

TE Vwgh Erkenntnis 1990/7/12 89/16/0176

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 12.07.1990

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/06 Verkehrsteuern;

Norm

BAO §115 Abs1;
BAO §119 Abs1;
BAO §167 Abs2;
BAO §212 Abs1;
BAO §82 Abs1;
BAO §83 Abs5;
ErbStG §15 Abs1 Z3;
VwGG §11;
VwGG §12;

Beachte

Besprechung in: ÖStZB 1991, 468; Kritik an Entscheidung d VwGH, in der Sache selbst im Dreiersenat zu entscheiden, AnwBl 1991/8, 515;

Betreff

N gegen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 6. Oktober 1988, Zl. GA 11 - 1720/41/88, betreffend Erbschaftssteuer

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird zunächst auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Juni 1988, Zl. 87/16/0116, teilweise veröffentlicht in der ÖStZB 4/1989, S. 60, verwiesen.

Ergänzend ergibt sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten im wesentlichen folgendes:

Mit Schreiben vom 18. August 1987 ersuchte die FLD (in der Folge: belangte Behörde) den Beschwerdeführer - hier und

in der Folge zuhanden seines damaligen (und nunmehrigen) Vertreteres -, bis zum 30. September 1987 unter Darlegung der gemeinen Werte der einzelnen Vermögensgegenstände des Beschwerdeführers die Überschuldung nachzuweisen.

Darauf antwortete der Vertreter des Beschwerdeführers unter Vorlage einer Ablichtung des (bereits seit 31. August 1984 Bestandteil der vorgelegten Verwaltungsakten und dem Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien vom 10. Mai 1985 zugrundegelegt gewesenen) eidesstättigen Vermögensbekenntnisses vom 23. Juni 1984 im Verlassenschaftsverfahren, der Erhalt weiterer Informationen sei derzeit nicht möglich, weil der Beschwerdeführer im Ausland weile und nicht vor Sommer 1988 rückerkwartet werde. "Mein Mandant" (der Beschwerdeführer) werde nach Möglichkeit dem Ersuchen nach seiner Rückkehr unaufgefordert nachkommen. Abschließend wurde die Rechtsauffassung des Bundesministers für Finanzen (weitere Tatbestandsvoraussetzung des § 15 Abs. 1 Z. 3 ErbStG sei die Überschuldung des Erben am Todestag des Erblassers) als verfehlt bezeichnet.

Im Einvernehmen mit dem Beschwerdeführer setzte die belangte Behörde das Verfahren über seine Berufung bis zur Entscheidung über die beim Verwaltungsgerichtshof unter Zl. 87/16/0116 anhängige Beschwerde gemäß § 281 BAO mit Bescheid vom 21. Oktober 1987 aus.

Mit Schreiben vom 9. August 1988 brachte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer ihr Ersuchen vom 18. August 1987 in Erinnerung und wiederholte es mit der Fristsetzung 30. September 1988.

Darauf antwortete der Vertreter des Beschwerdeführers, Kontaktnahme mit diesem sei derzeit nicht möglich, da er nicht in Österreich weile. Wann und ob mit seiner Rückkehr zu rechnen sei, sei ungewiß. Die Beantwortung der gestellten Fragen sei auf Grund des Handaktes nicht möglich. Es werde daher um Kenntnisnahme ersucht, daß der grundsätzlich dem Steuerpflichtigen gebotenen Mitwirkungspflicht mangels Kontaktnahme nicht entsprochen werden könne; weiters, daß die mangelnde (Erfüllung der) Mitwirkungspflicht in diesem besonderen Falle nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen könne, weil dieser nach rechtskräftigem Abschluß seiner Steuersache auf die Rechtskraft habe vertrauen können und nicht verpflichtet gewesen sei, irgendwelche Vorkehrungen für die Zukunft zu treffen. Es werde daher nach allfälligen weiteren amtswegigen Ermittlungen nach der Aktenlage, wonach die Überschuldung mit S 981.000,- bestanden habe, zu entscheiden sein.

