

# TE Vwgh Erkenntnis 1999/2/18 97/15/0021

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 18.02.1999

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

ABGB §938;  
BAO §21 Abs1;  
EStG 1972 §24 Abs1 Z1;  
EStG 1972 §24 Abs2;  
EStG 1972 §24;  
EStG 1972 §6 Z9;  
EStG 1988 §24 Abs2 impl;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerde der S in A, vertreten durch Dr. Günther Keckeis, Rechtsanwalt in Feldkirch, Drevesstraße 4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 3. Dezember 1996, Zl. 711-2/93, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1984 (Wirtschaftsjahr 1983/84), zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 13.370,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehr wird abgewiesen.

## Begründung

An der Beschwerdeführerin, die nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr zum 31. März bilanzierte, waren als Kommanditisten MW mit einem Anteil von 20 %, seine Gattin W und deren Sohn HW zu je 40 % beteiligt. MW verstarb am 16. April 1983 ohne Hinterlassung einer letztwilligen Verfügung. Auf Grund des Gesetzes als Erben berufen waren die Ehegattin zu einem Drittel und die erblichen Kinder HW, G, H und K zu je einem Sechstel (zusammen zu zwei Dritteln) des Nachlasses. Die erbberechtigten Personen gaben zum Nachlass die unbedingte Erbserklärung ab. Das

erstattete eidesstättige Vermögensbekenntnis enthielt unter den Aktiva neben den persönlichen Gebrauchsgegenständen des Verstorbenen, einem Bausparguthaben von S 40.502,-- und einem Geschäftsanteil an der W-GmbH (der Komplementärin der Beschwerdeführerin) mit einem Wert von rund S 108.500,-- Liegenschaftsvermögen der EZ. 793 KG A (insgesamt 2.118 m<sup>2</sup>; beinhaltend u.a. ein Wohnhaus Nr. 21 B) mit einem Einheitswert von S 307.000,-- der EZ 826 KG A (Hutweide mit 1.920 m<sup>2</sup>) mit einem Einheitswert von S 3.000,-- und der EZ 849 KG K (Hälftenanteil Wald mit 1.057 m<sup>2</sup>) mit einem nicht betragsmäßig ausgewiesenen Einheitswert. Die "Aktivsumme" betrug S 459.002,--. Als Passiva wies das Vermögensbekenntnis eine Geschäftsbeteiligung als Kommanditist an der Beschwerdeführerin (Minuskapital) in Höhe von S 706.303,-- Steuerschulden beim Finanzamt in Höhe von

S 94.720,-- Hypothekarschulden bei verschiedenen Geldinstituten in Höhe von zusammen S 545.311,-- sowie Todfallskosten in Höhe von

S 82.902,-- ("Passivsumme": S 1.429.236,--) aus. Als Gegenüberstellung der Aktiv- mit der Passivsumme ergab sich eine "einheitswertbedingte Nachlassüberschuldung" in Höhe von

S 970.234,-- Die erbserklärten Erben schlossen folgendes Erbübereinkommen:

"1) Der erbl. Sohn HW erhält in das Alleineigentum zugewiesen und übernimmt den gesamten erbl. Nachlass an Aktiven und Passiven.

2) Die erbl. Ehegattin W erhält in Abfindung ihres 1/3 Erbteiles das lebenslängliche unentgeltliche Wohnungsrecht im Hause A, 21 B, auf Bp. 130, und zwar, in 2 Zimmern und Küche im Erdgeschoss und 3 Zimmern im 1. Stock, mit Bad und WC; dieses Wohnungsrecht wird ihr vom erbl. Sohn HW hiemit eingeräumt, von ihr angenommen und zu ihren Gunsten als Dienstbarkeit der Wohnung grundbücherlich sichergestellt. Sämtliche Betriebskosten für diese Räumlichkeiten gehen zu Lasten des Liegenschaftseigentümers. Weiters verpflichtet sich der erbl. Sohn HW für den Fall, dass sämtliche Einkünfte seiner Mutter W den Betrag von monatlich

S 10.000,-- (wörtl. zehntausend Schilling) nicht erreichen sollten, dieser seiner Mutter den Differenzbetrag auf S 10.000,-- monatlich bis an ihr Lebensende zu bezahlen; diese Verpflichtung geht auf seine Rechtsnachfolger über.

