jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2005/2/9 2001/13/0156

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 09.02.2005

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §938;
BAO §167 Abs2;
EStG 1988 §24 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des H H in W, vertreten durch Europa Treuhand Ernst & Young, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH in 1021 Wien, Praterstraße 23, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V) vom 30. März 2001, Zl. RV/369-16/08/96, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

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

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 1.172,88 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb als Einzelunternehmer bis zum Jahr 1989 u.a. eine Boutique mit zwei Betriebsstätten in Wien (an den Standorten B-Straße und T.).

Mit einem Notariatsakt vom 20. Dezember 1988 errichteten der Beschwerdeführer und J.H., seine damalige Ehefrau, einen "Kaufvertrag", wonach ihr der Beschwerdeführer die Boutique J. unter der aufschiebenden Bedingung, dass der Teilbetrieb am Standort T. verkauft werde, und um jenen Betrag verkaufe, welcher "dem Wert des Anlage- und den Einstandswerten des Umlaufvermögens" im Zeitpunkt eines vom Eintritt der Bedingung abhängigen, näher definierten Stichtages entspreche.

Mit Notariatsakt vom 30. März 1989 schlossen der Beschwerdeführer und seine damalige Ehefrau eine Vereinbarung, wonach sie den bedingten Kaufvertrag vom 20. Dezember 1988 einvernehmlich aufhoben und der Beschwerdeführer

den Betrieb mit 31. März 1989 seiner Ehefrau "unentgeltlich nur gegen dem, dass diese sich verpflichtet, sämtliche in diesem Unternehmen begründeten Verbindlichkeiten welcher Art immer, insbesondere Betriebssteuern derart und aus eigenem zu entrichten, dass sie sich verpflichtet, (den Beschwerdeführer) hinsichtlich jeder Inanspruchnahme diesbezüglich vollkommen klag- und schadlos zu halten" veräußere. Die Feststellung dieser Verbindlichkeiten werde einer zum 31. März 1989 zu errichtenden Bilanz vorbehalten.

Strittig ist im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof, ob diese Betriebsübertragung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt ist.

Mit Beschluss des Bezirksgerichtes vom 20. Juni 1989 wurde die Ehe zwischen dem Beschwerdeführer und J.H. gemäß § 55a Ehegesetz einvernehmlich geschieden.

Der Beschwerdeführer erklärte mit seinen Abgabenerklärungen für 1989 u.a. Umsätze aus dem auch den Textileinzelhandel jenes Betriebes (Boutique) enthaltenden Unternehmen und (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb hinsichtlich der "Boutique J.". Der den Abgabenerklärungen angeschlossene Bericht über den Jahresabschluss 1989 der "Boutique J." führte in seinem Punkt I (Allgemeines) unter Tz 7 (Rechtliche und betriebliche Veränderungen) an, dass die protokollierte Einzelfirma im Zuge der "Zerteilung" des ehelichen Vermögens anlässlich der Scheidung der Eheleute mit Notariatsakt vom 30. März 1989 an Frau J.H. unentgeltlich übertragen worden sei.

Anlässlich einer im Jahr 1992 durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung für den Prüfungszeitraum 1988 und 1989 hinsichtlich Gewerbesteuer und Einheitswert des Betriebsvermögens stellte der Prüfer in seinem Bericht unter Tz 17 ("Steuerliche Auswirkung der Betriebsaufgabe zum 31. März 1989") u.a. fest, dass laut Bilanz zum 31. März 1989 eine Überschuldung des Unternehmens vorliege. Werde aber ein überschuldeter Betrieb gegen Übernahme der Schulden übertragen, ohne dass eine Zahlung erfolge, stellten die ohne andere Gegenleistung übernommenen Schulden den Veräußerungspreis dar. Ein steuerlicher Veräußerungsgewinn entstehe daher insoweit, als im Betriebsvermögen stille Reserven einschließlich Firmenwert enthalten seien. Der Veräußerungserlös unterliege weiters auch der Umsatzsteuer. Eine unentgeltliche Übertragung liege mangels Bereicherung des Erwerbers nicht vor. In der Folge stellte der Prüfer den Veräußerungsgewinn dar und gliederte die stillen Reserven in solche der Betriebsstätte T. (1,891.398,75 S), der Betriebsstätte B-Straße (450.000 S) und in einen Firmenwert (901.856,17 S) auf, woraus sich als Summe der Betrag von 3,243.254,92 S ergab.

