

TE Vfgh Erkenntnis 1998/10/12 G170/96, G242/96, G244/96, G308/96, G385/96, G386/96, G32/97, G33/97,

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 12.10.1998

Index

32 Steuerrecht

32/06 Verkehrsteuern

Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz

B-VG Art140 Abs1 / Allg

B-VG Art140 Abs1 / Prüfungsumfang

B-VG Art140 Abs1 / Prüfungsmaßstab

ErbStG 1955 §2

ErbStG 1955 §15 Abs1 Z17

Endbesteuerungsg §1, §3

VfGG §62 Abs1

EStG 1988 §97

Leitsatz

Keine Verfassungswidrigkeit der Steuerbefreiung der Erwerbe von Todes wegen von bestimmten Kapitalvermögen; Umschreibung dieser Vermögen durch zulässige statische Verweisung auf die Kapitalertragsteuerpflicht des Einkommensteuergesetzes; keine Bedenken gegen die Umsetzung des verfassungsrechtlichen Gebotes einer Abgeltungswirkung im Endbesteuerungsgesetz durch eine Steuerbefreiung

Spruch

Den Anträgen, §15 Abs1 Z17 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, BGBl. Nr. 141, als verfassungswidrig aufzuheben, wird keine Folge gegeben.

Die in eventu gestellten Anträge, näher bezeichnete Wortfolgen in §2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 als verfassungswidrig aufzuheben, werden zurückgewiesen; im übrigen wird den Eventualanträgen keine Folge gegeben.

Begründung

Entscheidungsgründe:

I. 1. Aus Anlaß bei ihm anhängiger Beschwerdefälle hat der Verwaltungsgerichtshof am 26. Juni 1996 zur Z A31/96 (95/16/0211), am 20. August 1996 zu den Zlen. A42/96 (96/16/0018) und A41/96 (95/16/0210), am 3. Oktober 1996 zur Z A69/96 (96/16/0107), am 14. November zu den Zlen. A96/96 (96/16/0184) und A97/96 (96/16/0185), am 29. Jänner

1997 zu den Zlen. A1/97 (97/16/0009), A2/97 (97/16/0010), A3/97 (97/16/0011) und A4/97 (97/16/0012) sowie am 28. Mai 1998 zur Z A72/98 (97/16/0046) beschlossen, Anträge gemäß Art140 Abs1 B-VG beim Verfassungsgerichtshof zu stellen.

1.1. In dem zu G242/96 protokollierten Verfahren stellt der Verwaltungsgerichtshof den Antrag,

"§15 Abs1 Z. 17 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, BGBl. Nr. 141, als verfassungswidrig aufzuheben."

1.2. In den zu G308/96, G386/96, G32/97, G33/97, G34/97, G35/97 und G113/98 protokollierten Verfahren stellt der Verwaltungsgerichtshof den Antrag,

"§15 Abs1 Z. 17 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, BGBl. Nr. 141, als verfassungswidrig aufzuheben; in eventu auch in §2 Abs1 Z. 1 leg. cit. die Wortfolge 'durch Vermächtnis'."

1.3. In dem zu G385/96 protokollierten Verfahren stellt der Verwaltungsgerichtshof den Antrag,

"§15 Abs1 Z. 17 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, BGBl. Nr. 141, in eventu im §2 Abs1 Z. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, BGBl. Nr. 141, die Wortfolge 'oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches' als verfassungswidrig aufzuheben."

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der Beschwerde gegen den Bescheid, der diesem Antrag des Verwaltungsgerichtshofes zugrundeliegt, mit Beschluß vom 10. Juni 1996, B2763/95, gemäß Art144 Abs2 B-VG abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

1.4. In den zu G170/96 und G244/96 protokollierten Verfahren stellt der Verwaltungsgerichtshof den Antrag,

"§15 Abs1 Z. 17 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, BGBl. Nr. 141, in eventu im §2 Abs2 Z. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, BGBl. Nr. 141, die Wortfolge 'für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder', in eventu §2 Abs2 Z. 4 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, BGBl. Nr. 141, zur Gänze, in eventu §2 Abs1 Z. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 als verfassungswidrig aufzuheben."

