

Österreichische

# JURISTEN ZEITUNG

ÖJZ

*Chefredakteur* Gerhard Hopf  
*Redaktion* Robert Fucik, Kurt Kirchbacher, Hans Peter Lehofer  
*Evidenzblatt* Christoph Brenn, Helge Hoch, Eckart Ratz, Ronald Rohrer,  
Martina Weixelbraun-Mohr  
*Anmerkungen* Andreas Konecny, Martin Spitzer

März 2020

06

241 – 288

## Aktuelles

**Resolution zum Schutz der Rechtsstaatlichkeit** ➔ 241

## Beiträge

### **Korruption und Untreue – zwangsläufig ein Doppelpack?**

*Raphaela Bauer* ➔ 250

**Steuern als Belastung des Pflichtteils iSd § 762 ABGB nF**

*Felix Karl Vogl* ➔ 245

## Evidenzblatt

**Der Sicherungsanspruch des Gesellschafters**

*Lukas Lobnik* ➔ 263

**Insolvenzrechtliche Urteile sind nicht nach der EuVTVO vollstreckbar**

*Wolfgang Jelinek* ➔ 266

**Missachtung des Amtsaufklärungsgrundsatzes**

**als Fortführungsgrund** ➔ 275

# Steuern als Belastung des Pflichtteils iSd § 762 ABGB nF

## Welche Abgaben sind Belastungen des Pflichtteils – und welche nicht?

Im Gegensatz zur Rechtslage vor dem ErbRÄG 2015 ordnet das neue Pflichtteilsrecht nicht mehr an, dass der Pflichtteil dem Pflichtteilsberechtigten frei von Belastungen zu hinterlassen ist. Mit einer Pflichtteilsdeckung einhergehende Belastungen sind jedoch gem § 762 ABGB bei der Bewertung der Pflichtteilsdeckung entsprechend zu berücksichtigen. Der Beitrag spürt der Frage nach, ob und in welcher Weise mit einer Pflichtteilsdeckung verbundene, aktuelle und latente steuerliche Lasten bei der pflichtteilsrechtlichen Bewertung einer Zuwendung nach § 762 ABGB nF zu berücksichtigen sind. Er versteht sich als erster Diskussionsbeitrag und gleichzeitiger Lösungsvorschlag für einen (soweit ersichtlich) in L und Rsp bislang kaum erörterten Problemkreis.<sup>1)</sup>

Von Felix Karl Vogl

### Inhaltsübersicht:

- A. Einleitung
  1. Bisherige Ansätze
  2. Grundsätzliche eigene Überlegungen
- B. Mögliche abgabenrechtliche Belastungen der Pflichtteilsdeckung
- C. Die in Betracht kommenden Abgaben im Einzelnen
  1. Grunderwerbsteuer
  2. Grundbucheintragungsgebühr
  3. Immobilienertragsteuer
  4. Umsatzsteuer
  5. Objektsteuern
  6. Ausländische Erbschafts- und Schenkungssteuern
    - a) Steuerpflicht aufgrund der Ansässigkeit des Empfängers im Ausland
    - b) Steuerpflicht aufgrund der Belegenheit des zugewendeten Vermögens
    - c) Mischkonstellationen
  7. Ausländische Vermögensteuer

### A. Einleitung

Im Gegensatz zur Rechtslage vor dem ErbRÄG 2015 (§ 774 ABGB aF) ist der Pflichtteil nach dem seit 1. 1. 2017 in Kraft stehenden Pflichtteilsrecht nicht mehr grundsätzlich frei von Belastungen oder Bedingungen zu hinterlassen. Ein durch solche Bedingungen oder Belastungen fehlender oder verminderter Nutzen ist aber bei der Bewertung der Pflichtteilsdeckung zu berücksichtigen (§ 762 ABGB nF).

Damit hat der Gesetzgeber im Vergleich zur alten Rechtslage eine klare Kehrtwende vollzogen, allerdings auch zahlreiche neue Fragen aufgeworfen. Zunächst wird schon trefflich darüber gestritten werden können, welche letztwilligen Anordnungen denn überhaupt als Bedingungen und Belastungen iS des lex cit anzusehen sind.

Auf das Thema des vorliegenden Aufsatzes umgelegt wird daher zu klären sein, wie aktuell die jeweilige mit einer bestimmten Pflichtteilsdeckung verbundene abgabenrechtliche Belastung sein muss, um überhaupt als „Belastung“ iSd § 762 ABGB gelten und sich daher auf die Bewertung der Pflichtteilsdeckung auswirken zu können.

