



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat am 28. November 2007 - über die Berufung des B, vertreten durch W, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 22. September 2003, StNr., betreffend Abweisung eines Antrages auf Wiederaufnahme des Verfahrens nach der am 28. November 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 1. Oktober 1993 ist Herr R verstorben. Der Nachlass wurde dem erblasserischen Bruder eingeworben. Der Berufungswerber (Bw), Herr B., erhielt auf Grund der erblasserischen Anordnung im Testament vom 30. Mai 1986 diversere Legate (Fruchtgenuss- und Wohnungsgebrauchsrechte), welche er angenommen hat.

Mit Bescheid vom 29. November 1994 setzte das Finanzamt A die Erbschaftssteuer fest, wobei der Bemessung die Einreihung des Legatars in die Steuerklasse V zu Grunde gelegt wurde. Das Verfahren wurde in zweiter Instanz mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, GZ. xy, vom 13. März 1997 beendet. Der Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen. Über Antrag des Legatars wird die Steuer gemäß §29 Abs.1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (idF ErbStG) jährlich im Voraus vom Jahreswert entrichtet.

Mit Schreiben vom 27. August 2003 stellte der Berufungswerber den "Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß §302 Abs.2 lit.c BAO". Zwischen ihm und dem Erblasser habe 23 Jahre lang eine Lebensgemeinschaft bestanden. Der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte habe mit Urteil vom 24. Juli 2003 ausgesprochen, dass die ungleiche Behandlung sexueller Neigungen mit den Artikeln 14 und 8 der Europäischen Menschenrechtskonvention sowie mit der "Resolution on equal rights for gays and lesbians in the EC" des Europäischen Parlaments vom 28. Februar 1994 in Widerspruch stehe und den Gleichbehandlungsgrundsatz verletze.

Auf Grund der Klarstellung des europäischen Gerichtshofes liege auf der Hand, dass die seit 3. September 1958 für Österreich in Kraft stehende europäische Menschenrechtskonvention bei Erlassung der obgenannten Bescheide nicht beachtet worden sei, wodurch auch das Recht der europäischen Union verletzt erscheine. Auch der Beschluss des europäischen Parlaments vom 28. Februar 1994 sei nicht beachtet worden.

Der Bw stellte daher den Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens und Abänderung des Bescheides unter Einreihung in die Steuerklasse I.

Mit Bescheid vom 22. September 2003 wurde der "Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß §302 Abs.2 lit.c BAO" mit der Begründung, derartige Anträge seien nur innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist zulässig und diese sei auf Grund der letzten Erledigung im Jahre 1997 mit Ende 2002 abgelaufen, abgewiesen.

Fristgerecht wurde Berufung eingebracht. Der Bw wendet ein, gemäß §209 Abs.1 BAO werde die Verjährung durch jede, zur Geltendmachung des Abgabenanspruches von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung, unterbrochen und beginne von neuem zu laufen. Da in seinem Fall der Abgabenanspruch in Teilbeträgen alljährlich durch eine nach außen erkennbare Amtshandlung, nämlich durch Übermittlung der betreffenden Buchungsmitteilung geltend gemacht würde, sei keine Verjährung eingetreten.

Dieses Resultat stimme auch mit den allgemeinen Rechtsgrundsätzen, dass Dauerschuldverhältnisse nicht verjähren würden, überein. Auch sei nur auf diese Weise eine verfassungskonforme bzw. mit den internationalen Rechtsnormen im Einklang stehende Interpretation zu erzielen.

Es werde daher beantragt, den angefochtenen Bescheid "ersatzlos" aufzuheben sowie die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Von Seiten des UFS wurden folgende Ermittlungen durchgeführt bzw. Verfahrenshandlungen gesetzt:

Dem Bw wurde zu Händen seines steuerlichen Vertreters der Vorhalt vom 28. September 2006 übermittelt, worin die Rechtslage hinsichtlich der bereits eingetretenen Festsetzungsverjährung betreffend die Erbschaftssteuer dargelegt wurde. Dieser Vorhalt wurde mit Schreiben vom 20. Oktober 2006 beantwortet.

