

An das
Bundesministerium für Finanzen
z.H. Frau GI Mag. Bernadette M. Gierlinger
Hintere Zollamtstraße 2b
1030 Wien

ZI. 13/1 08/50

GZ 010000/0002-VI/1/2008

BG, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, das Grunderwerbsteuergesetz 1987, die Bundesabgabenordnung und das Finanzstrafgesetz geändert werden und ein Stiftungseingangssteuergesetz erlassen wird – Schenkungsmeldegesezt 2008 (SchenkMG 2008)

Referent: Dr. Peter Csoklich, Rechtsanwalt in Wien

Sehr geehrte Frau Magister Gierlinger!

Der Österreichische Rechtsanwaltskammertag dankt für die Übersendung des Entwurfes und erstattet dazu folgende

S t e l l u n g n a h m e :

I. Vorbemerkung

Die österreichische Rechtsanwaltschaft begrüßt grundsätzlich die Abschaffung der Schenkungs- und Erbschaftssteuer. Die geltende gesetzliche Regelung hat sachlich nicht rechtfertigbare Differenzierungen zwischen Typen von Vermögensarten hinsichtlich der Anfalls von Erbschafts- und Schenkungssteuer vorgesehen und war daher schon aus diesem Grund fragwürdig. Darüber hinaus hat die Erbschafts- und Schenkungssteuer Unternehmensübergaben erheblich belastet und nicht selten zur Vernichtung von Betrieben und damit Arbeitsplätzen geführt.

II. Zu den neuen Bestimmungen im Einzelnen

1. Zur Schenkungsmeldepflicht

a) § 121a BAO:

Grundsätzlich anerkennt zwar die österreichische Rechtsanwaltschaft das Bestreben der Finanzbehörden, aus Anlass des Entfalls der Schenkungssteuer ein Instrumentarium zu entwickeln, damit Umgehungen der Steuerpflicht durch Vortäuschen von Schenkung vermieden werden können.

Das vorgeschlagene Modell der Meldung von einer Vielzahl von Verfügungen stellt aber einen enormen bürokratischen Aufwand und damit eine sehr hohe Kostenbelastung, sowohl im Bereich der Verwaltung, als auch für die Bürger dar. Insbesondere auf die Berater (Notare, Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder) werden damit auch unzumutbare Melde- und Kontrollpflichten überwältigt, ja diese freien Berufe sollen geradezu als verlängerter Arm der Finanzbehörden zur Überwachung der Steuerpflichtigen (also der Mandanten der Angehörigen dieser freien Berufe) und zur Beschaffung von Informationen eingesetzt werden, die dann möglicherweise hinkünftig von den Abgabenbehörden gegen die Steuerpflichtigen verwendet werden, wogegen sich die österreichische Rechtsanwaltschaft entschieden ausspricht: damit würde in unzulässiger Weise in das Mandats- und Vertrauensverhältnis zwischen Mandant einerseits und Notar, Rechtsanwalt oder Wirtschaftstreuhänder andererseits eingegriffen werden.

b) *Änderung des Finanzstrafgesetzes im Zusammenhang mit der Einführung der Meldepflicht*

Die geplanten Änderungen des Finanzstrafgesetzes im Zusammenhang mit der Meldepflicht für Schenkungen sind jedoch exzessiv, sachlich durch das an sich berechnete Interesse an der Vermeidung von Umgehungen nicht gerechtfertigt und daher nach Auffassung der österreichischen Rechtsanwaltschaft jedenfalls noch abzuändern.

