

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

17.12.1980

**Geschäftszahl**

2429/77

**Beachte****Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

3440/80

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Hofstätter und die Hofräte Dr. Iro, Dr. Drexler, Dr. Pokorny und Dr. Fürnsinn als Richter, im Beisein des Schriftführers Rat Dr. König, über die Beschwerde der LS in W, vertreten durch Dr. Rudolf Jahn, Rechtsanwalt in Wien I, Wipplingerstraße 5, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 1. Juli 1977, Zl. 6- 2083/2/73, betreffend Gewerbesteuer 1966 bis 1969 und Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1968, nach durchgeführter Verhandlung, und zwar nach Anhörung des Vortragenden Berichters sowie der Ausführungen des Vertreters der Beschwerde, Rechtsanwalt Dr. Rudolf Jahn, und des Vertreters der belangten Behörde, Hofrat Dr. FK, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird, soweit mit ihr die Berufungsentscheidung betreffend Gewerbesteuer für die Jahre 1966 bis 1969 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1968 angefochten ist, als unbegründet abgewiesen. Das übrige Beschwerdebegehren wird zurückgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 1.900,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die Beschwerdeführerin führt als Einzelunternehmerin zwei Gewerbebetriebe, und zwar einen Garagenbetrieb und einen von ihr als "Möbelfabrik" bezeichneten Möbelerzeugungsbetrieb. Außerdem ist sie zu 99 % an einer Gesellschaft m.b.H. beteiligt, die seit 1. August 1967 die Fabrikationsanlagen der Möbelfabrik gepachtet hat. Im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Jahre 1965 bis 1969 betreffend den Garagenbetrieb stellte der Prüfer unter anderem fest, daß die Absetzung für Abnutzung bei einem im Jahr 1966 angeschafften Torrahmen zunächst mit S 504,-- (= 20 % der Anschaffungskosten) vorgenommen, im Jahr 1967 jedoch auf S 1.512,--

erhöht worden war. Diese Absetzung wurde vom Finanzamt mit dem Hinweis auf die Unzulässigkeit des Wechsels des Abschreibungssatzes nicht anerkannt. Weiters wurde eine im Jahr 1968 vorgenommene Forderungsabschreibung in Höhe von S 132.365,45 nicht anerkannt. Das Finanzamt begründete dies damit, daß es sich bei der Forderung um einen auf dem "Verrechnungskonto Möbelfabrik" ausgewiesenen Betrag handle, der im Hinblick darauf, daß beide Betriebe derselben Einzelunternehmerin zuzurechnen seien, nicht als "Forderung" gegenüber einem Dritten, sondern als nicht abschreibbarer Teil des Eigenkapitals angesehen werden müsse.

Die Beschwerdeführerin erhob Berufung gegen die Gewerbesteuerbescheide 1965 bis 1969 sowie gegen den Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 1968 (sämtliche betreffend den Garagenbetrieb). In einer Berufungsergänzung, die auf Grund eines Mängelbehebungsauftrages gemäß § 275 BAO erstattet wurde, dehnte die Beschwerdeführerin ihre Berufung auch auf die für die Jahre 1965 bis 1969 ergangenen

Einkommensteuerbescheide und Vermögensteuerbescheide aus. Die Berufung gegen den Gewerbesteuerbescheid 1965 wurde in der Folge zurückgezogen.

