

# TE Vwgh Erkenntnis 2014/2/26 2009/13/0113

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 26.02.2014

## **Index**

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## **Norm**

EStG 1988 §4 Abs1;

EStG 1988 §4 Abs10 Z1;

EStG 1988 §4 Abs3;

EStG 1988 §6 Z14 litb;

## **Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde des Ing. S in W, vertreten durch Dr. Tibor Galffy, Rechtsanwalt in 1030 Wien, Invalidenstraße 5, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 22. April 2009, Zlen. RV/2055-W/06, RV/2056-W/06, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 bis 2003, zu Recht erkannt:

## **Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich Einkommensteuer 2001 und Umsatzsteuer 2001 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Im Übrigen (Umsatz- und Einkommensteuer 2002 und 2003) wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## **Begründung**

Im Rahmen einer die Jahre 2001 bis 2003 betreffenden Außenprüfung wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen:

"Tz. 1 Allgemein

Die Tätigkeit der Firma (des Beschwerdeführers) bestand bis zum Jahr 2001 als Ingenieurbüro und im Industrieanlagenbau (gewerbliche Tätigkeit). Ende 2001 wurde dann die Firma (S) GmbH gegründet, an der der Abgabepflichtige 100% Gesellschafter/Geschäftsführer ist. Die Tätigkeit des Einzelunternehmens wird nun von der (S) GmbH weitergeführt.

Die Einkünfte des Einzelunternehmens bestehen zur Zeit in Einkünften aus der Vermietung des Anlagevermögens und an der Vermietung der Betriebsräume sowie vereinzelt Gutachtertätigkeiten.

Von der Gesellschaft mbH wurden sämtliche Dienstnehmer des Einzelunternehmens übernommen. Nach außen ändert sich für die Kunden bzw. Lieferanten außer dem Zusatz GmbH nichts (sogar der Betriebsstandort wird weiter beibehalten).

Durch die Erwerbung eines vorhandenen Kundenstocks, auch gewährleistet durch die weitere Tätigkeit (des Beschwerdeführers) bei der GmbH, sowie durch die Übernahme des Standortes und durch das Einbringen von Geschäftskontakten sowie Lieferanten etc. ist die (S) GmbH befähigt ohne besondere Maßnahmen den bereits vorhandenen gut eingeführten Betrieb weiterzuführen.

Hätte eine fremde GesmbH das Einzelunternehmen erworben, wäre der Wert dem bisherigen Einzelunternehmer abgegolten worden.

Gleichzeitig wurden jedoch Bankverbindlichkeiten von der (S) GmbH übernommen. Für diesen Betrag gibt es weder eine schriftliche Vereinbarung über die Rückzahlung, noch wurden Zinsen verrechnet. Die BP setzt daher die übernommenen Bankverbindlichkeiten in Höhe von EUR 92.373,39 als Firmenwert an. Da bei Fremden dieser Vorgang ebenfalls zu einem Veräußerungserlös geführt hätte.

Umsatzsteuerlich handelt es sich um einen Leistungsaustausch (Übernahme der Bankverbindlichkeiten). Die Umsatzsteuer wird daher mit 20% von EUR 92.373,39, das sind EUR 18.474,68 ermittelt.

(...)

#### Tz. 5 Übergangsgewinn

Da mit 10/2001 die (S) GmbH gegründet wurde und die Tätigkeit des Einzelunternehmens von dieser weitergeführt wird, erfolgt eine Teilbetriebsaufgabe.

Bisher wurde der Gewinn gem. § 4/3 ermittelt. Bei Betriebsaufgabe ist auf § 4/1 umzustellen.

Die Umsatzsteuer wurde bisher ebenfalls nach vereinnahmten Entgelten versteuert. Die Umsatzsteuer wäre im Jahre 2001 nach vereinbarten Entgelten zu erfassen."

Mit Bescheiden vom 19. Dezember 2005 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer sowie die Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 fest. Begründend führte das Finanzamt an, die Veranlagung erfolge unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien.

