

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

23.05.1996

**Geschäftszahl**

95/15/0096

**Beachte****Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

95/15/0097

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Steiner, Dr. Mizner und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Traudtner, über die Beschwerde 1. des B S in P, und 2. der Z S in P, beide vertreten durch H, Rechtsanwälte Partnerschaft in P, gegen die Bescheide (Berufungsentscheidungen) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VII), 1. vom 8. Mai 1995, Zl. 17-93/4127/07 und 2. vom 8. Mai 1995, Zl. 17-93/4126/07, beide betreffend Einkommensteuer 1990, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Jeder der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.545,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Der Erstbeschwerdeführer ist der Sohn des am 24. November 1985 verstorbenen FS und der Zweitbeschwerdeführerin. Die Zweitbeschwerdeführerin ist die Witwe nach FS.

In der Einkommensteuererklärung für 1990 machte der Erstbeschwerdeführer den Betrag von S 2.142.000,- und die Zweitbeschwerdeführerin den Betrag von S 2.058.000,- als außergewöhnliche Belastung geltend. Es wurde vorgebracht, daß die Zahlungen Abfindungen der vier Geschwister des Erstbeschwerdeführers bzw. der vier weiteren Kinder der Zweitbeschwerdeführerin (und des FS) aufgrund eines Vergleiches (im Zusammenhang mit dem Verlassenschaftsverfahren nach FS) gewesen wären.

Mit dem erstangefochtenen Bescheid wurde gegenüber dem Erstbeschwerdeführer im Instanzenzug die Einkommensteuer festgesetzt und dabei die beantragte außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigt. Zur Begründung wurde ausgeführt, in der Berufung sei vorgebracht worden, die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Beträge würden die Abfindung von Pflichtteilsansprüchen betreffen. Nach Ansicht der belangten Behörde sei die Verpflichtung zur Leistung der strittigen Zahlungen durch die Annahme der Erbschaft eingetreten. Sie sei somit die Folge eines Verhaltens, zu dem sich der Erstbeschwerdeführer aus freien Stücken entschlossen habe. Die Zahlungen seien sohin nicht zwangsläufig erwachsen und könnten daher nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Im übrigen würden die Kosten für die Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen und die Abwehr solcher Ansprüche in erster Linie einen einkommensteuerfreien Vermögenszuwachs betreffen und seien daher auch nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Mit dem zweitangefochtenen Bescheid wurde gegenüber der Zweitbeschwerdeführerin im Instanzenzug die Einkommensteuer festgesetzt und dabei ebenfalls die beantragte außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigt. Zur Begründung wurde im wesentlichen wortgleich mit dem erstangefochtenen Bescheid ausgeführt, die Verpflichtung zur Leistung der strittigen Zahlungen sei durch die Annahme der Erbschaft und somit durch ein Verhalten, zu dem sich die Zweitbeschwerdeführerin aus freien Stücken entschlossen habe, eingetreten, weshalb die Zahlung nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden könne. Kosten für die

Erfüllung von Pflichtteilsansprüchen und die Abwehr von solchen Ansprüchen würden im übrigen einen einkommensteuerfreien Vermögenszuwachs betreffen.

Gegen diese Bescheide wenden sich die vorliegenden, im wesentlichen wortgleichen Beschwerden. Die Beschwerdeführer bringen vor, die Verlassenschaft nach FS sei zum Zeitpunkt der Verlassenschaftsabhandlung mit ca. S 23.000.000,-- überschuldet gewesen. Der Erstbeschwerdeführer und die Zweitbeschwerdeführerin hätten Erbserklärungen abgegeben und das Unternehmen fortgeführt. Aufgrund der Überschuldung der Verlassenschaft seien die weiteren vier Kinder des FS nicht bereit gewesen, das Unternehmen des Erblassers (es handelt sich dabei um die Beteiligung an einer GmbH & Co KG einschließlich der Beteiligung an der Komplementär-GmbH) fortzuführen. Den Beschwerdeführern sei es gelungen, den Betrieb aus der Verlustzone zu bringen und Gewinne zu erwirtschaften. Drei der Geschwister des Erstbeschwerdeführers bzw. der Kinder der Zweitbeschwerdeführerin hätten Pflichtteilsergänzungsansprüche sowie Ausstattungs- und Heiratsgutansprüche gegen die Verlassenschaft nach FS erhoben. Ausschließlich zur Vermeidung von weiteren Verfahrenskosten aufgrund des gegebenen Risikos seien Vergleiche geschlossen worden; der Erstbeschwerdeführer habe einen Abfindungsbetrag von S 1.836.000,-- und die Zweitbeschwerdeführerin einen solchen von S 1.764.000,-- gezahlt. Eine Schwester des Erstbeschwerdeführers und Tochter der Zweitbeschwerdeführerin habe angekündigt, die Pflichtteils- und Heiratsgutansprüche ebenfalls gegen die Verlassenschaft geltend zu machen; aufgrund eines außergerichtlichen Vergleiches habe der Erstbeschwerdeführer einen Abfindungsbetrag von S 306.000,--, die Zweitbeschwerdeführerin einen solchen von S 294.000,-- gezahlt. Die Beschwerdeführer hätten die Erbserklärung im Jahre 1990 abgegeben, nachdem die vier Geschwister des Erstbeschwerdeführers und Kinder der Zweitbeschwerdeführerin die Erbschaft nach FS nicht angenommen hatten. Aufgrund der erheblichen Überschuldung des Nachlasses zum Zeitpunkt der Abgabe der Erbserklärung hätten die Beschwerdeführer davon ausgehen können, daß Pflichtteilsabfindungszahlungen nicht entrichtet werden müßten. Erst nachdem aufgrund der Anstrengungen der Beschwerdeführer das erblasserische Unternehmen wieder Gewinne erwirtschaften konnte, hätten die vier Geschwister des Erstbeschwerdeführers bzw. Kinder der Zweitbeschwerdeführerin Pflichtteilsansprüche gestellt. Die zwangsläufige Abfindungszahlung würde daher keine unmittelbare Folge der Annahme der Erbschaft darstellen. Die Zwangsläufigkeit zum Abschluß der Vergleiche habe sich aus dem Umstand ergeben, daß gemäß § 786 Satz 2 ABGB die Verlassenschaft bis zur endgültigen Zuteilung des Pflichtteiles in Ansehung des Gewinnes und der Nachteile zwischen den Haupt- und Noterben ein verhältnismäßig gemeinsames Gut darstelle und dem Noterben gegenüber dem Haupteiben ein obligatorischer Anspruch auf Abgeltung des anteiligen Anspruches aus der Wertvermehrung des Nachlasses zukomme. Mit diesem Anspruch hätten die Beschwerdeführer jedoch zum Zeitpunkt der Abgabe der Erbserklärung nicht gerechnet. Der Abschluß des Vergleiches im Mai 1990 habe daher nur ein klagsstattgebendes Urteil vorweggenommen und beinhalte nicht eine freiwillige Leistung. Im übrigen habe im gegenständlichen Fall die Verlassenschaft aus Anteilen an einem lebenden Unternehmen mit über 300 Mitarbeitern bestanden. Die Annahme der Erbschaft sei unter diesen Umständen keine freiwillige Handlung gewesen. Es habe vielmehr eine moralische Verpflichtung bestanden, den Familienbetrieb und die Arbeitsplätze zu erhalten.

