

b) Gewerbsmäßiger Wertschriftenhandel

Nicht nur im Fall der indirekten Teilliquidation wird steuerfreier Veräußerungsgewinn in steuerpflichtigen Vermögensertrag umqualifiziert, sondern auch bei Vorliegen eines sog. gewerbsmäßigen Wertschriftenhandels bzw. Quasi-Wertschriftenhandels. Hierbei geht es um das Frage, ab welcher Grenze die private und damit gem. Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfreie Vermögensverwaltung überschritten ist und zu einer selbständigen, gewerblichen Nebenerwerbstätigkeit umqualifiziert wird. Ebenso wie bei der indirekten Teilliquidation haben zunächst Rechtsprechung und Finanzverwaltung die Grenzen des Quasi-Wertschriftenhandels festgelegt, wobei es auf kantonaler Ebene extreme Auslegungsunterschiede gibt.¹³⁵³ Das Bundesrecht hat zwar bislang keine gesetzliche Regelung getroffen, sah jedoch eine solche im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II vor.¹³⁵⁴ Aufgrund der unterschiedlichen Standpunkte im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens hat der Ständerat am 17.03.2007 beschlossen, die Schaffung einer gesetzlichen Regelung vom Vorhaben

¹³⁴⁹ Vgl. ausführlich zu den einzelnen Voraussetzungen; Altorfer, Jürg: Die indirekte Teilliquidation gesetzlich geregelt – Den Willen des Gesetzgebers umsetzen!, in: ST 2007, S. 100-108; Ah, Julia: a.a.O., S. 664; EStV-Kreisschreiben v. 06.11.2007, Direkte Steuern, Nr. 14, <http://www.estv.admin.ch/d/dvs/kreisschreiben/1-014-D-2007-d.pdf>, Tz. 3-4; kritisch Holenstein, Daniel: Ersatzdividende ..., a.a.O., S. 595 f.; ebenso Uebelhart, Peter / Morf, Catherine: a.a.O., S. 704 f., 708 f.

¹³⁵⁰ Vgl. EStV-Kreisschreiben v. 06.11.2007, Direkte Steuer, Nr. 14, <http://www.estv.admin.ch/d/dvs/kreisschreiben/1-014-D-2007-d.pdf>; Ah, Julia: a.a.O., S. 664 f.; Holenstein, Daniel: Ersatzdividende ..., a.a.O., S. 595.

¹³⁵¹ Vgl. Giger, Reto / Schmid, Adrian: a.a.O., S. 114; Poltera, Flurin / Walk, Annette: a.a.O., S. 402; zustimmend Altorfer, Jürg: Die indirekte Teilliquidation ..., a.a.O., S. 100 f.

¹³⁵² Vgl. Gliederungspunkt 4.3.2.

¹³⁵³ Vgl. ausführlich zur historischen Entwicklung; Müller, Fritz: Der Quasi-Wertschriftenhandel – Umqualifikation von steuerfreiem Kapitalgewinn in steuerbares Einkommen, in: ST 2007, S. 404 f.

¹³⁵⁴ Vgl. kritisch zum Gesetzesentwurf; Uebelhart, Peter / Morf, Catherine: a.a.O., S. 707 f.

zur Unternehmenssteuerreform II abzutrennen.¹³⁵⁵ Sollte damit eine auf Bundesebene und damit auch für die Kantone verbindliche gesetzliche Verankerung der wie auch immer ausgestalteten Abgrenzungskriterien auf unbefristete Zeit vertagt werden, hätte dies für die Praxis zur Folge, dass sie sich mit den zum Teil ungenauen Abgrenzungskriterien einerseits durch die bundesgerichtliche Rechtsprechung und andererseits durch das Kreisschreiben Nr. 8 der Finanzverwaltung vom 21.06.2005¹³⁵⁶ auf wohl längere Sicht abfinden müsste, und dass weiterhin Rechtsunsicherheit in diesem Bereich herrscht.¹³⁵⁷

Eine Einzelfallprüfung im Hinblick auf das Vorliegen eines gewerbsmäßigen Wertschriftenhandels kann gemäß dem Kreisschreiben lediglich in den Fällen unterbleiben, in denen im Rahmen einer Vorprüfung, der sog. *save harbour rule*, kumulativ sechs Kriterien erfüllt werden.¹³⁵⁸

4.3.5.3 Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern

Die Realisierung der stillen Reserven bei der entgeltlichen Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen löst auf Bundesebene nach Art. 16 Abs. 3 DBG keine Einkommensbesteuerung aus. Dies gilt bis auf die Besteuerung der bei der Veräußerung von Grundstücken realisierten stillen Reserven nach Art. 7 Abs. 4 lit. b) StHG auch auf Kantonsebene.¹³⁵⁹

Hingegen unterliegt die Realisierung der stillen Reserven aus der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter des Geschäftsvermögens an Dritte stets gem. Art. 18 Abs. 2 DBG und Art. 7 Abs. 1 StHG der Einkommenbesteuerung bzw. gem. Art. 58 DBG und Art. 24 Abs. 1 StHG der Gewinnsteuer.¹³⁶⁰ Hinsichtlich der entgeltlichen Übertragung von Immobilien des Geschäftsvermögens ist auf kantonaler Ebene nach Art. 12 Abs. 4 StHG die unterschiedliche Ausprägung der Grundstücksgewinnsteuer zu beachten.¹³⁶¹

¹³⁵⁵ Vgl. Müller, Fritz: a.a.O., S. 406; Ah, Julia: a.a.O., S. 667 f.; Aktuelle Vorstösse, Punkt 2.16 Unternehmenssteuerreform II, <http://www.estv.admin.ch/d/aktuell/vorstoesse/dok/2-16.pdf>, S. 18 f.

¹³⁵⁶ Vgl. EStV-Kreisschreiben v. 21.06.2005, Direkte Steuern Nr. 8 (2005), <http://www.estv.admin.ch/d/dvs/kreisschreiben/1-005-DVS-2004-d.pdf>.

¹³⁵⁷ Vgl. Ah, Julia: a.a.O., S. 668; kritisch hinsichtlich der Kriterien Nr. 4 und 6; Müller, Fritz: a.a.O., S. 405, 407 f.

¹³⁵⁸ Vgl. im Einzelnen EStV-Kreisschreiben v. 21.06.2005, Direkte Steuern Nr. 8 (2005), in: <http://www.estv.admin.ch/d/dvs/kreisschreiben/1-005-DVS-2004-d.pdf>, S. 3 f.; Kubaille, Heiko / Suter, Roland / Jakob, Walter: a.a.O., S. 96 f.

¹³⁵⁹ Vgl. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band II, ..., a.a.O., § 47, Rz. 108, 113; § 50, Rz. 7, 10 f., 15, 17, 33, 47.

¹³⁶⁰ Vgl. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band II, ..., a.a.O., § 47, Rz. 108, 113; § 50, Rz. 6, 15, 19, 47.

¹³⁶¹ Vgl. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band II, ..., a.a.O., § 47, Rz. 108, 113; § 50, Rz. 42 f.

4.3.6 Teilentgeltliche Übertragung

Nach schweizerischem Steuerrecht liegt eine teilentgeltliche Übertragung vor, wenn die Gegenleistung nicht dem Verkehrswert der Leistung entspricht. Ist bei der Übertragung eines Unternehmens die Gegenleistung kleiner als der Unternehmenswert, muss die Übertragung in ein entgeltliches und ein unentgeltliches Rechtsgeschäft aufgeteilt werden. Zu einer Liquidationsbesteuerung auf Seiten des Überträgers kommt es aber nur dann, wenn die Gegenleistung den „Einkommensteuerwert“, welches dem Buchwert des Kapitalkontos entspricht, übersteigt.¹³⁶² Entsprechendes gilt für die teilentgeltliche Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft. Was die teilentgeltliche Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen betrifft, so ist auf Bundesebene zwischen dem steuerfreien Kapitalgewinn und dem steuerpflichtigen Vermögensertrag zu unterscheiden. Übersteigt das Entgelt den Nennwert der Anteile, so liegt eine steuerfreie Teilveräußerung auf Bundesebene vor.¹³⁶³

Generell kann festgehalten werden, dass in der schweizerischen Literatur im Rahmen der Vermögensübertragung nur auf die voll unentgeltliche und die voll entgeltliche Übertragung eingegangen wird. Aussagen zu teilentgeltlichen Vorgängen bzw. gemischten Rechtsgeschäften werden entweder gar nicht oder nur am Rande getroffen. Die Schweizerische Steuerkonferenz hat lediglich ein Kreisschreiben zu den ertragsteuerlichen Folgen der Hofübergabe zum Ertragswert veröffentlicht. Liegt der Übernahmepreis über dem laut Steuerbilanzwert ausgewiesenen Eigenkapital, so wird in Höhe des Differenzbetrags ein steuerpflichtiger Liquidationsgewinn realisiert.¹³⁶⁴ Im Ergebnis bedeutet dies, dass das schweizerische Ertragsteuerrecht bei einer teilentgeltlichen Übertragung keine Aufteilung in ein entgeltliches und ein unentgeltliches Rechtsgeschäft vornimmt.

¹³⁶² Vgl. Cagianut, Francis / Höhn, Ernst: a.a.O., S. 598; Känzig, Ernst: a.a.O., zu Art. 21, Rz. 196. Entsprechendes ergibt sich aus dem Kreisschreiben der EStV v. 01.06.2004, Direkte Steuern, Nr. 5, <http://www.estv.admin.ch/d/dvs/kreisschreiben/1-005-DVS-2004-d.pdf>, Tz. 2.1.1, 3.1.2.2.

¹³⁶³ Vgl. entsprechende Behandlung bei Ausgleichszahlungen von anderen Anteilshabern bei der Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften; EStV-Kreisschreiben v. 01.06.2004, Direkte Steuern, Nr. 5, <http://www.estv.admin.ch/d/dvs/kreisschreiben/1-005-DVS-2004-d.pdf>, Tz. 4.1.2.3.3.

¹³⁶⁴ Vgl. SSK-Kreisschreiben v. 21.08.2006, KS 28, http://www.steuerkonferenz.ch/pdf/ks_28.pdf, Tz. 7.2.

4.4 Zwischenergebnis

Die Ausführungen zeigen, dass es hinsichtlich der ertragsteuerlichen Behandlung der unentgeltlichen und (teil-)entgeltlichen Vermögensübertragung teilweise zwischen den betrachtenden Ländern erhebliche Unterschiede gibt.

Zunächst kann im Rahmen des Ländervergleichs festgehalten werden, dass nur Deutschland und Österreich das Sonderrechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen (außerbetriebliche) Versorgungsleistungen kennen. Hierbei hat zunächst Österreich im Rahmen des Steuerreformgesetzes 2000 dieses Rechtsinstitut gesetzlich verankert. Deutschland ist mit einer gesetzlichen Regelung in § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG durch das Jahressteuergesetz 2007 gefolgt.¹³⁶⁵ Im Unterschied zu Deutschland kam in Österreich im Vorfeld der gesetzlichen Regelung der Verwaltungsgerichtshof in seiner Erkenntnis zum Ergebnis, dass eine weitere Rentenkategorie neben den Kaufpreisrenten und den Unterhaltsrenten nicht erforderlich sei. In Deutschland hingegen hat der Gesetzgeber von sich aus eine gesetzliche Regelung getroffen. In der deutschen Literatur wird vor allem kritisiert, dass der Umfang dieses Rechtsinstituts nunmehr im Sinne der Finanzverwaltung und entgegen der großzügigeren Handhabung durch die Rechtsprechung massiv eingegrenzt wurde; daher wird die Regelung für verfassungswidrig gehalten.¹³⁶⁶ Auch in der österreichischen Literatur wurden zunächst im Rahmen der gesetzlichen Regelung des Rechtsinstituts der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen verfassungsrechtliche Bedenken geäußert.¹³⁶⁷ Der österreichische Verfassungsgerichtshof hat jedoch in seiner Erkenntnis vom 12.03.2004¹³⁶⁸ die Begrenzung der steuerlichen Begünstigung auf die Übertragung von Unternehmen mittlerweile für verfassungskonform erklärt. Eine verfassungsrechtliche Überprüfung der gesetzlichen Regelung in Deutschland steht noch aus.

Vergleicht man die beiden gesetzlichen Normierungen, so gilt die österreichische Regelung nur für die Übertragung von Einzelunternehmen und Anteilen an Personengesellschaften, nicht jedoch für die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Diese Regelung sah auch der ursprüngliche Gesetzesentwurf

¹³⁶⁵ Vgl. Fleischer, Ottmar: a.a.O., S. 481; Schulze zur Wiesche, Dieter: Vermögensübertragungen ... a.a.O., S. 2382.

¹³⁶⁶ Vgl. Spiegelberger, Sebastian: Das Ende ..., a.a.O., S. 1279 f.

¹³⁶⁷ Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken nach deutschem Recht; vgl. Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken nach österreichischem Recht; vgl. Doralt, Werner: Versorgungsrenten ..., a.a.O., S. S 739; Wolf, Erich: Die Rentenbesteuerung ..., a.a.O., S. 559.

¹³⁶⁸ Vgl. VfGH-Erkenntnis v. 12.03.2004, B 181/03, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh>.

in Deutschland vor. Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens wurde jedoch auch die Übertragung von Anteilen an einer GmbH begünstigt. Sowohl der österreichischen als auch der deutschen Gesetzesregelung fehlen eindeutige Abgrenzungskriterien der außerbetrieblichen Versorgungsrente zur Kaufpreis- oder Unterhaltsrente. In Österreich sorgt hierzu zwischenzeitlich ein Schreiben der Finanzverwaltung für Abhilfe, welches in Teilbereichen kritisch beurteilt werden muss, da insbesondere hinsichtlich der Abgrenzung zwischen Versorgungs-, Unterhalts- und Gegenleistungsrenten bei der Übertragung einerseits von Einzelunternehmen sowie von Anteilen an Personengesellschaften und andererseits der übrigen Wirtschaftsgüter unterschiedliche Grenzen gelten. Mangels detaillierter Festlegung der Grenzen geht die österreichische Literatur davon aus, dass auch in Zukunft sowohl über die genaue Bandbreite als auch die Einbeziehung von subjektiven und/oder objektiven Kriterien für deren Bemessung diskutiert werden wird.¹³⁶⁹ In Deutschland steht die Auffassung der Finanzverwaltung noch aus. Es bleibt abzuwarten, inwieweit die deutsche Finanzverwaltungsauffassung von der österreichischen Sichtweise abweichen wird.

Die Übertragung im Rahmen des Vorbehaltsnießbrauchs ist insbesondere hinsichtlich des Unternehmensvermögens in allen drei Ländern steuerneutral möglich und wird als unentgeltliche Übertragung behandelt. Beim Vollrechtsnießbrauch werden im Ländervergleich weitestgehend einheitlich die laufenden Gewinne vom Nießbraucher versteuert, während außerordentliche Gewinne dem Nießbrauchsbelasteten zuzurechnen sind. Beim Ertragsrechtsnießbrauch hingegen kann nach schweizerischem Ertragsteuerrecht der Nutznießungsbelastete grundsätzlich die Zahlungen an den Ertragsnutznießer als dauernde Lasten in voller Höhe abziehen, während der Nutznießer diese grundsätzlich korrespondieren in voller Höhe zu versteuern hat. Mangels gesetzlicher Regelung will die österreichische Finanzverwaltung die entsprechenden Regelungen zur Unterhaltsrente anwenden, während die österreichische Literatur sich für die deutsche Behandlung vor der Änderung durch das JStG 2007 ausspricht. Nach deutschem Recht konnten bislang die Zahlungen an den Nießbraucher als Sonderausgaben abgezogen werden, welche dieser korrespondierend als sonstige Einkünfte zu versteuern hatte. Nach der Neufassung des Gesetztextes in § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG ist fraglich, ob diese Auffassung weiterhin Aufrecht erhalten werden kann. Vom reinen Gesetzeswortlaut

¹³⁶⁹ Vgl. Wolf, Erich: Die Rentenbesteuerung ..., a.a.O., S. 559.

her müssten die entsprechenden Regelungen zur Unterhaltsrente greifen. Die bisherige Auffassung könnte m.E. nur bei mit dem Argument der analogen Behandlung des Vorbehaltsnießbrauchs mit dem Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen gestützt werden. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung und im weiteren Verlauf die Rechtsprechung argumentieren wird. Im Rahmen der Nießbrauchsfälle ist zu beachten, dass lediglich das schweizerische Ertragsteuerrecht im Rahmen der Einkunftsarten eine gesetzliche Normierung der Einnahmen aus einer Nutzung enthält.

Generell kann hinsichtlich der unentgeltlichen Übertragung festgehalten werden, dass insbesondere die Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften unter Berücksichtigung des Sonderbetriebsvermögens nach deutschem und österreichischem Ertragsteuerrecht Schwierigkeiten bereitet, wobei die deutsche Gesetzesregelung sowie die Finanzverwaltungsauffassung im Hinblick auf Zurückbehaltung oder einer disquotaler Übertragung des Sonderbetriebsvermögens deutlich restriktiver und komplexer ausfällt. Nach schweizerischem Recht bereitet die Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften insoweit keine Probleme, als nach schweizerischem Ertragsteuerrecht die Einkünfte des Mitunternehmers nicht umqualifiziert werden und es somit kein Sonderbetriebsvermögen gibt.

Was die teilentgeltliche Übertragung betrifft, so wird diese sowohl in der österreichischen als auch der schweizerischen Literatur in deutlich geringerem Umfang als in Deutschland thematisiert. In Österreich hängt dies damit zusammen, dass es bei der Übertragung von Einzelunternehmen und Anteilen an Personengesellschaften nach Auffassung der Finanzverwaltung keine teilentgeltliche Übertragung geben kann. Entweder ist die Übertragung als voll entgeltlich oder als voll unentgeltlich zu behandeln. Lediglich bei der Übertragung sonstiger Wirtschaftsgüter, worunter auch Anteile an Kapitalgesellschaften fallen, kann es zu einer teilentgeltlichen Übertragung kommen, welche in ein unentgeltliches und ein entgeltliches Rechtsgeschäft aufzuteilen ist. Im schweizerischen Ertragsteuerrecht gibt zwar eine teilentgeltliche Übertragung, die jedoch entweder als voll unentgeltlich oder als voll entgeltliches Rechtsgeschäft behandelt wird. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass zunächst die (teil-)entgeltliche Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Gegensatz zur Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften im schweizerischen Ertragsteuerrecht günstiger erscheint,

da der Kapitalgewinn steuerfrei ist.¹³⁷⁰ Die Ausführungen zur entgeltlichen Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften haben aber gezeigt, dass zwar eine gewisse Rechtsunsicherheit im Hinblick auf die indirekte Teilliquidation nicht aber in Bezug auf den gewerbsmäßigen Wertschriftenhandel beseitigt werden konnte. Um die unerwünschten, negativen Steuerfolgen durch eine nachträgliche Besteuerung im Rahmen einer indirekten Teilliquidation einzugrenzen, wird dem Vermögensüberträger seitens der Literatur die Vereinbarung einer Gewährleistungsklausel im Übergabevertrag, welche die zur indirekten Teilliquidation führenden schädlichen Handlungen des Übernehmers abdeckt, empfohlen.¹³⁷¹ MÜLLER weist m.E. zu Recht darauf hin, dass im Rahmen der Unternehmensnachfolge von der fehlenden gesetzlichen Definition des gewerbsmäßigen Wertschriftenhandels eine viel GröÙe Anzahl von Praxisfällen betroffen ist, als von der indirekten Teilliquidation.¹³⁷²

Der Ländervergleich zeigt auch, dass die Realisierung der stillen Reserven, sofern die (teil-)entgeltlichen Übertragung als entgeltliches Rechtsgeschäft behandelt wird, nur partiell steuerbegünstigt ist.

¹³⁷⁰ Vgl. Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band II, ..., a.a.O., § 45, Rz. 34.

¹³⁷¹ Vgl. Poltera, Flurin / Walk, Annette: a.a.O., S. 400 f.

¹³⁷² Vgl. Müller, Fritz: a.a.O., S. 404, 408; ebenso wohl auch Poltera, Flurin / Walk, Annette: a.a.O., S. 402.

5 Zivilrechtliche Grundlagen bei grenzüberschreitenden Vermögensübertragungen

Werden im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge Vermögensgegenstände, die sich nicht im Inland befinden, unentgeltlich oder (teil-)entgeltlich übertragen, stellt sich die Frage, welches Recht hierbei Anwendung findet. Gleiches gilt, wenn es sich zwar um inländisches Vermögen handelt, aber der Vermögensüberträger oder der Übernehmer ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort im Ausland haben.

5.1 Deutsches internationales Privatrecht

Im Rahmen der Vorschriften zu den internationalen, vertraglichen Schuldverhältnissen¹³⁷³ gilt gem. Art. 27 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch (EGBGB) die freie Rechtswahl. Dies bedeutet, dass die Beteiligten für die vertragliche Regelung der vorweggenommenen Erbfolge das Recht des Staates anwenden können, in welchem der Vermögensüberträger oder alternativ der Übernehmer seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat.¹³⁷⁴ Fehlt eine ausdrückliche Rechtswahl, so gilt nach Art. 28 EGBGB das Recht des Vertragsstaates, zu welchem vertraglich die „engsten Verbindungen“ bestehen. Als Entscheidungsgrundlage dienen hierbei objektive Anknüpfungspunkte. Bei der vorweggenommenen Erbfolge richtet sich die Entscheidung zunächst gem. Art. 28 Abs. 2 EGBGB nach dem Staat, in welchem der Vermögensüberträger seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, da bei einer Vermögensübertragung der Übergeber die vertraglich „charakterische Leistung“ erbringt. Handelt es sich um ein Nutzungsrecht an einem Grundstück, so wird die vertraglich „engste Verbindung“ nach Art. 28 Abs. 3 EGBGB am Belegenheitsort vermutet. Bei der Bestellung des Vorbehaltsnießbrauchs entscheidet i.d.R. der Aufenthaltsort des Nießbrauchsbestellers.¹³⁷⁵

Die Übertragung des Eigentums oder die Bestellung des Nießbrauchs an einer Sache richtet sind kollisionsrechtlich nach den Regelungen des internationalen Sachenrechts, welche seit 01.06.1999 in den Art. 43 bis 46 EGBG gesetzlich normiert sind. Für das dingliche Rechtsgeschäft ist gem. Art. 43 Abs. 1 EGBGB das Recht des Staates maßgebend, in dem sich die Sache befindet (sog. *lex rei sitae*). Die

¹³⁷³ Vgl. Art. 27-37 EGBGB.

¹³⁷⁴ Vgl. Arlt, Bernhard: Internationale ..., a.a.O., S. 28; Werkmüller, Maximilian: Die inländische Holdinggesellschaft als Vehikel zur rechtlichen und steuerlichen Optimierung der Vermögensnachfolge, in: ZEV 2004, S. 366.

¹³⁷⁵ Vgl. Weber, Markus: a.a.O., S.86 f.

Ausgestaltung des Nießbrauchs an Immobilien, an beweglichen Wirtschaftsgütern und an Beteiligungsrechten richtet sich ebenfalls gem. Art. 43 Abs. 1 EGBGB nach dem Recht des Belegenheitsstaats der Immobilie, des beweglichen Wirtschaftsguts oder des Rechts.¹³⁷⁶

Dies bedeutet kollisionsrechtlich, dass zwischen dem schuldrechtlichen Vertrag, welcher sich nach dem internationalen Schuldrecht richtet, und der sachenrechtlichen Gestaltung, welche den Regelungen des internationalen Sachenrechts¹³⁷⁷ unterliegt, getrennt werden muss.¹³⁷⁸

Bei der Übertragung von Unternehmensvermögen und bei Nießbrauchsgestaltungen an Unternehmen¹³⁷⁹ ist im Rahmen des internationalen Gesellschaftsrechts des Weiteren zu prüfen, welche nationalen, gesellschaftsrechtlichen Regelungen bei der Anteilsübertragung bzw. der Nießbrauchbestellung zu Grunde zu legen sind. Nachdem das deutsche Kollisionsrecht keine gesetzliche Normierung vorsieht,¹³⁸⁰ richtet sich die Festlegung des Gesellschaftsstatus nach der Rechtsprechung und Lehre. In Deutschland ist für die Bestimmung des Gesellschaftsstatus die Sitztheorie¹³⁸¹ vorrangig.¹³⁸²

5.2 Österreichisches internationales Privatrecht

Nach dem österreichischen Bundesgesetz über das internationale Privatrecht (öIPRG) können die Vertragsparteien gem. § 35 Abs. 1 i.V.m. § 53 Abs. 2 öIPRG bei schuldrechtlichen Verträgen wie nach deutschem internationalem Privatrecht das anzuwendende Recht frei wählen. Hierbei ist zu beachten, dass seit dem 01.12.1998 das österreichische IPRG in § 53 Abs. 2 unmittelbar auf die Regelungen des in Rom am 19.06.1980 zur Unterzeichnung aufgelegten Übereinkommens über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht verweist.¹³⁸³ Fehlt es an einer

¹³⁷⁶ Vgl. ausführlich zur Neuregelung des Internationalen Sachenrechts; Weber, Markus: a.a.O., S. 71-74.

¹³⁷⁷ Vgl. Art. 43-46 EGBGB.

¹³⁷⁸ Vgl. m.w.N. Weber, Markus: a.a.O., S. 71, 74; Werkmüller, Maximilian: a.a.O., S. 366.

¹³⁷⁹ Die Kollisionsregeln wurden zunächst nur für juristische Personen entwickelt, sind aber analog auf Personengesellschaften anwendbar. Vgl. m.w.N. Weber, Markus: a.a.O., S. 74. Nicht unter die gesellschaftsrechtlichen Kollisionsregeln fallen hingegen Einzelunternehmen. Deren gesellschaftsrechtliche Fragestellungen richten sich nach dem Recht am Ort der gewerblichen Niederlassung. Vgl. Weber, Markus: a.a.O., S. 77.

¹³⁸⁰ Nach Art. 37 S. 1 Nr. 2 EGBGB sind die Regelungen zu den internationalen vertraglichen Schuldverhältnissen nicht auf Fragen des Gesellschaftsrechts anwendbar.

¹³⁸¹ Die Rechtsbeziehungen einer juristischen Person richten sich hierbei nach dem Recht des Staates, in dem der tatsächliche Sitz der Hauptverwaltung liegt.

¹³⁸² Vgl. ausführlich m.w.N. Weber, Markus: a.a.O., S. 74-77.

¹³⁸³ Die bisherigen Regelungen in den §§ 36-45 IPRG sind außer Kraft getreten. Zur bisherigen Regelung: vgl. Schubert, Günter in: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch ..., hrsg. v. Rummel, Peter, a.a.O., zu § 939, Rz. 120; Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 449 f.

Rechtswahl, so wird für bestimmte Schuldverhältnisse in den §§ 46 bis 49 öIPRG das anzuwendende Recht festgelegt.¹³⁸⁴ Allgemein gilt für das österreichische internationale Privatrecht, dass Auslandssachverhalte gem. § 1 Abs. 1 öIPRG nach der Rechtsordnung zu beurteilen sind, zu der die stärkste Beziehung besteht. Hinsichtlich des Rechtsgeschäfts sind gem. § 8 öIPRG die Formvorschriften des Staates zu beachten, in dem die Rechtshandlung vorgenommen wird.

Das dinglichen Rechtsgeschäftes richtet sich gem. §§ 31 und 32 öIPRG im Rahmen der Regelungen zum internationalen Sachenrecht¹³⁸⁵ nach dem Recht des Staates, in dem sich die körperliche oder unbewegliche Sache im Zeitpunkt der Vollendung des dinglichen Rechtsgeschäfts befindet. Dies gilt sowohl für die Vermögensübertragung als auch für die Bestellung eines Fruchtgenusses.¹³⁸⁶

In Bezug auf das Personalstatut von Kapitalgesellschaften gilt ebenfalls die Sitztheorie, welche jedoch im Gegensatz zum deutschen internationalen Gesellschaftsrecht in § 10 öIPRG gesetzlich festgeschrieben ist.¹³⁸⁷

5.3 Schweizerisches internationales Privatrecht

Ebenso wie nach deutschem internationalen Privatrecht gilt auch nach schweizerischem internationalen Privatrecht, dass hinsichtlich schuldrechtlicher Verträge die Parteien in der Rechtswahl nach Art. 116 des Bundesgesetzes über das internationale Privatrecht (IPRG) grundsätzlich frei sind. Die Regelungen zum internationalen vertraglichen Obligationsrecht (Schuldrecht)¹³⁸⁸ sehen nach Art. 117 bis 122 IPRG bei fehlender Rechtswahl für die Festlegung des anzuwendenden Rechts ebenfalls eine Anknüpfung an objektive Kriterien vor. Auch hier geht es um die Frage, zu welchem Staat das Vertragsverhältnis den engsten Zusammenhang aufweist, was sich wiederum zunächst nach Art. 117 Abs. 2 IPRG danach bemisst, in welchem Staat die die charakteristische Leistung¹³⁸⁹ erbringende Vertragspartei ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort hat. Es ist jedoch zu beachten, dass die nach Art. 118

¹³⁸⁴ Dies gilt u.a. für Bereichungsansprüche, Geschäftsführung ohne Auftrag, außervertragliche Schadenersatzansprüche und gewillkürte Stellvertretung.

¹³⁸⁵ Vgl. §§ 31-33a öIPRG.

¹³⁸⁶ Vgl. Vogt, Nedim in: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht – Obligationenrecht I ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 239, Rz. 48; m.w.N. Weber, Markus: a.a.O., S. 88 f.

¹³⁸⁷ Zum internationalen Gesellschaftsrecht allgemein sowie zur Vorrangigkeit in Bezug auf das Erbrecht; vgl. Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 459 f. Die Regelungen sind wie nach deutschem Recht analog auf Personengesellschaften anzuwenden.

¹³⁸⁸ Vgl. Art. 112-126 IPRG.

¹³⁸⁹ Vgl. beispielhafte Aufzählung in Art. 117 Abs. 3 IPRG.

bis 122 IPRG auf spezielle Schuldverträge¹³⁹⁰ anzuwendenden Vorschriften als *lex speciales* den Art. 116 und 117 IPRG vorgehen. Dies hat in den hier betrachteten Fällen lediglich Auswirkung auf die Übertragung von in der Schweiz belegenen Grundstücken, denn diese können nach Art. 119 Abs. 3 IPRG nur nach schweizerischem Recht übertragen werden.¹³⁹¹

Nach der Klärung des für die vertragliche Gestaltung der vorweggenommenen Erbfolge anzuwenden Rechts ist als Nächstes das dingliche Rechtsgeschäft zu prüfen. Ebenso wie im deutschen internationalen Privatrecht sehen Art. 99 und 100 IPRG im Rahmen des internationalen Sachenrechts¹³⁹² als Grundregel für das anzuwendende Recht hinsichtlich der Übertragung sowie der Ausgestaltung der Nutznießung an beweglichen Sachen und Grundstücken das Belegenheitsprinzip vor.¹³⁹³

Bei Nießbrauchsgestaltungen an Unternehmen sind wiederum auch die gesellschaftsrechtlichen Kollisionsnormen zu beachten. Entgegen dem deutschen internationalen Recht ist das schweizerische internationale Gesellschaftsrecht in den Art. 150 bis 165 IPRG geregelt. Einzelunternehmen fallen nach Art. 150 Abs. 2 IPRG nicht unter das internationale Gesellschaftsrecht, so dass für das anzuwendende Recht der Ort der gewerblichen Niederlassung ausschlaggebend ist. Für die Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften richtet sich die Entscheidung über das anzuwendende Recht gem. Art. 150 Abs. 1 IPRG primär nach der Gründungstheorie¹³⁹⁴ und subsidiär nach Abs. 2 dieser Vorschrift nach der Sitztheorie.¹³⁹⁵

5.4 Zwischenergebnis

Aufgrund der inhaltlich weitestgehend entsprechenden Ausgestaltung des internationalen Privatrechts gibt es bei Übertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge kaum kollisionsrechtliche Probleme. Der Ländervergleich zeigt, dass sowohl Deutschland als auch Österreich und die Schweiz schuldrechtlich

¹³⁹⁰ Zu diesen zählen Kaufverträge über bewegliche körperliche Sachen, Verträge über Grundstücke, Verträge mit Konsumenten, Arbeitsverträge und Verträge über Immaterialgüterrechte.

¹³⁹¹ Vgl. Vogt, Nedim in: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht – Obligationenrecht I ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 239, Rz. 48; Weber, Markus: a.a.O., S. 98 f.

¹³⁹² Vgl. Art. 97-108 IPRG.

¹³⁹³ Vgl. Vogt, Nedim in: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht – Obligationenrecht I ..., hrsg. v. Honsell, Heinrich / u.a., a.a.O., zu Art. 239, Rz. 48; m.w.N. Weber, Markus: a.a.O., S. 88 f.

¹³⁹⁴ Für die Beurteilung der Rechtsbeziehungen der juristischen Person ist demnach das Recht maßgebend, nach dem die Gesellschaft errichtet wurde.

¹³⁹⁵ Vgl. m.w.N. Weber, Markus: a.a.O., S. 90 f.

grundsätzlich die freie Rechtswahl gewähren. Wird diese nicht eindeutig getroffen und festgelegt, so entscheiden zumindest Deutschland und die Schweiz nach den gleichen objektiven Kriterien hinsichtlich der vertraglich engsten Verbindung. Mit Ausnahme der Verträge über Grundstücke, die sich nach dem Recht des Belegenheitsstaats richten, entscheidet hinsichtlich des anzuwendenden Rechts sowohl beim Schenkungsvertrag als auch beim Vertrag über die Nießbrauchsbestellung der Aufenthaltsort des Vermögensübertragers bzw. des Nießbrauchsbestellers. In sachenrechtlicher Hinsicht gilt kollisionsrechtlich, dass sich die Übertragung des Vermögens sowie die Bestellung von Nutzungsrechten nach dem Belegenheitsprinzip richten. Zwar ist für die Bestimmung des Gesellschaftsstatus in Deutschland und Österreich die Sitztheorie und in der Schweiz die Gründungstheorie vorrangig, es kann jedoch nur dann einer gesellschaftsrechtlichen Kollision kommen, sofern Gründungs- und Sitzstaat der zu übertragenden Gesellschaft voneinander abweichen.¹³⁹⁶

Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass die EU-Verordnung über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht (Rom I) aus dem Jahr 1980 durch die EU-Verordnung vom 17.06.2008¹³⁹⁷ ersetzt wurde.¹³⁹⁸ Nach Art. 3 Abs. 1 dieser EU-Verordnung ist weiterhin grundsätzlich die freie Rechtswahl vorgesehen. Sofern keine Rechtswahl getroffen wurde, richtet sich das auf den schuldrechtlichen Vertrag anzuwendende Recht gem. Art. 4 Abs. 2 dieser EU-Verordnung nach dem Staat, in dem die für den Vertrag „charakteristische Leistung“ erbringende Vertragspartei ihren gewöhnlichen Aufenthalt¹³⁹⁹ hat, sofern der zu Grunde liegende Vertrag nicht unter die beispielhafte Aufzählung in Art. 4 Abs. 1 der EU-Verordnung fällt. Demnach entscheidet bei Kaufverträgen über bewegliche Sachen der gewöhnliche Aufenthalt des Verkäufers, und bei Verträgen über unbewegliche Sachen richtet sich das anzuwendende Recht nach dem Belegenheitsstaat der unbeweglichen Sache.¹⁴⁰⁰

¹³⁹⁶ Vgl. ausführlich, m.w.N. Weber, Markus: a.a.O., S. 74-77, 100 f., 107.

¹³⁹⁷ Vgl. Verordnung (EG) Nr. 593/2008 des Europäischen Parlaments und des Rates über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht (Rom I) v. 17.06.2008, in: ABl. L 177 v. 04.07.2008, S. 6.

¹³⁹⁸ Vgl. Art. 24 EU-Verordnung Nr. 593/2008. Ausführlich zu den Beweggründen der Überarbeitung im Einzelnen; EU-Verordnung Nr. 593/2008 v. 17.06.2008, in: ABl. L 177 v. 04.07.2008, S. 6-9.

¹³⁹⁹ Der gewöhnliche Aufenthalt für juristische und natürliche Personen richtet sich nach Art. 19 der EU-Verordnung.

¹⁴⁰⁰ Vgl. Art. 4 Abs. 1 lit. a) und c) EU-Verordnung Nr. 593/2008.

Die für die Mitgliedstaaten verbindlich geltende überarbeitete EU-Verordnung ist erst für Verträge, welche nach dem 17.12.2009 abgeschlossen werden, anwendbar.¹⁴⁰¹

¹⁴⁰¹ Vgl. Art. 28 EU-Verordnung Nr. 593/2008.

6 Schenkungssteuerliche und ertragsteuerliche internationale Doppelbesteuerung

Zu einer schenkungssteuerlichen und/oder ertragsteuerlichen internationalen Doppelbesteuerung¹⁴⁰² kann es hinsichtlich der Vermögensübertragung im Rahmen einer vorgenommenen Erbfolge nur dann kommen, wenn durch die Vermögensübertragung in mehreren Staaten nach dem jeweiligen nationalen Steuerrecht entweder ein subjektiver oder objektiver Besteuerungsanknüpfungspunkt erfüllt wird.

6.1 Begriff der internationalen Doppelbesteuerung

Die internationale Doppelbesteuerung ist durch eine Normenkonkurrenz im zwischenstaatlichen Bereich gekennzeichnet, deren Ursache darin begründet ist, dass die jeweiligen Steuerhoheiten berechtigt sind, denselben Steuerschuldner wegen desselben Steuergegenstandes gleichzeitig zu einer gleichen oder gleichartigen Steuer heranzuziehen. Wie die folgenden Ausführungen zur ertrag- und schenkungssteuerlichen Steuerpflicht zeigen werden, richten die jeweiligen Staaten ihr Besteuerungsrecht sowohl nach subjektiven als auch objektiven Anknüpfungskriterien aus. Diese Überschneidung des positiven Rechts der einzelnen Staaten führt zu einer Normenkonkurrenz und damit zu einer Doppelbesteuerung im juristischen Sinne. Bei der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, die hier nicht im Mittelpunkt der Untersuchung steht, kommt es nicht auf die Steuersubjektidentität an.¹⁴⁰³

6.2 Ursachen der schenkungssteuerlichen internationalen Doppelbesteuerung

6.2.1 Persönliche Steuerpflicht nach deutschem Schenkungssteuerrecht

Im Rahmen der persönlichen Schenkungssteuerpflicht ist zwischen der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht sowie der erweitert unbeschränkten und erweitert beschränkten Steuerpflicht zu unterscheiden, welche unmittelbar den Umfang der Besteuerung festlegen.

¹⁴⁰² Neben der internationalen Doppelbesteuerung kann es auch zu einer einkommen- und schenkungssteuerlichen Doppelbesteuerung der Vermögensübertragung kommen, die jedoch nicht Gegenstand dieser Arbeit ist.

¹⁴⁰³ Vgl. Kluge, Volker: Das Internationale Steuerrecht – Gemeinschaftsrecht, Außensteuerrecht, Abkommensrecht, 4. Aufl., München 2000, Kapitel B, Rz. 20-28, 29-35; Tipke, Klaus / Lang, Joachim: Steuerrecht, 19. Aufl., Köln 2008, § 2, Rz. 41.

6.2.1.1 Unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht

Hat entweder der Vermögensübernehmer im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer i.S.d. § 9 Nr. 2 ErbStG oder der Schenker im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung als natürliche Person¹⁴⁰⁴ einen Wohnsitz i.S.d. § 8 AO oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt i.S.d. § 9 AO im Inland¹⁴⁰⁵, so ist der Bedachte mit dem anteilig auf ihn entfallenden gesamten Vermögensanfall gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 lit. a) ErbStG unbeschränkt schenkungsteuerpflichtig. Liegt weder ein Wohnsitz noch der gewöhnlichen Aufenthalt im Inland vor, so unterliegt beim Bedachten der anteilig auf ihn entfallende gesamte Vermögensanfall gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 lit. c) ErbStG auch dann der unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht, wenn entweder er selbst oder der Schenker deutscher Staatsangehöriger ist und aufgrund eines Dienstverhältnisses zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts von dieser inländischen Arbeitslohn bezieht, soweit der steuerpflichtige Vorgang im Wohnsitzstaat nur in einem der beschränkten Steuerpflicht entsprechenden Umfang besteuert wird.¹⁴⁰⁶

6.2.1.2 Erweitert unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht

Der Bedachte unterliegt mit dem anteilig auf ihn entfallenden gesamten Vermögensanteil gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 lit. b) ErbStG der erweitert unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht, sofern entweder er im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer oder der Schenker im Zeitpunkt der Ausführung der Schenkung die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt und sich nicht länger als fünf Jahre dauernd im Ausland aufgehalten hat, ohne im Inland einen Wohnsitz zu haben.¹⁴⁰⁷ Hierzu ist anzumerken, dass eine entsprechende Regelung im niederländischen Erbschaftsteuergesetz vom EuGH als mit dem Gemeinschaftsrecht für vereinbar erklärt wurde.¹⁴⁰⁸ Im Gegensatz zum deutschen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ist jedoch zu beachten, dass im niederländischen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht die Anrechnung der ausländischen Erbschaftsteuer

¹⁴⁰⁴ Handelt es sich beim Bedachten nicht um eine natürliche Person, sondern um eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, liegt die unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 lit. d) ErbStG nur dann vor, wenn diese ihre Geschäftsleitung i.S.d. § 10 AO oder ihren Sitz i.S.d. § 11 AO im Inland hat.

¹⁴⁰⁵ Vgl. § 2 Abs. 2 ErbStG.

¹⁴⁰⁶ Vgl. R 3 Abs. 1 ErbStR.

¹⁴⁰⁷ Vgl. R 3 Abs. 1 ErbStR.

¹⁴⁰⁸ Vgl. EuGH-Urteil v. 23.02.2006, C-513/03, „van Hilten“, unter: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>.

deutlich umfangreicher geregelt ist als in § 21 ErbStG, so dass der weggezogene niederländische Staatsangehörige gegenüber dem in den Niederlanden Ansässigen erbschaftsteuerlich nicht schlechter gestellt wird.¹⁴⁰⁹

6.2.1.3 Beschränkte Schenkungsteuerpflicht

Liegen weder beim Bedachten noch beim Schenker die Voraussetzungen sowohl für die unbeschränkte als auch die erweitert unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht vor, so unterliegt der anteilig auf den Bedachten entfallende Vermögensanfall nur insoweit der beschränkten Schenkungsteuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG, als es sich um Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG handelt.¹⁴¹⁰

6.2.1.4 Erweitert beschränkte Schenkungsteuerpflicht gem. § 4 AStG

Im Rahmen des Außensteuergesetzes muss ein i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG beschränkt schenkungsteuerpflichtiger Bedachte bei einer Vermögensübertragung innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren nach Ende der unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Schenkers im Inland gem. § 4 Abs. 1 AStG nicht nur den anteilig auf ihn entfallenden inländischen Vermögensanfall i.S.d. § 121 BewG der beschränkten Schenkungsteuerpflicht unterwerfen, sondern den gesamten anteiligen Vermögensanfall, soweit bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht keine ausländischen Einkünfte i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG vorliegen würden.¹⁴¹¹ Zu beachten ist hierbei, dass die erweitert beschränkte Steuerpflicht des Erwerbers nur dann ausgelöst wird, wenn die subjektiven Tatbestände des § 4 AStG ausschließlich in der Person des Schenkers erfüllt werden.¹⁴¹² Hierzu ist erforderlich, dass der Schenker im Steuerentstehungszeitpunkt als deutscher Staatsangehöriger vor dem Ende der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 S. 1 EStG in den letzten zehn Jahren mindestens fünf Jahre unbeschränkt einkommensteuerpflichtig war, darüber hinaus entweder in keinem oder einem i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG niedrig

¹⁴⁰⁹ Vgl. EuGH-Urteil v. 23.02.2006, C-513/03, „van Hilten“, unter: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>, Tz. 45, 47, 51; Jochum, Georg: Kein Verstoß gegen Kapitalverkehrsfreiheit durch niederländische Wohnsitzfiktion, in: ZEV 2006, S. 463; Eicker, Klaus: Kapitalverkehrsfreiheit und erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht (Schlussanträge in der Rs. C-513/03, van Hilten), in: IWB 2005, S. 610.

¹⁴¹⁰ Vgl. R 3 Abs. 2 ErbStR.

¹⁴¹¹ Zum Umfang des schenkungsteuerpflichtigen Vermögens; vgl. BMF-Schreiben v. 14.05.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, in: BStBl. 2004 I, Sondernummer 1/2004, S. 17, Tz. 4.1.1.

¹⁴¹² Vgl. BMF-Schreiben v. 14.05.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, in: BStBl. 2004 I, Sondernummer 1/2004, S. 17, Tz. 4.0.; Bellstedt, Christoph: a.a.O., S. 98.

besteuerten ausländischen Staat ansässig ist und i.S.d. § 1 Abs. 3 AStG wesentliche wirtschaftliche Interessen im Inland hat.¹⁴¹³

Unter bestimmten Voraussetzungen unterliegt der Bedachte gem. § 4 Abs. 2 AStG jedoch nur mit seinem anteiligen Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG der beschränkten Schenkungsteuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Hierzu muss er den Nachweis erbringen, dass die anteilig auf das i.S.d. § 4 Abs. 1 AStG beschränkt schenkungsteuerpflichtige übersteigende Vermögen entfallende, im Ausland entrichtete und der deutschen Schenkungsteuer entsprechende Steuer¹⁴¹⁴ mindestens 30% der auf dieses übersteigende Vermögen entfallenden deutschen Steuer beträgt.¹⁴¹⁵

Haben weder der Schenker noch der Bedachte einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, kann es vorkommen, dass die Voraussetzungen sowohl der erweitert unbeschränkten Steuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 lit. b) ErbStG als auch der erweitert beschränkten Steuerpflicht gem. § 4 Abs. 1 AStG erfüllt sind. In diesen Fällen unterliegt der Bedachte mit dem anteilig auf ihn entfallenden Vermögen für die ersten fünf Jahre der erweitert unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 lit. b) ErbStG und erst danach der erweitert beschränkten Schenkungsteuerpflicht i.S.d. § 4 Abs. 1 AStG.¹⁴¹⁶

6.2.1.5 Umfang der Besteuerung

6.2.1.5.1 Weltvermögen

Bei unbeschränkter Schenkungsteuerpflicht ist vom Bedachten das anteilig auf ihn entfallende gesamte in- und ausländische übertragene Vermögen im Rahmen des steuerpflichtigen Erwerbs i.S.d. § 10 Abs. 1 ErbStG zu versteuern. Aus Sicht des Schenkers wird sein übertragenes Weltvermögen nur dann im Inland insgesamt der Schenkungsbesteuerung unterworfen, wenn er in seiner Person die Inländer-eigenschaft i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 ErbStG erfüllt. Andernfalls unterliegt nur das anteilig auf den jeweiligen Bedachten entfallende, übertragene Weltvermögen im

¹⁴¹³ Vgl. § 4 Abs. 1 S. 1 AStG. Ausführlich zu den einzelnen Voraussetzungen; vgl. BMF-Schreiben v. 14.05.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, in: BStBl. 2004 I, Sondernummer 1/2004, S. 17, Tz. 2.1.-2.4.

¹⁴¹⁴ Hierunter fallen sämtliche der deutschen Schenkungsteuer entsprechende ausländische Steuern unabhängig davon, ob sie vom ausländischen Wohnsitzstaat oder einem Drittstaat und ob sie auf Bundes-, Kantons- oder Gemeindeebene erhoben wird. Vgl. BMF-Schreiben v. 14.05.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, in: BStBl. 2004 I, Sondernummer 1/2004, S. 18, Tz. 4.2.2.

¹⁴¹⁵ Vgl. BMF-Schreiben v. 14.05.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, in: BStBl. 2004 I, Sondernummer 1/2004, S. 18, Tz. 4.2.1.

¹⁴¹⁶ Vgl. ebenda, S. 17, Tz. 4.0.

Inland der unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht, sofern dieser als Inländer i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 ErbStG anzusehen ist.¹⁴¹⁷

6.2.1.5.2 Inlandsvermögen gem. § 121 BewG

Gelten weder der Bedachte noch der Schenker als Inländer i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 ErbStG, so ist der Bedachte gem. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG nur mit dem anteilig auf ihn entfallendem Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG beschränkt schenkungssteuerpflichtig. Was alles zum Inlandsvermögen zählt, ist abschließend in § 121 BewG aufgeführt. Grundsätzlich gilt, dass nur diejenigen Wirtschaftsgüter zum Inlandsvermögen zählen, welche auch bei unbeschränkter Schenkungsteuerpflicht dem steuerpflichtigen Erwerb zuzurechnen wären.¹⁴¹⁸

Neben inländischem Grundvermögen sowie inländischem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zählt insbesondere inländisches Betriebsvermögen zum Inlandsvermögen gem. § 121 Nr. 1 bis 3 BewG. Hierbei wird aber nur dasjenige Vermögen erfasst, welches dem im Inland betriebenen Gewerbebetrieb dient, soweit im Inland eine Betriebsstätte¹⁴¹⁹ unterhalten wird oder ein ständiger Vertreter bestellt ist.¹⁴²⁰

Hält der Schenker zusammen mit ihm nahe stehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG im Zeitpunkt der Schenkungsausführung unmittelbar oder mittelbar einen mindestens 10%igen Anteil am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, so zählt die vom Schenker unmittelbar gehaltene und übertragene Beteiligung¹⁴²¹ zum Inlandsvermögen gem. § 121 Nr. 4 BewG. Eine Zuordnung zum Inlandsvermögen kann auch nicht dadurch vermieden werden, dass die Beteiligung an der inländischen Kapitalgesellschaft über eine ausländische Gesellschaft gehalten wird, die entweder nur treuhänderisch die Beteiligung übernimmt oder mangels eigener wirtschaftlicher Tätigkeit lediglich missbräuchlich zwischengeschaltet wird.¹⁴²² Des Weiteren zählen zum Inlandsvermögen sonstige Wirtschaftsgüter sowie Urheberrechte, die einem inländischen Betrieb zur Nutzung überlassen werden, unabhängig von einer betrieblichen

¹⁴¹⁷ Vgl. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 ErbStG; R 3 Abs. 1 S. 3 ErbStR; Kluge, Volker: a.a.O., Kapitel U, Rz. 10.

¹⁴¹⁸ Vgl. R 4 Abs. 1 ErbStR.

¹⁴¹⁹ Hierbei kommt es auf eine tatsächlich im Inland durchgeführte gewerbliche Tätigkeit an. Die Rechtsform alleine führt gem. § 97 Abs. 3 entgegen § 97 Abs. 1 BewG nicht automatisch zur Annahme eines inländischen Gewerbebetriebs. Vgl. auch BFH-Urteil v. 30.01.1981, III R 116/79, BStBl. 1981 II, S. 561 (560).

¹⁴²⁰ Vgl. R 4 Abs. 2 ErbStR.

¹⁴²¹ Hierbei spielt es weder eine Rolle, ob die unmittelbare Beteiligung für sich genommen die Beteiligungsgrenze erreicht, noch ob der Schenker nur einen Teil seiner Beteiligung innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren überträgt. Vgl. ausführlich R 4 Abs. 3 S. 2-5 ErbStR.

¹⁴²² Vgl. R 4 Abs. 3 S. 6 f. ErbStR.

Nutzungsüberlassung in ein inländisches Buch oder Register eingetragene Urheberrechte, durch inländischen Grundbesitz oder grundstücksgleiche Rechte abgesicherte Forderungen, typisch stille Beteiligungen oder partiarische Darlehen an einem inländischen Unternehmen sowie Nutzungsrechte¹⁴²³ an zum Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG zählenden Wirtschaftsgütern.¹⁴²⁴

Die mit den zum Inlandsvermögen zählenden Wirtschaftsgütern in Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten sind bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs i.S.d. § 10 Abs. 1 i.V.m. Abs. 6 ErbStG abzugsfähig.¹⁴²⁵ Hierbei ist zu beachten, dass im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge zwischen dem Schuldübergang und der Schuldübernahme zu trennen ist, mit der Folge, dass es sich bei den hier zu betrachtenden Schenkungsfällen entweder um eine reine Schenkung (Abzugsmethode) oder eine gemischten Schenkung (Wertermittlungsmethode) handeln kann.¹⁴²⁶

6.2.1.5.3 Erweitertes Inlandsvermögen gem. § 4 AStG

Erfüllt der Schenker in seiner Person die subjektiven Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 AStG, so unterliegt infolge dessen der anteilig auf den Bedachten entfallende Vermögensanfall nur insoweit der erweitert beschränkten Schenkungsteuerpflicht, als es sich hierbei nicht um ausländisches Vermögen handelt. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass das Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG bei beschränkter Steuerpflicht in den Fällen der erweitert beschränkten Schenkungsteuerpflicht insbesondere um die folgenden inländischen Wirtschaftsgüter zu erweitern ist: Kapitalforderungen gegenüber inländischen Schuldnern; Guthaben bei inländischen Geldinstituten; Anteile an inländischen Kapitalgesellschaften, Investmentfonds sowie Genossenschaften, unabhängig von einer Mindestbeteiligungsgrenze; im Inland verwertete Erfindungen und Urheberrechte sowie die unter die §§ 5 und 15 AStG fallenden Vermögensgegenstände.¹⁴²⁷

Schulden und Lasten, die mit dem erweiterten Inlandsvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können i.S.d. § 10 Abs. 1 i.V.m. Abs. 6 ErbStG zum Abzug

¹⁴²³ Das Nutzungsrecht ist auch dann steuerpflichtig, wenn das mit dem Nutzungsrecht belastete Wirtschaftsgut selbst steuerfrei ist. Vgl. BFH-Urteil v. 31.05.1957, III 38/57-S, BStBl. 1957 III, S. 242 (242).

¹⁴²⁴ Vgl. § 121 Nr. 5 bis 9 BewG; R 4 Abs. 4 bis 6 ErbStR.

¹⁴²⁵ Vgl. BFH-Urteil v. 19.05.1967, III 319/63, BStBl. 1967 III, S. 596 (596); BFH-Urteil v. 17.12.1965, III 342/60-U, BStBl. 1966 III, S. 485 (483); R 4 Abs. 7 ErbStR.

¹⁴²⁶ Vgl. ausführlich Gliederungspunkt 3.1.1.

¹⁴²⁷ Vgl. ausführlich BMF-Schreiben v. 14.05.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, in: BStBl. 2004 I, Sondernummer 1/2004, S. 17, Tz. 4.1.1; S. 18, Tz. 5.1.2.

gebracht werden.¹⁴²⁸ Hinsichtlich der in Schenkungsfällen zu beachtenden Unterscheidung zwischen Schuldübergang und Schuldübernahme kann auf die Ausführungen in Gliederungspunkt 6.2.1.5.2 verwiesen werden.

6.2.2 Persönliche Steuerpflicht nach österreichischem Schenkungssteuerrecht

Das österreichische Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz unterscheidet hinsichtlich der persönlichen Steuerpflicht nur zwischen der unbeschränkten und beschränkten Erbschaft- und Schenkungssteuerpflicht, welche wie nach deutschem Recht unmittelbar den Besteuerungsumfang festlegt. Eine erweitert unbeschränkte bzw. erweitert beschränkte Steuerpflicht kennt das österreichische Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz nicht. Die erweitert unbeschränkte Steuerpflicht für österreichische Staatsbürger ohne einen Wohnsitz und gewöhnlichen Aufenthalt im Inland für die Dauer von zwei Jahren nach ihrem Wegzug aus Österreich gem. § 6 Abs. 1 Z 1 i.V.m. Abs. 2 Z 1 öErbStG a.F. wurde im Hinblick auf die EuGH-Entscheidung vom 11.12.2003 in der Rechtssache „Barbier“¹⁴²⁹ durch das Abgabenänderungsgesetz 2004¹⁴³⁰ abgeschafft.¹⁴³¹

6.2.2.1 Unbeschränkte Schenkungssteuerpflicht

Der Vermögensübernehmer unterliegt gem. § 6 Abs. 1 Z 1 öErbStG mit dem anteilig auf ihn entfallenden gesamten Vermögensanfall der unbeschränkten Schenkungssteuerpflicht, wenn entweder der Schenker im Zeitpunkt der Schenkung oder der Bedachte zur Zeit des Eintritts der Steuerpflicht i.S.d. § 12 Abs. 1 Z 2 öErbStG als Inländer anzusehen sind. Zu den Inländern zählen gem. § 6 Abs. 2 Z 1 öErbStG österreichische Staatsbürger, so lange sie im Inland einen Wohnsitz i.S.d. § 26 Abs. 1 BAO oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt i.S.d. § 26 Abs. 2 BAO haben. Darüber hinaus erfüllen Ausländer gem. § 6 Abs. 2 Z 2 öErbStG dann die

¹⁴²⁸ Vgl. BMF-Schreiben v. 14.05.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, in: BStBl. 2004 I, Sondernummer 1/2004, S. 18, Tz. 4.1.2.

¹⁴²⁹ Vgl. EuGH-Urteil v. 11.12.2003, C-364/01, „Barbier“, unter: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>.

¹⁴³⁰ Vgl. Abgabenänderungsgesetz 2004 (AbgÄG 2004), in: öBGBI. 2004 I, Nr. 180.

¹⁴³¹ Vgl. Erläuterung zur Regierungsvorlage des AbgÄG 2004, Erläuterungen – Besonderer Teil, Zu Artikel XXI (Änderung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955), Zu Z 1 (§ 6 Abs. 2 Z 1); Mak, Gisela / Schrottmeyer, Norbert: Die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen in Österreich, in: Investitions- und Steuerstandort Österreich – Wirtschaftliche und steuerliche Rahmenbedingungen, hrsg. von Thömmes, Otmar / Lang, Michael / Schuch, Josef, 2. Aufl., Wien 2005, S. 232 f.; Wachter, Thomas: Österreich: a.a.O., S. 108.

