

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

06.05.1975

**Geschäftszahl**

1703/74

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Schimetschek und die Hofräte Hofstätter Dr. Reichel, Dr. Simon und Dr. Schubert als Richter, im Beisein des Schriftführers Finanzoberkommissär Dr. Tintera, über die Beschwerde der prot. Firma R. K. B. & Co. OHG in W, vertreten durch DDr. Carl Stölzle und Dr. Ferdinand Graf, Rechtsanwälte in Wien I, Oppolzergasse 6, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat VI, vom 28. Juni 1974, Zl. 6-3016/1/70, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1966, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem blind Aufwendungen in der Höhe von S 720,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen

**Begründung**

In dem auch das Streitjahr betreffenden Betriebsprüfungsbericht wurde u.a. folgendes ausgeführt:

"Die Hauptmietrechte an der Großwohnung in Wien 4., P. E.-straße nn, besaß Frau Margarete B. Bis zum Jahre 1950 befanden sich in der Wohnung (ca. 260 m<sup>2</sup>) die Ordinationsräume von Dr. P., Arzt, die ca. die Hälfte der Wohnung ausmachten. Ende des Jahres 1950 zog Dr. P. aus, und erhielt eine 'Ablösezahlung für die Büroräume' von S 12.000,-- die die Firma R. K. B. & Co. bezahlte, da sie die seinerzeitigen Ordinationsräume nunmehr nutzte. Im Gesellschaftsvertrag vom 4. Oktober 1950 erhielt Frau Margarete B. offenbar für die zur Verfügung gestellten Büroräume nach einem hohen Anteil am Gewinn und Vermögen von 65 % zugesprochen, während Ing. Kurt B. nur einen Anteil von 5 % hatte. Im Jahre 1959 erwarb Ing. Kurt B. von den Gesellschaftern Sch. 30 % hinzu, sodass sein Anteil sich auf 35 % erhöhte. Mit Gesellschaftsvertrag vom 24. Februar 1966 wurde der Gesellschafter Dkfm. Dr. G. per 1. Jänner 1966 aufgenommen und mit 10 % beteiligt:

Die Gewinnbeteiligung 1966 wurde auf 45 % Margarete B. (bisher 65 %) und 45 % Ing. Kurt B. (bisher 35 %) geändert.

Die Kosten für die Miete und Gaszentralheizung wurden zu 50 % als Betriebsausgaben der Firma verbucht, die restlichen 50 % wurden privat entrichtet.

Im Juli 1964 kaufte Frau Martina H., Gesellschafterin der H. V., AG, Wien, das Haus 4., P. E.-straße nn. Schon anfangs 1965 versuchte die neue Hausbesitzerin aus betrieblichen Gründen die Parterrewohnung zu erhalten und suchte hierfür eine passende Ersatzwohnung. Im Juli 1966 schloss M. H. mit Frau Margarete B. eine Vereinbarung auf Zahlung von S 265.000,-- für die Räumung der gesamten Wohnung (einschl. Büroräume der Firma).

Vereinbarungsgemäß hat Frau Martina H. am 19. September 1966 auf das Bankkonto Margarete B. S 100.000,-- überwiesen. Die Überweisung erfolgte dafür, dass die Büroräume der Firma R. K. B. & Co. vorzeitig (innerhalb eines Monats) geräumt übergeben werden. Die Firma übersiedelte endgültig im November 1966 mit ihrem beweglichen Inventar in die Büroräume in Wien 8., A.-gasse nn. Erst im März 1967 übersiedelte das Ehepaar B. in die Eigentumswohnung Wien 19., L. St.-gasse n, und der Restbetrag von S 165.000,-- wurde auf das Bankkonto Margarete B. überwiesen.

