jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2004/4/20 2003/13/0160

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 20.04.2004

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
21/01 Handelsrecht;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §801;
ABGB §802;
ABGB §807;
BAO §22;
EStG 1988 §24;
EStG 1988 §32 Z2;
EStG 1988 §6 Z9 lita;
HGB §25;
HGB §27 Abs2;

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 der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde des S in V, vertreten durch Dr. Reinhold Unterweger, Rechtsanwalt in 9900 Lienz, Rosengasse 8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 1. März 1999, Zl. RV 164/1-T7/98, betreffend Einkommensteuer 1990 und 1993 bis 1996, sowie Gewerbesteuer 1990 und 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er Einkommensteuer betrifft, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im Übrigen (soweit sie die Gewerbesteuer betrifft) wird die Beschwerde abgewiesen.

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

Begründung

Der Vater des Beschwerdeführers betrieb eine Landwirtschaft und einen gewerblichen Betrieb des Vieh- und Fleischhandels und verstarb am 23. Jänner 1981. Der Beschwerdeführer führte den erblasserischen Handelsbetrieb zunächst weiter, stellte ihn jedoch zum 31. Mai 1981 ein. Im Rahmen der Verlassenschaftsabhandlung am 1. Juli 1981

wurde ein Inventar errichtet und schloss der Beschwerdeführer mit der erblasserischen Witwe und seinen fünf Geschwistern (von denen zu diesem Zeitpunkt zwei minderjährig waren) ein Erbübereinkommen, wonach er den gesamten Nachlass gegen Einräumung im Übereinkommen im Einzelnen angeführter Berechtigungen (wie etwa eines Wohnrechts) übernahm. Das am selben Tag aufgenommene Abhandlungsprotokoll beschreibt den Nachlass unter einer von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen vorgenommenen Bewertung zusammenfassend damit, dass die Landwirtschaft (der geschlossene Tiroler Hof E mit 250.000 S und verschiedene walzende Güter mit 566.788 S) einen Wert von 816.788 S besaß. Weitere Aktiva aus dem Geschäftsvermögen des Handelsbetriebes wurden mit zusammen 119.188 S bewertet. An Passiva führte das Abhandlungsprotokoll verschiedene Darlehens- und Kreditschulden von 3,237.457,85 S auf. Daraus ergab sich eine Überschuldung des Nachlasses von rund 2,300.000 S. In weiterer Folge wurde der Nachlass dem Beschwerdeführer eingeantwortet. Er machte in den folgenden Jahren Zinsen aus den im Nachlass befindlichen Verbindlichkeiten als außergewöhnliche Belastung geltend.

Auf einer der ererbten Liegenschaften eröffnete der Beschwerdeführer in weiterer Folge nach Umbau einer Almhütte den Gewerbebetrieb einer Jausenstation.

Mit seinen Einkommensteuererklärungen für 1990 bis 1996 und Gewerbesteuererklärungen für 1990 bis 1993 erklärte der Beschwerdeführer Einkünfte aus Gewerbebetrieb bzw. Gewerbeerträge, wobei er die in diesen Jahren angefallenen Zinsen aus den im erwähnten Abhandlungsprotokoll bezeichneten Verbindlichkeiten für 1990 zunächst als außergewöhnliche Belastung, im Übrigen als nachträgliche Betriebsausgaben geltend machte.

Im Gefolge einer beim Beschwerdeführer durchgeführten Betriebsprüfung versagte das Finanzamt die Anerkennung dieser Betriebsausgaben zum größten Teil.

Einer gegen die im Instanzenzug festgesetzte Einkommensteuer 1991 und 1992 mit der Begründung, die gesamten von ihm geltend gemachten Zinsen seien als nachträgliche Betriebsausgaben anzuerkennen, vor dem Verwaltungsgerichtshof erhobenen Beschwerde blieb ein Erfolg versagt, weil der Beschwerdeführer einen vom Gerichtshof erteilten Mängelbehebungsauftrag nicht erfüllte und der Gerichtshof das Verfahren mit Beschluss vom 21. Juli 1998, 98/14/0078, einstellte.

