

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

24.09.1996

Geschäftszahl

95/13/0290

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde des H in W, vertreten durch Dr. M, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat V) vom 23. Oktober 1995, Zl 16-94/3137/08, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 12.920,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb als Einzelunternehmer bis zum Jahr 1989 eine Boutique mit zwei Betriebsstätten in B und T. Mit Notariatsakt vom 30. März 1989 schlossen der Beschwerdeführer und seine damalige Ehefrau eine Vereinbarung, wonach der Beschwerdeführer das Unternehmen per 31. März 1989 an diese "unentgeltlich nur gegen den, daß diese sich verpflichtet, sämtliche in diesem Unternehmen begründeten Verbindlichkeiten welcher Art immer, insbesondere Betriebssteuern derart und aus eigenem zu entrichten" veräußert. Die Feststellung dieser Verbindlichkeiten wurde einer zum 31. März 1989 zu errichtenden Bilanz vorbehalten.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung dieses Unternehmens wurde unter der Überschrift "Steuerliche Auswirkung der Betriebsaufgabe zum 31. März 1989" unter anderem festgehalten, daß laut Bilanz zum 31. März 1989 eine Überschuldung des Unternehmens vorliege. Werde aber ein überschuldeter Betrieb gegen Übernahme der Schulden übertragen, ohne daß eine Zahlung erfolge, stellten die ohne andere Gegenleistung übernommenen Schulden den Veräußerungspreis dar. Ein steuerlicher Veräußerungsgewinn entstehe daher insoweit, als im Betriebsvermögen stille Reserven einschließlich Firmenwert enthalten seien. Der Veräußerungserlös unterliege weiters auch der Umsatzsteuer. Eine unentgeltliche Übertragung liege mangels Bereicherung des Erwerbers nicht vor. In der Folge stellte der Prüfer den Veräußerungsgewinn dar und gliederte die stillen Reserven in Betriebsstätte T, Betriebsstätte B und Firmenwert, wobei sich als Summe der Betrag von S 3.243.254,92 ergab.

Gegen die in weiterer Folge (nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO) erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 1989 erhob der Beschwerdeführer Berufung. Darin wurde im wesentlichen unter Hinweis auf Abschnitt 79 Punkt 11 der Einkommensteuerrichtlinien vorgebracht, bei Berechnung der Summe der Aktiva sei ein um S 15.000,-- zu niedriger Betrag angesetzt worden, sodaß sich als Differenz zwischen Schuldübernahme und Summe der Aktiva nicht ein Betrag von S 3.243.254,92, sondern ein Betrag von S 3.228.254,92 ergebe. Somit ergebe sich schon rein aus dem Zahlenmaterial des Prüfungsberichtes ein "Überwiegen der stillen Reserven", wodurch selbst die Steuerbehörde rechnerisch eine tatsächliche Bereicherung der übernehmenden nahen Angehörigen festgestellt habe. Der einzig zulässige Schluß der Sachverhaltsdarstellung und -wertung könne daher nur in einer Schenkung des Unternehmens liegen, nicht aber in einer Betriebsveräußerung.

Zur Umsatzsteuer wurde auf die Ausführungen zum Einkommensteuerbescheid 1989 verwiesen. Es könne daher keine Rede davon sein, daß der Unternehmer seine Leistungen gegen Entgelt ausführe, wenn Unentgeltlichkeit sein Handeln bestimme und er von vornherein eine Gegenleistung nicht anstrebe. Der Vorgang sei daher nicht steuerbar.