Der Bw legte zum Sachverhalt dar, dass er lediglich Fruchtnießbräuche, aber keinerlei veräußerbares Sachvermögen geerbt habe und dass er mangels eigenen Vermögens, aus welchem er die Erbschaftssteuer begleichen hätte können zu §29 ErbStG Zuflucht nehmen und den Weg lebenslanger Erbschaftssteuerzahlung habe beschreiten müssen. Zu den rechtlichen Überlegungen des Vorhaltes führte der Bw im wesentlichen wiederholend aus, dass die europäische Menschenrechtskonvention weder zwischenstaatliches Recht noch Gemeinschaftsrecht der EU sei, sondern innerösterreichisches Verfassungsrecht gemäß Art. II, Z.7. BGBl. 59/1964. Der europäische Gerichtshof für Menschenrechte habe mit Urteil vom 24.7.2003 ausgesprochen, dass eine Ungleichbehandlung homosexueller Lebensgemeinschaften gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 14 iVm Art.8 EMRK verstoße. Dies sei somit bindende österreichische Rechtsauslegung. Mit der alljährlichen Vorschreibung einer Erbschaftssteuer in Höhe von ATS 91.078,-- bzw. EUR 6.618,90 im Wege einer Buchungsmitteilung werde von der Behörde alljährlich eine verfassungswidrige faktische Amtshandlung gesetzt. Dieser Verfassungswidrigkeit könne eine Behörde nicht rechtswirksam mit Berufung auf einfachgesetzliche Vorschriften wie Verjährung des zugrunde liegenden Bemessungsbescheides begegnen. Dies schon deshalb nicht, weil der gegenständliche Fall nunmehr die Rechtssphäre der Einhebung betreten habe, und Einhebungsverjährung vorliegen müsste, deren Lauf aber alljährlich durch die nach außen wirksame Buchungsmitteilung unterbrochen werde. Verjährung sei somit nicht gegeben. §29 schaffe ein Dauerschuldverhältnis zwischen Fiskus und Steuerpflichtigem. Dauerschuldverhältnisse könnten somit sowohl im Hoheitsbereich als auch im Privatrecht vorliegen. In beiden Fällen würden sie nicht der Verjährung unterliegen. Es könne daher auch zu keiner Bemessungsverjährung kommen. Ein Bemessungsbescheid, der alljährlich Auswirkungen habe, könne daher ebenso wenig verjähren wie ein Feststellungsbescheid, der ständig fortwirke. Daher sei auch eine Wiederaufnahme eines derartigen Bescheides ohne Verjährungsrücksichten zulässig. Im Übrigen sei die Einrede der Verjährung im Hinblick auf das fundamentale Recht des Diskriminierungsverbotes gem. Art. 14 EMRK als sachlich nicht gerechtfertigt und unverhältnismäßige Maßnahme zu werten und als Einrede gegen Art. 14 EMRK daher von vornherein nicht geeignet (Beschwerde 22083/93, Leslie Stubbings, J.L. and J.P. gegen das Vereinigte Königreich – einstimmige Entscheidung der Großen Kammer mit 17 Richtern). Die vorstehend genannte Rechtslage ermögliche daher auch eine verfassungskonforme Interpretation im Falle des Wiederaufnahmeantrages.

Mit weiterem Vorhalt vom 7. März 2007 wurde dem Bw das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.12.2006, 2006/16/0124-5, zur Kenntnis gebracht, worin der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde betreffend Schenkungssteuer unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Oktober 2006, B 771/06, wonach keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestünden, im Falle einer Schenkung an einen Lebensgefährten bei der Vorschreibung der Schenkungssteuer die Steuerklasse V anzuwenden, abgewiesen hatte. Dies gelte ausdrücklich im Fall einer Schenkung an einen heterosexuellen Lebenspartner und könne bei verfassungskonformer Auslegung im Falle der Schenkung an einen homosexuellen Lebenspartner nicht anders gelten. Von einer Diskriminierung gegenüber heterosexuellen Lebenspartnern könne dabei keine Rede sein.

Der Bw replizierte in seiner Stellungnahme vom 13.9.2007, dass das in Rede stehende Erkenntnis insofern am streitgegenständlichen Problem vorbeigehe, als es nur die Feststellung enthalte, dass eine Diskriminierung einer gleichgeschlechtlichen Lebensgemeinschaft gegenüber einer heterogeschlechtlichen Lebensgemeinschaft im Schenkungssteuerrecht nicht vorliege, sich aber nicht mit der Frage auseinandersetze, dass sowohl gleichgeschlechtliche als auch heterogeschlechtliche Lebensgemeinschaften in unsachlicher Weise gegenüber einer Ehegattengemeinschaft im Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht diskriminiert würden. Der Bw verwies in diesem Zusammenhang auf Rechtsvorschriften der österreichischen Rechtsordnung, welche Art. 14 EMRK sehr wohl Rechnung trügen.

In der am 28. November 2007 vor der ho Behörde durchgeführten Berufungsverhandlung wiederholte der Parteienvertreter (PV) sein bisheriges Vorbringen und ergänzte:

Der UFS habe im Rahmen der Einkommensteuer (§106 EStG) die Lebensgemeinschaft anerkannt. Gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaften würden in verschiedenen Rechtsbereichen bereits in mehreren Gesetzen anerkannt (zB ASVG, MietrechtsG). Das Erbschaftssteuergesetz schlage mit dem Begriff in §7 "Ehe" auf das Zivilrecht durch. Der Ehe sei verschiedentlich die Lebensgemeinschaft gleichgestellt worden. Art.12 und 14 EMRK seien ebenfalls wichtig: Begriffe wie "Ehe" und "Familie" würden nichts darüber aussagen, dass es sich hier um heterosexuelle Partner handeln müsse. Dass der Begriff "Familie" nur heterosexuell bestimmt sei, sei eine historische Interpretation.

