

TE Vfgh Erkenntnis 1999/2/25 B128/97

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.02.1999

Index

32 Steuerrecht

32/06 Verkehrsteuern

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Verwaltungsakt

Endbesteuerungsg §1, §3

ErbStG 1955 §15 Abs1 Z17

EStG 1988 §97

Leitsatz

Verletzung im Gleichheitsrecht bei der Vorschreibung von Erbschaftssteuer durch Unterlassung von Ermittlungen hinsichtlich der teilweisen Steuerfreiheit des Erwerbs eines Barlegats durch die Beschwerdeführerin; grundsätzliche Steuerfreiheit des Erwerbs endbesteuerten Vermögens; Steuervorteil für den Vermächtnisnehmer bei höherem Wert der Barlegate in Relation zum Wert des gesamten Nachlasses

Spruch

Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Bescheid im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt worden.

Der Bescheid wird aufgehoben.

Der Bund (Bundesminister für Finanzen) ist schuldig, der Beschwerdeführerin zuhanden ihres Rechtsvertreters die mit S 18.000,- bestimmten Prozeßkosten binnen 14 Tagen bei Exekution zu bezahlen.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1. Am 24. Mai 1994 verstarb S E. Ihr Nachlaß enthielt auch Vermögenswerte, die "endbesteuert" waren, dh. einer Steuerabgeltung unterlagen, wie sie in §15 Abs1 Z17 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 BGBl. 141 (in der Folge: ErbStG; vgl. unten II.1.1.) umschrieben ist.

Die Erblasserin hatte der Beschwerdeführerin einen Bargeldbetrag von S 4.000.000,- vermacht. Ausgehend davon berücksichtigten die Abgabenbehörden einen Freibetrag von S 1.500,- (§14 Abs1 ErbStG) und schrieben eine 42%ige Erbschaftssteuer von S 1.679.370,- vor.

2. Die Beschwerdeführerin machte in ihrer Berufung die Erbschaftssteuerbefreiung gemäß §15 Abs1 Z17 ErbStG geltend.

Die belangte Finanzlandesdirektion für Tirol begründete ihren abweisenden Berufungsbescheid im wesentlichen damit, Legate fielen nach der "geltenden Lehre und Verwaltungspraxis" nur dann unter §15 Abs1 Z17 ErbStG, wenn endbesteuertes Vermögen (zB Sparbücher oder bestimmte Wertpapiere) vermacht werde oder wenn derartige Vermögenswerte des Erblassers als Abfindung für die Ausschlagung eines Vermächnisses hingegeben würden. Ein bloßes Barlegat komme nicht in den Genuß dieser Steuerbefreiung.

3. Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, auf Art144 B-VG gestützte Beschwerde, in der die Verletzung in Rechten wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes, nämlich des §15 Abs1 Z17 ErbStG, und die Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte (der Sache nach des Rechtes auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz) behauptet und die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt wird.

Die Beschwerde führt ua. aus, nach dem Wortlaut des Endbesteuerungsgesetzes und des §15 Abs1 Z17 ErbStG komme in den Genuß der Steuerbefreiung ein der Steuerabgeltung gemäß §97 EStG 1988 unterliegendes "Kapitalvermögen"; dieser Begriff umfasse aber auch Bargeld, wenn es das Realisat endbesteuerten Vermögens sei. Die Beschwerde fährt fort:

"Halte ich Geld auf einem Sparbuch und werden die damit verbundenen Zinserträge der Einkommensteuer durch die Kapitalertragsteuer als besondere Einhebungsform unterzogen, dann ist das gesamte auf diesem Sparbuch liegende Geld als endbesteuert anzusehen. Hebe ich dann mein Sparguthaben ganz oder teilweise ab, dann führt dieser Umstand, also der Umstand der Auflösung des Sparbuches, aber nicht dazu, daß damit die endbesteuernde Wirkung der für dieses realisierte Sparguthaben bezahlten Kapitalertragsteuer plötzlich zunichte wird und ich etwa dann durch die Realisierung des Sparbuches plötzlich 'zu versteuernde Einkünfte aus Realisierung eines Sparguthabens' habe.