2. Die für die Verfahren maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen - die (sei es auch nur in eventu) angefochtenen Bestimmungen sind hervorgehoben - lauten:

2.1. Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (im folgenden: ErbStG), BGBl. 141 (soweit Regelungen nicht in der Stammfassung wiedergegeben sind, ist dies angeführt):

"§1. (1) Der Steuer nach diesem Bundesgesetz unterliegen

1.

der Erwerb von Todes wegen,

2.

Schenkungen unter Lebenden,

3.

Zweckzuwendungen.

(2) Soweit nichts Besonderes bestimmt ist, gelten die Vorschriften dieses Gesetzes über den Erwerb von Todes wegen auch für Schenkungen und Zweckzuwendungen, die Vorschriften über Schenkungen auch für Zweckzuwendungen unter Lebenden.

§2. (1) Als Erwerb von Todes wegen gilt

1. der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches;

2. der Erwerb durch Schenkung auf den Todesfall sowie jeder andere Erwerb, auf den die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechtes Anwendung finden;

3. der Erwerb von Vermögensvorteilen, der auf Grund eines vom Erblasser geschlossenen Vertrages unter Lebenden von einem Dritten mit dem Tode des Erblassers unmittelbar gemacht wird.

(2) Als vom Erblasser zugewendet gilt auch

1. der Übergang von Vermögen auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung;

2. was jemand infolge Vollziehung einer vom Erblasser angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer vom Erblasser gesetzten Bedingung erwirbt, es sei denn, daß eine einheitliche Zweckzuwendung vorliegt;
3. was jemand dadurch erlangt, daß bei Genehmigung einer Zuwendung des Erblassers Leistungen an andere Personen angeordnet oder zur Erlangung der Genehmigung freiwillig übernommen werden;
4. was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächtnisses von dritter Seite gewährt wird;
5. was als Entgelt für die Übertragung der Anwartschaft eines Nacherben gewährt wird.

.
. .

§15. (1) Steuerfrei bleiben außerdem

1.-16. ...

17. (idF BGBl. 680/1994) 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 ArtVIII Z2 Abgabenänderungsgesetz 1994 BGBl. 680 ist §15 Abs1 Z17 ErbStG auf Erwerbe von Todes wegen nach Personen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1992 verstorben sind.

An §15 Abs1 Z17 ErbStG in der wiedergegebenen Fassung wurde durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 BGBl. 201 ein Halbsatz angefügt; diese Fassung ist gemäß §34 Z3 ErbStG auf Erwerbe von Todes nach Personen wegen anzuwenden, die nach dem 31. Mai 1996 verstorben sind.

2.2. §97 Abs1 und 2 EStG 1988 idF BGBl. 12/1993 (das ist die Fassung, die §15 Abs1 Z17 ErbStG anspricht) lautet:

"Steuerabgeltung

§97. (1) Die Einkommensteuer für Kapitalerträge gemäß §93 Abs2 Z3 sowie Abs3, 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 Abs3. Von der Abgeltung der Einkommensteuer ausgenommen sind Kapitalerträge aus Kapitalvermögen, das der Besicherung betrieblicher Verbindlichkeiten des Steuerpflichtigen dient."

§93 Abs1, Abs2 Z3 und Abs3 EStG 1988, auf die §97 Abs1 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 (Abs2) sowie bei im Inland bezogenen Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren (Abs3) 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 kuponauszahlende 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.

§97 Abs1 und 2 EStG 1988 wurde in der Folge mehrmals, beginnend mit dem Steuerreformgesetz 1993 BGBl. 818, novelliert, ebenso der oben wiedergegebene Teil des §93 EStG 1988.

2.3. §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 kuponauszahlende 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 fließen, 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. I.2.2.) hingewiesen. Diese beiden Vorschriften stehen nicht in Verfassungsrang.

3. Gegenstand der Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof ist jeweils ein im Instanzenzug ergangener Bescheid, mit welchem für näher bezeichnete Erwerbe von Todes wegen die Erbschaftssteuer in näher bestimmter Höhe festgesetzt wurde.

