

TE Vwgh Erkenntnis 1975/11/11 0434/75

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 11.11.1975

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §21;

BAO §24;

1. BAO § 21 heute
2. BAO § 21 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 24 heute
2. BAO § 24 gültig ab 01.01.1962

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Hofstätter, Mag. DDr. Heller, Dr. Simon und Dr. Schubert als Richter, im Beisein der Schriftführerin Finanzoberkommissär Dr. Feitzinger, über die Beschwerde der HE in W, vertreten durch Dr. Otto Kammerlander, Rechtsanwalt in Wien I, Körnterring 6, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VII, vom 11. Dezember 1974, Zl. 6-2282/5/74, betreffend Einkommensteuer für 1968, nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde, Rechtsanwalt Dr. Otto Kammerlander, und des Vertreters der belangten Behörde, Finanzoberkommissär Dr. KV, zu Recht erkannt: Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Hofstätter, Mag. DDr. Heller, Dr. Simon und Dr. Schubert als Richter, im Beisein der Schriftführerin Finanzoberkommissär Dr. Feitzinger, über die Beschwerde der HE in W, vertreten durch Dr. Otto Kammerlander, Rechtsanwalt in Wien römisch eins, Körnterring 6, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat römisch sieben, vom 11. Dezember 1974, Zl. 6-2282/5/74, betreffend Einkommensteuer für 1968, nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortrages des Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde, Rechtsanwalt Dr. Otto Kammerlander, und des Vertreters der belangten Behörde, Finanzoberkommissär Dr. KV, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 5.617,80 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Im Jahre 1955 schlossen zwecks Regelung der Verlassenschaft nach Kommerzialrat Josef K. dessen Witwe und ihre beiden Töchter (die Beschwerdeführerin und ihre Schwester) ein Übereinkommen. Auf Grund dieses Übereinkommens fiel der Beschwerdeführerin eine Beteiligung an der A. GesmbH von 9,4 % zu. Für 4 % der Beteiligung räumte jedoch die Beschwerdeführerin ihrer Mutter ein Fruchtgenußrecht ein, das auch im Anteilsbuch der Gesellschaft vermerkt wurde. Weiters übernahm die Beschwerdeführerin hinsichtlich dieser 4 % ein Belastungs- und Veräußerungsverbot. Zur gleichen Zeit vereinbarten die Beschwerdeführerin und ihre Mutter in einem Notariatsakt, daß das auf die genannte 4%ige Beteiligung entfallende Stimmrecht bei der internen Willensbildung innerhalb der "Gruppe K" der Mutter zuzurechnen sei. Das Fruchtgenußrecht, das Belastungs- und Veräußerungsverbot sowie die Stimmrechtsbindung sollten solange bestehen, als die Mutter der Beschwerdeführerin nicht zu einer neuen Ehe schreitet.

Diese Vereinbarungen sind im Lichte einer Testamentsbestimmung zu sehen, wonach grundsätzlich die Mutter Alleinerbin nach Kommerzialrat K. sein sollte und die beiden Töchter vorerst nur ihren Pflichtteil (im Testament beziffert mit einem Viertel des Nachlasses) erhalten sollten. Für den Fall der Wiederverhehlung der Mutter bestand allerdings ein Anspruch der Töchter auf Herausgabe von je einem Drittel des Nachlasses. Die Vereinbarungen des Jahres 1955 bewirkten, daß der Beschwerdeführerin, ihrer Schwester und ihrer Mutter je ein Drittel der Beteiligung des Kommerzialrates Josef K. zufielen, der Beschwerdeführerin (und ihrer Schwester) bezüglich des Anteiles, der 4 % des Stammkapitals der A. entsprach, allerdings mit den erwähnten Einschränkungen.