Inländereigenschaft, wenn sie einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben.¹⁴³²

6.2.2.2 Beschränkte Schenkungsteuerpflicht

Erfüllen weder der Bedachte noch der Schenker die Inländereigenschaft i.S.d. § 6 Abs. 2 öErbStG, so unterliegt der anteilig auf den Bedachten entfallende Vermögensanfall nur insoweit der beschränkten Schenkungsteuerpflicht, als es sich um Inlandsvermögen i.S.d. § 6 Abs. 1 Z 1 öErbStG handelt.¹⁴³³

6.2.2.3 Umfang der Besteuerung

Da das österreichische Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht nur die unbeschränkte und die beschränkte Steuerpflicht kennt, ist hinsichtlich des Besteuerungsumfangs nur zwischen dem Weltvermögen und dem Inlandsvermögen i.S.d. § 6 Abs. 1 Z 2 öErbStG zu unterscheiden.

6.2.2.3.1 Weltvermögen

Wie nach deutschem Recht ist bei unbeschränkter österreichischer Schenkungsteuerpflicht vom Bedachten das anteilig auf ihn entfallende gesamte in- und ausländische übertragene Vermögen zu versteuern. Nachdem nach österreichischem Schenkungsteuerrecht ebenfalls die unbeschränkte Steuerpflicht des Erwerbers bereits dann vorliegt, wenn die Inländereigenschaft entweder beim Vermögensüberträger oder beim Bedachten erfüllt ist (sog. doppelter subjektiver Anknüpfungspunkt), wird aus Sicht des Schenkers sein übertragenes Weltvermögen wiederum wie nach deutschem Recht nur dann im Inland insgesamt der Schenkungsbesteuerung unterworfen, wenn er in seiner Person die Inländereigenschaft i.S.d. § 6 Abs. 2 Z 1 und 2 öErbStG erfüllt. Andernfalls unterliegt nur das anteilig auf den jeweiligen Erwerber entfallende, übertragene Weltvermögen im Inland der unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht, sofern dieser als Inländer i.S.d. § 6 Abs. 2 Z 1 und 2 öErbStG anzusehen ist.¹⁴³⁴

¹⁴³² Neben natürlichen Personen unterliegen auch juristische Personen oder Personenvereinigungen der unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht, wenn sie gem. § 6 Abs. 2 Z 3 öErbStG ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung i.S.d. § 27 BAO im Inland haben. Vgl. ausführlich zur unbeschränkten Steuerpflicht; Mak, Gisela / Schrottmeyer, Norbert: a.a.O., S. 232 f.; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 50, Rz. 119.

¹⁴³³ Vgl. Deininger, Rainer / Götzenberger, Anton-Rudolf: Internationale Vermögensnachfolgeplanung mit Auslandsstiftungen und Trust, Angelbachtal 2006, S. 38; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 50, Rz. 119.

¹⁴³⁴ Vgl. Mak, Gisela / Schrottmeyer, Norbert: a.a.O., S. 232.

6.2.2.3.2 Inlandsvermögen gem. § 6 Abs. 1 Z 2 öErbStG

Erfüllen weder der Bedachte noch der Schenker die Voraussetzungen der Inländereigenschaft i.S.d. § 6 Abs. 2 öErbStG, so hat der Bedachte nur das auf ihn entfallende inländische Vermögen gem. § 6 Abs. 1 Z 2 öErbStG der beschränkten Schenkungsteuerpflicht zu unterwerfen. Der Umfang des inländischen Vermögens ist in § 6 Abs. 1 Z 2 öErbStG abschließend aufgeführt. Zum Inlandsvermögen zählen demnach inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, inländisches Betriebsvermögen, inländisches Grundvermögen sowie Nutzungsrechte an diesen Vermögensarten. Darüber hinaus gehören Rechte, deren Übertragung an eine Eintragung in inländische Bücher geknüpft ist, worunter z.B. Patente fallen, zum Inlandsvermögen.¹⁴³⁵ Zu beachten ist, dass insbesondere die Übertragung von inländischen Kapitalgesellschaftsanteilen, sofern sie nicht zum inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen sowie zum inländischen Betriebsvermögen gehören, nicht von der beschränkten Schenkungsteuerpflicht erfasst wird.¹⁴³⁶ Gleiches gilt für Anteile an ausländischen Personengesellschaften mit einer inländischen Betriebsstätte, da es in diesen Fällen im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht im Gegensatz zum österreichischen Ertragsteuerrecht nicht zu einer analogen Anwendung der im Ertragsteuerbereich entwickelten Grundsätze der Bilanzbündeltheorie kommt und somit schenkungssteuerrechtlich keine anteilige Übertragung des Betriebsvermögens stattfindet. Nach Auffassung der Finanzverwaltung fällt auch die Übertragung von Anteilen an einer inländischen Personengesellschaft mit inländischer Betriebsstätte nicht unter das Inlandsvermögen gem. § 6 Abs. 1 Z 2 öErbStG, sofern die Beteiligung nicht zum inländischen Betriebsvermögen oder zum inländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögen gehört.¹⁴³⁷

Die mit den zum Inlandsvermögen zählenden Wirtschaftsgütern in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten sind bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs gem. § 20 Abs. 5 S. 2 öErbStG ohne Unterscheidung

¹⁴³⁵ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 50, Rz. 119.

¹⁴³⁶ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 08.10.1975, 475/75, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>. M.w.N. zur Auffassung der Finanzverwaltung; Deininger, Rainer / Götzenberger, Anton-Rudolf: a.a.O., S. 38.

¹⁴³⁷ Vgl. m.w.N. Mak, Gisela / Schrottmeyer, Norbert: a.a.O., S. 233 f.

zwischen Schuldübergang und Schuldübernahme in voller Höhe abzugsfähig, sofern das Inlandsvermögen steuerbar ist.¹⁴³⁸

6.2.3 Persönliche Steuerpflicht nach schweizerischem Schenkungssteuerrecht

Wie bereits in den vorhergehenden Kapiteln zum schweizerischen Schenkungssteuerrecht dargelegt wurde, gibt es in der Schweiz kein Schenkungssteuerrecht auf Bundesebene, so dass der vergleichenden Länderbetrachtung im Rahmen dieser Arbeit das Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz des Kantons Zürich zu Grunde gelegt wird.

Die subjektive Steuerpflicht regelt das Züricher Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz (ESchG) in § 8. Danach ist grundsätzlich der Vermögensempfänger (Abs. 1) und bei wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen der Leistungsempfänger (Abs. 2) schenkungssteuerpflichtig.¹⁴³⁹ Das Züricher Recht kennt neben der unbeschränkten und beschränkten Schenkungssteuerpflicht auch eine erweitert beschränkte Steuerpflicht.¹⁴⁴⁰

6.2.3.1 Unbeschränkte Schenkungssteuerpflicht

Nach § 2 Abs. 1 lit. b) ESchG ist der Bedachte mit dem auf ihn anteilig übergegangenen weltweiten Vermögen unbeschränkt schenkungssteuerpflichtig, wenn der Schenker im Zeitpunkt der Zuwendung i.S.d § 7 ESchG seinen Wohnsitz im Kanton Zürich hat.¹⁴⁴¹ Da das Züricher Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz den Wohnsitzbegriff selbst nicht definiert, wird auf den steuerrechtlichen Wohnsitz im Ertragsteuerrecht zurückgegriffen.¹⁴⁴² Unabhängig von der Dauer des Aufenthalts hat der Schenker seinen steuerrechtlichen Wohnsitz an dem Ort, zu dem er seine stärksten Beziehungen unterhält und wo er den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen hat.¹⁴⁴³ Auf den steuerrechtlichen Aufenthalt stellt das Züricher Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz wie die meisten übrigen kantonalen Erbschaft- und

¹⁴³⁸ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 65, Rz. 146.

¹⁴³⁹ Vgl. Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 8, Rz. 1, 17, 19.

¹⁴⁴⁰ Vgl. Hindersmann, Magnus / Jansen, Günther / Myßen, Michael: Das Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht des Schweizer Kantons Zürich, in: IWB 2006, Schweiz, Gruppe 2, S. 609; a.A. hinsichtlich der erweitert beschränkten Steuerpflicht Weber, Markus: a.a.O., S. 231 f., 255, welcher nur zwischen der unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht unterscheidet.

¹⁴⁴¹ Vgl. Hindersmann, Magnus / Jansen, Günther / Myßen, Michael: a.a.O., S. 609. Hinsichtlich der übrigen Kantone; vgl. Weber, Markus: a.a.O., S. 229.

¹⁴⁴² Vgl. Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 2, Rz. 6 f.

¹⁴⁴³ Vgl. Richner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., S. 138.

Schenkungssteuergesetze ersatzweise nicht ab.¹⁴⁴⁴ Ebenso wie nach dem Recht der übrigen Kantone knüpft das Züricher Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz für die unbeschränkte Steuerpflicht nicht an den Wohnsitz des Bedachten an. Darüber hinaus kommt der Staatsangehörigkeit des Schenkers sowie des Bedachten für dessen Steuerpflicht keine Bedeutung zu.¹⁴⁴⁵

6.2.3.2 Beschränkte Schenkungssteuerpflicht

Sofern der Schenker seinen Wohnsitz in der Schweiz, aber nicht im Kanton Zürich hat, ist der Bedachte gem. § 2 Abs. 1 lit. c) ESchG nur insoweit beschränkt schenkungssteuerpflichtig, als es sich beim übertragenen Vermögen um ein im Kanton Zürich gelegenes Grundstück oder um ein Recht daran handelt.¹⁴⁴⁶

6.2.3.3 Erweitert beschränkte Schenkungssteuerpflicht

Hat der Schenker keinen Wohnsitz in der Schweiz, so ist der Erwerber nicht nur hinsichtlich der Übertragung eines im Kanton Zürich belegenen Grundstücks oder einem Recht daran gem. § 2 Abs. 1 lit. c) i.V.m. Abs. 2 ESchG erweitert beschränkt schenkungssteuerpflichtig, sondern auch hinsichtlich des übertragenen, im Kanton Zürich gelegenen, beweglichen Vermögens, sofern das Besteuerungsrecht nach Staatsvertrag¹⁴⁴⁷ dem Betriebsstätten- oder Belegenheitsstaat zusteht.¹⁴⁴⁸ Nachdem das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz auf dem Gebiet der Nachlass- und Erbschaftsteuern (ErbSt-DBA-CH)¹⁴⁴⁹ gem. Art. 2 nur für die Erbschaftsteuer, nicht aber für die Schenkungssteuer gilt, stellt sich die Frage, ob in Schenkungsfällen mangels Staatsvertrag das im Kanton Zürich gelegene, bewegliche Betriebsvermögen im Rahmen der erweitert beschränkten Schenkungssteuerpflicht der Besteuerung zu unterwerfen ist. Nachdem das ErbSt-DBA-CH in Schenkungsfällen gem. Art. 12 Abs. 3 lediglich ein Konsultationsverfahren vorsieht, steht m.E. vom Gesetzeswortlaut her dem Kanton Zürich auch im Rahmen der

¹⁴⁴⁴ Vgl. Richner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., S. 138 f.; Weber, Markus: a.a.O., S. 229 f.

¹⁴⁴⁵ Vgl. Richner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., S. 136 f.; Hindersmann, Magnus / Jansen, Günther / Myßen, Michael: a.a.O., S. 609. Hinsichtlich der übrigen Kantone; vgl. Weber, Markus: a.a.O., S. 229.

¹⁴⁴⁶ Vgl. Hindersmann, Magnus / Jansen, Günther / Myßen, Michael: a.a.O., S. 609 f. Hinsichtlich der übrigen Kantone; vgl. Weber, Markus: a.a.O., S. 231.

¹⁴⁴⁷ Zwar sehen auch die übrigen Kantone eine erweitert beschränkte Erbschaft- und Schenkungssteuerpflicht vor. Jedoch ist nicht in allen Kantonen die Besteuerung des beweglichen Vermögens von der Zuweisung des Besteuerungsrechts durch ein DBA abhängig. Vgl. im Einzelnen; Richner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., S. 142-143; Weber, Markus: a.a.O., S. 231 f.

¹⁴⁴⁸ Vgl. Hindersmann, Magnus / Jansen, Günther / Myßen, Michael: a.a.O., S. 610 f. Hinsichtlich der übrigen Kantone Weber, Markus: a.a.O., S. 231 f.; Richner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., S. 140.

¹⁴⁴⁹ Vgl. Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlaß- und Erbschaftsteuern v. 30.11.1978, in: BGBl. 1980 I, S. 595.

erweitert beschränkten Schenkungssteuerpflicht das Besteuerungsrecht nur hinsichtlich des im Kanton belegenen, unbeweglichen Vermögens zu.¹⁴⁵⁰ Es gibt zwar eine Verständigungsregelung zwischen den Finanzbehörden der beiden Länder, wonach die für Erbschaftsfälle geltenden Regelungen des ErbSt-DBA-CH auch für Schenkungen von Geschäftsbetrieben entsprechend anzuwenden sind,¹⁴⁵¹ hierbei handelt es sich aber nicht um eine staatsvertragliche Regelung.

6.2.3.4 Umfang der Besteuerung

Da das Züricher Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht nicht nur die unbeschränkte und beschränkte Steuerpflicht kennt, sondern bei Letzterer dahingehend unterscheidet, ob der Schenker seinen Wohnsitz in einem anderen schweizerischen Kanton oder im Ausland hat, ist zwischem dem Weltvermögen, dem interkantonalen unbeweglichen sowie beweglichen Vermögen zu unterscheiden.

6.2.3.4.1 Weltvermögen

Wie nach deutschem Recht ist bei unbeschränkter kantonaler Schenkungssteuerpflicht vom Bedachten das anteilig auf ihn entfallende gesamte in- und ausländische übertragene Vermögen zu versteuern. Nachdem es nach dem kantonalen Schenkungssteuerrecht im Gegensatz zum deutschen Recht hinsichtlich der Schenkungssteuerpflicht des Erwerbers nur auf den Wohnsitz des Schenkers und nicht alternativ auch des Bedachten ankommt, unterliegt bei einem Wohnsitz des Schenkers in einem schweizerischen Kanton stets sein gesamtes übertragenes Weltvermögen der dortigen Schenkungsbesteuerung.

6.2.3.4.2 Inlandsvermögen gem. § 2 Abs. 1 lit. c) ESchG

Hat der Schenker zwar einen Wohnsitz in der Schweiz, aber nicht im Kanton Zürich, so unterliegt nur das anteilig auf den Bedachten übertragene im Kanton Zürich belegene Grundvermögen oder ein Recht daran gem. § 2 Abs. 1 lit. c) ESchG der beschränkten Schenkungssteuerpflicht beim Erwerber. Die mit dem Grundvermögen in Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten sind zwar grundsätzlich von der Bereicherung gem. § 4 i.V.m. § 19 Abs. 1 lit. a) ESchG abzugsfähig, deren Höhe richtet sich aber nach den von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht entwickelten Grundsätzen, die für die

¹⁴⁵⁰ Vgl. wohl zustimmend Hindersmann, Magnus / Jansen, Günther / Myßen, Michael: a.a.O., S. 611.

¹⁴⁵¹ Vgl. BMF-Schreiben v. 07.04.1988, IV C 6 – S 1301 Schz – 25/88, in: DB 1988, S. 938.

internationale Doppelbesteuerung entsprechend anzuwenden sind.¹⁴⁵² Hinsichtlich der interkantonalen Aufteilung der vom Erwerber übernommenen Schulden oder vorbehaltenen Nutznießungen in Zusammenhang mit der Übertragung des auf mehrere Kantone verteilten Vermögens wird auf die Ausführungen in Gliederungspunkt 3.3.3.4 verwiesen. Sofern es sich nicht um Betriebsvermögen handelt, werden die übernommenen Belastungen i.d.R. quotenmäßig verteilt.¹⁴⁵³

6.2.3.4.3 Erweitertes Inlandsvermögen gem. § 2 Abs. 2 ESchG

Hat der Schenker seinen Wohnsitz im Ausland, so unterliegt nicht nur das anteilig auf den Bedachten übertragene im Kanton belegene Grundvermögen oder ein Recht daran, sondern auch im Kanton gelegenes bewegliches Vermögen der erweitert beschränkten Schenkungssteuerpflicht beim Erwerber. Nach Auffassung von RICHNER fallen unter Letzteres nur die körperlich bewegliche Vermögenswerte und somit nur Sachen nicht aber Rechte, Immaterialgüter oder Sach- und Rechtsgesamtheiten.¹⁴⁵⁴ Zur Erweiterung des Umfangs des Inlandsvermögen kommt es wie in einigen anderen Kantonen im Kanton Zürich nur dann, wenn das Besteuerungsrecht hinsichtlich des beweglichen Vermögens durch Staatsvertrag dem Betriebsstättenstaat oder Belegenheitsstaat und somit dem jeweiligen Kanton zugewiesen wird.¹⁴⁵⁵ Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der mit dem erweiterten Inlandsvermögen in Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten gelten die Ausführungen in Gliederungspunkt 6.2.3.4.2 entsprechend.

6.2.4 Zwischenergebnis

Sowohl das deutsche als auch das österreichische Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz knüpfen im Gegensatz zum schweizerischen kantonalen Recht für den Umfang der Steuerpflicht des Bedachten nicht nur an den Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt des Vermögensüberträgers, sondern alternativ auch an die gleichen Voraussetzungen des Erwerbers an (sog. subjektiver Anknüpfungspunkt). Darüber hinaus unterliegt in allen drei Ländern mindestens zum Teil das dort belegene Vermögen bei einer Übertragung der Besteuerung (sog. objektiver

¹⁴⁵² Vgl. Richner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., S. 155

¹⁴⁵³ Vgl. ebenda, S. 155 f., 160.

¹⁴⁵⁴ Vgl. ebenda, a.a.O., S. 144.

¹⁴⁵⁵ Vgl. Gliederungspunkt 6.2.3.3.

Anknüpfungspunkt). Somit ist eine Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Fällen nahezu automatisch gegeben.¹⁴⁵⁶

Hinsichtlich des subjektiven Anknüpfungspunkts richtet sich des Weiteren der Umfang der Besteuerung in Deutschland und Österreich auch nach der Staatsangehörigkeit sowohl des Erwerbers als auch des Schenkers. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass in Österreich aufgrund der Änderung durch das Abgabenänderungsgesetz 2004 nicht nur die erweitert unbeschränkte Erbschaft- und Schenkungssteuerpflicht abgeschafft wurde, sondern faktisch die Staatsangehörigkeit keine Rolle mehr spielt, da es gem. § 6 Abs. 2 Z 1 und 2 öErbStG sowohl für österreichische Staatsbürger als auch für Ausländer nur noch auf den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich ankommt.

Der Ländervergleich zeigt, dass sich Deutschland sowohl hinsichtlich des subjektiven als auch des objektiven Anknüpfungspunkts den umfangreichsten Besteuerungszugriff vorbehält, denn neben der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht sieht das Gesetz darüber hinaus auch eine erweiterte unbeschränkte sowie erweitert beschränkte Schenkungssteuerpflicht vor. Zwar kennt das kantonale Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht ebenfalls eine im Gegensatz zu Deutschland zeitlich unbegrenzte erweitert beschränkte Steuerpflicht, welche sich im Wesentlichen aber auf die unterschiedliche Behandlung der interkantonalen Erwerbsvorgänge einerseits und der internationalen Vermögensübertragungen andererseits zurückführen lässt. Hinsichtlich des objektiven Anknüpfungspunkts ist bei beschränkter Schenkungssteuerpflicht sowohl nach deutschem als auch österreichischem Recht im Gegensatz zum schweizerischen kantonalen Recht der Besteuerungsumfang deutlich weiter gefasst. In Österreich zählen im Gegensatz zu Deutschland weder Beteiligung an österreichischen Kapital- oder Personengesellschaften noch die Anteile an einer ausländischen Personengesellschaft mit österreichischem Betriebsstättenvermögen zum Inlandsvermögen.

Was die schenkungssteuerliche Doppelbesteuerung bei Vermögensübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge betrifft, so kann es nicht nur zu einer internationalen Doppelbesteuerung zwischen den drei Ländern, sondern zusätzlich auch zu einer interkantonalen Doppelbesteuerung im Hinblick auf das in einem vom

¹⁴⁵⁶ Vgl. Bellstedt, Christoph: a.a.O., S. 94. Zu den Doppelbesteuerungsfällen im deutsch-schweizerischen Verhältnis; Richner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., S. 160-162.

Wohnsitzkanton des Schenkers abweichenden Kanton belegene Vermögen kommen, da die Schweiz kein eidgenössisches, sondern nur ein kantonales Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht kennt.¹⁴⁵⁷ Im Hinblick auf die Abschaffung der Erbschaft- und Schenkungssteuer in Österreich kommt es hinsichtlich der Vermögensübertragungen ab 01.08.2008 zu keiner Doppelbesteuerung mehr, da der Vorgang nicht mehr in Österreich, sondern nur noch in der Schweiz und in Deutschland der Besteuerung unterliegt. Hinsichtlich des in Österreich belegenen Vermögens kann es aber dennoch in den hier betrachteten Fällen zu einer Doppelbesteuerung zwischen Deutschland und der Schweiz kommen, wenn in beiden Ländern die subjektiven Besteuerungsmerkmale zu einer Besteuerung des Weltvermögens führen. Dies wäre z.B. dann der Fall, wenn der Schenker seinen Wohnsitz in der Schweiz hat und der Vermögensübernehmer in Deutschland wohnt.

Hinsichtlich des Umfangs der Doppelbesteuerung kann abschließend generell festgehalten werden, dass die häufigste Variante der internationalen schenkungssteuerlichen Doppelbesteuerung dann eintritt, wenn bei der Übertragung von sowohl ausländischem als auch inländischem Vermögen der Bedachte im ausländischen Staat hinsichtlich des übertragenen ausländischen Vermögens nur beschränkt schenkungssteuerpflichtig ist und im Wohnsitzstaat des Schenkers mit dem übertragenen Weltvermögen der unbeschränkten Schenkungssteuerpflicht unterliegt. Die Doppelbesteuerung entsteht damit durch Kollision des subjektiven Besteuerungsmerkmals im Wohnsitzstaat mit dem objektiven Besteuerungsmerkmal im Belegenheitsstaat.¹⁴⁵⁸ Dies ist z.B. dann der Fall, wenn der Erwerber und der Schenker im Inland ihren Wohnsitz haben und der Schenker in der Schweiz belegenes unbewegliches Vermögen überträgt.

Ist der Erwerber nicht nur im Inland, sondern auch im ausländischen Wohnsitzstaat des Schenkers mit dem anteilig auf ihn übertragenen Vermögen unbeschränkt schenkungssteuerpflichtig, so liegt im Extremfall sogar eine 100%ige internationale Doppelbesteuerung vor. Ursache für die Doppelbesteuerung ist in diesen Fällen die Kollision des subjektiven Besteuerungsmerkmals in zwei verschiedenen Staaten. Hierbei ist zu beachten, dass in diesen Fällen eine Kollision bereits dann eintritt, wenn nicht nur in beiden Staaten belegenes Vermögen, sondern ausschließlich in

¹⁴⁵⁷ Zum interkantonalen Besteuerungsrecht; vgl. Ausführungen in Gliederungspunkt 3.3.3.4.

¹⁴⁵⁸ Vgl. Schindhelm, Malte: Grundfragen des Internationalen Erbschaftsteuerrechts, in: ZEV 1997, S. 8, 12; Goodman, Wolfe: Generalbericht ..., a.a.O., S. 137 f.

einem der beiden Staaten belegenes Vermögen und somit kein grenzüberschreitendes Vermögen übertragen wird.¹⁴⁵⁹

Zu einer internationalen Doppelbesteuerung aufgrund der Kollision ausschließlich des objektiven Besteuerungsmerkmals kommt es grundsätzlich dann, wenn derselbe Vermögensgegenstand in zwei verschiedenen Staaten, in denen der Beschenkte jeweils mangels subjektiver Anknüpfungskriterien nur beschränkt schenkungssteuerpflichtig ist, aufgrund seiner Belegenheit besteuert wird. Dies tritt insbesondere bei der Übertragung von immateriellen Vermögensgegenständen und von Beteiligungen an Personengesellschaften auf. Bei Letzteren liegt die Ursache in der unterschiedlichen zivilrechtlichen Behandlung der Beteiligung, wenn die Staaten nicht einheitlich dem Transparenz- oder dem Nichttransparenzprinzip folgen.¹⁴⁶⁰ Grundsätzlich folgen alle drei Länder hinsichtlich der Personengesellschaften dem Transparenzprinzip.¹⁴⁶¹ Im Einzelfall kann es dennoch zu Problemen kommen, da z.B. die Rechtsform der GmbH & Co. KG dem schweizerischen Recht unbekannt ist.¹⁴⁶² Dies hat aber aus schweizerischer schenkungssteuerlicher Sicht nur dann eine Auswirkung, wenn solche Anteile im Betriebsstättenvermögen gehalten werden, da bei erweitert beschränkter Schenkungssteuerpflicht neben dem in der Schweiz gelegenen unbeweglichen Vermögen nur bewegliches Betriebsstättenvermögen u.U. erfasst wird.

6.3 Ursachen der ertragsteuerlichen internationalen Doppelbesteuerung

Die Ausführungen zu den ertragsteuerlichen Auswirkungen der Vermögensübertragungen haben gezeigt, dass einerseits zwischen der einmaligen Besteuerung beim Vermögensüberträger aufgrund der partiellen Realisierung stiller Reserven durch den Übertragungsvorgang selbst und andererseits der Besteuerung der laufenden Einkünfte beim Erwerber aus dem übertragenen Vermögen zu trennen ist.

¹⁴⁵⁹ Vgl. Schindhelm, Malte: Grundfragen ..., a.a.O., S. 8, 12; Goodman, Wolfe: Generalbericht ..., a.a.O., S. 143-146.

¹⁴⁶⁰ Vgl. Schindhelm, Malte: Erbfälle mit Auslandsberührung im deutschen Erbschaftsteuerrecht - Grundzüge des deutschen Internationalen Erbschaftsteuerrechts, München 1997, S. 41-43; Schindhelm, Malte: Grundfragen ..., a.a.O., S. 8, 12.

¹⁴⁶¹ Vgl. Lang, Michael / Reich, Markus / Schmidt, Christian: Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz – Hoher Schwierigkeitsgrad bei internationaler Tätigkeit, in: ST 2006, S. 763.

¹⁴⁶² Vgl. m.w.N. Hardt, Christoph in: Doppelbesteuerung – Kommentar zu allen Doppelbesteuerungsabkommen, hrsg. v. Debatin, Helmut / Wassermeyer, Franz, München, Stand: Mai 2008, zu Art. 3 Schweiz, Rz. 34.

Im Rahmen von Nießbrauchsgestaltungen oder bei Übertragungen gegen wiederkehrende Leistungen steht die Frage der ertragsteuerlichen Berücksichtigung der laufenden Einnahmen beim Vermögensüberträger, Zahlungsempfänger oder (Vorbehalts-)Nießbraucher und der laufenden Abzüge beim Erwerber, Zahlungsverpflichteten oder Nießbrauchsbelasteten im Mittelpunkt. Nachdem in den bisherigen Ausführungen dargestellt wurde, welche Einkunftsart infolge der Vermögensübertragung durch den Überträger, den Übernehmer oder den Nießbrauchsbegünstigten realisiert werden und inwieweit der Erwerber oder der Nießbrauchsbelastete ertragsteuerwirksam Abzugsbeträge geltend machen kann, wird abschließend der Frage nachgegangen, ob und inwieweit es bei grenzüberschreitenden Fällen zu einer ertragsteuerlichen Doppelbelastung der jeweiligen Einkünfte kommen kann.

6.3.1 Persönliche Steuerpflicht nach deutschem Einkommensteuerrecht

6.3.1.1 Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

Hat der Steuerpflichtige als natürliche Person einen Wohnsitz i.S.d. § 8 AO oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt i.S.d. § 9 AO im Inland, so ist er gem. § 1 Abs. 1 S. 1 EStG mit seinem Welteinkommen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Hat der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, unterliegt er auch dann der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn er gem. § 2 Abs. 2 EStG als deutscher Staatsangehöriger zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis steht und seinen Arbeitslohn von einer inländischen öffentlichen Kasse bezieht (sog. erweitert unbeschränkte Steuerpflicht),¹⁴⁶³ oder wenn gem. § 2 Abs. 3 EStG mindestens 90% seiner Einkünfte der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG übersteigen (sog. fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht).¹⁴⁶⁴ Bei den hier betrachteten grenzüberschreitenden Sachverhalten ist bei der fiktiv unbeschränkten Steuerpflicht zu beachten, dass zum einen inländische Einkünfte, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nur der Höhe nach

¹⁴⁶³ Als weitere Voraussetzung muss der Steuerpflichtige in seinem Wohnsitzstaat lediglich in einem der beschränkten Steuerpflicht ähnlichen Umfang besteuert werden. Vgl. § 2 Abs. 2 S. 2 EStG.

¹⁴⁶⁴ Als weitere Voraussetzung muss gem. § 1 Abs. 3 S. 4 EStG die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte von den zuständigen ausländischen Behörden bescheinigt werden.

beschränkt besteuert werden dürfen, für die Ermittlung des Mindestbesteuerungsumfangs als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte gelten,¹⁴⁶⁵ und zum anderen diejenigen ausländischen Einkünfte nicht berücksichtigt werden, die im Ausland nicht besteuert werden und als vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind.¹⁴⁶⁶ Diese beiden Einschränkungen wirken sich vor allem bei solchen Einkünften aus, bei denen Deutschland nach einer abkommensrechtlichen Verteilungsnorm ein Quellenbesteuerungsrecht hat. Hierzu zählen insbesondere die Dividendeneinnahmen, bei welchen gem. Art. 10 OECD-Musterabkommen (OECD-MA)¹⁴⁶⁷ der Quellenstaat ein der Höhe nach beschränktes Besteuerungsrecht hat. Des Weiteren ist zu beachten, dass im Rahmen der fiktiv unbeschränkten Steuerpflicht im Gegensatz zur (erweitert) unbeschränkten Einkommensteuerpflicht gem. § 1 Abs. 1 bzw. Abs. 2 EStG nicht das Welteinkommen, sondern nur die inländischen Einkünfte i.S.d. § 49 EStG besteuert werden. Hinsichtlich des bei fiktiv unbeschränkter Steuerpflicht anzuwendenden Einkommensteuertarifs i.S.d. § 32a EStG sind jedoch die nicht der deutschen Einkommensteuer oder dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts gem. § 32b Abs. 1 Nr. 5 EStG zu berücksichtigen, sofern deren Summe positiv ist. Im Rahmen des JStG 2007 wurde § 1a Abs. 1 EStG um die Vorschrift in Nr. 1a erweitert, so dass ein fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtiger die Versorgungsleistungen i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 1a) EStG ab dem Jahr 2008 auch dann als Sonderausgaben abziehen kann, wenn der Empfänger nicht im Inland, aber in einem anderen EU-/EWR-Staat unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist und die Besteuerung im EU-/EWR-Wohnsitzstaat nachweist.¹⁴⁶⁸

6.3.1.2 Beschränkte Einkommensteuerpflicht

Hat der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, ist er grundsätzlich gem. § 1 Abs. 4 EStG mit seinen inländischen Einkünften i.S.d. § 49 EStG im Inland beschränkt einkommensteuerpflichtig, sofern er nicht den Antrag auf fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 3 EStG gestellt hat. Ist

¹⁴⁶⁵ Vgl. § 2 Abs. 3 S. 3 EStG

¹⁴⁶⁶ Diese zusätzliche Einschränkung wurde durch das JStG 2007 in das Gesetz eingefügt. Vgl. § 2 Abs. 3 S. 4 EStG.

¹⁴⁶⁷ Vgl. OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, http://www.bundesfinanzministerium.de/nn_318/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/1740.templateId=raw.property=publicationFile.pdf. Das neuere Abkommen aus dem Jahr 2005 weicht nur geringfügig vom Abkommen aus dem Jahr 2003 ab. Ersteres wurde vom BMF nicht veröffentlicht; vgl. BMF-Schreiben v. 18.04.2004, IV B 6 S 1315 8/04.

¹⁴⁶⁸ Vgl. Ausführungen in Gliederungspunkt 4.1.2.4.

der Steuerpflichtigen in ein niedrig besteuertes Land¹⁴⁶⁹ verzogen, so ist die erweitert beschränkte Einkommensteuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 AStG zu beachten, wonach deutsche Staatsangehörige mit wesentlichen wirtschaftlichen Interessen im Inland,¹⁴⁷⁰ sofern sie in den letzten zehn Jahren vor ihrem Wegzug mindestens fünf Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sind, bis zehn Jahre nach Aufgabe ihres Wohnsitzes und gewöhnlichen Aufenthalts im Inland mit allen Einkünften i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 EStG der Einkommensbesteuerung unterliegen, soweit es sich nicht um ausländische Einkünfte i.S.d. § 34d EStG handelt.

a) Inländische Einkünfte im Rahmen der laufenden Einkünfte

In den hier zu betrachtenden grenzüberschreitenden Fällen hat dies zur Folge, dass der Vermögensübernehmer oder der (Vorbehalts-)Nießbraucher insbesondere mit seinen laufenden Einkünften aus einer inländischen Betriebsstätte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) bzw. Nr. 3 EStG inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. aus selbständiger Arbeit erzielt, seine laufenden Dividendeneinnahmen aus einer inländischen Kapitalgesellschaftsbeteiligung gem. § 49 Abs. 1 Nr. 5 lit. a) EStG zu den inländischen Einkünften aus Kapitalvermögen zählen und er mit seinen laufenden Einnahmen aus der Überlassung inländischer Grundstücke oder Rechten gem. § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, die der beschränkten Einkommensteuerpflicht unterliegen.

b) Inländische Einkünfte im Rahmen des Veräußerungsvorgangs

Kommt es im Rahmen der Vermögensübertragung teilweise zu einer Realisierung der stillen Reserven und damit beim Überträger zu einem Veräußerungsvorgang, so erzielt er im Falle der §§ 15 und 16 EStG bei einem inländischen (Teil-)Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte oder im Falle des § 17 EStG bei einer wesentlichen inländischen Kapitalgesellschaftsbeteiligung beschränkt steuerpflichtige inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) bzw. e) EStG. Handelt es sich beim Veräußerungsvorgang um ein privates Veräußerungsgeschäfts i.S.d. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 2 EStG unterliegen die inländischen

¹⁴⁶⁹ Zu den Voraussetzungen einer niedrigen Besteuerung; vgl. § 2 Abs. 2 AStG; ausführlich BMF-Schreiben v. 14.05.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, in: BStBl. 2004 I, Sondernummer 1/2004, S. 8-10, Tz. 2.2, sowie Länderliste in Anlage 1. Der Wegzug nach Österreich erfüllt nicht das Kriterium eines niedrig besteuerten Landes. Vgl. BMF-Schreiben v. 15.03.1996, IV C6 – S-1343 – 1/96, in: BStBl. 1996 I, S. 161. Der Wegzug in die Schweiz hingegen wird als Wegzug in ein Niedrigsteuerland angesehen. Vgl. Länderliste in Anlage 1 zum BMF-Schreiben v. 14.05.2004; Bauer, André / Knirsch, Deborah / Schanz, Sebastian: Zur Vorteilhaftigkeit der schweizerischen Besteuerung nach dem Aufwand bei Wegzug aus Deutschland, in: arqus, Diskussionsbeitrag Nr. 19, 2006, unter: www.arqus.info, S. 5.

¹⁴⁷⁰ Zu den Voraussetzungen im Einzelnen; vgl. § 2 Abs. 3 AStG; ausführlich BMF-Schreiben v. 14.05.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, in: BStBl. 2004 I, Sondernummer 1/2004, S. 11 f., Tz. 2.3 und 2.4.

sonstigen Einkünfte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG der beschränkten Einkommensteuerpflicht.

c) Inländische Einkünfte im Rahmen der Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Nutzungen und Leistungen

Gehören die wiederkehrenden Leistungen und Nutzungen beim Zahlungsempfänger als Versorgungsleistungen bzw. Unterhaltsleistungen zu den Einkünfte gem. § 22 Nr. 1b EStG bzw. § 22 Nr. 1 EStG, so fallen diese bei beschränkter Steuerpflicht nicht unter die inländischen Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG und unterliegen somit in Deutschland nicht der Einkommensbesteuerung. In Bezug auf Unterhaltsleistungen ist hierbei zu beachten, dass diese beim Empfänger nur dann unter die sonstigen Einkünfte fallen, wenn der Geber nicht unbeschränkt Einkommensteuerpflichtig ist.¹⁴⁷¹

d) Allgemeines zur Besteuerung bei beschränkter Steuerpflicht

Grundsätzlich ist zu beachten, dass im Rahmen der Feststellung inländischer Einkünfte gem. § 49 Abs. 2 EStG die im Ausland gegebenen Besteuerungsmerkmale insoweit außer Betracht zu lassen sind, als bei ihrer Berücksichtigung steuerpflichtige inländische Einkünfte nicht angenommen werden könnten (sog. isolierende Betrachtungsweise).¹⁴⁷² Des Weiteren gilt generell hinsichtlich der Besteuerung beschränkter Steuerpflichtiger das Halbeinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 EStG entsprechend. Darüber hinaus sind die Sondervorschriften gem. § 50 EStG zu beachten. Insbesondere können Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nur insoweit abgezogen werden, wie sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.¹⁴⁷³ Im Rahmen des Veräußerungsgewinns ist zu beachten, dass gem. § 50 Abs. 1 S. 3 EStG zwar der Freibetrag gem. § 16 Abs. 3 EStG aber ab Veranlagungszeitraum 2008 nicht mehr die Tarifbegünstigung gem. § 34 EStG zur Anwendung gelangen. Bei der Veranlagung beschränkter Steuerpflichtiger bleiben gem. § 50 Abs. 5 S. 1 EStG Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, außen vor. Von der Steuerabgeltungswirkung werden insbesondere die der Kapitalertragsteuer gem. § 43 EStG unterliegenden Kapitaleinkünfte erfasst. Die Steuerbelastung für die übrigen inländischen Einkünfte ergibt sich wie bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht gem. § 32a Abs. 1 EStG, wobei

¹⁴⁷¹ Vgl. § 22 Nr. 1 S. 2 EStG.

¹⁴⁷² Vgl. ausführlich R 49.3 EStR.

¹⁴⁷³ Vgl. § 50 Abs. 1 S. 1 EStG.

sie gem. § 50 Abs. 3 S. 2 EStG mindestens 25% des Einkommens betragen muss. Der Mindeststeuersatz kommt für EU-/EWR-Staatsangehörige nur insoweit zum Tragen, als die Steuer, die sich aus der Anwendung des Steuertarifs des § 32a Abs. 1 EStG auf das Einkommen des beschränkt Steuerpflichtigen zuzüglich des Grundfreibetrags ergeben würde, nicht höher ist.¹⁴⁷⁴

e) Besonderheiten im Rahmen der Besteuerung bei erweitert beschränkter Steuerpflicht

Im Rahmen der erweitert beschränkten Steuerpflicht i.S.d. § 2 Abs. 1 AStG ist zu beachten, dass sich der Besteuerungsumfang nicht nur auf die inländischen Einkünfte i.S.d. § 49 EStG erstreckt, sondern darüber hinaus alle Einkünfte erfasst werden, die nicht zu den ausländischen Einkünften i.S.d. § 34c Abs. 1 EStG zählen.¹⁴⁷⁵ Im Gegensatz zur beschränkten Steuerpflicht greift bei der Veranlagung eines erweitert beschränkt Steuerpflichtigen die Steuerabgeltungswirkung i.S.d. § 50 Abs. 5 S. 1 EStG nicht, so dass gem. § 2 Abs. 5 AStG sämtliche Einkünfte für die Ermittlung der Steuerbelastung gem. § 32a Abs. 1 EStG herangezogen werden, wobei die Einkommensteuer mindestens so hoch wie die Summe der Steuerabzugsbeträge, nicht aber höher als die sich bei unbeschränkter Steuerpflicht ergebende Steuer ausfallen darf.¹⁴⁷⁶

6.3.2 Persönliche Steuerpflicht nach österreichischem Einkommensteuerrecht

Wie das deutsche Steuerrecht unterscheidet das österreichische Einkommensteuerrecht zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht.

6.3.2.1 Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

Hat der Steuerpflichtige einen Wohnsitz i.S.d. § 26 Abs. 1 BAO oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt i.S.d. § 26 Abs. 2 BAO im Inland,¹⁴⁷⁷ so unterliegen gem. § 1 Abs. 2 öEStG seine gesamten in- und ausländischen Einkünfte der

¹⁴⁷⁴ Vgl. BMF-Schreiben v. 10.09.2004, IV A 5 – S 2301 – 10/04, in: BStBl. 2004 I, S. 860.

¹⁴⁷⁵ Zu den einzelnen Einkünften; vgl. ausführlich BMF-Schreiben v. 14.05.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, in: BStBl. 2004 I, Sondernummer 1/2004, S. 12-14, Tz. 2.5.

¹⁴⁷⁶ Vgl. BMF-Schreiben v. 14.05.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, in: BStBl. 2004 I, Sondernummer 1/2004, S. 15 f., Tz. 2.5.2 und 2.6.

¹⁴⁷⁷ Zu den Voraussetzungen des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthalts; vgl. Rz. 21-26 öEStR; m.w.N. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 20, Rz. 31. Nach österreichischem Recht führt ein Zweitwohnsitz nicht automatisch zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn der Steuerpflichtige mehr als fünf Jahre seinen Lebensmittelpunkt im Ausland hatte und die Zweitwohnung an nicht mehr als 70 Tagen pro Kalenderjahr benutzt wird. Zu weiteren Einzelheiten vgl. Rz. 21 öEStR; Zeitwohnsitzverordnung in: öBGBl. 20003 II, Nr. 528.

unbeschränkten Einkommensteuerpflicht.¹⁴⁷⁸ Hat der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, unterliegt er auch dann der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht, wenn er gem. § 1 Abs. 4 öEStG als Staatsangehöriger eines EU-/EWR-Staates¹⁴⁷⁹ mindestens 90% seiner Einkünfte der österreichischen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der österreichischen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 10.000 EUR übersteigen (sog. fingierte unbeschränkte Steuerpflicht).¹⁴⁸⁰ Entsprechend der deutschen Regelung zur fiktiv unbeschränkten Steuerpflicht sieht das österreichische Recht teilweise die gleichen Einschränkungen vor. Zum einen gelten inländische Einkünfte, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, für die Ermittlung des Mindestbesteuerungsumfangs als nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte, und zum anderen wird nicht das Welteinkommen, sondern nur die inländischen Einkünfte i.S.d. § 98 öEStG von der fingierten unbeschränkten Einkommensteuerpflicht erfasst.¹⁴⁸¹ Lediglich die deutsche Regelung enthält seit dem Jahressteuergesetz 2007 den Zusatz, dass diejenigen ausländischen Einkünfte bei der Besteuerung nicht berücksichtigt werden dürfen, die im Ausland nicht besteuert werden und als vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind.¹⁴⁸² Im Gegensatz zum deutschen Recht sind hinsichtlich des bei fingierter unbeschränkter Steuerpflicht anzuwendenden Einkommensteuertarifs i.S.d. § 33 Abs. 1 öEStG die nicht der österreichischen Einkommensteuer oder dem Steuerabzug unterliegenden Einkünfte nicht im Rahmen des Progressionsvorbehalts zu berücksichtigen.¹⁴⁸³ Neben der unbeschränkten und der fingierten unbeschränkten Einkommensteuerpflicht kennt das österreichische Recht im Gegensatz zu Deutschland nicht direkt eine erweitert unbeschränkte Einkommensteuerpflicht. Lediglich im Rahmen der gesetzlichen Definition des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthalts wird in § 26 Abs. 3

¹⁴⁷⁸ Vgl. Rz. 1, 15 f. öEStR.

¹⁴⁷⁹ Die Finanzverwaltung erweitert den Anwendungsbereich auch auf Staatsangehörige jener Staaten, mit denen Österreich ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, in dem ein dem Art. 24 Abs. 1 OECD-MA nachgebildetes Diskriminierungsverbot enthalten ist. Vgl. Rz. 7 öLStR.

¹⁴⁸⁰ Als weitere Voraussetzung muss gem. § 1 Abs. 4 S. 4 öEStG die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte von den zuständigen ausländischen Behörden bescheinigt werden. Ausführlich zur fingierten unbeschränkten Einkommensteuerpflicht; vgl. Rz. 7-12 öLStR; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 308, Rz. 790.

¹⁴⁸¹ Vgl. § 1 Abs. 4 S. 1, 3 öEStG.

¹⁴⁸² Vgl. § 2 Abs. 3 S. 4 EStG. Zum Hintergrund der Neuregelung; vgl. Grotherr, Siegfried: International relevante Änderungen 2008 im EStG, KStG und GewStG, in: NWB 2008, Fach 3, Gruppe 1 Deutschland, S. 2272.

¹⁴⁸³ Vgl. Rz. 10 öLStR. Hinsichtlich der Begünstigungen, die auch bei fingierter unbeschränkter Steuerpflicht in Anspruch genommen werden können; vgl. Rz. 9 öLStR.

BAO bestimmt, dass Auslandsbeamten mit österreichischer Staatsangehörigkeit, die zu einer Körperschaft des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen, ihren gewöhnlichen Aufenthalt am Ort der die Dienstbezüge anweisenden Stelle haben.¹⁴⁸⁴

6.3.2.2 Beschränkte Einkommensteuerpflicht

Hat der Steuerpflichtige keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, ist er wie nach deutschem Recht grundsätzlich gem. § 1 Abs. 3 öEStG mit seinen inländischen Einkünften i.S.d. § 98 öEStG im Inland beschränkt einkommensteuerpflichtig, sofern er nicht den Antrag auf fingierte unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 öEStG gestellt hat.¹⁴⁸⁵ Eine erweitert beschränkte Steuerpflicht in Wegzugsfällen kennt das österreichische Steuerrecht nicht.

a) Inländische Einkünfte im Rahmen der laufenden Einkünfte

In grenzüberschreitenden Fällen hat dies zur Folge, dass der Vermögensübernehmer oder der (Vorbehalts-)Fruchtnießer insbesondere mit seinen laufenden Einkünften aus einer inländischen Betriebsstätte¹⁴⁸⁶ gem. § 98 Abs. 1 Z 3 öEStG inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 23 öEStG erzielt. Im Rahmen der inländischen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit i.S.d. § 22 öEStG ist eine Betriebsstätte nicht erforderlich, sondern es kommt im Gegensatz zur deutschen Gesetzesformulierung ausschließlich auf die Ausübung oder Verwertung der Tätigkeit im Inland an.¹⁴⁸⁷ Zwar ist für das Vorliegen inländischer Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch nach deutschem Recht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht in allen Fällen eine Betriebsstätte im Inland zwingend erforderlich, bei der österreichischen Regelung ist m.E. der Kreis der inländischen gewerblichen Einkünfte ohne Betriebsstätte jedoch weiter gefasst als nach der deutschen Vorschrift. Explizit gesetzlich aufgeführt sind u.a. gewerbliche Einkünfte aus inländischem unbeweglichen Vermögen, welches nach österreichischem Recht zum Betriebsvermögen zählt,¹⁴⁸⁸ sowie die „Gestellung von Arbeitskräften zur inländischen Arbeitsausführung“.¹⁴⁸⁹ Mit seinen laufenden

¹⁴⁸⁴ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 305, Rz. 775.

¹⁴⁸⁵ Vgl. Rz. 27 f., 7901 öEStR.

¹⁴⁸⁶ Ausführlich m.w.N. zur Definition der Betriebsstätte und des ständigen Vertreters; vgl. Rz. 7924-7936 öEStR.

¹⁴⁸⁷ Vgl. § 99 Abs. 1 Z 2 öEStG; Rz. 7914, 7916-7920 öEStR.

¹⁴⁸⁸ Diese Einkünfte fallen erst seit dem Veranlagungszeitjahr 2006 unter die inländischen gewerblichen Einkünfte. Hierbei ist zu beachten, dass nicht nur die laufenden Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung, sondern auch einmalige Einkünfte aus der Veräußerung des unbeweglichen Vermögens zu erfassen sind. Vgl. im Einzelnen Rz. 7936a f. öEStR.

¹⁴⁸⁹ Hierbei ist zu beachten, dass im Falle eines DBA das Besteuerungsrecht Österreich nur dann zugewiesen wird, wenn im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird, so dass im DBA-Fall Österreich i.d.R. den

Dividendeneinnahmen aus einer inländischen Kapitalgesellschaftsbeteiligung erzielt der Vermögensübernehmer oder (Vorbehalts)Nießbraucher gem. § 98 Abs. 1 Z 5 lit. a) öEStG inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 27 öEStG¹⁴⁹⁰ und mit seinen laufenden Einnahmen aus der Überlassung inländischer Grundstücke oder Rechten gem. § 98 Abs. 1 Z 6 öEStG inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 28 öEStG.¹⁴⁹¹

b) Inländische Einkünfte im Rahmen des Veräußerungsvorgangs

Werden bei der Vermögensübertragung teilweise die stillen Reserven realisiert und liegt seitens des Überträgers ein Veräußerungsvorgang vor, so erzielt er im Falle des § 24 öEStG bei einem inländischen (Teil-)Betrieb oder Mitunternehmeranteil bzw. einer Betriebsstätte beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 98 Abs. 1 Z 2 bzw. 3 öEStG.¹⁴⁹² Handelt es sich beim Veräußerungsvorgang um eine wesentliche Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft i.S.d. § 31 öEStG, so unterliegt der Veräußerungsgewinn gem. § 98 Abs. 1 Z 8 öEStG der beschränkten Einkommensteuerpflicht.¹⁴⁹³ Im Gegensatz zum deutschen Recht werden gem. § 98 Abs. 1 Z 7 öEStG nur Spekulationsgeschäfte mit inländischen Grundstücken oder Rechten daran, nicht aber mit Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften, sofern es sich nicht um eine wesentliche Beteiligung i.S.d. § 31 öEStG handelt, von der beschränkten Einkommensteuerpflicht erfasst.¹⁴⁹⁴

c) Inländische Einkünfte im Rahmen der Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Nutzungen und Leistungen

Außerbetriebliche Versorgungsleistungen sowie Kaufpreisrenten zählen zwar zu den sonstigen Einkünfte gem. § 29 Z 1 öEStG, fallen aber nicht unter die inländischen Einkünfte i.S.d. § 98 öEStG, so dass sie beim beschränkt steuerpflichtigen Zahlungsempfänger im Inland nicht der Besteuerung unterliegen.¹⁴⁹⁵

Besteuerungsanspruch in diesen Fällen verliert. Vgl. ausführlich Rz. 7937-7940 öEStG; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 304 f., Rz. 774.

¹⁴⁹⁰ Vgl. Rz. 7965-7970 öEStR. Zinseinnahmen fallen ebenso wie im deutschen Recht nicht unter die inländischen beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte. Vgl. Rz. 7971 öEStR; zusammenfassend Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 305, Rz. 776.

¹⁴⁹¹ Vgl. ausführlich m.w.N. Rz. 7973-7984 öEStR.

¹⁴⁹² Vgl. Rz. 7925, 7923 öEStR.

¹⁴⁹³ Vgl. Rz. 7988 öEStR.

¹⁴⁹⁴ Vgl. Rz. 7985 f. öEStR; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 305, Rz. 778.

¹⁴⁹⁵ Vgl. Rz. 7990 öEStR.

d) Allgemeines zur Besteuerung bei beschränkter Steuerpflicht

Hinsichtlich der österreichischen inländischen Einkünfte gilt wie im deutschen Recht die sog. isolierende Betrachtungsweise.¹⁴⁹⁶ Des Weiteren sind hinsichtlich der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger die Sondervorschriften in den §§ 99 bis 102 öEStG zu beachten. Hierbei ist zunächst zwischen dem Steuerabzug und der Veranlagung zu unterscheiden. Entgegen dem deutschen Recht hat der Steuerabzug zum einen nicht generell Abgeltungswirkung, und zum andern ist hinsichtlich der dem Steuerabzug unterliegenden inländischen Einkünfte zwischen der Antrags- und der Pflichtveranlagung zu unterscheiden, da in bestimmten Fällen durch den Steuerabzug lediglich der Besteuerungsanspruch sichergestellt werden soll.¹⁴⁹⁷ Dies gilt z.B. dann, wenn eine ausländische Gesellschaft eine Beteiligung an einer inländischen Personengesellschaft hält. Nur sofern die ausländische Gesellschaft die Empfänger der Gewinnanteile entweder der inländischen Personengesellschaft bekannt gibt oder die inländischen Steuerbehörden hiervon auf andere Weise Kenntnis erlangen, kann der Steuerabzug gem. § 99 Abs. 1 Z 2 öEStG unterbleiben.¹⁴⁹⁸ Kommt es hinsichtlich einzelner inländischer Einkünfte neben dem Steuerabzug zur Pflichtveranlagung¹⁴⁹⁹ bzw. Antragsveranlagung¹⁵⁰⁰, so ist die Abzugssteuer gem. § 102 Abs. 1 S. 3 öEStG bei der ausschließlich nach § 33 Abs. 1 öEStG¹⁵⁰¹ auf Basis der um 8.000 EUR erhöhten Summe der inländischen Einkünfte ermittelten Einkommensteuer anzurechnen.¹⁵⁰² Entsprechend dem deutschen Recht dürfen u.a. Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten gem. § 102 Abs. 1 Z 1 öEStG bei der Ermittlung der inländischen Einkünfte nur insoweit abgezogen werden, wie sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.¹⁵⁰³

¹⁴⁹⁶ Vgl. m.w.N. Rz. 7904, 7965, 7986 öEStR; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 305 f., Rz. 780.

¹⁴⁹⁷ Vgl. § 102 Abs. 1 öEStG, Rz. 7994, 8032 öEStR.

¹⁴⁹⁸ Vgl. Rz 7999 öEStG. Die Abzugssteuer beläuft sich auf 20% der Bruttoeinnahmen ohne Berücksichtigung von Ausgaben. Das Gesetz sieht zwar seit dem Budgetbegleitgesetz 2007 gem. § 99 Abs. 2 Z 2 öEStG neben der Bruttobesteuerung auch eine Nettobesteuerung vor, die aber in dem betrachtenden Fall kaum greifen wird. Vgl. § 100 Abs. 1 i.V.m. § 99 Abs. 2 öEStG; Rz. 8006, 8011,

¹⁴⁹⁹ Vgl. § 102 Abs. 1 Z 1 und 2 öEStG; ausführlich Rz. 8035-8037 öEStR; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 307, Rz. 787.

¹⁵⁰⁰ Vgl. § 102 Abs. 1 Z 2 öEStG; Rz 8038 f. öEStR; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 306, Rz. 783; S. 307, Rz. 788.

¹⁵⁰¹ Progressionsermäßigungen stehen dem beschränkt Steuerpflichtigen nicht zu. Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 308, Rz. 789.

¹⁵⁰² Vgl. § 102 Abs. 3 öEStG; Rz. 8032-8034 öEStR.

¹⁵⁰³ Vgl. Rz. 8042 öEStR. Hinsichtlich weiterer Besonderheiten bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I ..., a.a.O., S. 308, Rz. 789.

6.3.3 Persönliche Steuerpflicht nach schweizerischem Einkommensteuerrecht

Auch die Schweiz unterscheidet sowohl auf Bundesebene als auch auf Ebene des Kantons und der Gemeinde zwischen einer unbeschränkten und einer beschränkten Steuerpflicht, der sog. Steuerpflicht aufgrund „persönlicher Zugehörigkeit“ bzw. „wirtschaftlicher Zugehörigkeit“.¹⁵⁰⁴

6.3.3.1 Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht

Der Steuerpflichtige gilt gem. Art. 3 Abs. 1 DBG sowie Art. 3 Abs 1 StHG als unbeschränkte steuerpflichtig, wenn er als natürliche Person seinen steuerrechtlichen Wohnsitz¹⁵⁰⁵ oder Aufenthalt in der Schweiz hat.¹⁵⁰⁶ Hinsichtlich des steuerrechtlichen Aufenthalts unterscheidet das schweizerische Steuerrecht zwischen einem Aufenthalt mit bzw. ohne Erwerbstätigkeit. Hält sich der Steuerpflichtige mit einer selbständigen oder unselbständigen Erwerbstätigkeit mindestens 30 Tage ungeachtet vorübergehender Unterbrechungen in der Schweiz auf, so ist er gem. Art. 3 Abs. 3 lit. a) DBG sowie Art. 3 Abs. 1 StHG unbeschränkt steuerpflichtig. Er begründet die unbeschränkte Steuerpflicht gem. Art. 3 Abs. 3 lit. b) DBG sowie Art. 3 Abs. 1 StHG auch ohne Erwerbstätigkeit, wenn sich sein Aufenthalt in der Schweiz ungeachtet vorübergehender Unterbrechungen auf mindestens 90 Tage beläuft.¹⁵⁰⁷ Im Gegensatz zum österreichischen und deutschen Einkommensteuerrecht schränkt das schweizerische Recht den Besteuerungsumfang bei unbeschränkter Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit von Gesetzes wegen ein. Nach Art. 6 Abs. 1 DBG erstreckt sich die unbeschränkte Steuerpflicht nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland.¹⁵⁰⁸ Diese nicht der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte sind jedoch gem. Art. 7 Abs. 1 DBG im

¹⁵⁰⁴ Vgl. Derksen, Hans Peter / Gerber, Thomas / u.a.: Steuerrecht 2 ..., a.a.O., S. 21.

¹⁵⁰⁵ Den steuerrechtlichen Wohnsitz hat gem. Art. 3 Abs. 2 DBG sowie Art. 3 Abs. 2 StHG eine Person dann in der Schweiz, wenn sie sich in der Schweiz mit der Absicht dauerndenden Verbleibens aufhält oder wenn ihr gem. Bundesrecht ein besonderer gesetzlicher Wohnsitz zugewiesen (so z.B. gem. Art. 25 Abs. 1 ZGB bei minderjährigen Kindern). Vgl. ausführlich Derksen, Hans Peter / Gerber, Thomas / u.a.: Steuerrecht 2 ..., a.a.O., S. 22 f.; Kubaile, Heiko / Suter, Roland / Jakob, Walter: a.a.O., S. 18.

