

# TE Vwgh Erkenntnis 2005/10/18 2001/14/0042

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 18.10.2005

## Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/04 Steuern vom Umsatz;

## Norm

EStG 1988 §2 Abs3 Z3;

EStG 1988 §23;

LiebhabeIV §1 Abs1;

LiebhabeIV §1 Abs2;

LiebhabeIV 1993 §1 Abs1;

LiebhabeIV 1993 §1 Abs2;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der H Gesellschaft m.b.H. & Co KG in H, vertreten durch Dr. G. Heinz Waldmüller, Rechtsanwalt in 6020 Innsbruck, Fallmerayerstraße 8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 8. November 2000, Zl. RV 295/1-T 7/99, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1996 sowie Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1996 und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1992 bis 1996 sowie Gewerbesteuer für die Jahre 1992 und 1993, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1992 bis 1996 und Gewerbesteuer 1992 und 1993 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine im Firmenbuch eingetragene Kommanditgesellschaft, welche einen Gewerbebetrieb führt und ihren Gewinn dementsprechend gemäß § 5 EStG 1988 ermittelt. Anlässlich einer bei der Beschwerdeführerin durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung hielt die Prüferin im hierüber erstatteten

Bericht unter dem Titel "Leasing" unter anderem fest, die Beschwerdeführerin betreibe einen Großhandel mit Materialien vorwiegend für den Tiefbau. Neben Gegenständen, die unmittelbar dem Handel dienten, habe die Beschwerdeführerin im Prüfungszeitraum auch Wirtschaftsgüter zum ausschließlichen Zweck der Weitervermietung (Leasing) angeschafft. Bei diesen Wirtschaftsgütern handelte es sich im einzelnen um eine Autobetonpumpe mit Fahrgestell im Anschaffungswert von rund S 7,3 Mio., um einen Turmdrehkran im Anschaffungswert von rund S 5,3 Mio., einen Radlader und einen Sicherheitstanksattelaufleger im Wert von rund S 1,8 Mio. sowie um je zwei Lastkraftwagen und Sattelanhänger im Wert von jeweils zwischen rund S 1 Mio. und rund S 3 Mio. Diese Wirtschaftsgüter habe das geprüfte Unternehmen, so die Prüferin in ihrem Bericht weiter, an zwei Leasingfirmen auf Basis von Vollamortisationsverträgen verleast. Die Leasinggesellschaften hätten ihrerseits mittels Unterleasingverträgen die Wirtschaftsgüter den eigentlichen Benützern zur Nutzung überlassen (Investitionsleasing). Die Beschwerdeführerin habe die Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen aufgenommen und hierfür jeweils einen Investitionsfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 in Höhe zwischen 9 und 30 % geltend gemacht. Zur Finanzierung der Leasinggüter habe die Beschwerdeführerin zum Großteil Kredite in Anspruch genommen. In der Folge vertrat die Prüferin vor dem Hintergrund, dass die "Investitionen - unabhängig vom Investitionsfreibetrag - auf Totalverlust kalkuliert" gewesen seien, die Ansicht, dass diese Wirtschaftsgüter die vom Schrifttum und Rechtsprechung entwickelten Erfordernisse für die Behandlung als gewillkürtes Betriebsvermögen nicht erfüllten, die Leasinggegenstände daher aus dem Betriebsvermögen auszuschneiden seien, weil die Leasinggeschäfte weder unmittelbar durch Erträge noch indirekt - sehe man vom (dem Bereich der Privatsphäre zuzuordnenden) Steuerspareffekt ab - zum Betriebserfolg der Beschwerdeführerin beizutragen vermöchten. Die Leasinggegenstände und die dafür in Anspruch genommenen Kredite seien - aus näher angeführten Gründen - "auch unter Annahme eines Missbrauchs gemäß § 22 BAO" aus dem Betriebsvermögen auszuschneiden.

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Prüferin und erließ zunächst nach Wiederaufnahme der Verfahren für die Jahre 1992 bis 1996 Feststellungsbescheide gemäß § 188 BAO sowie Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1992 und 1993.

