jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1995/12/12 94/14/0091

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 12.12.1995

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §2 Abs2;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §5;

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 des Schriftführers Mag. Traudtner, über die Beschwerde des K in I, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat II, vom 30. Mai 1994, 30.194-3/93, betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegündet abgewiesen.

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

Begründung

Der Beschwerdeführer war seit dem Jahr 1961 Inhaber eines protokollierten Einzelunternehmens, das bis zum Jahr 1980 die Erzeugung von und den Handel mit Bekleidung zum Gegenstand hatte. Für das Einzelunternehmen wurde der Gewinn nach § 5 EStG 1972 für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr ermittelt.

Mit Notariatsakt vom 5. Dezember 1980 gründeten der Beschwerdeführer und seine Ehegattin unter Inanspruchnahme des Art III StruktVG mit Wirkung zum 30. Juni 1980 die M-GmbH, in die er gegen eine Beteiligung am Stammkapital von rund 97 % sämtliche Aktiva und Passiva des protokollierten Einzelunternehmens mit Ausnahme der Liegenschaften B-Straße 1-3 (samt Gebäude) und des Grundanteiles an einer Garage (in der Folge: Liegenschaften) sowie der damit im Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten einbrachte. Mit Notariatsakt vom 10. Dezember 1980 gründeten der Beschwerdeführer und die M-GmbH mit Wirkung zum 1. Juli 1980 die M-Betriebs-GmbH (in der Folge nur: GmbH), an der der als einziger Geschäftsführer tätige Beschwerdeführer zu rund 4,5 % beteiligt ist und in die die M-GmbH unter Inanspruchnahme des Art I StruktVG den gesamten Erzeugungs- und Handelsbetrieb für Bekleidung und Textilien aller Art als Sacheinlage einbrachte. Der Beschwerdeführer führte das protokollierte Einzelunternehmen mit den verbliebenen Aktiva und Passiva als Maßschneiderei fort, wobei er die im protokollierten Einzelunternehmen

verbliebenen Liegenschaften an die GmbH vermietete, welche darin ihr Unternehmen betrieb. Die lukrierten Mieten erfaßte der Beschwerdeführer im Rahmen seines protokollierten Einzelunternehmens einerseits als Betriebseinnahmen, anderseits machte er die mit der Vermietung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend.

Auf Antrag des Beschwerdeführers wurde seine Firma mit Wirkung ab 1. Dezember 1988 im Handelsregister gelöscht, worauf der Gewinn des nunmehr nicht protokollierten Einzelunternehmens nach § 4 Abs 1 EStG 1972 ermittelt wurde. Der Beschwerdeführer entnahm daher die im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens befindlichen, von ihm seit dem 1. Juli 1980 als gewillkürtes Betriebsvermögen behandelten Gebäude zu den Teilwerten, Grund und Boden jedoch zu den Buchwerten, und erklärte so für das Streitjahr einen Gewinn von rund 12,1 Mio S.

Im Jahr 1989 gab der Beschwerdeführer sein Einzelunternehmen auf.

Im Zug einer auch das Streitjahr umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, neben den Gebäuden seien sowohl Grund und Boden als auch die mit den Liegenschaften im Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten per 1. Dezember 1988 zu den Teilwerten zu entnehmen.

Der Beschwerdeführer erstellte daraufhin eine berichtigte Bilanz zum 31. Dezember 1988, in der er die an die GmbH vermieteten Liegenschaften als notwendiges Betriebsvermögen behandelte. Er unterließ daher sowohl die Entnahme der Liegenschaften als auch der mit diesen im Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten und erklärte nunmehr für das Streitjahr einen Gewinn von rund 2,9 Mio S.

Der Prüfer vertrat nichtsdestoweniger in dem gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht die Ansicht, die Liegenschaften stellten gewillkürtes Betriebsvermögen dar, das per 1. Dezember 1988 mit den (unbestrittenen) Teilwerten zu entnehmen sei, woraus im Streitjahr ein Gewinn von rund 28,8 Mio S resultierte.

