

# TE Vwgh Erkenntnis 2006/4/20 2006/15/0019

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 20.04.2006

## **Index**

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## **Norm**

EStG 1988 §124a Z4;

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde des R in P, vertreten durch Dr. Christian Ransmayr, Meyndt Ransmayr Schweiger & Partner Rechtsanwälte OEG in 4020 Linz, Huemerstraße 1/Kaplanhofstraße 2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich (Berufungssenat I) vom 11. Juni 2002, GZ RV241/1-6/1998, betreffend Einkommensteuer für 1996, 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 war Inhaber eines nicht protokollierten Einzelunternehmens. In seiner Einkommensteuererklärung für 1996 erklärte er einen Veräußerungsgewinn von 14.430.300 S, für den er die Anwendung des Hälftesteuersatzes beantragte.

Strittig ist, ob dem in der Rechnung vom 1. September 1996 zum Ausdruck gekommenen Betriebsverkauf an die mit Gesellschaftsvertrag vom 2. Februar 1996 vom Beschwerdeführer und seiner Ehefrau errichtete und am 8. März 1996 im Firmenbuch eingetragene H-GmbH ein Rechtsgeschäft zu Grunde liegt, das nachweislich bereits vor dem 15. Februar 1996 geschlossen worden ist, sodass die gemäß § 124a Z 4 EStG 1988 mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201, eingeführte Einschränkung der Begünstigung für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen noch nicht anzuwenden ist und der Veräußerungsgewinn daher dem ermäßigten Steuersatz nach § 37 EStG i. d.F. vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 unterliegt.

Mit dem angefochtenen Bescheid betreffend Einkommensteuer 1996 hat die belangte Behörde den Veräußerungsgewinn im Instanzenzug dem Normalsteuersatz unterzogen.

Der Beschwerdeführer habe vorgebracht, dass dem Betriebsverkauf ein vor dem 15. Februar 1996 geschlossener

mündlicher Kaufvertrag zu Grunde liege. Vertragsinhalt sei die Absicht gewesen, eine "Firma zu gründen, der Verkauf der Einzelfirma und die Übernahme der Gesamtaktivitäten der alten Firma". Der Kaufpreis sei der späteren Ermittlung überlassen worden. Nach Ansicht des Beschwerdeführers komme der Betriebsverkauf vor dem 15. Februar 1996 durch folgende Umstände zum Ausdruck:

- Das "Hauptkonto" bei der X-Bank laute seit Februar 1996 auf die H-GmbH.

- Ein- und Ausgangsrechnungen seien in den Monaten Jänner bis März 1996 teilweise auf den Namen der H-GmbH ausgestellt worden.

- Das Gemeindeamt P. habe bereits am 18. Jänner 1996 ein Schreiben an die H-GmbH gerichtet.

Für die H-GmbH sei seit Jänner 1996 eine Buchhaltung geführt worden.

Anlässlich einer Besprechung mit dem Beschwerdeführer in Anwesenheit seines Steuerberaters und des für den Betriebsverkauf beigezogenen Rechtsanwaltes vom 31. Oktober 2000 sei als Zeitpunkt des Betriebsverkaufs der 13. Dezember 1995 genannt worden. An diesem Tag sei der "endgültige Text des Gesellschaftsvertrages (bis auf den Firmenwortlaut)" festgestanden und die "Willenseinigung" erfolgt, wobei die Wirkung zum 1. Jänner 1996 eintreten sollte.

Inhalt des "mündlichen Verkaufvertrages" sei die "Liquidierung der alten Einzelfirma und Verkauf", die Entnahme des Altbaus, der Verkauf der Einzelfirma an die neu zu errichtende GmbH, die Übernahme aller Aktivitäten durch die GmbH am 1. Jänner 1996 und die Wertbestimmung gewesen. Am 31. Dezember 1995 sei die endgültige Textierung des Gesellschaftsvertrages festgestanden, sodass spätestens zu diesem Zeitpunkt von einer Rechtsperson, nämlich der "H-GmbH in Gründung", auszugehen gewesen sei, zumal der Gründungswille auch bei der an der GmbH mit zu beteiligenden Ehefrau des Beschwerdeführers gegeben gewesen sei. Der Kaufvertrag sei nicht in der Rechtsanwaltskanzlei geschlossen worden, doch sei der Rechtsanwalt des Beschwerdeführers mit Fax vom 12. Jänner 1996 darüber informiert worden, dass "der Kauf vollzogen" sei.

