jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2006/10/18 2002/13/0166

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.10.2006

Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

Norm

BAO §276 Abs1;
BAO §288 Abs1 litc;
BAO §289;
VwGG §42 Abs2 Z1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Novak und die Hofräte Dr. Fuchs und Dr. Pelant als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. B. Trefil, LL.M., über die Beschwerde der C AG in W, vertreten durch Dr. Michael Kreuz, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Herrengasse 6-8/3/1, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat XI) vom 27. Juni 2002, Zl. RV/021-11/96, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1993, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

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

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist Rechtsnachfolgerin der St. GmbH (Verschmelzungsvertrag lt. angefochtenem Bescheid vom 19. Dezember 2000), deren Unternehmensgegenstand die "Immobilien- und Projektentwicklung" bildete.

In der Begründung zum Körperschaftsteuerbescheid 1993 wurde ausgeführt, "da von sämtlichen Objekten für welche der IFB geltend gemacht wurde, Anteile verkauft wurden und somit die Behaltefrist insgesamt nicht gegeben war konnte der IFB nicht gewährt werden".

In der Berufung gegen den Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1993 wurde geltend gemacht, zur Bescheidbegründung, wonach wegen insgesamt nicht gegebener Behaltefrist eine Anerkennung des Investitionsfreibetrages nicht möglich sei, sei darauf hinzuweisen, dass nach § 10 EStG 1988 bei Gebäuden auch

"Teilentnahmen denkbar sind, und der IFB nur für die entnommenen Teile nachzuversteuern ist". Da im Jahr 1993 noch keinerlei Teilentnahmen vorlägen, sondern erst 1994 Anteile verkauft worden seien, sei der im Jahr 1993 geltend gemachte Investitionsfreibetrag in voller Höhe anzuerkennen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 29. November 1995 führte das Finanzamt aus, nach § 10 Abs. 1 EStG 1988 könne von abnutzbaren Anlagegütern ein Investitionsfreibetrag (IFB) geltend gemacht werden. Nach § 10 Abs. 3 leg. cit. stehe ein IFB für Gebäude, die zur entgeltlichen Überlassung an Dritte bestimmt seien, nur unter bestimmten Voraussetzungen zu. Da die Wohnungen dazu bestimmt gewesen seien, verkauft zu werden (und nicht zur entgeltlichen Überlassung an Dritte), komme schon deshalb ein IFB nicht in Betracht. Dazu komme, dass sich im Zuge des Berufungsverfahrens herausgestellt habe, dass die Gebäude als Umlaufvermögen zu qualifizieren seien, weil von vornherein die Absicht der Veräußerung bestanden habe. Der Umstand, dass die St. GmbH als so genannte Wohnungseigentumsorganisatorin fungiert und von Anfang an die Absicht gehabt habe, die Häuser bzw. Wohnungen zu veräußern - weshalb diese als Umlaufvermögen einzustufen seien -, sei insbesondere durch die zeitnahe Einleitung der Parifizierungsverfahren und die zahlreichen nachfolgenden Verkäufe bewiesen. Für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens sei weder ein IFB noch eine Abschreibung nach § 7 EStG 1988 möglich. Damit sei der IFB in Höhe von 7,771.927 S zu Recht nicht anerkannt worden und es sei weiters im Zuge der Berufungserledigung die geltend gemachte Abschreibung in Höhe von 502.518,09 S zu stornieren gewesen.

Nach der in den von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten einliegenden Berufungsvorentscheidung (und Vermerken auf dem zugehörigen Eingabebogen) kam unter Hinzurechnung des IFB von 7,771.927 S und der AfA von 502.518 S zu den erklärten (negativen) Einkünften ein Betrag von insgesamt 1,988.150 S als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zum Ansatz. Daraus resultierten für das Jahr 1993 eine Körperschaftsteuer von 590.340 S und eine Gewerbesteuer von 393.347 S.

