



Die Buchhaltungsberufe

Wirtschafts- & Steuerrecht für die Praxis

DAS ORIGINAL

16. Jahrgang / Folge 195

**Juni
2009**

**aktuell.
kompetent.**

KLIENTEN-INFO

Erbschafts- und schenkungssteuerpflichtige Tatbestände nach dem 31. Juli 2008?

Im Erlass GZ BMF-010206/0040-VI/5/2009 vom 18. Februar 2009 werden die steuerlichen Auswirkungen auf bestimmte Tatbestände, die sich über den Zeitpunkt der Aufhebung des ErbStG 1955 hinaus erstrecken, erläutert.

Entstehung der Steuerschuld gem. §§ 12 und 34 Z. 13 ErbStG

Je nach dem Tatbestand (Erbfall, Vermächtnis, Pflichtteil, Schenkung oder Zweckzuwendung) entstand die Steuerschuld zu unterschiedlichen Zeitpunkten. Dieser Zeitpunkt erlangt nun durch das Schenkungsmeldegesez insofern eine besondere Bedeutung, weil Tatbestände, die nach dem 31. Juli 2008 verwirklicht wurden, grundsätzlich steuerfrei sind.

Im Folgenden seien einige Beispiele für die Entstehung der Steuerschuld genannt:

- Bei Erbfall oder Vermächtnis, am Todestag des Erblassers.
- Bei aufschiebend bedingtem oder befristetem Erwerb, im Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung oder Befristung.
- Bei Erwerb infolge Vollziehung einer vom Erblasser angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer Bedingung, im Zeitpunkt der Vollziehung der Auflage oder Erfüllung der Bedingung.

- Bei Erwerb von dritter Seite als Abfindung für den Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses, im Zeitpunkt des Verzichtes oder der Ausschlagung.
- Bei Entgelt für die Übertragung der Anwartschaft eines Nacherben, im Zeitpunkt der Übertragung der Anwartschaft.
- Bei Erwerb des Nacherben, im Zeitpunkt des Eintrittes der Nacherbfolge.

INHALT

- Erbschafts- und schenkungssteuerpflichtige Tatbestände nach dem 31. Juli 2008?
- Gebührenpflicht nach Aufhebung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes
- Unterschiedliche Rechtsansichten zur Verjährung der Strafbarkeit bei Unterlassung der Schenkungsmeldepflichtung
- Bund fördert thermische Gebäudesanierung
- Aktuelle Zinssätze
- Duplikate sind gebührenfrei

Gesehen	Tag:						
	Name:						

- Bei Schenkungen, im Zeitpunkt der tatsächlichen Übergabe (auch bei Liegenschaften. Die Eintragung im Grundbuch ist nicht relevant).
- Bei Zweckzuwendungen, im Zeitpunkt des Eintrittes der Verpflichtung des Beschwerten.

Rechtsfolgen infolge Auslaufens des ErbStG zum 31. Juli 2008

Das Gesetz sah für bestimmte Rechtsvorgänge Begünstigungen und Befreiungen vor, für deren endgültige Gewährung bestimmte Voraussetzungen während einer bestimmten Zeit erfüllt oder gegeben sein mussten, andernfalls diese Rechtsvorgänge nachzuersteuern waren.

Steuerpflicht besteht weiterhin für:

■ Jahresbesteuerung von Renten gem. § 29 Abs. 1 ErbStG

Wurde für die Zuwendung von Renten oder anderen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen, statt der Entrichtung der Steuer vom Kapitalbetrag, die Entrichtung jährlich im Voraus vom Jahreswert gewählt, sind die jeweiligen nach dem 31. Juli 2008 fällig werdenden **Jahressteuerbeträge weiterhin zu entrichten**. Bei der Option auf die Jahresbesteuerung entsteht nämlich die Steuerschuld nicht jährlich neu, es handelt sich lediglich um einen besonderen Zahlungsmodus, für die bereits vor dem 1. August 2008 entstandene Steuerschuld.

■ Verteilung der Steuer auf 10 Jahre gem. § 29 Abs. 2 ErbStG

Wurde bei der auf das land- und forstwirtschaftliche Vermögen entfallenden Steuer von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, sie in zehn Jahresbeträgen zu entrichten, sind die nach dem 31. Juli 2008 fällig werdenden Beträge weiterhin zu entrichten. Auch hier handelt es sich nur um einen Zahlungsmodus für eine vor dem 1. August 2008 entstandene Steuerschuld.