Der PV ergänzte seine bisherigen schriftlichen Ausführungen, insbesondere die ob zitierten Stellungnahmen um weitere Ausführungen:

Verwiesen wurde auf eine Entscheidung der ho Behörde zu §106 Abs.3 EStG 1988, worin der UFS entschieden habe, dass die Begünstigung der Zuerkennung der Kosten der doppelten Haushaltsführung auch bei gleichgeschlechtlicher Partnerschaft zu gewähren sei, ein Kind

somit nicht vorhanden sein müsse, obwohl dies auch bei gleichgeschlechtlichen Beziehungen denkbar sei.

Der PV zitiert diverse Rechtsvorschriften, bei denen bereits jetzt keine Diskriminierung vorläge. Es falle auf, dass Österreich einen Teil jener EMRK-Anpassungen, die den Fiskus nichts kosten würde, sehr wohl bereits durchgeführt habe.

Auch bei Eingehen einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft erlösche der Unterhaltsanspruch eines geschiedenen Ehepartners. Somit sei der EMRK auch bei eindeutigen Zivilrechtsfragen Vorrang einzuräumen. Dies habe auch für das Erbschaftssteuergesetz, das an zivilrechtliche Verhältnisse anknüpfe, zu gelten.

Im Zusammenhang mit Art.12 EMRK könne der "Ehegatte" der Steuerklasse I des §7 ErbStG auch der gleichgeschlechtliche Partner sein, wolle man nicht die EMRK, die innerösterreichisches Verfassungsrecht darstelle, verletzen.

Der PV nimmt weiters zur Auslegung von Gesetzen unter dem Blickwinkel überkommener Wertvorstellungen Stellung und führt schließlich zur Verjährung wiederholt aus, dass die Frage der Verjährung in vorliegendem Fall nicht entschieden zu werden brauche, da ein Dauerbescheid keiner Verjährung unterliegen könne.

Die Amtspartei bringt vor, es ginge in vorliegendem Verfahren darum, ob die Ablehnung der Wiederaufnahme zu Recht erfolgt sei. Zuerst sei die Verjährungsfrist zu beachten. Erst wenn die Fristvoraussetzung zuträfe, könne entschieden werden, welche Steuerklasse vorliege. Der Erbschaftsteuerbescheid sei ein Festsetzungsbescheid. Der Wiederaufnahmsantrag sei außerhalb der Frist gestellt worden. Die jährlich erfolgenden Einweisungen seien keinerlei Abgabefestsetzung. Zur Sache selbst führte die Amtspartei aus, der VfGH habe sich zu B 771/06 mit der Frage der Einordnung von Lebensgefährten und Ehegatten in Steuerklasse V und Steuerklasse I auseinandergesetzt.

Der PV replizierte, der VfGH habe sich in dem angesprochenen Erkenntnis mit keinem Wort mit der EMRK auseinandergesetzt, die österreichisches Recht darstelle.

Zur Berufung ist zu sagen:

1. Zur Frage der Verjährung

Der 5. Abschnitt der Bundesabgabenordnung (BAO) (§§161 – 209a) enthält die "*Ermittlung der Grundlagen für die Abgabenerhebung und Festsetzung der Abgaben*". Punkt E (§§207-209a) regelt demnach, unter welchen Bedingungen das Recht, eine Abgabe *festzusetzen* verjährt.

Gemäß §207 Abs.1 BAO unterliegt das Recht, eine Abgabe festzusetzen, nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen der Verjährung.

Gemäß §207 Abs.2 BAO beträgt die Verjährungsfrist für die Erbschaftssteuer fünf Jahre ("*Die Verjährungsfrist beträgt...bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.*")

Auch der vom Bw angesprochene §209 Abs.1 BAO in der auf gegenständlichen Fall anzuwenden Fassung bezieht sich auf die *Festsetzung* von Abgaben ("Festsetzungsverjährung").

Gemäß §209 Abs.1 BAO in der hier anzuwendenden Fassung, wird die Verjährung durch *jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches* oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Gemäß §4 Abs.1 BAO entsteht der *Abgabenanspruch*, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Gemäß §4 Abs.3 BAO bleiben in Abgabenvorschriften enthaltene Bestimmungen über den Zeitpunkt der Entstehung des Abgabenanspruches (der *Steuerschuld*) unberührt.

