

TE Vwgh Erkenntnis 1965/6/16 2368/64

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 16.06.1965

Index

Erbschafts- und Schenkungssteuer

Norm

BewG 1955 §17 Abs3

ErbStG §19 Abs1

1. BewG 1955 § 17 heute
2. BewG 1955 § 17 gültig ab 28.05.1971 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 172/1971

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden, Senatspräsidenten Dr. Ondraczek, und die Hofräte Dr. Dorazil, Dr. Mathis, Dr. Frühwald und Dr. Riedel als Richter, im Beisein des Schriftführers, Finanzoberkommissärs Dr. Kasper-Klein, über die Beschwerde des AH in G, vertreten durch Dr. Klaus Reisch, Rechtsanwalt in Kitzbühel, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 11. November 1964, Zl. 1762/1- III/64, betreffend Erbschaftssteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Begründung

Der Vater des Beschwerdeführers hatte mit Vertrag vom 12. Oktober 1954 einen Teil seines Liegenschaftsbesitzes einem Bruder des Beschwerdeführers übergeben. In diesem Vertrage verpflichtete sich der Übernehmer u.a. auch nach dem Tode des Übergebers dem Beschwerdeführer auf Lebenszeit 25 % der Einnahmen aus einem im Jahre 1948 mit der Ö-AG abgeschlossenen "Servitutsvertrag" (es handelt sich um den Abbau von Magnesit) unentgeltlich zu überlassen. Der Übernehmer hatte sich außerdem verpflichtet, dem Beschwerdeführer für geleistete Arbeiten am Hofe des Vaters einen Betrag von S 12.000,-- in sechs gleichen Jahresraten, welche mit dem Tode des Übergebers zu laufen beginnen sollten, auszusahlen.

Als der Vater des Beschwerdeführers am 28. Oktober 1958 starb, fielen dem Beschwerdeführer, die erwähnten Leistungen aus dem Übergabevertrag und außerdem aus dem Nachlaß eine landwirtschaftliche Liegenschaft mit einem Einheitswerte von S 5.600,-- an. In seiner Steuererklärung vom 8. Juni 1960 bezifferte der Beschwerdeführer den Wert des Viertelanteiles des "Servitutsrechtes" mit jährlich ungefähr S 4.000,--.

Mit vorläufigem Bescheid vom 19. April 1962 schrieb das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Innsbruck dem Beschwerdeführer von diesen Erwerbungen zuzüglich des Wertes einiger Schenkungen aus dem Jahre 1947

oder 1948 Erbschaftssteuer in Höhe von S 624,--, vermindert um S 112,-- (Ermäßigung nach § 8 Abs. 6 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, BGBl. Nr. 141, im folgenden kurz mit Erbschaftssteuergesetz bezeichnet) im Gesamtergebnis also S 512,-- vor, wobei es die Angaben in der Erbschaftsteuererklärung der Bemessung zugrunde legte. Mit vorläufigem Bescheid vom 19. April 1962 schrieb das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Innsbruck dem Beschwerdeführer von diesen Erwerbungen zuzüglich des Wertes einiger Schenkungen aus dem Jahre 1947 oder 1948 Erbschaftssteuer in Höhe von S 624,--, vermindert um S 112,-- (Ermäßigung nach Paragraph 8, Absatz 6, des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, Bundesgesetzblatt, Nr. 141, im folgenden kurz mit Erbschaftssteuergesetz bezeichnet) im Gesamtergebnis also S 512,-- vor, wobei es die Angaben in der Erbschaftsteuererklärung der Bemessung zugrunde legte.

In der Folge stellte das Finanzamt auf Grund von Anfragen an den Beschwerdeführer und an die Ö-AG fest, daß dem Beschwerdeführer in den Jahren 1959 bis 1963 als Entgelt aus dem "Servitutsvertrage" folgende Beträge zugekommen waren (die Angaben des Beschwerdeführers stimmen nicht völlig mit den Angaben der Ö-AG überein, der Beschwerdeführer hat diesen Umstand jedoch nicht aufgegriffen):

1959:

S 30.411,--

1960:

S 119.351,--

1961:

S 128.657,--

1962:

S 131.860,--

1963:

S 133.863,--

S 544.142,--

Die Ö-AG gab überdies bekannt, daß die Erträge für die späteren Jahre sich voraussichtlich in gleicher Höhe halten würden wie in den Jahren 1960 bis 1963. Auf Grund dieser Angaben und auf Grund des § 17 Abs. 3 des Bewertungsgesetzes 1955 (BGBl. Nr. 148 BewG), ermittelte das Finanzamt sodann den Jahreswert der dem Beschwerdeführer aus dem genannten Rechtsgrunde zukommenden Nutzungen mit S 108.828,40, den es entsprechend dem Lebensalter des Beschwerdeführers am Todestage des Vaters (45 Jahre) mit dem 15fachen (§ 16 BewG 1955) kapitalisierte. Die Ö-AG gab überdies bekannt, daß die Erträge für die späteren Jahre sich voraussichtlich in gleicher Höhe halten würden wie in den Jahren 1960 bis 1963. Auf Grund dieser Angaben und auf Grund des Paragraph 17, Absatz 3, des Bewertungsgesetzes 1955 Bundesgesetzblatt, Nr. 148 BewG), ermittelte das Finanzamt sodann den Jahreswert der dem Beschwerdeführer aus dem genannten Rechtsgrunde zukommenden Nutzungen mit S 108.828,40, den es entsprechend dem Lebensalter des Beschwerdeführers am Todestage des Vaters (45 Jahre) mit dem 15fachen (Paragraph 16, BewG 1955) kapitalisierte.

