

TE Vwgh Erkenntnis 1986/1/20 84/15/0174

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 20.01.1986

Index

Erbschafts- und Schenkungssteuer

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/06 Verkehrsteuern

Norm

BAO §166

BAO §209

ErbStG §3 Abs1 Z2

1. BAO § 166 heute
2. BAO § 166 gültig ab 01.01.1962
1. BAO § 209 heute
2. BAO § 209 gültig ab 01.01.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
3. BAO § 209 gültig von 15.12.2010 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
4. BAO § 209 gültig von 14.01.2010 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/2010
5. BAO § 209 gültig von 26.03.2009 bis 13.01.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2009
6. BAO § 209 gültig von 01.01.2005 bis 25.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
7. BAO § 209 gültig von 01.01.2005 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
8. BAO § 209 gültig von 31.12.2004 bis 31.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
9. BAO § 209 gültig von 18.07.1987 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
10. BAO § 209 gültig von 19.04.1980 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Grossmann, Dr. Närr, Dr. Wetzel und Dr. Kremla als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Brauhart, über die Beschwerde des Dkfm. M in G vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in G, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 4. Juli 1980, Zl. B 46/5-6/80, betreffend Schenkungssteuer, zu Recht erkannt:

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

Nach dem Gesellschaftsvertrag vom 24. Februar 1966 haben sich die Alleininhaberin des protokollierten Einzelunternehmens „Apotheke zum H Ph. M F P (im folgenden Apothekeninhaberin) in L und der Beschwerdeführer zum Weiterbetrieb besagter Apotheke in L mit Wirkung ab 1. Jänner 1966 zu einer OHG vereint. Die Apothekeninhaberin brachte in die Gesellschaft das Apothekenunternehmen „zum Buchwert der steuerlichen Erfolgsbilanz per 31. 12. 1965“ einschließlich der nicht radizierten Realkonzession und die Liegenschaft, auf der die Apotheke betrieben wurde, der Beschwerdeführer dagegen „seine Arbeitskraft und seine unbeschränkte Haftung für alle Verbindlichkeiten der Gesellschaft“ ein. Die Gesellschaft wurde für die Dauer von 25 Jahren errichtet und sollte sich danach bei Nichtkündigung um jeweils fünf Jahre verlängern. Für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters aus irgendeinem Grunde und für den Fall sonstiger Veränderungen erteilte jeder Gesellschafter für sich und seine Rechtsnachfolger im Vertrag seine Zustimmung zur Fortführung der Gesellschaft. Sollte ein Gesellschafter ausscheiden, kündigen, sterben oder über sein Vermögen der Konkurs eröffnet werden, war das Unternehmen vom verbleibenden Gesellschafter fortzuführen. Die Höhe des Auseinandersetzungsanspruches des ausscheidenden Gesellschafters war nach dem Habensaldo seines starr zu führenden Kapitalkontos in der unverändert belassenen steuerlichen Erfolgsbilanz zum Zeitpunkt des Ausscheidens zu bemessen, die Abfindung hatte also zu Buchwerten zu erfolgen. Der Auseinandersetzungsanspruch des ausscheidenden Gesellschafters konnte nach Wahl des die Firma fortführenden Gesellschafters in Jahresraten, deren Anzahl zwanzig nicht übersteigen durfte, beglichen werden. Für den Abfindungsbetrag waren Zinsen in Höhe von 5 % (dekursiv) p.a. festgelegt. Beide Gesellschafter, denen die Geschäftsführung oblag, vertraten die Gesellschaft nach außen gemeinsam. Der Beschwerdeführer war zur Übernahme von Funktionen, die die Pflicht zur persönlichen Ausübung unvereinbarer Tätigkeiten im Sinne des § 34 Abs. 2 Wirtschaftstreuhand-Berufsordnung notwendig in sich schließen, nicht verpflichtet. Die Vergütung für die Tätigkeit des Beschwerdeführers wurde in der Höhe seines bisherigen Honoraranspruches als Steuerberater der Apothekeninhaberin bestimmt. Dieser Betrag war als Aufwandspost in die Erfolgsrechnung einzusetzen und verringerte den zu verteilenden Gewinn bzw. erhöhte einen allenfalls zu verteilenden Verlust. Der Gewinn fiel bis zu einem Betrag in der Höhe von 10 % des Umsatzes der Apothekeninhaberin zu. Der danach verbleibende Restbetrag war nach Köpfen aufzuteilen.

