jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2008/11/18 2006/15/0341

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 18.11.2008

Index

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

Norm

BAO §188;
EStG 1988 §2 Abs5;
EStG 1988 §24;
KStG 1988 §19;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde 1. der D GmbH & Co KG, und 2 der A D, beide in V, beide vertreten durch Dr. August Rogler, Rechtsanwalt in 4840 Vöcklabruck, Parkstraße 15, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 29. September 2006, RV/0636-L/03, betreffend Umsatzsteuer für 2001 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Kalenderjahr 2000,

Spruch

1. den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde der Zweitbeschwerdeführerin wird, soweit sie die Umsatzsteuer betrifft, als unzulässig zurückgewiesen;

2. zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Erstbeschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Erstbeschwerdeführerin ist eine KG, die Zweitbeschwerdeführerin deren Kommanditistin.

Mit Schreiben vom 25. Jänner 2001 teilte die Erstbeschwerdeführerin dem Finanzamt mit, sie sei durch Beschluss der Gesellschafter mit Rechtswirksamkeit 23. Dezember 2000 "aufgelöst" worden. Mit Firmenbucheingabe vom 23. Dezember 2000 beantragten die Zweitbeschwerdeführerin und die Geschäftsführerin der Komplementär-GmbH der Erstbeschwerdeführerin im Firmenbuch die Auflösung und Löschung der erstbeschwerdeführenden Gesellschaft

einzutragen.

Am 31. Mai 2002 reichte die Erstbeschwerdeführerin sowohl den Jahresabschluss zum 29. Februar 2000 als auch den Jahresabschluss zum 23. Dezember 2000, auf welchen Stichtag sie einen Betriebsaufgabegewinn ermittelt hatte, ein. Weiters reichte sie die Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften für das Jahr 2000 ein, welcher sie die Summe der Ergebnisse der Jahresabschlüsse zum 29. Februar 2000 und 23. Dezember 2000 zu Grunde legte. Unter einem reichte sie die Umsatzsteuererklärung 2000 für die Umsätze für den Zeitraum vom 1. März 1999 bis zum 28. Februar 2000 und die Umsatzsteuererklärung 2001 für die Umsätze vom 1. März 2000 bis zum 28. Februar 2001 (erklärt mit 1.965.294,29 S) ein.

Im Zuge einer von Oktober 2002 bis Juli 2003 durchgeführten Buch- und Betriebsprüfung gemäß§ 147 Abs 1 BAO iVm § 99 Abs 2 FinStrG gelangte der Prüfer zur Auffassung, dass der Erstbeschwerdeführerin für die Ablöse der Mietrechte (betreffend ihr Geschäftslokal) neben der einbekannten Zahlung eine zusätzliche, bisher in den Erklärungen nicht erfasste Zahlung von 1,5 Mio S (brutto, also einschließlich Umsatzsteuer) zugekommen sei.

Zwischen der X GmbH als Eigentümerin des Gebäudes und der Erstbeschwerdeführerin als Mieterin sei im September 2000 eine schriftliche Vereinbarung getroffen worden, mit welcher sich die Erstbeschwerdeführerin gegen ein Entgelt von 400.000 S zuzüglich 20% USt verpflichtet habe, ihren Geschäftsbetrieb in den Mieträumlichkeiten bis zum 31. Jänner 2001 einzustellen. Durch Aussagen der Vertreter der X GmbH sei festgestellt worden, dass nicht nur der schriftlich vereinbarte Betrag, sondern zuvor bereits 1.500.000 S in bar an die Geschäftsführerin der Erstbeschwerdeführerin und die Zweitbeschwerdeführerin ausbezahlt worden seien. Die beiden Damen hätten, nachdem ihnen die Aussagen der Vertreter der X-GmbH vorgehalten worden seien, den Empfang dieser zusätzlichen Zahlung bestritten. Auf der Grundlage freier Beweiswürdigung sei die zusätzliche Ablösezahlung von 1.500.000 S allerdings als erwiesen anzunehmen; sie sei als Erhöhung des Aufgabegewinnes zu erfassen. Die Umsätze von 1.965.294,29 S müssten daher um 1,250.000 S erhöht werden.