Hiezu wird festgestellt:

Im Jahre 1950 bezahlte die Firma eine Ablöse für die Büroräume von S 12.000,--, die sie in den Folgejahren abschrieb. Der Erinnerungswert von S 1,-- für die Ablöse der Büroräume wurde 1966 abgeschrieben (richtiger

Abgang). Die Hauptmieterin M. B. hat der OHG. R. K. B. & Co. das Nutzungsrecht der Büroräume eingeräumt und hierfür auch Gesellschaftsrechte (Beteiligung) erhalten. Dieses Nutzungsrecht hat die Firma 1950 - 1965 auch ausgeübt. Das Nutzungsrecht stellt ein bewertbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens dar, das von der Gesellschafterin M. B. in der Bilanz nicht bewertet wurde, aber offenbar zu einer höheren Beteiligung in der OHG führte.

Unbestritten wurde die Hälfte der Miete und Kosten der Zentralheizung von der Firma als Betriebsausgabe gebucht. Frau B. musste vorerst Ende Oktober 1966 das der OHG eingeräumte Nutzungsrecht entnehmen, um rechtlich überhaupt in der Lage zu sein, die Vereinbarung über die entgeltliche Aufgabe des Hauptmietrechtes an der gesamten Wohnung einhalten zu können. Wie bereits ausgeführt, war der Buchwert des gegenständlichen Nutzungsrechtes Null, der Teilwert dieses Rechtes wäre mit der Hälfte des Gesamterlöses anzusetzen.

Im Zuge der Besprechungen mit den Abgabepflichtigen und dessen Steuerberater wurde eingewendet, dass die Betriebsräume kleiner gewesen seien als die Wohnräume und daher wurde der Teilwert auf diese Einwendungen auf S 120.000,- geschätzt:

Den Entnahmen Margarete B. und dem Gewinn 1966 wurden daher S 120.000,- zugerechnet."

Das Finanzamt schloss sich dem Prüfer an und erließ entsprechende Bescheide.

Dagegen erhob die beschwerdeführende OHG Berufung und führte im wesentlichen aus:

M. B. sei seit 1937 Hauptmieterin der gegenständlichen Wohnung gewesen. Die Wohnung habe vorher einer Möbelfabrik zu Ausstellungszwecken gedient. Der Vater von M. B. habe die Räume durch Umbau, Adaptierung und Einbauten in Wohnräume umwandeln lassen. Die Kosten seien sehr hoch gewesen. Ein Stiegenabgang in die untere Wohnung sei entfernt und die Verbindung zur großen Halle im Hof vermauert worden. Es folgt im Berufungsschriftsatz sodann eine nähere Schilderung über die aufwändige Ausgestaltung der Wohnung (z.B. Einziehen und Vergolden einer Holzdecke im Herrenzimmer). Weiters fährt die Berufung fort, dass nach der Verehelichung der M. B. mit dem Arzt Dr. E. zwei Räume als Arztordination verwendet seien. Nach dem Tod von Dr. E. 1943 sei der Arzt Dr. P. in die Ordination eingewiesen worden. 