Vereinfacht dargestellt bedeutet dies alles, daß

a) dann, wenn von vorneherein Bargeld im Nachlaß vorhanden ist und ein Legatar einen bestimmten Bargeldbetrag vom Erblasser als Legat erhält, der Befreiungstatbestand des §15 Abs1 Z17 ErbStG, weil vorhandenes Bargeld Gegenstand des Erwerbes von Todes wegen ist, nicht anwendbar ist, wohingegen

b) in dem Fall, in dem der Legatar zwar einen bestimmten Barbetrag als Vermächtnis erhalten soll, dieser Barbetrag aber als solcher im Nachlaß gar nicht vorhanden ist, sondern (...) nur durch Realisierung von im Nachlaß vorhandenem Kapitalvermögen erbracht werden kann, der Legatar unter der Voraussetzung, daß dieses zu realisierende Kapitalvermögen ein solches ist, das im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß §97 EStG unterliegt, in den Genuß der Befreiungsbestimmung des §15 Abs1 Z17 ErbStG kommt."

Die Beschwerde behauptet weiters, §15 Abs1 Z17 ErbStG ermöge eine sachlich unbegründete und nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung zwischen Erbschaften und Geldlegaten, und wirft dieser Befreiungsbestimmung vor, gegen den Gleichheitssatz zu verstoßen.

4. Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde beantragt. Sie führt ua. aus, der Vermächtnisnehmer habe (im Falle eines Barlegates) gegen den Erben eine reine Geldforderung, unabhängig davon, wie diese beglichen werde - sei es aus dem ererbten oder aus dem eigenen Vermögen des Erben und hier wiederum durch Übergabe von Bargeld, von endbesteuertem Kapitalvermögen oder durch Veräußerung sonstiger Güter oder Liegenschaften. Komme der Erbe seiner Zahlungsverpflichtung dadurch nach, daß er etwa ein Sparbuch auflöse, so habe das Geld, das dem Legatar aus diesem Realisat zukomme, die Qualifikation als endbesteuertes Vermögen verloren. Es sei dem Erben überlassen, ob er seiner Zahlungsverpflichtung durch Überlassung von Geld aus eigenen Mitteln oder aus der Verwertung des angefallenen Nachlaßvermögens nachkomme.

II. Der Verfassungsgerichtshof hat erwogen:

1.1. §15 Abs1 Z17 ErbStG in der hier anzuwendenden Fassung BGBl. 680/1994 lautet:

"Steuerfrei bleiben außerdem

1.-16. ...

17. Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß §97 Abs1 erster Satz sowie §97 Abs2 erster bis dritter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. Nr. 12/1993 unterliegen;"

Gemäß Art VIII Z 2 Abgabenänderungsgesetz 1994 BGBl. 680 ist § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG auf Erwerbe von Todes wegen nach Personen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1992 verstorben sind.

An § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG in der wiedergegebenen Fassung wurde durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 BGBl. 201 ein Halbsatz angefügt; diese Fassung ist gemäß § 34 Z 3 ErbStG auf Erwerbe von Todes wegen nach Personen anzuwenden, die nach dem 31. Mai 1996 verstorben sind.

1.2. § 97 Abs 1 und 2 EStG 1988 idF BGBl. 12/1993 (das ist die Fassung, die § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG anspricht) lautet:

"Steuerabgeltung

§ 97. (1) Die Einkommensteuer für Kapitalerträge gemäß § 93 Abs 2 Z 3 sowie Abs 3, die

1. der Kapitalertragsteuer unterliegen und
2. zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27) gehören,

gilt als durch den Steuerabzug abgegolten. Davon ausgenommen sind Kapitalerträge aus Kapitalvermögen, das der Besicherung betrieblicher Verbindlichkeiten des Steuerpflichtigen dient.

(2) Die Einkommensteuer für im Inland bezogene Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren, die

1. nicht der Kapitalertragsteuer unterliegen und
2. zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören,

gilt durch einen der kuponanzahlenden Stelle in Höhe der Kapitalertragsteuer freiwillig geleisteten Betrag als abgegolten. Der Steuerpflichtige muß dazu der kuponanzahlenden Stelle unverzüglich den unwiderruflichen Auftrag erteilen, den Betrag wie eine Kapitalertragsteuer abzuführen. Der Betrag gilt als Kapitalertragsteuer von Kapitalerträgen gemäß § 93 Abs 3. Von der Abgeltung der Einkommensteuer ausgenommen sind Kapitalerträge aus Kapitalvermögen, das der Besicherung betrieblicher Verbindlichkeiten des Steuerpflichtigen dient."