### 1. Bisherige Ansätze

An und für sich wäre es nun an dieser Stelle das Gegebene, L und Rsp zum bereits im Pflichtteilsrecht vor dem ErbRÄG 2015 bekannten Begriff der „Belastung“ iSd § 774 ABGB aF wiederzugeben und die darin gewonnenen Erkenntnisse zur Frage, ob Steuern als Belastung anzusehen sind oder nicht, dahin weiterzuentwickeln, ob und wie sie bei der Bewertung gem § 762 ABGB nF zu berücksichtigen sind. Dieser Weg erscheint indes nicht gangbar: Soweit ersichtlich wurde die Frage, ob Steuern eine „Belastung“ sein können, in L und Rsp zum alten Recht nämlich kaum oder gar nicht problematisiert.

### 2. Grundsätzliche eigene Überlegungen

Dass abgabenrechtliche Folgen, die mit der Annahme einer zur Pflichtteilsdeckung gemachten Zuwendung verbunden sind, bei der Bewertung im Rahmen des § 762 ABGB nF Berücksichtigung finden müssen, erscheint freilich schon deshalb zwingend, da der Pflichtteilsberechtigte diesen Konsequenzen nicht ausweichen kann: Die (freilich auch nach alter Rechtslage von der Rsp eingeschränkte) Möglichkeit, anstelle einer zur Pflichtteilsbedeckung gemachten Zuwendung den Geldpflichtteil zu fordern, kommt ihm nach neuer Rechtslage nämlich gar nicht mehr zu, sodass ihn die

ÖJZ 2020/31

§ 762 ABGB nF,  
§ 774 ABGB aF,  
§ 788 ABGB

OGH 11. 7. 2002,  
6 Ob 117/02b

Belastung;  
Pflichtteil;  
Bewertung;  
Steuern;  
ausländische  
Erbschaftssteuer;  
ausländische  
Schenkungs-  
steuer

1) Der Artikel befindet sich auf Stand Juli 2019. Später erschienene Lit und Rsp konnten nicht mehr berücksichtigt werden.

mit der Annahme der zur Pflichtteilsbedeckung gemachten Zuwendung verbundenen abgabenrechtlichen Folgen grundsätzlich jedenfalls treffen.

Als logisch zweiter Schritt wird zu untersuchen sein, welche Bewertungsmethoden für die Berücksichtigung steuerlicher Belastungen angemessen sein könnten. Klar erscheint idZ von vornherein, dass die Mannigfaltigkeit steuerlicher Belastungen und ihrer Auswirkungen im individuellen Fall auch eine individuelle Beurteilung erfordert. Daher können bewertungsmethodische Ansätze hier nur im Groben aufgezeigt bzw angeregt werden.

## B. Mögliche abgabenrechtliche Belastungen der Pflichtteilsdeckung

Die latente oder aktuelle abgabenrechtliche Belastung einer zur Bedeckung des Pflichtteils gemachten Zuwendung kann verschiedengestaltig in Erscheinung treten. In der Praxis besonders bedeutsam werden freilich folgende latenten oder aktuellen Abgabenbelastungen sein:

- GrESt für zugewendete Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte,
- GB-Eintragungsgebühr,
- latente Belastung einer Liegenschaft mit ImmoESt für den Fall der Veräußerung durch den Noterben,
- latente Vorsteuerberichtigung iZm mit der Veräußerung einer zur Pflichtteilsdeckung zugewendeten Sache durch den Pflichtteilsberechtigten,
- mit dem Eigentum an einer zugewendeten Sache verbundene Objektsteuern (zB Grundsteuer) sowie Gebühren und Beiträge,
- ausländische Erbschaftssteuer bzw Schenkungssteuer,
- ausländische Vermögensteuer.

Diese Belastungen sollen in weiterer Folge darauf „abgeklopft“ werden, ob und wie sie sich auf die Bewertung einer Pflichtteilsdeckung auswirken.

## C. Die in Betracht kommenden Abgaben im Einzelnen

Zu jeder einzelnen oben genannten Art von Abgaben soll nun im Weiteren untersucht werden, ob sie als „Belastung“ angesehen werden muss, und wenn ja, nach welcher Methode sie bei der Bewertung einer zur Bedeckung des Pflichtteils gemachten Zuwendung berücksichtigt werden sollte.

Als Denkansatz für die Berücksichtigung einer als Belastung anzusehenden Abgabe ist dabei wohl eine vergleichsweise Betrachtung zwingend: einerseits der konkret gemachten Zuwendung unter Berücksichtigung der mit ihr einhergehenden abgabenrechtlichen Belastung, andererseits der Zuwendung von barem Geld an den Pflichtteilsberechtigten. Dass der Pflichtteil in barem Geld zu leisten ist, wenn er nicht durch Zuwendungen unter Lebenden oder von Todes wegen bedeckt ist, hat der Gesetzgeber schließlich in § 761 ABGB ausdrücklich angeordnet. Der Gesetzgeber geht als Grundannahme erkennbar von der Zuwendung eines Geldpflichtteils aus. Daher kommt auch einzig der Geldpflichtteil als Vergleichsmaßstab in Betracht.

