

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

23.10.1990

Geschäftszahl

90/14/0102

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Karger und Dr. Baumann als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Lebloch, über die Beschwerde des N gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 16. März 1990, Zl. 4/9/8-BK/P-1990, betreffend Feststellung der Einkünfte für 1982 (Mitbeteiligter: M), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen im Betrag von S 2.760,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer war bis zum Ende des Streitjahres Gesellschafter einer aus ihm und seinem Bruder seit 1972 bestehenden OHG, die eine Fleischhauerei betrieb. Die Brüder hatten den Betrieb 1972 von ihren Eltern unentgeltlich erworben, die ihn wieder 1954 unentgeltlich von Vorfahren erhalten hatten. Zwischen den Gesellschaftern kam es zu Streitigkeiten; wegen der Zerrüttung ihres Verhältnisses wurde zwischen den Brüdern ein Dissolutions- und Übergabsvertrag geschlossen, laut dem der Beschwerdeführer aus der OHG mit Ende 1982 ausschied und sein Bruder das Unternehmen zur alleinigen Fortführung übernahm. Zur Abgeltung aller wie immer gearteten Ansprüche auf Grund seiner Gesellschaftszugehörigkeit bzw. gegen die Gesellschaft erhielt der Beschwerdeführer von seinem Bruder einen Betrag von S 1,2 Mio; eine weitere Vermögensauseinandersetzung zwischen den Brüdern hatte nicht stattzufinden. Der Beschwerdeführer verpflichtete sich, eine Erklärung seiner Ehegattin beizubringen, deren Dienstverhältnis zur Gesellschaft mit dem Ausscheiden des Beschwerdeführers aus dieser aufgelöst wurde, wonach deren allfällige vermögensmäßige Ansprüche gegenüber der Gesellschaft durch den erwähnten Auseinandersetzungsbetrag mitabgegolten seien. In diesem Betrag war auch das Entgelt für die Übertragung des Hälfteanteiles des Beschwerdeführers an der Betriebsliegenschaft und an einem anderen Grundstück an den Bruder enthalten. Einvernehmlich wurde festgehalten, daß ein bestimmtes Bausparguthaben von S 128.000,- von der Auseinandersetzung unberührt bleibe und der Ehegattin des Beschwerdeführers zustehe. Im Gebäude auf der Betriebsliegenschaft befindet sich eine Wohnung, die der Beschwerdeführer auf Grund der Auseinandersetzung räumte.

In der Erklärung der OHG über die Einkünfte der Gemeinschaft 1982 wurde ausgehend von einem Veräußerungserlös von S 1,328 Mio zuzüglich einem negativen Kapitalkonto des Beschwerdeführers von S 390.796,- und unter Abzug der Auflösung seines Anteiles am Investitionsfreibetrag 1980 von S 113.959,- sowie des Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1972 von S 50.000,- ein Veräußerungsgewinn von S 1,554.837,- erklärt und dem Beschwerdeführer zugerechnet. Die Feststellung erfolgte erklärungsgemäß.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der OHG im Jahre 1986 wurde die Notwendigkeit verschiedener Änderungen des laufenden Gewinns und der Erhöhung des Veräußerungsgewinns um die anteilige Auflösung des erwähnten Investitionsfreibetrages erkannt - diese Auflösung erhöhe nämlich nicht den laufenden Gewinn, sondern den Veräußerungsgewinn. Die Feststellung der Einkünfte erfolgte im wiederaufgenommenen Verfahren dem Prüfungsergebnis entsprechend.