3) Die erbl. Kinder G, H und K erhalten in Abfindung ihres je 1/6 Erbteiles von ihrem Bruder HW nachstehende Abfindungsbeträge ausbezahlt:

4) G den Betrag von S 200.000,-- (wörtl. zweihunderttausend Schilling),

b) H den Betrag von S 200.000,-- (wörtl. zweihunderttausend Schilling),

c) K den Betrag von S 300.000,--

(wörtl. dreihunderttausend Schilling).

5) HW verpflichtet sich hiemit zur Auszahlung dieser Abfindungsbeträge, die nach privat getroffener Vereinbarung unter den Geschwistern erfolgt.

6) Die Todfallskosten und die Gerichtsgebühren trägt HW, die Erbschaftssteuer jeder Erbe nach Betreffnis und Vorschreibung.

7) Die erbl. Ehegattin W und die erbl. Kinder G, H und K verzichten auf die Geltendmachung allfälliger Pflichtteilergänzungsansprüche."

Mit Beschluss des zuständigen Bezirksgerichtes vom 28. November 1983 wurde der Nachlass den erbserklärten Erben unter Hinweis auf das getroffene Erbübereinkommen in das Eigentum eingeantwortet.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, es habe eine Veräußerung des in den Nachlass gefallenen Mitunternehmeranteils (20 % des MW) seitens der Miterben an HW stattgefunden (Tz 38 des Betriebsprüfungsberichtes vom 21. Juni 1990). Ausgehend von einem negativen Saldo "aller Kapitalkonten" des Erblassers am 31. März 1983 in Höhe von S 751.745,-- errechnete der Prüfer (nach Abzug des Freibetrages nach § 24 Abs. 2 EStG) für die Miterben einen Veräußerungsgewinn von insgesamt rd. S 1,8 Mio. Weiters traf der Prüfer unter Tz 37 des Betriebsprüfungsberichtes die Feststellung, nach der Erklärung über die Einkünfte der Beschwerdeführerin für das Jahr 1984 sei der Kommanditanteil von Frau W infolge einer mündlichen "Schenkung" zu je einem Viertel auf ihre

Kinder übertragen worden. Die abgabenrechtliche Wirkung der Übertragung der KG-Anteile sei erst mit dem Zeitpunkt der Bekanntgabe an das Finanzamt gegeben. Er werde der Zeitpunkt der Eintragung in das Handelsregister am 3. April 1984 anerkannt. Der Gewinn 1984 (Wirtschaftsjahr 1983/84) sei noch Frau W zuzurechnen.

Die Beschwerdeführerin wandte sich gegen diese Beurteilungen, insbesondere gegen die Annahme eines Veräußerungstatbestandes. In dem Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 15. März 1993 wurde dazu ausgeführt, auf Grund des Erbübereinkommens habe HW das gesamte Vermögen geerbt und die drei Geschwister mit unterschiedlichen Abfindungsbeträgen sowie die Mutter mit einem Wohnrecht und einer Rente (für den Fall, dass diese der Sozialversicherungsrente verlustig gehen würde) abgefunden. Gleichzeitig habe W ihre "S 40.000,- Hafteinlage" an ihre Kinder abgetreten. Diese Änderungen seien zusammen am 3. April 1984 im Handelsregister eingetragen worden. Abgesehen davon, dass selbst die Berechnung des Veräußerungsgewinnes unrichtig und teilweise nicht nachvollziehbar sei, habe die Behörde grundsätzlich zu Unrecht ein unentgeltliches Erbübereinkommen als entgeltlich im Sinn des Einkommensteuergesetzes qualifiziert. Es sei nicht beachtet worden, dass sich alle Vorgänge zwischen nahen Verwandten abgespielt hätten und im Zuge einer Erbregelung für das väterliche Vermögen und einer vorweggenommenen Erbregelung für das mütterliche Vermögen getroffen worden seien. Unter solchen Umständen gelte die Vermutung der Unentgeltlichkeit. Auch sprächen für die Unentgeltlichkeit die gleichzeitig abgetretenen GmbH-Anteile, die unentgeltlich übertragen worden seien. Die Rente für die Mutter W habe schon auf Grund der Formulierung Versorgungscharakter (offensichtlich habe ein Mindesteinkommen von monatlich S 10.000,- gesichert werden sollen); sie habe als bisherige Miteigentümerin in dem Objekt über 20 Jahre ihren (einzigsten) Wohnsitz gehabt und anlässlich der Erbregelungen lebenslänglich mit einer Wohnung versorgt werden sollen. Für den unentgeltlichen Charakter der verfahrensgegenständlichen Vorgänge spreche weiters das unterschiedliche Entgelt für die gleichen Anteile. So sei an die Geschwister Bargeld ausbezahlt worden, während die Mutter "vordringlich versorgt wurde". Zwei Geschwister hätten S 200.000,-, eine Schwester S 300.000,- erhalten. Der Grund für die unterschiedliche Behandlung sei ausschließlich ein privater und habe mit dem Wert der Anteile nichts zu tun. Auch eine - annähernde - Berechnung zeige, dass alle Vorgänge jedenfalls überwiegend unentgeltlich stattgefunden hätten (bei der diesbezüglich angestellten Berechnung wird der Wert des Unternehmens der Beschwerdeführerin trotz eines negativen Kapitals lt. Steuerbilanz in Höhe von rund S 650.000,- unter Berücksichtigung der stillen Reserven insbesondere beim Liegenschaftsvermögen und dem Ansatz eines Firmenwertes mit rund S 10.000.000,- angegeben).

