jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1992/12/17 91/16/0137

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 17.12.1992

Index

22/02 Zivilprozessordnung;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/06 Verkehrsteuern;
33 Bewertungsrecht;
40/01 Verwaltungsverfahren;

Norm

AVG §37;
AVG §45 Abs2;
AVG §56 impl;
BAO §115 Abs1;
BAO §167 Abs2;
BAO §200 Abs1;
BAO §200 Abs2;
BAO §200 Abs3;
BAO §251;
BewG 1955 §13 Abs1;
BewG 1955 §14 Abs3;
ErbStG §12 Abs1 Z1;
ErbStG §18;
ErbStG §19 Abs1;
ErbStG §27;
ZPO §272 Abs1;
ZPO §273 Abs1;
ZPO §273 Abs2;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Iro und die Hofräte Dr. Närr, Dr. Fellner, Dr. Höfinger und Dr. Kail als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Ladislav, über die Beschwerde der E in W, vertreten durch Dr. P, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 6. November 1991, Zl. GA 11 - 1559/91, betreffend Erbschaftssteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 11.540,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Aus den vorgelegten Verwaltungsakten ergibt sich im wesentlichen folgendes:

Ernst ... (in der Folge: Erblasser) sei Eigentümer einer

Liegenschaft (mit Haus, Garten und Bauflächen) in Wien gewesen.

Mit dem als "Zeitrentenvertrag" bezeichneten Vertrag vom

3. Dezember 1982 habe er dieses Eigentum den Ehegatten W... (in

der Folge: Übernehmer) je zur Hälfte übertragen. Abgesehen von einem zu bezahlen gewesenen Geldbetrag hätten sich die Übernehmer verpflichtet, dem Erblasser ab 1. Dezember 1982 monatlich im vorhinein auf 10 Jahre eine wertgesicherte (und durch Einverleibung eines Pfandrechtes gesicherte) Zeitrente von S 6.000,-- zu bezahlen. Der Erblasser habe für sich und seine (in der Folge vorverstorbene) Ehegattin auf Lebenszeit ein unentgeltliches (verbüchertes) Wohnungsrecht an sämtlichen Räumen des betreffenden Hauses (samt Garten und Bauflächen) mit den Übernehmern vereinbart. U.a. hätten sich der Erblasser und seine Ehegattin gegenüber den Übernehmern verpflichtet, das erwähnte Haus unentgeltlich (innen und außen) instand zu halten, wobei sich diese Instandhaltungspflicht nur auf Schäden der gewöhnlichen Abnützung und nicht auf Schäden durch außergewöhnliche Zufälle zu erstrecken habe.

Der inzwischen verwitwete Erblasser, dessen Lebensgefährtin die Beschwerdeführerin geworden war, war am 16. August 1990 gestorben. Die Beschwerdeführerin, die auf Grund seines Testamentes vom 6. November 1987 eine bedingte Erbserklärung abgegeben hatte, ist seine Alleinerbin.

Ausgehend von dem im Verlassenschaftsverfahren nach dem Erblasser durch den zuständigen öffentlichen Notar am 26. September 1990 errichteten Inventar hatte die Beschwerdeführerin an diesem Tag auch die betreffende Erbschaftssteuererklärung unterfertigt. Danach waren die Aktiven mit S 1,505.237,44 und die Passiven mit S 111.736,--, der Reinnachlaß also mit S 1,393.501,44, erklärt worden. Unter Punkt 7. der Aktiven war für die oben erwähnte Zeitrentenforderung ein Betrag von S 201.177,-- erklärt worden.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien (in der Folge: FA) setzte mit der Beschwerdeführerin am 22. Jänner 1991 zugestelltem Bescheid "gem § 200 BAO" vom 18. Jänner 1991 ihr gegenüber für diesen Erwerb durch Erbanfall - unter Berücksichtigung des Steuerfreibetrages gemäß § 14 Abs. 1 Z. 3 ErbStG von S 1.500,--, ausgehend von einer (nach § 28 ErbStG abgerundeten) Bemessungsgrundlage von

S 1,392.710,-- - Erbschaftssteuer (30 %) mit einem Betrag von

S 417.813,-- fest.

