jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2001/9/25 96/14/0109

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.09.2001

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

EStG 1988 §23 Z2;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §5;
UStG 1972 §1 Abs1 Z1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Dr. Urtz, über die Beschwerde der K KG in W, vertreten durch Dr. Peter Stoff, Rechtsanwalt in Wien VII, Neustiftgasse 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 21. Juni 1996, Zl. 16-95/3321/13, betreffend unter anderem Umsatz-, Gewerbesteuer sowie einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für das Jahr 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang seines Abspruches über die Umsatzsteuer 1992 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der beantragten Höhe von S 12.910,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Anlässlich einer bei der beschwerdeführenden Kommanditgesellschaft durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1989 bis 1992 wurde im darüber erstatteten Bericht unter anderem festgehalten, dass die Beschwerdeführerin seit dem Jahr 1964 eine Strick- und Wirkwarenerzeugung betrieben habe. Im Zuge der ständigen Erweiterung des Betriebes seien in den Folgejahren laufend Mietrechte erworben worden. Diese seien von der Beschwerdeführerin genutzt und - sofern Ablösen bezahlt worden seien - diese im Rechenwerk der Beschwerdeführerin aktiviert worden. Im Jahr 1992 sei die beschwerdeführende KG veräußert worden. Für die Aufgabe sämtlicher Hauptmietrechte sei ein Betrag von S 11,860.000,-- zuzüglich Umsatzsteuer bezahlt worden.

S 3 Mio seien bereits als Veräußerungsgewinn erklärt worden. Die Prüferin vertrat die Ansicht, dass der verbleibende Betrag in Höhe von S 8,860.000,-- dem Veräußerungsgewinn hinzuzurechnen sei und auch die darauf entfallende Umsatzsteuer unter der Steuernummer der KG vorzuschreiben sei.

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Prüferin und erließ für das Jahr 1992 einen entsprechenden Umsatz- und Gewerbesteuerbescheid sowie einen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinnes aus Gewerbebetrieb. In letzterem wurde der (erhöhte) Veräußerungsgewinn an zwei (Kurt und Gertrude S.) der drei beteiligten Gesellschafter zugewiesen.