¹⁵⁰⁶ Mit dem Besuch einer Lehranstalt oder der Pflege in einer Heilanstalt wird gem. Art. 3 Abs. 4 DBG hingegen kein steuerrechtlicher Wohnsitz oder Aufenthalt begründet.

¹⁵⁰⁷ Vgl. Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Einkommensteuer natürlicher Personen, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 8; Derksen, Hans Peter / Gerber, Thomas / u.a.: Steuerrecht 2 ..., a.a.O., S. 23.

¹⁵⁰⁸ Vgl. Kubaile, Heiko / Suter, Roland / Jakob, Walter: a.a.O., S. 17.

Rahmen des Progressionsvorbehalts bei der Ermittlung des Steuertarifs zu berücksichtigen.¹⁵⁰⁹

Hinsichtlich der Steuerpflicht minderjähriger Kinder ist zu beachten, dass deren Einkommen, soweit es sich nicht um Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit handelt, gem. Art. 9 Abs. 2 DBG sowie Art. 3 Abs. 3 StHG dem Elternteil zugerechnet wird.¹⁵¹⁰

Wie nach deutschem Recht weitete das Bundesrecht die unbeschränkte Steuerpflicht gem. Art. 3 Abs. 5 DBG auch auf Auslandsbedienstet, die in einem Arbeitsverhältnis mit dem Bund oder einer anderen öffentlich-rechtlichen Körperschaft stehen aus, soweit sie im Aufenthaltsstaat von der direkten Steuer befreit sind. Hierbei ist zu beachten, dass gem. Art. 6 Abs. 4 DBG nur das im Ausland steuerbefreite Einkommen in der Schweiz der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt, wobei das übrige Einkommen lediglich im Rahmen des Progressionsvorbehalts gem. Art. 7 Abs. 1 DBG bei der Ermittlung des anzuwendenden Steuertarifs berücksichtigt wird.¹⁵¹¹

Als Besonderheit im schweizerischen Steuerrecht kann die Besteuerung nach dem Aufwand angesehen werden. Natürliche Personen, die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit in der Schweiz einen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt begründen und in der Schweiz keine Erwerbstätigkeit ausüben, haben das Wahlrecht zwischen der ordentlichen Besteuerung und der Besteuerung nach dem Aufwand.¹⁵¹² Nachdem die Steuer nach dem Aufwand abgesehen von der Mindeststeuer i.S.d. Art. 14 Abs. 3 S. 2 DBG sowie Art. 6 Abs. 3 S. 2 StHG im Wesentlichen auf der Grundlage der in der jeweiligen Steuerperiode entstandenen Lebenshaltungskosten des Steuerpflichtigen ermittelt wird, bleibt sie in den weiteren Ausführungen unberücksichtigt.

¹⁵⁰⁹ Vgl. Derksen, Hans Peter / Gerber, Thomas / u.a.: Steuerrecht 2 ..., a.a.O., S. 22.

¹⁵¹⁰ Auf kantonaler Ebene hat gem. Art. 3 Abs. 3 StHG das minderjährige Kind nicht nur sein Erwerbseinkommen, sondern auch Grundstücksgewinne selbständig zu versteuern. Vgl. Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Einkommensteuer natürlicher Personen, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 18-20; Derksen, Hans Peter / Gerber, Thomas / u.a.: Steuerrecht 2 ..., a.a.O., S. 30 f.

¹⁵¹¹ Vgl. Derksen, Hans Peter / Gerber, Thomas / u.a.: Steuerrecht 2 ..., a.a.O., S. 24.

¹⁵¹² Vgl. ausführlich zu den einzelnen Voraussetzungen und Folgen; Art. 14 DBG sowie Art. 6 StHG; Derksen, Hans Peter / Gerber, Thomas / u.a.: Steuerrecht 2 ..., a.a.O., S. 33.

6.3.3.2 Beschränkte Einkommensteuerpflicht

Nach schweizerischem Steuerrecht ist ein Steuerpflichtiger ohne steuerrechtlichen Wohnsitz und Aufenthalt in der Schweiz nur im Rahmen seiner „wirtschaftlichen Zugehörigkeit“ zur Schweiz beschränkt steuerpflichtig.¹⁵¹³ Die wirtschaftliche Zugehörigkeit ist im Einzelnen gesetzlich geregelt, bestimmt sich aber im Wesentlichen danach, ob der Steuerpflichtige im Inland einen Geschäftsbetrieb oder eine Betriebsstätte unterhält, ein Grundstück besitzt, einer Erwerbstätigkeit nachgeht oder Leistungen aus einer ehemaligen Erwerbstätigkeit bezieht.¹⁵¹⁴ Damit beschränkt sich der Besteuerungsumfang wie nach deutschem und österreichischem Recht auf qualifizierte inländische Einkunftsquellen.¹⁵¹⁵

a) Inländische wirtschaftliche Zugehörigkeit im Rahmen der laufenden Einkünfte

In den hier zu betrachtenden Fällen unterliegt der Vermögensübernehmer bzw. (Vorbehalts-)Nutznießer insbesondere mit seinen in der Schweiz erzielten laufenden Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit i.S.d. Art. 18 Abs. 1 DBG sowie Art. 8 Abs. 1 StHG aus einem inländischen Geschäftsbetrieb¹⁵¹⁶ oder einer inländischen Betriebsstätte¹⁵¹⁷ gem. Art. 4 Abs. 1 S. 1 lit. a) und b) DBG sowie Art. 4 Abs. 1 StHG der beschränkten Steuerpflicht. Erzielt er laufende Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen i.S.d. Art. 21 Abs. 1 DBG sowie Art. 7 Abs. 1 StHG aus einem in der Schweiz gelegenen Grundstück, werden diese ebenfalls von der beschränkten Steuerpflicht gem. Art. 4 Abs. 1 S. 1 lit. c) DBG sowie Art. 4 Abs. 1 StHG erfasst.¹⁵¹⁸ Laufende Einkünfte aus einer inländischen Kapitalgesellschaftsbeteiligung unterliegen hingegen nicht der beschränkten Einkommensteuerpflicht in der Schweiz, da sie nicht unter die abschließende, gesetzliche Aufzählung fallen.¹⁵¹⁹

b) Inländische wirtschaftliche Zugehörigkeit im Rahmen des Veräußerungsvorgangs

Kommt es im Rahmen der Vermögensübertragung teilweise zu einer Realisierung der stillen Reserven und somit zu einem Veräußerungsvorgang, so unterliegt der

¹⁵¹³ Vgl. Art. 4 Abs. 1, Art. 5 Abs. 1 DBG sowie Art. 4 Abs. 1 und 2 StHG.

¹⁵¹⁴ Vgl. Aufzählung im Einzelnen in Art. 4 Abs. 1, Art. 5 Abs. 1 DBG sowie Art. 4 Abs. 1 und 2 StHG; Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Einkommensteuer natürlicher Personen, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 9 f.

¹⁵¹⁵ Vgl. Kubaile, Heiko / Suter, Roland / Jakob, Walter: a.a.O., S. 23.

¹⁵¹⁶ Hierzu zählen Einzelunternehmen und Personengesellschaften sowohl bei freiberuflicher als auch gewerblicher Tätigkeit. Vgl. ausführlich m.w.N. Kubaile, Heiko / Suter, Roland / Jakob, Walter: a.a.O., S. 25-27; Derksen, Hans Peter / Gerber, Thomas / u.a.: Steuerrecht 2 ..., a.a.O., S. 27.

¹⁵¹⁷ Zur Definition einer Betriebsstätte; vgl. Art. 4 Abs. 2 DBG; ausführlich m.w.N. Kubaile, Heiko / Suter, Roland / Jakob, Walter: a.a.O., S. 27-31.

¹⁵¹⁸ Vgl. Kubaile, Heiko / Suter, Roland / Jakob, Walter: a.a.O., S. 31 f.

¹⁵¹⁹ Hierbei ist jedoch die Verrechnungssteuer als eigenständige Bundessteuer zu beachten.

Veräußerungsgewinn beim Vermögensübergeber nur bei Geschäftsbetrieben sowohl auf Bundesebene als auch Kantonsebene der beschränkten Steuerpflicht.¹⁵²⁰ Der Veräußerungsgewinn aus inländischen Grundstücken des Privatvermögens kann nur auf Kantonsebene von der beschränkten Steuerpflicht erfasst werden, denn auf Bundesebene sind gem. Art. 16 Abs. 3 DBG generell Kapitalgewinne aus sowohl beweglichem als auch unbeweglichem Privatvermögen steuerfrei, während hingegen auf Kantonsebene gem. Art. 7 Abs. 4 lit. b) StHG lediglich Kapitalgewinne aus beweglichem Privatvermögen steuerfrei sind. Kapitalgewinne aus unbeweglichem Privatvermögen unterliegen gem. Art. 12 StHG der kantonalen Grundstücksgewinnsteuer.¹⁵²¹

c) Inländische wirtschaftliche Zugehörigkeit im Rahmen der Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Nutzungen und Leistungen

Werden im Rahmen der Vermögensübertragung wiederkehrende Rentenzahlungen geleistet, fallen diese Einkünfte aus Vorsorge i.S.d. Art. 22 Abs. 4 DBG sowie Art. 7 Abs. 2 StHG ebenfalls nicht unter die beschränkte Steuerpflicht, da diese Einkünfte nicht von der gesetzlich abschließenden Aufzählung erfasst werden.

d) Allgemeines zur Besteuerung bei beschränkter Steuerpflicht

Hinsichtlich der Ermittlung des auf das beschränkt steuerpflichtige Einkommen anzuwendenden Steuertarifs sind nach schweizerischem Recht gem. Art. 7 Abs. 1 DBG entgegen dem deutschen und österreichischen Steuerrecht die weltweiten Einkünfte zu berücksichtigen (sog. Progressionsvorbehalt). Für den Fall, dass das in der Schweiz aus dem Geschäftsbetrieb, der Betriebsstätte und dem Grundstück erzielte Einkommen z.B. aufgrund ausländischer Verluste größer ist als das Welteinkommen, ist gem. Art. 7 Abs. 2 DBG auf dieses inländische Einkommen mindestens der für das rein schweizerischen Einkommen sich ergebende Steuertarif anzuwenden.¹⁵²² Hinsichtlich der Steuerveranlagung wird in der Schweiz ebenfalls zwischen dem ordentlichen Veranlagungsverfahren und dem Quellensteuerabzug

¹⁵²⁰ Zu den selbständigen Einkünften zählt gem. Art. 18 Abs. 2 DBG sowie Art. 8 Abs. 1 StHG auch der Kapitalgewinn aus der Veräußerung des Geschäftsvermögens. Vgl. Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Einkommensteuer natürlicher Personen, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 50.

¹⁵²¹ Vgl. Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Einkommensteuer natürlicher Personen, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 49-50.

¹⁵²² Vgl. Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Einkommensteuer natürlicher Personen, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 8, 10; m.w.N. Kubaile, Heiko / Suter, Roland / Jakob, Walter: a.a.O., S. 23.

unterschieden. Hierbei ist zu beachten, dass der Quellensteuerabzug nicht nur für beschränkt Steuerpflichtige, sondern teilweise auch für unbeschränkt Steuerpflichtige gilt.¹⁵²³ Bei den hier im Vordergrund stehenden Einkünften aus Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten sowie Grundstücken findet keine Quellenbesteuerung, sondern gem. Art. 90 Abs. 1 DBG sowie Art. 34 Abs. 1 StHG das ordentliche Veranlagungsverfahren statt.¹⁵²⁴ Daher ist im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter auf die Quellenbesteuerung und deren gegebenenfalls abgeltende Wirkung¹⁵²⁵ einzugehen. Im Bezug auf den Steuereinbehalt u.a. bei Dividendeneinkünften ist zu beachten, dass es sich hierbei nach schweizerischem Recht nicht um eine Quellensteuer im Rahmen der Einkommensteuer wie nach deutschem und österreichischem Recht handelt, sondern um eine eigenständige Bundessteuer, der sog. Verrechnungssteuer.¹⁵²⁶ Zwar kann diese Verrechnungssteuer u.a. nur Steuerpflichtigen mit steuerrechtlichem Wohnsitz in der Schweiz rückerstattet werden. Für Steuerpflichtige ohne steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz ist jedoch i.d.R. die einbehaltene Verrechnungssteuer aufgrund des Methodenartikels im jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen auf die ausländische Einkommensteuer ganz oder zumindest teilweise anrechenbar.¹⁵²⁷

Im Rahmen der Ermittlung der festzusetzenden Steuer ist sowohl bei beschränkter als auch unbeschränkter Steuerpflichtig zu beachten, dass hinsichtlich des steuerpflichtigen Einkommens sowohl dem Bund als auch den Kantonen und teilweise den Gemeinden ein Besteuerungsrecht zusteht. Hierbei ist der Steuertarif für die direkte Bundessteuer unmittelbar aus dem Gesetz in Art. 36 DBG ablesbar, so dass die für das steuerpflichtige Einkommen geschuldete Steuer unmittelbar berechnet werden kann.¹⁵²⁸ Auf Kantons- und Gemeindeebene kann hingegen der direkt anwendbare Steuersatz auf das steuerpflichtige Einkommen nicht aus den Gesetzen entnommen werden. Vielmehr setzt sich das Steuermaß aus dem gesetzlich festgelegten

¹⁵²³ Bei unbeschränkter Steuerpflicht gelten hinsichtlich der Quellenbesteuerung die Art. 83-90 DBG sowie Art. 32-34 StHG. Für beschränkt Steuerpflichtige sind die Vorschriften in Art. 91-101 DBG sowie Art. 35-36 StHG zu beachten.

¹⁵²⁴ Vgl. Kubaile, Heiko / Suter, Roland / Jakob, Walter: a.a.O., S. 265.

¹⁵²⁵ Vgl. ausführlich zur Quellenbesteuerung, Informationsstelle für Steuerfragen ESTV: Die Besteuerung an der Quelle, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 1-58; m.w.N. Kubaile, Heiko / Suter, Roland / Jakob, Walter: a.a.O., S. 256-268.

¹⁵²⁶ Auf die Verrechnungssteuer wird im Rahmen dieser Arbeit nicht näher eingegangen.

¹⁵²⁷ Vgl. zur Verrechnungssteuer m.w.N. Kubaile, Heiko / Suter, Roland / Jakob, Walter: a.a.O., S. 49-52.

¹⁵²⁸ Vgl. Informationsstelle für Steuerfragen ESTV: Steuersatz und Steuerfuss, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 4.

Steuersatz und dem periodisch von den Kantons- und Gemeindeparlamenten festzusetzenden Vielfachen der Steuer (sog. Steuerfuß) zusammen.¹⁵²⁹ Hinsichtlich der Gesamtsteuerbelastung ist zu beachten, dass die direkte Bundessteuer nicht vom Bund selbst, sondern von den Kantonen erhoben wird, so dass sich der Gesamtsteuerbetrag aus der Kantonsteuer und der Gemeindesteuer zusammensetzt. Von der Kantonsteuer müssen die Kantone 70% an den Bund abführen, so dass nur die restlichen 30% auf Kantonsebene verbleiben.¹⁵³⁰

6.3.4 Zwischenergebnis

Der Ländervergleich zeigt, dass sowohl Deutschland, Österreich und die Schweiz grundsätzlich zwischen der unbeschränkten und der beschränkten Einkommensteuerpflicht trennen. Darüber hinaus kennt das deutsche und österreichische Einkommensteuerrecht die sog. fiktive unbeschränkte Steuerpflicht für sog. Grenzgänger. Weder Österreich noch die Schweiz kennen eine der deutschen erweitert beschränkte Steuerpflicht entsprechende Regelung in Wegzugsfällen.

Für die unbeschränkte Steuerpflicht ist in allen drei Ländern ein subjektiver Anknüpfungspunkt maßgebend, während sich die beschränkte Steuerpflicht am objektiven Anknüpfungspunkt orientiert. Hat ein Steuerpflichtiger einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, ist in allen drei Ländern unbeschränkte Steuerpflicht gegeben, wobei in der Schweiz in bestimmten Fällen bereits ab einem Aufenthalt von 30 bzw. 90 Tagen die unbeschränkte Steuerpflicht ausgelöst wird. Hinsichtlich des Besteuerungsumfangs sieht lediglich das schweizerische Recht eine unilaterale Steuerbefreiung für ausländische Einkünfte aus einem Geschäftsbetrieb, einer Betriebsstätte oder aus einem Grundstück im Ausland vor.¹⁵³¹ In Deutschland und Österreich gilt hingegen das Welteinkommensprinzip.

Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht werden in allen drei Ländern nur inländische Einkünfte bzw. Einkunftsquellen besteuert. Wird im Inland ein Betrieb geführt, eine Betriebsstätte oder ein Grundstück unterhalten, so unterliegen die

¹⁵²⁹ Vgl. ausführlich Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Steuersatz und Steuerfuß, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 2-5.

¹⁵³⁰ Vgl. Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die geltenden Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 6., Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Steuersatz und Steuerfuß, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008, S. 5-7.

¹⁵³¹ Vgl. Kubaile, Heiko / Suter, Roland / Jakob, Walter: a.a.O., S. 17 f.

laufenden Einkünfte aus diesen inländischen Einkunftsquellen in allen drei Ländern der beschränkten Steuerpflicht. Die laufenden Einkünfte aus einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung werden nur in der Schweiz nicht von der direkten Steuer erfasst. Die (außerbetrieblichen) Versorgungsleistungen, die es im Rahmen des Sonderrechtsinstituts nur in Deutschland und Österreich gibt, unterliegen ebenso wie wiederkehrende Rentenzahlungen in allen drei Ländern nicht der beschränkten Steuerpflicht. Im Rahmen einer anteiligen Realisierung der stillen Reserven ist der Besteuerungszugriff in Deutschland am umfangreichsten. In Österreich wird der Veräußerungsgewinn bei einer nicht wesentlichen Kapitalgesellschaftsbeteiligung nicht von der beschränkten Steuerpflicht erfasst. In der Schweiz werden nur Kapitalgewinn aus Geschäftsbetrieben und Betriebsstätten steuerlich erfasst. Kapitalgewinne aus inländischen Grundstücken unterliegen nur auf kantonaler Ebene der Grundstücksgewinnsteuer. Im Rahmen der Ermittlung des anzuwendenden Steuertarifs bei beschränkter Steuerpflicht berücksichtigt nur die Schweiz im Rahmen des Progressionsvorbehalts das übrige Welteinkommen.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass es in Bezug auf grenzüberschreitende Vermögensübertragungen sowohl hinsichtlich der einmaligen Einkünfte im Rahmen des Übertragungsvorgangs selbst als auch in Bezug auf die laufenden Einkünfte des übertragenen Vermögens fast zwangsläufig zu einer ertragsteuerlichen internationalen Doppelbesteuerung kommt. Denn in diesen Fällen kann eine Kollision des subjektiven mit dem objektiven Anknüpfungspunkt hinsichtlich des Besteuerungsumfangs sowohl im Inland als auch im Ausland kaum vermieden werden. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass im Gegensatz zur schenkungssteuerlichen Steuerpflicht im Hinblick auf das subjektive Anknüpfungskriterium die ertragsteuerliche Steuerpflicht keine sog. doppelte Inlandsbindung in der Person des Erwerbers und alternativ des Vermögenüberträgers kennt.

Im Rahmen des Übertragungsvorgangs selbst kommt es bereits dann zur einer ertragsteuerlichen internationalen Doppelbesteuerung, wenn entweder ausländisches Vermögen (mit-)übertragen wird und es damit zur Kollision der unbeschränkten Steuerpflicht im Inland mit der beschränkten Steuerpflicht im Ausland oder umgekehrt kommt, oder wenn unabhängig von der Belegenheit des übertragenen Vermögens der Überträger sowohl im Inland als auch im Ausland einen Wohnsitz unterhält und es somit zur Kollision der doppelt unbeschränkten Steuerpflicht kommt. Hinsichtlich der ertragsteuerlichen internationalen Doppelbesteuerung bei

den laufenden Einkünften aus dem übertragenen Vermögen gelten die Aussagen zum Übertragungsvorgang entsprechend, lediglich mit dem Unterschied, dass es hinsichtlich der Beurteilung der Steuerpflicht nicht auf den Vermögensüberträger, sondern auf den Erwerber oder (Vorbehalts-)Nießbraucher ankommt.

Ebenso wie bei der schenkungssteuerlichen Doppelbesteuerung kann mit Blick auf die Schweiz im Rahmen der ertragsteuerliche Doppelbesteuerung neben einer internationale Doppelbesteuerung auch zusätzlich eine interkantonalen Doppelbesteuerung eintreten, wenn entweder die übertragenen Einkunftsquellen sich auf mehrere Kantone verteilen oder der Steuerpflichtige mehrer Steuerdomizile (sog. Haupt- und Nebensteuerdomizile) in der Schweiz begründet hat. Im interkantonalen Steuerrecht¹⁵³² richtet sich die Steuerbarkeit von Geschäftsvermögen (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) nach dem Geschäftsort bzw. dem Ort der Betriebsstätte. Die Aufteilung der Erträge bzw. der Kapitalgewinne erfolgt i.d.R. quotenmäßig. Erträge und Kapitalgewinne aus unbeweglichem Vermögen sind dem Belegenheitskanton und damit objektmäßig zuzuordnen. Die Steuerbarkeit des beweglichen Vermögens, wozu auch Kapitalgesellschaftsbeteiligungen zählen, richtet sich hingegen nach dem Hauptsteuerdomizil des Eigentümers oder Nutznießers.¹⁵³³

Bei subjektiver Zugehörigkeit zur Schweiz ist zu beachten, dass aufgrund der Freistellung hinsichtlich der Einkünfte aus einem ausländischen Geschäftsbetrieb oder aus einer ausländischen Betriebsstätte sowie aus im Ausland belegenen Grundstücken keine unmittelbare ertragsteuerlich internationale Doppelbesteuerung eintreten kann, sofern es sich nicht um eine ausländische Personengesellschaft handelt, die mit Blick auf die Einkünfte des Gesellschafters in Deutschland, Österreich und der Schweiz ertragsteuerlich teilweise unterschiedlich behandelt wird.¹⁵³⁴

¹⁵³² Allgemein zum interkantonalen Steuerrecht; vgl. Gliederungspunkt 3.3.3.4; ausführlich Höhn, Ernst / Mäusli, Peter: a.a.O., 4. Aufl., Bern 2000; Derksen, Hans Peter / Gerber, Thomas / u.a.: Steuerrecht 2 ..., a.a.O., S. 315-342.

¹⁵³³ Vgl. Peter Mäusli-Allenspach / Oertli, Mathias: a.a.O., S. 75; Höhn, Ernst / Mäusli, Peter: a.a.O., S. 57-70; Derksen, Hans Peter / Gerber, Thomas / u.a.: Steuerrecht 2 ..., a.a.O., S. 330-332.

¹⁵³⁴ Vgl. Lang, Michael / Reich, Markus / Schmidt, Christian: Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz – Hoher Schwierigkeitsgrad bei internationaler Tätigkeit, in: ST 2006, S. 764-465.

6.4 Möglichkeiten zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung

Grundsätzlich kann die internationale Doppelbesteuerung zunächst einmal auf nationaler Ebene im Rahmen sog. unilateraler Regelungen vermieden werden. Darüber hinaus kann die Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung im Rahmen zweiseitiger Staatsverträge, den sog. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) geregelt werden. Des Weiteren können zwischen mehreren Staaten Regelungen getroffen werden, zu den die sog. supranationalen Abkommen zählen. Keine Bedeutung im Rahmen dieser Arbeit haben Harmonisierungsbestrebungen der EU im Bereich der indirekten und direkten Steuern,¹⁵³⁵ da einerseits von dem in Art. 93 EGV verankerten Harmonisierungsauftrag für die indirekten Steuern die Erbschaft- und Schenkungsteuer nicht erfasst wird und andererseits die Harmonisierungsrichtlinien im Bereich der direkten Steuern¹⁵³⁶ lediglich die Körperschaftsteuer nicht aber die Einkommensteuer betreffen.¹⁵³⁷

Die im Rahmen der unilateralen Regelungen weltweit am häufigsten angewandte Methode zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung ist die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die jeweils inländische Steuer.¹⁵³⁸ Neben der Anrechnungsmethode kann ein Doppelbesteuerungsabkommen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung auch die Freistellungsmethode vorsehen. Hierbei verzichtet einer der beiden Vertragsstaaten auf sein Besteuerungsrecht, berücksichtigt aber i.d.R. das von der Besteuerung ausgenommene Vermögen bzw. die freigestellten Einkünfte im Rahmen der Festlegung des auf das (übrige) steuerpflichtige Vermögen bzw. die steuerpflichtigen Einkünfte anzuwendenden Steuertarifs (sog. Freistellung unter Progressionsvorbehalt).

Die unilateralen Regelungen gelten als subsidiär anwendbar, da die Regelungen eines DBA grundsätzlich gem. § 2 AO Vorrang vor nationalem Recht haben. Ihre

¹⁵³⁵ Eine Harmonisierung der direkten Steuern ist nach Art. 93 EGV auf Ebene der EU durch den EU-Rat nicht explizit vorgesehen. Lediglich Richtlinien können nach Art. 94 EGV zur Angleichung der Rechts- und Verwaltungsvorschriften der EU-Mitgliedstaaten vom EU-Rat unter der Bedingung der Einstimmigkeit nicht nur im Bereich der indirekten, sondern auch der direkten Steuern erlassen werden. Vgl. Lang, Michael: Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, Frankfurt am Main 2007, S. 13-15.

¹⁵³⁶ Z.B. Fusionsrichtlinie, Mutter-Tochter-Richtlinie oder die geplante harmonisierte körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage.

¹⁵³⁷ Vgl. ausführlich Reich, Markus / König, Beat: Europäisches Steuerrecht – Unter besonderer Berücksichtigung der Abkommen mit der Schweiz, Zürich 2006, S. 15-17, 19-37.

¹⁵³⁸ Vgl. Goodman, Wolfe: Generalbericht ..., a.a.O., S. 138-142, 145 f., 165 f.; Goodman, Wolfe: International Double Taxation of Estates and Inheritance, London 1978, S. 99-105; Schindhelm, Malte: Grundfragen ..., a.a.O., S. 13.

Anwendung ist damit auf Fälle begrenzt, in denen kein DBA vorliegt oder das DBA für diese Fälle keine Regelung vorsieht.¹⁵³⁹

In den folgenden Kapiteln wird zunächst die Vermeidung der schenkungssteuerlichen internationalen Doppelbesteuerung anhand der unilateralen und bilateralen Regelungen näher dargestellt. Im Anschluss daran wird auf die Regelungen zur Vermeidung der ertragsteuerlichen internationalen Doppelbesteuerung eingegangen, wobei sich die Ausführungen auf die Vermeidung der Doppelbesteuerung hinsichtlich der im Rahmen der Vermögensübertragung im Wesentlichen realisierten etwaigen einmaligen Veräußerungsgewinne, der laufenden Einkünfte aus dem übertragenen Vermögen sowie der Einkünften im Rahmen vereinbarter wiederkehrender Leistungen und Nutzungen beschränken werden. Der Schwerpunkt der folgenden Ausführungen wird auf den deutschen Vorschriften und Abkommensregelungen liegen.

6.4.1 Vermeidung der schenkungssteuerlichen internationalen Doppelbesteuerung

6.4.1.1 Nationale Regelung im deutschen Schenkungssteuerrecht

Wird ein unbeschränkt schenkungssteuerpflichtiger Erwerber in einem ausländischen Staat mit seinem Auslandsvermögen zu einer der deutschen Schenkungssteuer entsprechenden ausländischen Steuer herangezogen, kann er gem. § 21 Abs. 1 ErbStG auf Antrag die festgesetzte, auf ihn entfallende, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegende ausländische Steuer insoweit auf die deutsche Schenkungssteuer anrechnen, als das Auslandsvermögen auch der deutschen Schenkungssteuer unterliegt.¹⁵⁴⁰

a) Unbeschränkte Schenkungssteuerpflicht des Bedachten

Zwingende Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Anrechnungsmethode gem. § 21 ErbStG ist, dass der Bedachte i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG der unbeschränkten Schenkungssteuerpflicht unterliegt. Hierunter fällt nicht nur die unbeschränkte

¹⁵³⁹ Dieser Vorrang der abkommensrechtlichen Regelungen gegenüber etwaigen nationalen Vorschriften gilt i.d.R. auch nach österreichischem sowie schweizerischem Recht, sofern der nationale Gesetzgeber in speziellen Einzelnormen nicht explizit von den abkommensrechtlichen Regelungen abweichen will. Vgl. Brandis, Peter in: Doppelbesteuerung, ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 1 Schweiz, Rz. 11; Lang, Michael / Stefaner, Markus in: Doppelbesteuerung, ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Vor Art. 1 Österreich, Rz. 8.

¹⁵⁴⁰ Gem. § 1 Abs. 2 ErbStG gilt die Vorschrift des § 21 ErbStG nicht nur für Erwerbe von Todes wegen, sondern entsprechend auch für Schenkungen unter Lebenden. Vgl. Arlt, Bernhard: Probleme des erbschaft- und schenkungssteuerlichen Anrechnungsverfahrens als Bereich der internationalen Nachfolgeplanung, in: IWB 1997, Fach 3, Gruppe 9, S. 104.

Schenkungssteuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 a) ErbStG aufgrund des Innehabens eines Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts im Inland, sondern insbesondere auch die erweitert unbeschränkte Schenkungssteuerpflicht gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 b) ErbStG im Wegzugsfall innerhalb der Fünfjahresfrist aufgrund der deutschen Staatsangehörigkeit.¹⁵⁴¹ In beiden Fällen reicht es aufgrund des doppelten Inländeranknüpfungspunkts aus, wenn entweder der Schenker oder der Erwerber die Inländereigenschaft i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG erfüllen.¹⁵⁴²

Eine Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Schenkungssteuer ist damit sowohl bei beschränkter Schenkungssteuerpflicht i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG als auch bei erweitert beschränkter Schenkungssteuerpflicht i.S.d. § 4 AStG des Erwerbers ausgeschlossen.¹⁵⁴³ Während eine Anrechnung ausländischer Steuern gem. § 21 ErbStG bei beschränkter Schenkungssteuerpflicht nach § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG bereits mangels Überschneidung der den beiden Vorschriften zu Grunde liegenden Vermögensbegriffe nicht möglich ist, da selbst beim weiter gefassten Auslandsvermögen gem. § 21 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG das der beschränkten Steuerpflicht unterliegende Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG explizit ausgenommen ist, trifft dies für die erweitert beschränkte Schenkungssteuerpflicht nicht zu. Erfüllt im Falle ausländischer Erwerber der Schenker im Wegzugsfall in seiner Person die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 AStG, so unterliegt beim Bedachten das nach § 4 Abs. 1 AStG erweiterte Inlandsvermögen der beschränkten Schenkungssteuerpflicht i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG. Die auf die Schnittmenge von erweitertem Inlandsvermögen nach § 4 AStG und weiter gefasstem Auslandsvermögen nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG¹⁵⁴⁴ entfallende internationale Doppelbesteuerung wird somit nicht von der Anrechnungsmethode in § 21 ErbStG berücksichtigt.¹⁵⁴⁵

b) Auslandsvermögen

Im Rahmen der Anrechnung der auf das Auslandsvermögen entfallenden ausländischen Steuer bemisst sich der Umfang des Auslandsvermögen gem. § 21

¹⁵⁴¹ Vgl. Arlt, Bernhard: Probleme ..., a.a.O., S. 105.

¹⁵⁴² Vgl. Ausführungen in Gliederungspunkt 6.2.1.1. und 6.2.1.2.

¹⁵⁴³ Vgl. Fischer, Lutz: Erbschaftsteuerplanung bei Auslandsanlagen, in: BB 1984, S. 1035.

¹⁵⁴⁴ Unter diese Vermögensschnittmenge fallen z.B. inländische Kontenguthaben sowie andere private Darlehensforderungen gegen Inländer und Beteiligungen von weniger als 10% an inländischen Kapitalgesellschaften. Vgl. Bellstedt, Christoph: a.a.O., S. 98.

¹⁵⁴⁵ Vgl. Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 21, Rz. 9, 11 f.; kritisch Schindhelm, Malte: Grundfragen ..., a.a.O., S. 13. Hinsichtlich Billigkeitsmaßnahmen; vgl. m.w.N. Arlt, Bernhard: Probleme ..., a.a.O., S. 1106; a.A. Boochs, Wolfgang: Erbschaft- und Schenkungssteuer bei Auslandsbeziehungen, in: DVR 1987, S. 180.

Abs. 2 ErbStG in Abhängigkeit vom Inländerstatus des Schenkers i.S.d. § 2 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 ErbStG im Zeitpunkt der Zuwendung unterschiedlich.

Ist der Schenker Inländer, so kommt gem. § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG der engere Umfang des Auslandsvermögen zum Tragen. Hierzu zählen all diejenigen Vermögensgegenstände, die in analoger Anwendung des § 121 BewG auf den ausländischen Staat entfallen, sowie alle Nutzungsrechte daran.¹⁵⁴⁶ Der weiter gefasste Umfang des Auslandsvermögens kommt nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 ErbStG nur dann zum Tragen, wenn nicht der Schenker, sondern der Erwerber Inländer ist. Zum erweiterten Auslandsvermögen gehören alle Vermögensgegenstände, die nicht nach § 121 BewG zum Inlandsvermögen zählen, sowie alle Nutzungen daran.

Dies bedeutet, dass die auf das Auslandsvermögen entfallende, nach § 21 Abs. 1 ErbStG anrechenbare ausländische Steuer beim weiter gefassten Auslandsvermögen höher als beim enger gefassten Umfang des Auslandsvermögens ausfällt. Zwar wird damit der Erwerb von einem inländischen Schenker schlechter gestellt als von einem ausländischen Schenker, was jedoch damit begründet wird, dass in letzterem Fall der Vermögensübergang im Ausland bereits vollumfänglich besteuert wird und nur noch das Inlandsvermögen in Deutschland steuerlich erfasst werden soll.¹⁵⁴⁷

Nachdem im Rahmen der unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht der gesamte Weltvermögensanfall besteuert wird, besteht die Kernaufgabe der unilateralen Regelung in § 21 ErbStG darin, die im Hinblick auf das Auslandsvermögen entstehende internationale Doppelbesteuerung zu beseitigen. Durch die analoge Anwendung des § 121 BewG wird jedoch der Umfang des im Rahmen des § 21 ErbStG zu berücksichtigenden Auslandsvermögen erheblich eingeschränkt, was in der Literatur auch als konzeptioneller Fehler des § 21 ErbStG angesehen wird.¹⁵⁴⁸

Der BFH hat mit Beschluss vom 16.01.2008 in einem Erbfall dem EuGH nunmehr verschiedene Rechtsfragen in Bezug auf die Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer zur Vorentscheidung vorgelegt.¹⁵⁴⁹ In der Rechtssache geht es um die Anrechnung spanischer Erbschaftsteuer, die hinsichtlich des Erwerbs von Kapitalvermögen in Spanien erhoben wurde und in Deutschland aufgrund des engen

¹⁵⁴⁶ Vgl. ausführlich Meincke, Jens: Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz ..., a.a.O., zu § 21, Rz. 28-30.

¹⁵⁴⁷ Vgl. Meincke, Jens: Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz ..., a.a.O., zu § 21, Rz 27; Fischer, Lutz: a.a.O., S. 1035.

¹⁵⁴⁸ Vgl. Schaumburg, Harald: Problemfelder im Internationalen Erbschaftsteuerrecht, in: RIW 2001, S. 169; Hamdan, Binke: Verfassungs- und europarechtliche Probleme der Anrechnungsmethode des § 21 ErbStG, in: ZEV 2007, S. 402 f.

¹⁵⁴⁹ Vgl. BFH-Beschluss v. 16.01.2008, II R 45/05, IStR 2008, S. 227.

Umfangs des Auslandsvermögens i.S.d. § 21 Abs. 2 Nr. 1 ErbStG nicht angerechnet werden kann, da Kapitalvermögen bei analoger Anwendung des § 121 BewG nicht zum Auslandsvermögen zählt. Der BFH hält es für bedenklich, wenn der Umfang des Auslandsvermögens über den Umfang des Inlandsvermögens gem. § 121 BewG gesetzlich definiert wird, da dies unterstellt, dass in anderen EU/EWR-Staaten das Inlandsvermögen gleich definiert wird und es somit zu keine Überschneidung kommen kann. Da dies genau nicht der Fall ist, sieht der BFH in der Anrechnungsvorschrift des § 21 ErbStG einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit i.S.d. Art. 56 Abs. 1 EG.¹⁵⁵⁰

c) Eine der deutschen Schenkungsteuer entsprechende Steuer

Für das Vorliegen einer der deutschen Schenkungsteuer entsprechenden ausländischen Steuer reicht es nach Auffassung von JÜLICHER bereits aus, wenn im Falle eines unentgeltlichen und freigebigen Vermögensübergangs die Steuer an den Tatbestand der Entreicherung des Schenkers anknüpft.¹⁵⁵¹ Ebenso wenig, wie bei den unter das ausländische Einkommensteuergesetz fallenden Schenkungstatbeständen nicht unmittelbar ohne genauere Prüfung von einer der deutschen Schenkungsteuer entsprechenden Steuer ausgegangen werden kann, gilt dies im Einzelfall auch für eine Reihe im Ausland erhobener sonstiger Steuern. Hierunter fallen insbesondere die Wertzuwachssteuern, welche eine Mischform zwischen Einkommen- und Erbschaftsteuer darstellen, sowie die Registersteuern, die als Ersatz für die Abschaffung der Erbschaftsteuer erhoben werden.¹⁵⁵² Im Rahmen der dieser Arbeit zu Grunde liegenden Länderbetrachtung ist in diesem Zusammenhang insbesondere die Einordnung der in Österreich seit dem 01.01.1993 erhobenen Abgeltungsteuer auf Zinserträge sowie dem Grunderwerbsteueräquivalent von Interesse. Da die dem Einkommensteuergesetz zugeordnete Abgeltungsteuer zwar eine etwaige, zukünftige Erbschaftsteuer, nicht jedoch die Schenkungsteuer abgilt,¹⁵⁵³ ist somit eine Anrechnung der österreichischen Abgeltungssteuer im Rahmen des § 21 ErbStG ausgeschlossen. Beim Grunderwerbsteueräquivalent handelt es sich hingegen um

¹⁵⁵⁰ Vgl. BFH-Beschluss v. 16.01.2008, II R 45/05, IStR 2008, S. 227, Tz. II. 1., III.1.a), III.2. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob die Regelung u.U. auch unter den nationalen Steuervorbehalt des Art. 58 Abs. 1 lit. a) EG fällt, da die Vorschrift bereits vor dem Jahr 1994 in Kraft getreten ist.

¹⁵⁵¹ Eine Anknüpfung an den Bereicherungstatbestand des Bedachten ist nicht erforderlich; vgl. Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 21, Rz. 18.

¹⁵⁵² Zur Prüfung der Entsprechungsklausel anhand eines „Stufenleiter“-Modells; vgl. ausführlich Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 21, Rz. 21-24.

¹⁵⁵³ Vgl. Scheurle, Florian: Vom Zinsabschlag zur Abgeltungssteuer – Aspekte eines Systemwechsels, in: DB 1995, S. 543; H 82 „Österreichische Kapitalertragsteuer“ ErbStH.

eine i.S.d. § 21 ErbStG anrechenbare Steuer.¹⁵⁵⁴ Im Hinblick auf die in der Schweiz kantonale geregelte Erbschaft- und Schenkungssteuer ist zu beachten, dass die ausländische Steuer nicht im Rahmen einer Bundessteuer erhoben werden muss, sondern auch von anderen öffentlich-rechtlichen Gebietskörperschaften wie Ländern, Kantonen oder Gemeinden erhoben werden kann.¹⁵⁵⁵

Im Gegensatz zur unilateralen ertragsteuerlichen Vorschrift zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung in § 34c EStG muss nach dem Gesetzeswortlaut in § 21 ErbStG die ausländische Steuer lediglich in „einem“ ausländischen Staat, nicht aber zwingend im Belegenheitsstaat des ausländischen Vermögens erhoben worden sein. Dem Erwerber eröffnet sich damit die Möglichkeit, sich auch eine der deutschen Schenkungssteuer entsprechende, in einem Drittstaat erhobene Steuer auf die inländische Steuer anrechnen zu lassen.¹⁵⁵⁶

d) Festgesetzte, gezahlte und keinem Ermäßigungsanspruch unterliegende Steuer

Der Steuerpflichtige hat die festgesetzte ausländische Steuer durch einen entsprechenden amtlichen Bescheid nachzuweisen.¹⁵⁵⁷ Hinsichtlich der Festsetzung und etwaiger Ermäßigungsansprüche können insbesondere aufgrund von Streitigkeiten in der Praxis Probleme auftreten. Besteht im Ausland ebenso wie im Inland die Möglichkeit, die Steuer zu stunden, so wäre vom Grundsatz her eine Anrechnung erst mit der endgültigen Zahlung möglich. Aus Praktikabilitätsgründen fordert die Literatur jedoch in diesen Fällen, dass eine Anrechnung mit der festgesetzten Steuer zuzulassen sei. Andernfalls muss für die Steuerfestsetzung im Inland die Vorläufigkeit oder die Aussetzung der Vollziehung erreicht werden. Hat der Schenker die auf den Beschenkten entfallende Steuer übernommen, so ist eine Anrechnung der ausländischen Steuer nicht ausgeschlossen, da eine Steuersubjektidentität zwischen dem inländischen und ausländischen Recht nicht verlangt wird.¹⁵⁵⁸ Die anrechenbare, gezahlte ausländische Steuer ist mit dem amtlichen, auf

¹⁵⁵⁴ Vgl. Wachter, Thomas: Österreich: a.a.O., S. 110.

¹⁵⁵⁵ Vgl. BFH-Urteil v. 21.04.1982, II R 148/79, BStBl. 1982 II, S. 598 (597); BHF-Urteil v. 15.05.1964, II 177/61 U, BStBl. 1964 III, S. 408, Tz. II.3 (408).

¹⁵⁵⁶ Vgl. Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 21, Rz. 64-66.

¹⁵⁵⁷ Vgl. § 21 Abs. 3 ErbStG.

¹⁵⁵⁸ Vgl. Meincke, Jens: Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz ..., a.a.O., zu § 21, Rz. 15; ebenso wohl die Finanzverwaltung bei analoger Anwendung von R 82 Abs. 1 S. 3-5 ErbStR.

den Zeitpunkt der Entstehung der deutschen Steuer ermittelten, im Bundesanzeiger veröffentlichten Devisen(brief)kurs in Euro umzurechnen.¹⁵⁵⁹

e) Anrechnung

Die ausländische Steuer ist gem. § 21 Abs. 1 S. 4 ErbStG nur insoweit auf die deutsche Schenkungssteuer anrechenbar, als die deutsche Steuer für das Auslandsvermögen innerhalb von fünf Jahren seit dem Zeitpunkt der Entstehung der ausländischen Steuer entstanden ist. Im Rahmen der Schenkungsfälle ist diese zeitliche Einschränkung nur in den Besteuerungsfällen eines im Rahmen der Zuwendung vorbehaltenen Nießbrauchsrechts nach § 25 ErbStG von Bedeutung. Nachdem die auf den Kapitalwert der Belastung entfallende Steuer gem. § 25 Abs. 1 S. 2 lediglich gestundet werden kann, ist die deutsche Schenkungssteuer damit trotzdem unmittelbar entstanden, so dass eine Anrechnung der ausländischen Steuer möglich ist.¹⁵⁶⁰

Besteht das zugewendete Vermögen nicht ausschließlich aus Auslandsvermögen i.S.d. § 21 Abs. 2 ErbStG, so ist der Anrechnungshöchstbetrag für die ausländische Steuer im Rahmen einer Verhältnisrechnung nach § 21 Abs. 1 S. 2 ErbStG zu ermitteln. Die auf das anteilig steuerpflichtige Auslandsvermögen i.S.d. § 21 Abs. 2 ErbStG entfallende deutsche Schenkungssteuer ergibt sich, indem das sich aus dem steuerpflichtigen anteiligen Auslandsvermögen und dem Gesamtvermögen ergebende Verhältnis mit der auf die gesamte Zuwendung entfallenden deutschen Schenkungssteuer multipliziert wird.¹⁵⁶¹ Der persönliche Freibetrag des Erwerbers i.S.d. § 16 ErbStG wird beim steuerpflichtigen Gesamtvermögen für die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags nicht abgezogen.¹⁵⁶²

Wird im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge ausländisches Vermögen aus verschiedenen Staaten zugewendet, so ist gem. § 21 Abs. 1 S. 3 ErbStG der Anrechnungshöchstbetrag für die ausländischen Steuern für jeden Staat getrennt zu

¹⁵⁵⁹ Vgl. R 82 Abs. 2 ErbStR; BFH-Urteil v. 26.04.1995, II R 13/92, BStBl. 1995 II, S. 542 (540); a.A. ausführlich Arlt, Bernhard: Probleme ..., a.a.O., S. 115-116. Bei einer aus inländischem und nicht aus dem ausländischen Vermögen geleisteten Zahlung der ausländischen Steuer und einem bis zur Steuerzahlung gestiegenem Wechselkurs ist, m.E. bei Nachweis zu Recht der höhere Wechselkurs für die Anrechnung zu Grunde zu legen. Vgl. Jülicher, Marc: Die anrechenbare Steuer im Sinne des § 21 ErbStG, in: ZEV 1996, S. 298 f.

¹⁵⁶⁰ Vgl. Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 21, Rz. 53.

¹⁵⁶¹ Vgl. BFH-Urteil v. 10.07.1963, II 115/62, HFR 1964, S. 12, Tz. II.1.

¹⁵⁶² Vgl. BFH-Urteil v. 10.07.1963, II 115/62, HFR 1964, S. 12, Tz. II.1.

ermitteln (sog. *per country limitation*).¹⁵⁶³ Bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags ist zu beachten, dass das Auslandsvermögen nach den Vorschriften des deutschen Erbschaft- und Bewertungsteuergesetzes zu ermitteln ist und steuerfreie inländische als auch ausländische Vermögensteile außer Betracht bleiben. Eine Anrechnung ausländischer Steuern ist somit nur möglich, wenn das ausländische Vermögen sowohl im ausländischen Staat als auch im Inland steuerpflichtig ist. Die Bewertung des ausländischen Vermögens im ausländischen Staat hat somit keine unmittelbare¹⁵⁶⁴ Auswirkung auf die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages.¹⁵⁶⁵ Hinsichtlich der Berücksichtigung von Schulden und Belastungen in Zusammenhang mit der Vermögensübertragung ist deren Abzug generell nur insoweit möglich, als ein wirtschaftlicher Zusammenhang gem. § 10 Abs. 6 ErbStG vorliegt. Eine anteilige Aufteilung des Schuldenabzugs zwischen inländischem und ausländischem Vermögen ist nur bei nicht eindeutiger Zuordnung zwischen den beiden Vermögensteilen möglich.¹⁵⁶⁶ In Schenkungsfällen ist hierbei ist zu beachten, dass nicht bereits im Rahmen der Bewertung des zugewendeten Vermögensgegenstandes berücksichtigte Schulden und Belastungen nach deutschem Schenkungssteuerrecht nur bei Schenkungen unter Nutzungs- bzw. Duldungsaufgabe zum Abzug führen. Bei der gemischten Schenkung sowie der Schenkung unter Leistungsaufgabe werden die nach der Bewertung verbleibenden Lasten nur noch im Rahmen der Wertermittlungsmethode berücksichtigt.¹⁵⁶⁷

6.4.1.2 Nationale Regelung im österreichischen Schenkungssteuerrecht

Die unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung der schenkungssteuerlichen internationalen Doppelbesteuerung sind sowohl in § 6 Abs. 3 öErbStG als auch in § 48 BAO geregelt. Gegenüber dem deutschen Recht kann die Doppelbesteuerung somit im Rahmen nicht nur einer spezifisch schenkungssteuerlichen Vorschrift, sondern auch einer allgemein gesetzlichen Norm gemildert bzw. vermieden werden.

¹⁵⁶³ Kein Fall der *per country limitation* liegt vor, wenn in zwei verschiedenen ausländischen Staaten hinsichtlich des gleichen ausländischen Vermögens entsprechende ausländische Steuern erhoben werden. Vgl. m.w.N. Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 21, Rz. 64-66.

¹⁵⁶⁴ Mittelbar wirkt sich die Bewertung auf die Höhe der anzurechnenden ausländischen Steuer aus.

¹⁵⁶⁵ Vgl. BFH-Urteil v. 10.07.1963, II 115/62, HFR 1964, S. 12, Tz. II.1; Meincke, Jens: Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz ..., a.a.O., zu § 21, Rz. 21; Moench, Dietmar in: Erbschaft- und Schenkungssteuer ..., hrsg. v. Moench, Dietmar, a.a.O., zu § 21, Rz. 15.

¹⁵⁶⁶ Vgl. Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 21, Rz. 58.

¹⁵⁶⁷ Vgl. Raudszus, Heinz: a.a.O., S. 179; a.A. hinsichtlich ErbSt-DBA-USA Piltz, Detlev: Schuldenabzug bei internationalen Erbfällen, in ZEV 1999, S. 462.

Darüber hinaus sehen die beiden, in getrennten Gesetzen geregelten unilateralen Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung drei unterschiedliche Maßnahmen vor.

a) Abzugsmethode

Zunächst kann der Steuerpflichtige auf Antrag beim zuständigen Finanzamt¹⁵⁶⁸ gem. § 6 Abs. 3 S. 1 öErbStG die bei der Übertragung von im Ausland belegenen Grundstücken, dort befindlichen Sachen sowie Forderungen gegenüber ausländischen Schuldern oder Rechten, deren Übertragung an eine Eintragung in ausländische Bücher geknüpft ist,¹⁵⁶⁹ im Ausland erhobene Steuer bei der Ermittlung des schenkungssteuerpflichtigen Erwerbs abziehen.¹⁵⁷⁰ Da das Auslandsvermögen bei beschränkter Schenkungssteuerpflicht in Österreich gem. § 6 Abs. 1 Z 2 öErbStG nicht der Besteuerung im Inland unterliegt, greift die Abzugsmethode der ausländischen Steuer nur sofern unbeschränkte Schenkungssteuerpflicht in Österreich vorliegt.¹⁵⁷¹ Wie nach deutschem Recht muss zum einen das Auslandsvermögen tatsächlich in zwei oder mehr Staaten der Besteuerung unterliegen und zum anderen die ausländische Steuer festgesetzt sowie entrichtet sein. Somit ist nur die auf denselben Erwerb im Ausland effektiv angefallene Mehrfachbelastung¹⁵⁷² in voller Höhe¹⁵⁷³ abziehbar. Im Gegensatz zur Anrechnungsmethode kann durch den Abzug u.U. sogar ein niedrigerer Steuertarif zur Anwendung kommen.¹⁵⁷⁴ Was die abziehbare ausländische Steuer als solches betrifft, so gibt es keine Abweichung zum deutschen Recht, da sowohl die österreichische Rechtsprechung als auch die österreichische Literatur auf die deutsche Rechtsprechungs begründung sowie

¹⁵⁶⁸ Zu den Antragsvoraussetzung; vgl. Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 386 f.

¹⁵⁶⁹ Hierunter fallen nach h.M. nicht Gesellschaftsbeteiligungen, da deren Übertragung in den meisten Staaten nicht an eine konstitutive Eintragung in öffentliche Bücher geknüpft ist. Vgl. Toifl, Gerald: Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Erbschaftsteuerrecht, in: Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Anrechnungs- und Befreiungsmethode, hrsg. v. Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Lechner, Eduard, Wien 1995, S. 421; Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 385; Bellstedt, Christoph: a.a.O., S. 361.

¹⁵⁷⁰ Zwar bezieht sich die Vorschrift vom Wortlaut her zunächst nur auf den Erwerb von Todes wegen. Aufgrund der Regelung in § 1 Abs. 2 öErbStG ist die Vorschrift jedoch analog für Schenkungen unter Lebenden anwendbar. Vgl. Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 374 f.

¹⁵⁷¹ Vgl. Taucher, Otto: Internationale ..., a.a.O., S. 57.

¹⁵⁷² Dies ist nur dann der Fall, wenn das ausländische Vermögen einen positiven Beitrag zum steuerpflichtigen Gesamterwerb leistet und nicht aufgrund des damit in Zusammenhang stehenden Schuldenabzugs oder eines Freibetrags bzw. einer Freigrenze nicht der inländischen oder ausländischen Schenkungsbesteuerung unterliegt. Vgl. Taucher, Otto: Internationale ..., a.a.O., S. 58.

¹⁵⁷³ Im Gegensatz zum Anrechnungshöchstbetrag bei der Anrechnungsmethode gibt es bei der Abzugsmethode keine Begrenzung der Höhe nach. Vgl. ausführlich Toifl, Gerald: a.a.O., S. 425-427; a.A. Taucher, Otto: Internationale ..., a.a.O., S. 60 f., der grundsätzlich dem Abzug in voller Höhe zustimmt, in den weiteren Ausführungen jedoch eine Begrenzung in Höhe der inländischen Steuer vertritt.

¹⁵⁷⁴ Vgl. Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 388.

Literaturmeinung zurückgreifen bzw. verweisen.¹⁵⁷⁵ Im Rahmen der Unternehmensübertragungen kann es insbesondere dann zu Problemen kommen, wenn in den betroffenen Staaten Personengesellschaften einerseits als transparente Gesellschaft und andererseits als intransparentes Rechtsgebilde behandelt werden. Zwar wird hinsichtlich der auf die Personengesellschaftsbeteiligung entfallenden ausländischen Steuer nach h.M. nicht auf die Objektidentität des übertragenen Vermögens, der Beteiligung als solches, sondern lediglich auf die Identität der belasteten Vermögensgegenstände im Einzelnen abgestellt, was jedoch bei der Aufteilung der abziehbaren ausländischen Steuer zu praktischen Schwierigkeiten führt, da bei einer transparenten Sichtweise der Gesellschaft nicht alle Vermögensgegenstände unter das Auslandsvermögen i.S.d. § 6 Abs. 3 S. 1 öErbStG fallen.¹⁵⁷⁶

b) Anrechnungsmethode

Sofern nach Prüfung des österreichischen Bundesministeriums für Finanzen¹⁵⁷⁷ der ausländische Staat im konkreten Einzelfall die Anrechnung der ausländischen Steuer zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorsieht (sog. Gegenseitigkeitsverhältnis), kann statt dem i.d.R. lediglich zu einer Milderung der Doppelbesteuerung und damit zu einem suboptimalen Ergebnis führenden Abzug der ausländischen Steuer von der inländischen Bemessungsgrundlage wie nach deutschem Recht die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Schenkungssteuer beantragt werden, was als Maßnahme zur tatsächlichen Beseitigung der Doppelbesteuerung angesehen wird.¹⁵⁷⁸ Dem Gesetzeswortlaut folgend müssen bei der Anrechnung hinsichtlich der ausländischen Steuer grundsätzlich die gleichen Voraussetzungen wie beim Abzug erfüllt sein.¹⁵⁷⁹ Nach h.M. steht den Finanzbehörden bei Erfüllung des Gegenseitigkeitskriteriums,¹⁵⁸⁰ welches im Hinblick auf Deutschland erfüllt ist,¹⁵⁸¹ kein Ermessensspielraum zu, so dass der Steuerpflichtige in diesem Fall einen

¹⁵⁷⁵ Vgl. ausführlich m.w.N. Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 380-383; Taucher, Otto: Internationale ..., a.a.O., S. 58-60.

¹⁵⁷⁶ Vgl. ausführlich m.w.N. Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 376-380.

¹⁵⁷⁷ Zur Begründung und Umfang der Prüfung durch das BMF; vgl. Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 389, 395-367.

¹⁵⁷⁸ Vgl. Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 388, 435.

¹⁵⁷⁹ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 08.03.1990, 89/16/0012, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; Taucher, Otto: Internationale ..., a.a.O., S. 62 f.

¹⁵⁸⁰ Die Gegenseitigkeit ist dann gegeben, wenn der ausländische Staat in Österreich gelegene Vermögensgegenstände überhaupt nicht besteuert oder die in Österreich angefallene Schenkungssteuer ganz oder teilweise anrechnet. Vgl. Baumgartner, Matthias / Gassner, Wolfgang / Schick, Stefan: Besteuerung von grenzüberschreitenden Schenkungen, in: DStR 1989, S. 621; kritisch zu dieser Voraussetzung, Taucher, Otto: Internationale ..., a.a.O., S. 66. Ausführlich hinsichtlich der wichtigsten österreichischen Wirtschafts- und Handelspartnerländern; vgl. Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 390-394.

¹⁵⁸¹ Die Vorschrift des § 6 Abs. 3 S. 2 öErbStG entspricht bis auf das Kriterium der Gegenseitigkeit dem § 21 ErbStG. Vgl. Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 397.