- aa) Zum einen ist die Ahndung der Unterlassung der Anzeige mit 10% des gemeinen Wertes des durch die nicht angezeigten Vorgänge übertragenen Vermögens krass überhöht: Zu bedenken ist nämlich, dass die Anzeige ja für Vorgänge vorgesehen ist, die selbst gar nicht steuerpflichtig sind, die Unterlassung der Anzeige daher keinerlei negative Auswirkungen auf das Steueraufkommen hat: Eine Geldstrafe in Höhe von bis zu 10% des gemeinen Wertes für eine Finanzordnungswidrigkeit, bei der es schon begrifflich zu gar keiner Abgabenhinterziehung kommen kann, ist nach Auffassung der österreichischen Rechtsanwaltschaft sachlich nicht zu rechtfertigen.
- bb) Diese überhöhte Strafdrohung wird noch dadurch verschärft, dass – völlig systemwidrig und ebenfalls ohne erkennbare sachliche Rechtfertigung – eine Strafausschließung durch Selbstanzeige ausdrücklich ausgeschlossen wird. Nach Auffassung der österreichischen Rechtsanwaltschaft sollte daher § 49a Abs. 2 des Entwurfs zu Artikel 5 des Schenkungsmeldegesetzes (Änderung des Finanzstrafgesetzes) jedenfalls gestrichen und Straffreiheit bei Nachholung der Meldung vor Kenntnis der Abgabenbehörden Straffreiheit bewirken werden.
- cc) Diese exzessive Strafdrohung für die Unterlassung der Meldung von Schenkungen wird auch noch dadurch verstärkt, dass dieses Vergehen als echtes Unterlassungsdelikt qualifiziert werden soll und damit die Verjährungsfrist faktisch erst bei Kenntnis der Behörde zu laufen beginnt: Damit wird quasi ein unverjährbares Steuerdelikt geschaffen, das dann nicht einmal durch eine rechtzeitige Selbstanzeige (also auch nicht einmal durch

eine umfassende Offenlegung, vor anderweitiger Kenntnis des Sachverhaltes durch die Abgabenbehörden) aus der Welt geschafft werden kann.

- dd) Nach Auffassung der Rechtsanwaltschaft ist auch die geplante Bestimmung des § 38 Abs. 1 lit. d) des Finanzstrafgesetzes exzessiv: Die Abgabenhinterziehung unter Vortäuschung einer Schenkung wird hierbei auf eine Stufe wie etwa die gewerbsmäßige Steuerhinterziehung gestellt: Diese Gleichstellung mit einer Geldstrafe bis zum 3-fachen des verkürzten Betrages und bis zu 7 Jahren Freiheitsstrafe ist nach Auffassung der österreichischen Rechtsanwaltschaft der Schwere des Deliktes nicht angemessen.
- ee) Die österreichische Rechtsanwaltschaft spricht sich daher entschieden gegen diese völlig überzogenen und mit dem sonstigen System des Finanzstrafgesetzes in Widerspruch stehenden geplanten Regelungen aus.

2. Zu den geplanten Änderungen der Stiftungsbesteuerung

- a) *Stiftungseingangsbesteuerung (Artikel 6 des Entwurfs zum Schenkungsmeldegesetz)*

Die Schenkungseingangsbesteuerung, wie sie aus Anlass der Schaffung des Privatstiftungsgesetzes 1993 geschaffen wurde, ist vor dem Hintergrund der (damals geltenden) Schenkungs- und Erbschaftsbesteuerung zu sehen: Vor diesem Hintergrund sollte ein Äquivalent für die Übertragung von Vermögen in Stiftungen vorgesehen werden, weil es ja dann in der Privatstiftung zu keinem weiteren erbschaftssteuerpflichtigen Vorgang mehr kommt.

- aa) Vor diesem Hintergrund besteht aber zum einen überhaupt keine sachliche Rechtfertigung mehr dafür, nach Wegfall der Schenkungs- und Erbschaftssteuer noch eine Eingangsbesteuerung für Vermögensübertragungen an Stiftungen vorzusehen: Warum soll eine Ersatzsteuer für die Erbschaftssteuer eingehoben werden, wenn es keine Schenkungs- und Erbschaftssteuer mehr gibt?

Diese Stiftungseingangssteuer führt daher zum einen zu einer Diskriminierung gegenüber sonstigen Vermögensübertragungen im Schenkungs- und Erbschaftswege.

Die Stiftungseingangsbesteuerung führt aber auch zu einer Diskriminierung im Verhältnis zur Besteuerung von Vermögensübertragungen an andere juristische Personen (vgl. etwa die deutlich niedrigere Kapitalverkehrssteuer für bestimmte Vermögensübertragungen an Kapitalgesellschaften).