Zukäufe in späteren Jahren führten dazu, daß die Beschwerdeführerin zwischen 1963 und 1967 mit 26,9 % an der genannten Gesellschaft beteiligt war. 1967 übertrugen die Beschwerdeführerin und ihre Schwester je 1,9 % ihrer Beteiligung der Mutter mit der Folge, daß ab diesem Zeitpunkt auf die Beschwerdeführerin 25 %, auf ihre Mutter 25 % sowie auf die Schwester und deren Gatten zusammen ebenfalls 25 %, also gleichhohe Beteiligungen an der A. GesmbH entfielen. Am 27. September 1968 gab die Mutter eine "Freilassungserklärung" ab, in der sie hinsichtlich der mehrfach erwähnten 4 %igen Beteiligung auf das Veräußerungs- und Belastungsverbot sowie ab dem am 31. Dezember 1968 endenden Geschäftsjahr der A. auf ihr Fruchtgenußrecht verzichtete.

Im Dezember 1968 veräußerte die Beschwerdeführerin ihre Anteile an der A. GesmbH. Eine Betriebsprüfung und ihr folgend das zuständige Finanzamt gingen davon aus, daß die Beschwerdeführerin zwischen 1963 und 1967 auf Grund ihrer Anteile von insgesamt 26,9 % wesentlich im Sinne des § 17 EStG 1967 an der A. GesmbH beteiligt gewesen wäre. Der anlässlich der Veräußerung der 25 %igen Beteiligung im Jahre 1968 erzielte Gewinn vom S 2,748.200,-- sei daher nach dieser Vorschrift bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu erfassen und mit dem höchsten Steuersatz des § 34 EStG 1967 zu besteuern. Im Dezember 1968 veräußerte die Beschwerdeführerin ihre Anteile an der A. GesmbH. Eine Betriebsprüfung und ihr folgend das zuständige Finanzamt gingen davon aus, daß die Beschwerdeführerin zwischen 1963 und 1967 auf Grund ihrer Anteile von insgesamt 26,9 % wesentlich im Sinne des Paragraph 17, EStG 1967 an der A. GesmbH beteiligt gewesen wäre. Der anlässlich der Veräußerung der 25 %igen Beteiligung im Jahre 1968 erzielte Gewinn vom S 2,748.200,-- sei daher nach dieser Vorschrift bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu erfassen und mit dem höchsten Steuersatz des Paragraph 34, EStG 1967 zu besteuern.

Dagegen erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Sie wendete ein, eine 26,9 %ige Beteiligung könne in ihrem Fall für die Zeit von 1963 bis 1967 deshalb nicht angenommen werden, weil 4 % der Beteiligung auf Grund der Vereinbarungen des Jahres 1955 nicht ihr, sondern der Mutter zuzurechnen gewesen seien. Diese sei auf Grund des zu ihren Gunsten bestehenden Belastungs- und Veräußerungsverbotes, des Fruchtgenußrechtes und der Stimmrechtsbindung als wirtschaftliche Eigentümerin im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO anzusehen. Die 4 %ige Beteiligung wäre auch zum 1. Jänner 1956 und 1. Jänner 1959 von der Mutter zur Vermögensteuer erklärt und das Vermögen auch erklärungsgemäß veranlagt worden; erst später habe das Finanzamt die fragliche Beteiligung der Beschwerdeführerin zugerechnet. Dagegen erhob die Beschwerdeführerin Berufung. Sie wendete ein, eine 26,9 %ige Beteiligung könne in ihrem Fall für die Zeit von 1963 bis 1967 deshalb nicht angenommen werden, weil 4 % der Beteiligung auf Grund der Vereinbarungen des Jahres 1955 nicht ihr, sondern der Mutter zuzurechnen gewesen seien. Diese sei auf Grund des zu ihren Gunsten bestehenden Belastungs- und Veräußerungsverbotes, des Fruchtgenußrechtes und der Stimmrechtsbindung als wirtschaftliche Eigentümerin im Sinne des Paragraph 24, Absatz eins, Litera d, BAO anzusehen. Die 4 %ige Beteiligung wäre auch zum 1. Jänner 1956 und 1. Jänner 1959 von der Mutter zur Vermögensteuer erklärt und das Vermögen auch erklärungsgemäß veranlagt worden; erst später habe das Finanzamt

die fragliche Beteiligung der Beschwerdeführerin zugerechnet.

