

TE Vwgh Erkenntnis 1991/1/15 89/14/0105

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 15.01.1991

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

BAO §188 Abs1;

EStG 1972 §2;

EStG 1972 §23;

EStG 1972 §28;

EStG 1972 §4 Abs1;

EStG 1972 §4 Abs3;

UStG 1972 §2 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Pokorny, Dr. Karger und Dr. Baumann als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Cerne, über die Beschwerde der X-Ferienwohnung Ges.m.b.H. & Co gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 13. Februar 1989, Zl. 31.017-3/88, betreffend Umsatzsteuer 1976 und 1977 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften und Gewerbesteuer 1976 bis 1979, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Zur Vorgeschichte des Beschwerdefalles wird auf das (aufhebende) hg. Erkenntnis vom 22. September 1987, Zl. 86/14/0178, verwiesen.

Im zweiten Rechtsgang ging die belangte Behörde von folgendem Sachverhalt aus:

Die beschwerdeführende Kommanditgesellschaft errichtete eine Ferienanlage mit 52 Appartements. Die Baukosten brachte sie durch Einlagen der überwiegend ausländischen Kommanditisten auf. Die Kommanditeinlagen entsprachen jeweils dem Wert einer oder mehrerer bestimmter Wohneinheiten. Jeder Kommanditist erhielt entsprechend seiner

Einlage eine oder mehrere bestimmt bezeichnete Wohneinheiten zugeordnet. Der Erhalt eines Nutzungsrechtes an einer bestimmten Wohnung war der Grund, aus dem die Interessenten die Gesellschafterstellung erwarben. Die Kommanditisten erhielten die Wohnungen mit Kücheneinrichtung, ansonsten wurden die Wohnungen von ihnen selbst möbliert. Die Wohnungen wurden von den Kommanditisten selbst bewohnt, zum Teil auch von ihnen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung vermietet. Die Beschwerdeführerin hat im Zeitraum bis 1979 (neben der verzinslichen Anlage von Kapital) folgende Tätigkeiten ausgeübt: Sie hat einerseits ab 1973 Kommanditisten aufgenommen und andererseits die Verwaltung ihres eigenen Hauses betrieben und die angefallenen Kosten auf die Kommanditisten umgelegt. Es wurden auch die Telefonkosten und die Parkplatzmiete weiterverrechnet. Seit 1984 hat die Beschwerdeführerin den Keller des Hauses an gesellschaftsfremde Personen vermietet. In einem Umlaufbeschuß wurde im Juli 1982 beschlossen, daß die Kommanditisten bei Eigennachtigungen in dem ihnen zur dauernden Nutzung zugewiesenen Appartement mit einem die AfA und einen "Gewinnanteil" enthaltenen Betrag belastet werden. Der Gewinnanteil, der aus einem bestimmten Appartement entsteht, wird wieder dem Kommanditisten zugewiesen, der für dieses Appartement nutzungsberechtigt ist. Diese "Nächtigungserlöse Kommanditisten" genannten Beträge wurden rückwirkend durch Berichtigung der Bilanzen ab 1979 erfaßt. Auf Grund dieser Erlöse und wegen der Erfassung des Ausscheidens von Gebäudeteilen aus dem Betriebsvermögen im Jahr 1979 und der Erfassung des Veräußerungserlöses aus der Abtretung von Kommanditanteilen weisen die Bilanzen ab 1979 (mit Ausnahme des Jahres 1984) positive Ergebnisse aus. In den Bilanzen bis einschließlich 1978 (sowie in der noch nicht um die "Nächtigungserlöse Kommanditisten" korrigierten Bilanz 1979) sind Verluste ausgewiesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde die Umsatzsteuer 1976 und 1977 jeweils mit Null fest und nahm für 1976 bis 1979 eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften sowie eine Veranlagung zur Gewerbesteuer nicht vor.

