

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

07.10.2003

Geschäftszahl

2001/15/0221

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Karger und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde des T in R, vertreten durch Mag. Andreas Germann, Rechtsanwalt in 6900 Bregenz, Rathausstraße 11, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 9. Oktober 2001, GZ. RV 1127/1-V6/00, betreffend Umsatzsteuer 1994 und Einkommensteuer 1994 und 1995, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer, ein Steuerberater, kaufte 1988 von seinem Vater eine Wirtschaftstreuhandkanzlei. Ein schriftlicher Kaufvertrag wurde nicht ausgefertigt. 1989 verfasste der Vater des Beschwerdeführers ein Testament, worin er die drei Geschwister des Beschwerdeführers zu Erben einsetzte und unter anderem festhielt, dass der Beschwerdeführer in den vergangenen Jahren von ihm viele finanzielle und wirtschaftliche Zuwendungen zum Aufbau seiner Familie und weit mehr Zuwendungen als seine Geschwister erhalten habe. Die Übergabe der Wirtschaftstreuhandkanzlei an den Beschwerdeführer sei in Form eines Verkaufs erfolgt, jedoch nach der "objektiven Bewertung" des Testamentsverfassers um einen Preis, der um 3 Millionen S niedriger gelegen sei, als er bei einem Fremdverkauf hätte erzielen können. Diese 3 Millionen S und alle weiteren Zuwendungen erachtete der Vater des Beschwerdeführers als volle Abdeckung aller Erb- und Pflichtteilsansprüche des Beschwerdeführers.

Der Beschwerdeführer überreichte dem Landesgericht Feldkirch im Jahr 1994 eine Klage gegen seine drei Geschwister. Er begehrte die Feststellung, dass ihm gegenüber dem Nachlass seines verstorbenen Vaters ein Pflichtteilsanspruch von 1.567.000,47 S zustehe, welcher sich aus im Einzelnen angeführten Beträgen gegenüber den erbserklärten Erben zusammensetze. Die erstbeklagte Partei, ein Bruder des Beschwerdeführers, wurde darüber hinaus auf Zahlung von 139.682,81 S geklagt. In der Klage bestritt der Beschwerdeführer die Ausführungen im vorgenannten Testament, dass durch finanzielle und wirtschaftliche Zuwendungen seine Erb- und Pflichtteilsansprüche zum Nachlass voll abgegolten seien. Die Wirtschaftstreuhandkanzlei habe er um einen mündlich vereinbarten Kaufpreis von 4.060.000 S erworben. Dieser einvernehmlich festgesetzte Kaufpreis des Betriebes seines Vaters sei aus näher ausgeführten Gründen nicht unter- sondern überbewertet. Dem Beschwerdeführer stehe daher der volle Pflichtteilsanspruch zu, den er mit eingehender Aufschlüsselung mit 1.567.000,47 S bezifferte. Er habe von dem am Todestag seines Vaters auf den vereinbarten Kaufpreis noch offenen Rest von 2.449.552,53 S im Jahr 1990 349.745,01 S und im Jahr 1991 330.000 S jeweils je zu einem Drittel jedem seiner drei Geschwister geleistet.

Das Landesgerichtes Feldkirch stellte mit Urteil vom 3. Mai 1994, 5 Cg 204/92s, nach Klagsänderung durch den Beschwerdeführer fest, dass die Kaufpreisforderung der Geschwister des Beschwerdeführers als Erben nach dessen Vater aus dem Verkauf der Wirtschaftstreuhandkanzlei mit im Einzelnen bestimmten Beträgen infolge Aufrechnung mit der Pflichtteilsforderung des Klägers vermindert ist. Das Feststellungsmehrbegehren, wonach der Beschwerdeführer einen Pflichtteilsanspruch in Höhe von rund 1,4 Millionen S besitze und die Kaufpreisforderung seiner Geschwister (auch) mit den Unterschiedsbeträgen zwischen den im geänderten Klagsbegehren angesprochenen (höheren) und den festgestellten (niedrigeren) Beträgen durch Aufrechnung mit

der Pflichtteilsforderung erloschen wäre, wurde abgewiesen. Die ebenfalls geänderten Leistungsbegehren wurden ebenso abgewiesen. Das Oberlandesgericht Innsbruck bestätigte mit Urteil vom 23. August 1994 das erstgerichtliche Urteil insoweit.

