

TE Vwgh Erkenntnis 2006/11/29 2003/13/0065

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 29.11.2006

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §28;

BAO §32;

EStG 1988 §2 Abs3 Z3;

EStG 1988 §2 Abs3 Z6;

EStG 1988 §2 Abs4;

EStG 1988 §23 Z1;

EStG 1988 §23;

EStG 1988 §24;

EStG 1988 §28 Abs1;

EStG 1988 §28;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. B. Trefil LL.M., über die Beschwerde der K KG in W, vertreten durch Dr. Hartmut Mayer, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Fichtegasse 2A, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 26. März 2003, Zl. RV/3285- W/02, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1998 und 1999, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin führte in der Rechtsform einer OHG nach den Ausführungen in der Beschwerde bis 1968, nach den Feststellungen im angefochtenen Bescheid "bis in die 70er Jahre" einen Betrieb zur Erzeugung von Schuhcreme auf den in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaften in W., T-Gasse 11, L-Gasse 13 und M-Straße 14.

Nach Einstellung der Produktion im Jahr 1968 oder "in den 70er Jahren" vermietete die Beschwerdeführerin die Gebäude teils für gewerbliche, teils für Bürozwecke, teils für Wohnzwecke. 1982 änderte die Beschwerdeführerin ihre Rechtsform in eine Kommanditgesellschaft.

Die Liegenschaften M-Straße 14 und L-Gasse 13 wurden (nach den Feststellungen im angefochtenen Bescheid "wegen schwerer Vermietbarkeit") in den Jahren 1986 und 1992 verkauft, die verbleibende Liegenschaft T-Gasse 11 wurde in den Jahren 1989 bis 1992 renoviert. Im Jahr 1998 wurde die Liegenschaft T-Gasse 11 geteilt (nunmehr: T-Gasse 11 und M-Straße 12).

Mit am 30. März und am 26. April 1999 unterfertigen Kaufverträgen veräußerte die Beschwerdeführerin die Liegenschaften T-Gasse 11 und M-Straße 12.

Die Beschwerdeführerin hatte (soweit aus den vorgelegten Verwaltungsakten nachvollziehbar) zumindest für die Jahre 1993 bis 1997 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Für das Jahr 1998 erklärte sie "Einkünfte aus selbständiger Arbeit". Auf den Vordrucken zu den Erklärungen zur Feststellung der Einkünfte füllte die Beschwerdeführerin das Feld "Art der Tätigkeit" für das Jahr 1993 nicht aus, führte für das Jahr 1994 "Gebäudeinstandhaltung und Verwaltung", für das Jahr 1995 "Vermögens- u. Realitätenvermittlung" und für die Jahre 1996 bis 1998 jeweils "Gebäudebereitstellung und Betriebsgesellschaft" an.

Das Finanzamt stellte für die Jahre 1993 bis 1998 Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 188 BAO fest.

Für das Jahr 1999 erklärte die Beschwerdeführerin, aus der "Gebäudebereitstellung und Betriebsgesellschaft" Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und dabei eine Rücklage gemäß § 12 EStG 1988 gebildet zu haben.

