

# TE Vwgh Erkenntnis 2007/3/1 2006/15/0070

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 01.03.2007

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §22;

EStG 1988 §31 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Schilhan, über die Beschwerde des Dr. W P, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Fallmerayerstraße 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 12. Mai 2005, GZ. RV/0549-I/04, betreffend Einkommensteuer 1993, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der beschwerdeführende Rechtsanwalt war seit 7. Mai 1990 mit einem Geschäftsanteil von 25% an der O-GmbH beteiligt. Im Jahr 1991 trat er 10% der Geschäftsanteile an Johann H. ab, sodass er zu Beginn des Streitjahres 1993 noch zu 15% an der O-GmbH beteiligt war.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass der Beschwerdeführer am 28. Jänner 1993 einen Geschäftsanteil von 5% an Johann H. veräußert habe. "Vertraglich" sei ein Kaufpreis von 300.000 S vereinbart worden, doch habe Johann H. zusätzlich zum "vereinbarten Kaufpreis" einen weiteren Betrag in Höhe von 500.000 S durch Übergabe eines näher bezeichneten Sparbuches für den Anteilserwerb bezahlt, sodass von einem diesbezüglichen Veräußerungserlös in Höhe von 800.000 S auszugehen sei.

Den verbliebenen 10%igen Geschäftsanteil an der O-GmbH habe der Beschwerdeführer am 10. März 1993 im Schenkungswege seiner Ehefrau Renate P. abgetreten, die den Geschäftsanteil ihrerseits am 16. April 1993 gleichfalls an Johann H. zu einem "vertraglich vereinbarten" Kaufpreis von 600.000 S veräußert habe. Zusätzlich habe Johann H. auch in diesem Fall ein näher bezeichnetes Sparbuch mit einem Einlagestand von 1,2 Mio. S übergeben.

In rechtlicher Hinsicht vertrat der Prüfer dazu die Ansicht, dass die Schenkung der Geschäftsanteile an die Ehefrau und

die kurze Zeit darauf erfolgte Veräußerung an Johann H. als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO anzusehen sei. Der angestrebte wirtschaftliche Erfolg, der mit dem Schenkungsvertrag habe erzielt werden sollen, habe darin bestanden, die Anteile an Johann H. zu übertragen. Der Grund für die dazwischengeschaltete Schenkung liege ausschließlich in der dadurch erreichten Steuerersparnis. Durch diese Gestaltung sei der Veräußerungsvorgang der Gesellschaftsanteile keiner Einkommensteuerbelastung unterlegen, während bei einem direkten Verkauf der Anteile an Johann H. der erzielte Veräußerungsgewinn gemäß §§ 29 und 31 EStG 1988 als steuerpflichtig zu behandeln gewesen wäre. Für diese Beurteilung spräche zum einen die kurze Besitzdauer der Anteile durch Renate P. Zwischen Anteilsschenkung und Veräußerung liege lediglich ein Zeitraum von 36 Tagen. Renate P. sei auch nicht als Gesellschafterin ins Firmenbuch eingetragen worden. Zum anderen habe Johann H. am 16. April 1993, dem Datum des Kaufvertrages, ein Sparbuch mit dem Lösungswort "W." (eine Kurzform des Vornamens des Beschwerdeführers) eröffnet, obwohl dem Erwerber bekannt gewesen sei, dass er die Anteile eigentlich von der Ehefrau des Beschwerdeführers kaufe. Diese Vorgangsweise lasse darauf schließen, dass der "tatsächliche Geschäftspartner" des Anteilserwerbers nicht Renate P., sondern der Beschwerdeführer gewesen sei. Auch die Zahlungsmodalitäten (Übergabe eines Sparbuches zusätzlich zum offiziellen Kaufpreis) seien bei beiden Anteilserwerben gleich gewesen. Alle drei, jeweils mit dem Lösungswort "W." versehenen, zum jeweiligen Kaufpreis übergebenen Sparbücher (das dritte Sparbuch betraf eine hier nicht streitgegenständliche Grundstücksveräußerung) seien am 30. Juli 1993, zwischen 14.16 Uhr und 14.19 Uhr am selben Bankschalter realisiert worden. Die Schriftzüge der auf den Auszahlungsbelegen handschriftlich eingetragenen Lösungsworte wiesen eine derartige Ähnlichkeit auf, dass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden könne, dass der Beschwerdeführer der tatsächliche Empfänger der Beträge gewesen sei.