Dem allem vorangehen muss freilich die Beantwortung der Frage, ob eine bestimmte Abgabenbelastung überhaupt als „Belastung“ iSd § 762 ABGB anzusehen ist.

### 1. Grunderwerbsteuer

Wendet ein Verstorbener dem Pflichtteilsberechtigten Grundstücke oder grundstücksgleiche Rechte zu, deren Erwerb mit Grunderwerbsteuer belastet ist, so liegt naturgemäß eine aktuelle Belastung des Erwerbs mit Abgaben vor.

Mit dem Abschluss des Titelgeschäfts einer Zuwendung unter Lebenden entsteht die GrESt-Schuld. Bei einer Zuwendung unter Lebenden zwecks Bedeckung des Pflichtteils sind zwar Geschenkgeber und Geschenknehmer dem Fiskus gegenüber Solidarschuldner. Regelmäßig wird aber vereinbart, wer im Innenverhältnis zwischen den Vertragsteilen die Steuer zu tragen hat.<sup>2)</sup> Soll der Geschenkgeber nach dem Vereinbarung die Steuerbelastung tragen (und trägt er sie auch tatsächlich), so kommt eine „Belastung“ des pflichtteilsberechtigten Geschenknehmers iSd § 762 ABGB von vornherein nicht in Betracht. Trägt der Pflichtteilsberechtigte die GrESt, so ist er mit einer Abgabe belastet, die ihn nicht getroffen hätte, wäre ihm bares Geld zugewendet worden. In diesem Fall ist die GrESt daher als „Belastung“ iSd § 762 ABGB anzusehen.

Bei einem Erwerb von Todes wegen (Annahme einer letztwilligen Zuwendung zur Pflichtteilsbedeckung, die aus Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten iSd § 2 GrEStG besteht) fällt ebenfalls GrESt an, welche freilich idR vom erwerbenden Noterben zu tragen sein wird. Auch in diesem Falle ist die GrESt – verglichen mit dem Erwerb des Eigentums an einem Geldpflichtteil – als Belastung anzusehen und gem § 762 ABGB bei der Bewertung der Zuwendung zu berücksichtigen.

Was die Bewertung anlangt, so wird die GrESt vom pflichtteilsrechtlich maßgeblichen Wert der zur Pflichtteilsbedeckung zugewendeten Grundstücke oder grundstücksgleichen Rechte (der insb unter Berücksichtigung der Bewertungsregelung des § 788 ABGB zu ermitteln ist)<sup>3)</sup> 1:1 abzuziehen sein.

### 2. Grundbucheintragungsgebühr

Für die Grundbucheintragungsgebühr werden dieselben Grundsätze maßgebend sein müssen wie für die GrESt: Zwar entsteht die Grundbucheintragungsgebühr erst mit der Eintragung des erworbenen Rechts in das Grundbuch und nicht bereits mit dem Abschluss des

2) Für den Bereich der GrESt selbst verhindert § 5 Abs 4 GrEStG, dass die GrESt bei Tragung durch einen Vertragsteil allein nochmals Teil der GrESt-Bemessungsgrundlage wird, also eine GrESt von der GrESt erhoben wird. Im Bereich der USt wäre freilich nach allg Grundsätzen eine vom Erwerber getragene GrESt zur Hälfte als umsatzsteuerliches Entgelt und damit als Bemessungsgrundlage der USt anzusetzen (vgl VwGH 3. 6. 1993, 92/16/0010; 26. 1. 1989, 88/16/0132). Die Verwaltungspraxis sieht freilich „aus Vereinfachungsgründen“ von einer Hinzurechnung der halben GrESt zur USt-Bemessungsgrundlage ab (UStR 2000 Rz 798 idF 16. 11. 2018).

3) Zu dieser ist derzeit (Stand: 19. 7. 2019) beim VfGH ein Individualantrag auf Aufhebung wegen Verfassungswidrigkeit eines einfachen Gesetzes anhängig (Autor am Verfahren beteiligt).

Titelgeschäfts, jedoch muss sie vom pflichtteilsberechtigten Zuwendungsempfänger aufgewendet werden, um das ihm zugewendete bürgerliche Recht zu erwerben. Außerbürgerlicher Eigentümer zu bleiben ist dem Pflichtteilsberechtigten (abgesehen vom Fall einer Weiterveräußerung samt Sprungeintragung gem § 22 BGB)<sup>4)</sup> nicht zumutbar, zumal damit das Risiko eines Rechtsverlusts durch gutgläubigen Erwerb eines Dritten um ein Vielfaches ansteigt und die Rechtssicherheit des Zuwendungsempfängers darunter generell leidet. Die Belastung des pflichtteilsberechtigten Zuwendungsempfängers mit Grundbucheintragungsgebühr ist daher ebenfalls eine Belastung iSd § 762 ABGB und bei der Bewertung der Zuwendung zu berücksichtigen.