Im Zuge einer für die Jahre 1997 bis 1999 durchgeführten abgabenrechtlichen Prüfung hielt der Prüfer in seinem Bericht vom 9. Oktober 2001 unter Tz 19 "Betriebsaufgabe" fest, die Beschwerdeführerin sei im Prüfungszeitraum als gewerbliche Vermietungsgesellschaft tätig gewesen und habe also solche Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezogen. Betriebsgegenstand sei die Vermietung zweier Liegenschaften in W, T-Gasse 11 und M-Straße 12, sowie die als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme (auch an fremde Objekte) gewesen. Die im Prüfungszeitraum vermieteten Gebäude seien ursprünglich Bestandteil eines Produktionsbetriebes gewesen. Wegen Verschlechterung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen habe die Produktionstätigkeit zu Beginn der 70er Jahre eingestellt werden müssen. Die im Betriebsvermögen der Gesellschaft verbliebenen Gebäudeteile seien daraufhin vermietet worden. Die ursprüngliche gewerbliche Tätigkeit der Produktion von Waren sei in eine andere gewerbliche Tätigkeit übergegangen, nämlich in die gewerbliche Vermietung von Gebäuden und die Lieferung von Wärme. Seither seien von der Beschwerdeführerin Abgabenerklärungen mit entsprechenden Einkünften eingereicht worden. Der geänderte Betriebsgegenstand sei als weiterhin aufrechter Gewerbebetrieb auch im Firmenbuch protokolliert gewesen. Die Liegenschaft T-Gasse 11 sei in den Jahren 1989 bis 1992 komplett renoviert worden. Die "restlichen" beiden Gebäudeteile seien schwer vermietbar gewesen und hätten verkauft werden müssen (M-Straße 14 im Jahr 1986 und L-Gasse 13 im Jahr 1992). Infolge größerer Mietausfälle (z.B. Konkurs; Anm.: offenbar einer Mieterin) und der schlechten Vermietbarkeit einzelner Liegenschaftsteile habe in den Prüfungsjahren aus der gewerblichen Vermietung kein Überschuss erzielt werden können. Die Liegenschaft sei daraufhin im Jahr 1998 (in Objekt T-Gasse 11 und Objekt M-Straße 12) geteilt und anschließend im Jahr 1999 verkauft worden. Der Veräußerungspreis habe netto 9,500.000 S hinsichtlich der Liegenschaft T-Gasse 11 und 3,930.000 S hinsichtlich M-Straße 12 betragen. Die Beschwerdeführerin habe eine Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG 1988 in Höhe von 6,820.000 S gebildet, welche auf die Anschaffungskosten des Einfamilienhauses der beiden Gesellschafter hätte übertragen werden sollen. Dieses Haus habe als Wohnsitz der Befriedigung der eigenen Wohnbedürfnisses des Komplementärs und dessen Ehefrau gedient. Dazu sei das Einfamilienhaus im Jahr 2000 der Beschwerdeführerin verkauft (und als Einlage behandelt) und gleichzeitig ein Mietvertrag von der Beschwerdeführerin mit ihren Gesellschaftern abgeschlossen worden, durch den diese Liegenschaft hätte zurückvermietet werden sollen.

Nach Ansicht des Prüfers liege mit Stichtag der Veräußerung der beiden Liegenschaften T-Gasse 11 und M-Straße 12 eine Betriebsaufgabe vor. Die Gesellschaft trete nach außen hin nicht mehr in Erscheinung und sei nur mehr im Innenverhältnis ihren Gesellschaftern gegenüber tätig. Mit einer Wiederaufnahme einer gewerblichen Tätigkeit sei nicht zu rechnen. Soweit der Veräußerungserlös auf eine Rücklage nach § 12 EStG übertragen worden sei, sei dies nicht anzuerkennen und der Veräußerungserlös der Berechnung eines Aufgabegewinnes zu Grunde zu legen.

Unter Tz. 17 des erwähnten Berichtes hielt der Prüfer fest, dass im Jahr 1998 eine Kommanditistin von den

verbleibenden Gesellschaftern abgefunden worden sein solle und der "Veräußerungspreis" bisher "steuerlich nicht berücksichtigt" worden sei. Dadurch aufgedeckte stillen Reserven seien zu aktivieren.

Mit Bescheiden vom 12. Dezember 2001 stellte das Finanzamt die Einkünfte für die Jahre 1998 und 1999 (für 1998 nach Wiederaufnahme des Verfahrens) fest und folgte dabei dem Bericht des Prüfers.

