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 97/14/0036

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.05.2001

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §303 Abs4;
KStG 1988 §8 Abs2;

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 des WN in M, vertreten durch Dr. Ivo Greiter, Dr. Franz Pegger, Dr. Stefan Kofler, Dr. Christian Zangerle, Dr. Norbert Rinderer und Dr. Herwig Frei, Rechtsanwälte in 6020 Innsbruck, Maria-Theresien-Straße 24, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat II) vom 14. Februar 1997, Zl. 31.000-3/93, betreffend Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 1991 sowie Einkommensteuer 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer veräußerte zum Stichtag 1. Juni 1989 seinen Tischlereibetrieb an die N GmbH, an der er zu 90 % und seine Ehefrau zu 10 % beteiligt waren.

In der im Zusammenhang mit der Betriebsübertragung errichteten Vertragsurkunde wurde festgehalten, dass die Käuferin neben allen bilanzmäßigen Aktiven und Passiven auch den Kundenstock und den Firmennamen sowie das Personal samt allen Abfertigungs- und sonstigen Ansprüchen übernimmt. Aus der Summe von Anlage- und Umlaufvermögen ergab sich ein Gesamtkaufpreis von S 13,873.673,43 (plus 20 % Mehrwertsteuer), der durch die Übernahme von Passiva in der Höhe von S 8,531.299,98, im Übrigen durch eine entsprechende Barzahlung (fällig bis 31. Juli 1989) zu begleichen war. Weiters enthält der Kaufvertrag vom 1. Juni 1989 folgende Anmerkung:

"Einige Positionen können erst nach endgültiger Bilanzierung der Einzelfirma (des Beschwerdeführers) genau festgestellt werden. Es können sich daher noch geringe Verschiebungen nach oben oder unten ergeben. Die obige Aufstellung ist daher in diesem Sinne noch als vorläufig zu betrachten.

Der Verkäufer und die Käuferin sind damit einverstanden, sich ergebende Abrechnungsdifferenzen sofort nach Feststellung auszugleichen."

In einem mit 10. Mai 1991 datierten "Nachtrag zur Rechnung vom 1.6.1989" wurden einige Bilanzpositionen geringfügig geändert und erstmals ein Firmenwert in Höhe von S 4,8 Mio. (plus 20 % Umsatzsteuer) angesetzt.

Mit Notariatsakt vom 28. August 1991 wurden die bislang vom Beschwerdeführer und dessen Ehefrau gehaltenen Anteile an der N GmbH um S 593.000,-- verkauft.

In der am 10. Mai 1991 beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 1989 legte der Beschwerdeführer der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes zum 31. Mai 1989 die Beträge laut "endgültiger" Abrechnung vom 10. Mai 1991 zugrunde. Für den sich danach ergebenden Veräußerungsgewinn wurde die Anwendung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 EStG beantragt. Die Einkommensteuer für 1989 wurde mit Bescheid vom 3. Juli 1991 erklärungsgemäß veranlagt.

Bei einer im Juni 1992 begonnenen und mit Schlussbesprechung vom 25. November 1992 abgeschlossenen abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, die im Jahr 1991 erfolgte Zahlung der N GmbH in Höhe von S 4,8 Mio. für den Erwerb des Firmenwertes stelle eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Eine derart gravierende Erhöhung des Kaufpreises, wie sie durch den zwei Jahre später abgeschlossenen Vertrag vom 10. Mai 1991 erfolgt sei, finde in dem Kaufvertrag vom 1. Juni 1989, der seiner Textierung nach nur mehr unerhebliche Abweichungen zulasse, keine Deckung.

Der Prüfer verringerte den für das Einzelunternehmen erklärten Veräußerungsgewinn 1989 um den Erlösanteil für den Firmenwert und setzte für das Jahr 1991 Einkünfte aus Kapitalvermögen von S 4,8 Mio. an.

