

VON MATTHIAS HOFSTÄTTER,  
OLIVER-CHRISTOPH GÜNTHER  
UND KATHARINA MOLDASCHL

Wien. Auch wenn Österreich derzeit keine Erbschafts- und Schenkungssteuer erhebt, dürfen bei der Nachfolgeplanung steuerliche Aspekte nicht außer Acht gelassen werden. Das gilt umso mehr für Erbschaften mit einem internationalen Bezug.

Immer häufiger kommt es vor, dass Familien über mehrere Länder verteilt sind. So kann es sein, dass ein in Österreich steuerlich ansässig gewesener Erblasser drei Kinder als Erben hinterlässt: Ein Kind ist in Österreich steuerlich ansässig, während zwei im Ausland - eines im EU-Ausland (z. B. Deutschland), eines in einem Drittstaat (wie USA) - steuerlich ansässig sind. Der Erblasser hinterlässt seinen Erben beispielsweise sowohl Geschäftsanteile an einer österreichischen GmbH als auch auf in- und ausländischen Depots verwahrtes Wertpapiervermögen.

#### Fiktive Veräußerung

Obwohl Österreich derzeit keine Erbschafts- oder Schenkungssteuer erhebt und die Vererbung von Vermögen in aller Regel einen unentgeltlichen Vermögensübergang darstellt, kann die Übernahme solcher Vermögenswerte im Erbweg für den Rechtsnachfolger dennoch teuer werden. Grund dafür sind bei der Nachfolgeplanung häufig unbeachtete Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes, die für im Erbschafts- (und Schenkungs-)Weg übernommene Vermögenswerte einkommensteuerpflichtige Veräußerungen fingieren.

Zivilrechtlich treten die Erben grundsätzlich erst mit der Einantwortung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in die Rechtsposition des Erblassers ein. Zur Vermeidung von Besteuerungslücken übernehmen sie aus einkommensteuerlicher Sicht jedoch bereits mit dem Todestag die Rechtsposition des Erblassers. So sind die Einkünfte bei den Erben bereits ab diesem Moment zu erfassen.

Da die Vererbung von Vermögen zumeist einen unentgeltlichen Vermögensübergang darstellt, werden die historischen Anschaffungskosten des Erblassers beim Erben fortgeführt. Die Verkehrswerte der Vermögenswerte zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers sind beim Erben steuerlich grundsätzlich unbeachtlich. Das Einkommensteuergesetz (ESTG) sieht von diesem Grundsatz jedoch

## Steuerfallen beim Erben im Ausland



**Gastbeitrag.** Auch ohne Erbschaftssteuer in Österreich kann die Übertragung von Kapitalvermögen mit grenzüberschreitendem Bezug im Erbweg teuer werden.

Ausnahmen vor, wonach auch unentgeltliche Vermögensübertragungen zu einer fiktiven Veräußerung und damit zur Aufdeckung der stillen Reserven führen. Dies betrifft insbesondere Erbschaften mit Auslandsbezug, da vor allem ein Auslandsbezug die fiktiven Veräußerungstatbestände auslösen kann. Die fiktiven Veräußerungstatbestände umfassen

zum einen die Wegzugsbesteuerung (§ 27 Abs 6 Z 1 EStG) und zum anderen gewisse Depotübertragungen (§ 27 Abs 6 Z 2 EStG).

#### Wegzugsbesteuerung greift zu

Die Wegzugsbesteuerung greift unter anderem bei Umständen, die zu einer Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts hin-

sichtlich gewisser Wirtschaftsgüter, wie Geschäftsanteilen oder Wertpapiervermögen, führen. Denkbar ist dies etwa in Fällen, in denen Erben im Ausland steuerlich ansässig sind. Im oben beschriebenen Fall hinterlässt der Erblasser seinen drei Kindern Geschäftsanteile an einer österreichischen GmbH und Wertpapiervermögen. Das auf die in Deutschland und in den USA ansässigen Kinder übergehende Vermögen wird zum Todeszeitpunkt steuerlich fiktiv veräußert. Die dabei aufgedeckten stillen Reserven (das heißt, die Differenz zwischen den historischen Anschaffungskosten und dem aktuellen gemeinen Wert) werden grundsätzlich mit einem Steuersatz von 27,5 % besteuert (Wegzugsbesteuerung).

Für Erben im EU/EWR-Ausland gibt es hier allerdings gewisse Erleichterungen: Nicht jede Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts führt zwingend zu einer Wegzugsbesteuerung. Für das Vermögen, das auf den in einem EU/EWR-Staat ansässigen Erben übergegangen ist, kann nämlich die Nichtfestsetzung der Besteuerung der stillen Reserven beantragt werden. Diese Nichtfestsetzung bewirkt einen Besteuerungsaufschub bis zur tatsächlichen Veräußerung des zugrundeliegenden Vermögenswerts (also des GmbH-Anteils bzw. des Wertpapiervermögens). Zu beachten ist allerdings, dass auch der Weiterzug in einen Drittstaat den Besteuerungsaufschub im Rahmen der Nichtfestsetzung beenden kann.