Die Beschwerdeführerin berief dagegen mit der Begründung, dass sie ihre gewerbliche Tätigkeit in den 70er Jahren durch Aufgabe des Produktionsbetriebes eingestellt und seither nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der in ihrem Besitz befindlichen Liegenschaften erzielt habe. Sie habe keine über die Vermietung von Bestandräumlichkeiten hinausgehenden Leistungen versprochen oder erbracht, um zusätzliche Erträge zu erzielen. Der Finanzbehörde seien bei einer Besprechung Mietverträge vorgelegt worden, aus denen sich eindeutig ergebe, dass ausschließlich ortsübliche Mietzinse vereinbart und geleistet und keine Nebenleistungen zur Erzielung zusätzlicher Erträge versprochen oder erbracht worden seien. Dies gelte insbesondere auch für die "Lieferung von Wärme". Unter Vorlage eines Vertrages zwischen der Heizbetriebe Wien GmbH und der Beschwerdeführerin als Abnehmerin führte die Beschwerdeführerin aus, die Feststellung der von den Mietern verbrauchten Wärmemenge sei über Subzähler erfolgt und von einer A Abrechnungsservice GmbH "erfasst und errechnet" und den Mietern von der Hausverwaltung, der K Immobilien GmbH, "vorgescriben" worden. Die Weiterverrechnung sei in gleichen Beträgen erfolgt, wie die Belastung durch den Wärmelieferanten, sodass kein Gewinn "für" die Beschwerdeführerin erzielt worden sei. Die Verrechnungsweise entspreche der von sonstigen Betriebskosten oder Liftkosten. Die so genannte Abnehmeranlage für die Fernwärme befindet sich auf der Liegenschaft M-Straße 14. Nach Verkauf dieser Liegenschaft im Jahr 1986 sei die Wärmerversorgung der übrigen Liegenschaften weiterhin über die auf der Liegenschaft M-Straße 14 gelegene Abnehmeranlage nach denselben Grundsätzen wie zuvor erfolgt. Die Beschwerdeführerin habe zu keinem Zeitpunkt "Dritte" beliefert. Auch wenn in Steuererklärungen die Einkünfte unrichtig als solche aus Gewerbebetrieb deklariert worden seien, habe die Ermittlung der in Streit stehenden Einkünfte auf der Grundlage der bereits mit Einstellung des Produktionsbetriebes erfolgten Betriebsaufgabe vorgenommen zu werden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Die Beschwerdeführerin habe auch nach Einstellung des Produktionsbetriebes Abgabenerklärungen eingereicht, in denen die erzielten Einkünfte stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb deklariert und steuerliche Begünstigungen nach den §§ 10 bis 12 EStG 1988 in Anspruch genommen worden seien. Im Anlagevermögen sei der Posten "Betriebs- und Geschäftsausstattung" enthalten, welche ganz offensichtlich mitvermietet worden sei. Seit Jahren würden in den Bilanzen "Beteiligungen" als Anlagevermögen (GmbH- und Genossenschaftsanteile) ausgewiesen.

Bereits im Jahr 1989 sei vom Finanzamt der Umstand releviert worden, ob die erzielten Einkünfte nach wie vor als solche aus Gewerbebetrieb anzusehen seien. Eine Vorhaltsbeantwortung vom 19. September 1989 der damaligen steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin führe an, die Beschwerdeführerin übe im Zusammenhang mit der Vermietung ihrer Objekte eine umfangreiche administrative, werbende und instandsetzende Tätigkeit aus. Die besonderen Umstände, die der Tätigkeit des Grundstücksbesitzers gewerblichen Charakter gäben, seien beispielsweise in der besonders schwierigen Art der Verwaltung gelegen. So wäre die Verrechnung der Fernwärme, die im Objekt M-Straße 14 zentral "erzeugt" werde und deren Anspeisung über die L-Gasse 13 sowie über die M-Straße 12 in die T-Gasse 11 erfolge, insoweit überaus aufwändig, als ein Ineinandergreifen von zwei Objekten in ein drittes fremdes Objekt sehr genaue Abgrenzungen erfordere. Weiters sei die Verrechnung der Parkplätze eine komplizierte Angelegenheit, weil die Parkplätze für das Bürohaus T-Gasse 11 auf dem Grundstück M-Straße 14 gelegen seien. Weiters befindet sich in den in Rede stehenden Gebäuden sowohl ein Personenaufzug wie auch ein Lastenaufzug. Das Service für die Heizung sowie für die Aufzüge werde durch einen Dienstnehmer vorgenommen.