Zur Frage der Kaufpreisberechnung habe der steuerliche Vertreter erklärt, dass der Beschwerdeführer damit einverstanden gewesen sei, den Kaufpreis - wie vom Steuerberater vorgeschlagen - nach der Methode "halber Substanzwert + halber Ertragswert" zu berechnen. Der Beschwerdeführer habe den Vorschlag "aus beiden Perspektiven" akzeptiert, wobei die Substanzwerte seinerzeit nur grob geschätzt und die genaue Ermittlung für einen späteren Zeitpunkt vereinbart worden sei. Nach Fertigstellung der Bilanz des Einzelunternehmens sei der Substanzwert mit 9.315.760 S ermittelt worden. Dies habe im Hinblick auf den aus den Gewinnen der letzten drei Jahre (abzüglich Unternehmerlohn) abgeleiteten Ertragswert einen abgerundeten Kaufpreis von 15 Mio. S ergeben, welcher einen Firmenwert von 5.684.240 S beinhaltet habe.

Die belangte Behörde habe - so die weiteren Ausführungen im angefochtenen Bescheid - lediglich eine Anfang 1996 beginnende Nutzung der betrieblichen Anlagen und Warenvorräte der ehemaligen Einzelfirma durch die Vorgründungs- bzw. Vorgesellschaft feststellen können. Dieser Umstand stelle jedoch keinen Nachweis für den Abschluss eines Kaufvertrages dar. Zur Frage des Zeitpunktes des mündlichen Kaufabschlusses seien im Laufe des Berufungsverfahrens unterschiedliche Daten genannt worden. Zunächst sei vom 12. Jänner 1996 die Rede gewesen, sodann sei der 13. Dezember 1995 genannt worden. Zuletzt sei erklärt worden, dass die Willenseinigung "knapp nach dem 31.12.1995" erfolgt sei.

Dem (vom Steuerberater an den Rechtsanwalt gesendeten) Fax vom 12. Jänner 1996 könne ein schon erfolgter Verkauf des Betriebes nicht entnommen werden, weil es dort lediglich heiße:

"Ich habe generell keinen Einwand gegen ihren Vorschlag ..... im Übrigen wird nur das Gebäude vermietet, das alte Unternehmen an die GesmbH verkauft. Eine Vermietung des Unternehmens wäre eigentlich eine Verpachtung und bei den Gegebenheiten nicht sehr sinnvoll."

Die Verwendung der Worte "wird verkauft" und "wäre nicht sinnvoll", lasse vielmehr auf ein künftiges Vorhaben schließen.

Selbst nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers seien im Jänner 1996 noch keine Details zum Unternehmensverkauf (Abnahmeverpflichtung, Übergang der Preisgefahr, Abstattung des Kaufpreises) vereinbart gewesen.

Tatsächlich gebe es kein einziges "(veröffentlichtes) Schriftstück", dem ein vor dem 15. Februar 1996 erfolgter Vertragsabschluss zu entnehmen sei. Alle vom Beschwerdeführer vorgelegten Schriftstücke würden im besten Falle auf eine "mögliche Kaufvariante" verweisen. Dass der Beschwerdeführer seit Herbst 1995 geplant habe, sein Einzelunternehmen an eine neu zu gründende GmbH zu verkaufen, sei aber ohnedies unstrittig.

Auch der an die Kunden bzw. Lieferanten versandten Mitteilung vom 10. Jänner 1996,

"Betreff: Änderung des Firmenwortlautes und der Adresse ab 1.1.1996.

Bitte um folgende Änderung: (H) GesmbH

(Adresse)

Mit freundlichen Grüßen:

(H) GesmbH

(Beschwerdeführer)"

könne ein Betriebsverkauf nicht entnommen werden.

Nach Ansicht der belangten Behörde sprächen im Gegenzug eine Reihe von Gründen dafür, dass jedenfalls vor der Eintragung der H-GmbH im Firmenbuch am 8. März 1996 ein Verpflichtungsgeschäft nicht zu Stande gekommen sei:

-  
Die von der H-GmbH für das Betriebsgebäude zu entrichtenden Mietzahlungen für die Monate Jänner bis März 1996 seien erst am 19. April 1996 bei der H-GmbH verbucht worden.