Das Finanzamt schloß sich der Ansicht des Prüfers an und erließ dementsprechende Bescheide betreffend Einkommen- und Gewerbesteuer für das Streitjahr, wobei es zur Begründung auf den erstatteten Bericht verwies.

Mit Berufung wandte der Beschwerdeführer im wesentlichen ein, zwischen der von ihm als Einzelunternehmen betriebenen Maßschneiderei und der GmbH hätten über das Bestandsverhältnis hinaus enge wirtschaftliche Beziehungen bestanden. Der für das Einzelunternehmen tätige Schneider sei insofern ausschließlich für die GmbH tätig gewesen, als nur diese Maßaufträge von Kunden, die keine passenden Konfektionsanzüge gefunden hätten, an das Einzelunternehmen vermittelt hätte. Er habe als Inhaber des Einzelunternehmens daher ein betriebliches Interesse gehabt, daß in den vermieteten Liegenschaften ein Handel mit Bekleidung betrieben werde. Daran vermöge weder der Umstand, daß der Umsatz des Einzelunternehmens nur einen Bruchteil der GmbH ausgemacht habe, noch der, daß er gleichzeitig auch einziger Geschäftsführer der GmbH gewesen sei, etwas zu ändern. Entscheidend sei, daß die vermieteten Liegenschaften dann zum notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmens gehörten, wenn deren Vermietung - wie im vorliegenden Fall - dem Betrieb desselben diene. Die ursprüngliche Behandlung der Liegenschaften als gewillkürtes Betriebsvermögen sei in Verkennung der Rechtslage erfolgt.

Das Finanzamt folgte diesem Vorbringen in der Berufungsvorentscheidung unter Hinweis auf die Feststellungen des Prüfers nicht.

Den zunächst ohne weitere Ausführungen gestellten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ergänzte der Beschwerdeführer in der Folge mit dem Vorbringen, es sei zu prüfen, ob das Einzelunternehmen Maßschneiderei ohne die lukrierten Mieten überhaupt eine steuerliche Einkunftsquelle darstelle. Stellten die Liegenschaften gewillkürtes Betriebsvermögen dar, so sei für die Beurteilung der Liebhaberei ausschließlich das bisher erzielte Betriebsergebnis aus der Maßschneiderei maßgebend. Das Einzelunternehmen habe ohne Einnahmen aus der Vermietung der Liegenschaften bei exakter Zuordnung der Aufwendungen seit dem Jahr 1980 nur Verluste von insgesamt rund 2,2 Mio S erzielt. Da somit stets Liebhaberei vorgelegen habe, hätten die Liegenschaften bereits im Jahr 1980 entnommen werden müssen.

In der mündlichen Verhandlung wiederholte der Beschwerdeführer sein bisheriges Vorbringen und gab sodann auf Befragen bekannt, die Umsätze der Maßschneiderei hätten rund 0,1 % bis 0,4 % der Umsätze der GmbH betragen. Er habe sich daher hinsichtlich des durch die Maßschneiderei erzielten Verlustes keine Gedanken gemacht. Die GmbH habe bei den Aufträgen für die Maßschneiderei ohne Gewinnspanne gearbeitet. Das Einzelunternehmen Maßschneiderei sei nach außen hin in keiner Weise in Erscheinung getreten. Die Maße der Kunden seien in den

