

TE Vwgh Erkenntnis 1999/5/26 94/13/0062

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 26.05.1999

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §1091;
ABGB §696;
EStG 1988 §4 Abs4;
EStG 1988 §6 Z9 litb;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und Senatspräsident Dr. Pokorny sowie die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner und Mag. Heinzl als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Repa, über die Beschwerde des B in W, vertreten durch Dr. Michael Graff und Mag. Werner Suppan, Rechtsanwälte in Wien I, Gonzagagasse 15, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 4. Jänner 1994, Zl. 6/3 - 3149/93-04, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang seiner Anfechtung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 12.920,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt einen Altwarenhandel. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für den Zeitraum 1988 bis 1990 stellte die Prüferin unter anderem fest, dass der Beschwerdeführer mit Kaufvertrag vom 2. Februar 1990 die Wohnung eines Verstorbenen "in ihrer Gesamtheit und zwar die Einrichtung sowie die Hauptmietrechte" um einen Kaufpreis von insgesamt S 120.000,-- erworben habe. Dieser Betrag sei zunächst treuhändig hinterlegt worden, weil der Kaufvertrag an die Bedingung geknüpft gewesen sei, dass dem Beschwerdeführer seitens der Hausinhabung die Mietrechte an der Wohnung eingeräumt würden. Die Prüferin vertrat die Auffassung, dass der gesamte Kaufpreis als Entgelt für die Einräumung des Mietrechtes anzusehen sei. Die übernommenen Einrichtungsgegenstände stellten einen "Wertausgleich für die Räumung" dar. Wohnung und Mobiliar seien vom Beschwerdeführer für private Zwecke erworben worden. Wenn die Möbel in der Folge vom Beschwerdeführer im Rahmen seines Altwarenhandels veräußert

worden seien, so habe dieser Veräußerung gedanklich eine Einlage der unentgeltlich erworbenen Möbel in das Betriebsvermögen vorauszugehen. Der als Betriebsausgabe geltend gemachte Kaufpreis sei zur Gänze der privaten Sphäre zuzurechnen; das Betriebsergebnis sei entsprechend zu erhöhen und der Vorsteuerabzug zu versagen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ entsprechende Abgabenbescheide.

Der Beschwerdeführer er hob Berufung. Über das Vermögen des Verstorbenen sei ein Konkursverfahren eröffnet worden. Als Verkäufer der Einrichtungsgegenstände sei der Masseverwalter Rechtsanwalt Dr. L aufgetreten. Gegenstand des Vertrages seien nur die Einrichtungsgegenstände gewesen. Diese hätten sich in gutem Zustand befunden und seien unmittelbar nach ihrem Erwerb (ohne Restaurierung) wiederum verkauft worden. Die Bedingung der Übertragung der Mietrechte sei vom Masseverwalter in den Vertrag aufgenommen worden, um der Masse Kosten für Räumung und weiterlaufende Mieten zu ersparen. Ein Entgelt für die Abtretung der Mietrechte "konnte und durfte" vom Masseverwalter nicht verlangt werden. Auch sei der Mietvertrag bereits mit 1. Februar 1990 zustandegekommen, sodass die "Einbindung der Bedingung im Kaufvertrag ... lediglich zur rechtlichen Absicherung des Masseverwalters erfolgte".

Mit der Berufung legte der Beschwerdeführer auch eine Kopie des Kaufvertrages vor. Die entscheidungsrelevanten Bestimmungen dieses Vertrages lauten:

"I.

Zwischen Dr. L ... als Masseverwalter ... im folgenden
Verkäufer genannt und Herrn ... (Beschwerdeführer) wird eine
mündlich getroffene Vereinbarung schriftlich wie folgt festgehalten:

...

III.

Der Käufer ist in Kenntnis aller tatsächlichen und rechtlichen Umstände bezüglich der in der Wohnung des verstorbenen ... befindlichen ... Möbel und Einrichtungsgegenstände.

Nach nochmaliger Besichtigung der Wohnung und der Gegenstände erwirbt der Käufer diese in ihrer Gesamtheit wie sie sich mit dem Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages in der Wohnung befinden und in dem bekannten Zustand zu dem vom Käufer angebotenen

Pauschalpreis von	S 100.000,-
zuzüglich 20 % MwSt	S 20.000,-
sohin insgesamt	S 120.000,-

IV.