Sie führte im wesentlichen aus, die Einräumung von Gesellschaftsrechten durch eine Personengesellschaft würde nur dann einen Umsatz darstellen, wenn die Gesellschaft auf Grund ihrer anderen Tätigkeit Unternehmer sei. Die Nutzung der Appartements durch die Kommanditisten und die laufende Bezahlung von Betriebsbeiträgen führe nicht zur Unternehmereigenschaft der Beschwerdeführerin. Für den strittigen Zeitraum lägen keine angemessenen, einem Bestandverhältnis mit fremden Dritten vergleichbare Leistungen der Kommanditisten für die Überlassung der Nutzung der Appartements, sondern nur Zahlungen, die im wesentlichen Kostenersatz darstellen, vor. Bei dieser Verrechnung stehe jedoch aus dem Blickwinkel einer allfälligen Vermietung betrachtet nicht das umsatzsteuerlich relevante Moment der Einnahmenerzielung im Vordergrund, sondern vielmehr das des Kostenersatzes.

Im Jahre 1982 sei zwar beschlossen worden, rückwirkend ab 1979 den Kommanditisten für Eigenübernachtungen ein fremdübliches Entgelt in Rechnung zu stellen. Derartige rückwirkende Vereinbarungen vermöchten jedoch den für den strittigen Zeitraum zu würdigenden Sachverhalt nicht zu beeinflussen. Außerdem stellten diese Entgelte für Eigennutzung bloße Verrechnungspositionen dar. Soweit es sich nicht um den Betriebskostenanteil handle, führten sie nämlich nicht zu Zahlungsvorgängen. Die Einnahmen aus der Eigennutzung des Kommanditisten würden vielmehr ausschließlich dem jeweiligen Kommanditisten als Betriebseinnahmen zugewiesen. Eine Personenvereinigung könne nicht durch Zahlung von "Gewinnanteilen" der Gesellschafter an die Gesellschaft steuerlich relevante Gewinne erzielen. Soweit nämlich die Gesellschaft betrieblich tätig sei, seien derartige Zahlungen aus der Privatsphäre der Kommanditisten an die Gesellschaft als Einlagen anzusehen. Soweit die Gesellschaft nicht betrieblich tätig sei, seien derartige Zahlungen an die Gesellschaft - die ja wiederum nur dem zahlenden Gesellschafter zugutekämen - steuerlich irrelevante Vorgänge.

Die Beschwerdeführerin vermiete seit 1984 den Keller. Die Behörde gehe davon aus, daß bereits in den Streitjahren die Absicht bestanden habe, diese Vermietungstätigkeit durchzuführen. Von den Veranlagungsjahren, in denen die strittigen Vorsteuern angefallen seien (1976 und 1977), seien bis zur erstmaligen Erzielung von Einnahmen mehrere Jahre vergangen. Zudem seien den Kellerräumlichkeiten Baukosten von ca. S 4 Mio zuzuordnen, sodaß die AfA unzweifelhaft die in den Jahren 1984 bis 1986 erzielten Einnahmen übersteige. Nach dem Vorerkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes stünde der Beschwerdeführerin die AfA aber nicht nur für die Kellerräume, sondern für das gesamte Gebäude zu. Setze man nun die AfA des Gesamtgebäudes an, so sei jedenfalls evident, daß aus der Kellervermietung auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht zu erwarten seien.

Auch bei der Beurteilung der Gesamttätigkeit der Beschwerdeführerin sei auf Dauer gesehen mit Überschüssen nicht zu rechnen. Dabei sei wesentlich, daß die Tätigkeit der Beschwerdeführerin ausschließlich die Verwaltung ihres

eigenen Vermögens betreffe und somit vermögensverwaltend sei. Darin sei eine betriebliche Tätigkeit nicht zu erblicken. Hieraus folge wiederum, daß die von der Beschwerdeführerin erklärten Veräußerungsgewinne und Erlöse aus dem Ausscheiden von Betriebsvermögen (1979) steuerlich nicht zu erfassen und damit in die Betrachtung, ob die Tätigkeit auf Dauer gesehen Überschüsse erbringen könne, nicht einzubeziehen seien. Betrachte man die Ergebnisse der einzelnen Jahre seit 1973 unter Außerachtlassung der Erlöse aus den Kommanditistennächtigungen und der aus dem Ausscheiden von Betriebsvermögen und dem Verkauf von Kommanditanteilen erzielten Erlöse, so ergeben sich bis 1986 durchgehend Verluste.

