

TE Vwgh Erkenntnis 1995/1/17 94/14/0077

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 17.01.1995

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §4 Abs1;

EStG 1972 §5;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Fichtner, über die Beschwerde der AU OHG in X, vertreten durch Dr. T, Rechtsanwalt in I, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der FLD für Tirol vom 29. 4. 1994, Zl. 30.208-3/94, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften und Gewerbesteuer 1984 bis 1986 sowie Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1.1.1985, 1986 und 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird, soweit er Gewerbesteuer 1986 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 11.510 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist eine protokollierte OHG. Sie betreibt ein Isolier- und Bauwarenunternehmen sowie eine Fremdenpension. An der Beschwerdeführerin sind die Ehegatten AU und JU als Gesellschafter im Verhältnis 60 zu 40 beteiligt.

Durch die am 23. November 1977 erfolgte Zuschlagserteilung in der Zwangsversteigerung des Bezirksgerichtes Imst, erwarb die Beschwerdeführerin die Grundstücke 991, 992, 996 und 997, je KG X, und nahm sie in der Folge (im Jahr 1978) in ihre Bücher auf. In den Jahren ab 1979 errichtet sie auf Teilen der Grundstücke 996 und 997 für ihre betrieblichen Zwecke eine Lagerhalle.

Mit Teilungsplan vom 15. September 1986 wurde das Grundstück 992 unter Löschung seiner Grundstücksnummer mit dem Grundstück 996 vereinigt, eine Teilfläche vom Grundstück 997 abgetrennt und mit Grundstück 996 vereinigt, sowie eine Teilfläche vom Grundstück 996 abgetrennt und mit Grundstück 997 vereinigt. Die Grundstücke wiesen sodann folgende Ausmaße aus: Grundstück 991: 1066 m², 996: 1870 m², 997: 916 m². Mit Vertrag vom 25. November

1986 zwischen der Beschwerdeführerin einerseits und AU sowie JU andererseits wurde vereinbart, die Grundstücke 991 und 997 in das Eigentum der Ehegatten AU und JU (je zur ideellen Hälfte) zu übertragen. Die Besitzübertragung wurde mit dem Tag der Vertragsunterfertigung festgelegt. Mit Notariatsakt vom 25. November 1986 schenkten AU und JU das Grundstück 991 an ihre Tochter, wobei die Besitzübertragung wiederum mit Vertragsunterzeichnung eintrat.

In dem am 24. April 1987 eingereichten Jahresabschluß für 1985 scheinen die Grundstücke 991 und 997 nicht mehr auf.

Im Zuge einer die Jahre 1984 bis 1986 umfassenden Buch- und Betriebsprüfung stellte der Prüfer fest, die Beschwerdeführerin habe die Grundstücke 991 und 997 erfolgsneutral durch Berichtigung der Eröffnungsbilanz zum 1.1.1985 ausgebucht. Da aber die Grundstücke bis zu ihrer Entnahme im Jahr 1986 zum gewillkürten Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin zu rechnen seien, müsse für das Jahr 1986 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert der Grundstücke (1,189.200 S) und dem Buchwert (301.269 S) gewinnerhöhend angesetzt werden.

