jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1994/2/23 90/13/0017

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 23.02.1994

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

ABGB §1090;
BAO §184 Abs1;
EStG 1972 §10 Abs2 Z5;
UStG 1972 §10 Abs2 Z5;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde der C G.m.b.H. in S, vertreten durch Dr. P, Rechtsanwalt in S, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 16. November 1989, GZ. 6/2-2523/87-03, betreffend Umsatz-, Körperschaft- und Gewerbesteuer 1983 bis 1985 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens, Vermögenssteuer und Erbschaftssteueräquivalent ab dem 1. Jänner 1984,

1. Jänner 1985 und 1. Jänner 1986, zu Recht erkannt:

Spruch

Der Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 11.600,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH betreibt seit 1983 mehrere Campingplätze. Im Zuge einer die Jahre 1983 bis 1985 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden folgende im verwaltungsgerichtlichen Verfahren noch strittige Punkte beanstandet:

1. Die Beschwerdeführerin habe im Streitzeitraum den Campingplatzbenützern neben der Stellplatzmiete auch "Mietvorauszahlungen für Investitionen" bzw. "Adaptierungskosten" in Rechnung gestellt und auf das Gesamtentgelt den ermäßigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1972 angewandt. Diese Vorgangsweise sei unrichtig; anders als die reine Platzmiete unterlägen die weiterverrechneten Investitionskosten dem Normalsteuersatz.

Der Prüfer ermittelte die unter diesem Titel erzielten

Bruttoumsätze für 1983 mit S 9.401,40

für 1984 mit S 219.201,60 und

für 1985 mit S 496.783,21.

2. Im Jahr 1983 habe die Beschwerdeführerin aus der Konkursmasse der Firma G die gesamten Aktiva der Campingplätze S, P und M um S 700.000,-- (+ S 126.000,-- USt) erworben und dafür zu Unrecht einen Investitionsfreibetrag geltend gemacht. Diese Campingplätze stellten sich nämlich als organisatorisch geschlossene Teilbetriebe dar, die von der Beschwerdeführerin ohne Unterbrechung fortgeführt worden seien, sodaß der Investitionsfreibetrag gemäß § 10 Abs. 2 Z 5 EStG 1972 nicht zustehe.

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren entsprechende Abgabenbescheide.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin zu Punkt 1 im wesentlichen vor, dem auf die Einrichtungen entfallenden Entgelt komme gegenüber den gesamten Mieteinnahmen nur untergeordnete Bedeutung zu. Es handle sich im vorliegenden Fall um die Dauervermietung von Aufstellplätzen für Mobilheime, wobei den Mietern lediglich Wege, Stromanschluß, Kanal und Wasserreservoir sowie eine Umzäunung, jedoch keine sanitären Anlagen zur Verfügung gestellt worden seien. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 12. März 1981, 15/1570/79 ausgesprochen habe, könne der begünstigte Steuersatz bei der Vermietung von Campingplätzen auch auf die mitvermieteten Einrichtungen angewandt werden, sofern das auf die Einrichtungen entfallende Entgelt infolge Einfachheit der Einrichtungen völlig untergeordneten Charakter gegenüber der Platzmiete habe. Die "Mietvorauszahlungen für Investitionen" würden für die gesamte Mietdauer geleistet, sodaß bei einer durchschnittlichen Mietdauer von 10 Jahren die auf die Einrichtungen entfallende Miete 1983 rund 0,1 %, 1984 rund 2 % und 1985 rund 4 % der gesamten Einnahmen bzw. im Durchschnitt der drei Jahre rund 2 % betrage. Diese Entgeltsteile seien sicherlich als untergeordnet zu bezeichnen, weshalb der ermäßigte Steuersatz auch hierauf angewandt werden könne.