Verkaufsräumen der GmbH genommen worden. Die Kunden hätten nicht gewußt, daß die Maßarbeiten vom Einzelunternehmen durchgeführt worden seien. Der Beschwerdeführer stellte auf Vorhalt nicht in Abrede, zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH hätten wegen der gegebenen persönlichen Verhältnisse keine fremdüblichen Geschäftsbeziehungen bestanden. Die Leistungen der Maßschneiderei seien als Nebenleistungen für die GmbH, die nur mit Konfektionsbekleidung gehandelt habe, angeboten worden. Allerdings habe es sich stets um zwei rechtlich selbständige Unternehmungen gehandelt. Aus der Sicht des Einzelunternehmens habe die GmbH als "Grundlage" gedient, aus der Sicht der GmbH sei das Einzelunternehmen "ergänzend" tätig geworden. Der Beschwerdeführer stellte weiters nicht in Abrede, bei Gestaltung der Umgründungsvorgänge im Jahr 1980 sollte hinsichtlich des Grund und Bodens die Aufdeckung stiller Reserven vermieden werden.

Im nunmehr angefochtenen Bescheid sah die belangte Behörde die Liegenschaften als zum gewillkürten Betriebsvermögen gehörend an, wobei sie zur Begründung im wesentlichen die Ansicht vertrat, mit der Zurückbehaltung der Liegenschaften anläßlich der Umgründungsvorgänge im Jahr 1980 sollte die Realisierung der stillen Reserven vorerst vermieden werden. Die Berichtigung der Bilanz zum 31. Dezember 1988 sei erst erfolgt, nachdem der Prüfer die Ansicht vertreten habe, neben den Gebäuden seien sowohl Grund und Boden als auch die mit den Liegenschaften im Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten zu den Teilwerten zu entnehmen und damit die stillen Reserven zu erfassen. Maßgebend für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum notwendigen Betriebsvermögen sei deren Zweckbestimmung, die Besonderheit des Betriebes und Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung. Die Wirtschaftsgüter müßten objektiv erkennbar zum unmmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sein und ihm auch tatsächlich dienen. Im vorliegenden Fall betreibe die GmbH ihr Unternehmen in den vom Beschwerdeführer vermieteten Liegenschaften, deren Gebäude eine Kubatur von rund

12.600 m3 auswiesen. Es könne daher keine Rede davon sein, daß die Liegenschaften seit dem 1. Juli 1980 zum unmittelbaren Einsatz in der - zunächst zwei, später nur mehr einen Arbeitnehmer beschäftigenden - Maßschneiderei, die in einem Raum der Liegenschaften betrieben worden sei, bestimmt gewesen seien. Die Gebäude seien weder von ihrer Größe noch von ihrem äußeren Anschein (Konfektionskaufhaus) her dazu bestimmt gewesen, dem Einzelunternehmen Maßschneiderei zu dienen, noch habe sich dies auf Grund der Besonderheit des Einzelunternehmens bzw des Berufszweiges oder der Verkehrsauffassung ergeben. Die Maßschneiderei habe aus der Sicht der Kunden nur dazu gedient, das Leistungsangebot der GmbH zu ergänzen. Das Einzelunternehmen sei in keiner Weise nach außen hin in Erscheinung getreten. Die Maßschneiderei habe nur dann Aufträge erhalten, wenn Kunden der GmbH mit deren Angebot nicht zufriedengestellt werden konnten, weswegen auf die Möglichkeit von Maßarbeiten hingewiesen worden sei. Für die Kunden sei auch nicht erkennbar gewesen, daß die Maßarbeiten nicht von der GmbH durchgeführt worden seien. Eine Geschäftsbeziehung wie unter Fremden - wie sie den