Das Finanzamt nahm das Verfahren betreffend Gewinnfeststellung für 1986 wieder auf und schloß sich bei Erlassung des neuen Feststellungsbescheides sowie des geänderten Gewerbesteuerbescheides der Ansicht des Prüfers an. Der Berufung gegen den Feststellungsbescheid wurde - soweit sie sich gegen die Erfassung der stillen Reserven aus den Grundstücken 991 und 997 richtete - mit dem angefochtenen Bescheid, der im übrigen auch über Gewinnfeststellung für 1984 und 1985, Gewerbesteuer 1984 bis 1986 sowie Feststellung der Einheitswerte des Betriebsvermögens zum 1.1.1985, 1986 und 1987 absprach, als unbegründet abgewiesen. Die Beschwerdeführerin habe in der Berufung vorgebracht, sie habe anlässlich der Erstellung der Bilanz für 1985 festgestellt, daß sie nach dem Erwerb in der Zwangsversteigerung unrichtigerweise sämtliche ersteigerten Grundstücke in die Bücher aufgenommen habe. Es hätte aber seinerzeit geprüft werden müssen, inwieweit die einzelnen Grundstücke Privatvermögen darstellten. Für die Grundstücke 991 und 997 sei eine betriebliche Nutzung wegen deren Größe und der Hanglage sowie der schwierigen Zufahrtsmöglichkeit geradezu ausgeschlossen. Zudem führe über die Grundfläche eine Stromleitung (Freileitung) der TIWAG und verlaufe im Boden unter der Freileitung ein Erdungsband. Daraus ergebe sich eine Einschränkung hinsichtlich der möglichen Bauhöhe eines Gebäudes auf dieser Grundfläche; eine Betriebshalle in entsprechender Größe könne daher nicht errichtet werden. Es komme daher nur eine private Nutzung, uU für Einfamilienhäuser, in Betracht, sodaß die Grundstücke nur - seit ihrer Anschaffung - notwendiges Privatvermögen sein könnten. Nach Auffassung des Senates habe aber die Beschwerdeführerin durch Aufnahme der gesamten in der Zwangsversteigerung erworbenen - aus vier zusammenhängenden, lediglich durch einen öffentlichen Weg getrennten Parzellen bestehenden - Grundfläche deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen dokumentiert. Sie habe die gesamte Grundsteuer und Bodenwertabgabe als Betriebsausgabe geltend gemacht und die gewerbesteuerliche Kürzung nach § 8 Z 1 GewStG hinsichtlich des Einheitswertes für die Gesamtfläche vorgenommen. Auch die Hangflächen würden sich für eine Bebauung eignen. Da die Beschwerdeführerin auch eine Fremdenpension betreibe und zu ihrem Betriebsvermögen auch eine im Pensionsgebäude befindliche Dienstnehmerwohnung gehöre, ergäben sich weitere Möglichkeiten für eine betriebliche Nutzung der Grundflächen. Es könne daher nicht davon die Rede sein, daß sich die Grundstücke 991 und 997 nur für eine private Verwendung eigneten. Sie würden vielmehr direkt oder indirekt dem Betrieb der beschwerdeführenden Gesellschaft dienen, weil eine Verwendung der Grundflächen u. a. als Parkplatz, Lagerplatz, Dienstnehmerwohnung oder Freizeitareal für die Fremdenpension denkbar sei. Durch die Aufnahme der nunmehr die Grundstücke 991 und 997 bildenden Grundflächen in ihre Bücher habe die Beschwerdeführerin diese zu gewillkürtem Betriebsvermögen gemacht. Unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 17. Februar 1993, 88/14/0097, führt die belangte Behörde sodann aus, eine als Bilanzberichtigung bezeichnete Ausbuchung eines Wirtschaftsgutes könne nicht in eine freiwillige Entnahme umgedeutet werden, sodaß nicht der Zeitpunkt der Ausbuchung, sondern jener der tatsächlichen körperlichen Entnahme zur Aufdeckung der stillen Reserven führe. Da der Beschwerdeführerin in einem anderen Berufungspunkt Folge gegeben wurde, wurden die Gewinne für 1984 bis 1986 mit einem gegenüber dem erstinstanzlichen Bescheid niedrigeren Betrag festgestellt; des weiteren setzte die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid die Gewerbesteuer für 1984 bis 1986 mit gegenüber den Abgabenbescheiden des Finanzamtes niedrigeren Beträgen fest.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde. Aus dem Beschwerdevorbringen läßt sich ableiten, daß sich die Beschwerdeführerin im Recht verletzt erachtet, daß stille Reserven aus den Grundstücken 991 und 997 nicht

gewinnerhöhend erfaßt werden.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten Zwecken dient oder objektiv erkennbar für private Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Wirtschaftsgüter, die weder zum notwendigen Privatvermögen, noch zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, stellen im Bereich der Gewinnermittlung nach § 5 EStG gewillkürtes Betriebsvermögen dar, wenn der Steuerpflichtige seinen Entschluß, die Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln, durch entsprechende buchmäßige Behandlung dokumentiert (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 12, und die dort zitierte hg. Judikatur). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssen Wirtschaftsgüter, um dem gewillkürten Betriebsvermögen zugerechnet zu werden, dem Betrieb in irgendeiner Weise - etwa durch ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung - förderlich sein können (vgl. hg. Erkenntnis vom 21. Dezember 1993, 89/14/0186, und Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 12.1). Es darf aber nicht eine betriebliche Nutzung der betreffenden Wirtschaftsgüter vorliegen, weil diesfalls die Wirtschaftsgüter bereits zum notwendigen Betriebsvermögen zu rechnen wären.