Durch die zwischen der Anteilsabtretung an Johann H. geschaltete Schenkung an die Ehefrau sei beim Beschwerdeführer ein abgabensparender Effekt von rund einer halben Mio. S. eingetreten. Das Vorliegen außersteuerlicher Gründe für diese ungewöhnliche Gestaltung könne bei "objektiver Betrachtung" nicht erkannt werden. Unter Anwendung der Bestimmung des § 22 BAO sei der gesamte Veräußerungserlös in Höhe von 2,6 Mio. S. dem Beschwerdeführer zuzurechnen. Unter Abzug der Anschaffungskosten der Anteile von 37.500 S und eines Freibetrags von 15.000 S errechneten sich sonstige Einkünfte des Beschwerdeführers gemäß § 31 EStG 1988 in Höhe von 2,547.500 S.

Das Finanzamt schloss sich der Rechtsansicht des Prüfers an und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens einen entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1993.

In seiner gegen den Einkommensteuerbescheid 1993 erhobenen Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, er habe bereits im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung "außersteuerliche Gründe für diese Schenkung" bekannt gegeben. Die Schenkung habe nämlich zur Absicherung der persönlichen Ansprüche der Ehefrau gedient, welche ihr vermögensrechtlich ohnedies auf Grund der einschlägigen eherechtlichen Bestimmungen zugestanden wären. Die Übertragung des Gesellschaftsanteils habe sich angeboten, weil "die Grundstücke" hypothekarisch belastet gewesen seien und die Ehefrau nicht in der Lage gewesen wäre, die Rückzahlungen zu bedienen. Die Schenkung des Gesellschaftsanteils habe sich daher "als äquivalent" angeboten. Der erforderliche Notariatsakt bekräftige die zivilrechtliche Wirksamkeit dieser Übertragung. Es könne daher nicht von einem Scheingeschäft ausgegangen werden. Renate P. habe durch die Übertragung die Verfügungsgewalt über den Anteil erhalten und frei darüber verfügen können. Die Schenkung sei offengelegt und dafür Schenkungssteuer in Höhe von 16.450 S entrichtet worden. Die belangte Behörde werde sich die Rechtskraft dieses Bescheides, mit dem Schenkungssteuer vorgeschrieben worden sei, zurechnen lassen müssen. Auf Grund der Selbstanzeige vom 14. Dezember 2000 (betreffend den im Wege der Übergabe des Sparbuches erzielten Kaufpreisanteil) sei es bei der Ehefrau zu einer Nachbelastung mit Börsenumsatzsteuer gekommen. Auch dieser gebührenrechtliche Bescheid stehe auf Grund seiner Rechtskraft und der sich daraus ergebenden Bindungswirkung der nunmehrigen Beurteilung des zugrundeliegenden Rechtsgeschäftes entgegen.

Schließlich sei das Finanzamt auch jeden Beweis dafür schuldig geblieben, dass der Erlös aus der Veräußerung des Gesellschaftsanteils nicht der Ehefrau, sondern dem Beschwerdeführer zu Gute gekommen sei, obwohl nur daraus beurteilt werden könne, ob es sich bei dem zu Grunde liegenden Rechtsgeschäft tatsächlich um eine Schenkung an die Ehefrau oder nur um eine missbräuchliche Gestaltung eines Rechtsgeschäftes zum Zweck gehandelt habe, Steuern zu sparen, welche der Beschwerdeführer hätte entrichten müssen.

Insgesamt könne der Vorgang nicht lediglich aus Sicht der Steuerersparnis gesehen werden, sondern es seien auch außersteuerliche Gründe für das Rechtsgeschäft maßgeblich gewesen. Insbesondere sei darauf zu verweisen, dass die Ehefrau "auf Grund der familienrechtlichen Bestimmungen zumindest latent - für den Fall der Scheidung - ein Anspruch auf die Hälfte der ehelichen Ersparnisse zusteht und kein Grund dagegen sprechen kann, ihr in Anerkennung dieses ohnehin bestehenden Anspruches eben die Schenkung eines Vermögenswertes zukommen zu lassen". Die Abgabenbehörde müsse berücksichtigen, dass die Ehefrau im Falle einer Scheidung auf diesen Anteil am ehelichen Vermögen nicht mehr zurückgreifen könne. Da der Beschwerdeführer einen Geschäftsanteil von 5% bereits vor der Schenkung an seine Ehefrau veräußert habe und der Käufer "verständlicherweise Interesse daran hatte, sämtliche Anteile der Familie P. zu übernehmen, bot es sich für Fr. Renate P. an, auch ihren Geschäftsanteil zu veräußern".

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 4. Oktober 2004 hielt das Finanzamt dem Berufungsvorbringen entgegen, der Beschwerdeführer habe während der abgabenbehördlichen Prüfung niederschriftlich bestätigt, dass zum Zeitpunkt der Anteilsschenkung eine (Weiter)Veräußerung bereits "angedacht" gewesen sei. Eine sachliche Rechtfertigung dafür, doppelte Vertragserrichtungskosten in Kauf zu nehmen, gebe es nicht. Da das Schriftbild der Losungsworte auf den drei Auszahlungsbelegen weitestgehend übereinstimme, werde es als erwiesen angenommen, dass der Beschwerdeführer der tatsächliche Empfänger der erzielten Erlöse aus der Anteilsveräußerung gewesen sei.