Die Beschwerdeführerin erhob gegen die neuen Sachbescheide betreffend Feststellung von Einkünften für die Jahre 1992 bis 1996 Berufung. In weiterer Folge erließ das Finanzamt hinsichtlich Umsatzsteuer 1992 bis 1996 Wiederaufnahme- und neue Sachbescheide sowie gemäß § 296 BAO geänderte Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1992 und 1993. Am 28. Mai 1999 erhob die Beschwerdeführerin Berufung gegen die "Umsatzsteuerbescheide 1992 bis 1996" und die Gewerbesteuerbescheide 1992 und 1993, worin sie darauf hinwies, dass die Begründung in den nächsten Tagen nachgereicht werde. Am 22. Juni reichte die Beschwerdeführerin eine Ergänzung der Berufung vom 28. Mai 1999 ein, worin unter anderem auch darauf hingewiesen wurde, dass sich die Berufung gegen die "Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer der Jahre 1992 bis 1996 an sich" sowie gegen die Versagung des Vorsteuerabzuges und der sonstigen daraus abgeleiteten Folgen, sowie gegen die aus dem Ergebnis "des Verfahrens abgeleiteten Gewerbesteuerbescheide 1992 bis 1994" richte.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 1992 bis 1996 als verspätet zurück, die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1992 bis 1996 und die Gewerbesteuerbescheide 1992 und 1993 sowie die Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1992 bis 1996 als unbegründet ab. Hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides für das Jahr 1995 sowie der Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1992 und 1993 sprach die belangte Behörde aus, dass diese abgeändert werden.

Die Zurückweisung der Berufung betreffend die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 1992 bis 1996 begründete die belangte Behörde im Wesentlichen damit, dass in der Berufung vom 28. Mai 1999 die Wiederaufnahmebescheide nicht angefochten worden seien. Erstmals in der mit 22. Juni 1999 datierten Ergänzung der Berufung vom 28. Mai 1999 seien die Wiederaufnahmebescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 1992 bis 1996 angefochten worden. Dies sei jedoch im Hinblick auf die Zustellung der angefochtenen Bescheide verspätet gewesen.

In der Sache selbst wies die belangte Behörde darauf hin, dass zum notwendigen Betriebsvermögen alle Wirtschaftsgüter gehörten, die schon ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt seien und ihm auch tatsächlich dienten, somit betrieblich verwendet würden. Es handle sich um Wirtschaftsgüter, die vermöge ihrer Beschaffenheit und unter Bedachtnahme auf die Verhältnisse des Betriebes nach der Verkehrsanschauung nur dem Betrieb zugerechnet werden könnten. Maßgeblich sei zwar auch der subjektive Wille des Steuerpflichtigen, der

durch besondere Widmung ein Wirtschaftsgut dem Betrieb dienstbar mache. Dienstbar könnten einem Betrieb aber nur Gegenstände gemacht werden, die in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stünden und geeignet seien, eine Funktion im Betriebsgeschehen zu erfüllen. Maßgebend seien die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Steuerpflichtigen sowie die Verkehrsauffassung, nicht aber subjektive Motive, wie z.B. der Grund der seinerzeitigen Anschaffung. Auch vermietete Wirtschaftsgüter könnten zum notwendigen Betriebsvermögen gehören. Dies sei dann der Fall, wenn die Vermietung dem Betriebszweck unmittelbar diene, und zwar insbesondere dadurch, dass sie zur Steigerung der Einnahmen aus der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit beitrage. Vermietete Wirtschaftsgüter gehörten daher dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn die Vermietung Hauptzweck der betrieblichen Tätigkeit sei (gewerbliche Vermietung, Leasing). Sei dies nicht der Fall, so liege notwendiges Betriebsvermögen vor, wenn die Vermietung dem - anderen - Betriebszweck auf Grund eines konkreten, wirtschaftlichen Zusammenhanges mit diesem diene. Im Beschwerdefall sei unbestritten, dass die angeschafften Schwer- und Baufahrzeuge im Betrieb selbst keine Verwendung gefunden hätten, sondern weiterverleaset worden seien. Die Leasinggüter hätten aber auch auf Grund ihrer objektiven Beschaffenheit nicht zur Steigerung der Einnahmen aus der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit beitragen können, und sei daher ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Gesellschaftszweck des technischen Groß- und Einzelhandels mit Kommunal- und Industriebedarf nicht vorgelegen. Dies bedeute, dass diese Leasinggüter nicht dem notwendigen Betriebsvermögen zurechenbar gewesen seien.

