

TE Vwgh Erkenntnis 1999/9/30 97/15/0016

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 30.09.1999

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §14 Abs1;
EStG 1988 §24;
EStG 1988 §6 Z9 lit a;
UStG 1972 §4 Abs7;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerde des H in H, vertreten durch Dr. Leopold Boyer, Rechtsanwalt in 2225 Zistersdorf, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VIIA) vom 29. November 1996, Zl. GA 17-96/4076/01, betreffend Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1992, 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

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde die Gewerbesteuer betreffend die Jahre 1989 bis 1992 ohne die vom Beschwerdeführer in seinen Steuererklärungen beantragten Gewerbesteuerfehlbeträge einer namentlich genannten KG fest. Die belangte Behörde ging davon aus, dass der Beschwerdeführer neben seiner Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft ein Transportunternehmen als Einzelunternehmer betrieben habe. In seinen Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 1989 bis 1992 habe er die Berücksichtigung der Fehlbeträge aus der KG beantragt. Über Vorhalt habe der Beschwerdeführer dem Finanzamt mitgeteilt, dass ein schriftlicher Übergabs- bzw. Einbringungsvertrag nicht vorliege, jedoch der Sachverhalt einer Übernahme der Gewerbesteuerfehlbeträge der KG "aus der Buchhaltung ersichtlich" sei.

Der Beschwerdeführer sei bis einschließlich 1989 alleiniger Komplementär der D. GmbH & Co KG (im Folgenden: KG) gewesen. Die KG habe ein Transportunternehmen betrieben, einziger Kommanditist sei die Ehefrau des

Beschwerdeführers gewesen. Die namensgebende D. GmbH sei aus der KG bereits 1985 ausgetreten. Das für die KG zuständige Finanzamt habe in den jeweiligen Gewerbesteuerbescheiden Gewerbeverluste (Fehlbeträge) wie folgt festgestellt: 1985 S 127.419,--, 1986 S 559.382,--, 1987 S 429.534,--, 1988 S 521.686,-- und 1989 S 916.502,--. Der ehemalige Steuerberater der KG habe dem für die KG zuständigen Finanzamt mit Schreiben vom 2. Jänner 1990 (Beantwortung eines Fragebogens) mitgeteilt, dass der Betrieb am 31. Oktober 1989 eingestellt und die Anlagegüter verkauft worden seien. Der neue Steuerberater der KG und zugleich Steuerberater des Beschwerdeführers habe diesem Finanzamt im Februar 1992 mitgeteilt, dass "im Zuge der Betriebsaufgabe sämtliche Aktiva je zur Hälfte dem Kapital der Gesellschafter zugerechnet" worden seien. Laut dieser Mitteilung seien die sonstigen Rückstellungen von S 500.000,-- betreffend einen Schadensfall, bei dem neben der KG auch der Beschwerdeführer persönlich zur Haftung herangezogen werden sollte, sowie das Verrechnungskonto betreffend die Einzelfirma des Beschwerdeführers diesem zugerechnet worden. Alle anderen Passiva seien den beiden Gesellschaftern je zur Hälfte zugerechnet worden. Das für die KG zuständige Finanzamt habe mit Bescheid vom 23. Juni 1992 über die Feststellung der im Kalenderjahr 1989 erzielten Einkünfte aus der KG bei der Ehegattin des Beschwerdeführers einen anteiligen Freibetrag gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 von S 50.000,-- angesetzt. Dem Beschwerdeführer sei dieser Freibetrag nicht gewährt worden. In diesem Bescheid seien übernommene Schulden in der Höhe von insgesamt S 1.779.712,78 zuzüglich Zinsen als nicht abzugsfähige Mittel zur Anschaffung einer Einkunftsquelle ausgeschieden worden.

Laut Abschrift aus dem Handelsregister sei die KG mit Eintragung vom 15. März 1990 erloschen.

Laut Schlussbilanz der KG zum 31. Dezember 1989 seien als einziges Anlagevermögen nur mehr Geschäftsanteile von S 1.500,-- vorhanden gewesen. Auf der Passivseite scheine unter anderem eine sonstige Rückstellung von S 500.000,-- auf.