Mit endgültigem Bescheid vom 13. Mai 1964 setzte das Finanzamt die Erbschaftssteuer für den Anfall dieser Nutzungen, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 1.669.623,-- abzüglich eines Freibetrages von S 10.000,-- , also von einem Betrage von S 1.659.620,--, unter Einrechnung des mit dem vorläufigem Bescheide vom 19. April 1962 vorgeschriebenen Steuerbetrages, mit S 148.350,-- fest.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer Berufung. Er wendet ein, daß der zu versteuernde Anspruch nicht aus dem Nachlaßverfahren, sondern aus dem Übergabsvertrage vom 12. Oktober 1954 herrühre. Bei der Bewertung des Nutzungsrechtes sei nicht davon auszugehen, welche tatsächlichen Erträge aus dem zu versteuernden "Servitutsrecht" erzielt würden, sondern es sei davon auszugehen, welcher Jahreswert den Nutzungen für die Zukunft am Anfallstag im Durchschnitt der Jahre zugemessen werden könne. Die Bewertung hätte daher auf die

Voraussehbarkeit im Zeitpunkte des Anfalles abgestellt werden müssen. Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG sei dies im Streitfalle der Anfalltag, spätestens der Todestag des Vaters, also der 28. Oktober 1958 möglicherweise sogar schon der Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabevertrages, also der 12. Oktober 1954. Ferner begehrte der Beschwerdeführer gemäß § 29 ErbStG, die laufende Versteuerung der angefallenen wiederkehrenden Nutzungen nach Jahresbeträgen. Im weiteren Verlaufe des Berufungsverfahrens äußerte sich der Beschwerdeführer u. a. in Beantwortung eines an ihn ergangenen Vorhaltes der Finanzlandesdirektion dahin, daß die Ö-AG bereits im Jahre 1963 mengenmäßig um ungefähr ein Viertel weniger abgebaut habe als in den Jahren vorher, weshalb beim Werte des Abbaurechtes auf jeden Fall eine rückläufige Tendenz anzunehmen sei. Dies sei jedoch bei der Wertermittlung nach § 17 BewG 1955 nicht das wesentliche weil nämlich festzustellen gewesen sei, wie die Aussichten für die zukünftigen Erträge, beurteilt aus der Sicht des Jahres 1958, gewesen seien. Es wäre im Sinne des Gesetzes also notwendig gewesen, die voraussichtlichen Nutzungen zu schätzen. Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer Berufung. Er wendet ein, daß der zu versteuernde Anspruch nicht aus dem Nachlaßverfahren, sondern aus dem Übergabsvertrage vom 12. Oktober 1954 herrühre. Bei der Bewertung des Nutzungsrechtes sei nicht davon auszugehen, welche tatsächlichen Erträge aus dem zu steuernden "Servitutsrecht" erzielt würden, sondern es sei davon auszugehen, welcher Jahreswert den Nutzungen für die Zukunft am Anfalltag im Durchschnitte der Jahre zugemessen werden könne. Die Bewertung hätte daher auf die Voraussehbarkeit im Zeitpunkte des Anfalles abgestellt werden müssen. Gemäß Paragraph 12, Absatz eins, Ziffer eins, ErbStG sei dies im Streitfalle der Anfalltag, spätestens der Todestag des Vaters, also der 28. Oktober 1958 möglicherweise sogar schon der Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabevertrages, also der 12. Oktober 1954. Ferner begehrte der Beschwerdeführer gemäß Paragraph 29, ErbStG, die laufende Versteuerung der angefallenen wiederkehrenden Nutzungen nach Jahresbeträgen. Im weiteren Verlaufe des Berufungsverfahrens äußerte sich der Beschwerdeführer u. a. in Beantwortung eines an ihn ergangenen Vorhaltes der Finanzlandesdirektion dahin, daß die Ö-AG bereits im Jahre 1963 mengenmäßig um ungefähr ein Viertel weniger abgebaut habe als in den Jahren vorher, weshalb beim Werte des Abbaurechtes auf jeden Fall eine rückläufige Tendenz anzunehmen sei. Dies sei jedoch bei der Wertermittlung nach Paragraph 17, BewG 1955 nicht das wesentliche weil nämlich festzustellen gewesen sei, wie die Aussichten für die zukünftigen Erträge, beurteilt aus der Sicht des Jahres 1958, gewesen seien. Es wäre im Sinne des Gesetzes also notwendig gewesen, die voraussichtlichen Nutzungen zu schätzen.

