

TE Vwgh Erkenntnis 2000/6/20 98/15/0006

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 20.06.2000

Index

32/04 Steuern vom Umsatz;

Norm

UStG 1972 §4 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Wetzel und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des Mag. Christian Posch, Rechtsanwalt in Salzburg, Fürstenallee 173, als Masseverwalter im Konkurs der Verlassenschaft nach dem am 28. Februar 1998 verstorbenen LS, vertreten durch den Verlassenschaftskurator Dr. Gerald Jahn, Rechtsanwalt in Salzburg, Ernest-Thun-Straße 3, diese vertreten durch Dr. Raits, Dr. Ebner, Dr. Aichinger, Dr. Bleiziffer, Dr. Bräunlich, Mag. Leitner und Mag. Guggenberger, Rechtsanwälte in Salzburg, Ignaz-Rieder-Kai 11c, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat I) vom 6. November 1997, Zi. RV/100-03/09/94, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1989, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Anfechtung, somit betreffend Umsatzsteuer 1989, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von 15.000 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der nach Einbringung der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde verstorbene S (im Folgenden als Beschwerdeführer bezeichnet) war als akademischer Maler in S tätig. Er übte seine freiberufliche künstlerische Tätigkeit in einem gemieteten Atelier des Schlosses F aus. Über die Verlassenschaft wurde mit gerichtlichem Beschluss vom 13. Juli 1999 das Konkursverfahren eröffnet.

Im Bericht vom 23. November 1993 über eine beim Beschwerdeführer durchgeföhrte abgabenbehördliche Prüfung über den Zeitraum 1988 bis 1990 ist unter Tz 14 betreffend "Mietrechtsablöse 1989" zu lesen, der Beschwerdeführer habe seit dem Jahr 1966 Räumlichkeiten im Schloss F sowohl betrieblich als auch privat genutzt. Die Raumnutzung sei zu zwei Dritteln für berufliche Zwecke (Atelier) und zu einem Drittel für Wohnzwecke erfolgt. Im Jahr 1988 hätten infolge eines Eigentümerwechsels Verhandlungen bezüglich Aufgabe des Mietrechtes begonnen. Die Verhandlungen seien am 26. April 1989 mit dem Abschluss eines Vertrages zwischen dem Beschwerdeführer und der AC-B GmbH über den Verkauf von zwei Eigentumswohnungen um einen Kaufpreis von 2,5 Mio. S abgeschlossen worden. Dieser

Kaufpreis sei jedoch vom Beschwerdeführer nicht zu bezahlen gewesen, sondern "stellte den Gegenwert für das aufgegebene Mietrecht dar". Da bei Abschluss dieses Vertrages die Wohnungen noch nicht fertig gestellt gewesen seien, sei dem Beschwerdeführer als Sicherstellung von der AC-B GmbH ein Depot (Sparbuch) in Höhe von 2,5 Mio. S bis zur Fertigstellung der Wohnung übergeben worden. Im Jahr 1990 sei Zug um Zug die Übergabe der fertig gestellten Wohnungen (Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 7. März 1990) gegen die Rückerstattung des Depots erfolgt.

Diesen im Betriebsprüfungsbericht dargestellten Sachverhalt würdigten die Prüfer dahingehend, dass auch die entgeltliche Aufgabe eines betrieblichen Mietrechtes zu einem betrieblichen Vorgang führe. Das Mietrecht sei überwiegend für betriebliche Zwecke genutzt worden. Bei der Aufgabe des Mietrechtes durch den Beschwerdeführer einerseits und der Hingabe von zwei Eigentumswohnungen durch die AC-B GmbH andererseits habe es sich steuerlich um einen Tausch gehandelt. Nach § 4 Abs. 6 UStG 1972 gelte beim Tausch der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. Mangels anderer Bestimmungen komme als Wert der gemeine Wert nach § 10 BewG zur Anwendung. Auf Grund von Vergleichskäufen im selben Objekt und in gleicher Lage sei ein Wert von 4,172.000 S (darin enthalten 695.333,33 S Umsatzsteuer) ermittelt worden. Einkommensteuerrechtlich stelle der Tausch eine Veräußerung des hingegebenen und eine Anschaffung des im Tauschweg erworbenen Wirtschaftsgutes dar. Das erworbene Wirtschaftsgut sei mit den Anschaffungskosten zu bewerten, die gleich dem Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes seien. Der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes (Mietrecht) sei mit 2,5 Mio. S anzusetzen (Treuhanderlag bzw. Kaufpreis der Wohnungen). Zur Ermittlung des Gesamtbetrages der Entgelte 1989 ist unter Tz 12 des Betriebsprüfungsberichtes bei der Zurechnung der Ablöse des Mietrechtes als "tauschähnlichen Umsatz" zu den erklärten Umsätzen (in Höhe von 589.545 S) noch davon die Rede, dass die Besteuerung gemäß § 4 Abs. 7 UStG 1972 nach vereinbarten Entgelten erfolge.