Unbestritten ist, daß die Grundstücke 991 und 997 der Beschwerdeführerin nicht privaten Zwecken gedient haben. Es ist aber auch nicht als rechtswidrig zu erkennen, daß die belangte Behörde keine private Widmung der Grundstücke feststellte. Die Beschwerdeführerin verweist zwar zu Recht darauf, daß sie bereits im Verwaltungsverfahren vorgebracht hat, AU und JU hätten im Jahr 1976 über den Kauf des Grundstückes 991 - dieses schenkten sie im Jahr 1986 der Tochter - verhandelt, die Bank und Hypothekargläubigerin habe aber einer Einzelverwertung dieses Grundstückes nicht zugestimmt, sodaß die Beschwerdeführerin in der Folge in der Zwangsversteigerung mehrere Grundstücke erwerben habe müssen. Auch hat sie im Verwaltungsverfahren vorgebracht, dieses Grundstück könne wegen der Abtrennung von anderen Grundstücken durch einen öffentlichen Weg und wegen der Überspannung mit einer Freileitung der TIWAG nur eingeschränkt, etwa mit einem Einfamilienhaus bebaut werden. Diese Vorbringen weisen aber nicht auf eine objektiv erkennbare Widmung des Grundstückes 991 für private Zwecke, zumal die Beschwerdeführerin selbst bei Errichtung eines Einfamilienhauses dieses an fremde Dritte vermieten und damit anderen als privaten Zwecken zuführen hätte können. Die Kaufverhandlungen des Jahres 1976 haben nicht zum Ziel geführt. Es ist im Jahr 1977 zum Erwerb der Grundstücke 991, 992, 996 und 997 gekommen, sodaß die Verhandlungen des Jahres 1976 für das gegenständliche Verfahren nicht von Bedeutung sind. Die Beschwerdeführerin hat alle in der Zwangsversteigerung erworbenen Grundstücke 1978 in ihre Bücher aufgenommen und damit die Widmung für betriebliche Zwecke zu erkennen gegeben.

Die Beschwerdeführerin erblickt zu Unrecht eine Verletzung von Verfahrensvorschriften darin, daß die belangte Behörde keinen Lokalausgensein zur Frage der Lage und Beschaffenheit der ersteigerten Grundstücke durchgeführt hat; die belangte Behörde hat nämlich das Sachverhaltsvorbringen der Beschwerdeführerin zu dieser Frage als erwiesen angenommen.

Eine weitere Voraussetzung für die Zurechnung zum gewillkürten Betriebsvermögen besteht darin, daß die Wirtschaftsgüter dem Betrieb in irgendeiner Weise förderlich sein können. Dieses Erfordernis hat die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren mit dem Vorbringen, aufgrund der Lage und Größe der Grundstücke und der Überspannung mit einer Stromleitung sei eine betriebliche Nutzung ausgeschlossen, angesprochen. Wenn die Beschwerdeführerin vorbringt, die im angefochtenen Bescheid aufgezeigten betrieblichen Nutzungen stützten sich auf bloße Vermutungen, so verkennt sie, daß gewillkürtes Betriebsvermögen nicht jene Wirtschaftsgüter umfaßt, die betrieblichen Zwecken dienen oder objektiv erkennbar unmittelbar für betriebliche Zwecke gewidmet sind. Die für gewillkürtes Betriebsvermögen geforderte Vorteilhaftigkeit für den Betrieb ergibt sich aber u.a. aus der Möglichkeit künftiger betrieblicher Verwendung. Diese Möglichkeit hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zu Recht aufgezeigt; dies gilt auch für die mögliche künftige Verwendbarkeit im Rahmen der Fremdenpension der Beschwerdeführerin. In der Beschwerde wird vorgebracht, daß die Fremdenpension erst im Jahre 1984, also sieben Jahre nach dem Erwerb der strittigen, im übrigen 600 Meter von der Fremdenpension entfernt liegenden Grundstücke, in Betrieb genommen worden sei. Wie sich aus den den Jahresabschlüssen beigelegten Anlageverzeichnissen ergibt,

auf welche die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift verweist, wurde bereits im Jahre 1975, also vor dem Erwerb der strittigen Grundstücke, mit dem Bau des Fremdenheimes begonnen. Zudem entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, daß ein ca. 600 Meter von einem Beherbergungsbetrieb entfernt liegendes Grundstück für Zwecke dieses Betriebes verwendet werden kann.

