jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1999/1/27 98/16/0362

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.01.1999

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32 Steuerrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/06 Verkehrsteuern;
32/08 Sonstiges Steuerrecht;
33 Bewertungsrecht;

Norm

AbgÄG 1994 Art8;
ABGB §531;
ABGB §785 Abs1;
B-VG Art7 Abs1;
EndbesteuerungsG 1993 §1 Abs1 Z1 idF 1993/818;
EndbesteuerungsG 1993 §1 Abs1 Z2;
EndbesteuerungsG 1993 §1 Abs2 idF 1993/818;
EndbesteuerungsG 1993 §3;
ErbStG §12 Abs1 Z1 litf;
ErbStG §15 Abs1 Z17 idF 1994/680;
ErbStG §2 Abs1 Z1;
ErbStG §2 Abs1;
ErbStG §2 Abs2 Z4;
EStG 1988 §97 Abs1 idF 1993/012;
EStG 1988 §97 Abs2 idF 1993/012;
SteuerreformG 1993 Art2 Z1;
SteuerreformG 1993 Art2 Z2;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Steiner, Dr. Fellner, Dr. Höfinger und Dr. Kail als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Repa, über die Beschwerde des mj. A, vertreten durch A in K, vertreten durch Dr. Josef Lechner und Dr. Ewald Wirleitner, Rechtsanwälte in Steyr, Grünmarkt

8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 30. Mai 1995, Zl. 104/1-9/Mü-1995, betreffend Erbschaftssteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der am 29. März 1994 verstorbene Alois O. hinterließ seine Kinder Aloisia H., Walter O., Gertrude M. sowie die Enkelkinder Karin und den Beschwerdeführer, Kinder der verstorbenen Tochter Hermine S. und das Enkelkind Irene M., verehelichte W. Nach dem im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung errichteten Inventar bestanden die Nachlaßaktiven im wesentlichen aus Forderungswertpapieren. Nach dem erblasserischen Testament waren Aloisia H. und die beiden Enkelinnen Irene W. und Karin S. zu Erbinnen berufen.

Nach dem Inhalt des Abhandlungsprotokolls vom 29. Juni 1994 entschlug sich Aloisia H. ihres Erbrechts. Der Nachlaß wurde demzufolge unter Berücksichtigung der Nachlaßpflichtteile für Walter O., Gertrude M. und den Beschwerdeführer auf die beiden verbliebenen Erbinnen Karin S. und Irene W. aufgeteilt. In einem im Abhandlungsprotokoll festgehaltenen Übereinkommen verpflichtet sich Aloisia H. zur Zahlung von S 70.000,-- an Walter O., von S. 1,000.000,-- an Gertrude M., von S 500.000,-- an Karin S. und von S 630.000,-- an den Beschwerdeführer. Alle Parteien anerkannten dem Protokoll zufolge, 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 zustanden, abgegolten seien. Das Übereinkommen wurde mit Beschluß des Bezirksgerichtes Kremsmünster vom 24. August 1994, A 64/94, abhandlungsbehördlich zur Kenntnis genommen.

Auf einen entsprechenden Vorhalt des zuständigen Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern wurde in einer Eingabe vom 25. November 1994 ausgeführt, mittelbarer Rechtsgrund für die Zahlungen der Aloisia H. 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 Aloisia H. höherwertig als der jeweilige eigene Empfang vom Vater gewesen. Dies hätte für alle jene Kinder und Enkelkinder des Erblassers, die tatsächlich oder vermeintlich weniger als Aloisia H. erhalten hätten, zu Pflichtteilsergänzungsansprüchen im Sinne des § 785 ABGB geführt. Um einen Prozeß, dessen Ausgang nicht vorhersehbar gewesen sei, zu vermeiden, hätten sich die Beteiligten auf die im Übereinkommen festgelegte Art der pauschalen Bereinigung von Pflichtteilsergänzungsansprüchen geeinigt.

