

TE Vwgh Erkenntnis 1998/12/15 96/14/0108

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 15.12.1998

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §10 Abs3;

EStG 1988 §24 Abs1;

EStG 1988 §37 Abs2 Z1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss sowie die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des A Z in J, vertreten durch Dr. Bernhard Wörgötter, Rechtsanwalt in 6380 St. Johann in Tirol, Kaiserstraße 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat I, vom 23. August 1995, 70.609-7/95 betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1991, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betrieb seit dem Jahr 1983 mit Mitunternehmern, seit dem Jahr 1988 als Einzelunternehmer eine Pizzeria, die er am 30. September 1991 aufgab. Personal und Einrichtungsgegenstände übernahm eine GmbH, an der der Beschwerdeführer beteiligt war.

Der Beschwerdeführer erwarb nach einer dem Finanzamt zugekommenen Kopie eines mit 1. Oktober 1991 datierten Kaufvertrages an den Räumlichkeiten der Pizzeria und an einer Wohnung, die von Arbeitnehmern der Pizzeria benutzt wurde, Wohnungseigentum (idF nur: Räumlichkeiten). Nach dem Kaufvertrag erfolgte die tatsächliche Übergabe der Räumlichkeiten am 1. Oktober 1991. Mit diesem Zeitpunkt gingen auch alle mit den Räumlichkeiten verbundenen Vor- und Nachteile auf den Käufer über. Hinsichtlich der Anschaffungskosten der Räumlichkeiten machte der Beschwerdeführer bei der Ermittlung des Gewinns im Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. Jänner bis 30. September 1991 einen Investitionsfreibetrag geltend. Der Beschwerdeführer beantragte, den ermittelten Aufgabegewinn mit dem ermäßigte Steuersatz des § 37 EStG 1988 zu besteuern.

Das Finanzamt hielt dem Beschwerdeführer im Schreiben vom 2. September 1993 vor, der Erwerb der Räumlichkeiten

sei nicht als betrieblicher Vorgang anzusehen, weil dieser Erwerb erst nach Beendigung der betrieblichen Tätigkeit am 30. September 1991 erfolgt sei. Weiters komme der ermäßigte Steuersatz nur für die Hälfte des Aufgabegewinns in Betracht, weil die siebenjährige Frist des § 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988 für den im Jahr 1988 erworbenen Mitunternehmeranteil noch nicht abgelaufen sei.

Im Schreiben vom 15. Oktober 1993 teilte der Beschwerdeführer mit, wie sich aus dem beiliegenden Kaufvertrag ergebe, seien die Räumlichkeiten bereits am 25. September 1991 erworben worden. Da das Unternehmen erst am 1. Oktober 1991 aufgegeben worden sei, stelle der Kauf der Räumlichkeiten noch einen betrieblichen Vorgang dar. Bezuglich des ermäßigten Steuersatzes nach § 37 EStG 1988 würden Nolz/Loukuta, Steuerpraxis 92/93, Tz 428, den Standpunkt vertreten, daß die Betriebseröffnung und nicht der Erwerb von Gesellschaftsrechten maßgeblich sei. Eine Aufteilung der stillen Reserven im Verhältnis 50:50 werde den tatsächlichen Verhältnissen nicht gerecht.

Das Finanzamt blieb bei der im Schreiben vom 2. September 1993 vertretenen Rechtsansicht und erließ dementsprechende Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide für das Streitjahr. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, wie sich aus dem mit 1. Oktober 1991 datierten Kaufvertrag ergebe, seien die Räumlichkeiten mit Wirkung ab dem 1. Oktober 1991 auf den Beschwerdeführer übergegangen. Die Anschaffung der Räumlichkeiten sei daher wegen der am 30. September 1991 erfolgten Betriebsaufgabe der Privatsphäre zuzurechnen, weshalb für die Räumlichkeiten kein Investitionsfreibetrag zustehe. Der ermäßigte Steuersatz nach § 37 EStG 1988 sei nur für den halben Aufgabegewinn zu gewähren, weil die in § 37 Abs 2 Z 1 leg cit vorgesehene siebenjährige Frist nur hinsichtlich der seit dem Jahr 1983 bestehenden Mitunternehmerschaft gewahrt sei. Bei sukzessivem Erwerb von Mitunternehmeranteilen (ein Hälftenanteil sei am 1. Jänner 1988 erworben worden) sei der Fristenlauf für die einzelnen Erwerbsvorgänge gesondert zu berechnen.