In ihrem mit "Berufung gegen den vorläufigen Bescheid vom 18. 1. 1991 und Antrag auf Berufungsvorentscheidung gem. § 276 BAO" bezeichneten Schriftsatz vom 19. Februar 1991 beantragte die Beschwerdeführerin im wesentlichen 1. die Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage um weitere Passiven zu vermindern, insbesondere um die auf Grund des Zeitrentenvertrages gegen den Erblasser bzw. dessen Nachlaß wegen Nichterfüllung der betreffenden Instandhaltungsverpflichtung von den Übernehmern durch deren Vertreter mit mindestens S 500.000,-- geltend gemachte Forderung und 2. "hilfsweise" die Aktiven um den unter Punkt 7. im Inventar genannten Betrag - der bei richtiger rechtlicher Beurteilung gemäß § "14 Abs. 3" BewG hätte abgezinst werden müssen - zu vermindern, weil erst nach ihrer Einantwortung die Beschwerdeführerin und im Gegenzug die Übernehmer wechselseitig auf die Geltendmachung ihrer Forderungen (einerseits restliche Zeitrentenforderung und andererseits Forderung für die Nichterfüllung der Instandhaltungsverpflichtung) verzichtet hätten. Zum Beweis legte die Beschwerdeführerin u.a. Ablichtungen des Zeitrentenvertrages, der das erwähnte Pfandrecht betreffenden Löschungserklärung, eines Schreibens des Vertreters der Übernehmer an den Vertreter der Beschwerdeführerin sowie der in diesem Schreiben erwähnten Anbote für die notwendigsten Reparaturen vor.

Mit ihrem an das FA gerichteten Schriftsatz vom 25. September 1991 brachte die Beschwerdeführerin ihre Berufung

und ihren Antrag auf BerufungsVORentscheidung in Erinnerung und stellte, da innerhalb von sechs Monaten über die genannten Anträge nicht entschieden worden sei, "gem. § 311 BAO den Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz".

Auf Grund der Berufungsvorentscheidung des FA vom 23. Oktober 1991 stellte die Beschwerdeführerin den am 31. Oktober 1991 beim FA eingelangten Antrag vom 29. Oktober 1991 auf Entscheidung über ihre Berufung "über" die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag). In diesem Schriftsatz brachte sie ergänzend vor, zu Unrecht sei die von den Übernehmern geltend gemachte Schadenersatzforderung von S 500.000,-- nicht als zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers vorhandene Schuldpost gewertet worden, und beantragte dazu die Beischaffung der betreffenden Akten des Verlassenschaftsverfahrens, die Beiziehung eines Amtssachverständigen zur Ermittlung des den Nachlaß treffenden Instandhaltungsaufwandes zum Zeitpunkt des Todes des Erblassers und die Einvernahme der Übernehmer als Zeugen.

Die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (in der Folge: belangte Behörde) gab mit Berufungsentscheidung vom 6. November 1991 der Berufung der Beschwerdeführerin Folge und änderte den angefochtenen vorläufigen erstinstanzlichen Bescheid wie folgt ab:

"von S 1,143.780,-- 30 % Erbschaftssteuer = S 343.134,--"

In der Begründung dieser Berufungsentscheidung führte die belangte Behörde nach einer kurzen Darstellung des angefochtenen erstinstanzlichen Bescheides und des Vorbringens der Beschwerdeführerin in ihrer Berufung folgendes aus:

Es sei nach dem Vertrag vom 3. Dezember 1982 davon auszugehen, den Erblasser habe eine konkrete Instandhaltungsverpflichtung getroffen. Hinsichtlich der Größenordnung, in welcher er dieser Verpflichtung nicht nachgekommen sei, gehe die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung davon aus, diese halte sich mit der noch offenen Rentenverpflichtung der Übernehmer in etwa die Waage, zumal sich die Beschwerdeführerin mit ihnen dahin geeinigt habe, daß sie gegen Verzicht der Beschwerdeführerin auf das Rentenrecht von der Durchsetzung ihrer Forderung Abstand nähmen. Es sei dem Berufungsantrag sohin in diesem Sinne stattzugeben.

Des weiteren sei das Honorar ... als Abzugspost anzuerkennen, da ...

Die übrigen strittigen Passivposten würden vorläufig - bis zur Erlassung des endgültigen Bescheides - aus prozeßökonomischen Gründen anerkannt.

Gegen diese Berufungsentscheidung richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, in eventu wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften beantragt wird.

Der Bundesminister für Finanzen legte die Verwaltungsakten und die von der belangten Behörde erstattete Gegenschrift vor. In dieser wird die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin erachtet sich nach ihrem gesamten Vorbringen in der Beschwerde im Sinne des § 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG durch die angefochtene Berufungsentscheidung in ihrem subjektiv-öffentlichen Recht auf rechtsrichtige Ermittlung der Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage verletzt.

