jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1972/1/12 1828/71

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 12.01.1972

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1967 §10 Abs1 Z1;
EStG 1967 §4 Abs1;
EStG 1967 §5;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschk und die Hofräte Dr. Kaupp, Dr. Karlik, Dr. Simon und Dr. Kirschner als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzkommissär Dr. Leitner, über die Beschwerde des J H und der F H, beide in S, vertreten durch Dr. Fritz Krieger, Rechtsanwalt in Zell am See, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg, Berufungskommission, vom 30. Juni 1971, Zl. 78-VBK-DH--1971, berichtigt durch Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg vom 21. Oktober 1971, Zl 78-VBK-DA-1971, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer 1969, Grad zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund (Finanzlandesdirektion für Salzburg) hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von S 1.391,80 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Erstbeschwerdeführer betreibt das Gewerbe eines Rauchfangkehrermeisters und ging ab dem Steuer- und Kalenderjahr 1969 von der bisher von ihm gehandhabten Gewinnermittlung durch Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz auf jene durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG über. Seiner beim Finanzamt am 26. Februar 1971 eingebrachten Einkommensteuererklärung 1969 und der am gleichen Tag eingebrachten Gewerbesteuererklärung 1969 legte er u.a. die diesen Erklärungen angeschlossene Eröffnungsbilanz per 1. Jänner 1969 zu Grunde, in der er den Übergangsgewinn mit dem Betrag von S 136.185,94 für Kundenforderungen abzüglich verschiedener Verbindlichkeiten von S 17.511,-- (darunter keine Warenschulden, jedoch S 14.489,--- für Gewerbesteuer 1967), somit in einer Höhe von S 118.675,-- errechnet hatte. In der "Vermögensrechnung" zum 31. Dezember 1969 setzte er als "Rückstellung für ungewisse Schulden" einen Betrag von S 36.000,-- für die Gewerbesteuer 1968 und einen Betrag von S 14.000,-- für die Gewerbesteuer 1969 ein. Als Sonderausgaben im Kalenderjahr 1969 machte er u. a. die Zahlung einer außerbetrieblichen Versorgungsrente an A. A. in der Höhe von S 14.400,-- gemäß § 10 Abs. 1 Z. 1 EStG geltend.

Das Finanzamt verweigerte im Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuerbescheid 1969 den Zahlungen an A. A. die Anerkennung als Sonderausgaben, weil sie keine Versorgungsrente, sondern eine Kaufpreisrente seien, setzte den Übergangsgewinn mit S 136.186,-- fest, weil hievon nur Warenschulden hätten abgezogen werden können, und erhöhte den vom Erstbeschwerdeführer erklärten Gewinn um den erst 1970 absetzbaren Gewerbesteueraufwand 1968. Hingegen wurden einige Beträge, insbesondere der Gewerbesteueraufwand 1967 von S 4.319,-- und eine Erhöhung der Gewerbesteuerrückstellung 1969 um S 6.000,-- zusätzlich als den Gewinn des Steuerjahres mindernde Posten anerkannt, was letztlich einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von S 242.96,7,-- (an Stelle des vom Erstbeschwerdeführer erklärten von S 208.322,--) und ein zu versteuerndes Einkommen von S 209.149,-- (an Stelle des vom Erstbeschwerdeführer erklärten von S 159.614,--) ergab.

In ihrer Berufung gegen diesen Bescheid brachten die Beschwerdeführer insbesondere vor, die Gewerbesteuer 1968 sei zwar zum 31. Dezember 1969 (dem Tag der Schlussbilanz) noch nicht vorgeschrieben gewesen, weil aber zum Zeitpunkt der Erstellung dieser Bilanz der Betrag bekannt gewesen sei, wäre die betreffende Passivpost richtig unter Verbindlichkeiten und nicht unter Rückstellungen auszuweisen gewesen, doch könne ihnen diese Unrichtigkeit nicht zum Schaden gereichen. Die Zahlung an A. A. aber beruhe auf dem Übergabsvertrag vom 18. August 1966, betreffend das vom Beschwerdeführer seither betriebene Bezirksrauchfangkehrer-Unternehmen. Bei Abschluss dieses Vertrages seien der Wert des Unternehmens und die Höhe eines allenfalls dafür zu bezahlenden Kaufpreises nicht berücksichtigt worden, vielmehr sei der Veräußerer davon ausgegangen, was er zusätzlich zum Leben benötige, bis er einmal eine Alterspension nach dem ASVG erhalte. Nur so sei man auf eine "monatliche Leibrente von S 1.200,-- auf die Dauer von achtzehn Jahren" gekommen, was, kapitalisiert einen Barwert von S 77.000,-- ergebe. Stelle man diesen Betrag dem in der Berufung mit S 1,571.000,-- errechneten kapitalisierten Ertrag des Unternehmens gegenüber, so ergebe sich, dass eine außerbetriebliche Versorgungsrente und keinesfalls eine Kaufpreisrente vorliege.

