

TE Vwgh Erkenntnis 1994/12/15 93/15/0151

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 15.12.1994

Index

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);
10/10 Grundrechte;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/03 Steuern vom Vermögen;
33 Bewertungsrecht;

Norm

BewG 1955 §16 Abs2;
BewG 1955 §16 Abs5;
BewG 1955 §57 Abs1;
BewG 1955 §57;
BewG 1955 §62 Abs1;
BewG 1955 §62;
BewG 1955 §63;
BewG 1955 §64 Abs1;
BewG 1955 §64;
BewG 1955 §77 Abs2;
B-VG Art7 Abs1;
ErbStÄquG §1;
EStG 1972 §14;
StGG Art2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Rauscher, über die Beschwerde der Salzburger Stadtwerke Aktiengesellschaft in Salzburg, vertreten durch S, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 1. Oktober 1992, Zl. 400/8-GA8BK-DK/92, betreffend den Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögensteuer und Erbschaftsteueräquivalent zum 1. Jänner 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit damit Erbschaftsteueräquivalent festgesetzt wird, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 13.010,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Zum Stichtag (1. Jänner 1988) betrieb die Stadt Salzburg unter der Bezeichnung "Salzburger Stadtwerke" ein Energieversorgungsunternehmen. Mit Sacheinlage- und Nachgründungsvertrag vom 10. Juli 1989 wurde das Unternehmen nach den Vorschriften des Strukturverbesserungsgesetzes in die Salzburger Stadtwerke Aktiengesellschaft (die Beschwerdeführerin) eingebracht.

Im Zuge einer Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, die zum Betriebsvermögen gehörenden Wertpapiere zählten zu den Besitzposten und seien nach § 74 Abs. 1 Z. 1 BewG mit 95 % des Nennwertes anzusetzen; dies gelte auch dann, wenn diese Wertpapiere zur Deckung einer Abfertigungsrücklage (§ 14 Abs. 4 EStG 1972) angeschafft worden seien und diese Rücklage nicht als Schuldpost anerkannt werde. Die Pensionsverpflichtungen seien nach § 16 Abs. 2 BewG und nicht - wie in der Erklärung - nach versicherungsmathematischen Regeln zu bewerten.

Dieser Auffassung des Prüfers folgend nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend die Festsetzung des Einheitswertes des Betriebsvermögens, der Vermögensteuer und des Erbschaftsteueräquivalents jeweils zum 1. Jänner 1988 wieder auf und erließ neue Sachbescheide.

In ihrer gegen diese Bescheide erhobenen Berufung vertrat die Beschwerdeführerin die Auffassung, die zum Betriebsvermögen gehörenden Wertpapiere seien ausschließlich dem Erfordernis des § 14 Abs. 5 EStG 1988 entsprechend angeschafft worden. Die den ertragsteuerlichen Vorschriften entsprechend gebildeten Abfertigungsvorsorgen stellten keine gemäß § 64 BewG abzugsfähigen Schuldposten dar. Aus § 77 Abs. 2 BewG sei e contrario zu folgern, daß die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den nicht abzugsfähigen Abfertigungsvorsorgen stehenden Wertpapiere nicht zu den Besitzposten gerechnet werden könnten. Soweit die Abgabenbehörde von § 16 Abs. 2 BewG ausgehe, verkenne sie, daß die vereinfachenden Faktoren dieser Vorschrift ungeeignet seien, einen brauchbaren Wert von Renten zu ermitteln. Der Beschwerdeführerin stünden nach den Regeln der Versicherungsmathematik erstellte Gutachten über die Bewertung des Sozialkapitals zur Verfügung, die der Feststellung des Einheitswertes zugrunde zu legen seien. Die Salzburger Stadtwerke unterlägen mangels Rechtspersönlichkeit nicht der Steuerpflicht nach § 1 des Erbschaftsteueräquivalentgesetzes.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach Darlegung des Verfahrensganges vertrat sie zunächst in der Frage der Bewertung der Wertpapierdeckung für die Abfertigungsvorsorgen die Auffassung, in den §§ 62, 63 BewG läge eine abgeschlossene Regelung in der Frage vor, welche Wirtschaftsgüter zum gewerblichen Betrieb gehörten. Es liege keine Gesetzeslücke vor, die mit dem Umkehrschluß aus § 64 Abs. 1 BewG, welche Vorschrift nur bestimmte Schulden vom Abzug ausschließe, zu schließen sei. In der Frage der Bewertung der Pensionsverpflichtungen vertrat die belangte Behörde die Auffassung, nach § 16 Abs. 2 BewG habe die Abgabenbehörde eine Rechts- und keine Ermessensentscheidung zu treffen. Es komme lediglich dann eine von § 16 Abs. 2 BewG abweichende Bewertung in Betracht, wenn der gemeine Wert nachweislich geringer oder höher sei als der nach der zitierten Vorschrift ermittelte Wert (§ 16 Abs. 5 leg. cit.). § 16 Abs. 5 letzter Satz BewG schließe jedoch die Berücksichtigung einer kürzeren oder längeren Lebensdauer aus. Die Argumente der Beschwerdeführerin seien daher im Sinne der letztzitierten Vorschrift unbeachtlich. In der Frage der Steuerpflicht nach dem Erbschaftsteueräquivalentgesetz vertrat die belangte Behörde die Auffassung, die in § 1 Abs. 1 Z. 2 lit. d (gemeint offenbar: lit. e) VStG normierten Voraussetzungen der Steuerpflicht träfen im Beschwerdefall zu, weil der Magistrat Salzburg Rechtspersönlichkeit besitze.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Dieser lehnte mit seinem Beschluß vom 15. Juni 1993, Zl. B 2027/92, die Behandlung der Beschwerde ab und trat diese antragsgemäß dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof macht die Beschwerde Rechtswidrigkeit des Inhaltes des angefochtenen Bescheides geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