Gegen den neuen Feststellungsbescheid erhob der Beschwerdeführer Berufung. Im Berufungsverfahren brachte er stufenweise vor, der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn belaufe sich nur auf S 198.287,-, später auf S 671.287,- und schließlich, es handle sich überhaupt um eine unentgeltliche Veräußerung, weil ein grobes Mißverhältnis zwischen den dem Bruder übertragenen Vermögenswerten (S 5,78 Mio) und dem

Auseinandersetzungsbetrag, den der Beschwerdeführer im Laufe des Verfahrens selbst immer wieder mit S 1,328.000,- angegeben hatte, bestehe. Bei seinen Überlegungen berücksichtigte der Beschwerdeführer, daß das andere Grundstück notwendiges Privatvermögen und dessen Quadratmeterpreis mit S 1.250,- anzusetzen sei; ebenso sei die Wohnung im Betriebsgebäude notwendiges Privatvermögen (diesbezüglich wurde die Höhe des von der Abgabenbehörde ermittelten Privatanteiles mit 22 % anerkannt). Für das Wohnrecht selbst, das der Beschwerdeführer aufgegeben habe, sei ein Wert von S 3,6 Mio anzunehmen (50 Jahre zu S 72.000,-). Da erst seit der Errichtung der OHG im Jahre 1972 der Gewinn gemäß § 5 EStG 1972 ermittelt werde und vorher (durch den Vater) der Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1972 ermittelt worden sei, dürfe bei der Errechnung des auf Grund und Boden der Betriebsliegenschaft entfallenden Gewinnes nicht von den Anschaffungskosten des letzten (nicht mehr bekannten) entgeltlichen Erwerbes - diesen hatte die Abgabenbehörde mit S 10.000,- eingeschätzt, ohne daß sich der Beschwerdeführer hiegegen ausgesprochen hätte -, sondern müsse von fiktiven Anschaffungskosten des Jahres 1972 ausgegangen werden. Eine Werterhöhung von Grundstücken in der Zeit zwischen 1972 und 1982 sei jedoch am betreffenden Ort nicht eingetreten. Durch den Auseinandersetzungsbetrag seien auch allfällige vermögensmäßige Ansprüche der Ehegattin des Beschwerdeführers aus dem Dienstverhältnis zur OHG - die Ehegattin des Beschwerdeführers habe jahrelang kaum einen Urlaub konsumiert und stets weit mehr Arbeitsstunden erbracht, als dies der Kollektivvertrag vorgesehen habe - ebenso abgegolten wie ein nicht unbedeutender Firmenwert.