hg Erkenntnissen vom 13. Dezember 1989, 85/13/0041, Slg Nr 6458/F, und vom 3. April 1990,87/14/0122, zugrunde gelegen sei - habe somit nicht bestanden. Die vom Beschwerdeführer behaupteten engen wirtschaftlichen Beziehungen zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH ließen sich nur mit seiner Stellung als beherrschender Gesellschafter und einziger Geschäftsführer der die Aufträge erteilenden GmbH erklären. Diese persönliche Verbundenheit habe es dem Beschwerdeführer erlaubt, sein betriebliches Interesse weniger auf Inhalt und Umfang der von der Maßschneiderei ausgeübten Tätigkeit als vielmehr auf das Konfektionsangebot der GmbH zu richten. Anders als in dem dem eben erwähnten hg Erkenntnis 87/14/0122 zugrunde liegenden Fall habe der Beschwerdeführer weniger ein betriebliches Interesse an der Führung eines neben der Maßschneiderei bestehenden und diese ergänzenden Konfektionskaufhauses gehabt, sondern vielmehr daran, in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft einen umsatzstarken Handelsbetrieb und ergänzend dazu als Serviceleistung auch eine Maßschneiderei zu führen. Der wirtschaftliche Nutzen der Maßschneiderei sei somit der das Konfektionskaufhaus betreibenden GmbH zugute gekommen und nicht umgekehrt, weswegen das Einzelunternehmen der GmbH gedient habe. Die Führung der Maßschneiderei sei keineswegs von der Vermietung der Liegenschaften an die GmbH abhängig gewesen. Zwar hätten Kunden mangels jeglichen Auftretens des Einzelunternehmens nach außen hin nur über die GmbH akquiriert werden können, doch sei dies in der Entscheidung des Beschwerdeführers gelegen. Daraus könne aber keineswegs der Schluß gezogen werden, die Liegenschaften seien als notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens anzusehen, weil dieses nicht ohne die Vermietung der Liegenschaften an die GmbH hätte aufrecht erhalten werden können. Die Vermietung habe dem Einzelunternehmen zur Erzielung von Einnahmen gedient. Ein darüber hinausgehender, unmittelbar auf den Unternehmensgegenstand Maßschneiderei gerichteter

Zweck sei aber damit nicht verfolgt worden. Zur Frage der Einkunftsquelleneigenschaft des Einzelunternehmens vertrat die belangte Behörde unter Hinweis auf das hg Erkenntnis vom 5. Oktober 1993, 90/14/0121, im wesentlichen die Ansicht, für die Liebhabereibetrachtung seien dieselben wirtschaftlichen Einheiten wie für die Gewinnermittlung heranzuziehen, weil Grundlage für eine solche Beurteilung der steuerliche Gewinn sei. Die Einnahmen aus der Vermietung der Liegenschaften seien daher bis zum 30. November 1988 dem protokollierten Einzelunternehmen zuzurechnen. Auf Grund der seit dem Jahr 1980 insgesamt erzielten Gewinne von rund 10,8 Mio S bestehe kein Zweifel an der Einkunftsquelleneigenschaft des protokollierten Einzelunternehmens.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich in seinem Recht auf Behandlung der Liegenschaften als notwendiges Betriebsvermögen, in eventu auf Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle (Liebhaberei) verletzt, weswegen diese Wirtschaftsgüter im Streitjahr nicht zu den Teilwerten zu entnehmen seien.

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

Der Beschwerdeführer erstattete eine Äußerung zur Gegenschrift der belangten Behörde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zum gewillkürten Betriebsvermögen gehören Wirtschaftsgüter, die weder notwendiges Privatvermögen noch notwendiges Betriebsvermögen darstellen und die der den Gewinn nach § 5 EStG 1972 ermittelnde Steuerpflichtige durch entsprechende buchmäßige Behandlung dokumentiert. Wirtschaftsgüter müssen, um dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet zu werden, dem Betrieb in irgendeiner Weise - etwa durch ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung - förderlich sein können. Es darf aber nicht eine betriebliche Nutzung der betreffenden Wirtschaftsgüter vorliegen, weil diesfalls diese Wirtschaftsgüter bereits zum notwendigen Betriebsvermögen gehören (vgl das hg Erkenntnis vom 17. Jänner 1995, 94/14/0077, mwA). Als Schulbeispiel für gewillkürtes Betriebsvermögen gelten Liegenschaften.

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die schon ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen, somit betrieblich verwendet werden. Dabei ist insbesondere die Verkehrsauffassung maßgebend (vgl das hg Erkenntnis vom 3. April 1990, 87/14/0122, mwA).