Steuerpflicht ist erloschen

Beispielsweise seien folgende Tatbestände angeführt:

- Sachverhalte, die nach dem 31. Juli 2008 einen Nachversteuerungstatbestand verwirklichen würden, begründen keine Steuerpflicht.
- Eine gem. § 30 ErbStG ausgesetzte Besteuerung (bis zum Erlöschen eines Nutzungsrechtes) löst keine Besteuerung aus, wenn der Tatbestand nach dem 31. Juli 2008 eintritt.
- Eine Steuererstattung nach § 33 ErbStG ist auf Vorgänge, bei denen der Herausgabeanspruch nach Ablauf des Tages entsteht, an dem das SchenkMG 2008 im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurde (26. Juni 2008), nicht mehr möglich.
- Berichtigungen der Steuerfestsetzung gem. § 32 ErbStG sind auch nach dem 31. Juli 2008 möglich, wenn sie einen Sachverhalt betreffen, der vor dem 1. August 2008 liegt.

Erste höchstgerichtliche Entscheidung zur Erbschaftssteuer nach dessen Aufhebung.

Sachverhalt: Die Erbschaft wurde zwar vor dem

1. August 2008 angetreten, der Erbe hatte aber Berufung gegen den Steuerbescheid erhoben. Infolge verspäteter Berufungsentscheidung konnte er sich nicht der VfGH-Beschwerde gegen das ErbStG anschließen und damit nicht in den Genuss der Ergreiferprämie kommen. Die nun – aus diesem Grund – eingebrachte Beschwerde wurde vom VfGH als unzulässig zurückgewiesen und an den VwGH zur Klärung weitergeleitet. ■

Gebührenpflicht nach Aufhebung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes

■ BMF-Auslegung

Gem. § 15 Abs. 3 GebG sind Rechtsgeschäfte, die unter das ErbStG fallen, von der Gebührenpflicht befreit. Da das ErbStG per 31. Juli 2008 aufgehoben wurde, ist diese Befreiungsbestimmung inhaltsleer. Im Schenkungsmeldegesetz wurde auf eine Sonderregelung (wie z.B. für die Grunderwerbssteuer) verzichtet (oder vergessen?). Nun hat das BMF im Erlass GZ BMF-010206/0040-VI/5/2009 vom 18. Februar 2009 für nach dem 31. Juli 2008 beurkundete **Rechtsgeschäfte**, die einen **Tatbestand des § 33 GebG erfüllen**, darauf hingewiesen, dass **Gebührenpflicht** begründet wird. Und zwar auch dann, wenn diese Rechtsgeschäfte dem ErbStG unterlägen, wenn dieses Gesetz noch gültig wäre. Als Beispiele werden angeführt:

• Leibrentenvertrag § 33TP Abs. 1 Z 4 GebG

Bewegliche Sachen mit dem gemeinen Wert von € 80.000,- werden gegen eine Leibrente übertragen, deren kapitalisierter Wert € 20.000,- beträgt. Bemessungsgrundlage für die 2%ige Gebühr ist der gemeine Wert der Sachen. Die **Gebühr** beträgt daher **€ 1.600,-**.

• Dienstbarkeitsvertrag § 33 TP 9 GebG

Wird ein Fruchtgenussrecht mit einem kapitalisierten Wert von € 70.000,- gegen ein Entgelt von € 10.000,- eingeräumt, entsteht die 2%ige Gebührenpflicht vom vereinbarten Entgelt. Die **Gebühr** beträgt **€ 200,-**.

Anmerkung: Die Gleichheitswidrigkeit bei der Gebührenbemessung scheint evident zu sein!

■ Für gemischte Schenkungen gibt es in der Fachliteratur folgende Rechtsauslegung:

Da im SchenkMG keine Regelung für das Gebührenrecht getroffen wurde, erfolgt diese nun vom BMF im Erlasswege. Bei einer gemischten Schenkung ist zu prüfen, ob der Schenkungscharakter oder die Entgeltlichkeit überwiegt. Nur wenn letzteres zutrifft, ist der Tatbestand der Gebührenpflicht erfüllt. Handelt es sich aber um eine (**gemischte**) **Schenkung** unterliegt dieser Vertrag der **Meldepflicht** gem. § 121a BAO, was im **Erlass** GZ BMF-010103/0219-VI/2008 vom 17. Dezember 2008 auch deutlich zum Ausdruck kommt und die gemischte Schenkung dort wie folgt definiert ist: „Eine gemischte Schenkung ist ein Rechtsgeschäft, bei dem die Leistung des einen Teiles ungefähr 20% bis

