jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

# TE Vwgh Erkenntnis 1993/9/9 92/16/0190

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 09.09.1993

**Index**

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/06 Verkehrsteuern;
33 Bewertungsrecht;
36 Wirtschaftstreuhänder;

**Norm**

ABGB §786;
BewG 1955 §12;
ErbStG §12 Abs1 Z1 litb;
ErbStG §18;
ErbStG §19;
ErbStG §20 Abs1;
ErbStG §20 Abs6;
WTBO §45;

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Hofrat Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Steiner, Dr. Fellner, Dr. Höfinger und Dr. Kail als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Dr. Ladislav, über die Beschwerde der B in W, vertreten durch Dr. M, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 8. Oktober 1992, GZ. GA 11-1014/91, betreffend Erbschaftssteuer und Haftung für Erbschaftssteuer, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 11.570,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die Beschwerdeführerin war mit einem Anteil von 2/3 Erbin nach ihrem am 13. Mai 1982 verstorbenen Ehegatten Dkfm.Dr. B., einem Wirtschaftstreuhänder. Weiterer Erbe zu 1/3 war der erblasserische Sohn Rene B., während der Sohn Peter B. auf den Pflichtteil gesetzt worden war.

Nach Erlassung eines an die Beschwerdeführerin gerichteten vorläufigen Bescheides wurde eine abgabenbehördliche Prüfung vorgenommen. Bei der Ermittlung der Summe der Teilwerte aller Wirtschaftsgüter, die zum Todestag dem

vom Erblasser betriebenen Wirtschaftstreuhandunternehmen (einem im Handelsregister unter der von einer "C. GmbH" abgeleiteten Firma eingetragenen Einzelunternehmen) gedient hatten, ging der Prüfer von der Todfallsbilanz aus und rechnete unter anderem eine Abfertigungsrücklage zu. Dem Nennwert der noch nicht abgerechneten Leistungen (S 8,341.183,22) stellte der Prüfer "Selbstkosten" für diese Leistungen (S 5,617.595,92) gegenüber. Der Firmenwert des Unternehmens wurde vom Prüfer mit S 7,050.000,-- angesetzt. Im Prüfungsbericht wurde dazu ausgeführt, in einer mit der E. GmbH - an dieser Wirtschaftstreuhandgesellschaft war der Erblasser mit einem Anteil von 95 % des Stammkapitals beteiligt gewesen - im Jahre 1984 abgeschlossenen Vereinbarung sei für die Übertragung des Klientenstocks ein Kaufpreis von S 7,050.000,-- vereinbart worden. Die Verringerung dieses Kaufpreises um S 1,650.933,-- "durch die Abgeltung der Übernahme der Abfertigungsverpflichtungen für bestehende Dienstverhältnisse seitens der Übergeber" könne nicht als abzugsfähige Schuldpost berücksichtigt werden. Hinsichtlich der Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten vertrat der Prüfer die Auffassung, daß nur der Pflichtteil im Ausmaß eines Sechstels des Reinnachlasses (S 5,721.008,--), nicht aber der dem Pflichtteilsberechtigten tatsächlich zugeflossene Betrag von S 6,283.470,-- abzuziehen sei. Der Differenzbetrag stelle den Anteil an den Erträgnissen bis zum 30. Juni 1985 dar. Diese Erträgnisse minderten nicht den Erwerb des Erben, da sie nicht aus der Erbmasse entrichtet wurden.

In der Folge erließ das Finanzamt an die Beschwerdeführerin einen endgültigen Bescheid betreffend Erbschaftssteuer und Haftung für die Erbschaftssteuer des Miterben Rene B.

In der von der Beschwerdeführerin und Rene B. erhobenen Berufung gegen diesen Bescheid wurde beantragt, hinsichtlich der nicht abgerechneten Leistungen die Ertragsteuern, nämlich Einkommensteuer und Gewerbesteuer - Gewerbesteuerpflicht habe kraft Rechtsform bestanden -, in Höhe von rund 60 %, somit S 1,634.150,-- abzuziehen. Weiters wurde geltend gemacht, daß von dem Kaufpreis für den Klientenstock ein Betrag von S 1,650.933,-- als Abgeltung für die Übernahme von Abfertigungsverpflichtungen für bestehende Dienstverhältnisse abgezogen worden sei und damit den Verkäufern für den Firmenwert lediglich S 5,399.067,-- zugeflossen seien. Weiters wurde beantragt, den tatsächlich dem Pflichtteilsberechtigten ausbezahlten Betrag als Verbindlichkeit anzuerkennen.

