

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/9/29 2000/13/0125

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 29.09.2004

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

### Norm

EStG 1988 §4 Abs1;

### Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde des H in W, vertreten durch Hübner & Hübner, Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH in 1120 Wien, Schönbrunner Straße 222, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat I) vom 6. April 2000, Zl. RV/258- 15/03/96, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer für die Jahre 1989 bis 1993, zu Recht erkannt:

### Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

### Begründung

Im Betrieb des Beschwerdeführers, der einen Fleisch- und Wursthandel führte, fand im Jahr 1995 eine abgabenbehördliche Prüfung statt. Im Prüfungsbericht vom 18. Oktober 1995 führte die Prüferin unter Tz 14 zur "Liegenschaft in W. 14, H.-Straße 148" aus, auf diesem Grundstück sei in den Jahren 1984 bis 1987 ein Gebäude errichtet worden, das sowohl betrieblich als auch privat genutzt worden sei. Der betrieblich genutzte Teil von 68 % habe vorübergehend dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers gedient und sei anschließend im November 1989 an die H. GmbH vermietet worden. Das Inventar sei an diese GmbH verkauft worden. Ab dem Zeitpunkt der Vermietung seien die Umsätze des Beschwerdeführers größtenteils in die H. GmbH verlagert worden. Da die Errichtungskosten des Gebäudes zur Gänze in das Betriebsvermögen aufgenommen worden seien, habe seitens der Betriebsprüfung die Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 1989 bezüglich des Privatanteiles berichtigt werden müssen. Der ab November 1989 vermietete Teil des Gebäudes sei im Jahr 1989 ebenfalls ins Privatvermögen zu überführen, weil Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelten, nur Wirtschaftsgüter bilanzieren dürfen, die für eigenbetriebliche Zwecke genutzt würden und daher notwendiges Betriebsvermögen darstellten. Die als Betriebseinnahmen verbuchten Mieterlöse sowie die jährliche Abschreibung seien bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Die Abschreibung betrage für das Jahr 1989 4 % von den Errichtungskosten (bisher seien

5 % abgeschrieben worden) und ab dem Zeitpunkt der Vermietung 1,5 % vom Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme (1989 Halbjahres-AfA). Die Investitionsfreibeträge 1984 bis 1988 seien im Jahr 1989 gewinnerhöhend aufzulösen, weil das Betriebsgebäude vor Ablauf der Behaltefrist an die H. GmbH vermietet worden und daher aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sei (Tz 15 des Prüfungsberichtes).