- bb) Jedenfalls ist der vorgesehene Normalsteuersatz von 5% deutlich überhöht. Der Satz von 5% wurde 1993 als pauschales, von einer Durchschnittsbetrachtung ausgehendes Äquivalent für die nach Stiftungserrichtung nicht mehr eintretende Erbschaftsbesteuerung vorgesehen; wenn daher nach Wegfall der Erbschaftssteuerpflicht überhaupt ein Eingangssteuersatz für Vermögensübertragungen an Stiftungen noch sachlich rechtfertigbar sein soll, so hat dieser Eingangssteuersatz jedenfalls

deutlich geringer zu sein; ein höherer Satz, als für Vermögensübertragungen bei Kapitalgesellschaften vorgesehen, ist nach Ansicht der Rechtsanwaltschaft sachlich nicht rechtfertigbar.

cc) Völlig verfehlt ist auch die Regelung hinsichtlich des erhöhten Satzes von 25%.

- (i) Dieser erhöhte Satz wird zum einen ganz offenkundig als Strafsteuer dafür vorgesehen, dass nicht *„sämtliche Dokumente in der jeweils geltenden Fassung, die die innere Organisation der Stiftung oder vergleichbaren Vermögensmassen, die Vermögensverwaltung oder die Vermögenswendung betreffen (wie insbesondere Stiftungsurkunden, Stiftungszusatzurkunden und damit vergleichbare Unterlagen) rechtzeitig (d.h. nicht spätestens zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Stiftungseingangssteuer) dem Finanzamt offengelegt werden“*.

Zum einen ist überhaupt nicht erkennbar, aus welchen Gründen eine Verfünfachung des Normalsteuersatzes (bzw. gar Verzehnfachung des reduzierten Steuersatzes von 2,5%) gerechtfertigt sein soll, wenn nicht sämtliche Dokumente rechtzeitig offengelegt werden: Schon bisher gab es keine derartige Erhöhung der Steuer bei nicht rechtzeitiger Offenlegung der Dokumente, Missbräuche oder negative Folgen für das Steueraufkommen aus diesem Grunde sind bislang nicht bekannt geworden.

- (ii) Darüber hinaus ist die Regelung aber auch inhaltlich zu unbestimmt, weil völlig offen bleibt, welche Dokumente nun tatsächlich vorgelegt werden müssen: Wären etwa auch interne Geschäftsordnungen, etwa des Stiftungsvorstandes, vorzulegen? Sind auch Veranlagungsrichtlinien des Stiftungsvorstandes vorzulegen?

Wenn diese Frage zu bejahen sein sollte, ist zum einen zu fragen, welches sachlich gerechtfertigte Interesse besteht, dass die Abgabenbehörden Kenntnis über derartige, ausschließlich das interne Verhältnis der Stiftung betreffende Unterlagen, erhalten sollen: Aus welchem Rechtsgrund soll überhaupt ein Steuerpflichtiger (hier die Privatstiftung) verpflichtet sein, etwa seine Veranlagungsstrategie dem Finanzamt gegenüber offenzulegen – und für den Fall der Nichtoffenlegung dann auch noch mit einem Strafzuschlag bestraft zu werden?

- (iii) Weiters ist die Regelung auch deswegen sachlich nicht rechtfertigbar, weil offenbar ein Nachholen der Offenlegung nicht möglich und der Strafzuschlag jedenfalls zu bezahlen ist, wenn nicht spätestens zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Stiftungseingangssteuer (das ist der 15. des zweitfolgenden Monats nach Entstehen der Steuerschuld) alle Urkunden offengelegt wurden. Werden daher etwa Urkunden versehentlich nicht vorgelegt, würde dies nach der derzeitigen Formulierung zwingend, ohne Nachsichtsmöglichkeit, zu einer Vervielfachung der Stiftungseingangsbesteuerung (von 2,5% bzw. 5% auf 25% führen).