Das Finanzamt erließ entsprechend den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung nach Verfahrenswiederaufnahme neue Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1989.

In einem ergänzenden Berufungsschriftsatz vom 7. März 1994 betreffend Berufung "gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 1989" wurden die Feststellungen der Betriebsprüfung zur steuerlichen Behandlung der Ablöse des Mietrechtes bekämpft. Es wurde auf bereits seit 1988 geführte "harte Auseinandersetzungen" zwischen dem Beschwerdeführer und dem neuen Eigentümer des Mietobjektes (Anm.: der F Verwaltungs- und Treuhand GmbH) hingewiesen, die dem Beschwerdeführer auch die Ausübung der beruflichen Tätigkeit nicht mehr möglich gemacht hätten. Ein Kaufvertrag über Ersatzobjekte sei zwar am 2. Mai 1989 abgeschlossen worden, bis zur im Jahr 1990 erfolgten Übergabe habe jedoch ständig Unsicherheit bestanden, ob der Vertragspartner seine Verpflichtungen erfüllen würde. Betreffend Umsatzsteuer sei nicht einzusehen, warum ein Betrag von 4,172.000 S der Bemessungsgrundlage hinzugerechnet werde, weil lt. Kaufvertrag vom 2. Mai 1989 der Kaufpreis mit 2,5 Mio. S festgesetzt und sohin für die Vertragspartner auf dieser Basis die Vertrags- und Geschäftsgrundlage festgelegt worden sei. Dieser Wert stelle - soweit dem Beschwerdeführer bekannt - den Selbstkostenpreis für die Errichtung des Objektes durch den Bauträger (Anm.: die AC-B GmbH) dar und "wurde auf dieser Basis eine Einigung für die Ablöse erzielt". Ein Abweichen von dieser zivilrechtlichen Vereinbarung sei auf Grund der vorliegenden Vertragsgrundlage nicht möglich. Es müsse demnach der für die Ertragssteuer herangezogene Wert (Anm.:

2,5 Mio. S) grundsätzlich auch für die Umsatzsteuer gelten.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung nach durchgeföhrter mündlicher Verhandlung keine Folge.

Im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides ging die belangte Behörde davon aus, dass die Verhandlungen über die Aufgabe des Mietrechtes zwischen dem Beschwerdeführer und "dem Liegenschaftseigentümer, der AC-B GmbH," mit Abschluss des Kaufvertrages vom 26. April 1989 über den Erwerb zweier Eigentumswohnungen durch den Beschwerdeführer und Übergabe eines Sparbuches in Höhe von 2,5 Mio. S zugunsten des Beschwerdeführers geendet hätten. Die Unterfertigung des Kauf- und Wohnungseigentumsvertrages sei Zug um Zug gegen die Rückgabe des Sparbuches am 7. März 1990 erfolgt (am 15. Mai 1990 sei der Beschwerdeführer aus dem Mietobjekt ausgezogen). Nach der Aktenlage sei von einer Betriebseinstellung durch Entnahme der betrieblichen Wirtschaftsgüter zum 31. März 1989 bzw. Ablöse des Mietrechtes per 26. April 1989 auszugehen. Die Ablöse des Mietrechtes stelle zur Gänze einen betrieblichen Vorgang dar, weil trotz privater Nutzung ein Wirtschaftsgut dem Betriebsvermögen zuzurechnen sei, wenn die betriebliche

Nutzung überwiege. Umsatzsteuerrechtlich stelle die Übereignung zweier Eigentumswohnungen für die Ablöse des Mietrechtes einen tauschähnlichen Umsatz dar. Demnach gelte gemäß § 4 Abs. 6 UStG 1972 der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. Der im Vertrag vom 26. April 1989 vereinbarte "Kaufpreis" von 2,5 Mio. S, der vom Beschwerdeführer "tatsächlich nie gezahlt werden sollte", stelle - wie in der Berufung zugegeben - den Selbstkostenpreis der Errichtung des Objektes für den Bauträger und somit nicht den Preis dar, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr üblicherweise auf Letztverbraucherstufe zu erzielen wäre. Dieser Wert (ein vom Konsumenten im gewöhnlichen Wirtschaftsleben erzielbarer Kaufpreis) sei vom Finanzamt zu Recht auf Grund von Vergleichskäufen mit einem Betrag von brutto 4,172.000 S ermittelt worden. Es bestünden daher keine Bedenken, den tauschähnlichen Umsatz im Zusammenhang mit der Ablöse des Mietrechtes mit einem Betrag von netto 3.476.666,67 S der Besteuerung zu unterwerfen.

