jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2008/6/25 2008/15/0088

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.06.2008

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §23 Z3;
EStG 1988 §24;
EStG 1988 §28;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und den Senatspräsidenten Mag. Heinzl sowie die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des M G in S, vertreten durch Dr. Mayer GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 3. Mai 2005, Zl. RV/0773- L/03, RV/0774-L03, betreffend Einkommensteuer 2000 und Festsetzung von Anspruchszinsen 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer, welcher bis 31. Dezember 1998 als Filialleiter Angestellter der CW war, kaufte mit Vertrag vom 28. September 1998 diese "Agentur" mit allen vorhandenen Aktiven (wie z.B. Büroeinrichtung sowie bestehende Kundendatei) und Passiven zum Übergabsstichtag 1. Jänner 1999 um einen Kaufpreis von S 330.000,-- (zuzüglich Umsatzsteuer). Festgehalten wurde unter anderem, dass der Käufer das Unternehmen des Verkäufers zum Zwecke seiner Fortführung kaufe und sich verpflichte, allen zum Übergangsstichtag beim Verkäufer beschäftigten Dienstnehmern neue Dienstverhältnisse unter Aufrechterhaltung der bisherigen Arbeitsbedingungen anzubieten und den Kaufgegenstand nicht innerhalb eines Jahres nach Übernahme, das heißt im Jahr 1999, an Dritte zu verkaufen.

Am 21. Dezember 1998 schloss der Beschwerdeführer mit der am 2. November 1998 gegründeten, seinen Namen im Firmenwortlaut führenden GmbH, deren Geschäftsführer er auch war, einen Pachtvertrag, wonach die GmbH das "Reisebüro" (die Agentur) ab dem 1. Jänner 1999 betreiben und fortführen sollte. Vereinbart wurde unter anderem, dass das Pachtverhältnis am 1. Jänner 1999 beginne und auf Dauer eines Kalenderjahres begründet werde. Es ende somit am 31. Dezember 1999, ohne dass es einer Aufkündigung durch eine Vertragspartei bedürfe. Der Pachtzins

betrage für ein Kalenderjahr S 100.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer und sei abzugsfrei im Nachhinein innerhalb der ersten drei Kalendermonate des Folgejahres zur Zahlung fällig. Eine Verlängerung des Pachtverhältnisses sei im Einvernehmen beider Vertragsparteien möglich und zulässig, sofern die Pächterin nicht von einer ebenfalls vereinbarten Kaufoption Gebrauch mache. Diese Kaufoption bestand darin, dass der Pächterin das Recht eingeräumt wurde, den gesamten Pachtbetrieb einschließlich des noch vom Verpächter als Agenturleiter bis 31. Dezember 1998 geschaffenen Firmenwertes nach Ablauf der Pachtdauer, sohin ab 1. Jänner 2000 um einen fixen Kaufpreis von S 2,150.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer zu kaufen.

Am 3. Jänner 2000 machte die Pächterin von der Option Gebrauch und schloss mit dem Beschwerdeführer einen entsprechenden Kaufvertrag ab. Hinsichtlich des Kaufpreises wurde unter anderem vereinbart, dass auf den Nettokaufpreis der Pachtzins für 1999 in Höhe von S 100.000,-- angerechnet würde, er daher im Nettokaufpreis "aufginge und nicht extra entrichtet" werden müsse.