In einer unter anderem dagegen erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass die Räumlichkeiten jeweils von Kurt und Gertrude S. (und nicht von der Beschwerdeführerin) angemietet worden seien. Die im Jahresabschluss 1992 bilanzierten Investitionsablösen beträfen Räumlichkeiten im Gesamtflächenausmaß von 699 m2. Die übrigen (von Kurt und Gertrude S.) im Jahr 1992 noch angemieteten und in keiner Weise bilanzierten Objekte hätten ein Gesamtflächenausmaß von 2.099 m2 gehabt. Es sei nie der Wille der Ehegatten S. gewesen, "Mietverträge als Betriebsvermögen" der KG zu werten, wenngleich außer Zweifel stehe, dass die Beschwerdeführerin die von Kurt und Gertrude S. angemieteten Räumlichkeiten in den Jahren 1964 bis 1978 ausschließlich genutzt habe. Eine Änderung in der Nutzung der Räumlichkeiten sei seit dem Jahr 1978 eingetreten, in welchem die A Textilwarenhandel GmbH (in der Folge A GmbH) die Geschäfte der Beschwerdeführerin übernommen habe. Dies gehe auch aus den Jahresabschlüssen der beiden Unternehmungen hervor. Während die Beschwerdeführerin im Jahr 1977 noch einen Umsatz aus Lieferungen und Leistungen im Betrag von rund S 14 Mio erzielt habe, sei der Umsatz im Jahr 1978 auf rund S 6 Mio gefallen, im Jahr 1981 habe er rund S 1 Mio betragen. Im Jahr 1982 sei lediglich ein Jahresumsatz von rund S 9.000,-- erzielt worden. Dem gegenüber habe die A GmbH durch die Übernahme der Geschäfte der Beschwerdeführerin bereits im Eröffnungsjahr (1978) einen Umsatz von rund S 11 Mio erzielt, der sich gegenläufig zu der nahezu völligen Einstellung der Geschäftstätigkeit der Beschwerdeführerin auf rund S 20,5 Mio im Jahr 1985 ausgeweitet habe. Der Rückblick auf historische Daten scheine erforderlich, da im Betriebsprüfungsbericht - offenbar zur Untermauerung der steuerlichen Feststellungen - der Begriff des "notwendigen Betriebsvermögens" erörtert werde. Die Hauptmieter der Objekte, Kurt und Gertrude S., hätten den geänderten Verhältnissen in der Nutzung der Objekte dadurch Rechnung getragen, als die Miete im Jahr 1978 zu ca. zwei Drittel der Aufwendungen der A GmbH vorgeschrieben worden sei, in den Jahren ab 1981 sei die Miete zur Gänze von der A GmbH getragen worden, da die Nutzung durch die Beschwerdeführerin auch am Umsatz gemessen eine vernachlässigbare Größe zu sein schien. Bei objektiver Betrachtung könne "notwendiges Betriebsvermögen" nicht erkannt werden. Es sei aber auch nie Wille der Hauptmieter gewesen, die Mietrechte als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln. Hätten Kurt und Gertrude S. ihre Mietrechte als gewillkürtes Betriebsvermögen der KG betrachtet, hätte die Mietbelastung an die A GmbH durch die Beschwerdeführerin erfolgen müssen und nicht durch die Privatpersonen Kurt und Gertrude S. Darüber hinaus hätte es einer besonderen Darstellung in der Bilanz bedurft, die die Mietrechte als Sonderbetriebsvermögen der beiden Komplementäre ausgewiesen hätte, zumal seit dem Jahr 1965 an der Kommanditgesellschaft auch ein Kommanditist beteiligt gewesen sei, der von den Mietrechten der Ehegatten S. nicht tangiert worden sei. Aus dem Umstand, dass Mietrechtsablösen nie bilanziert worden seien, dass durch die Rechnungslegung anlässlich der Untervermietung der Unternehmensbereich der Beschwerdeführerin nicht berührt worden sei und nicht zuletzt, da die Darstellung in der Vermögensbilanz nicht geeignet sei, dem Bilanzleser den Eindruck zu vermitteln, die Mietrechte der Ehegatten S. als Sonderbetriebsvermögen ihrer Komplementäre behandeln zu wollen, könne nur geschlossen werden, dass sich die Mietrechte im Privatvermögen von Kurt und Gertrude S. befunden hätten. Allein aus Gründen, die in der einfachen Zahlungsabwicklung gelegen seien, sei für Zahlungen der Ehegatten S. an den Vermieter einerseits und Untermietzahlungen der A GmbH an die Ehegatten S. andererseits das Bankkonto der KG verwendet worden. Im Prüfungszeitraum sei in den Jahren 1989 und 1990 bei der Erstellung der Gewinn- und Verlustrechnung verabsäumt worden, die im Aufwand und Ertrag gebuchte Miete der rechtlichen und wirtschaftlichen Betrachtung entsprechend auf die Verrechnungskonten der Gesellschafter zu buchen. Im Zuge der Betriebsprüfung hätte jedoch eine entsprechende Bilanzberichtigung erfolgen müssen. Die im Jahr 1992 zugeflossenen Zahlungen für die Aufgabe der Mietrechte hätten eindeutige Widmungen enthalten. S 3 Mio seien an die Beschwerdeführerin aus dem Titel der Ablöse von Investitionen und S 8,860.000,-- an die Ehegatten S. für die Aufgabe ihrer Mietrechte gezahlt worden. Über die oben angeführten Beträge lägen Rechnungen vor, in denen die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen sei.