In einer Stellungnahme des Prüfers zur Berufung führte dieser aus, es werde darin aus den Richtlinien zitiert, wonach bei Übertragung eines bloß buchmäßig überschuldeten Betriebes zwischen nahen Angehörigen in der Regel Unentgeltlichkeit anzunehmen wäre. Im gegenständlichen Fall sei aber von diesem Grundsatz abzugehen gewesen, weil besondere Umstände vorgelegen seien. Für das Vorliegen einer unentgeltlichen Übertragung (Schenkung) sei in jedem Fall eine Bereicherung des Erwerbers erforderlich. Eine derartige Vorteilszuwendung werde in der Berufung nicht einmal behauptet. Die Betriebsübergabe sei im Zusammenhang mit der Ehescheidung des Beschwerdeführers vorgenommen worden. Vor Abschluß des Scheidungsvergleiches vom 20. Juni 1989 sei die Aufteilung des gemeinsamen Vermögens bzw. die Veräußerung der Einzelfirma an die damalige Ehefrau des Beschwerdeführers erfolgt. Aus den Vereinbarungen des Notariatsaktes vom 30. März 1989 zwischen den Ehegatten gehe weder Schenkungswille noch Bereicherungsabsicht hervor. Es sei im übrigen auch keine Anzeige der Schenkung an das zuständige Finanzamt erfolgt. Es sei daher davon ausgegangen worden, daß die Betriebsübertragung wie zwischen Fremden erfolgt sei. Der Veräußerungsgewinn wurde als Differenz zwischen Aktiven und übernommenen Passiven ermittelt, wobei der Differenzbetrag die aufgedeckten stillen Reserven darstelle. Durch einen bedauerlichen Irrtum sei allerdings nicht die Summe der Aktiven laut Prüferbilanz, sondern diejenigen laut Handelsbilanz angesetzt worden. Der Veräußerungsgewinn sei daher um S 15.000,- zu vermindern. Wenn nun in der Berufung aus einem bloßen Übertragungsirrtum der Betriebsprüfung, die ja nur durch Unterstellung eines fremdüblichen Geschäftes die Höhe der stillen Reserven lediglich durch eine Rechenoperation ermittelt habe, der Schluß gezogen werde, daß dadurch die Schenkungsabsicht auch durch die Behörde dokumentiert werde, so könne diese Begründung nicht schlüssig sein. Auf den Wert des übertragenen Betriebes gehe der Beschwerdeführer nicht ein. Auch werde die Schenkungsabsicht selbst vom Beschwerdeführer nicht einmal behauptet.

Hiezu wies der Beschwerdeführer in einer Eingabe vom 19. November 1993 darauf hin, daß anlässlich einer Akteneinsicht die "rechnerische Ermittlung der Schätzung der stillen Reserven laut Niederschrift über die Schlußbesprechung sowie die genaue Gliederung der stillen Reserven laut Tz 18 des BP-Berichtes" nicht hätte vorgefunden werden können. Um die vom Prüfer erwähnte "Rechenoperation" nachvollziehen zu können, wurde um Vorlage dieser "rechnerischen Ermittlung der Schätzung" sowie um die "rechnerische Ermittlung der gesamten stillen Reserven" (nicht nur der Betriebsstätte T sowie des Mietrechtes der Betriebsstätte B, sondern auch aller anderen stiller Reserven der beiden Betriebsstätten) ersucht.