Die *Steuerschuld* entsteht gemäß §12 Abs.1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 bei Erwerben von Todes wegen mit dem Tode des Erblassers.

§29 Abs.1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (ErbStG) lautet:

"Ist die Steuer vom Kapitalwert von Renten oder anderen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen zu entrichten, so kann sie nach Wahl des Steuerpflichtigen statt vom Kapitalwert jährlich im Voraus vom Jahreswert entrichtet werden. Die Steuer wird in diesem Falle nach dem Hundertsatz erhoben, der sich nach §8 für den gesamten Kapitalbetrag ergibt."

Nach §29 Abs.1 ErbStG besteht also für den Erwerber einer wiederkehrenden Leistung die Möglichkeit, die Steuer statt vom Kapitalwert vom *Jahreswert*, also in jährlichen Teilbeträgen zu entrichten. Die Erbschaftssteuerschuld *entsteht* beim Erwerb einer Rente von Todes wegen auch dann im Zeitpunkt des Todes des Erblassers (mit dem Erwerb des Stammrechtes auf Bezug der wiederkehrenden Leistungen), wenn der Steuerpflichtige die Entrichtung der Steuer vom Jahreswert der Rente anstatt vom Kapitalwert wählt.

Hat der Steuerpflichtige von seinem Wahlrecht Gebrauch gemacht, dann ist die Steuer jährlich im Voraus zu entrichten. Im Steuerbescheid wird *eine besondere Fälligkeit der einzelnen Jahressteuerbeträge* anzuführen sein. Bei solchen Bescheiden handelt es sich um Dauerbescheide, mit denen die Erbschaftssteuer auch im Falle einer bewilligten

Jahresbesteuerung *ein für alle Mal festgesetzt* wird. Jährliche Vorschriften werden nicht vorgenommen, sondern *es sind auf Grund dieses Dauerbescheides jährlich die bereits mit diesem Bescheid festgesetzten Erbschaftssteuerbeträge zu entrichten*. Es entstehen nicht Jahr für Jahr mit den laufenden wiederkehrenden Leistungen neue Steuerfälle. Die *entstandene Steuerschuld* erfährt durch die Besteuerung nach §29 ErbStG *keine Änderung, lediglich die Entrichtung der Steuer* vom bereits erfolgten Anfall und berechnet vom Kapitalwert *wird zeitlich verschoben*. Es liegt also keine jährlich neu entstehende und vom Rentenzufluss abhängige Jahressteuer vor, sondern die mit Erbanfall entstandene Steuerschuld kann in Jahresbeträgen entrichtet werden. (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer, §29, Rzn. 5, 14).

§29 ErbStG ist lediglich eine besonderen Form der "Ratenzahlung" in einem materiellen Steuergesetz.

In gegenständlichem Fall ist die Steuerschuld mit dem Tode des Erblassers am 1. Oktober 1993 entstanden und wurde das "Festsetzungsverfahren" in zweiter Instanz mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 13. März 1997 abgeschlossen. Der Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Somit kann es auch keine Unterbrechungshandlungen hinsichtlich der Steuerfestsetzung oder Änderungen der Steuerbemessungsgrundlage mehr geben.

Der Bw führt aus, in seinem Fall werde der Abgabensanspruch in Teilbeträgen alljährlich durch eine nach außen erkennbare Amtshandlung – nämlich durch Übermittlung der betreffenden Buchungsmitteilung – geltend gemacht, womit keine Verjährung eingetreten sei. Dieses Resultat stimme mit den allgemeinen Rechtsgrundsätzen, dass Dauerschuldverhältnisse wie jenes auf Grund des §29 ErbStG nicht verjähren, überein.

Zur rechtlichen Qualität von Buchungsmitteilungen ist zu sagen, dass diese zwar keine Bescheide (zB. VwGH 11.11.1987, 87/13/0104, 0105; VwGH 24.2.1999, 98/13/0234), wohl aber behördliche Erledigungen sind (Ritz, BAO-Kommentar2, § 92, Tz 17).

In Buchungsmitteilungen sind insbesondere bevorstehende Zahlungstermine und die bis dahin (seit der letzten Buchungsmitteilung) vorgefallenen Veränderungen auf dem Konto (Belastungen, Einzahlungen, sonstige Gutschriften) in chronologischer Reihenfolge vollständig ausgewiesen.

Die Buchungsmitteilung gibt Auskunft über die Veränderungen am Abgabenkonto und ist, wenn überhaupt – worauf hier nicht näher eingegangen werden soll – höchstens geeignet die Einhebungsverjährung, nicht aber geeignet, die Festsetzungsverjährung zu unterbrechen.