- (iv) Da eine vergleichbare Offenlegung für keine andere natürliche oder juristische Person vorgesehen ist, widerspricht diese Regelung nur für Stiftungen dem Gleichheitsgrundsatz.
- dd) Die österreichische Rechtsanwaltschaft spricht sich aber auch gegen die Festlegung eines Stiftungseingangssteuersatzes von 25% für Vermögenszuwendungen an ausländische, mit einer Privatstiftung nach dem Privatstiftungsgesetz nicht vergleichbare ausländische Stiftungen oder vergleichbare ausländische Vermögensmassen aus.
- (i) Diese Regelung ist schon rechts- und fiskalpolitisch völlig verfehlt, weil sie gerade zu einer Verheimlichung von Vermögenswidmungen an ausländische Stiftungen oder Vermögensmassen verleiten würde. Gerade aus der Sicht der österreichischen Finanzverwaltung sollte aber im Gegenteil ein Interesse daran bestehen, Anreize dafür zu schaffen, dass Vermögenswidmungen an ausländische Stiftungen oder ausländische Vermögensmassen den österreichischen Abgabenbehörden, so wie bei einer Errichtung einer inländischen Privatstiftung, gemeldet werden: Ein solcher Anreiz kann aber nur dann geschaffen werden, wenn die Vermögenszufuhr an ausländische Stiftungen oder ausländische Vermögensmasse keiner höheren Stiftungseingangssteuer als die an inländische Privatstiftungen unterworfen wird.
- (ii) Die gleichen Überlegungen gelten im Übrigen auch für die vorgesehene Regelung, dass der erhöhte Stiftungseingangssteuersatz Zuwendungen an Stiftungen in Staaten, denen keine umfassende „*Amtshilfe- und Vollstreckungshilfe*“ (wie etwa mit dem Fürstentum Liechtenstein) besteht: Gerade auch vor dem Hintergrund der für die Abgabenbehörden gewünschten Transparenz ist diese Regelung geradezu kontraproduktiv.

b) *Besteuerung der Vermögenszufuhr an gemeinnützige Stiftungen*

Unverständlich ist nach Ansicht der österreichischen Rechtsanwaltschaft auch die generelle Besteuerung von Vermögenszuwendungen an gemeinnützige und mildtätige Privatstiftungen mit 2,5%:

- aa) Im Gegenteil sollte es im Interesse der Fiskal- und Sozialpolitik liegen, die Errichtung von Stiftungen, die im Sinne des § 34 BAO gemeinnützig und mildtätig sind, zu fördern.

Die Besteuerung von Vermögenszuwendungen an gemeinnützige und mildtätige Stiftungen mit 2,5% stellt überdies auch eine sachlich nicht zu rechtfertigende Diskriminierung gegenüber gemeinnützigen und mildtätigen Rechtsträgern anderer Rechtsform als der einer Privatstiftung oder einer Stiftung nach dem Bundesstiftungs- und Fondsgesetz dar: Denn dafür, dass zwar etwa Vermögenszuwendungen an gemeinnützige Vereine steuerfrei sind, Vermögenszuwendungen an eine gemeinnützige Privatstiftung allerdings einer

2,5%igen Besteuerung unterliegen, ist tatsächlich keine sachliche Rechtfertigung erkennbar.

- bb) Die Regelung wird noch dadurch verschärft, dass durch den Entfall des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes die bislang darin vorgesehenen Befreiungsbestimmungen (etwa Zuwendungen unter Lebenden an gemeinnützige Stiftungen [§ 15 Abs. 1 Z 14 ErbStG], oder etwa die Befreiung des Erwerbs von endbesteuertem Vermögen von Todeswegen [§ 15 Abs. 1 Z 17 ErbStG]) entfallen: Alle im geltenden System der Erbschaft- und Schenkungssteuer vorgesehenen Befreiungen sollten aber jedenfalls auch künftig für eine allfällige Stiftungssteuer aufrecht erhalten werden; für deren Streichung besteht keinerlei sachliche Rechtfertigung, insbesondere da es ja sonst ohnedies gar keine Erbschafts- und Schenkungsbesteuerung mehr gibt.
- cc) In dem Zusammenhang ist nach Auffassung der österreichischen Rechtsanwaltschaft auch die bisherige Regelung des § 33 Erbschaftssteuergesetz, wieder aufzunehmen, wonach bei Widerruf von Stiftungen die Stiftungseingangssteuer zu erstatten ist.

c) *Besteuerung von Substiftungen*

Völlig verfehlt ist nach Ansicht der österreichischen Rechtsanwaltschaft weiters die vorgesehene Besteuerung der Errichtung von Substiftungen bzw. der Vermögenszuwendungen an Substiftungen.