Gegen die auf der Grundlage des Prüfungsberichtes ergangenen Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1989 bis 1993 erhob der Beschwerdeführer Berufung. Der betrieblich genutzte Teil des Gebäudes (68 %) sei "im Betrieb zu belassen; daher sind die Investitionsfreibeträge für die Jahre 1984 - 1988 nicht aufzulösen und die Abschreibung ist auch ab 1990 mit 4 % vorzunehmen". 32 % des in den Jahren 1984 bis 1987 mit Errichtungskosten von insgesamt 4,549.385 S hergestellten Gebäudes seien von Beginn an privat verwendet worden, während die restlichen 68 % durchgehend - von der Errichtung des Gebäudes bis zum 31. Dezember 1994 - der betrieblichen Einkünftezielung des Beschwerdeführers gedient hätten. Im Gegensatz zu der von der Behörde unterstellten Entnahme des betrieblich genutzten Teiles des Gebäudes im November 1989 stehe die bis Ende 1994 ausgeübte gewerbliche Tätigkeit des Beschwerdeführers im Rahmen seines Einzelbetriebes, die ausschließlich in den Räumlichkeiten der Liegenschaft vorgenommen worden sei. Die Ansicht des Finanzamtes, dass die Liegenschaft an die H. GmbH zum Zweck der gewerblichen Nutzung vermietet worden sei, weshalb das Gebäude kein Bestandteil des notwendigen Betriebsvermögens des Beschwerdeführers mehr sein könne, gehe an der Tatsache der weiterhin aufrechten gewerblichen Tätigkeit des Beschwerdeführers vorbei. Obwohl die "anmietende" H. GmbH einen Großteil des Geschäftsvolumens der Einzelfirma übernommen habe, sei der Beschwerdeführer wegen langjähriger Geschäftsbeziehungen zu bestimmten Kunden bemüht gewesen, "manche Aufträge" selbst auszuführen. Zu diesem Zweck habe er sich weiterhin der Betriebsräumlichkeiten in der H.-Straße 148 bedient. Die eigenbetriebliche Tätigkeit des Beschwerdeführers, insbesondere seine Investitionen an Maschinen, könne selbst von der Betriebsprüfung nicht in Frage gestellt werden. Der Mietvertrag über die Liegenschaft sei daher von vornherein nicht im Sinne einer ausschließlichen Nutzung der Räumlichkeiten unter Ausschluss des Eigentümers vereinbart worden, vielmehr habe nur das Nutzungsrecht der H. GmbH an den Einrichtungen der Liegenschaft sichergestellt werden sollen. Mit der Bestimmung nach § 2 des Mietvertrages, wonach der Mietgegenstand zur Nutzung ausschließlich für den Gewerbebetrieb der Mieterin bestimmt sei und eine Unter Vermietung der vorherigen schriftlichen Zustimmung des Vermieters bedürfe, sei der H. GmbH zwar die Nutzung der Anlagen für ihren Gewerbebetrieb eingeräumt worden, ohne jedoch das auch damals von den Vertragsparteien so verstandene Nutzungsrecht des Beschwerdeführers als Eigentümers der Liegenschaft und Betriebsinhabers in Frage zu stellen. Wäre die ausschließliche Nutzung der Liegenschaft durch die H. GmbH vorgesehen gewesen, hätte der Beschwerdeführer an einer anderen Stelle einen Betrieb eröffnen müssen, um seiner weiterhin aufrechten gewerblichen Tätigkeit - wie anhand der Jahresabschlüsse des Beschwerdeführers nachzuweisen sei - nachgehen zu können. Für den Fall einer ausschließlichen Benutzung der Liegenschaft durch die H. GmbH wäre das Mietentgelt auch erheblich höher gewesen. All diese Umstände deuteten darauf hin, dass die Liegenschaft auch nach dem November 1989 notwendiges Betriebsvermögen des Beschwerdeführers dargestellt habe. Andernfalls würde das "geradezu denkunmögliche Ergebnis" eintreten, dass der Beschwerdeführer mit einem jährlichen Umsatz von 6 bis 7 Mio. S kein Betriebsvermögen besitzen dürfe. Dass die Liegenschaft in Höhe von 68 % zum notwendigen Betriebsvermögen des Beschwerdeführers gehöre, stehe auf Grund der objektiven Beschaffenheit und der tatsächlichen Nutzung der Liegenschaft durch den Beschwerdeführer außer Zweifel. Die "Mitbenützung" der Einrichtungen und Anlagen der Liegenschaft durch den Mieter habe die betriebliche Verwendung der Einrichtungen und Anlagen für Zwecke des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers nicht gehindert.

In einer Stellungnahme zur Berufung führte die Prüferin aus, innerhalb der Behaltefrist nach den gesetzlichen Vorschriften über Investitionsfreibeträge sei das seit Juni 1986 betrieblich genutzte Gebäude im Jahr 1989 (November 1989) an die H. GmbH vermietet und auch das gesamte Inventar an diese GmbH verkauft und die unmittelbare betriebliche Nutzung des Gebäudes somit aufgegeben worden. Zum Berufungsvorbringen, dass das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers bis Ende 1994 die Tätigkeit in diesem Betriebsgebäude fortgeführt habe, sei darauf hinzuweisen, dass nach der Aktenlage die Umsätze des Einzelunternehmens größtenteils in die H. GmbH verlagert worden seien. Den Berufungsausführungen, dass die Einrichtungen und Anlagen der Liegenschaft durch den Mieter mitbenutzt worden seien und diese Mitbenützung nicht die betriebliche Verwendung der Einrichtungen und Anlagen für Zwecke des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers behindert habe, sei entgegenzuhalten, dass

sämtliche Betriebseinrichtungsgegenstände an die H. GmbH verkauft worden seien und somit im Falle einer Mitbenützung "bestenfalls das Einzelunternehmen diese Möglichkeit gehabt hätte und nicht die GmbH". Zu erwähnen sei auch, dass das Einzelunternehmen lt. Bilanz kein Warenlager habe.