Als Beschwerdegründe im Sinne des § 28 Abs. 1 Z. 5 VwGG bringt sie im wesentlichen vor:

Trotz der Bezeichnung des erstinstanzlichen Bescheides als vorläufiger sei davon auszugehen, daß im Berufungsverfahren die Vorläufigkeit nur die Berücksichtigung der Vermögens- und Einkommensteuer für das Jahr 1990 betreffe, die Annahme der die Erbschaftssteuerbemessungsgrundlage mindernden Passiven aber - unter unzutreffender Berufung auf den Grundsatz der freien Beweiswürdigung und trotz gegeben gewesener Möglichkeit der genauen Wertermittlung der Instandhaltungsverpflichtung im Zeitpunkt des Todes des Erblassers nach unangebrachter Unterlassung der beantragten Beweisaufnahmen durch unpassende Anwendung der Methode nach dem Grad der Wahrscheinlichkeit - als endgültig anzusehen sei. Die belangte Behörde sei ohne über den primären Berufungsantrag 1. abzusprechen bzw. ohne sich mit dem Hauptbegehren 1. hinreichend auseinanderzusetzen, auf das Eventualbegehren eingegangen. Daher habe sich die belangte Behörde nicht mit der Frage der Abzinsung der Rentenforderung gemäß § "14 Abs. 3" BewG auseinandergesetzt.

Zunächst ist zu diesen Ausführungen folgendes zu bemerken:

Gemäß § 27 erster Satz ErbStG IST auf Grund der Steuererklärung der ihr entsprechende Betrag der Steuer vom Finanzamt vorläufig festzusetzen.

Nach § 200 Abs. 1 BAO KANN die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, WENN NACH DEN ERGEBNISSEN DES ERMITTLUNGSVERFAHRENS die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich oder wenn DER UMFANG DER ABGABEPFLICHT NOCH UNGEWIß IST. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Falle der teilweisen Beseitigung der Ungewißheit zulässig.

Wenn die Ungewißheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist auf Grund des § 200 Abs. 2 BAO die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewißheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlaß, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Gemäß § 200 Abs. 3 BAO bleiben die Bestimmungen des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechtes über die vorläufige Festsetzung der Erbschafts- und Schenkungssteuer unberührt.

In § 27 ErbStG ist nun festgelegt, daß im Bereiche der in diesem Gesetze geregelten Abgaben der der Steuererklärung entsprechende Betrag zunächst vom Finanzamt vorläufig festzusetzen ist. Es liegt dieser Bestimmung der Gedanke zugrunde, daß die Steuer immer dann, wenn sie aus irgendwelchen Gründen nicht sofort endgültig festgesetzt werden kann, auf Grund der Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung vorläufig festzusetzen ist. Ob die Abgabe nach § 27 ErbStG zunächst vorläufig oder schon endgültig festgesetzt werden kann, liegt nicht im Ermessen der Abgabenbehörden. Denn das Gesetz gibt der Behörde nach seinem Wortlaut keine Wahl (siehe z. B. das in gleicher Weise wie die in der Folge zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Jänner 1968, Zl. 1088/67, Slg. Nr. 3707/F).

Die vorläufige Abgabenfestsetzung nach § 27 ErbStG dient also dazu, die Abgabe möglichst rasch und vor der genauen Ermittlung des Sachverhaltes festsetzen zu können (siehe z.B. Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Band II2, Wien 1988, S. 210 Mitte).

Die belangte Behörde, die im Gegensatz zum FA schon im Hinblick auf das Vorbringen der Beschwerdeführerin in ihrer Berufung die Erbschaftssteuer nicht mehr auf Grund der ursprünglichen Abgabenerklärung der Beschwerdeführerin vorläufig festsetzen durfte (und wollte), war zwar grundsätzlich zur Anwendung des § 200 Abs. 1 BAO berechtigt, schien dabei aber folgendes zu übersehen:

Wie sich schon aus dem Wortlaut der zuletzt zitierten Gesetzesstelle, insbesondere aus dem Hinweis auf die "Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens" ergibt, ist das Rechtsinstitut der vorläufigen Abgabenfestsetzung nicht dazu bestimmt, der Behörde vorerst die Ermittlung des Sachverhaltes zu ersparen, um dem Fiskus sofort vorbehaltlich des späteren ordnungsgemäßen Ermittlungsverfahrens die Abgabe zu verschaffen. Auch bei einer vorläufigen Abgabenfestsetzung muß die Behörde daher den Sachverhalt soweit wie möglich ermitteln (siehe z.B. das bereits angeführte Erkenntnis sowie die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. November 1972, Zlen 686, 804/72, ÖStZB 9/1973, S. 98, und vom 4. September 1986, Zl. 86/16/0083, Slg. Nr. 6136/F, und Doralt-Ruppe, a.a.O.).

