jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1997/12/18 96/15/0151

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.12.1997

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §24 Abs1 litd;
EStG 1988 §24 Abs4;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §6;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden SenatspräsidentDr. Pokorny und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, in der Beschwerdesache 1. des J W und 2. der R W, beide vertreten durch Dr. Werner Walch, Rechtsanwalt in Wien I, Biberstraße 10, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 18. Juni 1996, Zl. GA 17-95/4036/11, betreffend u.a. einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1991,

Spruch

1. den Beschluß gefaßt:

Die Beschwerde des Erstbeschwerdeführers wird zurückgewiesen.

Der Erstbeschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen und

2. zu Recht erkannt:

Soweit der angefochtene Bescheid die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1991 betrifft, wird er wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Zweitbeschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 12.980 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Vater und Mutter des Erstbeschwerdeführers - letztere ist die Zweitbeschwerdeführerin - betrieben als Gesellschaft nach bürgerlichem Recht ein Bestattungsunternehmen und eine Tischlerei.

Mit "Gesellschafteraufnahmevertrag" vom 6. Dezember 1991 trat der Erstbeschwerdeführer als "reiner Arbeitsgesellschafter" in die Gesellschaft ein.

Die Zweitbeschwerdeführerin verkaufte dem Erstbeschwerdeführer mit dem zwischen ihnen geschlossenen "Beteiligungskaufvertrag" vom 16. Dezember 1991 ihre "Hälftebeteiligung" an der Gesellschaft zum 31. Dezember 1991 "um den Kaufpreise, der den Buchwerten der Beteiligung ..., wie sie aus der zum 31.12.1991 zu erstellenden Bilanz hervorgehen wird, entspricht". In Punkt VI des Vertrages ist festgehalten:

"Durch den vorliegenden Vertrag treten keine Veränderungen in den Besitzverhältnissen an den den Vertrag schließenden (Parteien) gehörenden Grundstücken ein."

Der Erklärung betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften lag die Auffassung zugrunde, das Ausscheiden der Zweitbeschwerdeführerin aus der Gesellschaft führe ausschließlich im Ausmaß der aufzulösenden anteiligen Investitionsfreibeträge, sohin mit 79.972 S, zu einem Veräußerungsgewinn.

Das Finanzamt hielt der Gesellschaft in der Folge vor, das Zurückbehalten von Liegenschaftsanteilen durch die Zweitbeschwerdeführerin führe als Entnahme zur Aufdeckung stiller Reserven.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 8. März 1993 wird ausgeführt, die der Zweitbeschwerdeführerin gehörenden Hälfteanteile an den Liegenschaften seien weiterhin dem notwendigen Betriebsvermögen der Gesellschaft zuzurechnen, weil die Grundstücke weiterhin betrieblich genutzt würden. Vermögensgegenstände würden auch dann zum notwendigen Betriebsvermögen zählen, wenn sie im zivilrechtlichen Eigentum eines Nichtbeteiligten stehen. Zum Kaufpreis für den Gesellschaftsanteil wird ausgeführt, dieser entspreche dem Buchwert der Beteiligung zum 31. Dezember 1991 und betrage daher 716.367,63 S.

Mit Schreiben vom 8. September 1993 verwies der Vertreter der Gesellschaft neuerlich darauf, daß die zivilrechtlich von der Zweitbeschwerdeführerin nicht mitveräußerten Liegenschaftsanteile weiterhin notwendiges Betriebsvermögen seien, weil diese nach wie vor betrieblich genutzt würden und es nicht darauf ankomme, daß die Eigentümerin nicht (mehr) Gesellschafterin sei. Die Veräußerung der übrigen Wirtschaftsgüter sei zu Buchwerten erfolgt, sodaß sich daraus kein Veräußerungsgewinn ergeben könne.

