jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1994/1/27 93/15/0161

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.01.1994

Index

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

Norm

BAO §4 Abs1;
EStG 1972 §24 Abs6;
EStG 1972 §28;
EStG 1972 §8 Abs2 Z1 lita;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Eigelsberger, über die Beschwerde des EZ in U, vertreten durch Dr. J, Rechtsanwalt in S, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 2. August 1993, Zl. 6/4-4148/92-10, betreffend u.a. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 1986 bis 1988 sowie Festsetzung der Einkommensteuer 1986 bis 1988, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird betreffend Festsetzung der Einkommensteuer 1986 bis 1988 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 11.690,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Auf Grund einer beim Beschwerdeführer betreffend die Streitjahre durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung nahm das Finanzamt unter anderem das Verfahren betreffend Einkommensteuer 1986 bis 1988 wieder auf und erließ neue Sachbescheide, wobei es sich - soweit dies für den vorliegenden Streitfall noch von Bedeutung ist - der Ansicht der Prüferin anschloß. Danach sei einerseits hinsichtlich der AfA für Gebäude zwischen einem als Ziegelbau errichteten Bürogebäude und einer in Leichtbauweise errichteten Produktionshalle zu unterscheiden und liege andererseits in Form einer am 13. Jänner 1987 getroffenen, schriftlichen Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehegattin hinsichtlich Provisionsvergütung für Haftungsübernahme eine sogenannte nachträgliche Vereinbarung vor.

Dagegen berief der Beschwerdeführer, wobei er ausführte, es liege kein Sachverhalt vor, der als neu hervorgekommene Tatsache zu werten sei. In der Sache behauptete der Beschwerdeführer, das Bürogebäude sei unmittelbar mit den Betriebshallen verbunden, sodaß ein einheitliches Gebäude anzunehmen sei; die Provisionsvereinbarung zugunsten seiner Gattin sei getroffen worden, um neben der von seiner Gattin erbrachten Arbeitsleistung (wofür sie eine Umsatzprovision erhalten habe und weiter erhalte) wegen des gestiegenen Umsatzes auch die von ihr übernommene Haftungsverpflichtung für Kreditschulden getrennt abzugelten. Ursprünglich habe die Umsatzbeteiligung nicht nur die Mitarbeit sondern auch die Übernahme der Bürgschaften abgegolten.

In einer dazu eingeholten Stellungnahme äußerte sich die Großbetriebsprüfung Wien wie folgt:

Die im Jahr 1981 in Leichtbauweise errichtete Produktionshalle stelle hinsichtlich ihrer Bauweise im Gegensatz zu dem im Jahr 1982 begonnenen, in Massivbauweise (Ziegelbau) errichteten Büro- und Wohngebäude ein selbständiges Wirtschaftsgut dar. Dieser auf der unterschiedlichen Bauweise, der eigenständigen Statik und auch der äußeren Gestaltung basierende Eindruck, daß es sich hiebei um zwei eigenständige Gebäude handle, ergebe sich auch für jeden urteilsfähigen, persönlich unbeteiligten, verständigen und sachkundigen Dritten.

Das gegenständliche Büro- und Wohngebäude diene in den betrieblich genutzten Stockwerken - im Erdgeschoß und Keller - überwiegend Verwaltungszwecken. Im ersten Stock befinde sich die Wohnung des Unternehmers. Daraus müsse auch hinsichtlich der Nutzung, der Verkehrsauffassung folgend, die Selbständigkeit des Gebäudes abgeleitet werden.

Der bis 31. Dezember 1986 gültige mündliche Dienstvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehegattin habe eine umsatzabhängige Entlohnung der Ehegattin vorgesehen. In dem am 13. Jänner 1987 abgeschlossenen schriftlichen Dienstvertrag sei die Entlohnung der Ehegattin unter Berücksichtigung einer gewinnabhängigen Komponente abgeändert worden. Des weiteren sei mit Datum 13. Jänner 1987 eine Haftprovision vereinbart worden. Diese diene als Risikoabgeltung für die von der Ehegattin des Beschwerdeführers übernommene Haftung für die Betriebskredite. Diese Vereinbarung könne für vor dem 13. Jänner 1987 aufgenommene Kredite nicht angewendet weren, weil rückwirkende Vereinbarungen insbesondere unter nahen Angehörigen steuerlich nicht anerkannt würden.