Bereits aus dem bisher Gesagten ergibt sich, daß die belangte Behörde die angefochtene Berufungsentscheidung mit Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes belastete.

Ganz abgesehen davon, daß die Abgabenbehörde nach § 167 Abs. 2 BAO im übrigen unter SORGFÄLTIGER BERÜCKSICHTIGUNG DER ERGEBNISSE DES ABGABENVERFAHRENS nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht - BEWEISWÜRDIGUNG IST also die PRÜFUNG DER BEWEISERGEBNISSE (siehe z.B. zur vergleichbaren Bestimmung des § 272 Abs. 1 ZPO Fasching, Lehrbuch des österreichischen Zivilprozeßrechts2, Wien 1990, Rz 812) und darf NICHT etwa mit einer (gänzlichen) BEWEISBEFREIUNG im Sinne des § 273 (Abs. 2) ZPO (siehe z.B. Fasching, a.a.O., Rz 871) verwechselt werden -, hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (siehe z.B. die Erkenntnisse vom 28. Juni 1989, Zlen 88/16/0047, 0048, ÖStZB 15/16/1990, S. 249, und vom 14. Mai 1992, Zl. 91/16/0019, je mit weiterem Hinweis) folgendes dargetan:

Die Erbschaftssteuerschuld entsteht grundsätzlich schon durch den mit dem Tode des Erblassers eintretenden Anfall an den Bedachten, sofern er (seit dem Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 2. Juli 1992, Zl. 90/16/0167, abgesehen von dem Fall der sogenannten "qualifizierten Erbausschlagung") vom Anfall durch Abgabe der

Erbserklärung Gebrauch macht. Bei der Besteuerung der Erbschaft ist daher von den Verhältnissen am Todestag des Erblassers auszugehen. Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlaßvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, sind für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung.

Auf Grund vorstehender Ausführungen durfte die belangte Behörde - jedenfalls auch nicht "in freier Beweiswürdigung" - ausgehend von dem erwähnten wechselseitigen Verzicht der Beschwerdeführerin und der Übernehmer keinesfalls den primären Berufungsantrag 1. übergehen und ebenso nicht davon ausgehen, daß sich die Instandhaltungsverpflichtung des Erblassers mit der noch offenen Rentenverpflichtung der Übernehmer die Waage halte.

Entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Auffassung können endgültige Bescheide gegenüber dem vorläufigen Bescheid inhaltliche Änderungen aufweisen. Es besteht keine innere Bindung. Auch in Bereichen, in denen keine Ungewißheit bestand, kann eine geänderte Auffassung, Beurteilung und Wertung Platz greifen. Es ist gleichgültig, ob der endgültige Bescheid gegenüber dem vorläufigen eine Änderung erfährt oder nicht, er ist grundsätzlich in allen Belangen anfechtbar, auch in solchen, in denen keine Änderung eingetreten ist und sogar in solchen Punkten, über die in einem Rechtsmittel gegen den vorläufigen Bescheid schon abgesprochen wurde. Es gibt keine Teilrechtskraft. Endgültige Bescheide, die an die Stelle eines vorläufigen Bescheides treten, sind gemäß § 251 BAO im vollen Umfang anfechtbar (siehe z.B. Stoll, Bundesabgabenordnung - Handbuch, Wien 1980, S. 472 unten f, und die dort zitierte Rechtsprechung).

Lediglich der Vollständigkeit halber wird noch bemerkt, daß § 14 Abs. 3 BewG Kapitalforderungen, die nicht im § 13 bezeichnet sind, und Schulden betrifft. Der Gesamtwert der Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind, ist gemäß § 15 Abs. 1 BewG die Summe der einzelnen Jahreswerte abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen. Dabei ist von einem Zinssatz in Höhe von 5,5 v.H.

auszugehen ... (siehe in diesem Zusammenhang z.B. Stoll, Rentenbesteuerung3, Wien 1979, S. 635 dd).

Im Hinblick darauf, daß die belangte Behörde bei der Erlassung der dargestellten Berufungsentscheidung in oben aufgezeigter Richtung die Rechtslage verkannte, ist dieser angefochtene Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Ungeachtet des Antrages der Beschwerdeführerin kann der Verwaltungsgerichtshof im vorliegenden Fall nach § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG von einer Verhandlung absehen.

Die Zuerkennung des Aufwandersatzes gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

Schlagworte

Beweiswürdigung Wertung der Beweismittel Sachverhalt Sachverhaltsfeststellung Freie Beweiswürdigung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1992:1991160137.X00

Im RIS seit

14.01.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at