

TE Vwgh Erkenntnis 1990/4/3 87/14/0122

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 03.04.1990

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §115;

BAO §119 Abs1;

EStG 1972 §4 Abs1;

EStG 1972 §5;

Beachte

Besprechung in:ÖStZB 1990, 348;

Betreff

N gegen Finanzlandesdirektion für Oberösterreich, Berufungssenat I, vom 14. Mai 1987, Zl 14/63/1-BK/Ko-1985, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für das Jahr 1980:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 2.760 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer stellt Lederbekleidung her, wobei er den Gewinn nach§ 4 Abs 1 EStG ermittelt. Seine von ihm im Streitjahr geschiedene Ehegattin betreibt einen Handel mit Herren- und Damenbekleidung.

Im Jahr 1968 erwarb der Beschwerdeführer die unmittelbar neben seinem Einzelunternehmen befindliche Liegenschaft. Nachdem er das auf dieser Liegenschaft befindliche Gebäude abgebrochen hatte, begann er im Jahr 1971 ein Geschäftshaus, bestehend aus Verkaufsräumen mit 406,5 m², einem Lagerraum und einer Wohnung mit jeweils 188 m² zu errichten, wobei er - das Geschäftshaus als notwendiges Betriebsvermögen ansehend - dieses in seine Bücher aufnahm. Im Jahr 1974 waren Verkaufsräume mit 240,7 m² sowie der Lagerraum fertiggestellt. Ein weiterer geplanter Verkaufsraum wurde trotz entsprechender baulicher Vorbereitungen nicht errichtet. Die Wohnung befand sich im Streitjahr noch im Rohbau. Am 1. Oktober 1974 verlegte die Ehegattin des Beschwerdeführers ihren bisher an einem anderen Standort betriebenen Handel in die eben erwähnten Verkaufsräume, nutzte auch den Lagerraum und bezahlte an den Beschwerdeführer Miete. Obwohl der Beschwerdeführer das Geschäftshaus weder zur Produktion

noch zur Lagerung noch zum Verkauf der von ihm hergestellten Lederbekleidung verwendete, beließ er es im Betriebsvermögen. Zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehegattin bestanden allerdings über das Bestandsverhältnis hinaus enge wirtschaftliche Beziehungen. So wurde anlässlich abgabenbehördlicher Prüfungen festgestellt, daß Leistungen zwischen den Ehegatten nicht abgerechnet, Arbeitnehmer in beiden Betrieben eingesetzt und bis zu 40 % der vom Beschwerdeführer erzeugten Lederbekleidung im Betrieb der Ehegattin verkauft worden seien. Nur für einen Teil der gelieferten Waren seien Rechnungen ausgestellt worden, was zur Schätzung der Bemessungsgrundlagen beim Beschwerdeführer führte. Anlässlich einer im Jahr 1978 beim Beschwerdeführer für die Jahre 1974 bis 1976 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung aktivierte der Prüfer Leistungen eines Maurers für das Geschäftshaus im Wert von 245.000 S. Einwendungen gegen den Verbleib des Geschäftshauses im Betriebsvermögen erhob der Prüfer nicht.

Im Zug der Ehescheidung schenkte der Beschwerdeführer seiner Ehegattin im Mai 1980 zwei Drittel des Geschäftshauses, wies jedoch den Buchwert desselben in der Bilanz zum 31. Dezember 1980 zur Gänze als Anlagevermögen aus.

Das Finanzamt vertrat - den Ausführungen in der gemäß § 149 Abs 1 BAO aufgenommenen Niederschrift folgend - die Ansicht, das Geschäftshaus diene ab dem Zeitpunkt der Schenkung an die Ehegattin keinen betrieblichen Zwecken mehr und sei daher im Streitjahr zur Gänze im Weg einer Entnahme aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden, woraus sich die vom Prüfer errechneten steuerlichen Konsequenzen ergäben.