Mit dem vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wurde dem Berufungsbegehren des Beschwerdeführers nur teilweise entsprochen. Das dem notwendigen Privatvermögen zugehörige Grundstück wurde (mit einem Quadratmeterpreis von S 600,- = Verkaufspreis des Jahres 1987) bei der von der belangten Behörde zur Aufteilung des Abfindungsbetrages auf eine private und eine betriebliche Komponente angestellten Verhältnisrechnung mit der (jeweils) auf den Beschwerdeführer entfallenden Hälfte ebenso in Ansatz gebracht wie 22 % des Betriebsgebäudewertes (von S 2,4 Mio) für die Wohnung. Ein vom Miteigentum an der Betriebsliegenschaft gesondertes Wohnrecht berücksichtigte die belangte Behörde nicht, weil ein vom Eigentum unabhängiger Wohnrechtstitel (Dienstbarkeit, Mietrecht) nicht nachgewiesen worden sei. Die belangte Behörde glaubte mangels entsprechend konkreten Vorbringens auch nicht, daß im Zeitpunkt der Dissolution noch dienstrechtliche Ansprüche der Ehegattin des Beschwerdeführers gegen die OHG bestanden hätten, die durch den Abfindungsbetrag abzugelten gewesen wären. Stille Reserven, nicht entnommene Gewinne und Firmenwert seien von der Hingabe des Mitunternehmeranteiles umfaßt und könnten daher nicht neben diesem als Gegenleistung bewertet werden. Diese Werte würden eben durch die Gegenüberstellung des Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters mit dem erhaltenen Abfindungsbetrag aufgedeckt und bei einem Übersteigen des Abfindungsbetrages als Veräußerungsgewinn der Besteuerung zugeführt. Da der Grund und Boden der Betriebsliegenschaft auch von den Vorgängern im Betrieb nie in die Bilanz eingestellt worden sei, brachte die belangte Behörde den mit S 10.000,- geschätzten Anschaffungswert bei der letztmaligen Eigentumsübertragung durch Kauf als Buchwert in Ansatz. Eine Aufwertung in der Eröffnungsbilanz der OHG lehnte die belangte Behörde mit der Begründung ab, daß die Liegenschaft seit jeher (auch unter den Betriebsvorgängern) notwendiges Betriebsvermögen gewesen sei und die Änderung der Gewinnermittlungsart nicht zur Aufwertung berechtige. Unentgeltlichkeit der Übertragung durch den Dissolutions- und Übernahmevertrag zum Ende des Jahres 1982 verneinte die belangte Behörde (auch) mit der Begründung, daß auf Grund des zerrütteten Verhältnisses zwischen den beiden Brüdern sicher keiner dem anderen habe etwas schenken wollen, weshalb davon ausgegangen werden könne, daß Leistung und Gegenleistung in einem angemessenen Verhältnis zueinander gestanden seien.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch diesen Bescheid, wie seinem gesamten Vorbringen entnommen werden kann, in seinem Recht darauf verletzt, daß (wegen unentgeltlicher Übertragung seines Betriebsanteiles) kein Veräußerungsgewinn festgestellt werde, allenfalls ein niedrigerer Veräußerungsgewinn (Berücksichtigung eines höheren Wertes des privaten Grundstückes, dienstrechtlicher Ansprüche seiner Ehegattin, des fiktiven Anschaffungswertes des Betriebsgrundstückes 1972, eines Wohnrechtes im Betriebsgebäude, eines Firmenwertes). Er behauptet Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften sowie inhaltliche Rechtswidrigkeit und beantragt deshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde beantragt. Der Mitbeteiligte hat keine Gegenschrift erstattet.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Beschwerdeführer behauptet, er habe die Unentgeltlichkeit der Übertragung im Sinne des § 6 Z. 9 EStG 1972 laut Dissolutions- und Übernahmevertrag damit begründet, daß im Abfindungsbetrag auch das unbegrenzte und unkündbare Wohnrecht bzw. Mietrecht hinsichtlich der Privatwohnung im Betriebsgebäude enthalten sei. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise hätte die belangte Behörde feststellen müssen, daß trotz Fehlens einer schriftlichen Räumungserklärung die Wohnung vom Beschwerdeführer und seiner Gattin tatsächlich freigemacht worden sei. Der Beschwerdeführer habe bereits 1972 ebenso wie sein Bruder im Haus gewohnt, es habe daher weder der Einverleibung eines Wohnungsrechtes im Grundbuch noch der Errichtung eines Mietvertrages bedurft.

Der Beschwerdeführer übersieht, daß die Benützung bestimmter Teile einer Liegenschaft durch einen Miteigentümer im Zweifel ihre Grundlage in einer zumindest konkludenten Benützungsregelung zwischen den

Eigentümern hat und damit Ausfluß des Nutzungsrechtes des Eigentümers ist. Ein anderer Rechtsgrund wie Mietrecht oder Dienstbarkeit müßte bewiesen werden (vgl. Würth - Zingher, Miet- und Wohnrecht, 19. Auflage, Rz 6 und 17 zu § 1 MRG). Derartige Rechte lassen sich allein aus der bloßen Tatsache des Wohnens im Haus, mag sich diese auch noch zur Zeit der Eigentümerschaft der Eltern des Beschwerdeführers ereignet haben, nicht ableiten. Da es aber nach Darstellung des Beschwerdeführers darum geht, welche Rechte am Betriebsvermögen durch den Abfindungsbetrag abgegolten wurden, kann wirtschaftliche Betrachtungsweise den Nachweis eines abfindbaren und abgefundenen Anspruches nicht ersetzen. Konnten der Beschwerdeführer und seine Gattin das Recht, im Haus zu wohnen - wie die belangte Behörde mangels entsprechender anderer Beweisergebnisse zutreffend angenommen hat - nur aus dem Miteigentum des Beschwerdeführers an der Betriebsliegenschaft ableiten, so kommt ein Anspruch neben dem des Miteigentums an der Betriebsliegenschaft nicht in Betracht. Dieses ist aber bereits im übertragenen Betriebsvermögen enthalten. Die darüber hinausgehende Berücksichtigung des Wertes eines Wohnrechtes (in Höhe von S 3,6 Mio) wurde von der belangten Behörde daher zu Recht abgelehnt.