Gegen die daraufhin ergangene, abweisliche Berufungsvorentscheidung beantragte der Beschwerdeführer fristgerecht die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde legte der Beschwerdeführer ein Ergänzungsschreiben zur Berufung vor, worin er die Richtigkeit der von der Prüferin gewonnenen Eindrücke bestritt, auf die hg. Erkenntnisse vom 20. Jänner 1981, Zl. 14/1345/80 bzw. vom 1. März 1983, Zlen. 82/14/0222, 0223 verwies und insbesondere behauptete, keines der im zuletzt zitierten hg. Erkenntnis für die getrennte Behandlung zweier Bauwerke angeführten Merkmale liege in seinem Fall vor; die Provisionsvereinbarung zugunsten der Gattin sei nicht für vergangene Zeiträume getroffen worden. Wenn für die von der Bürgin übernommenen Haftungen für die Zukunft eine Provision vereinbart werde, so könne nicht von einer rückwirkenden Vereinbarung gesprochen werden. Eine Provision von 1 % der jeweils aushaftenden Kredite würde im übrigen auch jeder Dritte verlangen. Durch die Vorlage eines kompletten Anlageverzeichnisses sowie in Gestalt der vorgelegten Bilanzen sei der Abgabenbehörde der gesamte Sachverhalt bekannt gewesen.

Außerdem brachte der Vertreter des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung noch folgendes vor:

Das Büro- und Wohngebäude sei an eine gleich hohe Halle angeschlossen. Insgesamt stellten sich die Hallen und das gegenständliche Betriebswohngebäude in "U-Form" dar. Das Hallengebäude sei in Leichtbauweise errichtet, jedoch nicht unterkellert. Das Büro- und Wohngebäude sei in Massivbauweise errichtet und unterkellert. Von diesem führe eine Innentür aus dem Bürobereich (Erdgeschoß) in das Hallengebäude. Das Büro- und Wohngebäude sei im Jahre 1982 bis 1986 errichtet worden. Die Hallengebäude seien in den Jahren 1981, 1984 und 1985 errichtet worden und hätten zum Teil ein Obergeschoß. Hinsichtlich der Haftungsprovisionen seien keine rückwirkenden Vereinbarungen getroffen worden. Vor der Vereinbarung vom 13. Jänner 1987 sei die Übernahme der Bürgschaft im Wege von Ansprüchen auf Umsatzprovision abgegolten worden.

In den Verwaltungsakten erliegt eine Skizze mit dem Vermerk "Skizze lt. Stb."; die Provisionsvereinbarung, die der Beschwerdeführer mit seiner Gattin am 13. Jänner 1987 schloß, lautet auszugsweise:

"Herr EZ ... ist Alleininhaber des Unternehmens ... Frau

IZ ... hat für die für das Unternehmen bei der ...

aufgenommenen Kredite als Bürgin die Haftung übernommen. Als Entgelt für diese Haftungsübernahme wird eine branchenübliche Haftungsprovision in Höhe von 1 % des am 31. Dezember eines Jahres noch aushaftenden Kreditbetrages, für den Frau IZ bürgt, vereinbart.

Diese Haftungsprovision ist spätestens bis zum 31. März des Folgejahres zur Auszahlung fällig. Eine eventuell dafür zu zahlende Umsatzsteuer ist zusätzlich in Rechnung zu stellen ..."

Die belangte Behörde wies die Berufung als unbegründet ab und vertrat nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens unter anderem die folgende Auffassung:

Die bloße Darstellung von Zugängen des Anlagevermögens im Anlageverzeichnis erfülle das Postulat der vollständigen und wahrheitsgemäßen Offenlegung nicht. Erst im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung sei die Tatsache bekannt geworden, daß nach bautechnischen Kriterien zwei Gebäude vorlägen. Ebenso sei den Erläuterungen zu den Bilanzen nichts betreffend die Haftungsprovision zu entnehmen gewesen. Die Kenntnis dieser Umstände hätte aber zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt, weshalb die Wiederaufnahme zu Recht erfolgt sei, weil bei der gebotenen Interessenabwägung das öffentliche Interesse an der Erhebung von Abgaben über das Interesse an der Rechtskraft zu stellen sei.

In der Sache vertrat die belangte Behörde unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 19. Februar 1991, Zl91/14/0031 die Auffassung, die Entscheidung, ob ein oder zwei Gebäude vorlägen, sei nach bautechnischen Kriterien zu treffen. Unbestritten sei, daß die an das Büro- und Wohngebäude angrenzende Halle nicht unterkellert und in Leichtbauweise errichtet worden sei (1981); das Büro- und Wohngebäude sei jedoch unterkellert und in Massivbauweise (Ziegel) mit anderen Ausmaßen errichtet worden. Unter Zugrundelegung dieser bautechnischen Kriterien sei die Auffassung zu vertreten, daß zwei eigenständige Gebäude vorlägen.