Mit Berufung wandte der Beschwerdeführer ein, das Geschäftshaus sei seit der Errichtung - somit auch vor der Schenkung an die Ehegattin - nicht für Zwecke seines Betriebes genutzt worden. Seine Produktionsstätte habe sich stets im Nebenhaus befunden. Die bloße Aufnahme eines Gebäudes in die Bilanz sage bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG nichts über die tatsächliche betriebliche Nutzung desselben aus. Wie sich nunmehr herausstelle, sei das Geschäftshaus zu Unrecht in die Bücher aufgenommen worden, weswegen die Schenkung lediglich den privaten Bereich der Ehegatten tangiere und somit keine ertragsteuerlichen Konsequenzen nach sich ziehe. Einwendungen gegen den vom Prüfer errechneten Entnahmewert des Geschäftshauses erhob der Beschwerdeführer nicht.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt dem Beschwerdeführer im wesentlichen vor, ein Wirtschaftsgut, das dem Betrieb objektiv zu dienen bestimmt sei, gehöre schon vor seiner Inbetriebnahme zum notwendigen Betriebsvermögen. Dies gelte auch dann, wenn die Inbetriebnahme aus betrieblichen Gründen vorübergehend unterbleibe. Das Wirtschaftsgut dürfe allerdings in der Zwischenzeit nicht privat genutzt werden. Der Beschwerdeführer habe bei Beginn der Errichtung des Geschäftshauses im Jahr 1971 offensichtlich beabsichtigt, dieses betrieblich zu nutzen. Die Aufnahme in die Bücher sei daher zu Recht erfolgt. Da das Geschäftshaus nicht fertiggestellt worden sei, habe es bis zur Schenkung noch keiner tatsächlichen betrieblichen Nutzung zugeführt werden können, sodaß die Ausweisung als notwendiges Betriebsvermögen so lange zu Recht bestanden habe, als die subjektive Absicht, dieses Wirtschaftsgut betrieblich zu verwenden, nicht den objektiven tatsächlichen Umständen widersprochen habe. Anlässlich der Schenkung von zwei Drittel der Liegenschaft an die Ehegattin sei jedoch offenkundig geworden, daß in Zukunft eine betriebliche Verwendung durch den Beschwerdeführer nicht in Frage komme. Es sei daher der Tatbestand der Entnahme im Zeitpunkt der Schenkung verwirklicht worden.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz stimmte der Beschwerdeführer den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, er habe im Jahr 1971 die Absicht gehabt, das zu errichtende Geschäftshaus betrieblich zu nutzen, zu. Unrichtig seien jedoch die Ausführungen, das Geschäftshaus sei im Zeitpunkt der Schenkung noch nicht fertiggestellt gewesen. Lediglich die Wohnung habe sich noch im Rohbau befunden. Nun sei aber bei der Frage, ob notwendiges Betriebsvermögen vorliege, auch der subjektive Wille des Steuerpflichtigen, der durch besondere Widmung ein Wirtschaftsgut dem Betrieb dienstbar mache, maßgeblich. Einem Betrieb könnten aber nur Gegenstände dienstbar gemacht werden, die zu diesem in einem objektiven Zusammenhang stünden und geeignet seien, eine Funktion im Betriebsgeschehen zu erfüllen. Da sich im Geschäftshaus - abgesehen von der unfertigen Wohnung - seit 1. Oktober 1974 die Betriebsstätte seiner Ehegattin befunden habe, habe das Geschäftshaus nach objektiven Kriterien im Streitjahr nicht mehr zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, weswegen eine Entnahme begrifflich nicht möglich gewesen sei.