Mit Schreiben vom 26. August 1988 hielt die belangte Behörde dem Beschwerdeführer das detaillierte Ergebnis ihrer amtswegigen Ermittlungen über seinen Vermögensstand zum Stichtag 17. März 1984 vor. Ein Vergleich der Vermögensteile (S 7.783.229,-) mit den Schulden (S 3.668.373,-) ergebe somit keine Überschuldung des Beschwerdeführers. Da seine Mitwirkung zur Zeit nicht möglich sei, sei eine Beurteilung des Vermögensstandes nur nach der Lage der im einzelnen angeführten Akten möglich.

Darauf antwortete der Vertreter des Beschwerdeführers mit Schriftsatz vom 30. September 1988, er habe den Vorhalt zur Kenntnis genommen. Die Meinung, daß eine Beurteilung des Vermögensstandes nur nach den dort dargelegten Kriterien möglich wäre, weil eine Mitwirkung des Beschwerdeführers zur Zeit nicht möglich sei, teile er nicht. Selbst wenn die Aktivseite der Vermögensteile auf Grund der Aktenlage einigermaßen verlässlich rekonstruiert erscheine, sei es wahrscheinlich, daß die Passivseite unvollständig sei. Dies deshalb, weil zum Zeitpunkt der Antragstellung gemäß § 15 Abs. 1 Z. 3 ErbStG nur auf das Verhältnis zum Erblasser abgestellt worden sei.

Mit Berufungsentscheidung vom 6. Oktober 1988 wies die belangte Behörde die Berufung des Beschwerdeführers als unbegründet ab. Dies im wesentlichen nach einer kurzen Darstellung des Verwaltungsgeschehens mit Wiedergabe der Rechtsausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in seinem oben zitierten Erkenntnis und durch Aufnahme des bereits in dem erwähnten Vorhalt vom 26. August 1988 enthalten gewesenen detaillierten Ergebnisses der amtswegigen Ermittlungen über den Vermögensstand des Beschwerdeführers an dem erwähnten Stichtag unter Hinweis darauf, daß die Begünstigung des § 15 Abs. 1 Z. 3 ErbStG mangels einer Überschuldung des Beschwerdeführers nicht zu gewähren sei. Abschließend bemerkte die belangte Behörde, der ermittelte und dargestellte Sachverhalt sei dem Beschwerdeführer mit Vorhalt vom 26. August 1988 zur Kenntnis gebracht worden. Sein Einwand vom 30. September 1988 sei nicht zielführend, weil bei auslandsbezogenen Sachverhalten nicht zuletzt im Hinblick auf die Schwierigkeiten der Behörde, im Ausland Ermittlungen durchzuführen, die Mitwirkungspflicht der Partei in den Vordergrund trete. Allein die Möglichkeit, der amtswegig ermittelte Sachverhalt sei nur teilweise richtig, begründe nicht die Rechtswidrigkeit der Berufungsentscheidung infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, weil der Beschwerdeführer Gelegenheit gehabt habe, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der gegen diese Berufungsentscheidung der belangten Behörde an ihn gerichteten Beschwerde des Beschwerdeführers mit Beschuß vom 28. Februar 1989, B 1870/88-3, abgelehnt und sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Im nunmehrigen - bis zur am 7. September 1989 vom Verwaltungsgerichtshof beschlossenen Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen Versäumung der Frist zur Behebung der Mängel der Beschwerde auf Grund des Beschlusses des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Juni 1989 eingestellt gewesenen - verwaltungsgerichtlichen Verfahrens beantragt der Beschwerdeführer die Aufhebung der angefochtenen Berufungsentscheidung wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes, allenfalls wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

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 - auf Grund seiner oben zitierten Beschlüsse vom 28. Juni und 7. September 1989 unter Bedachtnahme auf Punkt 7. Abs. 1 erster Satz der allgemeinen Bestimmungen seiner mit 9. April 1990 in Kraft getretenen Geschäftsverteilung, Präs. 2251-546/90, - erwogen:

Der Beschwerdeführer erachtet sich im Sinn des § 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG durch die angefochtene Berufungsentscheidung in seinen subjektiv-öffentlichen Rechten verletzt, und zwar auf

1. amtswegige Erforschung der materiellen Wahrheit und vollständige Ermittlung des der Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhaltes,

2.

Gewährung des Parteiengehörs,

3.

ein Vorgehen der Behörde nach Treu und Glauben und

4.

Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 1 Z. 3 ErbStG unter Ausscheidung eines Betrages von S 981.000,- aus dem Erbschaftssteuerverfahren zugrundeliegenden Bemessungsgrundlage.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in dem eingangs angeführten Erkenntnis vom 30. Juni 1988 dargetan hat, kommt es nach § 15 Abs. 1 Z. 3 ErbStG auf die Überschuldung des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt des Anfalles an und die Worte "die Beseitigung einer Überschuldung" in der zitierten Gesetzesstelle sind keineswegs im Sinn "die Beseitigung einer ZWISCHEN ERBEN UND ERBLASSER BESTEHENDEN Überschuldung" zu lesen.

Im Hinblick darauf, daß in dem damaligen verwaltungsgerichtlichen Verfahren eine Bescheidaufhebung in Ausübung des Aufsichtsrechtes des Bundesministers für Finanzen zu überprüfen war, hat der Verwaltungsgerichtshof die Fragen, ob die zitierte Bestimmung auch für den Fall gilt oder nicht, wenn ein letzter Wille nicht erklärt wurde, und ob sie voraussetzt, daß der Erblasser die Zuwendung mit der Absicht macht, die Überschuldung des Bedachten zu beseitigen, oder ob ihre tatsächliche Beseitigung ausreicht, selbst wenn der Erblasser die Überschuldung nicht einmal gekannt hatte, nur implizite beantwortet. Im nunmehrigen verwaltungsgerichtlichen Verfahren bedarf es aber ihrer ausdrücklichen Beantwortung.

In diesen Fragen sind die bereits in dem zitierten Erkenntnis mit den jeweils betreffenden Werken angeführten Autoren Dorazil, Fellner, Stölzle, Kipp, Brecht, Troll, Megow und Kapp nicht einhelliger Meinung. An dieser Stelle ist der Vollständigkeit halber zu bemerken, daß in der Bundesrepublik Deutschland das (d)ErbStG seit der Fassung vom 17. April 1974 (dBGBl. 74 I S. 933) die dem § 15 Abs. 1 Z. 3 ErbStG entsprechende Bestimmung des § 18 Abs. 1 Nr. 6 bzw. (vorher) 8 (d)ErbStG alt bewußt ersatzlos beseitigt wurde (siehe z.B. Troll, Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz2, München 1975, S. 772 bis 775 i.V.m. S. 41 bis 44).

Dorazil, a.a.O. S. 153, vertritt unter Hinweis auf die gegenteilige Ansicht von Kipp und Brecht die Auffassung, es müsse verlangt werden, daß der Erblasser die Zuwendung mit der Absicht mache, die Überschuldung des Bedachten zu beseitigen. Das Wort "Befreiung" setze einen "befreienden" Akt voraus. Bei der gesetzlichen Erbfolge fehle es in der Person des gesetzlichen Erben von vornherein an diesen Voraussetzungen, weil es bei dieser Erbfolge an einem "befreienden" Akt fehle.

Fellner, a.a.O., Ergänzung O - Jänner 1990, Rz 12, führt mit Hinweis auf die oben dargestellte Auffassung Dorazils aus, mangels einer anderen Anordnung des Gesetzgebers sei es gleichgültig, ob die Befreiung durch eine Verfügung des Erblassers oder Geschenkgebers oder ohne eine solche eintrete, weil man sonst die Anwendbarkeit dieser Befreiung bei gesetzlicher Erbfolge überhaupt verneinen müßte; dafür sei aber wieder im Wortlaut des Gesetzes kein Anhaltspunkt gegeben, weil hier eine darauf gerichtete Verfügung des Erblassers im Gegensatz zur Befreiung nach der folgenden Z. 4 nicht verlangt werde.

Von den anderen angeführten Autoren führt nur Stölzle, a. a.O., ausdrücklich an, die Steuerbefreiung gelte auch dann, wenn der Schuldner gesetzlicher Erbe des Gläubigers werde. Er vertritt in Übereinstimmung mit Kipp, Brecht, Troll (a. in dem zitierten Erkenntnis a.O.), Megow und Kapp die Ansicht, daß die Steuerbefreiung unabhängig vom Willen des Erblassers oder Schenkens eintrete.