Im Übrigen sei die in den Rechnungen über die Mietrechtsablösen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer von Kurt und Gertrude S. an das Finanzamt abgeführt worden und damit, den Feststellungen der Betriebsprüfung entsprechend, ein weiteres Mal der Beschwerdeführerin vorgeschrieben worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Dies im Wesentlichen mit der Begründung, für das Betriebsvermögen von Personengesellschaften gelte grundsätzlich dasselbe wie für Betriebsvermögen der Einzelunternehmer. Zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft zähle auch das so genannte Sonderbetriebsvermögen. Sonderbetriebsvermögen seien nach Literatur und Rechtsprechung Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter einer Personengesellschaft zur betrieblichen Nutzung überlasse, eine gewisse Dauerwidmung vorausgesetzt, dann aber auch, wenn die Wirtschaftsgüter als Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters nicht in der Gesellschaftsbilanz aufschienen. Es stehe außer Zweifel, dass die KG die von Kurt und Gertrude S. angemieteten Räumlichkeiten in den Jahren 1964 bis 1978 ausschließlich genutzt habe. In einer Stellungnahme der Prüferin zur Berufung sei ausgeführt worden, dass zwischen der A GmbH und der Hausverwaltung nie ein Mietvertrag abgeschlossen worden sei, zumal die Hausinhabung bis Jänner 1989 nichts von der Existenz dieser Firma an diesem Standort gewusst habe. Nach einem bereits im Prüfungsverfahren seitens eines Vertreters der Beschwerdeführerin übermittelten Schreiben sei die Verrechnung der Mieten über den Umweg der KG erfolgt, weil gegenüber dem Vermieter der Umstand, dass in diesen Räumlichkeiten nunmehr eine GmbH tätig sei, nicht so deutlich offen gelegt hätte werden sollen. Denn bereits nach dem alten § 12 MRG wäre diesfalls der Vermieter berechtigt gewesen, den Mietzins deutlich zu erhöhen bzw. die Mietrechte aufzulösen. Dieser Umstand hätte in den Mietrechtsstreitigkeiten beinahe negative Folgen gehabt, weil die Vermietung an die Ehegatten für deren betriebliche Tätigkeit erfolgt sei, wobei darunter die KG und nicht die spätere GmbH gefallen sei. Daraus ergebe sich, dass die Anmietung der Geschäftsräume durch die KG und deren Weitervermietung an die GmbH im betrieblichen Bereich gelegen sei. Auf Grund der betrieblichen Nutzung (Weitervermietung) liege eindeutig notwendiges Betriebsvermögen vor, obwohl die Mietrechte nicht in der Bilanz der Beschwerdeführerin aufgeschienen seien. Notwendiges Betriebsvermögen verliere selbst dann nicht diese Eigenschaft, wenn es wie z.B. Mietrechte, für welche keine Anschaffungskosten anfielen, nach den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen nicht in die Steuerbilanz aufzunehmen sei. Da es sich bei den Mietrechten an den Geschäftsräumlichkeiten somit um notwendiges Betriebsvermögen handle, liege gewillkürtes Betriebsvermögen nicht vor. Es erübrige sich daher eine Auseinandersetzung mit den diesbezüglichen Einwänden in der Berufung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch den angefochtenen Bescheid insofern in ihren Rechten beschwert, als eine "Zahlung für die Ablöse eines Mietrechtes an Kurt und Gertrude S. ad personam gesetzwidrig als Veräußerungsgewinn der Beschwerdeführerin zugeordnet und bei dieser der Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer unterzogen wurde". Die belangte Behörde habe es in sämtlichen Bescheiden unterlassen, die rechtliche Grundlage für ihre Entscheidung anzugeben. Der angefochtene Bescheid verstoße gegen jene Bestimmungen, welche die Zuordnung von Wirtschaftsgütern bzw. Rechten zum Betriebsvermögen regelten und jene Bestimmungen, welche die Gewinnermittlung und hier insbesondere die Ermittlung eines Veräußerungsgewinnes beträfen. Die belangte Behörde sei darüber hinweg gegangen, dass die Mietverträge jeweils zwischen Kurt und Gertrude S. einerseits und der Hausinhabung andererseits abgeschlossen worden seien, weil die Beschwerdeführerin nicht als Mieter aufgetreten sei. Zwar hätten die angemieteten Räumlichkeiten durch die Zurverfügungstellung zum Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin kommen können. Nach Einstellung der Betriebstätigkeit der Beschwerdeführerin im Großteil der Räume sei aber nicht selbstverständlich davon auszugehen, dass sich an der Eigenschaft der Mietrechte als Sonderbetriebsvermögen der KG nichts geändert hätte. Nach der Literatur könne notwendiges Betriebsvermögen bei Aufhören der betrieblichen Nutzung als gewillkürtes Betriebsvermögen belassen werden, was dann der Fall sei, wenn keine Entnahme erfolge und das Wirtschaftsgut weiter in den Büchern aufscheine. Es sei also im Regelfall davon auszugehen, dass Vermögen, welches einer betrieblichen Nutzung gewidmet sei, bei Aufhören dieser Nutzung aus dem Betriebsvermögen ausscheide. Da bei jenen Objekten, welche von Kurt und Gertrude S. persönlich abgelöst worden seien, Mietrechte nicht zu aktivieren gewesen seien und diese gar nicht in den Büchern der Beschwerdeführerin aufgeschienen seien, sei bilanziell auch ein besonderer Akt der Entnahme nicht ersichtlich. Theoretisch hätte sich zu diesem Zeitpunkt die Frage eines Entnahmegewinnes stellen können. Da jedoch im Jahr 1978 die bezahlte Miete den auf dem Mietenmarkt üblicherweise bezahlten Beträgen entsprochen habe und