3.1. Zu den Anlaßverfahren führt der Verwaltungsgerichtshof im einzelnen aus:

3.1.1. In dem zu G242/96 (Anlaßfall VwGH 96/16/0018) protokollierten Verfahren wird im wesentlichen dargelegt, daß der Erblasser - er starb am 12. Februar 1994 -, der seine beiden Kinder gleichteilig zu Erben eingesetzt habe, in seinem

Testament zugunsten seiner Lebensgefährtin (der Beschwerdeführerin) unter anderem die Verfügung getroffen habe, daß ihr legatsweise ein Barbetrag in der Höhe von S 1 Million ohne Wertsicherungs- und ohne Sicherstellungsanspruch zukommen solle. Der Erblasser habe an Vermögenswerten (unter anderem) ein Sparbuch mit einem Einlagenstand von S 1,045.478,07 hinterlassen. In einem - im Zuge des Abhandlungsverfahrens aufgenommenen - Protokoll hätten sich die Erben verpflichtet, den Barbetrag von S 1 Million an die Beschwerdeführerin zu bezahlen. Dabei sei vereinbart worden, das erwähnte Sparbuch aufzulösen und den nach Bestreitung der Abhandlungskosten verbleibenden Betrag auf ein anderes Konto des Erblassers zu überweisen. In der Folge sei der Nachlaß den beiden Erben eingewantwortet worden. Mit dem im Instanzenzug ergangenen Bescheid sei der Beschwerdeführerin für diesen Legatsbetrag Erbschaftssteuer vorgeschrieben worden. Nach Rechtsauffassung der belangten Behörde (immer gemeint: des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens) habe die Befreiungsbestimmung des §15 Abs1 Z17 ErbStG hinsichtlich des von den Erben aus dem Sparguthaben realisierten und der Beschwerdeführerin ausbezahlten Betrages von S 1 Million nicht zum Tragen kommen können, weil die Beschwerdeführerin ein Barvermächtnis erhalten habe und ausschließlich die Erben endbesteuertes Vermögen erworben hätten.

3.1.2.1. In dem zu G308/96 (Anlaßfall VwGH 96/16/0107) protokollierten Verfahren wird im wesentlichen ausgeführt, die Erblasserin, die am 2. März 1995 verstorben sei, habe durch ein Kodizill die Verfügung getroffen, daß die Beschwerdeführerin S 200.000,- bar erhalten solle. In einem Nachtrag zu diesem Kodizill habe sie weiters verfügt, daß die Beschwerdeführerin vom vorhandenen Bargeld in der Höhe von S 3 Millionen S 500.000,-

erhalten solle. Im Nachlaß hätten sich unter anderem 17 Sparbücher befunden. Im Zuge des Abhandlungsverfahrens hätten sich die Erben und Legatäre darauf geeinigt, daß das Geldlegat der Beschwerdeführerin aus dem Nachtrag zum Kodizill S 500.000,-

betrage; das Geldlegat aus der letztwilligen Verfügung sei hingegen nur mit S 100.000,- anerkannt worden. Einem Bericht des Testamentvollstreckers zufolge habe die Beschwerdeführerin aus den dem Testamentvollstrecker zur Erfüllung der Vermächtnisse übergebenen Werten (Sparbücher im Gesamtwert von S 2,860.000,-

und aus dem Verkauf eines Nachlaßobjektes stammende Barmittel von S 1,285.148,-) drei Sparbücher mit einem Einlagenstand von insgesamt S 500.000,- sowie einen Barbetrag von S 100.000,-

erhalten. Die belangte Behörde habe der Beschwerdeführerin dafür Erbschaftssteuer vorgeschrieben und die Auffassung vertreten, daß der Beschwerdeführerin ein Geldlegat ausgesetzt worden sei und nicht bestimmte und endbesteuerte Sparguthaben. Eine nach dem Entstehen der Steuerschuld zwischen Erben und Vermächtnisnehmern getroffene Erfüllungsabrede vermöge den bereits entstandenen Abgabenanspruch nicht mehr aufzuheben.

3.1.2.2. In dem zu G386/96 (Anlaßfall VwGH 96/16/0185) protokollierten Verfahren wird im wesentlichen dargelegt, daß die Erblasserin, die am 17. Juni 1994 verstorben sei, ein Kodizill errichtet habe, wonach sie der Beschwerdeführerin aus ihrem Nachlaß "einen baren Betrag von S 1 Million" vermacht habe. In der Niederschrift über die Verlassenschaftsabhandlung sei vom Alleinerben und von der Beschwerdeführerin festgehalten worden, daß die Erblasserin mit dem im Kodizill genannten Barlegat ein näher bezeichnetes Kapitalsparbuch gemeint habe und daß dieses Sparbuch der Beschwerdeführerin als Legat zufallen solle. Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Beschwerdeführerin für dieses Barlegat die Erbschaftssteuer vorgeschrieben. Die belangte Behörde habe die Auffassung vertreten, daß ein Geldvermächtnis nicht nach §15 Abs1 Z17 ErbStG steuerfrei sei. Mit dem Kodizill habe die Erblasserin ihren Willen kundgetan, der Beschwerdeführerin nicht ein bestimmtes Sparbuch, sondern einen Betrag von S 1 Million zu vermachen.

