

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/10/24 98/15/0083

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.10.2002

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

EStG 1988 §2 Abs3 Z3;

EStG 1988 §23;

EStG 1988 §4 Abs1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Karger und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der H und des F in L, vertreten durch Dr. Christian Hopp, Rechtsanwalt in 6800 Feldkirch, Johannitergasse 6/II, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 25. März 1998, Zl. RV/517-6/97, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Jahre 1991 bis 1994, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführer haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 332,- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführer waren in den Streitjahren Gesellschafter einer von ihnen beiden gebildeten Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR). Sie führten im Objekt H.-Straße 1 einen Beherbergungsbetrieb, für den sie den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 ermittelten.

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, die Beschwerdeführer hätten am 18. November 1991 das Objekt H.-Straße 3 zum Preis von 2,3 Mio. S je zur Hälfte erworben. Zum Erwerbszeitpunkt habe sich auf dieser Liegenschaft das ehemalige Gasthaus R. befunden, welches vom Verkäufer der Liegenschaft im Februar 1991 der S. GmbH bis einschließlich 31. Jänner 1992 in Bestand gegeben worden sei. Die S. GmbH habe einen Teil des Erdgeschoßes für Zwecke einer Gastwirtschaft genutzt und den verbleibenden Teil des Erdgeschoßes weiter verpachtet. Der Unterbestandnehmer habe die von ihm genutzte Fläche ebenfalls dazu benutzt, ein Lokal in Form einer Bar zu führen. Die Zimmer in den Obergeschoßen habe die S. GmbH an Gastarbeiter vermietet. Die Beschwerdeführer hätten die Anschaffungskosten der Liegenschaft unter dem Titel "Im Bau befindliche Anlagen" in den Büchern der GesbR aktiviert. Die mit der Anschaffung der Liegenschaft zusammenhängenden Bankschulden seien spiegelbildlich auf der Passivseite als Verbindlichkeiten eingestellt worden. Das Gasthaus R. sei am 11. Dezember 1991 abgebrannt. Der von der

Versicherungsanstalt mit rd. 5,98 Mio. S ermittelte Schaden sei in Teilbeträgen an die Beschwerdeführer zur Auszahlung gebracht worden. Diese hätten die erhaltenen Entschädigungsteilbeträge in den Büchern unter dem Konto "Schadenersätze" verbucht. Anlässlich der Erstellung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 1991 im Herbst 1992 hätten die Beschwerdeführer sämtliche Buchungen im Zusammenhang mit dem Wirtschaftsgut H.-Straße 3 storniert. Dies sei damit begründet worden, dass sie die Liegenschaft in ihr Privatvermögen erworben hätten. Weil Betriebsvermögen nicht vorliege, sei die Versicherungsentschädigung nicht einkommensteuerbar.

Die belangte Behörde gab im angefochtenen Bescheid die Ergebnisse einer für die Jahre 1991 bis 1994 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wieder. Diese sei zur Ansicht gelangt, dass das im November 1991 angeschaffte Objekt als notwendiges Betriebsvermögen der GesbR zu werten und die erhaltene Versicherungsvergütung deshalb als Betriebseinnahme zu erfassen sei. Das Finanzamt sei dieser Beurteilung gefolgt und habe dem Ergebnis der abgabenbehördlichen Prüfung entsprechende Feststellungsbescheide für die Jahre 1991 bis 1994 erlassen.