Der Beschwerdeführer stellt darüber hinaus in Frage, ob die anlässlich der Auflösung der Gesellschaft und der Übertragung seines Anteiles am Betriebsvermögen an seinen Bruder zutage getretenen stillen Reserven sowie ein allfälliger Firmenwert in dem auf das Betriebsvermögen entfallenden verhältnismäßigen Anteil am Abfindungsbetrag ein angemessenes Entgelt gefunden haben. Der Beschwerdeführer verneint dies und meint, es fehle an solcher Angemessenheit, sein Bruder sei durch die Übertragung bereichert worden, der Dissolutions- und Übernahmevertrag müsse daher abgabenrechtlich als Schenkung und damit die Anteilsübertragung als unentgeltliche gemäß § 6 Z. 9 EStG 1972 angesehen werden. Die Folge hiervon wäre, daß der Bruder des Beschwerdeführers die Buchwerte des Betriebsvermögensanteils des Beschwerdeführers fortzuführen hätte und nicht die Anschaffungskosten ansetzen könnte.

Eine unentgeltliche Übertragung ist nicht nur bei einer (reinen) Schenkung, sondern auch bei einer gemischten Schenkung anzunehmen (vgl. Schubert - Pokorny - Schuch - Quantschnigg, Einkommensteuer - Handbuch, zweite Auflage, Tz 104 zu § 6). Eine solche würde allerdings voraussetzen, daß der Kaufpreis aus privaten Motiven unter dem tatsächlichen Wert liegt (vgl. Doralt - Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Band I, vierte Auflage, 112). Ein preisliches Entgegenkommen gegenüber einem nahen Verwandten begründet aber allein noch keine gemischte Schenkung (vgl. Schubert - Pokorny - Schuch - Quantschnigg, Einkommensteuer - Handbuch, zweite Auflage, Tz 10 zu § 30). Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn aus den Verhältnissen der Personen zu vermuten ist, daß sie einen aus einem entgeltlichen und unentgeltlichen vermischten Vertrag schließen wollen (§ 935 ABGB). Entscheidend ist, daß die Parteien einen Teil der Leistung als geschenkt ansehen wollen. Eine gemischte Schenkung liegt nicht schon dann vor, wenn die Leistung der einen Seite objektiv wertvoller ist als die der anderen, weil das Entgelt für eine Leistung bewußt niedrig, unter dem objektiven Wert angesetzt wurde wie beim Freundschafts Kauf, oder weil sich ein Vertragspartner mit einer unter dem Wert seiner Leistung liegenden Gegenleistung begnügte oder sich die Partner des objektiven Mißverhältnisses der ausgetauschten Werte nicht bewußt waren. Erforderlich ist vielmehr, daß sich die Vertragspartner des doppelten Charakters der Leistung als teilweise entgeltlich, teilweise unentgeltlich bewußt gewesen sind, beide die teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt und ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck gebracht haben. Grundsätzlich gilt das Prinzip der subjektiven Äquivalenz. Kraft der Privatautonomie steht es den vertragsschließenden Parteien frei, eine Zuwendung und die Gegenleistung als gleichwertig anzusehen (Schubert in Rummel, Kommentar zum ABGB, 2. Auflage, 1. Band, Rz 9 zu § 938).