3.1.2.3. In den zu G 32 bis G35/97 (Anlaßfälle VwGH 97/16/0009, 97/16/0010, 97/16/0011 und 97/16/0012) protokollierten Verfahren wird im wesentlichen ausgeführt, daß der Nachlaß der Erblasserin S 19,359.161,93 betragen und aus verschiedenen Liegenschaften bzw. Liegenschaftsanteilen, Kundenguthaben, Wertpapierdepots, einem Sparguthaben und einem PKW bestanden habe. Die Erblasserin, die am 24. Mai 1994 verstorben sei, habe den Beschwerdeführern in ihrem Testament jeweils einen Bargeldbetrag von S 4 Millionen vermacht. Die Beschwerdeführer hätten die Legate angenommen. Für diese Barlegate habe die belangte Behörde den Beschwerdeführern die Erbschaftssteuer vorgeschrieben, weil ein Barlegat nicht nach §15 Abs1 Z17 ErbStG steuerfrei sei. Die Steuerbefreiung könne nur dann zum Tragen kommen, wenn dem Legatar ausdrücklich endbesteuertes Vermögen vermacht worden sei. Im Hinblick auf die genannte Steuerbefreiung sei es nicht von Bedeutung, wenn das Legat aus endbesteuertem Vermögen getilgt werde.

3.1.2.4. In dem zu G113/98 (Anlaßfall VwGH 97/16/0046) protokollierten Verfahren wird im wesentlichen ausgeführt, daß der Erblasser, der am 13. August 1993 starb, seine Tochter als Alleinerbin eingesetzt und bestimmte Wertpapiere zu gleichen Teilen der Erbin und zwei Legataren, darunter dem Beschwerdeführer, vermacht habe. In einer Schenkung auf den Todesfall habe er der Erbin mehrere Liegenschaften geschenkt; sie habe sich verpflichtet, bestimmte Lasten zu übernehmen, wobei "ihr aber auch alle allenfalls vorhandenen Darlehenssicherheiten" zugute gekommen seien. Unter den Nachlaßaktiven sei ein Wertpapierdepot von S 2.298.302,49 ausgewiesen gewesen. Die belangte Behörde habe im angefochtenen Bescheid ausgeführt, es könne - entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers - keine Rede davon sein, daß "die verpfändeten Depots" vom Vermächtnis des Beschwerdeführers hätten ausgenommen sein sollen. Vom Depot seien Forderungswertpapiere von S 651.086,49 "endbesteuert" gewesen; vom Restbetrag seien S 549.072,- auf den Beschwerdeführer entfallen. Von diesem Betrag habe die belangte Behörde die Erbschaftssteuer bemessen.

3.1.3. In dem zu G385/96 (Anlaßfall VwGH 96/16/0184) protokollierten Verfahren wird im wesentlichen ausgeführt, daß der Erblasser - er starb am 16. September 1993 - (unter anderem) ein Sparbuch mit einem Guthabensstand in näher bezeichneter Höhe hinterlassen habe. In einem Pflichtteilsübereinkommen sei zwischen der Alleinerbin und deren beiden Töchtern (darunter der Beschwerdeführerin) (unter anderem) "zur Abfindung des Pflichtteilsanspruches" vereinbart worden, daß die Beschwerdeführerin "aus dem Sparvermögen", das die Erbin nach dem Erblasser geerbt habe, "eine einmalige Zahlung von S 1.500.000,-" erhalten solle. Die belangte Behörde habe der Beschwerdeführerin Erbschaftssteuer von einer Bemessungsgrundlage von S 1.500.000,-

(abzüglich eines Freibetrages von S 30.000,-) vorgeschrieben, wobei sie die Auffassung vertreten habe, daß der Pflichtteilsanspruch eine Forderung auf einen verhältnismäßigen Anteil des Nachlaßwertes in Geld, jedoch keinen Anspruch auf einen aliquoten Teil des Nachlasses darstelle. Der Pflichtteilsberechtigte sei einem Gläubiger gleichzuhalten. Es handle sich bei dem zur Abgeltung des Pflichtteilsanspruches erhaltenen Geldbetrag nicht um ein Vermögen im Sinne des §15 Abs1 Z17 ErbStG. Die Steuerbefreiung komme bei Hingabe von Bargeld zur Abgeltung des Pflichtteilsanspruches ausschließlich dem Erben, nicht aber dem Pflichtteilsberechtigten zugute.