Anspruch auf die Anrechnung der ausländischen Steuer hat.¹⁵⁸² Ebenso wie nach deutschem Recht ist die Anrechnung der ausländischen Steuer auf der Grundlage einer für jeden Staat durchzuführenden Verhältnisrechnung der Höhe nach beschränkt.¹⁵⁸³ Hinsichtlich der beiden Entlastungsmaßnahmen im Rahmen des § 6 Abs. 3 öErbStG gilt, dass der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gleichzeitig sowohl den Abzug als auch die Anrechnung der ausländischen Steuer beantragen kann, um eine vollständige Entlastung der internationalen Doppelbesteuerung zu erreichen.¹⁵⁸⁴ Erstreckt sich das übertragene Vermögen auf mehrere Staaten, hat der Steuerpflichtige für jeden Staat gesondert einen Antrag auf Abzug bzw. Anrechnung der ausländischen Steuer zu stellen, wobei er für jeden Staat hinsichtlich der Auswahl der Maßnahme zur Milderung der Doppelbesteuerung getrennt und frei entscheiden kann.¹⁵⁸⁵

c) Freistellungs- bzw. Anrechnungsmethode in Sonderfällen

Kann die internationale Doppelbesteuerung weder auf der Grundlage eines DBA noch durch die unilaterale Regelung des Abzugs oder der Anrechnung i.S.d. § 6 Abs. 3 ErbStG gemildert oder beseitigt werden, so steht dem Bundesministerium für Finanzen gem. § 48 BAO eine ermessensgebundene Möglichkeit zu, zur Vermeidung einer effektiven internationalen Doppelbesteuerung oder zur „Erzielung einer den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechenden Behandlung“ (sog. Herstellung der Gerechtigkeit) bestimmtes Vermögen ganz oder teilweise von der Besteuerung auszunehmen oder die ausländische Abgabe auf die inländische Steuer anzurechnen.¹⁵⁸⁶ Hierbei stellt sich die Frage des Anwendungsverhältnisses der beiden Vorschriften § 6 Abs. 3 öErbStG und § 48 BAO. Nach h.M. kann der Steuerpflichtige die Maßnahmen gem. § 6 Abs. 3 öErbStG und § 48 BAO nebeneinander beantragen. Dies wird insbesondere dann für sinnvoll erachtet, wenn der erforderliche Gegenseitigkeitsnachweis i.S.d. § 6 Abs. 3 S. 2 öErbStG nicht oder nur schwer erbracht werden kann und wenn ein Steuerverzicht angestrebt wird, wie

¹⁵⁸² Vgl. Taucher, Otto: Internationale ..., a.a.O., S. 64 f.; Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 396 f.

¹⁵⁸³ Vgl. Taucher, Otto: Internationale ..., a.a.O., S. 63 f.; kritisch m.w.N. Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 398-401.

¹⁵⁸⁴ Vgl. Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 388; Taucher, Otto: Internationale ..., a.a.O., S. 62.

¹⁵⁸⁵ Vgl. Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 404.

¹⁵⁸⁶ Vgl. Toifl, Gerald: a.a.O., S. 434; Taucher, Otto: Internationale ..., a.a.O., S. 67 f.

er bei Bestehen eines dem OECD-MA-ErbSt¹⁵⁸⁷ entsprechenden ErbSt-DBA erreichbar wäre.¹⁵⁸⁸ Vor allem in den Fällen, in denen die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 öErbStG nicht vorliegen oder erfüllt werden, was insbesondere hinsichtlich der Übertragung von Anteilen an ausländischen intransparenten Gesellschaften gilt, ist ein Antrag nach § 48 BAO sinnvoll.¹⁵⁸⁹ Zu beachten ist, dass § 48 BAO im Gegensatz zu § 6 Abs. 3 öErbStG auch von in Österreich beschränkt Schenkungssteuerpflichtigen beantragt werden kann.¹⁵⁹⁰ Zwar hat der Steuerpflichtige im Gegensatz zu den Entlastungsmaßnahmen i.S.d. § 6 Abs. 3 öErbStG keinen gerichtlich durchsetzbaren Rechtsanspruch auf die Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung i.S.d. § 48 BAO, jedoch kann die Ermessensentscheidung¹⁵⁹¹ der Finanzverwaltung gerichtlich überprüft werden.¹⁵⁹²

6.4.1.3 Nationale Regelung im schweizerischen Schenkungssteuerrecht

Zunächst ist festzuhalten, dass die kantonalen Erbschaft- und Schenkungssteuergesetze keine unilateralen Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im internationalen Vergleich kennen. Eine Anrechnung der ausländischen Steuer sowohl auf das Steuerobjekt als auch auf die Schenkungssteuer ist daher nicht möglich.¹⁵⁹³

Auch die eidgenössische Bundesverfassung sieht in Bezug auf die internationale Doppelbesteuerung im Gegensatz zur interkantonalen Doppelbesteuerung, welche gem. Art. 46 Abs. 2 BV ausdrücklich verboten ist, keine verfassungsrechtliche Begrenzung vor.¹⁵⁹⁴ Lediglich seitens des Bundesgerichts müssen die Kantone bei der Besteuerung zwei Regeln beachten. Zum einen hat der Steuerpflichtige einen Anspruch auf eine Besteuerung, welche nicht gegen offensichtliche und allgemeine Grundsätze des Völkerrechts verstößt. Zum anderen sollen ausländische

¹⁵⁸⁷ Vgl. OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Nachlässe, Erbschaften und Schenkungen aus dem Jahr 1982, als Anlage in: Doppelbesteuerung – Kommentar zu allen Doppelbesteuerungsabkommen, hrsg. v. Debatin, Helmut / Wassermeyer, Franz.

¹⁵⁸⁸ Vgl. Toifl, Gerald: a.a.O., S. 434 f.; Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 407, 436; VwGH-Erkenntnis v. 27.01.1999, 98/16/0228, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>.

¹⁵⁸⁹ Vgl. Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 405, 435 f.

¹⁵⁹⁰ Vgl. Toifl, Gerald: a.a.O., S. 435; Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 406.

¹⁵⁹¹ Vgl. ausführlich zu den Voraussetzungen und Grundlagen der Ermessensentscheidung im Einzelnen, Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 408-421.

¹⁵⁹² Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 21.07.1993, 91/13/0119, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>.

¹⁵⁹³ Vgl. Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 2, Rz. 62. Nur der Kanton Waadt sieht im Erbfall den Abzug der ausländischen Erbschaftsteuer als Nachlassverbindlichkeit vor. Vgl. Weber, Markus: a.a.O., S. 294.

¹⁵⁹⁴ Vgl. Beerli-Looser, Karin: a.a.O., S. 76.

Liegenschaften auch dann nicht von den Kantonen besteuert werden, wenn dadurch eine tatsächliche Doppelbesteuerung eintreten würde.¹⁵⁹⁵

Dies führt im Ergebnis dazu, dass die Kantone grundsätzlich das Recht besitzen, ihr Besteuerungsrecht auch auf diejenigen Vermögensgegenstände, welche nicht nach dem interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht einbezogen werden dürften, auszudehnen. Von diesem Recht machen die Kantone i.d.R. auch Gebrauch, was sich u.a. bei der Ausdehnung des Besteuerungsumfangs im Rahmen der (erweitert) beschränkten Steuerpflicht um das im Kanton gelegene bewegliche Vermögen zeigt.¹⁵⁹⁶

Zwar kennen die kantonalen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetze keine unmittelbaren gesetzlichen Regelungen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung, jedoch wenden die Kantone die zur interkantonalen Doppelbesteuerung entwickelten Rechtsgrundsätze der Steuerabgrenzung auch für die internationale Doppelbesteuerung an, sofern ein DBA keine anderweitige Regelung vorsieht.¹⁵⁹⁷ Entsprechend der interkantonalen Ausscheidungsgrundsätze werden Grundstücke grundsätzlich im Belegenheitsstaat besteuert. Das bewegliche Vermögen wird steuerlich im Wohnsitzstaat des Schenkers erfasst. Die Übernahme von Schulden, die nicht im Zusammenhang mit Geschäftsvermögen stehen, werden i.d.R. quotenmäßig zwischen den betroffenen Staaten verteilt.¹⁵⁹⁸ Das von der Besteuerung freigestellte Vermögen kann jedoch zur Ermittlung des, auf das im jeweiligen Kanton zu besteuernde Vermögen, anzuwendenden Steuersatzes mitberücksichtigt werden.¹⁵⁹⁹ Die interkantonalen Ausscheidungsgrundsätze sehen somit die Befreiungsmethode unter Progressionsvorbehalt vor.¹⁶⁰⁰

6.4.1.4 Bilaterale Regelung zwischen Deutschland und Österreich

Österreich hat auf dem Gebiet der Erbschaft- und Schenkungsteuern insgesamt neun Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung abgeschlossen. Bei vier davon fällt neben der Erbschaftsteuer auch die Schenkungsteuer unter deren

¹⁵⁹⁵ Vgl. m.w.N. Zuppinger, Ferdinand: Erbschafts- und Schenkungssteuern im internationalen ..., a.a.O., S. 405.

¹⁵⁹⁶ Vgl. Zuppinger, Ferdinand: Erbschafts- und Schenkungssteuern im internationalen ..., a.a.O., S. 404 f.; Beerli-Looser, Karin: a.a.O., S. 76.

¹⁵⁹⁷ Vgl. Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 2, Rz. 61.

¹⁵⁹⁸ Vgl. ausführlich Gliederungspunkt 3.3.3.4.

¹⁵⁹⁹ Vgl. § 21 Abs. 4 ESchG.

¹⁶⁰⁰ Vgl. m.w.N. Weber, Markus: a.a.O., S. 225.

Regelungsbereich.¹⁶⁰¹ Das Erbschaftsteuer-Abkommen zwischen Deutschland und Österreich (ErbSt-DBA-Ö) wurde im Jahr 1954 abgeschlossen.¹⁶⁰² Nachdem die österreichische Bundesregierung signalisiert hatte, die für verfassungswidrig erklärte Erbschaft- und Schenkungsteuer abzuschaffen, hat Deutschland das bestehende Abkommen mit Österreich mit Wirkung zum 31.12.2007 aufgekündigt.¹⁶⁰³ Es werden daher im Folgenden nur kurz der Anwendungsbereich und die Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aufgezeigt.

Zunächst ist festzuhalten, dass das ErbSt-DBA-Ö gem. Art. 1 Abs. 1 und Art. 2 Abs. 1 des Abkommens sowie gem. Punkt 3 des Schlussprotokolls nur für Erwerbe von Todes wegen und nicht für Schenkungen unter Lebenden anzuwenden war.¹⁶⁰⁴ Des Weiteren musste der Erblasser gem. Art. 1 Abs. 1 ErbSt-DBA-Ö seinen Wohnsitz in einem der beiden Vertragsstaaten haben. Auf den Wohnsitz des Erwerbers kam es nicht an.¹⁶⁰⁵ Die Besonderheit des ErbSt-DBA-Ö bestand darin, dass es zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt vorsah.¹⁶⁰⁶ Hiernach konnte das unbewegliche Vermögen, unabhängig davon, ob es sich um Privat- oder Betriebsvermögen handelte, sowie Nutzungsrechte daran gem. Art. 3 des Abkommens nur im Belegenheitsstaat besteuert werden.¹⁶⁰⁷ Hinsichtlich des Unternehmensvermögens, zu dem nicht nur Einzelunternehmen, sondern auch Anteile an Personengesellschaften zählten,¹⁶⁰⁸ konnte der Betriebsstättenstaat das seinem Hoheitsgebiet zuzuordnende Betriebsstättenvermögen¹⁶⁰⁹ der Erbschaftsbesteuerung unterwerfen.¹⁶¹⁰ Das

¹⁶⁰¹ Österreich hat ErbSt-DBA mit Deutschland, Liechtenstein, Schweden, der Schweiz und Ungarn sowie ErbSt-&SchenkSt-DBA mit Frankreich, den Niederlanden, der Tschechischen Republik und den USA abgeschlossen. Vgl. Übersicht des österreichischen BMF über die von Österreich abgeschlossenen DBA; https://www.bmf.gv.at/MeinFinanzamt/Fachinformation/InternationalesSteu_6523/DiesterreichischenD_6527/start.htm, Stand: 12.10.2007.

¹⁶⁰² Vgl. Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Erbschaftsteuern v. 04.10.1954, in: BGBl. 1955 I, S. 755 sowie Zusatzprotokoll zum ErbSt-DBA-Ö v. 15.10.2003, in: BGBl. 2004 II, S. 883.

¹⁶⁰³ Vgl. Steiner, Anton: Wegfall des DBA mit Österreich – Folgen für die deutsch-österreichische Beratungspraxis, in: ErbStB 2008, S. 60; Chlepas, Christina: Erbschaftsteuerplanung im Verhältnis Deutschland-Österreich – Kündigung des Erbschaftsteuer-Doppelbesteuerungsabkommens, in: BBEV 2007, S. 340, 343.

¹⁶⁰⁴ Vgl. Züger, Mario in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Vor Art. 1 E Österreich, Rz. 11.

¹⁶⁰⁵ Vgl. Mak, Gisela / Schrottmeyer, Norbert: a.a.O., S. 238.

¹⁶⁰⁶ Vgl. Art. 7 ErbSt-DBA-Ö; Züger, Mario in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a. a.a.O., zu Vor Art. 1 E Österreich, Rz. 17.

¹⁶⁰⁷ Vgl. Mak, Gisela / Schrottmeyer, Norbert: a.a.O., S. 238.

¹⁶⁰⁸ Vgl. Punkt 7 des Schlussprotokolls; Zehetner, Ulf in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 4 E Österreich, Rz. 23-29.

¹⁶⁰⁹ Gem. Punkt 6 des Schlussprotokolls richtet sich die Definition des Begriffs Betriebsstätte nach dem Abkommen zwischen Deutschland und Österreich auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Vgl. ausführlich Zehetner, Ulf in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 4 E Österreich, Rz. 37-78.

Besteuerungsrecht hinsichtlich des sonstigen Vermögens, wozu auch Anteile an Kapitalgesellschaften zählten,¹⁶¹¹ stand gem. Art. 5 ErbSt-DBA-Ö ausschließlich dem Wohnsitzstaat des Erblassers zu. Hinsichtlich der übernommenen Schulden sah Art. 6 des Abkommens eine Verteilung auf die einzelnen Vermögensgegenstände vor, soweit sie mit dem in den Verteilungsnormen festgelegten Nachlassvermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang standen.

Wie nach deutschem Recht gilt auch im österreichischen Recht, dass Doppelbesteuerungsabkommen Vorrang vor nationalen Regelungen haben, so dass zur Vermeidung der Doppelbesteuerung eine gleichzeitige Anwendung der unilateralen Regelungen ausgeschlossen ist. Nur sofern im Rahmen des Abkommens die Doppelbesteuerung nicht beseitigt werden kann, besteht die Möglichkeit auf der Grundlage von § 48 BAO die Doppelbesteuerung einseitig auf österreichischer Seite zu vermeiden.¹⁶¹²

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass das Abkommen dadurch gekennzeichnet war, dass die Verteilungsnormen abschließend die Rechtsfolgen festgelegt haben und somit kein Methodenartikel für die Vermeidung der Doppelbesteuerung erforderlich war.¹⁶¹³ Für den Fall, dass der zur Besteuerung berechnete Staat das übertragene Vermögen nicht besteuerte, sah das Abkommen keinen *Subject to tax*-Vorbehalt vor, wodurch der andere Vertragsstaat dieses Vermögen hätte besteuern können.¹⁶¹⁴

6.4.1.5 Bilaterale Regelung zwischen Deutschland und der Schweiz

Die Schweiz hat mit insgesamt zehn Staaten Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftsteuer abgeschlossen.¹⁶¹⁵ Vom Anwendungsbereich dieser zwischenstaatlichen Verträge ist grundsätzlich die Schenkungssteuer ausgenommen, so dass die Doppelbesteuerungsabkommen ausschließlich hinsichtlich der

¹⁶¹⁰ Vgl. Art. 4 ErbSt-DBA-Ö.

¹⁶¹¹ Vgl. im Umkehrschluss aus Punkt 7a) des Schlussprotokolls; Zehetner, Ulf in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 5 E Österreich, Rz. 8.

¹⁶¹² Vgl. Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale ..., a.a.O., S. 343 f.; Taucher, Otto: Internationale ..., a.a.O., S. 68 f.

¹⁶¹³ Vgl. Züger, Mario in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Vor Art. 1 E Österreich, Rz. 7, 17.

¹⁶¹⁴ Vgl. Zehetner, Ulf in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 1 E Österreich, Rz. 10.

¹⁶¹⁵ Dies sind die Länder Dänemark, Deutschland, Finnland, Frankreich, Großbritannien, den Niederlanden, Norwegen, Österreich, Schweden und den USA. Vgl. Übersicht des EStV über die von der Schweiz abgeschlossenen DBA, unter: <http://www.admin.ch/ch/d/sr/0.67.html>, Stand: 01.07.2008.

Erbschaftsteuer gelten.¹⁶¹⁶ Dies gilt somit auch für das Abkommen zwischen Deutschland und der Schweiz aus dem Jahr 1978 (ErbSt-DBA-CH), welches hinsichtlich der Struktur im Wesentlichen dem OECD-MA-ErbSt aus dem Jahr 1966 folgt.¹⁶¹⁷ Auf dem Erlassweg haben sich Deutschland und die Schweiz im Jahr 1988 jedoch darauf verständigt, bei der Übertragung von Geschäftsbetrieben die abkommensrechtlichen Regelungen für den Erbfall entsprechend für Schenkungen unter Lebenden anzuwenden.¹⁶¹⁸ In allen übrigen Schenkungsfällen können nach Art. 12 Abs. 3 ErbSt-DBA-CH die Steuerfinanzbehörden ein gegenseitiges Verständigungsverfahren einleiten, um einvernehmlich eine Lösung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung herbeizuführen.¹⁶¹⁹ Aufgrund der analogen Anwendung des Abkommens bei Vermögensübertragungen von Geschäftsbetrieben unter Lebenden werden im Folgenden der wesentliche Aufbau, die Verteilungsnormen und die Methodenartikel des ErbSt-DBA-CH dargestellt.

a) Allgemeine abkommensrechtliche Regelung

Das ErbSt-DBA-CH ist nach Art. 1 des Abkommens nur dann anwendbar, wenn der Erblasser in einem der beiden Staaten seinen Wohnsitz hatte. Dies bedeutet, dass das Abkommen trotz der Übertragung von in einem der beiden Länder belegenen Vermögen in den Fällen nicht greift, in denen nur der Erwerber, nicht aber der Erblasser einen Wohnsitz in einem der beiden Staaten hat oder sowohl der Erwerber als auch der Erblasser ihren Wohnsitz in keinem der beiden Staaten innehaben.¹⁶²⁰ Die Staatsangehörigkeit des Erblassers hat ebenfalls keinen Einfluss auf die Anwendbarkeit des Abkommens,¹⁶²¹ welches die folgenden, grundsätzlichen Regelungen vorsieht.

Für das unbewegliche Vermögen sowohl des Privat- als auch des Betriebsvermögens gilt nach Art. 5 Abs. 1 und 3 ErbSt-DBA-CH das Belegenheitsprinzip. Sowohl Betriebsvermögen als auch freiberufliches Vermögen wird nach Art. 6 Abs. 1 und 8

¹⁶¹⁶ Vgl. Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum ..., a.a.O., zu § 2, Rz. 63; Zuppinger, Ferdinand: Erbschafts- und Schenkungssteuern im internationalen ..., a.a.O., S. 405.

¹⁶¹⁷ Vgl. Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Nachlaß- und Erbschaftsteuern v. 30.11.1978, in: BGBl. 1980 II, S. 595; Richner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., S. 161. Zur historischen Entwicklung; Locher, Kurt / Meier, Walter / von Siebenthal, Rudolf / Kolb, Andreas: Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978 – Steuern vom Einkommen und Vermögen, Nachlass- und Erbschaftsteuern, Textausgabe und Praxis, Band 1, Therwil 2006, C 3.1, Botschaft, S. 2 f.

¹⁶¹⁸ Vgl. BMF-Schreiben v. 07.04.1988, IV C 6 – S 1301 Schz – 25/88, in: DB 1988, S. 938; EStV-Kreisschreiben v. 28.01.1988, Schenkung von beweglichem Geschäftsvermögen, in: ASA 56 (1988/89), S. 481. Zu den Hintergründen; Vgl. Weber, Markus: a.a.O., S. 302 f.;

¹⁶¹⁹ Vgl. Zuppinger, Ferdinand: Erbschafts- und Schenkungssteuern im internationalen ..., a.a.O., S. 416.

¹⁶²⁰ Vgl. Locher, Kurt / Meier, Walter / von Siebenthal, Rudolf / Kolb, Andreas: a.a.O., D 1, Nr. 1.

¹⁶²¹ Vgl. Schömmer, Hans-Peter / Bauer, Klaus: a.a.O., Rz. 423.

des Abkommens nach dem Betriebsstättenprinzip behandelt. Das übrige, insbesondere bewegliche Vermögen, worunter auch Anteile an Kapitalgesellschaften fallen,¹⁶²² wird nach Art. 8 Abs. 1 ErbSt-DBA-CH im Wohnsitzstaat des Erblassers besteuert. Generell ist hierbei zu beachten, dass im Gegensatz zum ErbSt-DBA-Ö lediglich die Verteilungsnorm in Art. 8 Abs. 1 des DBA das Besteuerungsrecht eindeutig zuweist. Bei allen übrigen Verteilungsnormen wird keinem der beiden Staaten ein ausschließliches Besteuerungsrecht zugewiesen, so dass der Methodenartikel die Vermeidung der Doppelbesteuerung festlegen muss.¹⁶²³

Besonders hervorzuheben ist die Tatsache, dass die Schweiz im Rahmen des Methodenartikels nach Art. 10 Abs. 2 ErbSt-DBA-CH grundsätzlich die Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt vorsieht, während hingegen Deutschland grundsätzlich nur die Anrechnungsmethode nach Abs. 1 dieser Vorschrift gewährt. Die Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt sieht Deutschland nach Art. 10 Abs. 1 lit. b) ErbSt-DBA-CH nur bei unbeweglichem Vermögen vor, wenn das Grundstück in der Schweiz belegen ist und der Erblasser die schweizerische Staatsangehörigkeit besitzt. Obwohl nach Art. 8 Abs. 1 des Abkommens das Besteuerungsrecht für das übrige Vermögen eindeutig dem Wohnsitzstaat des Erblassers zugewiesen wird, behält sich Deutschland nach Abs. 2 dieser Vorschrift die sog. überdachende Besteuerung vor.¹⁶²⁴

Im Ergebnis bedeutet dies, dass im Regelfall aus deutscher Sicht die Anrechnungsmethode zur Anwendung kommt und damit unabhängig davon, ob in der Schweiz für die Vermögensübertragung Erbschaftsteuer tatsächlich erhoben wird,¹⁶²⁵ der Erwerb von Todes wegen in jedem Fall der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt.¹⁶²⁶ Nachdem das Abkommen keine eigenen Regelungen zur Anrechnungsmethode vorsieht, sind gem. § 21 Abs. 4 ErbStG die Bestimmungen zur unilateralen Anrechnungsmethode in den Absätzen 1 bis 3 dieser Vorschrift entsprechend anzuwenden.¹⁶²⁷

¹⁶²² Vgl. Locher, Kurt / Meier, Walter / von Siebenthal, Rudolf / Kolb, Andreas: a.a.O., C 3.1, Botschaft, S. 6; D 8.1, Nr. 1.

¹⁶²³ Vgl. Richner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., S. 161.

¹⁶²⁴ Vgl. im Einzelnen; Richner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., S. 162 f.

¹⁶²⁵ Z.B. aufgrund der Steuerbefreiung für Übertragungen an den Ehepartner oder die direkten Nachkommen.

¹⁶²⁶ Vgl. Richner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., S. 161, 169.

¹⁶²⁷ Vgl. Meincke, Jens: Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz ..., a.a.O., zu § 21, Rz. 35 f.

b) Analoge Anwendung des Abkommens auf Schenkungen unter Lebenden

Nach den allgemeinen Ausführungen zum ErbSt-DBA-CH stehen in den weiteren Ausführungen nur noch die bei Schenkungen unter Lebenden anwendbaren abkommensrechtlichen Regelungen im Vordergrund.

Zunächst ist auf den Wohnsitz des Schenkers i.S.d. Abkommens einzugehen. Art. 4 Abs. 1 ErbSt-DBA-CH definiert zunächst, wann der Schenker einen Wohnsitz in Deutschland bzw. in der Schweiz hat. Dies ist aus deutscher Sicht immer dann der Fall, wenn er die Inländereigenschaft i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 2 ErbStG erfüllt. Aus schweizerischer Sicht richtet sich der Wohnsitz nach dem kantonalen Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz. Nach dem Züricher Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz wäre dies der „steuerliche Wohnsitz“, der mangels gesetzlicher Definition aus dem Ertragsteuerrecht abzuleiten ist.¹⁶²⁸ Hat der Schenker i.S.d. Abkommens sowohl in Deutschland als auch in der Schweiz einen Wohnsitz, so kommt die Kollisionsnorm nach Art. 4 Abs. 2 ErbSt-DBA-CH zur Anwendung. Zur Festlegung des für die Auslegung der Abkommensregelungen maßgebenden Wohnsitzes gelten im ErbSt-DBA-CH die gleichen Prüfschritte wie im ESt-DBA-CH.¹⁶²⁹ In der Reihenfolge der ständigen Wohnstätte, des Mittelpunktes der Lebensinteressen und der Staatsangehörigkeit des Schenkers wird festgelegt, zu welchem der beiden Vertragsstaaten der Schenker eine engere persönliche und wirtschaftliche Bindung unterhält. Kann diese Frage nicht abschließend geklärt werden, so unterliegt sie der einvernehmlichen Regelung der im jeweiligen Vertragsstaat zuständigen Finanzbehörden.¹⁶³⁰ Nach Art. 4 Abs. 3 ErbSt-DBA-CH behält sich Deutschland zusätzlich ein konkurrierendes Besteuerungsrecht in den Fällen vor, in denen zwar der abkommensrechtliche Wohnsitz der Schweiz zugewiesen wurde, der Schenker aber seit mindestens fünf Jahren in Deutschland über eine ständige Wohnstätte verfügt. Dies führt im Ergebnis dazu, dass die Steuerbelastung für die Vermögensübertragung auf deutsches Niveau angehoben wird.¹⁶³¹ Unter bestimmten

¹⁶²⁸ Vgl. Ausführungen in Gliederungspunkt 6.2.3.1; Locher, Kurt / Meier, Walter / von Siebenthal, Rudolf / Kolb, Andreas: a.a.O., D 4.1, Nr. 1.

¹⁶²⁹ Vgl. Gersch, Eva-Maria in: Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz – Steuern vom Einkommen und Vermögen, Nachlaß- und Erbschaftsteuern, hrsg. v. Wassermeyer, Franz / Kempermann, Michael, Köln, Stand: Nov. 2007, zu Erb. Art. 4, Anm. 17. Mit Verweis auf das OECD-MA; Locher, Kurt / Meier, Walter / von Siebenthal, Rudolf / Kolb, Andreas: a.a.O., D 4.2 Nr. 1 f.

¹⁶³⁰ Vgl. ausführlich zu den einzelnen Prüfschritten; Gersch, Eva-Maria in: Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz ..., hrsg. v. Wassermeyer, Franz / u.a., a.a.O., zu Erb. Art. 4, Anm. 18-21.

¹⁶³¹ Vgl. Gersch, Eva-Maria in: Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz ..., hrsg. v. Wassermeyer, Franz / u.a., a.a.O., zu Erb. Art. 4, Anm. 23 f.

Voraussetzungen behält sich Deutschland darüber hinaus gem. Art. 4 Abs. 4 ErbSt-DBA-CH in Wegzugsfällen des Schenkers ein weiteres konkurrierendes Besteuerungsrecht vor, wenn die Schenkung innerhalb eines Zeitfensters von fünf Jahren nach Aufgabe des Wohnsitzes in Deutschland vorgenommen wird.¹⁶³²

Nach Maßgabe der Verständigungsvereinbarung zwischen der deutschen und der eidgenössischen Finanzverwaltung gelten die abkommensrechtlichen Regelungen nur hinsichtlich der Schenkung von Geschäftsbetrieben.¹⁶³³ Hierbei fällt auf, dass im EStV-Merkblatt im Gegensatz zum BMF-Schreiben in der Überschrift nur von der Schenkung „beweglichen“ Geschäftsvermögens gesprochen wird. In den Ausführungen im Merkblatt selbst wird nur für Übertragungen vor dem 28.09.1980 zwischen beweglichem und unbeweglichem Geschäftsvermögen unterschieden. Für Übertragungen nach dem 28.09.1990 wird hingegen nur allgemein von Geschäftsvermögen gesprochen. Nachdem hinsichtlich der Zuweisung des Besteuerungsrechts für das Geschäftsvermögen nicht wie nach den jeweiligen Verteilungsnormen im ErbSt-DBA-CH zwischen unbeweglichem und beweglichem Betriebsvermögen unterschieden wird, geht die schweizerische Literaturmeinung davon aus, dass abweichend von der Überschrift des Merkblatts das gesamte Betriebsvermögen und nicht nur das bewegliche Geschäftsvermögen gemeint ist.¹⁶³⁴

Dieser Auffassung ist m.E. zuzustimmen, da in der Erläuterung zur Verständigungsvereinbarung von deutscher Seite aus das BMF ausdrücklich zwischen unbeweglichem und sonstigem Betriebsvermögen unter Verweis auf die entsprechende Verteilungsnorm im ErbSt-DBA-CH trennt.¹⁶³⁵

Zunächst ist festzuhalten, dass unter „Geschäftsbetrieb“ sowohl gewerbliches wie auch freiberufliches Betriebsvermögen fällt. Darüber hinaus wird auch die Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften unter Lebenden von der Vereinbarung erfasst und das Besteuerungsrecht entsprechend der Regelung in Art. 6 Abs. 9 ErbSt-DBA-CH zugewiesen.¹⁶³⁶ Unbewegliches Betriebsvermögen, worunter

¹⁶³² Vgl. zu den Voraussetzungen im Einzelnen; Gersch, Eva-Maria in: Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz ..., hrsg. v. Wassermeyer, Franz / u.a., a.a.O., zu Erb. Art. 4, Anm. 26-30. Hinsichtlich einzelner theoretischer Fälle; Locher, Kurt / Meier, Walter / von Siebenthal, Rudolf / Kolb, Andreas: a.a.O., D 4.4 Nr. 1 f.

¹⁶³³ Vgl. BMF-Schreiben v. 07.04.1988, IV C 6 – S 1301 Schz – 25/88, in: DB 1988, S. 938; EStV-Kreisschreiben v. 28.01.1988, Schenkung von beweglichem Geschäftsvermögen, in: ASA 56 (1988/89), S. 481.

¹⁶³⁴ Vgl. wohl ebenso; Zuppinger, Ferdinand: Erbschafts- und Schenkungssteuern im internationalen ..., a.a.O., S. 416.

¹⁶³⁵ Vgl. BMF-Schreiben v. 07.04.1988, IV C 6 – S 1301 Schz – 25/88, in: DB 1988, S. 938.

¹⁶³⁶ Vgl. ebenda, S. 938.

nicht nur Grundstücke, sondern auch etwaige Nutzungsrechte daran¹⁶³⁷ oder Ausbeutungsrechte fallen, können vom Belegenheitsstaat besteuert werden.¹⁶³⁸ Die Besteuerung des übrigen Betriebsvermögens hängt davon ab, ob in dem Vertragsstaat, welcher nicht als abkommensrechtlicher Wohnsitzstaat gilt, eine Betriebsstätte¹⁶³⁹ unterhalten wird oder eine feste Einrichtung¹⁶⁴⁰ vorliegt. Der Betriebsstättenstaat kann nach Art. 6 Abs. 1 ErbSt-DBA-CH das nach deutschem bzw. schweizerischem Schenkungssteuerrecht der Betriebsstätte zuzurechnende und nach den nationalen Vorschriften zu bewertende Betriebsvermögen besteuern.¹⁶⁴¹ Dies gilt nach Art. 6 Abs. 9 ErbSt-DBA-CH nicht nur für Einzelunternehmen, sondern auch für Beteiligungen an Personengesellschaften sowie für vom Schenker der Gesellschaft überlassene Wirtschaftsgüter oder Darlehensforderungen, sofern diese nach nationalem Recht dem Betriebsvermögen der Betriebsstätte bzw. der festen Einrichtung zugerechnet werden.¹⁶⁴² Letzteres ist nach h.M. nur anzuwenden, wenn es sich um Sonderbetriebsvermögen handelt.¹⁶⁴³ Hinsichtlich des Anteils an einer Personengesellschaft ist zu beachten, dass nicht die gesamte Beteiligung als bewegliches Betriebsvermögen i.S.d. Art. 6 Abs. 1 bzw. 8 ErbSt-DBA-CH anzusehen ist, sondern nur die einzelnen anteiligen Wirtschaftsgüter und Schulden des Gesamthandsvermögens, sofern sie auf die Betriebsstätte der Personengesellschaft entfallen. Das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft muss daher nicht nur aufgesplittet werden, sondern es müssen auch die unbeweglichen Vermögensgegenstände ausgesondert werden, da sie nicht i.S.d. Art. 6 Abs. 1 bzw. Abs. 8 des

¹⁶³⁷ Zwar wird das Nutzungsrecht explizit nur in Art. 5 Abs. 2 ErbSt-DBA-CH erwähnt. Hinsichtlich der Nutzungsrechte an beweglichen Wirtschaftsgütern geht aber WEBER entgegen der übrigen Literaturmeinung davon aus, dass diese vom Auffangstatbestand des Art. 8 Abs. 1 ErbSt-DBA-CH erfasst werden. Vgl. ausführlich m.w.N. Weber, Markus: a.a.O., S. 317 f.

¹⁶³⁸ Vgl. Art. 5 Abs. 1 u. 2 ErbSt-DBA-CH.

¹⁶³⁹ Vgl. zur Definition der Betriebsstätte; Art. 6 Abs. 2-7 ErbSt-DBA-CH. Hinsichtlich der Definition gibt es keine Abweichung zum ErbSt-DBA-CH. Im Übrigen gilt hinsichtlich der Auslegung der Vorrang der DBA-rechtlichen Definition vor nationaler Regelung wie in § 12 AO. Vgl. Gersch, Eva-Maria in: Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz ..., hrsg. v. Wassermeyer, Franz / u.a., a.a.O., zu Erb. Art. 6, Anm. 16.

¹⁶⁴⁰ Vgl. zur Definition einer festen Einrichtung; Art. 6 Abs. 8 ErbSt-DBA-CH. Hierbei entspricht die feste Einrichtung der festen Geschäftseinrichtung i.S.d. Art. 22 Abs. 2 ErbSt-DBA-CH. Vgl. Gersch, Eva-Maria in: Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz ..., hrsg. v. Wassermeyer, Franz / u.a., a.a.O., zu Erb. Art. 6, Anm. 31.

¹⁶⁴¹ Nach deutschem Erbschaftsteuerrecht sind die § 12 Abs. 5 u. 6 ErbStG sowie §§ 97-103 BewG maßgebend. Vgl. Gersch, Eva-Maria in: Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz ..., hrsg. v. Wassermeyer, Franz / u.a., a.a.O., zu Erb. Art. 6, Anm. 4-9.

¹⁶⁴² Art. 6 Abs. 9 ErbSt-DBA-CH gilt damit nicht für Anteile an Kapitalgesellschaften im Privatvermögen. Diese zählen nicht zu den Geschäftsbetrieben und fallen in Erbfällen unter das Wohnsitzprivileg des Art. 8 Abs. 1 ErbSt-DBA-CH. Vgl. wohl zustimmend Gersch, Eva-Maria in: Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz ..., hrsg. v. Wassermeyer, Franz / u.a., a.a.O., zu Erb. Art. 8, Anm. 1.

¹⁶⁴³ Vgl. m.w.N. Gersch, Eva-Maria in: Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz ..., hrsg. v. Wassermeyer, Franz / u.a., a.a.O., zu Erb. Art. 6, Anm. 38.

Abkommens unter das Betriebsstättenprivileg fallen.¹⁶⁴⁴ Für das nach Anwendung der Art. 5 bis 7 des Abkommens noch verbleibende bewegliche Betriebsvermögen hat nach Art. 8 Abs. 1 ErbSt-DBA-CH der abkommensrechtliche Wohnsitzstaat des Schenkers das ausschließliche Besteuerungsrecht.¹⁶⁴⁵ Wie bereits oben ausgeführt, hat sich Deutschland in Art 8 Abs. 2 des Abkommens im Rahmen der Vertragsverhandlungen ein überdachendes Besteuerungsrecht vorbehalten, das dazu führt, dass die Besteuerung des Vermögensanfalls aufgrund der dann vorgesehenen Anrechnungsmethode auf deutschem Steuerniveau erfolgt.

In Bezug auf den Schuldenabzug sieht das ErbSt-DBA-CH in Art. 9 Abs. 1 des Abkommens im Gegensatz zur interkantonalen Steuerabgrenzung eine objekt- und nicht quotenmäßige Schuldenzuweisung vor.¹⁶⁴⁶ Wie bereits bei den interkantonalen Ausscheidungsregeln dargelegt wurde, hat diese Aufteilungsregelung aber abgesehen von der steuerlichen Besonderheit des Sonderbetriebsvermögens nur für Schulden im Privatvermögen, nicht aber im Betriebsvermögen Auswirkung, da Letztere stets der Betriebseinheit zugerechnet werden.¹⁶⁴⁷

c) Abkommensrechtliche Behandlung der Nießbrauchsschenkungen

Nach den Ausführungen zur analogen Anwendung der abkommensrechtlichen Regelungen bei Übertragung von Geschäftsbetrieben unter Lebenden stellt sich die Frage, ob von der Verständigungsregelung auch die Zuwendung von Geschäftsbetrieben im Rahmen von Nießbrauchsgestaltungen erfasst wird. Nachdem die schweizerische Steuerverwaltung klar zum Ausdruck gebracht hat, dass sie eine Ausweitung der Anwendung des ErbSt-DBA-CH über den in der allgemeinen Verständigungsregelung aus dem Jahr 1988 festgelegten Fall hinaus auf alle Zuwendungen unter Lebenden ablehnt,¹⁶⁴⁸ sind in Nießbrauchsfällen zwei Gesichtspunkte zu unterscheiden. Zum einen ist zwischen dem Zuwendungs- und dem Vorbehaltsnießbrauch zu trennen sowie zum anderen zwischen dem

¹⁶⁴⁴ Hierunter fallen z.B. die der Betriebsstätte zuzuordnenden Grundstücke. Vgl. im Einzelnen Gersch, Eva-Maria in: Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz ..., hrsg. v. Wassermeyer, Franz / u.a., a.a.O., zu Erb. Art. 6, Anm. 33.

¹⁶⁴⁵ Vgl. Locher, Kurt / Meier, Walter / von Siebenthal, Rudolf / Kolb, Andreas: a.a.O., C 3.1, Botschaft, S. 6, D 8.1, Nr. 1.

¹⁶⁴⁶ Vgl. Richner, Felix: Das Internationale ..., a.a.O., S. 168; Locher, Kurt / Meier, Walter / von Siebenthal, Rudolf / Kolb, Andreas: a.a.O., C 3.1, Botschaft, S. 6; D 9.1, Nr. 1.

¹⁶⁴⁷ Vgl. Ausführungen in Gliederungspunkt 3.3.3.4; Zuppinger, Ferdinand: Erbschafts- und Schenkungssteuern im internationalen ..., a.a.O., S. 418, 420.

¹⁶⁴⁸ Vgl. BMF-Schreiben v. 07.02.1990, IV C 6 – S 1301 – Schz – 103/89, in: Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz ..., hrsg. v. Wassermeyer, Franz / u.a., a.a.O., zu ErbSt-Materialien, ErbSt 5.5.

Nießbrauchsrecht an einem Einzelunternehmen und einem am Anteil an einer Personengesellschaft¹⁶⁴⁹ einerseits und einer Kapitalgesellschaft andererseits.

ca) Schenkung von Personengesellschaftsanteilen unter Vorbehaltsnießbrauch

Die Schenkung eines Anteils an einer Personengesellschaft unter Vorbehaltsnießbrauch ist mit der Schenkung eines Geschäftsbetriebs vergleichbar, denn die anteiligen Wirtschaftsgüter werden dem Bedachten zugewendet und fallen somit abkommensrechtlich unter Art. 5 Abs. 3 sowie Art. 6 Abs. 1 bzw. Art. 8 Abs. 1 ErbSt-DBA-CH. Hinsichtlich des Abzugs der Nießbrauchsbelastung vom belasteten Betriebsvermögen kommt die Verteilungsregelung des Art. 9 Abs. 5 i.V.m. Abs. 1 ErbSt-DBA-CH zur Anwendung. Die Aufteilung ist hierbei objektmäßig und nicht wie im Rahmen der interkantonalen Abgrenzung quotenmäßig vorzunehmen.¹⁶⁵⁰ In der Literatur fehlen Hinweise darauf, nach welchem Verteilungsmaßstab im Rahmen des Unternehmensvermögens die Aufteilung der mit dem Kapitalwert ermittelten Nießbrauchsbelastung zwischen dem unbeweglichen und beweglichen Betriebsvermögen zu erfolgen hat.¹⁶⁵¹ Hierzu ist festzuhalten, dass nach unbestrittener Meinung in der Literatur zum einen die anteilig nach der Verteilungsnorm im jeweiligen Land abzuziehende Nießbrauchsbelastung nach den in diesem Staat geltenden gesetzlichen Vorschriften zu bewerten ist.¹⁶⁵² Darüber hinaus sind zum anderen auch die jeweils in diesem Staat geltenden Abzugsbeschränkungen zu berücksichtigen.¹⁶⁵³ Daher ist m.E. die Aufteilung des Kapitalwerts der Nießbrauchsbelastung im Verhältnis der nach den im jeweiligen Staat geltenden Bewertungsvorschriften für das bewegliche und unbewegliche Betriebsvermögen zum Gesamtbetriebsvermögen vorzunehmen.¹⁶⁵⁴ Hinsichtlich der abkommensrechtlichen

¹⁶⁴⁹ Die weiteren Ausführungen gelten analog für die Übertragung eines Einzelunternehmens mit Ausnahme der sich aus der Rechtsform einer Personengesellschaft ergebenden typischen Sonderprobleme (Transparenzprinzip, Sonderbetriebsvermögen, usw.).

¹⁶⁵⁰ Vgl. ebenso Weber, Markus: a.a.O., S. 315, 323.

¹⁶⁵¹ Vgl. Gersch, Eva-Maria in: Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz ..., hrsg. v. Wassermeyer, Franz / u.a., a.a.O., zu Erb. Art. 9, Anm. 23 f.; Weber, Markus: a.a.O., S. 314 f., 323.

¹⁶⁵² Dies wäre nach deutschem bzw. Züricher Schenkungssteuerrecht § 12 Abs. 1 ErbStG i.V.m. § 14 BewG bzw. § 14 ESchG. Vgl. m.w.N. Gersch, Eva-Maria in: Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz ..., hrsg. v. Wassermeyer, Franz / u.a., a.a.O., zu Erb. Art. 9, Anm. 10, 21; Weber, Markus: a.a.O., S. 314.

¹⁶⁵³ Nach deutschem und schweizerischem Recht würden hierunter § 25 ErbStG und § 12 Abs. 1 i.V.m. § 16 BewG bzw. § 14 Abs. 1 S. 2 ESchG fallen. Vgl. m.w.N. Gersch, Eva-Maria in: Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz ..., hrsg. v. Wassermeyer, Franz / u.a., a.a.O., zu Erb. Art. 9, Anm. 6; Weber, Markus: a.a.O., S. 314 f.

¹⁶⁵⁴ Nach Züricher Schenkungssteuerrecht wäre dies nach dem Verkehrswertverhältnis des beweglichen bzw. unbeweglichen Betriebsvermögens zum Verkehrswert des Gesamtbetriebsvermögens. Nach deutschem Recht wäre dies aufgrund des Grundbesitzwerts und der verlängerten Maßgeblichkeit für die übrigen Wirtschaftsgüter im Verhältnis von Grundbesitzwert bzw. Steuerbilanzwerten zum Gesamtwert des Betriebsvermögens.

Behandlung des Nießbrauchers gelten die folgenden Ausführungen zum Zuwendungsnießbrauch analog.

cb) Zuwendungsnießbrauch an Personengesellschaftsanteilen

Nachdem sowohl das schweizerische als auch das deutsche Recht bei der Beurteilung einer Personengesellschaft dem Transparenzprinzip folgen, bezieht sich der Zuwendungsnießbrauch nicht auf den Gesellschaftsanteil als solchen, sondern auf die anteiligen beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft. Im Gegensatz zum Vorbehaltsnießbrauch erhält der Bedachte beim Zuwendungsnießbrauch nicht die anteiligen Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft, sondern lediglich den Ertrag, der anteilig auf den Personengesellschaftsanteil entfällt. WEBER, der sich als Einziger mit dieser Thematik ausführlicher beschäftigt, kommt zum Ergebnis, dass die abkommensrechtlichen Verteilungsregelungen auf der Grundlage der allgemeinen Verständigungsvereinbarung über die Schenkung eines Geschäftsbetriebes zwar beim Vorbehaltsnießbrauch, nicht jedoch beim Zuwendungsnießbrauch analog angewendet werden können.¹⁶⁵⁵ Dies begründet er im Rahmen des Zuwendungsnießbrauchs zum einen damit, dass die Schenkung eines Nießbrauchs an einem Geschäftsbetrieb nicht das gleiche wie die Schenkung des Geschäftsbetriebs als solchem ist. Zum anderen sind bei der Schenkung des Geschäftsbetriebs die Verteilungsnormen der Art. 5 Abs. 3 und Art. 6 Abs. 1 ErbSt-DBA-CH maßgebend, während hingegen beim Zuwendungsnießbrauch die Art. 5 Abs. 3 und Art. 8 Abs. 1 ErbSt-DBA-CH zu berücksichtigen sind. Die Unterscheidung hängt damit zusammen, dass im Rahmen des unbeweglichen Vermögens in Art. 5 Abs. 2 ErbSt-DBA-CH explizit auch der Nießbrauch daran erfasst wird, während ein solcher Verweis in Art. 6 hinsichtlich der beweglichen Wirtschaftsgüter des Betriebsstätten-Betriebsvermögens fehlt, so dass ein Nutzungsrecht daran abkommensrechtlich unter den Auffangtatbestand des Art. 8 Abs. 1 ErbSt-DBA-CH fällt. Letzteres Argument greift m.E. nicht, da WEBER verkennt, dass auch bei der Übertragung des Geschäftsbetriebs die Verteilungsnorm des Art. 8 Abs. 1 ErbSt-DBA-CH greifen kann und i.d.R. auch Anwendung findet, denn Art. 6 des Abkommens bezieht sich als Verteilungsnorm nur auf etwaiges bewegliches Betriebsvermögen, welches einer im anderen Vertragsstaat belegenen Betriebsstätte

¹⁶⁵⁵ Vgl. Weber, Markus: a.a.O., S. 322 f.

zuzurechnen ist.¹⁶⁵⁶ Als weiteres Argument führt WEBER die Bewertungsproblematik beim Zuwendungsnießbrauch an. Der Jahreswert der Zuwendung ergibt sich zwar aus dem anteiligen auf den Gesellschaftsanteil entfallenden Wert, jedoch ist dieser dann abkommensrechtlich aufgrund der Verteilungsnormen auf das anteilige bewegliche sowie unbewegliche Betriebsvermögen der Personengesellschaft aufzuteilen. Er stellt zwar verschiedene Aufteilungsmöglichkeiten dar, kommt dann aber schlussendlich zum Ergebnis, dass eine exakte Ertragsaufteilung wohl nicht möglich wäre. Die Aufteilungsproblematik hinsichtlich des Jahresertrags kann m.E. aber nicht als Argument gegen eine analoge Anwendung der abkommensrechtlichen Regelungen für Schenkung eines Zuwendungsnießbrauchs dienen. Im Übrigen würde dieses Argument bei der entsprechend nach Art. 9 Abs. 5 ErbSt-DBA-CH vorzunehmenden Aufteilung der Nießbrauchsbelastung auf das sowohl unbewegliche als auch bewegliche belastete Betriebsvermögen bei der schwenkweisen Übertragung eines Geschäftsbetriebs unter Vorbehaltsnießbrauch gegen eine analoge Anwendung der abkommensrechtlichen Regelungen sprechen. Insoweit spricht m.E. nur das erste Argument zu Recht gegen eine analoge Anwendung der Abkommensregelungen in Fällen des Zuwendungsnießbrauchs.¹⁶⁵⁷ Damit ist in diesen Fällen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Einzelfall das in Art. 12 Abs. 3 ErbSt-DBA-CH vorgesehene Verständigungsverfahren einzuleiten.¹⁶⁵⁸

cc) Vorbehalts- bzw. Zuwendungsnießbrauch an Kapitalgesellschaftsanteilen

Nachdem die Zuwendung von Kapitalgesellschaftsanteilen nicht der Übertragung von Geschäftsbetrieben gleichsteht, ist eine analoge Anwendung der abkommensrechtlichen Verteilungsnormen auf der Grundlage der Verständigungsvereinbarung für die Schenkung von Geschäftsbetrieben aus dem Jahr 1988 ausgeschlossen. Abgesehen von dieser Verständigungsvereinbarung haben sich die zuständigen Finanzbehörden in zwei Einzelverfahren über die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der Schenkung einer wesentlichen Beteiligung an einer deutschen Kapitalgesellschaft verständigt.¹⁶⁵⁹ Im ersten Fall wurde die aufgrund der Schenkung eines in der Schweiz wohnhaften Steuerpflichtigen an seine in Deutschland ansässige

¹⁶⁵⁶ Vgl. ebenso Locher, Kurt / Meier, Walter / von Siebenthal, Rudolf / Kolb, Andreas: a.a.O., D 6.1, Nr. 1; D 8.1, Nr. 1.

¹⁶⁵⁷ Vgl. Weber, Markus: a.a.O., S. 318-322.

¹⁶⁵⁸ Vgl. Weber, Markus: a.a.O., S. 321 f.

¹⁶⁵⁹ Vgl. EStV v. 16.10.1992, in: Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, hrsg. v. Locher, Kurt / u.a., a.a.O., D 8.1, Nr. 2 und 3.

Tochter in der Schweiz entrichtete Schenkungsteuer in Deutschland unter analoger Anwendung des Methodenartikels in Art. 10 Abs. 1 lit. b) ErbSt-DBA-CH auf die dort in Deutschland erhobene Schenkungsteuer angerechnet.¹⁶⁶⁰ Im zweiten Fall hat Deutschland in analoger Anwendung der Verteilungsnorm in Art. 8 Abs. 1 ErbSt-DBA-CH auf sein Besteuerungsrecht verzichtet.¹⁶⁶¹

d) Abkommensrechtliche Behandlung der gemischten Schenkung

Neben den Nießbrauchsgestaltungen stellt sich die Frage, ob auf Grundlage der Verständigungsregelung aus dem Jahr 1988 auch gemischte Schenkungen von Geschäftsbetrieben¹⁶⁶² unter den analogen Anwendungsbereich des Abkommens fallen. Nachdem bei einer gemischten Schenkung zwar nicht der gesamte, sondern nur der freigebige Teil des Geschäftsbetriebs zugewendet wird, ist m.E. insoweit eine analoge Anwendung der abkommensrechtlichen Regelungen möglich. Diese Auffassung teilt wohl auch die EStV, nachdem sie die Einräumung einer Unterbeteiligung an einer deutschen GmbH & Co. KG durch einen ebenfalls wie die Empfängerin in der Schweiz wohnhaften Gesellschafter als gemischte Schenkung angesehen und gestützt auf die im Jahr 1988 getroffene Verständigungsvereinbarung in der Schweiz von der Besteuerung freigestellt hat.¹⁶⁶³

6.4.1.6 Zwischenergebnis

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die unilaterale Regelung zur Vermeidung der schenkungssteuerlichen internationalen Doppelbesteuerung nach deutschem Recht lediglich die Anrechnungsmethode vorsieht.¹⁶⁶⁴ Die Ausführungen zeigen, dass sowohl die aufgrund des doppelten Inländeranknüpfungspunkts nach § 2 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG beim Bedachten die unbeschränkte Schenkungsteuerpflicht auslösenden Fallkonstellationen als auch der engere Auslandsvermögensbegriffs sowie die bei der Anrechnungsmethode zu berücksichtigende *per country limitation*

¹⁶⁶⁰ Vgl. BMF- Schreiben aus dem Jahr 1986, IV C 6 – S 1301 Schz-43/86, in: Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, hrsg. v. Locher, Kurt / u.a., a.a.O., D 8.1, Nr. 2 und 3.

¹⁶⁶¹ Vgl. BMF- Schreiben aus dem Jahr 1989, IV C 6 – S 1301 Schz-32/89, in: Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, hrsg. v. Locher, Kurt / u.a., a.a.O., D 8.1, Nr. 2 und 3.

¹⁶⁶² Hierunter fällt gem. den obigen Ausführungen nur die Übertragung eines Einzelunternehmens oder die Beteiligung an einer Personengesellschaft, nicht jedoch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft.

¹⁶⁶³ Vgl. EStV v. 03.07.1996, in: Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, hrsg. v. Locher, Kurt / u.a., a.a.O., D 6.1, Nr. 3.

¹⁶⁶⁴ MEINICKE vertritt die Auffassung, dass der Abzug entgegen der h.M. als Alternative nicht grundsätzlich ausgeschlossen ist. Der Abzug ist immer dann günstiger, wenn der inländische Vermögensanfall negativ ist oder hohe Auslandssteuern vorliegen. Vgl. kritisch m.w.N. Meincke, Jens: Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz ..., a.a.O., zu § 21, Rz. 3; a.A. Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 21, Rz. 2, der lediglich in Ausnahmefällen den Abzug aus Billigkeitsgründen gem. §§ 163, 227 AO für möglich hält.

dazu führen, dass die Doppelbesteuerung in den meisten Fällen lediglich abgemildert, aber nicht vollständig beseitigt wird.¹⁶⁶⁵ Denn die Anrechnungsmethode bewirkt im Gegensatz zur Freistellungsmethode, dass im Falle eines niedrigeren ausländischen Steuerniveaus das in den Anwendungsbereich des § 21 ErbStG fallende Auslandsvermögen mit dem höheren deutschen Steuerniveau belastet wird und umgekehrt die Belastung durch ein höheres ausländisches Steuerniveau in Folge des Anrechnungshöchstbetrages in Deutschland nicht auf das niedrigere inländische Steuerniveau abgesenkt werden kann.¹⁶⁶⁶

Das bis zum 31.07.2008 noch anzuwendende österreichische Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht sieht zwar gem. § 6 Abs. 3 öErbStG zunächst den Abzug der ausländischen Steuer vor, gewährt aber unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit, welche gegenüber Deutschland erfüllt wäre, alternativ auch die Anrechnungsmethode.

Generell gilt für die unilateralen Regelungen, dass lediglich die auf dem Auslandsvermögen und nicht die u.U. auch auf dem Inlandsvermögen lastende ausländische Steuer angerechnet werden kann. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung auf Inlandsvermögen kann somit lediglich vom ausländischen Staat vorgesehen werden, was m.E. aber aus Sicht des Inlands zur Sicherung des inländischen Steueranspruchs berechtigt ist.¹⁶⁶⁷ Weitaus kritischer muss m.E. die Tatsache beurteilt werden, dass der Umfang des Auslandsvermögens i.S.d. Anrechnungsmethode nicht mit dem Umfang des der ausländischen Schenkungssteuer unterliegenden Inlandsvermögens deckungsgleich ist, so dass von der Anrechnungsmethode nur ein Teil der ausländischen Steuer berücksichtigt wird.¹⁶⁶⁸ Wird im ausländischen Staat ebenfalls wie im Inland das Weltvermögen besteuert, so vergrößert sich u.U. die Anrechnungslücke, da es keine europaweite, einheitliche

¹⁶⁶⁵ Vgl. Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 21, Rz. 2 f.;

¹⁶⁶⁶ Vgl. Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 21, Rz. 2.

¹⁶⁶⁷ Vgl. kritisch aber grds. wohl zustimmend Meincke, Jens: Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz ..., a.a.O., zu § 21, Rz. 3.

¹⁶⁶⁸ Vgl. Vgl. Massbaum, Michael: Die Anrechnung ausländischer Erbschaft- und Schenkungssteuer als Faktor bei der Planung der Übertragung ausländischen Vermögens, in: Die Deutsche Unternehmensbesteuerung im europäischen Binnenmarkt – Besteuerungsgrundlagen und grenzüberschreitende Steuerplanung in Deutschland, hrsg. v. Massbaum, Michael / Meyer-Scharenberg, Dirk / Perlet, Helmut, Neuwied 1994, S. 415; Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 21, Rz. 3, 29.

Definition des Auslandsvermögen gibt und jeder Staat den Umfang frei festlegen kann.¹⁶⁶⁹

Um solche Anrechnungslücken zu vermeiden, wird in der Literatur u.a. empfohlen, entweder die Entstehung von Auslandsvermögen durch Zwischenschaltung einer inländischen Kapitalgesellschaft zu verhindern oder das Auslandsvermögen im Ausland so aufzustocken oder durch Einlagen umzugestalten, dass es vom Anwendungsbereich der Anrechnung i.S.d. § 21 ErbStG erfasst wird.¹⁶⁷⁰

Von diesem Problembereich ist die Ermessensentscheidung nach österreichischem Recht i.S.d. § 48 BAO, wonach die Finanzverwaltung im Einzelfall neben der Anrechnung der ausländischen Steuer auch die Freistellung des übertragenen Vermögens gewähren kann, ausgenommen.

Generell werden sowohl nach deutschem als auch österreichischem Recht die unilateralen Maßnahmen nicht von Amts wegen gewährt, sondern nur auf Antrag des Steuerpflichtigen selbst und für jeden ausländischen Staat getrennt.¹⁶⁷¹

Inwieweit die Anrechnungsregelung des § 21 ErbStG gegen EU-Recht verstößt, ist bislang vom EuGH noch nicht entschieden worden. Zwar bestand im Rahmen des Vorlagebeschlusses des BFH v. 11.04.2006 in der Rechtssache „Theo Jäger“ die Möglichkeit und die Hoffnung, dass sich der EuGH am Rande hierzu äußern könnte, da die Vorlage vorrangig die Frage der Bewertung des Auslandsvermögens zum Inhalt hatte, was jedoch in der Entscheidung vom 17.01.2008 nicht geschah.¹⁶⁷²

Nachdem bislang sowohl der BFH als auch die Finanzgerichte einen Verstoß gegen EU-Recht abgelehnt haben, hat der BFH in seinem Vorlagebeschluss an den EuGH vom 16.01.2008 nunmehr seine Meinung geändert und sieht in der Regelung einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit.¹⁶⁷³ Unbestritten ist in der Literatur, dass

¹⁶⁶⁹ Vgl. Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 21, Rz. 73 f. MEINICKE will die aus der verbleibenden Doppelbesteuerung resultierende ausländische Steuer zumindest im Erbfall als Nachlassverbindlichkeit abziehen. Vgl. Meincke, Jens: Erbschaft- und Schenkungssteuergesetz ..., a.a.O., zu § 21, Rz. 3.

