

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/6/19 99/15/0115

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 19.06.2002

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1972 §23 Z2 impli;

EStG 1988 §23 Z2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Karger und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. U. Zehetner, über die Beschwerde des Dr. S in B, vertreten durch Dr. Harald Bösch, Rechtsanwalt in 6900 Bregenz, Belruptstraße 5, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 20. April 1999, RV 783/1-V6/98, betreffend Einkommensteuer 1996, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen der Höhe von EUR 332,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt als Einzelunternehmer eine Zahnarztpraxis. Weiters war er (als persönlich haftender Gesellschafter) zu 75 % (und seine Ehefrau zu 25 %) an einer Zahnärztebedarf-KG (im Folgenden KG) beteiligt. Die KG war Eigentümerin eines bebauten Grundstückes. Der Beschwerdeführer hatte einen Teil dieses Grundstückes für Zwecke seines Einzelunternehmens gemietet.

Mit dem zwischen der KG einerseits und dem Beschwerdeführer sowie seiner Ehefrau als Gesellschafter andererseits abgeschlossenen Übergabsvertrag vom 22. November 1995 wurde festgelegt, dass das bebaute Grundstück infolge der zum 31. Dezember 1995 beabsichtigten Auflösung der KG auf die Gesellschafter übertragen werden müsse. "Entsprechend der vereinbarten Aufteilung des Gesellschaftsvermögens auf die Gesellschafter unter Berücksichtigung ihrer Anteile sowie der beweglichen Kapitalkonten übergibt die KG das Grundstück" zur Gänze an den Beschwerdeführer. Als Tag für den Übergang von Besitz und Genuss, Wag und Gefahr werde der 1. Jänner 1996 festgelegt.

In der Folge kam es zur Auflösung der KG und zur Übertragung (auch des grundbücherlichen Eigentumes) des bebauten Grundstückes an den Beschwerdeführer.

Die KG legte an den Beschwerdeführer eine mit 31. Dezember 1995 datierte Rechnung, in welcher ausgeführt wird:

"Anlässlich der Veräußerung des Grundstückes ... im Zusammenhang

mit der Betriebsaufgabe zum 31.12.1995 erlauben wir in Rechnung zu stellen: ATS 12,781.365,- ... zuzüglich Vorsteuerkorrektur gemäß § 12 (14) UStG: ATS 13.329,- ... Der Betrag von ATS 12,781.365,- setzt sich wie folgt zusammen: Gebäudewert: ATS 11,319.477,-, Grundwert: ATS 1,461.888,-".

Im Hinblick auf den Erwerb des Gebäudes von der KG machte der Beschwerdeführer bei der Ermittlung des Gewinnes des Jahres 1996 für seinen Zahnarztbetrieb einen Investitionsfreibetrag von den Anschaffungskosten des Gebäudes geltend.