Der Beschwerdeführer erhob gegen diese Bescheide Berufung. Er machte - soweit im verwaltungsgerichtlichen Verfahren noch von Bedeutung - geltend, er habe im Jahr 2001 und in den Jahren davor ein Einzelunternehmen geführt. Im Oktober 2001 habe er die S GmbH gegründet und mit Ende 2001 die wesentlichen Verträge des Einzelunternehmens im Wege der Einzelrechtsnachfolge an diese übertragen. Der S GmbH sei hierfür kein Firmenwert in Rechnung gestellt worden. Eine im Zuge der Betriebsprüfung infolge einer Anregung durch diese angestellte vereinfachte Berechnung eines Firmenwerts aus Vergangenheitsgewinnen des Einzelunternehmens abzüglich eines angemessenen Unternehmerlohns habe ergeben, dass ein allfälliger Unternehmenswert mit rund 80.000 S (oder 6.000 EUR) anzusetzen sei und sich aufgrund der fallenden bzw. negativen Jahresergebnisse bei einem in die Zukunft projizierten Jahresergebnis vermutlich kein nachhaltiger Unternehmenswert ergebe. Durch die Betriebsprüfung sei ein im Zuge der Übertragung der Aktivitäten an die S GmbH vorhandener Banksaldo einer ebenfalls von der Umstrukturierung betroffenen Finanzierung als "Firmenwert" herangezogen worden. Es werde bestritten, dass von der S GmbH Bankverbindlichkeiten vom Einzelunternehmen (im Sinne von: "nicht rückzahlbar") "übernommen" worden seien. Die als Bankverbindlichkeit bestehende Finanzierung in Höhe von 92.373,39 EUR sei im Rahmen der Übernahme der Aktivitäten durch die GmbH auf diese überschrieben worden, wodurch die Finanzierung neu strukturiert worden sei. Der Beschwerdeführer sei dadurch nicht bereichert, sondern habe lediglich einen neuen Gläubiger, nämlich die S GmbH. Diese Rückzahlungsverpflichtung sei bei der S GmbH buchhalterisch korrekt abgebildet worden. In der Folge sei mit der Tilgung dieser Forderung der S GmbH durch den Beschwerdeführer mit Zahlungen vom 13. April 2005, 25. Juli 2005 und vom 16. August 2005 auch tatsächlich begonnen worden, woraus der Charakter der Verrechnung eindeutig hervorgehe. Es sei durchaus zulässig, wenn ein Betrieb an eine GmbH übertragen werde, dass die betriebliche Finanzierung mit überschrieben werde und die übernehmende GmbH dem Übergeber ein Zahlungsziel von drei Jahren gewähre, zumal keine Zahlung aus einem Titel "Unternehmenswert" stattgefunden habe. Es werde daher beantragt, dass die ergebnisneutrale Verrechnung der Bankverbindlichkeit belassen werde. Mangels

Leistungsaustauschs sei keine Umsatzsteuer auf die Bankverbindlichkeit zu berechnen.

Betreffend Teilbetriebsaufgabe sei zu berücksichtigen, dass sich das Einzelunternehmen überwiegend mit länger dauernden Projekten beschäftigt habe. Bis Jahresende 2001 seien die laufenden Projekte des Einzelunternehmens großteils "mechanisch" (Bau und Installation) fertig gestellt gewesen, jedoch seien noch umfangreiche Arbeiten der letzten Projektphase offen gewesen (insbesondere Erstellung von Dokumentationen und Mängelbehebungen). Im Jahr 2002 seien vom Beschwerdeführer teilweise noch umfangreiche Nacharbeiten für die Projekte geleistet worden, welche sich bei einer korrekten Ermittlung des Übergangsgewinns mit Ende Dezember 2001 in einem entsprechenden (geschätzten) Abschlag in der Bewertung noch nicht abgerechneter Leistungen bzw. in einer Rückstellung für noch zu erbringende Leistungen oder einer passiven Rechnungsabgrenzung für vorausfakturierte noch zu erbringende Leistungen niederschlagen müsse. Der aus diesem Titel abzugrenzende Betrag werde vom Beschwerdeführer auf rund 40.000 EUR geschätzt. In der gleichen pauschalen Vorgehensweise habe die Betriebsprüfung sämtliche Beträge der Umsatzsteuererklärung 2002 nach 2001 vorgezogen. Dies sei unrichtig, da manche Rechnungen erst 2002 vorgelegen seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Sie führte - nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens - im Wesentlichen aus, die Übertragung der Einzelfirma an die S GmbH sei im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgt; es sei kein Firmenwert in Rechnung gestellt worden. Wesentliche Verträge über die Einzelrechtsnachfolge seien der Behörde jedoch nicht vorgelegt worden. Von der GesmbH seien sämtliche Dienstnehmer des Einzelunternehmens übernommen worden. Nach außen habe sich für die Kunden bzw. Lieferanten außer dem Zusatz GmbH nichts geändert. Durch die Erwerbung eines vorhandenen Kundenstocks, die weitere Tätigkeit des Beschwerdeführers bei der GmbH sowie durch die Übernahme des Standortes und das Einbringen von Geschäftskontakten sei die S GmbH befähigt, ohne besondere Maßnahmen den bereits vorhandenen gut eingeführten Betrieb weiterzuführen. Hätte eine fremde GmbH das Einzelunternehmen erworben, wäre der Wert dem bisherigen Einzelunternehmer abgegolten worden. Gleichzeitig seien von der S GmbH Bankverbindlichkeiten übernommen worden. Für diesen Betrag gebe es weder eine schriftliche Vereinbarung über die Rückzahlung, noch seien Zinsen verrechnet worden. Nach den vorgelegten Unterlagen habe der Beschwerdeführer zwischen 2001 und April 2005 keine Rückzahlungen getätigt. Die behaupteten Zahlungen seien nicht durch aktuelle und fortlaufende Kontoauszüge nachgewiesen worden. Nach Ansicht der belangten Behörde seien in freier Beweiswürdigung die übernommenen Verbindlichkeiten als Firmenwert zu beurteilen. Es gebe keine fremdübliche Veranlassung für die Übernahme der hohen Verbindlichkeiten. Die von der Betriebsprüfung erstellte Berechnung eines Firmenwertes auf Basis der Erträge der letzten drei Jahre (79.390,32 EUR) entspreche in etwa der Höhe der übernommenen Bankverbindlichkeiten.