Der Beschwerdeführer stellte den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ein Gestaltungsmissbrauch liege nicht vor, die außersteuerlichen Gründe seien in der Berufung ausführlich dargestellt worden. Im Übrigen führe nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Oktober 1982, 81/15/0059-0061, auch ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Schenkung und Veräußerung zu keiner anderen Sichtweise.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies auch die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens und der Bestimmungen des § 22 BAO und des § 31 EStG 1988 entgegnete die belangte Behörde dem Vorbringen des Beschwerdeführers, im gegenständlichen Fall sei nicht zu erkennen, dass zwischen den Ehegatten im Zeitpunkt der Anteilsschenkung tatsächlich eine vermögensrechtliche Auseinandersetzung (Aufteilung des Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse) wegen einer anstehenden Scheidung, Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe vorbereitet worden wäre. Der Beschwerdeführer habe auch nicht behauptet, dass sein restliches Vermögen im Streitjahr vorsorglich für den Fall einer Scheidung aufgeteilt worden wäre. Hinzu komme, dass der Beschwerdeführer 5 % seines Geschäftsanteils zuvor schon an Johann H. abgetreten habe, ohne sich durch eherechtliche Bestimmungen daran gehindert zu sehen. In Anbetracht dieser Umstände sei es nicht glaubhaft, dass der Beschwerdeführer seine Ehefrau durch die strittige Schenkung vermögensrechtlich habe absichern wollen. In diesem Zusammenhang sei auch anzumerken, dass die Abtretung der Geschäftsanteile nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages der Zustimmung der Generalversammlung bedurft habe, sodass eine Veräußerung der Geschäftsanteile durch die Ehefrau an Dritte ohnedies nicht bzw. nur schwer möglich gewesen wäre.

Gegen die vom Beschwerdeführer vorgebrachten außersteuerlichen Gründe spreche der vom Prüfer dargestellte zeitliche Ablauf des Geschehens. Auch der Abtretungsvertrag vom 16. April 1993 sei vom Beschwerdeführer (als Vertreter der Ehefrau) unterfertigt worden. Die Zahlungsmodalitäten (einschließlich der Wahl der Losungsworte) seien sowohl bei der Anteilsabtretung durch den Beschwerdeführer am 28. Jänner 1993 wie auch bei der Anteilsabtretung durch die Ehefrau am 16. April 1993 dieselben gewesen. Die Ehefrau sei nie als Gesellschafterin ins Firmenbuch eingetragen worden und auch der Umstand, dass bereits im Zeitpunkt der Anteilsschenkung, die Weiterveräußerung durch die Ehefrau klar gewesen sei, sprächen für die vom Finanzamt vorgenommene Beurteilung.

Mit seinem Hinweis auf den rechtskräftig gewordenen Schenkungssteuerbescheid verkenne der Beschwerdeführer, dass eine Bindungswirkung für das Einkommensteuerverfahren nicht bestehe. Eine solche Bindungswirkung bestünde auch nicht für die Bescheide betreffend die Festsetzung von Börsenumsatzsteuer und Zessionsgebühr. Dem angeführten Erkenntnis vom 21. Oktober 1982 liege kein vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde.

Dagegen wendet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Gemäß § 31 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung vor dem StRefG 1993, BGBl. Nr. 818/1993, gehörten zu den sonstigen Einkünften die Einkünfte aus der Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft zu mehr als 10% beteiligt war.

Ab der Veranlagung für das Jahr 1994 wurde eine Steuerpflicht bei unentgeltlichen Anteilsverkauf auch für den Fall normiert, dass zwar nicht der Veräußerer selbst, aber der Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mehr als 10% am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft beteiligt war. Im Streitjahr 1993 konnten im Schenkungsweg erworbene Geschäftsanteile bis zur Beteiligungsgrenze von 10% hingegen vom Geschenknahmer veräußert werden, ohne der Steuerpflicht nach § 31 Abs. 1 EStG 1988 zu unterliegen.

Nach § 22 Abs. 1 BAO kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind gemäß § 22 Abs. 2 leg.cit. die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, ist der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, dass er die geringste Steuerbelastung erzielt. Als Missbrauch ist hingegen eine rechtliche Gestaltung anzusehen, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabenersparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl. mit weiterführenden Hinweisen das hg. Erkenntnis vom 27. September 1995, 93/13/0095).