Zur Vereinbarung über die Haftungsprovision führte die belangte Behörde aus, der Beschwerdeführer habe weder den Nachweis führen noch glaubhaft machen können, daß durch die bis 31. Dezember 1986 geltende mündliche Vereinbarung zwischen ihm und seiner Gattin betreffend die Umsatzprovision sowohl deren Mitarbeit im Unternehmen als auch die Haftung auf Grund der eingegangenen Bürgschaften umfaßt sein solle. Der Senat sei daher der Auffassung der Betriebsprüfung gefolgt, wonach die Vereinbarung vom 13. Jänner 1987 im Hinblick auf die vor diesem Datum aufgenommenen Kredite eine nachträgliche Vereinbarung darstelle. Derartigen rückwirkenden Vereinbarungen komme keine abgabenrechtliche Bedeutung zu, zumal auch unter Fremden - abgesehen vom steuerlichen Rückwirkungsverbot von Vereinbarungen - eine derartige Vorgangsweise unter den gegebenen Umständen nicht den Erfahrungen des wirtschaftlichen Lebens entspreche.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Verwaltungsgerichtshofbeschwerde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes. Der Beschwerdeführer erachtet sich - aus dem Beschwerdeinhalt erkennbar - in seinen Rechten darauf verletzt, daß keine Wiederaufnahme erfolgt, daß Büro- und Wohngebäude und Betriebshalle als einheitliches Gebäude anzuerkennen und daß die mit seiner Ehegattin getroffene Provisionsvereinbarung nicht als rückwirkend einzustufen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Den Argumenten des Beschwerdeführers zur Frage der Wiederaufnahme, die eine Wiederholung seines Vorbringens im Verwaltungsverfahren darstellen, ist entgegenzuhalten, daß sich weder aus dem Inhalt des Verzeichnisses der Anlagegüter noch aus den vorgelegten Bilanzen etwas über die bautechnischen Kriterien und die Lage der Gebäude des Beschwerdeführers bzw. über den Inhalt der Provisionsvereinbarung mit der Gattin des Beschwerdeführers entnehmen läßt. Die belangte Behörde ist daher zu Recht davon ausgegangen, daß die im folgenden streitrelevanten Umstände erst im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommen sind. Die vorgenommene Wiederaufnahme erweist

sich daher unter der nachfolgend dargestellten Voraussetzung, daß die neu hervorgekommenen Tatsachen einen anders lautenden Sachbescheid herbeigeführt hätten, als frei von Rechtswidrigkeit. In diesem Umfang war daher die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Zu dem u.a. für die AfA maßgeblichen Gebäudebegriff hat der Verwaltungsgerichtshof zuletzt mit Erkenntnis vom 19. Februar 1991, Zl. 91/14/0031, unter Hinweis auf Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg (Einkommensteuerhandbuch2 Tz 11 zu § 28 EStG 1972) ausgesprochen, daß die Frage, ob ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorliegen, nicht nach Gesichtspunkten der wirtschaftlichen Zusammengehörigkeit sondern nach bautechnischen Kriterien zu lösen ist. Diese Meinung wird unter Hinweis auf die zitierte Entscheidung auch in der jüngeren Kommentarliteratur vertreten (vgl. Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Rz 133 Abs. 2 zu § 24 EStG 1988). Eines der bautechnischen Kriterien ist - wie im Fall des zitierten Vorerkenntnisses, in welchem die dort in Rede stehenden Gebäude in einem räumlichen Abstand von fünf Metern voneinander errichtet waren - die Frage, ob Gebäude unmittelbar aneinander grenzend angebaut bzw. ineinander integriert bzw. aufeinander errichtet sind, oder mit entsprechendem räumlichen Abstand voneinander (vgl. dazu insbesondere auch die Fälle der hg. Erkenntnisse vom 20. Jänner 1981, Zl. 14/1345/80, in welchen auf eine ebenerdige Halle ein Wohngebäude "aufgesetzt" wurde, oder den des hg. Erkenntnisses vom 1. März 1983, Zlen. 82/14/0222, 0223, in welchem Bauwerke nach der Art von Reihenhäusern unmittelbar aneinander grenzend errichtet wurden). Als weitere wesentliche Kriterien für die Beurteilung der Frage sind auf Grund der gerade zitierten hg.