Zur Einwendung des Beschwerdeführers, die Übernahme der Verbindlichkeiten führe lediglich zu einer Forderung ihm gegenüber, sei festzustellen, dass die im Zusammenhang mit der Betriebsübernahme geltend gemachte Forderungseinstellung in Höhe von 92.373,39 EUR nicht fremdüblichen Verhältnissen entspreche, da die Übernahme von Verbindlichkeiten für den veräußerten Betrieb an ein fremdes Unternehmen sicher nicht in dieser Weise vorgenommen worden wäre. Hätte eine fremde GmbH das Einzelunternehmen erworben, wäre der Wert dem bisherigen Einzelunternehmer abgegolten worden. Die Übertragung des Firmenwertes sei nach iSd § 3 UStG 1994. Es handle sich um einen Leistungsaustausch, der mit dem Normalsteuersatz zu versteuern sei.

Bei Betriebsaufgabe sei die Gewinnermittlung von § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf jene nach § 4 Abs. 1 leg. cit. umzustellen. Ein Abschlag für noch nicht erbrachte Projektleistungen in Höhe von 40.000 EUR sei erstmalig in der Berufung beantragt worden. Nachweise (Ausgangsrechnungen, Aufzeichnungen etc.) seien jedoch nicht nachgereicht worden. Nach den im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen seien sämtliche Ausgangsrechnungen bereits 2001 gelegt worden; sie seien daher im Jahr 2001 zu berücksichtigen. Dabei sei die Bezahlung zu Beginn des Jahres 2002 innerhalb der vorgeschriebenen Zahlungsfrist noch dem Jahr 2001 zuzurechnen. Es gebe keinerlei Hinweise darauf, dass etwa Nacharbeiten vorgenommen worden seien. Der laut dem Beschwerdeführer abzugrenzende Betrag sei nicht mit Ausgangsrechnungen oder Aufzeichnungen dokumentiert worden. Mangels Nachweises der diesbezüglichen Beträge und Berechnungen sei daher der Antrag als grundsätzlich nicht glaubhaft gemacht anzusehen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

Der Beschwerdeführer erachtet sich u.a. in seinen Rechten dadurch verletzt, dass die belangte Behörde zu Unrecht die

unentgeltliche Einlage des Teilbetriebes "Ingenieurbüro und Industrieanlagenbau" seines Einzelunternehmens in die S GmbH als entgeltlichen Vorgang qualifiziert und demzufolge eine Gewinnrealisierung gemäß § 6 Z 14 EStG 1988 angenommen habe.

Gemäß § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 gilt die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft als Tausch im Sinne der lit. a leg. cit., wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht.

Unstrittig ist im Beschwerdefall, dass auf die vorliegende Einbringung die Vorschriften des UmgrStG nicht anzuwenden waren.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss die Begründung eines Abgabenbescheides in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für den Abgabepflichtigen als auch im Fall der Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für diesen nachvollziehbar ist.