In einer weiteren Eingabe vom 13. April 1994 nahm der Beschwerdeführer - obwohl seinem Antrag vom 19. November 1993, welcher aufrecht erhalten werde, nicht entsprochen worden sei - zur Stellungnahme des Prüfers zur Berufung seinerseits dahin Stellung, daß er verschiedene, den Prüfungsorganen bereits bekanntgegebene Unterlagen vorlegte, welchen zu entnehmen sei, daß der Beschwerdeführer erstmals am 24. April 1989 eine Scheidung seiner Ehe in Erwägung gezogen habe. Unverständlich sei daher die Annahme der Prüfer, die Betriebsübergabe sei im Zusammenhang mit der Ehescheidung vorgenommen worden, obwohl der "Notariatsakt" schon am 30. März 1989 abgeschlossen worden sei. Die im Notariatsakt verwendeten Formulierungen seien Standardformulierungen, die auch im Rahmen von Schenkungsurkunden immer wieder Verwendung fänden. Eine Begründung dafür, warum im gegenständlichen Fall von der Übertragung eines bloß buchmäßig überschuldeten Betriebes zwischen nahen Angehörigen abzugehen gewesen sei, sei weder im Prüfungsbericht noch in der Stellungnahme der Prüfer mit Ausnahme des Beisatzes "weil besondere Umstände vorlagen" aufzufinden. Aus den Berufungsausführungen "der einzig zulässige Schluß der Sachverhaltsdarstellung und -wertung kann nur in einer Schenkung des Unternehmens liegen" sei sehr wohl die Schenkungsabsicht zum Ausdruck gebracht worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Begründend verwies sie darin zunächst darauf, daß nach Lehre und Rechtsprechung zu § 24 EStG 1988 grundsätzlich gelte, daß bei Übertragung eines überschuldeten Betriebes lediglich gegen Schuldübernahme die übernommenen Schulden den Veräußerungserlös darstellten. Es entstehe ein Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos. Allerdings gelte dies nur dann, wenn nicht eine Schenkung anzunehmen sei. Schenkung werde angenommen, wenn ein überschuldeter Betrieb zwischen nahen Angehörigen übertragen werde und die Überschuldung bloß buchmäßig sei. Bloß buchmäßige Überschuldung liege dann vor, wenn stille Reserven und Firmenwert das negative Kapitalkonto übersteigen. In diesem Fall komme es zu einer Bereicherung des Erwerbers. Werde ein real überschuldeter Betrieb (stille Reserven und Firmenwert decken nicht das negative Kapitalkonto) zwischen nahen Angehörigen übertragen, komme es zu einer Bereicherung des Übertragenden durch den Erwerber. Gewinnrealisierung trete beim Übertragenden nur im Ausmaß der stillen Reserven und des Firmenwertes ein, hinsichtlich des nicht gedeckten Restes des negativen Kapitalkontos werde von einem außerbetrieblichen Motiv des Erwerbers auszugehen sein. Gegenständlich liege die Übertragung eines real überschuldeten Betriebes vor, weil die stillen Reserven und der Firmenwert, welche in Summe dem Veräußerungsgewinn entsprächen, ausgehend von der "Berechnung der Betriebsprüfung" (S 3,742.428,92) das negative Kapitalkonto (S 4,061.094,92) nicht deckten. Die Gliederung der stillen Reserven sei aus dem Prüfungsbericht ersichtlich, allerdings für die Gesamthöhe des Veräußerungsgewinnes und für die hier zu lösende Frage, ob es sich um die Übertragung eines real oder bloß buchmäßig überschuldeten Betriebes handle, irrelevant, sodaß auf die vom Beschwerdeführer "urgierte genaue Gliederung der stillen Reserven" verzichtet werden könne. Infolge der Übertragung eines real überschuldeten Betriebes sei es zu keiner Bereicherung der Erwerberin gekommen, sondern zu einer Bereicherung des übertragenden Beschwerdeführers durch die Erwerberin. Da es unter

Fremden in aller Regel zu keiner Übernahme eines real überschuldeten Betriebes komme, werde die gegenständliche Übertragung unter der Prämisse behandelt, daß die Grundsätze der Übertragung von Betrieben zwischen nahen Angehörigen anzuwenden seien. Dies bedeute, daß die Gewinnrealisierung beim Beschwerdeführer nur im Ausmaß der stillen Reserven und des Firmenwertes eintrete. Auch das Finanzamt habe die Gewinnrealisierung nur in diesem Ausmaß angenommen, sodaß dem Vorbringen des Beschwerdeführers, es habe sich zu diesem Zeitpunkt um eine aufrechte Ehe zwischen dem Beschwerdeführer und seiner damaligen Ehefrau gehandelt, schon damals entsprochen worden sei, was daraus zu ersehen sei, daß hinsichtlich des nicht gedeckten Restes des negativen Kapitalkontos keine Gewinnrealisierung eintrete.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer ging die belangte Behörde von einem Leistungsaustausch aus. Eine unentgeltliche Übertragung sei aus den angeführten Gründen nicht gegeben, die Schuldübernahme sei daher als steuerbares Entgelt anzunehmen.

In der dagegen eingebrachten Beschwerde beantragt der Beschwerdeführer die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Beschwerdeführer replizierte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 24 Abs 1 Z 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die unter anderem bei der Veräußerung des ganzen Betriebes oder eines Teilbetriebes erzielt werden. Als Veräußerung im Sinne des § 24 Abs 1 Z 1 ist die entgeltliche Übertragung des Eigentums an Betrieb zu verstehen. Sie zieht eine abschließende Besteuerung bei Beendigung der Zurechnung unter anderem eines Betriebes oder Teilbetriebes an eine bestimmte Person nach sich, von der vor allem bisher nicht aufgedeckte stille Reserven erfaßt werden. Keine entgeltliche Übertragung und somit keine Veräußerung im Sinne des § 24 Abs 1 Z 1 EStG 1988 ist die Schenkung (vgl hiezu zB das zur insofern vergleichbaren Rechtslage nach dem EStG 1972 ergangene hg Erkenntnis vom 29. Juni 1995, 93/15/0134).