In der Frage der Einbeziehung der Wertpapiere, die die Beschwerdeführerin zur Deckung der Abfertigungsrücklage im Sinne der zum Bewertungsstichtag geltenden Vorschrift des § 14 Abs. 4 EStG 1972 angeschafft hatte, in das

Betriebsvermögen vertritt die Beschwerde im wesentlichen die Auffassung, es bestehe ein allgemeiner Rechtsgrundsatz, wonach Vermögensgegenstände, die mit nicht abzugsfähigen Schulden im wirtschaftlichen Zusammenhang stünden, für steuerliche Zwecke nicht in Ansatz zu bringen seien; denn aus Gleichheitsgründen müsse die aus § 77 Abs. 2 BewG und ertragsteuerrechtlichen Vorschriften sich ergebende Regelung, wonach Schulden, die mit dem gewerblichen Betrieb nicht im wirtschaftlichen Zusammenhang stünden, nicht abzuziehen seien, "auch umgekehrt" gelten. Abfertigungsrücklagen seien bei der Einheitsbewertung nicht abzugsfähig; dies ändere aber nichts daran, daß sie grundsätzlich als negative Vermögenswerte zu qualifizieren seien. Zwischen der Abfertigungsrücklage und deren Wertpapierdeckung bestehe - in mehrfacher, im einzelnen dargestellter Hinsicht - ein wirtschaftlicher Zusammenhang. Die Wertpapierdeckung sei bei der Bewertung daher nicht zu veranschlagen.

Dieser Auffassung ist nicht zu folgen. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits im Erkenntnis vom 22. März 1993, ZI. 93/13/0034, die Auffassung vertreten, daß die zur Deckung der Abfertigungsrücklage angeschafften Wertpapiere bei der Bewertung unter den Besitzposten zu veranschlagen sind; aus einer Regelung, wonach bestimmt qualifizierte Schulden nicht abzugsfähig sind, ergebe sich nämlich nicht, daß zum Betriebsvermögen gehörende Aktiva nicht zu berücksichtigen wären.

An dieser Auffassung hält der Gerichtshof auch unter den Umständen des Beschwerdefalles fest. Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, daß die in Rede stehenden Wertpapiere im Sinne des § 57 BewG zum Betriebsvermögen gehören. Sie könnten daher nur auf Grund einer besonderen gesetzlichen Anordnung bei dessen Bewertung nicht veranschlagt werden. Eine solche Anordnung besteht jedoch nicht; insbesondere zählt die Wertpapierdeckung der Abfertigungsrücklage nicht zu den in den §§ 62, 63 BewG aufgezählten Wirtschaftsgütern, die kraft dieser Vorschriften nicht zum Betriebsvermögen gehören. Die §§ 62, 63 BewG bedienen sich der Technik der Fiktion; nach allgemeiner Regel zum Betriebsvermögen gehörende, tatsächlich vorhandene Wirtschaftsgüter werden rechtlich als nicht zum Betriebsvermögen gehörend behandelt. Die Vorschrift des § 77 Abs. 2 BewG dient - in Gestalt des Abzugsverbotes für Schulden, die mit solchen Wirtschaftsgütern in Zusammenhang stehen - der Vermeidung einer zweifachen Begünstigung. Eine Ausdehnung des Kataloges der §§ 62, 63 BewG auf Wirtschaftsgüter, die zur Deckung erst künftig entstehender Verbindlichkeiten angeschafft wurden, ist nach der Zielsetzung der erwähnten Vorschriften - auch nach dem Zusammenhang mit § 77 Abs. 2 BewG - nicht geboten und überschreite deren äußersten Wortsinn. Auch sonst ist keine Vorschrift des Bewertungsrechtes ersichtlich, auf deren Grundlage das von der Beschwerde angestrebte Ergebnis gewonnen werden könnte; von einem "Umkehrschluß" könnte bei der der Beschwerde offenbar vorschwebenden Methode nicht die Rede sein.