Den Prüfungsfeststellungen folgend erfasste das Finanzamt die zusätzliche Ablösezahlung, indem es einen Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2000 sowie einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 erließ.

Die Erstbeschwerdeführerin erhob Berufung und beantragte, die zusätzliche Ablösezahlung von netto 1.250.000 S aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb auszuscheiden und den festgestellten Gewinnanteil der Zweitbeschwerdeführerin ebenfalls um diesen Betrag zu vermindern sowie diese zusätzliche Ablösezahlung aus der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer 2001 auszuscheiden.

In der Berufungsverhandlung wurde u.a. die Frage der Zurechnung der Umsätze zu den entsprechenden Veranlagungszeiträumen angesprochen. Die belangte Behörde wies darauf hin, dass die Erstbeschwerdeführerin den Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt habe, das jeweils am

29. oder 28. Februar geendet habe. Am 23. Dezember 2000 habe sie ihren Betrieb eingestellt. Sie habe eine Bilanz zum 23. Dezember 2000 vorgelegt. Im letzten Jahr - also bei der Betriebsaufgabe - sei somit für die Einkünftefeststellung das abweichende Wirtschaftsjahr aufgegeben worden, sodass in Hinkunft das Kalenderjahr der Veranlagungszeitraum sei. Daher erfolge im Jahr 2000 die Einkünftefeststellung für 22 Monate. Bei der Umsatzsteuerfestsetzung habe die Erstbeschwerdeführerin das abweichende Wirtschaftsjahr in den Erklärungen beibehalten. Allerdings ergebe sich gemäß § 20 Abs 1 des UStG 1994 für die Umsatzsteuer die gleiche Situation wie bei der Gewinnermittlung. Nach Ansicht der belangten Behörde sei daher das Entgelt für den Verzicht auf das Bestandrecht im Jahr 2001 zu versteuern, zumal die Übergabe (Rückstellung) des Mietobjektes, nämlich die Schlüsselübergabe, erst im Jänner 2001 erfolgt sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2000 als unbegründet abgewiesen. Über die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 wurde im Wege der Abänderung dieses Umsatzsteuerbescheides entschieden, indem wie folgt Umsätze des Kalenderjahres 2001 erfasst wurden:

Umsätze

1.1.2001 - 31.12.2001

Ablöse Hosengeschäft laut schriftlicher Vereinbarung vom 26. September 2000

400.000,00 S

Barablösezahlung vom 26. September 2000

1.250.000,00 S

Summe

1.650.000,00 S

Vorsteuer

2001

Vorsteuer

12.773,62 S

Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Eigenverbrauch 2001

Bemessungs-grundlage

Umsatzsteuer

20 % Normalsteuersatz

1.650.000,00 S

330.000,00 S

Gesamtbetrag der Vorsteuern

- 12.773,62 S

Zahllast

317.226,38 S

Die belangte Behörde führte in der Entscheidungsbegründung zunächst aus, strittig sei, ob der Erstbeschwerdeführerin im Zuge des Abschlusses des Räumungsvergleiches am 26. September 2000 neben der schriftlich vereinbarten Ablösesumme von 480.000 S (brutto) noch ein weiterer Betrag von 1.500.000 S (brutto) zugeflossen sei.

Im Folgenden stellte die belangte Behörde die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens dar, setzte sich umfangreich mit den Einwendungen der Beschwerdeführer auseinander und gelangte im Rahmen der freien Beweiswürdigung zur Sachverhaltsfeststellung, dass am 26. September 2000 in der Tat die in Rede stehende zusätzliche Ablöse bezahlt, nämlich in Form von Bargeld übergeben worden sei.