¹⁶⁷⁰ Bei Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften muss eine mind. 10%ige Beteiligungsquote entweder durch Erhöhung der Beteiligung oder durch Zwischenschaltung einer weiteren ausländischen oder inländischen Kapitalgesellschaft mit der entsprechenden Beteiligungsquote erreicht werden. Vgl. Piltz, Detlev: Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer, in: ZEV 1997, S. 494 f.; Werkmüller, Maximilian: a.a.O., S. 366 f. Bei einzelnen ausländischen Wirtschaftsgütern ist die Einlage in eine ausländische Betriebsstätte, Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft unter Beachtung der Mindestbeteiligungsgrenze zu erwägen. Vgl. Watrin, Christoph: a.a.O., S. 176-178; Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 21, Rz. 2, 74.

¹⁶⁷¹ Vgl. Arlt, Bernhard: Probleme ..., a.a.O., S. 104.

¹⁶⁷² Vgl. EuGH-Urteil v. 17.01.2008, C-256/06, „Theodor Jäger“, unter: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>.

¹⁶⁷³ Vgl. BFH-Beschluss v. 16.01.2008, II R 45/05, IStR 2008, S. 227. Zur bisherigen Auffassung der Rechtsprechung; vgl. BFH-Beschluss v. 11.04.2006, II R 35/05, BStBl. 2006 II, S. 629 (627); BFH-Urteil v.

die Regelung des § 21 ErbStG als solches im Hinblick auf Art. 293 EG¹⁶⁷⁴ nicht gemeinschaftswidrig ist.¹⁶⁷⁵ Denn aus dieser Vorschrift kann der einzelne Steuerpflichtige keine unmittelbaren Rechte für sich selbst ableiten.¹⁶⁷⁶ Anders hingegen sieht es mit der Beschränkung der Grundfreiheiten aus. Die Kritiker stützen ihre Argumentation ebenso wie der BFH in seinem Vorlagebeschluss für bestimmte Fälle insbesondere auf den Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit nach Art. 56 EG.¹⁶⁷⁷ Es bleibt abzuwarten, wie sich der EuGH entscheiden wird.

Im Gegensatz zum deutschen und österreichischen Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht kennt das schweizerische kantonale Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht hingegen keine unilaterale Regelung. Die Kantone wenden zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung lediglich die Regelungen zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung entsprechend an, sofern kein Doppelbesteuerungsabkommen eine andere Regelung vorsieht. Danach unterliegen das unbewegliche Vermögen im Belegenheitsstaat und das übrige Vermögen im Wohnsitzstaat des Überträgers der Schenkungsbesteuerung unter Berücksichtigung des Progressionsvorbehalts.

Was die bilateralen Vereinbarungen zwischen Deutschland und Österreich bzw. der Schweiz betreffen, so war bzw. ist das ErbSt-DBA-Ö ebenso wie das ErbSt-DBA-CH grundsätzlich nicht für Schenkungen unter Lebenden anwendbar. Im Gegensatz zu Österreich haben die deutsche und schweizerische Finanzverwaltung im Jahr 1988 eine Verständigungsregelung getroffen, wonach für die Übertragung von Geschäftsbetrieben unter Lebenden die Regelungen des ErbSt-DBA-CH analog anzuwenden sind. Für die Praxis führt dies zumindest in weiten Teilen der Unternehmensübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge zu einer Rechtssicherheit. Vom Anwendungsbereich dieser Verständigungsregelung ausgenommen sind aber

05.05.2004, II R 33/02 (n.v.), ZEV 2004, S. 383 (382); FG-Urteil München v. 06.07.2005, 4 K 3290/03, EFG 2006, S. 60 (59), Revision und Vorlagebeschluss des BFH (II R 45/05); FG-Urteil Rheinland-Pfalz v. 16.06.2005, 4 K 1951/04, EFG 2005, S. 1447 f. (1446).

¹⁶⁷⁴ Gebot der EU-Mitgliedstaaten zur Beseitigung der Doppelbesteuerung.

¹⁶⁷⁵ Vgl. Hamdan, Binke: a.a.O., S. 404; Pahlke, Armin: Deutsches Erbschaftsteuerrecht europarechtskonform? – Anmerkung zum BFH-Beschluss v. 11.4.2006 – II R 35/05, in: NWB 2006, Fach 10, S. 1566.

¹⁶⁷⁶ Vgl. Hamdan, Binke: a.a.O., S. 404; Jochum, Georg: Regelungen über Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer verstoßen nicht gegen höherrangiges Recht, in: ZEV 2003, S. 172.

¹⁶⁷⁷ Vgl. BFH-Beschluss v. 16.01.2008, II R 45/05, IStR 2008, S. 227; Thonemann, Susanne: Ist das deutsche Erbschaftsteuerrecht EU-konform?, in: ErbStB 2005, S. 223; kritisch Wachter, Thomas: Deutsches Erbschaftsteuerrecht und europäisches Gemeinschaftsrecht – zugleich Anmerkung zum Urteil des BFH vom 5.5.2004, II R 33/02, in: FR 2004, S. 1266 f.; Verstoß nicht nur gegen die Kapitalverkehrsfreiheit sondern auch die Niederlassungsfreiheit, Jochum, Georg: Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer nach § 21 ErbStG beim Erwerb ausländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, in: ZEV 2004, S. 384; Dautzenberg, Norbert / Brüggemann, Alexander: a.a.O., S. 131 f.

insbesondere die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften sowie die Gewährung von Nutznießungsrechten an Kapitalgesellschaftsanteilen. Sofern die abkommensrechtlichen Regelungen analog für Übertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge angewendet werden können, zeigen die Ausführungen, dass sich Deutschland im Gegensatz zur Schweiz durch einige Rückgriffsrechte in weiten Teilen das Besteuerungsrecht vorbehält. Dies wird allein schon durch die unterschiedlichen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung belegt. Während die Schweiz die Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt gewährt, wendet hingegen Deutschland bis auf eine Ausnahme lediglich die Anrechnungsmethode an. Hierbei muss mangels abkommensrechtlicher Regelung der Anrechnungsmethode auf die unilaterale Vorschrift des § 21 ErbStG zurückgegriffen werden.

Mangels Anwendbarkeit des Abkommens zwischen Deutschland und Österreich auf Schenkungsfälle hat die Kündigung des Abkommens zum 31.12.2007 insoweit auch keine Auswirkung auf grenzüberschreitenden Vermögensübertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge. Für Vermögensübertragungen bis zum 31.07.2008 greifen somit nur die jeweils nationalen unilateralen Regelungen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung gem. § 21 ErbStG von deutscher Seite und § 6 Abs. 3 öErbStG sowie § 48 BAO von österreichischer Seite. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass bis auf die Maßnahmen gem. § 48 BAO die unilateralen Regelungen nur dann zur Anwendung kommen, wenn der Erwerber im jeweiligen Staat unbeschränkt schenkungssteuerpflichtig ist. Mit Abschaffung der österreichischen Erbschaft- und Schenkungsteuer gibt es für Vermögensübertragungen ab 01.08.2008 sowohl aus deutscher als auch u.a. schweizerischer Sicht zunächst keine unmittelbare Doppelbesteuerung mit Österreich mehr.¹⁶⁷⁸ Wird jedoch österreichisches Vermögen übertragen und unterliegt der Schenkungsvorgang sowohl in Deutschland als auch z.B. in der Schweiz der unbeschränkten Schenkungssteuerpflicht, so kann die Doppelbesteuerung auf das österreichische Vermögen insbesondere dann nicht beseitigt werden, wenn der Schenker seinen Wohnsitz in der Schweiz hat. Denn bei analoger Anwendung der interkantonalen Grundsätze zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, wäre lediglich das in Österreich

¹⁶⁷⁸ Vgl. Steiner, Anton: Wegfall des DBA ..., a.a.O., S. 60.

belegene unbewegliche Vermögen von der Besteuerung in der Schweiz ausgenommen, sofern das ErbSt-DBA-CH keine weiteren Regelungen vorsieht.

Die Anwendung der unilateralen Regelung wird zwar gem. § 21 Abs. 1 S. 1 ErbStG auf die Fälle beschränkt, in denen die Vorschriften eines DBA anzuwenden sind. Dies gilt aber nur dann, wenn durch das DBA die Doppelbesteuerung tatsächlich beseitigt wird. Wird im Rahmen des DBA die Doppelbesteuerung nur im Rahmen bestimmter Erwerbsvorgänge, wie z.B. Erwerbe von Todes wegen, oder nur hinsichtlich bestimmter Vermögensgegenstände, wie z.B. ausschließlich bewegliches Vermögen, abkommensrechtlich geregelt, so bleibt die Anrechnungsmethode im Rahmen der unilateralen Regelung für die abkommensrechtlich nicht geregelten Vorgänge und Vermögensgegenstände weiterhin anwendbar.¹⁶⁷⁹

Im Hinblick auf schenkungssteuerpflichtige Vorgänge in der Schweiz muss darüber hinaus beachtet werden, dass einige Kantone die hier im Mittelpunkt stehenden Vermögensübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf den Ehepartner und vor allem teilweise auch auf die direkten Nachkommen von der Besteuerung ausnehmen, so dass in diesen Fällen für den Vermögensübergang in der Schweiz keine Steuer anfällt.

6.4.2 Vermeidung der ertragsteuerlichen internationalen Doppelbesteuerung

6.4.2.1 Nationale Regelung im deutschen Ertragsteuerrecht

Wird ein unbeschränkt Steuerpflichtiger in einem ausländischen Staat mit seinen ausländischen Einkünften zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen, ist von Amts wegen gem. § 34c Abs. 1 EStG die festgesetzte, gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte ausländische Steuer auf die anteilig auf die Einkünfte aus diesem ausländischen Staat entfallende deutsche Einkommensteuer anzurechnen. Statt der Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Steuer kann der Steuerpflichtige gem. § 34c Abs. 2 EStG auch den Abzug der ausländischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte, soweit die ausländischen Einkünfte nicht steuerfrei sind,¹⁶⁸⁰ beantragen. Hierbei ist zu beachten, dass das Antragsrechts dem Steuerpflichtigen, wenn er ausländische

¹⁶⁷⁹ Vgl. m.w.N. Arlt, Bernhard: Probleme ..., a.a.O., S. 10.

¹⁶⁸⁰ Dieser Zusatz wurde durch das JStG 2007 mit Wirkung ab VZ 2007 ins Gesetz hinsichtlich der im Inland dem Halbeinkünfteverfahren unterliegenden Auslandsdividenden aufgenommen. Vgl. Grotherr, Siegfried: International relevante Änderungen durch das JStG 2007 anhand von Fallbeispielen, in NWB 2006, Fach 3, Gruppe 2 Deutschland, S. 1452 f.

Einkünfte aus mehreren Staaten bezieht, zwar einheitlich für die gesamten aus dem jeweiligen Staat bezogenen Einkünfte des jeweiligen Staates, aber getrennt für jeden Staat ausüben kann.¹⁶⁸¹ Liegen die Voraussetzungen für eine Anrechnung der ausländischen Steuer nicht vor, so kann der unbeschränkt Steuerpflichtige die nicht der deutschen Einkommensteuer entsprechende ausländische Steuer oder die sog. Drittstaatensteuern bei der Ermittlung der Einkünfte gem. § 34c Abs. 3 EStG auf Antrag abziehen, soweit sie wiederum auf Einkünfte entfallen, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen. Darüber hinaus können die Finanzbehörden mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen gem. § 34c Abs. 5 EStG die auf ausländische Einkünfte entfallende deutsche Einkommensteuer ganz oder teilweise erlassen oder in einem Pauschbetrag festsetzen.¹⁶⁸²

a) Persönliche Voraussetzungen

Die unilateralen Maßnahmen i.S.d. § 34c Abs. 1 bis 3 EStG können zunächst dem Gesetzeswortlaut entsprechend nur von unbeschränkt Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden. Hierzu zählen sowohl die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht gem § 1 Abs. 1 EStG als auch die erweitert unbeschränkte und die fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 und Abs. 3 EStG. Beschränkt Steuerpflichtige i.S.d. § 1 Abs. 4 EStG können gem. § 50 Abs. 6 EStG unter bestimmten Voraussetzungen¹⁶⁸³ bei inländischen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Tätigkeit die unilateralen

¹⁶⁸¹ Vgl. R 34c Abs. 4 EStR.

¹⁶⁸² Von diesen Maßnahmen soll gem. § 34a Abs. 5 EStG nur dann Gebrauch gemacht werden können, wenn es aus volkswirtschaftlichen Gründen zweckmäßig ist, oder die Anwendung des § 34c Abs. 1 EStG besonders schwierig ist. Ersteres liegt insbesondere dann vor, wenn die Steuerbegünstigung der Außenwirtschaft dient. Vgl. BVerfG-Urteil v. 19.04.1978, 2 BvL 275, BStBl. 1978 II, S. 548 (548). Letzteres ist hingegen eng auszulegen und gilt nur dann, wenn die Schwierigkeiten im tatsächlichen und nicht im rechtlichen Bereich liegen. Vgl. BFH-Urteil v. 01.10.1992, I B 42-43/92, BFH/NV 1993, S. 156 (156). Grundsätzlich handelt es sich bei der Pauschalierung um einen Auffangtatbestand. Vgl. BVerfG-Urteil v. 19.04.1978, 2 BvL 275, BStBl. 1978 II, S. 548 (548). Hinsichtlich der Pauschalierung sind zwei Erlasse zu beachten: 1.) BMF-Schreiben v. 10.04.1984, IV C 6 – S 2293 – 11/84, in: BStBl. 1984 I, S. 252 (sog. Pauschalierungserlass). Der Pauschalierungserlass greift nur für bestimmte Einkünfte aus gewerblicher oder selbständiger Tätigkeit, die aus einem Nicht-DBA-Staat stammen. Die Pauschalsteuer beträgt hierbei 25% der pauschalbesteuerten Einkünfte höchstens jedoch 25% des zu versteuernden Einkommens. Die auf die pauschalbesteuerten Einkünfte entfallende ausländische Steuer kann weder angerechnet noch abgezogen werden. 2.) BMF-Schreiben v. 31.10.1983, IV B 6 . S 2293 – 50/83, in: BStBl. 1983 I, S. 470 (sog. Auslandstätigkeitserlass). Nach dem Auslandstätigkeitserlass können auch bestimmte Arbeitnehmereinkünfte pauschal besteuert werden, sofern mit dem ausländischen Staat kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht oder diese Einkünfte nicht unter dessen Regelungsbereich fallen.

¹⁶⁸³ Eine Anrechnung oder ein Abzug der ausländischen Steuer auf die abschließend aufgeführten inländischen Einkünfte ist nur insoweit möglich, als in diesen Einkünften keine ausländischen Einkünfte enthalten sind, mit denen der Steuerpflichtige im Ausland unbeschränkt steuerpflichtig ist. Hinsichtlich der Ermittlung des Anrechnungsbetrags; vgl. § 50.2 EStR.

Maßnahmen i.S.d. § 34c Abs. 1 bis 3 EStG entsprechend anwenden.¹⁶⁸⁴ Hinsichtlich ausländischer Einkünfte einer Personengesellschaft kommt es nicht auf den Sitz der Gesellschaft, sondern auf den Wohnsitz der Gesellschafter an.¹⁶⁸⁵ Grundvoraussetzung für die unilateralen Maßnahmen ist insoweit auch die Personenidentität in Bezug auf die in- und ausländische Steuerpflicht. Bei Qualifikations- und Zuordnungskonflikten ist, sofern ein Doppelbesteuerungsabkommen keine andere Regelung vorsieht, deutsches Recht maßgebend.¹⁶⁸⁶

b) Ausländische Einkünfte

Sachliche Voraussetzung für die Anrechnung bzw. den Abzug der ausländischen Steuer gem. § 34c Abs. 1 bzw. Abs. 2 EStG ist, dass es sich um ausländische Einkünfte handelt. Zu den in § 34d EStG abschließend aufgeführten ausländischen Einkünften zählen insbesondere gem. Nr. 3 dieser Vorschrift Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.S.d. § 18 EStG aus im Ausland ausgeübter oder verwerteter Tätigkeit, gem. Nr. 4 Einkünfte aus der Veräußerung zum Anlagevermögen eines Betriebs gehörender im Ausland belegener Wirtschaftsgüter oder aus der Veräußerung ausländischer Kapitalgesellschaftsanteile, gem. Nr. 6 Einkünfte aus ausländischem Kapitalvermögen i.S.d. § 20 EStG, gem. Nr. 7 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 EStG aus im Ausland belegener Grundstücke oder im Ausland überlassener Nutzungsrechte sowie gem. Nr. 2 lit. a) ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. §§ 15, 16 EStG aus im Ausland belegener Betriebssätten, im Ausland tätiger ständiger Vertreter oder aus zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb subsidiärer Einkünfte gem. Nr. 3, 4, 6, 7 und 8 dieser Vorschrift. Zu den ausländischen sonstigen Einkünften i.S.d. § 22 EStG zählen gem. § 34d Nr. 8 EStG nicht nur die privaten Veräußerungsgeschäfte im Ausland belegener Wirtschaftsgüter, sondern auch wiederkehrende Leistungen eines im Ausland ansässigen Zahlungsverpflichteten.

Zwar kennt die Vorschrift des § 34d EStG keine in § 49 Abs. 2 EStG entsprechende Regelung, dennoch geht die h.M. davon aus, dass auch für die Feststellung inwieweit es sich um ausländische Einkünfte handelt, von einer umgekehrten isolierenden

¹⁶⁸⁴ Vgl. Heinicke, Wolfgang in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 34c, Rz. 3; Kleine-Rosenstein, Christoph / Pohl, Carsten in: Basiskommentar - Steuerrecht, hrsg. v. Lippross, Otto-Gerd, Köln, Stand: April 2008, zu § 34c EStG, Rz. 7.

¹⁶⁸⁵ Vgl. m.w.N. Heinicke, Wolfgang in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 34c, Rz. 4.

¹⁶⁸⁶ Vgl. BFH-Urteil v. 03.02.1988, I R 134/84, BStBl. 1988 II, S. 589 (588); Heinicke, Wolfgang in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 34c, Rz. 4 f.

Betrachtungsweise auszugehen ist. Dies bedeutet, dass inländische Besteuerungsmerkmale außer Betracht bleiben, soweit bei ihrer Berücksichtigung ausländische Einkünfte nicht angenommen werden können.¹⁶⁸⁷

Die Kernaufgabe der unilateralen Regelung in § 34c EStG besteht darin, die im Hinblick auf die ausländischen Einkünfte entstehende internationale Doppelbesteuerung zu beseitigen, wenn einerseits diese Einkünfte bei unbeschränkter Einkommensteuerpflicht im Inland aufgrund des Welteinkommensprinzips und bei beschränkter Steuerpflicht im Ausland¹⁶⁸⁸ aufgrund der dortigen inländischen Einkünfte der Einkommensbesteuerung unterliegen. Dieses Ziel ist aber nur dann vollumfänglich erreichbar, wenn der Umfang der ausländischen Einkünfte i.S.d. § 34d EStG mit dem Umfang der inländischen Einkünfte im Sinne einer des § 49 EStG analogen Vorschrift im Ausland deckungsgleich ist. Zwar scheint dies zumindest aus inländischer Sicht weitestgehend der Fall zu sein, wengleich der Kreis der ausländischen Einkünfte weiter gefasst ist als derjenige der inländischen Einkünfte.¹⁶⁸⁹ Konzeptionell ist aber diese am Gegenseitigkeitsprinzip ausgerichtete Ausgestaltung des Katalogs der inländischen bzw. ausländischen Einkünfte verfehlt, da sie nicht der eigentlichen Aufgabenstellung der beiden Regelungskomplexe gerecht wird.¹⁶⁹⁰ Eine Übereinstimmung sowohl dem Inhalt als auch dem Umfang nach in Bezug auf die inländischen Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht nach dem Steuerrecht des ausländischen Staates ist darüber hinaus kaum denkbar.

c) Eine der deutschen Einkommensteuer entsprechende Steuer

Die anzurechnende ausländische Steuer muss ihrem Charakter nach der deutschen Einkommensteuer entsprechen, was immer dann der Fall ist, wenn die ausländische Steuer vom Einkommen oder Teilen davon erhoben wird.¹⁶⁹¹ Das BMF hat in Bezug auf die Nicht-DBA-Staaten ein Verzeichnis über die ausländischen Steuern, die der deutschen Einkommensteuer entsprechen erstellt.¹⁶⁹² Für Staaten, mit denen ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, sind in den Vorschriften zum

¹⁶⁸⁷ Vgl. BFH-Urteil v. 09.04.1997, I R 178/94, BStBl. 1997 II, S. 657 (657); Schaumburg, Harald: Internationales Steuerrecht – Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 2. Aufl., Osnabrück 1998, Rz. 15.26.

¹⁶⁸⁸ Im Ausland ist eine steuerliche Erfassung dieser Einkünfte auch im Rahmen einer dortigen unbeschränkten Steuerpflicht möglich.

¹⁶⁸⁹ Vgl. Kleine-Rosenstein, Christoph / Pohl, Carsten in: Basiskommentar - Steuerrecht, hrsg. v. Lippross, Otto-Gerd, a.a.O., zu § 34d EStG, Rz 3.

¹⁶⁹⁰ Vgl. m.w.N. Schaumburg, Harald: Internationales Steuerrecht, a.a.O., Rz. 15.32.

¹⁶⁹¹ Vgl. Bächle, Ekkehard in: Internationales Steuerrecht, hrsg. v. Bächle, Ekkehard / Rupp, Thomas, Stuttgart 2002, S. 70.

¹⁶⁹² Vgl. Anlage 6 zu den EStR.

Geltungsbereich des Abkommens die der deutschen Einkommensteuer entsprechenden ausländischen Steuern geregelt. Handelt es sich nicht um eine der deutschen Einkommensteuer entsprechende ausländische Steuer, so kann die ausländische Steuer gem. § 34c Abs. 3 nur bei der Einkünfteermittlung abgezogen werden.¹⁶⁹³ Dies gilt ebenso für ausländische Steuern, die von einem Drittstaat erhoben werden, denn § 34c Abs. 1 EStG schreibt im Gegensatz zu § 21 ErbStG explizit vor, dass nur die ausländische Steuer aus dem Staat angerechnet oder nach Abs. 2 dieser Vorschrift abgezogen werden kann, aus dem die Einkünfte stammen.¹⁶⁹⁴

d) Festgesetzte, gezahlte und um einen Ermäßigungsanspruch gekürzte Steuer

Der Steuerpflichtige hat die Zahlung und die Höhe der festgesetzten ausländische Steuer durch Vorlage einer entsprechenden Urkunde nachzuweisen.¹⁶⁹⁵ Mit der Änderung durch das JStG 2007 ist ab dem Veranlagungszeitraum für das Jahr 2007 die ausländische Steuer stets um einen im ausländischen Staat bestehenden Ermäßigungsanspruch zu kürzen, unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige diesen wahrgenommen hat oder z.B. aufgrund Fristversäumung nicht mehr beantragen kann.¹⁶⁹⁶

Die anrechenbare, gezahlte ausländische Steuer ist auf der Grundlage der von der Europäischen Zentralbank täglich veröffentlichten Euro-Referenzkurse umzurechnen.¹⁶⁹⁷

e) Anrechnungshöchstbetrag

Da die ausländische Steuer nur bis in Höhe der nach deutschem Steuerrecht ermittelten, auf die ausländischen Einkünfte entfallenden anteiligen inländischen Einkommensteuer angerechnet werden kann, ist der sog. Anrechnungshöchstbetrag zu ermitteln. Bei der Berechnung bleiben nicht nur die gem. § 34c Abs. 5 EStG pauschal besteuerten ausländischen Einkünfte außer Betracht, sondern auch im

¹⁶⁹³ Vgl. Heinicke, Wolfgang in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 34c, Rz. 17.

¹⁶⁹⁴ Vgl. § 68a EStDV; Heinicke, Wolfgang in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 34c, Rz. 7.

¹⁶⁹⁵ Vgl. § 21 Abs. 3 ErbStG.

¹⁶⁹⁶ Vgl. Grotherr, Siegfried: International relevante Änderungen durch das JStG 2007 anhand von Fallbeispielen, in NWB 2006, Fach 3, Gruppe 2 Deutschland, S. 1451 f.

¹⁶⁹⁷ Aus Vereinfachungsgründen lässt die Finanzverwaltung auch den monatlich im Bundesanzeiger veröffentlichten Umsatzsteuer-Umrechnungskurs zu. Vgl. R 34c Abs. 1 EStR.

ausländischen Staat nicht der dortigen Besteuerung unterliegende ausländische Einkünfte.¹⁶⁹⁸

Der Anrechnungshöchstbetrag ergibt sich gem. § 34c Abs. 1 S. 2 EStG, indem die die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens nach den §§ 32a, 32b, 34 und 34b EStG ergebende deutsche Einkommensteuer im Verhältnis dieser ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird. Hat der Steuerpflichtige ausländische Einkünfte aus mehreren Staaten bezogen, so ist der Anrechnungshöchstbetrag nicht getrennt für jede Einkunftsart, sondern für jeden Staat hinsichtlich aller dort erwirtschafteten ausländischen Einkünfte zu ermitteln (sog. *per country limitation*).¹⁶⁹⁹

6.4.2.2 Nationale Regelung im österreichischen Ertragsteuerrecht

Im Gegensatz zum deutschen Ertragsteuerrecht sieht das österreichische Einkommensteuergesetz selbst keine Regelung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vor. Ein Abzug der ausländischen Steuer als Betriebsausgabe oder Sonderausgabe ist aufgrund des Abzugsverbots für Personensteuern gem. § 20 Abs. 1 Nr. 6 öEStG im Gegensatz zum Abzug der ausländischen Erbschaftsteuer in bestimmten Fällen als Nachlassverbindlichkeit gem. § 6 Abs. 3 öErbStG nicht möglich.¹⁷⁰⁰

Lediglich die österreichische Bundesabgabenordnung enthält die bereits im Rahmen der schenkungssteuerlichen unilateralen Regelungen dargestellte Vorschrift des § 48 BAO, wonach dem Bundesministerium der Finanzen eine Ermessensentscheidung zusteht. Hierbei ist zu beachten, dass die Regelung als Maßnahmen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung sowohl eine partielle oder vollständige Freistellung der ausländischen Einkünfte im Inland als auch die Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Steuer vorsieht. Des Weiteren können die Entlastungen nur gewährt werden, wenn eine tatsächliche und nicht nur virtuelle in- und ausländische Doppelbesteuerung gegeben ist.¹⁷⁰¹ Das Bundesministerium der

¹⁶⁹⁸ Vgl. § 34c Abs. 1 S. 3 EStG, R 34c Abs. 3 S. 1-6 EStR. Bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages ist hinsichtlich negativer Einkünfte § 2a EStG zu beachten. Ausführlich zum Anrechnungshöchstbetrag; vgl. Bächle, Ekkehard in: Internationales Steuerrecht, hrsg. v. Bächle, Ekkehard / u.a., a.a.O., S. 73-77.

¹⁶⁹⁹ Vgl. § 68a S. 2 EStDV.

¹⁷⁰⁰ Vgl. Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 325, Rz. 642.

¹⁷⁰¹ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 21.07.1993, 91/13/0119, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 325, Rz. 642; kritisch m.w.N. Urtz, Christoph: § 48 BAO und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in: Die

Finanzen ist dabei hinsichtlich der Form des zu treffenden Rechtsaktes gem. § 48 BAO frei. Es kann die getroffene Maßnahme entweder im Rahmen eines Bescheids oder einer Verordnung erlassen.¹⁷⁰² Zwar legt die Vorschrift des § 48 BAO den Rahmen der Ermessenentscheidung gesetzlich nicht eindeutig fest, die herrschende Literaturmeinung und die Rechtsprechung gehen aber davon aus, dass die Maßnahmen dann der Ermessensausübung i.S.d. Gesetzes entsprechen, wenn sie sich an den allgemeinen Grundsätzen im Falle des Bestehens eines Doppelbesteuerungsabkommen orientieren.¹⁷⁰³ In der Literatur ist es zwar teilweise umstritten, ob bei Erfüllung der Tatbestandsmerkmale ein unbeschränkt Steuerpflichtiger einen unmittelbaren Rechtsanspruch auf die Ermessenentscheidung i.S.d. § 48 BaO hat. Die Rechtsprechung spricht sich jedoch gegen einen solchen Rechtsanspruch aus.¹⁷⁰⁴ Beschränkt Steuerpflichtige sind zwar von der Anwendung der Vorschrift nicht explizit ausgenommen, im Rahmen der Ermessenentscheidung kommt jedoch die Rechtsprechung zum Ergebnis, dass es Aufgabe des Wohnsitzstaates ist, Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu treffen.¹⁷⁰⁵ Hinsichtlich ausländischer Einkünfte einer Personengesellschaft steht wie nach deutschem Recht das Antragsrecht nicht der Gesellschaft, sondern dem jeweiligen Gesellschafter zu. Die Qualifikation der Personengesellschaft richtet sich hierbei ebenfalls ausschließlich nach dem inländischen Recht.¹⁷⁰⁶

Ab dem Veranlagungszeitraum für das Jahr 2002 hat das Bundesministerium der Finanzen in einer Verordnung betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen¹⁷⁰⁷ folgende Regelungen getroffen. Zunächst wird für in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtige eine Freistellung bestimmter, positiver ausländischer Einkünfte unter Progressionsvorbehalt gewährt, wenn sie aus Staaten stammen, mit denen Österreich kein darauf anwendbares Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, und wenn sie im ausländischen Staat mit einem

Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Anrechnungs- und Befreiungsmethode, hrsg. v. Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Lechner, Eduard, Wien 1995, S. 367-370.

¹⁷⁰² Vgl. Urtz, Christoph: a.a.O., S. 364.

¹⁷⁰³ Vgl. m.w.N. VwGH-Erkenntnis v. 30.03.2000, 99/16/0100, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; ausführlich Urtz, Christoph: a.a.O., S. 379-381; Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II ..., a.a.O., S. 325, Rz. 642

¹⁷⁰⁴ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 12.07.1990, 89/16/0069, VwGH-Erkenntnis v. 08.06.1988, 87/13/0170, jeweils unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; ebenso Urtz, Christoph: a.a.O., S. 374; a.A. Jirousek, Heinz: Maßnahmen zur Steuerentlastung gem. § 48 BAO, in: ÖStZ 1985, S. 46.

¹⁷⁰⁵ Vgl. VwGH-Erkenntnis v. 14.03.1990, 89/13/0115, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>

¹⁷⁰⁶ Vgl. ausführlich m.w.N. Urtz, Christoph: a.a.O., S. 365 f.

¹⁷⁰⁷ Vgl. BMF-Verordnung v. 17.02.2002, in: öBGBI. 2002 II, Nr. 474.

Durchschnittsteuersatz von mehr als 15% belastet sind.¹⁷⁰⁸ Kann die internationale Doppelbesteuerung hiernach nicht beseitigt werden, und ist kein Doppelbesteuerungsabkommen anwendbar, so können unbeschränkt Steuerpflichtige die ausländische Steuer der Höhe nach begrenzt auf die anteilig auf die ausländischen Einkünfte entfallende österreichische Steuer anrechnen, wobei bei ausländischen Einkünften aus mehreren Staaten, der Anrechnungshöchstbetrag für jeden einzelnen Staat gesondert zu ermitteln ist (sog. *per country limitation*).¹⁷⁰⁹ Abschließend gewährt die Verordnung in den Fällen einer nach dem jeweils bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen nicht anrechenbaren, von einer lokalen Gebietskörperschaft erhobenen ausländischen Einkommensteuer die Anrechnung auf die inländische Steuer. Hinsichtlich der Anwendung der im Rahmen der Verordnung gewährten Maßnahmen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung ist zu beachten, dass diese, abgesehen von der lokal erhobenen Steuer auf das Einkommen, grundsätzlich auf in Österreich unbeschränkt Steuerpflichtige begrenzt ist, sofern bestimmte in der Verordnung festgelegte Belegnachweise erbracht wurden.¹⁷¹⁰

6.4.2.3 Nationale Regelung im schweizerischen Ertragsteuerrecht

Für in der Schweiz aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt Steuerpflichtige i.S.d. Art. 3 DBG sowie Art. 3 StHG gilt im Gegensatz zu Deutschland und Österreich nicht das Welteinkommensprinzip. Denn nach Art. 6 Abs. 1 DBG sind die Einkünfte aus im ausländischen Staat gelegenen Grundstücken, Geschäftsbetrieben¹⁷¹¹ und Betriebsstätten von der schweizerischen Steuer befreit. Die Einkünfte werden lediglich gem. Art. 7 Abs. 1 DBG im Rahmen des positiven wie negativen¹⁷¹² Progressionsvorbehalts bei der Ermittlung des auf das übrige, steuerpflichtige Einkommen anzuwendenden Steuertarifs berücksichtigt. Zu beachten ist hierbei, dass die Steuerfreistellung unabhängig davon gewährt wird, ob der ausländische Staat diese Einkünfte besteuert (sog. unbedingte Freistellung mit

¹⁷⁰⁸ Zu den Einkünften zählen u.a. Einkünfte aus im Ausland belegenen unbeweglichem Vermögen und Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, die aus einer ausländischen Betriebsstätte stammen. Vgl. abschließende Aufzählung gem. § 1 Abs. 1 lit. a) bis f) sowie hinsichtlich Progressionsvorbehalt § 1 Abs. 4 der BMF-Verordnung v. 17.02.2002, in: öBGBI. 2002 II, Nr. 474.

¹⁷⁰⁹ Vgl. BMF-Verordnung v. 17.02.2002, in: öBGBI. 2002 II, Nr. 474, § 1 Abs. 2.

¹⁷¹⁰ Vgl. hinsichtlich der Nachweispflichten BMF-Verordnung v. 17.02.2002, in: öBGBI. 2002 II, Nr. 474, § 2.

¹⁷¹¹ Zu den Geschäftsbetrieben zählen insbesondere Einzelunternehmen und Personengesellschaften. Vgl. Derksen, Hans Peter / Gerber, Thomas / u.a.: Steuerrecht 2 ..., a.a.O., S. 25.

¹⁷¹² Vgl. Art. 6 Abs. 3 S. 3 DBG.

Progressionsvorbehalt).¹⁷¹³ Die Einkünfte in Bezug auf Grundstücke, Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten sind im Verhältnis zum Ausland gem. Art. 6 Abs. 3 S. 1 DBG nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung und somit nach den interkantonalen Zuteilungsnormen quoten- bzw. objektmäßig aufzuteilen.¹⁷¹⁴

Trotz Steuerfreistellung besteht hinsichtlich der Verluste aus einem ausländischen Geschäftsbetrieb oder einer ausländischen Betriebsstätte dennoch die Möglichkeit, die ausländischen Betriebsstättenverluste entsprechend den Grundsätzen der interkantonalen Doppelbesteuerung objekt- oder quotenmäßig mit Gewinnen der in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtigen Hauptgesellschaft nach den Bestimmungen des Art. 31 DBG zu verrechnen. Erzielt die ausländische Betriebsstätte in den folgenden sieben Jahren jedoch Gewinne, so ist die ursprüngliche Veranlagung insoweit zu korrigieren, als dass die im Ausland mit Gewinnen verrechneten Verluste nunmehr gem. Art. 6 Abs. 3 S. 2 DBG ausschließlich steuersatzbestimmend berücksichtigt werden.¹⁷¹⁵

Ist die ausländische Quellensteuer auf bewegliches Privatvermögen weder rückforderbar noch anrechenbar, so kann sie gem. Art. 32 Abs. 1 DBG von den Einnahmen abgezogen werden. Die Nettobesteuerung kommt nach h.M. nur bei Kapitalerträgen zur Anwendung.¹⁷¹⁶

6.4.2.4 Bilaterale Regelung zwischen Deutschland und Österreich

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich zur Vermeidung der ertragsteuerlichen Doppelbesteuerung (ESt-DBA-Ö)¹⁷¹⁷, welches sich in seinen Grundzügen am OECD-Musterabkommen (OECD-MA) orientiert,¹⁷¹⁸ findet gem. Art. 1 des Abkommens nur dann Anwendung, wenn der Steuerpflichtige in einem der beiden oder in beiden Vertragsstaaten ansässig ist. Die Ansässigkeit im

¹⁷¹³ Vgl. ausführlich m.w.N. Locher, Peter: Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, Bern 1996, S. 51 f.; Kolb, Andreas: Grundzüge des schweizerischen DBA-Rechts, in: Investitions- und Steuerstandort Schweiz – Wirtschaftliche und steuerliche Rahmenbedingungen, hrsg. v. Weigell, Jörg / Brand, Jürg / Safarik, Frantisek, Bern 2007, S. 94; Derksen, Hans Peter / Gerber, Thomas / u.a.: Steuerrecht 2 ..., a.a.O., S. 367.

¹⁷¹⁴ Vgl. Locher, Peter: Einführung ..., a.a.O., S. 52.

¹⁷¹⁵ Vgl. Derksen, Hans Peter / Gerber, Thomas / u.a.: Steuerrecht 2 ..., a.a.O., S. 25, 335, 367.

¹⁷¹⁶ Vgl. kritisch m.w.N. Locher, Peter: Einführung ..., a.a.O., S. 52 f.; Derksen, Hans Peter / Gerber, Thomas / u.a.: Steuerrecht 2 ..., a.a.O., S. 367.

¹⁷¹⁷ Vgl. Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 24.08.2000, in: BGBl. 2002 I, S. 734.

¹⁷¹⁸ Vgl. ausführlich zu historischen Entwicklung der Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Österreich; Lang, Michael / Stefaner, Markus in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Vor Art. 1 Österreich, Rz. 1-4.

jeweiligen Vertragsstaat richtet sich gem. Art. 4 Abs. 1 ESt-DBA-Ö zunächst nach den rein nationalen Vorschriften zur Steuerpflicht auf der Grundlage des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltsorts. Im Falle einer Doppelansässigkeit gilt der Steuerpflichtige i.S.d. Abkommens in dem Vertragsstaat als ansässig, in dem er gem. der dem OECD-MA entsprechenden Prüfungsreihenfolge (sog. *tie breaker rule*) seinen Lebensmittelpunkt bzw. seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat oder dessen Staatsangehörigkeit er besitzt.¹⁷¹⁹

Hinsichtlich der im Rahmen der Unternehmensübertragungen im Mittelpunkt stehenden Einkünfte sehen die Verteilungsnormen des Doppelbesteuerungsabkommens folgende Regelungen vor.

a) Abkommensrechtliche Regelung in Bezug auf die laufenden Einkünfte

Hinsichtlich der Unternehmensgewinne gilt gem. Art. 7 ESt-DBA-Ö das Betriebsstättenprinzip. Dies bedeutet, dass gewerbliche Einkünfte aus einem Einzelunternehmen oder der Beteiligung an einer Personengesellschaft¹⁷²⁰ stets in dem Staat besteuert werden, in dem das Unternehmen tätig ist. Der andere Vertragsstaat kann den Unternehmensgewinn nur dann anteilig besteuern, wenn im anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 des Abkommens¹⁷²¹ unterhalten wird. Im Gegensatz zum OECD-MA unterscheidet auch das neue Abkommen zwischen Deutschland und Österreich noch zwischen Unternehmensgewinnen (Art. 7) und Einkünften aus selbständiger Arbeit (Art. 14). Die Regelungen sind jedoch weitestgehend ähnlich.¹⁷²² Statt der Betriebsstätte muss bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit im anderen Staat eine ständige Einrichtung¹⁷²³ unterhalten werden. Nachdem sowohl Österreich als auch Deutschland hinsichtlich der Besteuerung von Personengesellschaften das Transparenzprinzip anwenden, fällt nicht die Personengesellschaft als solche, sondern jeder einzelne Gesellschafter, welcher insoweit abkommensrechtlich ein eigenständiges Unternehmen betreibt,

¹⁷¹⁹ Bei Doppelstaatsbürgerschaft müssen die Steuerbehörden eine einvernehmliche Lösung finden. Vgl. Art. 4 Abs. 2 ESt-DBA-Ö.

¹⁷²⁰ Vgl. Art. 7 Abs. 7 ESt-DBA-Ö.

¹⁷²¹ Nachdem Art. 5 des Abkommens wörtlich mit Art. 5 des OECD-MA übereinstimmt, kann bei Auslegungsschwierigkeit auf die allgemeine Kommentierung zum OECD-MA zurückgegriffen werden. Vgl. Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 5 Österreich, Rz. 1.

¹⁷²² Vgl. Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 7 Österreich, Rz. 1.; Lang, Michael / Stefaner, Markus in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 14 Österreich, Rz. 1.

¹⁷²³ Der Begriff Einrichtung wird im Gegensatz zur Betriebsstätte nicht im Abkommen definiert und ist nach h.M. auch nicht deckungsgleich, da gewerbliche und selbständige Tätigkeit einen unterschiedlichen Charakter aufweisen. Vgl. Vogel, Klaus / Lehner Moris: DBA-Kommentar – Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, 4. Aufl., München 2003, zu Art. 14, Rz. 22-24.

unter den Anwendungsbereich des Art. 7, soweit die Gesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt. Dies hat gem. Art. 7 Abs. 7 S. 1 des Abkommens zur Folge, dass der anteilig auf den Gesellschafter entfallende Unternehmensgewinn nur im Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters der Besteuerung unterliegt, sofern nicht im anderen Vertragsstaat eine Betriebsstätte unterhalten wird. Dies gilt im Übrigen auch hinsichtlich der abkommensrechtlichen Beurteilung bei einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung an einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Personengesellschaft. Hinsichtlich der Qualifizierung einer Mitunternehmerschaft ist zu beachten, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft in den beiden Ländern nicht deckungsgleich sind.¹⁷²⁴ Darüber hinaus regelt Art. 7 Abs. 7 des Abkommens in Satz 2 auch die Verteilung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte im Rahmen des Sonderbetriebsvermögens. Dies hat zur Folge, dass die Einkünfte aus dem Sonderbetriebsvermögen insgesamt unter die Sonderregelung des Abs. 7 fallen und nicht unter den Anwendungsbereich einer anderen Verteilungsnorm i.S.d. Art. 7 Abs. 8 ESt-DBA-Ö, wie z.B. Zinsen, Dividenden, usw., fallen können.¹⁷²⁵ Hinsichtlich der Betriebsstättengewinnermittlung ist festzuhalten, dass sich die österreichische Finanzverwaltung im Gegensatz zur Deutschen an die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien und nicht eigene Verwaltungsgrundsätze anwendet.¹⁷²⁶

Dividendeneinkünfte im Rahmen der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sind gem. Art. 10 Abs. 1 ESt-DBA-Ö stets im Ansässigkeitsstaat des Dividendenempfängers zu versteuern. Hat die ausschüttende Kapitalgesellschaft jedoch ihren Sitz im anderen Vertragsstaat, so steht diesem gem. Abs. 2 der Verteilungsnorm ein Quellenbesteuerungsrecht i.H.v. 15% zu, sofern im Ansässigkeit nicht eine Kapitalgesellschaft eine mindestens 10%-Beteiligung unmittelbar an der ausschüttenden Gesellschaft hält (sog. DBA-Schachtelbeteiligung).¹⁷²⁷ Darüber hinaus ist der Betriebsstättenvorbehalt gem. Art. 10 Abs. 4 des Abkommens zu beachten, wonach

¹⁷²⁴ Vgl. m.w.N. Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 7 Österreich, Rz. 7-11.

¹⁷²⁵ Diese Regelung galt auch bereits unter dem alten Abkommen zwischen Österreich und Deutschland jedoch lediglich auf der Grundlage einer Verständigungsvereinbarung. Insbesondere Österreich wollte zeitweise nicht weiter an diesem getroffenen Grundsatz festhalten und vertrat zwischendurch teilweise eine widersprüchliche Auffassung. Vgl. ausführlich m.w.N. Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 7 Österreich, Rz. 12.

¹⁷²⁶ Vgl. BMF-Schreiben v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, in: BStBl. 1999 I, S. 1076; m.w.N. Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 7 Österreich, Rz. 6.

¹⁷²⁷ Vgl. Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 10 Österreich, Rz. 1-5.

die Verteilungsnormen über Unternehmensgewinne (Art. 7) oder über selbstständige Arbeit (Art. 14) als speziellere Regelungen der Verteilungsnorm in Art. 10 vorgehen, wenn die Beteiligung einer Betriebsstätte im Vertragsstaat der ausschüttenden Gesellschaft zugewiesen ist.¹⁷²⁸

Hinsichtlich der laufenden Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen folgt die Verteilungsnorm in Art. 6 Abs. 3 ESt-DBA-Ö dem Belegenheitsprinzip, wodurch nicht nur der Ansässigkeitsstaat, sondern auch der Belegenheitsstaat ihr jeweiliges Besteuerungsrecht ausüben dürfen. Zum unbeweglichen Vermögen zählen gem. Abs. 2 dieser Vorschrift nicht nur Grundstücke, sondern auch Nutzungsrechte als grundstücksgleiche Rechte.¹⁷²⁹

b) Abkommensrechtliche Regelung in Bezug auf Veräußerungsgewinne

Was das Besteuerungsrecht einmaliger Veräußerungsgewinne betrifft, die vom Vermögensüberträger aufgrund einer partiellen Realisierung der stillen Reserven bei der Vermögensübertragung entstehen können,¹⁷³⁰ sieht insbesondere Art. 13 ESt-DBA-Ö folgende Verteilungsregelung vor. Veräußerungsgewinne aus im anderen Vertragsstaat belegenen sowohl unbeweglichen Vermögen (Abs. 1) als auch beweglichem Vermögen einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung (Abs. 3) dürfen nicht nur im Ansässigkeitsstaat, sondern auch im anderen Staat besteuert werden. Veräußerungsgewinne, die auf das übrige¹⁷³¹ Vermögen entfallen, dürfen gem. Abs. 5 dieser Vorschrift nur vom Ansässigkeitsstaat des Veräußerers besteuert werden. Hierbei ist zu beachten, dass die Verteilungsnorm des Art. 13 nicht nur bei einmaligem Veräußerungsentgelt, sondern auch bei wiederkehrenden Bezügen greift, wengleich das Besteuerungsrecht für Rentenzahlungen in Art. 18 geregelt wird.

c) Abkommensrechtliche Regelung in Bezug auf wiederkehrende Leistungen

Laut dem Protokoll zum Abkommen soll die Anwendung der Verteilungsregelung des Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 ESt-DBA-Ö bei Veräußerungsvorgängen auf die Fälle begrenzt sein, in denen wiederkehrende Bezüge nur wegen der dabei eingehaltenen Rentenform steuerpflichtig sind. Die Regelung des Protokolls wird so

¹⁷²⁸ Vgl. Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 10 Österreich, Rz. 32.

¹⁷²⁹ Vgl. Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 6 Österreich, Rz. 1, 6.

¹⁷³⁰ Insoweit hat die Sonderregelung in Art. 13 Abs. 6 ESt-DBA-Ö in Wegzugsfällen keinen unmittelbaren Einfluss auf Vermögensübertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge.

¹⁷³¹ Zum übrigen Vermögen zählt nur das nicht in Art. 13 Abs. 1 bis 4 genannte Vermögen, worunter u.a. die Sonderregelung für Immobiliengesellschaften (Abs. 2) fällt. Vgl. ausführlich zur Sonderregelung Lang, Michael / Stefäner, Markus in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 14 Österreich, Rz. 4-10.

interpretiert, dass wiederkehrende Veräußerungsrenten/-leistungen nur dann unter die Verteilungsnorm des Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 und nicht des Art. 13 ESt-DBA-Ö fallen, wenn es sich bei der Veräußerung weder um ein privates Veräußerungsgeschäft noch um eine wesentliche Beteiligung handelt.¹⁷³² In diesen Fällen weist Art. 18 Abs. 1 des Abkommens das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Zahlungsempfängers der Kaufpreisrente zu. Handelt es sich bei den wiederkehrenden Leistungen nicht um eine Kaufpreisrente, sondern um Unterhaltsleistungen, so steht gem. Art. 18 Abs. 5 ESt-DBA-Ö das alleinige Besteuerungsrecht an den Unterhaltszahlungen dem Ansässigkeitsstaat des Zahlungsverpflichteten zu.¹⁷³³ Für außerbetriebliche Versorgungsleistungen ist die Verteilungsnorm in Art. 21 Abs. 1 ESt-DBA-Ö maßgebend und nicht Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 ESt-DBA-Ö, da es sich bei den außerbetrieblichen Versorgungsleistungen gerade „nicht um Zahlungen als Gegenleistung für eine in Geld oder Geldeswert bewirkte angemessene Leistung“ handelt.¹⁷³⁴ Im Ergebnis weisen beide Verteilungsnormen das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Leistungsempfängers zu.¹⁷³⁵

d) Vermeidung der Doppelbesteuerung nach dem abkommensrechtlichen Methodenartikel

Nachdem in den hier betrachteten Verteilungsnormen nur bei Veräußerungsgewinnen, die weder auf unbewegliches Vermögen noch auf bewegliches Betriebssättenvermögen entfallen, und bei wiederkehrenden Leistungen das Besteuerungsrecht eindeutig zugewiesen wird, muss in allen übrigen Fällen auf die Regelungen des Methodenartikels in Art. 23 ESt-DBA-Ö zurückgegriffen werden.

Ist der Steuerpflichtige abkommensrechtlich in Deutschland ansässig, so verzichtet Deutschland auf das Besteuerungsrecht all derjenigen Einkünfte, die sich auf in Österreich belegenes Vermögen beziehen und für die gemäß den Verteilungsnormen des Abkommens Österreich ein Besteuerungsrecht zusteht. Diese freigestellten

¹⁷³² Vgl. Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 18 Österreich, Rz. 23 f.; Lang, Michael / Stefaner, Markus in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 13 Österreich, Rz. 2.

¹⁷³³ Die Einschränkung in Art. 18 Abs. 5 S. 2 des Abkommens, welche sich auf Unterhaltszahlungen i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG (sog. Realsplitting) bezieht, ist für die hier betrachteten Fälle nicht maßgebend. Vgl. Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 18 Österreich, Rz. 27 f.

¹⁷³⁴ Hierbei ist zubeachten, dass im OECD-MA der Anwendungsbereich des Art. 18 nicht soweit gefasst ist. Vgl. Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 18 Österreich, Rz. 23 f.

¹⁷³⁵ Vgl. Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 18 Österreich, Rz. 21.

Einkünfte sind aber im Rahmen des Progressionsvorbehalts gem. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG bei der Ermittlung des auf das übrige zu versteuernde Einkommen anzuwendenden Steuertarifs zu berücksichtigen.¹⁷³⁶ Hierunter fallen nicht nur die laufenden Einkünfte aus einer in Österreich belegenen Betriebsstätte bzw. festen Einrichtung und aus in Österreich belegenem unbeweglichen Vermögen, sondern auch die Veräußerungsgewinne in Bezug auf dieses Vermögen.¹⁷³⁷ In den übrigen Fällen, hierunter fallen insbesondere die Dividendenzahlungen einer österreichischen Kapitalgesellschaft, sofern es sich nicht um eine Schachtelbeteiligung i.S.d. Abkommens handelt, und Veräußerungsgewinne aus österreichischen Kapitalgesellschaftsanteilen, die nicht dem Betriebsvermögen einer österreichischen Betriebsstätte oder festen Einrichtung zugeordnet sind, wird die Doppelbesteuerung durch Anrechnung vermieden.¹⁷³⁸ Hierbei ist zu beachten, dass das Abkommen die Anrechnungsmethode nicht regelt, sondern insoweit auf die nationalen Regelungen zur Anrechnung verweist.¹⁷³⁹ Aus deutscher Sicht kommen somit die bereits im Rahmen der unilateralen Regelung dargestellte Anrechnung der gezahlten österreichischen Steuer auf die deutsche Steuer oder alternativ der Abzug der österreichischen Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte gem. § 34c Abs. 6 i.V.m. Abs. 1 bzw. Abs. 2 und 3 EStG zur Anwendung. Sofern bereits nach den Verteilungsnormen das Besteuerungsrecht eindeutig Österreich zugewiesen wurde, z.B. bei den wiederkehrenden Leistungen, sind diese Einkünfte im Rahmen des Progressionsvorbehalts i.S.d. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG zu berücksichtigen.¹⁷⁴⁰ Ist der Steuerpflichtige abkommensrechtlich hingegen in Österreich ansässig, so stellt Österreich die hier im Vordergrund stehenden Einkünfte mit einer Ausnahme frei, behält sich jedoch wie Deutschland den Progressionsvorbehalt vor. Dieser ist aber im Gegensatz zu Deutschland im nationalen österreichischen Recht nicht explizit normiert.¹⁷⁴¹ Bei Dividendeneinkünften aus einer deutschen

¹⁷³⁶ Vgl. Art. 23 Abs. 1 lit. a) ESt-DBA-Ö.

¹⁷³⁷ Vgl. Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 23 Österreich, Rz. 9.

¹⁷³⁸ Vgl. Art. 23 Abs. 1 lit. b) ESt-DBA-Ö; Vgl. Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 23 Österreich, Rz. 10-14.

¹⁷³⁹ Vgl. Art. 23 Abs. 1 lit. b) ESt-DBA-Ö; Vgl. Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 23 Österreich, Rz. 16 f.

¹⁷⁴⁰ Vgl. Art. 23 Abs. 1 lit. c) ESt-DBA-Ö; Vgl. Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 23 Österreich, Rz. 9.

¹⁷⁴¹ Vgl. Art. 23 Abs. 2 lit. a) und d) ESt-DBA-Ö, wobei der Progressionsvorbehalt auch hinsichtlich der bereits über die Verteilungsnorm freigestellten Einkünfte gilt; Rz. 7588-7604 öEStR; VwGH-Erkenntnis v. 21.05.1985, 85/14/0001, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh>; Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 23 Österreich, Rz. 27, 29-30.

Kapitalgesellschaftsbeteiligung gewährt Österreich hingegen nicht die Freistellung, sondern nur die Anrechnung, die laut Abkommen auf die anteilig auf diese Einkünfte entfallende österreichische Steuer begrenzt ist.¹⁷⁴² Im Gegensatz zum Fall der Ansässigkeit in Deutschland ist die Anrechnungsmethode für den österreichischen Fall im Abkommen geregelt, da das nationale österreichische Recht im Gegensatz zu Deutschland keine dem § 34c EStG entsprechende gesetzliche Regelung kennt. Bei Anrechnungsüberhängen ist weder ein Abzug noch ein Vortrag möglich.¹⁷⁴³

Abschließend gilt für den Methodenartikel, dass der Freistellungsmethode im Gegensatz zur Anrechnungsmethode in beiden Fällen der Ansässigkeit ein Auffangcharakter zukommt.¹⁷⁴⁴ Darüber hinaus ist zu beachten, dass das Abkommen zwischen Österreich und Deutschland in bestimmten Fällen gem. Art. 28 eine sog. *Switch over*-Klausel vorsieht, nach der statt der Freistellungsmethode nur die Anrechnungsmethode gewährt wird.¹⁷⁴⁵ Im Falle des Kapitalertragsteuerabzugs bei Dividenden gem. Art. 10 Abs. 1 ist das Quellenbesteuerungsrecht der Höhe nach begrenzt, so dass in Höhe der im jeweiligen Land einbehaltenen höheren Abzugssteuer gem. Art. 27 ESt-DBA-D-Ö ein unmittelbarer zeitlich befristeter Erstattungsanspruch gegenüber den Finanzbehörden des Staates besteht, der die Abzugssteuer einbehalten hat.¹⁷⁴⁶

6.4.2.5 Bilaterale Regelung zwischen Deutschland und der Schweiz

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz zur Vermeidung der ertragsteuerlichen Doppelbesteuerung (ESt-DBA-CH)¹⁷⁴⁷, welches sich ebenso wie das Abkommen mit Österreich in seinen Grundzügen am OECD-

¹⁷⁴² Vgl. Art. 23 Abs. 2 lit. b) ESt-DBA-Ö; Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 23 Österreich, Rz. 48. Bei einer Schachtelbeteiligung hingegen gewährt Österreich eine Freistellung. Vgl. Art. 23 Abs. 2 lit. c) ESt-DBA-Ö.

¹⁷⁴³ Zur Anrechnungsmethode allgemein und zur Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages; vgl. Rz. 7583-7587 öEstR; VwGH-Erkenntnis v. 20.04.1999, 99/14/0012, unter: <http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh> Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 23 Österreich, Rz. 37-40.

¹⁷⁴⁴ Vgl. Vgl. Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 23 Österreich, Rz. 15, 36

¹⁷⁴⁵ Vgl. Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 23 Österreich, Rz. 5.

¹⁷⁴⁶ Vgl. Schuch, Josef / Haslinger, Katharina in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 23 Österreich, Rz. 19. Im Einzelnen zu den Voraussetzungen der Erstattung; vgl. Lang, Michael / Stefaner, Markus in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 27 Österreich, Rz. 3-7.

¹⁷⁴⁷ Vgl. Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 11.08.1971, in: BStBl. 1972 II, S. 1021.