Diesen Anforderungen wird der angefochtene Bescheid schon deshalb nicht gerecht, weil er nicht nachvollziehbar das eingebrachte Vermögen iSd § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 darlegt. Insbesondere kann im Allgemeinen nicht der Firmenwert (vgl. hiezu etwa das hg. Erkenntnis vom 21. November 2007, 2004/13/0144, VwSlg 8282/F, mwN) mit von der Körperschaft "übernommenen" Verbindlichkeiten gleich gesetzt werden. Auch erfolgte im angefochtenen Bescheid keine Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers, im Hinblick auf die "Übernahme" von Verbindlichkeiten durch die Körperschaft sei er von Schulden nicht befreit worden. Davon, dass die Erfassung einer Forderung der GmbH gegenüber dem Beschwerdeführer auf einem Verrechnungskonto der GmbH nicht einer tatsächlichen Verbindlichkeit des Beschwerdeführers entsprechen würde (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 28. April 2009, 2004/13/0059, VwSlg 8440/F), geht auch die belangte Behörde nicht aus.

Was hingegen den Übergangsgewinn betrifft, so kann hiezu die Beschwerde eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzeigen:

Der Beschwerdeführer ermittelt seinen Gewinn nach§ 4 Abs. 3 EStG 1988. Bei einer (Teil-)Betriebsaufgabe (oder -veräußerung) ist daher ein Übergang zum Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 leg. cit. vorzunehmen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. Februar 2009, 2006/15/0151, VwSlg 8405/F; vgl. weiter Doralt, EStG11, § 4 Tz 429).

Zwischen den Parteien ist nicht strittig, dass dieser Übergangsgewinn in der Weise ermittelt werden kann, dass die für das Jahr 2002 in Form einer Einnahmenüberschussrechnung vorliegende Gewinnermittlung verwendet werden kann, wobei dem sich daraus ergebenden Gewinn die Zinsen sowie die Abschreibung hinzuzurechnen sind, da diese Beträge das Kalenderjahr 2002 bzw. den dem Beschwerdeführer verbleibenden Teilbetrieb betreffen.

Gemäß § 4 Abs. 10 Z 1 EStG 1988 ist es beim Wechsel der Gewinnermittlungsart durch Zu- und Abschläge auszuschließen, dass Veränderungen des Betriebsvermögens (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben) nicht oder doppelt berücksichtigt werden. Als Abschläge sind insbesondere zu berücksichtigen Verbindlichkeiten (Vorauszahlungen) aus noch nicht erbrachten Leistungen sowie Rückstellungen oder passive Rechnungsabgrenzungsposten (vgl. Doralt, EStG11, § 4 Tz 397 f).

Strittig ist zwischen den Parteien allein, ob ein Abzug (in der vom Beschwerdeführer geschätzten Höhe von 40.000 EUR) für noch nicht erbrachte Projekteleistungen zu berücksichtigen ist. Die belangte Behörde führt hiezu aus, der "Antrag" (also das Vorbringen, es lägen noch nicht erbrachte Projekteleistungen vor) sei nicht glaubhaft gemacht. Es seien hiezu keine Ausgangsrechnungen oder sonstige Aufzeichnungen vorgelegt worden. Nach den vorgelegten Unterlagen seien hingegen sämtliche Ausgangsrechnungen bereits 2001 gelegt worden; die Bezahlung sei zu Beginn des Jahres 2002 innerhalb der vorgeschriebenen Zahlungsfristen erfolgt. Es gebe keinerlei Hinweise darauf, dass Nacharbeiten oder ähnliches vorgenommen worden seien.

Die Beschwerde kann eine Unschlüssigkeit dieser Erwägungen der belangten Behörde nicht aufzeigen. Ausgehend von diesen Sachverhaltsannahmen ist der belangten Behörde aber nicht entgegenzutreten, wenn sie den vom Beschwerdeführer geltend gemachten Abschlag im Rahmen der Ermittlung des Übergangsgewinnes nicht berücksichtigt hat.

Der angefochtene Bescheid war daher, soweit er Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2001 betrifft, gemäß § 42 Abs. 2 Z 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben. Im Übrigen (Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2002 und 2003) war die Beschwerde hingegen als unbegründet abzuweisen,

weil sich die geltend gemachten Streitpunkte nicht auf diese Jahre auswirkten.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 26. Februar 2014

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2014:2009130113.X00

**Im RIS seit**

24.03.2014

**Zuletzt aktualisiert am**

26.06.2014

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

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)