Diese Berufung wurde in weiterer Folge dahin ergänzt, daß die Beschwerdeführerin hinsichtlich der erwähnten Anteile von 4 % nur als Treuhänderin anzusehen sei, sodaß diesbezüglich auch nach § 24 Abs. 1 lit. b BAO eine Zurechnung an die Mutter gerechtfertigt wäre. Diese Berufung wurde in weiterer Folge dahin ergänzt, daß die Beschwerdeführerin hinsichtlich der erwähnten Anteile von 4 % nur als Treuhänderin anzusehen sei, sodaß diesbezüglich auch nach Paragraph 24, Absatz eins, Litera b, BAO eine Zurechnung an die Mutter gerechtfertigt wäre.

Die belangte Behörde gab der Berufung keine Folge. Bezüglich der fraglichen 4 %-Anteile könne nach Schrifttum und Rechtsprechung ein Treuhandverhältnis nicht unterstellt werden. Die Mutter der Beschwerdeführerin habe durch das Übereinkommen aus dem Jahre 1955 hinsichtlich dieser Anteile keineswegs die wirtschaftliche Stellung einer Eigentümerin beibehalten, da sie nicht berechtigt gewesen wäre, die Rückübertragung der Anteile von der Beschwerdeführerin zu begehren, die Anteile zu verkaufen oder zu verschenken, sie zu belasten oder über sie von Todes wegen zu verfügen. Die Mutter hätte auch nicht verhindern können, daß die Beschwerdeführerin letztwillig nach Belieben über die strittigen Anteile verfüge. Beim Tod der Beschwerdeführerin wären die strittigen Anteile in deren Verlassenschaft gefallen. Beim Tod der Mutter wären deren Rechte weggefallen; die Beschwerdeführerin wäre unbeschränkte Eigentümerin der strittigen Anteile geworden. Ebenso wäre im Falle der Wiederverhehlung der Mutter ihre Tochter unbeschränkte Eigentümerin geworden. Bei dieser Sach- und Rechtslage könne die Mutter der Beschwerdeführerin aber auch nicht als wirtschaftliche Eigentümerin der in Rede stehenden Beteiligung von 4 % angesehen werden, da nicht davon ausgegangen werden könne, daß sie im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf Grund eines Rechtsanspruches auf den Besitz einer Sache mit dieser wie ein Eigentümer zu schalten und walten gewillt sei. Die Mutter der Beschwerdeführerin sei vielmehr nur Fruchtgenußberechtigte im Sinne des § 509 ABGB. Der Sicherung des Fruchtgenußrechtes habe das Veräußerungs- und Belastungsverbot sowie die Stimmrechtsbindung gedient. Die belangte Behörde gab der Berufung keine Folge. Bezüglich der fraglichen 4 %-Anteile könne nach Schrifttum und Rechtsprechung ein Treuhandverhältnis nicht unterstellt werden. Die Mutter der Beschwerdeführerin habe durch das Übereinkommen aus dem Jahre 1955 hinsichtlich dieser Anteile keineswegs die wirtschaftliche Stellung einer Eigentümerin beibehalten, da sie nicht berechtigt gewesen wäre, die Rückübertragung der Anteile von der Beschwerdeführerin zu begehren, die Anteile zu verkaufen oder zu verschenken, sie zu belasten oder über sie von Todes wegen zu verfügen. Die Mutter hätte auch nicht verhindern können, daß die Beschwerdeführerin letztwillig nach Belieben über die strittigen Anteile verfüge. Beim Tod der Beschwerdeführerin wären die strittigen Anteile in deren Verlassenschaft gefallen. Beim Tod der Mutter wären deren Rechte weggefallen; die Beschwerdeführerin wäre unbeschränkte Eigentümerin der strittigen Anteile geworden. Ebenso wäre im Falle der Wiederverhehlung der Mutter ihre Tochter unbeschränkte Eigentümerin geworden. Bei dieser Sach- und Rechtslage könne die Mutter der Beschwerdeführerin aber auch nicht als wirtschaftliche Eigentümerin der in Rede stehenden Beteiligung von 4 % angesehen werden, da nicht davon ausgegangen werden könne, daß sie im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auf Grund eines Rechtsanspruches auf den Besitz einer Sache mit dieser wie ein Eigentümer zu schalten und walten gewillt sei. Die Mutter der Beschwerdeführerin sei vielmehr nur Fruchtgenußberechtigte im Sinne des Paragraph 509, ABGB. Der Sicherung des Fruchtgenußrechtes habe das Veräußerungs- und Belastungsverbot sowie die Stimmrechtsbindung gedient.