MA orientiert,¹⁷⁴⁸ findet gem. Art. 1 des Abkommens nur dann Anwendung, wenn wie nach dem österreichischen Abkommen der Steuerpflichtige in einem der beiden oder in beiden Vertragsstaaten ansässig ist. Unter das Abkommen fallen aus schweizerischer Sicht gem. Art. 2 Abs. 1 des Abkommens nicht nur die Steuern vom Einkommen auf Bundesebene, sondern auch auf Kantons- und Gemeindeebene. Die Ansässigkeit im jeweiligen Vertragsstaat richtet sich gem. Art. 4 Abs. 1 ESt-DBA-CH wie im österreichischen Abkommen zunächst nach den rein nationalen Vorschriften zur Steuerpflicht auf der Grundlage des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthaltsorts bzw. der persönlichen Zugehörigkeit. Im Falle einer Doppelansässigkeit gilt der Steuerpflichtige i.S.d. Abkommens wiederum in dem Vertragsstaat als ansässig, in dem er gem. der dem OECD-MA entsprechenden, sog. *tie breaker rule* seinen Lebensmittelpunkt oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat oder dessen Staatsangehörigkeit er besitzt.¹⁷⁴⁹ Als Besonderheit hinsichtlich der Ansässigkeit hat sich Deutschland in Art. 4 Abs. 3 ESt-DBA-CH einen sog. überdachenden oder konkurrierenden Besteuerungsanspruch für den Fall vorbehalten, dass zwar gem. der *tie breaker rule* der abkommensrechtliche Ansässigkeitsstaat die Schweiz ist (Wohnsitzstaat), eine natürliche Person aber über einen Wohnsitz in Deutschland verfügt und sich mehr als sechs Monate dort aufhält (Doppelwohnsitz). Hintergrund der Regelung ist, dass Deutschland als Quellenstaat i.S.d. Art. 4 Abs. 2 Steuergestaltungen zur Ausnutzung nationaler und abkommensrechtlicher Steuervorteile vor dem Hintergrund des Steuergfalles zwischen den beiden Ländern verhindern möchte, indem es seinen Besteuerungsanspruch als Quellenstaat wieder auf den Besteuerungsumfang als Wohnsitzstaat ausdehnt.¹⁷⁵⁰ Hat der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz in Deutschland aufgegeben (sog. Wegzugsfall), und ist er dort somit nicht mehr unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, kann sich der Steuerpflichtige gem. Art. 4 Abs. 4 ESt-DBA-CH fünf Jahre lang nach Beendigung seiner unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland hinsichtlich seiner in Deutschland der (erweitert) beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte

¹⁷⁴⁸ Das Abkommen wird bis heute viermal durch Revisions-/Verhandlungsprotokolle geändert. Vgl. ausführlich zu historischer Entwicklung des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und der Schweiz; Brandis, Peter in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 1 Schweiz, Rz. 1, 6-10.

¹⁷⁴⁹ Vgl. Hardt, Christoph in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 4 Schweiz, Rz. 66. Bei Doppelstaatsbürgerschaft müssen die Steuerbehörden eine einvernehmliche Lösung finden. Vgl. Art. 4 Abs. 2 lit. d) ESt-DBA-CH.

¹⁷⁵⁰ Vgl. m.w.N. Hamminger, Alexander in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 4 Schweiz, Rz. 95-101. Zu den Rechtsfolgen im Einzelnen; vgl. m.w.N. ebenda, Rz. 110-123a.

nicht auf das Deutschland abkommensrechtlich zugewiesene Quellenbesteuerungsrecht berufen, sofern er nicht schweizerischer Staatsangehöriger ist (sog. ergänzendes Besteuerungsrecht).¹⁷⁵¹ Eine weitere Sonderregelung sieht Art. 4 Abs. 5 ESt-DBA-CH für den Fall des Wohnsitzwechsels mit der Folge der abkommensrechtlichen Änderung des Wohnsitzstaates vor, in dem es den Besteuerungsanspruch des Wohnsitzstaates im Jahr des Wechsels zeitlich beschränkt.¹⁷⁵² Abschließend sei noch auf die Spezialregelung in Zusammenhang mit der schweizerischen Aufwandsbesteuerung hingewiesen. Obwohl der Steuerpflichtig gem. Art. 4 Abs. 1 bzw. 2 ESt-DBA-CH als in der Schweiz ansässig gilt, entzieht ihm Abs. 6 dieser Vorschrift fiktiv den Ansässigkeitsstatus in der Schweiz und somit die damit einhergehenden Abkommensrechte.¹⁷⁵³

In Bezug auf die im Rahmen der Unternehmensübertragungen im Mittelpunkt stehenden Einkünfte sehen die Verteilungsnormen des Doppelbesteuerungsabkommens folgende Regelungen vor.

a) Abkommensrechtliche Regelung in Bezug auf die laufenden Einkünfte

Für die Unternehmensgewinne gilt gem. Art. 7 ESt-DBA-CH wie nach dem österreichischen Abkommen das Betriebsstättenprinzip. Die Verteilungsnorm weist das Besteuerungsrecht keinem der beiden Vertragsstaaten abschließend zu, so dass die Vermeidung der Doppelbesteuerung über den Methodenartikel zu erfolgen hat. Voraussetzung für das Besteuerungsrecht im Quellenstaat ist das Vorliegen einer Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 des Abkommens.¹⁷⁵⁴ Nachdem das bestehende Abkommen zwischen Deutschland und der Schweiz auf das OECD-MA aus dem Jahr 1963 zurückgeht, unterscheidet es weiterhin noch zwischen Unternehmensgewinnen (Art. 7) und Einkünften aus selbständiger Arbeit (Art. 14), wobei Letztere als eine Teilmenge der Unternehmensgewinne angesehen werden können.¹⁷⁵⁵ Statt der Betriebsstätte muss bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit im anderen Staat

¹⁷⁵¹ Vgl. m.w.N. Hamminger, Alexander in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 4 Schweiz, Rz. 124-142.

¹⁷⁵² Hiernach bleibt es trotzdem bei einer Jahres-Veranlagung gem. § 2 Abs. 7 EStG. Zu den Rechtsfolgen vgl. Hamminger, Alexander in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 4 Schweiz, Rz. 161 f.

¹⁷⁵³ Hierbei ist zu beachten, dass bei der modifizierten Aufwandsbesteuerung die Regelung keine Anwendung findet. Vgl. Hamminger, Alexander in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 4 Schweiz, Rz. 181, 184, 187 f, 192-201.

¹⁷⁵⁴ Nachdem Art. 5 des Abkommens wörtlich mit Art. 5 des OECD-MA übereinstimmt, kann bei Auslegungsschwierigkeit auf die allgemeine Kommentierung zum OECD-MA zurückgegriffen werden. Vgl. Scherer, Thomas in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 5 Schweiz, Rz. 1-4.

¹⁷⁵⁵ Vgl. Scherer, Thomas in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 7 Schweiz, Rz. 18.

eine ständige Einrichtung¹⁷⁵⁶ unterhalten werden.¹⁷⁵⁷ In Bezug auf Personengesellschaften ist zu beachten, dass diese grundsätzlich selbst nicht gem. Art. 3 Abs. 1 lit. d) und e) unter den Anwendungsbereich des Abkommens fallen, sondern nur ihre Anteilseigner, sofern es sich bei ihnen um natürliche oder juristische Personen handelt. Wie bereits zum österreichischen Abkommen dargelegt wurde, hat dies zur Folge, dass jeder Gesellschafter abkommensrechtlich insoweit ein eigenes Unternehmen betreibt.¹⁷⁵⁸ Hinsichtlich der Doppelbesteuerung ist zu beachten, dass die Einkünfte aus einer Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft nach schweizerischem Bundesrecht sowie nach den Steuergesetzen der meisten Kantone nicht unter die unbeschränkte Steuerpflicht fallen, sofern keine Betriebsstätte in der Schweiz vorhanden ist.¹⁷⁵⁹ Die Schweiz folgt bei der Besteuerung von Personengesellschaften zwar grundsätzlich ebenso wie Deutschland dem Transparenzprinzip,¹⁷⁶⁰ jedoch werden Betriebsstätten ausländischer Personengesellschaften in der Schweiz gem. Art. 49 Abs. 2 DBG nach den Vorschriften für Kapitalgesellschaften besteuert. Dies wirkt sich nur auf den anteiligen in der Schweiz erzielten Betriebssättengewinn aus, soweit er auf ausländische Anteilseigner entfällt. Abkommensrechtlich führt dies zu keiner Umqualifizierung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft, so dass die nationale Regelung auch keine abkommensrechtlichen Qualifikationskonflikte auslöst.¹⁷⁶¹ Bei der Qualifikation einer Mitunternehmerschaft gilt wie im österreichischen Abkommen, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft bzw. Personengesellschaft sich grundsätzlich nach dem nationalen Recht der beiden Vertragsstaaten richtet. Hierbei ist zu beachten, dass die Schweiz nicht alle Formen der deutschen

¹⁷⁵⁶ Der Begriff Einrichtung wird im Gegensatz zur Betriebsstätte nicht im Abkommen definiert. Es können aber analog die Regelungen zu Art. 5 des Abkommens angewendet werden, wobei berufsspezifische Unterschiede zwischen gewerblicher und selbständiger Tätigkeit zu berücksichtigen sind. Vgl. m.w.N. Brandis, Peter in: Doppelbesteuerung, ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 14 Schweiz, Rz. 3, 40; Vogel, Klaus / Lehner Moris: DBA-Kommentar, a.a.O., zu Art. 14, Rz. 22-24.

¹⁷⁵⁷ Vgl. Brandis, Peter in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 14 Schweiz, Rz. 2, 40 f.

¹⁷⁵⁸ Vgl. Hardt, Christoph in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 3 Schweiz, Rz.16-20, 23-33; Scherer, Thomas: in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 7 Schweiz, Rz.401. Lediglich im Rahmen der Entlastung von Quellensteuer wird der Personengesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen ein Abkommenschutz gewährt. Vgl. BMF-Schreiben v. 26.03.1975, IV C 6 – S -1301 – Schweiz-3/75, in: BStBl. 1975 I, S. 479; BMF-Schreiben v. 26.01.1972, in: BStBl. 1975 I, S. 506.

¹⁷⁵⁹ Vgl. Art. 6 Abs. 1 DBG; Ausführungen in Gliederungspunkt 6.3.3.1; Hardt, Christoph in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 4 Schweiz, Rz. 20.

¹⁷⁶⁰ Vgl. Kubaile, Heiko / Suter, Roland / Jakob, Walter: a.a.O., S. 323 f.

¹⁷⁶¹ Vgl. m.w.N. Scherer, Thomas: in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 7 Schweiz, Rz. 413, 431 f.

Personengesellschaft kennt.¹⁷⁶² Darüber hinaus regelt entgegen dem OECD-MA aber ebenso wie das österreichische Abkommen Art. 7 Abs. 7 ESt-DBA-CH in Satz 2 auch die Verteilung des Besteuerungsrechts hinsichtlich der gewerblichen Einkünfte im Rahmen des Sonderbetriebsvermögens. Somit fallen die Einkünfte aus dem Sonderbetriebsvermögen insgesamt unter die Sonderregelung des Abs. 7 und nicht unter den Anwendungsbereich einer anderen Verteilungsnorm i.S.d. Art. 7 Abs. 8 des Abkommens, wie z.B. Zinsen, Dividenden, usw.. Dies gilt jedoch nicht hinsichtlich der Veräußerungsgewinne.¹⁷⁶³ In diesem Zusammenhang ist jedoch zu beachten, dass die Schweiz den Bereich des Sonderbetriebsvermögens nicht kennt und daher diese Einkünfte beim Gesellschafter nicht in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umqualifiziert.¹⁷⁶⁴ Abkommensrechtlich hat dies zur Folge, dass gem. Art. 7 Abs. 7 S. 2 2. HS des Abkommens sich die Qualifikation der Einkünfte des Gesellschafters im Rahmen des Sonderbetriebsvermögens nach dem Recht des Betriebsstättenstaats richtet.¹⁷⁶⁵ Hinsichtlich der Betriebsstättengewinnermittlung wendet die schweizerische Finanzverwaltung die interkantonalen Grundsätze zur Gewinnabgrenzung analog für die internationale Betriebsstättengewinnermittlung an. Die deutsche Finanzverwaltung bezieht sich hierbei auf ihre eigenen Verwaltungsgrundsätze.¹⁷⁶⁶

Das Besteuerungsrecht hinsichtlich grenzüberschreitender Dividendenausschüttungen im Rahmen der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft steht grundsätzlich dem Wohnsitzstaat des Dividendenempfängers gem. Art. 10 Abs. 1 ESt-DBA-CH zu. Nur sofern die ausschüttende Kapitalgesellschaft ihren Sitz im anderen Vertragsstaat hat, steht diesem ein Quellenbesteuerungsrecht gem. Abs. 2 der Verteilungsnorm i.H.v. 15% zu. Bei einer stillen Beteiligung, Genussrechten oder partiarischen Darlehen liegt der Quellensteuersatz gem. Art. 10 Abs. 2 lit. b) bei 30%. Wie nach dem österreichischen Abkommen sieht Art. 10 Abs. 3 ESt-DBA-CH

¹⁷⁶² Vgl. m.w.N. und einzeln Beispielen Scherer, Thomas: in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 7 Schweiz, Rz. 381-391. Insbesondere kennt das schweizerische Recht die Rechtsform der GmbH & Co. KG nicht, was zu Qualifikationskonflikten und u.U. zu Kollisionsproblemen führen kann. Vgl. Hardt, Christoph in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 3 Schweiz, Rz. 34; Brandis, Peter in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 1 Schweiz, Rz. 14.

¹⁷⁶³ Vgl. BFH-Urteil v. 17.10.1990, I R 16/89, BStBl. 1991, S. 213 (211); Scherer, Thomas: in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 7 Schweiz, Rz. 422.

¹⁷⁶⁴ Vgl. Ausführungen in Gliederungspunkt 4.3.1.

¹⁷⁶⁵ Vgl. ausführlich Scherer, Thomas: in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 7 Schweiz, Rz. 413-422.

¹⁷⁶⁶ Vgl. ausführlich Locher, Peter: Einführung ..., a.a.O., S. 295 f., 302; BMF-Schreiben v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, in: BStBl. 1999 I, S. 1076.

ebenfalls eine Ausnahme vom Quellenbesteuerungsrecht vor, wenn es sich um einen DBA-Schachtelbeteiligung handelt, wobei es sich nach schweizerischen Abkommen um eine mindestens 20%-Beteiligung handeln muss.¹⁷⁶⁷ Darüber hinaus ist der Betriebssättenvorbehalt gem. Art. 10 Abs. 5 des Abkommens zu beachten, wonach die Verteilungsnormen über Unternehmensgewinne (Art. 7) oder über die Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Art. 14) als speziellere Regelungen der Verteilungsnorm in Art. 10 vorgehen, wenn die Beteiligung einer Betriebsstätte im Vertragsstaat der ausschüttenden Gesellschaft zugewiesen ist.¹⁷⁶⁸

In Bezug auf die laufenden Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen steht gem. Art. 6 Abs. 1 ESt-DBA-CH nicht nur dem Ansässigkeitsstaat, sondern auch dem Belegenheitsstaat (sog. Belegenheitsprinzip) das Besteuerungsrecht zu. Wie nach dem österreichischen Abkommen umfasst das unbewegliche Vermögen gem. Abs. 2 der Verteilungsnorm nicht nur Grundstücke, sondern auch Nutzungsrechte daran.¹⁷⁶⁹

b) Abkommensrechtliche Regelung in Bezug auf Veräußerungsgewinne

Kommt es aufgrund der partiellen Realisierung der stillen Reserven bei der Vermögensübertragung beim Überträger zu einem Veräußerungsgeschäft,¹⁷⁷⁰ sieht insbesondere Art. 13 ESt-DBA-CH folgende Verteilungsregelung vor. Veräußerungsgewinne aus im anderen Vertragsstaat belegenen sowohl unbeweglichen Vermögen (Abs. 1) als auch beweglichem Vermögen einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung (Abs. 3) dürfen nicht nur im Ansässigkeitsstaat, sondern auch im Betriebsstätten bzw. Belegenheitsstaat besteuert werden. Veräußerungsgewinne, die auf das übrige¹⁷⁷¹ Vermögen entfallen, dürfen gem. Abs. 3 der Verteilungsnorm nur im Ansässigkeitsstaat des Veräußerers besteuert werden, sofern die Veräußerung einer wesentlichen Kapitalgesellschaftsbeteiligung nicht unter Abs. 4 fällt.¹⁷⁷² Letzteres ist nur dann gegeben, wenn es sich um eine

¹⁷⁶⁷ Vgl. Zwosta, Max-Burkhard: in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 10 Schweiz, Rz. 65-68.

¹⁷⁶⁸ Hinsichtlich der Sonderprobleme bei Gewinnausschüttungen einer nach schweizerischem Recht unbekanntem GmbH & Co. KG; vgl. Zwosta, Max-Burkhard: in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 10 Schweiz, Rz. 95-97.

¹⁷⁶⁹ Vgl. Scherer, Thomas in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 6 Schweiz, Rz. 3-5, 26, wobei der Ertragsnießbrauch nicht unter den Anwendungsbereich dieser Regelung fällt.

¹⁷⁷⁰ Insoweit hat die Sonderregelung in Art. 13 Abs. 5 ESt-DBA-CH in Wegzugsfällen keinen unmittelbaren Einfluss auf Vermögensübertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge.

¹⁷⁷¹ Zum übrigen Vermögen zählt nur das nicht in Art. 13 Abs. 1 und 2 genannte Vermögen, sofern es nicht unter Abs. 4 fällt, worunter u.a. Aktien im Streubesitz fallen. Vgl. Scherer, Thomas: in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 13 Schweiz, Rz. 128-135.

¹⁷⁷² Der Vorschrift in Art. 13 Abs. 3 des Abkommens ist insoweit als Auffangtatbestand für Veräußerungsgewinne anzusehen. Vgl. Scherer, Thomas: in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 13 Schweiz, Rz. 121 f.

wesentliche Beteiligung im Privatvermögen einer natürlichen Person handelt oder die Beteiligung nicht zu einer Betriebsstätte gehört, der Ansässigkeitsstaat vom Quellenstaat abweicht und der Veräußerungsgewinn im Ansässigkeitsstaat des Veräußerers keiner Steuer unterliegt. Die Verteilungsnorm gewährt in diesem Fall gem. Abs. 4 dem Quellenstaat ein Besteuerungsrecht.¹⁷⁷³ Unter die Veräußerungsgewinne fallen nicht nur das einmalige Veräußerungsentgelt, sondern auch wiederkehrende Kaufpreisrenten oder -raten.¹⁷⁷⁴

c) Abkommensrechtliche Regelung in Bezug auf wiederkehrende Leistungen

In Bezug auf die durch das Besteuerungswahlrecht des Veräußerers zwischen Sofort- und der Zuflussbesteuerung ausgelösten Qualifikationskonflikte haben sich die Finanzbehörden beider Länder auf eine Verständigungsregelung geeinigt.¹⁷⁷⁵ Hinsichtlich der Unterteilung wiederkehrender Leistungen gelten die folgenden Verteilungsnormen. Kaufpreisrenten unterliegen der Regelung in Art. 13 ESt-DBA-CH. Außerbetriebliche Versorgungsleistungen und Unterhaltsleistungen fallen hingegen unter die Verteilungsnorm des Art. 21 ESt-DBA-CH, die das ausschließliche Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat des Leistungsempfängers zuweist.¹⁷⁷⁶

d) Abkommensrechtliche Sonderregelung

Abschließend ist im Rahmen der Verteilungsnormen noch die durch ein Revisionsprotokoll im Jahr 2002 vollständig neu gefasste Missbrauchsvorschrift in Art. 23 ESt-DBA-CH zu beachten. Zur Bekämpfung der internationalen Steuerflucht und Steuerumgehung räumt Art. 23 Abs. 1 des Abkommens nationalen Regelungen wie z.B. § 42 AO und § 50d Nr. 3 EStG aus deutscher Sicht und Maßnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen aus schweizerischer Sicht in Missbrauchsfällen Vorrang vor dem Abkommensrecht ein.¹⁷⁷⁷ Zur Vermeidung einer dadurch entstehenden Doppelbesteuerung sieht Abs. 2

¹⁷⁷³ Zu den weiteren Voraussetzung vgl. Art. 13 Abs. 4 ESt-DBA-CH. Diese Regelung findet sich nicht im OECD-MA und dient der Vermeidung weißer Einkünfte, da insbesondere in der Schweiz auf Bundesebene Veräußerungsgewinne im Privatvermögen gem. Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei sind. Vgl. Scherer, Thomas: in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 13 Schweiz, Rz. 1, 141 f., 182.

¹⁷⁷⁴ Vgl. Scherer, Thomas: in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 13 Schweiz, Rz. 24

¹⁷⁷⁵ Vgl. BMF-Schreiben v. 04.10.1999, IV B 3 – S 1304 Schz – 67/99, in: BStBl. 1999 I, S. 845; Brandis, Peter: in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 21 Schweiz, Rz. 24.

¹⁷⁷⁶ Vgl. ausführlich m.w.N. Brandis, Peter: in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 21 Schweiz, Rz. 24-27.

¹⁷⁷⁷ Vgl. Zwosta, Max-Burkhard: in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 23 Schweiz, Rz. 1 f., 5-7. Zu weiteren vorrangigen nationalen Regelungen und Maßnahmen; vgl. im Einzelnen, ebenda, Rz. 8-22.

dieser Vorschrift die Einleitung eines zwischenstaatlichen Konsultationsverfahrens vor.

e) Vermeidung der Doppelbesteuerung nach dem abkommensrechtlichen Methodenartikel

Nachdem in den hier betrachteten Verteilungsnormen nur bei Veräußerungsgewinnen, die weder auf unbewegliches Vermögen noch auf bewegliches Betriebsstättenvermögen sowie auf eine wesentliche Beteiligung entfallen, (Art.13 Abs. 3) und bei wiederkehrenden Leistungen (Art. 21) das Besteuerungsrecht eindeutig zugewiesen wird, muss in allen übrigen Fällen auf die Regelungen des Methodenartikels in Art. 23 ESt-DBA-CH zurückgegriffen werden.

Ist der Steuerpflichtige abkommensrechtlich in Deutschland ansässig, so verzichtet Deutschland auf sein Besteuerungsrecht hinsichtlich der laufenden Einkünfte sowie der Veräußerungsgewinne aus unbeweglichem und beweglichem Vermögen einer in der Schweiz belegenen Betriebsstätte bzw. festen Einrichtung, sofern es sich um eine aktive Betriebsstätte (sog. Aktivitätsvorbehalt)¹⁷⁷⁸ handelt. Des Weiteren werden DBA-Schachtelbeteiligungen unter bestimmten Voraussetzungen von der Besteuerung in Deutschland ausgenommen.¹⁷⁷⁹ Die freigestellten Einkünfte sind wie nach dem österreichischen Abkommen im Rahmen des Progressionsvorbehalts gem. § 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG bei der Ermittlung des auf das übrige zu versteuernde Einkommen anzuwendenden Steuertarifs zu berücksichtigen.¹⁷⁸⁰ In allen übrigen Fällen, worunter insbesondere die nicht unter die Schachtelbeteiligung fallenden Dividendenausschüttungen einer schweizerischen Kapitalgesellschaftsbeteiligung sowie Gewinne bei deren Veräußerung und die laufenden sowie einmaligen Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen fallen, wird die Doppelbesteuerung durch Anrechnung vermieden.¹⁷⁸¹ Ebenso wie im österreichischen Abkommen wird auch im Abkommen mit der Schweiz die Anrechnungsmethode nicht unmittelbar im Abkommen geregelt, sondern insoweit lediglich auf die nationalen Regelungen zur Anrechnung verwiesen. Damit kann ein abkommensrechtlich in Deutschland ansässiger Steuerpflichtiger die bereits im Rahmen der unilateralen Regelung dargestellte

¹⁷⁷⁸ Zur Abgrenzung der aktiven von der passiven Tätigkeit; vgl. im Einzelnen Scherer, Thomas in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 24 Schweiz, Rz. 60-93.

¹⁷⁷⁹ Vgl. Art. 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 lit. a) bis c) ESt-DBA-CH; im Einzelnen Scherer, Thomas in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 24 Schweiz, Rz. 3, 41, 56-59, 95-104, 127-131, 166-171.

¹⁷⁸⁰ Vgl. Art. 23 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 ESt-DBA-CH; Scherer, Thomas in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 24 Schweiz, Rz. 189 f.

¹⁷⁸¹ Vgl. Art. 23 Abs. 1 Nr. 2 ESt-DBA-CH.

Anrechnung der gezahlten schweizerischen Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuer auf die deutsche Steuer oder alternativ den Abzug der schweizerischen Gesamtsteuer bei der Ermittlung der Einkünfte gem. § 34c Abs. 6 i.V.m. Abs. 1 bzw. Abs. 2 und 3 EStG anwenden.¹⁷⁸² Unter bestimmten Voraussetzungen sieht der Methodenartikel für die Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Gesellschaftern einer deutschen Personengesellschaft mit u.a. ausländischen Anteilseignern statt der Freistellungsmethode die Anrechnungsmethode vor.¹⁷⁸³

Ist der Steuerpflichtige abkommensrechtlich hingegen in der Schweiz ansässig, so nimmt die Schweiz zunächst bis auf Dividendenausschüttungen alle Einkünfte, bei denen die Verteilungsnormen auch Deutschland ein Besteuerungsrecht gewähren, von der Besteuerung aus, behält sich jedoch den Progressionvorbehalt vor. Dieser ist wie im deutschen Recht im nationalen schweizerischen Recht in Art. 7 Abs. 1 DBG allgemein normiert.¹⁷⁸⁴ Von der Freistellung sind wie nach dem österreichischen Abkommen bei Ansässigkeit in der Schweiz Dividendenausschüttungen einer schweizerischen Kapitalgesellschaft ausgenommen; stattdessen gewährt das Abkommen entweder eine Anrechnung, die Pauschalierung oder die partielle oder vollständige Befreiung, wobei mindestens die auf die Dividenden anteilig entfallende deutsche Steuer von der Bruttodividende abzuziehen ist.¹⁷⁸⁵ Abgesehen vom Beteiligungsabzug bei Kapitalgesellschaften sieht das schweizerische Recht bislang keine gesetzliche Regelung der Abzugs- oder Anrechnungsmethode bei natürlichen Personen vor. In diesen Fällen wird auf der Grundlage der Verordnung aus dem Jahr 1967 die pauschale Steueranrechnung gewährt.¹⁷⁸⁶ In den Sonderfälle wie der doppelten Ansässigkeit natürlicher Personen i.S.d. Art. 4 Abs. 3 oder der erweiterten beschränkten Steuerpflicht in Wegzugsfällen i.S.d. Art. 4 Abs. 4 sowie in den Missbrauchsfällen i.S.d. Art. 23 des Abkommens ist zu beachten, dass bei abkommensrechtlicher Ansässigkeit in der Schweiz gem. Art. 24 Abs. 2 Nr. 1 ESt-DBA-CH keine Freistellung gewährt wird, sondern jeweils eigenständige

¹⁷⁸² Vgl. Art. 23 Abs. 1 Nr. 2 ESt-DBA-CH; m.w.N. Scherer, Thomas in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 24 Schweiz, Rz. 13, 211-213, 217-228.

¹⁷⁸³ Vgl. Art. 23 Abs. 1 Nr. 3 ESt-DBA-CH; zu den weiteren Einzelheiten vgl. Scherer, Thomas in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 24 Schweiz, Rz. 246-257.

¹⁷⁸⁴ Vgl. Art. 24 Abs. 2 Nr. 1 und 2 ESt-DBA-D-CH, Scherer, Thomas in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 24 Schweiz, Rz. 7, 301, 304, 316-318, 333, 344.

¹⁷⁸⁵ Vgl. Art. 24 Abs. 2 Nr. 2 lit. a) bis c) ESt-DBA-D-CH. Ausführlich m.w.N. zu den einzelnen Methoden; vgl. Scherer, Thomas in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 24 Schweiz, Rz. 361-379.

¹⁷⁸⁶ Zur pauschalen Steueranrechnung; vgl. im Einzelnen Locher, Peter: Einführung ..., a.a.O., S. 485-496.

Regelungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Abkommen getroffen worden sind.¹⁷⁸⁷

Abschließend ist festzuhalten, dass im Gegensatz zum Abkommen mit Österreich der Methodenartikel keinen Progressionsvorbehalt für Einkünfte vorsieht, die bereits nach den Verteilungsnormen entweder ausschließlich in der Schweiz oder in Deutschland besteuert werden dürfen.¹⁷⁸⁸ Im Gegensatz zum österreichischen Abkommen ist die Anrechnungsmethode subsidiär zur Freistellungsmethode, so dass der Anrechnungsmethode und nicht wie im Abkommen mit Österreich der Freistellungsmethode ein Auffangcharakter zukommt.¹⁷⁸⁹

Im Falle des Kapitalertragsteuerabzugs bei Dividende gem. Art. 10 Abs. 1 ist das Quellenbesteuerungsrecht der Höhe nach begrenzt, so dass in Höhe der im jeweiligen Land einbehaltenen höheren Abzugssteuer gem. Art. 28 ESt-DBA-CH ein unmittelbarer zeitlich befristeter Erstattungsanspruch gegenüber den Finanzbehörden des Staates besteht, der die Abzugssteuer einbehalten hat.¹⁷⁹⁰

6.4.2.6 Zwischenergebnis

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass nur Deutschland und indirekt auch die Schweiz eine explizit im Einkommensteuergesetz festgeschriebene unilaterale Regelung zur Vermeidung der ertragsteuerlichen Doppelbesteuerung kennen. Nach österreichischem Recht wird das Bundesfinanzministerium lediglich ermächtigt, zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung eine Ermessensentscheidung zu treffen. In der seit dem Veranlagungszeitraum 2002 geltenden österreichischen Verordnung zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, die im Wesentlichen die Einkünften aus Nicht-DBA-Staaten steuerbefreit, wird im DBA-Fall nur dann eine Anrechnung der ausländischen Steuer einer lokalen Gebietskörperschaft gewährt, soweit das entsprechende Doppelbesteuerungsabkommen keine Entlastungsmaßnahme vorsieht. Das deutsche Recht hingegen gewährt zunächst von Amts wegen gem. § 34c Abs. 1 EStG die Anrechnung der ausländischen Steuer, sofern sie auf abschließend aufgeführte ausländische Einkünfte entfällt und der deutschen

¹⁷⁸⁷ Vgl. im Einzelnen m.w.N. Scherer, Thomas in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 24 Schweiz, Rz. 319-332a.

¹⁷⁸⁸ Vgl. Scherer, Thomas in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 24 Schweiz, Rz. 15, 190.

¹⁷⁸⁹ Vgl. Scherer, Thomas in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 24 Schweiz, Rz. 214.

¹⁷⁹⁰ Vgl. ausführlich zum Erstattungsverfahren; Zwosta, Max-Burkhardt in: Doppelbesteuerung ..., hrsg. v. Debatin, Helmut / u.a., a.a.O., zu Art. 28 Schweiz, Rz. 1 f., 20-36.

Einkommensteuer entspricht. Alternativ oder im Falle der Nichterfüllung der Voraussetzungen für die Anrechnung kann der Steuerpflichtige die ausländische Steuer bei der Ermittlung der Einkünfte abziehen. Die Schweiz hingegen wendet bei unbeschränkter Steuerpflicht hinsichtlich der Einkünfte aus im Ausland belegenen Grundstücken und Geschäftsbetrieben die unbedingte Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt an. Lediglich die weder rückforderbare noch anrechenbare Quellensteuer kann der Steuerpflichtige nach schweizerischem Recht bei der Ermittlung der Einkünfte zum Abzug bringen. Grundsätzlich gilt in allen drei Ländern, dass die jeweiligen unilateralen Maßnahmen nur bei unbeschränkter Steuerpflicht in Anspruch genommen werden können.¹⁷⁹¹

Was die bilateralen Vereinbarungen zwischen Deutschland und Österreich bzw. der Schweiz betreffen, so sind die jeweiligen Abkommen nur dann anwendbar, wenn der Steuerpflichtige in einem der beiden jeweiligen Vertragsstaaten oder in beiden nach dem nationalen Steuerrecht ansässig ist. In letzterem Fall legen beide Abkommen zunächst nach der sog. *tie-breaker-rule* den abkommensrechtlichen Ansässigkeits- bzw. Wohnsitzstaat fest. Lediglich in Bezug auf die Schweiz ist zu beachten, dass sich Deutschland in bestimmten Fällen trotz des abkommensrechtlichen Status als Quellenstaat ein überdachendes oder ergänzendes Besteuerungsrecht i.S.d. Wohnsitzstaats vorbehält. Hinsichtlich der laufenden Einkünfte aus gewerblicher oder selbständiger Tätigkeit wenden beide Abkommen das Betriebsstättenprinzip, für Einkünfte aus Kapitalvermögen das Quellenbesteuerungsrecht und für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen sowie Nutzungsrechten daran das Belegenheitsprinzip an. Bei Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft richtet sich die Auslegung der abkommensrechtlichen Verteilungsregelungen nicht nach dem Ansässigkeitsstaat der Personengesellschaft, sondern des jeweiligen Anteilseigners, dessen Unternehmensanteil insoweit abkommensrechtlich wie ein eigenständiges Unternehmen behandelt wird. Darüber hinaus enthalten beide Doppelbesteuerungsabkommen eine Sonderregelung betreffend der Einkünfte aus dem Sonderbetriebsvermögen. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass einerseits die jeweils nationalen Voraussetzungen für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft nicht deckungsgleich sind und andererseits die Schweiz kein Sonderbetriebsvermögen

¹⁷⁹¹ Lediglich Deutschland gewährt in bestimmten Fällen gem. § 50 Abs. 6 EStG beschränkt Steuerpflichtigen eine analoge Anwendung der unilateralen Maßnahmen für unbeschränkt Steuerpflichtige.

kennt. In letzterem Fall richtet sich die Qualifikation des Sonderbetriebsvermögens nach dem Betriebsstättenstaat.

In Bezug auf die bei der Vermögensübertragung realisierten Veräußerungsgewinne weisen die beiden Doppelbesteuerungsabkommen zunächst grundsätzlich das Besteuerungsrecht dem abkommensrechtlichen Ansässigkeitsstaat des Veräußers zu, soweit die Gewinne nicht aus beweglichem oder unbeweglichem Betriebsstättenvermögen im jeweils anderen Vertragsstaat stammen. Darüber hinaus steht das Besteuerungsrecht aus dem Veräußerungsgewinn aus einem im anderen Vertragsstaat belegtem unbeweglichen Vermögen nach dem Abkommen mit der Schweiz auch dem Belegenheitsstaat zu. Bei wiederkehrenden Kaufpreisrenten gelten hinsichtlich des Besteuerungsrechts die analogen Verteilungsnormen wie bei einer einmaligen Kaufpreiszahlung. Hinsichtlich der Versorgungs- und Unterhaltsleistungen weisen die Verteilungsnormen sowohl des Abkommens mit Österreich als auch der Schweiz das Besteuerungsrecht dem Zahlungsempfänger zu.

Nachdem die einzelnen Verteilungsnormen in beiden Abkommen nur hinsichtlich eines Teils der Veräußerungsgewinne das Besteuerungsrecht eindeutig nur einem der beiden Vertragsstaaten zuweisen, wird bei laufenden Einkünften und den übrigen Veräußerungswinnen die Vermeidung der Doppelbesteuerung über den Methodenartikel festgelegt. Das österreichische Abkommen sieht bei abkommensrechtlicher Ansässigkeit in Deutschland für alle Einkünfte aus in Österreich belegtem Vermögen, sofern entsprechend der Verteilungsnormen Österreich ein Besteuerungsrecht zusteht, die Freistellungsmethode unter Progressionsvorbehalt vor. Das Abkommen mit der Schweiz sieht im entsprechenden Fall nur bei Einkünften aus einer aktiven Betriebsstätte in der Schweiz die Freistellungsmethode mit Progressionsvorbehalt in Deutschland vor. Hinsichtlich der Dividendeneinkünfte gewähren beide Abkommen bei Ansässigkeit in Deutschland nur die Anrechnungsmethode, sofern der Betriebsstättenvorbehalt nicht greift. Aus deutscher Sicht ist die Anrechnungsmethode jeweils nicht im Abkommen geregelt, so dass die unilateralen Methoden gem. § 34c Abs. 6 i.V.m. Abs. 1 bis 3 EStG analog anzuwenden sind.¹⁷⁹² Bei Ansässigkeit in Österreich bzw. der Schweiz gewähren die jeweiligen Methodenartikel bis auf die Dividendeneinkünfte die Freistellungsmethode unter

¹⁷⁹² Vgl. m.w.N. Heinicke, Wolfgang in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 34c, Rz. 9-15.

Progressionsvorbehalt. Hinsichtlich der Dividendeneinkünfte kennt das deutsche Abkommen bei Ansässigkeit in Österreich nur die Anrechnung der deutschen Steuer auf die österreichische Steuer, wobei die Anrechnungsmethode mangels entsprechender nationaler Vorschrift im Abkommen selbst geregelt ist. Bei Ansässigkeit in der Schweiz sieht der Methodenartikel des deutschen Abkommens bei Dividendeneinkünften nicht nur die Anrechnung, sondern auch die Pauschalierung oder die partielle Freistellung vor, welche wiederum direkt im Abkommen geregelt sind. Was den Methodenartikel generell betrifft, so unterscheiden sich die beiden Abkommen fundamental, denn im österreichischen Abkommen gilt die Freistellungsmethode und im schweizerischen Abkommen die Anrechnungsmethode als Auffangtatbestand.

Abschließend kann festgehalten werden, dass Deutschland sowohl unilateral als auch im Rahmen der Doppelbesteuerungsabkommen mit Österreich und der Schweiz nur eingeschränkt auf sein Besteuerungsrecht verzichtet und nur in Einzelfällen die Freistellungsmethode bei Ansässigkeit in Deutschland gewährt. Besonders hervorzuheben werden müssen im Rahmen des Abkommens mit der Schweiz die im Wesentlichen von deutscher Seite vorbehaltenen überdachenden und ergänzenden Besteuerungsrechte in Sonderfällen, wie z.B. dem Wegzug oder bei Doppelwohnsitz mit Ansässigkeitsstatus in der Schweiz. Hierunter fällt auch die in Art. 23 ESt-DBA-CH geregelte Missbrauchsvorschrift, welche bei missbräuchlicher Anwendung der Abkommensregelungen zur Steuerumgehung dem § 42 AO Vorrang vor den abkommensrechtlichen Vorschriften einräumt.

Hinsichtlich der Vorteilhaftigkeit der verschiedenen Maßnahmen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung kann im Wesentlichen auf die Ausführungen zur schenkungssteuerlichen internationalen Doppelbesteuerung verwiesen werden. Durch die Anrechnungs- und Abzugsmethode kann i.d.R. die Doppelbesteuerung lediglich abgemildert, nicht aber wie bei der Freistellungsmethode vollständig beseitigt werden, da bei der Anrechnung sowohl der Anrechnungshöchstbetrag als auch die *per country limitation* zu berücksichtigen sind und bei der Abzugsmethode die ausländische Steuer lediglich von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen wird.¹⁷⁹³

¹⁷⁹³ Vgl. Ausführungen in Gliederungspunkt 6.4.1.6; m.w.N. Heinicke, Wolfgang in: Schmidt Einkommensteuergesetz, hrsg. v. Schmidt, Ludwig, a.a.O., zu § 34c, Rz. 20, 22; Jülicher, Marc in: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz ..., hrsg. v. Troll, Max / u.a., a.a.O., zu § 21, Rz. 2

7 Schlussbetrachtung

Zunächst kann auf zivilrechtlicher Ebene festgestellt werden, dass zwar in allen drei Ländern die Schenkung als besonderer Schuldvertragstypus im Rahmen der einzelnen Schuldverhältnisse geregelt wird. Es fehlt jedoch an einer eindeutigen Festlegung, ab wann von einem objektiven Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung und damit einer gemischten Schenkung auszugehen ist. Die wiederum gesetzlich geregelte Schenkung unter Auflage ist zivilrechtlich dadurch gekennzeichnet, dass in allen drei Ländern die Auflage nicht als Gegenleistung angesehen wird. Die vorweggenommene Erbfolge ist lediglich im schweizerischen Zivilrecht gesetzlich normiert. Aus deutscher und österreichischer Sicht entstammt der Begriff historisch gesehen den Höfeübertragungen in der Landwirtschaft und ist dadurch gekennzeichnet, dass im Rahmen eines Übergabevertrags der Vermögensübergeber zum Zwecke der lebzeitigen Erbfolge rechtsgeschäftlich sein Vermögen oder ein Teil daran auf seine künftigen Erben zu Lebzeiten überträgt.

Aus schenkungsteuerrechtlicher Sicht kann als nächstes festgehalten werden, dass der Schenkungsbegriff gegenüber dem Zivilrecht in allen drei Ländern weiter gefasst ist, wobei in der Schweiz die Definition und der Umfang der Schenkung aufgrund der kantonalen Gesetzgebung unterschiedlich ausfallen. Sowohl Deutschland als auch Österreich und die Schweiz kennen schenkungsteuerrechtlich neben der reinen Schenkung, eine gemischte Schenkung sowie die Schenkung unter Auflage, wobei nur in Deutschland in Bezug auf die Ermittlung der freigebigen Zuwendung zwischen der Einheits- und Trennungstheorie unterschieden wird. Eine weitere Unterteilung der Schenkungen unter Auflage in eine Schenkung unter Leistungsaufgabe und eine Schenkung unter Nutzungs- bzw. Duldungsaufgabe ist sowohl dem österreichischen als auch dem schweizerischen, kantonalen Schenkungsteuerrecht fremd.

Auch auf Ebene des Ertragsteuerrechts fehlt es an einer gesetzlichen Regelung der vorweggenommenen Erbfolge. Lediglich das Rechtsinstitut der Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen ist durch das Jahressteuergesetz 2007 im deutschen Ertragsteuerrecht gesetzlich geregelt worden. Gleiches gilt für das österreichische Ertragsteuerrecht, wobei dort die gesetzliche Normierung bereits durch das Steuerreformgesetz 2000 vollzogen wurde. Das schweizerische Ertragsteuerrecht kennt hingegen keine außerbetrieblichen Versorgungsleistungen, sondern unterscheidet lediglich zwischen den Unterhaltsleistungen und den Kaufpreisrenten.

Darüber hinaus behandelt im Wesentlichen nur das deutsche Ertragsteuerrecht den Vorgang der vorweggenommenen Erbfolge ertragsteuerrechtlich unter bestimmten Voraussetzungen als teilentgeltliches Rechtsgeschäft. Durch die massive gesetzliche Einschränkung des Rechtsinstituts der Vermögenübertragung gegen Versorgungsleistungen wird sich aus deutscher Sicht zeigen, ob die Finanzverwaltung und die Rechtsprechung in weiten Teilen der österreichischen Sichtweise folgen werden. Umstritten ist die ertragsteuerliche Behandlung der zukünftig vereinbarten Versorgungsleistungen, sofern sie nicht unter die ertragbringenden Wirtschaftseinheiten des § 10 Abs. 1 Nr. 1a lit. a) bis c) EStG fallen. Ebenso ist unklar, ob in Nießbrauchsfällen im Bereich des Unternehmensvermögens die Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG analog Anwendung findet. Es bleibt daher abzuwarten, wie zukünftig nach deutschem Ertragsteuerrecht Vermögensübertragungen gegen Versorgungs-, Unterhalts- und Gegenleistungsrente bei der Übertragung von Einzelunternehmen und Anteilen an Personengesellschaften einerseits und den übrigen Wirtschaftsgütern andererseits abzugrenzen sind und ob hierbei ähnliche Grenzen gelten werden wie nach österreichischem Recht. Im Hinblick auf grenzüberschreitende Gestaltungen ist zu beachten, dass nach österreichischem Recht im Gegensatz zum deutschen bei der Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen grundsätzlich keine Versorgungsleistungen ertragsteuerlich vereinbart werden können.

Was die Gestaltungsmöglichkeiten der vorweggenommenen Erbfolge betrifft, so kommt in der Praxis im Rahmen der Vereinbarung wiederkehrender Nutzungen und Leistungen nicht nur den Versorgungsleistungen, sondern auch den Nießbrauchrechten eine besondere Bedeutung zu. Vor allem bei Nießbrauchsgestaltungen in Zusammenhang mit Unternehmensvermögen zeigt sich, dass zwar sowohl im deutschen als auch im österreichischen und schweizerischen Zivilrecht das Nießbrauchrecht allgemein gesetzlich normiert ist. Es fehlt jedoch in allen drei Ländern an einer klaren gesetzlichen Regelung des Nutzungsrechts an einem Einzelunternehmen oder am Gesellschaftsanteil einer Personen- oder Kapitalgesellschaft, wobei bei den beiden Letzteren insbesondere eine gesetzliche Regelung zur Aufteilung der Mitgliedschaftsrechte zur Rechtssicherheit beitragen würde.

Im Rahmen der in Deutschland noch laufenden Erbschaft- und Schenkungsteuerreform bleibt abzuwarten, ob zukünftig bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs noch zwischen der Einheitstheorie, welche ausschließlich in Österreich und

der Schweiz zur Anwendung kommt, und der Trennungstheorie unterschieden werden muss. Aufgrund der Vorgabe des Bundesverfassungsgerichts zur Bewertung des übertragenen Vermögens scheint dies zukünftig nicht mehr erforderlich zu sein, da die Bewertung des übertragenen Vermögens einheitlich am gemeinen Wert ausgerichtet werden soll. Dies würde zu einer erheblichen Vereinfachung der Übertragungsvorgänge insbesondere im Bereich des Unternehmensvermögens führen, wie es das schweizerische und zumindest bis zum 31.07.2008 auch das österreichische Schenkungsteuerrecht zeigen. Einige typisch deutsche Problemfelder, wie die Unterscheidung zwischen Schuldübergang und Schuldübernahme sowie gewerblicher und vermögensverwaltender Personengesellschaften oder die Übertragungsmöglichkeiten beim Sonderbetriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft, würden wegfallen.

Was die schenkungsteuerliche Bewertung des Unternehmensvermögens betrifft, so ist nach bisheriger Rechtslage festzuhalten, dass nach deutschem Recht das Unternehmensvermögen gegenüber dem österreichischen und schweizerischen Recht in Bezug auf sowohl die Bewertung auf Basis der Steuerbilanzwerte als auch die Vergünstigungen für Betriebsvermögen deutlich niedriger angesetzt wird. Zwar wird durch die Erbschaftsteuerreform die Bewertung auch für das Unternehmensvermögen an den gemeinen Wert angenähert, jedoch sind vor allem die vorgesehenen Vergünstigungen für das inländische und europaweite Betriebsvermögen auf einer der Bewertung nachfolgenden zweiten Stufe aufgrund der extrem langen Behaltensfristen und dem teilweise vollumfänglich rückwirkenden Wegfall sowohl des „Verschonungsabschlags“ als auch des „Abzugsbetrags“ äußerst kritisch zu beurteilen, da sie keinesfalls einen Beitrag zu einer planbaren und langfristig gesicherten Unternehmensnachfolge leisten. Zwar war ein schenkungsteuerlicher Belastungsvergleich im Einzelnen nicht Zielsetzung dieser Arbeit. Dennoch kann festgehalten werden, dass bislang nur in der Schweiz die Vermögensübertragung an direkte Nachkommen in einzelnen Kantonen steuerfrei möglich war. Mit Wegfall der Erbschaft- und Schenkungsteuer wird dies ab 01.08.2008 in Österreich für alle Übertragungen gelten. Im Rahmen der Erbschaftsteuerreform zeigt sich, insbesondere anhand der persönlichen Freibeträge und des Schenkungsteuertarifs, dass auch in Deutschland die direkten Nachkommen deutlich niedriger mit Erbschaft- und Schenkungsteuer zukünftig belastet werden sollen als die nicht im familiären Näheverhältnis des Übergebers stehenden Personen.

Mit der Höherbewertung des übertragenen Vermögens rückt jedoch auch wieder die latente Ertragsteuerbelastung in den Mittelpunkt der Betrachtung, da es insoweit beim Vermögensübernehmer zukünftig zu einer erheblichen wirtschaftlichen Doppelbesteuerung kommen wird.

Im Hinblick auf die internationale Doppelbesteuerung zeigt der Ländervergleich, dass sich Deutschland gegenüber Österreich und vor allem der Schweiz sowohl ertragsteuerlich als auch schenkungsteuerlich in Bezug auf die subjektiven und objektiven Anknüpfungspunkte den umfangreichsten Besteuerungszugriff vorbehält. Darüber hinaus knüpfen Deutschland und Österreich im Gegensatz zur Schweiz hinsichtlich der unbeschränkten Schenkungsteuerpflicht an die doppelte Inländer-eigenschaft an, wonach es ausreicht, wenn entweder der Schenker oder der Erwerber die Inländereigenschaft erfüllt. Sowohl ertrag- als auch schenkungsteuerlich wird in allen drei Ländern zwischen einer unbeschränkten und beschränkten Steuerpflicht unterschieden, wobei insbesondere der Besteuerungsumfang hinsichtlich des Inlandsvermögens und der inländischen Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht teilweise erheblich voneinander abweichen.

Zur Vermeidung der schenkungsteuerlichen internationalen Doppelbesteuerung kommen vor allem unilaterale Maßnahmen zur Anwendung, da im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Gegensatz zur Ertragsteuer weltweit deutlich weniger Abkommen abgeschlossen wurden.¹⁷⁹⁴ Darüber hinaus sehen die meisten Abkommen nur eine Anwendung für den Erwerb von Todes wegen nicht jedoch für die Schenkungen unter Lebenden vor. Im Ländervergleich hat schenkungsteuerlich nur Deutschland und Österreich eine unilaterale schenkungsteuerliche Regelung gesetzlich normiert. Deutschland gewährt lediglich die Anrechnung während Österreich den Abzug und unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit die Anrechnung vorsieht. Die Schweiz wendet für den internationalen Bereich ihre für die Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung entwickelten Rechtsgrundsätze an. Sowohl das Erbschaftsteuerabkommen mit Österreich als auch der Schweiz ist nur für Erbfälle anwendbar. Jedoch sind die Abkommensregelungen auf der Grundlage einer Verständigungsregelung zwischen Deutschland und der Schweiz

¹⁷⁹⁴ Deutschland hat nur mit Dänemark, Griechenland, Schweden, Schweiz und den Vereinigten Staaten. Das Abkommen mit Österreich wurde zum 31.12.2007 gekündigt. Vgl. Übersicht des deutschen BMF über die von Deutschland abgeschlossenen DBA, als Anlage zum BMF-Schreiben v. 25.01.2008, IV B 5 – S 1301/07/0013, Stand: 01.01.2008. Zum internationalen Vergleich; vgl. Goodman, Wolffe: Generalbericht ..., a.a.O., S. 119-121.

auch auf die Übertragung von Geschäftsbetrieben, worunter vor allem nicht die Anteile an einer Kapitalgesellschaft fallen, unter Lebenden entsprechend anwendbar. Das Abkommen sieht aus deutscher Sicht im Wesentlichen nur die Anrechnung und aus schweizerischer Sicht die Freistellung des im Ausland belegenen Vermögens vor. Auf der ertragsteuerlichen Ebene sieht Deutschland unilateral die Anrechnung oder alternativ den Abzug der ausländischen Steuer vor. Auf österreichischer Seite steht hingegen dem Bundesfinanzministerium gem. § 48 BAO lediglich eine ermessensgebundene Möglichkeit zu, die tatsächliche internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden. Das schweizerische Recht besteuert bei unbeschränkter Steuerpflicht nicht das Weltvermögen, sondern gewährt eine unbedingte Freistellung unter Progressionsvorbehalt, so dass bestimmte ausländische Einkünfte in der Schweiz von der Besteuerung freigestellt sind. Auf Ebene der Doppelbesteuerungsabkommen gewährt Deutschland nur in Bezug auf das Abkommen mit Österreich die Freistellung der wesentlichen ausländischen Einkünfte unter Progressionsvorbehalt. Im Abkommen mit der Schweiz sieht die deutsche Seite im Wesentlichen nur die Anrechnungsmethode vor und behält sich in Sonderfällen sogar ein überdachendes Besteuerungsrecht vor.

Zwar erhebt Österreich für Vermögensübertragungen ab dem 01.08.2008 keine Erbschaft- und Schenkungsteuer mehr, dennoch kann es im Zusammenhang mit der Vermögensübertragung auf der ertragsteuerlichen Ebene zu einer Doppelbesteuerung kommen.

Die Ausführungen zeigen, dass eine grenzüberschreitende Unternehmensübertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge sowohl aus schenkungsteuerlicher als auch ertragsteuerlicher Sicht einen erheblichen Beratungsbedarf im Einzelfall auslösen kann.