-  
Die Lohnsteuer Jänner und Februar 1996 sei noch vom Einzelunternehmen am 21. Februar 1996 bzw. 20. März 1996 verbucht worden.

-  
Ebenso sei die am 15. März 1996 fällige Umsatzsteuer für Jänner 1996 erst am 9. Mai 1996 bei der H-GmbH verbucht worden.

-  
Erst am 19. März 1996 sei die Gewerbeberechtigung der Einzelfirma zu Gunsten der H-GmbH zurückgelegt worden.

-  
Die Umstellung des Bankkontos sei erst am 27. Februar 1996 erfolgt.

Auch habe der Beschwerdeführer für den Betriebsverkauf bis zum September 1996 keine Umsatzsteuer abgeführt. Von dem steuerlich vertretenen Beschwerdeführer sei anzunehmen, dass er im Falle eines tatsächlich erfolgten Vertragsabschlusses die Umsatzsteuer rechtzeitig entrichtet hätte. Gemäß § 19 UStG 1994 sei das Entgelt, das im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld noch nicht exakt feststellbar sei, vom Unternehmer zu schätzen. Folge man den Ausführungen des Beschwerdeführers zur grundsätzlichen Kaufpreisvereinbarung (halber Substanz-, halber Ertragswert) wären einer Schätzung des Entgelts im Beschwerdefall keine Hindernisse entgegen gestanden. Das Unterbleiben einer Entgeltschätzung und der Entrichtung der Umsatzsteuer lasse gleichfalls darauf schließen, dass vor dem 15. Februar 1996 keine endgültige Vereinbarung über den Betriebsverkauf erfolgt sei.

Die behauptete "mündliche Willensübereinkunft" sei nach außen nicht zum Ausdruck gekommen. Dem Kunden- und Lieferantenkreis sei die Unternehmensübertragung nicht bekannt gewesen. Noch am 29. Februar 1996 seien beispielsweise dem Einzelunternehmen Arbeitsstunden verrechnet worden. Die Eingangs- und Ausgangsrechnungen

der Monate Jänner bis März 1996 lauteten teilweise auf den Beschwerdeführer und teilweise auf die H-GmbH. Bei den Ausgangsrechnungen sei dies je nach Rechnungsaussteller unterschiedlich gehandhabt worden. Das Finanzamt sei über den (angeblichen) Verkauf des Betriebes vor dem 15. Februar 1996 nicht informiert worden. Auch im Gesellschaftsvertrag habe der (angeblich durch die Vorgründungsgesellschaft bereits erfolgte) Betriebsankauf keine Erwähnung gefunden. Ebenso wenig sei eine Eintragung der Betriebsübertragung im Firmenbuch gemäß § 3 Z 15 Firmenbuchgesetz erfolgt.

Dazu komme, dass der Beschwerdeführer als Verkäufer des Einzelunternehmens zugleich Geschäftsführer und (zu 99% beteiligter) Gesellschafter der als Käufer auftretenden H-GmbH gewesen sei. Der Beschwerdeführer habe demnach das streitgegenständliche Rechtsgeschäft "im Wesentlichen" mit sich selbst abgeschlossen. Derartige Insichgeschäfte bedürften sowohl aus zivilrechtlicher wie auch aus steuerrechtlicher Sicht besonderer Voraussetzungen, um anerkannt zu werden. Zivilrechtlich sei ein Selbstkontrahieren u.a. nur dann zulässig, wenn der Abschlusswillen in einer unkontrollierbaren Zurücknahme ausschließenden Form geäußert werde. Auch steuerrechtlich werde ein für Dritte feststellbarer Manifestationsakt verlangt. An einem solchen fehle es im Beschwerdefall. Der behauptete Erwerbsvorgang sei - wie ausgeführt - nicht nur Behörden, Gericht, sowie Kunden und Lieferanten verborgen geblieben, sondern auch in der Buchhaltung der H-GmbH erst im September 1996 (nach Rechnungslegung) durch Verbuchung der erworbenen Anlagegüter zum Ausdruck gekommen. Auch für eine Übertragung des von der Vorgründungsgesellschaft angeblich erworbenen Betriebes auf die neu entstandene H-GmbH lägen keine nach außen erkennbaren Akte vor.