Nach einer Wiedergabe der Vorbringen der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren stellte die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides fest, dass die Beschwerdeführer bisher eine gewerbliche Zimmervermietung von Teilen der Liegenschaft H.-Straße 1 in der Rechtsform einer GesbR betrieben hätten. Eine Mitunternehmerschaft könne nur einen einzigen Betrieb haben. Ihre Tätigkeit sei auch dann einheitlich zu betrachten, wenn mehrere sachlich abgrenzbare Tätigkeiten ausgeführt würden, die bei einem Einzelunternehmer als selbständige Betriebe anzusehen wären. Bereits diese Betrachtung zeige, dass die von den Beschwerdeführern über die rechtlich bereits existente GesbR erworbene Liegenschaft H.-Straße 3 als Teil der gewerblichen Betätigung der von den Beschwerdeführern geführten Mitunternehmerschaft anzusehen sei. Auch eine "isolierte Zuordnung" des Wirtschaftsgutes H.-Straße 3 zum Privat- oder Betriebsvermögen nach den dafür maßgebenden Regeln führe zu keinem anderen Ergebnis. Die Eignung zur Zuweisung der in Rede stehenden Liegenschaft zum Bereich der betrieblichen Aktivitäten der Beschwerdeführer oder zu deren Privatvermögen sei vorerst nach objektiven Maßstäben zu beurteilen. Das Betriebsvermögen der H.B. GmbH & Co KG, deren Kommanditisten die Beschwerdeführer und deren beide Kinder im Streitzeitraum gewesen seien, habe solche Wirtschaftsgüter umfasst, die mit der Erzeugung von Wurst- und Fleischwaren sowie mit dem Betrieb von mehreren Grillständen verbunden gewesen seien. Als Sonderbetriebsvermögen der Beschwerdeführer sei in der KG zudem die Gaststätte "E.T." (H.-Straße 1) bilanziert gewesen. Die sonstigen Nutzflächen des Objektes H.-Straße 1 hätten teilweise der gewerblichen Beherbergung gedient, die die Beschwerdeführer in Form der GesbR bis zu deren Realteilung mit Stichtag 31. Dezember 1994 gemeinsam geleitet hätten. Das Dachgeschoß sei von den Beschwerdeführern unabhängig von der gewerblich tätigen GesbR "als schlichte Miteigentümer" vermietet worden. Das Betriebsvermögen der GesbR habe sich im Wesentlichen aus elf Zimmern (24 Betten) zusammengesetzt, die wechselnden Mietern zum Gebrauch überlassen worden seien. Zum Erwerbszeitpunkt durch die Beschwerdeführer sei das Gasthaus R. im Erdgeschoß als Restaurant und - unabhängig davon - als "Bar" genutzt worden. Ober- und Dachgeschoß seien an Gastarbeiter vermietet gewesen. Das Gasthaus R. habe sich aufgrund seiner Beschaffenheit dazu geeignet, die von den Beschwerdeführern in der Rechtsform der GesbR verfolgten Aktivitäten (Beherbergung) zu ergänzen bzw. abzurunden. Der objektive Zusammenhang zwischen dem bestehenden Gewerbebetrieb der GesbR und der erworbenen Liegenschaft habe darin bestanden, dass sich eine Nutzung des Gasthofes R. als Beherbergungsbetrieb - wenn auch erst nach erfolgter Renovierung - geradezu aufgedrängt habe. Mit dem Objekt H.-Straße 3 hätten sich auch zusätzliche Chancen ergeben, beispielsweise durch das Eröffnen eines Restaurants, den Absatz der Produkte der H.B. GmbH & Co KG (Wurstwaren udgl.) zu fördern. Eine Erhöhung der Bettenkapazität hätte es ermöglicht, eine größere Anzahl von Gästen aufzunehmen und damit die Attraktivität des Erwerbszweiges "Zimmervermietung" auszubauen bzw. die Kostenstruktur zu senken. Der ursprüngliche Zweck der Errichtung des Objektes R. als Gasthaus und die tatsächliche Verwendung des Gebäudes, wenn auch im Pachtweg, als Restaurant, Bar- und Zimmervermietungsbetrieb zum Zeitpunkt des Erwerbes durch die Beschwerdeführer verdeutliche die Eignung dieses Objektes zur Eingliederung in den gewerblichen Beherbergungsbetrieb der Beschwerdeführer. Dass die Rechte und Pflichten aus dem Pachtvertrag mit der S. GmbH durch die Beschwerdeführer im Rahmen des Kaufvertrages übernommen worden seien, ändere an dieser Betrachtungsweise nichts, weil das Pachtverhältnis vereinbarungsgemäß am 31. Jänner 1992, also ca. 2 1/2 Monate nach Anschaffung der Liegenschaft geendet habe und die Beendigung zudem durch einen gerichtlichen Räumungsvergleich abgesichert gewesen sei. Die objektive Eignung der Liegenschaft H.-Straße 3, als Betriebsvermögen der GesbR in Betracht zu kommen, stehe damit fest.

