

TE Vwgh Erkenntnis 1997/9/25 96/16/0281

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 25.09.1997

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/06 Verkehrssteuern;

Norm

BAO §21 Abs1;

ErbStG §15 Abs1 Z7;

ErbStG §19;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meisl und die Hofräte Dr. Steiner, Dr. Fellner, Dr. Höfinger und Dr. Kail als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde der EH in Z, vertreten durch Dr. Martin Stock, Rechtsanwalt in Zell am See, Postplatz 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 23. Oktober 1996, Zl. 87-GA5-DHü/93, betreffend Erbschaftssteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Bescheid vom 7. September 1992 schrieb das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Salzburg der Beschwerdeführerin auf Grund des Erwerbes von Todes wegen nach dem am 26. Mai 1991 bei einem Flugunfall verstorbenen Sohn (Erblasser) ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 2.561.660,-- die Erbschaftssteuer gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig mit S 614.798,-- vor. Die Bemessungsgrundlage errechnete sich aus einem anteiligen Reinnachlaß laut Verlassenschaftsakt in der Höhe von S 1.207.178,57 und einem Versicherungserlös von S 1.377.984,-- abzüglich der anteiligen Kosten der Regelung des Nachlasses und der Freibeträge.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, der im Bescheid angeführte Reinnachlaß beinhalte Vermögen, das nicht mit dem Geldbetrag der Besteuerung unterliege. Die Beschwerdeführerin habe gemäß Notariatsakt vom 21. Februar 1991 dem Erblasser im Schenkungsweg eine näher bezeichnete Liegenschaft überlassen. Diese Liegenschaft sei vom Erblasser an eine Erwerberin veräußert worden. Die Entrichtung des Kaufpreises sei zum Teil an die Erben (die Beschwerdeführerin und ihr weiterer Sohn) erfolgt, nachdem der Erblasser kurze Zeit nach Abschluß des Kaufvertrages ums Leben gekommen sei. Die Beschwerdeführerin habe die

Liegenschaft an den Erblasser unentgeltlich übertragen, sodann sei die gleiche Liegenschaft vom Erblasser veräußert worden und durch den Unglücksfall falle das Vermögen wieder an die Beschwerdeführerin zurück. Es sei daher die Befreiungsvorschrift des § 15 Abs. 1 Z. 7 ErbStG anzuwenden und der anteilige Veräußerungserlös aus der Liegenschaft in der Höhe von S 1,200.000,-- vom Reinnachlaß auszuscheiden. Im Erbschaftssteuerbescheid sei ferner eine Versicherungssumme von S 1,050.000,-- enthalten. Der Beschwerdeführer habe die Bezahlung des Flugtickets mit einer Kreditkarte (Eurocard) vorgenommen. Der Besitz einer solchen Kreditkarte versichere deren Inhaber gegen diverse Risiken. Durch den Besitz der Kreditkarte schließe der Erblasser jedoch keinen Vertrag ab. Der Vertrag sei zwischen dem Kreditunternehmen und der Versicherung zugunsten eines bestimmten Personenkreises abgeschlossen worden. Die Gesetzesbestimmung des § 2 Abs. 1 Z. 3 ErbStG setze einen vom Erblasser geschlossenen Vertrag voraus. Der Wortlaut dieser Bestimmung spreche gegen die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin.

Nach Ergehen einer Berufungsvorentscheidung und dem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies die belangte Behörde mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 23. Oktober 1996 die Berufung als unbegründet ab und änderte den Bescheid wie folgt:

"Die Erbschaftssteuer wird von (vorläufig) S 564.398,-- im Verhältnis zur Berufungsvorentscheidung auf (endgültig) S 844.198,-- hinaufgesetzt. Die Festsetzung der Erbschaftssteuer erfolgt endgültig gemäß § 200 Abs. 2 BAO."

In der Begründung heißt es, im Berufungsverfahren sei nachträglich hervorgekommen, daß der Erblasser die Liegenschaft nicht unentgeltlich erworben habe. In einem gesondert verfaßten Vertrag, ebenfalls vom 21. Februar 1991, sei zwischen der Beschwerdeführerin, dem Erblasser und dem weiteren Sohn der Beschwerdeführerin unter Bezugnahme auf die Veräußerung der Liegenschaft an den Erwerber folgendes vereinbart worden:

"Um (die Beschwerdeführerin) entsprechend abzusichern, besteht entweder die Möglichkeit, daß (der Erblasser) für sich und seine Rechtsnachfolger im Besitz der noch zu erwerbenden Ersatzliegenschaft (der Beschwerdeführerin) ... auf deren Lebensdauer das unentgeltliche Wohnungsrecht in einer entsprechenden Wohnung im Neubau einräumt und dieses Recht als Dienstbarkeit sichergestellt wird oder aber daß sich (der Erblasser) verpflichtet (wiederum für sich und seine Rechtsnachfolger), die Mietkosten für eine Eigentumswohnung oder bzw. Mietwohnung für (die Beschwerdeführerin) zu bezahlen. Da es (der Beschwerdeführerin) auf Grund interner Überlegungen lieber ist, in eine geeignete Mietwohnung zu ziehen, als ein Wohnrecht im noch zu errichtenden Neubau zu erhalten, übernimmt hiemit (der Erblasser) für sich und seine Rechtsnachfolger im Besitz der Ersatzliegenschaft unwiderruflich die Verpflichtung, falls (die Beschwerdeführerin) sich eine Mietwohnung nimmt, während der ersten zehn Jahre die vollen Mietkosten (einschließlich der Betriebskosten) zu bezahlen und (die Beschwerdeführerin) ... aus diesem Titel vollkommen schad- und klaglos zu halten ..."

Bei der Abgabenvorschreibung sei die Verpflichtung zur Zahlung der Miet- und Betriebskosten antragsgemäß entsprechend der Erbquote berücksichtigt worden. Das Vorbringen in der Berufung, die Liegenschaft sei zwar verkauft, aber noch nicht übergeben worden, widerspreche der Aktenlage. Laut Kaufvertrag mit der Erwerberin vom 4. März 1991 sei das Kaufobjekt am 4. März 1991 an diese übergeben worden. Die weitere Nutzung der Liegenschaft sei ausschließlich auf Grund des im Vertrag eingeräumten unentgeltlichen Nutzungsrechtes erfolgt. Der Erblasser habe im Todeszeitpunkt die Liegenschaft bereits übergeben gehabt und sei nur berechtigt gewesen, das Gebäude zu nutzen, sowie über die veräußerte und übergebene Liegenschaft zum Haus zu gehen und zu fahren. Überdies sei die Erwerberin im Zeitpunkt des Todes des Erblassers bereits als Eigentümerin der Liegenschaft im Grundbuch eingetragen gewesen.

Nachlaßgegenstand sei daher entsprechend dem Abhandlungsverfahren die Kaufpreisrestforderung gewesen.

Hinsichtlich der Nichteinbeziehung des Einheitswertes einer Ersatzliegenschaft in die Bemessungsgrundlage führte die belangte Behörde aus, der Sachverhalt sei im Beschwerdefall anders als der maßgebende Sachverhalt gelagert, der dem einen Schenkungsteuerfall betreffenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Mai 1991, Zl. 89/16/0068, zugrunde gelegen sei. Zur Einbeziehung der Versicherungsleistung in die Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer verwies die belangte Behörde auf das in einem insofern gleichgelagerten Fall ergangene hg. Erkenntnis vom 30. August 1995, Zl. 94/16/0034. Zum behaupteten Vermögensrückfall führte die belangte Behörde aus, die Beschwerdeführerin habe dem Erblasser eine Liegenschaft teilweise geschenkt, welche von diesem verkauft worden sei. Im Wege der Erbrechtsnachfolge falle ein Teil der Kaufpreisforderung an sie zurück. Dem Berufungsvorbringen sei insofern zuzustimmen, als in dem zurückgefallenen Vermögen wirtschaftlich derselbe

Gegenstand, der seinerzeit erworben worden sei, zu sehen sei. Die Gegenüberstellung der gemeinen Werte von Leistung und Gegenleistung sei für die Beurteilung der Frage von Bedeutung, ob eine Bereicherung vorliege oder nicht. Für die Berechnung der Steuer sei dagegen Leistung und Gegenleistung ausschließlich auf die im § 19 ErbStG bestimmte Weise zu bewerten. Im Beschwerdefall sei ein Überschuß nach den steuerlichen Bewertungsmaßstäben (vgl. Bescheid vom 17. Februar 1993) nicht gegeben. Daher scheide die Anwendung des § 15 Abs. 1 Z. 7 ErbStG aus. Weiters stellte die belangte Behörde fest, eine Unterhaltspflicht sei im Berufungsverfahren nicht eingewendet worden und aus der Aktenlage nicht erkennbar gewesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, mit der sowohl Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf Heranziehung des Einheitswertes anstelle der Kaufpreisrestforderung und Nichteinbeziehung der Versicherungsleistung in die Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer sowie auf Anwendung der Steuerbefreiung für den Vermögensrückfall und Prüfung, ob eine Unterhaltsverpflichtung bestanden hat, verletzt.

Die belangte Behörde erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Hinsichtlich der Heranziehung der Kaufpreisrestforderung anstelle des von der Beschwerdeführerin begehrten Einheitswertes und des Versicherungserlöses in der Höhe von S 1.050.000,-- in die Bemessungsgrundlage der Erbschaftssteuer gleicht der vorliegende Beschwerdefall dem mit Erkenntnis vom 25. September 1997, Zl. 96/16/0280, entschiedenen Beschwerdefall. Auf die Begründung dieses Erkenntnisses wird daher gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen.