Die vorliegende Beschwerde macht eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides sowie eine Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Der Verwaltungsgerichtshof hat hierüber erwogen:

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1967 gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung eines Anteiles an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war und der veräußerte Anteil 1 v. H. des Grund- oder Stammkapitals der Gesellschaft übersteigt. Eine wesentliche Beteiligung ist gegeben, wenn der Veräußerer allein oder mit den gemäß §§ 26 und 27 EStG 1967 zusammen zu veranlagenden Personen an der Kapitalgesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar, z.B. durch Treuhänder oder durch eine Kapitalgesellschaft, innerhalb der letzten fünf Jahre beteiligt war. Gemäß Paragraph 17, Absatz eins, EStG 1967 gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung eines Anteiles an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer am Kapital der Gesellschaft wesentlich beteiligt war und der veräußerte Anteil 1 v. H. des Grund- oder Stammkapitals der Gesellschaft übersteigt. Eine wesentliche Beteiligung ist

gegeben, wenn der Veräußerer allein oder mit den gemäß Paragraphen 26 und 27 EStG 1967 zusammen zu veranlagenden Personen an der Kapitalgesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar, z.B. durch Treuhänder oder durch eine Kapitalgesellschaft, innerhalb der letzten fünf Jahre beteiligt war.

Die Beschwerdeführerin hat im Zuge des Berufungsverfahrens Ablichtungen von Teilen des Anteilsbuches der A. vorgelegt. Diesen Ablichtungen zufolge betrug ihre Stammeinlage bei dieser Gesellschaft in der Zeit vom 10. Dezember 1963 bis zum 28. Dezember 1967 S 322.800,--, d. s. im Verhältnis zum Stammkapital der Gesellschaft vors S 1.200.000,-- 26,9 %. Die Beschwerdeführerin war darnach innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung ihrer Beteiligung an der A. im Jahre 1968 zu mehr als einem Viertel im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG 1967 an dieser Kapitalgesellschaft beteiligt. Dieser Sachverhalt wird von der Beschwerdeführerin auch nicht in Abrede gestellt, doch bringt sie vor, daß ihr nicht die gesamte Beteiligung von 26,9 %, sondern nur ein Anteil von 22,9 % für den Zeitraum von 1963 bis 1967 zuzurechnen, wäre. Der Unterschiedsbetrag von 4 % sei hingegen der Mutter als Treuhänderin bzw. als wirtschaftlicher Eigentümerin zuzurechnen. Die Beschwerdeführerin hat im Zuge des Berufungsverfahrens Ablichtungen von Teilen des Anteilsbuches der A. vorgelegt. Diesen Ablichtungen zufolge betrug ihre Stammeinlage bei dieser Gesellschaft in der Zeit vom 10. Dezember 1963 bis zum 28. Dezember 1967 S 322.800,--, d. s. im Verhältnis zum Stammkapital der Gesellschaft vors S 1.200.000,-- 26,9 %. Die Beschwerdeführerin war darnach innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Veräußerung ihrer Beteiligung an der A. im Jahre 1968 zu mehr als einem Viertel im Sinne des Paragraph 17, Absatz eins, EStG 1967 an dieser Kapitalgesellschaft beteiligt. Dieser Sachverhalt wird von der Beschwerdeführerin auch nicht in Abrede gestellt, doch bringt sie vor, daß ihr nicht die gesamte Beteiligung von 26,9 %, sondern nur ein Anteil von 22,9 % für den Zeitraum von 1963 bis 1967 zuzurechnen, wäre. Der Unterschiedsbetrag von 4 % sei hingegen der Mutter als Treuhänderin bzw. als wirtschaftlicher Eigentümerin zuzurechnen.