Die belangte Behörde gelangte sodann zu dem Ergebnis, dass der Bescheid des Finanzamtes betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO dem Gesetz entspreche. Der Umsatzsteuerbescheid für 2001 sei hingegen abzuändern. § 20 Abs 1 des UStG 1994 idF BGBl I 126/1998 normiere als Veranlagungszeitraum das Kalenderjahr. Ein Unternehmer, der für einen Betrieb den Gewinn gemäß § 2 Abs 5 EStG 1988 nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittle, könne dieses Wirtschaftsjahr allerdings als Veranlagungszeitraum wählen. Im Falle der Änderung des für die Gewinnermittlung maßgebenden Wirtschaftsjahres trete auch eine entsprechende Änderung des Veranlagungszeitraumes der Umsatzsteuer ein.

Für den gegenständlichen Fall bedeute dies, dass die im Zeitraum ab Ende des Wirtschaftsjahres 2000 (28. Februar 2000) bis zur Einstellung des Betriebes (23. Dezember 2000) erzielten Umsätze bei der Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr 2000 zu berücksichtigen seien. Diese Umsätze habe das Finanzamt jedoch im Umsatzsteuerbescheid 2001 erfasst. Somit sei der Umsatzsteuerbescheid 2001 abzuändern, indem nur mehr jene Umsätze und Vorsteuern erfasst würden, die in das Kalenderjahr 2001 fielen.

Da es sich bei dem Verzicht auf das Bestandrecht um eine der Vermietung gleichzusetzende Leistung handle (Hinweis auf Mutz, Umsatzsteuerliche Behandlung von Mietrechtsablösen, SWK 18/2006, S 547), komme entweder eine unechte Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs 1 Z 16 UStG 1994 oder der Regelsteuersatz von 20 % in Betracht. Da im

Zusammenhang mit dem Verzicht auf das Bestandrecht hinsichtlich des offen einbekannten Entgeltteiles von 400.000 S die Erstbeschwerdeführerin zur Besteuerung nach dem Regelsteuersatz optiert habe, unterliege aus diesem Grund das gesamte tatsächlich zugeflossene Entgelt diesem Steuersatz. Die Steuerpflicht entstehe erst mit Ausführung der Verzichtsleistung (Hinweis auf Ruppe, UStG3, § 1 Tz. 38 und § 3a Tz. 121). Somit sei nicht das Verpflichtungsgeschäft (Vereinbarung vom 26. September 2000), sondern die Schlüsselübergabe (Ende Jänner 2001) für die Entstehung der Steuerschuld maßgeblich.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

I. Zur Zurückweisung der Beschwerde:

Gemäß Art. 131 Abs. 1 Z. 1 B-VG kann gegen den Bescheid einer Verwaltungsbehörde wegen Rechtswidrigkeit Beschwerde erheben, wer durch den Bescheid in seinen Rechten verletzt zu sein behauptet. Aus dieser Vorschrift leitet der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ab, dass nur derjenige beschwerdeberechtigt ist, der durch den angefochtenen Bescheid in seinen Rechten verletzt sein kann, während das Fehlen der Möglichkeit einer durch den Bescheid - unabhängig von seiner Gesetzmäßigkeit - bewirkten Rechtsverletzung die Beschwerdelegitimation ausschließt, sodass die Berechtigung einer Partei zur Erhebung einer Bescheidbeschwerde voraussetzt, dass die Aufhebung des angefochtenen Bescheides eine Verbesserung ihrer Rechtsposition herbeiführen kann (siehe für viele etwa das hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2006, 2002/13/0119, 0120).

An der erforderlichen Beschwerdeberechtigung in diesem Sinn fehlt es der Zweitbeschwerdeführern im Beschwerdefall hinsichtlich der Umsatzsteuer. Mit dem angefochtenen Bescheid ist zwar die Umsatzsteuer im Instanzenzug festgesetzt worden, allerdings nur gegenüber der Erstbeschwerdeführerin.

Hinsichtlich Umsatzsteuer war die Beschwerde der Erstbeschwerdeführerin somit gemäß § 34 Abs 1 und 3 VwGG zurückzuweisen, was der Gerichtshof in dem nach § 12 Abs 3 VwGG gebildeten Senat beschlossen hat.

