jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2002/6/18 2002/16/0002

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.06.2002

Index

32/06 Verkehrsteuern;

Norm

ErbStG §2 Abs1 Z1;
ErbStG §9;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Waldner und die Hofräte Dr. Steiner und Dr. Fellner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Valenta, über die Beschwerde der B in S, vertreten durch die Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in Wien I, Wipplingerstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten vom 16. November 2001, GZ RV 523/1-5/01, betreffend Erbschaftssteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist die Witwe nach dem am 18. November 1994 verstorbenen Mag. S., der bis zum Ende Jahres 1991 eine Apotheke in St betrieben hatte. Nach der in den Akten erliegenden Todfallsaufnahme hinterließ Mag. S. fünf Kinder.

Am 26. Juni 1982 hatte Mag. S. ein Testament mit folgendem (auszugsweise wiedergegebenen) Inhalt errichtet:

"Erstens: Ich widerrufe hiermit alle meine früher errichteten letztwilligen Anordnungen und erkläre diese für nichtig.

Zweitens: Zu Erben meines gesamten, wie immer Namen habenden und wo immer befindlichen beweglichen und unbeweglichen Nachlassvermögen, setze ich meine Ehegattin, Frau Berta S., geboren am 1. November 1922, Angestellte, unter meiner Anschrift wohnhaft, zu 3/5 (drei fünftel) und meine Tochter Charlotte S., geboren am 7. Dezember 1962, Studentin der Pharmazie, St, Hauptplatz 255, zu 2/5 (zwei fünftel) ein und zwar nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen:

Ich ordne ausdrücklich an, dass meine beiden obengenannten Erbinnen bei der Verlassenschaftsabhandlung nach meinem Tode ein Erbübereinkommen dahingehend abschließen müssen, dass das in den Nachlass fallende Betriebsvermögen der Apotheke in St dereinst und letztlich an meine Tochter Charlotte S., geboren am

7. Dezember 1962, fallen muss, wenn sie die Bedingung erfüllt, dass sie mit Erreichung des 35. Lebensjahres auch die Eignung zum selbständigen Betrieb einer öffentlichen Apotheke im Sinne des § 3 des Apothekengesetzes erlangt.

Die Rechtsform dieses Erbübereinkommens und die näheren Einzelbestimmungen bleiben den beiden Erbinnen vorbehalten, die in der Wahl dieser Form nach Rechtsberatung und steuerlicher Beratung vollkommen frei bleiben. Es ist lediglich die obige Anordnung und Weisung zum Abschluss eines Erbübereinkommens unabdingbar, sodass das obige Ergebnis hinsichtlich des Betriebsvermögens der Apotheke in St herauskommen muss.

Drittens: Meine Liegenschaft Ez. 467 der Kg. St (Baugrundstück) vermache ich allein meiner Ehegattin, Frau Berta S., geboren am 1. November 1922, sodass sie über diese Liegenschaft vollkommen frei verfügen kann.

Viertens: Die übrigen, bei meinem Tode vorhandenen Noterben beschränke ich auf den ihnen nach dem Gesetz gebührenden Pflichtteil. Hiebei betone ich, dass ich beabsichtige, meine beiden Kinder Peter S, geboren am 12. Oktober 1946, und Melitta S., geboren am 15. Feber 1957, zu meinen Lebzeiten zu entfertigen und mit ihnen Erbverzichtsverträge abzuschließen. Sollten solche Erbverzichtsverträge bei meinem Tode vorhanden sein, haben selbstverständlich meine beiden Kinder Peter S. und Melitta S. aus meinem Nachlass nichts zu erhalten."

Am 20. Oktober 1992 errichtete der Erblasser ein Testament mit folgendem Inhalt:

Im Falle meines Ablebens erkläre ich meine Gattin Berta S (= die Beschwerdeführerin), geb. 1.11.1922, zur Universalerbin meiner mobilen und immobilen Vermögenswerte.

Die erblasserische Tochter Mag. Charlotte H. hatte im Zeitpunkt der Errichtung des zweiten Testaments bereits die Befähigung zum selbstständigen Betrieb einer öffentlichen Apotheke erlangt und war mit Mag. H. verheiratet. Mag. H. hatte mit Kaufvertrag vom 17. November 1992 eine Apotheke in S erworben. Mit Gesellschaftsvertrag vom 24. Dezember 1992 beteiligte sich der Erblasser mit einer Vermögenseinlage von S 8,000.000,-- am Apothekenunternehmen seines Schwiegersohnes. Der Gesellschaftsvertrag enthielt folgende Bestimmung:

§ 15

Rechtsnachfolge

(1) Durch den Tod des stillen Gesellschafters wird die Gesellschaft nicht aufgelöst, sondern die atypische stille Beteiligung wird testamentarisch mit bestimmten Auflagen an die Tochter des stillen Gesellschafters, Mag. Charlotte H, übergehen. Mag. Charlotte H ist die Ehegattin des Geschäftsherrn Mag. Rudolf H.