Die Fälle des Treuhandeigentums sind in § 24 Abs. 1 lit. a bis c BAO geregelt, wobei zu lit. a klarstellend vermerkt sei, daß auch die Sicherungsübereignung eine Form der Treuhandenschaft darstellt (siehe Torggler, "Wirtschaftliches Eigentum" im Steuerrecht, Österreichische Steuer Zeitung 1972, Seite 71; Wolff, Grundriß des österreichischen bürgerlichen Rechts, 2. Auflage, Seite 100; Koziol-Welser, Grundriß des bürgerlichen Rechts, 2. Auflage, Band II, Seite 85). Das Treuhandeigentum bildet lediglich eine Erscheinungsform des umfassenden Begriffes des wirtschaftlichen Eigentums (siehe Torggler, a.a.O., Seite 70, und Tipke-Kruse, Reichsabgabenordnung, 6. Auflage, Seite 1451). Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern an den wirtschaftlichen Eigentümer nach § 24 Abs. 1 lit. d BAO aber ergibt sich aus der in der Grundnorm des § 21 BAO angeordneten wirtschaftlichen Betrachtungsweise (siehe Reeger-Stoll, Kommentar zur BAO, Fußnote 3, zu § 24; Torggler, a.a.O., Seite 60; sowie die hg. Erkenntnisse vom 13. Dezember 1957, Zl. 192/56, Slg. N. F. Nr. 1736/F; vom 14. Mai 1969, Zl. 1447/68, Slg. N. F. Nr. 3910/F; vom 6. März 1974, Zl. 677/72; und vom 19. März 1974, Zl. 1848/73, Slg. Nr. 4658/F). In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist sohin in erster Linie auch im Beschwerdefall zu prüfen, ob nach dem vorliegenden Sachverhalt bezüglich der fraglichen 4 %igen Beteiligung in den Jahren 1963 bis 1967 entweder die Beschwerdeführerin oder ihre Mutter eine tatsächliche Herrschaft ausgeübt haben, die wirtschaftlich der Stellung nahekommt, die dem privatrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte Eigentumsrecht zusteht (hg. Erkenntnisse vom 8. Oktober 1970, Zl. 570/69; und vom 14. September 1972, Zl. 54/72, Slg. Nr. 4426/F). Diese Frage ist nach dem Gesamtbild der gegebenen Verhältnisse hinsichtlich der Mutter und nicht hinsichtlich der Beschwerdeführerin zu bejahen. Die Fälle des Treuhandeigentums sind in Paragraph 24, Absatz eins, Litera a bis c BAO geregelt, wobei zu Litera a, klarstellend vermerkt sei, daß auch die Sicherungsübereignung eine Form der Treuhandenschaft darstellt (siehe Torggler, "Wirtschaftliches Eigentum" im Steuerrecht, Österreichische Steuer Zeitung 1972, Seite 71; Wolff, Grundriß des österreichischen bürgerlichen Rechts, 2. Auflage, Seite 100; Koziol-Welser, Grundriß des bürgerlichen Rechts, 2. Auflage, Band römisch zwei, Seite 85). Das Treuhandeigentum bildet lediglich eine Erscheinungsform des umfassenden Begriffes des wirtschaftlichen Eigentums (siehe Torggler, a.a.O., Seite 70, und Tipke-Kruse, Reichsabgabenordnung, 6. Auflage, Seite 1451). Die Zurechnung von Wirtschaftsgütern an den wirtschaftlichen Eigentümer nach Paragraph 24, Absatz eins, Litera d, BAO aber ergibt sich aus der in der Grundnorm des Paragraph 21, BAO angeordneten wirtschaftlichen Betrachtungsweise (siehe Reeger-Stoll, Kommentar zur BAO, Fußnote 3, zu Paragraph 24; Torggler, a.a.O., Seite 60; sowie die hg. Erkenntnisse vom 13. Dezember 1957, Zl. 192/56, Slg. N. F. Nr. 1736/F; vom 14. Mai 1969, Zl. 1447/68, Slg. N. F. Nr. 3910/F; vom 6. März 1974, Zl. 677/72; und vom 19. März 1974, Zl. 1848/73, Slg. Nr. 4658/F). In wirtschaftlicher Betrachtungsweise ist sohin in erster Linie auch im Beschwerdefall zu prüfen, ob nach dem vorliegenden Sachverhalt bezüglich der fraglichen 4 %igen Beteiligung in den Jahren 1963 bis 1967 entweder die Beschwerdeführerin oder ihre Mutter eine tatsächliche Herrschaft ausgeübt haben, die wirtschaftlich der Stellung nahekommt, die dem privatrechtlichen Eigentümer durch das uneingeschränkte