Literaturverzeichnis

1.) Monographien:

Altfelder, Stefan / Hellmer, Jörg / u.a.: Die Besteuerung der GmbH,
Stuttgart 2006

Arlt, Bernhard: Internationale Erbschaft- und Schenkungsteuerplanung,
Herne/Berlin 2001

Bächle, Ekkehard in: Internationales Steuerrecht, hrsg. v. Bächle, Ekkehard /
Rupp, Thomas, Stuttgart 2002

Berli-Looser, Karin: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern im Kanton
Thurgau, Bern 1993

Blumenstein, Ernst / Locher, Peter: System des schweizerischen Steuerrechts,
6. Aufl., Zürich 2002

Böckli, Peter: Indirekte Steuern und Lenkungssteuern – Grundsätze des
schweizerischen Rechts der indirekten Steuern (einschließlich der
Erbschafts- und Schenkungssteuern) sowie der nichtfiskalischen
Steuern, mit rechtsvergleichendem Blick auf das Steuerrecht
Frankreichs, Deutschlands und der Vereinigten Staaten, Basel 1975

Bökelmann, Dieter: Nutzungen und Gewinn beim Unternehmensnießbrauch,
Tübingen 1971

Boulenaz, André: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern unter besonderer
Berücksichtigung der schweizerischen Verhältnisse, Winterthur 1961

- Brinkmann, Lars: Teilentgeltliche Unternehmensnachfolge im Mittelstand – Ertrag- und schenkungsteuerliche Konsequenzen bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften, Berlin 2005
- Bruhin, Egon: Der Kindskauf – Rechtsgeschäfte zwischen Eltern und Kindern, Zürich 1966
- Cagianut, Francis / Höhn, Ernst: Unternehmenssteuerrecht, 3. Aufl., Bern 1993
- Deiningner, Rainer / Götzenberger, Anton-Rudolf: Internationale Vermögensnachfolgeplanung mit Auslandsstiftungen und Trust, Angelbachtal 2006
- Derksen, Hans Peter / Gerber, Thomas / u.a.: Steuerrecht 2 – Direkte Steuern des Bundes – Direkte Bundessteuer, Quellensteuer, Grundsteuern (Kanton Zürich), Interkantonaies und internationales Steuerrecht, 3. Aufl., Zürich 2008
- Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band I, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Umgründungssteuergesetz, Umsatzsteuer, Kommunalsteuer, 8. Aufl., Wien 2003
- Doralt, Werner / Ruppe, Hans Georg: Grundriss des österreichischen Steuerrecht, Band II, Bewertungsrecht, Verkehrsteuern, Zölle und Verbrauchsteuern, Sonstige Abgaben, Allgemeiner Teil, 4. Aufl., Wien 2001
- Eberhartinger, Eva: Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band IV, Investition, Finanzierung und Steuern, Wien 2004

Eccher, Bernhard: Antizipierte Erbfolge, Berlin 1980

Esch, Günter / Baumann, Wolfgang / Schulze zur Wiesche, Dieter: Handbuch der Vermögensnachfolge – Bürgerlich-rechtliche und steuerliche Gestaltung der Vermögensnachfolge von Todes wegen und unter Lebenden, 6. Aufl., Berlin 2001

Fraberger, Friedrich: Nationale und internationale Unternehmensnachfolge – Steuergestaltung beim Schenken und Vererben, Wien 2001

Fraberger, Friedrich: Unternehmen steueroptimal schenken und vererben – Gestaltungen nach der Steuerreform 2000, Wien 2000

Fraberger, Friedrich: Der steueroptimale Tod – Steuerliche Gestaltung der Vermögensübertragung, Wien 1997

Fritz, Christian / Schauer, Katja / Augustin, Klaus: Unternehmensnachfolge – aber richtig!, Wien 2001

Gantner-Bronder, Beate: Die Besteuerung von Nutzniessungen und periodischen Leistungen im zürcherischen Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, Zürich 1986

Gebel, Dieter: Betriebsvermögensnachfolge, 2. Aufl., München 2002

Gebel, Dieter: Gesellschafternachfolge im Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht – Anteilsübertragungen unter Lebenden, Anteilserwerb von Todes wegen, 2. Aufl., Bielefeld 1997

Goodmann, Wolfe: Generalbericht zum Congrès International des droit financier et fiscal, London 1985

- Goodman, Wolfe: International Double Taxation of Estates and Inheritance, London 1978
- Heinz, Carsten: Vermögensübergänge im Spannungsfeld von Erbschaftsteuer und Einkommensteuer – Ansätze einer systemkonformen Ausgestaltung der Besteuerung im Erb- und Schenkungsfall, Aachen 2003
- Heyeres, Ralf: Zusammenwirken von Einkommensteuer und Erbschaftsteuer als Gestaltungsproblem der Unternehmensnachfolge, Köln 1996
- Hindersmann, Magnus / Myßen, Michael: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern der Schweizer Kantone, Köln 2003
- Hipler, Lothar: Vermögensübergabe gegen private Versorgungsleistungen im Einkommensteuerrecht, Köln 2001
- Höhn, Ernst / Mäusli, Peter: Interkantonaies Steuerrecht, 4. Aufl., Bern 2000
- Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band II, Steuern bei Vermögen, Erwerbstätigkeit, Unternehmen, Vorsorge, Versicherung, 9. Aufl., Bern 2002
- Höhn, Ernst / Waldburger, Robert: Steuerrecht - Band I, Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten, Interkantonaies und Internationales Steuerrecht, Steuerverfahrens- und Steuerstrafrecht, 9. Aufl., Bern 2001
- Höninger, Matthias: Internationale Doppelbesteuerung im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht – Kollisionsbegründende und -auflösende Normen des ErbStG, Frankfurt am Main 2003

- Hofer, Anton: Das Steuerrechtsinstitut der Vermögensübergabe unter Vorbehalt von Versorgungsleistungen, Oldenbourg 1995
- Jansen, Rudolf / Jansen, Martin: Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 7. Aufl., Berlin 2005
- Janssen, Dirk / Nickel, Jörg: Unternehmensnießbrauch – Zivil-, gesellschafts- und steuerrechtliche Gestaltung bei Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften, Bielefeld 1998
- Känzig, Ernst: Die Eidgenössische Wehrsteuer (Direkte Bundessteuer), I. Teil, Art. 1-44 WStB, 2. Aufl., Basel 1982
- Kardekewitz, Stefan: Erbschaftsteuerliche Probleme und Gestaltungsmöglichkeiten bei grenzüberschreitenden Erbfällen, Aachen 2005
- Kluge, Volker: Das Internationale Steuerrecht – Gemeinschaftsrecht, Außensteuerrecht, Abkommensrecht, 4. Aufl., München 2000
- Koziol, Helmut / Welser, Rudolf: Grundriß des bürgerlichen Rechts, Band II, Sachenrecht, Familienrecht, Erbrecht, 10. Aufl., Wien 1996
- Kubaile, Heiko / Suter, Roland / Jakob, Walter: Der Steuer- und Investitionsstandort Schweiz, Herne/Berlin 2006
- Küper, Antonia: Doppelbesteuerung und europarechtliche Meistbegünstigung bei Erbschaften und Schenkungen – Schützt der EG-Vertrag vor abkommensrechtlicher Ungleichbehandlung bei deutsch-ausländischen Erbschaftsteuerfällen?, Münster 2004

- Lang, Michael: Die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern,
Frankfurt am Main 2007
- Liebermann, Richard: Die sachenrechtliche Nutzniessung – ein Beitrag zum
Sachenrecht, Zürich 1933
- Link, Philip: Zur (teilweisen) Unentgeltlichkeit von Übergabeverträgen im
Rahmen vorweggenommener Erbfolge – Auswirkungen im Zivilrecht
und Steuerrecht, Aachen 2003
- Locher, Peter: Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz,
Bern 1996
- Löhle, Annette: Verfassungsrechtliche Gestaltungsspielräume und -grenzen
bei der Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen,
Tübingen 2001
- Lösel, Martin: Die Vermögensübertragung im Rahmen der vorweggenom-
menen Erbfolge – Eine Untersuchung der einkommensteuerlichen
Vorteilhaftigkeit der synallagmatischen Leistungsbeziehung,
Hamburg 2004
- Mäusli-Allenspach, Peter / Oertli, Mathias: Das schweizerische Steuerrecht –
Ein Grundriss mit Beispielen, 3. Aufl., Bern 2004
- Meyer, Christian: Der Nießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen und an Aktien,
Köln 2002
- Müller-Etienne, Daniel: Die Europarechtswidrigkeit des Erbschaftsteuerrechts,
Baden-Baden 2003

- Nekola, Michaela: Der Einfluss des Europarechts auf das Erbschaftsteuerrecht,
Konstanz 2000
- Oberhammer, Paul: Mitverwaltung als Nutzung – Mitverwaltungsrechte beim
Nießbrauch und Fruchtgenuß an Gesellschaftsanteilen nach
deutschem und österreichischem Recht, Wien 2001
- Obermeier, Arnold: Vorweggenommene Erbfolge und Erbauseinandersetzung
– steuersparende Gestaltungen bei Einkommen-, Umsatz-, Erbschaft-
und Grunderwerbsteuer, 2. Aufl., Herne/Berlin 1995
- Oehrli, Markus: Die gemischte Schenkung im Steuerrecht, Zürich 2000
- Olzen, Dirk: Vorweggenommene Erbfolge in historischer Sicht, Berlin 1988
- Olzen, Dirk: Die vorweggenommene Erbfolge, Paderborn 1984
- Ost, Andreas: Die Behandlung in Österreich belegener Nachlässe im
österreichischen und deutschen Erbschaftsteuerrecht, Osnabrück 1991
- Quantschnigg, Peter / Schuch, Wilhelm: Einkommensteuer-Handbuch,
Wien 1993
- Rautenstrauch, Gabriele: Optimale Gestaltung der Unternehmensnachfolge –
Übertragung von Einzelunternehmen und Mitunternehmeranteilen
hinsichtlich Erbschaft- und Einkommensteuer, Wiesbaden 2002
- Reich, Markus / König, Beat: Europäisches Steuerrecht – Unter besonderer
Berücksichtigung der Abkommen mit der Schweiz, Zürich 2006

- Roth, Rudolf / Lyk, Christian / Künzle, Hans Rainer: Kendris Jahrbuch
2006/2007 – zur Steuer- und Nachfolgeplanung, Zürich 2006
- Schauer, Martin: Rechtsprobleme der erbrechtlichen Nachfolge bei Personen-
handelsgesellschaften, Wien 1999
- Schaumburg, Harald: Internationales Steuerrecht – Außensteuerrecht,
Doppelbesteuerungsrecht, 2. Aufl., Osnabrück 1998
- Schindhelm, Malte: Erbfälle mit Auslandsberührung im deutschen
Erbchaftsteuerrecht - Grundzüge des deutschen Internationalen
Erbchaftsteuerrechts, München 1997
- Schlüter, Christoph: Einhundert Jahre deutsches internationales Erbschaft-
steuerrecht, Oldenburg 2001
- Schömmer, Hans-Peter / Bauer, Klaus: Internationales Erbrecht – Schweiz,
München 2001
- Schön, Wolfgang: Der Nießbrauch an Sachen – Gesetzliche Struktur und
rechtsgeschäftliche Gestaltung, Köln 1992
- Söffing, Matthias / Völkers, Heinrich / Weinmann, Norbert: Erbschaft- und
Schenkungssteuerrecht, 2. Aufl., München 2003
- Sonneborn, Andrea: Besteuerung der Unternehmenserbfolge – ertrag-
steuerliche Konsequenzen und ihre Vernetzung im Steuersystem,
Bielefeld 1996
- Spitzbart, Britta: Das Betriebsvermögen im Erbschaftsteuerrecht – Geltendes
Recht und Reformvorschläge, Berlin 2000

Stoll, Gerold: Rentenbesteuerung, 4. Aufl., Wien 1997

Sudhoff, Heinrich / u.a.: Unternehmensnachfolge, 5. Aufl., München 2005

Taucher, Otto: Internationale Erbschaften – Die zivil- und erbschaftsteuerrechtlichen Konsequenzen bei Nachlaßerwerben im Ausland bzw. durch Ausländer, Wien 1987

Tempel, Michael: Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band III, Gründung, Umgründung und Beendigung von Unternehmen, Wien 2004

Tipke, Klaus / Lang, Joachim: Steuerrecht, 19. Aufl., Köln 2008

Urnik, Sabine / Fritz-Schmid, Gudrun: Steueroptimierung bei Übertragung von Einzelunternehmen und Gesellschaftsanteilen, Wien 2006

Vaishor, Markus: Fruchtgenuss und andere dingliche Nutzungsrechte im Steuerrecht, Wien 2006

Watrín, Christoph: Erbschaftsteuerplanung internationaler Familienunternehmen, Düsseldorf 1997

Weber, Markus: Die Besteuerung von Nießbrauch und Nutzniessung in deutsch-schweizerischen Erb- und Schenkungsfällen – Erbschaft- und Schenkungsteuer bei der Übertragung unternehmerisch gebundenen Vermögens, Frankfurt am Main 2002

Zimmermann, Reimar / Hottmann, Jürgen / u.a.: Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 8. Aufl., Achim 2003

Zipfel, Lars: Unternehmensübertragungen im deutschen und internationalen Erbschaftsteuerrecht, München 2001

2.) Artikel:

Achatz, Markus / Szep, Christoph: Schenkung von GmbH-Anteilen unter Fruchtgenußvorbehalt – VwGH 30.08.1995, 94/16/0261: keine Börsenumsatzsteuerpflicht!, in: SWK 1995, A 731-733

Ah, Julia: Änderungen im Unternehmensteuerrecht der Schweiz, in: IWB 2007, Fach 5, Gruppe 2, Schweiz, S. 663-672

Altorfer, Jürg: Die indirekte Teilliquidation gesetzlich geregelt – Den Willen des Gesetzgebers umsetzen!, in: ST 2007, S. 99-108

Altorfer, Jürg: Die Ausdehnung des Beteiligungsabzuges auf Kapitalgewinne aus wesentlichen Beteiligungen – Entscheidende Phase der Umsetzung eines guten Konzeptes, in: ST 1998, S. 165-178

Arlt, Bernhard: Probleme des erbschaft- und schenkungsteuerlichen Anrechnungsverfahrens als Bereich der internationalen Nachfolgeplanung, in: IWB 1997, Fach 3, Gruppe 9, S. 103-126

Bauer, André / Knirsch, Deborah / Schanz, Sebastian: Zur Vorteilhaftigkeit der schweizerischen Besteuerung nach dem Aufwand bei Wegzug aus Deutschland, in: arqus, Diskussionsbeitrag Nr. 19, 2006, S. 1-39, unter: www.arqus.info

Baumann, Hanspeter: Psychologische und organisatorische Aspekte der Nachfolge in Familienunternehmen, in: ST 2007, S. 323-327

- Baumgartner, Matthias / Gassner, Wolfgang / Schick, Stefan: Besteuerung von grenzüberschreitenden Schenkungen, in: DStR 1989, S. 619-623
- Bauschatz, Peter: Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen: Änderungen auf Grund des dritten Rentenerlasses und weitere Hinweise, in: KÖSDI 2005, S. 14596-14609
- Bellstedt, Christoph: Doppelbesteuerung bei Erwerbsvorgängen im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, in: IWB 1996, Fach 3, Gruppe 9, S. 91-102
- Billig, Hildegard: Die neue Rechtsprechung des BFH zum vorzeitigen unentgeltlichen Verzicht auf ein Nießbrauchsrecht, in: UVR 2005, S. 49-50
- Böck, Alexander / Frank Margit: Schenkungssteuer als verfassungswidrig aufgehoben, in: PWC Tax Newsletter v. 27.06.2007, unter: <http://www.pwc.com/servlet/pwc>
- Boochs, Wolfgang: Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Auslandsbeziehungen, in: DVR 1987, S. 178-186
- Brandenberg, Hermann: Entgeltliche Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen, in: NWB 2006, Fach 3, S. 14089-14098
- Brandenberg, Hermann: Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen nach Wegfall von „Typus 2“, in: DB 2005, S. 1812-1813
- Brandi, Axel / Mühlmeier, Christian: Übertragung von Gesellschaftsanteilen im Wege vorweggenommener Erbfolge und Vorbehaltsnießbrauch, in: GmbHR 1997, S. 734-738

- Braun, Rainer: Anmerkung zum FG-Urteil Münster v. 14.01.2003,
7 K 2638/00 E, in: EFG 2003, S. 692
- Böckli, Peter: Kritik der „indirekten Teilliquidation“: Von der Zerlegungsmethode zur Mittelherkunftssteuer, in: Das schweizerische Steuerrecht – Eine Standortbestimmung – Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, hrsg. v. Reich, Markus / Zweifel, Martin, Bern 1989, S. 103-123
- Böckli, Peter: Zur steuerrechtlichen Behandlung des Personenunternehmens im Erbgang, in: ST 1986, S. 1-8
- Bruckner, Karl: Verfassungsgerichtshof hebt auch Schenkungsteuer auf (26.06.2007), unter:
http://www.bdo.at/steuerberatung/erben_schenken/
- Bruckner, Karl: Steuerfrei Erben, Schenken und Stiften (21.05.2007), unter:
http://www.bdo.at/steuerberatung/erben_schenken/
- Bruckner, Karl: Ist die Erbschaftsteuer verfassungswidrig? (28.02.2007), unter: http://www.bdo.at/steuerberatung/erben_schenken/
- Brüggemann, Gerd: Führt der Vorlagebeschluss des BFH an den EuGH künftig zum Ansatz des Verkehrswerts?, in: ErbBstg 2006, S. 254
- Bunke, Erwin: Der Nießbrauch an der Beteiligung an einer Personengesellschaft, in: DNotZ 1968, S. 5-19
- Chlepas, Christina: EuGH: Erbschaftsteuerrechtliche Begünstigung für Betriebsvermögen in Belgien europarechtswidrig, in: BBEV-News v. 18.02.2008, unter: <http://www3.nwbxpert-erbenundvermoegen.de>;
NWB DokID: NAAC-70705

- Chlepas, Christina: Erbschaftsteuerplanung im Verhältnis Deutschland - Österreich – Kündigung des Erbschaftsteuer-Doppelbesteuerungsabkommens, in: BBEV 2007, S. 340-343
- Crezelius, Georg: Der Entwurf eines Gesetzes zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerreformgesetz – ErbStRG), in: DStR 2007, S. 2277-2284
- Daragan, Hanspeter: Berücksichtigung von Nießbrauchsrechten beim Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts – Anmerkung zum Erlass des FinMin. Baden-Württemberg vom 20.12.2000, in: DB 2001, S. 355-356
- Dautzenberg, Norbert: Anmerkung zum EuGH-Urteil v. 11.12.2003, C-364/01, in: ZEV 2004, S. 78-79
- Dautzenberg, Nobert / Brüggemann, Alexander: EG-Vertrag und deutsche Erbschaftsteuer – Überlegungen zum deutschen Erbschaftsteuergesetz, insbesondere zum Betriebsvermögensfreibetrag, in: BB 1997, S. 123-133
- Dietsch, Emil: Zum Schenkungsbegriff im Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, in: Das schweizerische Steuerrecht – Eine Standortbestimmung – Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, hrsg. v. Reich, Markus / Zweifel, Martin, Bern 1989, S. 469-487
- Doralt, Werner: Afa bei Vorbehaltsfruchtgenuss, in: RdW 2002, S. 54
- Doralt, Werner: Österr. VwGH: Versorgungsrente gesetzlos, in: FR 2001, S. 576-577

- Doralt, Werner: Versorgungsrenten – eine Klarstellung, in: SWK 1999, S 737
- Doralt, Werner: Der außerbetriebliche unentgeltliche Fruchtgenuss – ein Steuersparmodell, in: RdW 1998, S. 519
- Doralt, Werner: Die Versorgungsrente – ein Steuersparmodell, in: RdW 1998, S. 517_02
- Drosdzol, Wolf-Dietrich: Die Einzelheiten der Grundstücksbewertung nach der „GrBewV“, in: ZEV 2008, S. 177-181
- Drosdzol, Wolf-Dietrich: Erbschaftsteuerreform: Die Besteuerung des Grundvermögens, in: DStR 2008, S. 10-16
- Ebeling, Jürgen: Zur Abgrenzung von gemischten und Auflagenschenkungen in der höchstrichterlichen Rechtsprechung, in: BB 1989, S. 2368-2370
- Eberhartinger, Eva / Fraberger, Friedrich: Zum Seminar C: Erbschaftsteuer in Österreich – quo vadis?, in: IStR 2004, S. 565-571
- Eicker, Klaus: Kapitalverkehrsfreiheit und erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht (Schlussanträge in der Rs. C-513/03, van Hilten), in: IWB 2005, S. 609-610
- Emmrich, Markus / Kloster, Anja: Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen, in: GmbHR 2005, S. 448-456

- Everts, Arne: Gleitende Vermögensübergabe – Umwandlung eines Nießbrauchs in eine laufende Geldzahlung vor dem Hintergrund des JStG 2008, in: ZEV 2007, S. 571-575
- Farmer, Peter: Bewertung eines Mitunternehmeranteiles für Zwecke der ErbSt, in: RdW 1996, S. 338
- Fellner, Karl-Werner: Die Erbschaftssteuer im Jahre 2000 – ein Torso – Erhebung der ErbSt widerspricht dem Postulat der Steuergerechtigkeit, in: SWK 11/2000, S 337
- Fellner, Karl-Werner: Schenkung negativen Betriebsvermögens – Wert des Unternehmens als Summe der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter, in: SWK 6/1999, S 176
- Fink, Hannes: Auslegung der Neuregelung der Rentenbesteuerung – Kritische Anmerkungen zum BMF-Erlass, in: SWK 2000, Heft 23/24, S 587
- Fischer, Peter: Renten und dauernde Lasten bei Vermögensübertragungen – Zum Beschluß des Großen Senats vom 15.07.1991, GrS 1/90, in: DStR 1992, Beihefter zu Heft 17, S. 1-8
- Fischer, Lutz: Erbschaftsteuerplanung bei Auslandsanlagen, in: BB 1984, S. 1033-1041
- Fleischer, Ottmar: Vermögensübergabe gegen (private) Versorgungsleistung nach dem JStG 2008, in: ZEV 2007, S. 475-481
- Förster, Guido / Brinkmann, Lars: Teilentgeltliche Nachfolge in betriebliche Einheiten, in: BB 2003, S. 657-665

- Förster, Guido / Heyeres, Ralf: Vorweggenommene Erbfolge im Zivilrecht, Erbschaftsteuerrecht und Einkommensteuerrecht, in: BB 1991, S. 1458-1463
- Fraberger, Friedrich: Darf beim Erben/Schenken/Stiften von Aktien vom Börsenkurs abgewichen werden? – Keine uneingeschränkte Maßgeblichkeit, in: SWK 12/2004, S 463
- Fraberger, Friedrich: Die Erbschafts- und Schenkungssteuer im Fluss, in: RdW 2002/581
- Fraberger, Friedrich / Petritz, Michael: VfGH hebt auch die Schenkungsteuer auf! – Die Entscheidung des Höchstgerichts und was dem Gesetzgeber für die Zeit danach einfallen könnte ..., in: SWK 20/21/2007, S 587
- Frotz, Stephan: Der Fruchtgenuß an Personengesellschaftsanteilen – ein Überblick, in: GesRZ 1990, S. 34-39
- Gebel, Dieter: Steuerminderung durch Nießbrauchslasten: Grenzen des Abzugsverbots nach § 25 Abs. 1 ErbStG, in: ZEV 2004, S. 98-105
- Gebel, Dieter: Gegenleistungen bei lebzeitigen und letztwilligen Zuwendungen, in: ZErB 2004, S. 53-60
- Gebel, Dieter: Zusammenfassung mehrerer Zuwendungen bei der Steuerberechnung und der Steuerfestsetzung, in: ZEV 2001, S. 213-217
- Gebel, Dieter: Wirtschaftliches Eigentum im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht, in: BB 2000, S. 537-542

- Gebel, Dieter: Ermittlung des Steuerwerts von Anteilen an mitunternehmerischen und nichtmitunternehmerischen Personengesellschaften, in: DStR 1997, S. 801-807
- Gebel, Dieter: Übergabe von Betriebsvermögen gegen Schuldübernahme – Voll unentgeltliche Zuwendung oder gemischte Schenkung?, in: DB 1994, S. 2417-2420
- Geck, Reinhard: Erbschaftsteuerreform: Darstellung der und Empfehlungen zur den geplanten Änderungen außerhalb der vorgelagerten Bewertung, in: ZEV 2008, S. 5-10
- Geck, Reinhard: Ertragsteuerliche Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge; Aufteilung eines Veräußerungs- und Anschaffungsvorgangs in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil, in: ZEV 2007, S. 190-191
- Geck, Reinhard: Probleme des Rentenerlasses III aus Sicht der Beratungspraxis, in: DStR 2005, S. 85-89
- Geck, Reinhard: Praktische Folgen des BMF-Schreibens vom 03.03.2005 zu Zweifelsfragen im Zusammenhang mit § 6 Abs. 3 EStG, in: ZEV 2005, S. 196-200
- Geck, Reinhard: Die Beschlüsse des Großen Senats des BFH zur Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen – Folgerungen für die Beratungspraxis, in: ZEV 2003, S. 441-445
- Geck, Reinhard / Messner, Michael: ZEV-Report Steuerrecht, in: ZEV 2007, S. 373-378

- Gelhaar, Matthias: Nach § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG gestundete Steuer bei Vorbehaltsnießbrauch zu Gunsten des Schenkers und aufschiebend bedingtem Nießbrauch für dessen Ehegatten-Anmerkung zu dem Beitrag von Hartmut Stempel in UVR 2004, S. 189, in: UVR 2005, S. 145-149
- Gelhaar, Matthias: Nach § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG gestundete Steuer im Falle einer Gesamtberechtigung, in: UVR 2004, S. 20-22
- Germann, Hannes: Durchbruch bei Steuerreform für die KMU, in: ST 2007, S. 297
- Germann, Hannes, Unternehmenssteuerreform II – Nach Etappensieg auf Erfolgskurs für KMU, in: ST 2006, S. 575
- Giger, Reto / Schmid, Adrian: Das Schweizerische Dividendenprivileg – Ausgestaltungsvarianten bei Bund und Kantonen, in: ST 2007, S. 110-115
- Götz, Hellmut: Referentenentwurf zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts – Erste Bestandsaufnahme und Handlungsempfehlungen, in: BBEV 2007, Nr. 12, S. 6-11
- Götz, Hellmut: Vorzeitiger Verzicht auf ein Nießbrauchsrecht, in: NWB 2004, Heft 38, S. 2927-2928
- Götz, Hellmut: Erbrechtliche und erbschaftsteuerliche Folgen von Zuwendungen unter Nießbrauchsvorbehalt, in: INF 2003, S. 697-700
- Götz, Hellmut: Schenkungsteuerliche Folgen von Übertragungen gem. § 6 Abs. 3 EStG; in: NWB 2003, Fach 10, S. 1459-1466

- Götz, Hellmut / Jorde, Thomas: Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen
– Praxisprobleme, in: FR 2003, S. 998-1006
- Gottschalk, Paul: Befreiung einer Familiengesellschaft von der Erbschaftsteuer
bei Beschäftigung einer bestimmten Zahl von Arbeitnehmern in einer
Region eines Mitgliedstaats, in: ZEV 2008, S. 92-94
- Gottschalk, Paul: Gemeinschaftswidrigkeit der höheren Bewertung und
Besteuerung von ausländischem land- und forstwirtschaftlichen
Vermögen, in: ZEV 2008, S. 87-91
- Grotherr, Siegfried: International relevante Änderungen 2008 im EStG, KStG
und GewStG, in: NWB 2008, Fach 3, Gruppe 1 Deutschland,
S. 2271-2284
- Grotherr, Siegfried: International relevante Änderungen durch das JStG 2007
anhand von Fallbeispielen, in NWB 2006, Fach 3, Gruppe 2
Deutschland, S. 1445-1464
- Gschwendtner, Hubertus: Nießbrauchsbestellung am Anteil einer Personen-
gesellschaft, in: NJW 1995, S. 1875-1876
- Haas, Franz Josef: Nießbrauch an Gewinnanteilen an Personengesellschaften,
in: Ertragsbesteuerung – Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65.
Geburtstag, hrsg. v. Raupach, Arndt / Uelner, Adalbert, München
1993, S. 315-330
- Hänsel, Georg: Steuerreformgesetz 2000: Die Neuregelung des Renten-
besteuerung, in: FJ 2000, S. 34-39
- Hagemann, Max: Die antizipierte Erbfolge, in: ZSR 1947, S. 199-224

- Halaczinsky, Raymond: Nießbrauch an Betriebsvermögen in der Erbschaftsteuer – Gestaltung der Nachfolge in Betriebsvermögen durch Zuwendungs- und Vorbehaltsnießbrauch, in: NWB 2006, Fach 10, S. 1545-1564
- Halaczinsky, Raymond: Die erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung von Darlehen im Betriebsvermögen, in: ZEV 2004, S. 325-328
- Halaczinsky, Raymond: Die erbschaft- und schenkungsteuerliche Behandlung von Darlehen im Privatvermögen, in: ZEV 2004, S. 261-267
- Halaczinsky, Raymond: Die Erbschaft- und Schenkungsteuer – Wertermittlung, in: NWB 2002, Fach 10, S. 1301-1321
- Hamdan, Binke: Verfassungs- und europarechtliche Probleme der Anrechnungsmethode des § 21 ErbStG, in: ZEV 2007, S. 401-406
- Hangarter, Dieter: Das deutsch-schweizerische Erbschaft-Doppelbesteuerungsabkommen in der praktischen Anwendung, in: StR 43 (1988), S. 289-306
- Hannes, Frank / Onderka, Wolfgang: Die Bewertung von Betriebsvermögen und Anteilen an Kapitalgesellschaften nach der „AntBVBewV“, in: ZEV 2008, S. 173-177
- Hannes, Frank / Onderka, Wolfgang: Erbschaftsteuerreform: Die Besteuerung des Erwerbs von Betriebsvermögen – keine Sternstunde der Steuervereinfachung, in: ZEV 2008, S. 16-22
- Hasenauer, Clemens / Hügel, Haarmann / Schütte, Nina: Neuerungen zur Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen und zum internationalen Schachtelprivileg in Österreich, in: DStR 2003, S. 845-848

- Haslinger, Stefan: Zuwendungsfruchtgenuss an Unternehmensanteilen, in: *ecolex* 1996, S. 622-625
- Hauser, Christina: Erbschaft- und Schenkungssteuer – viele offene Fragen, in: *Ernst&Young Tax Magazine* 2007, unter: http://www.ey.com/global/content.nsf/Austria/Aktuelle_Publikationen
- Hecht, Stephen: Atypische Unterbeteiligung als Ausweichstrategie bei Übertragung einer Kommanditbeteiligung, in: *ZEV* 2004, S. 105-107
- Heidinger, Gerald / Kamper, Karl: Steuerrechtliche Fragen bei Nutzungsvereinbarungen zwischen Angehörigen, in: *Handbuch der Familienverträge – Zivilrechtliche, steuerrechtliche und sozialrechtliche Folgen von Vereinbarungen zwischen Angehörigen*, hrsg. v. Ruppe, Hans, 2. Aufl., Wien 1985, S. 581-666
- Heinrich, Johannes: Österreich: System der Besteuerung von Dividenden auf dem Prüfstand des EuGH, in: *DStR* 2000, S. 238-240
- Heinrichshofen, Stefan: Geänderter Sonderausgabenabzug bei Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen – Der vierte Rentenerlass muss schnell kommen!, in: *ErbStB* 2008, S. 114-118
- Henning, Jacques: Erbschaft- und schenkungsteuerliche Aspekte und Gestaltungen bei der Unternehmensnachfolge, in: *BB* 2006, S. 804-810
- Herbach, Antje / Kühnold, Jörg: Beratung der Erbschaftsteuerreform im Bundestag – Sachverständige und Verbände kritisieren Regierungsentwurf, in: *ErbStB* 2008, S. 110-114
- Herzig, Norbert / Förster Guido: Neuorientierung der vorweggenommenen Erbfolge im Ertragsteuerrecht, in: *BB* 1988, S. 450-455

- Herzog, Oliver: VwGH kippt Versorgungsrente, in: RdW 1999, S. 172-174
- Hindersmann, Magnus / Jansen, Günther / Myßen, Michael: Das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht des Schweizer Kantons Zürich, in: IWB 2006, Schweiz, Gruppe 2, S. 607-618
- Hipler, Lothar: Die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen vor der Entscheidung des Großen Senats des BFH, in: DStR 2001, S. 1918-1925
- Höhn, Ernst: Die Bedeutung der Vermögensart (Privatvermögen oder Geschäftsvermögen) im Einkommensteuerrecht, in: Das schweizerische Steuerrecht – Eine Standortbestimmung – Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, hrsg. v. Reich, Markus / Zweifel, Martin, Bern 1989, S. 205-218
- Höll, Klaus: Nießbrauch: Erbschaftsteuersparmodell? – Anmerkungen zu den Erlassen des Finanzministeriums Baden-Württemberg vom 20.12.2000 und 13.07.2001 sowie zu den Ausführungen von Daragan, in: DB 2001, S. 397-399
- Holenstein, Daniel: Ersatzdividende statt indirekter Teilliquidation in der Schweiz – Lösung des Problems oder neues Ärgernis, in: IWB 2006, Fach 5, Gruppe 2, Schweiz, S. 595-598
- Holenstein, Daniel: Indirekte Teilliquidation – ein Hindernis für Unternehmensnachfolgeregelungen in der Schweiz, in: IWB 2005, Fach 5, Gruppe 2, Schweiz, S. 579-586
- Horath, Ralf / Kauter, Oliver: Unentgeltlicher Erwerb nach § 6 Abs. 3 EStG unter Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 3.3.2005, in: StuB 2005, S. 823-828

- Horn, Claus-Hendrik: Erbschaftsteuerreform: Wegfall des Wahlrechts für Schenkungen – Vertrauensschutz – Rückabwicklung – Haftung des Beraters?, in: NWB 2008, S. 601-604
- Horn, Claus-Hendrik: Gegenleistungen und Vorbehalte bei Übergabeverträgen – Optionale Klauseln zur Absicherung des Übergebers, in: NWB 2007, Fach 19, S. 3841-3852
- Huber, Christian: Aufhebung der Erbschaftssteuer – Konsequenzen für Erbschaften und Schenkungen, in: Der Klient, Sonderausgabe Erbschaftsteuer, 2007, www.leitner-leitner.com/de/_ASSETS/II_SonderausgabeErbschaftsteuer.pdf, S. 1-4
- Huber, Matthias / Reimer, Ekkehart: Mängel bei der Abstimmung von Erbschaftsteuer und Ertragsteuer, in: DStR 2007, S. 2042- 2048
- Hubert, Tina / Hinz, Holger: Verfassungswidrigkeit der Erbschaftsteuer in Österreich, in: IWB 2007, Fach 5, Gruppe 2, Österreich, S. 711-716
- Hubert, Tina / Hinz, Holger: Erbschaftsbesteuerung bei Übertragung von Unternehmensvermögen in Österreich, in: IWB 2007, Fach 5, Gruppe 2, Österreich, S. 693-700
- Hübner, Heinrich: Aufteilung des erbschaftsteuerlichen Werts bei Personengesellschaften, in: ErbStB 2005, S. 249-253
- Hübner, Heinrich: Ergänzungsbilanzen in der Erbschaftsteuer, in: ErbStB 2004, S. 197-200
- Hübner, Heinrich: Ergänzungsbilanzen und die Aufteilung des erbschaft-/schenkungsteuerlichen Werts von Personengesellschaften, in: ZEV 2003, S. 12-15

- Jausi, Thomas / Pfirter, Markus: Unternehmensnachfolge – Steuerliche Aspekte und Stolpersteine; in: ST 2007, S. 390-396
- Jirousek, Heinz: Maßnahmen zur Steuerentlastung gem. § 48 BAO, in: ÖStZ 1985, S. 44 - 48
- Jochum, Georg: Anmerkung zum BFH-Beschluss v. 10.03.2005, II B 120/04, in: ZEV 2006, S. 466-467
- Jochum, Georg: Vereinbarkeit der höheren Besteuerung des Erwerbs ausländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens mit Kapitalverkehrsfreiheit zweifelhaft, in: ZEV 2006, S. 464-467
- Jochum, Georg: Kein Verstoß gegen Kapitalverkehrsfreiheit durch niederländische Wohnsitzfiktion, in: ZEV 2006, S. 460-464
- Jochum, Georg: Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer nach § 21 ErbStG beim Erwerb ausländischen land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, in: ZEV 2004, S. 382-384
- Jochum, Georg: Regelungen über Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer verstoßen nicht gegen höherrangiges Recht, in: ZEV 2003, S. 170-172
- Jochum, Georg: Kein Verstoß gegen Kapitalverkehrsfreiheit durch niederländische Wohnsitzfiktion, in: ZEV 2006, S. 463
- Jorde, Thomas / Schneider, Norbert / Kolken: Berücksichtigung von Auslandsvermögen in der Erbschaftsteuer, in: WPg 2004, S. 120-129

- Jülicher, Marc: Die anrechenbare Steuer im Sinne des § 21 ErbStG, in:
ZEV 1996, S. 295-299
- Kai, Oliver: Zweifelsfragen zu § 6 Abs. 3 EStG i.d.F. des UntStFG – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 3.3.2005, in: DB 2005, S. 794-803
- Kamper, Karl: Steuerliche Folgen der Übertragung von Wirtschaftsgütern unter Angehörigen, in: Handbuch der Familienverträge – Zivilrechtliche, steuerrechtliche und sozialrechtliche Folgen von Vereinbarungen zwischen Angehörigen, hrsg. v. Ruppe, Hans, 2. Aufl., Wien 1985, S. 533-579
- Kapp, Reinhard: Anmerkung zum BFH-Urteil v. 25.02.1981, II R 114/78, in: FR 1981, S. 257-258
- Kauba, Andreas: Fruchtgenussrechte an Kapitalanteilen und Kapitalgesellschaften bzw. Stiftungen, in: RdW 2004, S. 701
- Kemmer, Michael: Schenkung unter Auflage, gemischte Schenkung und einkommensteuerliche Entgeltlichkeit, in: DStR 1987, S. 362-366
- Killinger, Wolfgang: Aufteilung des Einheitswerts des Betriebsvermögens von Personengesellschaften gemäß § 97 Abs. 1a BewG – ergänzende Bemerkungen zu den Ausführungen von Gebel, DStR 1997, 801 ff., in: DStR 1998, S. 710-711
- Klein, Hartmut: Zweifelsfragen zu Übertragungsakten nach § 6 Abs. 3 EStG – Systematische Darstellung des persönlichen, sachlichen und zeitlichen Anwendungsbereichs, in: NWB 2005, Fach 3, S. 13771-13788

- Kögelberger, Walter: Das Wiener Verfahren 1996 – Die neuen Richtlinien zur Ermittlung des gemeinen Werts von inländischen nicht notierten Wertpapieren und Anteilen, in: SWK 1/1997, S 22
- Kolb, Andreas: Übersicht über die schweizerische Unternehmensteuerreform II, in: IWB 2008, Fach 5, Gruppe 2, Schweiz, S. 685-692
- Kolb, Andreas: Grundzüge des schweizerischen DBA-Rechts, in: Investitions- und Steuerstandort Schweiz – Wirtschaftliche und steuerliche Rahmenbedingungen, hrsg. v. Weigell, Jörg / Brand, Jürg / Safarik, Frantisek, Bern 2007, S. 93-127
- Kollhoser, Helmut: Aktuelle Fragen der vorweggenommenen Erbfolge, in: AcP Band 194 (1994), S. 231-264
- Korezkij, Leonid: Besteuerung des Erwerbs unter Nutzungsvorbehalt nach § 25 ErbStG – Analyse der neuen Auffassung der Finanzverwaltung, in: ZEV 2005, S. 242-245
- Korezkij, Leonid: Nießbrauchs- oder Rentenlösung bei Grundstücksübertragungen auf Kinder? - Analyse der Entscheidungsgrundlagen aus schenkungsteuerlicher Sicht, in: DStR 2002, S. 2205-2210
- Korn, Klaus: Das BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG: Analyse und Gestaltungshinweise, in: KÖSDI 2005, S. 14633-14646
- Korn, Klaus: Nießbrauchgestaltungen auf den Prüfstand (Teil I), in: DStR 1999, S. 1461-1476
- Kühn, Alfons: Erbschaftsteuerreform: „Meinungsverschiedenheiten mit der Finanzverwaltung werden zunehmen“, in: BB 2008, M16

- Lang, Joachim: „Erbchaftsteuerreform löst Prozessflut aus“,
http://www.focus.de/finanzen/steuern/erbschaftsteuer/steuerexperte-erbschaftsteuerreform-loest-prozessflut-aus_ald_302290.html
- Lang, Michael / Reich, Markus / Schmidt, Christian: Personengesellschaften im Verhältnis Deutschland-Österreich-Schweiz – Hoher Schwierigkeitsgrad bei internationaler Tätigkeit, in: ST 2006, S. 763-772
- Lechner, Karl: Fruchtgenuss an Aktien, in: ecolex 1992, S. 194-196
- Locher, Peter: Die indirekte Teilliquidation im Recht der direkten Steuern, in: Das schweizerische Steuerrecht – Eine Standortbestimmung – Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, hrsg. v. Reich, Markus / Zweifel, Martin, Bern 1989, S. 219-238
- Mak, Gisela / Schrottmeyer, Norbert: Die Besteuerung von Erbschaften und Schenkungen in Österreich, in: Investitions- und Steuerstandort Österreich – Wirtschaftliche und steuerliche Rahmenbedingungen, hrsg. von Thömmes, Otmar / Lang, Michael / Schuch, Josef, 2. Aufl., Wien 2005, S. 231-249
- Massbaum, Michael: Die Anrechnung ausländischer Erbschaft- und Schenkungsteuer als Faktor bei der Planung der Übertragung ausländischen Vermögens, in: Die Deutsche Unternehmensbesteuerung im europäischen Binnenmarkt – Besteuerungsgrundlagen und grenzüberschreitende Steuerplanung in Deutschland, hrsg. v. Massbaum, Michael / Meyer-Scharenberg, Dirk / Perlet, Helmut, Neuwied 1994, S. 401-436
- Milatz, Jürgen / Sonneborn, Andrea: Nießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen: Zivilrechtliche Vorgaben und ertragsteuerliche Folgen, in: DStR 1999, S. 137-143

- Moench, Dietmar: Vermögensübertragungen vor und nach der Erbschaftsteuerreform – Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe nach Rechtsänderungen und nach Überschreiten des Zehnjahreszeitraums, in: DStR 2008, S. 170-173
- Moench, Dietmar: Ein Geschenk für die Praxis: Die „Zwischenreform“ der erbschaftsteuerlichen Bewertung durch das JStG 2007, in: ZEV 2007, S. 12-16
- Moench, Dietmar: Die große Wende bei der Schenkungsteuer für gemischte Schenkungen – Zum BFH-Urteil vom 21.10.1981, II R 176/78, in: DStR 1982, S. 613-616
- Mössner, Manfred: Anmerkung zum BFH-Urteil v. 21.09.2005, II R 56/03, in: ZEV 2006, S. 126-127
- Mössner, Manfred: Anmerkung zum FG-Urteil Rheinland-Pfalz v. 16.06.2005, 4 K 1951/04, in: ZEV 2006, S. 126-127
- Müller, Fritz: Der Quasi-Wertschriftenhandel – Umqualifikation von steuerfreiem Kapitalgewinn in steuerbares Einkommen, in: ST 2007, S. 404-408
- Mundt, Iris: Die vorweggenommene Erbfolge im Einkommensteuerrecht – Anmerkungen zum Beschluß des Großen Senats des BFH v. 5.7.1990. GrS 4-6/89, in: DStR 1991, S. 698-703
- Nefzger, Peter: Neukonzeption des Beteiligungsabzugs – Auslegungsbedürftiger Gesetzestext - Zilekonformes Kreisschreiben nötig, in: ST 1998, S. 157-164

- Neufang, Bernd: Die unentgeltliche Betriebsübertragung – Eine Bestandsaufnahme aus einkommen- und schenkungsteuerrechtlicher Sicht, in: BB 2005, S. 1595-1601
- Neufang, Bernd: Betriebsübertragungen gegen wiederkehrende Leistungen – Eine Herausforderung für die Steuerberatung, in: BB 2005, S. 688-694
- Neuhaus, Hans-Jürg: Die steuerlichen Massnahmen im Bundesgesetz vom 19. März 1999 über das Stabilitätsprogramm 1998, in: ASA 68 (1999/2000), S. 273-299
- Nitsche, Gunter: Zivilrechtliche Fragen bei Überlassung von Wirtschaftsgütern unter Angehörigen, in: Handbuch der Familienverträge – Zivilrechtliche, steuerrechtliche und sozialrechtliche Folgen von Vereinbarungen zwischen Angehörigen, hrsg. v. Ruppe, Hans, 2. Aufl., Wien 1985, S. 485-531
- o.V.: Begutachtungsentwurf zum Schenkungsmeldegesetz 2008, in: Ernst&Young Tax Short Cuts 2008, Nr. 8, S. 1-3, unter: http://www.ey.com/global/content.nsf/Austria/Aktuelle_Publikationen
- o.V.: Lang erwartetes Schenkungsmeldegesetz 2008 geht in Begutachtung, unter: http://www.bdo.at/steuerberatung/erben_schenken/ (Stand: 25.03.2008)
- o.V.: Anfragebeantwortung des Finanzministers zur zukünftigen Erbschafts- und Schenkungssteuerregelung, in: Ernst&Young Tax Short Cuts 2006, Nr. 8, S. 3, unter: http://www.ey.com/global/content.nsf/Austria/Aktuelle_Publikationen

- von Oertzen, Christin / Helios, Marcus: Der bewertungsrechtliche Kapitalwert des Nießbrauchs an Kapitalgesellschaftsanteilen, in: ZEV 2004, S. 485-488
- Pahlke, Armin: Der Erbschaftsteuerbeschluss des BVerfG – Würdigung und Konsequenzen, in: NWB 2007, Fach 10, S. 1575-1584
- Pahlke, Armin: Deutsches Erbschaftsteuerrecht europarechtskonform? – Anmerkung zum BFH-Beschluss v. 11.4.2006 – II R 35/05, in: NWB 2006, Fach 10, S. 1565-1568
- Paus, Bernhard: Übertragung von Betrieben und wesentlichen Beteiligungen gegen Leibrente – Geänderte Rechtslage erzwingt neue Gestaltungsüberlegungen, in: NWB 2005, Fach 3, S. 13683-13698
- Paus, Bernhard: Neue Erkenntnisse und ungelöste Probleme bei steuerlich begünstigten Versorgungsleistungen – Anmerkungen zu den Beschlüssen vom 12.05.2003 GrS 1/00 und GrS 2/00, in: DStZ 2004, S. 21-31
- Payer, Andreas: Gestaltungsmöglichkeiten bei der Betriebsübergabe, in: SWK 23/24/2004, W 107
- Petzoldt, Rolf: Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen, in: DStR 1992, S. 1171-1177
- Petzoldt, Rolf: Nießbrauch an Kommanditanteilen und GmbH-Geschäftsanteilen – Zivil- und Steuerrecht (I), in: GmbHR 1987, S. 381-389
- Petzoldt, Rolf: Zum Nießbrauch an dem „Gewinnstammrecht“, in: GmbHR 1980, S. 197-198

- Pickhardt-Porembe, Natalie: Die Behandlung von wiederkehrenden Leistungen in Zusammenhang mit der Übertragung von Privat- oder Betriebsvermögen – Das BMF-Schreiben vom 16.09.2004 (Rentenerlass III), in: StuB 2005, S. 517-524
- Pickhardt-Porembe, Natalie: Veräußerung von Betriebsvermögen gegen wiederkehrende Bezüge – Neuregelung der Zuflussbesteuerung durch BMF-Schreiben vom 3.8.2004, in: StuB 2004, S. 145-153
- Piltz, Detlev: Unternehmensbewertung im neuen Erbschaftsteuerrecht, in: DStR 2008, S. 745-753
- Piltz, Detlev: Schuldenabzug bei internationalen Erbfällen, in: ZEV 1999, S. 461-462
- Piltz, Detlev: Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer, in: ZEV 1997, S. 494-465
- Poltera, Flurin / Walk, Annette: Steuerliche Gestaltung der Nachfolge bei Kapitalgesellschaften – Übertragung von im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungsrechten auf einen Dritten, in: ST 2007, S. 397-403
- Raudszus, Heinz: Schuldenabzug bei internationalen Erbfällen – Replik auf Piltz, ZEV 1998, 461, in: ZEV 1999, S. 179
- Raupach, Arndt: Der Verkehrswert als alleiniger Bewertungsmaßstab für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer – Der Ertragswert ist tot, es lebe der Ertragswert!, in: DStR 2007, S. 2037-2042
- Reich, Markus: Die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen im Einkommensteuerrecht, in: SJZ 1984, S. 221-230

- Reichert, Jochem / Schlitt, Michael: Nießbrauch an GmbH-Geschäftsanteilen – Gesetzliche Grundlagen und Vertragsgestaltung, in: Unternehmen Steuern – Festschrift für Hans Flick zum 70. Geburtstag, hrsg. von Klein, Franz / Stihl, Hans Peter / Wassermeyer, Franz, Köln 1997, S. 217-243
- Reichert, Jochem / Schlitt, Michael / Düll, Alexander: Die gesellschafts- und steuerrechtliche Gestaltung des Nießbrauchs an GmbH-Anteilen, in: GmbHR 1998, S. 565-575
- Reiff, Peter: Vorweggenommene Erbfolge und Pflichtteilsergänzung, in: NJW 1992, S. 2857-2865
- Reiner, Birigt / Reiner, Jürgen: Unentgeltliche Anteilsübertragung mit einzelnen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögen, in: RdW 1998, S. 38_02
- Richner, Felix: Das Internationale Erbschaftssteuerrecht der Schweiz, in: ASA 69 (2000/01), S. 129-173
- Riedlinger, Raoul: Falsches Signal: drastische Einschnitte bei der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen geplant, in: BB 2007, S. 1
- Röder, Erik: Verkehrswertnahe Bewertung von Betriebsvermögen: Vermeidung einer systemwidrigen Doppelbelastung mit Einkommensteuer und Erbschaftsteuer, in: ZEV 2008, S. 169-172
- Röder, Erik: Teilentgeltliche Vermögensübertragungen nach der Erbschaftsteuer-Entscheidung des BVerfG, in: ZEV 2007, S. 505-511

- Rödl, Christian / Seifried, Carola: Unentgeltlicher Verzicht auf einen Nießbrauch – Möglichkeiten und Tücken nach jüngsten Rechtsprechung des BFH, in: ZEV 2004, S. 238-240
- Rogall, Matthias / Stangl, Ingo: Die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Teilmitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen – Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 3.3.2005, DStR 2005, 475, in: DStR 2005, S. 1073-1081
- Rothenberger, Franz: Entgeltliche Ablösung eines Vorbehaltsnießbrauchs, in: ErbStB 2008, S. 100-101
- Rothenberger, Franz: Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen – Rentenzahlungen als dauernde Last, in: ErbStB 2008, S. 37-38
- Schacht, Volker: Der Geschäftsanteil im Rechtsverkehr, in: Beck'sches Handbuch der GmbH – Gesellschaftsrecht, Steuerrecht, hrsg. v. Müller, Welf / Hense, Burkhard, 3. Aufl., München 2002, S. 879-978
- Scharfenberg, Jens: Berechnung der wegen eines Abzugsverbots zu stundenden Schenkungsteuer, in: ZEV 2005, S. 496-499
- Schaumburg, Harald: Problemfelder im Internationalen Erbschaftsteuerrecht, in: RIW 2001, S. 161-172
- Scheurle, Florian: Vom Zinsabschlag zur Abgeltungssteuer – Aspekte eines Systemwechsels, in: DB 1995, S. 543-550
- Schindhelm, Malte: Grundfragen des Internationalen Erbschaftsteuerrechts, in: ZEV 1997, S. 8-15

- Schindhelm, Malte / Stein, Klaus: Vorbehaltsnießbrauch an einer Kommanditbeteiligung, in: ErbStB 2003, S. 405
- Schleifenbaum, Henrich: Erbschaft- und Schenkungsteuerreform in der Sackgasse – Ausweg durch eine Erbschaft- und Schenkungsertragsteuer, in: DStR 2008, S. 477-480
- Schmidt, Volker / Schwind, Heike: Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen nach dem JStG 2008, in: NWB 2007, Fach 3, S. 14887-14894
- Schneider, Helmut: Grundsatzurteil des BFH: Übergang der Gesellschaftsschulden bei unentgeltlicher Übertragung von GbR-Anteilen keine Gegenleistung, in: DStR 1999, S. 334-335
- Schnitger, Arne: Geltung der Grundfreiheiten im deutschen internationalen Erbschaftsteuerrecht, in: FR 2004, S. 185-198
- Schön, Wolfgang: Der Nießbrauch am Gesellschaftsanteil, in: ZHR 158 (1994), S. 229-270
- Schulz, Peter / Werz, Stefan: Gestaltungsmodelle im Erbschaftsteuerrecht auf dem Prüfstand – Ein Überblick nach dem Gesetzentwurf v. 11.12.2007, in: BBEV 2008, S. 46-55
- Schulze zur Wiesche, Dieter: Vermögensübertragungen gegen Versorgungsleistungen nach dem Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008, in: BB 2007, S. 2379-2382
- Schulze zur Wiesche, Dieter: Betriebsübertragungen gegen Raten, Renten und sonstige wiederkehrende Bezüge, in: Die steuerliche Betriebsprüfung 2005, S. 52-59

- Schulze zur Wiesche, Dieter: Die ertragsteuerliche Behandlung von Nießbrauch und Treuhand an einem KG-Anteil, in: BB 2004, S. 355-360
- Schulze zur Wiesche, Dieter: Der Nießbrauch am Gesellschaftsanteil einer Personengesellschaft, in: DStR 1995, S. 318-323
- Schwarz, Torsten: Gestaltung der schenkungsteuerlichen Bemessungsgrundlage bei gemischter Schenkung von Unternehmen durch Variation des Verkehrswerts, in: ZEV 2000, S. 55-59
- Schwenke, Michael: Das Rechtsinstitut der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen im Wandel – Der III. Rentenerlass des BMF vom 16.9.2004, in: DStR 2004, S. 1679-1686
- Seifried, Carola: Abzug von Rentenzahlungen als dauernde Last trotz letztwilliger Vermögenszuwendungen an den Versorgungsempfänger, in: ZEV 2008, S. 48-50
- Seltenreich, Stephan / Kunze, Michael: Steht die private Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen vor dem Aus? – Geplante Einschränkungen durch das JStG 2008, in: ErbStB 2008, S. 338-341
- Seltenreich, Stephan / Simon, Daniel: Der Regierungsentwurf zur Reform des Erbschaft- und Beratungsrechts – Ein erster Überblick, in: ErbStB 2008, S. 15-19
- Söffing, Matthias: Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen (Teil I), in: Steueranwaltsmagazin 2005, S. 66-69
- Söffing, Günter / Jordan, Günther: Nießbrauch an einem Mitunternehmeranteil, in: BB 2004, S. 353-355

- Spiegelberger, Sebastian: Das Ende der privaten Versorgungsrente?, in:
DStR 2007, S. 1277-1281
- Spiegelberger, Sebastian: Die Renaissance der vorweggenommenen Erbfolge,
in: DStR 2004, S. 1105-1113
- Staudenmayer, Michael: Erbschaftsteuer – Bewertungsrecht behindert den
Kapitalverkehr, in: Bank Lounge 2007, Nr. 17, S. 1-2
- Steiner, Anton: Wegfall des DBA mit Österreich – Folgen für die deutsch-
österreichische Beratungspraxis, in: ErbStB 2008, S. 60-62
- Steiner, Anton: Österreich: Verfassungswidrigkeit der Schenkungssteuer, in:
ZEV 2007, S. 430
- Steiner, Anton: Nießbrauch an Geld- und Wertpapiervermögen – Teil 2:
Steuerrechtliche Fragestellungen, in: ErbStB 2007, S. 273-275
- Steiner, Anton: Österreichischer Verfassungsgerichtshof: Verfassungswidrig-
keit des österreichischen Erbschaftsteuerrechts – Anmerkung, in:
ErbStB 2007, S. 237-240
- Steiner, Anton: Österreich: Unternehmensgesetzbuch, in: ZEV 2007, S. 211
- Steiner, Anton: Verfassungswidrigkeit der österreichischen Erbschaftsteuer –
Mögliche Folgen für die deutsch-österreichische Beratungspraxis, in:
ErbStB 2007, S. 147-149
- Steiner, Anton: Österreichische Erbschaftsteuer auf dem verfassungsrecht-
lichen Prüfstand – Folgerungen für die deutsch-österreichische
Beratungspraxis, in: ErbStB 2007, S. 48-50

Stempel, Harmut: Ermittlung des nach § 25 ErbStG ztu stundenen Betrages bei auschiebend bedingtem Nießbrauch im Rahmen einer Berichtigung nach § 6 Abs. 2 BewG – Replik zu dem Beitrag von Matthias Gelhaar in UVR 2005, S. 145, in: UVR 2005, S. 149-151

Stempel, Harmut: Fälligkeit gestundeter Erbschaftsteuer sowie Ermittlung des Ablösungsbetrages nach § 25 Abs. 1 Satz 3 ErbStG im Falle der Gesamtgläubigerschaft – Anmerkungen zu dem Beitrag von Matthias Gelhaar in UVR 2004, S. 20, in: UVR 2004, S. 189-191

Szczesny, Michael: Gemischte Schenkung mehrerer Wirtschaftsgüter: Steueroptimierte Aufteilung der Gegenleistung - Gestaltungshinweise nach dem BMF-Schreiben v. 26.02.2007, in: BBEV 2007, S. 273-275

Tanzer, Michael: Steuerrechtliche Probleme bei der Betriebsübergabe zwischen Angehörigen, in: Handbuch der Familienverträge – Zivilrechtliche, steuerrechtliche und sozialrechtliche Folgen von Vereinbarungen zwischen Angehörigen, hrsg. v. Ruppe, Hans, 2. Aufl., Wien 1985, S. 703-748

Thonemann, Susanne: Ist das deutsche Erbschaftsteuerrecht EU-konform?, in: ErbStB 2005, S. 220-223

Toifl, Gerald: Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im Erbschaftsteuerrecht, in: Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Anrechnungs- und Befreiungsmethode, hrsg. v. Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Lechner, Eduard, Wien 1995, S. 387-438

Tremel, Ulrike: Die zukünftige Grundstücksbewertung nach dem „ErbStRG“ und der „GrBewV“, in: DStR 2008, S. 753-759

- Troll, Max: Ermittlung des Unternehmenswerts zur Feststellung einer steuerpflichtigen Schenkung, in: DStR 1984, S. 11-16
- Trompeter, Frank: Die Anschaffungskosten bei vorweggenommener Erbfolge von Betrieben und Mitunternehmeranteilen, in: BB 1996, S. 2494-2502
- Uebelhart, Peter / Morf, Catherine: Unternehmenssteuerreform II – erste kritische Übersicht – Würdigung und Verbesserungsvorschläge, in: ST 2005, S. 702-717
- Urban, Christian: Versorgungsrenten werden vom Verwaltungsgerichtshof nicht mehr akzeptiert, in: FJ 1999, S. 124-125
- Urnik, Sabine: Die Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Rentenvereinbarungen – Handlungsbedarf aufgrund des Budgetbegleitgesetzes 2003, in: SWK 2003, Heft 35/36, S 848-S 855
- Urnik, Sabine: Der Effektivsteuertarif der Erbschaftsteuer – Eine kritische Analyse des Tariftypus und Reformvorschlag, in: ÖStZ 2002/291
- Urtz, Christoph: § 48 BAO und die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, in: Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung – Anrechnungs- und Befreiungsmethode, hrsg. v. Gassner, Wolfgang / Lang, Michael / Lechner, Eduard, Wien 1995, S. 359-385
- Viskorf, Hermann-Ulrich: Anmerkung zum BFH-Beschluss v. 10.03.2005, II B 120/04, in: INF 2005, S. 482
- Viskorf, Hermann-Ulrich: Besteuerung des vorzeitigen unentgeltlichen Nießbrauchsverzichts – Kommentar zum BFH-Urteil v. 17.03.2004, in: FR 2004, S. 604

- Wachter, Thomas: Österreich: Änderungen des Erbschaft- und Schenkungssteuerrechts durch das Abgabenänderungsgesetz 2004, in: ZErB 2005, S. 104-112
- Wachter, Thomas: Deutsches Erbschaftsteuerrecht und europäisches Gemeinschaftsrecht – zugleich Anmerkung zum Urteil des BFH vom 5.5.2004, II R 33/02, in: FR 2004, S. 1256-1268
- Wachter, Thomas: Freibeträge bei beschränkter Erbschaftsteuerpflicht und europäische Kapitalverkehrsfreiheit, in: IStR 2004, S. 366
- Wacker, Wilhelm: Internationale Besteuerung von Schenkungs- und Erbfällen, in: IStR 1998, S. 33-43
- Wälzholz, Eckhard: Versorgungsleistungen nach dem Jahressteuergesetz 2008, in: DStR 2008, S. 273-278
- Walker, Beat: Der steuerbare Unternehmensgewinn (Personen- und Kapitalunternehmen), in: Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern – Direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung, hrsg. v. Höhn, Ernst / Athanas, Peter, Bern 1993; S. 125-203
- Weinmann, Norbert: Betriebsvermögen von Personengesellschaften und seine Aufteilung auf die Gesellschafter - Änderung von § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 und Abs. 1a BewG durch das StÄndG 2001, in: ZEV 2002, S. 49-50
- Weinmann, Norbert: Neubewertung des Grundbesitzes ab 1. Januar 1996, in: ZEV 1997, S. 41-52

- Weinmann, Norbert: Steuerbefreiung für den Erwerb von Betriebsvermögen im ErbStG durch das Standortsicherungsgesetz, in: DStR 1993, S. 1237-1242
- Wendt, Michael: Unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen nach § 6 Abs. 3 EStG, in: FR 2005, S. 468-478
- Werkmüller, Maximilian: Die inländische Holdinggesellschaft als Vehikel zur rechtlichen und steuerlichen Optimierung der Vermögensnachfolge, in: ZEV 2004, S. 365-367
- Werner, Eginhard: Erbschaftsteuerreform – dramatische Konsequenzen für größere Familiengesellschaften – Diskriminierende Folgen bei der Vererbung oder Schenkung von Anteilen im Familienbesitz, in: BBEV 2008, S. 164-167
- Wertz, Ralf: Vorzeitige Beendigung eines vorbehaltenen Nießbrauchs, in: ErbStB 2005, S. 286-291
- Wischmann, Rolf: Kaufpreisaufteilung bei gemischter Schenkung, in: EStB 2005, S. 443
- Wolf, Erich: Der Fruchtgenuss bei Betriebsübertragungen – Das Fruchtgenussrecht als Gestaltungsvariante der Unternehmensnachfolge, in: ÖStZ 2002/68
- Wolf, Erich: Steuerliche Änderungen für Betriebsübertragungen – Rahmenbedingungen durch Budgetbegleitgesetz 2001 und Kapitalmarkt-offensive-Gesetz seit 1.1.2001 geändert, in: SWK 3/2001, S 75
- Wolf, Erich: Die Rentenbesteuerung bei Betriebsübertragungen – Steuerreformgesetz 2000, in: RdW 1999, S. 553-560