Mit Vorhalt vom 21. September 1994 teilte das Finanzamt seine Berechnung des aus der Veräußerung resultierenden Gewinnes mit. Die anteilige Entnahme der auf den Liegenschaften befindlichen Gebäude bewirke in Anbetracht des anteiligen Teilwertes von 1,020.000 S und des entsprechenden Buchwertes von 357.076 S einen Gewinn von 662.924 S. Der anteilige Buchwert der veräußerten Vermögensgegenstände (sohin ohne Liegenschaften) betrage 525.749,54 S; in Anbetracht des mit Schreiben vom 8. März 1993 bekanntgegebenen Veräußerungserlöses von 716.367,63 S ergebe sich ein Veräußerungsgewinn von 190.618,09 S. Unter Berücksichtigung des Gewinnes aus der anteiligen Auflösung von Investitionsfreibeträgen und des Freibetrages nach § 24 Abs. 4 EStG (50.000 S) errechne sich ein Veräußerungsgewinn von 883.514 S.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 29. September 1994 wurde zunächst erneut darauf verwiesen, daß ausschließlich betrieblich genutzte Räumlichkeiten nicht aus dem Betriebsvermögen entnommen werden könnten. Hinsichtlich der Übertragung des Mitunternehmeranteiles wurde vorgebracht, daß dieser zu Buchwerten verkauft worden sei. Die bekanntgegebene Gegenleistung von 716.367,63 S entspreche dem Saldo zwischen den Aktiva und den Passiva des Hälfteanteiles. Sollte die Liegenschaft als entnommen angesehen werden, würde sich die Gegenleistung entsprechend vermindern.

Das Finanzamt erließ am 27. Oktober 1994 einen Feststellungsbescheid nach § 188 BAO für das Streitjahr und ging dabei von den in seinem Vorhalt vom 21. September 1994 dargestellten Berechnungen aus; den Gewinnanteil des Erstbeschwerdeführers und jenen seines Vaters stellte es dabei erklärungsgemäß fest.

Die Gesellschaft brachte Berufung ein und verwies nunmehr darauf, daß das wirtschaftliche Eigentum an den in Rede stehenden Liegenschaftsanteilen bei ihr verblieben sei. Aus Punkt VI des Beteiligungskaufvertrages ergebe sich nämlich, daß die wirtschaftliche Nutzung beim bisherigen Besitzer, also bei der Gesellschaft und nicht bei der Zweitbeschwerdeführerin als der bloß zivilrechtlichen Eigentümerin verblieben sei. Es liege daher nach wie vor notwendiges Betriebsvermögen vor. Sollte aber die Behörde von der Entnahme der Liegenschaftsanteile ausgehen, so müßte der für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes relevante Kaufpreis entsprechend niedriger angesetzt werden.

Der Vater des Erstbeschwerdeführers verstarb am 27. März 1995; sein Nachlaß wurde dem Erstbeschwerdeführer im März 1996 eingeantwortet.

Mit dem an die Beschwerdeführer (als ehemalige Gesellschafter der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht) ergangenen angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und zudem über eine Berufung betreffend Umsatzsteuer 1991 entschieden. Die Anteile an den bebauten Grundstücken seien von der Zweitbeschwerdeführerin, die ihren Gesellschaftsanteil an den Erstbeschwerdeführer übertragen habe, zurückbehalten worden und damit in deren Privatvermögen übergegangen. Daran vermöge die weiterhin bestehende betriebliche Nutzung nichts zu ändern. In der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung an die Gesellschaft sei eine Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an diese nicht zu erblicken. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum seien vielmehr bei der Zweitbeschwerdeführerin verblieben. Es sei auch nicht das Vorliegen eines Vertrages der Zweitbeschwerdeführerin mit ihrem Ehegatten oder mit dem Erstbeschwerdeführer behauptet worden, mit welchem das wirtschaftliche Eigentum auf diese Personen übertragen worden wäre. Gegen die Bewertung der entnommenen Gebäudeanteile seien keine Einwendungen erhoben worden. Dem Berufungsvorbringen, bei Annahme einer Entnahme der Liegenschaftsanteile sei der Kaufpreis für den Mitunternehmeranteil entsprechend niedriger anzusetzen, werde entgegengehalten, daß der Beteiligungskaufvertrag den Kaufpreis in Höhe des Buchwertes der gesamten Beteiligung festlege. Nach dem Willen der Vertragsparteien habe der Kaufpreis daher auch den Buchwert der Gebäudeanteile umfaßt.

