

# TE Vwgh Erkenntnis 1996/4/24 94/13/0054

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.04.1996

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
33 Bewertungsrecht;

## Norm

ABGB §294;  
BAO §24;  
BewG 1955 §12;  
BewG 1955 §19;  
BewG 1955 §51;  
BewG 1955 §57 Abs1;  
BewG 1955 §68 Abs5;  
EStG 1972 §6;  
EStG 1988 §6;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Fellner, Dr. Hargassner, Mag. Heinzl und Dr. Fuchs als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Fegerl, über die Beschwerde der WG GmbH in W, vertreten durch C, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat IIIa, vom 29. Dezember 1993, GZ 6/2-2211/90-02, betreffend Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1989, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 6. März 1953 gegründet. Alleiniger Gesellschafter ist die N-AG. Gegenstand des Unternehmens ist der Betrieb der von der N-AG für ihr Personal geschaffenen sozialen

Einrichtungen sowie die Anmietung von Urlaubsquartieren und deren Vermietung an Dienstnehmer und Pensionisten der N-AG.

Zwischen der Beschwerdeführerin und der N-AG wurden die Aufgaben der Beschwerdeführerin mit Vereinbarung vom 26. März 1975 bzw. 5. April 1979 näher bestimmt. Diese Vereinbarung lautet auszugsweise:

I

Gegenstand der Vereinbarung ist:

a)

die weitere Betrauung der WG (= Beschwerdeführerin) mit der Verwaltung der im Eigentum der N-AG stehenden Erholungsheime in B. (Kurhotel) und in W (Hotel) samt zugehörigen Liegenschaften, Rechten und Einrichtungen als Wohlfahrtseinrichtungen der N-AG,

b)

die Durchführung der Mietung von Sommer- und Winterurlaubsquartieren als Sozialaktion durch die WG,

c)

die Betrauung der WG mit dem Betrieb der Kantine des Sport- und Erholungszentrums L. zum Zwecke der Förderung der Aufgaben des Sport- und Erholungszentrums und

d)

Art und Voraussetzung der Finanzierungshilfe der N-AG für den Betrieb der Wohlfahrtseinrichtungen gemäß lit. a und c einschließlich Investitionen sowie der Sozialaktion gemäß lit. b.

II

1) Die WG ist verpflichtet, die beiden Hotels im Sinne ihrer Widmung als Wohlfahrtseinrichtungen für Dienstnehmer und Pensionisten der N-AG, deren nahe Familienangehörige (Ehegatten, unterhaltsberechtignte Kinder) und mit Bewilligung der N-AG für die diesen gleichzustellenden Personen zu verwalten. Die Hotels dienen daher in erster Linie der Unterbringung dieses Personenkreises zu subventionierten Preisen.

2) Der unter Abs. 1 fallende Personenkreis ist auch berechtigt, gegen Zahlung eines unter dem Mietpreis der WG liegenden Entgelts die von der WG gemieteten Sommer- und Winterurlaubsquartiere in Anspruch zu nehmen.

III

1) Um ungeachtet der Subventionierung der Preise für den nach Abschn. II, Abs. 1 begünstigten Personenkreis die wirtschaftliche Gestion der Hotels ausgeglichen zu halten, ist von der WG Vorsorge zu treffen, daß die freien Kapazitäten der beiden Hotels durch Fremdgäste optimal genützt und darüberhinaus durch Restauration und den Betrieb sonstiger Anlagen zusätzliche Einnahmen erschlossen werden.

Betriebsausgaben, die weder mit der sozialen Widmung der Hotels zusammenhängen noch der Erschließung zusätzlicher Einnahmen im Sinne dieser Verpflichtung und einer rationellen Betriebsführung dienen, sind zu vermeiden; sollte die Nutzung freier Kapazitäten nur dadurch gesichert werden können, daß auch in der Hauptsaison ein angemessenes Kontingent an Fremdgästen zugelassen wird, so kann einvernehmlich mit der N-AG ein solches Höchstkontingent an Fremdgästen für die Hauptsaison in jedem der beiden Hotels festgesetzt werden.

2) Unter Berücksichtigung der nach Abs. 1 zu erzielenden zusätzlichen Einnahmen ist die WG verpflichtet, durch ihre Preispolitik die Ausgeglichenheit der wirtschaftlichen Gestion der beiden Hotels soweit als möglich zu gewährleisten. Dieses Ziel ist dann erreicht, wenn in einem Geschäftsjahr die laufenden Einnahmen im Sinne des Abs. 3 die Höhe der laufenden nach Abs. 4 zu errechnenden Ausgaben erreichen oder übersteigen.

3)

...

4)

...

5)

...

6)

...

7)

...