Im Gefolge einer beim Beschwerdeführer im Jahr 1999 durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung stellte der Prüfer in seinem Bericht u.a. (Tz 14 und 15) fest, dass dem Beschwerdeführer im Zuge von Prozessen betreffend die Geltendmachung von Pflichtteilsansprüchen in den Jahren 1994 und 1995 Kosten in Höhe von 1.002.194,05 S bzw. 14.185,22 S erwachsen seien. Die Erfüllung sowie die Abwehr der Kosten von Pflichtteilsansprüchen und die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen bzw. Ausgaben gehörten nicht der betrieblichen Sphäre an. Daher seien diese Kosten als Betriebsausgaben nicht anzuerkennen und die zu berücksichtigenden Vorsteuern um 127.721 S zu kürzen.

Das Finanzamt erließ entsprechende Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1994 und Einkommensteuer 1994 und 1995.

Dagegen berief der Beschwerdeführer. Von ihm vorgelegte Unterlagen und von ihm getätigte Aussagen würden beweisen, dass das Gerichtsverfahren nicht nur der Geltendmachung von Pflichtteilsansprüchen gedient habe. Von seinen Geschwistern sei im angedroht worden, dass sie den im Testament seines Vaters ausgedrückten "Mindererlös" zwischen dem tatsächlichen Kaufpreis und demjenigen, der bei einem Fremdverkauf vom Vater des Beschwerdeführers hätte erzielt werden können, einfordern würden. Auf Grund eines Gutachtens im Prozess sei zu ersehen, dass das Risiko einer neuerlichen Nachforderung von 3 Millionen S auf den vereinbarten Kaufpreis bestanden habe. Allein Zeugenaussagen über die bindende mündliche Absprache des Kaufpreises sei es zu verdanken gewesen, dass das Gericht nicht den Ausführungen des Gutachters gefolgt sei. Daher sei ein Prozess zur Abwehr einer Erhöhung des Kaufpreises notwendig gewesen. Durch einen Fehler seiner Rechtsanwältin, welche ihm erklärt habe, den Prozess innerhalb dreier Jahre nach Ableben seines Vaters durchführen zu müssen, weil danach die Durchsetzung der Anrechnung eines Pflichtteilsanspruches nicht mehr möglich sei, und dass die Abwehr einer Kaufpreiserhöhung nur über die Form einer Pflichtteilsklage gehen könne, habe er den Prozess aktiv führen müssen. Hätte er auf die Klage seiner Geschwister zur Bezahlung eines Restkaufpreises gewartet, hätte er kein Kostenrisiko gehabt. Vordergründig sei die Klage als Anerkennung des Pflichtteils eingebracht worden, tatsächlich aber als Sicherung des Kaufpreises zu verstehen gewesen. Im Urteil des Gerichtes sei auch festgehalten, dass der Kaufpreis wie vereinbart gelte und die Erhöhung "laut Testament" nicht nachgefordert werden könne.

Hilfsweise machte der Beschwerdeführer geltend, dass die Prozesskosten ihm falsch, nämlich annähernd zur Gänze für das Jahr 1994 zugerechnet worden seien, während er in diesem Jahr nur einen Teil der Kosten verbucht hätte. Tatsächlich entfielen auf die Prozesskosten, soweit sie nicht anerkannt worden seien, auf das Jahr 1994 lediglich ein Betrag von 472.948 S, hingegen im Jahr 1995 ein Betrag von 415.710 S.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 2. und 8. März 2000 wies das Finanzamt die Berufung hinsichtlich der Umsatzsteuer ab; hinsichtlich der Einkommensteuer wurde die Berufung insoweit abgewiesen, als die geltend gemachten Prozesskosten als Betriebsausgaben nicht anerkannt wurden, insoweit stattgegeben, als die Prozesskosten auf die Jahre 1994 und 1995 dem Berufungsbegehren entsprechend verteilt wurden.

In seinem Vorlageantrag führte der Beschwerdeführer ergänzend aus, dass im Zeitpunkt des Ablebens seines Vaters noch eine offene Forderung bezüglich des Restkaufpreises der Wirtschaftstreuhänderkanzlei gegen ihn bestanden und es diesbezüglich und bezüglich der weiteren Abzahlung Probleme mit den Erben (seinen Geschwistern) gegeben habe. Im Prozess sei es um den Restkaufpreis und um das, was er noch habe zahlen müssen, gegangen. Er habe als juristischer Laie seiner Rechtsanwältin vertraut und im Vertrauen darauf der Klage zugestimmt. Dass dies ein ungeeignetes Instrument gewesen sei, den Restkaufpreis festzustellen, habe er erst bei Prozessende bemerkt. Der Prozess sei nicht ausschließlich zur Durchsetzung seiner Pflichtteilsforderung geführt worden.