Eigentumsrecht zusteht (hg. Erkenntnisse vom 8. Oktober 1970, Zl. 570/69; und vom 14. September 1972, Zl. 54/72, Slg. Nr. 4426/F). Diese Frage ist nach dem Gesamtbild der gegebenen Verhältnisse hinsichtlich der Mutter und nicht hinsichtlich der Beschwerdeführerin zu bejahen.

Der Mutter der Beschwerdeführerin wurde auf Grund des Übereinkommens aus dem Jahre 1955, mit dem die Aufteilung des Nachlasses des Vaters der Beschwerdeführerin geregelt wurde, an dem wiederholt erwähnten 4 %igen Geschäftsanteil ein Fruchtgenußrecht eingeräumt. Damit wäre zwar, wie die belangte Behörde richtig bemerkt, noch kein wirtschaftliches Eigentum verbunden (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 13. November 1961, Zlen. 567 u. 741/59, Slg. Nr. 2530/F; vom 24. November 1970, Zl. 640/69, Slg. Nr. 4152/F; und vom 30. Juni 1971, Zl. 815/69, Slg. Nr. 4258/F). Im Übereinkommen des Jahres 1955 verpflichtete sich jedoch die Beschwerdeführerin hinsichtlich des in Rede stehenden 4 %-Anteiles auch, diesen, solange die Mutter nicht zu einer neuen Ehe schreitet, weder zu veräußern noch zu belasten. Damit hat die Beschwerdeführerin zugunsten ihrer Mutter eine Verpflichtung übernommen, welcher der Verwaltungsgerichtshof bisher als eine grundlegende Einschränkung der Verfügungsmacht des zivilrechtlichen Eigentümers wesentliche Bedeutung beimaß (siehe die schon erwähnten Erkenntnisse Slg. Nr. 4152 und 4426/F). Es lag nunmehr an der Mutter, ob die 4 %-Anteile belastet oder veräußert werden konnten. Dies geht auch aus der Zeugenaussage der Mutter im Berufungsverfahren hervor, bei der diese angab, bezüglich der 4 %-Anteile im Jahre 1960 die Zustimmung zur Verpfändung erteilt zu haben, worüber die Mutter dem mit der Einvernahme betrauten Finanzamt Salzburg laut dessen Niederschrift auch die Kopie der Zustimmungserklärung vom 21. April 1960 an das Österreichische Credit-Institut zur Einsicht vorlegte. Schließlich vereinbarten die Beschwerdeführerin, ihre Schwester und ihre Mutter intern mit Notariatsakt vom 2. Mai 1955, daß, solange die Mutter nicht zu einer neuen Ehe schreitet, die auf den 4 %-Anteil entfallenden Stimmen den ihren zuzurechnen wären. Hiemit kam der Mutter bezüglich des 4 %igen Anteiles neben der in der Folge auch realisierten Gewinnberechtigung ein weiteres wesentliches Gesellschafterrecht zu. Bei dieser Sachlage hat nicht die Beschwerdeführerin, der hinsichtlich der fraglichen Anteile auf dem Boden der Vereinbarungen des Jahres 1955 in der maßgeblichen Zeit von 1963 bis 1967 nur eine letztwillige Verfügung