Mit einem allein an die Beschwerdeführerin gerichteten Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Hinsichtlich der Steuern auf nicht abgerechnete Leistungen wurde auf die Berufungsvorentscheidung verwiesen, in der die Meinung vertreten worden war, ein Abzug solcher Steuern komme nur bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, nicht bei einer solchen nach '§ 5 EStG" in Betracht. Im Zusammenhang mit Ausführungen über den Firmenwert als immaterielles Wirtschaftsgut wurde von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid darauf hingewiesen, daß für die Überlassung des Kundenstocks laut Punkt II. einer Vereinbarung vom 17. Oktober 1984 ein fixes Entgelt von S 7,050.000,-- gezahlt worden sei. Abfertigungsrücklagen würden nicht als Schulden anerkannt. Ein Mehrbetrag, der dem Pflichtteilsberechtigten aus den Erträgnissen des Nachlasses zukommt, könne "das ererbte Vermögen" zum Todestag nicht mindern.

Gegen diesen Bescheid werden dessen inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Berücksichtigung von "Ertragsteuern"

Gemäß § 20 Abs. 1 ErbStG gilt als Erwerb, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gesamte Vermögensanfall an den Erwerber. Unter Vermögensanfall ist die gesamte durch den maßgeblichen Erwerb eingetretene Bereicherung zu verstehen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Jänner 1988, 86/16/0035). Daraus folgt, daß ein Erbe, wenn er von den nachträglich eingegangenen Honorarforderungen Abgaben zu entrichten hat, das Nachlaßvermögen nicht zur Gänze, sondern nur einen um diese Abgaben verminderten Teil erhält. Nur um diesen verminderten Eingang ist der Erbe bereichert (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. November 1959, 1631/57, Slg. Nr. 2106/F).

Im Beschwerdefall wurde in der Berufung beantragt, die auf die zum Todestag nicht abgerechneten Leistungen entfallende Einkommen- sowie Gewerbesteuer im Ausmaß von (zusammen) 60 % vom Nachlaß abzuziehen. In der Berufungsvorentscheidung wurde hiezu die Meinung vertreten, ein Abzug von Steuern könne nur erfolgen, wenn der Gewinn vom Erblasser durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt wurde, nicht aber dann, wenn - wie im Beschwerdefall - ein Betriebsvermögensvergleich vorgenommen worden ist. Außerdem verwies das Finanzamt auf die Begünstigungsbestimmung des § 24 Abs. 5 EStG 1972 betreffend Ermäßigung (Erlaß) der Einkommensteuer. Obwohl

die Beschwerdeführerin Einwendungen gegen diese Auffassung erhob, beschränkte sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid im wesentlichen darauf, auf die Berufungsvorentscheidung zu verweisen. Überdies wurde ausgeführt, eine "Abzugsmöglichkeit" im Sinne des § 20 ErbStG sei nicht gegeben, weil die "Fa. C. Treuhand- und Revisionsgesellschaft mbH Steuerschuldnerin bezüglich der sie betreffenden Ertragsteuern" sei. Dadurch, daß sich die belangte Behörde mit dem Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht substantiell auseinandergesetzt hat, hat sie den angefochtenen Bescheid mit einem Begründungsmangel belastet. Überdies hat sie dadurch, daß sie vom Bestehen einer "C. GmbH" als Steuerschuldnerin der in Rede stehenden Ertragsteuern ausgegangen ist, den Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt aktenwidrig angenommen: Ungeachtet des Umstandes, daß der Kern der Firma, unter der der Erblasser mit Nachfolgezusatz sein Wirtschaftstreuhandunternehmen als Einzelunternehmen betrieben hat, von einer GmbH abgeleitet worden ist, war Unternehmer der Erblasser und dieser unterlag damit der Einkommensteuer; eine C. GmbH existierte demgegenüber nach dem Inhalt der Akten nicht mehr und kam daher als Steuersubjekt nicht mehr in Frage.

Zur Klarstellung wird den in der Gegenschrift der belangten Behörde enthaltenen - im übrigen die Begriffe nicht abgerechneter Leistungen einerseits und erst durch einen Veräußerungsvorgang aufgedeckter stiller Reserven anderseits verwechselnden - Ausführungen, eine Verletzung des Bereicherungsprinzips wegen Unterlassung des Abzuges der auf die nicht abgerechneten Leistungen entfallenden Ertragsteuern sei wegen der Möglichkeit einer Antragstellung nach § 24 Abs. 5 EStG 1972 nicht gegeben, noch entgegengehalten: Abgesehen davon, daß§ 24 Abs. 5 EStG 1972 für den angefochtenen Bescheid in keiner Weise präjudiziell ist, ist Gegenstand des Beschwerdepunktes die Anerkennung der auf die bis zum Todestag erbrachten Leistungen entfallende Einkommensteuer als Nachlaßverbindlichkeit; demgegenüber bezieht sich § 24 Abs. 5 EStG 1972 auf die Steuer vom Veräußerungsgewinn. Eine Absetzung der vom Veräußerungsvorgang des Jahres 1984 ausgelösten Steuer hat aber die Beschwerdeführerin gar nicht begehrt.