25% geringer ist, als die des anderen (bewertet zum gemeinen Wert) und die Bereicherung des anderen von dem, der die höherwertige Leistung erbringt, gewollt ist.“ Bei Vorliegen dieser Kriterien dürfte es sich bei den vom BMF angeführten Beispielen aber um gemischte Schenkungen (Leistung und Gegenleistung weichen wesentlich voneinander ab) handeln, die eher **meldepflichtig** als gebührenpflichtig sind. Für die Praxis ist daher zu empfehlen, im Zweifelsfalle derartige Verträge nach § 121a BAO zu melden und dem Finanzamt die steuerliche Qualifikation zu überlassen. ■

Unterschiedliche Rechtsansichten zur Verjährung der Strafbarkeit bei Unterlassung der Schenkungsmeldeverpflichtung

(vgl. Klienten-Info Folge 184/Juli 2008)

Gesetzliche Grundlagen

Gem. § 121 BAO hat die **Anzeige binnen dreier Monate** ab Erwerb auf elektronischem Wege oder mittels Formular **Schenk1** bei einem Finanzamt zu erfolgen. Für deren Unterlassung wurde ein eigener Straftatbestand normiert. Einer **Finanzordnungswidrigkeit** macht sich gem. § 49a FinStrG schuldig, wer es **vorsätzlich unterlässt** die anzeigepflichtigen **Vorgänge** binnen dieser Frist **anzuzeigen**. Fahrlässigkeit oder Irrtum schließen daher eine Finanzordnungswidrigkeit aus, sind allerdings zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen. Als Sanktion ist eine Geldstrafe bis zu 10% des gemeinen Wertes des durch die nicht angezeigten Vorgänge übertragenen Vermögens vorgesehen. Ist noch keine Verfolgungshandlung im Gange, die Tat noch nicht entdeckt oder wurde bei einer finanzamtlichen Prüfung nicht gleich bei Beginn eine Selbstanzeige erstattet, besteht die Möglichkeit eine **strafbefreiende Selbstanzeige binnen Jahresfrist** nach Ablauf der **dreimonatigen Meldepflicht** zu erstatten. Erfolgt die Anzeige später, schließt § 49 Abs. 2 FinStrG die Straffreiheit ausdrücklich aus. Gem. § 31 Abs. 2 b FinStrG erlischt die Strafbarkeit, wenn die **dreijährige Verfolgungsverjährung** eingetreten ist. Gleiches gilt gem. § 31 Abs. 5 FinStrG für die **absolute Verjährungsfrist von 10 Jahren**.

Durch die Normierung dieses **Sonderstrafatbestandes** wird die grundsätzliche Frage nach dem **Beginn der Verjährung von Unterlassungsdelikten** aufgeworfen, die im Folgenden unterschiedlich beantwortet wird:

Beginn der Verjährung

■ **Authentische Interpretation durch den Gesetzgeber in den Erläuternden Bemerkungen (EB) zu § 31 FinStrG**

Der neue Tatbestand des § 49a FinStrG ist ein **echtes Unterlassungsdelikt**, sodass die Frist für die Verfolgungsverjährung erst mit dem Ende der Handlungspflicht und nicht schon mit dem Ablauf der Anzeigepflicht zu laufen beginnt. Auf den Zeitpunkt der

Tatbestandsverwirklichung – das ist der Zeitpunkt, bis zu dem die geforderte Handlung zu setzen gewesen wäre – kommt es nicht an. Die **Verfolgungsverjährung** wird daher in der Regel nicht früher beginnen, als die **Abgabenbehörde** von einem anzeigepflichtigen Vorgang **Kenntnis erlangt** hat. Da aber die diesem Delikt zugrunde liegenden Sachverhalte üblicherweise nur sehr aufwändig zu ermitteln sind, wurde eine verlängerte **Verfolgungsverjährung von drei Jahren** festgelegt. Für sonstige Finanzordnungswidrigkeiten bleibt es bei der einjährigen Verfolgungsverjährung. Nach Ablauf der **zehnjährigen absoluten Verjährungsfrist**, gerechnet ab Ende der abgabenrechtlichen Anzeigepflicht – unabhängig also vom Beginn der Verfolgungsverjährung – erlischt gem. § 31 Abs. 5 FinStrG jedenfalls die Strafbarkeit.