Gegen die in weiterer Folge (nach Wiederaufnahme des Verfahrens) erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1989 berief der Beschwerdeführer. Abgesehen davon, dass bei der Berechnung der Summe der Aktiva ein um 15.000 S zu niedriger Betrag angesetzt worden sei, weshalb sich als Differenz zwischen Schuldübernahme und Summe der Aktiva tatsächlich ein Betrag von 3,228.254,92 S ergebe, lasse das Zahlenmaterial des Prüfungsberichtes ein "Überwiegen der stillen Reserven" erkennen, wodurch die Steuerbehörde rechnerisch eine tatsächliche Bereicherung der übernehmenden nahen Angehörigen festgestellt habe. Daher könne der einzig zulässige Schluss nur zu einer Schenkung des Unternehmens führen, nicht aber zu einer Betriebsveräußerung.

Zur Umsatzsteuer führte der Beschwerdeführer unter Verweis auf die Ausführungen zum Einkommensteuerbescheid aus, dass keine Rede davon sein könne, dass der Unternehmer seine Leistungen gegen Entgelt ausführe, wenn Unentgeltlichkeit sein Handeln bestimme und er von vornherein eine Gegenleistung nicht anstrebe.

Mit Schriftsatz vom 19. November 1993 ersuchte der Beschwerdeführer um Vorlage der "rechnerischen Ermittlung der Schätzung", weil er diese anlässlich einer Akteneinsicht nicht vorgefunden habe und sie benötige, um die "Rechenoperation" des Prüfers nachvollziehen zu können.

Mit einem weiteren Schriftsatz vom 13. April 1994 hielt er seinen Antrag vom 19. November 1993 aufrecht, weil diesem noch nicht entsprochen worden sei, und legte verschiedene Unterlagen vor, welche er den Prüfungsorganen bereits bekannt gegeben habe und welchen zu entnehmen sei, dass er erstmals am 24. April 1989 eine Scheidung seiner Ehe in Erwägung gezogen habe. Der die Betriebsübertragung betreffende Notariatsakt sei schon am 30. März 1989 abgeschlossen und am 18. April 1989 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern angezeigt worden.

Die belangte Behörde wies die Berufung mit Bescheid vom 23. Oktober 1995 als unbegründet ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hob diesen Bescheid mit Erkenntnis vom 24. September 1996,95/13/0290, (Vorerkenntnis) wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf und verwies auf § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und die dazu ergangene Rechtsprechung, wonach die Schenkung keine entgeltliche Übertragung und somit keine

Veräußerung im Sinne dieser Bestimmung ist. Zur Umsatzsteuer verwies der Gerichtshof ebenso darauf, dass die Frage im Vordergrund stehe, ob eine Unternehmensübertragung gegen Entgelt oder ohne Gegenleistung stattgefunden hat. Die belangte Behörde hätte daher bei Beurteilung der Frage, ob steuerlich ein Veräußerungsgewinn und ein Umsatz zu erfassen waren, zu klären gehabt, ob das der Betriebsübertragung zu Grunde liegende Rechtsgeschäft entgeltlich oder unentgeltlich war, zumal ein Schenkungswille im Verwaltungsverfahren zumindest ansatzweise behauptet wurde. Konkrete Feststellungen, die eine Beantwortung dieser Beweisfrage ermöglicht hätten, vermisste der Gerichtshof jedoch im von ihm aufgehobenen Bescheid. Auch die Annahme der belangten Behörde, es liege im Beschwerdefall ein real überschuldeter Betrieb vor, trug nach Ansicht des Gerichtshofes zur Begründung der Entgeltlichkeit der zu Grunde liegenden Betriebsübertragung schon deshalb nichts bei, weil diese Annahme nicht auf nachvollziehbaren Feststellungen im Sachverhaltsbereich beruhte.

Im fortgesetzten Verfahren wiederholte der Beschwerdeführer im Schriftsatz vom 22. November 1996, dass er seine frühere Ehefrau mit der Übergabe der Boutique J. habe bereichern wollen. Dies sei auch und bereits in Ansehung der erheblichen stillen Reserven im Betriebsstandort T. klar erkennbar und belegbar. Eine mit diesem Schriftsatz vorgelegte "Mietvertragsvereinbarung" vom 23. Februar 1989 samt Zusatzvereinbarung über 100.000 S zuzüglich USt für Einrichtungsgegenstände zeigten, dass allein für die Mietrechte an dieser Lokalität ein Betrag von 4,000.000 S zuzüglich Umsatzsteuer zeitnah erzielbar gewesen wäre. Lediglich das tragische Schicksal der Vertragsanbotstellerin S.L. (andauerndes Koma nach einem chirurgischen Eingriff) sei Ursache, dass diese Verträge "nicht vollzogen" worden seien. Überdies wären noch ein "good will" der beiden Geschäftsstandorte sowie zusätzliche stille Reserven in der noch voll brauchbaren Geschäftseinrichtung im Standort B-Straße zu ermitteln, um den tatsächlichen Wertverhältnissen zu entsprechen. Um diese Verfahrensschritte gemeinsam zu bewältigen, ersuche der Beschwerdeführer vorerst um Mitteilung der Berechnungsgrundlagen, welche die stillen Reserven des Lokals T. beträfen und die laut Prüferbericht 1,891.398,75 S ausmachen sollten. In Ansehung des Standortes B-Straße gebe er zu bedenken, dass die zum Zeitpunkt der Übergabe noch voll funktionsfähige Geschäftsadaptierung einschließlich sehr kostspieliger Investitionen in die Infrastruktur (Licht- und Wärmeversorgung) ebenfalls nicht mit dem Buchwert von 0, sondern sachgerecht anhand der seinerzeitigen Anschaffungskosten aufzuwerten sei.

