

# TE Vwgh Erkenntnis 2008/6/4 2003/13/0079

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 04.06.2008

## **Index**

10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

## **Norm**

BAO §260 idF 2002/I/097;  
BAO §323 Abs10 idF 2002/I/097;  
BAO §93 Abs3 lita;  
B-VG Art132;  
VwGG §27 Abs1;  
VwGG §42 Abs2 Z3 litc;

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Pelant und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde 1. des E und 2. des D, beide in Wien und beide vertreten durch Mag. DDr. Paul G. Hopmeier, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Rathausstraße 15, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 5. Mai 2003, Zl. RV/4264- W/02, betreffend Umsatzsteuer für 1996 bis 1999 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Wirtschaftsjahre 1996 bis 1999, zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird insoweit, als er die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Wirtschaftsjahre 1996 bis 1999 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von insgesamt EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Der am 20. April 1988 verstorbene Vater der Beschwerdeführer war der am Gewinn und Verlust der Gesellschaft mit 97 v.H. beteiligte Komplementär einer Kommanditgesellschaft (in der Folge: KG), die eine Apotheke in Wien betreibt, und Inhaber der Konzession für den Betrieb dieser Apotheke. Die beiden Beschwerdeführer und deren Schwester waren als Kommanditisten der KG zu jeweils 1 v.H. am Gewinn beteiligt.

Im Februar 1985 errichtete der Vater der Beschwerdeführer ein Testament, in dem er seine drei Kinder "zu gleichen Teilen" zu seinen Erben einsetzte und eine Reihe von Einzelverfügungen über Teile seines Vermögens traf. Unter anderem wurden solche Verfügungen in Punkt 7. des Testamento hinsichtlich der Beschwerdeführer und ihrer Schwester - nach dem Einleitungssatz "in Anrechnung auf ihre Erbportionen" - auch hinsichtlich der Beteiligung an der KG ("die mir im Wesentlichen gehörende Apotheke") getroffen (Punkt 7c des Testamento). Die Apotheke sollte "solange als möglich" als "Deszendentenbetrieb im Sinn des Apothekengesetzes" weitergeführt werden. Gesellschafter mit ausschließlicher Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis im Sinne des § 12 Abs. 2 Apothekengesetz habe die (über eine entsprechende Berufsausbildung verfügende) Schwester der Beschwerdeführer zu werden. Diese könnten "Kommanditisten sein (bleiben)".

Hinsichtlich der Größe der Anteile sah das Testament unter Einrechnung der schon innegehabten Anteile eine Beteiligung der Schwester der Beschwerdeführer mit 46 v.H. und der Beschwerdeführer mit je 22 v.H. sowie ihrer Mutter mit 10 v.H. vor. Die Mutter der Beschwerdeführer sollte dieses Legat jedoch nur erhalten, wenn sie zuvor mit ihren Kindern einen Erbvertrag schließen würde, durch den der Schwester der Beschwerdeführer 5 v. H. und den Beschwerdeführern je 2,5 v.H. an Gesellschaftsanteilen zukommen würden.

Das Testament enthielt u.a. auch eine Regelung für den Fall, dass "aus Gründen des Apothekengesetzes in der jeweils gültigen Form eine Anpassung bzw. Erhöhung des Gesellschaftsanteils" zugunsten der "dann die Konzession ausübenden" Schwester der Beschwerdeführer erforderlich sein sollte. Die Beschwerdeführer hätten in einem solchen Fall "zu gleichen Teilen an ihre Schwester soviel Anteile als laut Apothekengesetz mindest erforderlich ist ... zu übertragen, dass damit die Konzessionserteilung" an die Schwester der Beschwerdeführer "am Ende des bewilligungsfähigen Deszendentenbetriebszeitraumes rechtlich möglich" werde. Hierfür habe die Schwester der Beschwerdeführer diesen "den dem Wert dieser Ergänzungsanteile dann entsprechenden Betrag in drei gleichen Jahresraten zu bezahlen, wobei der Wert auf der Basis der von der Apothekerkranken jeweils ermittelten Apothekenkaufpreise (Mittelpreise) festzusetzen" sei. Diese Regelung musste - soweit sie sich auf die bereits bestehende, die Beteiligung des Konzessionsinhabers mit "mehr als der Hälfte" voraussetzende Rechtslage bezog - auf den Fall abzielen, dass ein Konzessionserwerb der Schwester der Beschwerdeführer noch zu Lebzeiten ihrer Mutter erforderlich werden würde.