Mit der nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes wie auch wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften angefochtenen Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 11. November 1964 wurde die Erbschaftssteuer mit 9 v.H. vom S 658.460,--, d.i. mit S 59.261,--, zuzüglich des 11%igen Zuschlages vom Einheitswerte der landwirtschaftlichen Liegenschaft in Höhe von S 56,-- und abzüglich des Steuerfreibetrages von S 560,-- (§ 8 Abs. 6 ErbStG), also mit S 58.757,-- festgesetzt. In dieser Bemessungsgrundlage sind die mit jährlich S 108.820,-- bewerteten Erträge aus dem angefallenen Nutzungsrechte für die Zeit vom 28. Oktober 1958 bis 27. Oktober 1964 enthalten. (Die im Jahre 1947 ausgeführten freigebigen Zuwendungen wurden aus der Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer ausgeschieden und gesondert der Schenkungssteuer unterzogen. Die Festsetzung dieser Schenkungssteuer bildet keinen Gegenstand der vorliegenden Beschwerde.) Auf die Erbschaftssteuer hat die Rechtsmittelbehörde die bereits mit dem vorläufigen Bescheide vom 19. April 1962 vorgeschriebene Erbschaftssteuer in Höhe von S 512,-- angerechnet, sodaß sich eine Nachtragsvorschreibung an Erbschaftssteuer von S 58.245,-- ergab. Die weiteren Jahresbeträge der Erbschaftssteuer wurden mit 9 v.H. von S 108.820,--, d.s. jährlich S 9.794,-- festgesetzt, zahlbar jährlich im vorhinein jeweils bis 28. Oktober, erstmals bis 1. Dezember 1964. Im übrigen wurde die Berufung abgewiesen. Die Begründung dieser Entscheidung führt zu den noch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren strittigen Punkten aus: Für die Wertermittlung der Vermögensanfälle von Todes wegen sei gemäß § 18 ErbStG mangels einer im Streitfall in Betracht kommenden Ausnahme der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgebend. Das sei grundsätzlich der Todestag des Erblassers. Gemäß § 17 Abs. 3 BewG 1955 sei bei Nutzungen und Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiß sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitte der Jahre voraussichtlich erzielt wird. Es sei richtig, daß es bei der Bewertung grundsätzlich weder auf die im laufenden Jahr oder in den vorangegangenen Jahren erzielten, sondern auf die künftig voraussichtlich im Durchschnitt erzielbaren Beträge ankomme. Soweit aber im Zeitpunkte der Abgabenbemessung entsprechende Ergebnisse aus der Zeit nach der Entstehung der Steuerschuld vorliegen, sei deren Heranziehung als Hilfsmittel zur Ermittlung der künftigen Beträge rechtlich unbedenklich, zumal die Ö-AG dem Finanzamte mitgeteilt habe, daß die Erträge für die weiteren Jahre

sich voraussichtlich auf der gleichen Höhe halten würden wie in den Jahren vorher. Es ergebe sich somit die folgende Berechnung der Erbschaftssteuer: Mit der nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes wie auch wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften angefochtenen Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Tirol vom 11. November 1964 wurde die Erbschaftssteuer mit 9 v.H. vom S 658.460,--, d.i. mit S 59.261,--, zuzüglich des 11%igen Zuschlages vom Einheitswerte der landwirtschaftlichen Liegenschaft in Höhe von S 56,-- und abzüglich des Steuerfreibetrages von S 560,-- (Paragraph 8, Absatz 6, ErbStG), also mit S 58.757,-- festgesetzt. In dieser Bemessungsgrundlage sind die mit jährlich S 108.820,-- bewerteten Erträge aus dem angefallenen Nutzungsrechte für die Zeit vom 28. Oktober 1958 bis 27. Oktober 1964 enthalten. (Die im Jahre 1947 ausgeführten freigebigen Zuwendungen wurden aus der Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer ausgeschieden und gesondert der Schenkungssteuer unterzogen. Die Festsetzung dieser Schenkungssteuer bildet keinen Gegenstand der vorliegenden Beschwerde.) Auf die Erbschaftssteuer hat die Rechtsmittelbehörde die bereits mit dem vorläufigen Bescheid vom 19. April 1962 vorgeschriebene Erbschaftssteuer in Höhe von S 512,-- angerechnet, sodaß sich eine Nachtragsvorschriftung an Erbschaftssteuer von S 58.245,-- ergab. Die weiteren Jahresbeträge der Erbschaftssteuer wurden mit 9 v.H. von S 108.820,--, d.s. jährlich S 9.794,-- festgesetzt, zahlbar jährlich im Vorhinein jeweils bis 28. Oktober, erstmals bis 1. Dezember 1964. Im übrigen wurde die Berufung abgewiesen. Die Begründung dieser Entscheidung führt zu den noch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren strittigen Punkten aus: Für die Wertermittlung der Vermögensanfälle von Todes wegen sei gemäß Paragraph 18, ErbStG mangels einer im Streitfall in Betracht kommenden Ausnahme der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgebend. Das sei grundsätzlich der Todestag des Erblassers. Gemäß Paragraph 17, Absatz 3, BewG 1955 sei bei Nutzungen und Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiß sind oder schwanken, als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitte der Jahre voraussichtlich erzielt wird. Es sei richtig, daß es bei der Bewertung grundsätzlich weder auf die im laufenden Jahr oder in den vorangegangenen Jahren erzielten, sondern auf die künftig voraussichtlich im Durchschnitt erzielbaren Beträge ankomme. Soweit aber im Zeitpunkte der Abgabenbemessung entsprechende Ergebnisse aus der Zeit nach der Entstehung der Steuerschuld vorliegen, sei deren Heranziehung als Hilfsmittel zur Ermittlung der künftigen Beträge rechtlich unbedenklich, zumal die Ö-AG dem Finanzamte mitgeteilt habe, daß die Erträge für die weiteren Jahre sich voraussichtlich auf der gleichen Höhe halten würden wie in den Jahren vorher. Es ergebe sich somit die folgende Berechnung der Erbschaftssteuer:

a) Aus dem Nachlasse nach dem Vater des Beschwerdeführers:

Aktiva: Landwirtschaftliche Liegenschaft, Einheitswert

S 5.600,--

Passiva: Abhandlungskosten

- S 902,10

S 4.697,90

b) Anfälle auf Grund des Übergabevertrages vom 12. Oktober 1954:

Bargeld (abgezinst mit 4 %)

S 10.800,--

Rentenbezug (durchschnittlichen Jahreswert S 108.828,40 mal 15)

S 1.632.426,--

S 1.647.923,90

abzüglich des Freibetrages

- S 10.000,--

abgerundet

S 1,637,920,--

Darnach ergebe sich gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG ein Steuersatz
Darnach ergebe sich gemäß Paragraph 8, Absatz eins, ErbStG ein Steuersatz

von 9 v.H. Im Hinblick auf § 29 ErbStG errechne sich die Steuer
von 9 v.H. Im Hinblick auf Paragraph 29, ErbStG errechne sich die Steuer

für den Erwerb von Todes wegen wie folgt:

Anfälle außer dem Rentenbezug

S 4.697,90

S 10.800,--

Rentenbezug vom 28. Oktober 1958 bis zum 27. Oktober 1964

Jahreswert S 108.828,40 mal 6

S 652.970,40

S 668.468,30

abzüglich des Freibetrages

- S 10.000,--

S 658.460,--

Gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG 1955 von S 658,460:9 v.H. Gemäß Paragraph 8, Absatz eins, ErbStG 1955 von S 658,460:9 v.H.

S 59.261,--

Gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG 1955 von S 5.600:1 v.H. Gemäß Paragraph 8, Absatz 4, ErbStG 1955 von S 5.600:1 v.H.

S 56,--

S 59.317,--

Gemäß § 8 Abs. 6 ErbStG 1955 ab Steuerfreibetrag Gemäß Paragraph 8, Absatz 6, ErbStG 1955 ab Steuerfreibetrag

- S 560,--

S 58.757,--

Außerdem seien jährlich vom durchschnittlichen Jahreswerte der Eingänge aus dem Rentenbezugsrecht in der Höhe von rund S 108.820,-- 9 v.H.= S 9.794,-- an Erbschaftssteuer zu entrichten. Insoweit sei der erstinstanzliche Bescheid zu berichtigen gewesen. Ein weitergehender Erfolg hätte der Berufung versagt bleiben müssen.

In der vorliegenden Beschwerde erachtet sich der Beschwerdeführer in seinen Rechten auf Durchführung eines ordnungsgemäßen Verfahrens sowie durch eine fehlerhafte Auslegung des § 17 BewG und durch eine unvollständige Anwendung des § 29 ErbStG verletzt.
In der vorliegenden Beschwerde erachtet sich der Beschwerdeführer in seinen Rechten auf Durchführung eines ordnungsgemäßen Verfahrens sowie durch eine fehlerhafte Auslegung des Paragraph 17, BewG und durch eine unvollständige Anwendung des Paragraph 29, ErbStG verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerde richtet sich zunächst gegen die Bewertung des dem Beschwerdeführer zukommenden Nutzungsrechtes, d.i. des Rechtes auf 25 v.H. der aus dem mit der Ö-AG abgeschlossenen "Servitutsvertrag" erfließenden Leistungen der genannten Gesellschaft. In diesem Zusammenhange räumt der Beschwerdeführer ein, daß sich der Wert dieses Rechtes auf jeden Fall nach dem Anfallstage, d.i. dem Todestage des Erblassers zu richten habe. Nur die an diesem Tage bestehenden Erwartungen und sonstigen "Komponenten" könnten nach seiner Meinung für die Bewertung herangezogen werden. Jede andere Wertbestimmung würde eine Auslieferung an den Zufall mit sich bringen, der von der Dauer des Bemessungsverfahrens und von Schwankungen der Konjunktur, den Veränderungen des Geldwertes und dergleichen mehr abhängig sei. Die belangte Behörde hätte daher nicht rückschauend die tatsächlich erzielten Nutzungsentgelte bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage heranziehen dürfen. Denn es sei ihr entgegenzuhalten, daß die Tonnenmenge des geförderten Minerals gesunken sei. Wenn der Abrechnungsbetrag dennoch ungefähr gleichgeblieben sei, so sei dies auf eine vereinbarte Wertsicherung der Nutzungen zurückzuführen. Die belangte Behörde sei über diesen Einwand des Beschwerdeführers hinweggegangen. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 22. Oktober 1952, Slg. N.F. Nr. 648 (F) ausgesprochen, daß die Behörden nicht berechtigt seien, die Veranlagung auf dem Umweg über vorläufige Bescheide beliebig oft zu wiederholen. Der Gerichtshof habe auch die Meinung vertreten, daß Geldwertänderungen bei der Bemessung nicht heranzuziehen seien. Daher sei die im angefochtenen Bescheide vertretene Ansicht, daß die nach dem Bemessungsstichtage tatsächlich erzielten Erträge herangezogen werden könnten, grundsätzlich unrichtig und im Gesetze nicht gedeckt. Wenn es nämlich weder auf die im laufenden Jahre noch auf die in den letzten Jahren tatsächlich erzielten Erträge ankomme, dann könnten auch künftige tatsächliche Erträge auf die Bewertung keinen Einfluß haben. Die belangte Behörde habe aber nicht nachgewiesen, daß die später erzielten Nutzungen den im maßgeblichen Zeitpunkte bestandenen Erwartungen entsprochen hätten.