Die frühere Ehefrau des Beschwerdeführers antwortete mit Schriftsatz vom 1. Februar 2000 auf ein Auskunftsersuchen der belangten Behörde, dass sie den in Rede stehenden Betrieb am 1. April 1989 entgeltlich erworben habe. Auf Grund der hohen Verbindlichkeiten, die übernommen worden seien, sei darüber hinaus kein Entgelt vereinbart worden. Daher sei es zur Formulierung "veräußert (Beschwerdeführer(unentgeltlich nur gegen dem, dass diese sich verpflichtet, sämtliche vom Unternehmen begründeten Verpflichtungen zu entrichten" gekommen. Die übernommenen Verbindlichkeiten seien der Kaufpreis des Unternehmens gewesen.

Auf Vorhalt dieses Schriftsatzes durch die belangte Behörde antwortete der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 26. September 2000, dass die Behauptung seiner geschiedenen Ehefrau, sie hätte den in Rede stehenden Betrieb (die beiden Boutiquen) mit 1. April 1989 entgeltlich erworben, tatsachenwidrig sei. Zwar seien sämtliche Verbindlichkeiten aus den Geschäften von ihr übernommen worden. Dies ändere jedoch nichts daran, dass ein durchaus erheblicher positiver Verkehrswert der gesamten Unternehmung deren Negativa bei weitem überwogen habe. Die frühere Ehefrau des Beschwerdeführers habe stets die Absicht gehabt, den Standort in T. zu verwerten. Dieses "Geschäft in der City" habe ihr allein von der Lage her sehr wertvoll erscheinen müssen. 1987 bis 1989 sei dann auch nur eine eingeschränkte Tätigkeit der früheren Ehefrau des Beschwerdeführers erfolgt. Zur Ermittlung eines nachhaltigen Zukunftserfolges seien die Jahre 1985 und 1986 heranzuziehen, in denen ein Durchschnittsertrag von rund 420.000 S erzielt worden sei. Dieser Betrag sei noch um die damaligen Bezüge der früheren Ehefrau des Beschwerdeführers samt Nebenkosten zu erhöhen, weshalb sich die Summe auf rund 1,000.000 S belaufe. Die Kapitalisierung dieses Betrages mit einem entsprechenden Abzinsungsfaktor führe zu Barwerten, deren Summe einen gerundeten Ertragswert von etwa 10 Millionen S ergebe. Dieser wiege das Negativkapital von (bereinigt) 3,228.254,92 S laut seinerzeitiger Betriebsprüfung "spielend" auf.

Zu den vorhandenen stillen Reserven verwies der Beschwerdeführer neuerlich auf das Kaufanbot der S.L. betreffend den Standort T., von welcher am 23. Februar 1989 ein Preis von 4,100.000 S netto geboten worden sei. Die stillen Reserven betreffend den Standort T. hätten etwa 2,200.000 S betragen. Der Ertragswert des anderen Standortes (B-Straße) von nahezu 10 Millionen S, zu dem noch stille Reserven in Höhe von außer Streit gestellten mindestens 450.000 S für das dortige Mietrecht hinzuzurechnen seien, sei ebenfalls zu berücksichtigen. Es habe sich daher um kein