Für den Fall, dass die Schwester der Beschwerdeführer nicht persönlich haftende Gesellschafterin "werden und bleiben" würde, sollte ihre "prozentmäßige Besserstellung" entfallen und die drei Geschwister sollten zu gleichen Teilen, nach dem Ableben ihrer Mutter also zu je einem Drittel, Gesellschafter werden. Hierauf sei auch beim Abschluss der Erbverträge Bedacht zu nehmen.

In einer Ergänzung und teilweisen Abänderung des Testamento im November 1985 hielt der Vater der Beschwerdeführer u.a. fest, "die Kommanditisten" seien "an den stillen Reserven der Apotheke beteiligt", was insbesondere im Falle des Ausscheidens eines Kommanditisten zu beachten sei. Die "wesentlichste stille Reserve" sei "der good-will-Wert der Apotheke".

In einem handschriftlichen "Anhang" zum Testament vom 19. Februar 1986 setzte der Vater der Beschwerdeführer "zu den übrigen Erbseinsetzungen die im Testament verzeichnet sind" die Mutter der Beschwerdeführer "zu 21 (=Einundzwanzig) von 100 Anteilen meiner Apotheke zum Erben ein". Dem fügte er am Folgetag noch hinzu, hiemit setze er also die Mutter der Beschwerdeführer

"zusammen mit den übrigen Erben ... zum Erben ein. Neben den im Testament erwähnten Zuwendungen erhält eben Frau ... als Erbteil

oben bezeichnete 21/100 meiner Apotheke".

Nach dem Tod des Vaters der Beschwerdeführer wurde deren Schwester gemäß § 17a Apothekengesetz für die Dauer des Verlassenschaftsbetriebes zur verantwortlichen Leiterin der Apotheke bestellt. Die Mutter der Beschwerdeführer gab zum Nachlass eine Erbserklärung ab, die einen Rechtsstreit zur Folge hatte.

Am 25. April 1994 verstarb die Mutter der Beschwerdeführer, was zur Zurückziehung der von ihr abgegebenen Erbserklärung, zur Abgabe unbedingter Erbserklärungen - je zu einem Drittel - der Beschwerdeführer und ihrer Schwester in dem noch offenen Verlassenschaftsverfahren nach ihrem Vater und auf der Grundlage einer

Besprechung am 20. Oktober 1995 zu einer als "Erbenübereinkommen und Gesellschaftsvertrag" bezeichneten schriftlichen Vereinbarung zwischen den Beschwerdeführern und ihrer Schwester vom 26. Jänner 1996 führte.

Die Vereinbarung sah - rückwirkend zum Todestag des Vaters der Beschwerdeführer - die Beteiligung ihrer Schwester zu 51 v.H. als Komplementär und der Beschwerdeführer zu je 24,5 v.H. als Kommanditisten der KG vor. Der Präambel zufolge solle der Geschäftsanteil des Erblassers den Erben - "unter weitestgehender Erfüllung der letztwilligen Anordnung" und gleichzeitiger Bedachtnahme auf die ihr teilweise widersprechende Nachfolgeregelung im ursprünglichen Gesellschaftsvertrag - entsprechend zuwachsen. Vereinbart wurde u.a. auch, dass über "Verfügungen über das Betriebsrecht der Apotheke (insbesondere Zurücklegung der Konzession)" in der Gesellschafterversammlung zu bestimmen sei, wobei für (nicht vertragsändernde) Gesellschafterbeschlüsse eine Zweidrittelmehrheit erforderlich sei.

Mündlich wurde - dem darüber angelegten Aktenvermerk des Beschwerdevertreters zufolge - im Zusammenhang mit der geplanten rückwirkenden Regelung der beschriebenen Beteiligungsverhältnisse am 20. Oktober 1995 vereinbart, dass "im Rahmen der Erbteilung des Nachlasses" der Erstbeschwerdeführer S 1,4 Mio und der Zweitbeschwerdeführer S 1,8 ("1,4 + 0,4") Mio als Ausgleichszahlung von der Schwester der Beschwerdeführer erhalten sollten. Es bestehet Einverständnis darüber, dass die Zahlung "über das gemeinsame gesellschaftliche Apothekenunternehmen" erfolge und die Schwester der Beschwerdeführer insoweit vorweg entnahmeberechtigt sei ("Zinsen zu Lasten der Gesellschaft"). Am 20. Dezember 1995 überwies die Schwester der Beschwerdeführer an diese je S 1,4 Mio "Ausgleichszahlung ... Ursache: Apothekenanteile".