Gegen diesen Bescheid, soweit er die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften betrifft, wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde. Die Beschwerdeführer erachten sich verletzt im Recht, daß die Übertragung des Gesellschaftsanteiles zu keinem über der Auflösung der Investitionsfreibeträge (79.972 S) liegenden Veräußerungsgewinn führe.

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

1. Beschwerde des Erstbeschwerdeführers:

Aus Art. 131 Abs. 1 B-VG ergibt sich, daß nur ein Bescheid, der den Beschwerdeführer in subjektiv-öffentlichen Rechten verletzt, mit einer seine Aufhebung rechtfertigenden Rechtswidrigkeit behaftet sein kann. Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Gewinnanteil des Erstbeschwerdeführers - und auch jener seines Vaters, dessen Gesamtrechtsnachfolger er ist - erklärungsgemäß festgesetzt. Der Veräußerungsgewinn wird im angefochtenen Bescheid ausschließlich der Zweitbeschwerdeführerin zugereichnet. Der angefochtene Bescheid kann den Erstbeschwerdeführer daher nicht in seinen Rechten verletzen, weshalb ihm die Beschwerdelegitimation mangelt. Seine Beschwerde war daher gemäß § 34 Abs. 1 VwGG mit Beschluß - in einem nach§ 12 Abs. 3 VwGG gebildeten Senat - zurückzuweisen.

2. Über die Beschwerde der Zweitbeschwerdeführerin hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen ist das wirtschaftliche Eigentum entscheidend (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I5, 75). Stehen Wirtschaftsgüter nicht im wirtschaftlichen Eigentum des (Mit)Unternehmers, so können sie nicht Betriebsvermögen sein. Überläßt der wirtschaftliche Eigentümer das Wirtschaftsgut einem Dritten, damit er es zur Erzielung betrieblicher Einkünfte verwende, so stellt dieses Wirtschaftsgut nicht Betriebsvermögen des Dritten dar. Eine andere Auffassung ergibt sich entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde aus der hg Rechtsprechung, insbesondere dem hg. Erkenntnis vom 15. Jänner 1991, 87/14/0123, nicht.

Dem angefochtenen Bescheid liegt die Auffassung zugrunde, die Zweitbeschwerdeführerin habe ihren gesamten Mitunternehmeranteil dem Erstbeschwerdeführer übertragen und habe sich das (auch wirtschaftliche) Hälfteeigentum an bebauten Liegenschaften, die wegen ihrer Verwendung für betriebliche Zwecke der Mitunternehmerschaft Betriebsvermögen gewesen waren, zurückbehalten, was zu einer Entnahme aus dem Betriebsvermögen und sohin zur Aufdeckung stiller Reserven an den Gebäudeanteilen geführt habe.

Die Beschwerde trägt vor, wirtschaftliche Eigentümer seien nicht die Zweitbeschwerdeführerin als zivilrechtliche Eigentümerin, sondern "das Unternehmen bzw die verbleibenden Gesellschafter". Da es sich um Betriebsgebäude handle, sei eine andere als die betriebliche Nutzung ausgeschlossen.

Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches

Eigentum fallen auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtlicher Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind (Gebrauch, Verbrauch, Belastung, Veräußerung), auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluß von der Einwirkung auf die Sachen, auch gegenüber dem zivilrechtlichen Eigentümer, auf Dauer, d.h. auf die Zeit der möglichen Nutzung, geltend machen kann (vgl. die bei Ritz, BAO-Kommentar, Tz 3 zu § 24, zitierte

hg. Rechtsprechung).