Die Beschwerdeführerin bekämpft in ihrer Beschwerde auch die Versagung der Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 7 ErbStG. Nach dieser Bestimmung bleibt Vermögen, soweit es von Eltern, Großeltern oder weiteren Voreltern ihren Abkömmlingen unentgeltlich zugewendet wurde und an diese Personen zurückfällt, steuerfrei.

Es ist nicht erforderlich, daß die erworbenen Vermögensgegenstände in natura zurückgegeben werden, daß also die Gegenstände selbst noch vorhanden sind. Bei der hier gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist es vielmehr ausreichend, wenn der beim Rückfall vorhandene Gegenstand - wirtschaftlich betrachtet - als derselbe Gegenstand angesehen werden kann, der seinerzeit erworben worden ist. Für eine solche Anwendung der Grundsätze der dinglichen Surrogation ist aber nur insoweit Raum, als bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise das Surrogat als derselbe Vermögensgegenstand betrachtet werden kann wie der zugewendete Gegenstand. Überdies ist erforderlich, daß diese Identität des Surrogats mit dem zugewendeten Gegenstand einwandfrei und sicher nachgewiesen werden kann (vgl. die bei Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Erbschafts- und Schenkungssteuer in Rz 26 zu § 15 Erbschaftssteuergesetz angeführte Entscheidung des RFH vom 3. März 1931, IeA 234/30, RStBl 297).

Ist Vermögen seinerzeit von Eltern an Kinder teils entgeltlich, teils unentgeltlich übergegangen, so kommt die Abgabefreiheit beim Rückfall nur für jenen Teil des Vermögens in Betracht, der seinerzeit unentgeltlich an die Kinder übergegangen ist. Dieser Teil wird auch als Überschuß bezeichnet. Dabei ist festzustellen, in welchem Verhältnis bei der früheren gemischten Schenkung, nach steuerlichen Bewertungsmaßstäben (vgl. § 19 ErbStG) ermittelt, der Überschuß zum Gesamtwert der Zuwendung vor Abzug der Schulden und Lasten stand. Ein diesem Verhältnis entsprechender Teil des steuerlichen Wertes des Rückfalls bleibt dann steuerfrei (vgl. hg. Erkenntnis vom 3. September 1987, Zl. 86/16/0006).

Die dem Erblasser von der Beschwerdeführerin übergebene und dann vom Erblasser weiterveräußerte Liegenschaft wurde von diesem durch die Übernahme der Wohnungskosten, teils auch entgeltlich erworben.

Nach § 19 Abs. 1 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas besonderes vorgesehen ist, nach den Vorschriften des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Allgemeine Bewertungsvorschriften).

Gemäß § 19 Abs. 2 ErbStG ist für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke der Einheitswert maßgebend, der nach den Vorschriften des zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (besondere Bewertungsvorschriften) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird.

Danach ist das weiterveräußerte inländische Grundstück mit dem Einheitswert in dem dem Entstehen der

Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festzusetzen; im Beschwerdefall war unbestritten dieser Einheitswert S 76.000,--.

Die übernommenen Wohnungskosten in der mit einem Schriftsatz des weiteren Sohnes der Beschwerdeführerin bekanntgegebenen und von ihr in der Folge nicht bestrittenen Höhe von S 5.000,-- pro Monat sind nach den § 15 und 16 BewG zu bewerten. Aus dieser nach steuerlichen Bewertungsmaßstäben vorgenommenen Bewertung ergibt sich, daß die kapitalisierten Wohnungskosten den (Einheits-)Wert der Liegenschaft um ein Vielfaches übersteigen. Im Beschwerdefall ist somit nach den steuerlichen Bewertungsmaßstäben ein Überschuß, der bei der Steuerbefreiung nach § 15 Abs. 1 Z. 7 ErbStG berücksichtigt werden könnte, nicht gegeben. Die Steuerbefreiung kam daher mit Recht nicht zur Anwendung. Eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides wurde mit diesem Beschwerdevorbringen nicht aufgezeigt.

Weiters rügt die Beschwerde, die Behörde habe es unterlassen, zu prüfen, ob der Bereicherungswille des Erblassers durch seine Absicht, mit der entsprechenden Zuwendung den gesetzlichen Unterhalt zu sichern, ausgeschlossen sei.

Im angefochtenen Bescheid führte die belangte Behörde aus, eine Unterhaltspflicht sei nicht eingewendet worden und aus der Aktenlage nicht erkennbar gewesen.

Schon daraus ist zu ersehen, daß die Behörde diese Frage geprüft hat und nur zu einem anderen Ergebnis als die Beschwerdeführerin gekommen ist. Die behauptete Rechtsverletzung, die Frage der Unterhaltsverpflichtung nicht geprüft zu haben, liegt daher nicht vor.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1996160281.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at