In Lehre und Rechtsprechung ist anerkannt, daß Rücklagen, die für Sachverhalte angesetzt werden, die bewertungsrechtlich nicht als Schuld bzw. Last anerkannt werden können, nicht abzugsfähig sind (vgl. Rössler/Troll, BewG16, § 103, Rz 23; Gürsching/Stenger, BewG, § 103, Rz 107 und die dort jeweils zitierte Rechtsprechung). Unter den für diese Auffassung maßgebenden Gesichtspunkten ist kein Grund dafür zu sehen, zur Deckung künftig entstehender, bewertungsrechtlich nicht zu veranschlagender Verbindlichkeiten angeschaffte Wirtschaftsgüter nicht im Betriebsvermögen zu berücksichtigen. Auch der Gleichheitssatz gebietet es nicht, im Vermögen tatsächlich vorhandene Wirtschaftsgüter deshalb als nicht zum Vermögen gehörend zu fingieren, weil sie im Hinblick auf erst künftig entstehende Verbindlichkeiten angeschafft wurden; die Beschwerde zeigt nicht auf, inwiefern im vorliegenden Zusammenhang an gleiche Tatbestände unterschiedliche Rechtsfolgen geknüpft wären. In diesem Zusammenhang ist daran zu erinnern, daß der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde abgelehnt hat.

In der Frage der Bewertung der Pensionsverpflichtungen vertritt die Beschwerde die Auffassung, § 16 Abs. 2 BewG gehe inhaltlich unverändert auf das Jahr 1934 zurück. Die Einschätzung der durchschnittlichen Lebenserwartung als einer der beiden Hauptkomponenten zur Errechnung der festgelegten Vervielfachungsfaktoren basiere auf dem damaligen Verständnis. Seither habe sich die Lebenserwartung in relevantem Ausmaß verändert. Die Vorschrift führe daher zu einer eklatanten Unterbewertung im Verhältnis zur tatsächlichen, nach versicherungsmathematischen Methoden bewerteten Rentenverbindlichkeit. Daraus folge ein verfassungswidriger Verstoß gegen das Ordnungssystem der Vermögensteuer.

Nach § 16 Abs. 1 BewG bestimmt sich der Wert von Renten unter anderem auf die Lebenszeit einer Person beschränkten Nutzungen und Leistungen nach der Lebensdauer dieser Person.

Abs. 2 der zitierten Vorschrift setzt ausgehend vom Lebensalter bestimmte Vervielfachungsfaktoren fest.

Nach Abs. 5 leg. cit. ist der nachgewiesene gemeine Wert zugrunde zu legen, wenn der gemeine Wert der gesamten Nutzungen oder Leistungen nachweislich geringer oder höher ist als der Kapitalwert, der sich nach Abs. 2 ergibt. Der Ansatz eines geringeren oder höheren Wertes kann jedoch nicht darauf gestützt werden, daß mit einer kürzeren oder längeren Lebensdauer zu rechnen ist als derjenigen, die den Vervielfachungszahlen des Abs. 2 zugrundeliegt.

Angesichts dieser Rechtslage unternimmt es die Beschwerde mit dem oben wiedergegebenen Vorbringen gar nicht, eine auf einfachgesetzlicher Ebene liegende Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Es genügt daher der Hinweis, daß in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 16 BewG folgende Grundsätze entwickelt wurden:

Unter dem Gesichtspunkt der Lebenserwartung ist die Fiktion des § 16 Abs. 2 BewG konsequent zu beachten (vgl. das Erkenntnis vom 21. Dezember 1993, Zl. 89/14/0289). Die Anwendung der Kapitalisierungsfaktoren des § 16 Abs. 2 BewG ist vom Gesetz aus Vereinfachungsgründen bindend vorgesehen. Aus § 16 Abs. 5 zweiter Satz BewG ergibt sich eindeutig, daß nicht einmal dann, wenn eine allenfalls längere Lebensdauer des Nutzungsberechtigten schon vorhersehbar ist, ein höherer Wert angesetzt werden darf (vgl. das Erkenntnis vom 9. September 1993, Zl. 92/16/0043).