8) Da die WG aufgrund dieser Vereinbarung an den begünstigten Personenkreis gemäß Abschn. II im Sinne der sozialen Widmung der beiden Hotels, der von ihr gemieteten Sommer- und Winterurlaubsquartiere und der Kantine des Sport- und Erholungszentrum L. Subventionen zu leisten hat, ist sie nach Maßgabe des Abschn. IV berechtigt, die Gewährung finanzieller Zuschüsse bei der N-AG zu beantragen.

9) ...

IV

1) Die WG hat bis spätestens den 31. Oktober eines jeden Kalenderjahres der N-AG einen Finanzplan für die Gebarung im nächsten Kalenderjahr vorzulegen. In dem Finanzplan ist in groben Umrissen für das nächste Kalenderjahr die Kalkulation des Betriebes der beiden Hotels, der Mietung der Sommer- und Winterurlaubsquartiere und der Kantine des Sport- und Erholungszentrums L. zu erstellen; die Berechnungsgrundlage hat auch die Preise, die der gemäß Abschn. II Abs. 1 subventionierte Personenkreis und die ....fremden Gäste des Hotels zu zahlen haben, zu enthalten.

2) Soweit nach Abzug der in Abschn. III, Abs. 5 genannten Ersparungsbeträge und der Zahlungen der N-AG an Dritte (Abschn. III Abs. 4 lit. c) die eigenen Einnahmen der WG nicht hinreichen, die Ausgaben zu bedecken, ist die WG berechtigt, zur Finanzierung der Betriebsausgaben und der Investitionserfordernisse der beiden Hotels und der Kantine des Sport- und Erholungszentrums L. sowie zur Finanzierung der Mietung der Sommer- und Winterurlaubsquartiere Zuschüsse der N-AG in Anspruch zu nehmen.

3) ...

4) Die der WG zustehende Subvention für die beiden Hotels, für die Durchführung von Mietungen von Sommer- und Winterurlaubsquartieren und für den Betrieb der Kantine des Sport- und Erholungszentrums L. wird zusammengelegt. Die Art der Aufteilung der Subvention auf die einzelnen Aufgabenbereiche der WG erfolgt in deren ausschließlicher Verantwortung, doch ist darauf Bedacht zu nehmen, daß die Kantine des Sport- und Erholungszentrums, unbeschadet ihrer Funktion als Teil einer Sozialeinrichtung - abgesehen von den Investitionserfordernissen - tunlichst kostendeckend geführt wird.

V

Beträge, die im Kostenvoranschlag der N-AG für ein Kalenderjahr genehmigt wurden, jedoch in diesem Kalenderjahr von der WG nicht beansprucht worden sind, können für Investitionszwecke noch durch weitere 4 Jahre von der WG bei der N-AG in Anspruch genommen werden, sofern die betreffenden Investitionen von der N-AG genehmigt worden sind.

VI

...

VII

1) der WG ist es nicht gestattet, ohne Genehmigung der N-AG

a)

außerhalb der üblichen Vermietungsprogramme für ein Kalenderjahr langfristige Verträge betreffend Überlassung der Nutzung der beiden Hotels bzw. von Teilen ihres Areals, von zugehörigen Rechten oder Einrichtungen an Dritte abzuschließen,

b)

über bloße Erhaltungsarbeiten hinausgehende Investitionen an den beiden Hotels oder an Teilen derselben durchzuführen,

c)

Maßnahmen zu treffen, durch die Eingriffe in die Baustruktur der Gebäude oder in die Landschaft der dazugehörigen Areale herbeigeführt werden könnten.

2) ...

VIII

...

IX

Die N-AG ist jederzeit berechtigt, zum 31. Oktober eines jeden Kalenderjahres die gegenständliche Vereinbarung aufzukündigen.

X

..."

In der Bilanz zum 31. Dezember 1988 wurde von der Beschwerdeführerin unter der Bezeichnung "Bauten in bzw. auf von der N-AG zur Verfügung gestellten Gebäuden und Grundstücken" eine Aktivpost in Höhe von S 38,813.793,-- ausgewiesen. Aus den Erläuterungen zu dieser Position ging hervor, daß dieser Bilanzansatz die bei Kurhotel und Hotel erfolgten Planungs-, Baumeister-, Tischler- und Bodenverlegungsarbeiten sowie die dort durchgeführten Elektro-, Heizungs-, Lüftungs-, Sanitär-, und Schwachstrominstallationen und weiters die Errichtung einer Strandbadanlage und einer Sportplatzkantine betraf.

Entgegen der Erklärung über den Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1989, in der die genannte Aktivpost nicht ausgewiesen wurde, erhöhte das Finanzamt bei der Einheitswertfeststellung den Wert des Betriebsvermögens um diese Postition von S 38,813.793,--.