Insgesamt komme die belangte Behörde daher zur Feststellung, dass zwar von einem sich fortschreitend entwickelnden Plan zur Übertragung des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers an die zu gründende H-GmbH auszugehen sei, dass aber ein positiver Nachweis des Abschlusses eines Verpflichtungsgeschäftes vor dem 15. Februar 1996 nicht erbracht worden sei und daher die Voraussetzungen zur Anwendung des begünstigten Steuersatzes nicht gegeben seien.

Die Behandlung der gegen diesen Bescheid erhobenen Beschwerde lehnte der Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 24. Februar 2003, B 1196/02, ab. Zugleich trat er die Beschwerde gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Behandlung ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die ergänzte Beschwerde erwogen:

§ 124a Z 4 EStG 1988 lautet:

"§ 24 Abs. 4 und Abs. 6 und § 37, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 201/1996, sind erstmalig auf Vorgänge nach dem 14. Februar 1996 anzuwenden. Liegt dem Vorgang ein Rechtsgeschäft zu Grunde, so sind die vorgenannten Bestimmungen jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 201/1996 noch nicht anzuwenden, wenn das zu Grunde liegende Rechtsgeschäft nachweislich vor dem 15. Februar 1996 abgeschlossen worden ist."

Die belangte Behörde hat die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass der Übertragung des Betriebes auf die H-GmbH ein Kaufvertrag zu Grunde liege, der zu einem nicht genau feststellbaren, jedenfalls nicht vor dem 15. Februar 1996 gelegenen Zeitpunkt abgeschlossen worden sei. Sie hat sich dabei darauf gestützt, dass im Verwaltungsverfahren unterschiedliche Zeitpunkte des mündlichen Kaufabschlusses genannt worden seien und ein Selbstkontrahieren des Beschwerdeführers vorliege, das nach außen erst mit Rechnungslegung vom 1. September 1996 eindeutig in Erscheinung getreten sei.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unterliegt die behördliche Beweiswürdigung seiner Kontrolle im Umfang der Fragen, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung nicht widersprechen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Juli 2004, 99/13/0271).

Der Beschwerdeführer bringt vor, es sei unbestritten, dass die H-GmbH für das gesamte Kalenderjahr 1996 eine einheitliche und durchgehende Buchhaltung geführt habe, während es für das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers keine Buchhaltung gebe. Da das Einzelunternehmen 1996 keine laufenden Geschäfte mehr getätigt habe, müsse "mit dem Betriebsvermögen etwas geschehen" sein. Aus abgabenrechtlicher Sicht sei es grundsätzlich irrelevant, ob ein Betrieb nun verkauft oder das Anlagevermögen vermietet oder verpachtet werde; stets würde ein Veräußerungs- oder Entnahmegewinn anfallen. Stelle ein Einzelunternehmen seine Tätigkeit nicht nur

temporär ein, seien die stillen Reserven aufzudecken und mit dem gemeinen Wert zu versteuern, welche dem gegenständlich - "aus triftigen abrechnungstechnischen Gründen verspätet" - in Rechnung gestellten Kaufpreis entsprächen. Gehe die belangte Behörde nunmehr davon aus, dass "anstatt eines Verkaufes eine Vermietung (Verpachtung) erfolgte, so wäre zum Jahreswechsel 1995/1996 jedenfalls derselbe Betrag, der als Veräußerungsgewinn angesetzt wurde, eben zu diesem Zeitpunkt ein Entnahmegewinn gewesen. Eine Verlagerung der Realisierung des Gewinnes aus der Aufdeckung der stillen Reserven auf einen Zeitpunkt nach dem 14.2.1996" widerspreche den logischen Denkgesetzen.