Strittig ist also zunächst die Bewertung von wiederkehrenden Leistungen, und zwar der Nutzungen, die dem Beschwerdeführer auf Grund des Übergabevertrages vom 12. Oktober 1954 auf Grund eines mit der Ö-AG abgeschlossenen "Servitutsvertrages" auf Lebenszeit zukommen. Nach § 16 Abs. 2 BewG 1955 ist der Wert von Renten oder anderen auf die Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzungen und Leistungen nach dem Lebensalter dieser Personen zu bestimmen. Als Wert ist bei einem Alter von 45 Jahren, daß der Beschwerdeführer am Stichtage der Bewertung (28. Oktober 1958) aufgewiesen hatte, gemäß Abs. 2 Z 5 des § 16 BewG das 15fache des Wertes der einjährigen Nutzungen anzunehmen gewesen. Nun stand und steht es aber zahlenmäßig nicht fest, in welcher Höhe dem Beschwerdeführer die Nutzungen zukommen werden, weil die Höhe der Zahlungen der Ö-AG, wie unbestritten ist, vom Umfange des abgebauten Rohstoffes abhängt. Für einen solchen Fall hat der Gesetzgeber im § 17 Abs. 3 BewG 1955 eine Bewertungsregel aufgestellt. Darnach ist als Jahreswert von Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiß sind oder schwanken, der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitte der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Hierbei sind aber - wie dies der Verwaltungsgerichtshof in einem ähnlichen Sinne schon in seinem Erkenntnis vom 22. Oktober 1952, Slg. N.F. Nr. 648 (F) zum Ausdrucke gebracht hat - für die Ermittlungen dieses Durchschnittswertes die tatsächlichen Umstände maßgebend, die im Zeitpunkte der Entstehung der Steuerschuld gegeben waren. Der Beschwerdeführer bemängelt, daß die belangte Behörde bei der Ermittlung des durchschnittlichen Jahreswertes die tatsächlichen Bezüge, die ihm nach der Entstehung der Steuerschuld, und zwar in den Jahren 1959 bis 1963, zugeflossen sind, der Bewertung zugrunde gelegt hat, anstatt sie - wie er meint - nur nach den im Zeitpunkte der Entstehung der Steuerschuld für die Zukunft bestehen, Aussichten zu bewerten. Dieser Rechtsauffassung vermochte der Verwaltungsgerichtshof nicht zu folgen. Denn Zweck der Vorschrift des § 17 Abs. 3 BewG 1955 ist es, einen Durchschnittswert zu finden, der als Grundlage einer Vervielfachung im Sinne des § 16 dieses Gesetzes zu dienen vermag. Es besteht kein Bedenken dagegen, daß die Abgabenbehörde bei der Ermittlung der Durchschnittswerte auf tatsächliche Umstände zurückgreift die sich nach Entstehung der Steuerschuld ereignen. Wenn der Beschwerdeführer meint, daß diese Art der Wertermittlung zu einer Unsicherheit führen würde, weil alles im Flusse sei und daß daher bei einer solchen Vorgangsweise Umstände berücksichtigt werden könnten, die im Zeitpunkte der Entstehung der Steuerschuld nicht voraussehbar waren, so mag das zutreffen. Er übersieht aber, daß eine Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG 1955 notwendigerweise erst nach dem Zeitpunkte der Entstehung der Steuerschuld eintreten kann und daß daher die Festlegung des Durchschnittswertes auch nach dem Sinne dieser Gesetzesstelle nicht allein von den zu einem einzigen Zeitpunkte tatsächlich erzielten Erträgen ausgehen kann. Denn § 17 Abs. 3 BewG 1955 bestimmt ausdrücklich, daß als Jahreswert der Betrag zugrunde zu legen ist, der in Zukunft

