

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den seit 13.11.2018 zuständigen Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Mag. Gerald Fiala, Geblergasse 95/12, 1170 Wien, über die Berufung (nunmehr Beschwerde, § 323 Abs 38 BAO) vom 19.9.2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 20.6.2001, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1998-1999 sowie Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1998-1999 zu Recht erkannt:

- I.1. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- I.2. Im übrigen wird der Beschwerde teilweise Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) hat bis 1999 eine Trafik betrieben und den Betrieb aus Krankheitsgründen mit Ablauf des Jahres 1999 unentgeltlich an ihren Ehegatten übertragen. Nach einer u.a. die Jahre 1998 und 1999 betreffenden Betriebsprüfung, in der es zu diversen Hinzurechnungen gekommen war, ist nach ergangener BVE nunmehr einerseits strittig, inwieweit Umsatz- und Gewinnerhöhungen zu einer Korrektur des Erlöskontos 4000 führen müssten und andererseits, ob die Abfertigung an den Angestellten und Ehemann der Bf aufzulösen wäre. Die von der Betriebsprüfung ermittelten und der BVE zugrunde gelegten Lotterieerlöse und -einsätze werden ausdrücklich akzeptiert.

Bei Verprobung der gebuchten Umsätze aus Lotterieerlösen mit den Mitteilungen der Lotteriegesellschaft sind Differenzen aufgetreten, die von der belangten Behörde hinzugerechnet worden sind. Im Vorlageantrag wendet die Bf nun ein, ein Teil der Differenzen sei auf Fehlbuchungen zurückzuführen, bzw darauf, dass nicht sämtliche

Umsätze des Kontos 4000 korrekt auf 4230 Lotto umgebucht worden seien. Das Konto 4000 weise somit Überumsätze aus und wäre zumindest auf Null erfolgswirksam zu korrigieren, um eine doppelte Erlöserfassung zu vermeiden. In diesem Zusammenhang werden folgende Änderungen gegenüber der BVE beantragt: im Jahr 1998 Umsätze 20% bzw Erlöse und Gewinn -6.519,96 ATS [-473,82 EUR] sowie Umsatzsteuer -1.303,99 ATS [94,76 EUR]; im Jahr 1999 steuerfreie Umsätze -20.200,83 ATS [-1.468,05 EUR], Umsätze 20% -24.022,41 ATS [-1.745,78 EUR], Umsätze 10% -2.862,03 ATS [-207,99 EUR], Umsatzsteuer -5.090,69 ATS [369,95 EUR] sowie Erlöse und Gewinn -47.085,27 ATS [-3.421,82 EUR].

Zur Abfertigung führt der Bp-Bericht aus, am 31.12.1999 sei eine Abfertigung für den Angestellten und Ehemann der Bf in Höhe von 120.458,01 ATS [8.754,02 EUR] eingebucht worden. Gemäß des am 15.3.2000 beim Finanzamt eingelangten Schenkungsvertrages habe die Bf mit Wirkung von 31.12.1999 24 Uhr die Trafik dem Ehemann geschenkt, der den Betrieb fortgeführt habe. Übernehme ein angestellter Familienangehöriger einen Betrieb, bestehe für diesen Angestellten kein Abfertigungsanspruch.

Dagegen bringt die Bf vor, die Rechtsansicht treffe unter Vergleich mit den Ausführungen zu VwGH 89/17/1076 [Zl. nicht vorhanden, richtig wohl 89/14/0176] nicht zu. Das primäre Argument, ein unentgeltlich Begünstigter verzichte typischerweise auf seinen Abfertigungsanspruch, greife hier nicht. Die Abfertigung sei in gesetzlich zustehender Höhe berechnet worden. Das Dienstverhältnis habe einem Fremdvergleich standgehalten, denn es habe den kollektivvertraglichen Bestimmungen entsprochen und sei dem AngG unterlegen. Die Betriebsaufgabe durch die Bf sei krankheitshalber und damit unabhängig von der Betriebsübernahme durch einen Dritten erfolgt. Im Falle einer tatsächlichen Betriebsaufgabe stehe dem Angestellten die Abfertigung zu.

In der von der belangten Behörde vertretenen Rechtsquelle werde vertreten, ein Betriebsinhaber, der eine freigibige wertübertragende Zuwendung tätige, würde dem Bereicherten keine auch grundsätzlich zustehende Abfertigung bezahlen. Die Wohltat der Vermögenserhöhung bewege den Abfertigungsberechtigten fremdüblich dazu, auf seine Abfertigung zu verzichten. Das übertragene Vermögen weise jedoch ein negatives Eigenkapital von rund 841.000 ATS [61.118 EUR] auf. Damit erfolgte durch die Betriebsübertragung keine Vermögenserhöhung beim Beschenkten, die zu einem Verzicht auf die Abfertigung motiviere.

Im übrigen werde auch in den LStR 1999 Rz 1074 vertreten, dass der Verlust der Arbeitnehmereigenschaft durch Erwerb von Anteilen und damit der Eintritt in die Unternehmereigenschaft nicht zu einem Verlust des Abfertigungsanspruches führe. Außerdem seien die Begünstigungsbestimmungen des § 67 EStG in Grenzfällen zugunsten des Arbeitnehmers auszulegen (LStR 1999 Rz 1072).