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung insofern teilweise statt, als sie den Veräußerungsgewinn nunmehr mit rd. S 1,7 Mio. ansetzte und die Gewinnverteilung änderte. In der Begründung des angefochtenen Bescheides vertrat die belangte Behörde die Auffassung, dass die gesetzlichen Erben mit dem Todestag des Erblassers (16. April 1983) steuerrechtlich dessen Rechtsnachfolger und damit hinsichtlich der "ererbten Quote" Mitunternehmer der Beschwerdeführerin geworden seien. Die Erben hätten mit ihrer unbedingten Erbserklärung unwiderruflich zu erkennen gegeben, dass sie in alle Rechte des Erblassers (auch seine Gesellschaftsrechte) "eintreten und daher die auf die Anteile des Verstorbenen entfallenden Gewinne ihnen zuzurechnen sind". Die Überlassung der Mitunternehmeranteile lt. Erbübereinkommen an den Sohn und Bruder HW gegen Einräumung eines Wohnrechtes bzw. gegen Abfindungszahlungen stelle grundsätzlich ein entgeltliches Rechtsgeschäft (Veräußerung bzw. Anschaffung) dar. Eine steuerneutrale Nachlassteilung, bei der der Erbe, der den Betrieb erhalte, direkt vom Erblasser erwerbe, läge nur dann vor, wenn eine teilungsfähige Erbmasse vorhanden sei, die es erlaube, dass ein Erbe den Betrieb und der andere Erbe bzw. die anderen Erben die anderen Wirtschaftsgüter der Erbmasse übernehmen. Der Wert des Betriebsvermögens müsse somit dem Wert der Quote des Erben entsprechen, der den Betrieb übernehme. Im Beschwerdefall "liegen die Dinge jedoch anders". Im Erbübereinkommen vom 28. November 1983 sei die rechtliche Stellung der Erben keineswegs so konkretisiert, dass HW das Betriebsvermögen und die Miterben das Privatvermögen übernommen hätten, "wofür sie eine Abfindung zu leisten haben". Der vorliegende Sachverhalt spreche für eine entgeltliche Übertragung und nicht für eine zwischen den Erben vorgenommene reale Teilung des Nachlassvermögens. Überwiege der Wert der von einem Erben empfangenen Quote an Nachlassgegenständen den Betrag an empfangenen Ausgleichszahlungen, liege für den betreffenden Erben insgesamt eine steuerneutrale Nachlassteilung (also direkter unentgeltlicher Erwerb vom Erblasser) vor. Im Beschwerdefall hätten sich keine Anhaltspunkte dafür ergeben, dass die Mutter und die drei Geschwister teilweise Unentgeltlichkeit des Geschäfts gewollt hätten. In der Bilanz des "alleinübernehmenden" HW seien die Abfindungszahlungen von insgesamt S 700.000,- an die Geschwister als Anschaffungsvorgang "(dem Gebäude hinzu-) aktiviert" worden. "Gesamthaft" sei von einem Überwiegen der

