jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1993/11/18 88/16/0163

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.11.1993

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/06 Verkehrsteuern;

Norm

ABGB §762;
ABGB §774;
ErbStG §12 Abs1 Z1 litb;
ErbStG §17;
ErbStG §18;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Steiner, Dr. Fellner und Dr. Höfinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Dr. Wurdinger, über die Beschwerde der M in S, vertreten durch Dr. G, Rechtsanwalt in G, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 10. Juni 1988, B 85-7/84, betreffend Erbschaftssteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen von 3.035 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der am 30. April 1978 verstorbene Vater der Beschwerdeführerin hatte in seinem am 19. November 1977 errichteten Testament ua folgendes bestimmt:

"Die Gutsherrschaft S vermache ich meinem Sohn Franzi,

Die Gutsherrschaft B meinem Sohn Fritzi,

Das Haus in der E-straße ebenfalls meinem Sohn Franzi.

....

Als Vormund setze ich Eure Mutter ein. Sollte sie auch nicht mehr sein, dann bitte ich Onkel M. Eure Mutter hat Zeit ihres Lebens 50 % des Fruchtgenusses, soferne sie ihn beansprucht (beider Gutsherrschaften).

....

Den an Eure Schwestern gesetzlich festgelegten Pflichtteil bitte ich Euch so rasch als möglich auszuzahlen, soferne es die wirtschaftliche Lage irgendwie nur möglich erlaubt.

Nun zu Euch meine liebsten Mädeln .... Für jeden von Euch

Kindern habe ich als Schenkung ein kleines Anwesen am R-Kogel vorgesehen.

...."

Am 31. Mai 1978 errichtete die Witwe gemeinsam mit dem als Gerichtsabgeordneten einschreitenden Notar die Todfallsaufnahme und übergab diesem das eben erwähnte Testament. Die Witwe stellte weiters den Antrag, ihr die Verwaltung des ruhenden Nachlasses als Verlassenschaftskurator zu überlassen, wobei sie darauf hinwies, eine Interessenkollision mit ihren minderjährigen Kindern (zwei Söhne, drei Töchter) bestehe nicht, weil sie ohnedies gesetzlicher Vertreter derselben wäre.

Am 18. Mai 1979 gab die Witwe gegenüber dem eben erwähnten Notar bekannt, es erscheine notwendig, Widerstreitsachwalter sowohl für die Töchter Katharina und Marita (Beschwerdeführerin) als allfällige Legatare und pflichtteilsberechtige Kinder als auch für die Söhne Franz und Fritz als allfällige Erben zu bestellen. Es sei nämlich nicht auszuschließen, daß im Zug des Abhandlungsverfahrens Interessenkollisionen zwischen ihr und den Kindern eintreten könnten.

Mit Beschluß des zuständigen Bezirksgerichtes vom selben Tag wurden für die minderjährigen Kinder Katharina, Marita, Franz und Fritz die von der Witwe vorgeschlagenen Widerstreitsachwalter bestellt.

Nachdem der Wert der Verlassenschaft festgestellt und dieser der Witwe und den Kindern mitgeteilt worden war, gab die inzwischen für großjährig erklärte Beschwerdeführerin am 19. Juni 1981 vor dem bereits erwähnten Notar die Erklärung ab, sie halte sich in sämtlichen Erb- und Pflichtteilsansprüchen für voll befriedigt, wenn ihr die Erben (die Witwe und die beiden Söhne) einen Barbetrag von 5,5 Mio S zur Abgeltung aller Erb- und Pflichtteilsansprüche bezahlten und ihr das unentgeltliche Wohnungsrecht in einem bestimmten Haus einräumten. Die Bezahlung des Betrages habe nach dem heutigen Wert des Schillings zu erfolgen, wobei als Wertmesser für den heutigen Wert der vom Statistischen Zentralamt in Wien verlautbarte Verbraucherpreisindex 1976, Basis Monat Juni 1981, zu dienen habe. Eine Verzinsung und grundbücherliche Sicherstellung des Betrages werde bis zum Fälligkeitstermin nicht vereinbart. Der Betrag sei von ihrer Seite bis 31. Dezember 1991 unkündbar und nach diesem Zeitpunkt jederzeit mit einer zwölfmonatigen Kündigungsfrist aufkündbar. Die Erben seien jedoch berechtigt, den Betrag jederzeit zu leisten.