"wertloses" oder gar real überschuldetes Unternehmen gehandelt, welches auf die frühere Ehefrau des Beschwerdeführers übergegangen sei. Im Übrigen habe die frühere Ehefrau des Beschwerdeführers in der Folge rund 900.000 S brutto jährlich zur Deckung eines durch die eigenständige Haushaltsführung erhöhten Bedarfes für ihren Lebensaufwand in Höhe von rund 382.000 S sowie für die durchschnittliche Schuldentilgung aus der Boutique in der B-Straße erwirtschaften müssen, was für einen entsprechend hohen Ertragswert des Standortes B-Straße spreche. Schließlich wies der Beschwerdeführer auf ein an ihn gerichtetes Schreiben des damaligen Rechtsvertreters seiner früheren Ehefrau vom 30. November 1988 hin, welches er dem Schriftsatz beilegte und wonach der Beschwerdeführer dem genannten Rechtsvertreter wiederholt versichert habe, dass er seiner damaligen Ehefrau die von ihr aufgebaute und auch tatsächlich geführte Boutique J. habe übertragen wollen, nachdem der weitere Betrieb (Standort) in T. veräußert sein werde. Es sei wiederholt darüber gesprochen worden, dass die frühere Ehefrau des Beschwerdeführers von einer gewissen "Existenzangst" ergriffen worden sei, wenn sie daran gedacht habe, dass sie 17 Jahre lang ein Geschäft aufgebaut und erfolgreich geführt habe, ohne dieses Geschäft auch tatsächlich zu besitzen. Der Wunsch der frühren Ehefrau des Beschwerdeführers, ihr das Geschäft zu übertragen, resultiere aus dem durchaus legitimen Bedürfnis, nach außen hin auch den seit Jahren erarbeiteten Erfolg dokumentiert zu wissen. Es verstehe sich von selbst und sei vom Beschwerdeführer bestätigt worden, dass die Boutique J. schuldenfrei ins Eigentum seiner früheren Ehefrau übergehen solle, habe der Rechtsanwalt geschrieben.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung betreffend Umsatzsteuer als unbegründet ab und gab der Berufung betreffend Einkommensteuer lediglich insoweit Folge, als sie den Wert der Aktiva entsprechend dem Berufungsvorbringen um 15.000 S erhöhte und somit bei Einkommensteuerfestsetzung von einem um diesen Betrag geringeren Veräußerungsgewinn ausging.

Nach Wiedergabe des Verwaltungsverfahrens stellte die belangte Behörde fest, dass der Beschwerdeführer die Auffassung vertrete, bei der in Rede stehenden Betriebsübertragung handle es sich um eine Schenkung. Die frühere Ehefrau des Beschwerdeführers gehe jedoch davon aus, dass ihr der Betrieb auf Grund eines Kaufes übertragen worden sei.

Nach dem Wortsinn handle es sich nach Ansicht der belangten Behörde eher um einen Kauf. Dies gehe aus Punkt 2 der Vereinbarung vom 30. März 1989 hervor, wonach der Beschwerdeführer den Betrieb "veräußert". Die weitere Formulierung, dass dies "unentgeltlich" geschehe, sei insofern zu relativieren, als das Wort "unentgeltlich" im Vertrag selbst so interpretiert werde, dass damit "ohne Geldfluss" gemeint sei, d.h. "unentgeltlich" in dem Sinn, dass eben "nur" sämtliche Verbindlichkeiten übernommen würden. Es habe sich daher dem Wortsinn nach um eine Veräußerung gegen Schuldübernahme gehandelt. Im Zusammenhang damit sei auch der nächste Absatz im Vertrag zu sehen, wonach die Feststellung der Verbindlichkeiten auf Grund einer zu errichtenden Bilanz zu erfolgen habe. Dabei habe es sich um die Konkretisierung des Entgelts gehandelt.

Auch die im Verkehr geltenden Gewohnheiten und Gebräuche würden für einen Kauf sprechen. Beide Vertragsparteien seien Kaufleute, von denen anzunehmen sei, dass sie in kaufmännischer Art und Weise agierten. Es wäre - selbst bei aufrechter Ehe - ungewöhnlich für die Gepflogenheiten des geschäftlichen Verkehrs, ein Unternehmen zu verschenken.

Der ursprüngliche Vertrag vom 20. Dezember 1988 sei eindeutig ein Kaufvertrag. Die frühere Ehefrau des Beschwerdeführers habe nur die Boutique am Standort B-Straße erwerben und den Verkauf des Standortes T. im Namen und auf Rechnung des Beschwerdeführers vornehmen wollen. Der Kaufpreis habe sich aus dem zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens dieses bedingten Kaufvertrages vorhandenen Anlagevermögen des Betriebes in der B-Straße und dem vorhandenen Warenlager zusammengesetzt. An Verbindlichkeiten sei ein Betrag übernommen worden, der den Anschaffungswerten der mitgenommenen Waren entsprochen habe. Im Vertragsentwurf enthaltene Begriffe wie "Geschenknehmerin" und "Geschenkgeber" seien offenbar irrtümlich verwendet worden, weil in diesem Entwurf auch von "Kaufvertrag", "verkauft", "Käuferin", "Verkäufer", "Kaufobjekt" und "Kauf" die Rede sei. Der "modifizierte" Kaufvertrag vom 31. März 1989 (gemeint wohl: vom 30. März 1989) habe den bedingten Kaufvertrag vom 20. Dezember 1988 außer Kraft gesetzt, stünde aber in sachlichem Zusammenhang damit. Daher handle es sich auch bei dieser Vereinbarung um einen Kauf.