auch Kurt und Gertrude S. aus der Zurverfügungstellung der Bestandräumlichkeiten an die A GmbH keinen wirtschaftlichen Vorteil gezogen hätten, hätten die Mietrechte auch keinen gesonderten Wertfaktor dargestellt. Soweit die belangte Behörde davon ausgehe, dass die betriebliche Nutzung bei der Beschwerdeführerin in der Weitervermietung an die A GmbH und den daraus resultierenden Mieteinnahmen gelegen sei, sei dies nicht schlüssig, weil es sich bei der Beschwerdeführerin um einen Textilerzeugungsbetrieb gehandelt habe, zu dessen normalem Geschäftsgegenstand keineswegs die Anmietung und Weitervermietung von Räumen gehört habe, sodass die Merkmale notwendigen Betriebsvermögens nicht vorgelegen seien. Zweitens habe die Beschwerdeführerin hinsichtlich der Räumlichkeiten, welche tatsächlich ihrem Gewerbebetrieb gedient hätten und für welche sie bei Betriebsaufgabe eine Ablöse erhalten habe, dem Veräußerungsgewinn zugeschlagen. Drittens seien die Mieteingänge der A GmbH auf dem Konto der Beschwerdeführerin lediglich als durchlaufende Posten behandelt und weiter verrechnet worden, sodass die Beschwerdeführerin aus den Mieteingängen, welche mit den Mietzahlungen an die Hausinhabung korrespondierten, tatsächlich keinerlei betrieblichen Nutzen gezogen habe.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht auf:

In der Beschwerde wird zu Recht nicht mehr in Abrede gestellt, dass Wirtschaftsgüter, auch wenn sie nicht zum Gesellschaftsvermögen, sondern einem Gesellschafter gehören, aber dem gemeinsamen Betrieb dienen, ebenfalls zum (notwendigen) Betriebsvermögen der Gesellschaft zählen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. März 1982, 82/13/0008, oder vom 29. Oktober 1985, 85/14/0093). Derartiges Sonderbetriebsvermögen ist in der Sonderbilanz des Gesellschafters auszuweisen. Weiters ist darauf hinzuweisen, dass notwendiges Betriebsvermögen selbst dann nicht diese Eigenschaft verliert, wenn es, wie z.B. bei Mietrechten, für die keine Anschaffungskosten angefallen sind, nach den allgemeinen Bilanzierungsvorschriften nicht in die Steuerbilanz aufzunehmen ist (vgl Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, Rz 11.2 zu § 4).

Vor diesem Hintergrund kann - ungeachtet des Umstandes, dass die im Beschwerdefall in Rede stehenden Räumlichkeiten von Kurt und Gertrude S. gemietet worden waren - kein Zweifel bestehen, dass die entsprechenden Mietrechte einschließlich derjenigen Mietrechte, welche mangels Anschaffungskosten nicht bilanziert wurden, jedenfalls so lange sie dem Erzeugungsbetrieb der Beschwerdeführerin dienten, somit bis 1978, zu deren notwendigem Betriebsvermögen gehörten.