Eine allfällige Änderung hinsichtlich der Bemessungsgrundlage kann aber nur innerhalb der Festsetzungsverjährung berücksichtigt werden.

§302 Abs.2 lit.c BAO bestimmt, dass Aufhebungen nach §299, die wegen Widerspruches mit zwischenstaatlichen abgabenrechtlichen Vereinbarungen oder mit Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union erfolgen, nur bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zulässig sind.

Gemäß §304 BAO ist nach Eintritt der Verjährung - von hier nicht relevanten Ausnahmen abgesehen - eine Wiederaufnahme des Verfahrens ausgeschlossen.

Dem angestrebten Wiedereintritt in das Erbschaftssteuerverfahren steht demgemäß in jedem Fall der Eintritt der Verjährung entgegen.

Wenn der PV unter Hinweis auf die Beschwerde 22083/93, Leslie Stubbings, J.L. and J.P. gegen das Vereinigte Königreich einwendet, dass die Einrede der Verjährung im Hinblick auf das fundamentale Recht des Diskriminierungsverbotes gem. Art. 14 EMRK als sachlich nicht gerechtfertigte und unverhältnismäßige Maßnahme zu werten und als Einrede gegen Art. 14 EMRK daher von vornherein nicht geeignet sei, so ist dazu zu sagen, dass einerseits die Einrede der Verjährung grundsätzlich nicht als Argument gegen die Anwendbarkeit des Art. 14 EMRK verwendet wurde, sondern viel mehr im *Abgabenverfahren* Festsetzungsverjährung eingetreten ist und andererseits die zitierte Beschwerde eine Schadenersatzklage wegen Missbrauches betrifft, welche Ansprüche in letzter Instanz vom House of Lords abgewiesen worden waren, da der Anspruch verjährt sei. Hiezu stellte der EGMR fest, dass es nicht gerechtfertigt und unverhältnismäßig sei, wenn in Fällen fahrlässiger Schädigung die Verjährungsfrist erstreckt werden könne, in Fällen vorsätzlicher Schädigung aber nicht. Das vorgebrachte Argument der Rechtssicherheit sei auf beide Verschuldenskategorien anwendbar. Eine sechsjährige Verjährungsfrist sei daher sachlich nicht gerechtfertigt und unverhältnismäßig. Die Bf. seien im Hinblick auf ihr Recht auf Zugang zu Gericht diskriminiert und Art. 14 EMRK iVm. Art. 6(1) EMRK verletzt worden. Im berufungsgegenständlichen Fall hat es eine solche Ungleichbehandlung aber nicht gegeben, zumal sowohl heterosexuelle als auch gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaften vor dem Gesetz gleich behandelt werden. Im Verhältnis zum "Ehegatten" des §7 ErbStG ist zu sagen, dass der Gleichheitsgrundsatz des Bundes-Verfassungsgesetzes ein Gebot differenzierender Regelungen enthält. Demnach verbietet der Gleichheitssatz nicht nur, Gleiches ungleich zu behandeln, sondern er verbietet es auch, Ungleiches unsachlicherweise gleich zu behandeln. Wesentliche Unterschiede im Tatsächlichen müssen zu einer unterschiedlichen Regelung führen. ("Gebot einer differenzierenden Regelung wesentlich unterschiedlicher Sachverhalte", VFSlg 12.641/1991) (vgl. Öhlinger Verfassungsrecht, 4. Aufl.).

2. Zur Frage der Erbschaftssteuerbemessung (Steuerklasse):

Aus verfahrensökonomischen Gründen erscheint aber die (nur als obiter dicta zu verstehende) Bemerkung angebracht, dass der berufungsgegenständliche Antrag auch im Falle seiner inhaltlichen Behandlung nicht zu dem erstrebten Erfolg führen hätte können. Dies aus folgenden Gründen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem jüngsten Erkenntnis vom 18.12.2006, 2006/16/0124, hinsichtlich eines Schenkungssteuerfalles – der Beschwerdeführer erachtete sich in seinem Recht auf Nichtvorschreibung der Schenkungssteuer nach der Steuerklasse V und "in seinem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichbehandlung und Nichtdiskriminierung" verletzt - unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 12. Oktober 2006, B 771/06, ausgeführt, dass keine verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen bestünden, im Fall einer Schenkung an einen Lebensgefährten bei der Vorschreibung der Schenkungssteuer die Steuerklasse V. anzuwenden. Dies gelte ausdrücklich im Fall einer Schenkung an einen heterosexuellen Lebenspartner und könne bei verfassungskonformer Auslegung im Fall der Schenkung an einen homosexuellen Lebenspartner nicht anders gelten. Von einer Diskriminierung gegenüber heterosexuellen Lebenspartnern könne dabei keine Rede sein. Der Verwaltungsgerichtshof hat insbesondere folgendes dargelegt:

"... Gemäß §7 Abs.1 ErbStG werden nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser die folgenden fünf Steuerklassen unterschieden:

I.