In der Berufung beantragte der Beschwerdeführer die Zuerkennung des Investitionsfreibetrages für die Räumlichkeiten sowie die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes für den gesamten Aufgabegewinn, wobei er ausführte, er habe bereits seit dem Jahr 1983 mit wechselnden Mitunternehmern, ab dem Jahr 1987 (richtig wohl: 1988) als Einzelunternehmer die Pizzeria betrieben. Am 30. September 1991 habe er den Betrieb eingestellt und am 1. Oktober 1991 das Inventar und das Umlaufvermögen an die GmbH veräußert, die nun die Pizzeria betreibe. Die Räumlichkeiten seien mit Kaufvertrag vom 25. September 1991 erworben worden. Die verbücherungsfähige Urkunde sei am 1. Oktober 1991 errichtet worden. Da ein Kaufvertrag auch mündlich abgeschlossen werden könne und sich die Vertragsparteien bereits am 25. September 1991 geeinigt hätten, den Kaufvertrag mit Handschlag und einem Schriftstück zu besiegen, sei er an diesem Tag außerbücherlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Räumlichkeiten geworden. Das Betriebsvermögen sei bis 30. September 1991 zur Erzielung laufender betrieblicher Einkünfte genutzt worden. Für ein Gebäude, somit auch für die Räumlichkeiten stehe der Investitionsfreibetrag grundsätzlich zu, weil die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Gebäudes jedenfalls länger als vier Jahre betrage. Eine Absicht des Abgabepflichtigen bezüglich der Behaltefrist eines Gebäudes sei im Gesetz nicht normiert. Die spätere Verwendung eines Gebäudes zu privaten Zwecken könne nicht dazu führen, den Investitionsfreibetrag im nachhinein nicht zuzuerkennen. Die Bestimmung des § 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988 nehme auf § 24 leg cit Bezug. Im Erwerb eines Mitunternehmeranteils sei weder ein Teilbetriebserwerb noch ein Erwerb eines Betriebes zu erblicken. Er habe die Pizzeria seit dem Jahr 1983 betrieben. Die Gewährung des ermäßigten Steuersatzes nur für den halben Aufgabegewinn finde im Gesetz keine Deckung, weil in § 24 EStG 1988 nur der Begriff Betrieb verwendet werde. Eine durch Analogie zu schließende Gesetzeslücke liege nicht vor.

Auf Vorhalt der belangten Behörde teilte der Beschwerdeführer mit, es sei schon längere Zeit festgestanden, daß die Pizzeria nach Erwerb der Räumlichkeiten, die an die GmbH vermietet werden sollten, aufgegeben werden sollte.

Im nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung erlassenen, nunmehr angefochtenen Bescheid vertritt die belangte Behörde die Ansicht, es sei weder für die Räumlichkeiten der Investitionsfreibetrag zuzuerkennen, noch der ermäßigte Steuersatz für den gesamten Aufgabegewinn zu gewähren. Der Beschwerdeführer habe die Räumlichkeiten bereits am 25. September 1991 erworben. Auf die am 1. Oktober 1991 errichtete verbücherungsfähige Urkunde komme es nicht an. Unbestritten sei, daß die Räumlichkeiten wegen der am 30. September 1991 erfolgten Betriebsaufgabe ab diesem Zeitpunkt dem Privatvermögen zuzurechnen seien. Entscheidend sei, ob ein Investitionsfreibetrag überhaupt in Anspruch genommen werden könne, wenn ein Wirtschaftsgut mit Ablauf des Wirtschaftsjahres der Anschaffung oder Herstellung aus dem Betriebsvermögen ausscheide. Die Behaltefrist des § 10 Abs 9 EStG 1988 betrage vier Wirtschaftsjahre. Diese Frist beginne nicht bereits mit der Anschaffung oder Herstellung