Auch dem gewillkürten Betriebsvermögen könnten die Wirtschaftsgüter im Beschwerdefall vor dem Hintergrund der (vernachlässigte man die geltend gemachten Investitionsfreibeträge) erwirtschafteten Totalverluste nicht gerechnet werden, weil die "Aufnahme der Leasinggüter in die Bilanzen rein aus Gründen persönlicher Steuerersparnis" erfolgt sei. Die an der beschwerdeführenden KG zu je 50 % am Gewinn beteiligten Gesellschafter Alfred H und Oswald B seien im Berufszeitraum auf Grund der von ihnen zu versteuernden Einkommen in eine entsprechend hohe Einkommensteuerprogressionsstufe gefallen. Den für sie vom Finanzamt für die Jahre 1992 bis 1996 erlassenen Einkommensteuerbescheiden sei zu entnehmen, dass sich ein Einkommensteurdurchschnittssatz von jeweils weit über 40 % ergeben habe. In diesem Ausmaß hätten sich auch die gewinnmindernd geltend gemachten Investitionsfreibeträge steuermindernd ausgewirkt. Die belangte Behörde erachte es als sachgerecht, bei der Feststellung der Steuerersparnis durch die buchhalterische Aufnahme der angeschafften und verleaste Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen von einer Einkommensteurdurchschnittsbelastung in einer Bandbreite von 40 bis 50 % auszugehen. Bereits die auf Grund der Leasinggeschäfte erwirtschafteten Totalverluste führten zu einer Minderung der zu versteuernden Gewinne aus Gewerbebetrieb. Dieser Effekt habe durch die gewinnmindernd geltend gemachten Investitionsfreibeträge noch erheblich verstärkt werden können. Die Leasinggeschäfte, die sich hinsichtlich der in Rede stehenden Fahrzeuge auf Grund der überwiegenden Fremdfinanzierung von vornherein absehbar verlustträchtig entwickelt hätten, hätten in wirtschaftlicher Hinsicht erst dann Sinn ergeben, wenn die erwirtschafteten Totalverluste steuerlich hätten berücksichtigt werden können und zudem von den Anschaffungskosten ein Investitionsfreibetrag hätte geltend gemacht werden können. Die Aufnahme der Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen sei daher rein aus steuerlichen Gründen erfolgt, ohne die Lukrierung der steuerlichen Vorteile wäre die Aufnahme der Wirtschaftsgüter in das Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin sinnlos gewesen.

Das Nichtvorliegen von gewillkürtem Betriebsvermögen führe auch zu umsatzsteuerlichen Konsequenzen, da die Lieferungen nicht für das Unternehmen der Beschwerdeführerin erfolgt seien, sodass ein Vorsteuerabzug für diese Anschaffungen nicht zustünde und auch die Leasingerlöse aus dem Unternehmensbereich auszuscheiden seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Unberechtigt ist die Rüge der beschwerdeführenden KG, sie wäre dadurch in ihren Rechten verletzt worden, dass "die Wiederaufnahme ohne weitere Begründung" verfügt worden sei.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme von Verfahren spricht der angefochtene Bescheid insofern über eine Berufung ab, als die Berufung der Beschwerdeführerin gegen die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 1992 bis 1996 als verspätet zurückgewiesen wurde. Damit sprach die belangte Behörde aber nicht sachlich darüber ab, ob die Wiederaufnahme der Verfahren zu Recht, somit auch ausreichend begründet, erfolgte. Gründe dafür, dass die Zurückweisung (wegen verspäteter Erhebung) zu Unrecht erfolgt wäre, trägt die Beschwerdeführerin nur andeutungsweise insofern vor, als sie ausführt, mit "Berufung 28.5.1999 und Ergänzung vom 22.6.1999" sei das