In der vor der belangten Behörde durchgeführten mündlichen Verhandlung antwortete der Beschwerdeführer auf den Vorhalt, dass die Höhe des Kaufpreises mehrfach in den Gerichtsurteilen als unbestritten genannt worden sei, dies sei erst im Verfahren mit Gutachten "abgehandelt" worden. Dem Vorhalt, dass im Urteil festgehalten sei, der Kaufpreis sei bereits im vorprozessualen Stadium festgestanden, begegnete der Beschwerdeführer mit den Worten, "diesen Satz habe ich nie kapiert". Weiters führte der Beschwerdeführer aus, der eigentliche Grund für den Prozess sei die Angst gewesen, dass sowohl der Kaufpreis als auch die Zahlungen nicht anerkannt würden. Die Meinungsverschiedenheit zwischen ihm und seinen Geschwistern, welche durch die Herabsetzung des Kaufpreises der Kanzlei seine sämtlichen Ansprüche als abgegolten gesehen hätten, und seiner Ansicht, dass der Kaufpreis für die Kanzlei angemessen gewesen sei, sei lediglich ein "Nebeneffekt" gewesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung, soweit sie die Umsatzsteuer betraf, ab und gab der Berufung, soweit sie die Einkommensteuer betraf, insoweit statt, als sie zwar die geltend gemachten Prozesskosten als Betriebsausgaben nicht anerkannte, die Verteilung der dem erklärten Einkünften hinzuzurechnenden Prozesskosten auf die Streitjahre 1994 und 1995 dem Eventualantrag in der Berufung entsprechend vornahm. Die in Streit stehenden Kosten seien im Zusammenhang mit der Prozessführung des Beschwerdeführers gegen seine Geschwister zur Feststellung seines Pflichtteilsanspruches gegenüber dem Nachlass seines Vaters entstanden. Solche Prozesskosten seien der Privatsphäre zuzurechnen und daher nicht

abziehbar. Maßgeblich sei der tatsächliche Prozessgegenstand und nicht die dahinter stehende Absicht, weshalb der Einwand des Beschwerdeführers ihm nicht zum Erfolg ver helfe, der Prozess habe in erster Linie der Feststellung des Kaufpreises bzw. des Restkaufpreises gedient und sei nur in die Form einer Pflichtteilsklage gekleidet worden. Unter Hinweis auf das Urteil des Landesgerichtes Feldkirch vom 3. Mai 1994 ging die belangte Behörde davon aus, dass zwischen dem Beschwerdeführer und seinen Geschwistern über die Höhe der Kaufpreisforderung aus der Übertragung der Wirtschaftstreuhandkanzlei im Zuge vorprozessualer Gespräche Einigkeit bestanden habe und sich diese Forderung auf etwa 2,45 Millionen S belaufe. So habe sich in Klage und Klagebeantwortung der gleiche Betrag vorgefunden. Die Höhe der Kaufpreisrestschuld sei daher im gesamten Verfahren nicht strittig gewesen. Strittig sei vielmehr gewesen, ob und in welcher Höhe dem Beschwerdeführer ein Pflichtteilsanspruch zugestanden sei und ob dieser zur Aufrechnung mit der offenen Kaufpreisforderung hätte führen können. Das ergebe sich auch aus dem Schriftwechsel zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Anwältin sowie aus der Klage selbst. Der Pflichtteilsanspruch sei von den Geschwistern des Beschwerdeführers noch im Verfahren vor dem Landesgericht Feldkirch bestritten worden. Grund dafür sei offensichtlich die Erklärung des Vaters des Beschwerdeführers in seinem Testament gewesen, wonach der Kaufpreis der Wirtschaftstreuhandkanzlei zu einem um 3 Millionen S niedrigeren Kaufpreis als bei einem unter Fremden getätigten Kauf angesetzt worden sei und mit diesen 3 Millionen S und mit allen weiteren Zuwendungen alle Erb- und Pflichtteilsansprüche des Beschwerdeführers abgegolten wären. Deshalb sei die Klage auf Feststellung des Pflichtteilsanspruches erhoben worden. Dass diese Klage gar nicht notwendig gewesen wäre, sei unmaßgeblich. Daher könnten die Prozesskosten nicht anders als im Zusammenhang mit der Klärung und Durchsetzung eines Pflichtteilsanspruches gesehen werden, weshalb die Abziehbarkeit dieser Kosten ebenso wie der entsprechende Vorsteuerabzug zu versagen gewesen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 des im Beschwerdefall für das Streitjahr 1994 noch anzuwendenden UStG 1972 kann der dort näher bezeichnete Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Lieferungen oder sonstige Leistungen gelten gemäß § 12 Abs. 2 leg. cit. als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie überwiegend für Zwecke des Unternehmens erfolgen.

