jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vfgh Erkenntnis 1982/6/14 V18/81

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 14.06.1982

Index

33 Bewertungsrecht
33/01 Bewertungsrecht

Norm

B-VG Art18 Abs2
B-VG Art139 Abs1 / Prüfungsgegenstand
BewG 1955 §14 Abs3
BewG 1955 §16 Abs2, §16 Abs4
BewG 1955 §64
BGBlG 1972 §2 Abs1 litf
Erlaß des Bundesministers für Finanzen vom 02.06.72, Z251.756-10/72. AÖFV 213/1972, betreffend Rückstellung für Pensionsanwartschaften

Beachte

vgl. Kundmachung BGBl. 414/1982 am 24. August 1982; s. Anlaßfall VfSlg.9472/1982

Leitsatz

Erlaß des Bundesministers für Finanzen vom 2. Juni 1972, Z 251.756-10/72, AÖFV 213/1973, betreffend Rückstellung für Pensionsanwartschaften; inhaltliche Gesetzwidrigkeit des vorletzten Absatzes sowie mangelnde Kundmachung im Bundesgesetzblatt

Spruch

Der vorletzte Absatz des Erlasses des Bundesministers für Finanzen vom 2. Juni 1972, Z 251.756-10/72, AÖFV 213/1972, wird als gesetzwidrig aufgehoben.

Im übrigen wird das Verordnungsprüfungsverfahren eingestellt.

Der aufgehobene vorletzte Absatz des Erlasses ist auch auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände nicht mehr anzuwenden.

Der Bundesminister für Finanzen ist zur unverzüglichen Kundmachung der Aufhebung im Bundesgesetzblatt verpflichtet.

Begründung

Entscheidungsgründe:

1.1. Beim VfGH ist zur Zahl B146/78 ein Verfahren gegen den im Instanzenzug ergangenen Bescheid der Finanzlandesdirektion für OÖ vom 25. November 1977, Z 6/335/6-8/BK/E-1977, anhängig, mit welchem Berufungen gegen Bescheide des Finanzamtes Linz betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer,

Sonderabgabe vom Vermögen, Beitrag vom Vermögen und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1972 bzw. 1. Jänner 1973 als unbegründet abgewiesen wurden. Das Finanzamt hatte Pensionsrückstellungen abweichend von der in der Abgabenerklärung geltend gemachten Höhe nur mit wesentlich geringeren Beträgen als vermögensmindernd anerkannt. Die Differenz zwischen den in den Abgabenerklärungen der Abgabenschuldnerin angesetzten Ziffern einerseits und den vom Finanzamt Linz ermittelten Ziffern andererseits geht darauf zurück, daß die Abgabenschuldnerin die Bewertung der Pensionsrückstellungen nach den einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften vorgenommen hat, während das Finanzamt Linz bei der Berechnung von den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes 1955 - BewG, BGBl. 148, ausging und hiebei unter Hinweis auf den Erlaß des Bundesministers für Finanzen vom 2. Juni 1972, Z 251.756-10/72, die auf den Zeitpunkt des Pensionseintritts der einzelnen Dienstnehmer ermittelten Kapitalwerte gemäß §14 Abs3 BewG als unverzinsliche befristete Schulden angesehen und unter Anwendung des in dieser Bestimmung festgesetzten Zinssatzes von 5,5 % auf den jeweiligen Bewertungsstichtag abgezinst hat. Ferner hat das Finanzamt Linz alle Pensionszusagen, die über die Gewährung einer Alterspension des zunächst Berechtigten hinausgehen, insbesondere Invalidenpensionen und Hinterbliebenenpensionen, unberücksichtigt gelassen.

Die Finanzlandesdirektion für OÖ hat ihren Bescheid im wesentlichen durch einen Hinweis auf das Erk. des VwGH vom 11. März 1975, Z 1840/74, begründet.

1.2. Bei der Beratung über die Beschwerde sind Bedenken gegen die Gesetzmäßigkeit des vorläufig als Rechtsverordnung qualifizierten Erlasses des Bundesministers für Finanzen vom 2. Juni 1972, Z 251.756-10/72, entstanden, sodaß der VfGH gemäß Art139 Abs1 B-VG ein Verfahren zur Prüfung der Gesetzmäßigkeit der letzten beiden Absätze dieses Erlasses einzuleiten beschlossen hat. Die beiden letzten Absätze des Erlasses lauten:

"Auf Grund der Systematik des Bewertungsgesetzes ist die Berücksichtigung von Vertragsklauseln, die über die einfache Alterspension des zunächst Berechtigten hinausgehen (zB Invaliditäts-, Hinterbliebenenpensionen und ähnliche), nicht möglich. Diese Berechnungen entsprechen somit der für die bewertungsrechtliche Ermittlung der Pensionsrückstellungen für Pensionsempfänger anzuwendenden Methode.