Nach dem Gesellschaftsvertrag vom 24. Februar 1966 haben sich die Alleininhaberin des protokollierten Einzelunternehmens „Apotheke zum H Ph. M F P (im folgenden Apothekeninhaberin) in L und der Beschwerdeführer zum Weiterbetrieb besagter Apotheke in L mit Wirkung ab 1. Jänner 1966 zu einer OHG vereint. Die Apothekeninhaberin brachte in die Gesellschaft das Apothekenunternehmen „zum Buchwert der steuerlichen Erfolgsbilanz per 31. 12. 1965“ einschließlich der nicht radizierten Realkonzession und die Liegenschaft, auf der die Apotheke betrieben wurde, der Beschwerdeführer dagegen „seine Arbeitskraft und seine unbeschränkte Haftung für alle Verbindlichkeiten der Gesellschaft“ ein. Die Gesellschaft wurde für die Dauer von 25 Jahren errichtet und sollte sich danach bei Nichtkündigung um jeweils fünf Jahre verlängern. Für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters aus irgendeinem Grunde und für den Fall sonstiger Veränderungen erteilte jeder Gesellschafter für sich und seine Rechtsnachfolger im Vertrag seine Zustimmung zur Fortführung der Gesellschaft. Sollte ein Gesellschafter ausscheiden, kündigen, sterben oder über sein Vermögen der Konkurs eröffnet werden, war das Unternehmen vom verbleibenden Gesellschafter fortzuführen. Die Höhe des Auseinandersetzungsanspruches des ausscheidenden Gesellschafters war nach dem Habensaldo seines starr zu führenden Kapitalkontos in der unverändert belassenen steuerlichen Erfolgsbilanz zum Zeitpunkt des Ausscheidens zu bemessen, die Abfindung hatte also zu Buchwerten zu erfolgen. Der Auseinandersetzungsanspruch des ausscheidenden Gesellschafters konnte nach Wahl des die Firma fortführenden Gesellschafters in Jahresraten, deren Anzahl zwanzig nicht übersteigen durfte, beglichen werden. Für den Abfindungsbetrag waren Zinsen in Höhe von 5 % (dekursiv) p.a. festgelegt. Beide Gesellschafter, denen die Geschäftsführung oblag, vertraten die Gesellschaft nach außen gemeinsam. Der Beschwerdeführer war zur Übernahme von Funktionen, die die Pflicht zur persönlichen Ausübung unvereinbarer Tätigkeiten im Sinne des Paragraph 34, Absatz 2, Wirtschaftstreuhand-Berufsordnung notwendig in sich schließen, nicht verpflichtet. Die Vergütung für die Tätigkeit des Beschwerdeführers wurde in der Höhe seines bisherigen Honoraranspruches als Steuerberater der Apothekeninhaberin bestimmt. Dieser Betrag war als Aufwandspost in die Erfolgsrechnung einzusetzen und verringerte den zu verteilenden Gewinn bzw. erhöhte einen allenfalls zu verteilenden Verlust. Der Gewinn fiel bis zu einem Betrag in der Höhe von 10 % des Umsatzes der Apothekeninhaberin zu. Der danach verbleibende Restbetrag war nach Köpfen aufzuteilen.

Am 28. Februar 1966 wurde eine als „Zusatzvereinbarung Nr. 1“ bezeichnete Ergänzung des Gesellschaftsvertrages geschlossen. Danach sollte dem im Zeitpunkt des Ausscheidens über ein Kapitalkonto verfügenden ausscheidenden

Gesellschafter bzw. seinen Rechtsnachfolgern ein im Falle des so langen Bestehens des Unternehmens alljährlich auf die Dauer von zwanzig aufeinanderfolgenden Jahren nach einem näher umschriebenen Verfahren zu ermittelnder Betrag zustehen. Ausgangspunkt der Berechnung sollte der jeweils rechtskräftig veranlagte steuerliche Gewinn bzw. Verlust aus dem Gewerbebetrieb sein, von dem ein bestimmter Prozentsatz des im gleichen Jahr erzielten Jahresumsatzes, mindestens jedoch ein Betrag in der Höhe der jährlichen Gehaltskassenumlage für zwei bzw. drei vertretungsberechtigte Apotheker im Volldienst sowie der Saldo der im gleichen Jahr für die Gesellschafter entrichteten und gutgeschriebenen Privatsteuern abzuziehen war. Für den Fall, daß die Berechnung einen negativen Wert ergeben sollte, war eine Einbehaltungs- und Rückforderungsmöglichkeit vorgesehen.

Am 23. März 1966 (somit etwa einen Monat nach Abschluß des Gesellschaftsvertrages) ist die Apothekeninhaberin gestorben.