offenstand, sondern die Mutter über die Anteile eine Herrschaft ausgeübt, die wirtschaftlich der Stellung des privatrechtlichen Eigentümers nahekommt. Der Mutter der Beschwerdeführerin wurde auf Grund des Übereinkommens aus dem Jahre 1955, mit dem die Aufteilung des Nachlasses des Vaters der Beschwerdeführerin geregelt wurde, an dem wiederholt erwähnten 4 %igen Geschäftsanteil ein Fruchtgenußrecht eingeräumt. Damit wäre zwar, wie die belangte Behörde richtig bemerkt, noch kein wirtschaftliches Eigentum verbunden vergleiche , z.B. die hg. Erkenntnisse vom 13. November 1961, Zlen. 567 u. 741/59, Slg. Nr. 2530/F; vom 24. November 1970, Zl. 640/69, Slg. Nr. 4152/F; und vom 30. Juni 1971, Zl. 815/69, Slg. Nr. 4258/F). Im Übereinkommen des Jahres 1955 verpflichtete sich jedoch die Beschwerdeführerin hinsichtlich des in Rede stehenden 4 %-Anteiles auch, diesen, solange die Mutter nicht zu einer neuen Ehe schreitet, weder zu veräußern noch zu belasten. Damit hat die Beschwerdeführerin zugunsten ihrer Mutter eine Verpflichtung übernommen, welcher der Verwaltungsgerichtshof bisher als eine grundlegende Einschränkung der Verfügungsmacht des zivilrechtlichen Eigentümers wesentliche Bedeutung beimaß (siehe die schon erwähnten Erkenntnisse Slg. Nr. 4152 und 4426/F). Es lag nunmehr an der Mutter, ob die 4 %-Anteile belastet oder veräußert werden konnten. Dies geht auch aus der Zeugenaussage der Mutter im Berufungsverfahren hervor, bei der diese angab, bezüglich der 4 %-Anteile im Jahre 1960 die Zustimmung zur Verpfändung erteilt zu haben, worüber die Mutter dem mit der Einvernahme betrauten Finanzamt Salzburg laut dessen Niederschrift auch die Kopie der Zustimmungserklärung vom 21. April 1960 an das Österreichische Credit-Institut zur Einsicht vorlegte. Schließlich vereinbarten die Beschwerdeführerin, ihre Schwester und ihre Mutter intern mit Notariatsakt vom 2. Mai 1955, daß, solange die Mutter nicht zu einer neuen Ehe schreitet, die auf den 4 %-Anteil entfallenden Stimmen den ihren zuzurechnen wären. Hiemit kam der Mutter bezüglich des 4 %igen Anteiles neben der in der Folge auch realisierten Gewinnberechtigung ein weiteres wesentliches Gesellschafterrecht zu. Bei dieser Sachlage hat nicht die Beschwerdeführerin, der hinsichtlich der fraglichen Anteile auf dem Boden der Vereinbarungen des Jahres 1955 in der maßgeblichen Zeit von 1963 bis 1967 nur eine letztwillige Verfügung offenstand, sondern die Mutter über die Anteile eine Herrschaft ausgeübt, die wirtschaftlich der Stellung des privatrechtlichen Eigentümers nahekommt.