Der Verkäufer hat gegenüber der Hausinhabung die Erklärung abgegeben, dass auf die Hauptmietrechte an der gegenständlichen Wohnung unter der Voraussetzung verzichtet wird, dass mit Herrn ... (Beschwerdeführer) ein Hauptmietvertrag abgeschlossen wird.

V.

Der Verkäufer ist zur Räumung der Wohnung nicht verpflichtet und verzichtet der Käufer der Altwarenhändler ist, auf jede Anfechtung des Vertrages aus welchem Rechtsgrund immer, unter Bezugnahme auf das von ihm erstellte Anbot und die Besichtigung und Überprüfung sowohl der Art und Umfang der erworbenen Waren und der Zustand der Wohnung.

Dieser Kaufvertrag und die Verpflichtung zur Übernahme der Einrichtungsgegenstände bzw. allenfalls Räumung erfolgt unter der Voraussetzung, dass mit 1.2.1990 der Käufer mit der Hausinhabung einen Hauptmietvertrag abschließt und bezüglich der gegenständlichen Wohnung keine weiteren Kosten für den Verkäufer bzw. der Konkursmasse auflaufen.

...

VII.

Mit Unterfertigung dieses Vertrages erlegt der Verkäufer

den Betrag von	S 100.000,--
zuzüglich 20 % MwSt	S 20.000,--
	S 120.000,--

vorerst treuhändig bis zum Eintritt der einzigen Bedingung, nämlich
des Abschlusses eines Hauptmietvertrages zwischen der Hausinhabung
bzw. Hausverwaltung und Herrn ... (Beschwerdeführer), betreffend
die gegenständliche Wohnung ..."'

Weiters war der Berufung ein Schreiben des Dr. L vom 16. Dezember 1992 angeschlossen, in dem bestätigt wurde, dass Gegenstand des Kaufvertrages ausschließlich die Einrichtungsgegenstände der Wohnung gewesen seien. Dabei wurde auch auf ein Schätzungsgutachten des Dorotheums vom 4. Juni 1984 hingewiesen. Der Kaufvertrag sei mit diesem Inhalt vom Konkursgericht genehmigt worden.

In einer Stellungnahme zur Berufung wies die Prüferin nochmals darauf hin, dass der Abschluss des Hauptmietvertrages mit dem Beschwerdeführer Bedingung für das Zustandekommen des Vertrages gewesen und der Kaufpreis bis zum Eintritt dieser Bedingung treuhändig hinterlegt worden sei. Die Einrichtungsgegenstände seien aber sofort mit Unterfertigung des Vertrages übergeben und übernommen worden. Wäre der Hauptmietvertrag nicht abgeschlossen worden, so hätte der Beschwerdeführer Anspruch auf Rückerstattung des gesamten Kaufpreises gehabt. Daraus folge, dass dieser Betrag für den Abschluss des Hauptmietvertrages bezahlt worden sei. Die Einrichtungsgegenstände seien hingegen unentgeltlich erworben worden. Der gesamte Erwerb sei der Privatsphäre zuzurechnen und die danach veräußerten Einrichtungsgegenstände als (vorherige) Einlagen ins Betriebsvermögen zu behandeln.

In einer Gegenäußerung bestritt der Beschwerdeführer, dass er die Einrichtungsgegenstände unentgeltlich erworben habe. Wäre die aufschiebende Bedingung (Abschluss des Mietvertrages) nicht zustandegekommen, so hätte der Beschwerdeführer zwar den treuhändig hinterlegten Kaufpreis zurückerhalten, er hätte aber seinerseits auch die Einrichtungsgegenstände zurückgeben müssen.

Über Aufforderung der belangten Behörde legte der Beschwerdeführer den mit 4. April 1990 datierten Hauptmietvertrag vor. Dieser war mit Wirkung ab 1. Februar 1990 abgeschlossen worden. Gleichzeitig wurde ein undatiertes Schreiben des Sohnes des Verstorbenen vorgelegt, in dem bestätigt wird, dass der Kaufpreis von S 120.000,-- ausschließlich für die Einrichtungsgegenstände bezahlt worden und der Konkursmasse zugekommen sei. Andernfalls (bei Unterstellung eines Verkaufes der Mietrechte) hätte ihm als Miteigentümer der Liegenschaft ein entsprechender Anteil am Kaufpreis ausbezahlt werden müssen, was aber nicht geschehen sei.