Die Berufungsvorentscheidung, mit der das Finanzamt der Berufung in der Frage der Gewerbesteuerrückstellung 1968 stattgegeben, die Berufung jedoch in der Frage der Absetzbarkeit der Zahlungen an A. A. abgewiesen hatte, wurde von den Beschwerdeführern durch den Antrag auf Vorlage der Berufung an die zweite Instanz außer Kraft gesetzt. In diesem Antrag wurde zusätzlich darauf hingewiesen, A. A. hätte nicht nur die Konzession zu Gunsten des Erstbeschwerdeführers zurückgelegt, sondern dieser sei auch in das Bestandverhältnis über die Betriebsräume eingetreten, sodass eindeutig eine Unternehmensnachfolge vorliege.

Die Finanzlandesdirektion gab mit dem angefochtenen Bescheid der Berufung teilweise Folge, ermittelte den Gewerbeertrag mit S 208.100,--- und das zu versteuernde Einkommen der Beschwerdeführer mit S 174.304,--, wovon S 99,900,-- nach Tabelle und S 74.416,-- gemäß § 34 EStG mit 22,8 % zu versteuern seien. Grundsätzlich seien die Beschwerdeführer im Recht, die Abrechnung der Gewerbesteuer 1968 bei Ermittlung des Übergangsgewinnes zu begehren, nur deren bilanzmäßige Behandlung als Rückstellung sei, da der Gewerbesteuerbescheid 1968 bei Erstellung der Bilanz 1969 bereits vorgelegen sei, unrichtig gewesen. Nicht richtig sei auch, dass sich die Zu- und Abrechnung beim Wechsel der Gewinnermittlungsart nur auf gewisse Positionen im Warensektor beziehen könne; es seien auch andere Zu- und Abrechnungen zu berücksichtigen, insbesondere die auf die Vorjahre entfallende und noch geschuldete Miete oder Gewerbesteuer. Daher könne entgegen der Vorgangsweise des Finanzamtes nicht der gesamte Kundenforderungsbetrag von S 136.185,94 mit dem ermäßigten Satz des § 34 Abs. 2 Z. 3 EStG versteuert werden, sondern lediglich der Übergangsgewinn, der nach Abzug der von den Beschwerdeführern selbstverzeichneten Verbindlichkeiten von S 17.511,-- und eines abzugsfähigen Gewerbesteuerbetrages 1968 von S 29.209,--- (vorgeschriebener Betrag von S 36.009,-- minus bereits 1968 als Betriebsausgaben verrechnete Vorauszahlungen von S 6.800,--) S 89.466,--betrage. Nach Abzug der darauf entfallenden anteiligen Gewerbesteuer 1969 von S 15.050,-- verbleibe ein nach dem begünstigten Satz zu versteuernder Betrag von S 74.416,--, während sich der zum normalen Steuersatz zu versteuernde Gewinn 1969 um den dort abgesetzten Gewerbesteueraufwand 1968 von S 36.000,-- erhöhe. Denn zu Lasten des Wirtschaftsjahres 1969 habe der Gewerbesteueraufwand 1968 nicht verrechnet werden können, weil er mit diesem Jahr ebenso wenig zusammenhänge, wie die vom Erstbeschwerdeführer selbst bei Ermittlung des Übergangsgewinnes abgezogenen Verbindlichkeiten für Betriebssteuern und andere Unkosten in Höhe von S 17.511,--.