1948 habe M. B. ihren derzeitigen Gatten, Ing. K. B., geheiratet, dem es Ende 1949 gelungen sei, Dr. P. aus der Wohnung zu bekommen. Dieser habe aus diesem Anlass S 12.000,- für Umzugskosten erhalten. In diesem Zeitpunkt habe zwar die OHG noch nicht, wohl aber eine Einzelfirma Ing. Dr. K. B. bestanden. Nachdem eine Firma, bei der Ing. B. seinerzeit Gesellschafter gewesen sei, gegen ihn eine Klage eingebracht habe, sei, um das Vermögen des Ing. B. vor dem Zugriff dieser Firma zu schützen, die Beschwerdeführerin gegründet worden, an der Ing. B. nur zu 5 % beteiligt gewesen sei. M. B. habe die hohe Beteiligung nicht wegen der Einbringung des Nutzungsrechtes an den Räumen, sondern unter den angeführten Aspekten erhalten. Da die Büroräumlichkeiten im Laufe der Zeit zu klein geworden seien, habe man 1964 beschlossen, die Betriebs- und Lagerräume in die A.-gasse zu verlegen. Im selben Jahr habe das Haus in der P. E.- Straße den Eigentümer gewechselt. Da die neue Hausbesitzerin die Wohnung der M. B. für eigene betriebliche Zwecke benötigt habe, sei es zu Verhandlungen gekommen, die im Juli 1966 mit der Vereinbarung abgeschlossen worden seien, dass M. B. für die Aufgabe der Mietrechte und für die Investitionen einen Betrag von S 265.000,- erhalten sollte. Vereinbarungsgemäß seien am 19. September 1966 S 100.000,- und im März 1967 weitere S 165.000,- bezahlt worden. Im November 1966 sei die Beschwerdeführerin in die A.-gasse übersiedelt. Bei näherer Betrachtung der Mietverhältnisse müsse eine Trennung zwischen der privaten Sphäre von M. B. und der Sphäre als Gesellschafterin gemacht werden. Die beschwerdeführende OHG habe nie ein Mietrecht besessen, sondern sei nur "geduldetes Objekt" in den Räumen von M. B. gewesen. Diese hätte jederzeit die Räumung der Büroräume verlangen können. Die Überlassung des Nutzungsrechtes stelle solange kein bewertbares Wirtschaftsgut des Anlagevermögens dar, als es nicht in den Betrieb eingebracht werde. M. B. habe wohl der Firma das Nutzungsrecht eingeräumt, aber ein solches nie in Form einer Beteiligung eingebracht. Daher habe sie sich die Investitionen ablösen lassen und auf die Hauptmietrechte verzichten können. Die Ablöse von S 265.000,- falle in die Privatsphäre. Die Firma habe in den Räumen keine Investitionen getätigt und habe auch keine Mietrechte gehabt, sodass auch kein Anspruch auf eine Ablöse bestanden habe. Die Firma habe für die Nutzung der Räume die anteilige Miete und die Raumkosten an M. B. bezahlt, wie jeder andere Untermieter. Die vom Finanzamt vorgenommene Hinzurechnung sei daher unrichtig und rechtlich nicht begründet.