Mit Bescheid vom 14. Dezember 1994 wurde dem Beschwerdeführer Erbschaftssteuer vom Pflichtteil (S 129.876,82) sowie der Pflichtteilsergänzung von S 630.000,-- abzüglich der anteiligen Abhandlungskosten (Bemessungsgrundlage S 724.911,82) vorgeschrieben.

In der Berufung gegen den Erbschaftssteuerbescheid wurde die Steuerbefreiung im Sinne des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG geltend gemacht. Die Befreiung müsse auch für den Schenkungspflichtteil gelten. Da sich der Nachlaß ausschließlich aus endbesteuertem Vermögen zusammensetze, sei auch dieser Ergänzungsbetrag steuerfrei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 8. Februar 1995 wurde der Berufung teilweise Folge gegeben und die Erbschaftssteuer vom Betrag der Pflichtteilsergänzung abzüglich anteiliger Abhandlungskosten (Bemessungsgrundlage S 595.030,--) bemessen.

Der Beschwerdeführer beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit dem angefochtenen Bescheid entschied die belangte Behörde im Ergebnis gleichlautend wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung. Nach Auffassung der belangten Behörde ist Voraussetzung für die Anwendung der Befreiungsbestimmung nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG, daß das Vermögen dem Erblasser zuzurechnen gewesen ist. Bei den von Aloisia H. geleisteten Beträgen habe es sich aber nicht um Vermögen des Erblassers gehandelt.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes erhobene Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinem Recht auf Erbschaftssteuerfreiheit der Zahlung eines Geldbetrages aus dem

zwischen ihm und seiner Tante geschlossenen Übereinkommen zur vergleichsweisen, pauschalen und endgültigen Regelung allfälliger Pflichtteilsergänzungsansprüche aller Beteiligten aus dem Titel von Vorausempfängen und Zuwendungen, die der Erblasser zu Lebzeiten gemacht hatte, verletzt.

Der Bundesminister für Finanzen legte die Akten des Verwaltungsverfahrens und die von der belangten Behörde erstattete Gegenschrift vor, in der die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde als unbegründet begehrt wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Als Erwerb von Todes wegen gilt gemäß § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches. Nach Abs 2 Z 4 dieser Gesetzesstelle gilt unter anderem als vom Erblasser zugewendet auch, was als Abfindung für einen Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch gewährt wird.

Die Verfassungsbestimmungen des § 1 Abs. 1 und 2 sowie § 3 des Endbesteuerungsgesetzes, BGBl. Nr. 11/1993, lauten in der für den Beschwerdefall anzuwendenen Fassung des Steuerreformgesetzes, BGBl. Nr. 818/1993, auszugsweise:

"Abschnitt I

Steuerabgeltung bei bestimmten Einkünften

aus Kapitalvermögen und sonstigen 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 Kreditinstituten und sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten (§ 1 des Bankwesengesetzes), denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt,

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

2. des sonstigen Vermögens (§ 69 des Bewertungsgesetzes 1955), aus dem die Kapitalerträge im Sinne der Z. 1 fließen, sowie des Erwerbes dieses Vermögens von Todes wegen die Steuern (Abs. 2) - 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) Abs. 1 gilt hinsichtlich 1. Lit. a 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.

Nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG in der auf den Beschwerdefall anzuwendenden Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1994, BGBl. Nr. 680 (zur Anwendung vgl. Art. VIII Z. 2 des letztgenannten Gesetzes) bleiben steuerfrei Erwerbe von Todes wegen von Kapitalvermögen, soweit dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung gemäß § 97 Abs. 1 erster Satz sowie § 97 Abs. 2 erster bis dritter Satz EStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 12/1993, unterliegen.

Da der Verwaltungsgerichtshof Bedenken an der Verfassungsmäßigkeit des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG 1955 hegte, beantragte er mit Beschluß vom 3. Oktober 1996, Zl. A 69/96, die Aufhebung dieser Bestimmung als verfassungswidrig (in eventu auch in § 2 Abs. 1 Z. 1 leg. cit. die Wortfolge "durch Vermächtnis). Zur Vermeidung weitwendiger Wiederholungen wird auf diesen Beschluß verwiesen.