In einem ergänzenden Schriftsatz zu dem am 4. Jänner 1996 gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde geltend gemacht, die einzelnen Gebäude würden, weil sie noch nicht parifiziert seien, als wirtschaftliche Einheit gelten und könnten demnach nicht in Anlage- und Umlagevermögen aufgeteilt werden. Trotz des Verkaufes einiger Wohnungen diene die Mehrzahl der Wohnungen nach wie vor der gewerblichen Vermietung, sodass entsprechend der "Theorie der Unteilbarkeit eines Wirtschaftsgutes" jedes einzelne Gebäude der Vermietung diene. Bei Kauf der Gebäude seien keine Wohnungen leer gestanden, sodass in diesem Zeitpunkt nur die Vermietung und nicht der Grundstückshandel habe ins Auge gefasst werden können. Erst durch die Kündigung einiger Mietverträge habe sich die Möglichkeit der Veräußerung von Objekten ergeben. Da für die Zurechnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen die Intention des Steuerpflichtigen und nicht die sich später ergebenden Verhältnisse ausschlaggebend seien, seien die Gebäude dem Anlagevermögen zuzurechnen. Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen seien die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes (der Gesellschaftsvertrag) maßgeblich. Auch würden entsprechend den gesetzlichen Bestimmungen (bei nicht erfüllter Behaltefrist) sowohl der IFB als auch die Abschreibung für die verkauften Teile des Gebäudes steuerwirksam "rückgeführt".

In einem Vorhalt vom 7. August 2001 teilte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin mit, Voraussetzung für die Gewährung eines Investitionsfreibetrages sei, dass das Gebäude zur entgeltlichen Überlassung an Dritte bestimmt sei. Nach dem objektiven Gesamtbild des gegenständlichen Falles ergebe sich folgender Sachverhalt:

"Gebäude

IFB 1993

Wohnungsverkäufe

St.-Straße 21

20.000,00

1993

St.-Straße 21A

1.000,00

1993

I.- Gasse 49

4.413,00

1993

H.- Straße 105

687.611,00

ab 1994

R.- Gasse 17

1,725.716,00

in den Folgejahren Wohnungseigentum an W 18

T.-Gasse 7

3,294.550,00

24 Wohnungen in den Folgejahren verkauft

A.- Straße 29

2,039.483,00

in den Folgejahren Wohnungseigentum an W 15"

Zu diesem Vorhalt nahm die Beschwerdeführerin dahingehend Stellung, dass "die Objekte sehr wohl zur entgeltlichen Überlassung an Dritte bestimmt waren und dass der auf die bereits durch den Verkauf ausgeschiedenen Anteile entfallende IFB zum jeweiligen Stichtag anteilsmäßig korrigiert wurde und nur mehr jener IFB in den Bilanzen geführt wird, der auch den jeweiligen Anteilen entspricht". Als Beilage seien die Mietzinslisten der nachstehend angeführten Liegenschaften (St.-Straße 21 1993 bis 1999, St.-Straße 21A 1993 bis 1999, I.-Gasse 49 1993 bis 1999, H.-Straße 105 1993 bis 1999, R.-Gasse 17 1994 bis 1999, T.-Gasse 7 1994 bis 1999 und A.-Straße 29 1994 bis 1998) angeschlossen, aus denen die Mieteinnahmen zu ersehen seien.

Der angefochtene Bescheid enthält folgenden Spruch: "Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert. Die Körperschaftsteuer 1993 beträgt EUR 42.901,68 das entspricht S 590.340,00. Die Gewerbesteuer 1993 beträgt EUR 28.585,64 das entspricht S 393.347,00".

Nach § 10 Abs. 3 EStG 1988 in der bis zum 31. Jänner 1993 geltenden Fassung - so die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides - dürfe der IFB für Gebäude nur insoweit geltend gemacht werden, als sie unmittelbar dem Betriebszweck dienten oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt seien. Für Gebäude, die zur entgeltlichen Überlassung an Dritte bestimmt seien, stehe ein IFB nur dann zu, wenn der ausschließliche Betriebsgegenstand die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern sei. Mit dem Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 253, sei die einschränkende Anordnung des zweiten Satzes des § 10 Abs. 3 EStG 1988, wonach beim Gebäudeleasing die gewerbliche Vermietung der ausschließliche Betriebsgegenstand sein müsse, für Anschaffungs- oder Herstellungskosten ab dem 1. Februar 1993 entfallen. Dennoch stehe der IFB bei entgeltlicher Überlassung von Gebäuden an Dritte u.a. nur dann zu, wenn der Unternehmensgegenstand nach seinem Hauptzweck die entgeltliche Überlassung von Gebäuden sei.