Auslegungen in der Fachliteratur

■ **Maßgeblicher Zeitpunkt für den Beginn der Verfolgungsverjährung ist das Ende der Anzeigepflicht gem. § 121a Abs.4 BAO**

Mit dem vorsätzlichen Verstreichenlassen der dreimonatigen Meldefrist ist der Tatbestand der Finanzordnungswidrigkeit vollendet und das mit Strafe bedrohte Verhalten abgeschlossen. Nachfolgendes Unterlassen einer Selbstanzeige (abgesehen von der strafbefreienden Wirkung binnen Jahresfrist), wäre nicht nur eine straflose Nachtat, sondern käme einer Selbstbeschuldigung gleich, die dem Recht sich nicht selbst anklagen zu müssen (also zu schweigen) widerspräche.

Schlussfolgerung: Der **Ablauf der dreimonatigen Meldepflicht ab Erwerb** ist maßgeblich für:

- Tatbestandsvollendung der Finanzordnungswidrigkeit gem. § 49a Abs. 1 FinStrG
- Beginn der einjährigen Frist für die strafbefreiende Selbstanzeige gem. 49a Abs. 2 FinStrG
- Beginn der dreijährigen Verfolgungsverjährung gem. § 31 Abs. 2 FinStrG
- Beginn der zehnjährigen absoluten Verjährung gem. § 31 Abs. 5 FinStrG

■ **Die Anzeigepflicht gem. § 121a Abs. 4 BAO besteht nach Ablauf der dreimonatigen Meldepflicht weiterhin**

Die **Anzeigepflicht** ist **zeitlich unbegrenzt** und die Begehung des Deliktes dauert solange an, wie die Handlungspflicht besteht. Nach Ablauf der dreimonatigen Meldepflicht ist eine weitere Untätigkeit des anzeigepflichtigen ein strafbares Unterlassen im Sinne des § 49a Abs. 1 FinStrG. Für eine Straffreiheit besteht lediglich ein Zeitfenster von einem Jahr durch Selbstanzeige. Die Frist für die dreijährige Verfolgungsverjährung beginnt erst, wenn das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört; somit erst bei Anzeige nach Ablauf der dreimonatigen Anzeigepflicht durch die Anzeigepflichtigen oder durch Kenntnis des Fiskus von anderer Seite. Zum Thema der verbotenen Selbstbelastung wird vorgebracht, dass es sich dabei um ein unvermeidbares systembedingtes Problem bei Unterlassungsdelikten handle.

Schlussfolgerung:

- Der **neue Straftatbestand** des § 49a FinStrG ist ein **Dauerdelikt**, bis zur Anzeige eines Verpflichteten oder durch Kenntnisnahme des Finanzamtes auf andere Weise.
- Die dreijährige Verfolgungsverjährung beginnt erst ab Kenntnis durch den Fiskus.
- Die zehnjährige absolute Verjährung beginnt ab der Vollendung der Tat, somit nach vorsätzlicher Unterlassung der Anzeige innerhalb der Dreimonatsfrist ab Erwerb.

Schlussfolgerung

So bestechend einfach und logisch die o.a. erste Rechtsansicht laut Fachliteratur auch ist, so wenig scheint sie sich mit der Rechtslage zu decken. Aus der Formulierung in den EB zu § 31 FinStrG: „Auf den Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung ... kommt es nicht an. Die Verfolgungsverjährung ... wird in der Regel nicht früher beginnen, als die Abgabenbehörde von einem anzeigenpflichtigen Vorgang Kenntnis erlangt hat“ ist der Schluss zu ziehen, dass die zweite Rechtsansicht dem geltenden Recht entspricht. Von welcher Motivation bei einer Schenkung die betroffenen Personen sich auch immer haben leiten lassen und vorsätzlich keine Anzeige erstatten, sei dahin gestellt. Das Bekanntwerden beim Fiskus von dem Vorgang, wird auch wesentlich vom Gegenstand der Schenkung abhängen. Wird z.B. Schmuck geschenkt, besteht weniger die Gefahr des Bekanntwerdens, als z.B. bei einem Auto. Liegt eine Finanzordnungswidrigkeit infolge vorsätzlicher Nichtmeldung vor, verbleibt den Meldepflichtigen – infolge Unsicherheit für den Beginn der dreijährigen Verfolgungsverjährung – nur die Hoffnung auf die zehnjährige absolute Verjährung.

Ausnahmen von der Meldepflicht:

- € 50.000,- p.a. zwischen Angehörigen
- € 15.000,- innerhalb von 5 Jahren zwischen Fremden.