Hinsichtlich der passenden Bewertung kann auf die Ausführungen zur GrESt verwiesen werden.

### 3. Immobilienertragsteuer

Zuwendungen von Grundstücken (iSd § 30 EStG) unter Lebenden zur Bedeckung des Pflichtteils erfolgen in aller Regel unentgeltlich. Sie lösen daher in aller Regel auch keine ImmoESt-Pflicht aus. Dasselbe gilt für entsprechende Zuwendungen an Pflichtteilsberechtigte von Todes wegen. Jedoch könnte ein pflichtteilsberechtigter Zuwendungsempfänger nach seinem Erwerb das Zugewendete weiterveräußern wollen und für diese Veräußerung ImmoESt anfallen. Bei der in einem solchen Fall entstehenden ImmoESt-Schuld handelt es sich freilich nicht um eine unmittelbar mit dem Erwerb der Zuwendung verbundene Abgabe. Die Abgabepflicht ergibt sich vielmehr aus der Verwendung der Zuwendung durch ihren Empfänger, sodass die ImmoESt der Zuwendung nicht iSd § 762 ABGB „anhftet“. Zudem handelt es sich bei der ImmoESt systematisch betrachtet bloß um eine Vorauszahlung der Einkommensteuer des Veräußerers – diese wiederum ist eine persönliche und sich umfassend auf seine sämtlichen Einkünfte erstreckende Steuer, die wesensmäßig nicht als an einer Zuwendung haftend angesehen werden kann –, sie hängt vielmehr an der Person des Veräußerers.<sup>5)</sup> Eine Berücksichtigung der ImmoESt-Belastung einer späteren Veräußerung des Grundstücks durch den pflichtteilsberechtigten Zuwendungsempfänger kommt daher grundsätzlich nicht in Betracht. Die Anerkennung einer solchen „Belastung“ müsste außerdem zu einer uferlosen Ausweitung des Begriffs der „Belastung“ führen und die Bewertung der Pflichtteilsdeckung mit großen Unsicherheiten belasten – sämtliche aus der zukünftigen Verwendung der Zuwendung durch ihren Empfänger resultierende Kosten wären nach einer solchen ratio plötzlich potenzielle „Belastungen“.

Eine Ausnahme von diesem Prinzip ist mE freilich dann zumindest zu überlegen, wenn die spätere ImmoESt-pflichtige Veräußerung durch den pflichtteilsberechtigten Zuwendungsempfänger im Zeitpunkt der Zuwendung bereits zwingend angelegt war. Dann könnte sie nämlich im Einklang mit dem Gesetzeswortlaut als „der Zuwendung anhaftende[n]“ angesehen werden. Um Umstände zu finden, die eine spätere ImmoESt-pflichtige Veräußerung durch den Zuwendungsempfänger zwingend erforderlich machen, wird man freilich einige geistige Anstrengung aufwenden

müssen. Gründe, die aus der Sicht des Zuwendungsempfängers eine spätere Veräußerung zweckmäßig und iSd „notwendig“ machen, werden sicher nicht ausreichend sein (zB die Tatsache, dass der Zuwendungsempfänger in einiger Entfernung zum zugewendeten Grundstück wohnt und er dieses daher nicht selbst verwenden kann). In Betracht kommen, wenn überhaupt, nur rechtlich zwingende Gründe, die einen Eigentumserwerb durch den Zuwendungsempfänger verhindern oder eine Veräußerung durch den Zuwendungsempfänger als einzig gangbaren Weg erscheinen lassen und die außerdem im Zeitpunkt der Zuwendung bereits bestanden haben und im Zeitpunkt des Erbanfalls noch bestehen. In Betracht kommen bspw grundverkehrsrechtliche Regelungen, die den Eigentumserwerb durch den pflichtteilsberechtigten Zuwendungsempfänger verhindern. Da jedoch pflichtteilsberechtigte Zuwendungsempfänger von Grundverkehrsregelungen in vielen Landesgesetzen aufgrund ihrer Eigenschaft als nahe Angehörige ausgenommen sind, werden Grundverkehrsregelungen nur in eher seltenen Fällen als Grund in Betracht kommen, die Veräußerung durch den Zuwendungsempfänger als zwingend zu erachten und die ImmoESt bei der Bewertung eines zugewendeten Grundstücks zu berücksichtigen. Denkbar sind bspw Konstellationen, in denen eine auf Adoption beruhende Noterbenstellung noch nicht lange genug besteht (vgl § 18 Abs 1 Z 2 Satz 2 NÖ GVG) oder in denen nur der Erwerb sämtlicher land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs unter die Angehörigenbefreiung fällt (vgl § 4 Abs 1 lit d OÖ GVG; § 3 Abs 2 lit a Sbg GVG; § 5 lit b Tir GVG) und in denen der Zuwendungsempfänger die Genehmigungsvoraussetzungen nicht erfüllt.

