

# TE Vwgh Erkenntnis 2000/5/25 2000/16/0066

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 25.05.2000

## Index

- 001 Verwaltungsrecht allgemein
- 32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
- 32/06 Verkehrsteuern
- 33 Bewertungsrecht

## Norm

- BAO §4 Abs1
- BewG 1955 §19
- BewG 1955 §57
- BewG 1955 §59
- BewG 1955 §6 Abs1
- ErbStG §12 Abs1 Z2
- ErbStG §18
- ErbStG §19 Abs1
- ErbStG §19 Abs2
- VwRallg

## Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):

- 2000/16/0067
- 2000/16/0068
- 2000/16/0069
- 2000/16/0070
- 2000/16/0071

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Steiner und Dr. Fellner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Valenta, über die Beschwerden 1.) des G in I, 2.) der I in I, 3.) des H in I, 4.) des A in A, 5.) der E in I und 6.) der J in I, alle vertreten durch Dr. Andreas König, Rechtsanwalt in Innsbruck, Maria-Theresia-Straße 13/I/II gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Tirol je vom

16. November 1999, zu 1.) ZI RV-103.97/1-T6/97, zu 2.) ZI RV-104.97/1-T6/97, zu 3.) ZI RV-102.97/1-T6/97, zu 4.) ZI RV-099.97/1-T6/97, zu 5.) ZI RV-101.97/1-T6/97 und zu ZI RV-100.97/1-T6/97, alle betreffend Schenkungssteuer, zu Recht erkannt:

### **Spruch**

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von je S 15.000,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

M R war Kommanditistin der E J GmbH & Co KG und der F G Nachf. GmbH & Co KG. In den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten erliegt der mit 28. Februar 1991 datierte Gesellschaftsvertrag über die Errichtung der F G Nachf. GmbH & Co KG. Punkt XV dieser Vertragsurkunde lautet:

„1. Hinsichtlich der Entnahmen wird folgendes vereinbart:

Die auf die Verzinsung der Privatkonten anfallenden Beträge sind den Gesellschaftern am Ende des Geschäftsjahres auszubezahlen.

Vermögen-, Einkommen- und Erbschaftssteuer, die auf die Gesellschaftereigenschaft zurückzuführen sind, sind dem betroffenen Gesellschafter zur Fälligkeit auszubezahlen.

Im Übrigen wird hinsichtlich der Entnahmen nach Vorliegen der Jahresbilanz ein Gesellschafterbeschluss gefaßt, mit dem Entnahmen auf der Grundlage des Geschäftsergebnisses des vergangenen Geschäftsjahrs hin und die Entnahmen von Akontozahlungen für das laufende Geschäftsjahr geregelt werden.“

Mit „Übergabs-, Abtretungs- und Schenkungsvertrag“ vom 7. Dezember 1993 übergab M R (in der Folge: Übergeberin) den Beschwerdeführern neben diversen Grundstücksanteilen auch ihre Anteile an den beiden angeführten Kommanditgesellschaften. Nach Punkt Drittens der Vertragsurkunde behielt sich die Übergeberin zum Zwecke ihrer teilweisen Versorgung an den übergebenen Kommanditanteilen das Fruchtgenussrecht zu einem Fünftel einschließlich des Stimmrechtes zu einem Fünftel vor. Nach Punkt Viertens der Urkunde war der Besitz an den Vertragsurkunde bereits mit 1. Mai 1993 auf die Übernehmer übergegangen. In Punkt Fünftens verpflichteten sich die Übernehmer, die Übergeberin hinsichtlich aller von ihr übernommenen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschaftsverhältnis ergeben, klag- und schadlos zu halten.

In den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten befindet sich weiters ein amtlicher Vordruck über die Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens hinsichtlich der E J & Co KG, wobei der Titel des Vordruckes maschinschriftlich in „Erklärung zur Feststellung des Teilwertes des Betriebsvermögens zum 31.12.93 - 30.4.93“ abgeändert worden war. Dabei wurden unter den Schulden auch Rückstellungen in Höhe von S 338.500 ausgewiesen. Vom negativen Wert von - S 1.527.437 entfiel auf die Übergeberin ein (positiver) Wert von S 345.115.

Nach einer weiters in den Akten befindlichen Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens der F G Nachfolger GmbH & Co KG zum 1.1.1994 entfiel vom Gesamtwert des Betriebes von S 22.528.781,-- auf die Übergeberin S 7.512.684,--. Unter den Schulden waren Rückstellungen in der Höhe von S 3.260.273,-- ausgewiesen.