In der Folge wurden an die Erben und Legatäre durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in G (im folgenden Finanzamt) Erbschaftssteuerbescheide erlassen, jedoch mit Bescheid der belangten Behörde vom 21. Mai 1969 gemäß § 299 Abs. 1 lit. c BAO aufgehoben, weil nicht geklärt worden war, wem der Wert der Apothekengerechtigkeit und die stillen Reserven des beweglichen Anlagevermögens der Gesellschaft zugeflossen waren, und weil dafür auch keine Steuer erhoben worden war. Das Finanzamt wurde angewiesen, im Wege einer Betriebsprüfung den Firmenwert und die stillen Reserven des beweglichen Anlagevermögens der Apotheke zu ermitteln, festzustellen, wem diese Vermögenswerte zugeflossen waren und von den Empfängern des Vermögens Steuer zu erheben. In der Folge wurden an die Erben und Legatäre durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in G (im folgenden Finanzamt) Erbschaftssteuerbescheide erlassen, jedoch mit Bescheid der belangten Behörde vom 21. Mai 1969 gemäß Paragraph 299, Absatz eins, Litera c, BAO aufgehoben, weil nicht geklärt worden war, wem der Wert der Apothekengerechtigkeit und die stillen Reserven des beweglichen Anlagevermögens der Gesellschaft zugeflossen waren, und weil dafür auch keine Steuer erhoben worden war. Das Finanzamt wurde angewiesen, im Wege einer Betriebsprüfung den Firmenwert und die stillen Reserven des beweglichen Anlagevermögens der Apotheke zu ermitteln, festzustellen, wem diese Vermögenswerte zugeflossen waren und von den Empfängern des Vermögens Steuer zu erheben.

Das Finanzamt teilte daraufhin dem Beschwerdeführer im Oktober 1969 unter Bezugnahme auf § 148 Abs. 5 BAO mit, daß beim Apothekenunternehmen eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 BAO durchgeführt werde und diese Prüfung die Gebühr betreffend den Gesellschaftsvertrag vom 24. Februar 1966 und die Erbschaftssteuer im Verlaß nach der Apothekeninhaberin (Wert der Beteiligung zum Todestag) umfasse. Das Prüfungsverfahren wurde jedoch im Hinblick auf einen von den Erben der Apothekeninhaberin vergeblich geführten Zivilprozeß auf Übergabe des Apothekenunternehmens erst nach dem Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 20. Dezember 1973, 6 Ob 229/73, fortgesetzt. Das Finanzamt teilte daraufhin dem Beschwerdeführer im Oktober 1969 unter Bezugnahme auf Paragraph 148, Absatz 5, BAO mit, daß beim Apothekenunternehmen eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß Paragraph 147, BAO durchgeführt werde und diese Prüfung die Gebühr betreffend den Gesellschaftsvertrag vom 24. Februar 1966 und die Erbschaftssteuer im Verlaß nach der Apothekeninhaberin (Wert der Beteiligung zum Todestag) umfasse. Das Prüfungsverfahren wurde jedoch im Hinblick auf einen von den Erben der Apothekeninhaberin vergeblich geführten Zivilprozeß auf Übergabe des Apothekenunternehmens erst nach dem Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 20. Dezember 1973, 6 Ob 229/73, fortgesetzt.

Nach einem - mehrfache Ergänzungen und Rückfragen erfordernden - Vorhalteverfahren über das Ergebnis der Prüfung und nach neuerlicher Durchführung einer Betriebsprüfung im Mai 1978 setzte das Finanzamt mit dem an den Beschwerdeführer ergangenen Bescheid vom 6. Juli 1978 Schenkungssteuer in Höhe von S 517.039,- fest. Dies im Hinblick darauf, daß auf Grund der im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen „Abfindung zu Buchwerten“ der Beschwerdeführer mit dem Ableben der Apothekeninhaberin im Sinne des § 3 Abs. 1 Z. 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, BGBl. Nr. 141 (im folgenden: ErbStG 1955) bereichert worden sei. Nach einem - mehrfache Ergänzungen und Rückfragen erfordernden - Vorhalteverfahren über das Ergebnis der Prüfung und nach neuerlicher Durchführung einer Betriebsprüfung im Mai 1978 setzte das Finanzamt mit dem an den Beschwerdeführer ergangenen Bescheid vom 6. Juli 1978 Schenkungssteuer in Höhe von S 517.039,- fest. Dies im Hinblick darauf, daß auf Grund der im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen „Abfindung zu Buchwerten“ der Beschwerdeführer mit dem Ableben der Apothekeninhaberin im Sinne des Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 2, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955, Bundesgesetzblatt, Nr. 141 (im folgenden: ErbStG 1955) bereichert worden sei.

Der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung gab das Finanzamt in der Folge mit Berufungsvorentscheidung teilweise statt - die Schenkungssteuer wurde auf S 119.470,-- herabgesetzt -, der Beschwerdeführer beantragte jedoch fristgerecht die Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Bescheid der belangten Behörde vom 1. Juni 1979 wurde der Schenkungssteuerbescheid des Finanzamtes vom 6. Juli 1978 gemäß § 299 Abs. 1 lit. b und c BAO aufgehoben, weil der dem Bescheid zugrundeliegende Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt aktenwidrig angenommen worden war und weil außerdem bei Erlassung des Bescheides Verfahrensvorschriften außer acht gelassen worden waren, bei deren Einhaltung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Mit Bescheid der belangten Behörde vom 1. Juni 1979 wurde der Schenkungssteuerbescheid des Finanzamtes vom 6. Juli 1978 gemäß Paragraph 299, Absatz eins, Litera b und c BAO aufgehoben, weil der dem Bescheid zugrundeliegende Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt aktenwidrig angenommen worden war und weil außerdem bei Erlassung des Bescheides Verfahrensvorschriften außer acht gelassen worden waren, bei deren Einhaltung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