§ 93 Abs 1, Abs 2 Z 3 und Abs 3 EStG 1988, auf die § 97 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl. 12/1993 verweist, lautet (diese Bestimmungen wurden durch das Bundesgesetz BGBl. 12/1993 nicht berührt):

"Steuerabzugspflichtige Kapitalerträge

§ 93. (1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs 2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs 3) wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer).

(2) Inländische Kapitalerträge liegen vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat und es sich um folgende Kapitalerträge handelt:

1.

.
. .
.

3. a) Zinserträge aus Geldeinlagen bei Banken (§ 1 des Kreditwesengesetzes). Als Geldeinlagen bei Banken gelten auch von Banken treuhändig oder zur Verwaltung aufgenommene Gelder, für deren Verlust sie das wirtschaftliche Risiko tragen.

b) Zinserträge aus sonstigen Forderungen gegenüber Banken, denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt.

(3) Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren sind Kapitalerträge aus

1.

Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen und nach dem 31. Dezember 1983 in Schillingwährung begeben wurden,

2.

Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen und nach dem 31. Dezember 1988 in anderer Währung als Schillingwährung begeben wurden,

3. Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen und

4.

Anteilscheinen an einem Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1963 sowie aus vergleichbaren Anteilsrechten an vergleichbaren ausländischen Kapitalanlagefonds, soweit die ausgeschütteten Beträge aus Kapitalerträgen gemäß Abs2 Z3 und aus Kapitalerträgen gemäß Z1, 2 und 3 bestehen.

Diese Kapitalerträge sind im Inland bezogen, wenn sich die kuponanzahlende Stelle (§95 Abs3 Z2) im Inland befindet."

Gemäß §104 Bankwesengesetz BGBl. 532/1993 ist das Wort "Bank" in bundesgesetzlichen Regelungen durch das Wort "Kreditinstitut" zu ersetzen. Gemäß §105 Abs2 Bankwesengesetz treten, soweit in anderen Bundesgesetzen auf Bestimmungen des Kreditwesengesetzes verwiesen wird, an deren Stelle die entsprechenden Bestimmungen des Bankwesengesetzes.

1.3. §1 Abs1 und 2 sowie §3 des in Verfassungsrang stehenden Endbesteuerungsgesetzes BGBl. 11/1993 idF des Steuerreformgesetzes 1993 BGBl. 818 haben folgenden Wortlaut:

"Steuerabgeltung bei bestimmten Einkünften aus

Kapitalvermögen und sonstigem Vermögen

durch Abzug von Kapitalertragsteuer

§1. (1) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß bei der Besteuerung

1.

von Einkünften aus Kapitalvermögen (§27 des Einkommensteuergesetzes 1988), und zwar von

a)

Kapitalerträgen aus Geldeinlagen bei Banken und sonstigen Forderungen gegenüber Banken (§1 des Kreditwesengesetzes), denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt,

b) Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren, wenn sich die kuponanzahlende Stelle im Inland

befindet,

c)

Kapitalerträgen aus Ausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auf Gesellschafts- und Genossenschaftsanteile sowie auf Genußrechte,

d) Kapitalerträgen aus Ausschüttungen auf Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes,

e)

Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften mit Ausnahme der Rückvergütungen gemäß §13 des Körperschaftsteuergesetzes 1988,

f)

Zuwendungen jeder Art von Privatstiftungen an Begünstigte und Letztbegünstigte

sowie

2.

des sonstigen Vermögens (§69 des Bewertungsgesetzes 1995), aus dem die Kapitalerträge im Sinne der Z1 fließen, sowie des Erwerbes dieses Vermögens von Todes wegen

die Steuern (Abs2) - soweit diese Kapitalerträge nach der für das Kalenderjahr 1993 geltenden Rechtslage einem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen - mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten sind. Für abzugsfreie Forderungswertpapiere ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß die Abgeltung der Steuern auch dann eintritt, wenn im

Wege der kuponauszahlenden Stelle ein Betrag in Höhe dieser Kapitalertragsteuer geleistet wird.

(2) Abs1 gilt hinsichtlich

1. lita und b für die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) und Vermögensteuer, soweit die Steuerschuld ab 1. Jänner 1993 entstanden ist, sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuer, wenn der Erblasser nach dem 31. Dezember 1992 verstorben ist.

.
. .

§3. Von den Maßnahmen im Sinne der §§1 und 2 bleiben unberührt:

1.

Die Besteuerung von Einkünften und Vermögen, die nicht dieser Kapitalertragsteuer unterliegen.