In der Folge wird im angefochtenen Bescheid Rechtsprechung und Lehre zur Einstufung von Umlauf- bzw. Anlagevermögen insbesondere im Zusammenhang mit Grundstücken zitiert. Sodann wird darauf hingewiesen, dass die Zulässigkeit eines Investitionsfreibetrages wirtschaftsgutbezogen zu sehen sei, sodass für jedes einzelne Gebäude, für das ein IFB geltend gemacht worden sei, zu prüfen sei, ob dieser zustehe:

1. St.-Straße 21:

Gegenstand des Unternehmens sei lt. Punkt 3 des Gesellschaftsvertrages vom 15. Dezember 1992 die "Entwicklung eines Projektes auf der Liegenschaft St.-Straße 21, insbesondere die Schaffung eines Büro- und Wohnhauses" gewesen. Gesellschafter seien zu gleichen Teilen die D. Beteiligungs GmbH und die

C. Immobilien GmbH gewesen. Nach der Zielsetzung des Unternehmens hätte das sich auf der Liegenschafts

befindliche Gebäude abgerissen werden sollen, um dort ein Büro- und Wohnhaus zu errichten. Für den Zeitpunkt der Anschaffung des Gebäudes (lt. Einheitswertakt der 28. Dezember 1992) sei daher davon auszugehen, dass das Gebäude nicht dazu bestimmt gewesen sei, dauernd dem Betrieb zu dienen. Wie aus den von der Beschwerdeführerin im Zuge des Ermittlungsverfahrens vorgelegten Listen über die Mieteinnahmen des Gebäudes ersichtlich sei, sei das Gebäude nicht abgerissen, sondern anderweitig genutzt worden. Dennoch habe sich aus diesem Umstand keine Nutzungsänderung ergeben, weil (wie ebenfalls aus dem Einheitswertakt ersichtlich sei) am 20. März 1993 und am 17. März 1994 jeweils eine Wohnung verkauft worden sei. Darüber hinaus sei der IFB für die Ablöse gemäß § 10 MRG für Top 11 geltend gemacht worden. Solche Ablösen, die dem Vormieter für seine in der Wohnung getätigten Investitionen gezahlt würden, zählten als Freimachungskosten zu den (nachträglichen) Anschaffungskosten, weil sie der Vergrößerung der Verfügungsmacht des Eigentümers dienten. Lt. Liste "Mietvorschreibungen" für 1993 scheine dort keine Top 11 mehr auf, sodass davon auszugehen sei, dass Top 11 verkauft worden sei. Im Hinblick auf den von der Judikatur für den Umsatz von Immobilien geforderten längeren Beobachtungszeitraum sei daher davon auszugehen, dass das Gebäude bereits bei der Anschaffung nicht dazu bestimmt gewesen sei, dauernd dem Betrieb zu dienen. Ein IFB stehe daher nicht zu.

2. St.-Straße 21A:

Auch von diesem Gebäude, das der Liegenschaft St.-Straße 21 benachbart sei und das bei der Realisierung des Bauprojektes dasselbe Schicksal geteilt hätte wie das Gebäude St.-Straße 21, sei - bei gleichem Anschaffungsdatum - bereits 1993 ein Miteigentumsanteil verkauft worden. 1994 seien lt. Einheitswertakt drei Miteigentumsanteile als Eigentumswohnungen veräußert worden. Der Investitionsfreibetrag sei betreffend die Ablöse für Top 10 geltend gemacht worden. Da in der Liste "Mieteinnahmen" ab 1994 für diese Wohnung keine Mieteinnahmen aufschienen, sei davon auszugehen, dass Top 10 verkauft worden sei. Im Hinblick darauf, dass im Zeitpunkt der Anschaffung geplant gewesen sei, auf dem Grundstück ein neues Gebäude zu errichten und weiters bereits im Jahr der Anschaffung eine Wohnung und in den Folgejahren mehrere Wohnungen verkauft worden seien, sei auch bei diesem Gebäude davon auszugehen, dass es nicht dazu bestimmt gewesen sei, dem Betrieb auf Dauer zu dienen. Ein IFB stehe daher nicht zu.