Auch in den genannten Ausnahmefällen wird die ImmoESt freilich nur insoweit als „Belastung“ iSd § 762 ABGB zu berücksichtigen sein, als sie nicht vermeidbar ist: Der Zuwendungsempfänger wird verpflichtet sein, sämtliche zumutbaren und rechtlich zulässigen Möglichkeiten auszuschöpfen, die Steuerbelastung zu verhindern oder diese zumindest zu reduzieren. Hiezu gehört insb die Ausübung einer etwaigen Regeleinkünfteermittlungsoption (§ 30 Abs 5 EStG) oder der Veranlagungsoption gem § 30 Abs 5 EStG bzw die Inanspruchnahme des Antragsrechts nach § 30 Abs 8 EStG.

### 4. Umsatzsteuer

Die Zuwendung einer Sache zwecks Bedeckung des Pflichtteils erfolgt ex definitione unentgeltlich. Erfolgt diese von Todes wegen, so löst diese Zuwendung selbst grundsätzlich auch keine Umsatzsteuerpflicht aus, fehlt es in einem solchen Fall doch am willentlichen Leistungsaustausch bzw an einer willentlichen Entnahmehandlung, zumindest aber am Entgelt als Bemessungsgrundlage der USt. Jedoch setzt der Erbe die Unternehmereigenschaft des Erblassers qua Gesamtrechtsnach-

4) In diesem Fall sollte den Pflichtteilsberechtigten ohnehin keine Grundbucheintragungsgebühr treffen.

5) Vgl hierzu auch OGH 11. 7. 2002, 6 Ob 117/02b.

folge fort und die Gegenstände des unternehmerischen Anlage- oder Umlaufvermögens sind daher nach wie vor umsatzsteuerlich dem Unternehmen zugehörig. Erfüllt der Erbe dann den obligatorischen Herausgabanspruch des Pflichtteilsberechtigten auf Herausgabe der Pflichtteilsdeckung, so entnimmt er damit gem § 3 Abs 2 UStG im Rahmen des unechten Eigenverbrauchs einen unternehmerisch genutzten Gegenstand für Zwecke außerhalb des Unternehmens, wodurch eine umsatzsteuerbare Lieferung getätigt wird.<sup>6)</sup>

Wird hingegen die vom Zuwendenden unternehmerisch genutzte Sache von diesem unter Lebenden zugewendet, so liegt bereits in der Zuwendung durch den Unternehmer eine umsatzsteuerliche Lieferung (Entnahme-Eigenverbrauch iSd § 3 Abs 2 UStG).

Ist die in der Entnahme zu erblickende Lieferung steuerbar, aber unecht steuerbefreit (wie dies zB gem § 6 Abs 1 Z 9 UStG für Grundstücke der Fall ist), so ist gem § 12 Abs 10 UStG der für die zugewendete Sache geltend gemachte Vorsteuerabzug zu berichtigen. Die daraus entstehende Belastung mit Umsatzsteuern (= dem Fiskus zu refundierenden Vorsteuerberichtigungsbeiträgen) trägt der Zuwendende, weshalb diese, sollte der Zuwendende sie auch endgültig selbst tragen, keine der Zuwendung anhaftende Belastung ist.

Ist diese Lieferung steuerbar und steuerpflichtig, so schuldet der solcherart entnehmende Unternehmer die auf die Bemessungsgrundlage gem § 4 Abs 8 UStG entfallende USt. Ist der Zuwendungsempfänger USt-rechtlicher Unternehmer mit Recht auf Vorsteuerabzug, so empfiehlt sich die Inanspruchnahme der Steuerweiterleitung nach § 12 Abs 15 UStG, um dem Zuwendungsempfänger zu ermöglichen, die ihm in Rechnung gestellte USt wieder als Vorsteuer abzuziehen. Diesfalls stellt die USt für den Zuwendungsempfänger keine „Belastung“ iSd § 762 ABGB dar. Gleichzeitig erspart diese Vorgehensweise dem Zuwendungsempfänger die Berichtigung der Vorsteuer nach § 12 Abs 10 UStG.

Bei der Bewertung ist die Belastung dadurch zu berücksichtigen, dass von dem sich aus den pflichtteilsrechtlichen Bewertungsregelungen (insb auch § 788 ABGB) ergebenden Wert die am Zuwendungsempfänger haften bleibende USt 1:1 abgezogen wird.

## 5. Objektsteuern

Wendet der Verstorbene dem Pflichtteilsberechtigten unter Lebenden oder von Todes wegen eine Sache zu, mit deren Eigentum oder Besitz eine Belastung mit Objektsteuern einhergeht, so ist die Frage, ob es sich dabei um eine Belastung handelt und wie diese bei Bewertung der Zuwendung zu berücksichtigen ist, schwieriger zu beurteilen. Denn Objektsteuern fallen idR periodisch an, während die vorstehend genannten Abgabenarten (GrESt, GB-Eintragungsgebühr, ImmoESt, USt) an Vorgänge im rechtlichen Verkehr anknüpfen und einmalig anfallen.