3.1.4. In den zu G170/96 und G244/96 (Anlaßfälle VwGH 95/16/0211 und 95/16/0210) protokollierten Verfahren wird im wesentlichen dargetan, daß nach dem im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung errichteten Inventar die Nachlaßaktiven des Erblassers - der am 29. März 1994 verstorben sei und Kinder (darunter die Beschwerdeführerin des einen der beiden Verfahren) sowie Enkelkinder (darunter den Beschwerdeführer des anderen Verfahrens) hinterlassen habe - im wesentlichen aus Forderungswertpapieren bestanden hätten. Nach dem erblasserischen Testament seien die Tochter A.H. und zwei der Enkelkinder (nicht aber die Beschwerdeführer) zu Erbinnen berufen gewesen. Die Tochter A.H. habe sich ihres Erbrechtes entschlagen. Der Nachlaß sei unter Berücksichtigung der Nachlaßpflichtteile für die anderen Kinder auf die beiden verbliebenen Erbinnen aufgeteilt worden. In einem im Abhandlungsprotokoll festgehaltenen Übereinkommen habe sich A.H. zur Zahlung von S 1 Million bzw. von S 630.000,- an die Beschwerdeführer verpflichtet. Alle Parteien hätten dem Protokoll zufolge anerkannt, daß mit der Zahlung dieser Beträge alle Forderungen und Ansprüche, die ihnen tatsächlich oder vermeintlich aus dem Titel der Pflichtteilsergänzung wegen Vorausempfängen und Zuwendungen des Erblassers zu seinen Lebzeiten wechselseitig und auch begünstigten Dritten gegenüber zugestanden wären, abgegolten seien. Das Übereinkommen sei mit Beschluß des Bezirksgerichtes abhandlungsbehördlich zur Kenntnis genommen worden. Auf einen entsprechenden Vorhalt des zuständigen Finanzamtes sei dargelegt worden, Rechtsgrund für die Zahlungen an die Beschwerdeführer sei gewesen, daß der Erblasser sein umfangreiches Liegenschaftsvermögen im Laufe der Zeit auf seine Kinder und Enkelkinder verteilt habe, wobei diese Aufteilung ungleichwertig vorgenommen worden sei. Nach Ansicht der übrigen Geschwister sei die Zuwendung an A.H. höherwertiger gewesen als der jeweilige eigene Empfang vom Vater. Dies hätte für alle jene Kinder und Enkelkinder des Erblassers, die tatsächlich oder vermeintlich weniger als ihre Schwester bzw. Tante erhalten hätten, zu Pflichtteilsergänzungsansprüchen im Sinne des §785 ABGB geführt. Um einen Prozeß, dessen Ausgang nicht vorhersehbar gewesen wäre, zu vermeiden, hätten sich die Beteiligten auf die im Übereinkommen festgelegte Art der pauschalen Bereinigung von Pflichtteilsergänzungsansprüchen geeinigt. Mit den angefochtenen Bescheiden sei die Erbschaftssteuer für die Beschwerdeführer vom Betrag der Pflichtteilsergänzung (S 1 Million bzw. S 630.000,-) abzüglich anteiliger Abhandlungskosten bemessen worden. Nach Auffassung der belangten Behörde sei Voraussetzung für die Anwendung der Befreiungsbestimmung des §15 Abs1 Z17 ErbStG, daß das Vermögen dem Erblasser zuzurechnen gewesen sei. Bei den von A.H. geleisteten Beträgen habe es sich aber nicht um Vermögen des Erblassers gehandelt.