Es ist aber auch nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde den unbestrittenen Sachverhalt, wonach ein Großteil der Räumlichkeiten ab 1978 gegen (zunächst teilweise und ab 1981 volle) Bezahlung des für die Räumlichkeiten an den Vermieter zu bezahlenden Mietzinses der A GmbH zur Nutzung überlassen wurde, dahin beurteilte, dass die Mietrechte weiterhin notwendiges Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin darstellen. Soweit die Beschwerdeführerin meint, sie habe aus den (bei ihr als Ertrag verbuchten) "Mieteingängen", welche mit den Mietzahlungen an die Hausinnehabung korrespondiert hätten (die bei der Beschwerdeführerin verbuchten Mietaufwendungen somit gleich hoch wie die Mieterträge gewesen wären), keinerlei betrieblichen Nutzen gezogen, ist darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführerin bis zum Jahr 1992 einen Teil der Räumlichkeiten für ihre Betriebszwecke (weiterhin) nutzte, hiefür aber keine Mietaufwendungen zu tragen hatte, ein betrieblicher Nutzen daher nicht völlig verneint werden kann.

Aber auch der in der Beschwerde angeführte Umstand, dass zum "normalen" Geschäftsgegenstand der Beschwerdeführerin keineswegs die "Anmietung und Weitervermietung von Räumen" gehört hätte, steht der Beurteilung der Mietrechte als notwendiges Betriebsvermögen nicht entgegen, weil es für die Frage, ob bestimmte Wirtschaftsgüter zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, nicht auf einen "normalen", frei wählbaren oder allenfalls im Gesellschaftsvertrag umschriebenen, sondern um den tatsächlich ausgeübten Betriebsgegenstand ankommt. Vermietet aber eine protokollierte Kommanditgesellschaft Räumlichkeiten an eine andere Person oder Gesellschaft weiter, so ist es nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die ihr dies ermöglichenden Mietrechte als zu ihrem notwendigen Betriebsvermögen gehörend beurteilt werden. Der Umstand, dass die Weiter(Unter-)vermietung mehr oder weniger zu Selbstkosten erfolgt, kann daran nichts ändern.

Die Beschwerde war daher hinsichtlich der vom Beschwerdepunkt umfassten einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung und Gewerbesteuer 1992 abzuweisen.

Als rechtswidrig erweist sich der angefochtene Bescheid aber hinsichtlich Umsatzsteuer, insoweit er vom Beschwerdepunkt umfasst wird, sohin betreffend die an Kurt und Gertrude S. ad personam geleisteten Zahlungen für die Ablöse der Mietrechte.

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 UStG 1972 unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Im Beschwerdefall wurden die Mietrechte nach der zu Grunde liegenden Räumungsvereinbarung nicht von der Beschwerdeführerin, sondern von Kurt und Gertrude S. aufgegeben, wofür ein entsprechendes Entgelt (S 8,860.000,-- zuzüglich USt) vereinbart (und bezahlt) wurde. Der Umstand, dass ertragsteuerlich - wie oben aufgezeigt - Wirtschaftsgüter, wenn sie einem Gesellschafter gehören, aber dem gemeinsamen Betrieb dienen, als Sonderbetriebsvermögen ebenfalls zum (notwendigen) Betriebsvermögen der Gesellschaft zählen, ändert nichts daran, dass diese Wirtschaftsgüter nicht zum Gesellschaftsvermögen der Gesellschaft gehören. Eine im Namen des Gesellschafters erfolgende Veräußerung eines solchen Wirtschaftsgutes kann daher nicht der Gesellschaft als Umsatz zugerechnet werden (vgl Kranich/Siegl/Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Anm. 90 zu § 12, sowie das hg Erkenntnis vom 20. April 1993, 93/14/0001). Dadurch, dass die belangte Behörde die somit von Kurt und Gertrude S. erbrachte sonstige Leistung in Verkennung der Rechtslage als Umsatz der Beschwerdeführerin beurteilt hat, erweist sich der angefochtene Bescheid hinsichtlich der Umsatzsteuer 1992 als inhaltlich rechtswidrig. Er war daher in diesem Umfang gemäß § 42 Abs 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBl Nr 416/1994.

Wien, am 25. September 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1996140109.X00

Im RIS seit

23.01.2002

Zuletzt aktualisiert am

17.05.2013

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at