In der Berufung gegen den Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1989 wurde unter anderem die Auffassung vertreten, die von der Beschwerdeführerin getätigten Aufwendungen würden beim Eigentümer der Grundstücke bei der Feststellung des Einheitswertes des Grundvermögens entsprechend berücksichtigt. Bei einer zusätzlichen Berücksichtigung im Einheitswert der Beschwerdeführerin komme es zu einer nicht gerechtfertigten Doppelerfassung. Der Ansatz der Adaptierungen komme auch nicht auf Grund des Vorliegens eines "immateriellen Wirtschaftsgutes" in Frage. Denn immaterielle Wirtschaftsgüter könnten nur insoweit als Aktivpost angesetzt werden, als sie eine feste Verkehrsfähigkeit erlangt hätten. Den Adaptierungen in fremden Gebäuden fehle die Voraussetzung, daß Wirtschaftsgüter nur dann zum Betriebsvermögen zu zählen seien, wenn sie dem Betriebsinhaber gehörten.

Auf eine entsprechende Anfrage der belangten Behörde wurde mit einer Eingabe der steuerlichen Vertreterin vom 22. April 1993 mitgeteilt, daß zwischen der Beschwerdeführerin und der N-AG weder ein Miet- noch ein Pachtvertrag bestehe. Vielmehr handle es sich um eine unentgeltliche Überlassung zum Zwecke der Führung der Betriebe.

Mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid wurde der Berufung insoweit, als sie sich gegen den Ansatz der "Adaptierungen" beim Einheitswert des Betriebsvermögens richtete, keine Folge gegeben. Bei den Um-, Auf- und Zubauten auf den von der N-AG überlassenen Grundstücken und Gebäuden handle es sich um selbständig zu bewertende Wirtschaftsgüter, die beim Einheitswert des Betriebsvermögens ungeachtet dessen als Besitzposten anzusetzen seien, daß diese Investitionen als Bestandteil der Gebäude in das Eigentum der N-AG übergegangen seien.

In der Beschwerde gegen diesen Bescheid wird dessen inhaltliche Rechtswidrigkeit geltend gemacht. Die Beschwerdeführerin erachtet sich "in ihrem gesetzlich gewährleisteten Recht auf gesetzmäßige Anwendung des Bewertungsgesetzes" verletzt. Aus der Begründung der Beschwerde ist ersichtlich, daß Beschwerdepunkt der Ansatz der Um- und Zubauten bei der Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 57 Abs. 1 BewG gehören zum Betriebsvermögen alle Teile einer wirtschaftlichen Einheit, die dem Betrieb eines Gewerbes als Hauptzweck dient, soweit die Wirtschaftsgüter dem Betriebsinhaber gehören.

Nach § 68 Abs. 5 BewG in der auf den Streitfall anzuwendenden Fassung ist der Gesamtwert des gewerblichen Betriebes die Summe der Werte, die sich für die einzelnen zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter ergeben, vermindert um die Schulden und Rücklagen des Betriebes.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der bewertungsrechtliche Begriff des Wirtschaftsgutes weiter als der Begriff "veräußerungsfähiger Gegenstand", da durch den Begriff des Wirtschaftsgutes alle materiellen und immateriellen Werte erfaßt werden, für die im Falle des Verkaufes des Unternehmens zwecks Fortführung vom Erwerber etwas bezahlt würde. So sind Aufwendungen für Zu- und Umbauten an gemieteten Liegenschaften, die in der Regel nicht zugunsten des Eigentümers, sondern zum eigenen geschäftlichen Vorteil des Unternehmers vorgenommen werden, als ein bei dem Unternehmer selbständig zu bewertendes Wirtschaftsgut angesehen worden, insbesondere dann, wenn der Bauaufwand in der Steuerbilanz zu aktivieren ist (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. November 1960, Zl. 355/57, Slg. Nr. 2327/F, und vom 6. November 1969, Zl. 1733/68). Nichts anderes kann im Falle der Beschwerdeführerin gelten, der die in Rede stehenden Hotelliegenschaften, auf denen sie Um- und Zubauten vorgenommen hat, von der N-AG unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden sind.