II. Zur Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides:

a) Umsatzsteuer:

Gemäß § 20 Abs 1 UStG 1994 ist Veranlagungszeitraum für die Umsatzsteuer das Kalenderjahr. Ein Unternehmer, der für einen Betrieb den Gewinn gemäß § 2 Abs 5 EStG 1988 nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, kann dieses Wirtschaftsjahr durch eine gegenüber dem Finanzamt abgegebene schriftliche Erklärung als Veranlagungszeitraum wählen. Die Erklärung ist innerhalb der Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den ersten Voranmeldungszeitraum des vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres abzugeben und bindet den Unternehmer an das für die Gewinnermittlung maßgebende Wirtschaftsjahr. Im Falle der Änderung des für die Gewinnermittlung maßgebenden Wirtschaftsjahres tritt auch eine entsprechende Änderung des Veranlagungszeitraumes für die Umsatzsteuer ein.

§ 20 Abs 3 UStG 1994 lautet:

"Hat der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil des Kalenderjahres ausgeübt, so tritt dieser Teil an die Stelle des Kalenderjahres. Wählt ein Unternehmer ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr als Veranlagungszeitraum (Abs 1), so sind alle Umsätze, die er in diesem Zeitraum im Rahmen seines Unternehmens ausführt, diesem Veranlagungszeitraum zuzuordnen; als Veranlagungszeitraum im Jahr des Überganges gilt der Zeitraum vom Beginn des Kalenderjahres bis zum Beginn des Wirtschaftsjahres. Fallen die Voraussetzungen für einen vom Kalenderjahr abweichenden Veranlagungszeitraum nachträglich weg, so ist nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet, das Kalenderjahr Veranlagungszeitraum; in einem solchen Fall gilt der Zeitraum vom Ende des Wirtschaftsjahres bis zum Beginn des folgenden Kalenderjahres als eigener Veranlagungszeitraum. Ist das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr Veranlagungszeitraum, so tritt in den einzelnen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes an die Stelle des Kalenderjahres sinngemäß das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr."

§ 21 Abs 4 leg. cit lautet:

"Der Unternehmer wird nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt. Enden mehrere Veranlagungszeiträume in einem Kalenderjahr (§ 20 Abs. 1 und 3), so sind diese zusammenzufassen. Der Unternehmer hat für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben, die alle in diesem Kalenderjahr endenden Veranlagungszeiträume zu

umfassen hat."

§ 2 Abs 5 und 6 der Stammfassung des EStG 1988 lautete:

"(5) Gewinnermittlungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr. Buchführende Land- und Forstwirte und protokollierte Gewerbetreibende (§ 5) dürfen jedoch ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben; in diesem Fall ist der Gewinn bei Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

(6) Das Wirtschaftsjahr umfasst einen Zeitraum von zwölf Monaten. Einen kürzeren Zeitraum darf es dann umfassen, wenn

1.

ein Betrieb eröffnet oder aufgegeben wird oder

2.

das Wirtschaftsjahr bei einem buchführenden Land- und Forstwirt oder einem protokollierten Gewerbetreibenden auf einen anderen Stichtag umgestellt wird."

Mit der Betriebsaufgabe hört der Betrieb auf zu bestehen (vgl Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 24 Tz 31). Grundsätzlich gelten mit diesem Zeitpunkt noch vorhandene Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen überführt (vgl Doralt, EStG10, § 24 Tz 137).

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass bei der Erstbeschwerdeführerin zum 23. Dezember 2000 eine Betriebsaufgabe eingetreten ist.

Bei der gegebenen Sachlage wurde durch die Betriebsaufgabe zum 23. Dezember 2000 ein Ermittlungszeitraum vom 1. März bis zum 23. Dezember 2000 geschaffen. Mit der Betriebsaufgabe endet nämlich das Wirtschaftsjahr. Gemäß § 20 Abs 3 UStG 1994 bestand daher für Zwecke der Umsatzsteuer ein den Zeitraum vom 1. März bis zum 23. Dezember 2000 umfassender Veranlagungszeitraum.