Der für den Zeitpunkt des Pensionseintrittes ermittelte Kapitalwert ist gemäß§14 Abs3 BewG als unverzinsliche befristete Schuld anzusehen und unter Anwendung des gesetzlich vorgesehenen Zinsfußes von 5,5 v. H. auf den Bewertungsstichtag abzuzinsen."

1.3. Die im Erlaß verwendete Diktion veranlaßte den VfGH zu der vorläufigen Annahme, daß es sich hiebei nicht nur um eine unverbindliche Orientierung nachgeordneter Organe über die Rechtslage, sondern um eine Rechtsverordnung handle. Hiebei ging der VfGH auch von der vorläufigen Annahme aus, daß der Erlaß eine die Rechtslage der Abgabenpflichtigen verändernde Regelung trifft. Der VfGH hat seine Bedenken im Einleitungsbeschluß wie folgt dargelegt:

"So wird in den oben zitierten Absätzen dargestellt, daß die Berücksichtigung von Vertragsklauseln nicht möglich ist. Der für den Zeitpunkt des Pensionseintrittes ermittelte Kapitalwert ist abzuzinsen. Die gleiche imperative Diktion wird auch in den vorhergehenden Absätzen verwendet. Gegen die Annahme der Unverbindlichkeit spricht auch, daß eine in vielen Steuererlässen üblicherweise verwendete Einleitung, welche in einer jeden Zweifel ausschließenden Weise klarstellt, daß keine Rechtsverordnung vorliegt, in dem in Prüfung gezogenen Erlaß nicht enthalten ist. Es scheint auch, daß der Erlaß sich an die Allgemeinheit richtet. Wenn nämlich die Darstellung der Rechtslage mit der Überschrift 'Berechnung der Rückstellung für die Einheitswertermittlung' beginnt, so scheint damit zumindest auch verbal die Berechnung eingeschlossen zu sein, die der Steuerpflichtige bei Erstellung der Abgabenerklärung vorzunehmen hat.

Da der VfGH Bedenken hegt, daß der in Prüfung gezogene Erlaß eine die Rechtslage der Abgabepflichtigen verändernde Regelung trifft - was in der Folge noch weiter auszuführen sein wird - scheint der Erlaß auch eine Rechtsverordnung zu sein (vgl. VfGH 13. 10. 1979 V28/79, 15. 10. 1979 V23/79, V17/79, 16. 10. 1979 V8/79 und 8. 5. 1980 V14/80).

Der VfGH hegt die folgenden Bedenken in bezug auf die Gesetzmäßigkeit der beiden letzten Absätze des gegenständlichen Erlasses:

Im vorletzten Absatz des Erlasses kommt zum Ausdruck, daß auf Grund der Systematik des BewG die Berücksichtigung von Vertragsklauseln, die über die einfache Alterspension des zunächst Berechtigten hinausgehen (zB Invaliditäts-, Hinterbliebenenpension und ähnliche) nicht möglich sei.

Die Beschwerdeführerin führt hiezu aus, daß der Begriff der Pensionsrückstellung der Systematik des Bewertungsrechtes fremd sei. Er sei vielmehr der kaufmännischen und einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlungs- und Bilanzierungsterminologie entnommen. Auch sei daher im Rahmen des Bewertungsrechtes in diesen Begriff alles einzubeziehen, was nach den Grundsätzen der kaufmännischen und einkommensteuerrechtlichen Bilanzierungsterminologie diesem Begriff angehört. Demgemäß seien Vertragsklauseln, die eine Erhöhung (oder Verminderung) von Verbindlichkeiten bedeuten, zu beachten. Dem stehe auch §16 Abs5 BewG nicht entgegen, da es sich bei der Berücksichtigung solcher Klauseln nicht um die Frage handle, ob mit einer kürzeren oderlängeren Lebensdauer des Berechtigten zu rechnen sei, als derjenigen, denen die Vervielfachungszahlen des §16 Abs2 BewG zugrunde liegen, sondern um Einflüsse anderer Art, die auch nach den §§14 ff BewG in Ansatz zu bringen seien. Ebenso unbestreitbar sei, daß eine Invaliditätsklausel ein erhöhtes Risiko bedeute. Dasselbe könne auch für anders geartete Klauseln gelten. Liegen solche Klauseln vor, dann werde der nachgewiesene gemeine Wert solcher Verpflichtungen anstelle des nach den Vervielfachungszahlen des §16 Abs2 BewG ermittelten gemeinen Wertes zugrunde gelegt werden müssen. Dies sei ein Grundsatz, der nicht mit der Systematik des BewG in Widerspruch stehe, sondern der vielmehr seit jeher Bestandteil des Bewertungsrechtes gewesen sei (§15 Abs3 und §16 Abs5 BewG). Die Beschwerdeführerin leitet hieraus ab, daß auf versicherungsmathematisch ausgewertete Erfahrungswerte zurückgegriffen werden müsse.