- aa) Nach der jetzt vorgesehenen Neuregelung würde die Errichtung von Substiftungen und die Zuwendung von Vermögensmassen an Substiftungen nicht nur einer Stiftungseingangssteuer von 2,5%, sondern weiters auch der 25%igen KESt unterliegen: Bedenkt man, dass bei einer Errichtung einer Substiftung ohnedies das Vermögen nicht an die Stifter oder Begünstigten ausgeschüttet wird, sondern weiterhin „*stiftungsverhangen*“ bleibt und daher weiter der laufenden Besteuerung in der Stiftung bzw. der Zuwendungsbesteuerung bei Ausschüttung an Begünstigte unterliegt, wird damit eine geradezu konfiskatorische Besteuerung vorgesehen.
- bb) Dieser konfiskatorische und daher vor dem Hintergrund des Eigentumsschutzes höchst fragwürdige exzessive Besteuerung von insgesamt 27,5% ist aber auch deswegen bedauerlich, weil die Errichtung von Substiftungen häufig der Streitvermeidung (etwa unter Begünstigten der 2. oder 3. Generation) sowie der Schaffung von unterschiedlichen Veranlagungskreisen (bei unterschiedlichem Risikobewusstsein der Begünstigten) dient: Damit werden aber durchaus legitime Zwecke, fern jeder Steuervermeidung, verfolgt: Die Verhinderung solcher auch wirtschaftlich sinnvoller Maßnahmen kann nicht im Interesse einer vernünftigen Fiskalpolitik liegen.

d) *Grunderwerbssteuer*

Die Regelung des § 2 Abs. 2 des geplanten Stiftungseingangssteuergesetzes („*Grunderwerbssteueräquivalent*“) entspricht dem bisherigen System.

Das Abstellen auf den 3-fachen Einheitswert als Bemessungsgrundlage ist aber gerade vor dem Hintergrund desjenigen Verfassungsgerichtshofserkenntnisses, das zum Entfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer geführt hat, unverständlich: Denn auch bei der Grunderwerbssteuer spiegelt – wie der Verfassungsgerichtshof festgestellt hat – die pauschale Vervielfachung von historischen Einheitswerten die Wertentwicklung von Grundstücken nicht angemessen wieder. Es ist daher davon auszugehen, dass der Verfassungsgerichtshof diese Regelung in Kürze ebenfalls mit den selben Gründen, wie schon die entsprechende Bestimmung im Erbschaftsteuergesetz, aufheben wird; angesichts der zu erwartenden Aufhebung sollte daher überlegt werden, das Grunderwerbssteueräquivalent bei unentgeltlichen Übertragungen von Liegenschaften überhaupt ersatzlos zu streichen.

e) *Zuwendungsbesteuerung der Stiftung*

Schließlich spricht sich die österreichische Rechtsanwaltschaft auch gegen die vorgesehenen Änderungen im Einkommenssteuergesetz (§ 27 EStG) aus.