Mit Bescheiden vom 24. März 1993 nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Einkommensteuer 1989 und 1991 gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen wieder auf und erließ für die genannten Jahre neue Einkommensteuerbescheide, die den Prüfungsfeststellungen entsprachen.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung sowohl gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer 1991 als auch gegen den Sachbescheid. Begründend führte er aus, es seien dem Finanzamt keine neuen Tatsachen bekannt geworden. Der Einkommensteuerbescheid 1991 datiere vom 5. Oktober 1992. Die abgabenbehördlichen Prüfungen beim Beschwerdeführer bzw. der N GmbH hätten am 24. Juni 1992 begonnen. Bereits in den ersten Tagen der Prüfung sei die Frage des Firmenwertes und der verdeckten Gewinnausschüttung vom Prüfer aufgegriffen worden. Es seien ihm alle schriftlichen Unterlagen vorgelegt worden. Am 6. August 1992 habe zu diesem Gegenstand in den Amtsräumen des Finanzamtes eine Besprechung mit dem Gruppenleiter des Prüfers stattgefunden. Zu diesem Zeitpunkt seien dem Finanzamt jedenfalls alle Sachverhaltselemente betreffend Firmenwert bekannt gewesen. Nach Erlassung des Einkommensteuerbescheides vom 5. Oktober 1992 seien demnach keine Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigten könnten. Im Übrigen treffe auch die Beurteilung der Firmenwertabgeltung als verdeckte Gewinnausschüttung nicht zu. Im Kaufvertrag vom 1. Juni 1989 werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die GmbH auch den Kundenstock sowie den Firmennamen übernehme. Die Vertragsparteien seien sich über den Berechnungsmodus des Firmenwertes einig gewesen, ohne dass es hiezu eines ausdrücklichen Hinweises in der vorläufigen Rechnung vom 1. Juni 1989 bedurft hätte. Als Berechnungsbasis sei der durchschnittliche Cash-Flow der letzten Jahre herangezogen worden. Da der Jahresabschluss 1988 erst im Jahre 1990 und der Jahresabschluss 1989 erst im Jahre 1991 fertig gestellt worden sei, habe der Firmenwert früher nicht genau berechnet werden können. Der Firmenwert werde bereits in der ersten Bilanz der GmbH zum 31. August 1989 ausgewiesen. Auch sei er von der Erwerberin bereits im April 1989 durch die Aufnahme eines Bankdarlehens zum Teil in die Finanzplanung einbezogen worden. Man sei sich der Gefahr einer verdeckten Einlage bzw. verdeckten Gewinnausschüttung auf Grund der Hinweise des steuerlichen Vertreters im Klaren gewesen und habe deshalb eine objektive Berechnungsbasis für den Firmenwert herangezogen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung hinsichtlich der Wiederaufnahme als unbegründet ab. Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1991 sei am 8. September 1992 beim Finanzamt eingelangt. Die Veranlagung sei als so genannter "Soforteingabefall" von der Veranlagungsleitstelle veranlasst worden. Der Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 1991 trage das Ausfertigungsdatum 5. Oktober 1992. Zu diesem Zeitpunkt sei im Veranlagungsreferat des Beschwerdeführers lediglich aktenkundig gewesen, dass im Jahre 1989 eine Veräußerung des Gewerbebetriebes erfolgt sei, sowie die dafür vom Beschwerdeführer angesetzten

Veräußerungserlöse. Die Kopien der Kaufverträge vom 1. Juni 1989 bzw. 10. Mai 1991 seien hingegen dem Prüfer, glaublich in den ersten Prüfungstagen, übergeben worden. Der Prüfer seinerseits habe keine Kenntnis davon gehabt, dass die Steuererklärungen 1991 im September 1992 beim Finanzamt eingereicht worden waren. Erst nach Ergehen der erklärungsgemäßen Veranlagungsbescheide am 5. Oktober 1992 sei der Prüfungsauftrag am 15. Oktober 1992 auf die Umsatz- und Einkommensteuer 1991 ausgedehnt worden. Daraus ergebe sich, dass dem zuständigen Veranlagungsreferat die Vereinbarung vom 10. Mai 1991 im Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheides am 5. Oktober 1992 nicht bekannt gewesen sei. Das Wissen des Prüfers könne gegenständlich dem zuständigen Veranlagungsreferat auch nicht zugerechnet werden, weil der Prüfungsauftrag ursprünglich nur die Veranlagungsjahre 1988 bis 1990 umfasst habe. Dem Veranlagungsreferat seien die Sachverhaltsfeststellungen des Prüfers erst mit dem Prüfungsbericht zur Kenntnis gelangt.