Der Argumentation des Beschwerdeführers, es handle sich um eine Versorgung seiner Ehefrau bei aufrechter Ehe, könne nicht gefolgt werden. Seine Darstellung einer bis April 1989 intakten Ehe könne nicht aufrecht erhalten werden,

weil er selbst vorgebracht habe, dass seine frühere Ehefrau vor der Betriebsübertragung mehrmals "ausgezogen und dann wieder zurückgekommen" sei und schon etwa zwei bis drei Jahre vor der Scheidung zielstrebig eine Trennung betrieben hätte. Dass der Rechtsvertreter der früheren Ehefrau des Beschwerdeführers versucht habe, das Maximum für seine Klientin zu erreichen, sei selbstverständlich. Dass die "Vermögensauseinandersetzung" anlässlich der Scheidung erfolgt sei, sei keinesfalls widerlegt, sondern im Gegenteil aus der Aktenlage ersichtlich. Im Scheidungsvergleich vom 15. September 1989 (richtig: vom 20. Juni 1989) sei festgelegt, dass die Antragsteller festhielten, es sei ein Notariatsakt errichtet worden, wonach der Beschwerdeführer die ihm gehörige Einzelfirma Boutique J. mit ihren Betriebsstätten in Wien, B-Straße, und in Wien, T., an J.H. veräußert habe. Auch dabei sei die Textierung "veräußert" unmissverständlich und dies sei ein weiterer massiver Umstand, der für die Entgeltlichkeit des zu beurteilenden Rechtsgeschäftes spreche. Da der Beschwerdeführer auf Grund seiner Aussage, dass seine damalige Ehefrau seit geraumer Zeit die Scheidung betrieben habe, zumindest jederzeit mit einer Trennung habe rechnen müssen, habe er als rational handelnder Kaufmann keinen ersichtlichen Grund gehabt, seiner damaligen Ehefrau den Betrieb zu schenken.

Werde ein überschuldeter Betrieb lediglich gegen Schuldübernahme übertragen, stellten nur die übernommenen Schulden den Veräußerungserlös dar. Dies gelte jedoch nur im Fall einer entgeltlichen Übertragung, die im Beschwerdefall vorliege. Die Rechtsprechung, wonach bei Übertragung eines bloß buchmäßig überschuldeten Betriebes zwischen nahen Angehörigen in der Regel ein unentgeltlicher Erwerb vorliege, sei im Beschwerdefall nicht "anwendbar", weil "die Betriebsübertragung wie eine zwischen Fremden behandelt" werde, es handle sich nämlich einerseits um eine "Vermögensauseinandersetzung" im Zusammenhang mit der Ehescheidung, andererseits seien beide Ehegatten Kaufleute. Im Übrigen sei der Betrieb tatsächlich real überschuldet gewesen.

Zur Ertragswertberechnung halte die belangte Behörde dem Beschwerdeführer entgegen, dass die Verkehrswerte zum Stichtag der Veräußerung und nicht die kapitalisierten Ertragswerte heranzuziehen seien. Die Summe der stillen Reserven zum Stichtag mache 2,358.387 S aus. Dies ergebe sich aus der Differenz zwischen dem Betrag von 3,800.000 S, um den der Standort T. tatsächlich unmittelbar nach Übernahme verkauft worden sei, und den entsprechenden Buchwerten von 1,891.613 S (welche auch der Beschwerdeführer angeführt habe), somit von 1,908.387 S, welche um den Wert des nicht aktivierten Mietrechtes in der B-Straße von 450.000 S zu erhöhen seien. Das unstrittig den Betrag von 3,000.000 S übersteigende Negativkapital sei deshalb eindeutig höher als die stillen Reserven einschließlich Firmenwerte. Der Betrieb sei also nicht nur buchmäßig überschuldet.

Die Schätzung des Lebensaufwands der früheren Ehefrau des Beschwerdeführers gehe von bloßen Vermutungen aus, berücksichtige nicht einen allfälligen Vermögensstand und konstruiere einen Ertragswert, der bei Ermittlung der stillen Reserven nicht zur Anwendung gelange.

Überdies habe der Beschwerdeführer seiner früheren Ehefrau das Veräußerungsentgelt in Höhe von 6,220.511,53 S zuzüglich 20 % Umsatzsteuer in Rechnung gestellt, was ebenfalls ein gewisses Indiz für eine Veräußerung darstelle.

Da der Schenkungswille vom Beschwerdeführer weder habe nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden können, sei der Wille der Beteiligten vielmehr nach dem Wortlaut des Vertrages und nach den Umständen der Erklärung sowie nach den für den Rechtsverkehr geltenden Gewohnheiten und Gebräuchen als auf eine entgeltliche Übertragung gerichtet anzusehen. Damit habe der Beschwerdeführer auch als Unternehmer eine Leistung bewirkt, um eine Gegenleistung zu erhalten. Die Leistung sei in der entgeltlichen Übertragung des Betriebes mit seinen Aktiven und Passiven gelegen, die Gegenleistung in der Übernahme der Passiven.