Dieses Vorbringen verkennt die Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde. Anders als der Beschwerdeführer meint, geht der angefochtene Bescheid nicht davon aus, dass der (teilweise feststellbaren) "Nutzung des Anlagevermögens" durch die in Gründung befindliche GmbH eine als Betriebsaufgabe zu wertende Vermietung der Wirtschaftsgüter zu Grunde lag. Konkrete Vereinbarungen seien - wie dem angefochtenen Bescheid zu entnehmen ist - nicht festzustellen gewesen. Soweit der Beschwerdeführer aus der (teilweisen) Rechnungslegung im Namen der in Gründung befindlichen GmbH auf eine Überlassung der Anlagegüter schließt und daraus folgert, dass diesem Vorgang entsprechende Vereinbarungen zu Grunde liegen müssten, ist ihm entgegen zu halten, dass es im Beschwerdefall an einem unter Fremden zu unterstellenden Interessensgegensatz fehlte. Ob Ausgangsrechnungen im Namen des Beschwerdeführers oder im Namen der in Gründung befindlichen Gesellschaft erstellt wurden, war für den Beschwerdeführer nicht von Belang. Vor diesem Hintergrund verlor die Frage, zu welchem Zeitpunkt der neu zu gründenden GmbH betriebliche Einnahmen überlassen wurden, die ihr unter Fremden allenfalls zukommende Indizwirkung für das Vorliegen rechtsgeschäftlicher Vereinbarungen. Es trifft auch nicht zu, dass die Übereignung des Betriebes an eine vom Betriebsinhaber zu gründende GmbH jedenfalls zu einer Aufdeckung der stillen Reserven führen müssen. Die Übertragung eines Betriebes auf eine Körperschaft kann vielmehr auch auf rein gesellschaftsrechtlicher Grundlage - nach den Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes (in der Regel) steuerneutral - erfolgen.

Dass der Beschwerdeführer - wie in der Beschwerde weiter ausgeführt wird - unter extremen Zeitdruck gestanden sei, weil der Neubau des Betriebsgebäudes gerade erst fertig gestellt worden sei und sich die Ermittlung eines einem Fremdvergleich standhaltenden Kauf- bzw. Mietpreises als schwierig erwiesen habe, ist ein Vorbringen, das von vornherein nicht geeignet ist, eine Unschlüssigkeit der behördlichen Sachverhaltsfeststellung aufzuzeigen.

Soweit in der Beschwerde die (aus Sicht einer vor dem 15. Februar 1996 erfolgten Veräußerung) verspätete Entrichtung der Umsatzsteuer aus dem Betriebsverkauf auf verwaltungsökonomische Überlegungen zurückgeführt wird, ändert dieses Vorbringen nichts daran, dass sich aus der steuerlichen Behandlung des Betriebsverkaufs durch den Beschwerdeführer jedenfalls keine Anhaltspunkte für einen vor dem 15. Februar 1996 erfolgten Kaufabschluss gewinnen ließen. Dies gilt auch für den Beschwerdeeinwand, dem Finanzamt sei aus Vereinfachungsgründen erst nach Vorliegen aller erforderlichen Unterlagen vom Betriebsverkauf Mitteilung gemacht worden sowie für den Beschwerdehinweis, dass auch Pfuscher (gemeint ist die zunächst ohne Gewerbeberechtigung auftretende GmbH) steuerpflichtig seien.

Zum Beschwerdeeinwand, der Beschwerdeführer und die H-GmbH seien "in Treu und Glauben" davon ausgegangen, dass die "rein formale Abwicklung der Betriebsveräußerung" nicht vordringlich behandelt werden müsse, ist zunächst zu sagen, dass die gegenständliche Bestimmung des § 124a Z 4 EStG 1988 nicht auf die Abwicklung, sondern auf den Abgabepflichtigen bindenden Vertragsabschluss abstellt. Durch die Stichtagsregelung dieser Inkrafttretensbestimmung sollten jene Steuerpflichtigen geschützt werden, die im Vertrauen auf die bestehende Rechtslage Rechtsgeschäfte über Veräußerungsvorgänge bereits geschlossen haben, wobei der 15. Februar 1996 offensichtlich in etwa jener Zeitpunkt ist, an welchem das Gesetzesvorhaben einer breiten Öffentlichkeit bekannt geworden ist (vgl. mit weiterführenden Hinweisen das hg. Erkenntnis vom 20. Oktober 2004, 2002/14/0054). Das Anliegen des Vertrauenschutzes ist gewährleistet, wenn § 124a Z 4 EStG auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages abstellt. Dass das Gesetz nicht auch jenen schützt, der im Vertrauen auf eine unveränderte Rechtslage seine Verkaufsabsicht noch nicht durch rechtsgeschäftliche Vereinbarungen umgesetzt hat, stellt keine Verletzung des Vertrauenschutzes dar, weil es dem Gesetzgeber grundsätzlich frei steht, die Rechtslage für die Zukunft anders und entgegen den Erwartungen der Normunterworfenen auch ungünstiger zu gestalten (vgl. die Erkenntnisse des Verfassungsgerichtshofes VfSlg. 13.461/1993, 14.842/1997 und 14.868/1997).

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 20. April 2006

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2006:2006150019.X00

**Im RIS seit**

24.05.2006

**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)