Steuerklasse I.

1. Der Ehegatte, ...

...

V.

Steuerklasse V.

Alle übrigen Erwerber und die Zweckzuwendungen.

Der Beschwerdeführer hat seinem gleichgeschlechtlichen Lebensgefährten EUR 1.000,-- geschenkt. Es liegt keine Schenkung unter "Ehegatten" vor, sodass nicht die Steuerklasse I., sondern die Steuerklasse V. anzuwenden ist. Der Wortlaut dieser Bestimmung lässt eine vom Beschwerdeführer begehrte Auslegung, dass darunter auch Lebensgemeinschaften zu verstehen seien, ebenso wenig zu, wie die Übung von Analogie, weil mit Rücksicht auf das Nebeneinander von Ehe und Lebensgemeinschaft das Vorliegen einer planwidrigen Unvollständigkeit im Gesetz nicht angenommen werden kann. Soweit in der Beschwerde die Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte auf Gleichbehandlung und Nichtdiskriminierung geltend gemacht werden, wird zunächst darauf hingewiesen, dass insofern keine Zuständigkeit des Verwaltungsgerichtshofes zur Entscheidung gegeben ist. Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 12. Oktober 2006, B 771/06 - 6, eine an ihn

erhobene Beschwerde gegen den Bescheid des UVS" (Anm.: richtig: UFS), "Außenstelle Salzburg, vom 28. Februar 2006 abgewiesen. Mit diesem Bescheid wurde bei der Verschreibung der Schenkungssteuer auf Grund einer Schenkung an einen heterosexuellen Lebensgefährten die Steuerklasse V. angewendet. In der Begründung dieses Erkenntnisses heißt es:

"1. Bereits im Erkenntnis VfSlg. 10.064/1984 hat der Gerichtshof (auch damals im Zusammenhang mit den Steuerklassen des Erbschaftssteuergesetzes) die Auffassung vertreten, der Gesetzgeber sei im Hinblick auf die wesentlichen Unterschiede zwischen Lebensgemeinschaften und Ehen keineswegs genötigt, die beiden Gemeinschaften in jeder Hinsicht gleichzustellen. Die eheliche Gemeinschaft beruhe auf einer rechtlichen Institution, die ein wesentliches Element der rechtlichen Ordnung menschlicher Beziehungen bilde, während für nichteheliche Lebensgemeinschaften eine vergleichbare rechtliche Ordnung des Gemeinschaftsverhältnisses nicht bestehe.

Der Gerichtshof bleibt im Ergebnis bei dieser Auffassung:

Wenn der Gesetzgeber bei der Tarifgestaltung der Erbschaftssteuer Ehegatten in die Steuerklasse I einordnet, Partner einer Lebensgemeinschaft hingegen in diesem Zusammenhang nicht explizit erwähnt (so dass sie in die Steuerklasse V fallen), so berücksichtigt er damit in verfassungsrechtlich unbedenklicher Weise die nach wie vor vielfältigen Unterschiede, die zwischen diesen beiden Formen der Partnerschaft bestehen. Das Eingehen einer Ehe begründet eine umfassende eheliche Lebensgemeinschaft, die nur unter besonderen Voraussetzungen wieder aufgelöst werden kann, und zieht eine Reihe von persönlichen Rechtswirkungen nach sich. Die Partner einer Ehe treffen insbesondere verschiedene Verpflichtungen, denen jeweils Rechtsansprüche des anderen Partners korrespondieren (§§ 90, 94 ff. ABGB). Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft sind derartigen Pflichten nach der derzeitigen Rechtslage nicht unterworfen; insbesondere sind sie einander nicht zu Unterhaltsleistungen verpflichtet; es steht ihnen überdies frei, die Gemeinschaft jederzeit aufzulösen (Koziol/Welser, Bürgerliches Recht I 13, 2006, S. 446). Auch erbrechtliche Konsequenzen (in Form eines gesetzlichen Erbrechtes) werden vom bürgerlichen Recht nur mit der Ehe, nicht mit anderen Formen der Partnerschaft verknüpft (§757 ABGB). Überhaupt spiegeln die Steuerklassen des §7 ErbStG weitgehend die Grundsätze der zivilrechtlichen Erbfolge wieder (vgl. auch Meincke, ErbStG 14, 2004, § 15, Rz.2). Dem Gesetzgeber des ErbStG kann aber aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht entgegengetreten werden, wenn er bei der Abstufung des Tarifes den Wertentscheidungen des Erbrechtes folgt. Vor allem aber ist zu berücksichtigen, dass das Erbschaftssteuerrecht offenbar auch aus Gründen der Praktikabilität bei der Umschreibung und Abgrenzung der Steuerklassen in §7 ErbStG an formale Kriterien des Familienstandes, der Verwandtschaft und Schwägerschaft anknüpft und die im Einzelfall gegebene persönliche Beziehung zwischen den Beteiligten in jeder Hinsicht außer Betracht lässt. Angesichts dessen besteht aber keine Veranlassung, die Steuerklasseneinteilung des §7 ErbStG einer Prüfung zu unterziehen oder gar die Steuerklasse I auf nichteheliche Lebensgemeinschaften anzuwenden.