Im Hinblick auf die Ausführungen in der Beschwerde, in der wie im Abgabenverfahren von einer Belastung an "Ertragsteuern" im Ausmaß von 60 % des Rohertrages aus nicht abgerechneten Leistungen die Rede ist, und den Umstand, daß auch die Akten betreffend Einkommensteuer dem Verwaltungsgerichtshof nicht vorgelegt wurden, ist aus verfahrensökonomischen Gründen für das fortzusetzende Verfahren zu bemerken: Sofern die nicht abgerechneten Leistungen zum Todestag überhaupt schon abgeschlossen waren, sind sie bei richtiger Anwendung der bilanzsteuerrechtlichen Vorschriften in der Bilanz zum Todestag zu erfassen gewesen. Sie unterlagen damit noch beim Erblasser der Einkommensteuer. Die Ausführungen in der Beschwerde, es sei zur "Aufdeckung stiller Reserven" und zur Besteuerung des Ertrages "durch die Erben als laufender Gewinn" gekommen, lassen demgegenüber auf eine dem Gesetz nicht entsprechende Besteuerung schließen. Auch die Auffassung der Beschwerdeführerin, die nicht abgerechneten Leistungen seien mit Gewerbesteuer belastet, ist nicht richtig: Der Erblasser erzielte als Wirtschaftstreuhänder Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 22 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 und unterhielt damit keinen Gewerbebetrieb im Sinne des § 1 Abs. 1 GewStG. Daran ändert auch nichts der Umstand, daß der Erblasser diese Tätigkeit unter einer im Handelsregister (nunmehr Firmenbuch) eingetragenen (abgeleiteten) Firma betrieb.

2. Bewertung des Firmenwertes

Nach ständiger Rechtsprechung zählt zu den bei der Bemessung der Erbschaftssteuer beachtlichen Wirtschaftsgütern der Firmenwert nur dann, wenn er gegen Entgelt erworben oder durch besondere Aufwendungen geschaffen worden ist, oder wenn sich über den Firmenwert bei Unternehmungen bestimmter Art eine feste allgemeine Verkehrsauffassung gebildet hat, sofern sich zu seiner Ermittlung ein bestimmtes, allgemein anerkanntes Verfahren entwickelt hat. Eine solche feste allgemeine Verkehrsauffassung hat sich insbesondere über den Firmenwert von Wirtschaftstreuhandunternehmen gebildet (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. November 1980, 2676/78), zumal im § 45 WTBO Bestimmungen über die Verwertung des Klientenstockes im Falle des Erlöschens der Befugnis des Wirtschaftstreuhänders enthalten sind.

Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, sind gemäß § 12 BewG in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, daß der Erwerber den Betrieb fortführt. Wie insbesondere den Ausführungen im zuletzt zitierten Erkenntnis zu entnehmen ist, wird der Firmenwert eines Wirtschaftstreuhandunternehmens in bestimmten Prozentsätzen des durchschnittlichen Umsatzes der letzten Jahre ermittelt. Demgegenüber haben sich die Abgabenbehörden zur Ermittlung des Firmenwertes ausschließlich auf einen -

in den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten nicht enthaltenen - Vertrag vom 17. Oktober 1984 gestützt, mit dem offenkundig das in Rede stehende Einzelunternehmen an die E. GmbH übertragen worden ist. Ob dieser Übertragungsakt im Hinblick auf das Naheverhältnis der Erben zur E. GmbH überhaupt für eine Ermittlung des Firmenwertes geeignet ist, muß dahingestellt bleiben, weil diesbezüglich den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten nichts zu entnehmen ist.