Nach einer im angefochtenen Bescheid erwähnten Niederschrift vom 25. Februar 2003 sei festgehalten worden, "nach ausführlicher Besprechung der vorhandenen Literatur bei der Schlussbesprechung sei die Betriebsprüfung im gegenständlichen Fall von einer Betriebsveräußerung ausgegangen. Der Veräußerungserlös sei nach dem Ablauf der Pachtzeit mit dem Verkauf des Unternehmens im Jahr 2000 zugeflossen". Ausgehend von einem Kaufpreis in Höhe von S 330.000,-- und einem Veräußerungserlös von S 2,150.000,-- errechne sich ein Gewinn von S 1,820.000,--, nach Abzug eines Freibetrages von S 100.000,-- ein zu versteuernder Gewinn von S 1,720.000,--. Die "Prüfungsfeststellungen wirkten sich beim Steuerpflichtigen aus", verdeckte Gewinnausschüttungen lägen nicht vor. Der innere Wert (Firmenwert) des erworbenen und veräußerten Unternehmens sei "nach den vorgelegten Unterlagen nachgewiesen" worden. Die Pachteinnahmen seien mit Ablauf der Pachtzeit im Jahr 2000 (Jahr des Veräußerungsvorganges) mit dem Betrag von S 120.000,-- (brutto 20 %) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugeflossen. Bei den Pachteinnahmen handle es sich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Mangels steuerlicher Auswirkung erfolge im Jahr 1998 keine Wiederaufnahme des Verfahrens (bisher Vermietung und Verpachtung). Es seien keine Anträge gestellt worden. Die Schlussbesprechung habe am 5. Februar 2003 in den Räumlichkeiten des Steuerberaters stattgefunden.

Gegen den entsprechend erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2000 wurde in der Folge Berufung erhoben. Es wurde unter anderem beantragt, den Veräußerungsgewinn 2000 in Höhe von S 1,720.000,-- aus der Einkommensteuerbemessungsgrundlage auszuscheiden, die Nachforderung aus der Einkommensteuer 2000 in Höhe von EUR 66.395,35 wegfallen zu lassen und statt dessen eine Einkommensteuergutschrift festzusetzen. Der Sachverhalt, der der gegenständlichen Berufung zu Grunde liege, sei von der Betriebsprüfung im Zusammenwirken mit dem Beschwerdeführer mängelfrei und vollständig ermittelt und in der Niederschrift vom 25. Februar 2003 samt Beilagen ausführlich dargestellt und geschildert worden. Daher sei der berufungsgegenständliche Sachverhalt unbestritten und nicht Gegenstand der Berufung. Strittig sei jedoch die rechtliche Beurteilung des festgestellten und unbestrittenen Sachverhaltes. Daher sei auch nur diese Gegenstand der Berufung und zwar zum einen die rechtliche Beurteilung der Pachteinnahmen, also der dem Beschwerdeführer im Jahr 2000 zugeflossenen Einkünfte aus der Verpachtung des Reisebüros (Betriebsverpachtung) ab 1. Jänner 1999 bis 31. Dezember 1999, und zum Zweiten die rechtliche Beurteilung des Veräußerungsgewinnes, also des im Jahr 2000 erzielten Gewinnes aus dem Verkauf des Reisebüros (Betriebsveräußerung) per 1. Jänner 2000.

Der Beschwerdeführer beantragte überdies, die gleichzeitig festgesetzten Anspruchszinsen 2000 mit Null festzusetzen.

Hinsichtlich der Pachteinnahmen wurde ausgeführt, der Beschwerdeführer habe das Reisebüro mit Stichtag 1. Jänner 1999 gekauft und zum gleichen Stichtag an die GmbH verpachtet. Er selbst habe das Reisebüro nie im eigenen Namen und für eigene Rechnung und Gefahr geführt. Der Pachtzins für das Jahr 1999 habe S 100.000,-- netto betragen und sei dem Beschwerdeführer im Jahr 2000 zugeflossen. Die Betriebsprüfung und ihr folgend das Finanzamt hätten diese Pachteinnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb beurteilt. Dies sei jedoch unrichtig. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehörten im Falle einer Betriebsverpachtung die Pachteinnahmen beim Verpächter nur dann zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, wenn der Verpächter den Betrieb vor dessen Verpachtung selbst geführt habe und nach der Gesamtheit der maßgebenden Tatsachen mit hoher Wahrscheinlichkeit anzunehmen sei, dass er auch nach Beendigung des Pachtverhältnisses diesen Betrieb wieder auf eigene Rechnung und Gefahr führen werde. Diese Voraussetzungen lägen im Beschwerdefall jedoch nicht vor. Der Beschwerdeführer habe den Betrieb vor der Verpachtung weder auf eigene Rechnung und Gefahr geführt, noch lägen irgendwelche Tatsachen vor, die die Annahme gerechtfertigt erscheinen ließen, dass er diesen Betrieb nach