Merkmale einer entgeltlichen Veräußerung auszugehen, sodass die gegenständlichen Vorgänge nach den für entgeltliche Betriebsübertragungen geltenden Regeln beurteilt werden müssten. Die von der Beschwerdeführerin kritisierte Berechnung des Veräußerungsgewinnes sei seitens der Betriebsprüfung grundsätzlich richtig erfolgt. Sie sei nur insofern zu korrigieren, als der Berechnung nicht der Buchwert des anteiligen Betriebsvermögens zum Zeitpunkt des Todestages, sondern jener zum Zeitpunkt der Anteilsveräußerung zugrunde zu legen sei (Minuskapital lt. Vermögensbekenntnis S 706.303,--). Die strittige Schenkung der Gesellschaftsanteile der Mutter an ihre Kinder sei ein "von der Überlassung der Geschäftsanteile von MW im Wege der Erbschaft und von der nachfolgenden Veräußerung dieser Anteile durch die Miterben an HW" getrennt zu beurteilender Vorgang. Verträge zwischen nahen Angehörigen könnten unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechtes nur dann Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung träten, einen eindeutigen und klaren Inhalt hätten und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären. Ein mündliches Übereinkommen - ein schriftlicher Vertrag hinsichtlich der angeblich im Jahr 1983 durchgeföhrten Schenkung existiere nicht - müsse ausreichend nach außen zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten. Eine nachträgliche Bekanntgabe nach Ablauf des Besteuerungszeitraumes anhand der Abgabenerklärungen bzw. im Zuge einer Betriebsprüfung sei nicht ausreichend. Dem Erfordernis ausreichender Publizität sei im Beschwerdefall nicht entsprochen worden, weil die fragliche Schenkung erst mit der Handelsregistereintragung vom 3. April 1984 in objektiv überprüfbarer Weise nach außen in Erscheinung getreten sei. Die Beschwerdeführerin habe keinen Nachweis des Vertragsabschlusses beigebracht. Die belangte Behörde schließe sich daher der Beurteilung des Betriebsprüfers an, der für den "Beginn der Gewinnermittlung der vier Geschenknehmer" den Zeitpunkt der Handelsregistereintragung angesetzt habe.

In der Beschwerde wird der angefochtene Bescheid in seinem Abspruch über die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1984 (siehe dazu vor allem auch die Mitteilung der Beschwerdeführerin vom 15. April 1997) "seinem gesamten Inhalt" nach angefochten. Insbesondere erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht verletzt, entgegen den Bestimmungen der §§ 23 und 24 EStG einen nicht angefallenen Veräußerungsgewinn versteuern zu müssen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Wird ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder der Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, unentgeltlich übertragen, so sind bei der Ermittlung des Gewinnes des bisherigen Betriebsinhabers (Anteilsinhabers) die Wirtschaftsgüter nach § 6 Z. 9 EStG 1972 mit jenen Werten anzusetzen, mit denen sie im Zeitpunkt der Übertragung nach den steuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung zu bewerten waren (Buchwerte). Der Rechtsnachfolger ist an diese Werte gebunden. Eine Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 24 EStG 1972 findet nicht statt.

Eine unentgeltliche Übertragung ist nicht nur bei einer (reinen) Schenkung, sondern auch bei einer gemischten Schenkung anzunehmen. Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn aus den Verhältnissen der Personen zu vermuten ist, dass sie einen aus entgeltlichen und unentgeltlichen Elementen vermischten Vertrag schließen wollten. Entscheidend ist, dass die Parteien einen Teil der Leistung als geschenkt ansehen wollen. Grundsätzlich gilt das Prinzip der subjektiven Äquivalenz. Es ist daher erforderlich, dass sich die Vertragsparteien des Charakters der Leistung als (teilweise) unentgeltlich bewusst sind, beide die (teilweise) Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt oder ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht haben (vgl. dazu die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Oktober 1990, 90/14/0102, und vom 25. Februar 1998, 97/14/0141). Wird ein überschuldeter Betrieb zwischen nahen Angehörigen übertragen und ist die Überschuldung bloß buchmäßig, ist Schenkung anzunehmen (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Juni 1995, 93/15/0134).