In weiterer Folge legte der Beschwerdeführer das Schätzungsgutachten des Dorotheums (geschätzter Wert der Einrichtungsgegenstände ca. S 49.000,--) sowie die Ausgangsfakturen betreffend die weiterveräußerten Einrichtungsgegenstände (Veräußerungsbetrag netto insgesamt S 213.750,--) vor. Die Fakturen betrafen den Zeitraum März bis Juni 1990.

In einer Einvernahme als Zeuge sagte Dr. L am 22. September 1993 aus, dass er den Kaufvertrag "aufgesetzt" habe. Der Kaufpreis habe sich ausschließlich auf die Einrichtungsgegenstände bezogen. Das Interesse des Beschwerdeführers am Abschluss eines Hauptmietvertrages betreffend die Wohnung habe dazu geführt, eine entsprechende Bedingung in den Vertrag aufzunehmen. Dies rechtfertige jedoch nicht die Annahme, dass im Kaufpreis ein "Ablösebetrag" enthalten sei. Er (Dr. L) habe "nie einen Vertrag errichtet oder an einer Errichtung mitgewirkt, in dem ein Ablösebetrag vereinbart wurde oder zu zahlen war". Der Vertrag sei in der vorliegenden Form vom Konkursgericht genehmigt worden.

Die belangte Behörde hielt dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 29. September 1993 vor, der Kaufvertrag spreche dagegen, dass mit ihm nur die Einrichtungsgegenstände veräußert worden seien. Im Punkt III. des Vertrages finde sich nämlich die Formulierung "Besichtigung der Wohnung und der Gegenstände". Auch im Punkt V. des Vertrages werde auf den Zustand der Wohnung Bezug genommen. Weiters habe Dr. L als Masseverwalter nur unter der Voraussetzung auf die Hauptmietrechte verzichtet, dass diese auf den Beschwerdeführer übertragen würden. Da der gesamte Betrag von S 120.000,-- bis zum Eintritt dieser einzigen Bedingung treuhändig hinterlegt worden sei, liege

die Annahme nahe, dass er zur Gänze für die Einräumung der Hauptmietrechte an der Wohnung vereinbart worden sei. Auch sei zu beachten, dass noch vor Abschluss des Mietvertrages (4. April 1990) Teile der Einrichtung durch den Beschwerdeführer weiterveräußert worden seien.

Der Beschwerdeführer beantwortete diesen Vorhalt, indem er nochmals auf die wiederholten Darstellungen des Dr. L verwies, wonach keine Mietrechtsablösezahlung vereinbart worden sei und dass es daher auch keinen "Zahlungsfluss" von Dr. L an die Hausinhabung gegeben habe.

In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Steuerberater des Beschwerdeführers vor, der Vormieter sei bereits im Jahr 1984 verstorben. Schon damals habe seitens der Hausinhabung die Bereitschaft bestanden, mit dem Beschwerdeführer einen Mietvertrag über die Wohnung des Verstorbenen nach deren Räumung abzuschließen. Durch die lange Dauer des Verlassenschaftskurses habe der Kaufvertrag betreffend die Wohnungseinrichtung, die allein Gegenstand dieses Vertrages gewesen sei, erst im Jahr 1990 abgeschlossen werden können. Der Vertragstext sei möglicherweise vom Beschwerdeführer nicht richtig verstanden worden. Der Kaufwille sei aber ausschließlich auf die Einrichtungsgegenstände gerichtet gewesen. Im Übrigen unterstelle die belangte Behörde dem Dr. L ein gesetzwidriges Handeln (Verkauf von Mietrechten), wozu er überdies gar nicht in der Lage gewesen wäre, da er keinen Einfluss darauf gehabt habe, "ob der Beschwerdeführer mit dem Hauseigentümer einen Mietvertrag abschließt oder nicht".