im Durchschnitte der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Durch diese Regel sollen aber, soweit als möglich, die Beträge erfaßt werden, die in Zukunft tatsächlich erzielt werden. Der belangten Behörde ist daher nicht entgegenzutreten, wenn sie - wie sich aus den Ausführungen in ihrer Gegenschrift ergibt - bei der Bewertung nach § 17 Abs. 3 BewG 1955 die nach dem Bewertungsstichtage dem Beschwerdeführer zugekommenen Nutzungen berücksichtigt hat. Es liegt durchaus im Sinne des Gesetzes, wenn zum Zwecke der Bewertung die nach dem Bewertungsstichtage zugeflossenen Beträge bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage hilfsweise herangezogen werden, vorausgesetzt, daß es sich dabei um Erträge handelt, die an diesem Stichtage voraussehbar waren. Daß die tatsächlichen Erträge, die dem Beschwerdeführer in den Jahren 1959 bis 1963 zugeflossen sind, etwa nicht voraussehbar gewesen wären, hat selbst der Beschwerdeführer nicht behauptet. Es war also im Streitfalle dem Grunde nach nicht abwegig, wenn die belangte Behörde die im Zeitpunkte der Abgabenbemessung bereits vorliegenden Ergebnisse aus der Zeit nach der Entstehung der Steuerschuld herangezogen hat. Strittig ist also zunächst die Bewertung von wiederkehrenden Leistungen, und zwar der Nutzungen, die dem Beschwerdeführer auf Grund des Übergabevertrages vom 12. Oktober 1954 auf Grund eines mit der Ö-AG abgeschlossenen "Servitutsvertrages" auf Lebenszeit zukommen. Nach Paragraph 16, Absatz 2, BewG 1955 ist der Wert von Renten oder anderen auf die Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzungen und Leistungen nach dem Lebensalter dieser Personen zu bestimmen. Als Wert ist bei einem Alter von 45 Jahren, daß der Beschwerdeführer am Stichtage der Bewertung (28. Oktober 1958) aufgewiesen hatte, gemäß Absatz 2, Ziffer 5, des Paragraph 16, BewG das 15fache des Wertes der einjährigen Nutzungen anzunehmen gewesen. Nun stand und steht es aber zahlenmäßig nicht fest, in welcher Höhe dem Beschwerdeführer die Nutzungen zukommen werden, weil die Höhe der Zahlungen der Ö-AG, wie unbestritten ist, vom Umfange des abgebauten Rohstoffes abhängt. Für einen solchen Fall hat der Gesetzgeber im Paragraph 17, Absatz 3, BewG 1955 eine Bewertungsregel aufgestellt. Darnach ist als Jahreswert von Nutzungen oder Leistungen, die in ihrem Betrag ungewiß sind oder schwanken, der Betrag zugrunde zu legen, der in Zukunft im Durchschnitte der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Hierbei sind aber - wie dies der Verwaltungsgerichtshof in einem ähnlichen Sinne schon in seinem Erkenntnis vom 22. Oktober 1952, Slg. N.F. Nr. 648 (F) zum Ausdrucke gebracht hat - für die Ermittlungen dieses Durchschnittswertes die tatsächlichen Umstände maßgebend, die im Zeitpunkte der Entstehung der Steuerschuld gegeben waren. Der Beschwerdeführer bemängelt, daß die belangte Behörde bei der Ermittlung des durchschnittlichen Jahreswertes die tatsächlichen Bezüge, die ihm nach der Entstehung der Steuerschuld, und zwar in den Jahren 1959 bis 1963, zugeflossen sind, der Bewertung zugrunde gelegt hat, anstatt sie - wie er meint - nur nach den im Zeitpunkte der Entstehung der Steuerschuld für die Zukunft bestehen, Aussichten zu bewerten. Dieser Rechtsauffassung vermochte der Verwaltungsgerichtshof nicht zu folgen. Denn Zweck der Vorschrift des Paragraph 17, Absatz 3, BewG 1955 ist es, einen Durchschnittswert zu finden, der als Grundlage einer Vervielfachung im Sinne des Paragraph 16, dieses Gesetzes zu dienen vermag. Es besteht kein Bedenken dagegen, daß die Abgabenbehörde bei der Ermittlung der Durchschnittswerte auf tatsächliche Umstände zurückgreift die sich nach Entstehung der Steuerschuld ereignen. Wenn der Beschwerdeführer meint, daß diese Art der Wertermittlung zu einer Unsicherheit führen würde, weil alles im Flusse sei und daß daher bei einer solchen Vorgangsweise Umstände berücksichtigt werden könnten, die im Zeitpunkte der Entstehung der Steuerschuld nicht voraussehbar waren, so mag das zutreffen. Er übersieht aber, daß eine Bewertung nach Paragraph 17, Absatz 3, BewG 1955 notwendigerweise erst nach dem Zeitpunkte der Entstehung der Steuerschuld eintreten kann und daß daher die Festlegung des Durchschnittswertes auch nach dem Sinne dieser Gesetzesstelle nicht allein von den zu einem einzigen Zeitpunkte tatsächlich erzielten Erträgen ausgehen kann. Denn Paragraph 17, Absatz 3, BewG 1955 bestimmt ausdrücklich, daß als Jahreswert der Betrag zugrundezulegen ist, der in Zukunft im Durchschnitte der Jahre voraussichtlich erzielt werden wird. Durch diese Regel sollen aber, soweit als möglich, die Beträge erfaßt werden, die in Zukunft tatsächlich erzielt werden. Der belangten Behörde ist daher nicht entgegenzutreten, wenn sie - wie sich aus den Ausführungen in ihrer Gegenschrift ergibt - bei der Bewertung nach Paragraph 17, Absatz 3, BewG 1955 die nach dem Bewertungsstichtage dem Beschwerdeführer zugekommenen Nutzungen berücksichtigt hat. Es liegt durchaus im Sinne des Gesetzes, wenn zum Zwecke der Bewertung die nach dem Bewertungsstichtage zugeflossenen Beträge bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage hilfsweise herangezogen werden, vorausgesetzt, daß es sich dabei um Erträge handelt, die an diesem Stichtage voraussehbar waren. Daß die tatsächlichen Erträge, die dem Beschwerdeführer in den Jahren 1959 bis 1963 zugeflossen sind, etwa nicht voraussehbar gewesen wären, hat selbst der Beschwerdeführer nicht behauptet.