Der Beschwerdeführerin stünden die Vorsteuern aus der Errichtung des Gebäudes auch dann nicht zu, wenn ihr Unternehmereigenschaft zuerkannt würde. Die Errichtung des Gebäudes sei unmittelbar, untrennbar und ausschließlich mit der Einräumung von Gesellschaftsrechten an die Gesellschafter verbunden. Das Gebäude sei errichtet worden, um den Gesellschaftern ein Nutzungsrecht daran einzuräumen. Die Kommanditisten seien ausschließlich deshalb der Beschwerdeführerin beigetreten, weil sie ein Nutzungsrecht an einer oder mehreren bestimmten Ferienwohnungen erwerben wollten. Die Einräumung von Gesellschaftsrechten durch einen Unternehmer könne jedoch nur ein nach § 6 Z. 8 lit. e UStG unecht umsatzsteuerbefreiter Umsatz sein. Die Vorsteuer aus Lieferungen, die zur Ausführung unecht steuerfreier Umsätze verwendet würden, sei jedoch gemäß § 12 Abs. 3 UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

In ertragsteuerlicher Hinsicht führte die belangte Behörde aus, daß die Beschwerdeführerin durch die Vermietung der Appartements keine (gemeinschaftlichen) Einkünfte erziele. In der Einräumung der Nutzungsrechte könne nach dem Vorerkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes keine eigenständige Leistung erblickt werden. Ebenso würde die Verwaltung des eigenen Hauses durch Weiterverrechnung der Kosten an die Gesamthandeigentümer keine ertragsteuerlich relevante Tätigkeit darstellen. Die im strittigen Zeitraum geplante, tatsächlich erst viele Jahre später begonnene Vermietung des Kellers würde zwar zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen, jedoch sei bereits absehbar, daß diese Tätigkeit in Anbetracht der AfA nicht zu Überschüssen führen könne. Weil die Tätigkeit der Beschwerdeführerin über die Verwaltung eigenen Vermögens nicht hinausgehe, könnten Erträge aus dem Ausscheiden von Betriebsvermögen und aus der Abtretung von Kommanditanteilen nicht angesetzt werden. Erlöse aus der Eigennächtigung der Kommanditisten seien erst im Jahr 1982 beschlossen worden und daher für die Beurteilung des strittigen Zeitraumes nicht relevant. Zudem könnten durch derartige Leistungen der Gesamthandeigentümer aus ihrem privaten Bereich, die - soweit sie die angefallenen Kosten überstiegen - wieder dem jeweiligen Gesamthänder zugewiesen würden, nicht steuerlich relevante Einnahmen erzielt werden.

Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch diesen Bescheid in ihren Rechten dadurch verletzt, daß eine Wiederaufnahme des Verfahrens stattgefunden habe und daß ihr Vorsteuerabzug sowie die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die jeweiligen Streitjahre versagt worden sei. Sie beantragt, den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die belangte Behörde beantragt in ihrer Gegenschrift die Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. WIEDERAUFNAHME

Die Beschwerdeführerin verkennt, daß im angefochtenen Bescheid über die Wiederaufnahme von Verfahren nicht abgesprochen wurde. Wiederaufnahmebescheide waren lediglich Gegenstand der Berufungsentscheidung vom 8. Oktober 1986 (im ersten Rechtsgang), die aber insoweit vom Beschwerdepunkt der damaligen, zur Zl. 86/14/0178 protokollierten Beschwerde nicht erfaßt war.

Das diesbezügliche Beschwerdevorbringen geht daher ins Leere.

2. ERTRAGSTEUERN

Die belangte Behörde hat schon im ersten Rechtsgang richtig erkannt, daß die Erlöse aus den in Ausübung ihres Nutzungsrechtes an bestimmten Ferienwohnungen von den Kommanditisten vorgenommenen Vermietungen nicht der beschwerdeführenden Kommanditgesellschaft, sondern den jeweiligen Kommanditisten zuzuordnen sind. Diese sind in den Streitjahren nach den Feststellungen der belangten Behörde hiebei im eigenen Namen und auf eigene Rechnung aufgetreten. Eine - sodann auf Grund der im Zuge der Betriebsprüfung 1981/82 gewonnenen Erfahrungen - allenfalls geänderte Wirtschaftsführung würde erst spätere Jahre betreffen.