Die belangte Behörde führt in ihrer Gegenschrift dazu aus, daß eine Bewertung von Pensionsanwartschaften nach den Bestimmungen des BewG möglich sei und daher keine Notwendigkeit bestehe, im Wege der Analogie für Zwecke der Einheitsbewertung auf Bewertungsvorschriften des Bilanzsteuerrechtes zurückzugreifen. Sodann werden in der Gegenschrift die beiden Bewertungsmethoden gegenübergestellt. Zur Begründung der Nichtbeachtung von Nebenabreden (betreffend Witwen- und Waisenpensionszusagen) weist die Gegenschrift auf das Erk. des VwGH vom 11. März 1975, Z 1840/74, hin. Die Begründung des VwGH zur Nichtbeachtung von Nebenabreden bei Anwendung des BewG lautet:

'Auch trifft es sicher zu, daß bei der zuletzt genannten Bewertungsmethode Verpflichtungen aus 'Nebenabreden' (betreffend Witwen- und Waisenpensionszusagen) unberücksichtigt bleiben.'

Wie bereits oben unter Punkt 2.1. ausgeführt ist, geht der VfGH davon aus, daß die Bewertung von Pensionsrückstellungen nach den Bestimmungen des BewG möglich ist. Das BewG scheint aber keine Bestimmung zu enthalten, die die Berücksichtigung von Nebenabreden betreffend Hinterbliebenenpensionen und Invaliditätspensionen ausschließt. Durch §64 Abs1, letzter Satz, in der Fassung der BewG-Nov. 1971 wurde das System des BewG hinsichtlich der aufschiebend bedingten Lasten (§6 BewG) durchbrochen. Da sowohl die Alterspension als auch Invaliditäts- und Hinterbliebenenpension aufschiebend bedingte Lasten sind, scheint es nicht ersichtlich, warum diese im Gegensatz zur Alterspension nicht berücksichtigt werden sollen. Der letzte Satz des §64 Abs1 in der Fassung der BewG-Nov. 1971 macht hinsichtlich dieser Pensionen jedenfalls keinen Unterschied (s. auch Kozich in ÖStZ 1973, S 77; und Maranitsch in ÖStZ 1973, S 180, der allerdings die erlaßmäßige Regelung bloß als 'unbefriedigend' bezeichnet). Für die Berücksichtigung dieser Anwartschaften scheint auch §16 Abs5 zu sprechen, da der gemeine Wert von Pensionszusagen sicherlich ganz wesentlich höher ist, wenn zusätzlich zur Alterspension eines Dienstnehmers auch eine Hinterbliebenen- oder Invaliditätspension in Ergänzung zur Alterspension zugesagt wird. §16 Abs5, zweiter Satz, schließt jedenfalls die Berücksichtigung solcher Anwartschaften nicht aus, sondern es scheint sich daraus lediglich zu ergeben, daß auch bei der Bewertung von Hinterbliebenenpensionen von den Vervielfachungszahlen des Abs2 und nicht von versicherungsmathematischen Grundsätzen auszugehen ist.

Die Berücksichtigung von Anwartschaften auf Hinterbliebenenpensionen scheint aber auch §16 Abs4 nicht auszuschließen, weil die genannte Bestimmung den Fall regelt, daß mehrere Personen nebeneinander berechtigt sind, Renten zu empfangen, während es sich bei Hinterbliebenenpensionen um zeitlich aufeinanderfolgende Pensionen handelt (s. auch Stoll: Rentenbesteuerung, 3. Auflage, S 62 f). Stolls Hinweis, daß bei zeitlich aufeinanderfolgenden Renten die allgemeine Regel des §4 eingreift, weil es sich beim Zweitberechtigten um einen aufschiebend bedingten Erwerb und beim Verpflichteten um eine aufschiebend bedingte Last handelt, sodaß der Anspruch des Zweitberechtigten zunächst nicht anzusetzen, sondern erst dann zu berücksichtigen ist, wenn die Bedingung (Tod des