Es war also im Streitfalle dem Grunde nach nicht abwegig, wenn die belangte Behörde die im Zeitpunkte der Abgabebemessung bereits vorliegenden Ergebnisse aus der Zeit nach der Entstehung der Steuerschuld herangezogen hat.

Nun wendet der Beschwerdeführer allerdings auch ein, daß seit dem Bemessungsstichtage die Tonnenförderung der von der Ö-AG auf Grund des "Servitutsvertrages" abgebauten Mineralien gesunken sei und daß der Umstand, daß die ihm zugeflossenen Beträge ihrer Höhe nach gleichgeblieben sind, auf Preiserhöhungen zurückzuführen sei. Diesem Einwande kann Berechtigung nicht abgesprochen werden, denn Ertragsschwankungen infolge Geldwertänderungen müssen außer Betracht bleiben, weil eine nur einigermaßen verlässliche Wertberechnung künftiger Erträge nur auf Grund einheitlicher Preisverhältnisse möglich ist und im übrigen auch Geldwertänderungen nicht voraussehbar sind. Nach § 17 Abs. 3 BewG 1955 können die Durchschnittswerte nur auf Beträge gestützt werden, die im Durchschnitte der Jahre voraussichtlich erzielt werden. Diese Rechtsmeinung hat der Verwaltungsgerichtshof u.a. schon in seinem Erkenntnis vom 22. Oktober 1952, Slg. N.F.Nr. 648 (F) vertreten. Im vorliegenden Falle hat aber die belangte Behörde die Grundlagen ihrer Wertberechnungen nicht aufgedeckt. Sie hat sich lediglich auf die Mitteilung der Ö-AG berufen, derzufolge dem Beschwerdeführer in den Jahren 1959 bis 1963 bestimmte Beträge zugeflossen sind, ohne näher zu untersuchen, auf welcher Grundlage diese Beträge beruhen. Der angefochtene Bescheid stützt sich daher nicht auf in einem einwandfreien Verfahren ermittelte Ergebnisse, sodaß er aus diesem Grunde gemäß § 42 Abs. 2 lit. c Z 2 VwGG 1965 aufzuheben war. Nun wendet der Beschwerdeführer allerdings auch ein, daß seit dem Bemessungsstichtage die Tonnenförderung der von der Ö-AG auf Grund des "Servitutsvertrages" abgebauten Mineralien gesunken sei und daß der Umstand, daß die ihm zugeflossenen Beträge ihrer Höhe nach gleichgeblieben sind, auf Preiserhöhungen zurückzuführen sei. Diesem Einwande kann Berechtigung nicht abgesprochen werden, denn Ertragsschwankungen infolge Geldwertänderungen müssen außer Betracht bleiben, weil eine nur einigermaßen verlässliche Wertberechnung künftiger Erträge nur auf Grund einheitlicher Preisverhältnisse möglich ist und im übrigen auch Geldwertänderungen nicht voraussehbar sind. Nach Paragraph 17, Absatz 3, BewG 1955 können die Durchschnittswerte nur auf Beträge gestützt werden, die im Durchschnitte der Jahre voraussichtlich erzielt werden. Diese Rechtsmeinung hat der Verwaltungsgerichtshof u.a. schon in seinem Erkenntnis vom 22. Oktober 1952, Slg. N.F.Nr. 648 (F) vertreten. Im vorliegenden Falle hat aber die belangte Behörde die Grundlagen ihrer Wertberechnungen nicht aufgedeckt. Sie hat sich lediglich auf die Mitteilung der Ö-AG berufen, derzufolge dem Beschwerdeführer in den Jahren 1959 bis 1963 bestimmte Beträge zugeflossen sind, ohne näher zu untersuchen, auf welcher Grundlage diese Beträge beruhen. Der angefochtene Bescheid stützt sich daher nicht auf in einem einwandfreien Verfahren ermittelte Ergebnisse, sodaß er aus diesem Grunde gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Litera c, Ziffer 2, VwGG 1965 aufzuheben war.