Damit im Einklang wird in der Lehre die Auffassung vertreten, daß die den Vervielfachern zugrundegelegte Annahme einer bestimmten Lebenserwartung unwiderlegbar ist. Untersuchungen über die mutmaßliche von den Annahmen des Gesetzes (den Kapitalisierungsfaktoren nicht entsprechende) abweichende Lebensdauer wären unzulässig. Die Vervielfacher seien sohin zwingend, und zwar selbst dann, wenn am Bewertungsstichtag eine kürzere Lebenszeit zu vermuten ist, oder nach dem Bewertungsstichtag etwa durch Tod eine Verkürzung der Lebenszeit gegenüber den Annahmen des Gesetzes sogar erwiesen ist. Wenn auch den Vervielfachern des § 16 Abs. 2 BewG allgemeine Feststellungen durchschnittlicher Lebenserwartung zugrunde lägen, so sei doch der Nachweis eines vom Kapitalwert abweichenden gemeinen Wertes mit der Begründung, es sei mit einer kürzeren oder längeren Lebensdauer zu rechnen, als dies den Vervielfachern des § 16 Abs. 2 BewG entspreche, nicht zulässig (Stoll, Rentenbesteuerung³, 62, 72, jeweils mWN).

Die Beschwerde zeigt nicht auf, daß die belangte Behörde bei der Bewertung der Pensionsverpflichtungen diesen Grundsätzen nicht entsprochen hätte. Insbesondere liegt im Hinblick auf § 16 Abs. 5 zweiter Satz BewG keine Rechtswidrigkeit darin, daß die belangte Behörde - ungeachtet der Vorlage von auf versicherungsmathematischen Methoden beruhenden Gutachten, die von einer generell längeren Lebensdauer ausgehen, als sie den Vervielfacherfaktoren des § 16 Abs. 2 BewG zugrunde liegen - die letztzitierte Vorschrift anwendete.

Soweit die Beschwerde gegen diese Vorschrift Bedenken unter dem Gesichtspunkt des Sachlichkeitsgebotes äußert, ist darauf zu verweisen, daß pauschalierende Verfahren grundsätzlich auch unter diesem Gesichtspunkt zulässig sind; Vereinfachungen, globale, auf den Einzelfall nicht abstellende Betrachtungsweisen und Ungenauigkeiten müssen in dem durch das Sachlichkeitsgebot gezogenen Rahmen in Kauf genommen werden. Daß dieser Rahmen bei § 16 Abs. 2 BewG überschritten wäre, ist nicht ersichtlich. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits im Erkenntnis vom 11. März 1975, Slg. 4808/F, ausgesprochen, daß die Bewertung einer Pensionsrückstellung nach versicherungsmathematischen Methoden den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten besser Rechnung trage als eine Bewertung nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes; unter diesem Gesichtspunkt vorgetragene Forderungen nach der Anwendung versicherungsmathematischer Methoden unter dem Gesichtspunkt einer kürzeren oder längeren Lebensdauer erwiesen sich jedoch als so lange als in den Bereich rechtspolitischer Forderungen zu verweisende Überlegungen, als der Gesetzgeber dem nicht selbst durch entsprechende Maßnahmen Rechnung trage.

Die geltend gemachte Rechtswidrigkeit liegt somit nicht vor, soweit der angefochtene Bescheid den Einheitswert des Betriebsvermögens feststellt und davon ausgehend Vermögensteuer festsetzt.

In der Frage der Steuerpflicht nach § 1 des Erbschaftsteueräquivalentgesetzes vertritt die Beschwerde die Auffassung, diese treffe nur juristische Personen. Damit unterscheidet sich die Vorschrift von § 1 Abs. 2 lit. e VStG, wonach "Elektrizitätsunternehmen von Körperschaften des öffentlichen Rechts" steuerpflichtig seien. Die Salzburger Stadtwerke seien zum Stichtag als gewerblicher Betrieb einer Körperschaft des öffentlichen Rechts geführt worden; als solcher seien sie nicht juristische Person gewesen.

Mit dieser Auffassung ist die Beschwerde im Recht. Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem - die Steuerpflicht eines Elektrizitätsversorgungsunternehmens, das als Betrieb gewerblicher Art einer Stadtgemeinde geführt wurde, nach § 1 Erbschaftsteueräquivalentgesetz betreffenden - Erkenntnis vom 21. September 1993, Zl. 93/14/0119, dargelegt, daß

das Unternehmen nach dem genannten Gesetz nicht steuerpflichtig ist, weil es keine juristische Person ist; gemäß § 43 Abs. 2 VwGG wird auf die Entscheidungsgründe dieses Erkenntnisses verwiesen. Die erwähnten Sachverhaltsvoraussetzungen treffen auf die "Salzburger Stadtwerke" zum hier zu beurteilenden Stichtag zu. Die belangte Behörde hat somit ihren Bescheid, soweit damit über die Steuerpflicht nach dem Erbschaftsteueräquivalenzgesetz abgesprochen wird, mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet; insoweit war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben. Im übrigen war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwändersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1993150151.X00

Im RIS seit

14.01.2002

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at