jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2001/5/29 98/14/0103

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.05.2001

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
33 Bewertungsrecht;

Norm

BewG 1955 §10;
EStG 1988 §6 Z1;
EStG 1988 §6 Z3;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Urtz, über die Beschwerde 1. der K KEG in K, 2. des HAK in W, 3. der FK in W und 4. der WK in W, alle vertreten durch Dr. Waltraud Künstl, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Kärntnerstraße 21, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat I) vom 24. April 1998, Zl. RV 74/1-7/95, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Erstbeschwerdeführerin ist Rechtsnachfolgerin der AK & Söhne KG (im Folgenden: KG). Mit Einbringungsvertrag vom 29. September 1993 wurde der Speditionsbetrieb der KG entsprechend den Bestimmungen des Art. III UmgrStG rückwirkend zum 31. Dezember 1992 in die K GmbH unter Zurückbehaltung der betrieblich genutzten Liegenschaft in der R-Straße eingebracht. Zugleich erfolgte eine formwechselnde Umwandlung der KG in die beschwerdeführende KEG.

In der Erklärung der Einkünfte für das Jahr 1992 wies die KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 701.394,-- aus. In diesen Einkünften war auch ein als "Teilwert entnommene Liegenschaft R-Straße" bezeichneter Ertrag in Höhe von S 160.510,--

enthalten.

Über Aufforderung des Finanzamtes wurde diese Position im Schriftsatz vom 23. Juni 1994 wie folgt erläutert:

Ursprünglich habe man beabsichtigt, die Liegenschaft in der R-Straße aus der KG ins Privatvermögen zu entnehmen. Da aber durch die Einbringung des Speditionsbetriebes gemäß Art. III UmgrStG in die neu gegründete K GmbH zum 31. Dezember 1992 und den dadurch ausgelösten Wechsel von betrieblichen zu außerbetrieblichen Einkünften bei der KG der steuerliche Entnahmetatbestand bereits verwirklicht worden sei, sei auf eine Entnahme der Liegenschaft aus der KG verzichtet und die Liegenschaft samt Belastungen in der KG zurückbehalten worden. Die Liegenschaft werde an die K GmbH vermietet. Dem angesetzten Entnahmewert von S 160.510,-- liege das Gutachten eines näher bezeichneten Baumeisters vom 13. Oktober 1991 zugrunde. Danach betrage der Verkehrswert S 12 Mio. Davon seien die Barwerte für Wohnrechte und Versorgungsrenten gegenüber AK und EK von S 7,189.083,-- und gegenüber HK sen. und TK in Höhe von S 4,650.407,-- in Abzug gebracht worden.

Dem Schriftsatz angeschlossen war ein Schreiben der Viertbeschwerdeführerin vom 13. Mai 1993 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird auf eine persönliche Vorsprache bei der Behörde Bezug genommen und festgehalten, dass die Viertbeschwerdeführerin die Auskunft erhalten habe, bei der Bemessung des Entnahmewertes der Liegenschaft R.-Straße sei der kapitalisierte Wert der Wohnrechte und der Pensions- bzw. Rentenansprüche in Abzug zu bringen. Übermittelt wurde auch die der Auskunftserteilung zugrunde liegende schriftliche Sachverhaltsdarstellung.