des betreffenden Wirtschaftsgutes zu laufen, sondern erst mit dem der Anschaffung oder Herstellung folgenden Wirtschaftsjahr. Die Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages bedürfe daher zumindest des Auslösens der Behaltefrist (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 18 zu § 10). Da sich infolge der Betriebsaufgabe rein begrifflich kein weiteres Wirtschaftsjahr (dieselben Betriebes) anschließen könne, komme es nicht zum Auslösen der Behaltefrist, weshalb auch kein Investitionsfreibetrag in Anspruch genommen werden könne. Überdies schließe § 10 Abs 3 EStG 1988 eine Investitionsbegünstigung für Gebäude aus, die zur entgeltlichen Überlassung an Dritte bestimmt seien. Es könne kein Zweifel darüber bestehen, daß der Beschwerdeführer bereits am 25. September 1991 die Absicht gehabt habe, die Räumlichkeiten an die GmbH ab dem 1. Oktober 1991 zu vermieten. Der Beschwerdeführer habe die Pizzeria seit dem Jahr 1983 bis zum 1. Jänner 1988 mit Mitunternehmern betrieben, wobei der letzte Mitunternehmer zur Hälfte beteiligt gewesen sei. Der Beschwerdeführer habe den Anteil des Mitunternehmers am 1. Jänner 1988 entgeltlich erworben und den Betrieb als Einzelunternehmer fortgeführt. Da bei sukzessivem Erwerb von Mitunternehmeranteilen die siebenjährige Frist des § 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988 für jeden Erwerbsvorgang gesondert zu berechnen sei, sei hinsichtlich des erst zum 1. Jänner 1988 erworbenen Anteils des ehemaligen Mitgesellschafters diese Frist nicht abgelaufen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die zunächst an den Verfassungsgerichtshof gerichtete und von diesem zugleich mit dem ablehnenden Beschuß vom 10. Juni 1996, B 3284/95, dem Verwaltungsgerichtshof abgetretene, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahren vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 10 Abs 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr gültigen Fassung kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag gewinnmindernd geltend machen. Für Gebäude darf der Investitionsfreibetrag nach § 10 Abs 3 EStG nur insoweit geltend gemacht werden, als sie unmittelbar dem Betriebszweck dienen oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt sind. Für Gebäude, die zur entgeltlichen Überlassung an Dritte (ausgenommen betriebszugehörige Arbeitnehmer) bestimmt sind, steht ein Investitionsfreibetrag nur zu, wenn der ausschließliche Betriebsgegenstand die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern ist.

Wenn von vornherein beabsichtigt ist, ein Wirtschaftsgut in bestimmter Weise zu verwenden, dann führt eine kurzfristige, von diesem Verwendungszweck abweichende Nutzung nicht dazu, daß in der anschließenden beabsichtigten Verwendung eine Änderung der Verhältnisse zu erblicken wäre. Eine solche Änderung läge vielmehr erst dann vor, wenn ein Wirtschaftsgut mit der Absicht, es einem bestimmten (begünstigten) Gebrauch zuzuführen, erworben, die Absicht aber später aufgegeben wird (vgl. das hg Erkenntnis vom 21. März 1995, 94/14/0167, mWA). Es ist daher entscheidend, ob im Zeitpunkt, in dem die Räumlichkeiten angeschafft worden sind, die Absicht bestanden hat, diese sollten nicht unmittelbar dem Betriebszweck sondern der Vermietung dienen.

Der Beschwerdeführer hat der belangten Behörde mitgeteilt, es sei schon längere Zeit festgestanden, daß die Pizzeria nach Erwerb der Räumlichkeiten, die an die GmbH vermietet werden sollten, aufgegeben werden sollte. Wie die belangte Behörde zu Recht festgestellt hat, hat der Beschwerdeführer somit von vornherein beabsichtigt, die Räumlichkeiten an die GmbH zu vermieten. Schon deswegen war der Investitionsfreibetrag für die Räumlichkeiten nicht zuzerkennen. Es erübrigt sich daher, auf das weitere Beschwerdevorbringen hinsichtlich der Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages einzugehen.

Gemäß § 37 EStG ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte (Abs 2). Nach § 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988 zählen zu den außerordentlichen Einkünften Veräußerungsgewinne iSd § 24 leg. cit, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.

Gemäß § 24 Abs 1 EStG 1988 sind Veräußerungsgewinne Gewinne, die bei der Veräußerung des ganzen Betriebes, eines Teilbetriebes, eines Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, oder bei der Aufgabe des Betriebes (Teilbetriebes) erzielt werden.

Der Beschwerdeführer hat am 30. September 1991 die Pizzeria, die er bis 1. Jänner 1988 gemeinsam mit einem Mitunternehmer geführt hatte, aufgegeben. Der Beschwerdeführer hat den Anteil des Mitunternehmers um rund 293.000 S erworben, wobei der Betrieb zum 1. Jänner 1988 mit rund 684.000 S überschuldet gewesen ist.