Auch vermietete Wirtschaftsgüter können zum notwendigen Betriebsvermögen gehören. Dies ist dann der Fall, wenn die Vermietung dem Betriebszweck unmittelbar dient (vgl das hg Erkenntnis vom 9. Mai 1995, 94/15/0151), und zwar insbesondere dadurch, daß sie zur Steigerung der Einnahmen aus der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit beitragen.

Zu Unrecht hat die belangte Behörde darauf abgestellt, der wirtschaftliche Nutzen der Maßschneiderei habe dem Betrieb der GmbH gedient und nicht umgekehrt sowie die Führung der Maßschneiderei sei keineswegs von der Vermietung der Liegenschaften abhängig gewesen. Es ist aber nicht entscheidend, in welcher Weise Betriebe unterschiedlicher Rechtsträger sich gegenseitig dienen - typischerweise fördern geschäftliche Beziehungen alle betroffenen Wirtschaftsteilnehmer - oder ob eine Vermietungstätigkeit für einen Betrieb unentbehrlich ist. Es kommt im vorliegenden Fall vielmehr darauf an, ob die strittige Vermietung unmittelbar der Hebung der Umsätze aus der Maßschneiderei dienlich und aus diesem Grund durch den Betrieb der Maßschneiderei veranlaßt war, oder ob sie - weil der Eigentümer der Liegenschaften auch Gesellschafter der als Mieterin auftretenden GmbH war - durch die Stellung des Beschwerdeführers als Gesellschafter veranlaßt wurde, wobei, wenn beide Bereiche die Tätigkeit veranlaßt haben, auf die im Vordergrund stehende Veranlassung abzustellen ist. Weil bei der gegebenen Sachlage unzweifelhaft ist, daß der Beschwerdeführer die Liegenschaften auch dann der GmbH überlassen hätte, wenn er die Maßschneiderei nicht geführt hätte, kann es der Verwaltungsgerichtshof wegen des im Vordergrund stehenden Zusammenhanges zwischen Vermietung und Gesellschafterstellung des Beschwerdeführers im Ergebnis nicht als rechtswidrig erkennen, daß die belangte Behörde die Liegenschaften nicht als notwendiges Betriebsvermögen der Maßschneiderei qualifiziert und daraus im Streitjahr wegen der mit Wirkung ab 1. Dezember 1988 erfolgten Löschung der Firma des Beschwerdeführers im Handelsregister die steuerlichen Konsequenzen gezogen hat.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem von der belangten Behörde zitierten Erkenntnis vom 5. Oktober 1993, 90/14/0121, ausgeführt hat, ist bei der Frage der Einkunftsquelleneigenschaft jeder Betrieb für sich gesondert zu betrachten. Es sind daher bei der Liebhabereibetrachtung dieselben wirtschaftlichen Einheiten wie für die

Gewinnermittlung heranzuziehen, weil Grundlage für eine solche Beurteilung der steuerliche Gewinn ist.

Wie bereits ausgeführt, haben die Liegenschaften vom 1. Juli 1980 bis zum 30. November 1988 zum gewillkürten Betriebsvermögen des protokollierten Einzelunternehmens gehört. Die Einnahmen aus der Vermietung dieser Liegenschaften waren daher stets dem protokollierten Einzelunternehmen zuzurechnen, weswegen sich in diesem Zeitraum insgesamt Gewinne von rund 10,8 Mio S ergeben haben. Vom Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle kann daher keine Rede sein.

Die behauptete Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften wird in der Beschwerde nicht konkretisiert. Bemerkt wird, daß der der Entscheidung der belangten Behörde zugrunde gelegte Sachverhalt nie bestritten war.

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

Von der Durchführung einer Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl Nr 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1995:1994140091.X00

Im RIS seit

30.01.2002

Zuletzt aktualisiert am

28.11.2017

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at