Erstberechtigten) eingetreten ist (Stoll: aaO, S 63), bezieht sich nicht auf die für den gegenständlichen Fall maßgebende Rechtslage. Er beruft sich auf §6 BewG, der ja auf Grund der BewG-Nov. 1971 gerade für Pensionsrückstellungen nicht anzuwenden war. Die bei Stoll in Fußnoten zitierten Entscheidungen des VwGH, des Reichsfinanzhofes und des Bundesfinanzhofes betreffen die Frage, ob Pensionsanwartschaften auf Seiten des Berechtigten anzusetzen sind. Aus den genannten Entscheidungen könnte man allenfalls schließen, daß Pensionszusagen als abzugsfähige Lasten nur dann zu berücksichtigen sind, wenn auch die Anwartschaft auf Seiten des Berechtigten anzusetzen ist (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofes vom 25. 2. 1972, BStBl. II, S 665). Gerade diesen Zusammenhang zwischen der Bewertung der Anwartschaft auf der Aktivseite einerseits und auf der Passivseite andererseits scheint aber die BewG-Nov. 1971 aufgegeben zu haben, indem für Pensionsrückstellungen §6 Abs1 BewG nicht mehr für anwendbar erklärt wird, während ein Ansatz von Anwartschaften auf Seiten des Berechtigten weiterhin durch §4 BewG verhindert wird.

Die Beschwerdeführerin bringt ferner Bedenken gegen die im letzten Absatz des Erlasses angeordnete Abzinsung auf den Bewertungsstichtag vor und legt im Detail die rechnerischen Konsequenzen dar. Die Beschwerdeführerin wendet sich aber in erster Linie dagegen, daß im Erlaß nicht von der Bewertungsmethode des Bilanzsteuerrechtes ausgegangen wird.

Die belangte Behörde legt in der Gegenschrift dar, daß eine Bewertung nach dem BewG möglich ist, ohne jedoch eine Begründung für die im Erlaß vorgesehene Abzinsung aus dem Gesetz abzuleiten. Auch in dem von der belangten Behörde zitierten Erk. des VwGH vom 11. März 1975, Z 1840/74, wird dargelegt, daß das BewG eine eigenständige Bewertung ermögliche. Warum hiebei §14 Abs3 BewG anzuwenden ist, wird jedoch nicht begründet.

Es scheint jedoch, daß auf die Bewertung von Pensionsanwartschaften nicht§14 Abs3 BewG anzuwenden ist, der den Wert unverzinslicher befristeter Forderungen und Schulden betrifft, während die Bewertung von Pensionsrückstellungen nach §16 BewG vorzunehmen zu sein scheint. Eine gleichzeitige Anwendung von §16 und§14 Abs3 BewG scheint hingegen nicht möglich zu sein. Gegen die Richtigkeit der Rechtsansicht, die im letzten Absatz des Erlasses zum Ausdruck kommt, scheint nämlich der Umstand zu sprechen, daß in den Vervielfachungszahlen des Absatzes 2 des §16 die Abzinsung bei einem Rechnungszinsfuß von 5,5 % bereits berücksichtigt ist, sodaß bei zusätzlicher Anwendung des §14 Abs3 ein- und derselbe Kapitalbetrag zweimal abgezinst würde (Twaroch - Wittmann - Frühwald: Kommentar zum Bewertungsgesetz, S 109, Stoll: aaO, S 72). Auch die Vermögensteuerrichtlinien 1980 gehen bei in diesem Punkt unveränderter Rechtslage (AÖFV 241/1980, Punkt 7.2) von dieser Rechtsauffassung aus."

Der VfGH äußerte ferner die Bedenken, daß der Erlaß, falls er als Rechtsverordnung zu qualifizieren ist, nicht gehörig kundgemacht worden sei.

2. Der zur Vertretung des in Prüfung gezogenen Erlasses berufene Bundesminister für Finanzen hat eine Äußerung erstattet, in der er zunächst unter Darlegung der Gesetzesmaterialien zur Bewertungsgesetznovelle 1971 darlegt, warum nach Absicht des Gesetzgebers für die Bewertung von Pensionsrückstellungen nicht einkommensteuerrechtliche Bewertungsvorschriften anzuwenden seien.

Der Bundesminister für Finanzen meint ferner, daß der in Prüfung gezogene Erlaß die Rechtsansicht des Bundesministers für Finanzen zur Anwendung des §64 Abs1 BewG idF der Bewertungsgesetznovelle 1971, BewG-Nov. 1971, darstelle und diese Rechtsauffassung anläßlich einer geplanten Ergänzung der Vermögenssteuerrichtlinien 1971 hätte veröffentlicht werden sollen. Aus Zeitgründen sei jedoch die Rechtsansicht in der Erlaßform im AÖFV gesondert veröffentlicht worden. Daß es sich um eine "reine Verwaltungsanweisung" handle, sei nach Ansicht des Bundesministers für Finanzen daraus erkennbar, daß der Erlaß zunächst ausführlich die Rechtslage vor und nach dem Inkrafttreten der Novellierung des §64 Abs1 BewG durch das Abgabenänderungsgesetz erläutere und anschließend die der neuen Regelung für entsprechend erachtete Methode der Bewertung von Pensionsanwartschaften darstelle. Daß der Erlaß nicht ausschließlich eine imperative Diktion aufweist, zeige im dritten Absatz die Formulierung "... kann geschlossen werden ...".