Wendet ein Erblasser einem Noterben eine Pflichtteilsdeckung unter Lebenden zu, die mit einer Objektsteuer belastet ist (zB ein Grundstück, für welches Grundsteuer zu entrichten ist), so entstehen dem Zuwendungsempfänger fortlaufend Abgabenverbindlich-

keiten. Die Abgabenverbindlichkeiten entstehen dem Zuwendungsempfänger aber idR erst ab jenem Zeitpunkt fortlaufend, ab welchem er Eigentümer der zugewendeten Sache ist. Sie fallen in der Zukunft an und können daher schwerlich als der Zuwendung anhaftende Belastungen betrachtet werden.

So, wie niemand auf die Idee käme, die mit der Erhaltung einer geschenkten Liegenschaft (ab dem Zeitpunkt des Eigentumsübergangs) verbundenen Aufwendungen als Belastung anzusehen, die vom Wert des zugewendeten Vermögens abzuziehen ist, wird dies generell für Objektsteuern zu gelten haben, soweit aus dem zugewendeten Vermögen zumindest ein Ertrag in Höhe der anfallenden Objektsteuer erzielt werden könnte. Dies wird bei Grundsteuern in der in Österreich derzeit bestehenden Höhe regelmäßig der Fall sein, sodass solche Objektsteuern nicht als „Belastung“ iSd § 762 ABGB angesehen werden können.

Ein im Zeitpunkt der Zuwendung bereits bestehender Rückstand hingegen ist zweifellos als Belastung anzusehen, sofern dieser aufgrund gesetzlicher Haftungsbestimmungen letztlich vom Zuwendungsempfänger getragen werden muss und von diesem auch getragen wird.

Im letztgenannten Fall wird die sich aus dem schlagend werdenden Abgabenrückstand ergebende finanzielle Belastung 1:1 von dem sich aus pflichtteilsrechtlichen Bewertungsregelungen (insb auch § 788 ABGB) ergebenden Wert abzuziehen sein.

## 6. Ausländische Erbschafts- und Schenkungssteuern

Bekanntermaßen wurden die gesetzlichen Regelungen über die Erbschaftsteuer und die Schenkungssteuer vom VfGH aufgehoben und seither durch den Gesetzgeber nicht mehr in Kraft gesetzt.<sup>7)</sup> Daher sind Zuwendungen eines Erblassers an einen Pflichtteilsberechtigten in Österreich grundsätzlich nicht mehr schenkungssteuer- bzw erbschaftssteuerpflichtig.

Mit einem Steuersystem, das keine Erbschafts- und Schenkungssteuer kennt, steht Österreich im Gegensatz zum großen Nachbarn BRD und zu manch anderem Nachbarland (zB Italien). Die Internationalisierung des Lebens bringt es freilich mit sich, dass ausländische Erbschaftssteuern in immer mehr Fällen eine praktische Rolle spielen, sei es weil ein in Österreich ansässiger Verstorbener einem Pflichtteilsberechtigten im Ausland belegenes Vermögen zugewendet hat oder weil – bei steuerlichem Wohnsitz des Erblassers in Österreich – der pflichtteilsberechtigte Empfänger der Zuwendung im Ausland ansässig ist. Die Erbschaftsteuerrechte der meisten souveränen Staaten lassen die Steuerpflicht nämlich dem Grunde nach jedenfalls eintreten, wenn entweder der Erblasser oder der Zuwendungsempfänger seinen Wohnsitz im jeweiligen Staat hat oder – unabhängig vom steuerlichen Wohnsitz des Zuwendenden – unter Lebenden unentgeltlich zugewendetes oder von Todes wegen erworbenes un-

6) UStR 2000 Rz 204; vgl auch *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>5</sup> § 2 Rz 151 ff sowie § 3 Rz 228 mwN.

7) VfGH 7. 3. 2007, G 54/06 ua VfSlg 18.093; 15. 6. 2007, G 23/07 ua VfSlg 18.147.

bewegliches Vermögen im jeweiligen Staat belegen ist (vgl § 6 ErbStG; § 2 dErbStG).<sup>8)</sup> Verhindern im konkreten Fall nicht Steuerbefreiungen für nahe Angehörige oder Freibeträge das Entstehen einer Erbschafts- oder Schenkungssteuerpflicht, so fällt in diesen Konstellationen für den Erwerb der Zuwendung durch den Pflichtteilsberechtigten Erbschaftssteuer an. Diese Steuer ist darauf zu untersuchen, ob es sich bei ihr um eine „Belastung“ iSd § 762 ABGB handelt.