I.-Gasse 49:

Zu diesem Gebäude sei der IFB für die Kosten der Nutzwertfestsetzung durch einen Architekten geltend gemacht worden. Die Nutzwerte seien von einem Ziviltechniker oder von einem allgemein beeideten gerichtlichen Sachverständigen für das Hochbau- oder das Immobilienwesen zu berechnen. Das Gutachten sei der Einverleibung des Wohnungseigentums zu Grunde zu legen. Die Liegenschaft I.-Gasse 49 sei am 28. Dezember 1992 erworben worden, für die Nutzwertfeststellung sei lt. Anlagenverzeichnis der 26. März 1993 als "Anschaffungsdatum" angegeben. Es "könnte sich bei den geltend gemachten Kosten in zeitlicher Hinsicht um nachträgliche Anschaffungskosten handeln". Jedoch mangle es diesem Aufwand an dem bereits oben angesprochenen kausalen Zusammenhang mit dem Eigentumserwerb an der gegenständlichen Liegenschaft, weil eine Nutzwertfeststellung dann erfolge, wenn Wohnungseigentum begründet werden solle. Mit dem Anschaffungsvorgang habe sie "nichts zu tun". Ein IFB stehe daher mangels Aktivierungsfähigkeit dieses Aufwandes als Anschaffungskosten nicht zu.

H.-Straße 105:

Auch hier sei der IFB bezüglich dieses Gebäudes einerseits für Anschaffungskosten eines Miteigentumsanteils, andererseits für Ablösen nach § 10 MRG für Top 1, 9 und 11 sowie für diverse Nebenkosten geltend gemacht worden. Für die Ablösen betreffend Top 9 und Top 11 ergebe sich das gleiche Bild wie für die Gebäude St.-Straße 21 und 21A. Diese Wohnungen seien nämlich in der Liste der Mietvorschreibungen ab 1994 nicht mehr enthalten. Da diese beiden Wohnungen somit nicht dazu bestimmt gewesen seien, dem Unternehmen dauernd zu dienen, könne auch von den nachträglichen Anschaffungskosten kein IFB geltend gemacht werden. Die Wohnung Top 1 würde jedoch weiterhin vermietet. Dennoch würde der IFB, "wie bereits oben ausgeführt", nur dann zustehen, wenn der Unternehmensgegenstand seinem Hauptzweck nach die entgeltliche Überlassung von Gebäuden wäre. Dies sei aber bereits für das Berufungsjahr im Hinblick auf das Verhältnis der Mieterlöse lt. Bilanz in Höhe von 737.540,21 S zu den Verkaufserlösen von Eigentumswohnungen lt. Bilanz in Höhe von 5,910.440 S zu verneinen. Daher stehe der IFB auch für die Anschaffungskosten für den "51/100 Miteigentumsanteil", selbst wenn dieser vermietet werden sollte, nicht zu.

Auch von den Gebäuden R.-Gasse 17, T.-Gasse 7 und A.-Straße 29 seien - wie aus den betreffenden Grundbuchsauszügen ersichtlich - im Beobachtungszeitraum 1993 bis 1998 immer wieder Wohnungen verkauft