Die Beschwerdeführerin hat im Abgabenverfahren stets vorgebracht, daß der Anteil des Firmenwertes am Kaufpreis tatsächlich S 5,399.067,-- betrug, weil vom Ausgangsbetrag von

S 7,050.000,-- noch der Abzug von Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Übernahme von Arbeitnehmern vereinbart worden sei. Abgesehen davon, daß eine Beurteilung dieses Vorbringens durch den Verwaltungsgerichtshof schon mangels Vorlage der Vereinbarung nicht möglich ist, wird dabei von der Beschwerdeführerin zu Recht gerügt, daß sich die belangte Behörde mit diesem Vorbringen im angefochtenen Bescheid gleichfalls nicht auseinandergesetzt hat. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin betraf nämlich keineswegs den Abzug von Abfertigungsverpflichtungen und Urlaubsverpflichtungen als Verbindlichkeit, sondern vielmehr die Frage, mit welchem Betrag die Vertragspartner der Vereinbarung vom 17. Oktober 1984 den Firmenwert im Rahmen des vereinbarten Kaufpreises tatsächlich angesetzt haben. Dadurch, daß sich die belangte Behörde mit diesem Vorbringen nicht auseinandergesetzt hat, hat sie aber ebenfalls Verfahrensvorschriften verletzt, bei deren Einhaltung sie zu einem anderen Bescheid hätte kommen können.

3. Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten

Gemäß § 20 Abs. 6 ErbStG können Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten nur insoweit abgezogen werden, als der Anspruch auf den Pflichtteil geltend gemacht wird.

Gemäß § 18 ErbStG ist für die Wertermittlung, soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld maßgebend.

Nach § 12 Abs. 1 Z. 1 lit. b ErbStG entsteht die Steuerschuld für den Erwerb eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches mit dem Zeitpunkt der Geltendmachung.

Aus dem Zusammenhalt dieser Bestimmungen ergibt sich, daß die Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten mit dem Betrag anzusetzen sind, mit dem sie im Zeitpunkt der Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches bestehen. Im Hinblick darauf, daß nach den Feststellungen des Prüfers die Geltendmachung des Pflichtteilsanspruches bereits am 28. Mai 1982 erfolgte, ist die belangte Behörde somit zu Recht von den Verhältnissen am Todestag (13. Mai 1982) ausgegangen.

Demgegenüber kommt dem Betrag, mit dem die wirkliche Zuteilung des Pflichtteils erfolgte, für die im Beschwerdefall maßgebliche Frage der nach § 20 Abs. 6 ErbStG abzuziehenden Verbindlichkeiten keine Bedeutung zu. Der dem Pflichtteilsberechtigten ausbezahlte Mehrbetrag hat § 786 Satz 2 ABGB zur Grundlage. Nach dieser Bestimmung ist die Verlassenschaft bis zur wirklichen Zuteilung, in Ansehung des Gewinnes und der Nachteile, als ein zwischen den Haupt- und Noterben verhältnismäßig gemeinschaftliches Gut zu betrachten. Die bis zur Zuteilung des Pflichtteils eintretenden Wertänderungen beeinflussen dabei nicht den - nach bürgerlichem Recht - mit dem Tod des Erblassers festzustellenden Pflichtteilsanspruch als solchen, sondern sind Gewinn und Verlust (vgl. Welser in Rummel, ABGB I2, Rz 4 zu § 786 ABGB). Der der Erbschaftssteuer unterliegende Erwerb der Erben wird durch die Beteiligung des Pflichtteilsberechtigten an den Wertänderungen bis zur Zuteilung nicht berührt (vgl. das zu einem gleichartigen Sachverhalt ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. April 1958, Zl. 2066/55, Slg. Nr. 1806/F). Überdies ist zu bedenken, daß Änderungen in der Zusammensetzung des Nachlaßvermögens, die nach dem Zeitpunkt des Todes des Erblassers eintreten, für die Erbschaftsbesteuerung grundsätzlich ohne Bedeutung sind (vgl. z. B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Juni 1989, 88/16/0047, 0048). Wenn nun Wertänderungen des Nachlaßvermögens wie auch etwa ein Gewinn aus der Verwaltung des Nachlasses auf den Erwerb des Erben keinen Einfluß haben, so muß dies auch für den Anteil an den Wertänderungen gelten, der Haupt- und Noterben im Sinne des § 786 Satz 2 ABGB gemeinschaftlich betrifft.

Der von der Beschwerdeführerin hervorgehobene Umstand, daß die Erträgnisse der Verlassenschaft bei den Erben der Einkommensteuer unterzogen wurden, steht in keinem Zusammenhang mit der Frage der Abzugsfähigkeit der Verbindlichkeiten aus Pflichtteilsrechten, zumal Erbschaftssteuer und Einkommensteuer grundsätzlich nebeneinander

bestehen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 13. September 1988, 88/14/0022).

Aus den unter 1. und 2. angeführten Gründen war der angefochtene Bescheid daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. a und c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1993:1992160190.X00

**Im RIS seit**

14.01.2002

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at