(2) Eine Beendigung der Tätigkeit des Geschäftsherrn hat die Auflösung der stillen Gesellschaft zur Folge.

(3) Eine Rechtsnachfolge der sich aus diesem Vertrag ergebenden Rechte und Pflichten durch Rechtsgeschäft unter Lebenden ist ohne vorherige ausdrückliche schriftliche Zustimmung des anderen Vertragspartners ausgeschlossen. Daher ist der stille Gesellschafter insbesondere auch nicht berechtigt, seine Rechte und Pflichten aus diesem Rechtsgeschäft unter Lebenden an eine andere Person abzutreten oder sonstwie zu überlassen. Hievon ausgenommen wäre eine Übertragung auf seine Tochter Charlotte H.

Im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung wurde bei einer Verhandlung am 3. April 1995 festgestellt, dass zwei Kinder des Erblasser im Jahre 1982 einen Erbverzichtsvertrag abgeschlossen hatten. Die Tochter Renate S. erklärte, keine Pflichtteilsansprüche zu stellen. Die Beschwerdeführerin gab eine bedingte Erbserklärung ab. In der Verhandlungsschrift ist zu der unter den Aktiven aufscheinenden stillen Beteiligung wörtlich ausgeführt:

Der Wert dieser stillen Beteiligung fällt in den Nachlass, grundsätzlich ist dieser Wert auch vom Eigentumserwerb der Erbin umfasst. Der Gesellschaftsvertrag selbst stellt keinen Erwerbstitel für die Tochter Mag. Charlotte H. dar. Daher obliegt es der Erbin und dieser Tochter, sich über eine etwaige Übertragung gesondert zu einigen.

Anlässlich der weiteren Verhandlung am 25. Juli 1996 schlossen die Beteiligten ein Übereinkommen mit folgendem auszugsweise wiedergegebenen Inhalt ab:

"1) Schon im Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der stillen Gesellschaft mit dem Schwiegersohn Mag. Rudolf H. ist darauf hingewiesen, dass die Beteiligung mit bestimmten Auflagen an die Tochter Mag. Charlotte H. übergehen wird. In diesem Sinne übernimmt die erbl. Tochter Mag. Charlotte H. diese atypisch stille Beteiligung entsprechend dem Gesellschaftsvertrag vom 24.12.1992 mit allen Rechten und Pflichten, wie sich diese Beteiligung zum Todestag darstellt und mit Wirkung per Todestag. Sie hat auch die hierauf entfallenden Steuern zu tragen.

2) Die erbl. Tochter Mag. Charlotte H. verpflichtet sich, an ihre Mutter Berta S. auf deren Lebensdauer eine Versorgungsrente zu bezahlen, und zwar in Höhe von S 20.000,-- (zwanzigtausend Schilling) monatlich, zahlbar monatlich im voraus, beginnend mit 1.12.1994.

Bei Zahlungsverzug gebühren Verzugszinsen von 1 % monatlich.

Eine Sicherstellung dieser Leibrentenverpflichtung erfolgt nicht. Die Tochter Frau Mag. Charlotte H. verpflichtet sich aber, über die Beteiligung auf Lebensdauer der erbl. Witwe nicht ohne deren Zustimmung zu verfügen, nämlich die Beteiligung zu veräußern oder zu belasten."

Mit Beschluss vom 2. August 1996 wurde der gesamte Nachlass der Beschwerdeführerin eingeantwortet.

Mit Bescheid vom 7. Jänner 1999 wurde der Beschwerdeführerin Erbschaftssteuer vorgeschrieben, wobei der Wert der stillen Beteiligung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage berücksichtigt wurde.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben. In einer die Berufung ergänzenden Eingabe vom 2. Juni 1999 wurde ausgeführt, es sei unrichtig, dass die Beschwerdeführerin Universalerbin nach Mag. Eduard S. sei. Vielmehr sei die im Gesellschaftsvertrag vom 24. Dezember 1992 getroffene Vereinbarung, dass die atypische stille Beteiligung an die Tochter Mag. Charlotte H. übergeht, maßgeblich.