2.

Die Besteuerung von Erwerben von Todes wegen von Vermögen, aus dem keine Kapitalerträge im Sinne des §1 erfließen, sowie von Schenkungen unter Lebenden."

(Aus Gründen der leichteren Lesbarkeit steht das Wort "sowie" in der Wiedergabe des §1 Abs1 Z1 litf - abweichend vom Bundesgesetzblatt - in einem eigenen Absatz.)

§1 Abs1 Endbesteuerungsgesetz wurde durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 BGBl. 201 in hier nicht maßgeblicher Weise ergänzt.

Auf §§104 und 105 Abs2 Bankwesengesetz wurde schon oben (Pkt. II.1.2.) hingewiesen. Diese beiden Vorschriften stehen nicht in Verfassungsrang.

2. Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes, nämlich des §15 Abs1 Z17 ErbStG, in ihren Rechten verletzt. Sie hält diese Bestimmung für gleichheitswidrig, weil sie eine unsachliche Ungleichbehandlung zwischen Erbschaften und Geldlegaten ermögliche. Erkennbar ist die Beschwerdeführerin aber auch der Ansicht, §15 Abs1 Z17 ErbStG verstoße gegen den Gleichheitssatz, wenn er den Inhalt habe, den ihm die belangte Behörde unterstelle, daß nämlich zwischen dem Legat endbesteuerteter Nachlaßteile einerseits und dem Geldlegat, das aus dem Realisat solcher Vermögensteile bestritten wird, andererseits zu unterscheiden sei.

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 12. Oktober 1998, G170/96 ua., das aufgrund von Anträgen des Verwaltungsgerichtshofes ergangen ist, ausgeführt, daß §15 Abs1 Z17 ErbStG genau den Inhalt hat, den er nach §1 Abs1 Z2 Endbesteuerungsgesetz haben muß. Die Befreiungsbestimmung erfaßt nämlich jene und nur jene Vorgänge, die gemäß dieser - in Verfassungsrang stehenden - Vorschrift des Endbesteuerungsgesetzes unter die dort vorgesehene Abgeltungswirkung fallen müssen. Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf dieses Erkenntnis verwiesen.

Die in der Beschwerde aufgeworfenen Bedenken gegen §15 Abs1 Z17 ErbStG treffen daher nicht zu, und zwar gleichgültig, ob diese Bestimmung innerhalb der Legate in der geschilderten Weise unterscheidet oder nicht: Der Inhalt des §15 Abs1 Z17 ErbStG entspricht jenem des §1 Abs1 Z2 Endbesteuerungsgesetz.

3. Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch den angefochtenen Bescheid in ihrem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt. Angesichts der Unbedenklichkeit der angewandten Rechtsgrundlagen kann eine solche Verletzung nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (zB VfSlg. 10413/1985) nur vorliegen, wenn die Behörde der angewandten Rechtsvorschrift fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt oder wenn sie bei Erlassung des Bescheides Willkür geübt hat.

3.1. Daß die Behörde Willkür geübt habe, behauptet die Beschwerdeführerin nicht und ist im Verfahren auch nicht hervorgekommen. Vielmehr wirft die Beschwerdeführerin der belangten Behörde vor, §15 Abs1 Z17 ErbStG einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt zu haben.

3.2. Gemäß §1 Abs1 Z1 ErbStG unterliegt der Steuer nach diesem Bundesgesetz der Erwerb von Todes wegen, dazu zählt ua. der Erwerb durch Vermächtnis (§2 Abs1 Z1 ErbStG). Steuerfrei bleibt der todeswegige Erwerb von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung unterlagen, wie sie §15 Abs1 Z17 ErbStG umschreibt.

Daß ein Teil der Nachlaßaktiven im Zeitpunkt des Todes der Erblasserin dieser Steuerabgeltung unterlag, wird von den Parteien des verfassungsgerichtlichen Verfahrens nicht in Zweifel gezogen. Strittig ist nur, ob auch die Realisate aus diesem endbesteuerten Vermögen, aus denen die Legate beglichen wurden, als derartiges in §15 Abs1 Z17 ErbStG genanntes endbesteuertes Kapitalvermögen zu gelten haben.

3.3.1. Als Erwerb von Todes wegen gilt nach §2 Abs1 Z1 ErbStG der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder aufgrund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches. Als vom Erblasser zugewendet gilt nach §2 Abs2 Z4 ErbStG auch, was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses von dritter Seite (zB vom Erben) gewährt wird.