In dieser Sachverhaltsdarstellung "betreffend Entnahme der Liegenschaft R-Straße aus der KG anteilig durch die Kommanditisten und den Komplementär ins Privatvermögen" wird im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Am 1. März 1977 sei die vormalige AK & Söhne OHG in die AK & Söhne GmbH mit den Gesellschaftern AK und HK jun. umgewandelt worden. Die Liegenschaft R-Straße sei Bestandteil des Betriebsvermögens gewesen. Im Gesellschaftsvertrag vom 1. März 1977 sei der Übergang der Gesellschaftsanteile des AK im Falle seines Todes auf HK jun. durch Schenkung auf den Todesfall festgelegt worden. Mit Übereinkommen desselben Tages seien HK sen. und seiner Gattin TK einerseits, sowie AK und seiner Gattin EK andererseits von der AK & Söhne GmbH das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnungsrecht in Räumlichkeiten des Hauses R-Straße eingeräumt und grundbücherlich sichergestellt worden. Mit Vertrag vom 24. März 1977 sei HK sen. von seinem Sohn HK jun. mit Schuldbeitritt der AK & Söhne GmbH ab dem Zeitpunkt der Beendigung seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der genannten GmbH eine Rente (im Falle seines Vorversterbens auf die Ehefrau übergehend) zugesichert worden. HK sen. sei nie Gesellschafter der AK & Söhne GmbH gewesen. Am 3. Oktober 1983 habe HK jun. wiederum unter Schuldbeitritt der AK & Söhne GesmbH und mit pfandrechtlicher Einverleibung auf der Betriebsliegenschaft R-Straße seinem Mitgesellschafter AK aus dem Grunde der gleichzeitigen Beendigung der Geschäftsführertätigkeit von AK eine Geschäftsführerrente (im Falle seines Vorversterbens auf die Ehefrau übergehend) eingeräumt. Durch diesen Vertrag seien zwar die bereits auf den Todesfall geschenkten Gesellschaftsanteile an HK jun. übergeben worden, der eigentliche Zweck dieses Vertrages sei aber die Einräumung der Rente im Sinn einer Firmenpension anstelle des bisherigen Geschäftsführergehaltes gewesen. Mit Übertragungsvertrag vom 9. September 1984 sei die AK & Söhne GmbH gemäß StruktVG in die A OHG umgewandelt worden. Die Anteile an dieser Gesellschaft hätten wie bereits bei der AK & Söhne GmbH zu 95 % im Eigentum des HK jun. und zu 5 % im Eigentum seiner Ehefrau (der Viertbeschwerdeführerin) gestanden. Der bisher von der AK & Söhne GmbH geführte Speditionsbetrieb sei im Wesentlichen von der gleichzeitig gegründeten AS GmbH fortgeführt worden, welche hiezu das Betriebsareal in der R-Straße samt dem im Eigentum der A OHG stehenden Fuhrpark gepachtet habe. Am 20. November 1985 sei HK jun. im jungen Alter verstorben. Seine minderjährigen Kinder A & F hätten als Erben die bisher von ihrem Vater gehaltenen Gesellschaftsanteile übernommen. Die A OHG sei in die KG umgewandelt worden, wodurch die minderjährigen Kinder zu Kommanditisten hätten werden können. Im Zuge des Erbübereinkommens hinsichtlich der Verlassenschaft nach HK jun. sei vertraglich zwischen der Verlassenschaft nach HK jun., der A OHG, der AS GmbH sowie HK sen. und seiner Ehefrau die Pensionszusicherung an HK sen. neu gefasst worden. Der Schuldbeitritt durch die AS GmbH sei deshalb erfolgt, weil HK sen. seit deren Bestehen seine Tätigkeit im Speditionsbetrieb als Geschäftsführer der GmbH ausgeübt habe. Kurz darauf sei HK sen. in Pension gegangen. Die Pensionszahlungen seien durch die AS GmbH erfolgt. Am 26. Juni 1990 habe die AS GmbH Konkurs angemeldet. Die Pensionszahlungen an AK bzw. nach seinem Tode an seine Witwe seien bisher von den Kommanditisten der KG als Sonderausgaben abgesetzt worden, die laufenden Pensionszahlungen an HK sen. seien seit dem Konkurs der AS GmbH durch die KG bezahlt und bei ihr als Aufwand verbucht worden.

Im Zuge des Verwaltungsverfahrens wurden die in der obigen "Sachverhaltsdarstellung" angesprochenen Verträge vorgelegt. Ihnen ist auszugsweise Folgendes zu entnehmen:

Übergabs- und Abtretungsvertrag vom 3. Oktober 1983,

geschlossen zwischen AK und HK jun.:

"...