Zur Beantwortung der Frage, ob es sich bei einer solcherart anfallenden Erbschafts- oder Schenkungssteuer um eine „Belastung“ iSd § 762 ABGB handelt, wird, ausgehend davon, dass der konkrete Erblasser im Zeitpunkt der Zuwendung in Österreich steuerlich ansässig war, zunächst danach zu fragen sein, aufgrund welcher Sachverhaltselemente die Steuerpflicht im konkreten Fall entstanden ist. Denn der Gesetzgeber des ErbRÄG 2015, der die inländische steuerliche Rechtslage vorgefunden und in deren Bewusstsein das österreichische Pflichtteilsrecht neu gestaltet hat, ging offenbar davon aus, dass sämtliche Pflichtteilsberechtigten erbschafts- und schenkungssteuerlich gleich behandelt werden, nämlich, dass diese keiner solchen Steuerpflicht unterliegen. Wie oben ausgeführt ändert sich dies jedoch, wenn der Zuwendungsempfänger steuerlich im Ausland ansässig ist oder wenn der Erblasser im Ausland belegenes unbewegliches Vermögen hinterlassen hat.

#### a) Steuerpflicht aufgrund der Ansässigkeit des Empfängers im Ausland

Hat ein Erblasser eine Zuwendung getätigt und liegt der Grund für das Entstehen einer Erbschafts- oder Schenkungssteuerschuld (bloß) darin, dass der Zuwendungsempfänger steuerlich in einem Staat ansässig ist, der seinen Erwerb (im Gegensatz zu Österreich) besteuert, so haftet dem zugewendeten Vermögen selbst in jenem Zeitpunkt, in dem der Erblasser sie macht, gedanklich keine „Belastung“ an – die Belastung ist allein auf die persönlichen steuerlichen Verhältnisse des Zuwendungsempfängers zurückzuführen, nämlich seinen steuerlichen Wohnsitz.

#### b) Steuerpflicht aufgrund der Belegenheit des zugewendeten Vermögens

Tritt die Steuerpflicht jedoch aufgrund der Belegenheit des zugewendeten Vermögens ein, so liegt die Steuerpflicht bereits in einer spezifischen Eigenschaft des zugewendeten Vermögens begründet. Der pflichtteilsberechtigte Zuwendungsempfänger hätte nämlich keine Belastung mit Erbschafts- bzw Schenkungssteuer zu tragen, hätte er im Inland belegenes Vermögen zugewendet bekommen. Diesfalls ist die für den Erwerb anfallende Erbschafts- oder Schenkungssteuer als Belastung iSd § 762 ABGB anzusehen und bei der pflichtteilsrechtlichen Bewertung der Zuwendung zu berücksichtigen.

#### c) Mischkonstellationen

Freilich kann es in der Praxis auch leicht passieren, dass eine Zuwendung aufgrund der Belegenheit des zugewendeten Vermögens der Erbschafts- oder Schenkungssteuerpflicht unterliegt, eine solche Steuer aber ohnehin angefallen wäre, weil der Zuwendungsempfän-

ger steuerlich in einem Staat ansässig ist, der Erbschafts- bzw Schenkungssteuer erhebt. In diesem Fall wäre wohl eine Differenzrechnung angemessen: Jener Betrag an Erbschafts- bzw Schenkungssteuer, der aufgrund des steuerlichen Wohnsitzes des Zuwendungsempfängers ohnehin angefallen wäre, ist nicht als Belastung anzusehen, da dieser ohnehin angefallen wäre. Ein etwaiger darüber hinausgehender Betrag an Erbschafts- und Schenkungssteuer, der aufgrund der Belegenheit des zugewendeten Vermögens geschuldet wird, ist hingegen als „Belastung“ iSd § 762 ABGB anzusehen.

## 7. Ausländische Vermögensteuer

Nicht nur ausländische Erbschafts- und Schenkungssteuer, sondern auch ausländische Vermögensteuern können mit einer Zuwendung zur Bedeckung des Pflichtteils einhergehen. Zwar ist die Erhebung von Vermögensteuer international bei Weitem nicht so verbreitet wie etwa die Erhebung von Erbschafts- und Schenkungssteuer. Es wäre dennoch verfehlt, anzunehmen, solche Steuern hätten in der Praxis keine Bedeutung: Von den Nachbarstaaten Österreichs erheben immerhin etwa die Schweiz und Liechtenstein Vermögensteuern.

In etwa entsprechend den Ausführungen zur Erbschafts- und Schenkungssteuer weiter oben können auch Vermögensteuern entweder deshalb anfallen, weil der Empfänger einer Zuwendung seinen steuerlichen Wohnsitz in einem Staat hat, der solche Steuern erhebt, oder deshalb, weil das zugewendete Vermögen in einem Staat belegen ist, der auf das Vermögen Vermögensteuern erhebt (vgl zB Art 6 Abs 1 bis 4 liechtensteinisches Steuergesetz FL-LGBl 2010/340 idGF, wonach einerseits sämtliches Vermögen von in Liechtenstein ansässigen Personen sowie andererseits in Liechtenstein belegene Grundstücke und Betriebsstätten von nicht in Liechtenstein ansässigen Personen der Vermögensteuer unterliegen).