Wenn die Beschwerdeführerin in ihrer Replik zur Gegenschrift der belangten Behörde ausführt, sie habe erst nach Erteilung der Benützungsbewilligung im September 1980 "offiziell" nach außen auftreten können, spricht dies nicht - wie sie glaubt - gegen, sondern gerade für eine Änderung der vorherigen Bewirtschaftungsart. Im übrigen ist die Erteilung einer Benützungsbewilligung für die steuerliche Beurteilung im Beschwerdefall ohne unmittelbare Bedeutung.

Aus dem umfangreichen Akteninhalt sei in diesem Zusammenhang nur das Schreiben der Beschwerdeführerin an das Amt der Tiroler Landesregierung vom 18. Dezember 1979 - somit gegen Ende der Streitjahre - hervorgehoben, das für sich selbst spricht. Darin erklärt sie, es handle sich bei der Kommanditgesellschaft um eine Hausgemeinschaft, die nicht weitervermietete. Soweit einige Kommanditisten ihr Appartement in eigener Regie weiter vermieteten, würde dies der Verwaltung nicht mitgeteilt, weil laut Vertrag solche Mieteinnahmen dem Betreffenden gehörten.

Die genannten Mieteinnahmen sind somit jedenfalls in den Streitjahren nicht gemeinsam, sondern von den einzelnen Kommanditisten auf Grund ihrer Initiative und auf ihr eigenes Risiko erzielt worden, weshalb sie nicht Gegenstand einer einheitlichen Feststellung sein können (vgl. zum verwandten Fall von Mieteinnahmen, die nur einzelnen Miteigentümern zufallen, das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 1963, Zl. 1733/62, Slg. Nr. 2808/F, sowie Kohler-Nidetzky, Steuerhandbuch zur Vermietung und Verpachtung, Seite 108).

Auf die in den Streitjahren geplante, aber erst 1984 nach Ausbau vorgenommene Kellervermietung ist nicht weiter einzugehen, da es nicht auf Pläne, sondern auf die tatsächlich gehandhabte Wirtschaftsführung ankommt (vgl. das hg. Erkenntnis vom heutigen Tag, Zl. 89/14/0187).

Zur Frage der Eigennächtigungen von Kommanditisten ist neuerlich auf das eben erwähnte Schreiben der Beschwerdeführerin vom 18. Dezember 1979 zu verweisen, wonach es sich um ein Appartementhaus handelt, in dem die Kommanditisten das unentgeltliche Nutzungsrecht haben und die aufgelaufenen Betriebskosten von ihnen anteilig bezahlt werden müssen. Auch noch in der Beschwerde wird vorgebracht, daß die Appartements für Eigennächtigungen der Kommanditisten unentgeltlich verwendet werden können. Betriebsbeiträge (die über den "Selbstkosten" liegen) für Eigennächtigungen der Kommanditisten sind erst 1982 beschlossen worden, sodaß auch hierin eine - trotz rückwirkender Einführung - erst damals offenbar im Gefolge der Betriebsprüfung geänderte Wirtschaftsführung zu erblicken wäre. Wenn die Beschwerdeführerin in späteren Schriftsätzen versucht, die Verhältnisse zu unterschiedlichen Zeiträumen zu vermengen, setzt sie sich mit ihrem eigenen Beschwerdevorbringen in Widerspruch. Im übrigen ist aber der belangten Behörde beizupflichten, daß die Belastung von Kommanditisten mit Beiträgen, die ihnen sodann wieder zugewiesen werden, einen ertragsteuerlich irrelevanten Verrechnungsvorgang darstellt; auf diese Art und Weise kann ein Gewinnbetrieb nicht "geschaffen" werden.

Für die Streitjahre bestand die Tätigkeit der Beschwerdeführerin demnach im wesentlichen (es wurden auch Zinsenerträge erzielt) in der Verwaltung des Appartementhauses; insoweit ist sie auch nach außen in Erscheinung getreten. Die entstandenen Kosten wurden von der Beschwerdeführerin nicht selbst getragen, sondern an die Kommanditisten weiterverrechnet.