Aus diesen Bestimmungen folgt zunächst, daß die Erbschaftssteuer insoweit bereits abgegolten ist, als endbesteuertes Vermögen als Erbschaft anfällt oder als Vermächtnis ausgesetzt wurde. Der Pflichtteilsanspruch geht hingegen auf bloße Geldleistung; seine Erfüllung kann dem Pflichtteilsberechtigten kein endbesteuertes Vermögen verschaffen. Was dem Erben, Vermächtnisnehmer oder Pflichtteilsberechtigten von dritter Seite allerdings als Abfindung für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses oder für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch gewährt wird, ist zwar kein Erwerb von Todes wegen, gilt aber dem Erbschaftssteuerrecht als solcher: Die Verschonung der erst dadurch ausscheidenden oder entlasteten Erben wird durch die Belastung des Erwerbes unter Lebenden mit Erbschaftssteuer ausgeglichen und der Vorgang seinem wirtschaftlichen Gehalt entsprechend erfaßt. Im Falle der Zuwendung einer Liegenschaft gegen Pflichtteilsverzicht hat das etwa im Verhältnis der Erbschaftssteuer zur Grunderwerbsteuer die Folge, daß auch ein solcher, auf einem Rechtsgeschäft unter Lebenden beruhender Vorgang wegen Erbschaftssteuerbelastung Grunderwerbsteuerfrei bleibt (§3 Abs1 Z2 GrEStG 1987) und ein ähnliches Ergebnis eintritt wie bei rechtsgeschäftlicher Nachlaßteilung unter Miterben, bei welcher ungeachtet ihrer Natur als rechtsgeschäftlicher Übertragung von Anteilen unter Lebenden an den Übernehmer dessen Liegenschaftserwerb von Grunderwerbsteuer frei bleibt (§3 Abs1 Z3 GrEStG 1987). Aus diesem Umstand hat der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis VfSlg. 9446/1982 abgeleitet, daß die Grunderwerbsteuerbefreiung auch dann eintritt, wenn der Pflichtteilsanspruch mit einer aus dem Nachlaß stammenden Liegenschaft abgegolten wird: Es gebe keine sachliche Rechtfertigung dafür, daß derjenige, der den Pflichtteilsanspruch geltend gemacht hat und in Abgeltung (Abfindung) desselben (daher nicht darüber hinaus) eine Liegenschaft erhält, abgabenrechtlich anders behandelt werden soll als jener - in der gleichen wirtschaftlichen Lage befindliche - Pflichtteilsberechtigte, der den Verzicht auf seinen Anspruch gegen das Versprechen leistet, dafür eine bestimmte Liegenschaft zu erhalten. An dieser Auffassung hat er in den Erkenntnissen VfSlg. 10464/1985, 10809/1986 und 10829/1986 festgehalten, der dagegen argumentierenden Behörde aber (in der erstgenannten Entscheidung) eingeräumt, daß die (bloße) Abgeltung des Pflichtteils durch Überlassung einer Liegenschaft keinen neuerlich erbschaftssteuerpflichtigen Vorgang darstellt und §2 Abs2 Z4 ErbStG nur eingreift, wenn nicht schon die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs Erbschaftssteuerpflicht ausgelöst hat.

Für das Erbschaftssteuerrecht läßt sich daraus der allgemeine Grundsatz ableiten, daß der Erwerb eines Vermögensgegenstandes auch dann ein erbrechtlicher bleibt, wenn er nicht (allein) auf Testament (Erbvertrag) oder gesetzlicher Erbfolge beruht, sondern (auch) auf ein Erb- oder Pflichtteilsübereinkommen zurückzuführen ist. Daraus folgt für die Frage des Erwerbs von endbesteuertem Vermögen von Todes wegen, daß die Erbschaftssteuer auch dann im Sinne des §15 Abs1 Z17 ErbStG abgegolten sein muß, wenn in Abgeltung des Pflichtteilsanspruchs oder im Zuge der Erbauseinandersetzung endbesteuertes Nachlaßvermögen zugewiesen wird. Es ist aber auch kein vernünftiger Grund ersichtlich, die - gleichfalls im Gesetz nicht behandelte - Erfüllung eines (Geld-)Vermächtnisses mittels endbesteuerten Nachlaßvermögens anders zu behandeln. Daß der Erblasser nur (Bar-)Geld vermacht hat, kann hier ebensowenig schaden wie beim Pflichtteilsanspruch. Der gegenteiligen, ohne nähere Erörterung des verfassungsrechtlichen Hintergrundes gebliebenen Auffassung des Verwaltungsgerichtshofs (Erk. vom 17. Dezember 1998, 98/16/0364, und weitere, darauf aufbauende Erk. vom 27. Jänner 1999, 98/16/0366 und 98/16/0368) kann der Verfassungsgerichtshof aus den in der genannten Rechtsprechung schon dargelegten Gründen nicht beipflichten.