3.2.1. Der Verwaltungsgerichtshof geht in der Sache zunächst davon aus, daß es sich bei dem im §15 Abs1 Z17 ErbStG erwähnten sog. "endbesteuerten" Kapitalvermögen zur Erlangung der Steuerbefreiung um konkretes, dem Erblasser im Zeitpunkt seines Todes zugerechnetes Vermögen gehandelt haben müsse, und legt seine verfassungsrechtlichen Bedenken - in allen seinen Anträgen inhaltlich übereinstimmend (im Antrag zu G113/98 durch Verweisung auf die Anträge zu G386/96, G32/97 und G35/97) - wie folgt dar:

"Die Erhebung einer Erbschaftssteuer in Form einer Erbanfallsteuer wird im allgemeinen damit gerechtfertigt, daß das durch Erbschaft Erworbene die steuerliche Leistungsfähigkeit des Erben, seine Fähigkeit, Steuern zahlen zu können, erhöht (vgl. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993, II, 746 mit zahlreichen Hinweisen). Die Erbschaftssteuer erfaßt somit die Zunahme an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, die jemand durch den Erbfall einer Person aus dessen Nachlaß erfährt (vgl. Fellner, Die Erbschaftssteuer als Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips, RdW 1994, 412, mwH). Durch das Bundesverfassungsgesetz BGBl. Nr. 11/1993 (Endbesteuerungsgesetz) wurde dieses Leistungsfähigkeitsprinzip unter anderem im Bereich der Erbschaftssteuer durchbrochen. Gerade für solches Vermögen (Kapitalvermögen der im §97 EStG 1988 bezeichneten Art) wurde eine 'Steuerabgeltung' verfassungsgesetzlich vorgesehen, die mit Rücksicht auf die leichte Verwertbarkeit des begünstigten Vermögens die Leistungsfähigkeit des Erwerbers in hervorragendem Maße zu beeinflussen in der Lage sind (vgl. Fellner, aaO, 413). Die sog. Endbesteuerung von Kapitalvermögen verstößt unter verschiedenen Aspekten gegen den Gleichheitssatz. Abgesehen davon, daß die Einbeziehung der Erbschaftssteuer in diese Endbesteuerung dem System einer Stichtagssteuer widerspricht - hier wird eine Steuer von jemandem zu Lebzeiten bezahlt, für die nach seinem Tod, falls das Vermögen noch vorhanden ist, ein anderer Steuerschuldner wäre (vgl. Hausleithner, Erbanfälle und Verfügungen darüber aus erbschaftssteuerlicher Sicht, RdW 1993,

256) -, ist bei der grundsätzlichen Gleichstellung der Erwerbsvorgänge von Todes wegen und jener unter Lebenden die allgemeine Einschränkung der Endbesteuerung auf Erwerbe unter Lebenden sachlich nicht gerechtfertigt. Durch das Endbesteuerungsgesetz kommt es überdies zu deutlichen unterschiedlichen Belastungen für Erwerbsvorgänge, je nach der Art der von ihnen erfaßten Vermögensarten. Abgesehen von den im Beschwerdefall nicht maßgeblichen Wertverzerrungen und Belastungsungleichheiten zwischen Grundbesitz und anderen Vermögensarten (vgl. die beiden Entscheidungen des deutschen BVerfG vom 22. Juni 1995, zur Vermögenssteuer (Beschl. 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655) und Erbschaftssteuer (Beschl. 2 BvR 552/91, BStBl. II 1995, 671)), sind die unterschiedlichen Belastungen von endbesteuertem Kapitalvermögen und anderen Vermögensarten, insbesondere von Betriebsvermögen - einschließlich ansonsten abgeltungsfähigem betrieblich genutztem Kapitalvermögen - sachlich nicht zu rechtfertigen. Die unterschiedliche Behandlung der in Betracht kommenden Vermögensarten erscheint willkürlich und damit gleichheitswidrig (vgl. in diesem Sinne Doralt, Probleme der Zinsenendbesteuerung, RdW 1992, 352; derselbe, Zinsenendbesteuerung und Privatdarlehen, RdW 1993, 89; Beiser, Reformvorschläge zur Endbesteuerung und zur Besteuerung von Beteiligungen, ÖStZ 1994, 327; derselbe, Die Endbesteuerung von Aktien und GmbH-Anteilen in FS Heidinger, 91 (107))."