Mit Bescheid des Finanzamtes vom 6. Juli 1979 wurde gegenüber dem Beschwerdeführer „für die unentgeltliche Zuwendung laut Gesellschaftsvertrag vom 24. Februar 1966, aufschiebend bedingt mit dem Ableben der Apothekeninhaberin“ (23. März 1966) gemäß § 3 Abs. 1 Z. 2 ErbStG 1955 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von S 1,587.900,-- Schenkungssteuer in der Höhe von S 657.900,-- festgesetzt. Mit Bescheid des Finanzamtes vom 6. Juli 1979 wurde gegenüber dem Beschwerdeführer „für die unentgeltliche Zuwendung laut Gesellschaftsvertrag vom 24. Februar 1966, aufschiebend bedingt mit dem Ableben der Apothekeninhaberin“ (23. März 1966) gemäß Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 2, ErbStG 1955 ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in Höhe von S 1,587.900,-- Schenkungssteuer in der Höhe von S 657.900,-- festgesetzt.

Die gegen diesen Bescheid erhobene Berufung wurde mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde sinngemäß im wesentlichen folgendes aus:

Die Schenkungssteuerfestsetzung mit Bescheid des Finanzamtes vom 6. Juli 1979 sei auf Grund der besonderen Umstände des Beschwerdefalles zu Recht erfolgt. Dem Anwachsen der stillen Reserven und des Firmenwertes des Apothekenunternehmens beim Beschwerdeführer mit dem Tod der Apothekeninhaberin stehe nämlich keine Gegenleistung des Beschwerdeführers gegenüber, sodaß kein entgeltliches Rechtsgeschäft vorliege. Da sich die Apothekeninhaberin bei Abschluß des Gesellschaftsvertrages und der Zusatzvereinbarung auch der zu erwartenden Bereicherung des Beschwerdeführers bewußt gewesen sein müsse, sei auch ihr Bereicherungswille erwiesen.

Die belangte Behörde hob folgende Besonderheiten des Sachverhaltes hervor:

- 1) die mit 25 Jahren vereinbarte Dauer der Gesellschaft im Hinblick darauf, daß die Apothekeninhaberin im Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrages schon im 74. Lebensjahr gestanden sei. Demgegenüber stand der Beschwerdeführer zum genannten Zeitpunkt im 35. Lebensjahr,
- 2) die dem Beschwerdeführer als bloßem Arbeitsgesellschafter zustehende Vergütung im Ausmaß der ihm bis dahin als Steuerberater der Apothekeninhaberin gezahlten Honorare zu Lasten des zu verteilenden Gewinnes bzw. Verlustes
- 3) die Schuldenfreiheit des Apothekenunternehmens im Zeitpunkt der Errichtung des Gesellschaftsvertrages, die eine Vergrößerung der Haftungsbasis nicht erforderlich erscheinen ließ,
- 4) das Fehlen einer schlüssigen Begründung für die Abfindung des Apothekenunternehmens zu Buchwerten. Wohl sei diese Maßnahme im Interesse des Beschwerdeführers, nicht aber im ausschließlichen Interesse am Weiterbestehen des Unternehmens gelegen gewesen,
- 5) das Wahlrecht des fortführenden Gesellschafter zur Abstattung des Auseinandersetzungsanspruches des ausscheidenden Gesellschafter in Jahresraten (mit der Auswirkung, daß die Apothekeninhaberin bei einem Ausscheiden aus der Gesellschaft zu ihren Lebzeiten bei einem Wert des Apothekenunternehmens zwischen vier und fünf Millionen Schilling einen Jahresbetrag von lediglich S 65.000,-- erhalten hätte) und
- 6) die unbestrittenermaßen engen persönlichen Beziehungen der Gesellschafter zueinander, die den Wunsch der Apothekeninhaberin verständlich machten, dem Beschwerdeführer das Apothekenunternehmen nach ihrem Ableben „zu tragbaren Bedingungen“ zufallen zu lassen.

Bemessungsverjährung sei im Hinblick auf verschiedene Unterbrechungshandlungen nicht eingetreten, wobei es nicht schade, daß das Finanzamt zunächst den Tatbestand des § 2 Abs. 1 ErbStG 1955 als verwirklicht angesehen habe, sich die belangte Behörde aber nunmehr auf § 3 Abs. 1 Z. 2 leg. cit. stütze. Bemessungsverjährung sei im Hinblick auf verschiedene Unterbrechungshandlungen nicht eingetreten, wobei es nicht schade, daß das Finanzamt zunächst den Tatbestand des Paragraph 2, Absatz eins, ErbStG 1955 als verwirklicht angesehen habe, sich die belangte Behörde aber nunmehr auf Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 2, leg. cit. stütze.