In einer offensichtlich über Veranlassung der Abgabenbehörde eingebrochenen Eingabe des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführer vom 7. Jänner 1997 wurde zur „Bepreisung der Fruchtgenussrechte“ ausgeführt, dass der Anteil der Übergeberin am Gewinn der F G Nachf. GmbH & Co KG 1994 S 109.334,--, 1995 S 50.003,-- und 1996 S 115.840,-- betragen habe. Bei der E J GmbH & Co KG habe sich infolge von Verlusten keine „Bemessungsgrundlage“ ergeben. Die Gesellschaft sei mit 30. April 1995 abgewickelt worden.

Mit Bescheiden vom 17. Februar 1997 schrieb das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Innsbruck den Beschwerdeführern von dem Übergabsvertrag Grunderwerb- und Schenkungssteuer vor. Nach einem in den Akten erliegenden handschriftlichen Erledigungsentwurf ging es dabei unter anderem von dem auf die Übergeberin entfallenden Anteil am Einheitswert der beiden Kommanditgesellschaften aus.

In den im Wesentlichen gleich lautenden Berufungen gegen diese Bescheide wurde auf Punkt 5.) des

Übergabsvertrages verwiesen, wonach die Übernehmer die Übergeberin hinsichtlich aller von ihr übernommenen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschaftsverhältnis ergeben, klag- und schadlos zu halten hätten. In Erfüllung dieser Verpflichtung seien folgende Zahlungen für Einkommensteuer geleistet worden:

Zahlungen 1992/1993 -

Wirtschaftsjahr 30.4.

1.052.236

Wirtschaftsjahr 1993/94

780.745

Wirtschaftsjahr 1994/95

382.700

Wirtschaftsjahr 1995/96

559.223

Gutschrift 1994/95

382.700

2.392.204

In einer rechnerischen Darstellung wurde diesem Betrag von S 2.392.204,-- weiters eine „Nachforderung lt Betriebsprüfung“ in Höhe von S 291.053,-- sowie eine „latente Einkommensteuer aus Auflösung Mietzinsrücklage von S 366.652,-- bei einem Steuersatz von 50 % also S 192.600,--“ zugerechnet. Die Berufungen wurden zunächst mit Berufungsvorentscheidungen abgewiesen. In den gleichlautenden Begründungen der Berufungsvorentscheidungen wurde darauf hingewiesen, dass es sich nach dem Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 17. Jänner 1997 beim Fruchtgenuss um ein lebenslängliches Bruttofruchtgenussrecht handle, bei dem die Einkommensteuer von der Fruchtgenussberechtigten selbst zu tragen sei.

Die Beschwerdeführer beantragten die Entscheidung über die Berufungen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In den im Wesentlichen gleich lautenden Eingaben wurde ausgeführt, die geltend gemachten Steuernachzahlungen hätten nur Zeiträume bis 1993 betroffen. Die die Grundlage bildenden Beteiligungsergebnisse seien auf die Zeit der Zugehörigkeit (der Übergeberin) zu den Gesellschaften, deren Bilanzstichtag jeweils der 30. April gewesen sei, entfallen.

Mit den angefochtenen Bescheiden wurden die Berufungen als unbegründet abgewiesen; gleichzeitig wurden die Schenkungssteuerbescheide abgeändert. In der im Wesentlichen gleich lautenden Begründung der angefochtenen Bescheide wurde ausgeführt, im Vertragspunkt „Fünftens“ sei eine Schad- und Klaglosaltung der Übergeberin lediglich hinsichtlich aller von ihr übernommenen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschaftsverhältnis ergeben, vereinbart worden. Die die Übergeberin treffende Einkommensteuer sei als eine persönliche Steuer nicht der von ihr übernommenen Verpflichtung aus einem Gesellschaftsverhältnis gleichzuhalten. Die Regelung im Punkt XV des Gesellschaftsvertrages der F G Nachf. GmbH & Co KG sei nicht so zu verstehen, dass etwa die Gesellschaft die Steuerschulden übernehme.

In den gegen die genannten Bescheide erhobenen, im Wesentlichen gleich lautenden Beschwerden erachten sich die Beschwerdeführer in ihren Rechten verletzt, „dass dem angefallenen Vermögen gem. § 18 ErbStG nicht jener Wert beigemessen wurde, der im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgeblich“ gewesen sei.