II.

Herr AK tritt hiermit diesem seinen oben beschriebenen Geschäftsanteil an der AK & Söhne GmbH an seinen Neffen, Herrn HK jun. ab und dieser erklärt die Vertragsannahme.

III.

Als Gegenleistung für die Abtretung des Geschäftsanteiles übernimmt der übernehmende Gesellschafter HK jun. die Verpflichtung, den abtretenden Gesellschafter, seinem Onkel, Herrn AK und dessen Gattin, der Tante des Übernehmers, Frau EK, Versorgungsleistungen in Form einer Versorgungsrente zu erbringen. Die Einzelheiten der zu erbringenden Versorgungsleistungen werden in den nachfolgenden Vertragsbestimmungen festgehalten.

...

XI.

Zum Zwecke der Besicherung der vertragsgegenständlich vereinbarten Versorgungsrente bestellt die Firma AK & Söhne GmbH, die diesem Vertrag mitunterfertigt, die ihr gehörige Liegenschaft ... (R-Straße) zum Pfand und erteilt ihre Einwilligung in die Einverleibung eines Pfandrechtes für die Versorgungsrentenforderung des Herrn AK und der Frau EK im Betrage von S 530.000,-- brutto jährlich gemäß Punkt IV des Vertrages.

Im Falle der beabsichtigten Umwandlung der Firma AK & Söhne GmbH in eine Personengesellschaft im Sinne der GesmbH-Gesetz-Novelle 1980 gemäß Art. II Strukturverbesserungsgesetz geht die Pfandhaftung auf die Nachfolgegesellschaft über.

..."

Die Pensionszahlung an HK sen. fußt auf folgendem Pensionsvertrag vom 29. August 1986, der zwischen HK sen., der AS GmbH, der A OHG, EK und der Verlassenschaft nach HK jun. bzw. den minderjährigen Erben H & F abgeschlossen wurde:

"2. Vertragsgegenstand:

Auf Grund des zwischen HK sen. und seinem am 20. November 1985 verstorbenen Sohnes HK jun. am 24. März 1977 abgeschlossenen Vertrages hatte HK sen. folgende im Punkt II.b) dieses Vertrages beschriebene Rechte:

HK jun. verpflichtet sich an Herrn HK sen. nach Beendigung dessen Geschäftsführertätigkeit ... den Betrag aus eigenem zu bezahlen, der dem zuletzt ausbezahlten Nettogehalt entspricht, wobei die auf Grund gesetzlicher Leistungen ihm erstatteten Beträge an Rentenleistungen auf diesen Betrag anzurechnen sind. Diese Verpflichtung zur Auszahlung trifft HK jun., welche für den Fall des Vorablebens seines Vaters im vollen Umfange seiner Mutter EK übergeht.

...

Diese Verträge sind die unverändert geltende und hiermit allseits bekräftigte Rechtsgrundlage dieses Pensionsvertrages mit folgender Änderung bzw. Ergänzung:

a)

...

b)

HK sen. ist berechtigt, das Dienstverhältnis jederzeit unter Einhaltung der Kündigungsfrist aufzulösen, in welchem Falle ebenfalls der Pensionsanspruch fällig wird, und zwar als Differenz zur Alterspension.

c) Gemäß dem folgenden Punkt verpflichten sich die Firma AS GmbH und die Firma A OHG neben der Verlassenschaft HK jun. zur pünktlichen Erfüllung dieser Pensionsverpflichtungen.

d) Bei Verkauf dieser Firmen ist diesen Verpflichtungen von Käufern beizutreten oder sie sind ansonsten angemessen kapitalisiert zu bezahlen oder sicherzustellen.