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Da im Kaufvertrag ausdrücklich auch auf den "Zustand der Wohnung" Bezug genommen worden sei, erscheine die Darstellung des Dr. L, nur die Einrichtung der Wohnung sei Gegenstand des Kaufvertrages gewesen, nicht stichhaltig. Dr. L habe auch auf das Interesse des Beschwerdeführers am Abschluss eines Mietvertrages über die Wohnung hingewiesen. Schließlich spreche die Hinterlegung des gesamten Kaufpreises bis zum Abschluss eines solchen Mietvertrages und der Verkauf eines Teiles der Einrichtungsgegenstände durch den Beschwerdeführer vor diesem Zeitpunkt dafür, den Kaufpreis zur Gänze als Zahlung anzusehen, die "im Hinblick auf den Abschluss eines Hauptmietvertrages" geleistet worden sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die belangte Behörde nimmt als erwiesen an, dass der gesamte "Kaufpreis" von S 120.000,-- für die Einräumung des Mietrechtes an der Wohnung des Verstorbenen durch die Hausinhabung bezahlt wurde. Sie geht also davon aus, dass vom Beschwerdeführer die im aktenkundigen Gutachten des Dorotheums mit S 49.000,-- geschätzten und von ihm innerhalb kurzer Zeit nach Vertragsabschluss um ca. S 214.000,-- weiterveräußerten Einrichtungsgegenstände, unentgeltlich erworben worden seien. Sie tritt auch den Ausführungen des Beschwerdeführers nicht entgegen, wonach die Einrichtungsgegenstände in einem so guten Zustand gewesen seien, dass sie ohne Restaurierung hätten weiterverkauft werden können. Gründe, die für einen unentgeltlichen Erwerb sprechen könnten, hat die belangte Behörde nicht vorgebracht. Auch auf das Argument des Beschwerdeführers, eine Zahlung für die Einräumung des Mietrechtes an der Wohnung durch die Hausinhabung hätte an diese weitergeleitet werden müssen, was jedoch nicht geschehen sei, sowie auf das Schreiben des Sohnes des Verstorbenen als Miteigentümer der Liegenschaft, wonach ihm keine (anteilige) Mietablösezahlung zugekommen sei, geht die belangte Behörde mit keinem Wort ein. Weiters fällt auf, dass im angefochtenen Bescheid dem Beschwerdeführer zunächst ausdrücklich zugestanden wird, "dass die Möbel und Einrichtungsgegenstände Vertragsgegenstand waren; daraus folgt aber nicht, dass der oben genannte Betrag ausschließlich diesen Gegenständen zuzurechnen ist", wobei das Wort "ausschließlich" zwischen Klammern gesetzt wurde. Diese Ausführungen sprechen dafür, dass der belangten Behörde ursprünglich eine Aufteilung des "Kaufpreises" als Entgelt für die Einrichtungsgegenstände einerseits und für die Überlassung der Hauptmietrechte andererseits vorschwebte, dass sie diesen an sich durchaus vertretbaren Gedanken in der Folge aber fallen ließ, weil sie keinen Anhaltspunkt für ein Aufteilungsverhältnis fand und weil sie den Standpunkt vertrat, die Hinterlegung des gesamten "Kaufpreises" bis zum Abschluss eines Mietvertrages spreche dafür, diesen Betrag zur Gänze als Gegenleistung für die Einräumung des Mietrechtes anzusehen.

Sowohl dieser Schluss als auch die fehlende Auseinandersetzung mit dem Vorbringen des Beschwerdeführers betreffend den geschätzten Wert und den Weiterverkaufserlös der Einrichtungsgegenstände sowie mit dem Argument, dass kein Geldfluss an die Hausinhabung erfolgt sei, belasten den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften. In diesem Zusammenhang sieht sich der Gerichtshof zu folgenden grundsätzlichen Feststellungen veranlasst, die im fortzusetzenden Berufungsverfahren zu beachten sein werden:

Ein Vertrag, mit dem sowohl die wertmäßig ins Gewicht fallenden Einrichtungsgegenstände einer Wohnung als auch die Mietrechte an dieser Wohnung gegen Entgelt übertragen werden sollen, lässt durchaus den Schluss zu, dass die vereinbarte, in Geld bestehende Gegenleistung sowohl für die Einrichtung als auch für die Aufgabe der Mietrechte geleistet wird. Sogenannte "Mietrechtsabstandszahlungen" sind entgegen dem Beschwerdevorbringen im Wirtschaftsleben durchaus üblich und verstoßen dann nicht gegen Rechtsvorschriften, wenn sie durch Investitionen des (Vor)Mieters, die geeignet sind, den Nutzungswert des Mietgegenstandes zu erhöhen, gerechtfertigt sind. Auch fließen solche "Mietrechtsabstandszahlungen" üblicherweise nicht dem Vermieter, sondern dem Vormieter zu. Ein fehlender Geldfluss an die Vermieter hätte somit lediglich gegen die dem angefochtenen Bescheid zugrundeliegende Annahme der belangten Behörde gesprochen, dass die Zahlung des Beschwerdeführers für die Einräumung der Mietrechte durch die Vermieter geleistet wurde. Nicht jedoch wäre das Argument des fehlenden Geldflusses an die Vermieter der Annahme entgegengestanden, dass der Beschwerdeführer dem Vormieter (der Konkursmasse) mit Rücksicht auf den durch frühere Mieterinvestitionen bewirkten guten Zustand der Wohnung eine Ablösezahlung geleistet hätte. Selbst eine "verbotene Ablöse", zu deren Entgegennahme der Vormieter nicht berechtigt gewesen wäre, hätte abgabenrechtlich auf Seiten des Neumieters als Entgelt für den Erwerb der Mietrechte beurteilt werden können.