Die belangte Behörde erstattete für alle Beschwerdeführer eine Gegenschrift und legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Beschwerden im Hinblick auf ihren sachlichen Zusammenhang zur gemeinsamen Beschlussfassung verbunden und über sie in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

Die Begründung eines Bescheides muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt

wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Ansicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhalts unter einen bestimmten Sachverhalt für zutreffend erachtet. Im Falle einer Berufungsentscheidung hat die Berufungsbehörde sich mit dem gesamten Berufungsvorbringen auseinanderzusetzen und den vom Berufungswerber behaupteten Sachverhalt in nachvollziehbarer Weise zu klären. Diesen Erfordernissen entsprechen die angefochtenen Bescheide in keiner Weise. Wenn dabei zwar davon auszugehen ist, dass die Behauptungen der Beschwerdeführer im Berufungsverfahren - ebensowenig wie das Beschwerdevorbringen - kaum nachzuvollziehen sind, so wäre die belangte Behörde demnach verpflichtet gewesen, den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG entsteht die Steuerschuld mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Für die Wertermittlung ist nach § 18 ErbStG der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend. In den Beschwerden wird nun vorgebracht, dass der „Zeitpunkt der Schenkung nicht vor dem 6.12.1993 liegen“ könne. Welche Schlüsse die Beschwerdeführer aus dieser - im Zusammenhang mit „Zahlungen für Einkommensteuer der Jahre bis 1993“ getroffenen - Feststellung ziehen wollten, ist aus den Beschwerdeschriften nicht unmittelbar erkennbar. Tatsächlich ist die Bestimmung des Zeitpunktes der Entstehung der Steuerschuld in den Beschwerdefällen von wesentlicher Bedeutung:

Nach Punkt Viertens des Übergabsvertrags vom 7. Dezember 1993 sind der Besitz und Genuß an den Gegenständen des Vertrags bereits mit 1. Mai 1993 in den Besitz der Übernehmer übergegangen. Die Abgabenbehörden haben keine Feststellungen darüber getroffen, ob damit zum Ausdruck gebracht werden sollte, dass die Willenseinigung über die in Rede stehenden gemischten Schenkungen bereits zum 1. Mai 1993 erfolgt ist. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass rückwirkende Rechtsgeschäfte ungeachtet ihrer zivilrechtlichen und handelsrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechts nicht anzuerkennen sind (vgl zB das hg Erkenntnis vom 25. Jänner 1995, ZI 93/15/0027). Weiters ist davon auszugehen, dass es für den Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld wie ausgeführt auf den Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung, keinesfalls aber auf den Zeitpunkt der Erstellung einer grundbuchs- und firmenbuchsfähigen Urkunde ankommt. Nach den Ausführungen in den Beschwerdeschriften - zu denen die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift nicht Stellung nahm - erfolgte die Übergabe der Vertragsgegenstände entgegen dem Urkundeninhalt erst mit der Unterfertigung der Urkunde.

In den Berufungen wurden zunächst Einkommensteuerzahlungen für die Wirtschaftsjahre 1992/1993, 1993/1994, 1994/1995 und 1995/1996 abzüglich einer Gutschrift für 1994/1995 zuzüglich einer Nachforderung auf Grund einer Betriebsprüfung erwerbsmindernd geltend gemacht. Abgesehen davon, dass die Einkommensteuer auch dann, wenn die Einkünfte aus einem Betrieb fließen, der nach einem vom Stichtag 31. Dezember abweichenden Wirtschaftsjahr bilanziert, selbstverständlich nur auf das Kalenderjahr bezogen werden kann, ist das Berufungsvorbringen schon deswegen völlig rätselhaft geblieben, weil die Einkünfte der Übergeberin aus dem ausbedungenen Fruchtgenuss weit unter den behaupteten Einkommensteuerzahlungen gelegen waren. Weiters wurde von den Abgabenbehörden nicht ermittelt, ob und welche der behaupteten Einkommensteuerzahlungen welcher Steuerperioden vor dem (wie oben ausgeführt) nicht geklärten Zeitpunkt der Entstehung der Schenkungssteuerschuld der Übergeberin bescheidmäßig angelastet worden sind.