Der Bundesminister für Finanzen führt schließlich in seiner Äußerung zur Frage, ob der Erlaß eine die Gesetzeslage verändernde Regelung trifft, folgendes aus:

"Hinsichtlich der über die zugesagte einfache Alterspension des zunächst berechtigten Dienstnehmers hinausgehenden Zusagen (Invaliditäts- und Hinterbliebenenpensionen) vertritt das BMfF die Ansicht, daß zwar nicht §64 Abs1 letzter Satz in der Fassung der BewG-Nov. 1971 einer Berücksichtigung entgegensteht, daß jedoch die Mittel des BewG für eine Bewertung derartiger Zusatzklauseln nicht ausreichen.

§16 Abs5 BewG bezieht sich ausschließlich auf die nach Abs2 leg. cit. ermittelten Kapitalwerte für bereits anfallende, wiederkehrende, auf die Lebenszeit einer Person beschränkte Renten, wobei die dort angeführten Vervielfacher lediglich auf das Lebensalter des Berechtigten abgestellt sind. Er bietet daher nach Ansicht des BMfF keine Möglichkeit, über die dem §16 Abs2 BewG zugrundeliegende Rentenverpflichtung hinausgehende Umstände einzubeziehen.

Das BMfF stimmt mit der vom VfGH zu §16 Abs4 BewG geäußerten Ansicht völlig überein, daß diese Bestimmung nicht im Zusammenhang mit der Frage der Berücksichtigung von Hinterbliebenenpensionen steht, deren Anspruch erst mit dem Tod des zuerst (allein) Berechtigten entsteht.

Die im letzten Absatz des in Prüfung gezogenen Erlasses vertretene Auffassung der Abzinsung beruht auf folgender Überlegung:

Mangels besonderer, für Anwartschaften geschaffener Bewertungsvorschriften des BewG ermöglicht es §16 leg. cit. nur, den Kapitalwert für die zugesagte Pension auf einen zukünftigen Zeitpunkt, nämlich auf den Eintritt des Pensionsfalles zu ermitteln. Die so errechnete Verpflichtung des Unternehmens weist einen Wert auf, der zwar unter Berücksichtigung der im §16 BewG enthaltenen Abzinsung ermittelt wurde, jedoch nicht auf den aktuellen Bewertungszeitpunkt, sondern auf einen, je nach der noch andauernden Anwartschaftszeit, unter Umständen viel späteren Zeitpunkt. Diese Verpflichtung unterliegt an sich keiner weiteren Verzinsung, sie stellt eine stationäre Größe dar, deren Wert noch auf den gegenwärtigen Bewertungszeitpunkt zu beziehen ist. Da diese für die Zukunft ermittelte Größe für den Betrieb dieselbe Wirkung wie eine Schuld aufweist, wurde im gegenständlichen Erlaß die lineare Abzinsung nach §14 Abs3 BewG als richtig erachtet. Nach Ansicht des BMfF tritt eine doppelte Abzinsung nicht ein, weil der nach §16 BewG ermittelte Kapitalwert die Verzinsung für die zu erwartende Laufzeit der Pension nur bis zum Pensionseintritt, die Verzinsung nach §14 jedoch erst den Zeitraum ab Pensionseintritt bis zum Bewertungszeitpunkt umfaßt.

Ebenso wäre für Renten, deren Zahlung erst nach einer zahlungsfreien Zeit beginnt, der Kapitalwert auf diesen Zeitpunkt der ersten Rentenzahlung zu ermitteln und dieser dann wie eine unverzinsliche Schuld abzuzinsen (vgl. Rössler - Troll - Langner, Bewertungs- und Vermögensteuergesetz, 12. Auflage, Anm. 3 zu §13 dt. BewG, S. 182).

Der auf den Zeitpunkt des Pensionseintrittes ermittelte Kapitalwert entspricht inhaltlich der auf denselben Zeitpunkt ertragsteuerlich in der Zeit der Anwartschaft angesammelten Pensionsrückstellung. Der volle Ansatz der Verpflichtung für Zwecke der Vermögensbesteuerung und Einheitswertermittlung zu vor dem Pensionseintritt liegenden Zeitpunkten würde dem Ausmaß der wirtschaftlichen Belastung des Unternehmens nicht entsprechen und erscheint deshalb nicht vertretbar."

