jusline®
»» Recht. Schnell

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

# TE Vwgh Erkenntnis 1995/5/30 92/13/0018

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 30.05.1995

**Index**

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
40/01 Verwaltungsverfahren;

**Norm**

AVG §58 Abs2;
AVG §60;
BAO §93 Abs3 lita;
EStG 1972 §23 Z2;

**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 Mag. Rauscher, über die Beschwerde der W-GmbH & Co KG in W, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VI) vom 29. November 1991, Zl 6/3-3325/91-05, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1983 bis 1987, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich des Jahres 1987 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 12.980,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Nach den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten wurden bei Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung bei der beschwerdeführenden KG ua folgende Feststellungen getroffen:

1) Mit Kaufvertrag vom 29. Oktober 1982 kauften die im Prüfungszeitraum mit 65 %, 19 % und 15 % (ab 1986 war der bis dahin mit 65 % beteiligte Kommanditist nicht mehr, hingegen die bis dahin mit 19 % beteiligte Kommanditistin mit 84 % beteiligt) an der Gesellschaft beteiligten Kommanditisten ein Grundstück zu je einem Drittel um den Gesamtkaufpreis von

S 4 Mio. In der Folge wurde ein Mietvertrag mit der Beschwerdeführerin abgeschlossen und - wie die Prüfer festhielten

- ungeachtet der Tatsache, daß die Vermieter Gesellschafter der Mieterin waren, Erklärungen zur Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abgegeben. Als Argumente für diese Vorgangsweise seien einerseits die nicht ausschließliche Nutzung durch die Mieterin und andererseits die Verschiedenheit der Eigentumsverhältnisse an der Liegenschaft und an der mietenden Kommanditgesellschaft geltend gemacht worden. Hiezu vertraten die Prüfer den Standpunkt, daß die Mieterin, sei es durch Eigennutzung, sei es durch Untervermietungen über die gesamte Liegenschaft verfügt habe. Aus den verschiedenen Eigentumsverhältnissen sei lediglich ableitbar, daß das Grundstück in das Sondervermögen seiner Eigentümer aufzunehmen sei. Die Ansicht des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführerin, Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern seien bei Fremdüblichkeit anzuerkennen, beziehe sich nach der herrschenden Rechtsprechung nur auf selbständige Gewerbebetriebe eines Gesellschafters und nicht auf die Privatperson. Die Prüfer beurteilten für den gesamten Prüfungszeitraum 1983 bis 1987 die getätigten Aufwendungen als Einlagen und die Erträge als Entnahmen, wobei sie die Wertansätze aus der bisherigen Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung übernahmen.

2) Für das Jahr 1987 wurde ein Betrag von S 665.304,-- von einer P & Co GmbH für Reparaturarbeiten an Werbetafeln in Rechnung gestellt und von der Beschwerdeführerin laut Kassabuch bar bezahlt. Da die Beschwerdeführerin diesbezüglich keine Unterlagen bezüglich "Leistungserstellung" vorlegen habe können, überdies festgestellt worden sei, daß eine P & Co GmbH an der angegebenen Adresse niemals existiert habe und auch im Handelsregister nicht aufscheine und trotz Vorhalt keine "Aufklärung des Sachverhaltes" erfolgt sei, beurteilten die Prüfer die Zahlung als Privatentnahme (und versagten den geltend gemachten Vorsteuerbeträgen die Anerkennung).

Das Finanzamt nahm die Verfahren hinsichtlich (Umsatzsteuer und) Feststellung von Einkünften für die Jahre 1983 bis 1987 wieder auf und erließ entsprechende neue Sachbescheide.

In dagegen eingebrachten Berufungen wandte die Beschwerdeführerin zu Punkt 1 ein, daß die Eigentumsverhältnisse an der Liegenschaft und die Beteiligungsverhältnisse an der KG verschieden seien, und das in Rede stehende Gebäude nicht ausschließlich von der Beschwerdeführerin, sondern auch von zwei anderen Unternehmen etwa zu je einem Drittel betrieblich verwendet werde. Im übrigen schließe der Umstand, daß die Eigentümer der Liegenschaft Mitunternehmer der Beschwerdeführerin seien, keineswegs aus, daß zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern steuerlich anzuerkennende Rechtsbeziehungen wie zwischen fremden Dritten bestehen. Voraussetzung sei nur, daß sich die Vorgänge, zwischen dem Betrieb der Gesellschaft und dem Gesellschafter zu Bedingungen abspielten, wie sie dem allgemeinen Geschäftsverkehr entsprächen. Gegenständlich hätten die Liegenschaftseigentümer völlig marktgerecht an die Beschwerdeführerin vermietet.