Der Gerichtshof übersieht dabei weder, dass nichteheliche Lebensgemeinschaften in verschiedenen Formen im Vordringen begriffen sind, noch, dass der Gesetzgeber in bestimmten Belangen (so etwa auch in §15 Abs.1 Z 16 ErbStG) heute auf diese Gemeinschaften Bedacht nimmt. Derartiges ist ihm von Verfassungswegen grundsätzlich nicht verwehrt. Es mag auch sein, dass in Teilbereichen der Rechtsordnung eine Differenzierung zwischen der Ehe und nichtehelichen Partnerschaften sachlich nicht (mehr) zu rechtfertigen ist. Dies hängt von Art und Inhalt der Regelung und dem jeweiligen Sachzusammenhang ab. Im Erbschaftssteuerrecht, bei dem es um die steuerliche Belastung von Vermögenstransfers zu einem bestimmten Zeitpunkt geht, handelt der Gesetzgeber jedenfalls nicht unsachlich, wenn er - auch im Hinblick auf andernfalls gegebene Missbrauchsmöglichkeiten oder Schwierigkeiten der Sachverhaltsermittlung - an formale familienrechtliche Kategorien (Ehe, Verwandtschaft, Schwägerschaft) anknüpft und darauf verzichtet, Vermögenstransfers

zwischen den Partnern nicht formalisierter Gemeinschaften, mögen diese auch wesentlich größere Bedeutung haben als früher, jenen zwischen Ehepartnern gleichzustellen."

Nach diesem Erkenntnis bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen, im Fall einer Schenkung an einen Lebensgefährten bei der Vorschreibung der Schenkungssteuer die Steuerklasse V. anzuwenden; dies gilt ausdrücklich im Fall einer Schenkung an einen heterosexuellen Lebenspartner und kann bei verfassungskonformer Auslegung im Fall der Schenkung an einen homosexuellen Lebenspartner nicht anders gelten; von einer Diskriminierung gegenüber heterosexuellen Lebenspartnern kann dabei keine Rede sein...."

Der PV hat in seiner Stellungnahme vom 13.9. 2007 argumentiert, das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz diskriminiere in unsachlicher Weise sowohl gleichgeschlechtliche als auch heterogeschlechtliche Lebensgemeinschaften gegenüber der Ehegattengemeinschaft. Dazu ist zu sagen, dass dies ein Problem ist, welches allenfalls an den Verfassungsgerichtshof heranzutragen wäre. Die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Bestimmung steht nicht dem unabhängigen Finanzsenat zu, sondern ist dem Verfassungsgerichtshof im Rahmen eines Gesetzesprüfungsverfahrens vorbehalten. Der unabhängige Finanzsenat ist auch nicht dazu legitimiert, ein Gesetzesprüfungsverfahren zu beantragen, weshalb im gegenständlichen Berufungsverfahren unter diesem Aspekt grundsätzlich keine Auseinandersetzung mit verfassungsrechtlichen Bedenken geboten ist.

Angemerkt wird jedoch, dass die ob zitierten Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes zur Schenkungssteuer nach Ansicht der ho. Behörde auch auf den Erbschaftssteuerfall zutreffen.

Was den Hinweis auf andere Rechtsmaterien betrifft ist zu sagen, dass der Verfassungsgerichtshof in vor zitiertem Erkenntnis hiezu bereits Ausführungen getroffen hat.

Wie anlässlich der mündlichen Verhandlung vom PV vorgebracht wurde, mag es sein, dass der Begriff "Familie" unterschiedlich interpretiert werden kann. Familie und Ehe bezeichnen allerdings nicht etwas Kongruentes. Eine Familie (lat. *familia* >>Hausgemeinschaft<<) ist soziologisch eine durch Heirat und/oder Abstammung begründete Lebensgemeinschaft, im westlichen Kulturkreis meist aus Eltern und Kindern bestehend, gelegentlich durch im gleichen Haushalt wohnende Verwandte erweitert. Die Familie ist demnach eine engere Verwandtschaftsgruppe.