- aa) Zu begrüßen ist zunächst an sich die vorgesehene Regelung, dass Substanzausschüttungen KEST-frei möglich sein sollen. Diese im Grundsatz vernünftige Entscheidung wird aber durch die vorgeschlagene Regelung völlig entwertet.
- bb) Dies zum einen deswegen, weil die KEST-befreite Substanzausschüttung frühestens dann möglich sein soll, wenn sämtliche (seit Stiftungsgründung, somit auch vor der neuen Regelung mit 1.8.2008) thesaurierten Gewinne KEST-pflichtig ausgeschüttet wurden, wobei diesbezüglich auch nicht auf die Steuerbilanz, sondern auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss abzustellen ist: Nach Ansicht der österreichischen Rechtsanwaltschaft sollte die Regelung zumindest insoweit abgeändert werden, als einerseits „echte“ Substanzausschüttungen (also die Auskehr gerade des Vermögensgegenstandes, der der Stiftung tatsächlich gewidmet wurde), jedenfalls KEST-befreit werden und andererseits dem Stiftungsvorstand die Option eingeräumt werden sollte, ob er eine Ausschüttung aus der Substanz oder aus den thesaurierten Gewinnen vornimmt.
- cc) Darüber hinaus ist die vorgesehene Regelung der KEST-Freiheit von Substanzausschüttungen auch deswegen weitgehend entwertet, weil die KEST-befreite Auszahlung nur in Höhe der evident zu haltenden Stiftungseingangswerte erfolgen kann und hiebei nicht einmal auf den Wert zum Zeitpunkt der Einbringung des Vermögenswertes in die Stiftung, sondern auf die historischen Anschaffungskosten beim einbringenden Stifter abzustellen ist: Der KEST-Besteuerung unterliegen daher auch Wertsteigerungen, die gar nicht im Bereich der Stiftung eingetreten sind, sondern die bereits vor Stiftungerrichtung im Vermögen des Stifters eingetreten sind: Mit dieser Regelung wird daher im Ergebnis eine rückwirkende Besteuerung von an sich gar nicht steuerhängigen stillen Reserven eingeführt; diese Regelung ist sachlich nicht zu rechtfertigen.

- f) Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass die österreichische Rechtsanwaltschaft gegen die vorgesehene grundlegende Änderung der Stiftungsbesteuerung entschieden Einspruch erhebt.

Die vorgeschlagenen Regelungen sind fiskalpolitisch nicht zu rechtfertigen weitgehend sogar kontraproduktiv (etwa Besteuerung von Zuwendungen an Stiftungen in Ländern, in mit denen keine Amtshilfe und Vollstreckungsabkommen besteht, oder als nicht vergleichbare ausländische Stiftungen), in vielen Fällen auch sachlich nicht gerechtfertigt, konfiskatorisch und daher schon aus diesem Blickpunkt mit hoher Wahrscheinlichkeit auch verfassungswidrig.

Hinzu kommt aber auch, dass mit den geplanten Änderungen die Stiftungen in Österreich nicht nur gegenüber vergleichbaren Rechtsträgern deutlich benachteiligt und damit das Institut der Privatstiftung in Österreich durch diese fiskalpolitische Schlechterstellung völlig uninteressant wird. Dies ist nach Ansicht der österreichischen Rechtsanwaltschaft rechtspolitisch falsch, weil mit Stiftungen – auch abseits steuerlicher Überlegungen – vielfältige positive Ziele verfolgt werden können (wie Erhaltung von Unternehmen und Familienvermögen, Erbfolgeregelungen, Sicherung der Versorgung von Familienangehörigen), aber auch volkswirtschaftlich ein falsches Signal, weil das Institut der Privatstiftung in Österreich in den letzten Jahren nicht nur dazu geführt hat, dass Vermögensmassen und Unternehmen in Österreich weiter bestehen konnten, sondern auch viele Ausländer dazu veranlasst hat, ihr Vermögen nach Österreich zu bringen und damit die Volkswirtschaft in Österreich zu stärken. Wenn die vorgeschlagenen Regelungen tatsächlich Gesetz werden sollten, dann ist jedenfalls ausgeschlossen, dass hinkünftig noch ausländische Vermögenswerte nach Österreich geführt werden: Der in den letzten Jahren feststellbare Zuzug ausländischen Vermögens nach Österreich wäre damit nachhaltig und dauerhaft gestoppt.

Absolut unverständlich und auch konträr zu den Absichtserklärungen der Regierungsparteien ist sowohl aus fiskalpolitischer als auch volkswirtschaftlicher Sicht die Slechterstellung von gemeinnützigen Stiftungen: Diese sollten vielmehr steuerlich gefördert werden, um über gemeinnützige Stiftungen eine nachhaltige Förderung von Wissenschaft, Kultur oder Sozialprojekten aufzubauen.

Die österreichische Rechtsanwaltschaft erwartet daher, dass der Entwurf in den angesprochenen Punkten noch geändert wird und bietet hierfür auch die Mitarbeit ihrer Stiftungs- und Steuerexperten an.

Wien, am 10. April 2008

DER ÖSTERREICHISCHE RECHTSANWALTSKAMMERTAG

Dr. Gerhard Benn-Ibler
Präsident