Was die Versagung des Investitionsfreibetrages anlange, sei der Prüfer zu Unrecht vom Erwerb lebender Teilbetriebe ausgegangen. Tatsächlich habe die Beschwerdeführerin aus der Konkursmasse bloß Anlagen, die vom Masseverwalter infolge Auflösung der bestehenden Miet- und Pachtverträge nicht mehr verwendet werden konnten, gekauft. Bei einem auf fremdem Grund und Boden errichteten Campingplatz ermöglichten jedoch erst die mit den Grundstückseigentümern abgeschlossenen Mietverträge einen Betrieb der Anlagen, sodaß im Beschwerdefall kein Erwerb der wesentlichen Betriebsgrundlagen vorliege.

Der Berufung angeschlossen war ein an die Campingplatzbenützer gerichtetes Schreiben des Masseverwalters vom 1. April 1983 folgenden Inhaltes:

"In meiner Eigenschaft als Masseverwalter im Konkursverfahren über das Vermögen der Firma G teile ich Ihnen mit, daß die jeweiligen Grundeigentümer die Pachtverträge betreffend die Campingplätze S, P und M im Hinblick auf die Konkurseröffnung zur Auflösung gebracht haben. Dieser Umstand hat zur Folge, daß der zwischen Ihnen und der Konkursmasse bestehende Benützungsvertrag über Campinggründe (abgeschlossen in Form von Campingordnungen) erloschen ist. Ich darf allerdings doch davon ausgehen, daß in nächster Zeit zwischen Ihnen und der von der Sparkasse X (dem Hauptgläubiger) zu errichtenden Gesellschaft entsprechende Ersatzverträge abgeschlossen werden ..."

Weiters verwies die Beschwerdeführerin auf den Bericht des Masseverwalters an das zuständige Handelsgericht vom 8. April 1983. Darin wird u.a. ausgeführt:

"Wie ich bereits berichtet habe, wurden unmittelbar nach Konkurseröffnung Verhandlungen mit den verschiedenen Interessenten eingeleitet, dies mit dem Ziel, die organisierten Campingplätze an einen Erwerber zu übertragen und Ablösezahlungen zu vereinbaren. Im Zuge der äußerst intensiv geführten Verhandlungen stellt sich heraus, daß die Verpächter nur bereit sind, eine von der Sparkasse X zu gründende Gesellschaft m.b.H. derart zu akzeptieren, daß mit dieser Gesellschaft m.b.H. nach Auflösung der bestehenden Pachtverträge neue Pachtverträge abgeschlossen werden. Es erwies sich als unmöglich, einen (quasi) Unternehmensverkauf derart durchzuführen, daß das Unternehmen Campingplätze ohne Auflösung der bestehenden Pachtverträge an einen Erwerber übertragen wird; einem derartigen Vorgang hätten nämlich die Grundeigentümer nicht zugestimmt. In der Zwischenzeit wurden Verhandlungen mit der Sparkasse X fortgeführt; die Sparkasse X hat namens der von ihr zu errichtenden Gesellschaft m.b.H. zwar ihr Interesse

bisher bekundet, mit den Grundeigentümern Pachtverträge abzuschließen und mit mir als Masseverwalter einen Weg zwecks Ablöse der Investitionen an den Campingplätzen zu führen. Diese Verhandlungen haben insgesamt aber bisher noch zu keinem Ergebnis geführt. Vielmehr haben sämtliche Grundeigentümer und Verpächter mir Schreiben zugemittelt, mit denen die Auflösung der bestehenden Grundpachtverträge erklärt wurden."

Mit Eingabe vom 30. August 1989 legte die Beschwerdeführerin weitere Unterlagen vor, denen zu entnehmen war, daß verschiedene behördliche Auflagen von der Betriebsvorgängerin nicht erfüllt worden waren. Insbesondere im Hinblick auf Mängel der Trinkwasserversorgung habe nach dem Vorbringen der Beschwerdeführerin beispielsweise die Stillegung des Campingplatzes S gedroht. Aus den gleichzeitig übermittelten Abrechnungen ging hervor, daß bei Überwälzung der Investitionskosten auf die Campingplatzbenützer zwischen sogenannten Alt- und Neumietern unterschieden worden war. Altmieter wurden demnach jährlich anteilsmäßig mit den tatsächlich angefallenen Investitionskosten belastet, während Neumieter eine einmalige "Mietvorauszahlung" zu leisten hatten, womit alle zukünftig notwendig werdenden Investitionen abgegolten waren.