Wann die in §2 Abs2 Z4 ErbStG eingeräumte Möglichkeit (in der von der Rechtsprechung entwickelten Bedeutung)

endet, der Zusammenhang des Vorganges mit dem Erbgang gelöst ist und die Hingabe an Zahlungen statt keinen erbschaftssteuerlich beachtlichen Vorgang mehr darstellt, muß im vorliegenden Fall, in dem es um ein Übereinkommen im Verlassenschaftsverfahren geht, nicht erörtert werden.

Gleichwohl hängt die Steuerfreiheit des Erbanges für endbesteuertes Vermögen in all diesen Fällen davon ab, daß derjenige, der für die Befreiung in Betracht käme, tatsächlich endbesteuertes Vermögen erhält. Gegen dieses Erfordernis ist nur dann verfassungsrechtlich nichts einzuwenden, wenn alles endbesteuerte Vermögen von Erbschaftssteuer frei bleibt. Wer die Begünstigung genießt, bestimmt dann der Erblasser durch seine Zuwendung, soweit die Beteiligten durch privatautonome Gestaltung ihrer Beziehungen nichts anderes vorsehen. Auch wenn der Erbe zwecks Entrichtung von (Bar-)Vermächtnissen oder des Pflichtteils endbesteuertes Vermögen verwertet, bleibt ihm die dafür vorgesehene Begünstigung erhalten. Für den im Falle der Erbteilung in solchen Fällen etwa erforderlichen internen Ausgleich zu sorgen, ist Sache der Beteiligten, gegebenenfalls des gerichtlichen Erbteilungsverfahrens. Außer Betracht bleibt in diesem Zusammenhang auch ein allfälliges Zusammentreffen mit einem anderen Steuerbefreiungsgrund.

3.3.2. Ein verfassungsrechtliches Problem entsteht jedoch dann, wenn der dem Empfänger endbesteuerten Vermögens von Todes wegen zukommende Anteil am Nachlaß geringer ist als der Wert des endbesteuerten Vermögens. Die Behauptung der Gegenschicht, die "steuerbereinigende Wirkung" des endbesteuerten Vermögens ginge ja "auch im Falle der Versagung der Befreiung für einen Legatar nicht an sich verloren", sie komme vielmehr immer, insgesamt jedoch immer nur einmal zum Tragen, trifft dann nämlich nicht zu. In diesen Fällen ginge die Steuerfreiheit für den Teil des endbesteuerten Vermögens, dessen Wert dem Empfänger nicht verbleibt (weil er Leistungen an andere erbringen muß), in der Tat verloren. Ist es aber Sinn und Zweck des Endbesteuerungsgesetzes und der darauf gestützten Z17 des §15 Abs1 ErbStG, den Erbgang im Hinblick darauf steuerfrei zu stellen, daß die aus seinem Anlaß anfallende Steuer insoweit - gesamthaft betrachtet, ohne Rücksicht auf die Lage im Einzelfall - mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten ist und im Hinblick auf die bereits erfolgte Abgeltung nicht (gleichsam neuerlich) eingehoben werden soll, so ist eine Auslegung zu wählen, die im Ergebnis den Nachlaß in jenem Umfang steuerfrei beläßt, in dem er aus endbesteuertem Vermögen besteht. An diesem verfassungsrechtlichen Gebot hat sich das Verständnis des §15 Abs1 Z17 ErbStG zu orientieren. Die Erbschaftssteuerfreiheit endbesteuerten Vermögens darf also wohl nur einmal zum Tragen kommen, sie muß aber auch ganz zum Tragen kommen, wenn endbesteuertes Vermögen erbschaftssteuerfrei bleiben soll. Es darf nicht von der zufälligen erbrechtlichen Lage abhängen, ob endbesteuertes Vermögen auch tatsächlich erbschaftssteuerfrei bleibt. Dazu käme es aber beispielsweise dann, wenn der Erbe, der durch einen Pflichtteil in der Höhe des halben Wertes eines zur Gänze aus endbesteuertem Vermögen bestehenden Nachlasses belastet ist, den er in Geld zu entrichten hat, zwar selbst von der Erbschaftssteuer für den - ihm zukommenden - halben Nachlaßwert verschont bliebe, der Pflichtteilsberechtigte aber für die andere Hälfte Erbschaftssteuer zu bezahlen hätte. Der Pflichtteilsberechtigte könnte den Erben nicht zur Leistung von endbesteuertem Vermögen an ihn zwingen und der Erbe hätte keine Veranlassung, dem Pflichtteilsberechtigten die Begünstigung nur deshalb zukommen zu lassen, weil sie bei ihm wirkungslos bleibt. Schließlich kann der Erbe auch am Erwerb sämtlicher endbesteuerten Vermögenswerte interessiert sein und daher den Pflichtteil in Geld entrichten wollen. Die Steuerfreiheit des Erwerbes von Todes wegen an den endbesteuerten Vermögensgegenständen darf dadurch nicht verloren gehen.