Wie im Verwaltungsverfahren so wird auch in der Beschwerde lediglich auf die (betriebliche) Nutzung der Liegenschaften durch die Gesellschaft verwiesen und nicht einmal behauptet, daß die übrigen positiven Befugnisse sowie der negative Inhalt des Eigentumsrechtes jemand anderem als der Zweitbeschwerdeführerin zugekommen wären. Auch Punkt VI des Beteiligungskaufvertrages bildet keine Grundlage für die Annahme, die im gegebenen Zusammenhang relevanten Befugnisse wären einer anderen Person als der Zweitbeschwerdeführerin zugestanden, und zwar unabhängig davon, ob dem in diesem Vertragspunkt verwendeten Ausdruck "Besitzverhältnisse" die Bedeutung von Besitz iSd § 309 ABGB oder jene von Eigentum iSd § 353 ABGB beigemessen wird, zumal das zivilrechtliche Eigentum unbestritten bei der Zweitbeschwerdeführerin verblieben ist. Solcherart gibt es auch für den Verwaltungsgerichtshof nicht den geringsten Anhaltspunkt dafür, daß zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinandergefallen wären. Es ist daher nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde von der Zurückbehaltung der Liegenschaftsanteile und daraus abgeleitet von deren Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen und der Aufdeckung der anteiligen stillen Reserven der Gebäude ausgegangen ist.

Der Beschwerde gelingt es allerdings, hinsichtlich der Berechnung des Veräußerungsgewinnes eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen.

Im Beteiligungskaufvertrag ist festgelegt, daß der Kaufpreis dem Buchwert der Beteiligung entspricht. Im Buchwert der Beteiligung von 716.367,63 S sind die anteiligen Gebäude mit 357.076 S enthalten. Der steuerliche Vertreter der Gesellschaft hat im Verwaltungsverfahren vorgebracht, die entsprechende Vertragsbestimmung des Vertrages (Art. III) könne nur so interpretiert werden, daß sie jenen Buchwert anspreche, der sich aus den übertragenen Aktiva und Passiva errechne, sodaß, falls von einer Zurückbehaltung der bebauten Liegenschaftsanteile auszugehen sei, der nach dieser Vertragsbestimmung zu errechnende Kaufpreis entsprechend geringer sei.

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes kann der genannten Vertragsbestimmung bei verständiger Würdigung nur der Inhalt beigemessen werden, der dem eben wiedergegebenen Vorbringen im Verwaltungsverfahren entspricht. Wird der "Hälfteanteil an der ... Gesellschaft" um den Kaufpreis in Höhe des Buchwertes übertragen und zugleich festgelegt, daß bestimmte Wirtschaftsgüter zurückbehalten werden, so ist der Vereinbarung die Bedeutung beizulegen, daß der Buchwert ausschließlich anhand der übertragenen Wirtschaftsgüter zu bestimmen ist. Die Behörde hätte der Bestimmung nur dann eine andere, dem verkehrsüblichen Verständnis widerstreitende Bedeutung beilegen dürfen, wenn sie nach Erforschung der Absicht der Parteien des Vertrages relevante Hinweise für einen abweichenden Vertragswillen hätte aufzeigen können. Die Sachverhaltsfeststellung der belangten Behörde betreffend die Höhe des vereinbarten Entgeltes für die Anteilsabtretung ist daher unter Verletzung von Verfahrensvorschriften getroffen worden. Ob sich der Vorgang bei einem Kaufpreis in Höhe der Buchwerte überhaupt als Veräußerung oder allenfalls als unentgeltliche Übertragung darstellt, kann im Beschwerdefall dahingestellt bleiben.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, daß der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben ist.

3. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VO BGBl. 416/1994. Auf das hg. Erkenntnis vom 18. September 1967, Slg.N.F. 7175/A, wird hingewiesen. Zur zweckentsprechenden Rechtsverfolgung war die Vorlage mehrerer Kopien des angefochenen Bescheides nicht erforderlich (§ 28 Abs. 5 VwGG), weshalb der Zweitbeschwerdeführerin der Ersatz und eine Kopie des angefochtenen Bescheides zuzusprechen war.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1996150151.X00

Im RIS seit

20.11.2000

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at