Auch die Bemessungsgrundlage sei vom Finanzamt richtig angenommen worden, zumal das vom Beschwerdeführer herangezogene Kaufanbot des damaligen Geschäftsführers des Apothekenunternehmens, Mag. F, in Höhe von drei Millionen Schilling vom Beschwerdeführer nicht angenommen worden sei. Auch dürfe der Wert der Abfertigungsverpflichtung dieses Geschäftsführers in Höhe von angeblich S 2,143.867,-- von der angebotenen Kaufsumme nicht abgezogen werden, weil das Dienstverhältnis mit Mag. F erst zwei Jahre nach dem Tod der Apothekeninhaberin gekündigt worden sei. Eine im Zeitpunkt des Todes der Apothekeninhaberin gebildete Abfertigungsrücklage sei als aufschiebend bedingte Last gemäß § 6 BewG 1955 nicht abzugsfähig. Ferner sei die Eröffnung einer zweiten Apotheke in der Mitte des Jahres 1969 als ein nach dem maßgeblichen Stichtag der Schenkungssteuerbemessung liegendes Ereignis unbeachtlich. Auch die Bemessungsgrundlage sei vom Finanzamt richtig angenommen worden, zumal das vom Beschwerdeführer herangezogene Kaufanbot des damaligen Geschäftsführers des Apothekenunternehmens, Mag. F, in Höhe von drei Millionen Schilling vom Beschwerdeführer nicht angenommen worden sei. Auch dürfe der Wert der Abfertigungsverpflichtung dieses Geschäftsführers in Höhe von angeblich S 2,143.867,-- von der angebotenen Kaufsumme nicht abgezogen werden, weil das Dienstverhältnis mit Mag. F erst zwei Jahre nach dem Tod der Apothekeninhaberin gekündigt worden sei. Eine im Zeitpunkt des Todes der Apothekeninhaberin gebildete Abfertigungsrücklage sei als aufschiebend bedingte Last gemäß Paragraph 6, BewG 1955 nicht abzugsfähig. Ferner sei die Eröffnung einer zweiten Apotheke in der Mitte des Jahres 1969 als ein nach dem maßgeblichen Stichtag der Schenkungssteuerbemessung liegendes Ereignis unbeachtlich.

Für die engen persönlichen Beziehungen zwischen der Apothekeninhaberin und dem Beschwerdeführer sprächen ein gemeinsamer Italienurlaub dieser Personen, Wochenend- und Feiertagsbesuche des Beschwerdeführers bei der Apothekenunternehmerin sowie Geschenke an diese. Laut Zeugenaussage des Mag. F habe sich die Apothekeninhaberin auch dahingehend geäußert, daß sie den Beschwerdeführer wie einen Sohn geliebt habe. Außerdem hätte der anwaltliche Vertreter des Beschwerdeführers in dem vorerwähnten Zivilprozeß ausgeführt, daß die Apothekeninhaberin die Absicht geäußert habe, den Beschwerdeführer durch die Aufnahme als Gesellschafter in das die Apotheke führende Unternehmen für besondere persönliche Betreuungsleistungen zu entschädigen.

Bei diesem Sachverhalt sei sowohl auf eine Bereicherung des Beschwerdeführers als auch auf den Bereicherungswillen der Apothekeninhaberin zu schließen gewesen.

Mit Erkenntnis vom 7. Juni 1984, B 426/80-17, hat der Verfassungsgerichtshof die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde abgewiesen und sie dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Vorliegende Beschwerde vor dem Verwaltungsgerichtshof macht Rechtswidrigkeit des Inhaltes (Abgabenfestsetzung trotz Bemessungsverjährung, das Fehlen einer Bereicherung bzw. einer Bereicherung in dem von den Verwaltungsinstanzen angenommenen Ausmaß und das Fehlen eines Bereicherungswillens) und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften (wegen unrichtiger, unvollständiger und aktenwidriger Sachverhaltsfeststellungen und wegen Mangelhaftigkeit des Verfahrens) geltend. Der Beschwerdeführer erachtet sich nach seinem gesamten Vorbringen in dem Recht verletzt, daß ihm gegenüber Schenkungssteuer nicht oder jedenfalls nicht in dem durch den angefochtenen Bescheid bestätigten Ausmaß festgesetzt werde.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zur Frage der Bemessungsverjährung:

Der Beschwerdeführer vertritt in seiner Beschwerde die Rechtsansicht, daß den von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid unter Verweisung auf ihre Berufungsentscheidung vom 7. Juni 1979, Zl. B 19/3-6/79, „eingehend geschilderten angeblichen Unterbrechungshandlungen“ - hervorzuheben sind insbesondere

abgabenbehördliche Prüfungen im Apothekenunternehmen in den Jahren 1969 und 1978, diverse Anfragen und Vorhalte der Verwaltungsinstanzen in den Jahren 1970, 1974, 1975 und 1978 sowie der an den Beschwerdeführer ergangene Schenkungssteuerbescheid vom 6. Juli 1978 - deswegen ein den Lauf der Bemessungsverjährungsfrist unterbrechender Charakter nicht zukomme, weil die behördlichen Maßnahmen „nicht die Feststellung eines bestimmten Steueranspruches, insbesondere nicht eines Anspruches auf Vorschreibung einer Schenkungs- oder Erbschaftssteuer“ betroffen hätten.