Das gesamte sonstige Anlagevermögen (Fahrzeuge, Firmenwert, Kopierer und Hochdruckreiniger) sei vor diesem Bilanzstichtag aus der KG ausgeschieden worden: Im Anlageverzeichnis sei der Zeitpunkt des Ausscheidens zwar nicht angegeben, da jedoch bei drei LKW Mercedes, einem Sattelaufleger Spitzer und einem gebrauchten Auflieger die AfA nur im halben Jahresbetrag angesetzt worden sei, stehe fest, dass diese Wirtschaftsgüter bereits vor dem 1. Juli 1989 ausgeschieden worden seien. Laut diesem Anlagenverzeichnis seien die restlichen Anlagegüter nach dem 30. Juni 1989 ausgeschieden worden (2 LKW Mercedes, 1 LKW MAN, 1 LKW MAN gebraucht, 1 LKW ÖAF gebraucht, 1 LKW Scania gebraucht, 1 MAN-Zugmaschine, je 1 Sattelaufleger Käsbohrer, Bayer, Schwarzmüller, Raymakers und 1 Sattelaufleger ohne Bezeichnung, weiters 2 Kompressoren ohne Bezeichnung und 1 Kompressor für LKW Mercedes, eine Plane für Sattelaufleger, 1 Kopierer, 1 Hochdruckreiniger sowie der Firmenwert).

Laut Gewinn- und Verlustrechnung der KG für den Zeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 1989 stünden dem Anlagenabgang (Restbuchwerte) von S 1.524.623,-- Erlöse aus Anlagenverkauf von S 2.344.400,-- gegenüber. Die aus der KG ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens schienen jedoch weder in der Bilanz noch im Anlageverzeichnis des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers auf.

Im Zuge einer beim Einzelunternehmen des Beschwerdeführers durchgeführten abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung für die Jahre 1990 bis 1992 habe der Prüfer die Feststellung getroffen, dass die Gewerbeverluste der KG im Einzelunternehmen des Beschwerdeführers nicht vortragsfähig seien.

In der Berufung gegen den dem Prüfungsbericht folgenden erstinstanzlichen Bescheid habe der Beschwerdeführer vorgebracht, im Jahre 1989 seien alle Aktiva und Passiva der KG vom Einzelunternehmens übernommen worden und der Betrieb der KG im Rahmen seines Einzelunternehmers weitergeführt worden. Es würde Subjekt- und Objektidentität vorliegen. Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung habe der Beschwerdeführer ergänzend ausgeführt, aus der KG seien die Anteile der Volksbank, der Kassenbestand und Kundenforderungen sowie Lieferverbindlichkeiten und die bereits genannte Rückstellung für Gewährleistung von ihm in sein Einzelunternehmen übernommen worden. Der ebenfalls übernommene Kundenstock sei nicht als eigenständiger Firmenwert aktiviert worden. Es sei von der KG ein namentlich genanntes Lagerhaus als Kunde übernommen worden. Von den übernommenen Mitarbeitern der KG sei noch ein Arbeitnehmer in seinem Einzelunternehmen tätig. Weiters sei in der Berufungsverhandlung angegeben worden, dass sämtliche Fahrzeuge der KG an Dritte verkauft worden seien. Der Beschwerdeführer habe vorgetragen, dass die KG nicht nur aus den Fahrzeugen, sondern auch aus einem Kundenstock, aus Verbindlichkeiten und anderen Wirtschaftsgütern bestanden habe. Die Subjektidentität sei auf jeden Fall in der Person des Beschwerdeführers gegeben gewesen. Bei der Objektidentität würde es sich um eine Frage der

Gesetzesauslegung handeln. Würde man die Schwerpunkte beim Anlagevermögen setzen, wäre zwar keine Objektidentität gegeben, setze man die Schwerpunkte hingegen beim Kundenstock an, würde auch Objektidentität vorliegen.