Im Oktober 1997 wurde der Schwester der Beschwerdeführer auf der Grundlage des Vertrages vom 26. Jänner 1996 die Konzession zum Betrieb der Apotheke erteilt.

In den Streitjahren 1996 bis 1999 wurde in den Steuererklärungen der KG bei der Angabe des Gewinnanteils der Schwester der Beschwerdeführer jeweils eine Sonderbetriebsausgabe in der Höhe von S 186.667,-- in Abzug gebracht. Dies beruhte auf (für das Jahr 1996 nicht vorliegenden) Sonderbilanzen, in denen die Abschreibung eines "Firmenwertes" in der Höhe von S 2,8 Mio, verteilt auf 15 Jahre, vorgenommen wurde. In den letzten beiden Jahren wurde die Sonderbetriebsausgabe jeweils ausdrücklich als "Abschreibung Firmenwert ... (Firmenanteil Zukauf von Gesellschaftern auf 51%)" deklariert.

Im Bericht vom 11. September 2001 über die Prüfung sowohl der Umsatzsteuer 1996 bis 1999 als auch der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für diese Jahre kam der Prüfer zu der "Ansicht, dass durch die Bezahlung des Betrages von S 2.800.000,00 von Mag. ... an die beiden übrigen Gesellschafter nach einer Zeit von 9 Jahren deren Konzessionserwerb ermöglicht wurde. Vom Prüfer wird daher in die Sonderbilanz ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut 'Konzessionswert' mit dem Betrag von S 2.800.000,00 eingestellt. In der Folge wird die für Frau Mag. ... als Sonderbetriebsausgaben geltend gemachte AfA in Höhe von S 186.667,-- im Prüfungszeitraum rückgängig gemacht" (Tz 23).

In Tz 27 des Berichtes erfasste der Prüfer "die an die beiden Gesellschafter ... im Zusammenhang mit dem Konzessionserwerb bezahlten Beträge von je S 1.400.000,00 ... bei diesen als Sonderbetriebseinnahmen nach § 23 Z. 2 EStG".

Mit Bescheiden des Finanzamtes vom 15. Oktober 2001 wurde über die Umsatzsteuer und über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für die Streitjahre - zum Teil unter Wiederaufnahme der Verfahren - im Sinne der Ausführungen des Betriebsprüfers, die sich auch noch auf andere, nicht mehr relevante Streitpunkte bezogen, entschieden.

Dagegen erhab zunächst die KG mit Schriftsatz vom 16. November 2001 Berufung. In der Berufung wurde u.a. geltend gemacht, die Zahlung von insgesamt S 2.800.000,-- habe "ausschließlich erbrechtliche Gründe" gehabt und sei nicht für eine Verschiebung von Gesellschaftsanteilen im Jahr 1996 geleistet worden. Eine solche Verschiebung habe nicht stattgefunden. Die Ausführungen in den Bilanzen und Steuererklärungen hätten auf einem Informationsirrtum beruht.

Mit Schriftsatz vom 19. Dezember 2001 erhoben auch die Beschwerdeführer Berufung gegen die Bescheide vom 15. Oktober 2001. Darin wurde in Bezug auf die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften - abgesehen von einem nicht mehr relevanten Streitpunkt - das Vorliegen des schon in der Berufung der KG dargestellten, "offensichtlich auf einem Informationsirrtum beruhenden Bilanzierungsfehlers" geltend gemacht und im Wesentlichen

vorgebracht, die am 20. Oktober 1995 vereinbarte, über das gemeinsame gesellschaftliche Apothekenunternehmen durchgeführte Ausgleichszahlung für den über die Erbquote hinausgehenden Anteil am Gesellschaftsvermögen habe dem Willen des Erblassers entsprochen und sei nicht einkommensteuerpflichtig. Ein Kauf einer Konzession habe nicht stattgefunden.

Mit Schreiben vom 3. März 2003 forderte die belangte Behörde die Beschwerdeführer u.a. auf, näher darzulegen, "wie die Kaufpreise von jeweils 1.400.000 S ermittelt wurden und welche Leistungen bzw. Vermögenswerte" der Beschwerdeführer "dadurch abgegolten werden sollten". Jedenfalls möge "bekannt gegeben werden, welcher Wert einem Anteil an der ... KG im Zeitpunkt der Vereinbarung und Kaufpreisfindung zugekommen ist".