3. Der VfGH hat zur Zulässigkeit des Verordnungsprüfungsverfahrens erwogen:

Der VfGH hat im Einleitungsbeschluß seine vorläufige Annahme, es handle sich bei dem in Prüfung gezogenen Erlaß um eine Verordnung, damit begründet, daß der Erlaß an mehreren Stellen eine imperative Diktion verwende. Der Bundesminister für Finanzen verweist dagegen auf eine Formulierung im dritten Absatz des Erlasses. Es kann jedoch dahingestellt bleiben, ob nicht trotz Verwendung des Wortes "kann" auch in diesem Absatz eine imperative Anordnung zum Ausdruck kommt. Jeden falls steht dieser Absatz im Zusammenhang mit der Darstellung der Entstehungsgeschichte der Bewertungsgesetznovelle 1971. Der imperative Inhalt des Erlasses folgt dieser Darstellung, somit auch dem dritten Absatz, erst nach und wird mit den Worten "Berechnung der Rückstellung für die Einheitswertermittlung" eingeleitet. Gerade in dieser Einleitung, die dem dritten Absatz nachfolgt, kommt im Zusammenhang mit den anderen bereits im Einleitungsbeschluß zitierten Erlaßstellen zum Ausdruck, daß der Erlaß bindend ist. Dieser Ansicht steht auch nicht entgegen, daß ursprünglich geplant war, den Inhalt des Erlasses in die Vermögensteuerrichtlinien 1971, die keine Rechtsverordnung sind (vgl. VfSlg. 8613/1979), aufzunehmen.

Der VfGH hält somit seine im Einleitungsbeschluß getroffene vorläufige Annahme, es handle sich bei dem in Prüfung gezogenen Erlaß um eine Verordnung, für begründet.

Da der Erlaß im Anlaßfall anzuwenden ist und auch - wie unter 3.1. und 3.2. ausgeführt wird - die übrigen Voraussetzungen gegeben sind, ist das Verordnungsprüfungsverfahren hinsichtlich des vorletzten Absatzes des Erlasses zulässig.

3.1. Zum Rechtsverordnungscharakter des Erlasses:

Wie unter 3.2. auszuführen sein wird, trifft der vorletzte Absatz des Erlasses eine die Rechtslage verändernde und daher rechtsgestaltende Regelung. Dieser Absatz wendet sich daher an die Allgemeinheit und ist somit als Rechtsverordnung zu qualifizieren (vgl. VfSlg. 8647/1979, 8648/1979, 8649/1979 und 8807/1980). Hingegen ist der letzte Absatz des Erlasses aus den unter 3.3. dargelegten Gründen keine Rechtsverordnung.

3.2. Zur Berücksichtigung von Vertragsklauseln, die über die einfache Alterspension des zunächst Berechtigten hinausgehen:

Der VfGH hat bereits im Einleitungsbeschluß zum Ausdruck gebracht, daß auch er davon ausgeht, daß zum Zwecke der Einheitsbewertung Pensionsrückstellungen nach den Bestimmungen des BewG und nicht nach einkommensteuerrechtlichen Bewertungsvorschriften vorzunehmen sind. Dies wurde damit begründet, daß gerade der durch die BewG-Nov. 1971 eingeführte zweite Satz des §64 Abs1 BewG, wonach die Anwendung des §6 bloß für Pensionsrückstellungen ausgeschlossen wird, zeige, daß im übrigen die Bewertung von Pensionsanwartschaften nach der Absicht des Gesetzgebers nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes vorzunehmen ist. Der VfGH meinte auch, daß das BewG keine Bestimmung zu enthalten scheine, die die Berücksichtigung von Nebenabreden betreffend Hinterbliebenenpension und Invaliditätspension ausschließt.

Der Bundesminister für Finanzen teilt zwar die Ansicht des VfGH, daß §64 Abs1 letzter Satz idF der BewG-Nov. 1971 einer Berücksichtigung solcher Zusagen nicht entgegenstehe, meint jedoch, daß die Mittel des BewG für eine Bewertung derartiger Zusatzklauseln nicht ausreichten.