Da die belangte Behörde einerseits dem Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld eine maßgebliche Bedeutung nicht beigemessen hat, andererseits hinsichtlich der Bewertung der übergebenen Gesellschaftsanteile von einer unzutreffenden Rechtsauffassung ausgegangen ist, hat sie auch dem Punkt XV des Gesellschaftsvertrages der F G Nachf. GmbH & Co KG eine unzutreffende Bedeutung zugemessen. Nach dem gesamten Inhalt dieses Vertragspunktes waren allfällige Personenzuwendungen eines Gesellschafters als Vorwegbezug auf seine ihm (auf Grund des erzielten Gewinnes) zustehenden Entnahmen anzurechnen. Insoweit also Einkommensteuerzahlungen für Rechnung der Übergeberin vor der Übergabe der Gesellschaftsanteile liegende Perioden betrafen, konnten sich diese Zahlungen im Wege der Wertermittlung der Anteile (siehe dazu im Folgenden) sehr wohl auf den Zuwendungsgegenstand auswirken. Festzuhalten ist im Übrigen, dass den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten keinerlei Feststellungen betreffend die übergebenen Anteile an der E J GmbH & Co KG zu entnehmen sind.

Zur Wertermittlung der übergebenen Gesellschaftsanteilen ist festzustellen, dass bei der Schenkung eines gewerblichen Unternehmens oder eines Anteiles daran keineswegs der Einheitswert des Unternehmens maßgeblich ist (vgl zB die hg Erkenntnisse vom 22. Jänner 1987, ZI 86/16/0018, und zuletzt vom 19. August 1997, ZI 96/16/0171). Nach ständiger Rechtsprechung ergibt sich die Höhe des Betriebsvermögens - was von der belangten Behörde übersehen

wird - aus der Summe der einzelnen mit dem Teilwert bewerteten beweglichen Wirtschaftsgüter zuzüglich der mit dem Einheitswert bewerteten Betriebsgrundstücke abzüglich der mit dem Teilwert bewerteten Verbindlichkeiten. Dabei folgt insbesondere aus § 6 Abs. 1 BewG 1955, wonach Lasten oder Schulden, deren Entstehung vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängt, nicht berücksichtigt werden, dass Rückstellungen nicht als Verbindlichkeiten abzugängig sind. Da die belangte Behörde dies verkannt hat, hat sie auch keine Feststellungen über die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter zum Teilwert auf der Grundlage der nach der vorgenommenen Betriebsprüfung endgültig vorliegenden Bilanz zum Übergangszeitpunkt getroffen. (Die belangte Behörde hat es unterlassen, die Bilanzen der in Rede stehenden Kommanditgesellschaften den Verwaltungsakten anzuschließen.)

Zur Klarstellung ist im gegebenen Zusammenhang aber festzustellen, dass die belangte Behörde insoferne im Recht ist, als sie die Auffassung vertreten hat, aus dem Übergangsvertrag könne nicht entnommen werden, dass die Übernehmer zur Abgeltung der nach dem Übergangszeitpunkt die Übergeberin treffende Einkommensteuer verpflichtet seien. Da das Gesellschaftsverhältnis der Übergeberin mit diesem Stichtag erloschen ist, konnte sich Punkt „Fünftens“ nicht auf Einkommensteuerzahlungen beziehen, die in danach verwirklichten Sachverhalten ihre Wurzel hatten.

Soweit die Beschwerdeführer wie schon in der Berufung latente Einkommensteuern im Zusammenhang mit der Nachversteuerung steuerfreier Beträge im Sinne des § 28 Abs. 5 EStG 1988 in der bis zum StruktAnpG 1996, BGBI. Nr. 201, anzuwendenden Fassung als Abzugsposten geltend machen - mit diesem Vorbringen hat sich die belangte Behörde in keiner Weise befasst - , übersehen sie, dass eine Abzugsfähigkeit solcher nach Entstehung der Schenkungssteuerschuld entstehender Steuerschulden nach ständiger Rechtsprechung nicht in Betracht kommt (vgl z. B. die hg Erkenntnisse vom 27. September 1995, ZI 95/16/0138, und vom 19. Oktober 1995, ZI 95/16/0168 sowie das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 14. Juni 1997, B 184/96, B 324/96). Aus den angeführten Gründen waren die angefochtenen Bescheide gemäß § 42 Abs 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBI. Nr. 416/1994. Wien, am 25. Mai 2000

Wien, am 25. Mai 2000

#### **Schlagworte**

Abgabenrechtliche Grundsätze Rechtsgrundsätze Allgemein Anwendbarkeit zivilrechtlicher Bestimmungen Verträge und Vereinbarungen im öffentlichen Recht VwRallg6/1

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2000:2000160066.X00

#### **Im RIS seit**

23.08.2021

#### **Zuletzt aktualisiert am**

24.08.2021

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)