3. Zahlungsverpflichtung:

Wenngleich die Pensionsverträge den verstorbenen Herrn HK. jun. als Zahlungspflichtigen einsetzen, so ist doch festzuhalten, dass diese Verpflichtungen eine Gegenleistung dafür darstellen, dass Herr HK sen. der direkten Übereignung des halben Firmenvermögens der verstorbenen Frau G unmittelbar an seinen Sohn HK jun. zustimmte. Es handelt sich somit um echte Firmenverbindlichkeiten. Die Pensionszusage ist somit mit Vereinbarung eine Firmenpension.

3. Haftung:

Die Firma wurde seit dem ursprünglichen Vertrag aufgespaltet. Herr HK sen. ist Dienstnehmer und Geschäftsführer der AS GmbH. Diese ist somit auch die Schuldnerin der Firmenpension.

Sollte diese Firma wegfallen oder zahlungsunfähig oder zahlungsunwillig sein, so tritt mit völlig identischer Verpflichtung an ihre Stelle die Firma A. Diese ist derzeit eine OHG, wird aber im Zuge des Verlassenschaftsverfahrens in eine Kommanditgesellschaft umgewandelt. ..."

Das Finanzamt stellte die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO in Höhe von S 12,540.884,-- bescheidmäßig fest. Begründend wurde ausgeführt, dass der Wert der zum 31. Dezember 1992 entnommenen Liegenschaft mit S 12 Mio. angesetzt worden sei. Der Abzug der Barwerte der Versorgungsrenten und des Wohnungsrechtes stehe nicht zu. Die Renten- und Pensionsverpflichtung sei als selbstständiges Wirtschaftsgut zu bilanzieren. Die Wohnungsrechte seien auf Grund der vorgelegten Unterlagen, insbesondere auf Grund des Zeitpunktes des Abschlusses der Verträge secheinhalb Jahre vor Abschluss des Übergabsvertrages als privat veranlasst zu qualifizieren. Dem erklärten Gewinn würden daher die kapitalisierten Werte in Höhe von S 11,839.490,-- hinzugerechnet.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde zur Frage der Wohnrechte ausgeführt, bei diesen Wohnungen handle es sich aus näher dargestellten Gründen um klassische Fälle von Dienstwohnungen. Das nach der Beendigung der Geschäftsführertätigkeit weiter bestehende Wohnrecht sei als während der Zeit der aktiven Tätigkeit wohl erworbener Teil der Firmenpension anzusehen und somit betrieblich veranlasst. Zur Berücksichtigung der Renten- und Pensionsverpflichtungen wurde zunächst darauf hingewiesen, dass die in der Steuererklärung Eingang gefundene Vorgangsweise Zustimmung seitens des Bundesministeriums für Finanzen anlässlich einer am 4. März 1992 stattgefundenen Besprechung gefunden habe. In der Sache selbst wurde ausgeführt, im Falle des Erwerbes der mit der Haftung belasteten Liegenschaft würde sich kaum ein Käufer finden, der bereit sei, dafür überhaupt etwas zu leisten. Der Wert der belasteten Liegenschaft bewege sich somit um Null. Die jährlichen Mieterträge nach Abzug des Mietausfalles für die mit den Wohnrechten belasteten Wohnungen würden nicht ausreichen, die Renten- und Pensionsverpflichtungen zu bedienen. Mangels anderer Einkünfte bzw. im Falle der isolierten Betrachtung der Liegenschaft müsste ein Darlehen aufgenommen werden, damit die Differenz bedient werden könnte. Bis zum statistischen Ableben des letzten Anspruchsberechtigten würde der Wert des Darlehens gerade den Wert der Liegenschaft erreichen, sodass der Nettowert der Liegenschaft zu diesem Zeitpunkt wiederum Null betragen würde. Im Falle des Verkaufes der belasteten Liegenschaft würde der Veräußernde somit einen wahren Verkaufspreis von Null erzielen. Eine Besteuerung des strittigen Vorganges wäre wirtschaftlich nicht gerechtfertigt. Eine wirtschaftliche Rechtfertigung für die Besteuerung wäre nur dann gegeben, wenn die im Zuge der Zurückbehaltung der Liegenschaft ebenfalls zurückbehaltene Verpflichtung in der KG gewinnwirksam als Dotierung von Pensionsrückstellungen berücksichtigt worden wäre. Diese Maßnahme hätte zu Steuerersparnissen in den Jahren der Dotierung geführt, die es rechtfertigen würden, den Entnahmevorgang zu besteuern. Die Geschäftsführerpensionen seien jedoch in der Vergangenheit nicht als Rückstellungen dotiert worden. Dies sei in der wirtschaftlichen Praxis bei Kleinbetrieben in jener Zeit durchaus keine unübliche Vorgangsweise gewesen. Für den Bereich des Handelsrechtes sei in Lehre und Rechtsprechung die Auffassung vertreten worden, es gebe ein Wahlrecht für die Bildung von Pensionsrückstellungen. Für den Bereich des Steuerrechtes sehe der Gesetzgeber auch heute noch ein Wahlrecht zur Bildung von Pensionsrückstellungen vor. Für § 5 - Kaufleute schlage zwar § 198 Abs. 8 HGB in der Fassung des Rechnungslegungsgesetzes ab 1992 auf Grund des Maßgeblichkeitsprinzipes auch auf das Steuerrecht durch, bis dahin sei aber auch die Finanzverwaltung von einem handelsrechtlichen Wahlrecht für die Bildung von