In der Beschwerde erachtet sich der Beschwerdeführer durch den angefochtenen Bescheid in seinem Recht auf das Unterbleiben einer Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Umsatzsteuer für 1989 und auf das Unterbleiben der Festsetzung einer über die vor Wiederaufnahme dieses Verfahrens festgesetzt gewesene Umsatzsteuer von 54.502 S hinausgehenden weiteren Umsatzsteuer (in Höhe von 695.333 S) verletzt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zur in der Beschwerde (auch) geltend gemachten Rechtsverletzung in Bezug auf ein Unterbleiben der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für 1989 ist festzuhalten, dass der angefochtene Bescheid über keine Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens abspricht und damit der Beschwerdeführer insoweit nicht in Rechten verletzt sein kann. Angemerkt wird, dass nach der Aktenlage innerhalb der Rechtsmittelfrist keine Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide erhoben wurde (das Fristverlängerungsansuchen vom 29. Dezember 1993 bezog sich nur auf die Rechtsmittelfrist gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 1989 vom 26. November 1993). In der antragsgemäß mit Bescheid des Finanzamtes vom 10. Jänner 1994 bis 31. Jänner 1994 verlängerten Rechtsmittelfrist wurde zwar eine Berufung eingebracht, die als Anfechtungsgegenstand "die Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuer 1989 vom 26.11.1989" nennt, von der Behörde aber unter Beachtung des erkennbaren und zu erschließenden Ziel des Parteienschrittes (Rechtsmittelfristverlängerung nur betreffend Umsatz- und Einkommensteuer, keinerlei Sachvorbringen, das als Bekämpfung des Wiederaufnahmsbescheides gedeutet werden könnte, in der Berufung vom 31. Jänner 1994 und in deren Ergänzung vom 7. März 1994, die zudem ausdrücklich in Ergänzung der "Berufung vom 31.01.1994 gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 1989" erging) offensichtlich - nur - als Berufung gegen die Sachbescheide über Umsatz- und Einkommensteuer 1989 gewertet wurde.

Der Umsatz wird nach § 4 Abs. 1 UStG 1972 im Falle des § 1 Abs. 1 Z. 1 leg.cit. nach dem Entgelt bemessen. Entgelt ist alles, was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung aufzuwenden hat, um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten.

In der Gegenschrift räumt die belangte Behörde dem Beschwerdevorbringen ein, dass ihr im angefochtenen Bescheid eine Aktenwidrigkeit insoweit unterlaufen sei, als sie den Tauschpartner des Beschwerdeführers verwechselt habe. Diese Verwechslung ("Tauschpartner" F Verwaltungs- und Treuhand GmbH und nicht die namentlich genannte AC-B GmbH) sei zwar bedauerlich, ändere aber nichts an der rechtlichen Beurteilung als Tauschgeschäft.

Gerade für den umsatzsteuerrechtlichen Leistungsaustausch ist von entscheidender Bedeutung, zwischen welchen Personen Umsätze getätigten werden. Es kann damit keineswegs von vornherein gesagt werden, dass die in der Beschwerde der belangten Behörde vorgeworfenen Verfahrensmängel irrelevant wären. So betont die Beschwerde grundsätzlich zu Recht, die belangte Behörde hätte konkret Feststellungen darüber treffen müssen, "zwischen welchen Personen und welche Verträge konkret mit welchem Inhalt abgeschlossen worden sind" (dann hätte sich ergeben, dass der Vermieter tatsächlich die F Verwaltungs- und Treuhand GmbH gewesen sei und sich der Beschwerdeführer dieser gegenüber gegen die Ablösezahlung für das Mietrecht in Höhe von 2,5 Mio S zur Räumung verpflichtet habe). Abgesehen davon, dass eine fehlende Begründung in der Gegenschrift nicht nachgeholt werden kann, ist es beispielweise keineswegs evident, dass der Beschwerdeführer "als Gegenwert für das Mietrecht zwei Wohnungen in der Fürstenallee, die einen weit höheren Wert als den vereinbarten Kaufpreis besitzen," gewollt habe. Gegen eine derartige höherwertige Abfindung des Mietrechtes (das auch nach Ansicht der belangten Behörde lediglich einen Wert von rd. 2,5 Mio S repräsentiert) sprechen einerseits bereits die nach der Aktenlage auch durch verschiedene