Die Beschwerdeführer antworteten mit Schriftsatz vom 4. April 2003, zur Wertermittlung hätten - "dem Hinweis des Erblassers in seinem Testament folgend" - im Februar und März 1993 Besprechungen mit einem Juristen des Apothekerverbandes stattgefunden, aus denen sich ergeben habe, dass die Apothekerkammer "den Firmenwert der Apotheke in einem Bereich zwischen 30 und 40 Millionen Schilling (ohne Berücksichtigung der Schulden) schätzt". Ein auszugsweise angeschlossenes Bewertungsgutachten eines Steuerberaters habe ergeben, dass der Unternehmenswert zum 31. März 1988 S 17.769.291,-- betragen habe. Auf dieser Grundlage sei - als Ergebnis jahrelanger Auseinandersetzungen und Teil einer Gesamtbereinigung - "die für die Schaffung der gesetzlich erforderlichen Beteiligungsverhältnisse notwendige Ausgleichszahlung mit je ATS 1.400.000,00 vereinbart" worden.

Den angeschlossenen Gutachtenstellen war zu entnehmen, dass von zwei alternativen Verfahren zur Ermittlung des Firmenwertes ausgegangen worden war. Die Vervielfachung des Jahresumsatzes mit einem von der Österreichischen Apothekerkammer genannten Multiplikator habe zum 31. März 1988 einen Firmenwert von S 29.905.555,-- ergeben, was nach Abzug des negativen Kapitalkontos einen Unternehmenswert von S 17.769.291,-- bedeutet habe. Analoge Berechnungen für die Folgejahre hätten höhere Werte ergeben. Die alternative Berechnung des gemeinen Wertes nach den Richtlinien der Österreichischen Apothekerkammer habe für den gleichen Zeitraum von etwas über S 40 Mio auf etwas über S 33 Mio sinkende Werte ergeben und sich im vorliegenden Fall durchwegs negativer Kapitalkonten als nur begrenzt aussagekräftig dargestellt, die Einschätzung in einem Bereich zwischen S 30 Mio und S 40 Mio jedoch bestätigt.

Mit dem ersten Spruchpunkt des angefochtenen Bescheides wies die belangte Behörde die Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide als unbegründet ab. Sie führte dazu aus, die Betriebsprüfung habe keinerlei Feststellungen getroffen, die mit den in den Berufungen relevierten Themen in Zusammenhang stünden, und ein Ersuchen der Berufungsbehörde, die Berufungen hinsichtlich der Bekämpfung der Umsatzsteuerbescheide zu konkretisieren, sei unbeantwortet geblieben.

Mit dem zweiten Spruchpunkt des angefochtenen Bescheides gab die belangte Behörde den Berufungen gegen die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften teilweise - nämlich nur in Bezug auf ein weiteres strittiges Thema, aber nicht in Bezug auf die Beurteilung des Betrages von S 2,8 Mio - Folge.

In der Begründung, weshalb in dem zuletzt erwähnten Punkt der Auffassung der Betriebsprüfung und des Finanzamtes gefolgt werde, brachte die belangte Behörde zum Ausdruck, die Zahlungen seien "dafür erbracht" worden, dass die Beschwerdeführer "mit einer im Rahmen des Erbübereinkommens erfolgten Zuteilung eines Anteils am Apothekenunternehmen in Höhe von jeweils 24,5% einverstanden waren, wodurch erst" die für einen Konzessionsinhaber erforderliche Mehrheitsbeteiligung ihrer Schwester entstanden sei. Es sei nicht erkennbar, dass die Zahlungen andere als die mit der Zuteilung der Unternehmensanteile zusammenhängenden Ansprüche betroffen hätten. Für die Beschwerdeführer hätte gar nicht die Möglichkeit bestanden, neben den sonstigen testamentarischen Verfügungen jeweils einen Drittanteil am Apothekenunternehmen in Anspruch zu nehmen. Ein Druckmittel, ihre Schwester "zu einer über das testamentarische Erfordernis (Testament Pkt. 7c) hinausgehenden Ausgleichszahlung" zu veranlassen, hätten sie nicht gehabt. Die Schwester der Beschwerdeführer habe keinerlei Veranlassung gehabt, ihnen aus anderen Gründen als wegen des Erwerbs der apothekenrechtlich gebotenen Beteiligung Ausgleichszahlungen zu leisten. Der Ausgleichsbetrag sei mit dem für die Konzessionserteilung notwendigen Beteiligungsausmaß "im Zusammenhang" gestanden, "was schon aus den entsprechenden Verfügungen des Erblassers" hervorgehe. Der im Zusammenhang mit der Ausgleichszahlung getroffene Hinweis (gemeint: im Aktenvermerk des Beschwerdevertreters) auf die Erbteilung könne "nur in dem Sinn verstanden werden, die Beteiligungsverhältnisse unter dem Blickwinkel der Konzessionserteilung" an die Schwester der Beschwerdeführer "zu regeln".