Wenn auch der subjektiven Absicht der Beschwerdeführer zum Erwerb der ihrem gewerblichen Betrieb benachbarten Liegenschaft nur eine untergeordnete Bedeutung zukomme, seien auch hier Anhaltspunkte für eine beabsichtigte zukünftige betriebliche Verwendung der erworbenen Liegenschaft R. gegeben. In einer niederschriftlichen Einvernahme durch das Landesgendarmeriekommando anlässlich des Brandes der Liegenschaft habe der Zweitbeschwerdeführer beispielsweise angegeben, die Beschwerdeführer hätten das Gasthaus R. in der Absicht erworben, im Erdgeschoß "eine Westernbar zu errichten und im Obergeschoß Zimmer für Personal einzurichten" (sie hätten nicht die Absicht gehabt, besonders viel Kapital in das Haus zu investieren). Den Willensbekundungen der Beschwerdeführer in den Niederschriften vor dem Landesgendarmeriekommando seien insgesamt keine Anhaltspunkte zu entnehmen, die auf eine beabsichtigte private Verwendung der Liegenschaft hindeuteten. Schließlich sei von den Beschwerdeführern in den Jahren 1993 und 1994 auf dem 1991 erworbenen Grundstück ein Gästehaus (Neubau) mit 28 Betten errichtet worden. Die Verbuchung des Anschaffungsvorganges hinsichtlich der Liegenschaft R. sei unter dem Titel "Im Bau befindliche Anlagen" am 1. Dezember 1991 ca. zwei Wochen nach Erwerb des Wirtschaftsgutes erfolgt. Die zeitnahe Verbuchung bestätige, dass die Beschwerdeführer damals davon überzeugt gewesen seien, Betriebsvermögen erworben zu haben. Die spätere Ausbuchung durch den steuerlichen Vertreter im Rahmen der Bilanzerstellung für das Jahr 1991 im Herbst 1992 sei auch unter dem Aspekt zu sehen, dass die Zahlungen durch die Versicherungsanstalt infolge des Feuerschadens erstmals am 8. Mai 1992 mit rd. 2,4 Mio. S und am 2. Juli 1992 mit 465.000 S erfolgt seien. Zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung sei es somit absehbar gewesen, dass die Behandlung der Liegenschaft als Betriebsvermögen entweder den Gewinn der Gesellschaft erhöhen (Verlust vermindern) oder über die gemäß § 12 EStG 1988 zu bildende Übertragungsrücklage die Anschaffungskosten eines gleichartigen Wirtschaftsgutes schmälern würde. Soweit das Vorbringen der Beschwerdeführer im Berufungsverfahren darauf abziele, diese Umbuchung damit zu erklären, dass der steuerliche Vertreter ca. ein Jahr nach Anschaffung der Liegenschaft während der Bilanzerstellung darüber bestimmt habe, ob die Liegenschaft einer betrieblichen oder privaten Verwendung zugeführt werde, sei zu erwidern, dass derartige Entscheidungen betreffend Aufwendungen "in Millionenhöhe" üblicherweise zum Anschaffungszeitpunkt getroffen würden und nicht Jahre später vom steuerlichen Berater. Im schriftlichen "Angebot" vom 19. November 1991 einer Versicherungsanstalt zum Abschluss einer Bündelversicherung für das strittige Objekt werde einleitend festgestellt: "Das durch Sie erworbene Objekt wird umgebaut und in späterer Folge zu einer Pension mit Restaurantbetrieb erweitert". Auch dieser gegenüber der Versicherung angegebene Umbau des Gebäudes spreche für eine zum Anschaffungszeitpunkt "wenigstens auf gedanklicher Basis" feststehende (betriebliche) Nutzungszuführung. Auch der weitere Hinweis im Versicherungsangebot, "während der Bauzeit, in welcher das Gebäude unbewohnt ist, gewähren wir die Feuerversicherung prämienfrei", mache deutlich, dass die Beschwerdeführer während der Verhandlungen zum Abschluss einer "Bündelversicherung" erklärt hätten, das Gebäude ehestmöglich um- oder auszubauen. Dass der Antragsentwurf vom 23. November 1991 auf "Eigenheimversicherung" gelautet habe, ändere an dieser "Sicht der Dinge" nichts, weil dieser Entwurf ausdrücklich auf das Offert vom 19. November 1991 verweise. Der im Frühsommer 1992 tatsächlich abgeschlossene Versicherungsvertrag habe sich auf die "Brandruine" bezogen, sodass die dort gewählte Bezeichnung (Eigenheim) nicht aussagekräftig dafür sei, ob die Beschwerdeführer Monate davor beabsichtigt hätten, Betriebs- oder Privatvermögen zu erwerben. Schließlich spreche auch die im Kaufvertrag vom 15. November 1991 übernommene Getränkebezugsvereinbarung für das subjektive Streben der Beschwerdeführer, die erworbene Liegenschaft (auch) über einen zusätzlichen Getränkeausschank betrieblich zu verwerten zu wollen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zum notwendigen Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen, somit betrieblich verwendet werden. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Beschaffenheit des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen, aber auch die Verkehrsauffassung, nicht aber subjektive Momente, maßgebend (vgl. Hofstätter/Reichel, III A, Tz. 12 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988). Die bloß vorübergehende Nichtverwendung eines Wirtschaftsgutes steht der Beurteilung als notwendiges Betriebsvermögen nicht entgegen (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. Februar 2001, 2000/14/0158). Notwendiges Betriebsvermögen verliert diese Eigenschaft auch dann nicht, wenn es entgegen den allgemeinen Bilanzierungsgrundsätzen nicht in die Bilanz aufgenommen wird (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. Jänner 2002, 98/13/0213).