Zur Höhe des Veräußerungsgewinnes führte die belangte Behörde aus, dass diese als Differenz zwischen Aktiven und übernommenen Passiven zu ermitteln sei, wobei der Differenzbetrag die aufgedeckten stillen Reserven darstelle. Daher sei das Vorbringen des Beschwerdeführers zur Höhe der stillen Reserven irrelevant. Es sei dem Beschwerdeführer insofern zu folgen, als die Betriebsübertragung so behandelt werde, wie wenn sie zwischen Fremden stattgefunden hätte. Demnach sei ohnehin nicht davon auszugehen, dass ein real überschuldeter Betrieb übertragen werde. Der Veräußerungsgewinn und damit die Aufdeckung der stillen Reserven sowie des Firmenwertes insgesamt ergäben sich rein rechnerisch, sodass die Frage der realen oder buchmäßigen Überschuldung und damit die Höhe der einzelnen in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven des Firmenwertes nicht mehr geprüft zu werden brauche. Der Veräußerungsgewinn betrage daher, ausgehend von der Berechnung im

Prüferbericht, 3,742.428,92 S und errechne sich aus dem Betrag der Schuldübernahme laut der Eröffnungsbilanz der früheren Ehefrau des Beschwerdeführers von 6,735.489,45 S, zuzüglich einer Rückstellung von 135.000 S, abzüglich einer Abfertigungsrückstellung von

303.666 S, der Summe der Aktiven von 3,323.568,53 S und des Betrages von 15.000 S, der im Betriebsprüfungsbericht irrtümlich nicht abgezogen worden sei, sowie zuzüglich der Auflösung des IFB für drei Jahre im Betrag von 514.174 S.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer liege das steuerbare Entgelt in Höhe der Schuldübernahme vor, wovon die auf die Übernahme von Geldforderungen und von Wertpapieren entfallenden Umsätze steuerfrei seien, weshalb die Bemessungsgrundlage mit 6,431.823,45 S anzusetzen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gestützt auf seine frühere Rechtsprechung hat der Verwaltungsgerichtshof im Vorerkenntnis darauf hingewiesen, dass für das Vorliegen eines Veräußerungsgewinnes bei der Veräußerung des ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes nach § 24 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 die entgeltliche Übertragung des Eigentums am Betrieb Voraussetzung ist, welche bei einer Schenkung (einer unentgeltlichen Übertragung) nicht gegeben ist. Das Kriterium der Entgeltlichkeit ist auch bei der Lösung der Frage ausschlaggebend, ob ein umsatzsteuerbarer Vorgang vorliegt.

Das Vorliegen eines real überschuldeten Betriebes konnte schon im Vorerkenntnis zur Begründung der Entgeltlichkeit der in Rede stehenden Betriebsübertragung nichts beitragen, weil der durch das Vorerkenntnis aufgehobene Bescheid keine nachvollziehbaren Sachverhaltsfeststellungen dazu enthielt. Im nunmehr angefochtenen Bescheid trifft die belangte Behörde widersprüchliche Aussagen zur Frage, ob ein real überschuldeter Betrieb übertragen wurde. An einer Stelle geht die belangte Behörde zwar von einem solchen Umstand aus, an anderer Stelle hält sie die Prüfung, ob eine reale Überschuldung gegeben war, für entbehrlich, an einer weiteren Stelle hält sie fest, dass ohnehin nicht davon auszugehen sei, es wäre ein real überschuldeter Betrieb übertragen worden. Konkrete Feststellungen, dass die stillen Reserven und der Firmenwert die übernommenen Verbindlichkeiten nicht erreicht hätten, finden sich im angefochtenen Bescheid nicht. Die belangte Behörde konnte daher abermals das Vorliegen der Entgeltlichkeit nicht auf den Umstand der Übertragung eines real überschuldeten Betriebes stützen.

Darüber hinaus hat die belangte Behörde bei der Berechnung der Höhe des Veräußerungsgewinnes die tatsächliche Höhe der stillen Reserven für unbeachtlich gehalten, weil ein Veräußerungsgewinn nur bis zur Höhe der übernommenen Verbindlichkeiten anzusetzen sei. Damit räumt die belangte Behörde jedoch ein, dass tatsächlich höhere stille Reserven vorhanden gewesen seien, was zur Folge hatte, dass ein bloß buchmäßig überschuldeter Betrieb übertragen worden sei und dies zu einer objektiven Bereicherung der damaligen Ehefrau des Beschwerdeführers geführt hätte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung ausgeführt, dass bei Übertragung eines bloß buchmäßig überschuldeten Betriebes zwischen nahen Angehörigen Schenkung anzunehmen ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 18. Februar 1999, 97/15/0021, VwSlg. 7.358/F). Eine Schenkung setzt voraus, dass der Rechtsnachfolger durch die Übertragung des Betriebes tatsächlich bereichert wäre. Es hätte also der reale Wert des Betriebes positiv sein müssen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 1998, 97/14/0141).