Das Erbschaftssteuergesetz erwähnt die Familie nicht, sondern bestimmt in §7, dass nach dem persönlichen Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser die Steuerklassen unterschieden werden. In Steuerklasse I wird der Ehegatte genannt. Das Erbschaftssteuergesetz wollte Begünstigungen generell dem Ehegatten zukommen lassen (so zum Beispiel: §8 Abs. 4 lit. a, §14 Abs. 3 und §15 Abs. 1Z1 lit. c ErbStG.). Mit dem Begriff Ehe verweist das Erbschaftssteuergesetz auf das Zivilrecht. Was Ehe ist, ist dort gesetzlich eindeutig definiert.

Zu dem in der Verhandlung vorgebrachten Argument, der UFS habe zu §106 Abs.3 EStG 1988 entschieden, dass die Begünstigung der Zuerkennung der Kosten der doppelten

Haushaltsführung auch bei gleichgeschlechtlicher Partnerschaft zu gewähren sei, ist zu sagen, dass der UFS ausgeführt hat, Kosten für Familienheimfahrten und doppelte Haushaltsführung seien auch im Falle einer gleichgeschlechtlichen Lebensgemeinschaft als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn die nach Lehre und Rechtsprechung erforderlichen Voraussetzungen (Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung, steuerlich relevante Einkünfte des Partners) grundsätzlich vorliegen. Der UFS hat in der angesprochenen Entscheidung RV/0094-K/06, vom 14.6.2007 ua. ausgeführt:

"...In der Bestimmung des §106 Abs.3 EStG 1988 scheint durch Hinweis auf das Vorhandensein eines Kindes auf den ersten Blick auf eine heterosexuelle Lebensgemeinschaft Bezug genommen zu sein. Diese Auslegung ist aber nicht zwingend. Der Wortlaut der Bestimmung lässt nämlich auch die Deutung zu, dass auch eine gleichgeschlechtliche Person (Ehe)Partner im Sinne des §106 Abs.3 EStG 1988 sein kann, wenn nämlich diese Person oder der Steuerpflichtige selbst ein Kind gemäß §106 Abs.1 EStG 1988 aus einer vorangegangenen verschiedengeschlechtlichen Beziehung in die gleichgeschlechtliche eheähnliche Partnerschaft mitbringen.

Für den vorliegenden Fall kann dies aber letztlich dahingestellt bleiben, weil weder die Bestimmung des §106 Abs.3 EStG noch irgendeine andere Bestimmung des EStG, in der der Begriff "(Ehe)Partner" Verwendung findet, auf den Streitfall anzuwenden ist. §106 Abs.3 EStG 1988 ist deshalb für den Streitfall nicht von Bedeutung, weil dort die Lebensgemeinschaft nur dann als steuerlich relevant angesehen wird, wenn ein Kind im Sinne des §106 Abs.1 EStG 1988 vorhanden ist. In der Lehre und Rechtsprechung ist aber für die Anerkennung von Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung und für Familienheimfahrten als Werbungskosten und für die dazu vor gelagerte Frage der Unzumutbarkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes das Vorhandensein eines Kindes auch bei Ehen und verschiedengeschlechtlichen Lebensgemeinschaften keine Voraussetzung. Auch die kinderlose eheähnliche Partnerschaft spricht Lebensgemeinschaft kann bei Vorliegen der übrigen Kriterien zur dauerhaften steuerlichen Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung und die Familienheimfahrten führen...."

Der UFS stützt seine Entscheidung nicht auf §106 Abs.3 EStG.

Unabhängig ist dazu folgendes zu sagen:

§106 Abs.3 EStG 1988 lautet:

"Kinder, (Ehe)Partnerschaften

§ 106. (1) Als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 4 Z 3 lit. a zusteht.

(2) Als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten auch Kinder, für die dem Steuerpflichtigen mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Unterhaltsabsetzbetrag nach §33 Abs. 4 Z 3 lit. b zusteht.

(3) (Ehe)Partner ist eine Person, mit der der Steuerpflichtige verheiratet ist oder mit der er mit mindestens einem Kind (Abs. 1) in einer eheähnlichen Gemeinschaft lebt.

(4) Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 sind die Abs. 1 bis 3 sinngemäß anzuwenden."

Das Einkommensteuergesetz spricht vom "(Ehe)Partner" und definiert diesen Begriff als "eine Person, mit der der Steuerpflichtige verheiratet ist" oder "in einer eheähnlichen Gemeinschaft lebt". §7 Erbschaftssteuergesetz spricht jedoch ausschließlich vom "Ehegatten" und knüpft, wie bereits ausgeführt, an die formale familienrechtliche Kategorie der Ehe an. Hätte der Erbschaftssteuergesetzgeber die Gleichstellung gewollt, hätte er sie zum Ausdruck gebracht wie der Einkommensteuergesetzgeber.

Die Berufung war daher nach dem oben Gesagten als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 5. Dezember 2007