Die Beschwerdeführer waren - worauf diese auch in der Beschwerde hinweisen - im Gastgewerbe tätig. Sie führten in

Form einer von ihnen gebildeten Mitunternehmerschaft (GesbR) auf der Liegenschaft H.-Straße 1 einen Beherbergungsbetrieb und erwarben im Jahr 1991 im Wege der Fremdfinanzierung die dieser Liegenschaft benachbarte Liegenschaft H.-Straße 3, auf der sich ein Gebäude befand, in dem gastgewerbliche Tätigkeiten (Beherbergung sowie Lokalbetrieb) stattfanden. Nach der Zerstörung dieses Gebäudes durch Brand im Jahr 1991 errichteten die Beschwerdeführer auf dem Grundstück ein Gebäude (Gästehaus), das sie im Rahmen ihrer bereits bestehenden Mitunternehmerschaft gastgewerblich nutzten.

Es ist nicht erkennbar, warum unter objektiver Betrachtung nach den Kriterien der Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes (das erworbene Objekt wurde gastgewerblich genutzt) sowie der Beschaffenheit des Betriebes und des Berufszweiges der Beschwerdeführer (auch diese führten im Nachbarobjekt einen gastgewerblichen Betrieb) und bei Bedachtnahme auf die Verkehrsauffassung das strittige Objekt H.-Straße 3 nicht notwendiges Betriebsvermögen der von den Beschwerdeführern geführten GesbR sein sollte. Einen konkreten Anhaltspunkt, der gegen die Beurteilung als notwendiges Betriebsvermögen sprechen könnte, zeigt die Beschwerde, die sich in ihren umfangreichen Ausführungen insbesondere gegen die von der belangte Behörde weiters herangezogenen Indizien (Aussagen gegenüber dem Landesgendarmeriekommando, ursprüngliche Verbuchung des Anschaffungsvorganges, Versicherungsangebot oder Getränkebezugsvereinbarung) wendet, nicht auf.

Die von der belangten Behörde herangezogenen Indizien waren im Übrigen in ihrer Gesamtschau jedenfalls geeignet, die strittige Annahme von notwendigem Betriebsvermögen zu bestätigen.