Die monatlichen Zahlungen an A. A. seien im steuerlichen Sinn keine Renten, sondern Raten, weil sie auf bestimmte Zeit vereinbart seien, ohne dass das Rentenbezugsrecht oder die Rentenverpflichtung vor Ablauf der Frist infolge des Eintrittes eines unbestimmten Ereignisses (z.B. Tod eines Vertragspartners) erlöschen könnte. Charakteristisch für den

Begriff der Rente sei nämlich das Wagnis, das in der Dauer des Zufließens des fest vereinbarten Teilbetrages liege, welche Dauer ihrerseits wieder von einem zeitlich unbestimmten Ereignis abhänge. Hier aber sei das Aufhören der Rentenzahlungen klar abgegrenzt und der zu zählende Gesamtbetrag - von einer allfällig hinzutretenden Erhöhung zufolge der vereinbarten Wertsicherungsklausel abgesehen -

ziffernmäßig genau feststellbar, ein Risiko bestehe also für keinen der Vertragspartner. Auch eine betriebliche Versorgungsrente liege nicht vor, weil eine solche in der Regel nur bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft, bei Einzelunternehmen aber bloß ausnahmsweise für Verwandte als nachträgliche Belohnung für die im Betrieb geleisteten Dienste in Betracht komme. Die Voraussetzungen für eine außerbetriebliche Versorgungsrente, bei welcher familiäre oder erbrechtliche Erwägungen im Vordergrund stehen müssten, seien schließlich nicht einmal behauptet worden. Auch könnte den Zahlungen an A. A. auf Grund der gegenwärtigen Lebenshaltungskosten, seines Familienstandes und seiner eigenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (zwischen S 53.000,-- und S 69.000,-- jährlich) ein auch nur teilweiser Versorgungscharakter nicht zugesprochen werden. Da nach achtzehn Jahren ein Betrag von S 259.200,-- zuzüglich der Wertsicherungsbeträge ausbezahlt sein werde, widerspreche auch die von den Beschwerdeführern vorgenommene Errechnung eines Barwertes von S 77.000,--- für diese Zahlungen als wirklichkeitsfremd der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Der tatsächlich zu bezahlende Betrag sei aber eine angemessene Gegenleistung für die Überlassung des dem nicht kapitalintensiv geführten Betrieb des A. A. innewohnenden Geschäftswertes (bei einem durchschnittlichen Jahresertrag von S 50.000,--) und die Zurücklegung der Konzession, während der Eintritt des Erstbeschwerdeführers in die Bestandrechte nur von der Zustimmung des Vermieters abhängig gewesen sei und daher keine Leistung des A. A. von wirtschaftlichem Wert enthalten hätte. Infolge präziser Bestimmbarkeit des zu zahlenden Gesamtbetrages, seiner "Vererbbarkeit", Befristung und der Möglichkeit einer Säumnisfolge seien die an A. A. bezahlten Beträge im Gesamtergebnis Kaufpreisraten. Aber selbst wenn Rentencharakter und die niemals bestrittene Entgeltlichkeit bejaht würden, wären die Leistungen im Hinblick auf § 10 Abs. 1 Z. 1 letzter Satz EStG als Sonderausgaben erst dann abzugsfähig, wenn die Summe der gezahlten Beträge den kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung zum Zeitpunkt der Übertragung überstiegen hätte, welche Voraussetzung 1969 keinesfalls vorgelegen sei.

Über die gegen diesen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Soweit die Beschwerde die ziffernmäßige Richtigkeit des ermäßigten Steuersatzes nach § 34 EStG bekämpft, wurde ihr von der belangten Behörde durch den nach Einbringung der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof ergangenen Berichtigungsbescheid vom 21. Oktober 1971, Zl. 78-VBK-DH-1971, in vollem Umfange Rechnung getragen, sodass die Beschwerdeführer in diesem Streitpunkt als klaglos gestellt anzusehen sind. Zu den beiden anderen oben dargestellten Streitpunkten ist dagegen folgendes zu sagen:

I. Zur Frage der Ermittlung des Übergangsgewinnes:

Die Grundsätze der Bilanzwahrheit und Bilanzklarheit sind nicht nur für den protokollierten und damit gemäß §§ 38 ff HGB zur Buchführung und zur Erstellung von jährlichen Bilanzen verpflichteten Kaufmann, sondern für jeden Steuerpflichtigen verbindlich, der seinen Gewinn auf Grund erstellter Bilanzen ermittelt, weil diese Grundsätze mit dem Begriff jeder steuerlich zu berücksichtigenden Bilanz unlöslich verbunden sind. Sie besagen unter anderem, dass bei Erstellung einer Bilanz alle Tatsachen berücksichtigt werden müssen, die am Tage der Abfassung der Bilanz bekannt sind, sofern sie sich nur auf den Zeitraum, für den die Bilanz erstellt wird, beziehen, wogegen es unerheblich ist, ob sie an dem bereits in der Vergangenheit liegenden Bilanzstichtag bereits bekannt waren oder auch nur bekannt sein konnten. Im hier gegebenen Fall war der für 1968 festgesetzte und zu entrichtende Betrag an Gewerbesteuer im Zeitpunkt der Erstellung der Eröffnungsbilanz per 1. Jänner 1969 längst bekannt, weil zu diesem Zeitpunkt der Gewerbesteuerbescheid 1968 nicht nur zugestellt, sondern auch schon in Rechtskraft erwachsen war. Da die Gewerbesteuer nach den Betriebsergebnissen (Gewerbeertrag und Gewerbekapital) ausschließlich jenes Jahres bestimmt wird, für das sie zu entrichten ist, kann es keinem Zweifel unterliegen, dass sie wirtschaftlich nur dem Ergebnis eben jenes Jahres zugerechnet werden kann. Das bedeutet, dass im Zeitpunkt der Erstellung der Bilanz per 1. Jänner 1969 den Beschwerdeführern bereits bekannt war, dass der wirtschaftliche Erfolg das Jahres 1968 um die eben für dieses Jahr vorgeschriebene Gewerbesteuer geringer war. Daraus wieder musste in der Bilanz der Schluss gezogen werden, dass den zum 1. Jänner 1969 bestehenden, aus der Periode bis zu diesem Tag (also der Periode der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 StG) resultierenden Aktiven unter anderen Passiven die eben aus dieser Periode

resultierende Gewerbesteuer als den Übergangsgewinn mindernd gegenüberstand. Diese Tatsache musste unter Beachtung des oben angeführten Grundsatzes der Bilanzwahrheit berücksichtigt werden; dabei kam der Frage, ob am 1. Jänner 1969 für die Gewerbesteuer 1968 Rückstellungen hätten gebildet werden können oder müssen, im Hinblick darauf, dass zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung der neue Schuldbetrag bereits bekannt war, entgegen der Meinung der Beschwerde keine Bedeutung zu.

Völlig außer Frage schließlich steht, dass der für den Übergangsgewinn selbst festgesetzte Anteil an der Gewerbesteuer 1969 ausschließlich eben diesen Übergangsgewinn belasten konnte. Sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich war die Erzielung eben dieses Übergangsgewinns die einzige Grundlage für die Festsetzung jenes Gewerbesteuerbetrages. Er konnte daher in der Bilanz von keinem anderen Betrag als dem Übergangsgewinn als Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 4 Z. 9 EStG) abgezogen werden. Die belangte Behörde war im Recht, wenn sie der Einkommensteuer nur den um diese Betriebsausgabe reduzierten Nettogewinn unterzogen hat. II. Zur Frage der steuerlichen Qualifikation der monatlichen Leistungen an A. A.:

Dass der Erstbeschwerdeführer die Zahlungen an A. A. als Gegenleistung für das ihm nach dem Übergabsvertrag von A. A. "auf Grund der ... Konzessionsurkunde betriebene Rauchfangkehrergeschäft" (Punkt I. des Vertrages) und aus keinem auf die Aussetzung einer bloßen Versorgungsrente hinweisenden Grund erbringt, kann keinem Zweifel unterliegen. Der Vertrag vom 18. August 1966 stellt in seiner Gesamtheit immer wieder die gegenseitigen Leistungen der Vertragspartner einander gegenüber und bestätigt durch die Aufnahme des Verzichtes auf das nur bei zweiseitig verbindlichen, d. h. entgeltlichen, Geschäften (Gschnitzer bei Klang, Kommentar zum ABGB, 2. Auflage, IV/1, S. 557) zustehenden Rechtes der Verletzung über die Hälfte in seinem Punkt IX. seinen entgeltlichen Charakter.