Der Bundesminister für Finanzen teilt auch die Ansicht des VfGH, daß §16 Abs4 nicht im Zusammenhang mit der Frage der Berücksichtigung von Hinterbliebenenpensionen stehe. Wie der VfGH bereits im Einleitungsbeschluß ausgeführt hat, bezieht sich §16 Abs4 auf Zusagen, aus denen mehrere Personen nebeneinander berechtigt sind, während es sich bei Hinterbliebenenpensionen um zeitlich aufeinanderfolgende Pensionen handelt (vgl. VwGH 22. 3. 1977 Z 1523, 1524, 1527/74). Bei der Zusage von Hinterbliebenenpensionen oder Invaliditätspensionen handelt es sich, wie auch bei anderen Pensionszusagen, um Fälle, bei denen der Erwerb bzw. die Last aufschiebend bedingt sind. Der Unterschied zwischen Alterspension und Hinterbliebenenpension besteht darin, daß der Anfall bei der Alterspension datumsmäßig feststeht, während bei der Hinterbliebenenpension und Invaliditätspension der Zeitpunkt des Anfalls ungewiß ist. Da §16 BewG keine ausdrückliche Regelung von Zusagen über hintereinander anfallende Pensionen trifft, kommen die allgemeinen Regelungen über den aufschiebend bedingten Erwerb bzw. aufschiebend bedingte Lasten zur Anwendung, worauf der VwGH in einem Fall, der allerdings nicht die Bewertung als Betriebsschulden iS des §64 BewG betraf, hingewiesen hat (VwGH 22. 3. 1977 Z 1523, 1524, 1527/74). Wenn nun Zusagen betreffend Hinterbliebenenpensionen und Invaliditätspensionen auf seiten des Dienstgebers ebenso aufschiebend bedingte Lasten wie einfache Alterspensionen sind und weiters §6 auf Pensionsrückstellungen nicht anzuwenden ist, so sind alle Pensionszusagen bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen eines Betriebes zu berücksichtigen. Das Gesetz macht keinen Unterschied zwischen Pensionen, deren Anfall zeitlich bestimmt ist (Alterspension), und solchen, deren Anfall zeitlich noch ungewiß ist (Hinterbliebenenpensionen, Invaliditätspensionen). Wenn das BewG im allgemeinen die Anwendung der Bestimmungen über aufschiebend und auflösend bedingten Erwerb bzw. aufschiebend oder auflösend bedingte Lasten nicht davon abhängig macht, ob der Erwerb des Wirtschaftsgutes oder die Entstehung oder der Wegfall der Last von einem Ereignis abhängt, bei dem der Zeitpunkt gewiß oder ungewiß ist (§8 BewG), so muß dies auch für Pensionsrückstellungen gelten. §64 Abs1, zweiter Satz, idF der BewG-Nov. 1971 verbietet nach seinem Wortlaut die Differenzierung nach der Art der Pension.

Auch der Bundesminister für Finanzen räumt dies in seiner Äußerung letztlich ein und meint bloß, daß die Mittel des BewG für eine Bewertung derartiger Zusatzklauseln nicht ausreichen. Dem ist entgegenzuhalten, daß eine derartige Lücke in der Methode der Bewertung im Hinblick auf §10 Abs1 BewG nicht eintritt. Insoweit das BewG keine Regelung für die Bewertung enthält, wird durch Bezugnahme auf den gemeinen Wert (§10 BewG) mittelbar auf die Bewertung nach Handelsrecht und Gesellschaftsrecht (§§38 bis 40 HGB, §§22 und 23 GmbH-Gesetz, §§129 ff. AktG) hingewiesen (vgl. im Einkommensteuerrecht die Erk. VfSlg. 5025/1965, 7711/1975 und 8479/1979).

3.3. Zur Abzinsung des Kapitalwertes:

Der Bundesminister für Finanzen tritt der im Einleitungsbeschluß geäußerten Ansicht des VfGH, daß ein Abzinsungsfaktor von 5,5% bereits in den Vervielfachungszahlen des §16 Abs2 BewG enthalten sei, nicht entgegen. Der VfGH hat die Bedenken geäußert, daß die im letzten Absatz des Erlasses erwähnte Berechnungsmethode zur

zweimaligen Abzinsung ein und desselben Kapitalbetrags, nämlich einmal im Rahmen der Vervielfachungszahlen nach §16 Abs2 und einmal nach §14 Abs3 BewG, führe. Der Bundesminister für Finanzen tritt diesen Bedenken entgegen und meint, daß die doppelte Abzinsung nicht eintrete, weil der nach §16 BewG ermittelte Kapitalwert die Verzinsung für die zu erwartende Laufzeit der Pension nur bis zum Pensionseintritt umfasse, die Verzinsung nach §14 jedoch erst den Zeitpunkt vom Pensionseintritt rückgerechnet bis zum Bewertungszeitpunkt.