Die belangte Behörde ist in dem von ihr festgestellten Sachverhalt davon ausgegangen, daß das zerrüttete menschliche Verhältnis zwischen den beiden Brüdern dafür spräche, daß Leistung und Gegenleistung in einem angemessenen Verhältnis zueinander stünden, weil sicher einer dem anderen nichts schenken wollte. Der Verwaltungsgerichtshof hält diese Überlegung für unbedenklich, zumal sich im Verfahren keine Anhaltspunkte dafür ergeben haben, daß eine andere Verwertung des Betriebsvermögensanteiles des Beschwerdeführers als dessen Übertragung an den Bruder ein höheres Entgelt als den ermittelten Anteil am Abfindungsbetrag (S 1,041.816,-) hätte erbringen können (laut Jahresabschluß betrogen die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditunternehmungen

S 1,919.764,-, die Lieferverbindlichkeiten S 244.546,98), die Brüder teilweise Unentgeltlichkeit des Rechtsgeschäftes gewollt hätten und dies irgendwie zum Ausdruck gekommen wäre. Nur darauf kommt es aber in der Beantwortung der Frage nach der Unentgeltlichkeit (gemischte Schenkung) der Übertragung an, nicht darauf, wie hoch einzelne Komponenten des Betriebsvermögens von der belangten Behörde angesetzt wurden. Selbst dann, wenn der Beschwerdeführer aber bei der Auseinandersetzung durch seinen Bruder übervorteilt worden sein sollte, führte dies nicht dazu, daß gemischte Schenkung angenommen werden müßte, weil das schlechte Einvernehmen zwischen den Brüdern eine Feststellung ausschließt, daß der Kaufpreis aus privaten Motiven unter dem tatsächlichen Wert vereinbart wurde. Selbst ein preisliches Entgegenkommen des Beschwerdeführers gegenüber seinem Bruder wäre nach dem bereits oben Gesagten noch kein Grund, eine gemischte Schenkung anzunehmen. Mangels gegenteiliger Ermittlungsergebnisse und schlüssigen gegenteiligen Parteinvorbringens durfte die belangte Behörde im Hinblick auf das erwähnte Prinzip subjektiver Äquivalenz davon ausgehen, daß keine unentgeltliche Übertragung vorliegt.

Ob der Bruder des Beschwerdeführers die Wohnung im Betriebsgebäude nun um monatlich S 10.000,- vermietet hat, und ob für den Fall einer gemeinsamen Verpachtung des Betriebes der Beschwerdeführer weiter

im Betriebsgebäude hätte wohnen dürfen, ist für die Beantwortung der Frage, ob eine gemischte Schenkung oder eine entgeltliche Übertragung des Gesellschaftsanteiles vorlag, ohne erkennbare Bedeutung. Durch gesellschaftsrechtliche Verpflichtungen gebundenes Vermögen läßt sich in seinem Wert mit im Alleineigentum stehenden, frei verfügbaren Vermögen nicht vergleichen. Worüber der Beschwerdeführer anlässlich der Übertragung seines Anteiles am Betriebsvermögen verfügen konnte, war jedoch ein Anteil am Gesamthandigentum der Gesellschaft.

Vom Finanzamt war für das zum notwendigen Privatvermögen gehörige Grundstück auf Grund einer Schätzung noch ein Quadratmeterpreis von S 750,- angenommen worden, weil das 600 m² große Grundstück ungünstig geformt ist (Dreieck) und zwischen Bahntrasse und zwei Straßen liegt. Als sich herausgestellt hatte, daß das Grundstück fünf Jahre nach dem Ausscheiden des Beschwerdeführers aus der Gesellschaft von seinem Bruder um S 600,- je Quadratmeter verkauft worden war, ermäßigte die belangte Behörde die Bewertung mit der Begründung auf diesen Betrag, daß es jeder Erfahrung des wirtschaftlichen und täglichen Lebens widerspräche, daß die Grundpreise zwischen 1982 und 1987 gesunken seien.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht keinen Grund, diesen Überlegungen im Ergebnis entgegenzutreten, weil sich im Verfahren keine Anhaltspunkte dafür ergeben haben, daß der Bruder des Beschwerdeführers das Grundstück zu einem zu niedrigen Preis verkauft hätte oder auf Grund irgendwelcher Umstände mit einem Sinken der Grundpreise im angeführten Zeitraum in der betreffenden Gegend und hinsichtlich des in Rede stehenden Grundstückes gerechnet werden müßte. Der Hinweis auf das vom Finanzamt eingeholte Schätzugutachten, das zu einem um S 150,- höheren Quadratmeterpreis gelangt war, versagt, weil der tatsächlich erzielte Kaufpreis der verlässlichere Indikator für den Wert des Grundstückes ist. Bedenken gegen einen dem Marktwert entsprechenden Verkauf entstanden durch die Tatsache nicht, daß mittlerweile auf dem Grundstück ein Gebäude errichtet wurde, weil auch ein Käufer, der sich mit Bauabsichten trägt, die ungünstige Grundstücksform und die ungünstige Lage des Grundstückes in Kauf nehmen mußte.