In der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat ergänzte die Beschwerdeführerin ihr Vorbringen. Die gekauften Anlagen seien für eine Fortführung der Campingbetriebe nicht ausreichend gewesen. Insbesondere habe es an der Wasserversorgung und den Senkgruben gemangelt. Nur durch entsprechende Investitionen (Tankanlagen, Ultraviolett-Entkeimungsanlagen) habe die behördliche Stillegung abgewendet werden können. Der Campingbetrieb M sei im Zeitpunkt seines Erwerbes tatsächlich behördlich geschlossen gewesen. Eine weitere zur Konkursmasse gehörige Campinganlage habe mangels Einigung mit dem Grundeigentümer gar nicht erworben werden können, was zeige, daß der Veräußerer nicht in der Lage war, über lebende Teilbetriebe zu verfügen.

Die belangte Behörde wies die Berufung in den vor dem Verwaltungsgerichtshof strittigen Punkten ab. Bei den "Mietvorauszahlungen" bzw. den "weiterverrechneten Adaptierungskosten" handle es sich um Entgelte, die die Campingplatzbenützer für die zur Verfügungstellung besonderer Einrichtungen (Wege, Stromanschlüsse, Kanal, Wasserreservoir, ...) zu leisten hätten. Da für die Investitionskosten ein gesondertes Entgelt in Rechnung gestellt werde, sei es auch unmaßgeblich, ob diesem Entgeltteil gegenüber der Platzmiete nur eine untergeordnete Bedeutung zukomme. Die Frage der Geringfügigkeit spiele nämlich nur dann eine Rolle, wenn es darum gehe, ein einheitliches Entgelt im Schätzungswege aufzuteilen. Im übrigen hänge das Verhältnis zwischen Platzmiete und sonstigem Mietentgelt von unbekannten zukünftigen Größen ab, sodaß der diesbezüglichen Berechnung der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden könne. Der Investitionsfreibetrag stehe nicht zu, weil "von vornherein nicht der geringste Zweifel bestehen konnte", daß es der Beschwerdeführerin möglich sein werde, mit den Grundeignern neue Bestandverträge abzuschließen und die Betriebe lückenlos fortzuführen. Dies gehe schon aus den tatsächlich rückwirkend ab 1. April 1983 geschlossenen Bestandsverträgen und der (auszugsweise wiedergegebenen) Korrespondenz des Masseverwalters hervor.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die vorliegende Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Umsatzsteuersatz im Zusammenhang mit der Vermietung von Campingplätzen

Im Beschwerdefall ist die Bestimmung des§ 10 Abs. 2 Z 5 UStG 1972 in der Fassung vor dem Inkrafttreten der Umsatzsteuergesetznovelle 1988 anzuwenden. Nach dieser Gesetzesstelle ermäßigt sich die Umsatzsteuer auf 10 % (für 1983 auf 8 %) u.a. für die Vermietung von Grundstücken. Nicht begünstigt ist jedoch die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstückes sind.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 1990, 88/15/0020, und die dort angeführte Vorjudikatur) liegen der Benützung von Campingplätzen gemischte Verträge zugrunde, wenn der Urlaubsgast mit dem (formlosen) Abschluß des Vertrages nicht nur das Bestandrecht für die Aufstellung eines Zeltes oder Wohnwagens, sondern auch das Recht erwirbt, Einrichtungen des Campingplatzes in Anspruch zu nehmen. In diesem Fall ist lediglich der auf die Vermietung des Zeltplatzes (Abstellplatzes) entfallende Entgeltteil mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz zu besteuern, nicht jedoch das auf die Benützung der genannten Einrichtungen entfallende Entgelt. Als derartige Vorrichtungen gelten grundsätzlich alle dem Campingplatz dienenden Einrichtungen (z.B. Bereitstellung von Stromanschlüssen, Wege, Umzäunungen, u.ä.), ausgenommen die Grundfläche