Pensionsrückstellungen ausgegangen. Im Ergebnis müsse die ertragssteuerliche Auswirkung aus der Zurückbehaltung der Liegenschaft daher Null betragen. In eventu wurde die Qualifikation des Entnahmegewinnes als Veräußerungsgewinn und seine Besteuerung mit dem Hälftesteuersatz beantragt.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung teilweise Folge. Dem Berufungsbegehren entsprechend wurden die Barwerte der fraglichen Wohnrechte zum 31. Dezember 1992 in Höhe von S 1,724.003,-- bei Ermittlung des Teilwertes der Liegenschaft R-Straße in Abzug gebracht. Im Übrigen wurde die Berufung jedoch als unbegründet abgewiesen. Zunächst wurde zum Sachverhalt darauf hingewiesen, dass nach den behördlichen Erhebungen nur die Rentenverpflichtung gegenüber AK grundbücherlich sichergestellt sei (Barwert S 6,431.401,--). Die Verpflichtung gegenüber HK sen. (Barwert S 3,684.086,--) hingegen nicht. Aber auch hinsichtlich der grundbücherlich sichergestellten Rentenverpflichtung gegenüber AK komme dem Berufungsbegehren eine Berechtigung nicht zu. Übernommene Schulden, die dinglich sichergestellt seien, zählten einerseits zu den Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes und seien andererseits zu passivieren. Keinesfalls bestimmten die übernommenen Schulden die Bewertung des Wirtschaftsgutes. Die Liegenschaft und die zum Teil auf ihr lastenden Verbindlichkeiten seien jeweils für sich eigene Wirtschaftsgüter, die weder wirtschaftlich noch buchmäßig miteinander verbunden seien. Ein Wertausgleich zwischen diesen Wirtschaftsgütern würde eine unzulässige Saldierung bedeuten. Die Rentenverbindlichkeiten stellten bereits im Zeitpunkt der Entnahme der Liegenschaft eine Verbindlichkeit dar. Eine voll aufwandwirksame Einbuchung der Verbindlichkeiten zu Lasten des Jahres 1992 würde gegen das im Steuerrecht geltende Nachholverbot verstoßen. Nach der Aktenlage seien die Verbindlichkeiten bereits weit vor dem Jahr 1992 entstanden. AK und HK sen. seien im Jahr 1983 bzw. 1987 als Geschäftsführer der jeweiligen Vorgesellschaften ausgeschieden. Die Rentenverbindlichkeiten könnten nicht später als zum 1. Jänner 1992 mit dem entsprechenden Barwert eingebucht werden, was für das Streitjahr 1992 zu keiner Gewinnminderung führen dürfe. Eine aufwandwirksame Erhöhung der Rentenverbindlichkeiten sei im Laufe des Streitjahres angesichts der sinkenden Lebenserwartung der Rentenberechtigten nicht anzunehmen.