Mit einem ergänzenden Schriftsatz vom 3. September 1996 erwiderte der Beschwerdeführer, dass er entgegen der Annahme, im Jahr 1989 seine betriebliche Tätigkeit aufgegeben zu haben, weiterhin betriebliche Einkünfte erzielt habe.

Betriebswirtschaftlich sei von einer Aufspaltung des Betriebes auszugehen, bei der bestimmte Kunden an die H. GmbH übertragen worden seien, während der verbleibende Kundenstock vom Beschwerdeführer weiterhin betreut worden sei. Die H. GmbH habe die "Großkunden" versorgt, während die "Kleinkunden" vom Einzelbetrieb bedient worden seien. Die vorhandenen Dienstnehmer bestärkten den betrieblichen Charakter der Tätigkeit des Beschwerdeführers. Vermietete Wirtschaftsgüter gehörten nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (Erkenntnis vom 9. Mai 1995, 94/14/0151) dann zum notwendigen Betriebsvermögen des Vermieters, wenn die Vermietung diesem Betrieb diene, somit die Vermietung der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit des Vermieters förderlich sei. Eine organisatorische Verflechtung zwischen Einzelunternehmen und anmietender GmbH sei im Beschwerdefall erfüllt: "Das Zusammenspiel des Großkundengeschäftes in der GmbH und der zurückbehaltenen ausgewählten 'Kleinkunden' durch den Einzelunternehmer ermöglichte nicht nur günstigere Konditionen, sondern auch ein rasches Reagieren auf die Bedürfnisse des (Absatz-)Marktes". Die Vermietung des Gebäudes habe den Einzelbetrieb gefördert und "sein wirtschaftliches Überleben" ermöglicht. Daher sei das Gebäude weiterhin dem notwendigen Betriebsvermögen des Beschwerdeführers zuzurechnen.