Nach Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde in dem von einem Wirtschaftsprüfer verfassten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz unter anderem ausgeführt, Zielsetzung des Erblassers sei es gewesen, dass seine Tochter Charlotte die von ihm in St betriebene Apotheke übernehmen sollte. Diesbezüglich sei auch im Jahre 1982 ein entsprechendes Testament verfasst worden. Mag. Charlotte H. habe am 16. November 1991 Mag. Rudolf H. geheiratet. Ab 1. Jänner 1992 habe Mag. Rudolf H. die Apotheke in St gepachtet. Es sei beabsichtigt gewesen, dass Mag. Charlotte H. bei Erlangung der Berechtigung zum selbstständigen Betrieb einer öffentlichen Apotheke diese Apotheke durch Übergabe gegen entsprechende Rentenzahlungen an ihre Eltern erhalten sollte. Ende Sommer 1992 habe Mag. Rudolf H. die Möglichkeit zur Übernahme der (wesentlich größeren) Apotheke in S erhalten. Daher sei der Pachtvertrag zum 31. Dezember 1992 wieder aufgelöst worden. In seiner Enttäuschung darüber habe der Erblasser am 20. Oktober 1992 sein Testament geändert. Er habe kurzfristig einen Käufer gefunden, der die Apotheke zum 1. Jänner 1993 gegen eine Ablösesumme von S 8,000.000,-- übernommen habe. Schließlich habe sich die Familie dahingehend geeinigt, dass auch der Erblasser samt Familie nach S übersiedeln und er sich an der Apotheke in S mit S 8,000.000,-- beteiligen sollte. Wörtlich wurde in der Eingabe vom Vertreter Folgendes ausgeführt:

Im Prinzip wollte Mag. Eduard S. immer absichern, dass seine Tochter die von ihm aufgebaute Apotheke bzw entsprechend der geänderten Sachlage den gleich wertvollen Apothekenanteil erhält und zwar direkt von ihm und nicht als Schenkung durch die Alleinerbin Berta S. Nachdem die Familie zu Weihnachten 1992 wieder über den weiteren Lebensweg einig war, hätte entweder ein geändertes Testament erstellt oder das alte Testament von 1982 wieder gültig werden sollen (durch Vernichtung des im Ärger erstellten Testaments von Oktober 1992).

Mag. Charlotte H. legte am 30. Juli 2001 anlässlich einer persönlichen Vorsprache bei der belangte Behörde einen Schriftsatz vor, wonach der Erblasser diese entsprechend dem Gesellschaftsvertrag vom 24. Dezember 1992 bedenken habe wollen. Dieser Gesellschaftsvertrag sei als Schenkung aus den Todesfall iSd § 956 ABGB zu betrachten.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung hinsichtlich der Höhe der zu den Nachlassverbindlichkeiten zählenden Steuerschulden des Erblassers stattgegeben, ansonsten wurde die Berufung aber als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde von der belangten Behörde unter anderem ausgeführt, das Testament vom 26. Juni 1982 könne im Hinblick auf das später errichtete Testament vom 20. Oktober 1992 nicht als eine wegen Formmangels ungültige Verfügung iSd § 9 ErbStG angesehen werden. Auch der Gesellschaftsvertrag vom 24. Dezember 1992 könne nicht als eine solche wegen Formmangels nichtige Verfügung angesehen werden. Das bloße Inaussichtstellen künftiger letztwilliger Zuwendungen entspreche nicht dem Begriff einer Verfügung. Im Gesellschaftsvertrag habe der Erblasser zu erkennen gegeben, dass er noch keine bindende Anordnung treffen, sondern sich eine weitere Regelung ausdrücklich vorbehalten wollte. Eine schriftliche letztwillige Anordnung sei vom Erblasser nach dem 20. Oktober 1992 nicht mehr getroffen worden. Auch eine mündliche bindende Verfügung von Todes wegen sei nicht vorgelegen. Wenn vorgebracht worden sei, allen Beteiligten sei der wahre Wille des Erblassers

bekannt gewesen, habe es sich dabei um bloße Wünsche des Erblassers gehandelt. Wann nach dem 20. Oktober 1992, unter welchen Umständen und wem gegenüber der Erblasser eine als bindend gedachte Anordnung eines Legates oder einer Erbeinsetzung der Tochter getroffen haben sollte, sei im Verfahren nicht dargetan worden.

In der Beschwerde gegen diesen Bescheid erachtet sich die Beschwerdeführerin dadurch in ihren Rechten verletzt, dass die stille Beteiligung in die Bemessungsgrundlage einbezogen worden ist.

Die belangte Behörde verfasste eine Gegenschrift und legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem gemäß § 12 Abs 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

Gemäß § 2 Abs 1 Z 1 ErbStG gilt als Erwerb von Todes wegen der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches.

Erfüllt der Erbe eine wegen Formmangels nichtige Verfügung von Todes wegen, so ist gemäß § 9 ErbStG nur die Steuer zu erheben, die bei Gültigkeit der Verfügung des Erblassers zu entrichten gewesen wäre.

Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, die belangte Behörde hätte iSd § 9 ErbStG die Steuer so erheben müssen, als ob der Erblasser gültig verfügt hätte, dass die stille Beteiligung an dem Apothekenunternehmen in S nicht von der Beschwerdeführerin, sondern vielmehr von seiner Tochter Mag. Charlotte H. erworben werden sollte. Demgegenüber ist die belangte Behörde davon ausgegangen, dass der Erblasser nach dem 20. Oktober 1992 - an welchem Tag er sein letztes Testament errichtet hatte, das lapidar die Einsetzung seiner Ehefrau, der Beschwerdeführerin, zur Erbin enthielt - keine weitere Verfügung mehr getroffen hatte. Diese Folgerung der belangten Behörde entspricht dem Ergebnis des abgabenrechtlichen Verfahrens.

Die demgegenüber in der Beschwerde aufgestellte Behauptung, der Erblasser habe am Tage nach der Unterfertigung des Gesellschaftsvertrages gegenüber Mag. Charlotte H. eine (formungültige) letztwillige Verfügung getroffen und ihr den "Anteil (juristisch gesehen als Legat, ohne natürlich dieses Wort zu verwenden) vermacht und dies mit den Worten bekräftigt 'nun ist alles geregelt', 'es ist' - wenn er einmal sterbe - 'Deins' (25.12.1992, S, im Bücherzimmer auf der grünen Couch)", stellt zur Gänze ein neues Vorbringen dar und ist demzufolge im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtlich. Die weitere Behauptung der Beschwerdeführerin, Mag. Charlotte H. habe dies anlässlich ihrer Vorsprache bei der belangten Behörde am 30. Juli 2001 ausdrücklich so vorgebracht, ist unrichtig. Weder in dem bei dieser Vorsprache vorgelegten, maschinschriftlich verfassten, undatierten Schriftsatz noch in dem darauf handschriftlich vom Behördenorgan angebrachten Zusatz ist von einer Verfügung des Erblassers die Rede. Es wurde in dem Schriftsatz lediglich die Auffassung vertreten, der Gesellschaftsvertrag sei als "Schenkung auf den Todesfall" anzusehen. Entgegen dem Vorbringen in der Beschwerdeschrift wurde dabei von Mag. Charlotte H. auch nicht der Ausdruck "formungültiges Testament" verwendet. Auch die Behauptung, der Erblasser habe "durchaus mit Testierabsicht" nach Errichtung des zweiten Testaments erklärt, dass die stille Beteiligung der Tochter Charlotte zukommen solle, ist ein im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliches neues Vorbringen.

Den Gesellschaftsvertrag vom 24. Dezember 1992 hat die belangte Behörde zutreffend nicht als eine erbrechtliche Verfügung des Erblassers betrachtet. Insbesondere wurde im oben wiedergegebenen § 15 dieses nach dem Vorbringen in der Beschwerdeschrift von einem Wirtschaftsprüfer verfassten Vertrages eine testamentarische Verfügung über den Gesellschaftsanteils bloß in Aussicht gestellt. Eine tatsächliche testamentarische Verfügung mit Erbeinsetzung kann in dieser Vertragsbestimmung keinesfalls gesehen werden. Auch der Gerichtskommissär hat in dem Gesellschaftsvertrag eine solche Verfügung nicht erkennen können (vgl die Niederschrift vom 3. April 1995). Damit stimmt die Äußerung dieses vom Erblasser jahrzehntelang beauftragten Wirtschaftsprüfers überein, wonach es nach der Einigung der Familie zu Weihnachten 1992 zu einer Anpassung des Testamentes hätte kommen müssen (aber bis zum Ableben des Erblassers am 18. November 1994 nicht gekommen ist).

Auch nach Abschluss des Gesellschaftsvertrages hat der Erblasser unbestrittenermaßen keine erbrechtlichen Verfügungen mehr getroffen. Da somit eine (nach dem Testament vom 20. Oktober 1992, das wie vom Wirtschaftsprüfer erklärend dargestellt wurde, den ausdrücklichen Zweck hatte, Mag. Charlotte H. von einem Erwerb des in Rede stehenden Betriebsvermögens auszuschließen) getroffene Verfügung von Todes wegen nicht vorlag, war für eine Anwendung der Bestimmung des § 9 ErbStG kein Raum.

Soweit in der Beschwerde gerügt wird, die belangte Behörde habe den Wirtschaftsprüfer und Mag. Charlotte H. nicht als Zeugen vernommen, so wird damit ein wesentlicher Verfahrensmangel schon deswegen nicht dargetan, weil dementsprechende Beweisanträge im Verwaltungsverfahren nicht gestellt worden sind.

Die Beschwerde war aus den angeführten Gründen gemäß § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen, wobei von der Durchführung der beantragten Verhandlung aus den Gründen des § 39 Abs 1 Z 6 VwGG abgesehen werden konnte.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 18. Juni 2002

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2002:2002160002.X00

Im RIS seit

18.10.2002

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at