Gleiches muß gelten, wenn ein Miterbe einen den Wert seines Anteils übersteigenden Vermögensgegenstand aus dem Nachlaß allein erwerben und die anderen Erben dafür in Geld abfinden möchte. Auch dieser Vorgang rechtfertigt es nicht, die Abgeltungswirkung in bezug auf den seinen Anteil am Nachlaß übersteigenden Wert des endbesteuerten Vermögens verlorengehen zu lassen. Weder der Zweck des Endbesteuerungsgesetzes noch ein anderer vernünftiger Grund läßt sich für einen Zwang zu unerwünschten und teilweise nur unter Inkaufnahme empfindlicher Nachteile möglichen Gestaltungen der Beziehungen der Beteiligten ins Treffen führen. Eine gesetzliche Regelung, die solches vorsähe, geriete nicht nur mit dem Gleichheitssatz, sondern auch mit Sinn und Zweck des im Verfassungsrang stehenden Endbesteuerungsgesetzes in Widerspruch (zur Notwendigkeit gleichheitssatzkonformer Auslegung des Endbesteuerungsgesetzes auch G170/96 ua. vom 12. Oktober 1998).

Die Sachlage unterscheidet sich insoweit von jener bei der Grunderwerbsteuer, wo die Steuerbefreiung nur bei Grundstückserwerb in Betracht kommt, sich die Frage einer Begünstigung ohne Übernahme eines Grundstücks nicht stellt und der Steuerpflicht für einen den Erbteil oder sonstigen erbrechtlichen Anspruch übersteigenden

Liegenschaftswert - als den erbrechtlichen Zusammenhang überschreitend - nichts entgegensteht. Der Zweck der Endbesteuerung ist ein anderer. Verdrängt dort die umfassende Erbschaftssteuer die nur auf einzelne Bestandteile des Nachlasses gelegte Grunderwerbsteuer, weicht hier die bei jedem Erwerb anfallende Erbschaftssteuer der auf einzelnen Stücken liegenden Endbesteuerung. Auch dieses Ziel ist in den unterschiedlichsten erbrechtlichen Erscheinungen zu verwirklichen. Es darf an der Steuerfreiheit der Erwerbe von Todes wegen nichts ändern, daß die anfallende Steuerpflicht wegen der erbrechtlichen Lage auf mehrere Personen verteilt gewesen wäre. Wie es die erbschaftssteuerrechtliche Behandlung eines Erwerbes von Todes wegen nicht hindert, wenn er unter Lebenden verändert oder im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung durch einen gleichwertigen anderen Anspruch ersetzt wird, darf es auch der Begünstigung endbesteuerten Vermögens nicht entgegenstehen, wenn der Erbschaftssteuerpflichtige zwar nicht selbst endbesteuertes Vermögen erwirbt, sein Erwerb sich aber von endbesteuertem Vermögen ableitet, an seine Stelle tritt und die Leistung endbesteuerten Vermögens ersetzt.