Beendigung des Pachtverhältnisses auf eigene Rechnung und Gefahr führen werde. Vielmehr sei eine unbestrittene Tatsache, dass er den Reisebürobetrieb nach Beendigung des Pachtverhältnisses zum 1. Jänner 2000 an die GmbH verkauft habe und der Betrieb von dieser GmbH ab 1. Jänner 2000 auf eigene Rechnung und Gefahr geführt werde. Daher gehörten die Pachteinnahmen des Beschwerdeführers nicht zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, sondern zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen im Sinne des § 28 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988. Hinsichtlich des Veräußerungsgewinnes führte der Beschwerdeführer aus, er habe das Reisebüro mit Wirkung ab 1. Jänner 2000 an den Pächter, die GmbH, verkauft und dabei einen Veräußerungsgewinn in Höhe von S 1,820.000,-- netto erzielt. "Betriebprüfung und Finanzamt" hätten diesen Veräußerungsgewinn als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 und daher als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 23 Z. 3 EStG 1988 beurteilt. Auch diese rechtliche Beurteilung sei unrichtig. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sei Voraussetzung für eine Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 24 in Verbindung mit § 23 Z. 3 EStG 1988, dass der veräußerte Betrieb bei Veräußerung eine Betätigung dargestellt habe, die für sich zu betrieblichen Einkünften des Veräußerers geführt habe und vom Veräußerer nicht bloß im Wege einer Vermögensverwaltung bewirtschaftet worden sei. Diese Voraussetzung sei im Berufungsfall jedoch nicht gegeben. Der veräußerte Reisebürobetrieb habe beim Beschwerdeführer als Veräußerer niemals zu betrieblichen Einkünften geführt und sei von ihm ausschließlich im Wege einer bloßen Vermögensverwaltung, nämlich Verpachtung, bewirtschaftet worden. Daher stelle der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Pachtobjektes (Reisebürobetriebes) beim Beschwerdeführer als Veräußerer keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 24 in Verbindung mit § 23 Z. 3 EStG 1988 dar. Dieser Veräußerungsgewinn stelle auch keine verdeckte Gewinnausschüttung dar, "was die Betriebsprüfung in der Niederschrift vom 25.2.2003 ausdrücklich festgehalten" habe. Der Veräußerungsgewinn falle auch nicht unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, weil diese Einkunftsart eine Besteuerung des Gewinnes (Überschusses) aus der Veräußerung (Verkauf) des Miet- oder Pachtobjektes nicht kenne. Der berufungsgegenständliche Veräußerungsgewinn in Höhe von S 1,820.000,-- sei somit nicht einkommensteuerbar und unterliege daher nicht der Einkommensteuer.

Hinsichtlich der Anspruchszinsen enthielt die Berufung kein Vorbringen.