Im Rahmen der rechtlichen Beurteilung führt die belangte Behörde aus, § 6 Abs. 2 Gewerbesteuergesetz habe durch die Novelle BGBl. Nr. 403/1988 im Vergleich zu der im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. September 1985, 84/13/0076, dargestellten Rechtslage insofern eine Änderung erfahren, als eine Vortragsfähigkeit der Gewerbesteuerfehlbeträge bei Erwerb eines anderen Gewerbebetriebes ausdrücklich auf den Fall einer unentgeltlichen Übertragung des Betriebes gemäß § 6 Z. 9 lit. a EStG 1988 eingeschränkt worden sei. Diese Rechtslage sei erstmals bei der Veranlagung für das Jahr 1989 anzuwenden. Bei einer unentgeltlichen Übernahme gemäß § 6 Z. 9 lit. a EStG 1988 habe der Rechtsnachfolger eines (Teil-)Betriebes die Buchwerte des bisherigen Betriebsinhabers fortzuführen. Eine unentgeltliche Übertragung betrieblicher Einheiten im Sinne der genannten Gesetzesstelle liege nur vor, wenn die wesentlichen Grundlagen der betrieblichen Einheit in einem einheitlichen Vorgang übergeben werden. Wenn hingegen wesentliche Grundlagen eines (Teil-)Betriebes nicht übergeben würden, dann sei der Vorgang als Betriebsaufgabe zu behandeln. Beim Erwerber liege diesfalls ein unentgeltlicher Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter vor. Im Beschwerdefall sei daher zu klären, ob die laut Vorbringen des Beschwerdeführers übernommenen Anteile der Volksbank, der Kassenbestand, Kundenforderungen, die Rückstellung für Gewährleistung, Lieferverbindlichkeiten sowie ein Kunde und einige Mitarbeiter der beendeten KG die wesentliche Betriebsgrundlage eines Transportunternehmens ausmachten. Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebes gehörten, richte sich ausgehend von den Besonderheiten des jeweiligen Betriebstypus nach den Umständen des Einzelfalles, wobei es in erster Linie auf die funktionale Bedeutung der übernommenen Wirtschaftsgüter für den konkreten Betrieb ankomme. Nach der Rechtsprechung (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 31. Mai 1983, Zl. 81/14/0058) stelle bei Transportunternehmen der Fuhrpark die wesentliche Betriebsgrundlage dar, der dem Betriebsübernehmer die Fortführung des Betriebes ermögliche. Dies bedeute, dass der Beschwerdeführer die Fahrzeuge der KG und das entsprechende Zubehör (LKW, Zugmaschinen, Auflieger, Kompressoren etc.) in sein Einzelunternehmen aufnehmen und gemäß § 6 Abs. 2 Gewerbesteuergesetz i.V.m. § 6 Z. 9 lit. a EStG 1988 die Buchwerte der KG hätte fortführen müssen. Dass dies nicht geschehen ist, stehe außer Streit. Der Fuhrpark der KG sei an Dritte verkauft worden. Der Auffassung des Beschwerdeführers, nicht nur die Fahrzeuge, sondern auch der Kundenstock und die sonst übernommenen Bilanzpositionen würden die wesentliche Betriebsgrundlage eines Transportunternehmens darstellen, könne nicht gefolgt werden. Aus funktioneller Sicht hätten die Anteile der Volksbank, der Kassenbestand, Kundenforderungen, die Rückstellung für Gewährleistung, Lieferverbindlichkeiten, sowie der eine Kunde (Lagerhaus) und einige Mitarbeiter der beendeten KG alleine und ohne den dazugehörenden Fuhrpark für die Fortführung eines Transportunternehmens nicht die wesentliche Bedeutung wie es eben die verkauften Fahrzeuge gehabt hätten. Ohne ebenfalls übernommene Fahrzeuge hätte ein allenfalls bestehender Kundenstock nicht bedient werden können. Überdies könne ein Kundenstock für sich alleine und ohne weitere operative Wirtschaftsgüter nur in eingeschränktem Ausmaß bei bestimmten freiberuflichen Tätigkeiten eine wesentliche Grundlage darstellen. Im vorliegenden Falle handle es sich nach dem Vorbringen des Beschwerdeführers nur um einen einzigen Kunden. Seine Bedeutung könne daher umso mehr als marginal eingeschätzt werden. Kassenbestände, etwaige Forderungen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen hätten für die Fortführung eines Transportunternehmens überhaupt keine Bedeutung. Arbeitskräfte könnten gegebenenfalls nur dann zu den wesentlichen Grundlagen eines Betriebes gehören, wenn es sich um hoch qualifizierte Fachkräfte handle, die am Arbeitsmarkt nur schwer zu rekrutieren und für das weitere Funktionieren des Betriebes unentbehrlich seien oder wenn es sich um Leitpersonal handle. Dies sei vom Beschwerdeführer jedoch nicht einmal behauptet worden. Als einzige Anlagegüter der KG könnte der Kopierer und der Hochdruckreiniger vom Beschwerdeführer tatsächlich in sein Einzelunternehmen übernommen worden sein. Dies sei aber deswegen ohne Belang, weil der Beschwerdeführer nicht die Voraussetzungen der Buchwertfortführung erfüllt habe und überdies diese beiden Wirtschaftsgüter alleine nicht die wesentliche Betriebsgrundlage eines Transportunternehmens darstellen könnten.