Rechtsprechung folgende zu nennen: Errichtung der Bauwerke auf verschiedenen Grundstücken mit identen oder verschiedenen Eigentümern; Ineinandergreifen der einzelnen Räumlichkeiten; Bestehen eigener Eingänge und Stiegenaufgänge, wobei der Verwaltungsgerichtshof schon mit seinem Erkenntnis vom 27. Jänner 1967, Zl. 1568/65, Slg. N.F. 3561/F ausgesprochen hat, daß ein Wohnhaus und ein Werkstättengebäude, die baulich unterschiedlich gestaltet sind, selbst dann nicht notwendigerweise eine bauliche Einheit bilden, wenn sie aneinanderstoßen und das Wohngebäude nur durch einen im Werkstättengebäude liegenden Vorraum betreten werden kann.

Betrachtet man vor dem Hintergrund dieser durch die hg. Rechtsprechung erarbeiteten Kriterien den vorliegenden Fall, so ist zu beachten, daß der Beschwerdeführer den keineswegs umfassenden Feststellungen des angefochtenen Bescheides über Lage und Beschaffenheit der in Rede stehenden Gebäude nur zwei Aspekte entgegensetzt, und zwar die unmittelbare Verbindung und den gemeinsamen Eingang. Selbst wenn man diese beiden Umstände, die die belangte Behörde nicht weiter hervorgehoben und behandelt hat, in die Betrachtung einbezieht, so ergibt sich insbesondere unter Berücksichtigung des Inhaltes des Berichtes der Großbetriebsprüfung und der im Akt erliegenden Skizze aber allein daraus noch kein solches Gewicht (vgl. insbesondere das bereits oben zitierte hg. Erkenntnis Slg. N.F. 3561/F), daß damit die unstrittig bestehende unterschiedliche bauchtechnische Gestaltung und der von der Betriebsprüfung festgestellte unterschiedliche Eindruck der äußeren Gestaltung der Gebäude wettgemacht werden könnten. Die belangte Behörde hat dadurch, daß sie vom Vorhandensein zweier selbständiger Baulichkeiten ausgegangen ist, somit ihren Bescheid nicht mit Rechtswidrigkeit belastet.

Was hingegen die vom Beschwerdeführer mit seiner Ehegattin getroffene Provisionsvereinbarung anlangt, ist die Beschwerde im Recht. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt zwar im Einklang mit der Lehre in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, daß rückwirkende Rechtsgeschäfte ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit steuerlich grundsätzlich nicht anzuerkennen sind (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 3. Mai 1983, Zl. 82/14/0277 und die dort zitierte Vorjudikatur sowie Quantschnigg-Schuch aaO. Rz 51 zu § 23 EStG 1988). Es handelt sich jedoch bei der hier in Rede stehenden Vereinbarung nicht um eine solche mit Rückwirkung, weil die darin vorgesehene Entlohnung für Haftungsübernahme nicht bereits abgelaufene Zeiträume betrifft. Der Umstand allein, daß sich die Haftungsprovision nicht auf erst in der Zukunft aufzunehmende Kreditschulden, sondern auf bereits bestehende Bürgschaftsverpflichtungen bezieht, wofür bis zur Vereinbarung vom 13. Jänner 1987 eine finanzielle Abgeltung in Gestalt der Umsatzbeteiligung erfolgte, macht diese Vereinbarung noch nicht zu einer rückwirkenden. Indem die belangte Behörde die Provisionsvereinbarung ohne weitere Begründung, insbesondere ohne Feststellung des Zeitpunktes der behaupteten Vereinbarung der Abgeltung der Haftungsübernahme durch die ursprüngliche Umsatzbeteiligung in Relation zum Zeitpunkt der Haftungsübernahme als rückwirkend qualifizierte und sie deshalb ohne Feststellungen zur Frage der vom Beschwerdeführer ausdrücklich behaupteten Üblichkeit einer solchen auch unter Fremden und ohne Auseinandersetzung mit den in der hg. Judikatur erarbeiteten Kriterien für die Anerkennung

von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (vgl. bei Quantschnigg-Schuch aaO. Rz 46 zu § 20 EStG) unberücksichtigt ließ, hat sie ihren Bescheid hinsichtlich der Abgabenfestsetzung mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet, was gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG zu seiner Aufhebung führen muß.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VOBGBl. Nr. 104/1991. Die Abweisung des Mehrbegehrens betrifft Beilagengebühr für eine überflüssigerweise vorgelegte Beilage.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1993150161.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Zuletzt aktualisiert am

27.01.2010

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at