Diesem Vorbringen kommt deswegen keine Berechtigung zu, weil die Verwaltungsinstanzen mit ihren nach außen in Erscheinung getretenen Amtshandlungen sehr wohl das Ziel verfolgt haben, den sich aus dem Gesellschaftsvertrag in der Fassung der Zusatzvereinbarung in Verbindung mit dem Tod der Apothekeninhaberin ergebenden Abgabensanspruch nach dem ErbStG 1955 geltend zu machen. Daß der den Abgabensanspruch begründende Rechtsvorgang von den Verwaltungsinstanzen zunächst als Erwerb von Todes wegen und erst später als Erwerbunter Lebenden gewertet wurde, steht der Beurteilung der Unterbrechungshandlungen als Maßnahmen zur Geltendmachung eines bestimmten (nämlich des den Gegenstand des angefochtenen Bescheides bildenden) Abgabensanspruches nicht entgegen. Die belangte Behörde ging daher zu Recht davon aus, daß im vorliegenden Fall Bemessungsverjährung nicht eingetreten war.

Zur Frage des Vorliegens eines Schenkungssteuertatbestandes und zur Bemessungsgrundlage:

Der Beschwerdeführer faßt seine diesen Punkt betreffenden Ausführungen in der Beschwerde dahingehend zusammen, daß der angefochtene Bescheid insoweit rechtswidrig sei, als

„a) zu Unrecht eine Schenkungsabsicht angenommen wurde,

b) die Meinung vertreten wird, die halben stillen Reserven seien mir nicht mit Stichtag 1.1.1966 zugekommen,

c) eine Wertminderung auch nicht durch das laufende Konzessionsverfahren für eine zweite Apotheke und der Überalterung des Betriebes bzw. Gebäudes und den unkündbaren Dienstvertrag eingetreten ist,

d) der Ansatz des Firmenwertes nicht mit einem dem Gesetze entsprechenden Wert (§ 19 ErbStG) erfolgte, d) der Ansatz des Firmenwertes nicht mit einem dem Gesetze entsprechenden Wert (Paragraph 19, ErbStG) erfolgte,

e) die von mir erbrachten Gegenleistungen nicht berücksichtigt wurden,

f) bei der Frage nach der subjektiven Unentgeltlichkeit die nicht in Geld veranschlagbaren Gegenleistungen unberücksichtigt blieben.“

Auch diesem Vorbringen bleibt es verwehrt, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z. 2 ErbStG 1955 ist als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes nicht nur eine Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes, sondern u.a. auch eine freigebige Zuwendung unter Lebenden anzusehen, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Gemäß Paragraph 3, Absatz eins, Ziffer 2, ErbStG 1955 ist als Schenkung im Sinne dieses Gesetzes nicht nur eine Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes, sondern u.a. auch eine freigebige Zuwendung unter Lebenden anzusehen, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Dieser Abgabentatbestand wird nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshof jedenfalls dann verwirklicht, wenn die Einbringung eines bisher von einem Alleininhaber geführten Unternehmens in eine Personenhandelsgesellschaft unter Vereinbarung der sogenannten „Buchwertklausel“ im Hinblick auf die im Unternehmen schon angesammelten stillen Reserven ausschlaggebend nicht der Weiterführung des Unternehmens, sondern dem Übergang des Unternehmens auf einen neuen Eigentümer und damit der Bereicherung des fortführenden Gesellschafters im Falle des Ausscheidens des früheren Alleininhabers aus der Gesellschaft dient (vgl. hierzu auch Dorazil, ErbStG, S. 53). Dieser Abgabentatbestand wird nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshof jedenfalls dann verwirklicht, wenn die Einbringung eines bisher von einem Alleininhaber geführten Unternehmens in eine Personenhandelsgesellschaft unter Vereinbarung der sogenannten „Buchwertklausel“ im Hinblick auf die im Unternehmen schon angesammelten stillen Reserven ausschlaggebend nicht der Weiterführung des Unternehmens, sondern dem Übergang des Unternehmens auf einen neuen Eigentümer und damit der Bereicherung des fortführenden Gesellschafters im Falle des Ausscheidens des früheren Alleininhabers aus der Gesellschaft dient vergleiche , hierzu auch Dorazil, ErbStG, S. 53).