Im am 7. August 1981 zwischen der Witwe und den beiden Söhnen abgeschlossenen Erbübereinkommen verpflichteten sich diese, den Betrag von 5,5 Mio S im Sinn der Ausführungen der Beschwerdeführerin vom 19. Juni 1981 gemäß ihrer Erbquote zu bezahlen.

Mit Beschluß des zuständigen Bezirksgerichtes vom 7. Oktober 1981 wurde den drei bedingt erbserklärten Erben der Nachlaß eingeantwortet.

Mit Bescheid vom 13. April 1983 setzte das Finanzamt gegenüber der Beschwerdeführerin, ausgehend von einem Pflichtteil von 5,5 Mio S sowie dem Wohnungsrecht Erbschaftssteuer fest.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin mit der Begründung Berufung, bei dem ihr in Abgeltung aller Erb- und Pflichtteilsansprüche von den Erben zu leistenden Betrag von 5,5 Mio S handle es sich um eine unverzinsliche befristete Forderung im Sinn des § 14 Abs 3 BewG, welche mit 5,5 % jährlich abzuzinsen sei. Die Befristung ihres Anspruches ergebe sich aus der vereinbarten Unkündbarkeit des Betrages bis zum 31. Dezember 1991. Der in Rede stehende Betrag sei vom Todestag ihres Vaters bis zur Vereinbarung der Wertsicherungsklausel am 19. Juni 1981 unverzinst gewesen. Der Barwert ihres Anspruches betrage daher zum Todestag ihres Vaters nur 4,542.048 S, weswegen die Erbschaftssteuer überhöht festgesetzt worden sei. In einer Ergänzung zur Berufung beantragte die Beschwerdeführerin, § 17 ErbStG anzuwenden. Ihr Vater habe das Forstgut (im Testament als Gutsherrschaft bezeichnet) S, welches auch Gegenstand des Verlassenschaftsverfahrens gewesen sei, mit Übergabsvertrag vom 29. November 1971 von seinem Vater (in der Folge: Großvater) und und somit in der Steuerklasse I erworben. Die Bezahlung ihres Pflichtteils sei nur aus Erträgen der von den nunmehrigen Erben übernommenen Land- und Forstwirtschaft möglich. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise könne daher kein Zweifel bestehen, daß das ihr als Pflichtteilsberechtigte zugefallene Vermögen aus jenem Vermögen stamme, welches bereits beim Erwerb durch ihren Vater vom Großvater der Schenkungssteuer unterzogen worden sei. Hiebei spiele es keine Rolle, daß das Zivilrecht

eine Befriedigung des Pflichtteilsberechtigten durch den Erben anordne. Gelte doch - zufolge der Fiktion des Erbschaftssteuergesetzes - die Geltendmachung des Pflichtteils als Erwerb von Todes wegen. In einer weiteren, nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung erstatteten Berufungsergänzung vertrat die Beschwerdeführerin im wesentlichen die Ansicht, ihr Vater habe testamentarisch angeordnet, der ihr gebührende Pflichtteil sei so rasch als möglich auszuzahlen. Es sei daher von ihrer Seite keine Erklärung zur Geltendmachung des Pflichtteils erforderlich gewesen. Eine derartige Erklärung sei überdies gesetzlich nicht vorgesehen. Der Pflichtteil sei grundsätzlich sofort nach dem Tod des Erblassers zu entrichten. Für die Berechnung des Wertes des Pflichtteils sei jedoch bei späterer Auszahlung der Wert des Nachlasses im Zeitpunkt der wirklichen Zuteilung maßgebend. Nach § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG gelte als Erwerb von Todes wegen der Erwerb auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches. Im vorliegenden Fall sei auf Grund der testamentarischen Anordnung ihres Vaters ihr Pflichtteilsanspruch bereits mit dessen Tod entstanden, ohne daß es eines gesonderten Aktes der Geltendmachung bedurft hätte. Die Steuerschuld sei somit gemäß § 12 Abs 1 Z 1 lit b ErbStG zum Zeitpunkt des Todes ihres Vaters entstanden. Für die Wertermittlung sei nach § 18 ErbStG der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend, wobei sich die Bewertung nach den Vorschriften des Ersten Teils des Bewertungsgesetzes richte. Die Bewertung des Pflichtteilsanspruches habe daher zum Zeitpunkt des Todes ihres Vaters unter Berücksichtigung des § 14 Abs 3 BewG zu erfolgen, weil es sich bei diesem Anspruch im Zeitraum vom 30. April 1978 bis 19. Juni 1981 um eine zwar unbedingte, jedoch unverzinste und befristete Forderung gehandelt habe. Hinsichtlich der Anwendung des § 17 ErbStG wies die Beschwerdeführerin auf die hg Erkenntnisse vom 21. November 1963, 953/62, Slg Nr 2977/F, und vom 30. Oktober 1980, 3259/78, Slg Nr 5524/F, hin, wobei sie die Ansicht vertrat, bei der Prüfung der Nämlichkeit des Vermögens sei insbesondere bei einem Forstgut zu beachten, daß durch Schlägerungen das im Einheitswert miterfaßte Holz realisiert werde und der Gegenwert in Geld dem sonstigen Vermögen zufließe. Da ihr Vater außer den beiden Forstgütern (im Testament jeweils als Gutsherrschaft bezeichnet) S und B keine wie immer geartete Möglichkeit gehabt habe, sein Vermögen zu vermehren, stelle das gesamte Nachlaßvermögen das nämliche Vermögen dar, welches seinerzeit vom Großvater übernommen worden sei. § 17 ErbStG könne aber nur hinsichtlich des vom Großvater im Jahr 1971 übergebenen Forstgutes S angewendet werden, weswegen das so begünstigte Vermögen etwa 63 % des gesamten Nachlasses ausmache.