Dem hält die belangte Behörde entgegen, im Rahmen des gebotenen Fremdvergleiches könne die Abfertigungsverpflichtung nicht losgelöst von der mit der Auflösung des

Dienstverhältnisses in unmittelbarem und ursächlichem zeitlichem Zusammenhang stehenden unentgeltlichen Betriebsübergabe gesehen werden. Ein Fremdvergleich sei bei einer unentgeltlichen Betriebsübergabe nicht möglich. Jede Schenkung sei nämlich schon begrifflich ein rein privater Vorgang, der steuerlich nicht mit betrieblichen Vorgängen verknüpft werden könne. Es erscheine nach stRsp ausgeschlossen, dass ein Arbeitgeber einem mit ihm nicht verwandten Arbeitnehmer seinen Betrieb unentgeltlich überlässt und dann auch noch eine Abfertigung bezahle (zB VwGH 89/14/0176, 89/13/0128).

Davon abgesehen röhre das negative Eigenkapital daher, dass die Privatentnahmen regelmäßig höher gewesen seien, als die Jahresgewinne. Im Jahr 1999 sei dem Betrieb ein Wert von rund 800.000 ATS für die Privatsphäre entzogen worden bei einem erklärten Gewinn von rund 300.000 ATS.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren wurden nur mit dem impliziten Argument bekämpft, die neu hervorgekommenen Tatsachen führten zu keinen im Spruch anders lautenden Bescheiden. Davon rückte die Bf in ihrem Vorlageantrag ab, indem sie die Hinzurechnung von Umsätzen als richtig anerkannt hat. Die Wiederaufnahmen erfolgten damit zurecht.

Soweit die Beschwerde die Umsatz- bzw Erlöskorrektur iZm der Zuschätzung betrifft, klingt die Argumentation der Bf plausibel, und die belangte Behörde ist ihr im Vorlageantrag nicht entgegengetreten. Insoweit wird der Beschwerde daher stattgegeben.

Zur Abfertigung im Zuge der unentgeltlichen Betriebsübertragung ist zunächst festzuhalten, dass die festgestellten Gewinne (ohne Abfertigung) in den Jahren 1997-1999 rund 689.000, 865.000 bzw 710.000 ATS [im Schnitt 54.800 EUR jährlich] betragen haben und das durch übermäßige Entnahmen entstandene buchmäßig negative Eigenkapital rund 1 Mio ATS [~72.700 EUR]. In den Folgejahren erklärte der Ehemann Einkünfte aus dem übernommenen Gewerbebetrieb in Höhe von rund 257.000 ATS [~18.600 EUR] (2000), 338.000 ATS [~24.500 EUR] (2001), 19.300 EUR (2002), 48.400 EUR (2003) und 40.500 EUR (2004). Aufgrund dieser stabilen Erfolgswerte ist jedenfalls davon auszugehen, dass der übertragene Betrieb im Zeitpunkt der Schenkung bloß buchmäßig überschuldet war und einen positiven Verkehrswert aufgewiesen hat. Selbst eine vorsichtige Bewertung unter Zugrundelegung eines hohen Diskontierungszinssatzes von 10 % und Berücksichtigung lediglich der fünf Jahre nach Betriebsübertragung (ohne 2. Phase der ewigen Rente) ergibt nach der Ertragswertmethode einen Unternehmenswert von rund 110.000 EUR.

Es kommt nicht darauf an, dass das Dienstverhältnis fremdüblich ausgestaltet war und die Abfertigung in der gesetzlichen Höhe errechnet wurde. Es kommt auch nicht darauf an, aus welchen Gründen die Bf sich ihrer Einkunftsquelle begeben hat. Es ist einzig bedeutend, wie sie sich einem fremden Dritten gegenüber hinsichtlich der Übertragung ihres Gewerbebetriebes verhalten hätte. Diesbezüglich greift jedoch das Argument der Bf nicht, aufgrund des negativen Buchwertes erfahrene der Ehemann durch die Übertragung

keine Vermögensmehrung. Schließlich hat der übertragene Betrieb einen positiven Verkehrswert und ist nur buchmäßig überschuldet.

Nach stRsp des VwGH erscheint es ausgeschlossen, dass ein Arbeitgeber einem mit ihm nicht verwandten Arbeitnehmer seinen Betrieb unentgeltlich oder gegen ein nicht angemessenes (geringes) Entgelt überläßt und dann noch eine Abfertigung bezahlt (VwGH 24.6.1986, 86/14/0080; 17.1.1989, 86/14/0008; 19.9.1989, 86/14/0157; 16.4.1991, 90/14/0104).

Die von der belangten Behörde auf Sachverhaltsebene (vgl Zorn, RdW 1987, 305) getroffene Annahme, der Ansatz einer Abfertigung aus betrieblichem Anlass zusätzlich zur unentgeltlichen Betriebsübertragung halte einem Fremdvergleich nicht stand, weil einem fremden Dritten neben der Wohltat der unentgeltlichen Betriebsübertragung nicht zusätzlich eine Abfertigungszahlung gewährt, sondern auf diese verzichtet würde, wird auch vom erkennenden Gericht eingedenk der Lebenserfahrung und der höchstgerichtlichen Rechtsprechung geteilt. Damit fehlt es aber an einer betrieblichen Veranlassung für die Abfertigung an den Ehemann, weil diese dem Fremdvergleich nicht standhält, der bei Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen anzustellen ist.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wien, am 4. Dezember 2018