Der VfGH hält die im Einleitungsbeschluß geäußerten Bedenken für nicht begründet. Es ist vielmehr dem Bundesminister für Finanzen zuzustimmen, daß der in den Vervielfachungszahlen des §16 Abs2 BewG enthaltene Abzinsungsfaktor nur die Laufzeit der Pension betreffen kann. Erfolgt die Bewertung der Pensionszusage zunächst nach §16 Abs2 BewG für den Zeitpunkt des Pensionsanfalls, so liegt zwischen dem für die Bewertung maßgeblichen Bilanzstichtag und dem Zeitpunkt der ersten Pensionszahlung, für die der Kapitalwert nach §16 Abs2 ermittelt wurde, ein Zeitraum, für welchen die in den Vervielfachungszahlen enthaltene Abzinsung noch nicht enthalten sein kann. Beginnt also eine Rente erst nach einer zahlungsfreien Zeit und ist der Kapitalwert zunächst auf den Zeitpunkt der ersten Rentenzahlung zu ermitteln, so ist er dann wie eine unverzinsliche Kapitalforderung abzuzinsen (vgl. zur deutschen Rechtslage Rössler - Troll - Langner, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz,

12. Auflage, S 182). Von diesem Verständnis des §16 Abs2 gehen auch - wie sich aus den dort angeführten Beispielen ergibt - Doralt und Ruppe (Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Band II, S 13) aus. Daß bei Abzinsung des nach §16 Abs2 ermittelten Wertes - entgegen der Annahme im Einleitungsbeschluß - keine doppelte Abzinsung vorgenommen wird, ergibt sich auch aus dem Umstand, daß die Vervielfachungszahlen ausschließlich auf einen Zeitpunkt (Anfall der Pension) abstellen und innerhalb der sich so ergebenden Altersgruppen nicht mehr zusätzlich nach dem Lebensalter des Berechtigten differenzieren, sodaß die Differenz der Werte zu den beiden Stichtagen (Anfall der Pension einerseits und Bewertungsstichtag andererseits) allein durch die Abzinsung nach §14 Abs3 BewG erfaßt wird, nicht aber durch den in den Vervielfachungszahlen bereits enthaltenen Abzinsungsfaktor.

Das in der Verhandlung vom 3. März 1982 vorgebrachte Argument des Beschwerdeführers im Anlaßverfahren, die Behörde habe zu Unrecht als Bemessungsgrundlage die Gehälter der Angestellten zum Bewertungszeitpunkt und ferner jene Prozentsätze für die Höhe der Pension angenommen, die nur bei sofortigem Anfall der Pension maßgebend wären, es sei also nicht auf den Anfallstichtag hochgerechnet worden, wendet sich in Wahrheit gegen den angefochtenen Bescheid. Der in Prüfung gezogene Teil des Erlasses macht hingegen zur Frage der Zulässigkeit einer solchen "Hochrechnung" keine Aussage. Auch ein in dieser Weise "hochgerechneter" Kapitalwert könnte jener Wert sein, der nach Aussage des Erlasses nach §14 Abs3 BewG abzuzinsen ist. Der letzte Absatz des Erlasses gibt somit nur die Gesetzeslage wieder.

4. In der Sache selbst hat der VfGH erwogen:

4.1. Zur inhaltlichen Gesetzwidrigkeit des vorletzten Absatzes des Erlasses genügt es, auf die Ausführungen unter 3.2. hinzuweisen. Da dieser Absatz die Berücksichtigung von Nebenabreden, wie Hinterbliebenenpensionen und Invaliditätspensionen ausschließt, ist er inhaltlich gesetzwidrig.

4.2. Der vorletzte Absatz des in Prüfung stehenden Erlasses hätte als Rechtsverordnung eines Bundesministers gemäß §2 Abs1 litf des Bundesgesetzes über das Bundesgesetzblatt 1972, BGBl. 293, im Bundesgesetzblatt kundgemacht werden müssen. Eine solche Kundmachung ist nicht erfolgt. Der vorletzte Absatz des in Prüfung stehenden Erlasses ist auch aus diesem Grunde gesetzwidrig.

4.3. Da der vorletzte Absatz des Erlasses in zweifacher Hinsicht (3.2. und 4.2. oben) gesetzwidrig ist, war er aufzuheben. Er war aufzuheben und es war nicht bloß dessen Gesetzwidrigkeit festzustellen, weil er für Veranlagungs- und Feststellungszeitpunkte in der Zeit vom 1. Jänner 1972 bis 31. Dezember 1977 nach wie vor anzuwenden ist. Der ebenfalls in Prüfung gezogene letzte Absatz des Erlasses trifft hingegen keine die Rechtslage gestaltende Anordnung (3.3. oben) und ist keine Rechtsverordnung. Das Verordnungsprüfungsverfahren war daher im übrigen einzustellen.

Die übrigen Aussprüche gründen sich auf Art139 Abs5 und 6 B-VG.

Schlagworte

RechtsV, Bewertung, Betriebsvermögen, Verordnung Kundmachung, VfGH / Prüfungsgegenstand

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VFGH:1982:V18.1981

Dokumentnummer

JFT_10179386_81V00018_00

Quelle: Verfassungsgerichtshof VfGH, http://www.vfgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at