Die belangte Behörde hat den am 26. September 2000 vereinbarten Verzicht auf das Bestandrecht als umsatzsteuerbare Leistung angesehen, welche allerdings erst im Zeitpunkt des tatsächlichen Auszuges aus den Bestandräumlichkeiten ("Schlüsselübergabe") am 31. Jänner erbracht worden sei. Sie ist daher davon ausgegangen, dass für die im Beschwerdefall strittige Zahlung von 1,250.000 S die Steuerschuld mit 31. Jänner 2001 entstanden ist und daher in einem Umsatzsteuerbescheid für das Kalenderjahr 2001 zu erfassen sei.

Im Beschwerdefall kann dahingestellt bleiben, ob die umsatzsteuerlich relevante Leistung des Verzichtes auf das Bestandrecht tatsächlich bereits mit dem Verzicht (so wohl Ruppe, UStG3, § 1 Tz. 38) oder, wie dies der Ansicht der belangten Behörde entspricht, erst in jenem Zeitpunkt erbracht wird, in dem der Bestandnehmer das Bestandobjekt zurückstellt. Die belangte Behörde geht nämlich davon aus, dass die im Beschwerdefall strittige Zahlung von 1,250.000 S am 26. September 2000 (in bar) geleistet worden ist.

Dabei ist zu beachten, dass gemäß § 19 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994 die Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Kalendermonates entsteht, in dem die Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt worden sind (Sollbesteuerung), wobei allerdings, wenn das Entgelt oder ein Teil des Entgeltes vereinnahmt wird, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, die Entstehung der Steuerschuld insoweit bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist, eintritt.

Selbst auf der Basis des von der belangten Behörde angenommenen Sachverhaltes, nämlich einer "Schwarzzahlung" am 26. September 2000, sind somit die Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Erfassung dieser strittigen Zahlung von 1,250.000 S in einem Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 nicht gegeben.

b) Gewinnfeststellung:

Das Feststellungsverfahren nach § 188 BAO erfasst nach dessen Abs 1 den Gewinn (oder den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten). § 4 Abs 1 EStG 1988 definiert als Gewinn den Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, wobei der Gewinn durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht wird. Gemäß § 2 Abs 5 EStG 1988 ist Gewinnermittlungszeitraum das Wirtschaftsjahr. Während das KStG 1988

(für den Sonderfall des Liquidationsgewinnes) in § 19 leg. cit einen ein Jahr übersteigenden Gewinnermittlungszeitraum kennt, ist dem EStG 1988 die Gewinnermittlung für einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten fremd.

Die Regelung des § 2 Abs 5 EStG 1988, wonach im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahres der Gewinn eines solchen Wirtschaftsjahres bei Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen ist, in dem das Wirtschaftsjahr endet, betrifft nicht die Gewinnermittlung, sondern die Ermittlung des Einkommens.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde im Instanzenzug auch eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften vorgenommen. Dabei hat die belangte Behörde den Gewinn für den Zeitraum vom 1. März 1999 bis zum 23. Dezember 2000, sohin für einen Zeitraum von ca 22 Monaten ermittelt und den Gewinn dieses Zeitraumes der Feststellung nach § 188 BAO zugrunde gelegt. Ein solcher Gewinnermittlungszeitraum ist im Gesetz allerdings nicht vorgesehen. Die Gewinnfeststellung hat für den einzelnen Gewinnermittlungszeitraum, also das einzelne Wirtschaftsjahr, zu erfolgen (siehe zur ähnlichen Rechtslage das Urteil des BFH vom 24. November 1988, BStBl 1989 II 312). Nach § 2 Abs 5 EStG 1988 umfasst das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von zwölf Monaten oder -

unter bestimmten Voraussetzungen - einen kürzeren Zeitraum. Die Feststellung der Summe der Gewinne mehrerer Wirtschaftsjahre entspricht nicht dem Gesetz.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich bereits, dass der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet ist. Schon aus diesem Grund musste der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufgehoben werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG, insb § 53 Abs 1 VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 18. November 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2006150341.X00

Im RIS seit

18.12.2008

Zuletzt aktualisiert am

10.07.2012

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at