Es kann daher nicht als rechtswidrig erkannt werden, daß die belangte Behörde die in der Zwangsversteigerung erworbenen Grundstücke dem gewillkürten Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin zurechnete.

Das Grundstück 991 ist in Anbetracht der Schenkung an die Tochter von AU und JU im Jahre 1986 jedenfalls aus dem Betriebsvermögen entnommen worden, sodaß die Erfassung der stillen Reserven im Gewinn 1986 nicht als rechtswidrig erkannt werden kann. Was das Grundstück 997 betrifft, ist aufgrund der von der belangten Behörde getroffenen Sachverhaltsfeststellungen nicht auszuschließen, daß im Jahre 1986 das Grundstück vom gewillkürten Gesamthand-Betriebsvermögen nicht in das Privatvermögen, sondern in das gewillkürte Sonderbetriebsvermögen (vgl. zum gewillkürten Sonderbetriebsvermögen das hg. Erkenntnis vom 21. Dezember 1993, 89/14/0186) gewechselt ist. Da bei der gegebenen Sachlage aber der Wechsel vom (gewillkürten) Gemeinschaftsvermögen in das (gewillkürte) Sonderbetriebsvermögen zur Aufdeckung der stillen Reserven führt (vgl. Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch², § 23 Tz 40; Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung, Wien 1992, S. 198), kann auch die gewinnmäßige Erfassung der dem Grundstück 997 zuzuordnenden stillen Reserven nicht als rechtswidrig erkannt werden, zumal sich die Beschwerdeführerin nicht gegen die von der belangten Behörde vorgenommene Bewertung wendet. Soweit die Beschwerde die Gewinnfeststellung für 1986 betrifft, war sie daher abzuweisen.

Vom Beschwerdepunkt umfaßt ist auch die Vorschreibung der aus der Realisierung der die Grundstücke betreffenden stillen Reserven resultierenden Gewerbesteuer. Das Finanzamt erließ im Anschluß an die Betriebsprüfung aufgrund des geänderten Gewinnfeststellungsbescheides einen nach § 296 (richtig wohl: § 295 Abs 1 BAO) geänderten Gewerbesteuerbescheid 1986. Der Gewerbesteuerbescheid blieb unbekämpft. Nach Ergehen der u.a. die Gewinnfeststellung für 1986 betreffenden Berufungsvorentscheidung beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte in diesem Antrag u.a. auch die "davon abgeleiteten Bescheide" an. Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde u.a. die Gewerbesteuer 1986 und die betreffende Bemessungsgrundlage fest. Da gegen den Gewerbesteuerbescheid des Finanzamtes Berufung nicht eingebracht wurde - der Vorlageantrag kann die Berufung nicht ersetzen -, war die belangte Behörde zur Änderung der Gewerbesteuervorschreibung funktional nicht zuständig. Auch wenn mit dem angefochtenen Bescheid der Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1986 geändert wurde, fällt die Folgeänderung nach § 295 Abs 1 BAO in die Zuständigkeit des Finanzamtes. Der angefochtene Bescheid war daher, soweit er Gewerbesteuer 1986 betrifft, wegen Rechtswidrigkeit infolge Unzuständigkeit der belangten Behörde aufzuheben.

Soweit die Beschwerde (laut ihrem Rubrum) Gewinnfeststellung und Gewerbesteuer 1984 und 1985 sowie Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens betrifft, wurde die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid im Rahmen des Beschwerdepunktes nicht in ihren Rechten verletzt.

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs 2 Z 6 VwGG abgesehen werden, weil die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten des Verwaltungsverfahrens erkennen lassen, daß die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten läßt.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VOBGBI 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1995:1994140077.X00

Im RIS seit

07.06.2001

Zuletzt aktualisiert am

03.07.2018

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at