In der Sache selbst wies die belangte Behörde auf das zwischen der Käuferin und dem Verkäufer bestehende Naheverhältnis hin. Derartige Geschäfte erforderten einen nach außen in Erscheinung tretenden Manifestationsakt. Hinsichtlich der Vereinbarung einer Firmenwertablöse entspreche der Vertrag vom 1. Juni 1989 diesem Erfordernis nicht. Die belangte Behörde gehe daher davon aus, dass die Firmenwertablöse erst im Jahr 1991 rechtsverbindlich geworden sei. Daraus ergebe sich aber, dass selbst bei Verneinung des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung der Rechtsgrund für die nachträgliche Kaufpreiszahlung im Jahr 1991 gesetzt worden sei und daher erst in diesem Jahr nach § 32 Z. 2 EStG zu erfassende nachträgliche Betriebseinnahmen des Beschwerdeführers vorlägen. Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 37 EStG komme für nachträgliche Betriebseinnahmen nicht in Betracht. Weiters wies die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid darauf hin, dass mit Berufungsvorentscheidung vom Jänner 1994 der Berufung der N GmbH betreffend die Vorschreibung von Kapitalertragsteuer im Zusammenhang mit der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung stattgegeben worden sei und daher die Kapitalertragsteueranrechnung von S 1,2 Mio. auf die Einkommensteuerschuld des Beschwerdeführers zu entfallen habe.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Eine Wiederaufnahme von Amts wegen ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht der jeweiligen Verfahren derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" im Sinn des § 303 Abs. 4 BAO bezieht sich damit auf den Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (vgl. das hg. Erkenntnis vom 27. April 2000, 97/15/0207, mwN).

Der Beschwerdeführer bringt vor, dem Prüfer seien im Zeitpunkt der erstinstanzlichen Abgabenfestsetzung für das Jahr 1991 alle für die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes erforderlichen Umstände bekannt gewesen. Der Veranlagungsakt habe sich zum fraglichen Zeitpunkt beim Prüfer befunden, weshalb die ihm übergebenen Verträge der Jahre 1989 bzw. 1991 als aktenkundig anzusehen seien. Die vollständige Sachverhaltskenntnis des Prüfers stehe einer Wiederaufnahme des Einkommensteuerverfahrens für das Jahr 1991 entgegen.

Mit diesem Vorbringen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist nämlich entscheidend, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (vgl. insbesondere das hg. Erkenntnis vom 31. Oktober 2000, 95/15/0114, mwN). Dass in den Abgabenerklärungen des strittigen Jahres bzw. den angeschlossenen Beilagen ein Hinweis auf die "Rechnung vom 10. Mai 1991" gegeben worden sei, behauptet der Beschwerdeführer nicht. Der Beschwerdeführer behauptet auch nicht, dass der Prüfer die ihm gegebene Information vor Erlassung des ursprünglichen erstinstanzlichen Bescheides der Veranlagungsabteilung bekannt gegeben hat. Zum Beschwerdeeinwand, es dürfe nicht der "Willkür des Prüfers" anheim gestellt sein, ob er die zuständige Stelle über

nachweislich offen gelegte Sachverhalte informiere, ist zu sagen, dass es dem Abgabepflichtigen obliegt, im Rahmen der jeweiligen Abgabenerklärungen (der zuständigen Stelle) alle für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände bekannt zu geben (§ 119 BAO). Dass die Prüfungsabteilung in einem ein anderes Prüfungsjahr betreffenden Prüfungsverfahren von den maßgeblichen Tatsachen Kenntnis hatte, steht somit der Wiederaufnahme nicht entgegen.