Mit Erkenntnis vom 12. Oktober 1998, G 244/96-14, gab der Verfassungsgerichtshof dem Primärantrag keine Folge und wies den Eventualantrag zurück, wobei der Verfassungsgerichtshof u. a. ausdrücklich aussprach, daß § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG dem (im Verfassungsrang stehenden) § 1 Abs. 1 Z. 2 EndbesteuerungsG entspricht, soweit dieser die Erbschafts- und Schenkungssteuer betrifft.

Nach § 785 Abs 1 ABGB sind auf Verlangen eines pflichtteilsberechtigten Kindes oder des pflichtteilsberechtigten Ehegatten bei der (zum Zwecke der Ausmessung des Pflichtteils, vgl § 784 ABGB, erfolgenden) Berechnung des Nachlasses Schenkungen des Erblassers (grundsätzlich) in Anschlag zu bringen. Durch diesen als Pflichtteilsergänzung bezeichneten Vorgang wird also die Höhe des Pflichtteils erst ermittelt. Die vom Beschwerdeführer vertretene Auffassung, der Ergänzungsbetrag erfülle keinen erbschaftssteuerpflichtigen Tatbestand, "da kein Erwerb von Todes wegen" vorliege, ist nicht weiter verständlich, weil der Erwerb auf Grund des geltend gemachten Pflichtteilsanspruches der Erbschaftssteuer nach § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG unterliegt. Das im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung zwischen den Erben und den Pflichtteilsberechtigten abgeschlossene Übereinkommen stellt ohne jeden Zweifel die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches dar. Die in diesem Übereinkommen enthaltene, als Vergleich anzusprechende Vereinbarung über eine "pauschale" Abfindung des Pflichtteilsanspruches erfüllte dabei entgegen der Meinung des Beschwerdeführers den Tatbestand des § 2 Abs 2 Z 4 ErbStG. Diese Bestimmung ist nämlich dahingehend auszulegen, daß diese Vorschrift auch für Abfindungen ohne einen formellen Verzicht auf den Pflichtteilsanspruch gilt (vgl dazu das Erkenntnis des VfGH vom 24. Juni 1982, B 66/81).

Die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG in der angeführten Fassung, deren Anwendung vom Beschwerdeführer angestrebt wird, bezieht sich ihrem Wortlaut nach auf Kapitalvermögen, dessen Erträge im Zeitpunkt des Todes des Erblassers der Steuerabgeltung im einkommensteuerrechtlichen Sinne unterliegen. Daraus folgt, daß es sich bei diesem sog. "endbesteuerten" Kapitalvermögen zur Erlangung der Steuerbefreiung um konkretes, dem Erblasser im Zeitpunkt seines Todes zugerechnetes Vermögen gehandelt haben muß (vgl die hg Erkenntnisse je vom 17. Dezember 1998, Zl 98/16/0363 und Zl 98/16/0364).

Im Beschwerdefall wurden die im Zeitpunkt des Todes des Erblassers in dessen Nachlaß vorhandenen Forderungswertpapiere auf die Nachlaßpflichtteile und die Erbteile der Erbinnen aufgeteilt (und diesbezüglich von der Abgabenbehörde als steuerfrei nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG behandelt). Damit war aber der Erwerb von "endbesteuertem" Kapitalvermögen seitens des Erblassers erschöpft, sodaß die darüber hinaus erfolgten Zuwendungen aus Anlaß des Todesfalles der Steuerfreiheit im Sinne des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG nicht teilhaftig werden konnten. Bei dem Vermögen, aus dem die in Rede stehende Pflichtteilsergänzung liquidiert wurde, handelt es sich nicht um ein dem Erblasser im Zeitpunkt seines Todes zugerechnetes Kapitalvermögen, sondern um Vermögen - welcher Art auch immer - der Aloisia H., auf das die in Rede stehende gegenständliche Befreiungsbestimmung, wie von der belangten Behörde richtig erkannt wurde, nicht angewendet werden konnte.