Anlässlich einer von der belangten Behörde durchgeführten Einvernahme legte der Beschwerdeführer Baupläne betreffend das Geschäftshaus vor und wies nochmals darauf hin, daß seine Ehegattin ihren Gewerbebetrieb seit Oktober 1974 in den damals bereits fertiggestellten Räumlichkeiten ausübe.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens unter Hinweis auf die hg Rechtsprechung mit der Begründung ab, bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG gehörten alle Wirtschaftsgüter, die nicht notwendiges Betriebsvermögen darstellten, zum Privatvermögen. Welche Wirtschaftsgüter im Einzelfall als notwendiges Betriebsvermögen anzusehen seien, entscheide sich nach den Verhältnissen des Betriebes und nach der Verkehrsauffassung. Willkürliche, durch sachliche Beweggründe nicht gerechtfertigte Verschiebungen von Gegenständen aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen und umgekehrt seien nicht anzuerkennen. Auch ein noch nicht fertiggestelltes und daher noch nicht benutzbares Wirtschaftsgut könne zum notwendigen Betriebsvermögen gehören. In Zweifelsfällen komme es auf die Absicht des Betriebsinhabers an. Maßgeblicher Gesichtspunkt sei in diesem Zusammenhang der subjektive Wille des Steuerpflichtigen, der durch besondere Widmung ein Wirtschaftsgut dem Betrieb dienstbar machen könne. Einem Betrieb könnten aber nur Gegenstände dienstbar gemacht werden, die zu diesem in einem objektiven Zusammenhang stünden und geeignet seien, eine Funktion im Betriebsgeschehen zu erfüllen. Dieser - vom Beschwerdeführer aufgezeigte - objektive Zusammenhang könne nicht nur unmittelbar, sondern auch mittelbar gegeben sein. Unter diesen weitgespannten Betriebsvermögensbegriff fielen auch Verkaufs- und Lagerräume eines Einzelhandelsunternehmens, in dem Konfektionswaren eines Erzeugungsbetriebes verkauft würden. Im vorliegenden Fall sei nicht nur vom Beschwerdeführer erzeugte Lederbekleidung im Geschäftshaus verkauft worden, sondern es hätten auch sonst enge wirtschaftliche Beziehungen zwischen den Ehegatten bestanden, die in den Büchern teilweise nicht aufgezeichnet worden seien. Auf Grund dieser wirtschaftlichen Verflechtung sei das Geschäftshaus - wie bereits anlässlich der im Jahr 1978 für die Jahre 1974 bis 1976 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung festgestellt - als zum notwendigen Betriebsvermögen des Beschwerdeführers gehörig anzusehen gewesen. Das Geschäftshaus sei daher bis zur Ehescheidung zu keinen privaten Zwecken verwendet worden. Erst mit der im Streitjahr erfolgten Schenkung sei das Geschäftshaus zur Gänze aus dem Betriebsvermögen des Beschwerdeführers entnommen worden und stelle seit diesem Zeitpunkt notwendiges Betriebsvermögen der Ehegattin dar. Das dem Beschwerdeführer verbleibende Drittel könne auch in Zukunft nicht mehr betrieblich genutzt werden. Der Differenzbetrag zwischen dem unbestrittenen - auch von der Ehegattin in ihrem Rechenwerk angesetzten - Teilwert und dem Buchwert des Geschäftshauses stelle den Veräußerungsgewinn dar. Die Entnahme unterliege auch insofern der Eigenverbrauchsbesteuerung, als Vorsteuern anlässlich der Errichtung des Geschäftshauses abgezogen worden seien.

In der Beschwerde wird sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

In ihrer Gegenschrift beantragt die belangte Behörde, die Beschwerde möge als unbegründet kostenpflichtig abgewiesen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Was zunächst den Einwand der belangten Behörde in ihrer Gegenschrift betrifft, es sei rechtspolitisch nicht gerechtfertigt, bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG die Aufnahme von gewillkürtem Betriebsvermögen in die Bücher zuzulassen, bei jener nach § 4 Abs 1 EStG jedoch nicht, reicht es zur Vermeidung von Wiederholungen im Sinn des § 43 Abs 2 zweiter Satz VwGG auf die Ausführungen im hg Erkenntnis vom 13. Juni 1989, ZI 86/14/0129 hinzuweisen, in dem im wesentlichen ausgeführt wurde, auf dem Boden des geltenden Rechtes, das nach wie vor zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und § 5 EStG differenziere, könne nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bücher aufgenommen werden. Es erübrigten sich daher alle Überlegungen, was rechtens wäre, wenn die Gewinnermittlung nach § 5 EStG zu erfolgen hätte.

Das vom Beschwerdeführer allein in seine Bücher aufzunehmende notwendige Betriebsvermögen umfaßt grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter, die schon ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen, somit betrieblich verwendet werden. Dabei ist insbesondere die Verkehrsauffassung maßgebend (vgl beispielsweise das hg Erkenntnis vom 17. Oktober 1989, ZI 88/14/0204).

Ein Geschäftshaus eignet sich nicht nur zur betrieblichen Verwendung. Es kann etwa auch als private Vermögensanlage dienen, die als solche im Fall einer Vermietung nichtbetriebliche Einkünfte abwirft. Bei einem im Bau