Zu Punkt 2 wurde ausgeführt, im Jahre 1987 habe die Pl Baubetriebs-GmbH der Beschwerdeführerin das Angebot gemacht, Tischlerarbeiten für die Herstellung oder Reparatur von Werbetafeln durchzuführen. Gesprächspartner seien für die Beschwerdeführerin Frau W und für die Pl Baubetriebs-GmbH ein Herr S gewesen. Da die Preise angemessen gewesen seien, habe sich die Beschwerdeführerin entschlossen, für die Durchführung der Reparaturarbeiten an 55 Standorten diese Firma heranzuziehen. Genannter Herr S habe sich verpflichtet, die Arbeiten ohne Verzug durchzuführen und bis Spätherbst 1987 abzuschließen. Die Bezahlung hätte nach durchgeführter Arbeit zu erfolgen gehabt. Herr S habe laufend persönlich und telefonisch über den Stand der Arbeiten berichtet und Frau W habe sich vom Fortgang der Arbeiten überzeugt. Die Rechnungen über S 665.304,-- seien von Herrn S persönlich überreicht worden, welcher bei dieser Gelegenheit mitgeteilt habe, daß auf Grund des Arbeitsumfanges die P & Co GmbH in die "Leistungserstellung und Rechnungslegung einbezogen" worden sei. Infolge Überfälligkeit des Rechnungsbetrages habe Herr S auf Barzahlung bestanden, welche am 2. Dezember 1987 erfolgt sei. Für "den Rest der durchgeführten Arbeiten" habe Herr S Rechnungen der Pl Baubetriebs-GmbH vorgelegt. Ansprechperson von Frau W sei stets Herr S gewesen, einen anderen Kontakt zur P & Co GmbH und Pl Baubetriebs-GmbH habe sie nicht gehabt. Als Nachweis für die von den genannten Firmen erbrachten Leistungen wurde auf das Leistungsverzeichnis der bezahlten Rechnungen verwiesen, welche überprüft worden und an Ort und Stelle nachvollziehbar seien. Dieser Sachverhalt sei im Zuge der Prüfung offengelegt worden. Darüber hinausgehende Offenlegungspflichten bestünden nicht, sodaß die Anerkennung von S 665.304,-- als Betriebsausgabe zu Unrecht verweigert worden sei.

In einer Stellungnahme zu diesem Berufungsvorbringen wurde zu Punkt 1 insbesondere darauf hingewiesen, daß die Nutzung der Liegenschaft der Beschwerdeführerin durch zwei weitere Firmen unbestritten sei. Für diese Nutzung wären jedoch durch die Beschwerdeführerin Entgelte verrechnet worden. Ein Teil der Liegenschaft sei daher von der Beschwerdeführerin im eigenen Namen zur Untervermietung genutzt worden, wodurch bewiesen werde, daß die

Beschwerdeführerin über die gesamte Liegenschaft verfügt habe. Im vorliegenden Fall handle es sich überdies um Rechtsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern als Privatpersonen, zumal vermietetes Vermögen nicht Betriebsvermögen, sondern Privatvermögen darstelle. Derartige Rechtsbeziehungen würden von § 23 Z 2 EStG 1972 erfaßt.

Zu Punkt 2 wird in der Stellungnahme eine Pl Baubetriebs-GmbH nicht erwähnt.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte

Behörde die Berufungen als unbegründet ab.

Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch diesen Bescheid in ihren Rechten auf steuerliche Anerkennung von vier Rechnungen der P & Co GmbH (1987) und des Mietverhältnisses mit der Grundstücksgemeinschaft ausdrücklich nur insoweit verletzt, als der angefochtene Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung abspricht und beantragt in diesem Umfang dessen Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Die belangte Behörde legte Akten des Verwaltungsverfahrens vor und erstattete eine Gegenschrift, in welcher die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Die Begründung eines Bescheides muß erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Ansicht gelangt ist, daß gerade dieser Sachverhalt vorliegt, und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einem bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet (vgl zB die hg Erkenntnisse vom 27. Juli 1994, 92/13/0051, und vom 14. September 1994, 92/13/0180, mwN). Diesen Anforderungen genügt der angefochtene Bescheid nicht. Die belangte Behörde beschränkt sich darauf, anstelle einer zusammenhängenden Sachverhaltsdarstellung auf das "bekannte Aktenmaterial" zu verweisen und Feststellungen der Betriebsprüfung sowie entsprechende Erwiderungen der Beschwerdeführerin zum Teil punktuell, zum Teil wörtlich wiederzugeben. In ihren Erwägungen bezeichnet es die belangte Behörde als unbestritten, daß eine Existenz von P & Co GmbH, Herrn S, und einer Pl Baubetriebs-GmbH, nicht "- von Behauptungen der Bw abgesehen -" erwiesen ist. In der Folge geht die belangte Behörde davon aus, daß dennoch Betriebsausgaben, soweit Rechnungen von dem letztgenannten Unternehmen stammten, anerkannt wurden, weil die Reparatur von Werbeflächen selbst von den Prüfern nicht in Abrede gestellt wurde. "Daß aber die vorgenommenen Reparaturen unmöglich durch das Anerkannte abgedeckt sein könnten, sondern unbedingt erst durch das an P & Co GmbH als bezahlt Erklärte ihre Deckung fänden, hat die BW nicht einmal behauptet". Diese Ausführungen sind aber nicht geeignet, die Verweigerung der Anerkennung des Betrages von S 665.304,-- als Betriebsausgabe zu tragen. Zunächst fällt auf, daß von den Prüfern nach den vorgelegten Verwaltungsakten eine Existenz des Herrn S und der Pl Baubetrieb-GmbH nicht in Zweifel gezogen und dementsprechend auch kein Beweis für deren Existenz verlangt wurde. Die Beschwerdeführerin war daher weder gehalten, einen über entsprechende Behauptungen hinausgehenden Nachweis für deren Existenz zu erbringen, noch zu bestreiten, daß deren Existenz nicht erwiesen ist. Dem diesbezüglichen Hinweis im angefochtenen Bescheid kommt daher kein Begründungswert zu. Hinsichtlich der Pl Baubetriebs-GmbH führt die Beschwerde aus, daß die Betriebsprüfung ursprünglich entsprechende Bedenken auch gegen Rechnungen dieses Unternehmens hatte, welche die Beschwerdeführerin jedoch letztlich zerstreuen habe können. Unerfindlich ist jedoch, wie die belangte Behörde zu der in den vorgelegten Akten keinen Niederschlag findenden Annahme gelangt ist, daß von den Prüfern die Rechnungen der P & Co GmbH DESWEGEN nicht anerkannt wurden, weil grundsätzlich nicht in Abrede gestellte Leistungen hinsichtlich der Reparatur der Werbeflächen als mit den Rechnungen der Pl Baubetriebs-GmbH abgedeckt angesehen wurden. Überdies ist dem angefochtenen Bescheid ebensowenig wie den vorgelegten Akten zu entnehmen, daß im Verwaltungsverfahren überhaupt irgendwelche Ermittlungen über den Umfang und Wert diesbezüglich allenfalls geleisteter Arbeiten angestellt wurden. Dies wäre aber umsomehr erforderlich gewesen, als die Beschwerdeführerin schon in ihrer Berufung auf tatsächlich erbrachte Leistungen hingewiesen hat. Es mag nun zutreffen, daß die von der belangten Behörde in weiterer Folge zur P & Co GmbH aufgezeigten Umstände die Annahme rechtfertigen, die Auftragsabwicklung sei nicht in der von der Beschwerdeführerin behaupteten Weise erfolgt. Dennoch hätte die belangte Behörde darlegen müssen, von welchem Sachverhalt sie demgegenüber ausgegangen ist und aus welchen Erwägungen sie gerade von diesem Sachverhalt

ausgegangen ist. Insgesamt hat die belangte Behörde in diesem Punkt daher Verfahrensvorschriften verletzt, bei deren Einhaltung sie zu einem anderslautenden Bescheid hätte kommen können. Der angefochtene Bescheid war daher hinsichtlich des Jahres 1987 gemäß § 42 Abs 2 Z 3 lit b und c VwGG aufzuheben.