Im vorliegenden Fall hat die belangte Behörde einen Sachverhalt festgestellt, der diese eben angeführten Voraussetzungen erfüllt. Die Beschwerde erweist sich daher schon auf Grund dieser Gesamtwertung dem Grunde nach als nicht berechtigt.

In der Folge wird auf das Beschwerdevorbringen näher eingegangen:

Die in der vorhin angeführten lit. b zum Ausdruck kommende Rechtsansicht des Beschwerdeführers ist deswegen unrichtig, weil er in der Gesellschaft nur die Stellung eines Arbeitsgesellschafters, der über keinen Kapitalanteil verfügte, innehatte; dies zeigt auch die von der Allgemeinen Revisions- und Treuhandgesellschaft m.b.H. in G am 8. Oktober 1966 aufgestellte Bilanz des Apothekenunternehmens zum 23. März 1966, wonach auch noch zu diesem Zeitpunkt nur die Apothekeninhaberin, nicht aber der Beschwerdeführer über ein (starres) Kapitalkonto verfügt hat. Die sich aus dem Gesellschaftsvertrag in der Fassung der Zusatzvereinbarung für den Beschwerdeführer ergebende Anwartschaft auf die mit dem Kapitalanteil der Apothekeninhaberin verbundenen stillen Reserven bedeutet dagegen noch nicht, daß dem Beschwerdeführer dieser Vermögenswert schon vor dem Tod der Apothekeninhaberin zugefallen wäre. Die in der vorhin angeführten Litera b, zum Ausdruck kommende Rechtsansicht des Beschwerdeführers ist deswegen unrichtig, weil er in der Gesellschaft nur die Stellung eines Arbeitsgesellschafters, der über keinen Kapitalanteil verfügte, innehatte; dies zeigt auch die von der Allgemeinen Revisions- und Treuhandgesellschaft m.b.H. in G am 8. Oktober 1966 aufgestellte Bilanz des Apothekenunternehmens zum 23. März 1966, wonach auch noch zu diesem Zeitpunkt nur die Apothekeninhaberin, nicht aber der Beschwerdeführer über ein (starres) Kapitalkonto verfügt hat. Die sich aus dem Gesellschaftsvertrag in der Fassung der Zusatzvereinbarung für den Beschwerdeführer ergebende Anwartschaft auf die mit dem Kapitalanteil der Apothekeninhaberin verbundenen stillen Reserven bedeutet dagegen noch nicht, daß dem Beschwerdeführer dieser Vermögenswert schon vor dem Tod der Apothekeninhaberin zugefallen wäre.

Der in der lit. e zum Ausdruck kommenden Rechtsansicht des Beschwerdeführers ist entgegenzuhalten, daß er nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages „zur persönlichen Ausübung unvereinbarer Tätigkeiten im Sinne des § 34 Abs. 2 Wirtschaftstreuhänder-Berufsordnung“ nicht verpflichtet war und für seine Tätigkeit eine Vergütung „in der Höhe seines bisherigen Honoraranspruches“ (als Steuerberater) erhielt. Die Leitung der Apotheke oblag übrigens einem angestellten Apotheker, nämlich dem schon erwähnten Mag. F. Der in der Litera e, zum Ausdruck kommenden Rechtsansicht des Beschwerdeführers ist entgegenzuhalten, daß er nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages „zur persönlichen Ausübung unvereinbarer Tätigkeiten im Sinne des Paragraph 34, Absatz 2, Wirtschaftstreuhänder-Berufsordnung“ nicht verpflichtet war und für seine Tätigkeit eine Vergütung „in der Höhe seines bisherigen Honoraranspruches“ (als Steuerberater) erhielt. Die Leitung der Apotheke oblag übrigens einem angestellten Apotheker, nämlich dem schon erwähnten Mag. F.

Im Hinblick auf die Schuldenfreiheit des Apothekenunternehmens im Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrages, der Zusatzvereinbarung und beim Tod der Apothekeninhaberin brauchte der Beschwerdeführer auch nicht konkret mit einer Haftungsinanspruchnahme rechnen. In der mit der Stellung als offener Handelsgesellschafter notwendig verbundenen unbeschränkten Haftung des Beschwerdeführers als hinzutretender Gesellschafter kann daher eine den stillen Reserven und dem Firmenwert gegenüberzustellende Gegenleistung nicht erblickt werden. Der Einwand, daß „die Dauer des Gesellschaftsvertrages und dessen Abschluß überhaupt ein Vorteil“ für die Apothekeninhaberin gewesen sei, stellt lediglich eine unbewiesene Behauptung des Beschwerdeführers dar.