Im Beschwerdefall fiel in die Verlassenschaft des MW dessen 20 %iger Mitunternehmeranteil an der Beschwerdeführerin. Dass der buchmäßig dargestellte negative Wert nicht dem realen Wert entsprach, hat die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren aufzuzeigen versucht. Die belangte Behörde hat keine gegenteiligen Feststellungen getroffen. Damit hätte aber im Sinne der subjektiven Äquivalenz untersucht werden müssen, ob nicht bei den ausschließlich zwischen nahen Angehörigen stattgefundenen Vorgängen (zumindest) gemischte Schenkungen anzunehmen gewesen wären. In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass die Übertragung der Mitunternehmeranteile von der Mutter und den drei Geschwistern an HW Teil der erbrechtlichen Regelung nach dem verstorbenen Vater war, und dabei keine Erbteilung i.e.S., sondern eine Übernahme sämtlicher (privater und betrieblicher) Vermögenswerte seitens des HW stattfand. Zu Recht weist die Beschwerdeführerin darauf hin, dass die

an die Mutter gewährten Leistungen (Wohnrecht und nur bei Einkünften unter S 10.000,- in der Höhe des Differenzbetrages zu bezahlende Rente) den Charakter einer (unentgeltlichen) Rente trugen. Ebenso hätten in Bezug auf die Geschwister Feststellungen getroffen werden müssen (die Beschwerde rügt dabei u.a. nicht zu Unrecht deren unterbliebene Einvernahme), ob mit den - auch unterschiedlichen - Abfindungsbeträgen, die außerdem offensichtlich auch für Gegenstände des Privatvermögens des Erblassers geleistet wurden, jeweils entgeltliche Rechtsgeschäfte in Bezug auf die Mitunternehmeranteilsabtretung beabsichtigt waren; ob Leistung und (adäquate) Gegenleistung im Vordergrund standen. Warum sich laut angefochtenem Bescheid keine Anhaltspunkte dafür ergeben hätten, dass die Mutter und die drei Geschwister teilweise Unentgeltlichkeit des Geschäfts gewollt hätten, ist nicht nachvollziehbar und offenbar auch Ergebnis der in ihrer Allgemeinheit nicht zutreffenden Rechtsansicht, außerhalb einer "realen Teilung des Nachlassvermögens" sei grundsätzlich eine entgeltliche Rechtsgeschäft (Veräußerung bzw. Anschaffung) anzunehmen. Ob HW den Erwerb des Mitunternehmeranteiles (möglicherweise zu Unrecht) teilweise in der Bilanz als Anschaffungsvorgang behandelt hat, ist kein ausreichendes Indiz für die Entgeltlichkeit des Erwerbsvorganges. Dasselbe gilt für die in einem früheren Verwaltungsgerichtshofverfahren (Erkenntnis vom 10. Dezember 1991, 91/14/0229) aus der Sicht des damaligen Beschwerdegegenstandes (Bescheidbehebung nach § 299 BA0) seitens der Beschwerdeführerin nicht für notwendig erachtete Bestreitung des Veräußerungsgewinns. Der angefochtene Bescheid ist daher in der Frage des in der Beschwerde primär bekämpften Veräußerungsgewinns mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Hinsichtlich der von der belangten Behörde im Streitjahr unberücksichtigt gelassenen Schenkung der Mitunternehmeranteile von W an ihre Kinder bringt die Beschwerde nur vor, nach Ansicht der belangten Behörde sei diese erst mit der Eintragung in das Handelsregister nach außen hin ausreichend zum Ausdruck gekommen. Tatsächlich sei aber der "zivilrechtlich maßgebliche Zeitpunkt" ausschlaggebend (die Behörde hätte wegen der verspäteten Meldung allenfalls einen Verspätungszuschlag vorschreiben können). Mit diesem unsubstantiierten Vorbringen (so wird nicht einmal der "zivilrechtlich maßgebliche Zeitpunkt" konkret genannt) gelingt es der Beschwerde in diesem Punkt nicht, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Im Ergebnis war der angefochtene Bescheid nach § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der VO BGBl. Nr. 416/1994. Die Abweisung des Mehrbegehrens betrifft die Stempelmarken für die nicht erforderliche zweite Ausfertigung des angefochtenen Bescheides; die Beilage zum Mängelbehebungsschriftsatz vom 28. März 1997 war ebenfalls zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung nicht notwendig.

Wien, am 18. Februar 1999

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1999:1997150021.X00

**Im RIS seit**

21.02.2002

**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)