selbst. Demgemäß ist das Entgelt für die Benutzung eines Campingplatzes in einen steuerbegünstigten und einen nicht begünstigten Teil zu zerlegen, wobei die Vielfalt und Güte der gebotenen Ausstattung als Maßstab dient.

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen zu Recht davon aus, daß diese Grundsätze auch auf die im Beschwerdefall gegebene Dauervermietung von Campingplätzen zutreffen. Die Beschwerdeführerin meint jedoch, die zur Verfügung gestellten Einrichtungen seien derart unbedeutend, daß der dafür anzusetzende Mietanteil als nur geringfügig vernachlässigt werden könne. Diesen schon im Verwaltungsverfahren vorgebrachten Einwand verwarf die belangte Behörde mit der Begründung, in den "maßgeblichen Rechnungen" werde "betragsmäßig genau ausgewiesen", welches Entgelt auf die betreffenden Einrichtungen entfalle. Folglich bestehe keine Unklarheit darüber, welche Umsätze dem Normalsteuersatz unterlägen.

Der Gerichtshof teilt diese Ansicht nicht. Die einmalige Mietvorauszahlung bzw. die jährlich verrechneten Adaptierungskosten sind nicht (gesondert) für die Inanspruchnahme der Betriebsvorrichtungen aufzuwenden, sondern - wie die Platzmiete - für die (mögliche) Benutzung eines ENTSPRECHEND AUSGESTATTETEN CAMPINGPLATZES. Es liegt ein einheitliches Entgelt vor. Dafür spricht insbesondere der Umstand, daß die strittigen, dem Normalsteuersatz unterworfenen Beträge in keinem Zusammenhang mit den angebotenen sonstigen Leistungen stehen. So könnte bei den Verträgen mit jährlicher Überwälzung der Adaptierungskosten (den sogenannten Altverträgen) in einem Jahr ohne Investitionstätigkeit der von der belangten Behörde gesehene Entgeltanteil auf null sinken, obgleich die Campingeinrichtungen den Mietern unverändert angeboten werden.

Die Trennung der Umsätze in einen begünstigten und einen nicht begünstigten Teil wird daher auch im Beschwerdefall nur durch eine Schätzung möglich sein. Einer solchen Schätzung sind Feststellungen darüber, welche Einrichtungen welcher Güte den Mietern auf den einzelnen Campingplätzen zur Verfügung standen, zugrunde zu legen. Daß die minderwertige Ausstattung der Campingplätze es erlauben würde, den auf die sonstigen Einrichtungen entfallenden Entgeltteil als geringfügig zu vernachlässigen, ist schon im Hinblick auf die Investitionstätigkeit der Beschwerdeführerin nicht anzunehmen. Denn wenn die weiterverrechneten Investitionskosten auch nicht als gesondertes Entgelt für die Bereitstellung der sonstigen Campinganlagen angesehen werden können, bieten sie doch einen Anhaltspunkt für das Ausstattungsausmaß.

Da die belangte Behörde vom Vorliegen eines gesonderten Entgeltes für das Zurverfügungstellen der sonstigen Einrichtungen ausgegangen ist und aus diesem Grund die gebotene Schätzung unterlassen hat, erweist sich der angefochtene Bescheid, soweit mit ihm über Umsatzsteuer abgesprochen wird, als inhaltlich rechtswidrig.