Die Schweiz ist ein Sonderfall. Sie ist weder ein EU- noch ein EWR-Staat und wird daher grundsätzlich steuerlich wie ein Drittstaat eingestuft. Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und der Schweiz sieht in der derzeit geltenden Fassung für Gesellschaftsanteile eine Sonderregelung für die Wegzugsbesteuerung vor. Da diese Regelung für den Erb- bzw. Schenkungsweg nicht einschlägig ist, führt dies dazu, dass für Vermögensübergänge auf Erben bzw. Beschenkte in der Schweiz die Wegzugsbesteuerung ausgelöst wird. Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Österreich und der Schweiz soll revidiert werden. Ob die geplante Revision Erleichterungen im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Erb- und Schenkungsfällen mit sich bringt, wie dies bei EU- und EWR-Erb- bzw. -Schenkungen der Fall ist, bleibt noch abzuwarten.

Während der in Österreich ansässige Erbe seine anteilig geerbten Geschäftsanteile und Wertpapiere also mit den historischen Anschaffungskosten seines Erblassers fortführt und für den in einem EU/EWR-Staat ansässigen Erben eine Stundungsmöglichkeit besteht, werden für den in den USA ansässigen Erben die stillen Reserven im geerbten Geschäftsanteil und im Wertpapiervermögen aufgedeckt und ohne Stundungsmöglichkeit besteuert.

Neben Kapitalanteilen und Wertpapieren können seit 2022 auch todeswegig vermachte Kryptowährungen von der Wegzugsbesteuerung betroffen sein.

#### Depotübertragung

Eine Übertragung von auf Depots verwahrtem Wertpapiervermögen im Zuge der Vererbung stellt eine (unentgeltliche) Depotübertragung dar. Folge der Depotübertragung ist grundsätzlich eine steuerlich fiktive Veräußerung der auf dem Depot befindlichen Wertpapiere. Es bestehen allerdings zahlreiche Ausnahmen, wodurch die fiktive Veräußerung unterdrückt wird.

In der Praxis von Bedeutung sind die Bestimmungen zur Depotübertragung in Erbfällen insbesondere dann, wenn sowohl der Erblasser als auch der Erbe in Österreich steuerlich ansässig ist. Bei im Ausland ansässigen Erben greift ohnedies bereits die Wegzugsbesteuerung. Die Unterdrückung der Veräußerungsfiktion bei Depotübertragungen erfordert (insbesondere bei ausländischen Wertpapierdepots) jedoch eine proaktive Vorgehensweise des Steuerpflichtigen gegenüber dem österreichischen Finanzamt innerhalb einer Einmonatsfrist.

Daher gilt: Selbst ohne Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich sollten im Zuge der Nachfolgeplanung zusätzlich zu rechtlichen auch steuerliche Aspekte frühzeitig und umfassend bedacht werden. Bei Auslandsbezug darf überdies das Steuerrecht der anderen involvierten Staaten nicht ausgeklammert werden: Dort können sich durch Vermögensübergänge gegebenenfalls auch erbschafts- und schenkungssteuerliche Konsequenzen ergeben.

Matthias Hofstätter ist Steuerberater und Partner bei LeitnerLeitner. Oliver-Christoph Günther ist Rechtsanwalt und Katharina Moldaschl Rechtsanwaltsanwältin bei LeitnerLaw Rechtsanwälte.

## Ungleiche Schwestern: Zwei Gesellschaften bürgerlichen Rechts

**Gastbeitrag.** Mit der größten Reform des deutschen Personengesellschaftsrechts seit dem 19. Jahrhundert haben sich die beiden Rechtsinstitute in Deutschland (GbR) und Österreich (GesBR) noch weiter voneinander entfernt.

VON LUKAS BERGHUBER

Wien. Während in Österreich der gesellschaftsrechtliche Diskurs der vergangenen Monate um die neue Flexible Kapitalgesellschaft kreiste (FlexCo), trat in Deutschland - hierzulande fast unbemerkt - am 1. Jänner 2024 das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) in Kraft. Es gilt als die größte Reform des deutschen Personengesellschaftsrechts seit Verabschieden des dortigen Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) im Jahr 1896 bzw. des Handelsgesetzbuchs 1897. Damit sollte das in die Jahre gekommene deutsche Personengesellschaftsrecht an die Rechtswirklichkeit angepasst werden: Besonders betroffen ist die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (in Deutschland kurz GbR). In Österreich erneuerte der Gesetzgeber die Regeln zum heimischen Pendant (GesBR) bereits vor über neun Jahren, allerdings mit völlig anderem Inhalt.

#### Rechtsfähigkeit in Deutschland

Die deutsche GbR und ihre österreichische Schwester weisen wesentliche Unterschiede auf und haben sich durch das MoPeG noch weiter voneinander entfernt. Die österrei-

chische GesBR ist nicht rechtsfähig, was bedeutet, dass sie nicht Träger von Rechten und Pflichten sein kann und deshalb z.B. selbst nichts kaufen oder verkaufen kann. Zurechnungssubjekte sind insofern die Gesellschafter und nicht die Gesellschaft selbst. Im Unterschied dazu stufte der deutsche BGH bereits im Jahr 2001 die GbR, entgegen des damaligen gesetzlichen Konzepts, als rechtsfähig ein und unterstellte sie dem Haftungsregime der offenen Handelsgesellschaft. In einem weiteren Schritt gestand ihr der BGH 2008 Grundbuchs-fähigkeit zu, was die österreichische GesBR natürlich mitbringt.