worden. Auch seien über Antrag die Nutzwerte der in diesen Gebäuden befindlichen Wohnungen nach § 3 WEG 1975 behördlich festgestellt worden, wobei dies Voraussetzung für die Einverleibung des Wohnungseigentumsrechtes sei. Nur nach erfolgter "Parifizierung" könnten Wohnungen allenfalls auch weiterverkauft werden. Nach der Judikatur lägen gewerbliche Einkünfte jedoch nicht vor, wenn ein Eigentümer sein Gebäude zwar parifizieren lasse, um bei sich zufällig bietender Gelegenheit einzelne Wohnungen in Wohnungseigentum zu verkaufen, aber die Vermietungsabsicht gegenüber der Verkaufsabsicht im Vordergrund stehe, "d.h. das betreffende Gebäude bleibt weiterhin im Anlagevermögen". Im Beschwerdefall könne aber keine Rede davon sein, dass die Wohnungen, von denen bei Anschaffung der Gebäude "laut Bw. keine leer standen, bei sich zufällig bietender Gelegenheit abverkauft worden seien". Vielmehr sei dem Lagebericht zur Bilanz 1994 zu entnehmen, dass "die Bw." durchaus als Wohnungseigentumsorganisatorin anzusehen sei. Dies ergebe sich aus folgenden Textstellen:

"... weiters konnten die Darlehen durch Wohnungsverkäufe

überproportional rückgeführt werden ...

... weiters ist beabsichtigt, die Darlehensrückführung

überproportional vorzunehmen, um die Zinsen den Mieteingängen

anzugleichen ...

... auf Grund direkter Verkäufe an Mieter erwarten wir für

das Geschäftsjahr 1995 eine deutliche Umsatz- und Gewinnsteigerung

..."

Die Erlöse aus den Mieteinnahmen einerseits und den Verkäufen von Eigentumswohnungen andererseits stellten sich in den Jahren 1993 bis 1998 (bis zu

diesem Jahr seien für alle Gebäude Listen bezüglich Mietzinsvorschreibungen vorgelegt worden) wie folgt dar:

"Mieterlöse

Verkaufserlöse

1993:

737.540,21

5,910.440,00

1994:

4,781.883,93

19,793.935,77

1995:

5,985.565,69

19,152.880,00

1996:

6,547.554,46

11,919.224,49

1997:

6,658.883,04

13,453.693,31

1998:

6,187.854,83

20,915.037,71"

Der IFB stehe daher auch für die Anschaffungskosten der Gebäude R.-Gasse 17, T.-Gasse 7 und A.-Straße 29 nicht zu.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde in einen gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen:

Mit dem auf Abweisung der Berufung lautenden Spruch des angefochtenen Bescheides wurde der Inhalt der erstinstanzlichen Bescheide übernommen (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 22. Mai 1996, 95/14/0121), worauf auch der angefochtene Bescheid hinwies ("Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert."). In den erstinstanzlichen Bescheiden betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer 1993 kam es aber nach der Aktenlage nur zur Aberkennung des IFB von 7,771.927 S (vgl. Bescheidbegründung zum Körperschaftsteuerbescheid 1993). Demgegenüber werden im Spruch des angefochtenen Bescheides aber auch die Körperschaftsteuer für das Jahr 1993 mit 590.340 S (42.901,68 EUR) sowie die Gewerbesteuer für das Jahr 1993 mit 393.347 S (28.585,64 EUR) vorgeschrieben, somit in jener Höhe festgesetzt, die der die erstinstanzlichen Bescheide (zum Nachteil der Berufungswerberin) abändernden Berufungsvorentscheidung vom 25. November 1995 (zusätzliche Aberkennung der AfA von 502.518,09 S) entsprach.

Schon mit dieser in sich widersprüchlichen Spruchgestaltung hat die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet (vgl. z.B. die hg. Erkenntnisse vom 25. Juni 1998, 94/15/0087, und vom 2. Juli 2002, 2002/14/0029), weshalb er schon deswegen gemäß§ 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war. Bemerkt wird, dass auch die Begründung des angefochtenen Bescheides die Frage der AfA konkret unbeantwortet lässt und, worauf auch die Beschwerde zutreffend hinweist, zur Aberkennung des IFB ebenfalls nicht in Bezug auf die einzelnen Objekte jeweils klarstellt, ob die "Versagung mangels Vorliegen von Anlagevermögen oder wegen 'nicht überwiegender Vermietung' " erfolgte. Zu den Erfordernissen einer nachvollziehbaren Gestaltung einer Bescheidbegründung vgl. im Übrigen auch das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0200, mit zahlreichen weiteren Hinweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 18. Oktober 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2002130166.X00

Im RIS seit

17.11.2006

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at