3.2.2. In den Verfahren, die Legate betreffen (G242/96, G308/96, G386/96, G32/97, G33/97, G34/97, G35/97, durch Verweisung auch in G113/98), führt der Verwaltungsgerichtshof aus, daß Legatäre (eines Barlegates) lediglich einen Geldforderungsanspruch gegen den Nachlaß (bzw. nach Einantwortung gegen den Erben) erworben hätten. Nach herrschender Auffassung komme dem Vermächtnisnehmer die Steuerfreiheit des §15 Abs1 Z17 ErbStG nur zu, wenn Inhalt des Vermächtnisses ein endbesteuertes Vermögenswert sei; handle es sich hingegen um ein Geldvermächtnis, so sei das Vermächtnis nicht steuerfrei.

In den Verfahren zu G308/96 und G386/96 (die Forderungen der Legatäre wurden hier durch die Hingabe von Sparbüchern als Leistung an Zahlungs Statt gemäß §1414 ABGB erfüllt) geht der Verwaltungsgerichtshof davon aus, daß es ohne Einfluß sei, durch welche Leistungen der mit dem Tod des Erblassers entstandene Vermächtnisanspruch erfüllt werde. Die Annahme einer anderen als der geschuldeten Leistung durch den Vermächtnisnehmer an Erfüllungs Statt führe zum Erlöschen des ursprünglichen Schuldverhältnisses. Der ursprüngliche - im Zeitpunkt der Entstehung des Erbschaftssteueranspruches gegebene und damit maßgebliche - Inhalt des durch das Vermächtnis begründeten Schuldverhältnisses werde davon nicht berührt. Nach der Entstehung des Steueranspruches zwischen dem Erben und dem Vermächtnisnehmer getroffene Erfüllungsabreden vermöchten den einmal entstandenen Steueranspruch nicht aufzuheben.

Eine "gleichheitssatzgemäße Interpretation" des §15 Abs1 Z17 ErbStG dergestalt, daß auch die Erfüllung von

Geldlegaten auf Grund von im Nachlaßverfahren zwischen Erben und Vermächtnisnehmern getroffenen Vereinbarungen in Gestalt einer im Wege der Leistung an Zahlungs Statt erfolgten Übergabe endbesteuerten Vermögenswerte (G308/96 und G386/96) bzw. daß auch die Erfüllung von Geldlegaten durch die Erben nach Einantwortung aus der Auflösung eines endbesteuerten Sparguthabens (G242/96; vgl. auch die Sachverhalte bei G32/97, G33/97, G34/97 und G35/97) die Steuerfreiheit bewirke, erscheine ausgeschlossen, weil dies über den Wortlaut des einfachen Gesetzes bei weitem hinausginge, aber auch mit der verfassungsgesetzlichen Norm des §1 Abs1 Z2 Endbesteuerungsgesetz nicht in Einklang zu bringen wäre. Überdies komme eine solche verfassungskonforme Interpretation nur unter der - in den in Rede stehenden Verfahren nicht erfüllten - Voraussetzung in Frage, daß der Wortlaut des Gesetzes mehrere Auslegungen ermögliche. Schließlich erscheine die Frage, ob die Steuerfreiheit - entsprechende Zusammensetzung des Nachlaßvermögens vorausgesetzt - für "endbesteuertes" Vermögen dem Erben oder dem Vermächtnisnehmer zuzubilligen ist, im Interpretationswege nicht lösbar (G386/96). §15 Abs1 Z17 ErbStG differenziere im Ergebnis in einer sachlich nicht begründbaren Weise zwischen Erwerben von Todes wegen von Kapitalvermögen, dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß §97 Abs1 erster Satz sowie §97 Abs2 erster bis dritter Satz EStG 1988 idF BGBl. 12/1993 unterliegen (was nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes zB der Fall wäre, wenn Gegenstand des Legates das Sparbuch selbst gewesen wäre), und den Fällen der Erfüllung eines Barlegates. Diese Unsachlichkeit der Differenzierung führe unter Berücksichtigung der Tatsache und Erfahrung des täglichen Lebens, daß die Wortwahl eines Erblassers (ob er das Sparbuch selbst zum Gegenstand des Vermächtnisses mache oder aber dem Legatar lediglich eine Geldsumme zuwende) vielfach vom Zufall abhängt, zu zufälligen und damit willkürlichen Ergebnissen.