Streitentscheidend sei - so die Ausführungen der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid - , ob das zu 68 % für betriebliche Zwecke genutzte Gebäude H.-Straße 148 ab der unstrittigen Vermietung per 1. November 1989 an die H. GmbH noch zum notwendigen Betriebsvermögen des Beschwerdeführers gehöre oder nicht. Betriebsgegenstand des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers sei ebenso wie jener der H. GmbH der Handel mit Wurst- und Fleischwaren gewesen. Durch die in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüferin enthaltenen Ausführungen zur Aufspaltung des Betriebes werde nicht dargetan, inwieweit die Vermietung des Gebäudes an die H. GmbH unmittelbar dem Betriebszweck des Beschwerdeführers, dem Erzielen von Umsätzen mit dem Handel von Wurst- und Fleischwaren, gedient habe, zumal aus der Vermietung keine Hebung der Umsätze des Einzelunternehmens resultiert habe. Dass die Vermietung des Gebäudes das wirtschaftliche Überleben des Einzelbetriebes ermöglicht habe, finde in der Aktenlage keine Bestätigung. Vielmehr seien die Umsätze, die vorher im Einzelunternehmen allein erzielt worden seien, ab 1989 "aufgeteilt zwischen Einzelunternehmen und GmbH erwirtschaftet" worden (Umsätze Einzelunternehmen 1989 52,954.887,18 S, 1990 5,061.142,24 S und 1991 6,972.862,93 S sowie Umsätze GmbH 1989 1,182.000 S, 1990 36,486.000 S und 1991 89,599.000 S). Außerdem habe der Beschwerdeführer in einem mit 24. Mai 1991 datierten Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen ausgeführt, dass seine bisherige Geschäftstätigkeit seit November 1989 fast ausschließlich von der H. GmbH betrieben werde und sich das Einzelunternehmen ab diesem Zeitpunkt einen eigenen Kundenstock aufbaue. Diese früher getätigten Angaben bestätigten ebenfalls, dass durch die Übernahme der Geschäftstätigkeit durch die GmbH keine unmittelbare Förderung des Einzelunternehmens eingetreten sei. Sie seien auch nicht mit den Ausführungen in der Gegenäußerung, wonach das Zusammenspiel des Großkundengeschäftes in der GmbH mit den zurückbehaltenen ausgewählten "Kleinkunden" nicht nur günstigere Konditionen, sondern auch ein rasches Reagieren auf die Bedürfnisse des (Absatz-)Marktes ermöglicht habe, in Einklang zu bringen. Auch der in der mündlichen Berufungsverhandlung angegebene Umstand, dass die Gründung der H. GmbH aus Haftungsgründen erfolgt sei, spreche gegen die Vermutung, dass die Vermietung des Gebäudes dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers gedient habe. Vielmehr sei der Rückgang der Umsätze des Einzelunternehmens bewusst in Kauf genommen worden, wie dies auch aus der Begründung des Herabsetzungsantrages herauszulesen sei. Für die Begründung eines wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen dem Betrieb des Bestandgebers und dem Betrieb des Bestandnehmers würde es außerdem nicht ausreichen, dass der Beschwerdeführer seine Kenntnisse aus dem Einzelunternehmen im Rahmen der GmbH verwertete und auch Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH sei. Damit sei das Gebäude ab dem Zeitpunkt der Vermietung nicht mehr dem Betriebsvermögen des Beschwerdeführers zuzurechnen gewesen. Die geltend gemachten Investitionsfreibeträge seien dementsprechend gemäß § 10 Abs. 9 EStG 1988 gewinnerhöhend

aufzulösen und die aus der Vermietung des Gebäudes erzielten Einnahmen den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung des Beschwerdeführers (unter Anwendung des AfA-Satzes von 1,5 % nach § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988) zuzurechnen gewesen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 1997, 93/14/0196, mwN), gehören alle Wirtschaftsgüter, die schon ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen, somit betrieblich verwendet werden, zum notwendigen Betriebsvermögen. Vermietete Wirtschaftsgüter gehören zum notwendigen Betriebsvermögen des Betriebes des Vermieters, wenn die Vermietung diesem Betrieb unmittelbar dient, somit im wirtschaftlichen Zusammenhang mit jenen Aktivitäten steht, die den Betriebsgegenstand bilden. Dies ist dann der Fall, wenn die Vermietung der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit des Vermieters förderlich ist (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 9. Mai 1995, 94/14/0151).