2. Investitionsfreibetrag

Gemäß § 10 Abs. 2 Z 5 EStG 1972 darf ein Investitionsfreibetrag u.a. bei Erwerb eines Betriebes oder eines Teilbetriebes nicht in Anspruch genommen werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. u.a. das hg. Erkenntnis vom 10. Februar 1987, 84/14/0088) ist unter der Veräußerung eines Teilbetriebes die Veräußerung eines organisch in sich geschlossenen Teiles eines Gewerbebetriebes zu verstehen, der es vermöge seiner Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen. Ebenso wie bei der Veräußerung eines Betriebes im ganzen kann die Veräußerung eines Teilbetriebes angenommen werden, wenn zumindest die wesentlichen Grundlagen des Teilbetriebes, die dem Erwerber dessen Fortführung ermöglichen, veräußert werden. Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen des Teilbetriebes gehören, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles. Es ist dabei auf die Besonderheiten des jeweiligen Betriebstypus abzustellen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 5. November 1991, 91/14/0135).

Bei dem Betrieb eines Campingplatzes handelt es sich um eine ortsgebundene Tätigkeit. Sie bedarf zu ihrer Ausübung der betreffenden Grundstücke oder zumindest der entsprechenden Benützungsrechte. Somit bilden Grundstücke bzw. die Rechte daran eine wesentliche Grundlage des Betriebes.

Der angefochtene Bescheid beruht auf der ausdrücklichen Feststellung, daß die zum Betrieb der Campingplätze erforderlichen Bestandrechte nicht Gegenstand des Erwerbes waren. Nach Ansicht der belangten Behörde kommt diesem Umstand aber deshalb keine Bedeutung zu, weil sich die Beschwerdeführerin aufgrund vorangegangener Verhandlungen mit den Grundeignern des Abschlusses neuer Verträge "von vornherein" sicher sein konnte. Nun ist der Behörde beizupflichten, daß auch ein (ortsgebundener) Pachtbetrieb Gegenstand eines Betriebserwerbes im Sinne

des § 10 Abs. 2 Z 5 EStG 1972 sein kann. Dies selbst dann, wenn der Erwerber nicht unmittelbar in den Pachtvertrag des Veräußerers einzutreten vermag. Aus der Sicht des strittigen Betriebserwerbes ist lediglich entscheidend, ob der Erwerber sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen UNTER MITWIRKUNG DES VERÄUßERERS erlangt. Eine derartige Mitwirkung kann auch in der - im Zusammenhang mit dem Verkauf der Betriebsvorrichtungen erfolgten - bloßen Aufgabe des Bestandrechtes durch den Veräußerer gelegen sein, wenn damit der Eintritt des Betriebserwerbers in den Bestandvertrag ermöglicht werden soll. Im Beschwerdefall trifft dies aber nicht zu.

Der bisherige Pächter ging aller Bestandrechte durch die Konkurseröffnung über sein Vermögen verlustig. Ein Zusammenhang mit einer beabsichtigten Betriebsveräußerung lag unbestritten nicht vor. Bei dieser Sachlage kann keine Rede davon sein, daß die wesentlichen Betriebsgrundlagen vom Veräußerer auf die Beschwerdeführerin übergegangen sind. Daß es der Beschwerdeführerin gelang, OHNE ZUTUN DES VERÄUßERERS in den Besitz des Bestandrechtes an den zum Betrieb der Campingplätze notwendigen Grundstücken zu gelangen, spricht daher nicht für, sondern gegen den Erwerb von Teilbetrieben.

Demzufolge erübrigt sich ein Eingehen auf das weitere Beschwerdevorbringen, die erworbenen Einrichtungen hätten ohne umfangreiche Sanierungsmaßnahmen keinen Fortbetrieb der Campingplätze ermöglicht.

Der angefochtene Bescheid erweist sich somit auch hinsichtlich der Annahme des Erwerbes von Teilbetrieben durch die Beschwerdeführerin als inhaltlich rechtswidrig und war daher zur Gänze gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers, BGBl. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1990130017.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Zuletzt aktualisiert am

03.09.2009

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at