Zur Umsatzsteuer hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24. Mai 1984, 83/15/0172, jene Kriterien angeführt, die bei der Lösung der Frage heranzuziehen sind, ob eine Unternehmensübertragung gegen Entgelt oder ohne Gegenleistung stattgefunden hat. Danach kann von ersterem nicht die Rede sein, wenn Unentgeltlichkeit das Handeln des Unternehmers bestimmt und er von vornherein eine Gegenleistung nicht anstrebt. Bewirkt ein Unternehmer eine Leistung nicht, um eine Gegenleistung zu erhalten, so steht eine allfällige Leistung des Leistungsempfängers zur Leistung des Unternehmers nicht in der für eine Gegenleistung notwendigen inneren Verknüpfung. Ist die Leistung des Unternehmers also darauf gerichtet, dem Übernehmer ein Unternehmen (einen Betrieb) mit seinen Aktiven und Passiven unentgeltlich zu übertragen, so kann nicht deshalb, weil der Übernehmer mit den Aktiven auch die Passiven des Unternehmens (Betriebes) übernimmt, gefolgert werden, daß er die Passiven als Gegenleistung für die Übertragung der Aktiven übernimmt.

Tatbestandsmerkmal sowohl eines (nicht aus einer Betriebsaufgabe resultierenden) Veräußerungsgewinnes als auch eines Umsatzes ist somit die Entgeltlichkeit. Bei Beurteilung der Frage, ob im Beschwerdefall steuerlich ein Veräußerungsgewinn und ein Umsatz zu erfassen waren, war daher von der belangten Behörde zunächst zu klären, ob das der Betriebsübertragung zugrundeliegende Rechtsgeschäft entgeltlich oder unentgeltlich war (vgl das hg Erkenntnis vom 1. Dezember 1986, 86/15/0061), zumal ein Schenkungswille im Verwaltungsverfahren zumindest ansatzweise behauptet wurde. Ob der Wille der Beteiligten in der Tat auf eine unentgeltliche oder entgeltliche Betriebsübertragung gerichtet ist, stellt eine nach der Lage des Falles zu lösende Beweisfrage dar (vgl das hg Erkenntnis vom 19. Oktober 1987, 86/15/0097).

Konkrete Feststellungen, die eine Lösung dieser Beweisfrage ermöglichen, hat die belangte Behörde im Beschwerdefall jedoch nicht angestellt. Sie versuchte vielmehr, die Entgeltlichkeit des gegenständlich relevanten Rechtsgeschäftes aus in Lehre und Rechtsprechung enthaltenen Rechtssätzen zur Frage der Höhe des Veräußerungsgewinnes und damit (weil der Veräußerungsgewinn vor allem die aufgedeckten stillen Reserven darstellt) zur Frage der Höhe der stillen Reserven abzuleiten. Dieser Versuch muß schon deswegen scheitern, weil Erwägungen zur Höhe eines Veräußerungsgewinnes - abgesehen von einer im Beschwerdefall nicht vorliegenden Betriebsaufgabe - die Entgeltlichkeit eines Rechtsgeschäftes notwendigerweise voraussetzen, die Entgeltlichkeit aber nicht begründen können. Auch die Behauptung der belangten Behörde, es liege im Beschwerdefall ein real überschuldeter Betrieb vor, trägt zur Begründung der Entgeltlichkeit der zugrundeliegenden Betriebsübertragung schon deshalb nichts bei, weil sie nicht auf nachvollziehbaren Feststellungen im Sachverhaltsbereich beruht. Vielmehr geht die belangte Behörde auch dabei von - in Höhe des Veräußerungsgewinnes - feststehenden stillen Reserven und einem Firmenwert aus, ohne zu berücksichtigen, daß im Fall einer allfälligen Schenkung die stillen Reserven und ein Firmenwert nicht mit einem diesfalls gar nicht gegebenen Veräußerungsgewinn gleichgesetzt werden können.

Der von der belangten Behörde als erwiesen angenommene Sachverhalt einer einen Veräußerungsgewinn und einen Umsatz voraussetzenden entgeltlichen Betriebsübertragung stellt sich daher als unzureichend begründet

dar, weshalb sich der angefochtene Bescheid als mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet erweist.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 3 lit c VwGG aufzuheben.

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