Wenngleich der oben aufgezeigte Begründungsmangel grundsätzlich auch hinsichtlich des zweiten Beschwerdepunktes vorliegt, führt dieser Verfahrensmangel diesbezüglich zu keiner Aufhebung des angefochtenen Bescheides, weil die belangte Behörde bei Entscheidung der in diesem Bereich ausschließlich strittigen Rechtsfrage im Ergebnis auch bei Vermeidung des Verfahrensmangels zu keiner anderslautenden Entscheidung kommen hätte können:

Gemäß § 23 Z 2 EStG 1972 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb Gewinnanteile der Gesellschafter von Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (wie insbesondere Offene Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften), sowie die Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für die Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben.

Wenn nun - wie im Beschwerdefall - die Gesellschafter der Beschwerdeführerin für die Überlassung von Wirtschaftsgütern Vergütungen bezogen haben, so hat die belangte Behörde nicht rechtswidrig gehandelt, wenn "sie der Vorgangsweise des Prüfers Berechtigung zugebilligt" und das Mietverhältnis zwischen den Gesellschaftern der Beschwerdeführerin und der Beschwerdeführerin steuerrechtlich nicht anerkannt hat.

Das auf Doralt-Ruppe (Grundriß I4, 146) gestützte Beschwerdevorbringen, wonach heute allgemein anerkannt sei, daß Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und dem Betrieb eines Gesellschafters auch steuerlich anerkannt werden, wenn - was gegenständlich unbestritten sei - "die Leistungsverhältnisse entsprechend dem allgemeinen Geschäftsverkehr abgewickelt werden bzw die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen erfolgen", übersieht nämlich, daß in diesem Zusammenhang von Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und dem BETRIEB DES Gesellschafters (nicht der Person des Gesellschafters) gesprochen wird. Der Gerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, daß Leistungsbeziehungen nur dann einen nicht unter § 23 Z 2 EStG 1972 fallenden rein betrieblichen Vorgang darstellen, wenn sich der Vorgang zwischen dem Gewerbebetrieb der Gesellschaft und dem selbständigen Gewerbebetrieb des Gesellschafters unter im allgemeinen Geschäftsverkehr üblichen Bedingungen abspielt (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 17. Februar 1988, 87/13/0028, oder vom 28. Februar 1989, 89/14/0019). In seinem - nach Ansicht der Beschwerdeführerin für ihren Standpunkt sprechenden - zuletzt zitierten Erkenntnis hat der Gerichtshof die Ansicht der damals belangten Behörde, daß die in diesem Verfahren strittigen Miet- und Pachtzahlungen Gewinnanteile im Sinne des § 23 Z 2 EStG 1972 darstellen, nicht deswegen geteilt, weil - wie die Beschwerdeführerin vermeint - das verpachtete Unternehmen nicht am allgemeinen Geschäftsverkehr beteiligt ist, sondern vielmehr, weil die damalige beschwerdeführende KG selbst davon ausging, "daß die gewerbliche Tätigkeit der OHG seit der Verpachtung ihres Unternehmens an die Beschwerdeführerin ruhe. Da die Verpachtung somit außerhalb des Unternehmensgegenstandes der OHG liegt, kann es sich bei ihr nicht um eine Leistung im Rahmen fremdüblicher Leistungsbeziehungen selbständiger Gewerbebetriebe handeln, sondern nur um eine Leistungsbeziehung zwischen dem Gewerbebetrieb der KG einerseits und den Personen der beiden Kommanditisten, die Gesellschafter der OHG sind, andererseits". Daß die beschwerdegegenständliche Liegenschaft im Rahmen eines selbständigen Gewerbebetriebes oder zumindest eines "Betriebes" der Gesellschafter vermietet wird, hat die Beschwerdeführerin aber weder in ihrer gegenüber dem angefochtenen Bescheid "ergänzenden Sachverhaltsdarstellung" (S 6 der Beschwerde) behauptet, noch im Verwaltungsverfahren substantiiert dargetan. Es erübrigt sich daher ein Eingehen auf das Beschwerdevorbringen, soweit es von einem "Betrieb der Gesellschafter" ausgeht, ohne einen solchen aber konkret zu behaupten, geschweige denn zu begründen. Der Umstand allein, daß eine Liegenschaft (in einem Dauerrechtsverhältnis) vermietet wird, begründet jedenfalls keinen solchen "Betrieb".

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

Von der beantragten mündlichen Verhandlung war aus den Gründen des § 39 Abs 2 Z 6 VwGG abzusehen.

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

**Schlagworte**

Begründung Allgemein

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1995:1992130018.X00

**Im RIS seit**

25.01.2001

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at