Durfte die belangte Behörde daher nicht von einem real überschuldeten Betrieb ausgehen, so hatte sie durchaus zu einer Bereicherung der damaligen Ehefrau des Beschwerdeführers zu kommen. Die Frage, ob bei Abschluss der Vereinbarung über die Betriebsübertragung am 30. März 1989 Schenkungsabsicht vorgelegen ist oder ob die Vertragsparteien tatsächlich einen Kaufvertrag haben schließen wollen, ist eine Tatfrage, welche die belangte Behörde in freier Beweiswürdigung zu beurteilen hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Oktober 2003, 2001/13/0211). Die dabei von der belangten Behörde anzustellende Beweiswürdigung unterliegt insoweit der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, ob die belangte Behörde gegen die Denkgesetze oder gegen das allgemeine menschliche Erfahrungsgut verstoßen hat.

Dieser Prüfung hält der angefochtene Bescheid nicht stand.

Die Prämisse der belangten Behörde, es sei nicht von einer Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen auszugehen, weil beide Vertragspartner Kaufleute seien, ist bereits in der Aktenlage nicht gedeckt. Die damalige Ehefrau des Beschwerdeführers hatte nach dem Vorbringen im Verwaltungsverfahren die ihr übertragenen Betriebsstätten vor der in Rede stehenden Übertragung lediglich "geführt", wobei diese jedoch im Eigentum des Beschwerdeführers gestanden sind. Dass die damalige Ehefrau des Beschwerdeführers vor der Betriebsübertragung bereits Kauffrau

gewesen wäre, ist den vorgelegten Verwaltungsakten nicht zu entnehmen. Selbst bei Zutreffen der Annahme der belangten Behörde, beide Vertragspartner wären Kaufleute gewesen, lässt dies den Schluss der belangten Behörde nicht zu, ihre Eigenschaft als Eheleute außer Betracht zu lassen und die in der Rechtsprechung herausgebildete Annahme zu vernachlässigen.

Die Ansicht der belangten Behörde, dass die zu Grunde liegende Vereinbarung vom 30. März 1989 bereits aus dem Wortlaut die Absicht auf entgeltliche Betriebsübertragung erkennen lasse, teilt der Verwaltungsgerichtshof nicht. Die belangte Behörde stützte sich darauf, dass in jener Vereinbarung von "veräußern" gesprochen wird, und relativiert den darin verwendeten Ausdruck "unentgeltlich veräußert" damit, dass dem Wort "unentgeltlich" insoweit keine Bedeutung zukomme, als ihm die Worte "nur gegen

dem, dass sie sich verpflichtet, sämtliche ... Verbindlichkeiten

... zu entrichten" hintangestellt werden. Gerade diese

Formulierung lässt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes eben keinen eindeutigen Schluss auf die Absicht der Vertragsparteien zu, dass ein entgeltliches Rechtsgeschäft beabsichtigt gewesen wäre. Aus der Feststellung der Verbindlichkeiten in einer zu errichtenden Bilanz, wie es jene Vereinbarung vorsieht, meint die belangte Behörde eine Festlegung des Kaufpreises entnehmen zu können. Zwar kann eine solche Festlegung der Höhe der Verbindlichkeiten im Falle der Entgeltlichkeit die Höhe des Kaufpreises beschreiben, nicht jedoch das Vorliegen eines Kaufes begründen, denn eine solche Festlegung kann durchaus auch den Zweck haben, die Höhe der Verbindlichkeiten und damit die Kenntnis solcher Verbindlichkeiten durch die Ehefrau des Beschwerdeführers im Falle einer Schenkung zu erreichen und den Wert des unentgeltlich übertragenen Betriebes zu beschreiben.

Weiters hat die belangte Behörde darauf abgestellt, dass der "ursprüngliche" Vertrag vom 20. Dezember 1988 als Kaufvertrag bezeichnet war und eben jener Vertrag durch die in Rede stehende Vereinbarung vom 30. März 1989 aufgehoben wurde. Ungeachtet des unbestrittenen sachlichen Zusammenhanges besteht kein Hinweis darauf, dass bei der unklaren Formulierung des aufhebenden Vertrages, der eine gänzlich andere Wortwahl als der aufgehobene Vertrag aufweist, eine sonst zwischen Eheleuten anzunehmende Unentgeltlichkeit einer solchen Betriebsübertragung eines bloß buchmäßig überschuldeten Betriebes nicht dem Willen der Vertragsparteien im Zeitpunkt der zweiten Vereinbarung entsprochen hätte.