Der im § 68 Abs. 5 BewG verwendete Begriff des Wirtschaftsgutes ist dabei erkennbar im Sinne des Bilanzsteuerrechts, insbesondere des § 6 EStG zu verstehen. So ist für die Frage, ob ein vom Unternehmer getragener Aufwand für die Herstellung oder Anschaffung eines in seinem (wirtschaftlichen) Eigentum stehenden und damit in der Bilanz zu aktivierenden Wirtschaftsgutes geführt hat, nicht von Bedeutung, ob es sich bei diesem Wirtschaftsgut bürgerlich-rechtlich um eine selbständige Sache oder um einen - selbständigen oder unselbständigen - Bestandteil einer solchen handelt. Dabei ist die Beschwerdeführerin mit ihrer Auffassung, deswegen, weil ein Gebäude ein einheitlicher Baukörper sei, könne an einzelnen Teilen eines Gebäudes kein selbständiges wirtschaftliches Eigentum begründet werden, nicht im Recht. Vielmehr sind Investitionen des Nutzungsberechtigten im allgemeinen diesem als dessen wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 293 und die dort zitierte Rechtsprechung). Soweit sich die Beschwerdeführerin im gegebenen Zusammenhang auf das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 1991, 90/15/0112, 0113, beruft, nach welcher Entscheidung der im Ertragsteuerrecht geltende Grundsatz über die Anerkennung wirtschaftlichen Eigentums des Nutzungsberechtigten an Ein-, Um- und Zubauten nicht auf das Bewertungsrecht übertragen werden könne, ist ihr entgegenzuhalten, daß das angeführte Erkenntnis zur Bewertung von Grund und Boden, nicht aber von Betriebsvermögen ergangen ist. Mit ihrem Einwand, die vorgenommenen Investitionen würden bei der Bewertung des Grundvermögens der Eigentümerin der Gebäude erfaßt, verkennt die Beschwerdeführerin im Grunde die Unterschiedlichkeit der Wirtschaftsgüter, welche durch die getätigten Investitionen eine Wertsteigerung erfahren (können):

Während es für den Eigentümer das Gebäude ist, dessen Wert sich allenfalls erhöht, bezieht sich die Wertsteigerung im Betriebsvermögen des Nutzungsberechtigten auf den Wert seines Nutzungsrechtes, somit auf sein Wirtschaftsgut Recht zur betrieblichen Nutzung eines fremden Gebäudes. Dabei wird beim Eigentümer im Rahmen des Einheitswertes des Grundvermögens nur eine allfällige Wertsteigerung des Grundstückes erfaßt, die mit den Investitionen des Nutzungsberechtigten nicht identisch sein muß. Die Unterschiedlichkeit der in ihrem Wert gesteigerten Wirtschaftsgüter rechtfertigt demnach auch die daraus erfließenden steuerlichen Konsequenzen bei beiden Partnern der Nutzungsvereinbarung (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. November 1994, 94/13/0138, 0139).

Der Umstand, daß in den Vereinbarungen zwischen der Beschwerdeführerin und der N-AG eine Ablöse der getätigten Investitionen nicht vorgesehen ist, ist für deren Beurteilung als Wirtschaftsgut nicht von entscheidender Bedeutung (vgl. neuerlich das Erkenntnis vom 6. November 1969, 1733/68, und vom 9. November 1994, 94/13/0138, 0139). Auch das Vorbringen, "alleiniger Nutznießer" des mit den Investitionen verbundenen "geschäftlichen Vorteils" sei nicht die beschwerdeführende GmbH als Wohlfahrtseinrichtung der N-AG, sondern die N-AG gewesen, ist gleichfalls für die Bewertungsfähigkeit der Zu-, Auf- und Umbauten nicht wesentlich.

Soweit sich die Beschwerdeführerin mit den Ausführungen im angefochtenen Bescheid auseinandersetzt, wonach die Investitionen einen betrieblichen Vorteil zur besseren Auslastung der Hotels darstellten, so ist dem zu entgegnen, daß diese Ausführungen für den Spruch des angefochtenen Bescheides nicht tragend waren. Insbesondere kann dem angefochtenen Bescheid nicht entnommen werden, die belangte Behörde habe ein immaterielles Wirtschaftsgut "Vorteil der besseren Auslastung" zum Ansatz gebracht hat.

Gegen die in der Beschwerde unter Bezugnahme auf den Teilwertbegriff vertretene Auffassung, ein potentieller Erwerber des Unternehmens würde im Hinblick auf die besonderen Bestimmungen der Vereinbarung mit der N-AG den Wert des "Wirtschaftsgutes Hotel - im umgebauten oder nicht umgebauten Zustand" mit Null ansetzen, ist auf § 12 BewG letzter Satz zu verweisen, wonach bei der Ermittlung des Teilwertes davon auszugehen ist, daß der Erwerber den Betrieb fortführt. Unter dem Gesichtspunkt des Teilwertes im Sinne des Bewertungsgesetzes wird somit die Fortführung des Unternehmens fingiert, sodaß die Frage, ob eine Fortführung des Unternehmens im Einzelfall aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen möglich ist, bewertungsrechtlich nicht von Bedeutung ist.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1996:1994130054.X00

**Im RIS seit**

14.01.2002

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

© 2024 JUSLINE

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

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