Mit dem angefochtenen, im Instanzenzug ergangenen Einkommensteuerbescheid verweigerte die belangte Behörde die Anerkennung dieses Investitionsfreibetrages, wobei sie zur Begründung ausführte, strittig sei, ob die Übertragung des durch den Beschwerdeführer vormals auf Grund eines Bestandvertrages mit der KG als Ordination genutzten Gebäudeteiles einen Anschaffungs- oder einen Einlagevorgang darstelle, zumal ein Investitionsfreibetrag nach § 10 EStG 1988 nur im Falle einer Anschaffung in Betracht komme. Der Beschwerdeführer habe die KG-Beteiligung, wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt habe, in seinem Privatvermögen gehalten. Die Übertragung des bebauten Grundstückes ergebe sich aus dem Übergabsvertrag vom 22. November 1995. In diesem Vertrag werde die Aufteilung des Gesellschaftsvermögens auf die Gesellschafter unter Berücksichtigung derer Anteile und Kapitalkonten vereinbart. Das Grundstück sei im Zuge der Liquidation der KG dem Beschwerdeführer ins Alleineigentum übertragen worden. Es stelle sich die Frage, ob die Übertragung des Grundstückes Ausfluss der Auseinandersetzung hinsichtlich des gesamten Gesellschaftsvermögens gewesen sei, oder ob es sich lediglich um eine im Zuge der Liquidation der KG erfolgte Veräußerung des Grundstückes gehandelt habe. Es spreche sowohl die Formulierung im Übergabsvertrag als auch die tatsächliche Vorgangsweise eindeutig gegen eine Veräußerung. Aus dem Übergabsvertrag ergebe sich, dass das Grundstück Gegenstand des zur Auseinandersetzung kommenden Gesellschaftsvermögens gewesen sei. Die Überführung des Grundstückes in das Alleineigentum des Beschwerdeführers erfolge nach den Ausführungen im Übergabsvertrag im Rahmen der von den Gesellschaftern der KG beschlossenen Auseinandersetzung. Es sei ungewöhnlich, wenn eine (behauptete) Veräußerung ohne schriftlichem Kaufvertrag lediglich auf der Grundlage eines Übergabsvertrages, welcher keinerlei Aussagen zum Kaufpreis treffe, vollzogen werde. Beachtlich sei auch, dass in den Büchern der KG kein Hinweis auf eine Veräußerung des Grundstückes enthalten sei. Auch die Einverleibung des Eigentums im Grundbuch sei ohne Hinweis auf einen Erwerb im Kaufwege erfolgt. Der Beschwerdeführer sei den Beweis für die von ihm behauptete Anlastung des Kapitalkontos mit dem Kaufpreis des Grundstückes schuldig geblieben. Ein weiteres Indiz dafür, dass es zur Entnahme (und Einlage) des Grundstückes gekommen sei, stelle die Art der Ermittlung des Liquidationsgewinnes dar, zumal die Gewinnermittlung durch Gegenüberstellung von Buchwert und Verkehrswert des Grundstückes erfolgt sei. Hätte eine Veräußerung stattgefunden, wäre anstelle des Verkehrswertes der Veräußerungserlös angesetzt worden. Aus dem Umstand, dass für den Erwerb des Grundstückes durch den Beschwerdeführer Grunderwerbsteuer und nicht Schenkungssteuer entrichtet worden sei, lasse sich für den Standpunkt des Beschwerdeführers nichts gewinnen. Auch die von der KG für das Gebäude vorgenommene Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 lasse keinen Rückschluss auf eine beabsichtigte Veräußerung zu, da die Veräußerung wie auch der Eigenverbrauch des Grundstückes steuerbefreit seien und somit zu Änderungen der Verhältnisse führten, die für den Vorsteuerabzug maßgebend seien. Die Übertragung des Alleineigentums an dem Grundstück sei daher nicht im Wege einer Veräußerung, sondern einer Einlage erfolgt. Dem Beschwerdeführer sei das Alleineigentum an dem Grundstück zuvor im Rahmen einer Abschichtung der Gesellschafter der KG zugekommen. Die Voraussetzungen für die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages seien daher nicht gegeben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag geltend machen.

Strittig ist, ob der Erwerb des (betrieblich genutzten Anteiles des) bebauten Grundstückes durch den Beschwerdeführer eine Anschaffung im Jahre 1996 oder einen Entnahme-/Einlagevorgang darstellt.

Aus der gemäß § 12 Abs. 14 UStG 1994 erstellten Rechnung der KG an den Beschwerdeführer vom 31. Dezember 1995, auf welche die Beschwerde verweist, ist schon deshalb für den Beschwerdestandpunkt nichts zu gewinnen, weil sich

aus dieser Rechnung kein in das Jahr 1996 fallender Vorgang ergibt. Zudem hängt die Beurteilung der einkommensteuerlichen Frage, ob ein Vorgang zwischen der Personengesellschaft und einem Gesellschafter als Anschaffungsgeschäft zu beurteilen ist, nicht von der umsatzsteuerlichen Behandlung dieses Vorganges ab.