Die belangte Behörde spricht dem Beschwerdeführer ein Motiv für eine unentgeltliche Betriebsübertragung deshalb ab, weil er selbst vorgebracht habe, seine Ehefrau hätte die Scheidung schon seit langem betrieben. Dabei übersieht die belangte Behörde, dass dieses Vorbringen nicht den Wissensstand im Zeitpunkt der Vereinbarung, sondern den Wissensstand im Zeitpunkt des Vorbringens (Schriftsatz vom 26. September 2000) wiedergibt und damit das Fehlen eines Schenkungsmotivs nicht untermauern kann.

Zum Argument, der Beschwerdeführer habe auf Grund des wiederholten Ausziehens seiner damaligen Ehefrau aus der gemeinsamen Wohnung und des Zurückkehrens mit einer Trennung rechnen müssen und es habe für ihn als Kaufmann kein Grund für eine Schenkung bestanden, ist die belangte Behörde einerseits neuerlich darauf zu verweisen, dass die Eigenschaft der Beteiligten als Kaufleute (wobei diese Eigenschaft hinsichtlich der früheren Ehefrau des Beschwerdeführers im Zeitpunkt der Vereinbarung vom 30. März 1989 der Aktenlage nicht zu entnehmen ist) den Umstand, dass sie miteinander verheiratet waren, nicht verdrängen kann. Andererseits ist der belangten Behörde vorzuwerfen, dass sie sich mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren nicht auseinandergesetzt hat, er habe seine damalige Frau zum Verbleib in der Wohnung bewegen und daher von einer Trennung abbringen wollen. Dies könnte wohl ein Motiv für eine Schenkung darstellen, wobei angemerkt sei, dass die spätere tatsächliche Scheidung nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren durch sein erst später erlangtes Wissen um außereheliche Beziehungen seiner damaligen Ehefrau ausgelöst worden sei.

Das von der belangten Behörde überdies gebrauchte Argument, der Beschwerdeführer habe eine Rechnung mit Umsatzsteuer über die Betriebsübertragung ausgestellt, übersieht völlig, dass der Beschwerdeführer diese Rechnung - wie bereits im Verwaltungsverfahren und in der Beschwerde zutreffend eingewendet -

erst 1995, sohin nach Ergehen der Abgabenbescheide, denen eine entgeltliche Betriebsübertragung zu Grunde gelegt wurde, ausgestellt hat und dieser Umstand daher nichts über eine im Jahr 1989 bestandene Absicht zu einer entgeltlichen Betriebsübertragung aussagen kann.

Auf das Vorbringen im Verwaltungsverfahren, die Betriebsübertragung sei bereits am 18. April 1989 vom die Vereinbarung beglaubigenden Notar dem dafür zuständigen Finanzamt (als Schenkung) zur Bemessung der Gebühren bzw. Schenkungssteuer angezeigt worden, geht die belangte Behörde mit keinem Wort ein. Dass in der nach der Vereinbarung zu erstellenden Jahresbilanz zum 31. März 1989, welche den Abgabenerklärungen für dieses Jahr angeschlossen war und am 1. März 1990 beim Finanzamt eingelangt ist, von einer unentgeltlichen Betriebsübertragung gesprochen wird, sei ebenfalls erwähnt.

Die Hinweise des Beschwerdeführers, der Rechtsvertreter seiner damaligen Ehefrau habe im Schreiben vom 30. November 1988 bereits das Bestreben seiner damaligen Ehefrau erkennen lassen, den Betrieb unentgeltlich übertragen zu erhalten, indem jener darauf hingewiesen habe, dass die damalige Ehefrau des Beschwerdeführers 17 Jahre lang das Geschäft aufgebaut habe, ohne es zu besitzen, hat die belangte Behörde damit abgetan, es sei selbstverständlich, dass der Vertreter der damaligen Ehefrau des Beschwerdeführers das Maximum für seine Klientin zu erreichen versucht habe. Doch gerade dieses Argument spricht dafür, dass auch auf Seiten der damaligen Ehefrau des Beschwerdeführers nicht eine Gegenleistung beabsichtigt gewesen war und sie nicht ein von ihr über einen solchen Zeitraum aufgebautes Geschäft kaufen wollte, sondern sie eher auf eine Schenkung, die eine Art Anerkennung für bisherige Leistungen darstellen könnte, gedrungen hat.

Der angefochtene Bescheid war daher infolge unschlüssiger Beweiswürdigung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 9. Februar 2005

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2005:2001130156.X00

Im RIS seit

09.03.2005

Zuletzt aktualisiert am

16.04.2010

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at