Die entstandenen Risse zwischen praktiziertem und kodifiziertem Recht versucht das MoPeG zu schließen. Nunmehr unterscheidet das deutsche BGB zwischen rechtsfähiger und nicht-rechtsfähiger GbR. Erstere kann Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, wenn es dem gemeinsamen Willen der Gesellschafter entspricht, am Rechtsverkehr teilzunehmen. Konsequenterweise wurde das Gesamthandprinzip (jedem gehört alles) abgeschafft. Insofern kommt es zu einer Trennung zwischen dem Vermögen der Gesellschafter und jenem der Gesellschaft

selbst. Das Gesellschaftsvermögen ist ein dem Gesellschaftszweck gewidmetes Sondervermögen, mit dem die Gesellschaft am Rechtsverkehr teilnimmt und Gläubigern haftet.

#### Eintragung im Register

Daneben haften aber auch die Gesellschafter persönlich, unmittelbar, gesamtschuldnerisch und unbeschränkt für Verbindlichkeiten der Gesellschaft. Die deutsche GbR ist also eine Personengesellschaft, deren Rechtsfähigkeit (gegenüber Dritten) entweder mit Eintragung im Gesellschaftsregister oder durch Zustimmung aller Gesellschafter entsteht. Damit tritt eine weitere Neuerung zu Tage, nämlich die teilweise Registerobliegenheit: Nunmehr müssen sich GbR, die in (Objekt-)Register verzeichnete Rechte - zB Liegenschaften - erwerben wollen, im Gesellschaftsregister eintragen lassen (laut dem deutschen Portal des Unternehmensregisters sind zum 16. Mai dieses Jahres 19.506 GbR im Gesellschaftsregister eingetragen). Eine solche Registerobliegenheit kommt für das österreichische GesBR-System nicht infrage.

Sofern im Gesellschaftsvertrag nicht anders geregelt, führt in Österreich der Tod eines Gesellschafters

grundsätzlich zur Auflösung der GesBR. So war das bis zum MoPeG auch im deutschen Recht. Seit Jahresbeginn führt der Tod eines Gesellschafters nicht zur Auflösung der deutschen GbR, sondern zum Ausscheiden des Toten aus der Gesellschaft. Deshalb treten Erben des verstorbenen Gesellschafters nicht automatisch in dessen Gesellschaftstellung ein. Wer sich das wünscht, kommt an einer Nachfolgeklausel nicht vorbei (eine Bestimmung im Gesellschaftsvertrag, wonach die Gesellschaft bei Tod eines Gesellschafters mit dessen Erben fortgesetzt wird).

Eine österreichische GesBR kann sich jederzeit in eine OG oder KG umwandeln. Das aktienrechtliche Verschmelzungsregime steht der GesBR nicht offen, jedoch ist ein verschmelzungsfähiger Übergang nach § 1215 ABGB möglich. Der deutschen GbR war es früher verwehrt, sich im Rahmen des deutschen Umwandlungsgesetzes in eine andere Gesellschaftsform (z.B. eine GmbH) umzuwandeln oder sich mit einer anderen Gesellschaft zu verschmelzen. Nunmehr gilt die GbR als umwandlungsfähiger Rechtsträger und kann sich deshalb an einer innerstaatlichen - „innerdeutschen“ - Umwandlung

(Verschmelzung, Spaltung oder Formwechsel) beteiligen. Bei grenzüberschreitenden Transaktionen - insbesondere von Deutschland ins Ausland - können jedoch Komplikationen auftreten. So sind die EU-Regeln zu grenzüberschreitenden Umgründungen (Mobilitätsrichtlinie; RL 2019/2121/EU) bloß auf Kapitalgesellschaften und nicht auf die deutsche GbR anwendbar.

#### Kein Abschauen vom Nachbarn

Das MoPeG bringt die deutsche GbR auf „den Stand der Rechtsprechung“ und geht darüber hinaus. Das erinnert bei erstem Blick an die Erneuerung ihrer österreichischen Schwester durch die GesBR-Novelle im Jahr 2015. Obwohl die österreichische Rechtspraxis - egal ob Rechtsprechung, Lehre oder Gesetzgebung - gern vom „großen Nachbar“ abschaut, gilt bei der GbR anderes. Denn durch ihre Rechtsfähigkeit unterscheidet sie sich wesentlich vom österreichischen Pendant.

Univ.-Ass. Lukas Berghuber; LL.M. (WU) ist Universitätsassistent am Institut für Unternehmens- und Wirtschaftsrecht an der Universität Wien sowie wissenschaftlicher Mitarbeiter der Brandl Talos Rechtsanwältinnen GmbH.