Bei der am 28. Mai 1974 vor der belangten Behörde durchgeführten mündlichen Verhandlung gab der Steuerberater der Beschwerdeführerin zur Niederschrift, dass der Anteil der M. B. am Vermögen und Erfolg der beschwerdeführenden OHG auf einer anlässlich ihrer Gründung erfolgten Kapitaleinlage beruhe. Die Büroräume seien der Beschwerdeführerin als Untermieterin zur Verfügung gestellt worden. Diese habe dafür einen entsprechenden Anteil am Hauptmietzins an M. B. entrichtet. Bei dem 1951 an Dr. P. bezahlten Betrag habe es sich um eine Vergütung von Umzugskosten gehandelt. Dieser Betrag sei von der Beschwerdeführerin aktiviert und auf fünf Jahre abgeschrieben worden.

Mit dem angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde der Berufung im Punkte Umsatzsteuer Folge gegeben. Was die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 1966 anlangt, hat die belangte Behörde die Beschwerde abgewiesen:

Es sei unbestritten, dass M. B. einen Teil der Räume der Beschwerdeführerin als Büroräume überlassen habe. Diese Räume bzw. das Mietrecht an ihnen seien notwendiges Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin

gewesen, was auch daraus zu ersehen sei, dass der anlässlich der Übernahme der Räume an den vorherigen Untermieter bezahlte Betrag von S 12.000,- aktiviert und in der Folge auch abgeschrieben worden sei. Wenn nun in der Berufung ausgeführt werde, es müsse bei Betrachtung der Mietverhältnisse zwischen der privaten Sphäre von M. B. und der Sphäre als Gesellschafterin unterschieden werden, so sei dem entgegenzuhalten, dass sich aus der so genannten Bilanzbündeltheorie zwingend ergebe, dass ein Vorbehalt an Sachen oder Rechten, die an sich notwendiges Betriebsvermögen einer Personengesellschaft darstellten, zu Gunsten eines Gesellschafters gegenüber den anderen Gesellschaftern zivilrechtlich zwar, ohne weiteres möglich sei, die steuerliche Beurteilung dieser Sachen bzw. Rechte als Betriebsvermögen des betreffenden Mietunternehmers und somit des Gesamtunternehmens aber nicht tangieren könne (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 28. April 1967, Zl. 1476/66). Es liege in einem solchen Fall ein "Sondervermögen" des betreffenden Gesellschafters vor, dessen Entnahme oder Veräußerung - sofern der Teilwert bzw. der vereinbarte Veräußerungspreis über dem Buchwert liege - zu einem Gewinn dieses Gesellschafters führe. Das Finanzamt habe deshalb zu Recht den durch den strittigen Vorgang zu Tage getretenen Gewinn als Gewinn aus Gewerbebetrieb erfasst und zwar zur Gänze der Gesellschafterin M. B. zugerechnet.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobene Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

Zunächst ist zu prüfen, ob die belangte Behörde zutreffend davon ausgehen konnte, dass die von der Beschwerdeführerin betrieblich benutzten Räume in der gegenständlichen Wohnung notwendiges Betriebsvermögen sind. Notwendiges Betriebsvermögen stellen alle Wirtschaftsgüter dar, die ihrem Wesen nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und tatsächlich betrieblich genutzt werden (vgl. beispielsweise aus jüngster Zeit das hg. Erkenntnis vom 18. März 1975, Zl. 1301/74). Nun wird von der Beschwerdeführerin nicht bestritten, dass sie als Handelsunternehmen Büroräume unbedingt benötigt. Daraus bereits folgt zwingend, dass diese Räume bzw., wenn das betreffende Gebäude nicht im Eigentum des Unternehmens steht, die Nutzungsrechte an diesen Räumen zum notwendigen Betriebsvermögen eben jenes Unternehmens gehören, das sie ausschließlich betrieblich nutzt. Welcher Art die Nutzungsrechte sind (Hauptmietrechte, Rechte aus einem Untermietverhältnis oder auf Grund anderer zivilrechtlicher Titel) ist hiebei ohne Bedeutung. Wie in der mündlichen Berufungsverhandlung ausdrücklich eingeräumt wurde, benutzte die Beschwerdeführerin die gegenständlichen Räume auf Grund eines Untermietvertrages. Die Rechte aus diesem Untermietvertrag sind daher notwendiges Betriebsvermögen. Ob diese Rechte in der Bilanz als Aktivpost auszuweisen sind, hängt allerdings davon ab, ob hierfür entsprechende Aufwendungen getätigt worden sind. Aber auch wenn das nicht der Fall ist, ändert das nichts an dem betrieblichen Charakter dieser Rechte. Im Beschwerdefall wurden übrigens bereits einmal Aufwendungen im Zusammenhang mit der Nutzung der gegenständlichen Räume durch die Beschwerdeführerin zutreffenderweise aktiviert (nämlich jene S 12.000,-, die seinerzeit an Dr. P. entrichtet worden waren). Dass es sich bei dem erwähnten Betrag nicht um eine Ablöse, sondern um eine so genannte Umzugskostenvergütung handelte, fällt nicht ins Gewicht. Entscheidend ist nämlich nicht, aus welchem Grunde dem bisher Berechtigten eine Zahlung geleistet wird, sondern dass sie wirtschaftlich mit dem Übergang der Berechtigung zusammenhängt.

Nun ist die Beschwerdeführerin sinngemäß der Ansicht, dass von einem notwendigen Betriebsvermögen deswegen nicht die Rede sein könne, weil das gesamte Mietrecht dem Privatvermögen der Gesellschafterin M. B. zuzurechnen sei und diese weder das Mietrecht noch Teile desselben in die beschwerdeführende OHG eingebracht habe. Hier verkennt die Beschwerdeführerin die Rechtslage.