In der Folge gab die Beschwerdeführerin bekannt, in den Jahren 1978 bis 1983 habe der Einschlag im Forstgut S bei einem Normalhiebsatz von 57.786 efm 63.958 efm betragen. Der Überhieb sei erforderlich gewesen, um alle Pflichtteilsansprüche auszuzahlen, wodurch der Beweis erbracht werde, daß § 17 ErbStG anzuwenden sei.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab, wobei sie zur Frage der Abzinsung unter Hinweis auf § 12 Abs 1 Z 1 lit b ErbStG ausführte, die Steuerschuld für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches entstehe mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung. Die herrschende Zivilrechtslehre nehme die sofortige Fälligkeit des Pflichtteils an. Da im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld keine die Abzinsung der Pflichtteilsforderung rechtfertigende Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und den Erben bestanden habe, sei die Pflichtteilsforderung nicht abzuzinsen. Zur Frage der Anwendung des § 17 ErbStG vertrat die belangte Behörde die Ansicht, bei Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches oder im Fall der Vereinbarung einer Barabfindung für den Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch erwerbe der Berechtigte eine auf Geld lautende Forderung. Aus welchen Mitteln diese Forderung berichtigt werde, sei belanglos. Der Pflichtteilsberechtigte habe keinen Anspruch, daß seine Forderung aus nach § 17 ErbStG begünstigtem Vermögen getilgt werde. Die bloße Tatsache, daß Geldforderungen durch Hingabe des Veräußerungserlöses von Sachen, die der Begünstigung des § 17 ErbStG zugänglich wären, erfüllt würden, reiche für die Anwendung der in Rede stehenden Bestimmung nicht aus. Abgesehen davon habe die Beschwerdeführerin nicht einen Erlös aus der Verwertung der Substanz (Grund und Boden), sondern einen solchen aus der Verwertung der Früchte der Substanz erhalten. Früchte seien aber, sobald sie von der Substanz losgetrennt worden seien, nicht mehr als mit der Substanz idente Sachen anzusehen, sondern stellten selbständige Objekte dar. Eine Veräußerung von Grund und Boden habe nach der Aktenlage nicht stattgefunden und sei dies auch von der Beschwerdeführerin nicht behauptet worden.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts erhobene Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf Abzinsung der Pflichtteilsforderung sowie auf Anwendung des § 17 ErbStG verletzt.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Abzinsung der Pflichtteilsforderung

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 lit b ErbStG entsteht die Steuerschuld für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruchs mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung.

Nach § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung .... der Zeitpunkt

des Entstehens des Steuerschuld maßgebend.