In den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für 1990 und 1993 bis 1996 sowie die Gewerbesteuerbescheide 1990 und 1993 vertrat der Beschwerdeführer die Ansicht, die von ihm geltend gemachten Zinsen für die erwähnten Verbindlichkeiten seien zur Gänze als nachträgliche Betriebsausgaben anzuerkennen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen ab. Der Gewerbesteuer der Streitjahre 1990 und 1993 unterliege der Gewerbebetrieb einer vom Beschwerdeführer betriebenen Jausenstation. Betriebsausgaben, die sich aus dem 1981 aufgegebenen Betrieb des Viehhandels, also einem anderen Steuergegenstand, ergeben, könnten nicht abgezogen werden. Daher seien die als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemachten Zinsen aus den im Erbweg vom Beschwerdeführer übernommenen Verbindlichkeiten nicht zu berücksichtigen gewesen und die Berufung gegen diese Bescheide schon aus diesem Grund abzuweisen.

Zur Einkommensteuer führte die belangte Behörde nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens aus, dass auf den Beschwerdeführer von dem mit rund 2,300.000 S überschuldeten Nachlass rein rechnerisch ein Anteil von rund 250.000 S (ein Neuntel) entfallen wäre. Er habe dazu - wie seine Miterben - zunächst eine bedingte Erbserklärung abgegeben. Mit dem Abschluss des Erbübereinkommens habe er zudem noch die Anteile seiner Mutter und seiner Geschwister sowie bestimmte Zusatzleistungen im Austausch gegen die anteiligen Aktiva zur Zahlung übernommen. Der Betrieb des Viehhandels sei zum Zeitpunkt des Todes des Vaters des Beschwerdeführers im beträchtlichen Ausmaß real überschuldet gewesen. Werde ein real überschuldeter Betrieb übertragen, komme es zu einer Bereicherung des Übertragenden durch den Erwerber. Die Bereicherung liege in einer Schuldbefreiung. Hinsichtlich des nicht gedeckten Restes des negativen Kapitalkontos sei von einem außerbetrieblichen Motiv des Erwerbers auszugehen. Es handle sich um eine Art Einlage. Unter Fremden komme es nämlich in aller Regel gar nicht zur einer Übernahme eines real überschuldeten Betriebes, es sei denn, der Erwerber erhalte vom Übertragenden eine Abgeltung für den nicht durch stille Reserven und einen etwaigen Firmenwert gedeckten Teil des negativen Kapitalkontos. Diese Grundsätze würden sich auf den Beschwerdefall, auf eine Übernahme von Vermögen auf Grund eines Erbübereinkommens unter nahen Angehörigen, übertragen lassen. Zur Übernahme der Schulden hätte sich eine den (Mit-)Erben fremd gegenüberstehende Person nur in einem Umfang bereit gefunden, der dem Verkehrswert der aktiven Vermögensgegenstände entsprochen hätte. Nur in diesem Maß sei daher auch ein betrieblicher Anlass