Einer Beurteilung von Geldleistungen des Beschwerdeführers als Mietrechtsabstandszahlung an den Vormieter stand auch nicht entgegen, dass der Kaufvertrag mit dem Zustandekommen eines Mietvertrages aufschließend bedingt war. Eine solche Bedingung hätte diesfalls lediglich der Absicherung der Interessen des Beschwerdeführers gedient und keinesfalls zwingend darauf schließen lassen, dass das Geld in Wahrheit an die Vermieter geflossen sein müsse.

Weiters ist festzustellen, dass aus der treuhändigen Hinterlegung des Gesamtkaufpreises bis zum Zustandekommen eines Mietvertrages nicht darauf geschlossen werden kann, dass der hinterlegte Geldbetrag ausschließlich für die Überlassung/Einräumung der Mietrechte bezahlt wurde. Vielmehr kann bei einem Vertrag, mit dem verschiedene Rechte übertragen bzw. eingeräumt werden, die gesamte vereinbarte, in Geld bestehende Gegenleistung bis zur vollständigen Erfüllung des Vertrages treuhändig hinterlegt werden, ohne dass deswegen der Schluss zulässig wäre, die Gegenleistung beziehe sich nur auf einen bestimmten Teil der übertragenen bzw. eingeräumten Rechte.

Zum Vorbringen des Beschwerdeführers, dass für eine Aufteilung des "Kaufpreises auf die Wohnung und die Einrichtungsgegenstände" jeder Anhaltspunkt fehlen würde und dass die belangte Behörde daher auch "mit guten Gründen" keine derartige Aufteilung vorgenommen habe, ist zu sagen, dass das vom Beschwerdeführer vorgelegte Schätzungsgutachten des Dorotheums betreffend die Einrichtungsgegenstände, auf das er sich auch wiederholt berufen hat, durchaus geeignet erschiene, einen Anhaltspunkt dafür zu geben, welcher Teil des "Kaufpreises" auf die Einrichtungsgegenstände entfallen sein könnte.

Schließlich ist der belangten Behörde, die für die angeschafften und weiterveräußerten Einrichtungsgegenstände überhaupt keine Anschaffungskosten angesetzt hat, diesfalls auch ein Rechtsirrtum unterlaufen:

Selbst wenn davon auszugehen sein sollte, dass die Einrichtungsgegenstände unentgeltlich erworben wurden, hätte die belangte Behörde die Bewertungsbestimmung des § 6 Z. 9 lit. b EStG 1988 zu beachten gehabt, wonach aus betrieblichem Anlass unentgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter mit ihren fiktiven Anschaffungskosten zu bewerten sind. Erwirbt nämlich ein Kaufmann Wirtschaftsgüter, die ihrer Art nach Gegenstand seiner gewerblichen Weiterveräußerung sind, so ist der Erwerb grundsätzlich auch dann als betrieblich veranlasst anzusehen, wenn er unentgeltlich erfolgt, sodass die eben zitierte Bewertungsbestimmung anzuwenden ist. Eine rechtliche Beurteilung, wie sie von der Betriebsprüferin vorgenommen wurde, als in der Privatsphäre gelegener unentgeltlicher Erwerb mit nachfolgender Einlage und gewerblicher Veräußerung käme nur in Betracht, wenn konkrete Umstände darauf schließen ließen, dass zunächst an keine betriebliche Verwendung der unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgüter gedacht war. Derartige Umstände sind im Beschwerdefall nicht erkennbar.

Aus den oben dargestellten Gründen erweist sich der angefochtene Bescheid als rechtswidrig, wobei die zuletzt aufgezeigte inhaltliche Rechtswidrigkeit prävaliert, sodass der Bescheid gemäß § 42 Abs. 1 Z. 1 VwGG aufzuheben war.

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

Wien, am 26. Mai 1999

ECLI:AT:VWGH:1999:1994130062.X00

Im RIS seit

21.02.2002

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

© 2026 JUSLINE

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