In der Beschwerde wird vorgebracht, der Beschwerdeführer habe sein Einzelunternehmen auch nach dem November 1989 auf der Liegenschaft H.-Straße 148 geführt. Es sei unzutreffend, bei dem festgestellten Sachverhalt ein vollständiges Ausscheiden des Gebäudes aus dem Betriebsvermögen zu unterstellen. Vielmehr hätte eine räumliche Aufteilung zu erfolgen. Im vorliegenden Fall sei die betriebliche Nutzung nicht von untergeordneter Bedeutung. Die Frage der untergeordneten Nutzung richte sich nach der Wertkomponente. Da sein Einzelunternehmen den Handel mit Wurst- und Fleischwaren betreibe, sei ein Betriebsgebäude bzw. ein Teil davon nicht von untergeordneter, sondern maßgeblicher Bedeutung für das Einzelunternehmen. Die Annahme, der Beschwerdeführer könne sein Einzelunternehmen ohne ein Betriebsgebäude führen, sei auch denkunmöglich, weil ein Betriebsgebäude insbesondere wegen des Umfangs des von ihm betriebenen Handels unbedingt notwendig sei. Aus dem Mietvertrag und den Eingaben an das Finanzamt könne nichts Gegenteiliges abgeleitet werden. Der Mietvertrag sei nicht im Sinne einer ausschließlichen Nutzung der Räumlichkeiten unter Ausschluss des Eigentümers vereinbart worden, sondern habe bloß das Nutzungsrecht der H. GmbH an den Einrichtungen der Liegenschaft sicherstellen - und das bestehende Nutzungsrecht des Beschwerdeführers nicht in Frage stellen - sollen. Bei einer ausschließlichen Nutzung durch die GmbH wäre das Mietentgelt auch erheblich höher gewesen. Entsprechende Sachverhaltsfeststellungen wären geeignet gewesen, einen anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Zu diesem Vorbringen ist festzuhalten, dass es der Beschwerdeführer damit wie bereits im Rahmen seiner Eingaben im Verwaltungsverfahren unterlässt, konkret aufzuzeigen, in welcher Weise tatsächlich Räumlichkeiten des Objektes H.-Straße 148 auch nach dessen Vermietung an die H. GmbH noch für das vom Beschwerdeführer bis zum Jahr 1994 geführte Einzelunternehmen Verwendung fanden. Auch die in der Beschwerde im Übrigen erstmals ins Spiel gebrachte anteilige Betrachtung unter Berücksichtigung einer Wertkomponente wird in keiner Weise nachvollziehbar erläutert. Für eine insoweit nur teilweise Vermietung der Liegenschaft an die H. GmbH lässt sich auch aus dem mit 2. Jänner 1990 datierten Mietvertrag, der beispielsweise als Mietgegenstand im § 1 das Grundstück H.-Straße 148 uneingeschränkt (auch nicht etwa im Hinblick auf ein bloßes Mitnutzungsrecht) anspricht, kein Anhaltspunkt entnehmen, selbst wenn die in seinem § 2 betreffend "Mietzweck" verwendete Formulierung, der Mietgegenstand sei zur Nutzung ausschließlich für den Gewerbebetrieb der Mieterin bestimmt, vom Wortlaut her den Ausschluss des Eigentümers von der Nutzung nicht zum Ausdruck bringen sollte. Der Beschwerdeführer ließ zudem die seitens der Prüferin im Verwaltungsverfahren getroffenen Feststellungen, wonach der Beschwerdeführer sämtliche Betriebseinrichtungsgegenstände an die H. GmbH verkauft und lt. Bilanz sein Einzelunternehmen auch über kein Warenlager verfügt habe, unbestritten, sodass die Notwendigkeit der Nutzung von Teilen des bisherigen Betriebsgebäudes für den vom Beschwerdeführer weiter betriebenen Handel mit "Kleinkunden" auch unter diesem Aspekt nicht auf der Hand lag.

Wenn in der Beschwerde ins Treffen geführt wird, die Betriebsvermögensseigenschaft der vermieteten Liegenschaft sei weiters deshalb zu bejahen, weil nach der Rechtsprechung auch vermietete Wirtschaftsgüter zum notwendigen Betriebsvermögen des Betriebes des Vermieters gehörten, ist dem Beschwerdeführer zu erwidern, dass er auch in diesem Punkt keinen Sachverhalt konkret darstellt, auf dessen Grundlage die Beurteilung der belangten Behörde als rechtswidrig zu erkennen wäre. Die im angefochtenen Bescheid, ausgehend etwa von den Angaben in einem Ansuchen auf Herabsetzung der Steuervorauszahlungen zum Aufbau eines eigenen Kundenstocks des Beschwerdeführers, dargestellten Überlegungen zum Fehlen eines wirtschaftlichen Zusammenhangs bleiben in der

Beschwerde unwidersprochen. Welche bestimmten Sachverhaltsfeststellungen zur in der Beschwerde erwähnten Rentabilität des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers geeignet gewesen wären, einen anderen Bescheid herbeizuführen, lässt sich der Beschwerde nicht entnehmen.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI II Nr. 333/2003.

Wien, am 29. September 2004

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2004:2000130125.X00

**Im RIS seit**

05.11.2004

**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)