Im Sinn des § 19 Abs 1 ErbStG richtet sich die Bewertung .... nach den Vorschriften des Ersten Teils des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Abs 1 des sich im Ersten Teil des Bewertungsgesetzes findenden und mit "Kapitalforderungen und Schulden" überschriebenen § 14 besagt, daß Kapitalforderungen und Schulden grundsätzlich mit dem Nennwert anzusetzen sind. Der Wert unverzinslicher befristeter Forderungen oder Schulden ist jedoch der Vorschrift des Abs 3 leg cit entsprechend abzuzinsen.

Die Beschwerdeführerin gelangt zu der auch vom Verwaltungsgerichtshof geteilten Ansicht, daß der Steuergesetzgeber das Entstehen der Steuerschuld an die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches und nicht an den Zeitpunkt des Entstehens, der Fälligkeit, der wirklichen Zuteilung oder der Auszahlung anknüpfen habe wollen. Als Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteils ist jener anzunehmen, in dem der Pflichtteilsberechtigte oder dessen Vertreter nach außen hin - auch außergerichtlich - zu erkennen gibt, er wolle seinen Pflichtteilsanspruch wahren und nicht darauf verzichten (vgl RFH vom 19. April 1929, VeA 908/28, RStBl 1929, 515, sowie das hg Erkenntnis vom 2. April 1958, 2066/55, Slg Nr 1806/F).

Die Beschwerdeführerin behauptet nun, ihr Pflichtteilsanspruch sei nach außen hin erstmalig anläßlich der Vorsprache ihrer Mutter (Witwe) bei dem als Gerichtsabgeordneten einschreitenden Notar am 31. Mai 1978 insofern dokumentiert worden, als ihre Mutter ersucht habe, zum Vormund der minderjährigen Kinder zwecks Wahrung ihrer Ansprüche bestellt zu werden. Diese Behauptung ist aktenwidrig. Wie sich aus der in den Verwaltungsakten einliegenden Niederschrift vom 31. Mai 1978 über die Vorsprache der Mutter der Beschwerdeführerin ergibt, hat diese gemeinsam mit dem als Gerichtsabgeordneten einschreitenden Notar die Todfallsaufnahme errichtet und diesem das Testament übergeben. Die Mutter stellte weiters den Antrag, ihr die Verwaltung des ruhenden Nachlasses als Verlassenschaftskurator zu überlassen, wobei sie darauf hinwies, eine Interessenkollision mit ihren

minderjährigen Kindern bestehe nicht, weil sie ohnedies gesetzlicher Vertreter derselben wäre. Weitere Punkte wurden nicht besprochen. Von einer Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs der Beschwerdeführerin anläßlich der Vorsprache ihrer Mutter beim Notar am 31. Mai 1978 kann daher keine Rede sein. Entgegen den weiteren Beschwerdeausführungen wurde keineswegs der bereits geltend gemachte Pflichtteilsanspruch erst in der Vereinbarung vom 19. Juni 1981 konkretisiert, sondern zu diesem Zeitpunkt erstmalig geltend gemacht. Mangels Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs vor dem eben genannten Zeitpunkt ist zum Todestag des Vaters noch keine Steuerschuld entstanden, weswegen der Pflichtteilsanspruch im Sinn der Ausführungen der belangten Behörde nicht abzuzinsen war.

Was den Hinweis der Beschwerdeführerin auf das hg Erkenntnis vom 5. April 1984, 83/15/0117, Slg Nr 5881/F, betrifft, genügt es darauf hinzuweisen, daß in diesem Fall NACH dem Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruchs keine Verzinsung vereinbart worden ist und daher ab diesem Zeitpunkt eine Abzinsung vorzunehmen war.

2. Anwendung des § 17 ErbStG

Nach § 17 ErbStG ermäßigt sich die Steuer, wenn Personen der Steuerklassen I oder II Vermögen anfällt, das in den letzten fünf Jahren vor dem Anfall von Personen der gleichen Steuerklassen erworben worden ist und der Besteuerung nach diesem Bundesgesetz unterlegen hat, um die Hälfte und, wenn der frühere Steuerfall mehr als fünf Jahre, aber nicht mehr als zehn Jahre hinter dem späteren zurückliegt, um ein ein Viertel.