In einer am 24. Oktober 1989 vom Finanzamt mit E.B., der sich als Assistent des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin bezeichnet habe, aufgenommenen Niederschrift habe jener bestätigt, dass die Tätigkeit der Beschwerdeführerin bei weitem über die bloße Vermietung hinausgehe. Eine Reihe zusätzlicher Leistungen würde erbracht werden, z.B. würde die Beschwerdeführerin durch die Koordination der Parkplatznutzung (Lkw) den Mietern (Produktionsbetrieben) erst ihren Geschäftsbetrieb ermöglichen (Zulieferung von Materialien, Abtransport von Produkten usw.). Bezuglich der Verrechnung von Fernwärme würden die entsprechenden Leistungen der Beschwerdeführerin nicht nur für die Mieter in eigenen Gebäuden, sondern auch für Dritte erbracht werden. Bei betriebsbedingten Umbauten für die Mieter (Firmen) werde durch die Beschwerdeführerin auch die Koordination mit den eng und verflochten angrenzenden, anderen Eigentümern gehörenden Liegenschaften bewerkstelligt. Einem

Angestellten obliege die dauernde Überwachung der Liftanlagen und Fernwärmesysteme, Einhaltung der Parkordnungen, die Beaufsichtigung des Lagerbetriebes im Keller usw. Aus einer ergänzenden Einvernahme des E.B. am 13. September 2001 ergebe sich, dass dieser von 1985 bis 1999 als selbständiger Verwalter der Beschwerdeführerin tätig gewesen sei. Er habe zu den Fernwärmelieferungen ausgeführt, dass "diese" zentral vom Objekt M-Straße 14 "angespeist und anschließend auf die Objekte L-Gasse 13, T-Gasse und M-Straße 12 verteilt" worden seien und "dies auch noch nach deren Verkauf".

Die belangte Behörde schenke den Äußerungen der Steuerberatungskanzlei (gemeint wohl in der Vorhaltsbeantwortung vom 19. September 1989) und des Hausverwalters Glauben, weil beide mit dem tatsächlich vorliegenden Sachverhalt am besten vertraut sein müssten, die Aussagen zeitlich näher der Aufgabe des Produktionsbetriebes liege und Gründe für eine unrichtige Aussage nicht erkennbar seien. Die Beschwerdeführerin und ihre steuerliche Vertretung seien bisher der Überzeugung gewesen, es lägen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, wofür auch der Umstand spreche, dass als Unternehmensgegenstand "Gebäudebereitstellung und Betriebsgesellschaft" angegeben worden sei. Die Beschwerdeführerin habe daher selbst die Meinung gehabt, es lägen Nebenleistungen vor, die die Grenze zur bloßen Vermögensverwaltung überschritten hätten. Den Aussagen der steuerlichen Vertreterin und des Hausverwalters aus dem Jahr 1989 sei zu entnehmen, es liege eine umfangreiche administrative, werbende und instandsetzende Tätigkeit vor:

-

Wärmelieferung: Die Beschwerdeführerin argumentiere damit, dass die Weiterverrechnung an die Mieter ohne Gewinnaufschlag erfolgt sei. Dem halte die belangte Behörde entgegen, dass ein gesondert verlangtes Entgelt hiefür ohne Bedeutung sei. Die Erbringung von Wärmelieferungen im Umfang, wie er in den 1989 getroffenen Aussagen dargelegt werde, sei jedenfalls nicht typischerweise mit der bloßen Vermietung verbunden.

-

Parkplätze, Aufzüge, Heizung: Auch der Umstand, dass "ein Ineinandergreifen von 2 Objekten in ein drittes fremdes Objekt sehr genaue Abgrenzungen erfordert", sowie die Durchführung des Services für Lifte und Heizungen lasse am Vorliegen bloßer Vermietung zumindest zweifeln.