befindlichen, somit nicht benutzbaren Geschäftshaus stellt sich daher zunächst die Frage, ob dieses zum notwendigen Betriebsvermögen gehören kann. Das vom Beschwerdeführer errichtete Geschäftshaus war nach seiner geplanten Beschaffenheit und seiner Lage objektiv betrachtet geeignet, dem Betrieb des Beschwerdeführers zu dienen. Es hätte aber auch zur Erzielung nichtbetrieblicher Einkünfte verwendet werden können. Im Zweifel ist die Absicht des Betriebsinhabers entscheidend (vgl. das hg Erkenntnis vom 11. Oktober 1957, ZI 1176/54, Slg Nr 1709/F). Mit der Aufnahme in die Bücher hat der Beschwerdeführer somit zunächst seinen Willen manifestiert, das Geschäftshaus betrieblich zu nutzen. Es wurde daher zunächst zu Recht als notwendiges Betriebsvermögen behandelt. Erst im Jahr 1974 stellte sich heraus, daß der bis dahin fertiggestellte Teil des Geschäftshauses an einen branchenähnlichen Betrieb vermietet werden sollte. Es ist daher die Lösung der Frage streitentscheidend, ob das Geschäftshaus ab der Vermietung noch zum notwendigen Betriebsvermögen des Beschwerdeführers gehört hat oder nicht.

Wie der Verwaltungsgerichtshof erst jüngst in seinem Erkenntnis vom 13. Dezember 1989, ZI 85/13/0041, ausgeführt hat, können auch vermietete Wirtschaftsgüter zum notwendigen Betriebsvermögen des Vermieters gehören, wenn deren Vermietung dem Betrieb dient, somit im wirtschaftlichen Zusammenhang mit jenen Aktivitäten steht, die den Betriebsgegenstand bilden. Im Beschwerdefall trifft dies zu. Wie sich aus dem Inhalt der vorliegenden Verwaltungsakten ergibt, bestanden zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehegattin über das Mietverhältnis hinaus enge wirtschaftliche Beziehungen. So wurden nicht nur bis zu 40 % der vom Beschwerdeführer erzeugten Lederbekleidung im Betrieb der Ehegattin verkauft, sondern auch Arbeitnehmer in beiden Betrieben eingesetzt. Der Beschwerdeführer hatte daher ein betriebliches Interesse, daß unmittelbar neben seinem Erzeugungsbetrieb ein ergänzender Handelsbetrieb geführt werde. Der Beschwerdeführer und seine Ehegattin haben überdies betriebliche Aufwendungen (Kosten für Wasser, Müll, Beheizung, Feuerversicherung, Büro, Kraftfahrzeug) gemeinsam getätigt. Die gegenseitige Verrechnung der Lieferungen und Leistungen erfolgte teilweise überhaupt nicht bzw um Jahre verspätet. Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse konnte daher die belangte Behörde zu Recht den Schluß ziehen, daß das Geschäftshaus auch nach der Vermietung an die Ehegattin zum notwendigen Betriebsvermögen des Beschwerdeführers gehört hat. Es wäre daher Sache des Beschwerdeführers gewesen darzulegen, weswegen das Geschäftshaus seit dem Jahr 1974 nicht mehr zum notwendigen Betriebsvermögen gehören sollte, und sich nicht darauf zu beschränken, im Berufungsverfahren nur die Behauptung aufzustellen, das Geschäftshaus sei - zumindest seit der Vermietung an seine Ehegattin - zu Unrecht in den Büchern ausgewiesen worden. Erst mit der im Streitjahr erfolgten Schenkung des Geschäftshauses ist dieses aus dem Betriebsvermögen des Beschwerdeführers ausgeschieden, wodurch sich steuerliche Konsequenzen ergeben haben. Bemerkt wird, daß die Ehegattin das Geschäftshaus in ihren Büchern als Anlagevermögen ausweist, wobei sie im Streitjahr von dem vom Prüfer errechneten Entnahmewert ausgegangen ist.

Der Vorwurf der Verletzung von Verfahrensvorschriften geht schon deswegen ins Leere, weil es sich bei den Ausführungen betreffend die Höhe des Entnahmewertes des Geschäftshauses um im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerungen handelt. Denn hinsichtlich des vom Prüfer errechneten Teilwertes des Geschäftshauses wurden vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren keinerlei Einwendungen erhoben. Der Verwaltungsgerichtshof vermag auch nicht zu erkennen, daß die vom Prüfer vorgenommenen aktenkundigen Berechnungen den Denkgesetzen widersprechen.

Dem angefochtenen Bescheid haftet daher weder inhaltliche Rechtswidrigkeit noch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften an, weshalb die Beschwerde gemäß § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung vom 17. April 1989, BGBl Nr 206, insbesondere deren Art III.

Hinsichtlich der (noch) nicht in der Amtlichen Sammlung enthaltenen zitierten hg Erkenntnisse wird an Art 14 Abs 4 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtshofes, BGBl Nr 45/1965, erinnert.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1990:1987140122.X00

Im RIS seit

27.07.2001

Zuletzt aktualisiert am

13.11.2009

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at