Unter Hinweis auf den Umstand, dass der Beschwerdeführer im Jahr 1998 ein Reisebüro um S 330.000,-- zuzüglich USt gekauft und im Jahr 2000 um S 2,150.000,-- verkauft habe, fragte die Behörde, woraus diese Wertsteigerung resultiere. Die Antwort darauf lautete, "das Unternehmen (dessen Geschäftsführer ich war) veräußerte den gesamten Betrieb (Reisebüro und Kunden) um die genannten 330.000,-- S (exkl. MWSt), wobei dieser Preis zu gering war! Für den Verkäufer war der Preis angemessen." In weiterer Folge sei das Unternehmen unter Hinweis auf den Kaufvertrag für ein Jahr an die GmbH verpachtet und anschließend an diese weiterveräußert worden. Die Wertsteigerung sei durch den Beschwerdeführer (als Angestellten der GmbH) erarbeitet worden. Der Kundenstock für diesen Geschäftszweig sei von ihm akquiriert worden. Damit verbunden seien die laut den Einkommensteuererklärungen 1998 bis 2000 geltend gemachten Reisekosten gewesen. Die GmbH habe hinsichtlich dieser Wertsteigerung keine eigenen Leistungen erbracht, da der Kauf den Beschwerdeführer "betraf (wurde privat gekauft)". Die Wertsteigerung sei im Zeitraum zwischen Kauf und Verkauf eingetreten.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Zu den Anspruchszinsen verwies sie auf die Rechtslage und darauf, dass die eventuell vorliegende inhaltliche Rechtswidrigkeit des Stammabgabenbescheides auf Grund der im Gesetz geregelten Bindung für den Zinsenbescheid nicht relevant sei. Da der Beschwerdeführer sonst keinerlei Einwendungen gegen den Bescheid vorgebracht habe, sei die Berufung insoweit als unbegründet abzuweisen gewesen.

Hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides führte die belangte Behörde aus, dass im gegenständlichen Fall ein lebender (Agentur)Betrieb (Reisebüro) mit Firmenwert und Kundenstock gekauft, (kurzfristig) verpachtet und anschließend veräußert worden sei. Die dabei gesetzten Handlungen seien (von den Vorbereitungsarbeiten über die Verpachtung bis zur Veräußerung) in Anlehnung an die Ausführungen von Doralt und Kohlbacher (Kohlbacher, RdW 2000/346; Doralt/Kohlbacher, Besteuerung der Betriebsveräußerung §§ 24 und 37 EStG, RdW 2004/284) als betriebliche Aktivitäten zu werten, wobei der Betrieb bis zur Veräußerung nicht untergegangen, sondern unter Aufrechterhaltung des Firmenwertes und Kundenstockes weitergeführt worden sei. Diese Aufrechterhaltung von Firmenwert und Kundenstock könne sich nur auf das Betriebsvermögen des Beschwerdeführers beziehen. Wenn dieser dazu ausführe, der Firmenwert befinde sich seit 1. Jänner 1999 im Betriebsvermögen der GmbH, so sei unklar,

wie dies möglich sein solle, da eine Übertragung an die GmbH zu diesem Zeitpunkt nicht stattgefunden habe. Im Zeitpunkt der Verpachtung sei weder eine Veräußerung an verschiedene Erwerber erfolgt, noch seien die betrieblichen Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen übernommen worden, weil dies bei einem Firmenwert oder Kundenstock gar nicht möglich sei und die restlichen Anlagegüter mit diesen ein untrennbares Ganzes bildeten. Von einer Betriebsaufgabe im Zeitpunkt der Verpachtung könne aus diesen Gründen nicht ausgegangen werden. Vielmehr sei ein Veräußerungsgewinn im Jahr 2000 anzunehmen, da die zu versteuernden stillen Reserven erst in diesem Zeitpunkt realisiert worden seien. Wie Quantschnigg/Schuch (Einkommensteuer-Handbuch, § 24, Tz 19) gehe auch die belangte Behörde davon aus, dass die kurzfristige Verpachtung einen Akt der Betriebsführung darstelle, sodass die stillen Reserven zu Recht im Veräußerungszeitpunkt steueranhängig würden. Die Einkünfte aus der Verpachtung seien demgemäß als gewerbliche Einkünfte zu behandeln. Hinsichtlich der Höhe des Veräußerungsgewinnes wies die belangte Behörde darauf hin, dass diesbezüglich die ermittelten Zahlen vom Beschwerdeführer nicht in Frage gestellt worden seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Der Beschwerdeführer erachtet sich nach seinem Beschwerdevorbringen insbesondere in seinem Recht auf Behandlung der Einkünfte aus der Verpachtung des Reisebüros als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG 1988 (und nicht als solche aus Gewerbebetrieb gemäß § 23 EStG 1988) und in seinem Recht auf "steuerfreie Behandlung des Veräußerungsgewinnes aus dem Verkauf des Reisebüros und somit auf Nichtbehandlung als Veräußerungsgewinn gem. § 24 EStG" verletzt.