-

Koordination: Durch die durch die Beschwerdeführerin durchgeführte Koordination der Parkplatzbenutzung (Lkw) werde den Mietern (Produktionsbetrieben) erst der Geschäftsbetrieb ermöglicht (Zulieferung von Materialien, Abtransport von Produkten etc.). Auch diese Leistungen, insbesondere das Eingehen auf die Wünsche der Mieter, würden bereits die Grenze zur Gewerblichkeit überschreiten.

In diesem Zusammenhang komme auch der Handlungsweise der Beschwerdeführerin in den Jahren nach Einstellung des Produktionsbetriebes entscheidende Bedeutung zu. Sie habe stets ihre Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb deklariert und die damit verbundenen Begünstigungen beansprucht, womit den nunmehr erstmals völlig konträr vertretenen Tatsachenbehauptungen in freier Beweiswürdigung kein Glauben zu schenken sei.

Hiezu komme noch, dass gemäß § 2 Abs. 4 vorletzter Satz EStG 1988 als gewerbliche Einkünfte stets und in vollem Umfang u. a. Einkünfte aus der Tätigkeit der Kommanditgesellschaften gelten. Auch die geringste gewerbliche Tätigkeit führe die Gesamtätigkeit zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Weiters sprächen folgende Umstände für die Annahme eines Gewerbebetriebs:

-

Änderung des Unternehmensgegenstandes auf "Vermögens- und Realitätenverwaltung",

-

"Aufrechterhaltung des Gewerbescheins",

-

Beteiligungen im Betriebsvermögen.

Dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zumindest vom Vorliegen von Zweifeln an der zutreffenden Einkunftsart auszugehen sei, was im Falle einer Kommanditgesellschaft zur Annahme von Einkünften aus Gewerbebetrieb führe,

könne nicht ernstlich bestritten werden. Selbst wenn die in Rede stehende Vermietungstätigkeit als solche die Grenzen bloßer Vermögensverwaltung nicht überschritten hätte, wäre der Berufung kein Erfolg beschieden. Der Produktionsbetrieb der Beschwerdeführerin sei zwar in den 70er Jahren eingestellt worden, die Betriebsgebäude sowie weiteres Anlagevermögen - diese Wirtschaftsgüter hätten mit die wesentlichen Grundlagen des Betriebes gebildet - seien jedoch im Eigentum der Beschwerdeführerin verblieben und vermietet worden. Daraus ergebe sich aber, dass von einer Betriebsaufgabe zum damaligen Zeitpunkt gar nicht gesprochen werden könne. Die Liegenschaften seien in weiterer Folge je nach Rentabilität für die Beschwerdeführerin entweder vermietet oder verkauft worden. Die Erzielung von Einkünften nicht in Form der Fruchtziehung, sondern in der Veräußerung von Wirtschaftsgütern, sei jedenfalls als Verwertungsvariante mitgedacht gewesen, was durch den tatsächlich erfolgten Verkauf auch bestätigt worden sei. Eine Betriebsaufgabe liege nur dann vor, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebes in einem einheitlichen Vorgang entweder an Dritte veräußert oder ins Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers überführt werden, nicht aber bei einer sich über einen längeren Zeitraum erstreckenden Liquidation. Es könnte dahingestellt bleiben, ob eine lang dauernde Liquidation vorliege oder ob sich die Tätigkeit in einen Grundstückshandel gewandelt habe, weil sich in beiden Fällen die gleichen steuerlichen Folgen ergäben.

Darüber hinaus vertrete die belangte Behörde die Ansicht, dass in dem Fall, in dem bei einer Kommanditgesellschaft ursprünglich unstrittig eine gewerbliche Tätigkeit vorliege, es einen bewussten Willensaktes der Gesellschaft bedürfe, um eine Beendigung dieser Tätigkeit zu bewirken. Im Beschwerdefall hätte eine nach außen in Erscheinung tretende bilanzmäßig durchgeführte Entnahme erfolgen müssen, wie etwa die aliquote Übertragung der Gebäude und des sonstigen Anlagevermögens in das Eigentum der Gesellschafter. Da dies unterblieben sei, sei es zu einer Realisierung der stillen Reserven nicht schon im Zuge der Aufgabe der Produktionstätigkeit gekommen und lägen vielmehr nach wie vor Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 2 Abs. 3 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"(3) Der Einkommensteuer unterliegen nur:

...