gegeben gewesen. Der Beschwerdeführer habe im Verwaltungsverfahren erklärt, die Gründe, den mit rund 2,300.000 S überschuldeten Nachlass zu übernehmen und überdies noch die im Abhandlungsprotokoll festgehaltenen Zusatzleistungen zu erbringen, seien familiärer Natur gewesen (junge, zum Teil minderjährige Geschwister usw.); es sei sein Bestreben gewesen, das von seinen Vorfahren geführte "Hoamatl", also Haus und Hof, "zu retten". Die den Betrag von 943.074 S (816.788 S Landwirtschaft und 126.286 S Handelsbetrieb) übersteigenden Verbindlichkeiten zum 23. Jänner 1981 seien somit nicht mehr als betrieblich veranlasst anzusehen, weil der entsprechende Zusammenhang durchbrochen worden sei. Mit der Beendigung des Betriebes sei der Veranlassungszusammenhang mit dem seinerzeitigen Betrieb auch hinsichtlich jenes Teiles der Schulden als unterbrochen anzusehen, der durch den Veräußerungserlös oder durch die Verwertung von zurückbehaltenem Aktivvermögen beglichen werden könnte. Die in den Aktiva enthaltene Garage, ein PKW sowie ein Rechner seien vom Beschwerdeführer zum 31. Mai 1981 in das Privatvermögen überführt und dort benützt bzw. verwertet worden. Damit sei hinsichtlich dieser Güter auch eine entsprechende Entnahme der Verbindlichkeit von 106.286 S erfolgt. Ein weiterer PKW sei hingegen im ersten Halbjahr 1981 verschrottet worden und auf den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe sei für ihn kein Wert mehr ausgewiesen worden. Soweit er zum Zeitpunkt der steuerrechtlichen Übernahme des Betriebes am 23. Jänner 1981 zu dessen Gesamtwert beigetragen habe (mit 20.000 S), seien die damit zusammenhängenden Zinsen allerdings auch nach der Betriebsaufgabe als betrieblich veranlasst anzusehen. Schätze man den wirtschaftlich auf den Handelsbetrieb entfallenden Verbindlichkeitenstand mit rund 2,000.000 S, ergebe sich, dass die gesamten Zinsaufwendungen, die diesem Betrieb zugeordnet wurden, mit etwa 1 % auf dieses Wirtschaftsgut entfallen wären. Soweit mit dem Abschluss des Erbübereinkommens Verbindlichkeiten übernommen worden seien, die dem Wert der erst später ausgebauten Almhütte entsprächen, würden Anschaffungskosten eines Gebäudes im Zusammenhang mit dem vom Beschwerdeführer seit dem Jahr 1981 unterhaltenen Gewerbebetrieb der Jausenstation vorliegen. Der dieser Hütte entsprechende Wert von geschätzt 30.000 S erfasse etwa 4 % der Anschaffungskosten der Hütte, die diesen zuzurechnenden Zinsaufwendungen seien als zusätzliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Von einer Fortführung der Handelstätigkeit durch den Beschwerdeführer nach dem Tod seines Vaters und einer Betriebsaufgabe zum 31. Mai 1981 gehe die belangte Behörde zwar aus. Dies bedeute aber nicht, dass damit weiterhin ein Zusammenhang aller Verbindlichkeiten, die am Todestag des Vaters des Beschwerdeführers bestanden hätten und deren Zinsen für die Streitjahre geltend gemacht worden seien, mit dem Betrieb des Viehhandels bestanden habe. Dass für eine Übernahme von Verbindlichkeiten, soweit sie die positiven Vermögenswerte dieses Betriebes überstiegen haben, außerbetriebliche (nicht fremdübliche, sondern vor allem familiäre und persönliche) Beweggründe ausschlaggebend gewesen seien, bestreite der Beschwerdeführer nicht. Handle es sich bei der Bestimmung des § 32 Z 2 EStG um eine besondere Ausprägung des betrieblichen Veranlassungsprinzips (§ 4 Abs. 4 EStG), könne sie auch keine Berücksichtigung von Aufwendungen als nachträgliche Betriebsausgaben zur Folge haben, soweit sie durch eine Übernahme von Verbindlichkeiten zustande gekommen sei, die auf außerbetriebliche (wenngleich achtenswerte persönliche) Motive zurückzuführen seien. Ansonsten könnte jede aus privaten Gründen erfolgte Übernahme eines überschuldeten Nachlasses dazu führen, dass die gesamten Fremdmittel eines darin enthaltenen und real überschuldeten Betriebes mit nur geringfügigen aktiven Vermögenswerten als Betriebsverbindlichkeiten zu behandeln und die daraus weiterhin erwachsenden Zinsen auch noch nach einer nur kurze Zeit später erfolgenden Aufgabe des Betriebes abzugsfähig wären.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Der Erbe tritt hinsichtlich des Nachlassvermögens und der daraus erzielten Einkünfte schon mit dem Todestag in die Rechtsstellung des Erblassers ein und hat, wenn im Nachlassvermögen Betriebsvermögen enthalten ist, die Buchwerte des Erblassers zu übernehmen und fortzuführen (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 26. Mai 1998, 93/14/0191, VwSlg. 7.283/F, und vom 4. Juni 2003, 98/13/0238). Abmachungen der Erben darüber, wem die Einkünfte aus der Verlassenschaft bis zur Einantwortung zufließen sollen, sind steuerlich grundsätzlich (auch rückwirkend) anzuerkennen, soweit sie nicht einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 BAO darstellen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 6. Mai 1975, 1526 und 1527/73, VwSlg 4.831/F, und vom 11. Dezember 1990, 90/14/0079). Gehen Unternehmen von Todes wegen über, so ist bei den Erben zunächst ein unentgeltlicher Erwerb (mit der Verpflichtung zur Buchwertfortführung) im Ausmaß ihres Erbteiles gegeben (siehe