In seinem Erkenntnis vom 11. November 1987, 86/13/0131, brachte der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck, dass nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung die Verpachtung eines Betriebes in der Regel noch nicht als Betriebsaufgabe anzusehen ist, es sei denn, der Betriebsinhaber hätte die Absicht, den Betrieb nach Ablauf des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen und dies nach außen zu erkennen gibt. Die Aufgabe eines Betriebes im Fall einer Verpachtung wird daher insbesondere dann anzunehmen sein, wenn die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens tatsächlich veräußert werden, der Verpächter nach Beendigung des Pachtverhältnisses daher mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder wenn das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Betrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiter aufrecht zu erhalten. Solange der Betrieb nicht aufgegeben wurde, bildet die Gesamtheit der dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter das Betriebsvermögen, die Pachteinnahmen stellen Betriebseinnahmen dar und die Gewinnermittlung ist weiterhin in der bis zur Verpachtung gehandhabten Form durchzuführen. Der Verpächter erzielt in einem solchen Fall Einkünfte aus der bisherigen Einkunftsart, also zum Beispiel solche aus Gewerbebetrieb.

Von dieser ständigen Rechtsprechung (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 1999, 97/15/0134, und vom 18. Oktober 2006, 2002/13/0217) auszugehen, bietet der Beschwerdefall keinen Anlass. Der belangten Behörde kann nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie für den Zeitpunkt der Verpachtung des vom Beschwerdeführer erworbenen Betriebes (zum 1.1.1999) keine Betriebsaufgabe angenommen hat, sondern die Gesamtheit der dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgüter als Betriebsvermögen sowie die Pachteinnahmen als Betriebseinnahmen des Beschwerdeführers und den als Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Reisebüros betrachteten Betrag dem Grunde nach als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 beurteilt hat. Im Beschwerdefall ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer zum Übergabsstichtag 1.1.1999 einen lebenden Betrieb erwarb und diesen Betrieb - unverändert - für den Zeitraum eines Jahres, vom 1.1.1999 bis 31.12.1999 verpachtete. In unmittelbarer Folge (per 1.1.2000) verkaufte der Beschwerdeführer den nach wie vor lebenden Betrieb weiter.

Hinsichtlich der ziffernmäßigen Höhe dieses Veräußerungsgewinnes wird in der Beschwerde eingeräumt, dass diese im Verfahren nie bestritten wurde. Unter Berücksichtigung dieses Umstandes ist aber das nunmehrige Vorbringen, der von der CW übernommene Kundenstock sei von der belangten Behörde unzutreffend bewertet worden, es sei der "Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG praktisch Null", unberechtigt, weil sich der Veräußerungsgewinn, der sich gemäß § 24 Abs. 2 EStG 1988 als der Betrag darstellt, um den der Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt, unmittelbar aus dem auch den Kundenstock enthaltenden Betriebsvermögen errechnet.

Vor dem Hintergrund der unbestritten gebliebenen Höhe des Veräußerungsgewinnes ist aber auch das vom Beschwerdeführer als Verfahrensmangel gerügte Unterbleiben einer Auseinandersetzung mit seinem Parteivorbringen

im Zusammenhang mit dem Wert des Kundenstockes (Firmenwertes) nicht zu beanstanden. In diesem Zusammenhang wird auf die ausdrückliche Erklärung des Beschwerdeführers in seiner Berufung verwiesen, wonach der der Berufung zu Grunde liegende Sachverhalt von der Betriebsprüfung im Zusammenwirken mit dem Beschwerdeführer mängelfrei und vollständig ermittelt worden sei. Dieser sei nicht Gegenstand der Berufung. Da sich die Beschwerde daher insgesamt als unbegründet erweist, war sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2003.

Wien, am 25. Juni 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2008150088.X00

Im RIS seit

17.07.2008

Zuletzt aktualisiert am

01.01.2009

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at