3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),

...

6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),

..."

Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nach § 23 Z 1 EStG 1988 Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft, noch als selbständige Arbeit anzusehen ist.

Soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 gehören, sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung u.a.

-
die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) und

-
die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen, insbesondere von beweglichem Betriebsvermögen (§ 28 Abs. 1 Z 2 leg. cit.).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist Gebäudevermietung grundsätzlich Vermögensverwaltung. Als maßgebliches Unterscheidungsmerkmal zwischen Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit hat der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung stets die Frage angesehen, ob, in welcher Richtung und in welchem Ausmaß die Tätigkeit des Vermieters über die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes hinausgeht. Der Gerichtshof hat dabei aber daran festgehalten, dass die durch jede Art von Vermietung bedingte laufende

Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein die Betätigung noch nicht zu einer gewerblichen machen, solange zur bloßen Vermietung nicht besondere, mit der Vermietung nicht im Regelfall oder stets verbundene Umstände hinzutreten, durch die eine weitere Tätigkeit des Vermieters, die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgeht, bedingt wird (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. April 2004, 2000/15/0105, mwN). Zur gewerblichen Tätigkeit wird eine Vermögensverwaltung beispielsweise erst dann, wenn die laufende Verwaltungsarbeit ein solches Ausmaß erreicht, dass sie nach außen als gewerbliche Tätigkeit erscheint (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 2000/15/0024). Dies ist erst der Fall, wenn die Verwaltungsarbeit im konkreten Fall in erheblichem Umfang (deutlich) jenes Maß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens (Liegenschaftsvermögens) verbunden ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 5. Oktober 1994, 94/15/0059).

Die Beschwerdeführerin hat - abgesehen von den Angaben in den Abgabenerklärungen - im Verwaltungsverfahren vorgebracht, sie habe keine über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehende Tätigkeit im Zusammenhang mit den vermieteten Liegenschaften ausgeübt und keine über die Vermietung von Bestandräumlichkeiten hinausgehenden Leistungen versprochen oder erbracht.

Die belangte Behörde stützt den angefochtenen Bescheid zunächst darauf, dass die Beschwerdeführerin über Jahre hindurch Abgabenerklärungen eingereicht habe, in denen die erzielten Einkünfte stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und steuerliche Begünstigungen nach den §§ 10 bis 12 EStG 1988 in Anspruch genommen worden seien. Dies habe die Beschwerdeführerin auch in den Bilanzen zum Ausdruck gebracht, wenn im Anlagevermögen ein Posten "Betriebs- und Geschäftsausstattung", die mitvermietet worden sei, enthalten sei.

Die Behandlung einer Tätigkeit in Abgabenerklärungen und in den Bilanzen durch den Abgabepflichtigen vermag nichts an der tatsächlichen Eigenschaft einer Tätigkeit ändern. Gleches gilt auch für Änderung des Unternehmensgegenstandes auf "Vermögens- und Realitätenverwaltung" und für die "Aufrechterhaltung des Gewerbescheins".

Die belangte Behörde nimmt auf Grund der Äußerungen der steuerlichen Vertreterin der Beschwerdeführerin in Vorhaltsbeantwortungen aus dem Jahr 1989 an, die Beschwerdeführerin habe durch die Koordination der Parkplatznutzung den Mietern erst ihren Geschäftsbetrieb ermöglicht, bezüglich der Verrechnung von Fernwärme "entsprechende Leistungen" nicht nur für die Mieter in eigenen Gebäuden, sondern auch für Dritte erbracht und bei betriebsbedingten Umbauten für die Mieter auch die Koordination mit den eng und verflochtenen angrenzenden anderen Eigentümern bewerkstelligt und schließlich sei einem Angestellten die dauernde Überwachung der Liftanlagen und Fernwärmesysteme, Einhaltung der Parkordnungen, Beaufsichtigung des Lagerbetriebes im Keller, usw. oblegen.