Soweit der Beschwerdeführer darauf verweist, dass die KG in der Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften einen "Veräußerungsgewinn" ausgewiesen habe, ist ihr - abgesehen davon, dass der in Rede stehende Gewinnausweis der KG ebenfalls bereits für das Jahr 1995 erfolgt ist - entgegenzuhalten, dass es sich bei dem in der Erklärung der KG ausgewiesenen Veräußerungsgewinn um einen solchen im Sinn des § 24 EStG 1988 handelt. Dass die stille Reserve des bebauten Grundstückes in diesem Veräußerungsgewinn enthalten ist, spricht in keiner Weise dagegen, dass dieses Objekt im Zuge der Einstellung der betrieblichen Tätigkeit der KG entnommen worden ist. Das gilt in gleicher Weise für den Umstand, dass dem Kapitalkonto des Beschwerdeführers bei der KG ein Betrag in Höhe des Wertes des bebauten Grundstückes (in der Beschwerde bezeichnet als "Entgelt") angelastet worden ist.

Insbesondere aus § 23 Z 2 EStG leuchtet der Grundgedanke des Einkommensteuerrechtes hervor, dass Einzelunternehmer und Mitunternehmer bei der Gewinnermittlung eine gleichmäßige Behandlung erfahren sollen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Personengesellschaft nur dann nicht gleich zu behandeln wie solche zwischen einem Einzelunternehmer und seinem Betrieb bzw. zwei Betrieben eines Einzelunternehmers, wenn die Leistungen zwischen dem Betrieb der Gesellschaft und einem eigenständigen Betrieb des Gesellschafters zu fremdüblichen Konditionen erfolgen. Die Rechtsprechung fordert zudem für die steuerliche Anerkennung (als Leistung wie zwischen zwei fremden Betrieben), dass zwischen den vom Gesellschafter erbrachten Leistungen und der von der Mitunternehmerschaft entfalteten Tätigkeit kein enger sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 21. Februar 2001, 95/14/0007).

Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern bzw. deren Betrieben als betriebliche Vorgänge setzt somit voraus, dass die Leistungsverhältnisse dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprechend abgewickelt werden und dass diese Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen. Andernfalls liegen Entnahme-Einlage-Vorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Oktober 2001, 98/15/0190).

Der Beschwerdeführer hat das bebaute Grundstück im Hinblick auf die Beendigung der KG in Aufteilung ihres Gesellschaftsvermögens erhalten. Eine derartige Aufteilung des Gesellschaftsvermögens stellt stets einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang dar. Dieser Charakter als gesellschaftsrechtlicher Vorgang steht der Beurteilung als fremdübliches Geschäft zwischen fremden Betrieben entgegen, und zwar auch dann, wenn die Gesellschafter für Zwecke einer ihrer Beteiligung entsprechenden Vermögensaufteilung die ihnen zugewendeten Sachwerte mit Verkehrswerten bewerten. In steuerlicher Hinsicht ergibt sich daraus, dass die Aufteilung des Gesellschaftsvermögens stets als Entnahme aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft und nicht als Veräußerungsvorgang zu werten ist.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die belangte Behörde den Beschwerdeführer, indem sie den Erwerb des bebauten Grundstückes nicht als Anschaffung beurteilt hat, nicht in subjektiven Rechten verletzt hat. Auf das weitere Beschwerdevorbringen, wonach die belangte Behörde zu Unrecht davon ausgegangen sei, die Beteiligung an der KG gehöre nicht zum Betriebsvermögen des einzelunternehmerischen Betriebes des Beschwerdeführers, war daher nicht mehr einzugehen. Dies gilt entsprechend für das Beschwerdevorbringen, das bebaute Grundstück sei durchgängig, also vor und nach der Übertragung des Eigentums an den Beschwerdeführer, zum Teil für dessen Betrieb genutzt worden, weil sich die Ordinationsräumlichkeiten in diesem Objekt befänden.

Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 19. Juni 2002

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2002:1999150115.X00

**Im RIS seit**

01.10.2002

**Zuletzt aktualisiert am**

16.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

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