Stoll, Rentenbesteuerung4, Rz 885). Dies trifft auch dann zu, wenn der Erbe einen real überschuldeten Betrieb übernimmt; die betrieblichen Verbindlichkeiten gehen im Rahmen der Buchwertfortführung auf den Erben über (vgl. Doralt, EStG I6, Tz 404/1 zu § 6).

Im Beschwerdefall wurde der Betrieb des Vieh- und Fleischhandels - wovon auch die belangte Behörde ausging - vom Beschwerdeführer nach dem Tode seines Vaters weitergeführt und nach einigen Monaten aufgegeben. Später wurde das Erbübereinkommen geschlossen, welches den weichenden Miterben keine Erträgnisse aus dem bereits aufgegebenen Betrieb zusprach. Entsprechend dieser Erbenabmachung waren dem Beschwerdeführer die seit dem Todestag erzielten Einkünfte aus dem weitergeführten Betrieb des Vieh- und Fleischhandels, einschließlich jener aus der Betriebsaufgabe, zuzurechnen. Zu Unrecht stellte die belangte Behörde daher darauf ab, dass eine fremde Person ein Erbübereinkommen, wie es der Beschwerdeführer mit seinen nahen Angehörigen geschlossen hatte, nicht eingegangen wäre. Feststellungen in Richtung eines Missbrauches im Sinne des § 22 BAO hat die belangte Behörde nicht getroffen und den vorgelegten Verwaltungsakten sind auch keine Hinweise zu entnehmen, dass ein solcher Missbrauch vorgelegen wäre. Der Nachlass wurde schließlich dem Beschwerdeführer als Alleinerbe eingeantwortet.

Gemäß § 32 Z 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 auch Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 (z.B. Gewinne aus dem Eingang abgeschriebener Forderungen oder Verluste aus dem Ausfall von Forderungen), und zwar jeweils auch beim Rechtsnachfolger.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes besteht ein enger Zusammenhang zwischen den Verbindlichkeiten, die für die Anschaffung bzw. Herstellung eines Wirtschaftsgutes aufgewendet worden sind, und eben diesen Wirtschaftsgütern. Übernimmt sohin ein Steuerpflichtiger im Zuge der Betriebsaufgabe Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen, so gelangen auch die Verbindlichkeiten, die der Finanzierung dieses Vermögensgegenstandes gedient haben, in das Privatvermögen. Gleiches gilt hinsichtlich der vom Steuerpflichtigen im Zuge einer Betriebsveräußerung zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 22. Oktober 1996, 95/14/0018, VwSlg. 7.133/F, und vom 24. Februar 2004, 99/14/0250). Es kann der belangten Behörde daher nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie Zinsen in einem Ausmaß nicht als nachträgliche Betriebsausgaben anerkannt hat, welches dem Anteil an Verbindlichkeiten entspricht, der seinerseits dem Wert der bei der Betriebsaufgabe (zum 31. Mai 1981) ins Privatvermögen übernommenen Gegenstände (Garage, PKW, Rechner) entspricht. Zur Höhe der betreffenden Zinsbeträge enthält die Beschwerde keine Ausführungen.