Ein Pflichtteilsberechtigter hat keinen Anspruch, daß sein Anteil aus begünstigtem Vermögen berichtigt wird, sondern

nur ein in Geld bestehendes Forderungsrecht gegenüber dem ruhenden Nachlaß bzw nach Einantwortung gegenüber den Erben. Nichtsdestoweniger kann der Pflichtteilsanspruch durch Hingabe begünstigten Vermögens im Sinn des § 17 ErbStG befriedigt werden.

Zweck der in Rede stehenden Begünstigungsvorschrift ist es, die steuerliche Belastung in den Fällen zu mindern, in denen das gleiche Vermögen innerhalb kurzer Zeit mehrfach auf Personen des engsten Familienkreises durch Erwerb von Todes wegen oder durch Schenkung übergeht. Unerläßliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Begünstigung ist hiebei, daß DAS SELBE Vermögen bzw DAS SELBE Wirtschaftsgut den Anlaß für eine Mehrfachbesteuerung bildet. Lehre und Rechtsprechung haben von diesem strengen Erfordernis der Nämlichkeit nur insofern eine Ausnahme zugelassen, als es für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung noch als ausreichend erachtet wird, wenn zwar nicht das Wirtschaftsgut als solches mehrfach übertragen wird, wohl aber an seine Stelle ein Ersatz getreten ist und bei wirtschaftlichter Betrachtung dann zumindest noch wertmäßig von dem selben Vermögen gesprochen werden kann. Hiebei ist es Sache der die Begünstigung in Anspruch nehmenden Partei in geeigneter Form den Nachweis für die behauptete Nämlichkeit und damit für eine Mehrfachbesteuerung zu führen (vgl das hg Erkenntnis vom 23. September 1985, 85/15/0177, mwA).

Die Beschwerdeführerin meint nun, in ihrem Fall sei für die Beurteilung der Nämlichkeit des Vermögens auf die Besonderheiten der Land- und Forstwirtschaft zu achten. Ihr Pflichtteilsanspruch habe nur durch nicht unwesentliche Überschlägerungen befriedigt werden können. Im Zeitraum 1978 bis 1983 habe sich beim Forstgut S ein durchschnittlicher Überhieb von jährlich 1.029 efm ergeben. Jeder Überhieb stelle jedoch einen Eingriff in die Substanz eines Forstbetriebes dar, weswegen es sich insofern um das nämliche Vermögen im Sinn der in Rede stehenden Bestimmung handle. Weder ihrem Vater noch ihrer Mutter und ihren Brüdern wäre es möglich gewesen, ihr Vermögen anders als durch die Nutzung des Forstgutes zu vermehren, weswegen der an sie bezahlte Pflichtteil aus dem dinglichen Surrogat stamme.

Mit diesen Ausführungen zeigt die Beschwerdeführerin eine rechtswidrige Nichtanwendung des § 17 ErbStG nicht auf. Der Normalhiebsatz im Forstgut S wurde im Zeitraum 1978 bis 1983 durchschnittlich um 10,68 % überschritten. Ein Überhieb in diesem (geringfügigen) Ausmaß liegt noch im Rahmen der üblichen Bewirtschaftung eines Forstgutes und mag für die Überbrückung einer ungünstigen betriebswirtschaftlichen Situation notwendig gewesen sein. Wie sich überdies aus der Vereinbarung vom 19. Juni 1981 ergibt, wurde den Erben die Bezahlung des Pflichtteils bis 31. Dezember 1991 gestundet. Aus der Aktenlage ergibt sich nicht, daß vor diesem Zeitpunkt Zahlungen aus dem Titel der Pflichtteilsschuld geleistet worden wären und behauptet dies die Beschwerdeführerin auch nicht. Der Überhieb im Zeitraum 1978 bis 1983 stand somit nicht mit der Bezahlung des Pflichtteils der Beschwerdeführerin im Zusammenhang.

Die Beschwerdeführerin hat somit keinen geeigneten Weg aufgezeigt, wie der wirtschaftliche Zusammenhang zwischen ihrem Pflichtteilsanspruch und dem Wert des Forstgutes S hergestellt oder nachgewiesen werden könnte (vgl nochmals das oa Erkenntnis vom 23. September 1985), weswegen die Begünstigung des § 17 ErbStG zu Recht nicht zu gewähren war.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung

BGBl Nr 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1988160163.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Zuletzt aktualisiert am

24.11.2016

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

© 2026 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at