Der Verwaltungsgerichtshof folgt hier der Argumentation Fellners, weil ihn dabei der Hinweis auf die ausdrückliche andere Regelung in § 15 Abs. 1 Z. 4 ErbStG ("Steuerfrei bleiben außerdem die Befreiung von einer Schuld gegenüber dem Erblasser SOFERN ... DER ERBLASSER DIE BEFREIUNG mit Rücksicht auf die Notlage des Schuldners ANGEORDNET HAT und diese auch durch die Zuwendung nicht beseitigt wird...") überzeugt.

Zutreffend führt Fellner, a.a.O., Rz 2, unter Hinweis z.B. auf die hier in gleicher Weise wie die in der Folge zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG angeführten Erkenntnisse vom 26. Jänner 1989, Zl. 88/16/0015, ÖStZB 15/16/1989, S. 263, und vom 23. Februar 1989, Zl. 88/16/0187, ÖStZB 22/1989, S. 421, zu § 15 ErbStG aus, in verfahrensrechtlicher Hinsicht sei davon auszugehen, daß bei abgabenrechtlichen Begünstigungen (Ermäßigungen, Befreiungen und dgl.) der Grundsatz der strikten Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung insofern in den Hintergrund trete, als der Partei eine besondere Behauptungslast obliege. Es liege also an der Partei, selbst einwandfrei und unter Ausschluß jeden Zweifels die Umstände darzulegen, die für die Begünstigung, Befreiung usw. sprechen.

Abgesehen davon, daß z.B. Brecht, a.a.O., die Auffassung vertritt, derjenige, der diese Steuerbefreiung in Anspruch nehmen will, müsse unter Darlegung des gemeinen Wertes der einzelnen Vermögensgegenstände die Überschuldung nachweisen, werden die Grenzen der Amtswegigkeit und die Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen auch als Frage der Beweislast angesehen, wobei zu den Anwendungsfällen u.a. das Vorliegen der Voraussetzungen einer Abgabenbefreiung gehört (siehe z.B. Schimetschek, Die Beweislast-Verteilung zwischen Steuerzahler und Behörde, SWK 1987 A V 17 ff, insbesondere 21 vorletzter Abs., und Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Band II2, Wien 1988, S. 201 und 203 je vorletzter Abs.).

Das oben dargestellte Verwaltungsgeschehen, insbesondere der ausführliche Vorhalt vom 26. August 1988, erweist den Vorwurf einer Verletzung des Parteiengehörs als unbegründet. Wenngleich nach § 83 Abs. 5 BAO die Bestellung eines Bevollmächtigten nicht ausschließt, daß sich die Abgabenbehörde unmittelbar an den Vollachtgeber selbst wendet oder der Vollachtgeber im eigenen Namen Erklärungen abgibt, kann aus dieser Gesetzesstelle keineswegs die Verpflichtung der belangten Behörde herausgelesen werden, sich mit einem durch einen inländischen Rechtsanwalt vertretenen Abgabepflichtigen (zumindest näher) unbekannten Aufenthaltes im Ausland unmittelbar in Verbindung zu setzen. Der Beschwerdeführer und sein Vertreter haben dessen allfällige mangelnde Information über den hier wesentlichen Sachverhalt gemeinsam zu vertreten. Bereits mangels jeden Zweifels über den Stand der Vertretungsbefugnis des Vertreters des Beschwerdeführers bestand für die belangte Behörde auch kein Anlaß, gemäß § 82 Abs. 1 zweiter Fall BAO auf Kosten des Beschwerdeführers beim zuständigen Bezirksgericht (Pflegschaftsgericht) die Bestellung eines Abwesenheitskurators zu beantragen.

Da der Beschwerdeführer von Anfang an in den dargestellten Abgabenverfahren und in der Folge in dem eingangs erwähnten und im nunmehrigen verwaltungsgerichtlichen Verfahren durch denselben Vertreter vertreten war bzw. ist, vermag er sich schon deshalb im vorliegenden Fall auch nicht auf den Grundsatz von Treu und Glauben berufen.

Die vorliegende Beschwerde ist daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG durch den nach § 12 Abs. 1 Z. 2 gebildeten Senat als unbegründet abzuweisen.

Die Zuerkennung des Aufwandsatzes gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. Nr. 206/1989.

ECLI:AT:VWGH:1990:1989160176.X00

Im RIS seit

12.07.1990

Zuletzt aktualisiert am

05.11.2008

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at