Zu den einzelnen Tätigkeiten hält die belangte Behörde fest, dass die Erbringung von Wärmelieferungen im Umfang, wie er in den im Jahr 1989 getroffenen Aussagen dargelegt worden sei, jedenfalls nicht typischerweise mit der bloßen Vermietung verbunden sei. Dabei übergeht die belangte Behörde, dass die Beschwerdeführerin unter Vorlage eines von ihr abgeschlossenen Wärmelieferungsvertrages vorgebracht hatte, die Wärmelieferungen seien nicht von ihr, sondern von der Heizbetriebe Wien GesmbH erfolgt und hätten alle seinerzeit im Eigentum der Beschwerdeführerin befindlichen Liegenschaften betroffen. Die bloße Weiterverrechnung von Fernwärme an die Mieter führt noch nicht zur gewerblichen Tätigkeit. Inwieweit die Verrechnung auch für oder an Dritte erfolgt ist, hat die Behörde nicht konkret festgestellt. Soweit sie eine "Aufteilung" der von der erwähnten Fernwärme-Erzeugerin gelieferten Fernwärmemenge an einzelne Mieter von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen anspricht und daher die "entsprechenden Leistungen" auch für Dritte erbracht sieht, lässt sie offen, inwieweit dies mit der von ihr selbst herangezogenen Aussage des ehemaligen Verwalters in Einklang zu bringen ist, dass die Fernwärme vom Objekt M-Straße 14 "angespeist und anschließend verteilt" worden sei, während im Streitzeitraum lediglich die Objekte T-Gasse 11 und M-Straße 12 im Eigentum der Beschwerdeführerin gestanden sind, das Objekt M-Straße 14 jedoch schon im Jahr 1986 verkauft worden war.

Ein zur gewerblichen Tätigkeit führendes Ineinandergreifen von zwei Objekten in ein drittes, fremdes Objekt", welches "sehr genaue Abgrenzungen" hinsichtlich der Parkplätze, Aufzüge und der Heizung erfordere, sowie die Durchführung "des Services" für Lifte und Heizungen, lasse nach Ansicht der belangten Behörde an bloßer Vermietung zweifeln. Damit trifft die belangte Behörde jedoch keine konkreten Feststellungen, aus denen eine gewerbliche Tätigkeit

ableitbar wäre. Worin die Durchführung "des Services" für Lift und Heizungen bestanden hätte, hat sie nicht festgestellt, die Veranlassung von wiederkehrenden "Servicetätigkeiten" an Lift und Heizungen gehört zur laufenden Verwaltung eines vermieteten Gebäudes.

Soweit die belangte Behörde in der durch die Beschwerdeführerin durchgeführten "Koordination" der Parkplatzbenutzung eine zu einem Gewerbebetrieb führende Tätigkeit sieht, unterlässt sie es auch hier, konkrete Feststellungen zu treffen, worin diese Koordination bestanden hätte. Worin die "Koordination mit den eng und verflochten angrenzenden anderen Eigentümern" bei betriebsbedingten Umbauten für die Mieter bestanden hätte, lässt die belangte Behörde offen.

Gemäß § 2 Abs. 4 EStG 1988 gelten als gewerbliche Einkünfte stets in vollem Umfang Einkünfte aus der Tätigkeit u.a. der Kommanditgesellschaften und anderer Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes anzusehen sind.

Diese Fiktion eines Gewerbebetriebes kraft Rechtsform bewirkt, dass die geringste von einer KG ausgeübte gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 23 EStG 1988 den gesamten Tätigkeitsbereich zu gewerblichen Einkünften macht und die neben einer gewerblichen Tätigkeit durchgeführte Vermietungstätigkeit ebenfalls der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 zuzuordnen ist (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, III A, Rz 12a zu § 2). Diese in § 2 Abs. 4 leg. cit. enthaltene gesetzliche Fiktion eines Gewerbebetriebs setzt voraus, dass überhaupt eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird. Dann, und nur dann, liegen über den eigentlichen Gewerbebetrieb hinaus Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch für Bereiche vor, die an sich nicht der gewerblichen Sphäre zuzurechnen wären (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. September 1980, 317 und 520/80, VwSlg. 5.511/F).