Wegen ihres unzutreffenden Rechtsstandpunktes hat die belangte Behörde keine Feststellungen darüber getroffen, dass der Beschwerdeführer einen allfälligen Veräußerungserlös und die bei Betriebsaufgabe verbliebenen Aktiva zur Abdeckung der Verbindlichkeiten, soweit sie über die Nachlassaktiva hinausgingen, eingesetzt hätte und dass ab Betriebsbeendigung der wirtschaftliche Zusammenhang zum Betrieb hinsichtlich jener Schulden, die mit Mittel des Betriebes hätten erfüllt werden können, geendet hätte, weshalb die auf diese Schulden entfallenden Zinsen keine Betriebsausgaben dargestellt hätten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. November 1999, 94/14/0166, und das erwähnte Erkenntnis vom 24. Februar 2004). Ebenso unterblieben Feststellungen, dass der Beschwerdeführer nach Betriebsaufgabe nicht alle ihm nach seiner Einkommens- und Vermögenssituation zumutbaren Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten gesetzt hätte, was die belangte Behörde ebenfalls berechtigt hätte, die nach Betriebsaufgabe anfallenden Zinsen für solche Betriebsschulden als nachträgliche Betriebsausgaben nicht anzuerkennen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. September 2001, 98/15/0126, und abermals das erwähnte hg. Erkenntnis vom 24. Februar 2004).

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass dem Unterbleiben zumutbarer Schritte zur Tilgung der Verbindlichkeiten im gegebenen Zusammenhang gleichzuhalten wäre, wenn der Abgabepflichtige Zinsen für Verbindlichkeiten entrichtet hätte, obwohl und insoweit er für die Verbindlichkeiten nicht (mehr) haftete, somit allenfalls Zahlungen ohne Rechtsgrund geleistet hätte. Die belangte Behörde hat einerseits lediglich festgestellt, dass vom Beschwerdeführer (und von seinen Miterben) zunächst eine bedingte Erbserklärung abgegeben worden sei, und lässt eine spätere Abgabe einer unbedingten Erbserklärung damit offen. Andererseits käme die Rechtswohltat des Inventars nach § 807 ABGB (wie es im Beschwerdefall errichtet worden ist) auch dem unbedingt erbserklärten Erben unbegrenzt zu Gute, wenn das Inventar vor der Einantwortung errichtet wurde (vgl. das Urteil des OGH vom 11. Dezember 1963, 7 Ob 329/63, SZ 36/157). Allerdings könnte die Haftung für die die Aktiva des Nachlasses übersteigenden Verbindlichkeiten aus dem Handelsbetrieb des Erblassers nicht bloß durch eine bedingte Erbserklärung oder die Errichtung eines Inventars, sondern nur unter zusätzlichen Voraussetzungen (§ 27 Abs. 2 iVm

§ 25 HGB) ausgeschlossen werden (siehe auch Miesenböck, Haftung und Risiko beim Erwerb eines Betriebes; in SWK 1986/15, B III 7), wozu die belangte Behörde gegebenenfalls entsprechende Feststellungen zu treffen haben wird.

Der angefochtene Bescheid war daher, soweit er die Einkommensteuer 1990 und 1993 bis 1996 betrifft, gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Gemäß § 1 Abs. 1 des für die Streitjahre 1990 und 1993 noch anzuwendenden Gewerbesteuergesetzes unterlag der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wurde. Ausgehend von den Feststellungen der belangten Behörde, dass die in Rede stehenden Zinsen für Verbindlichkeiten aus dem aus einem Vieh- und Fleischhandel bestehenden Gewerbebetrieb stammten, für die zwei Streitjahre 1990 und 1993 jedoch ein davon unabhängiger, vom Beschwerdeführer betriebener Gewerbebetrieb einer Jausenstation Gegenstand der Gewerbesteuer ist, erweist sich die hinsichtlich der Gewerbesteuer kein gesondertes Vorbringen enthaltende Beschwerde, soweit sie die Gewerbesteuer 1990 und 1993 betrifft, schon deshalb als unbegründet. Die Beschwerde war daher in diesem Umfang gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

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

Wien, am 20. April 2004

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2003130160.X00

Im RIS seit

17.06.2004

Zuletzt aktualisiert am

15.01.2013

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at