Üblicherweise belasten Vermögensteuern das ihnen unterworfenen Vermögen mit einem niedrigen einstelligen Prozentsatz, und zwar idR periodisch wiederkehrend, nämlich jedes Jahr. Sie sind insofern wesensmäßig den oben zu P 5 erwähnten Substanzsteuern sehr nahe, jedoch mit dem Unterschied, dass bei ihrer Bemessung (wegen ihres Wesens als auf das gesamte Vermögen einer Person zu erhebende Steuer) auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerschuldners stärker Rücksicht genommen wird. Wird eine Vermögensteuer jedoch nur auf das im jeweiligen Staat belegene Vermögen erhoben (beschränkte Steuerpflicht), so ist die Berücksichtigung persönlicher Verhältnisse des Steuerpflichtigen oft reduziert oder ganz beseitigt, sodass die Vermögensteuer dann nahezu einer reinen Objektsteuer gleichkommt.

ME wird es daher grundsätzlich angemessen sein, die zu P 5 und 6 gewonnenen Erkenntnisse auf ausländische Vermögensteuern entsprechend anzuwenden:

8) Diese zwei Anknüpfungskriterien – Wohnsitz und Belegenheit – sind freilich nur typenhaft zu verstehen. In der schier unendlichen Vielfalt der Steuerrechtsordnungen kommen zahlreiche Erweiterungen dieser Anknüpfungskriterien sowie außerdem auch noch andere Anknüpfungskriterien in Betracht, die hier freilich nicht im Einzelnen erläutert werden können.

Ist eine zur Pflichtteilsdeckung gemachte Zuwendung nur deshalb mit Vermögensteuer belastet, weil der Zuwendungsempfänger steuerlich nicht in Österreich ansässig ist, so ist die Vermögensteuer von vornherein nicht als „an der Zuwendung haftende“ Belastung anzusehen und diese bei der Bewertung der Pflichtteilsdeckung nicht zu berücksichtigen.

Unterliegt die Zuwendung aufgrund ihrer Belegenheit in einem bestimmten Staat einer Vermögensteuer, so ist auf die zu P 5 gewonnenen Erkenntnisse zurückzukommen: Kann aus dem zugewendeten Vermögen ein Ertrag gewonnen werden, der die Steuer egalisiert,

so ist die Steuer keinesfalls als Belastung anzusehen. Dies wird in vielen Fällen der Fall sein, sodass die Berücksichtigung einer solchen Vermögensteuer in solchen Fällen nicht in Betracht kommen wird.

Demgegenüber sind auf der Zuwendung haftende Rückstände, welche vor der Zuwendung aufgelaufen sind und welche der Zuwendungsempfänger selbst tragen muss, sehr wohl als Belastung anzusehen und bei der Bewertung der Pflichtteilsdeckung zu berücksichtigen. Diese Berücksichtigung hat durch Abzug des Rückstands von dem sonst pflichtteilsrechtlich maßgeblichen Wert zu erfolgen.

→ In Kürze

Die mit der Annahme einer Pflichtteilsdeckung verbundenen steuerlichen Konsequenzen können je nachdem, welche Abgabenarten betroffen sind, die Qualität einer „der Zuwendung anhaftenden Belastung“ iSd § 762 ABGB haben oder nicht. Entscheidend für die Einordnung als Belastung ist nach Ansicht des Autors ua, welcher Natur die mit dem Erwerb der Pflichtteilsdeckung einhergehende Abgabenverbindlichkeit ist und worin (in wessen Sphäre) die Usachen für das Entstehen der Abgabenverbindlichkeit gelegen sind.

→ Zum Thema

**Über den Autor:**

Dr. Felix Karl Vogl ist Rechtsanwalt & Steuerberater mit eigener Kanzlei in Schruns und Sprechstelle in Wien.  
 Kontaktadresse: Gerichtsweg 2, 6780 Schruns.  
 Tel: +43 (0)5556 723 60, Fax: +43 (0)5556 744 55,  
 E-Mail: [kanzlei@rechtsanwalt-steuerberater.at](mailto:kanzlei@rechtsanwalt-steuerberater.at),  
 Internet: [www.rechtsanwalt-steuerberater.at](http://www.rechtsanwalt-steuerberater.at)

**Vom selben Autor erschienen:**

Waffenbesitz und Erbrecht, NZ 2019, 161; Schenken durch Nichtstun. Verjährungen einer Forderung als „Schenkung“ iSd §§ 781 ff ABGB idF ErbRÄG 2015, EF-Z 2017, 206; Zur Verständigungspflicht des Gerichtskommissärs bei Abtunung armutshalber nach AußStrG 1854.