Im § 2 Abs. 2 ErbStG sind verschiedene (Ersatz-)Tatbestände normiert, bei denen eine Zuwendung des Erblassers fingiert wird, ohne daß das zugewendete Vermögen zum Nachlaß gehört hat. In derartigen Fällen kommt - wie dies durch den Beschwerdefall exemplarisch aufgezeigt wird - die Zuwendung in wirtschaftlicher Hinsicht einem todeswegigen Erwerb gleich. Dennoch handelt es sich bei dem in Rede stehenden Erwerb nicht um einen Erwerb von Todes wegen im Sinne der Begriffsbestimmung des § 2 Abs. 1 ErbStG. Vielmehr erfolgte die Zuwendung auf Grund eines unter Lebenden abgeschlossenen Rechtsgeschäftes, die lediglich zufolge der Bestimmung des § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG als todeswegiger Erwerb von seiten des Erblassers fingiert wird. Mit diesem Rechtsgeschäft unter Lebenden wurde dem Beschwerdeführer aber nicht ein Vermögen einer bestimmten Vermögensart (etwa von Forderungswertpapieren) übertragen; vielmehr erwarb er durch das genannte Übereinkommen gegenüber Aloisia H. ein Forderungsrecht. Abgesehen davon, daß über die Vermögensart, aus der Aloisia H. ihren diesbezüglichen Verpflichtungen nachgekommen ist, von der belangten Behörde keine aktenmäßigen Feststellungen getroffen wurden, sind somit die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG, nämlich das Vorliegen von im Zeitpunkt des Todes des Erblassers kapitalertragsteuerpflichtigem Vermögen für die unter Lebenden vereinbarte Zuwendung seitens Aloisia H. nicht erfüllt. Eine Anwendung des § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG auf den gegenständlichen Erwerb scheitert auch daran, daß die Steuerschuld hiefür erst im Zeitpunkt des Übereinkommens entstanden ist (§ 12 Abs. 1 Z. 1 lit. f ErbStG), die Befreiungsbestimmung aber ausdrücklich auf das Vorhandensein von kapitalertragsteuerpflichtigem Vermögen bestimmter Art im Todeszeitpunkt abstellt.

Das dem Beschwerdeführer von seiner Tante zugewendete Vermögen hatte seine Wurzel im Vermögen des Erblassers

und ist somit als Surrogat des erblasserischen Vermögens zu verstehen. Obgleich dieses Vermögen bei wirtschaftlicher Identität sogar zweimal der Besteuerung nach dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz unterlegen ist, ist eine Befreiung des als todeswegig fingierten Erwerbs nach § 15 Abs. 1 Z. 17 ErbStG ausgeschlossen, weil das im Sinne des § 2 Abs. 2 Z. 4 ErbStG von dritter Seite zugewendete Vermögen im Zeitpunkt des Todes des Erblassers nicht zu seinem Nachlaß gehört hat und Umfang und Zusammensetzung des erworbenen Vermögens im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld, das war der Zeitpunkt des Abschlusses des Pflichtteilsübereinkommens, zu beurteilen gewesen ist. 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, erscheint dabei ausgeschlossen, weil dies über den Wortlaut des einfachen Gesetzes bei weitem hinausginge, aber auch mit der verfassungsgesetzlichen Norm des § 1 Abs. 1 Z. 2 EndbesteuerungsG nicht in Einklang zu bringen wäre. Überdies kommt eine solche verfassungskonforme Interpretation nur dann in Frage, wenn der Wortlaut des Gesetzes mehrere Auslegungen ermöglicht (in diesem Sinne vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. Feburar 1994, Zl. 93/17/0305), eine Voraussetzung, die hier aber nicht erfüllt ist.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VO BGBl. 416/1994.

Wien, am 27. Jänner 1999

Schlagworte

Auslegung Gesetzeskonforme Auslegung von Verordnungen Verfassungskonforme Auslegung von Gesetzen VwRallg3/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1998160362.X00

Im RIS seit

11.07.2001

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at