Davon abgesehen, erscheine es auch fraglich, ob die an AK (und seine Ehefrau) gezahlte Rente überhaupt betrieblich veranlasst sei. Aus dem Wortlaut des Übergabs- und Abtretungsvertrages ergebe sich, dass die Rentenvereinbarung eine Gegenleistung für die Übertragung der Gesellschaftsanteile an HK jun. gebildet habe. Es liege demnach keine Firmenpension, sondern eine von HK jun. als Gesellschafter eingeräumte Versorgungsrente vor. Die dingliche Besicherung auf der Betriebsliegenschaft begründe nicht das Entstehen von betrieblichen Verbindlichkeiten. Nach der vorliegenden Vereinbarung handle es sich bei dieser Rente vielmehr um eine außerbetriebliche Versorgungsrente, welche beim Rentenzahler als Sonderausgabe abzugsfähig sei. Im vorliegenden Falle seien die Rentenzahlungen laut Berufungsvorbringen von den Kindern (und Erben) des HK jun. ohnedies als Sonderausgaben geltend gemacht worden, was die Ansicht der belangten Behörde, es liege eine außerbetriebliche Versorgungsrente vor, nur bestätige. Eine aufwandwirksame Berücksichtigung der Rentenverbindlichkeiten zu Lasten des Streitjahres sei daher unzulässig.

Zur Frage des beantragten Hälftesteuersatzes führte die belangte Behörde aus, dass für die Gewinne aus der Entnahme einzelner Wirtschaftsgüter der begünstigte Steuersatz gemäß § 37 EStG nicht zustehe. Die Entnahme eines Wirtschaftsgutes (im Zuge einer Einbringung nach Art. III UmgrStG) stelle keinen Veräußerungs- oder Aufgabevorgang im Sinne des § 24 EStG dar.

Die belangte Behörde sehe sich auch nicht veranlasst, auf Grund der mündlichen Auskünfte, welche von Bediensteten der Finanzverwaltung erteilt worden sein sollen, zu einer anderen Entscheidung zu gelangen. Dem stehe zum einen schon das Legalitätsprinzip entgegen. Zum anderen handle es sich bei diesen Auskünften nicht um "offizielle Auskünfte" der Finanzverwaltung, die überdies auch nicht schriftlich bestätigt worden seien. Die einzige "offizielle Auskunft" habe das BMF mit Schreiben vom 17. Juli 1992 erteilt, darin jedoch eine steuerliche Beurteilung des fraglichen Sachverhaltes abgelehnt.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens stimmen darin überein, dass es im Streitjahr infolge der Betriebeinbringung gemäß Art. III UmgrStG unter Zurückbehaltung des Betriebsgrundstückes R-Straße zu einer Entnahme der Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen der einbringenden KG gekommen ist. Unstrittig ist weiters,

dass die beiden Pensionsverpflichtungen gegenüber AK und HK sen. nicht auf die aufnehmende GmbH übertragen wurden. Strittig ist hingegen, ob der zuletzt genannte Umstand bei Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Streitjahres eine steuerliche Berücksichtigung zu finden hat.

Die belangte Behörde hat dies hinsichtlich der Pension des AK u. a. schon deshalb abgelehnt, weil es sich hiebei nicht um eine betriebliche Verbindlichkeit der KG gehandelt habe. Sie hat dies auf den am 3. Oktober 1983 abgeschlossenen Übergabs- und Abtretungsvertrag gestützt. Nach dessen Punkt III habe sich HK jun. als Gegenleistung für die Abtretung der GmbH-Anteile des AK zu den nunmehr strittigen Versorgungsleistungen verpflichtet.