Eine Veräußerung von Unternehmensanteilen seitens der Beschwerdeführer an ihre Schwester sei nicht erfolgt, weil die Beschwerdeführer über die Anteile, die ihrer Schwester überlassen worden seien, nie verfügt hätten. Die schließlich zustande gekommene Beteiligung der Komplementärin habe "vielmehr ihren Rechtsgrund in den testamentarischen Verfügungen" ihres Vaters, "die zu erfüllen" für sie "schon unter dem Blickwinkel des Erwerbs der Konzession zum Betrieb der öffentlichen Apotheke geboten" gewesen sei.

Der Nichtinanspruchnahme der Differenz zwischen einer Drittelpartizipation und der jeweiligen Beteiligung mit nur 24,5 v.H. durch die Beschwerdeführer, "zu der die beiden Brüder auf Grund des Testaments gehalten waren", komme "aus wirtschaftlicher Sicht ein Wert im Geschäftsverkehr nicht zu, weshalb der Ansatz einer Gegenleistung ... (Heranziehen des behaupteten Werts eines Mitunternehmeranteils am Apothekenunternehmen) der hinlänglichen Begründung entbehrt. Die tatsächlich geleistete Zahlung ist daher ausschließlich durch den Willen des Erblassers bedingt".

Der Vorhaltsbeantwortung vom 4. April 2003 sei entgegen zu halten, dass in dem im Verlassenschaftsverfahren abgelegten eidesstättigen Vermögensbekenntnis vom 21. Mai 1997 mit Rücksicht auf das negative Kapitalkonto des Erblassers ein Wert von S 1,-- für seinen Anteil an der KG zum Ansatz gekommen sei.

Nach einem längeren Absatz mit hypothetischen Überlegungen - für den Fall der "Annahme einer erfolgten Anteilsveräußerung" - führte die belangte Behörde zu diesem Thema abschließend aus:

"Die Auffassung des Finanzamtes, wonach die in Rede stehende Zahlung von 2,800.000 S den Konzessionswert darstellt, wird daher, insbesondere im Hinblick auf die eindeutigen Aussagen im Testament vom 5. Februar 1985, geteilt. Apothekenkonzessionen sind aber, weil sie einen besonderen Schutz vor Konkurrenzierung bieten, ein nicht abnutzbares firmenwertähnliches Wirtschaftsgut (vgl. zuletzt VwGH vom 26. Februar 2003, Zl. 97/13/0155)."

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

#### 1. Zur Zuständigkeit der belangten Behörde:

In der Beschwerde wird behauptet, die belangte Behörde habe die Berufungsentscheidung erst nach Ablauf der "ihr" im Verfahren über die zur hg. Zl. 2002/13/0157 protokollierte Säumnisbeschwerde gesetzten Nachfrist erlassen und sei daher nicht mehr zuständig gewesen, was ausdrücklich geltend gemacht werde.

Dieses Vorbringen widerspricht der Aktenlage. Die Nachfrist war mit Beschluss vom 12. Dezember 2002 der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2002 zuständig gewesenen Finanzlandesdirektion gesetzt worden. Nach Wegfall der Zuständigkeit der säumigen Finanzlandesdirektion wurde die vom auch jetzt einschreitenden Beschwerdevertreter eingebrachte Säumnisbeschwerde wegen des Verlustes der Berechtigung zu ihrer Erhebung zurückgewiesen. In der Begründung des diesbezüglichen hg. Beschlusses vom 4. Juni 2003 wurde auf den hg. Beschluss vom 28. Jänner 2003, Zl. 2002/14/0141, verwiesen, auf dessen nähere Begründung auch hier gemäß § 43 Abs. 2 VwGG zu verweisen ist. Da die erst am 1. Jänner 2003 zuständig gewordene belangte Behörde im vorliegenden Fall niemals säumig wurde, kann sie auch nicht auf die in der Beschwerde behauptete Weise ihre Zuständigkeit (an den Verwaltungsgerichtshof) verloren haben.