Die Abziehbarkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit einem vom Abgabepflichtigen geführten Zivilprozess als Betriebsausgaben und der damit im Zusammenhang stehenden Umsatzsteuer als Vorsteuer hängt vor allem davon ab, welcher Anspruch im Prozess strittig ist (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III A10, Tz 36 zu § 4 Abs. 4 allgemein, S. 59, und die dort zitierte hg. Rechtsprechung). Werden dabei betrieblich veranlasste und nicht betrieblich veranlasste Forderungen und Verbindlichkeiten gegeneinander aufgerechnet, ist maßgebend, ob die betrieblich veranlasste Forderung strittig ist.

Die belangte Behörde ging davon aus, dass im Gerichtsverfahren der vom Beschwerdeführer geltend gemachte Pflichtteilsanspruch dem Grunde und der Höhe nach strittig gewesen ist. Sowohl die Höhe der Kaufpreisforderung aus der Übertragung der Wirtschaftstreuhandkanzlei des Vaters des Beschwerdeführers an den Beschwerdeführer wie auch die am Todestag des Vaters des Beschwerdeführers davon noch offene Restschuld sei unstrittig gewesen. Dabei stützte sich die belangte Behörde insbesondere auf die Klage des Beschwerdeführers und das Urteil des Landesgerichtes Feldkirch vom 3. Mai 1994.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. In den Fällen, in denen die Behörde in Ausübung der freien Beweiswürdigung zu ihrer Erledigung gelangt, obliegt dem Verwaltungsgerichtshof die Prüfung, ob die Tatsachenfeststellungen auf aktenwidrigen Annahmen und auf logisch unhaltbaren Schlüssen beruhen oder in einem mangelhaften Verfahren zu Stande gekommen sind (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 30. Jänner 2003, 98/15/0093).

Dieser Prüfung durch den Gerichtshof hält die Beweiswürdigung der belangten Behörde stand.

Sowohl aus der Klage wie auch aus dem Urteil im erwähnten Verfahren vor dem Landesgericht Feldkirch ergibt sich, dass der Beschwerdeführer einen Pflichtteilsanspruch geltend gemacht hat, dessen Höhe festgestellt wissen wollte und das Erlöschen einer Gegenforderung in bestimmten Beträgen durch Aufrechnung mit dem Pflichtteilsanspruch begehrt hat. Dass die Verbindlichkeiten des Beschwerdeführers, deren Erlöschen er durch Aufrechnung mit bestimmten, sich aus der Höhe des Pflichtteilsanspruches ergebenden Beträgen erklärt hatte, in diesem Umfang strittig gewesen wären, geht daraus nicht hervor. In der ursprünglichen Fassung der Klage waren der Kaufpreis, die Kaufpreisrestschuld und ein Erlöschen derselben durch Aufrechnung mit dem geltend gemachten Pflichtteilsanspruch im Klagsbegehren überhaupt nicht enthalten. Mit den Modifikationen der Klage während des zivilgerichtlichen Verfahrens wurde zwar das Feststellungsbegehren aufgenommen, dass der Anspruch der beklagten Geschwister auf den Kaufpreis mit einem bestimmten Betrag erloschen sei, doch war darin jeweils genau der Betrag genannt, zu welchem ein Pflichtteilsanspruch an die jeweilige beklagte Partei geltend gemacht wurde, sodass wieder hervorleuchtet, dass der Pflichtteilsanspruch dem Grunde und der Höhe

nach strittig war und die Höhe eines Kaufpreisrestes nur im Umfang der begehrten Aufrechnung angesprochen wurde. Daher begegnet der von der belangten Behörde daraus gezogene Schluss, dass die Frage, ob der Pflichtteilsanspruch des Beschwerdeführers dem Grunde und der Höhe nach bestanden habe, den Prozessgegenstand dargestellt hat, keinen Bedenken des Gerichtshofes.