Die in lit. d zum Ausdruck kommende Rechtsansicht des Beschwerdeführers ist deswegen unrichtig, weil das vom Beschwerdeführer nicht angenommene Kaufanbot des Mag. F über den Firmenwert des Apothekenunternehmens nichts aussagt. Es erübrigt sich daher auch, auf vom Beschwerdeführer für erforderlich gehaltene Abzüge vom gebotenen Kaufpreis näher einzugehen. Die Konzession für die von der Gesellschaft angestrebte zweite Apotheke wurde erst Jahre nach dem Tod der Apothekeninhaberin erteilt, weswegen sich die in der lit. c zum Ausdruck gebrachte Rechtsansicht des Beschwerdeführers wegen Verstoßes gegen das bei der Schenkungssteuer geltende Stichtagsprinzip als unzutreffend erweist. Die in Litera d, zum Ausdruck kommende Rechtsansicht des Beschwerdeführers ist deswegen unrichtig, weil das vom Beschwerdeführer nicht angenommene Kaufanbot des Mag. F über den Firmenwert des Apothekenunternehmens nichts aussagt. Es erübrigt sich daher auch, auf vom Beschwerdeführer für erforderlich gehaltene Abzüge vom gebotenen Kaufpreis näher einzugehen. Die Konzession für die von der Gesellschaft angestrebte zweite Apotheke wurde erst Jahre nach dem Tod der Apothekeninhaberin erteilt, weswegen sich die in der Litera c, zum Ausdruck gebrachte Rechtsansicht des Beschwerdeführers wegen Verstoßes gegen das bei der

Schenkungssteuer geltende Stichtagsprinzip als unzutreffend erweist.

Dafür, daß die Apothekeninhaberin auch den Willen hatte, den Beschwerdeführer in dem von den Verwaltungsinstanzen festgestellten Ausmaß zu bereichern, bietet die Aktenlage genügende Anhaltspunkte. Insbesondere war es zulässig, zum Beweis hiefür Ausführungen des anwaltlichen Vertreters des Beschwerdeführers im Zivilprozeß heranzuziehen, da gemäß § 166 BAO als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Auch das unter lit. a und lit. f oben wiedergegebene Vorbringen vermag daher der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen. Dafür, daß die Apothekeninhaberin auch den Willen hatte, den Beschwerdeführer in dem von den Verwaltungsinstanzen festgestellten Ausmaß zu bereichern, bietet die Aktenlage genügende Anhaltspunkte. Insbesondere war es zulässig, zum Beweis hiefür Ausführungen des anwaltlichen Vertreters des Beschwerdeführers im Zivilprozeß heranzuziehen, da gemäß Paragraph 166, BAO als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht kommt, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Auch das unter Litera a und Litera f, oben wiedergegebene Vorbringen vermag daher der Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Der Beschwerdeführer vermochte auch nicht darzutun, daß die Bereicherung erst „durch das günstige Verhandlungsergebnis mit den Erben bzw. Legataren entstanden“ ist; denn die Zusatzvereinbarung zum Gesellschaftsvertrag bedurfte mangels eines daraus für Zwecke der Stichtagsbewertung bestimmaren Schillingsbetrages von vornherein einer näheren Konkretisierung des Wertes der stillen Reserven im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung.

Zur Verfahrensrüge:

Auch das unter diesem Gesichtspunkt weitwendig erstattete Vorbringen des Beschwerdeführers vermag seiner Beschwerde nicht zum Erfolg zu verhelfen. Zwar trifft es zu, daß die auf rund 43 Seiten des angefochtenen Bescheides gegebenen Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde nicht immer vollständig sind, doch handelt es sich um Auslassungen, die sich aus der Beschränkung auf das für die Entscheidung Wesentliche erklären. Auf das andere Fehler der Sachverhaltsfeststellung geltend machende Beschwerdevorbringen wurde teilweise schon bei Erörterung des Abgabenanspruches und seiner Bemessungsgrundlage eingegangen bzw. ergibt sich aus den früheren Ausführungen die Unmaßgeblichkeit verschiedener vom Beschwerdeführer als bedeutsam hingestellter Sachverhaltselemente; damit im Zusammenhang stehende Verfahrensrügen sind dementsprechend unberechtigt. Der Beschwerdeführer verkennt auch, daß zwar einzelne Formulierungen der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid zu weitgehend sind, daß aber die Aktenlage insgesamt gegen seine Rechtsansicht spricht. Jedenfalls sind die Sachverhaltsfeststellungen betreffenden Fehler der belangten Behörde nicht von einem solchen Gewicht, daß bei ihrer Vermeidung die belangte Behörde zu einem anders lautenden Bescheid hätte gelangen können.

Auch das zu diesen Sachverhaltsfeststellungen führende Ermittlungsverfahren weist keine relevanten Verfahrensmängel auf.

Auf Grund des Gesagten mußte die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abgewiesen werden. Auf Grund des Gesagten mußte die Beschwerde gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abgewiesen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243, insbesondere auf deren Art. III Abs. 2. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, Bundesgesetzblatt , Nr. 243, insbesondere auf deren Artikel römisch drei, Absatz 2,

Wien, am 20. Jänner 1986

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1986:1984150174.X00

Im RIS seit

20.01.1986

Zuletzt aktualisiert am

19.01.2023

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at