Muß also von einem zur Gänze aus endbesteuertem Vermögen bestehenden Nachlaß ein Pflichtteil in Höhe des halben Nachlaßwertes entrichtet werden (sodaß der Erbe ohne Befreiung Erbschaftssteuer vom halben Nachlaßwert zu zahlen hätte), muß auch ein in Geld geleisteter Pflichtteil, und zwar unabhängig davon steuerfrei bleiben, ob zu diesem Zweck endbesteuertes Vermögen in Geld aufgelöst oder nachlaßfremdes Vermögen verwendet wurde. Nichts anderes kann im Falle eines Vermächnisses gelten. Wendet der Erblasser einen Barbetrag zu, so kann sich zwar der Vermächtnisnehmer nicht auf §15 Abs1 Z17 ErbStG berufen, wenn das im Nachlaß enthaltene endbesteuerte Vermögen den Wert des dem Erben Verbleibenden nicht übersteigt. Ist das jedoch der Fall, kann er den überschießenden Steuervorteil für sich in Anspruch nehmen, und zwar gleichgültig, ob und in welchem Maße der Erbe zur Entrichtung des Legats endbesteuertes Vermögen "realisiert" oder auf andere Nachlaßgegenstände oder nicht aus dem Nachlaß stammendes Vermögen greift.

Gleiches muß auch gelten, wenn das endbesteuerte Vermögen etwa 3/4 eines Nachlasses ausmacht, der drei Erben im Verhältnis 2:1:1 zusteht, und nach dem Erbübereinkommen A den gesamten Nachlaß gegen Auszahlung je eines Viertels des reinen Nachlaßwertes an die Miterben B und C übernimmt. Ob die Leistung des Erwerbers des endbesteuerten Vermögens aus dem seinen Anteil überschießenden Wert entnommen wurde oder er dafür andere Mittel aus dem Nachlaß oder aus eigenem Vermögen verwendet, ist belanglos, weil es nur darum geht, die Abgeltung der Erbschaftssteuer zum Tragen zu bringen, Steuer aber auch dann anfallen würde, wenn aus anderen Mitteln geleistet wird.

3.3.3. Kommen solcherart für die Abgeltungswirkung endbesteuerten Vermögens, dessen Wert den erbschaftssteuerbaren Anteil des Empfängers übersteigt, mehrere Personen in Betracht, so stellt sich die Frage, welchem dieser Erbschaftssteuerpflichtigen die Begünstigung zukommt. Das Gesetz ermöglicht es nämlich, daß der Erblasser oder die Nachlaßbeteiligten durch Zuwendung oder Zuteilung endbesteuerten Vermögens aus dem Nachlaß mittelbar auch darüber bestimmen, wer in den Genuß der Erbschaftssteuerfreiheit kommt, und zwar auch dann, wenn dies gezielt zugunsten eines Berechtigten geschieht, der sich die Steuern nach der höchsten Steuerklasse erspart.

Eine privatautonome Regelung der bloßen Frage der Steuerfreiheit, soweit sie durch den Empfang endbesteuerten Vermögens nicht verbraucht wird, ist aber nicht vorgesehen. Die unverbraucht gebliebene Begünstigung ist daher den mehreren Empfängern in Betracht kommender Leistungen anteilig zu gewähren.

3.4. Im vorliegenden Fall sind - wie die Verwaltungsakten zeigen - eine größere Anzahl von Barlegaten ausgesetzt, die in ihrer Summe den Nachlaß erschöpfen oder sogar übersteigen. Feststellungen darüber, wer die endbesteuerten Vermögenswerte erhält und ob die wegen der Endbesteuerung anzunehmende Abgeltung der Erbschaftssteuer zum Tragen kommt, hat die Behörde - ausgehend von einer nach dem Gesagten verfassungswidrigen Rechtsansicht - unterlassen. Durch die Unterlassung, die ein Urteil darüber ausschließt, ob der Erwerb der Beschwerdeführerin nach §15 Abs1 Z17 ErbStG teilweise steuerfrei zu bleiben hätte, hat sie die Beschwerdeführerin im verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz verletzt.

4. Der Bescheid ist daher aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf §88 VerfGG. Im zugesprochenen Betrag sind S 3.000,- an Umsatzsteuer enthalten.

Diese Entscheidung konnte gemäß §19 Abs4 erster Satz VerfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung gefaßt werden.

Schlagworte

Erbschafts- und Schenkungssteuer, Steuerpflicht, Steuergegenstand, Einkommensteuer, Kapitalertragsteuer, Auslegung verfassungskonforme

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:1999:B128.1997

Dokumentnummer

JFT_10009775_97B00128_00

Quelle: Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at