Abgesehen von den nach Ansicht der belangten Behörde zur gewerblichen Vermietung führenden Tätigkeiten habe die Beschwerdeführerin "Beteiligungen" im Betriebsvermögen gehalten, welche die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid allerdings nicht näher beschreibt. Eine Beteiligung (nach Ausführungen in der Beschwerde Genossenschaftsanteile an der R-Bank, wie sie jeder Kreditnehmer dieser Bank übernommen haben müsse, und Anteile an einer Computer F. GmbH, welche das Finanzamt dem Vermögen eines Gesellschafters der Beschwerdeführerin zugerechnet habe) kann zwar zum Betriebsvermögen eines Betriebes gehören, das Halten einer Beteiligung allein stellt aber noch keine gewerbliche Tätigkeit dar.

Die belangte Behörde hat sohin keine ausreichend konkreten Feststellungen getroffen, die auf eine gewerbliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin in den Streitjahren hätte schließen lassen.

Eventualiter begründet die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid damit, dass der ursprüngliche Produktionsbetrieb der Beschwerdeführerin allein durch Einstellung der Produktion noch nicht aufgegeben worden sei und eine Betriebsaufgabe erst im Jahr 1999 mit der Veräußerung der (letzten) Liegenschaft, die seinerzeit zum Betriebsvermögen gezählt hatte, erfolgt sei. Es hätte eines bewussten Willensaktes der Beschwerdeführerin bedurft, um eine (frühere) Beendigung der gewerblichen Tätigkeit zu bewirken. Hinsichtlich der Liegenschaften hätte eine nach außen in Erscheinung tretende bilanzmäßig durchgeführte Entnahme erfolgen müssen, wie etwa die aliquote Übertragung der Gebäude und des sonstigen Anlagevermögens in das Eigentum der Gesellschafter.

Diese Ansicht trifft nicht zu.

Entscheidend ist die tatsächliche Verwendung des Wirtschaftsgutes.

Weshalb die von der Beschwerdeführerin vorgetragene dauerhafte Nutzung der in Rede stehenden Liegenschaften zur Vermietung keine Entnahme anlässlich der Produktionseinstellung darstellen sollte, hat die belangte Behörde sohin nicht dargelegt.

Die belangte Behörde sieht als weitere Alternativbegründung in den Verkäufen der Liegenschaften (M-Straße 14 im Jahr 1986, L-Gasse 13 im Jahr 1992 und T-Gasse 11 und M-Straße 12 im Jahr 1999) eine Liquidation des seinerzeitigen Produktionsbetriebes, welche einer seinerzeitigen Betriebsaufgabe entgegenstünde.

Eine Betriebsaufgabe liegt nur dann vor, wenn die wesentlichen Grundlagen des Betriebes in einem einheitlichen Vorgang entweder an Dritte veräußert oder ins Privatvermögen des bisherigen Betriebsinhabers übergeführt werden, nicht aber bei einer sich über einen längeren Zeitraum erstreckenden Liquidation (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. Dezember 1993, 92/13/0185).

Die belangte Behörde vernachlässigt bei ihrer Beurteilung der Liegenschaftsverkäufe als Liquidation jedoch, dass zwischen der Einstellung der Produktion (und der von der Beschwerdeführerin behaupteten damit erfolgten Betriebsaufgabe) und den Verkäufen der Liegenschaften eine langjährige Vermietung dieser Liegenschaften lag.

Da die Begründung des angefochtenen Bescheides seinen Spruch somit nicht zu tragen vermag, war der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 29. November 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2003130065.X00

Im RIS seit

15.01.2007

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at