Unter diesen Umständen kann nicht angenommen werden, daß der Rahmen der bloßen Verwaltung eigenen Vermögens überschritten wurde (vgl. auch Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 23 EStG 1972 Tz 16), sodaß ein gewerblicher Betrieb nicht anzunehmen ist. Ist nämlich eine Kommanditgesellschaft ausschließlich vermögensverwaltend tätig, so ist jedenfalls das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft zu verneinen (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch 2. Auflage, § 23 Tz 23 am Ende). Zutreffend hat die belangte Behörde erkannt, daß mangels betrieblicher Tätigkeit der Beschwerdeführerin Veräußerungsgewinne aus den Anteilsverkäufen ("Wohnungsverkäufen") von Kommanditisten bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft ebensowenig einzubeziehen sind, wie der außerordentliche Ertrag aus dem Ausscheiden von Vermögen 1979 (insbesondere im Zusammenhang mit der Überlassung des Erdgeschosses ins Wohnungseigentum der österreichischen Gründungskommanditisten).

Hievon ausgehend bietet sich nicht das Bild einer Einkunftsquelle im Sinne der Rechtsprechung zu § 2 EStG (vgl. hiezu z.B. das bereits zitierte Erkenntnis vom heutigen Tag, Zl. 89/14/0187): Jedenfalls für den Zeitraum, für den die Wirtschaftsführung wie in den Streitjahren beibehalten wurde, ergeben sich laufende Verluste. Entgegen den wiederholten Bemühungen der Beschwerdeführerin in ihren im verwaltungsgerichtlichen Verfahren eingebrachten Schriftsätzen können später allenfalls geänderte wirtschaftliche Verhältnisse nicht mit der Folge in die Vergangenheit

rückprojiziert werden, daß eine bisher notwendigerweise ertragslose Tätigkeit bereits für die Vergangenheit als Einkunftsquelle beurteilt wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. September 1987, Zl. 87/14/0107). Mit einer Änderung der Wirtschaftsführung würde der Beurteilungszeitraum enden und ein neuer zu laufen beginnen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Oktober 1989, Zl. 86/14/0105).

Der angefochtene Bescheid ist demnach zunächst in ertragsteuerlicher Hinsicht frei von der behaupteten inhaltlichen Rechtswidrigkeit.

3. UMSATZSTEUER

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde war die Tätigkeit der Beschwerdeführerin in den Streitjahren nach Meinung des Gerichtshofes als unternehmerisch im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG anzusehen. Auch wenn die Beschwerdeführerin von den Kommanditisten nur Kostenersatz erhielt, lag ein Leistungsaustausch insoweit vor, als sie im Rahmen der Hausverwaltung Leistungen, die sie im eigenen Namen bei Dritten in Anspruch genommen hatte, den Kommanditisten gegen Kostenersatz zur Verfügung stellte. Hiedurch wurde sie nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig, mögen diese auch bloß die Selbstkosten gedeckt haben (vgl. Kranich-Siegl-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer § 2 UStG Tz 75). Daß diese Einnahmen von einer Personengesellschaft gegenüber ihren Mitgliedern erzielt wurden, ist nach der zitierten Bestimmung unerheblich. Dem von der belangten Behörde in diesem Zusammenhang zitierten Erkenntnis vom 1. Dezember 1976, Zl. 1185/76, Slg. Nr. 5052/F, lag ein nicht vergleichbarer Sachverhalt zugrunde.

Auf den Beschwerdefall ist aber noch die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. b UStG anzuwenden, da es sich um keinen Anlaßfall für das diese Bestimmung aufhebende Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 28. Februar 1983, Zl. G 123/81 ua., handelte (vgl. Kranich-Siegl-Waba a.a.O. § 12 UStG Tz 106 f). Danach gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit einer Tätigkeit stehen, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten läßt. Dies trifft auf die Tätigkeit der Beschwerdeführerin in den Streitjahren zu, wie den obigen Ausführungen zu Punkt 2. zu entnehmen ist.

Somit ist die Beschwerdeführerin auch durch die Versagung des Vorsteuerabzuges in einem subjektiv-öffentlichen Recht nicht verletzt worden.

Die vorliegende Beschwerde erweist sich demnach zur Gänze als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 206/1989.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1991:1989140105.X00

Im RIS seit

15.01.1991

Zuletzt aktualisiert am

22.09.2008

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at