Medienberichte dokumentierten "harten Auseinandersetzungen" über die Mietrechtsablöse und andererseits etwa Aussagen des Sohnes des Beschwerdeführers in der mündlichen Verhandlung vom 6. November 1997, der u.a. bekundete, für seine Eltern wäre es angenehmer gewesen, die Wohnung mit einer Barsumme abgelöst zu bekommen und sich ein Haus am Land anzuschaffen ("wir hatten uns schon um ein Haus um ca. 2,5 Mio S umgesehen"). Wenn es etwa - wie der Sohn weiter aussagte - im Interesse des sowohl der F Verwaltungs- und Treuhand GmbH als auch der AC-B GmbH nahe stehenden Verhandlungspartners Herrn L (des Geschäftsführers beider Gesellschaften) gelegen gewesen wäre, ihnen einen Objekt anzubieten, "welches von ihm gebaut wird" (der Streit "wäre sicherlich noch weiter gegangen, wenn wir uns nicht mit dieser Sache abgefunden hätten"), könnte nicht gesagt werden, dass die von einem Dritten (der AC-B GmbH) errichteten Eigentumswohnungen, und nicht die Ablösezahlung allein, tatsächlich im Sinne des § 4 Abs. 1 UStG 1972 das Entgelt bildeten, das der Vermieter (die F Verwaltungs- und Treuhand GmbH) aufzuwenden hatte, um die Lieferung oder sonstige Leistung (Mietrechtsaufgabe) zu erhalten. Die Finanzierung der Eigentumswohnungen durch die Ablösezahlungen stellte dann nur eine für das Austauschverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und der F Verwaltungs- und Treuhand GmbH unbedeutliche Entgeltverwendung dar.

Mit der nicht hinreichenden (und auch aktenwidrigen) Auseinandersetzung mit den Vertrags- und Leistungsbeziehungen im angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde somit Verfahrensvorschriften verletzt, die zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides im Umfang seiner Anfechtung, sohin betreffend Umsatzsteuer 1989, nach § 42 Abs. 2 Z. 3 VwGG führen.

Im fortzusetzenden Verfahren werden auch Feststellungen darüber zu treffen sein, wann ein für die Mietrechtsaufgabe geleistetes Entgelt im Sinne des § 17 Abs. 1 UStG vereinnahmt wurde. Die belangte Behörde gesteht auch hier der Beschwerde zu, dass die Anwendung der Sollbesteuerung im Betriebsprüfungsbericht unter Anwendung des - für Geschäftsveräußerungen vorgesehenen - § 4 Abs. 7 UStG 1972 unzulässig gewesen sei (auch hier können Ausführungen in der Gegenschrift beispielsweise zur mit einer Bankgarantie abgesicherten treuhändigen Hinterlegung des auf Grund des Räumungsvergleiches vom 2. Mai 1989 geleisteten Ablösebetrages von 2,5 Mio S zur Finanzierung der - ohnedies auch noch Ende 1989 übergebenen Wohnungen - eine entsprechende Bescheidbegründung nicht ersetzen). Dahingestellt bleiben kann aus der Sicht der nunmehrigen Beschwerdeentscheidung, ob das in der Beschwerde enthaltene Vorbringen betreffend unzutreffende Annahme der Nutzungsverhältnisse in dem vom Beschwerdeführer aufgegebenen Mietobjekt (die Räumlichkeiten seien nämlich richtigerweise überwiegend privat genutzt worden) dem Neuerungsverbot unterliegt. Soweit in der Beschwerde betreffend anteilige unternehmerische Nutzung von Gegenständen auf Zuordnungsregeln der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie, 77/388/EWG, hingewiesen wird, ist allerdings darauf aufmerksam zu machen, dass der genannten Richtlinie für Zeiträume (Verwirklichung des Abgabentatbestandes) vor dem 1. Jänner 1995 in Österreich keine normative Wirkung zukommt (vgl. zuletzt etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. April 2000, 97/15/0208, mwN).

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBI Nr. 416/1994.

Wien, am 20. Juni 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1998150006.X00

Im RIS seit

27.11.2000

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