Der Beschwerdeführer vertritt die Ansicht, für die Berechnung der im § 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988 normierten siebenjährigen Frist sei entweder die Eröffnung oder der letzte entgeltliche Erwerb eines Betriebes maßgeblich. Er habe die Pizzeria bereits im Jahr 1983 eröffnet, weswegen die siebenjährige Frist am 30. September 1991 bereits abgelaufen gewesen sei. Selbst wenn der am 1. Jänner 1988 erfolgte Erwerb des Anteils des (ehemaligen) Mitunternehmers für die siebenjährige Frist maßgeblich sein sollte, gehe es nicht an, nur die Hälfte des Aufgabegewinns mit dem ermäßigten Steuersatz des § 37 EStG 1988 zu besteuern. Er habe nämlich die Pizzeria in seiner Eigenschaft als Konzessionsträger von Beginn an allein geführt, weswegen er stets wirtschaftlicher Alleineigentümer des Betriebes gewesen sei. Der Anteil des (ehemaligen) Mitunternehmers stelle in Wirklichkeit nur ein partiarisches Darlehen dar, weswegen die stillen Reserven zur Gänze ihm zuzurechnen seien.

Mit diesen Ausführungen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Nach § 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988 müssen seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerb des Betriebes sieben Jahre verstrichen sein. Wird ein Betrieb zunächst in Form einer Mitunternehmerschaft, in der Folge jedoch durch Vereinigung aller Anteile in einer Hand als Einzelunternehmen fortgeführt, so beginnt die in § 37 Abs 2 Z 1 EStG 1988 normierte siebenjährige Frist hinsichtlich des erworbenen Anteils im Zeitpunkt des entgeltlichen Erwerbes zu laufen. Der auf den erworbenen Anteil in der Folge entfallende Veräußerungs- bzw Aufgabegewinn ist nur dann mit dem ermäßigten Steuersatz des § 37 EStG 1988 zu besteuern, wenn auch hinsichtlich dieses Anteils die siebenjährige Frist gewahrt ist (vgl Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 9.7 zu § 37). Dies entspricht auch dem Sinn des Gesetzes, weil nur jene stillen Reserven begünstigt besteuert werden sollten, die zumindest durch sieben Jahre hindurch angesammelt worden sind. Die belangte Behörde ist daher nicht rechtswidrig vorgegangen, wenn sie den auf den entgeltlich erworbenen Hälfteanteil entfallenden Aufgabegewinn nicht mit dem ermäßigten Steuersatz des § 37 EStG 1988 besteuert hat. Auch die hiezu vorgetragene Verfahrensrüge ist nicht zielführend. Denn abgesehen davon, daß die Ausführungen des Beschwerdeführers, er sei stets wirtschaftlicher Alleineigentümer des Betriebes gewesen, weswegen der Anteil des (ehemaligen) Mitunternehmers in Wirklichkeit nur ein partiarisches Darlehen darstelle, aktenwidrig sind (vgl in diesem Zusammenhang die Feststellungen im Zug einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der (ehemaligen) Mitunternehmerschaft), stellen diese Ausführungen im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof unbedeutliche Neuerungen dar.

Der Beschwerdeführer behauptet, die belangte Behörde habe insofern Verfahrensvorschriften verletzt, als sie ihm ohne Beweisergebnis unterstellt habe, er habe von vornherein beabsichtigt, die Räumlichkeiten an die GmbH zu vermieten. Hätte ihm die belangte Behörde dies mitgeteilt, hätte er durch Einvernahme des Verkäufers der Räumlichkeiten und seiner Ehefrau den Beweis erbracht, daß er dies nicht beabsichtigt habe.

Mit diesen Ausführungen zeigt der Beschwerdeführer keine wesentliche Verletzung von Verfahrensvorschriften auf. Die belangte Behörde konnte insbesondere deshalb davon ausgehen, der Beschwerdeführer habe von vornherein beabsichtigt, die Räumlichkeiten an die GmbH zu vermieten, weil er auf Vorhalt der belangten Behörde mitgeteilt hatte, es sei schon längere Zeit festgestanden, daß die Pizzeria nach Erwerb der Räumlichkeiten, die an die GmbH vermietet werden sollten, aufgegeben werden sollte.

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

Die Entscheidung über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBI Nr 416/1994.

Wien, am 15. Dezember 1998

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1998:1996140108.X00

Im RIS seit

20.11.2000

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at