3.2.3. In den Verfahren, die Pflichtteilsansprüche betreffen (G170/96, G244/96 und G385/96), schließt der Verwaltungsgerichtshof eine "gleichheitssatzgemäße Interpretation dieser Gesetzesstelle dergestalt, daß auch unter Lebenden erfolgte Zuwendungen Dritter - die lediglich als todeswegige Erwerbsvorgänge fingiert werden - in den Genuß der Steuerbefreiung kommen" (G170/96 und G244/96) bzw. daß "das bloße Vorhandensein von 'endbesteuertem' Kapitalvermögen zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers für die Zuerkennung der Steuerfreiheit ausreichen würde" (G385/96), ebenfalls aus (wie Pkt. I.3.2.2.) und hält §15 Abs1 Z17 ErbStG für verfassungswidrig, weil diese Bestimmung im Ergebnis in einer sachlich nicht begründbaren Weise "zwischen todeswegigen Erwerben im Sinne des §2 Abs1 Z1 ErbStG und den ihnen gleichgestellten Zuwendungen Dritter" (G170/96 und G244/96) bzw. "zwischen todeswegigen Erwerben des Pflichtteilsberechtigten einerseits und solchen Erwerben des Erben und des Vermächtnisnehmers andererseits" (G385/96) differenziere.

3.2.3.1. In dem zu G385/96 protokollierten Verfahren legt der Verwaltungsgerichtshof dar, daß (nach Lehre und Rechtsprechung) der Pflichtteilsanspruch kein Anspruch auf einen aliquoten Teil des Nachlasses, sondern auf Auszahlung eines entsprechenden Wertes in Geld sei. Daraus folge, daß Gegenstand des Erwerbes eines Pflichtteilsberechtigten eine Geldforderung, nicht aber - im §15 Abs1 Z17 ErbStG näher bezeichnetes - sogenanntes "endbesteuertes" Kapitalvermögen sei. Die Befreiungsbestimmung des §15 Abs1 Z17 ErbStG könne schon deswegen nicht zum Tragen kommen, weil das erforderliche Tatbestandsmerkmal des Erwerbes von "endbesteuertem" Kapitalvermögen beim Erwerb des Pflichtteilsberechtigten nicht erfüllt sei. Der Verwaltungsgerichtshof fährt wie folgt fort:

"Aus der Sicht der Anwendung des §15 Abs1 Z17 ErbStG dabei kommt dem Umstand, auf welche Art und Weise der Pflichtteilsanspruch erfüllt wird, keine Bedeutung zu. Auf die Bestimmung des Erwerbsgegenstandes und dessen Bewertung ist es ohne Einfluß, durch welche Leistungen der durch seine Geltendmachung entstandene Pflichtteilsanspruch erfüllt worden ist, zumal im Beschwerdefall die Erfüllung der Geldforderung der Pflichtteilsberechtigten durch endbesteuertes Vermögen gar nicht behauptet worden ist. Anders, als dies im Schrifttum zum Ausdruck gekommen ist (vgl. insbesondere Firlinger, Abgeltung der Erbschaftssteuer bei Befriedigung des Pflichtteilsanspruches mit Kapitalvermögen, *ecolex* 1995, 367; Taucher, Unternehmensnachfolge aus steuerlicher Sicht, in: Bertl/D.Mandl/G.Mandl/Ruppe, Unternehmensnachfolge durch Erben und Vererben, Wien 1996, 36), kann somit die Auslegung des Befreiungstatbestandes des Grundstückserwerbs von Todes wegen in §3 Abs1 Z2 GrEStG 1987 (Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes VfSlg. 9446/1982 unter Berufung auf das Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes vom 30. September 1981, II R 64/80, BStBl. 1982 II 76, weiters VfSlg. 10464/1985, 10809/1986, 10829/1986 und 12567/1990; Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes VwSlg. 6058 F/1985, verstärkter Senat) für die Beurteilung des Gegenstandes des der Erbschaftssteuer unterliegenden Erwerbsvorganges nicht herangezogen

werden. Auch der deutsche Bundesfinanzhof geht demzufolge bei der erbschaftssteuerrechtlichen Frage nach dem Gegenstand des Erwerbs davon aus, daß bei Geldvermächtnissen nicht ein zur Erfüllung des Vermächtnisanspruches hingegebenes Grundstück, sondern vielmehr die Geldforderung erbschaftssteuerrechtlicher Erwerbsgegenstand ist (vgl. die Urteile vom 21. Juni 1995, II R 62/93, BStBl. II 783, und vom 2

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at