Unbeschadet dieses Ergebnisses sei noch hinzugefügt, daß der Beschwerdeführer mit seinen übrigen Beschwerdeeinwendungen nicht im Recht ist. Der Beschwerdeführer meint nämlich auch, daß die belangte Behörde übersehen hätte, dem Ausspruch über die Steuerabstattung nach § 29 ErbStG eine entsprechende Deutlichkeit zu verleihen; sie sei nämlich verpflichtet gewesen, auch die Zahl der Jahre anzugeben, für die die Steuer zu entrichten ist. Der belangten Behörde ist aber in der von ihr ebenfalls in der Gegenschrift vertretenen Rechtsauffassung beizupflichten, daß der Beschwerdeführer durch das Unterbleiben der Beifügung "auf Lebenszeit" (erhält die Nutzungen unbestrittenermaßen auf Lebenszeit) in seinem Rechte nicht verletzt wurde, weil die Nutzung ohnehin mit seinem Tod erlischt. Zur Verdeutlichung wäre es allerdings zweckmäßig, wenn die Behörde in dem zu erlassenden Ersatzbescheid auch die Dauer der Steuerleistungspflicht nach § 29 ErbStG bestimmen würde. Der Beschwerdeführer beschwert sich schließlich auch noch über die Anordnung, daß die jährliche Steuerleistung von ihm bis zum 28. Oktober eines jeden Jahres zu erbringen sei. Er meint, daß die Zahlung nach Kalenderjahren zu entrichten sei, da die "Einteilungsfestlegung", jeweils bis zum 28. Oktober zu bezahlen, unzutreffend sei. Es kann aber auch darin eine Verletzung von Rechten des Beschwerdeführers nicht festgestellt werden. Denn nach § 29 ErbStG kann die Steuer vom Anfall von Renten oder wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen statt vom Kapitalwerte nach Wahl des Steuerpflichtigen jährlich auch im voraus vom Jahreswerte der Leistungen entrichtet werden. Durch diese Begünstigung wird die steuerpflichtige Partei in die Lage versetzt, die Erbschaftssteuer anstatt auf einmal in Teilbeträgen zu entrichten. Da der Vater des Beschwerdeführers am 28. Oktober 1958 gestorben ist, kann ein Verstoß gegen das Gesetz nicht darin erblickt werden, daß der Beschwerdeführer die Abgabe von den ihm zukommenden Nutzungen jeweils bis zum 28. Oktober (dem Todestage des Erblassers) zu entrichten hat, weil er nach dem Gesetz gehalten ist, Steuer im voraus, und zwar nicht öfter als einmal im Jahre, zu leisten. Unbeschadet dieses Ergebnisses sei

noch hinzugefügt, daß der Beschwerdeführer mit seinen übrigen Beschwerdeeinwendungen nicht im Recht ist. Der Beschwerdeführer meint nämlich auch, daß die belangte Behörde übersehen hätte, dem Ausspruch über die Steuerabstattung nach Paragraph 29, ErbStG eine entsprechende Deutlichkeit zu verleihen; sie sei nämlich verpflichtet gewesen, auch die Zahl der Jahre anzugeben, für die die Steuer zu entrichten ist. Der belangten Behörde ist aber in der von ihr ebenfalls in der Gegenschrift vertretenen Rechtsauffassung beizupflichten, daß der Beschwerdeführer durch das Unterbleiben der Beifügung "auf Lebenszeit" (erhält die Nutzungen unbestrittenermaßen auf Lebenszeit) in seinem Rechte nicht verletzt wurde, weil die Nutzung ohnehin mit seinem Tod erlischt. Zur Verdeutlichung wäre es allerdings zweckmäßig, wenn die Behörde in dem zu erlassenden Ersatzbescheid auch die Dauer der Steuerleistungspflicht nach Paragraph 29, ErbStG bestimmen würde. Der Beschwerdeführer beschwert sich schließlich auch noch über die Anordnung, daß die jährliche Steuerleistung von ihm bis zum 28. Oktober eines jeden Jahres zu erbringen sei. Er meint, daß die Zahlung nach Kalenderjahren zu entrichten sei, dadaß die "Einteilungsfestlegung", jeweils bis zum 28. Oktober zu bezahlen, unzutreffend sei. Es kann aber auch darin eine Verletzung von Rechten des Beschwerdeführers nicht festgestellt werden. Denn nach Paragraph 29, ErbStG kann die Steuer vom Anfall von Renten oder wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen statt vom Kapitalwerte nach Wahl des Steuerpflichtigen jährlich auch im voraus vom Jahreswerte der Leistungen entrichtet werden. Durch diese Begünstigung wird die steuerpflichtige Partei in die Lage versetzt, die Erbschaftssteuer anstatt auf einmal in Teilbeträgen zu entrichten. Da der Vater des Beschwerdeführers am 28. Oktober 1958 gestorben ist, kann ein Verstoß gegen das Gesetz nicht darin erblickt werden, daß der Beschwerdeführer die Abgabe von den ihm zukommenden Nutzungen jeweils bis zum 28. Oktober (dem Todestage des Erblassers) zu entrichten hat, weil er nach dem Gesetz gehalten ist, Steuer im voraus, und zwar nicht öfter als einmal im Jahre, zu leisten.

Wien, am 16. Juni 1965

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1965:1964002368.X00

Im RIS seit

11.09.2019

Zuletzt aktualisiert am

11.09.2019

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at