Bund fördert thermische Gebäudesanierung

Seit 14. April 2009 stellt auch der Bund – zusätzlich zu den Länderförderungen – für Gebäude, die vor 1999 errichtet worden sind, Fördermittel im Ausmaß von € 100 Mio. zur Verfügung (z.B. für Dämmung der Außenwände, Tausch von Heizkesseln, Fenstern und Haustüren etc). Die Antragsformulare liegen bei allen Bankfilialen, Bausparkassen und der Kommunkredit auf. Private können bis € 5.000,-, Unternehmen bis maximal 40% der Investitionskosten lukrieren. Formelle Voraussetzung ist die Vorlage eines **Energieausweises** (Hinweis auf Klienten-Info Jänner 2009, Folge 190), für dessen Erlangung ebenfalls Förderungen bestehen. Übrigens sind unter der Internetadresse www.foerderdata die derzeit für Private, Vermieter und Gewerbetreibende bestehenden Förderungen vom Bund, von den Ländern und Gemeinden (ca. 4.500 an der Zahl) zu finden. ■

Aktuelle Zinssätze

	ab12.11.08	ab10.12.08	ab 21.01.09	ab 11.3.09	ab13.5.09
Basiszinssatz	2,63%	1,88%	1,38%	0,88%	0,38%
Steuerrecht:					
Stundungszinsen	7,13%	6,38%	5,88%	5,38%	4,88%
Aussetzungs-/Anspruchszinsen	4,63%	3,88%	3,38%	2,88%	2,38%
Verzugszinsen					
§ 352 UGB*	11,19%	11,19%	9,88%*		
§ 9(5) BEinstG					
Ausgleichstaxe	6,63%	5,88%	5,38%	4,88%	4,38%
§ 49a ASGG**					
Arbeitsverhältnis	10,63%	9,88%	9,38%	8,88%	8,38%
§35 (5) GSVG § 59(1) ASVG					
Verspätete Beitragszahlung 2009 ***			6,94%		
EZB	3,25%	2,5%	2,00%	1,50%	1,00%
EZB	ab 6.11.08	ab 4.12.08	ab 15.01.09	ab 4.3.09	ab 7.05.09

*) Ab 1. Jänner bis 30. Juni 2009: 8% über Basiszinssatz per 31. Dezember 2008. Ab 1. Juli bis 31. Dezember 2009 gilt der Basiszinssatz per 30. Juni 2009 voraussichtlich daher 8,38%. Für Zahlungsverzögerung zwischen **Unternehmen** aus unternehmensbezogenen Geschäften.

) Die Zinsen für Forderungen im Zusammenhang mit einem **Arbeitsverhältnis betragen 8% über dem jeweiligen Basiszinssatz. Beruht die Zahlungsverzögerung auf einer vertretbaren Rechtsansicht, so gelten die sonstigen Bestimmungen über die gesetzlichen Zinsen (§ 1000 ABGB 4%).

***) Der Hundertsatz berechnet sich jeweils für ein Kalenderjahr aus der Sekundärmarktrendite für Bundesanleihen im Oktober des Vorjahres zuzüglich drei Prozentpunkte.

Duplikate sind gebührenfrei

Der VfGH hat § 25 GebG als verfassungswidrig aufgehoben, wodurch Gleichschriften von Rechtsgeschäften, die nach dem 7. April 2009 errichtet werden, keiner Gebührenpflicht unterliegen, auch wenn sie für Rechtsgeschäfte angefertigt werden, deren Gebührenpflicht vor dem 8. April 2009 entstanden ist. Wurden Duplikate aber vor dem 8. April 2009 angefertigt sind sie gebührenpflichtig. (Info BMF v. 5.5.2009). ■

VORSCHAU

- **Abgabenänderungsgesetz 2009**
- **Wohnrechtsnovelle 2009**
- **Deponierung von Abfällen und deren umsatzsteuerliche Behandlung**

Medieninhaber, Herausgeber und Verleger: „Klienten-Info“, Probst GmbH, Redaktion: Josef Streicher, alle 2483 Ebreichsdorf, Wiener Neustädter Straße 20. Hersteller: Probst GmbH, 2483 Ebreichsdorf, Wiener Neustädter Straße 20. Kontakt: Tel. 02254/72278, Fax 02254/72110, E-Mail office@klientenservice.at, Homepage www.klientenservice.at. Richtung: Unpolitische, unabhängige Monatsschrift, die sich mit dem Wirtschafts- und Steuerrecht beschäftigt und speziell für Klienten von Steuerberatungskanzleien bestimmt ist. Die veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt und ohne Gewähr.