Da also der Beschwerdeführer die Fahrzeuge der KG als für ein Transportunternehmen wesentliche Betriebsgrundlage nicht unentgeltlich unter Buchwertfortführung gemäß § 6 Z. 9 lit. a EStG 1988 in sein Einzelunternehmen übernommen habe, sei eine Fortführung der Gewerbesteuerfehlbeträge gemäß § 6 Z. 2 Gewerbesteuergesetz in der Fassung BGBl. Nr. 403/1988 nicht möglich.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machende Beschwerde mit dem Begehren, ihn kostenpflichtig aufzuheben.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Beschwerde bezeichnet die Auffassung der belangten Behörde, der Beschwerdeführer hätte die Fahrzeuge der KG und das entsprechende Zubehör (LKW, Zugmaschinen, Auflieger, Kompressoren, etc.) in sein Einzelunternehmen aufnehmen und gemäß § 6 Abs. 2 Gewerbesteuergesetz i.V.m. § 6 Z. 9 lit. a EStG 1988 die Buchwerte der KG fortführen müssen, angesichts der aktenkundigen Verluste der KG geradezu als grotesk. Bei der Beurteilung der wesentlichen Betriebsgrundlage sei auf den übernehmenden Betrieb, sohin auf sein Einzelunternehmen abzustellen und nicht auf das übertragende, verlustbringende Unternehmen der KG.

Dieser Auffassung des Beschwerdeführers kann nicht gefolgt werden. In der Frage, was unter Betrieb, Teilbetrieb im Sinne des § 6 Z. 9 lit. a EStG 1988 zu verstehen ist, kann zunächst auf die zu § 24 EStG 1988 ergangene Judikatur zu den entsprechenden Veräußerungstatbeständen zurückgegriffen werden. Danach setzt eine Betriebsveräußerung nicht den Verkauf des gesamten Betriebsvermögens, sondern nur die Übereignung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes voraus. Die Frage, welche Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden, ist in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Betriebstypus zu beantworten. Es ist das zu übereignende Unternehmen zu beurteilen. Wie von der belangten Behörde zutreffend ausgeführt wurde, ist als wesentliche Grundlage eines Transportunternehmens der Fuhrpark anzusehen, der dem Betriebsübernehmer die Fortführung des Betriebes ermöglicht (vgl. außer dem von der belangten Behörde zitierten Erkenntnis vom 31. Mai 1983, Zl. 81/14/0058, auch das Erkenntnis vom 20. Juni 1995, Zl. 93/13/0088). Die belangte Behörde ist aufgrund des Vorbringens des Beschwerdeführers im Verfahren zutreffend davon ausgegangen, dass der Fuhrpark der KG an Dritte verkauft wurde und nicht vom Beschwerdeführer in sein Einzelunternehmen unter Fortführung der Buchwerte übernommen worden ist. Soweit der Beschwerdeführer nunmehr in der Beschwerde Gegenteiliges als außer Streit stehend bezeichnet, weicht sein Vorbringen von den unbedenklichen Feststellungen der belangten Behörde ab. Dazu kommt, dass an anderer Stelle der Beschwerde der Beschwerdeführer wiederum selbst von einem Verkauf des Fuhrparks an Dritte ausgeht.

Der Beschwerdeführer macht geltend, die belangte Behörde habe keine relevanten Feststellungen über die unentgeltliche Betriebsfortführung getroffen, sodass der angefochtene Bescheid allein aus diesem Grunde mit Rechtswidrigkeit behaftet sei. Die belangte Behörde wäre verpflichtet gewesen, exakte Feststellungen über die Identität der von ihm übernommenen Wirtschaftsgüter zu treffen.

Diese Rüge geht fehl. Wie ausgeführt ist es im Beschwerdefall lediglich von Bedeutung, ob der Beschwerdeführer die wesentlichen Grundlagen des Betriebes der KG übernommen hat und diese wesentlichen Grundlagen im Fuhrpark zu sehen sind. Wie bereits ausgeführt, hat die belangte Behörde zutreffend festgestellt, dass dieser Fuhrpark vom Beschwerdeführer eben nicht übernommen wurde. Damit hat die belangte Behörde die wesentlichen Feststellungen getroffen. Die belangte Behörde hat sich aber auch mit den vom Beschwerdeführer im Rahmen der Berufungsverhandlung behaupteten wesentlichen Wirtschaftsgütern der KG ausführlich auseinander gesetzt und zutreffend beurteilt, dass diese für die Fortführung eines Transportunternehmens keine Bedeutung haben.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen (§ 42 Abs. 1 VwGG).

Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden, weil die Schriftsätze des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen lassen, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten lässt.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i.V.m. der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 30. September 1999

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1999:1997150016.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at