Berufungsverfahren "hinsichtlich der Umsatzsteuer 1992 bis 1996 in die Wege geleitet" worden. Der "Berufungsantrag" hätte unter anderem die "Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens" zum Inhalt gehabt. Mit diesem Vorbringen vernachlässigt die Beschwerdeführerin aber den entscheidenden Umstand, dass - wie die belangte Behörde im Einklang mit der Aktenlage dargetan hat - Berufung gegen die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren erst in der "Ergänzung vom 22.6.1999" und damit verspätet erhoben wurde.

Gemäß § 2 Abs. 4 EStG 1988 in der Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, sind Einkünfte im Sinne des Abs. 3:

1. Der Gewinn (§§ 4 bis 14) bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb.
2. Der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16) bei den anderen Einkunftsarten.

Als gewerbliche Einkünfte (Abs. 3 Z 3) gelten stets und in vollem Umfang Einkünfte aus der Tätigkeit der offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und anderer Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes anzusehen sind.

§ 1 Abs. 2 Z. 1 Gewerbesteuerengesetz enthielt die Bestimmung, dass die Tätigkeit der offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und anderer Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer eines Gewerbebetriebes anzusehen sind, stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt. Gleiches wurde von Lehre und Rechtsprechung bereits vor dem Steuerreformgesetz 1993 auch für die Einkommensteuer vertreten (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 23, Rz 20f).

Die geringste, von einer Mitunternehmerschaft ausgeübte gewerbliche Tätigkeit im Sinn des § 23 EStG 1988 bewirkt also, dass der gesamte Tätigkeitsbereich zu gewerblichen Einkünften führt. Eine neben der gewerblichen Tätigkeit durchgeführte Vermietungstätigkeit einer Mitunternehmerschaft ist somit ebenfalls der Einkunftsart des § 2 Abs. 3 Z. 3 EStG 1988 zuzuordnen.

Dass die Einkünfte aus Tätigkeiten von Mitunternehmerschaften, die einen Gewerbebetrieb führen, stets und in vollem Umfang als gewerbliche Einkünfte gelten, bedeutet jedoch nicht, dass nicht auch hinsichtlich einzelner Teilbereiche von Liebhaberei ausgegangen werden könnte. Die Liebhabereibeurteilung gemäß § 1 Abs. 1 und Abs. 2 LVO erstreckt sich gesondert auf jede organisatorisch, in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbstständigkeit ausgestattete Einheit (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Mai 1996, 93/15/0215).

Im Beschwerdefall ist daher entscheidend, ob die Tätigkeit der beschwerdeführenden Personengesellschaft hinsichtlich der im Wege des Leasings verwerteten Wirtschaftsgüter als eigenständiger Teilbereich und dieser für sich betrachtet als Liebhaberei beurteilt werden durfte. Dies wäre aber an Hand der Liebhabereiverordnungen zu beurteilen gewesen. In Verkennung der Rechtslage hat die belangte Behörde dies unterlassen.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht ist die belangte Behörde davon ausgegangen, dass hinsichtlich der entsprechenden Wirtschaftsgüter ein Vorsteuerabzug nicht zusteht, weil die Wirtschaftsgüter weder notwendiges noch gewillkürtes Betriebsvermögen (sondern sonstiges Privatvermögen) darstellen. Damit hat sie jedoch schon deshalb die Rechtslage verkannt, weil es für die Frage der Berechtigung zum Vorsteuerabzug im Beschwerdefall nicht darauf ankommt, ob das betreffende Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen gehört oder nicht.

Der angefochtene Bescheid war daher hinsichtlich Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1992 bis 1996 und Gewerbesteuer 1992 und 1993 gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben, im Übrigen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

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

Wien, am 18. Oktober 2005

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2005:2001140042.X00

**Im RIS seit**

08.01.2006

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

© 2025 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)