- Zimmermann, Rainer: Erbschaftsteuerreform: § 25 ErbStG vor dem Aus - Belastungsvergleich und Gestaltungsüberlegungen nach neuem Recht, in: BBEV 2008, S. 56-62
- Zinnbauer, Hans: Gemischte Schenkungen im Schenkungsteuerrecht, in: BB 1994, S. 2185-2186
- Zipfel, Lars: Eckpunkte zum Referentenentwurf zur Erbschaftsteuerreform 2008, in: BB 2007, S. 2651-2660
- Zuppinger, Ferdinand: Erbschafts- und Schenkungssteuern im internationalen Verhältnis, in: Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, hrsg. v. Höhn, Ernst, 2. Aufl. Bern 1993, S. 403-422
- Zuppinger, Ferdinand: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern im interkantonalen Verhältnis, in: ASA 42 (1973/74), S. 138-157
- Zuppinger, Ferdinand / Höhn, Ernst: Die Abgrenzung des Einkommens von den Erbschaften und Schenkungen und den steuerfreien Einkünften unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Steuerrechtes, in: StR 16 (1961), S. 494-522
- Zwahlen, Bernhard: Privatvermögen, Vermögensertrag, Vermögensgewinn, in: Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern – Direkte Bundessteuer und Steuerharmonisierung, hrsg. v. Höhn, Ernst / Athanas, Peter, Bern 1993; S. 55-107

3.) Kommentare:

Amann, Hermann / Frank, Johann / u.a.: J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Buch 3, Sachenrecht, ErbbVO, §§ 1018-1112, Neubearbeitung 2002, Berlin 2002

Bassenge, Peter / Brudermüller, Gerd / u.a.: Palandt – Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz (Auszug), Unterlassungsklagengesetz, Produkthaftungsgesetz, Erbbaurechtsverordnung, Wohnungseigentumsgesetz, Hausratsverordnung, Lebenspartnerschaftsgesetz, Gewaltschutzgesetz (Auszug), 67. Aufl., München 2008

Becker, H.: Berner Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, 3. Band, Erbrecht, Erste Abteilung: Die Erben (Art. 457-536), 2. Aufl., Bern 1952

Becker, H.: Schweizerisches Zivilgesetzbuch – Obligationenrecht, II. Abteilung, Die einzelnen Vertragsverhältnisse, Art. 184-551, Bern 1934

Debatin, Helmut / Wassermeyer, Franz: Doppelbesteuerung – Kommentar zu allen Doppelbesteuerungsabkommen, München, Stand: Mai 2008

Dittrich, Robert / Tades, Helmuth: Das Allgemeine bürgerliche Gesetzbuch – Mit zahlreichen Anmerkungen, Verweisungen, den grundlegenden Entscheidungen des Obersten Gerichtshofs sowie mit einem ausführlichen Sachverzeichnis, 20. Aufl., Wien 2002

- Dittrich, Robert / Tades, Helmuth: Das Allgemeine bürgerliche Gesetzbuch – samt den einschlägigen Gesetzen und Verordnungen, verweisenden und erläuternden Anmerkungen, Literaturangaben und einer Übersicht über die Rechtsprechung der Gerichte, insbesondere des Obersten Gerichtshofes, 32. Aufl., Wien 1985
- Ebling, Klaus: Blümich - Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerergesetz, München, Stand: Febr. 2008
- Escher, Arnold: Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, 3. Band, Das Erbrecht, Erste Abteilung: Die Erben (Art. 457-536), 3. Aufl., Zürich 1959
- Escher, Arnold / Schöneberger, Wilhelm / Oser, Hugo / u.a.: Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, 5. Band: Das Obligationsrecht, 2. Teil (Halbband): Art. 184-418, 2. Aufl., Zürich 1936
- Gauch, Peter: Schweizerisches Obligationenrecht – Besonderer Teil mit Einschluss des Handels- und Wertpapierrechts (Art. 184-1186) – Rechtsprechung des Bundesgerichts, 2. Aufl., Zürich 1990
- Guhl, Theo: Das Schweizerische Obligationenrecht – mit Einschluss des Handels- und Wertpapierrechts, 9. Aufl., Zürich 2000
- Hofstätter, Franz / Reichel, Kurt: Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar, Wien, Stand: 01.02.2008
- Honsell, Heinrich: Schweizerisches Obligationenrecht – Besonderer Teil, 6. Aufl., Bern 2001

- Honsell, Heinrich / Vogt, Nedim / Geiser, Thomas: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch II, Art. 457-977 ZGB, Art. 1-61 SchlT ZGB, 2. Aufl., Basel 2003
- Honsell, Heinrich / Vogt, Nedim / Watter, Rolf: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, Art. 530-1186 OR, Basel 1994
- Honsell, Heinrich / Vogt, Nedim / Wiegand, Wolfgang: Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht – Obligationenrecht I, Art. 1-529 OR, 2. Aufl., Basel 1996
- Kapp, Reinhard / Ebeling, Jürgen: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz – Kommentar, Köln, Stand: Nov. 2007
- Kirchhof, Paul / Söhn Hartmut / Mellinghoff, Rudolf: Einkommensteuergesetz - Kommentar, Heidelberg, Stand: Juni 2008
- Klang, Heinrich: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 2. Band, §§ 285-530, 2. Aufl., Wien 1950
- Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 2. Halbband, §§ 1045-1089, 2. Aufl., Wien 1978
- Klang, Heinrich / Gschnitzer, Franz: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch, 4. Band, 1. Halbband, §§ 859-1044, 2. Aufl., Wien 1968
- Lippross, Otto-Gerd: Basiskommentar – Steuerrecht, Köln, Stand: April 2008

- Locher, Kurt / Meier, Walter / von Siebenthal, Rudolf / Kolb, Andreas:
Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978
– Steuern vom Einkommen und Vermögen, Nachlass- und
Erbschaftsteuern, Textausgabe und Praxis, Band 1, Therwil 2006
- Locher, Peter: Kommentar zum DBG – Bundesgesetz über die direkte
Bundessteuer, I. Teil, Art. 1-48 DBG, Allgemeine Bestimmungen,
Besteuerung der natürlichen Personen, Basel 2001
- Meier-Hayos, Arthur: Berner Kommentar – Kommentar zum schweizerischen
Privatrecht, Band VI: Das Obligationenrecht, 2. Abteilung: Die
einzelnen Vertragsverhältnisse, 1. Teilband: Kauf und Tausch – Die
Schenkung, 1. Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen – Der
Fahrniskauf, Artikel 184-215 OR, Bern 1979
- Meier-Hayos, Arthur: Schweizerisches Privatrecht, Fünfter Band, Sachrecht,
erster Halbband, Basel 1977
- Meincke, Jens: Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz – Kommentar,
14. Aufl., München 2004
- Moench, Dietmar: Erbschaft- und Schenkungsteuer – Kommentar, Neuwied,
Stand: Dez. 2007
- Rebmann, Kurt / Säcker, Jürgen / Rixecker, Roland: Münchener Kommentar
zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 6, Sachenrecht, 4. Aufl.,
München 2004
- Rebmann, Kurt / Säcker, Jürgen / Rixecker, Roland: Münchener Kommentar
zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 3: Schuldrecht – Besonderer
Teil I, §§ 433-610, Finanzierungsleasing, HeizkostenV, Betriebs-
kostenV, CISG, 4. Aufl., München 2004

- Richner, Felix / Frei, Walter: Kommentar zum Züricher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zürich 1996
- Rummel, Peter: Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch – mit IPR-Gesetz, Ehegesetz, Mietrechtsgesetz, Wohnungseigentumsgesetz, Landpachtgesetz, Konsumentenschutzgesetz, Produkthaftungsgesetz, UN-Kaufrecht – in zwei Bänden, 1. Band, §§ 1 bis 1174 ABGB, 2. Aufl., Wien 1990
- Troll, Max / Gebel, Dieter / Jülicher, Marc: Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz – Kommentar, München, Stand: Oktober 2007
- Tuor, Peter / Schnyder, Bernhard: Das schweizerische Zivilgesetzbuch, 9. Aufl., Zürich 1975
- Schönenberger, Wilhelm / Gauch, Peter: Schweizerisches Zivilgesetzbuch mit Obligationsrecht – Textausgabe mit Anhängen, Querverweisen, Sachregister und Anmerkungen, 40. Aufl., Zürich 1994
- Siebert, Wolfgang, u.a.: Soergel – Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Band 16, Sachenrecht 3, §§ 1018-1296, 13. Aufl., Stuttgart 2001
- Siebert, Wolfgang, u.a.: Soergel – Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Band 4/1, Schuldrecht III/1, §§ 516-651, Gesetz zur Regelung der Miethöhe, Verbraucherkreditgesetz, 12. Aufl., Stuttgart 1998
- Schmidt, Ludwig: Schmidt Einkommensteuergesetz, 27. Auflage, München 2008

- Viskorf, Hermann-Ulrich / Glier, Josef / u.a.: Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, Bewertungsgesetz (Auszug) – Kommentar, 2. Aufl., Herne/Berlin 2004
- Vogel, Klaus / Lehner Moris: DBA-Kommentar – Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, 4. Aufl., München 2003
- Wassermeyer, Franz / Kempermann, Michael: Kommentar zum Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz – Steuern vom Einkommen und Vermögen, Nachlaß- und Erbschaftsteuern, Köln, Stand: Nov. 2007
- Wimmer-Leonhardt, Susanne: J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Buch 2: Recht der Schuldverhältnisse, §§ 516-534 (Schenkungsrecht), Neubearbeitung 2005, Berlin 2005
- Zuppinger, Ferdinand: Züricher Steuergesetze – Schenkungs- und Erbschaftssteuer, II. Band, 2. Aufl., Zürich 1987
- Zweifel, Martin / Athanas, Peter: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht – Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 1-82, Basel 2000

Urteilsregister Deutschland

1.) Entscheidungen des Reichsfinanzhofs:

Datum	Beschluss/ Urteil	AZ	Fundort
08.11.1933	U	VI A 1488/31	RStBl. 1934, S. 295
10.06.1936	U	VI A 389/36	StuW 1936, Nr. 325

2.) Entscheidungen des Bundesfinanzhofs:

Datum	Beschluss / Urteil	AZ	Fundort
25.03.1953	U	III 229/52 U	BStBl. 1953 II, S. 308
31.05.1957	U	III 38/57-S	BStBl. 1957 III, S. 242
21.08.1962	U	I 82/60 U	BStBl. 1963 III, S. 178
10.07.1963	U	II 115/62	HFR 1964, S. 12
23.08.1963	U	VI 81/62 U	BStBl. 1963 III, S. 484
23.01.1964	U	IV 8/62 U	BStBl. 1964 III, S. 422
15.05.1964	U	II 177/61 U	BStBl. 1964 III, S. 408
03.07.1964	U	VI 346/62 U	BStBl. 1964 III, S. 548
15.07.1964	U	II 43/62	HFR 1965, S. 269
17.12.1965	U	III 342/60-U	BStBl. 1966 III, S. 483
19.05.1967	U	III 319/63	BStBl. 1967 III, S. 596
10.03.1970	U	II 83/62	BStBl. 1970 II, S. 562
05.06.1970	U	III R 82/67	BStBl. 1970 II, S. 594
23.04.1971	U	IV 201/65	BStBl. 1971 II, S. 686
23.06.1971	U	II R 59/67	BStBl. 1972 II, S. 43
11.02.1972	U	III R 129/70	BStBl. 1972 II, S. 448
08.12.1972	U	III R 6/72	BStBl. 1973 II, S. 202
13.05.1976	U	IV R 83/75	BStBl. 1976 II, S. 592
03.11.1976	U	II R 43/67	BStBl. 1977 II, S. 159
03.11.1976	U	II R 65/67	BStBl. 1977 II, S. 397
14.12.1976	U	VIII R 146/73	BStBl. 1977 II, S. 115
27.04.1977	U	I R 12/74	BStBl. 1977 II, S. 603
06.02.1979	U	VIII R 62/76	BFHE 127, S. 43
12.07.1979	U	II R 26/78	BStBl. 1979 II, S. 631
28.11.1979	U	I R 29/76	BStBl. 1980 II, S. 266

12.12.1979	U	II R 157/78	BStBl. 1980 II, S. 260
31.01.1980	U	IV R 126/76	BStBl. 1980 II, S. 491
18.03.1980	U	VIII R 148/78	BStBl. 1981 II, S. 794
04.06.1980	U	II R 22/78	BStBl. 1980 II, S. 608
19.06.1980	U	II R 41/76	BStBl. 1980 II, S. 631
17.07.1980	U	IV R 15/76	BStBl. 1981 II, S. 11
30.01.1981	U	III R 116/79	BStBl. 1981 II, S. 560
25.02.1981	U	II R 114/78	BStBl. 1981 II, S. 411
21.10.1981	U	II R 176/78	BStBl. 1982 II, S. 83
21.04.1982	U	II R 148/79	BStBl. 1982 II, S. 597
14.07.1982	U	II R 125/79	BStBl. 1982 II, S. 714
22.09.1982	U	II R 61/80	BStBl. 1983 II, S. 179
27.07.1983	U	II R 221/81	BStBl. 1983 II, S. 740
23.02.1984	U	IV R 128/81	BStBl. 1984 II, S. 516
04.07.1984	U	II R 73/81	BStBl. 1984 II, S. 772
30.10.1984	U	IX R 2/84	BStBl. 1985 II, S. 610
06.03.1985	U	II R 19/84	BStBl. 1985 II, S. 382
26.11.1985	U	IX R 64/82	BStBl. 1986 II, S. 161
21.01.1986	U	VIII R 238/81	BFH/NV 1986, S. 597
05.02.1986	U	II R 188/83	BStBl. 1986 II, S. 460
05.03.1986	U	II R 232/82	BStBl. 1986 II, S. 591
18.03.1986	U	VIII R 316/84	BStBl. 1986 II, S. 713
10.07.1986	U	IV R 12/81	BStBl. 1986 II, S. 811
10.09.1986	U	II R 81/84	DB 1987, S. 212
26.02.1987	U	IV R 325/84	BStBl. 1987 II, S. 772
03.02.1988	U	I R 134/84	BStBl. 1988 II, S. 588
03.08.1988	U	II R 39/86	BStBl. 1988 II, S. 1025
02.11.1988	U	II R 52/85	BStBl. 1989 II, S. 80
20.12.1988	U	VIII R 121/83	BStBl. 1989 II, S. 585
07.03.1989	B	IX R 300/87	BStBl. 1989 II, S. 768
07.03.1989	B	IX R 308/87	BStBl. 1989 II, S. 772
12.04.1989	U	II R 37/87	BStBl. 1989 II, S. 524
07.06.1989	U	II R 183/85	BStBl. 1989 II, S. 814
13.09.1989	U	II R 67/86	BStBl. 1989 II, S. 1034
21.02.1990	U	II R 78/86	BStBl. 1990 II, S. 490

25.04.1990	B	X R 38/86	BStBl. 1990 II, S. 625
05.07.1990	B	GrS 4-6/89	BStBl. 1990 II, S. 847
22.08.1990	U	I R 69/89	BStBl. 1991 II, S. 38
26.09.1990	U	II R 50/88	BStBl. 1991 II, S. 32
17.10.1990	U	I R 16/89	BStBl. 1991, S. 211
08.11.1990	U	IV R 73/87	BStBl. 1991 II, S. 450
19.03.1991	U	VIII R 76/87	BStBl. 1991 II, S. 635
26.03.1991	U	VIII R 172/85	BFH/NV 1991, S. 738
09.04.1991	U	IX R 78/88	BStBl. 1991 II, S. 809
24.04.1991	U	XI R 5/83	BStBl. 1991 II, S. 793
15.07.1991	B	GrS 1/90	BStBl. 1992 II, S. 78
10.10.1991	U	XI R 1/86	BStBl. 1992 II, S. 239
27.11.1991	U	II R 12/89	BStBl. 1992 II, S. 298
23.01.1992	U	XI R 6/87	BStBl. 1992 II, S. 526
28.01.1992	U	VIII R 207/85	BStBl. 1992 I, S. 605
29.01.1992	U	X R 193/87	BStBl. 1992 II, S. 465
27.02.1992	U	X R 136/88	BStBl. 1992 II, S. 609
28.02.1992	U	VIII R 207/85	BStBl. 1992 II, S. 605
11.03.1992	U	X R 141/88	BStBl. 1992 II, S. 499
01.07.1992	U	II R 108/88	BStBl. 1992 II, S. 923
01.07.1992	U	II R 107/88	BFH/NV 1993, S. 54
27.08.1992	U	IV R 89/90	BStBl. 1993 II, S. 225
01.10.1992	U	I B 42-43/92	BFH/NV 1993, S. 156
25.11.1992	U	X R 34/89	BStBl. 1996 II, S. 663
25.11.1992	U	X R 91/89	BStBl. 1996 II, S. 666
16.12.1992	U	XI R 34/92	BStBl. 1993 II, S. 436
16.12.1992	U	II R 114/89	BFH/NV 1993, S. 298
28.09.1993	U	IX R 156/88	BStBl. 1994 II, S. 319
03.11.1993	U	II R 96/91	BStBl. 1994 II, S. 88
08.12.1993	U	II R 61/89	BFH/NV 1994, S. 374
16.12.1993	U	X R 67/92	BStBl. 1996 II, S. 669
09.02.1994	U	IX R 110/90	BStBl. 1995 II, S. 47
01.03.1994	U	VIII R 35/92	BStBl. 1995 II, S. 241
02.03.1994	U	II R 59/92	BStBl. 1994 II, S. 366
30.03.1994	U	II R 101/90	BStBl. 1994 II, S. 503

31.08.1994	U	X R 58/92	BStBl. 1996 II, S. 672
31.08.1994	U	X R 44/93	BStBl. 1996 II, S. 676
07.09.1994	U	II R 127/91	BFH/NV 1995, S. 342
22.09.1994	U	IV R 61/93	BStBl. 1995 II, S. 367
07.02.1995	U	VIII R 36/93	BStBl. 1995 II, S. 770
26.04.1995	U	II R 13/92	BStBl. 1995 II, S. 540
16.05.1995	U	VIII R 18/93	BStBl. 1995 II, S. 714
31.08.1995	B	VIII B 21/93	BStBl. 1995 II, S. 890
14.12.1995	U	II R 18/93	BStBl. 1996 II, S. 243
14.12.1995	U	II R 79/94	BStBl. 1996 II, S. 546
25.01.1996	U	IV R 19/94	BFH/NV 1996, S. 600
13.02.1996	U	VIII R 39/92	BStBl. 1996 II, S. 409
17.08.1996	U	II R 51/96	BFH/NV 1998, S. 1378
11.09.1996	U	II R 15/93	BStBl. 1997 II, S. 70
27.11.1996	U	X R 85/94	BStBl. 1997 II, S. 284
09.04.1997	U	I R 178/94	BStBl. 1997 II, S. 657
02.10.1997	U	IV R 84/96	BStBl. 1998 II, S. 104
16.12.1997	U	IX R 11/94	BStBl. 1998 II, S. 718
17.06.1998	U	X R 104/94	BStBl. 2002 II, S. 646
17.02.1999	U	II R 65/97	BStBl. 1999 II, S. 476 (Tenor); BFH/NV 1999, S. 1426 (Tenor und Begründung)
16.03.1999	U	X R 87/95	BFH/NV 2000, S. 12
20.10.1999	U	X R 86/96	BStBl. 2000 II, S. 602
21.10.1999	U	X R 75/97	BStBl. 2002 II, S. 650
10.11.1999	B	X R 46/97	BStBl. 2000 II, S. 188
12.04.2000	U	XI R 35/99	BStBl. 2001 II, S. 26
24.08.2000	U	IV R 51/98	BStBl. 2005 II, S. 173
06.09.2000	U	IV R 18/99	BStBl. 2001 II, S. 229
17.11.2000	U	VIII R 27/98	DStRE 2001, S. 230
06.12.2000	U	VIII R 21/00	BStBl. 2003 II, S. 194
01.02.2001	B	II B 15/00	BFH/NV 2001, S. 1265
29.03.2001	U	IV R 71/99	BFH/NV 2001, S. 1251
02.05.2001	U	VIII R 64/93	BFH/NV 2002, S. 10
28.08.2001	B	VIII B 54/01	BFH/NV 2002, S. 24

17.10.2001	U	II R 72/99	BStBl. 2002 II, S. 25
24.10.2001	B	II R 61/99	BStBl. 2001 II, S. 834
14.11.2001	B	X R 32-33/01	BStBl. 2002 II, S. 183
06.03.2002	U	II R 85/99	BFH/NV 2002, S. 1030
14.05.2002	U	VIII R 8/01	BStBl. 2002 II, S. 532
22.05.2002	U	II R 61/99	BStBl. 2002 II, S. 598
22.08.2002	B	II B 170/01	BFH/NV 2003, S. 11
12.05.2003	B	GrS 1/00	BStBl. 2004 II, S. 95
12.05.2003	B	GrS 2/00	BStBl. 2004 II, S. 100
30.07.2003	U	X R 12/01	BStBl. 2004 II, S. 211
08.10.2003	U	II R 27/02	BStBl. 2004 II, S. 179
26.11.2003	U	X R 11/01	BStBl. 2004 II, S. 820
03.03.2004	U	X R 135/98	BStBl. 2004 II, S. 824
17.03.2004	U	II R 3/01	BStBl. 2004 II, S. 429
31.03.2004	U	X R 66/98	BStBl. 2004 II, S. 830
05.05.2004	U	II R 33/02	ZEV 2004, S. 382
16.06.2004	U	X R 22/99	BStBl. 2004 II, S. 1053
16.06.2004	U	X R 50/01	BStBl. 2005 II, S. 130
02.07.2004	U	II R 55/01	BStBl. 2004 II, S. 703
21.07.2004	U	X R 44/01	BStBl. 2005 II, S. 133
27.07.2004	U	IX R 54/02	BStBl. 2006 II, S. 9
29.07.2004	B	II B 45/03	BFH/NV 2005, S. 16
16.09.2004	U	IV R 11/03	BStBl. 2004 II, S. 1068
20.10.2004	U	II R 74/00	BStBl. 2005 II, S. 99
10.11.2004	U	II R 44/02	BStBl. 2005 II, S. 188
30.12.2004	B	II R 2/04	BFH/NV 2005, S. 718
19.01.2005	U	X R 23/04	BStBl. 2005 II, S. 434
01.03.2005	U	X R 45/03	BFH/NV 2005, S. 1419
02.03.2005	U	II R 11/02	BStBl. 2005 II, S. 532
10.03.2005	B	II B 120/04	BStBl. 2005 II, S. 370
04.04.2005	B	II B 43/04	BFH/NV 2005, S. 1237
21.04.2005	U	III R 7/03	BFH/NV 2005, S. 1974
31.05.2005	B	VIII B 67/96	BFH/NV 2005, S. 2178
14.06.2005	U	VIII R 14/04	BStBl. 2006 II, S. 15
06.07.2005	U	II R 34/03	BStBl. 2005 II, S. 797

20.07.2005	U	X R 22/02	BStBl. 2006 II, S. 457
18.08.2005	U	IV R 59/04	BStBl. 2005 II, S. 830
21.09.2005	U	II R 56/03	BStBl. 2005 II, S. 875
10.11.2005	U	IV R 7/05	BStBl. 2006 II, S. 176
14.11.2005	B	II B 51/05	BFH/NV 2006, S. 305
13.12.2005	U	X R 61/01	BFH/NV 2006, S. 1003
14.12.2005	B	II R 7/04	BFH/NV 2006, S. 1259
12.01.2006	B	II B 59/05	BFH/NV 2006, S. 920
18.01.2006	U	IX R 34/05	BFH/NV 2006, S. 1634
08.02.2006	U	II R 38/04	BStBl. 2006 II, S. 475
07.03.2006	U	X R 12/05	BFH/NV 2006, S. 1395
11.04.2006	U	II R 13/04	BFH/NV 2006, S. 1665
11.04.2006	B	II R 35/05	BStBl. 2006 II, S. 627
12.07.2006	U	II R 75/04	BStBl. 2006 II, S. 704
26.07.2006	U	X R 1/04	BFH/NV 2007, S. 19
01.02.2007	U	II R 19/05	BStBl. 2007 II, S. 635
14.02.2007	U	II R 69/05	BStBl. 2007 II, S. 443
11.10.2007	U	X R 14/06	DStR 2007, S. 2316
19.12.2007	U	II R 34/06	BStBl. 2008 II, S. 260
16.01.2008	B	II R 45/05	ISr 2008, S. 227

3.) Entscheidungen der Finanzgerichte:

Finanzgericht	Datum	AZ	Anmerkung	Fundort
Rheinland-Pfalz	30.06.1986	5 K 329/85	rechtskräftig	EFG 1986, S. 570
Hessen	10.09.1986	10 K 195/84	rechtskräftig	EFG 1987, S. 124
Baden-Württemberg	07.11.1987	IX 203/82	rechtskräftig	EFG 1987, S. 395
Münster	18.12.1987	VI 3507/84 E	rechtskräftig	EFG 1988, S. 166
Düsseldorf	04.02.1988	II K 28/82	Zurückweisung an FG durch BFH, BFH/NV 1991, S. 385	EFG 1988, S. 351
Münster	05.04.2000	10 K 7729/98	Revision	EFG 2001,

		E		S. 756
Hamburg	10.10.2001	III 71/01	rechtskräftig	EFG 2002, S. 285
Münster	14.01.2003	7 K 2638/00	rechtskräftig	EFG 2003, S. 690
		E		S. 690
Baden- Württemberg	22.01.2003	13-K-63/99	rechtskräftig, Revision als unbegründet zurückgewiesen (BFH-Beschluss v. 29.03.2006, II R 13/03, n.v.)	EFG 2003, S. 1717
Schleswig- Holstein	27.05.2003	5 K 140/01	rechtskräftig	EFG 2003, S. 1160
München	05.11.2003	4 K 4790/01	rechtskräftig	EFG 2004, S. 410
München	10.12.2003	4 K 5627/02	rechtskräftig	EFG 2004, S. 663
München	15.06.2005	4 V 4779/04	Beschluss	EFG 2005, S. 1551
Rheinland- Pfalz	16.06.2005	4 K 1951/04	rechtskräftig	EFG 2005, S. 1446
München	06.07.2005	4 K 3290/03	rechtskräftig	EFG 2006, S. 59
Baden- Württemberg	27.09.2005	4 K 469/99	rechtskräftig	EFG 2006, S. 793
Baden- Württemberg	06.06.2006	9 V 14/06	rechtskräftig	BeckRS 2006, Nr. 26022438
Hessen	19.09.2006	1 K 2193/05	Revision	EFG 2007, S. 138

4.) Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts:

Datum	Beschluss	AZ	Fundort
10.02.1976	B	1 BvL 8/73	NJW 1976, S. 843
19.04.1978	B	2 BvL 275	BStBl. 1978 II, S. 548
15.05.1984	B	1 BvR 464/81, 605/81, 427/82	BStBl. 1984 II, S. 608
17.12.1992	B	1 BvR 4/87	DStR 1993, S. 315
22.06.1995	B	2 BvL 37/91	DB 1995, S. 1740
22.06.1995	B	2 BvR 552/91	DStR 1995, S. 1348
07.11.2006	B	1 BvL 10/02	DStR 2007, S. 235

5.) Entscheidungen des Reichsgerichtshofs:

Datum	Urteil	AZ	Fundort
07.03.1905	U	VII 336/04	RGZ 60, S. 238
11.02.1913	U	VII 269/12	RGZ 81, S. 311

6.) Entscheidungen des Bundesgerichtshofes:

Datum	Urteil	AZ	Fundort
03.11.1955	U	II ZR 261/54	BB 1956, S. 18
21.06.1972	U	IV ZR 221/69	BGHZ 59, S. 132
10.02.1977	U	II ZR 120/75	NJW 1977, S. 1339
04.12.1981	U	V ZR 37/81	DNotZ 1982, S. 697
02.03.1988	U	VIII ZR 63/87	NJW 1988, S. 1668
07.04.1989	U	V ZR 252/87	NJW 1989, S. 2122
27.06.1990	U	XII ZR 95/89	NJW-RR 1990, S. 1283
02.07.1990	U	II ZR 243/89	BGHZ 112, S. 40
30.01.1991	U	IV ZR 299/89	DNotZ 1992, S. 32
01.02.1995	U	IV ZR 36/94	NJW 1995, S. 1349
06.03.1996	U	IV ZR 374/94	NJW-RR 1996, S. 754
19.01.1999	U	X ZR 42/97	ZIP 1999, S. 659
17.04.2002	U	IV ZR 259/01	NJW 2002, S. 2469

7.) Entscheidungen der Oberlandesgerichte:

Finanzgericht	Datum	AZ	Anmerkung	Fundort
Bayern	03.07.1973	BReg. 2 Z 25/73	rechtskräftig	BayObLG 1973, S. 168
Düsseldorf	05.02.2001	9 U 136/00	rechtskräftig	NJW-RR 2001, S. 1518

Urteilsregister Österreich**1.) Entscheidungen des österreichischen Obersten Gerichtshofs:**

Datum	Erkenntnis	AZ	Fundort
06.04.1965	E	8 Ob 84/65	JBl. 1965, S. 125
23.03.1976	E	5 Ob 255/75	JBl. 1976, S. 425
24.11.1994	E	2 Ob 581/94	http://www.ris2.bka.gv.at/Jus

2.) Entscheidungen des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs:

Datum	Erkenntnis	AZ	Fundort
29.01.1960	E	1153/58	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
03.11.1970	E	0122/69	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
14.06.1972	E	0770/70	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
05.03.1975	E	1514/74	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
08.10.1975	E	475/75	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
11.02.1980	E	3132/78	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
15.04.1980	E	3259/79	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
11.09.1980	E	1050/78	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
04.11.1980	E	804,954,955/80	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
28.11.1980	E	2679/78	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
09.03.1982	E	81/12/0104	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
05.10.1982	E	81/14/170	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
21.05.1985	E	85/14/0001	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
04.03.1986	E	85/14/0133	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
04.03.1986	E	85/14/0153	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
13.05.1986	E	85/14/0169	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
03.12.1986	E	84/13/0122	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh

28.04.1987	E	86/14/0175	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
16.09.1987	E	86/13/0144	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
19.10.1987	E	86/15/0097	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
01.12.1987	E	86/16/0008	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
02.12.1987	E	87/13/0061	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
08.06.1988	E	87/13/0170	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
11.09.1989	E	88/15/0129	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
08.03.1990	E	89/16/0012	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
14.03.1990	E	89/13/0115	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
12.07.1990	E	89/16/0069	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
27.09.1990	E	89/16/0214	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
23.10.1990	E	90/14/0102	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
20.11.1990	E	90/14/0139	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
13.03.1991	E	90/13/0077	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
27.06.1991	E	90/16/0019	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
17.09.1991	E	91/14/0175	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
14.10.1991	E	90/15/0084	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
06.11.1991	E	91/13/0074	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
07.08.1992	E	91/14/0150	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
22.09.1992	E	88/14/0074	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
25.01.1993	E	92/15/0024	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
21.07.1993	E	91/13/0119	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
09.09.1993	E	92/16/0190	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
18.11.1993	E	92/16/0177	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
24.11.1993	E	92/15/0103	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
30.11.1993	E	90/14/0107	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
17.02.1994	E	93/16/0126	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
27.04.1994	E	93/13/0159	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
19.04.1995	E	94/16/0258	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
29.06.1995	E	94/15/0103	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
25.06.1997	E	95/15/0117	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
25.09.1997	E	96/16/0134	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
16.12.1998	E	93/13/0307	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
17.12.1998	E	96/16/0241	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh

26.01.1999	E	98/14/0045	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
27.01.1999	E	98/16/0228	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
18.02.1999	E	97/15/0021	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
31.03.1999	E	98/16/0358	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
20.04.1999	E	99/14/0012	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
27.05.1999	E	96/16/0038	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
30.03.2000	E	99/16/0100	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
11.07.2000	E	99/16/0440	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
09.11.2000	E	99/16/0439	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
19.09.2001	E	2001/16/0100	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh
28.11.2002	E	2001/13/0257	http://www.ris2.bka.gv.at/Vwgh

3.) Rechtssätze des österreichischen Unabhängigen Finanzsenats:

Datum	Sitz	AZ	Anmerkung
07.03.2007	Salzburg	RV/0003-S/07	Berufungsentscheidung
10.09.2007	Wien	RV/2586-W/07	Berufungsentscheidung

alle unter: https://findok.bmf.gv.at/findok/freie_suche.do

4.) Entscheidungen des österreichischen Verfassungsgerichtshofs:

Datum	Erkenntnis	AZ	Fundort
09.10.2002	E	G 112/02	http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh
12.03.2004	Beschluss	B 181/03	http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh
06.12.2006	E	G 151/06	http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh
07.03.2007	E	G 54/06 u.a.	http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh
15.06.2007	E	G 23/07 u.a.	http://www.ris2.bka.gv.at/Vfgh

Urteilsregister Schweiz

1.) Entscheidungen des schweizerischen Bundesgerichts:

Datum	Urteil	Fundort
09.10.1956	U	BGE 82 II, S. 430
13.07.1972	U	BGE 98 II, S. 352
28.09.1976	U	BGE 102 II, S. 243
06.11.1984	U	BGE 110 II, S. 340
11.12.1992	U	BGE 118 Ia, S. 497

2.) Entscheidung der Steuerrekurskommission des Kantons Zürich:

Datum	Entscheidung	Fundort
29.10.1986	E	StE 1988, B26.26 Nr. 2, rechtskräftig

3.) Entscheidung des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau:

Datum	Entscheidung	Fundort
30.08.1996	E	StE 1997, B23.2 Nr. 19

Urteilsregister Europäischer Gerichtshof

Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs:

Datum	AZ	Fundort
11.12.2003	C-364/01	„Barbier“
15.07.2004	C-315/02	„Anneliese Lenz“
12.07.2005	C-403/03	„Egon Schempp“
23.02.2006	C-513/03	„van Hilten“
25.10.2007	C-464/05	„Maria Geurts, Dennis Vogten“
17.01.2008	C-256/06	„Theodor Jäger“

alle unter: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>

Verzeichnis der Verwaltungsanweisungen

1.) Bundesfinanzministerium

Datum	AZ	Fundort
26.03.1975	IV C 6 – S 1301 – Schz-3/75	BStBl. 1975 I, S. 479
31.10.1983	IV B 6 – S 2293 – 50/83	BStBl. 1983 I, S. 470
23.11.1983	IV B 1 – S 2253 – 103/83	BStBl. 1983 I, S. 508
10.04.1984	IV C 6 – S 2293 – 11/84	BStBl. 1984 I, S. 252
1986	IV C 6 – S 1301 Schz-43/86	Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Band 1, hrsg. v. Locher, Kurt / Meier, Walter / u.a., Therwil 2006, D 8.1, Nr. 2 und 3
07.04.1988	IV C 6 – S 1301 Schz-25/88	DB 1988, S. 938
1989	IV C 6 – S 1301 Schz-32/89	Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Band 1, hrsg. v. Locher, Kurt / Meier, Walter / u.a., Therwil 2006, D 8.1, Nr. 2 und 3
07.08.1992	IV B 3 – S 2225 a – 171/92	BStBl. 1992 I, S. 522
13.01.1993	IV B 3 – S 2190 – 37/92	BStBl. 1993 I, S. 80
15.03.1996	IV C 6 – S-1343 – 1/96	BStBl. 1996 I, S. 161
23.12.1996	IV B 3 – S 2257 – 54/96	BStBl. 1996 I, S. 1508
24.07.1998	IV B 3 – S 2253 – 59/98	BStBl. 1998 I, S. 914
24.12.1999	IV B 4 – S 1300 – 111/99	BStBl. 1999 I, S. 1076
07.06.2001	IV A 6 – S 2241 – 52/01	BStBl. 2001 I, S. 367
26.08.2002	IV C 3 – S 2255 – 420/02	BStBl. 2002 I, S. 893
17.11.2003	IV C 4 – S 2285 – 54/03	BStBl. 2003 I, S. 637
14.05.2004	IV B 4 – S 1340 – 11/04	BStBl. 2004 I, Sondernummer 1/2004, S. 1
03.08.2004	IV A 6 – S 2244 – 16/04	BStBl. 2004 I, S. 1187
10.09.2004	IV A 5 – S 2301 – 10/04	BStBl. 2004 I, S. 860
16.09.2004	IV C 3 – S 2255 – 354/04	BStBl. 2004 I, S. 922
03.03.2005	IV B 2 – S 2241 – 14/05	BStBl. 2005 I, S. 458
07.12.2006	IV B 2 – S 2241 – 53/06	BStBl. 2006 I, S. 766

19.01.2007	IV C 8 – S 2255 – 2/07	BStBl. 2007 I, S. 188
26.02.2007	IV C 2 – S 2230 – 46/06	BStBl. 2007 I, S. 269

2.) Länderfinanzministerien

Datum	Finanz- ministerium	AZ	Fundort
10.02.1983	gleich lautende Erlasse	S 3806 – 3/79	BStBl. 1983 I, S. 238
20.10.1983	Bayern	33 – S 3806 – 2/27 – 43 044	DStR 1984, S. 44
25.02.1985	Nordrhein- Westfalen	S-3806 – 10 – V A 2	DB 1985, S. 788
20.06.1994	koordinierter Ländererlass	B/V – 363/94 – S 3810	DStR 1994, S. 975
09.09.1996	gleich lautende Ländererlasse	S-3806 / 19	BStBl. 1996 I, S. 1172
20.12.2000	gleich lautender Ländererlass	S 3014/19	DB 2001, S. 17
13.07.2001	gleich lautender Ländererlass	S 3014/19	DB 2001, S. 1588
07.12.2001	gleich lautende Ländererlasse	S-3103 / 4	BStBl. 2001 I, S. 1041
17.03.2003	gleich lautende Ländererlasse	S 3715/8	BStBl. 2003 I, Sonder- nummer 1/2003, S. 91
25.06.2003	gleich lautender Ländererlass	S 3810/25	DB 2003, S. 1478
30.01.2004	Bayern	34 – S-3810 – 022 – 51793/03	DStR 2004, S. 1129
01.03.2004	gleich lautende Ländererlasse	3 – S 3014/19	BStBl. 2004 I, S. 272
10.05.2004	Bayern	34 – S-3810 – 023 – 20976/04	DB 2004, S. 1753
23.09.2004	gleich lautende Ländererlasse	3 – S 3715/8	BStBl. 2004 I, S. 939
15.03.2006	koordinierter Ländererlass	3 – S 3190/16	BStBl. 2006 I, S. 314

3.) Oberfinanzdirektionen

Datum	OFD	AZ	Fundort
23.03.1999	Hannover	S 2252 – 29 – StO 223	FR 1999, S. 671
20.06.2006	Karlsruhe	S 2241/27 – St 111	NWB DokID: IAAAB- 91100

4.) Österreichische Verwaltungsanweisungen

Datum	Anmerkung	AZ	Fundort
13.11.1996	Erlass	Z 08 1037/1- IV/8/96	AÖF 189
14.12.1999	Richtlinien	betreffend Anwendung des neuen Freibetrages für Betriebsüber- gaben gemäß § 15a ErbStG (zu StRefG 2000); Klarstellung zur Zusammen- rechnung des § 11 Abs. 1 ErbStG (zu StRefG 2000)	https://www.bmf.gv.at/ Steuern/Fachinformation/ WeitereSteuern/ ErbschaftsundSchenk_4101 / Richtlinienbetreffe_4201/_ start.htm
17.02.2002	Verordnung	betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerung	öBGBI. 2002 II, Nr. 474
17.12.2003	Erlass	GZ 08 0104/2- IV/8/03	https://www.bmf.gv.at/ Steuern/Fachinformation/ Einkommensteuer/Erlasse/ rentenerlass.pdf
30.12.2003	Verordnung	ErlWS-VO 2004	öBGBI. II 2003, Nr. 627

5.) Schweizerische Verwaltungsanweisungen

Datum	Anmerkung	AZ	Fundort
03.02.1987	ESTV- Kreis- schreiben	Direkte Steuern, Nr. 6 (Steuerperiode 1987/88)	http://www.estv.admin. ch/d/dvs/kreisschreiben/ w87-006d.pdf

28.01.1988	ESTV-Kreis-schreiben	Schenkung von beweglichem Geschäftsvermögen	ASA 56 (1988/89), S. 481
16.10.1992	ESTV		Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Band 1, hrsg. v. Locher, Kurt / Meier, Walter / u.a., Therwil 2006, D 8.1, Nr. 2 und 3
12.11.1992	ESTV-Merkblatt	Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 DBG – Ausdehnung der Kapitalgewinnsteuerpflicht, Übergang zur Präponderanzmethode und deren Anwendung	ASA 61 (1992/93), S. 507-512
03.07.1996	ESTV		Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Band 1, hrsg. v. Locher, Kurt / Meier, Walter / u.a., Therwil 2006, D 6.1, Nr. 3
06.06.1997	ESTV-Kreis-schreiben	Direkte Steuern, Nr. 6 (Steuerperiode 1997)	http://www.estv.admin.ch/d/dvs/kreisschreiben/w97-006d.pdf
19.07.2000	ESTV-Kreis-schreiben	Direkte Steuern, Nr. 1 (Steuerperiode 2000/2001)	http://www.estv.admin.ch/d/dvs/kreisschreiben/w01-001d.pdf

22.11.2001	Weisung der Finanz- direktion (des Kantons Zürich)	Bewertung von Nutzniessungen und von Anteilen auf periodische Leistungen für die Erbschafts- und Schenkungssteuer	http://www.steuern.ch/html/erlasse_merkblaetter/w_nutzniessung.htm
20.01.2003	ESTV- Merkblatt	Zinssätze für die Berechnung der geldwerten Leistungen (Steuerperiode 2003), Anlage zum Kreisschreiben Nr. 3	http://www.estv.admin.ch/d/dbst/dokumentation/tabellen/d0211103.pdf
27.01.2003	ESTV- Kreis- schreiben	Direkte Steuern, Nr. 3 (Steuerperiode 2003)	http://www.estv.admin.ch/d/dvs/kreisschreiben/w03-003d.pdf
01.06.2004	ESTV- Kreis- schreiben	Direkte Steuern, Nr. 5	http://www.estv.admin.ch/d/dvs/kreisschreiben/1-005-DVS-2004-d.pdf
21.06.2005	ESTV- Kreis- schreiben	Direkte Steuern, Nr. 8 (Steuerperiode 2005)	http://www.estv.admin.ch/d/dvs/kreisschreiben/1-008-D-2005-d.pdf
20.09.2005	Weisung der Finanz- direktion (des Kantons Zürich)	Ermittlung des Verkehrswertes von Liegenschaften für die Erbschafts- und Schenkungssteuer	http://www.steuern.ch/html/erlasse_merkblaetter/w_eschg_liegenschaftsbewertung1.htm
21.08.2006	SSK-Kreis- schreiben	KS 28	http://www.steuern.ch/pdf/ks_28.pdf
06.11.2007	ESTV- Kreis- schreiben	Direkte Steuern, Nr. 14	http://www.estv.admin.ch/d/dvs/kreisschreiben/1-014-D-2007-d.pdf

Verzeichnis der Gesetzesmaterialien

AbgÄG 2004	<i>österreichisches</i> Abgabenänderungsgesetz 2004, öBGBI. 2004 I, Nr. 180
ABGB	<i>österreichisches</i> Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch, JGS 1811 Nr. 946, zuletzt geändert durch öBGBI. 2006 I, Nr. 113, unter: http://www.ris2.bka.gv.at/Bundesrecht/
AO	Abgabenordnung 1976 i.d.F. der Bekanntmachung v. 01.10.2002 (BGBI. 2002 I, S. 3866), zuletzt geändert durch Gesetz zur Neuregelung der Telekommunikationsüberwachung und anderer verdeckter Ermittlungsmaßnahmen v. 21.12.2007
AStG	Außensteuergesetz 1972 i.d.F. der Bekanntmachung v. 08.09.1972 (BGBI. 1972 I, S. 1713), zuletzt geändert durch Jahressteuergesetz 2008 v. 20.12.2007
BAO	<i>österreichische</i> Bundesabgabenordnung, öBGBI. 1961, Nr. 194, zuletzt geändert durch öBGBI. 2008 I, Nr. 65, unter: http://www.ris2.bka.gv.at/Bundesrecht/
BBG 2003	<i>österreichisches</i> Budgetbegleitgesetz 2003, öBGBI. 2003 I, Nr. 71
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch i.d.F. der Bekanntmachung v. 02.01.2002 (BGBI. 2002 I, S. 42), zuletzt geändert am 26.03.2008 (BGBI. 2008 I, S. 441)
BewG	Bewertungsgesetz 1985 i.d.F. der Bekanntmachung v. 01.02.1991 (BGBI. 1991 I, S. 230), zuletzt geändert durch Jahressteuergesetz 2008 v. 20.12.2007
Bundesgesetz zur Anpassung der Unternehmensbesteuerung	v. 23.06.2006, http://www.estv.admin.ch/d/dbst/dokumentation/rundschreiben/2-027-D-2006-d-Beilage.pdf
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (Gesetzes-Nr. 101) v. 18. 04.1999, zuletzt geändert am 16.12.2005, http://www.admin.ch/ch/d/sr/c101.html

DBG	<i>schweizerisches</i> Bundesgesetz vom 14.12.1990 über die direkte Bundessteuer (Gesetzes-Nr. 642.11), zuletzt geändert am 22.06.2007, http://www.admin.ch/ch/d/sr/c642_11.html
EG-Verordnung Nr. 593/2008	Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über das auf vertragliche Schuldverhältnisse anzuwendende Recht (Rom I) v. 17.06.2008, in: ABl. L 177 v. 04.07.2008
EGBGB	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch i.d.F. der Bekanntmachung v. 21.09.1994 (BGBl. 1994 I, S. 2495), zuletzt geändert durch Zweites Gesetz über die Bereinigung von Bundesrecht im Zuständigkeitsbereich des Bundesjustizministeriums v. 23.11.2007
ESt-DBA-CH	Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 11.08.1971, in: BGBl. 1972 II, S. 1021
ESt-DBA-Ö	Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 24.08.2000, in: BGBl. 2002 I, S. 734
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung 2000 i.d.F. der Bekanntmachung v. 10.05. 2000 (BGBl. 2000 I, S. 717), zuletzt geändert durch Jahressteuergesetz 2008 v. 20.12.2007
EStG	Einkommensteuergesetz 1997 i.d.F. der Bekanntmachung v. 19.10.2002 (BGBl. 2002 I, S. 4210), zuletzt geändert durch Jahressteuergesetz 2008 v. 20.12.2007
EStH	Einkommensteuer-Hinweise 2007 v. 16.12.2005 (BStBl. 2005 I, Sondernummer 1), Stand: März 2008
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien 2005 v. 16.12.2005 (BStBl. 2005 I, Sondernummer 1), Stand: März 2008
ErbSt-DBA-CH	Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Nachlaß- und Erbschaftsteuern v. 30.11.1978, in: BGBl. 1980 I, S. 595

ErbSt-DBA-Ö	Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Erbschaftsteuern v. 04.10.1954, in: BGBl. 1955 I, S. 755
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz 1997 i.d.F. der Bekanntmachung v. 27.02.1997 (BGBl. 1997 I, S. 378), zuletzt geändert durch Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007
ErbStH	Erbschaftsteuer-Hinweise 2005 v. 17.03.2003 (BStBl. 2003 I, Sondernummer 1, S. 2), Stand: März 2008
ErbStR	Erbschaftsteuer-Richtlinien 2003 v. 17.03.2003 (BStBl. 2003 I, Sondernummer 1, S. 2), Stand: März 2008
ESchG	Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz des Kantons Zürich v. 28.09.1986, http://www.steuern.ch/erlasse_merkblaetter/eschg.htm
IPRG	<i>schweizerisches</i> Bundesgesetz über das Internationale Privatrecht vom 18.12.1987 (Gesetzes-Nr. 291), zuletzt geändert am 22.06.2007, http://www.admin.ch/ch/d/sr/2/291.de.pdf
JStG 2007	Jahressteuergesetz 2007 v. 13.12.2006, BGBl. 2006, S. 2878
OECD-MA 2003	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_318/DE/BMF/_Startseite/Aktuelles/BMF__Schreiben/1740,templateId=raw,property=publicationFile.pdf (Das neuere Abkommen aus dem Jahr 2005 weicht nur geringfügig vom Abkommen aus dem Jahr 2003 ab. Ersteres wurde vom BMF nicht veröffentlicht; vgl. BMF-Schreiben v. 18.04.2004, IV B 6 S 1315 8/04)
OECD-MA-ErbSt 1982	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung der Nachlässe, Erbschaften und Schenkungen, als Anlage in: Doppelbesteuerung – Kommentar zu allen Doppelbesteuerungsabkommen, hrsg. v. Debatin, Helmut / Wassermeyer, Franz

öBewG	<i>österreichisches</i> Bewertungsgesetz 1955, öBGBI. 1955, Nr. 148, zuletzt geändert durch öBGBI. 2006 I, Nr. 100, unter: http://www.ris2.bka.gv.at/Bundesrecht/
öErbStG	<i>österreichisches</i> Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, öBGBI. 1955, Nr. 141, zuletzt geändert durch öBGBI. 2007 I, Nr. 39, unter: http://www.ris2.bka.gv.at/Bundesrecht/
öEStG	<i>österreichisches</i> Einkommensteuergesetz 1988, öBGBI. 1988, Nr. 400, zuletzt geändert durch öBGBI. 2008 I, Nr. 65, unter: http://www.ris2.bka.gv.at/Bundesrecht/
öEStR	<i>österreichische</i> Einkommensteuer-Richtlinien 2000 v. 22.03.2005 zuletzt geändert am 16.06.2008, https://findok.bmf.gv.at/findok/showBlob.do?base=GesPdf&rid=55
öIPRG	<i>österreichische</i> Bundesgesetz vom 15. Juni 1978 über das internationale Privatrecht, öBGBI. 1978, Nr. 304, zuletzt geändert durch öBGBI. 2004 I, Nr. 58, unter: http://www.ris2.bka.gv.at/Bundesrecht/
ökStG	<i>österreichisches</i> Körperschaftsteuergesetz 1988, öBGBI. 1988, Nr. 401, zuletzt geändert durch öBGBI. 2008 I, Nr. 81, unter: http://www.ris2.bka.gv.at/Bundesrecht/
ökStR	<i>österreichische</i> Körperschaftsteuer-Richtlinien 2001, v. 22.02.2005, zuletzt geändert am 10.05.2007, https://findok.bmf.gv.at/findok/showBlob.do?base=GesPdf&rid=25
öLStR	<i>österreichische</i> Lohnsteuer-Richtlinien 2002, v. 16.12.2005, zuletzt geändert am 21.11.2007, https://findok.bmf.gv.at/findok/showBlob.do?base=GesPdf&rid=25
OR	<i>schweizerisches</i> Bundesgesetz vom 30.03.1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (Gesetzes-Nr. 220), zuletzt geändert am 16.12.2005, http://www.admin.ch/ch/d/sr/c220.html
SchenkMG 2008	<i>österreichisches</i> Schenkungsmeldegesezt 2008, öBGBI. 2008 I, Nr. 85

StHG	<i>schweizerisches</i> Bundesgesetz vom 14.12.1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Gesetzes-Nr. 642.14), zuletzt geändert am 22.06.2007, http://www.admin.ch/ch/d/sr/c642_14.html
StRefG 2005	<i>österreichisches</i> Steuerreformgesetz 2005, öBGBI. 2004 I, Nr. 57
WertV	Wertermittlungsverordnung v. 06.12.1988, BGBl. 1988 I, S. 2209
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10.12.1907 (Gesetzes-Nr. 210), zuletzt geändert am 21.11.2007, http://www.admin.ch/ch/d/sr/c210.html
Zusatzprotokoll zum ErbSt-DBA-Ö	Zusatzprotokoll zum Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Erbschaftsteuern v. 15.10.2003, in: BGBl. 2004 II, S. 883

Verzeichnis der Bundestags-Drucksachen

BT-Drs.	vom	Fundstelle
16/6290	04.09.2007	http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/062/1606290.pdf
16/6739	18.10.2007	http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/067/1606739.pdf
16/7036	08.11.2007	http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/070/1607036.pdf
16/7677	03.01.2008	http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/076/1607677.pdf
16/7918	28.01.2008	http://dip21.bundestag.de/dip21/btd/16/079/1607918.pdf

Verzeichnis der Bundesrats-Drucksachen

BR-Drs.	vom	Fundstelle
778/06	03.11.2006	http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2006/0778-06.pdf
107/07	09.03.2007	http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2007/0107-07B.pdf
544/07 (Beschluss)	21.09.2007	http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2007/0544-07B.pdf
4/08	15.02.2008	http://dip21.bundestag.de/dip21/brd/2008/0004-08.pdf

Verzeichnis sonstiger Quellen

Abteilung Steuerstatistik und Dokumentation EStV: Die Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Steuermäppchen 2007, hrsg. v. Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/steuermaeppchen/erbschaft.pdf>, Stand: Sept. 2007, S. 118-171

Abteilung Steuerstatistik und Dokumentation EStV: Steuerfüsse in den Kantonshauptorten 2007 – Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuerfüsse, in: Steuermäppchen 2007, hrsg. v. Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dok/steuermaeppchen/fuss.pdf>, Stand: Juni 2008, S. 64

Aktuelle Vorstösse, Punkt 2.16 Unternehmenssteuerreform, <http://www.estv.admin.ch/d/aktuell/vorstoesse/dok/2-16.pdf>

Diskussionsentwurf für eine Verordnung zur Durchführung des § 11 Abs. 2 BewG-E (Anteils- und Betriebsvermögensbewertungsverordnung – AntBVBewV), v. 13.02.2008, http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_316/DE/Wirtschaft__und__Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen__zu__Steuerarten/Erbschaft__Schenkungssteuerrecht/078__d2,templateId=raw,property=publicationFile.pdf

Diskussionsentwurf für eine Verordnung zur Durchführung der §§ 182, 183 und 184 BewG-E (Grundvermögensbewertungsverordnung – GrBewV) v. 13.02.2008, http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_316/DE/Wirtschaft__und__Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen__zu__Steuerarten/Erbschaft__Schenkungssteuerrecht/078__d3,templateId=raw,property=publicationFile.pdf

Diskussionsentwurf für eine Verordnung zur Durchführung der §§ 158 bis 175 BewG-E (Bewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens – LuFBewV) v. 13.02.2008, http://www.bundesfinanzministerium.de/mn_316/DE/Wirtschaft__und__Verwaltung/Steuern/Veroeffentlichungen__zu__Steuerarten/Erbschaft__Schenkungssteuerrecht/078__d1,templateId=raw,property=publicationFile.pdf

E-Mail-Newsletter der EFD v. 21.05.2008, unter: www.news.admin.ch

Erbschaftsteuerreform - Aktueller Stand und Kurzinformation, unter:

http://www2.nwb.de/portal/content/ir/beitraege/beitrag_753786.aspx

EFD: Broschüre zur Unternehmenssteuerreform II, Bern, www.efd.admin.ch/ustr, Stand: Nov. 2007

Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Besteuerung an der Quelle,

hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern,

<http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>

Stand: Juni 2008

Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Einkommensteuer natürlicher

Personen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern,

<http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>

Stand: Juni 2008

Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die Erbschafts- und Schenkungs-

steuern, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen

Steuerkonferenz (SSK), Bern, [http://www.estv.admin.ch/d/](http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm)

[dokumentation/publikationen/dossier.htm](http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm), Stand: Juni 2008

Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Die geltenden Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>
Stand: Juni 2008

Informationsstelle für Steuerfragen EStV: Steuersatz und Steuerfuss, in: Steuerinformationen, hrsg. v. Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Bern, <http://www.estv.admin.ch/d/dokumentation/publikationen/dossier.htm>, Stand: Juni 2008

Kokott, Juliane: Schlussanträge in Rs. C-464/05 „Maria Geurts, Dennis Vogten“ v. 15.02.2007, unter: <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=de>

Merkblatt zur Veranlagung der Erbschafts- und Schenkungssteuer, http://www.steuern.ch/html/erlasse_merkblaetter/m_eschg.htm,
Stand: Nov. 2007

o.V.: Einheitsbewertung Grundvermögen, unter: http://www.bmf.gv.at/Steuern/Brgerinformation/GrundstckeundSteuern/Einheitsbewertung/Grundvermgen/_start.htm, Stand: 25.05.2008

Presseinformation des VfGH v. 22.06.2007, unter: <http://www.vfgh.gv.at>

Pressemitteilung des EFD v. 11.03.2005: Neuregelung der indirekten Teilliquidation im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II, www.efd.admin.ch/d/dok/medien/medienmitteilungen/2005/03/idteilliq.thm

Pressemitteilung des BMF v. 25.10.2006,

http://www.bundesfinanzministerium.de/DE/Aktuelles/Pressemitteilungen/2006/10/20062510__PM126.html

Pressemitteilung des BMF v. 05.11.2007, unter:

<http://bundesfinanzministerium.de>, Nr. 109/2007

Übersicht des deutschen BMF über die von Deutschland abgeschlossenen DBA, als Anlage zum BMF-Schreiben v. 25.01.2008, IV B 5 – S 1301/07/0013

Übersicht des österreichischen BMF über die von Österreich abgeschlossenen DBA, https://www.bmf.gv.at/MeinFinanzamt/Fachinformation/InternationalesSteu_6523/DiesterreichischenD_6527/_start.htm

Übersicht der EStV über die von der Schweiz abgeschlossenen DBA, unter:

<http://www.admin.ch/ch/d/sr/0.67.html>

Vorblatt und Erläuterungen zur Regierungsvorlage, http://www.bmf.gv.at/Steuern/Fachinformation/NeueGesetze/Schenkungs meldegese_7577/_start.htm, Stand: 25.05.2008