Der Beschwerdeführer war von der belangten Behörde aufgefordert worden, die möglichen Ansprüche seiner Ehegattin nach dem Dienstverhältnis, die durch den Abfindungsbetrag abgegolten werden sollten, genau zu bezeichnen und den Grund ihres Bestehens sowie ihre Höhe mit entsprechenden Unterlagen nachzuweisen. Dieser Aufforderung ist der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Er teilte der belangten Behörde lediglich mit, daß er und seine Gattin der Meinung seien, daß alle Ansprüche, die das Angestelltengesetz vorsehe, erfüllt worden seien. Die betreffende Stelle des Dissolutions- und Übernahmungsvertrages sei so zu verstehen, daß die Ehegattin des Beschwerdeführers nicht mit weiteren Forderungen, wie beispielsweise nicht konsumierte Urlaube oder Überstunden an die Firma herantrete. Diese Bedenken seitens des Bruders des Beschwerdeführers seien nicht unbegründet gewesen, weil die Ehefrau des Beschwerdeführers jahrelang kaum einen Urlaub konsumiert und stets mehr Arbeitsstunden erbracht habe, als dies der Kollektivvertrag vorgesehen habe.

Der belangten Behörde ist beizupflichten, daß der Beschwerdeführer mit diesem Vorbringen nicht nachgewiesen hat, daß im Zeitpunkt der Dissolution noch offene dienstrechtliche Ansprüche seiner Ehegattin bestanden hätten, die aus dem Abfindungsbetrag zu vergüten gewesen wären. Es bestand für die belangte Behörde daher auch keine Pflicht, von Amts wegen die Ehegattin des Beschwerdeführers als Zeugin zu vernehmen, weil es an einem für die Sache wesentlichen Beweisthema fehlte. Zur Aufnahme eines Erkundungsbeweises war die belangte Behörde nicht verpflichtet. Die erwähnte Vertragsklausel ist kein Beweis dafür, daß offene Ansprüche bestanden haben, zumal der Beschwerdeführer - wie erwähnt - ausdrücklich vorgebracht hatte, daß alle Ansprüche, die das Angestelltengesetz vorsehe, erfüllt worden seien. Aus dem Umstand, daß kein Urlaub konsumiert wurde und Überstunden geleistet wurden, ließ sich für die belangte Behörde kein Anhaltspunkt dafür gewinnen, daß noch offene vermögensrechtliche Ansprüche des ehemaligen Dienstnehmers gegen den ehemaligen Dienstgeber bestanden, die aus dem Auseinandersetzungsbetrag zu begleichen gewesen wären. Der Vorwurf der Verletzung von Verfahrensvorschriften durch die belangte Behörde ist in diesem Zusammenhang daher ebenfalls nicht berechtigt.