Der Beschwerdeführer trägt vor, von den Erben sei nach dem Tod seines Vaters die Forderung erhoben worden, einen Kaufpreis von 7 Mio. S netto für die Kanzlei einzuheben und zwar gemessen an dem vom Erblasser angenommenen Wert. Für diese inhaltlich bereits im Verwaltungsverfahren erhobene Behauptung hat der Beschwerdeführer weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde irgendeinen Nachweis angeboten, geschweige denn in irgendeiner Form erbracht. Daher ist es nicht unschlüssig, wenn die belangte Behörde in ihrer Beweiswürdigung nicht von einer Bestreitung der Kaufpreisforderung und damit der Höhe der den Geschwistern des Beschwerdeführers geschuldeten Restkaufpreisforderung, sondern - wie aus Klage und Urteil ersichtlich - eben vom Pflichtteilsanspruch als im Prozess strittigen Gegenstand ausging.

Der Beschwerdeführer trägt weiters vor, dass es ihm im Zivilprozess um die Feststellung des Kaufpreises der Kanzlei gegangen sei, wofür auch das vom Gericht eingeholte Gutachten zum Wert bzw. zur Angemessenheit des vermeintlichen Kaufpreises gedient habe. Dem ist entgegenzuhalten, dass der Wert der Kanzlei gerade für die Frage eines Pflichtteilsanspruches bedeutsam war. Die beklagten Parteien bestritten offenbar auch bereits vor dem Zivilverfahren gerade den Pflichtteilsanspruch mit der Begründung, der Kaufpreis wäre - wie sie aus dem Testament des Erblassers zu entnehmen glaubten - geringer als der Wert der Kanzlei gewesen, weil der über den Kaufpreis hinausgehende Teil des Kanzleiwertes als eine den Pflichtteilsanspruch vorwegnehmende Zuwendung habe gelten sollen. Dies führt dazu, den strittigen Gegenstand der Prozessführung nicht in der Frage des Kaufpreises, sondern darin zu sehen, ob ein den Kaufpreis übersteigender Wert der Kanzlei bestanden hätte und ob in einem solchen vom Erblasser eine Zuwendung an den Beschwerdeführer beabsichtigt gewesen und somit ein Pflichtteilsanspruch geschmälert oder ausgeschlossen worden sei.

Indem der Beschwerdeführer in Ausführung der Verfahrensrüge bemängelt, die belangte Behörde wäre unter Berücksichtigung der von ihm vorgelegten Urkunden und Ausführungen ohne größeren Aufwand in der Lage gewesen, den Prozessgegenstand zu erheben, dass Uneinigkeit über den tatsächlich mündlich vereinbarten Kaufpreis bestanden habe, legt der Beschwerdeführer nicht dar, um welche Urkunden und Ausführungen es sich gehandelt hätte. Den von ihm vorgelegten, in den Verwaltungsakten enthaltenen Unterlagen (der von ihm eingebrachten Klage, den Urteilen des Landesgerichtes Feldkirch und des Oberlandesgerichtes Innsbruck sowie dem Schriftverkehr zwischen seiner Anwältin und ihm) ist dies jedenfalls nicht zu entnehmen.

Soweit sich der Beschwerdeführer durch das Übergehen von angebotenen Beweisen in seinem Recht auf Parteiengehör verletzt erachtet, ist er darauf hinzuweisen, dass er im Verwaltungsverfahren der Aktenlage nach keinerlei Beweise angeboten hat und auch in der Beschwerde nicht anführt, welches konkretes Beweisanbot mit welchem Beweisthema er gestellt hätte.

Schließlich bemängelt der Beschwerdeführer zu Unrecht eine Unschlüssigkeit des Spruches des angefochtenen Bescheides, welchem nicht zu entnehmen sei, in welchem Umfang der Berufung gegen die Einkommensteuer keine Folge gegeben wurde. Seiner Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für 1994 und 1995 wurde teilweise stattgegeben und die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzten Abgaben im Einzelnen angeführt. Damit wurde sein darüber hinaus gehender Berufungsantrag abgewiesen, die geltend gemachten Prozesskosten als Betriebsausgaben anzuerkennen. Die belangte Behörde legte der Einkommensteuerfestsetzung Einkünfte aus selbständiger Arbeit genau in derselben Höhe zu Grunde, wie das Finanzamt mit seinen Berufungsvorentscheidungen, gab dem Eventualantrag in der Berufung statt, die sich aus der Nichtanerkennung der Prozesskosten als Betriebsausgaben ergebenden Beträge dem Berufungsvorbringen entsprechend auf die Jahre 1994 und 1995 zu verteilen und hat die Beträge im jeweiligen Jahr in dem Ausmaß wieder hinzugerechnet, in welchem sie - wie sich aus der Berufung ergab - der Beschwerdeführer gewinnmindernd abgesetzt hatte.

Da es dem Beschwerdeführer sohin insgesamt nicht gelingt, eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003. Wien, am 7. Oktober 2003