In jedem der beiden Beschwerdeverfahren hat die belangte Behörde eine Gegenschrift mit dem Antrag auf kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde erstattet und die Verwaltungsakten vorgelegt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat beschlossen, die Beschwerden wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Beratung und Beschlußfassung zu verbinden, und über die Beschwerden erwogen:

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

"Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muß folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. sie muß außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muß zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein."

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Aufwendungen, die auf Umstände zurückzuführen sind, die der Steuerpflichtige aus freien Stücken herbeigeführt hat, sind nicht zwangsläufig erwachsen (vgl. hg. Erkenntnis vom 4. April 1990, 89/13/0100). Der Antritt einer Erbschaft ist grundsätzlich ein Verhalten, zu dem sich der Erbe freiwillig entschließt (vgl. hg. Erkenntnisse vom 17. Jänner 1984, 83/14/0244, 0245, vom 14. Februar 1984, 83/14/0256, und vom 17. Mai 1989, 89/13/0012; Hofstätter-Reichel, EStG 1988, § 34 Abs. 3 Tz 1 und § 34 Einzelfälle "Erbanfall").

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes besteht auch dann keine Pflicht zur Abgabe einer (unbedingten) Erbserklärung, wenn zur Verlassenschaft die Beteiligung an einem Unternehmen gehört, welches eine große Anzahl von Dienstnehmern beschäftigt. Solcherart kann es der Verwaltungsgerichtshof nicht als

rechtswidrig erkennen, daß die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden die strittigen Zahlungen als den Beschwerdeführern nicht zwangsläufig erwachsen qualifiziert hat.

In den Beschwerden wird vorgebracht, im Zeitpunkt der Abgabe der Erbserklärung hätten die Beschwerdeführer nicht mit Pflichtteilsansprüchen rechnen müssen, weil sich diese ausschließlich aufgrund der Regelung des § 786 zweiter Satz ABGB ergeben hätten. Hiezu ist darauf zu verweisen, daß die genannte Bestimmung Bestandteil der gesetzlichen Regelungen über die Höhe des Pflichtteilsanspruches ist und ein Erbe - bei Abgabe der Erbserklärung - prinzipiell damit rechnen muß, daß ein Pflichtteilsberechtigter Ansprüche in dem Ausmaß erhebt, wie es ihm das Gesetz einräumt. Die Regelung des § 786 zweiter Satz ABGB ändert sohin nichts daran, daß sich für die Frage der Zwangsläufigkeit iSd § 34 Abs. 3 EStG 1988 die Belastung des Erben mit Pflichtteilsverpflichtungen als Folge der freiwilligen Entscheidung zur Abgabe der Erbserklärung ergibt.

Daß die strittigen Abfindungszahlungen auch Heiratsgut- bzw. Ausstattungsansprüche abgegolten hätten, haben die Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht behauptet. Lediglich die im Verwaltungsverfahren vorgelegten Vergleichsausfertigungen enthalten die Formulierung, daß sämtliche "wie immer gearteten Erb-, Pflichtteils- und Pflichtteilergänzungsansprüche sowie Ausstattungs- und Heiratsgutansprüche nach Herrn FS" abgegolten seien. Aus einer derartigen Generalklausel ergibt sich nicht, daß tatsächlich Heiratsgut- bzw. Ausstattungsansprüche bestanden hätten und abgegolten worden wären. Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren stellt das entsprechende Vorbringen daher eine Neuerung dar.

Aufwendungen, die nicht zwangsläufig erwachsen, können nicht als außergewöhnliche Belastung Berücksichtigung finden. Die Beschwerdeführer wurden daher durch die angefochtenen Bescheide nicht in ihren Rechten verletzt.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich im Rahmen der gestellten Anträge auf die §§ 47 VwGG iVm der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.