#### 2. Zur Umsatzsteuer:

Die Beschwerde enthält keine ausdrücklichen Angaben über den Umfang der Anfechtung, behauptet in der Darstellung des Sachverhaltes aber an einer Stelle "negative umsatzsteuerliche Auswirkungen" für die Beschwerdeführer. Worin diese bestanden hätten, wird nicht dargelegt, so wie auch schon im Verfahren vor der belangten Behörde auf einen diesbezüglichen Vorhalt nicht eingegangen worden war. Als Beschwerdepunkt wird - neben der behaupteten Verletzung im Recht auf Sachentscheidung durch die zuständige Behörde - die Verletzung im Recht, dass die beiden Ausgleichszahlungen "nicht als Sonderbetriebseinnahmen nach § 23 Z 2 EStG erfasst und der Einkommenbesteuerung zugrunde gelegt werden", geltend gemacht. In diesem Recht sind die Beschwerdeführer durch die Umsatzsteuerbescheide nicht verletzt.

#### 3. Zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften:

Strittig ist im Beschwerdefall nur die zweite der vom Prüfer - wie in der Folge vom Finanzamt und von der belangten Behörde - gezogenen Konsequenzen aus seiner Beurteilung der Ausgleichszahlungen, nämlich deren Erfassung als Sonderbetriebseinnahmen der Beschwerdeführer.

Der Betriebsprüfungsbericht und das Finanzamt hatten sich an der aktenkundigen Behauptung eines "Zukaufs" von "Firmenanteil" zur Erreichung der für die Konzessionserteilung erforderlichen Mindestbeteiligung orientiert. Gegenteilige Sachverhaltsbehauptungen lagen erst der belangten Behörde vor.

Die belangte Behörde ist diesen Sachverhaltsbehauptungen im angefochtenen Bescheid - anders als noch im Vorhalt vom 3. März 2003 ("Kaufpreise", "Kaufpreisfindung") - im Wesentlichen gefolgt. Sie ist ausdrücklich davon ausgegangen, dass das Erbenübereinkommen in Bezug auf die Beteiligungsverhältnisse und die Ausgleichszahlung einem "testamentarischen Erfordernis" Rechnung getragen habe und bei Beachtung des letzten Willens des Vaters der Beschwerdeführer weder diese die "Möglichkeit" gehabt hätten, Drittelparteien "in Anspruch zu nehmen", noch ihre Schwester den überproportionalen Anteil ohne Ausgleichszahlung hätte erwerben können. Der "Rechtsgrund" der Beteiligungsverhältnisse liege in den testamentarischen Verfügungen, die Zahlung sei "ausschließlich durch den Willen des Erblassers bedingt".

Auf welcher Grundlage die belangte Behörde dessen ungeachtet zu einer, wie es in der Gegenschrift heißt, "entgeltlichen Verschaffung einer Unternehmensbeteiligung" mit Veräußerungsgewinnen der Beschwerdeführer gelangte, geht aus der angefochtenen Entscheidung nicht hervor. Eine Auseinandersetzung mit den dafür maßgeblichen Bestimmungen, mit der Rechtsprechung zur Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit einer Änderung von Beteiligungsverhältnissen im Zuge einer Erbfolge und mit den danach im vorliegenden Fall wesentlichen Elementen des zu beurteilenden Sachverhaltes ist im angefochtenen Bescheid nicht enthalten.

Die Begründung eines Abgabenbescheides hat nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedoch so zu erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist (vgl. zuletzt etwa das hg. Erkenntnis vom 19. März 2008, Zl. 2006/15/0268). Diesem Erfordernis trägt der angefochtene Bescheid, wie dargestellt, in Bezug auf die Annahme der Entgeltlichkeit der Regelung der Beteiligungsverhältnisse nicht Rechnung.

4. Es war daher der angefochtene Bescheid hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben und die Beschwerde im Übrigen gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2003.

Wien, am 4. Juni 2008

#### Schlagworte

Begründung Begründungsmangel

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2008:2003130079.X00

**Im RIS seit**

07.07.2008

**Zuletzt aktualisiert am**

27.11.2008

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