Wenn nun bedacht wird, dass, wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt erkannt hat (vgl. die Erkenntnisse vom 29. Juni 1956, Zl. 874/55, Slg. Nr. 1459/F, vom 3. April 1968, Zl. 1847/67 u. v. a.), beim Erwerb eines Betriebes gegen Gewährung einer Rente (oder "dauernden Zahlung") an den bisherigen Erwerber in der Regel ein Kauf anzunehmen und das Vorliegen eines solchen nur zu verneinen ist, wenn bei der gesamten Transaktion der Versorgungsgedanke im Vordergrund steht, was im allgemeinen nur bei Geschäften zwischen nahen Verwandten anzunehmen sein wird, ist offenbar, dass hier keine so genannte "Versorgungsrente"', sondern die Gegenleistung für eine Veräußerung vorliegt. Denn irgendwelche Motive, die den Erstbeschwerdeführer, von dem Erwerb des Rauchfangkehrerbetriebes abgesehen, veranlasst hätten, Beiträge zur Versorgung des A. A. in den nächsten 18 Jahren zu leisten, ergeben sich nicht einmal aus den von den Beschwerdeführern im Verwaltungsverfahren aufgestellten Tatsachenbehauptungen. Damit aber hat auch jede Gegenüberstellung fiktiver Werte der Dauerzahlung einerseits und des übernommenen Betriebes anderseits zu entfallen. Denn hat der Erstbeschwerdeführer tatsächlich, wie er dies selbst behauptet, für einen hohen Wert des übernommenen Betriebes nur eine unverhältnismäßig geringe Gegenleistung zu erbringen, so bedeutet dies für ihn einen erheblichen und im Hinblick auf die oben zitierte Bestimmung des Punktes IX. des Übergabsvertrages endgültigen Vorteil, kann aber nicht dazu führen, dass das angeblich viel Geringere, das er an A. A. zu leisten hat steuerlich als eine Leistung zur "Versorgung" des A. A. qualifiziert wird, wofür dem Erstbeschwerdeführer von der Betriebsübernahme abgesehen jedes rechtlich oder moralisch verankerte Motiv fehlte.

Selbst wenn aber die Zahlungen an A. A., wie oben dargelegt, keinen Versorgungscharakter haben, konnte die belangte Behörde das Begehren des Erstbeschwerdeführers, die Rentenleistungen seien zumindest zum Teil gewinnmindernd zu berücksichtigen, nicht einfach mit der Behauptung abtun, das die Summe der bezahlten Beträge den kapitalisierten Wert der Rentenverpflichtung zum Zeitpunkt der Übertragung im Veranlagungsjahr noch nicht überstiegen hätte, weil auch in einem solchen Fall auf die sich gewinnmindernd auswirkenden Zinsen, die in diesem Betrage enthalten sind, Bedacht zu nehmen gewesen wäre. Ob es sich aber um eine Kaufpreisrate oder um eine Rente handelt, ist in diesem Zusammenhang deshalb, weil die Lebenserwartung des Berechtigten für das Ausmaß der Leistung bedeutungslos ist und daher die Ermittlung des in den Jahreszahlungen enthaltenen Zinsenanteiles von dieser Lebenserwartung nicht abhängt, nicht rechtserheblich.

Da die belangte Behörde die in der Jahresleistung enthaltenen, in Bezug auf die Vereinbarung vom 18. August 1966 enthaltenen Zinsen außer acht gelassen hat, erweist sich ihr Bescheid als inhaltlich rechtswidrig, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 aufgehoben werden musste.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz beruht auf §§ 47 ff. VwGG 1965.

Wien, am 12. Jänner 1972

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1972:1971001828.X00

Im RIS seit

15.02.2002

Zuletzt aktualisiert am

22.09.2008

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at