Der Beschwerdeführer bringt vor, er habe schon im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung außersteuerliche Gründe für die Schenkung der Gesellschaftsanteile bekannt gegeben. Die Übertragung der Gesellschaftsanteile an die Ehefrau habe der Absicherung ihrer "persönlichen Ansprüche" gedient. Die Gesellschaftsanteile seien der Ehefrau "vermögensrechtlich auf Grund der einschlägigen eherechtlichen Bestimmungen ohnedies zugestanden". Durch die Schenkung habe sie die volle Verfügungsgewalt über die Gesellschaftsanteile erhalten und darüber nach freien Stücken verfügen können. Die Schenkung sei offen gelegt und dafür auch Schenkungssteuer entrichtet worden.

Dieses Vorbringen geht zum einen an den Feststellungen der belangten Behörde vorbei, wonach die Übertragung der Gesellschaftsanteile an Johann H. bereits im Zeitpunkt der Anteilsschenkung in Aussicht genommen war. Zum anderen entzieht sich der wiederholte Hinweis des Beschwerdeführers auf "eherechtliche Bestimmungen" bei der gegebenen Sachverhaltskonstellation der rechtlichen und faktischen Nachvollziehbarkeit. Den behördlichen Tatsachenfeststellungen, im Beschwerdefall habe weder ein Anlass für eine vermögensrechtliche Auseinandersetzung zwischen den Ehegatten bestanden noch habe eine solche tatsächlich stattgefunden, tritt der Beschwerdeführer nicht entgegen. Soweit der Beschwerdeführer einen "latenten Anspruch" der Ehefrau ins Treffen führt, macht er damit nicht plausibel, warum es zur Teilnahme der Ehefrau am Veräußerungserlös der Gesellschaftsanteile des Umweges über die unentgeltliche Anteilsabtretung bedurfte.

Zum Beschwerdevorwurf, die "erstinstanzliche Behörde" sei jeden Beweis dafür schuldig geblieben, dass der Erlös aus der Veräußerung der Gesellschaftsanteile nicht der Ehefrau zu Gute gekommen sei, ist der Beschwerdeführer auf die Feststellungen des Finanzamtes in der - als Vorhalt wirkenden - Berufungsvorentscheidung vom 4. Oktober 2004 zu verweisen. Danach sei auf Grund der Auszahlungsbelege davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer der tatsächliche Empfänger der aus der Veräußerung sämtlicher Gesellschaftsanteile erzielten Erlöse gewesen sei. In seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ist der Beschwerdeführer den dieser Beurteilung zu Grunde liegenden Tatsachenfeststellungen nicht entgegen getreten. Auch in der Beschwerde wird eine Unschlüssigkeit der diesbezüglichen Beweiswürdigung nicht aufgezeigt.

Soweit der Beschwerdeführer vor dem Verwaltungsgerichtshof erneut auf die Vorschreibung von Schenkungssteuer hinweist und dazu die Ansicht vertritt, die belangte Behörde müsse sich die "Rechtskraftwirkung dieses Bescheides" zurechnen lassen, hat schon die belangte Behörde zutreffend ausgeführt, dass die vom Beschwerdeführer gesehene Bindungswirkung weder in Ansehung dieses Bescheides, noch des Bescheides betreffend die Börsenumsatzsteuer oder des gebührenrechtlichen Bescheides besteht. Davon abgesehen ist im Beschwerdefall auch nicht zu erkennen, dass dem Finanzamt bei der im Jahr 1998 erfolgten Vorschreibung von Schenkungssteuer der im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung im Jahr 2001 festgestellte Sachverhalt bekannt gewesen wäre.

Die in der Beschwerde erhobene Verfahrensrüge, die Ehefrau sei zu keinem Zeitpunkt einvernommen worden, ist unberechtigt, weil es dem Beschwerdeführer zum einen frei gestanden wäre, einen entsprechenden Beweisantrag zu stellen, und zum anderen auch nicht zu erkennen ist, zu welchen konkreten Sachverhaltsbehauptungen die Ehefrau

des Beschwerdeführers von Amts wegen zu befragen gewesen wäre, hat sich der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren doch auf den Standpunkt zurückgezogen, der unentgeltlichen Anteilsabtretung lägen "eherechtliche Ansprüche" der Ehefrau zu Grunde. Im Beschwerdefall kann aber auch keine Rede davon sein, dass der Beschwerdeführer in seinem Recht auf Parteiengehör verletzt worden wäre. An welchem Sachverhaltsvorbringen der Beschwerdeführer dadurch gehindert worden wäre, dass er nur im Rahmen der Schlussbesprechung eivernommen worden sei, macht der Beschwerdeführer mit seinem unsubstanzierten Verfahrensvorwurf nicht einsichtig.

Die vorliegende Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Wien, am 1. März 2007

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2007:2006150070.X00

**Im RIS seit**

28.03.2007

**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)