Da die Betriebsliegenschaft seit jeher, also bereits unter den früheren Inhabern des Betriebes, von denen dieser jeweils unentgeltlich erworben wurde, Betriebsvermögen war, hatte anlässlich der Änderung der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs. 1 auf § 5 EStG 1972 (Errichtung der OHG im Jahre 1972) keine Aufwertung stattzufinden. Es war daher richtig, daß die belangte Behörde den als Buchwert (geschätzten) Betrag ansetzte, der schon während der Zeit der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1972 richtigerweise hätte bilanziert und nur beim Bestandsvergleich außer Ansatz hätte gelassen werden müssen (vgl. Schubert - Pokorny - Schuch - Quantschnigg, Einkommensteuer - Handbuch, Tz 19 zu § 4). Gegen die Richtigkeit der Schätzung des Wertes von S 10.000,- zum Zeitpunkt des letzten entgeltlichen Erwerbes wurde vom Beschwerdeführer trotz Vorhaltes nichts vorgetragen. Die belangte Behörde durfte von diesem Betrag daher ausgehen, ohne hiedurch Rechte des Beschwerdeführers zu verletzen. Dessen Ansicht, auch dann, wenn es sich 1972 um eine unentgeltliche Übertragung gehandelt habe, hätte der Betrag in Ansatz gebracht werden müssen, der den Anschaffungs- oder Herstellungskosten für den Empfänger entspricht, ist unrichtig. Es handelte sich 1972 nämlich nicht um die unentgeltliche Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter (§ 6 Z. 9 letzter Satz EStG 1972), sondern um die unentgeltliche Übertragung des Betriebes durch den Vater auf die beiden Söhne, weshalb Buchwertfortführung gemäß § 6 Z. 9 erster und zweiter Satz EStG 1972 zu erfolgen hatte.

Die Behauptung des Beschwerdeführers, er habe dem Bruder seinen Anteil am Betrieb 1982 deshalb (zu einem unangemessen niedrigen Betrag) überlassen, um nicht noch weitere Streitigkeiten über die Höhe eines allfälligen Auseinandersetzungsguthabens herbeizuführen, ist eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren gemäß § 41 VwGG unzulässige und daher unbeachtliche Neuerung. Selbst ein solches Motiv des Beschwerdeführers hätte aber nicht dazu berechtigt, gemischte Schenkung und damit Unentgeltlichkeit anzunehmen.

In seinem vom Beschwerdeführer zitierten Erkenntnis vom 2. Dezember 1987, 87/13/0061, ÖStZB 1988, 388, hat der Verwaltungsgerichtshof zu § 6 Z. 9 EStG 1972 ausgeführt:

"In den Fällen der unentgeltlichen Übertragung eines Kommanditanteiles sind daher die Buchwerte fortzuführen, ohne daß es beim übertragenden Kommanditisten zu einer Besteuerung kommt. Eine Schenkung wird allerdings nur dann anzunehmen sein, wenn der Geschenknnehmer durch die Übertragung des Kommanditanteiles bereichert wird. Dies setzt voraus, daß der reale Wert des Kommanditanteiles positiv ist, d.h. die (anteiligen) stillen Reserven und der Firmenwert höher sind als der Negativstand des Kontos".

Diese Feststellung erfolgte zur Abgrenzung gegenüber der Regel des § 23a Abs. 2 EStG 1972 in der Fassung BGBl. 1980/620, die den Fall des Ausscheidens eines Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto ohne Abfindung zum Gegenstand hatte. Die betreffende Entscheidungsstelle klärt daher nur eine der Voraussetzungen unentgeltlicher Übertragung eines Kommanditanteiles, besagt jedoch entgegen der Meinung des Beschwerdeführers nicht, daß jede Bereicherung bereits Schenkung und damit unentgeltliche Übertragung im Sinne des § 6 Z. 9 EStG 1972 sei. Im übrigen gehen die betreffenden Ausführungen des Beschwerdeführers an der Sachverhaltsfeststellung im angefochtenen Bescheid vorbei, daß Unangemessenheit von Leistung und Gegenleistung im Beschwerdefall nicht anzunehmen sei. An diese Feststellung ist der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 41 VwGG gebunden, weil ihr keine der dort genannten Rechtswidrigkeiten anhaftet.

Die behaupteten Rechtswidrigkeiten liegen daher nicht vor. Da der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid im Rahmen des Beschwerdepunktes in seinen Rechten nicht verletzt wird, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Gesundheit und öffentlicher Dienst vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.