Die Beschwerde bringt dagegen vor, HK jun. seien die Gesellschaftsanteile des AK schon im Gesellschaftsvertrag vom 1. März 1977 auf den Todesfall des AK geschenkt worden. In wirtschaftlicher Betrachtung des Übergabs- und Abtretungsvertrages liege eine betriebliche Veranlassung des Pensionsvertrages vor.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerde keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Nach der insoweit unmissverständlichen Fassung des Vertrages vom 3. Oktober 1983 verpflichtete sich HK jun. als Gegenleistung für die Abtretung der Geschäftsanteile zu im Einzelnen bestimmten Versorgungsleistungen gegenüber den die Anteile Abtretenden AK (bzw. seiner Ehefrau). Es trifft nicht zu, dass HK jun. durch diese Vereinbarung "in wirtschaftlicher Betrachtungsweise" nicht mehr erhalten habe, als ihm bereits im Gesellschaftsvertrag zugesagt war. Eine Schenkung auf den Todesfall entfaltet ihre Wirkung erst mit dem Tod des Erblassers. Der Erblasser bleibt Eigentümer bis zu seinem Tod, der Begünstigte kann sein Recht erst danach durchsetzen. Dies wird vernachlässigt, wenn man die Schenkung auf dem Todesfall wie eine Schenkung unter Lebenden behandelt (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht11, 487). Es liegt auf der Hand, dass gerade im Falle der Schenkung von Unternehmensanteilen die Möglichkeit, sofort über Geschäftsanteile und damit über die Geschicke des Unternehmens verfügen zu können, wirtschaftlich nicht gleichgesetzt werden kann, mit einer in ungewisser Zukunft liegenden Verfügungsmöglichkeit.

Hinsichtlich der Pensionsverpflichtung gegenüber dem früheren Dienstnehmer HK sen. ist auch die belangte Behörde von einer betrieblich veranlassten Verbindlichkeit der KG ausgegangen. Sie lehnte jedoch eine gewinnmindernde Passivierung der Rentenverpflichtung im Streitjahr unter Hinweis auf das steuerliche Nachholverbot ab. Die Beschwerdeführer halten dem wie schon im Verwaltungsverfahren entgegen, dass der fehlende Bilanzansatz zum 1. 1. des Streitjahres nicht gegen zwingende Vorschriften des EStG verstoßen habe. Bis zum Inkrafttreten des Rechnungslegungsgesetzes ab 1992 seien nach herrschender Auffassung (einschließlich jener der Finanzverwaltung) auch § 5- Kaufleute nicht verpflichtet gewesen, Pensionsrückstellungen zu bilden. Die KG habe im gegenständlichen Fall von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht. Der fehlende Bilanzansatz zum 1. 1. 1992 sei demnach nicht unrichtig.

Mit diesem Vorbringen wird eine Rechtswidrigkeit nicht aufgezeigt, weil es im gegenständlichen Fall nicht um eine Pensionsrückstellung geht, sondern um die Passivierung der schlagend gewordenen Verpflichtung zur Bezahlung der bereits laufenden Pensionsschuld der AS GmbH.

Auf die gegenüber HK sen. eingegangene Verpflichtung vom 29. August 1986 finden daher die allgemeinen steuerlichen Grundsätze zur Passivierung von Verbindlichkeiten Anwendung. Eine Verbindlichkeit, die nicht die konkrete Gegenleistung für eine bezogene Leistung darstellt, ist in jenem Zeitpunkt zu passivieren, in dem die betreffende Belastung dem Grunde nach auftritt (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 6, Tz. 164). Rentenverpflichtungen sind mit dem Barwert der künftigen Auszahlungen anzusetzen. Der Rentenbarwert ist nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu berechnen und gemäß § 6 Z. 3 EStG zu jedem Bilanzstichtag neu zu bewerten (vgl. Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, § 6 Z 3, Tz. 6).