Dass keine eindeutige und endgültige Funktionszuweisung hinsichtlich der erworbenen Liegenschaft aus den Aussagen des Zweitbeschwerdeführers vor dem Landesgendarmeriekommando hervorgegangen sei und eine Nutzung des Gebäudes als "Westernbar und als Personalwohnungen" nicht mit dem bisher von den Beschwerdeführern geführten Beherbergungsbetrieb (11 Zimmer und 24 Betten) in Einklang zu bringen sei, bedeutet nicht, dass das Objekt nicht in der Lage war, dem bisher im Rahmen der Mitunternehmerschaft geführten Betrieb der Beschwerdeführer zu dienen, wobei darauf hinzuweisen ist, dass bei einer Personengesellschaft die gesamte Tätigkeit der Personengesellschaft als gewerbliche Tätigkeit zu beurteilen ist (vgl. z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 12. Juni 1991, 89/13/0180, sowie Hofstätter/Reichel, III A, Tz. 12a zu § 2 EStG 1988). Die zum Zeitpunkt des Erwerbes im November 1991 seitens des Voreigentümers noch bestehenden Bestandverhältnisse waren in Hinblick auf deren kurz bevorstehende und auch kaufvertraglich abgesicherte Beendigung (so waren die Beschwerdeführer etwa nach Punkt V des Kaufvertrages verpflichtet, von der Geltendmachung des Räumungsvergleiches per Ende Jänner 1992 Gebrauch zu machen) für die gegenständliche Einstufung als Betriebsvermögen nicht wesentlich. Warum die Aussage des Zweitbeschwerdeführers vor dem Landesgendarmeriekommando, die eine - auch ohne große Investitionen - beabsichtigte betriebliche Nutzung der erworbenen Liegenschaft ansprach, nur deswegen, ohne Rücksicht auf "steuerliche Spitzfindigkeiten", gemacht worden sei, weil keine Angaben über die künftige Verwendung der Liegenschaft vermutlich angesichts der zeitlichen Nähe zwischen dem Grundstückskauf und dem Brand des Gebäudes ein "schiefes Licht" auf den Fall geworfen hätten, stellt die Beschwerde nicht nachvollziehbar dar.

Zur Frage der Buchungsvorgänge ist festzuhalten, dass die diesbezüglich im angefochtenen Bescheid enthaltenen Überlegungen vor allem auch in Bezug auf die angegebene Motivation zur "späteren Ausbuchung" wegen der erfolgten Versicherungszahlungen schlüssig erscheinen. Wenn auch nach den Beschwerdeausführungen "unterjährig" keine gesonderten Bücher und Aufzeichnungen für die GesbR, sondern nur einheitliche Bücher und Aufzeichnungen für das Sonderbetriebsvermögen der H.B. GmbH & Co KG, für die gewerbliche Beherbergung (GesbR), für die außerbetriebliche Dauervermietung und für "die sonstigen gemeinschaftlichen Privatvorgänge der Beschwerdeführer" geführt worden sein sollten, wird damit nicht hinreichend erklärt, warum ein laut Beschwerdebehauptungen offenbar von vornherein lediglich der privaten Vermögensanlage dienender Erwerb der Liegenschaft (die sich in einer guten Lage befunden habe und bei der mit einer Steigerung des Wertes des Grund und Bodens zu rechnen gewesen sei) vom Buchhalter auf eindeutig einen betrieblichen Zusammenhang nahe liegende Konten ("Im Bau befindliche Anlagen" mit entsprechendem Verbindlichkeitskonto) verbucht wurde bzw. später auch die Schadenersatzzahlungen primär (vor den Umbuchungen) dem betrieblichen Bereich zugeordnet wurden.

Dass in einem Versicherungsantragsformular vom 23. November 1991 von einer "Eigenheimversicherung für ständig bewohnte Ein- und Zweifamilienhäuser" die Rede ist, oder - nach dem Brand - tatsächlich eine "Wohnhaus-Gesamt-Versicherung" abgeschlossen wurde, schafft die im "Angebot" der Versicherung vom 19. November 1991 enthaltenen

Angaben über den beabsichtigten Umbau und die Nutzung des erworbenen Objektes als gastgewerblichen Betrieb nicht aus der Welt. Diese Angaben durfte die belangte Behörde ebenso zur Abrundung ihres Bildes des Vorliegens von notwendigem Betriebsvermögen heranziehen, wie auch die übernommene Getränkebezugsverpflichtung nicht für die behauptete Privatnutzung der Liegenschaft sprach.

Die Beschwerde zeigt somit in Bezug auf das geltend gemachte Recht "auf das Nichtvorliegen von notwendigem Betriebsvermögen" bzw. "auf die Steuerfreiheit der Versicherungsentschädigung" keine Rechtswidrigkeit des, auch mit keinen wesentlichen Verfahrensmängeln belasteten angefochtenen Bescheides auf. Sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 24. Oktober 2002

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2002:1998150083.X00

**Im RIS seit**

18.02.2003

**Zuletzt aktualisiert am**

27.10.2008

**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)