Gemäß § 15 Abs. 1 Z. 2 EStG 1967 bilden die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat, Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Aus dieser Gesetzesvorschrift hat der Verwaltungsgerichtshof in wiederholter Rechtsprechung den Rechtsgrundsatz abgeleitet, dass dann, wenn ein Gesellschafter einer OHG ein Wirtschaftsgut zur betrieblichen Nutzung überlässt, im abgabenrechtlichen Sinn notwendiges Betriebsvermögen der Gesellschaft vorliegt. Eine hievon abweichende zivilrechtliche Gestaltung der Beziehungen zwischen dem Eigentümer des Wirtschaftsgutes und der Personengesellschaft tut dem keinen Abbruch. Das bedeutet, dass, wenn der einzelne Gesellschafter der Gesellschaft Wirtschaftsgüter zur betrieblichen Nutzung zur Verfügung stellt, diese grundsätzlich auch dann notwendiges Betriebsvermögen sind, wenn sie gesellschaftsvertraglich nicht in das Vermögen der Gesellschaft eingebracht worden sind. In einem solchen Fall liegt betriebliches Sondervermögen des Gesellschafters vor, was aber nicht hindert, dass alle mit dem betreffenden Wirtschaftsgut zusammenhängenden Aufwendungen und Erträge im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der gewerblichen Einkünfte zu erfassen sind. Die belangte Behörde hat daher nicht rechtswidrig gehandelt, wenn sie einen Teil des Erlöses, den die Gesellschafterin M. B. für die Aufgabe ihrer Mietrechte erhalten hat, in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung einbezogen hat (siehe auch diesbezüglich das zitierte Erkenntnis 18. März 1975). Ob vorliegendenfalls eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG 1953 vorliegt oder ein Veräußerungsgeschäft (Aufgabe der Mietrechte gegen Entgelt), ist irrelevant, weil in beiden Fällen ein steuerpflichtiger Vorgang (eine Gewinnverwirklichung) zu bejahen ist.

Hinsichtlich der Höhe des vorerwähnten Gewinnes wendet die Beschwerde ein, dass von der gesamten 260 m<sup>2</sup> großen Wohnung nur zwei Räume als Büroräume benützt und in diesen 1937 nur geringe Investitionen gemacht worden seien, sodass "der geschätzte Betrag von S 120.000,-- dem tatsächlichen Wert nicht entsprechend ermittelt worden" sei. Er könnte mit "höchstens der Hälfte des Schätzwertes, d. s. S 60.000,-- angesetzt werden". Diesem Beschwerdevorbringen hat die belangte Behörde in der von ihr erstatteten Gegenschrift richtigerweise entgegengehalten, dass dem Einwand, die betrieblich genutzten Räume seien kleiner gewesen als die Hälfte der gesamten Wohnung, dadurch Rechnung getragen worden ist, dass für die betrieblichen Räume nur ein Betrag von S 120.000,-- in Ansatz gebracht wurde und dass weder in der Berufung noch bei der mündlichen Berufungsverhandlung gegen diesen Betrag der Höhe nach etwas vorgebracht worden ist, sodass diesbezüglich eine im verwaltungsgerichtlichen Verfahren unbeachtliche Neuerung vorliegt.

Soweit sich die Beschwerde endlich darauf beruft, dass die Hauptmietrechte von M. B. erst im März 1967 aufgegeben worden sind, so ist auch hier dem von der belangten Behörde in der Gegenschrift zum Ausdruck gebrachten Standpunkt beizupflichten, dass für die Frage der Gewinnverwirklichung nur jener Zeitpunkt maßgebend sein konnte, in dem das Untermietverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der Gesellschafterin M. B. aufgelöst worden ist. Das war aber nach der Aktenlage 1966 der Fall.

Somit erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 19. Dezember 1974, BGBl. Nr. 4/1975, insbesondere auf Art. IV Abs. 2 der zitierten Verordnung.

Wien, am 6. Mai 1975