Im Beschwerdefall hatte sich die KG zu den Pensionszahlungen für den Fall verpflichtet, dass die AS GmbH keine Zahlungen mehr leisten sollte. Nach dem Beschwerdevorbringen erfolgten die laufenden Pensionszahlungen seit dem Konkurs der AS GmbH (am 26. Juni 1990) durch die KG und wurden von dieser auch als Betriebsausgabe geltend gemacht. Wenn die belangte Behörde bei dieser Sachlage die Feststellung getroffen hat, die von der KG auf Grund der Vereinbarung vom 29. August 1986 zu erbringenden und ab dem Jahr 1990 tatsächlich erbrachten Pensionszahlungen seien jedenfalls zum 1. 1. des Streitjahres bereits als Verbindlichkeit auszuweisen gewesen, kann dies nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Die Beschwerde wendet sich weiters gegen die Ermittlung des Teilwertes der gegenständlichen Liegenschaft in der R-Straße. Wie im Verwaltungsverfahren bringen die Beschwerdeführer auch vor dem Verwaltungsgerichtshof vor, der Teilwert der Liegenschaft erfahre durch die hypothekarische Sicherstellung der Pensionsverpflichtung gegenüber AK

eine Minderung. Der Verwaltungsgerichtshof teilt diese Ansicht nicht. Beim Teilwert im Sinne des § 6 Z. 1 EStG handelt es sich ebenso wie beim gemeinen Wert um einen objektiven Wert (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. April 1994, 93/16/0186, mit weiteren Nachweisen). Für die Beantwortung der Frage, welchen Betrag der Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für die Liegenschaft ansetzen würde (§ 6 Z. 1 EStG), ist nicht darauf abzustellen, ob am Wirtschaftsgut ein Pfandrecht begründet worden ist. Werden auf einer Betriebsliegenschaft betriebliche Verbindlichkeiten sichergestellt, sind es diese Verbindlichkeiten, die zu einer Minderung des Betriebsvermögens führen; nicht hingegen ergibt sich daraus die Berechtigung oder Verpflichtung zu einer Teilwertabschreibung eines der Besicherung der Verbindlichkeit dienenden Wirtschaftsgutes. Dass eine derartige doppelte Berücksichtigung (einerseits in Form einer Betriebsschuld, andererseits in Form einer Teilwertabschreibung) unzulässig wäre, räumen auch die Beschwerdeführer ein. Allein aus dem Umstand, dass der Ansatz der sichergestellten Verbindlichkeit - allenfalls zu Unrecht- unterblieben ist, erwächst den Beschwerdeführern jedoch kein Recht auf eine (alternative) Minderung des Teilwertes der betrieblichen Liegenschaft. Ob die Einräumung eines Wohnrechtes den Teilwert des Grundstückes mindert oder als eigenständige Entnahme anzusetzen ist, braucht im gegenständlichen Fall im Hinblick auf die Zuerkennung durch die belangte Behörde nicht beurteilt zu werden.

Die Beschwerdeführer rügen weiters den Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Sie berufen sich auf die persönliche Vorsprache bei einem Mitarbeiter der Finanzlandesdirektion, der "im Falle einer Berufung als Berufungsinstanz für den vorliegenden Abgabentatbestand zuständig" gewesen wäre. Der Referent habe ihnen dabei die Auskunft erteilt, dass bei der Bemessung des Entnahmewertes der Liegenschaft R-Straße der kapitalisierte Wert der Pensionsansprüche von HK sen. und AK in Abzug zu bringen sei.

Dieses Vorbringen verhilft der Beschwerde schon deshalb nicht zum Erfolg, weil für die Entscheidung über die Berufung gegenständlich nicht ein monokratisches Organ, sondern der Berufungssenat gemäß § 260 Abs. 2 lit. d BAO zuständig ist.

Die Beschwerde war daher insgesamt gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 29. Mai 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1998140103.X00

Im RIS seit

14.01.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at