Dafür, daß sich die Mutter auch tatsächlich als Eigentümerin der 4 %igen Beteiligung angesehen hat, spricht nicht nur ihre diesbezügliche Aussage anlässlich der Zeugeneinvernahme durch das Finanzamt Salzburg, sondern auch der Umstand, daß sie diese Beteiligung in ihren Vermögenssteuererklärungen zum 1. Jänner 1956 und zum 1. Jänner 1959

als ihr Vermögen auswies und diese Vorgangsweise, wie aus der Berufung unwidersprochen hervorgeht, in späteren Vermögensteuererklärungen nur deshalb aufgab, weil ihr das Finanzamt bei den Vermögensteuerveranlagungen ab 1962 in dieser Richtung nicht mehr folgte.

Die Mutter der Beschwerdeführerin hatte in den Jahren 1963 bis 1967 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bezüglich der 4 %- Anteile somit eine Stellung inne, die der eines privatrechtlichen Eigentümers nahekam, wobei das Gesamtbilder Verhältnisse die Zurechnung der fraglichen Anteile an die Mutter als der wirtschaftlichen Eigentümerin rechtfertigt. Dies bedeutet aber, daß von einer wesentlichen Beteiligung der Beschwerdeführerin an der A. im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG 1967 nicht ausgegangen werden kann, sodaß der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben war. Die Mutter der Beschwerdeführerin hatte in den Jahren 1963 bis 1967 in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bezüglich der 4 %- Anteile somit eine Stellung inne, die der eines privatrechtlichen Eigentümers nahekam, wobei das Gesamtbilder Verhältnisse die Zurechnung der fraglichen Anteile an die Mutter als der wirtschaftlichen Eigentümerin rechtfertigt. Dies bedeutet aber, daß von einer wesentlichen Beteiligung der Beschwerdeführerin an der A. im Sinne des Paragraph 17, Absatz eins, EStG 1967 nicht ausgegangen werden kann, sodaß der angefochtene Bescheid gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Litera a, VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 19. Dezember 1974, BGBl. Nr. 4/1975. Ein gesonderter Ersatz von Umsatzsteuer war nicht zuzusprechen, da es sich bei den in der genannten Verordnung festgesetzten Beträgen um Pauschalbeträge handelt, neben denen ein gesonderter Zuspruch von Umsatzsteuer nicht vorgesehen ist. Da gemäß § 28 Abs. 5 VwGG 1965 Beschwerden nach Art. 131 Abs. 1 Z. 1 B-VG nur eine Ausfertigung oder Abschrift des angefochtenen Bescheides anzuschließen ist, konnte für die im Beschwerdefall vorgelegten weiteren Ausfertigungen kein Aufwandsersatz für Stempelgebühren zuerkannt werden. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG 1965 und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 19. Dezember 1974, Bundesgesetzblatt Nr. 4 aus 1975,. Ein gesonderter Ersatz von Umsatzsteuer war nicht zuzusprechen, da es sich bei den in der genannten Verordnung festgesetzten Beträgen um Pauschalbeträge handelt, neben denen ein gesonderter Zuspruch von Umsatzsteuer nicht vorgesehen ist. Da gemäß Paragraph 28, Absatz 5, VwGG 1965 Beschwerden nach Artikel 131, Absatz eins, Ziffer eins, B-VG nur eine Ausfertigung oder Abschrift des angefochtenen Bescheides anzuschließen ist, konnte für die im Beschwerdefall vorgelegten weiteren Ausfertigungen kein Aufwandsersatz für Stempelgebühren zuerkannt werden.

Wien, am 11. November 1975

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1975:1975000434.X00

Im RIS seit

11.11.1975

Zuletzt aktualisiert am

27.08.2013

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at