2. Einkommensteuer:

Die belangte Behörde hat die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass die strittige Firmenwertablöse nicht - wie vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren behauptet - bereits anlässlich der Betriebsveräußerung im Jahr 1989, sondern erst mit Vertrag vom 10. Mai 1991 vereinbart worden sei. Sie hat sich dabei auf den Umstand gestützt, dass der Beschwerdeführer zugleich als Verkäufer und Käufer (in seiner Eigenschaft als Gesellschafter-Geschäftsführer der das Einzelunternehmen erwerbenden GmbH) aufgetreten sei und somit ein Insichgeschäft des Beschwerdeführers vorliege, das nur in der Form als erwiesen angenommen werden könne, wie es nach außen in Erscheinung getreten sei. Dies sei in Bezug auf die Ablöse des Firmenwertes erst mit schriftlicher Vereinbarung vom 10. Mai 1991 der Fall gewesen, sodass eine (aus welchen Gründen auch immer erfolgte) nachträgliche Erhöhung des Kaufpreises vorliege.

Wann die Vereinbarung der strittigen Firmenwertablöse zustande gekommen ist, ist eine auf der Sachverhaltsebene zu lösende Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen. Die Beweiswürdigung ist insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind, also den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut entsprechen (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 25. Jänner 2000, 94/14/0034).

Wie im Verwaltungsverfahren vertritt der Beschwerdeführer auch vor dem Verwaltungsgerichtshof die Ansicht, der Vertrag vom 1. Juni 1989 beinhalte bereits die Vereinbarung einer Firmenwertablöse, weil darin festgehalten werde, dass die Käuferin den Kundenstock, den Firmennamen sowie das Personal übernehme, und in der Vertragsurkunde weiters ausdrücklich ausgeführt werde, dass "einige Positionen erst nach endgültiger Bilanzierung genau festgestellt" werden könnten und "Abrechnungsdifferenzen" sofort nach Feststellung auszugleichen seien. Dieses Beschwerdevorbringen ist nicht geeignet, die behördliche Beweiswürdigung als unschlüssig erkennen zu lassen. Die belangte Behörde durfte zu Recht davon ausgehen, dass die Vertragsurkunde vom 1. Juni 1989 eine Position "Firmenwert" nicht aufweist und daher der Änderungsvorbehalt zu "einigen Positionen" hinsichtlich der strittigen Firmenwertablöse eines Bezugsobjektes entbehrt. Das Verwaltungsverfahren hat auch keinen Anhaltspunkt dafür ergeben, dass die im Jahr 1991 angewandte Methode der Firmenwertberechnung bereits vor diesem Zeitpunkt in den Beschwerdeführer bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat. Auch das Beschwerdevorbringen gibt dafür keinen Hinweis. Dass es im Wirtschaftsleben üblich sei, einen (nachweislich vorhandenen) Firmenwert abzugelten, zeigt nicht auf, dass vor dem Jahr 1991 eine Firmenwertablöse vereinbart war.

Durfte die belangte Behörde aber unbedenklich davon ausgehen, dass im Kaufvertrag vom 1. Juni 1989 eine Abgeltung für den Firmenwert nicht vereinbart war, stellt die später erfolgte Kaufpreiserhöhung selbst dann eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, wenn ein entsprechender Firmenwert tatsächlich vorhanden war. Unter einander fremd gegenüberstehenden Vertragspartnern wird eine einvernehmliche Nachbesserung des Kaufpreises nämlich regelmäßig nicht stattfinden. Hinweise dafür, dass gegenständlich auch unter Fremden eine im Kaufvertrag nicht gedeckte Kaufpreiserhöhung erfolgt wäre, sind im Verwaltungsverfahren nicht hervorgekommen. Vor diesem Hintergrund konnte es dahin gestellt bleiben, ob die Vereinbarung einer Firmenwertablöse, wäre sie anlässlich der Unternehmensveräußerung erfolgt, einem Fremdvergleich standgehalten hätte.

Die Beschwerde war daher insgesamt gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Von der Durchführung einer Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 29. Mai 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1997140036.X00

Im RIS seit

24.10.2001

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at