Zur Frage der Änderung der Absetzung für Abnutzung von den Anschaffungskosten des Torrahmens im Jahr 1967 wurde in der Berufung ausgeführt, daß in diesem Jahr erkennbar gewesen sei, daß der Torrahmen nur mehr ein Jahr verwendbar sein würde. Was die Abschreibung der Forderung des Garagenbetriebes gegenüber der Möbelfabrik betreffe, müsse darauf hingewiesen werden, daß beide Betriebe selbständig bilanzierende Einheiten mit eigener Steuernummer, sohin "selbständige Steuersubjekte" seien. Wären die beiden Betriebe an verschiedene Käufer verkauft worden, so hätte der Käufer des Garagenbetriebes einerseits eine Forderung gegen die Möbelfabrik erworben, andererseits hätte er aber im Hinblick auf die Zahlungsunfähigkeit der Möbelfabrik mit der Uneinbringlichkeit dieser Forderung rechnen müssen. Als Privatentnahme könne die Forderung gegenüber der Möbelfabrik schon deswegen nicht beurteilt werden, weil die entsprechenden Gelder nicht für private, sondern für geschäftliche Zwecke verwendet worden seien.

In einem weiteren Schriftsatz wies die Beschwerdeführerin darauf hin, daß die im Garagenbetrieb auf Verrechnungskonto aufscheinende Forderung, deren Abschreibung sie begehre, dadurch entstanden sei, daß einerseits Aufwendungen, die die Möbelfabrik betroffen hätten, aus Mitteln des Garagenbetriebes gezahlt und andererseits Erträge des Garagenbetriebes von der Möbelfabrik vereinnahmt worden seien. Auf diese Weise seien dem Garagenbetrieb Geldbeträge entzogen und der Möbelfabrik zwecks Verbesserung ihrer Liquiditätsslage zugeführt worden. Diese Vorgangsweise sei gewählt worden, um die Sanierung der damals "vor dem Zusammenbruch" stehenden Gesellschaft m.b.H. zu ermöglichen. Der Zusammenhang dieser Sanierungsabsicht mit der Liquiditätsverbesserung der Möbelfabrik wurde von der Beschwerdeführerin damit begründet, daß auch eine "Veräußerung der Gesellschaft m.b.H." ins Auge gefaßt worden sei, eine solche aber nur gemeinsam mit der Veräußerung der Möbelfabrik möglich gewesen wäre, weil die Gesellschaft m.b.H. über kein eigenes Anlagevermögen verfügt, sondern dieses von der Möbelfabrik gepachtet gehabt habe.

Im übrigen sei aber die Frage, wie die in Rede stehende Forderung entstanden sei, völlig irrelevant. Forderungen seien nämlich ohne Rücksicht darauf, wie sie entstanden seien, nach ihrer Einbringlichkeit zu bewerten. Bei Prüfung der Einbringlichkeit müsse berücksichtigt werden, daß zum 31. Dezember 1968 weder die Möbelfabrik noch die Gesellschaft m.b.H. (in deren Interesse der Verrechnungsmodus gewählt worden sei) in der Lage gewesen wären, die geschuldeten Beträge ordnungsgemäß zurückzuzahlen.

Die belangte Behörde gab der Berufung in einem anderen Punkt, der nicht Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist, statt; das übrige Berufungsbegehren wies sie als unbegründet ab. Zur Frage der Absetzung für Abnutzung des Torrahmens führte sie aus, daß es Zweck der Absetzung für Abnutzung sei, die Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gleichmäßig verteilt auf die Gesamtdauer ihrer Nutzung abzuschreiben, sodaß die Höhe der Absetzung für Abnutzung nicht willkürlich gewechselt werden dürfe. Daran könne auch der Hinweis nichts ändern, daß bereits im Jahr 1967 erkannt worden sei, daß die Nutzungsdauer des Torrahmens wesentlich kürzer sein werde als ursprünglich angenommen. Aus dem Bericht des Betriebsprüfers gehe nämlich hervor, daß der Torrahmen noch im Jahr 1969 (dem letzten Jahr der ursprünglich angenommenen Nutzungsdauer) in betrieblicher Verwendung gestanden sei. Darüber hinaus sei festzuhalten, daß eine allfällige Erneuerung des Torrahmens ohnedies als sofort abschreibbarer Instandhaltungsaufwand anzusehen gewesen wäre.

Zur Forderungsabschreibung sei zu sagen, daß Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen Betrieben ein und desselben Eigentümers nur dann anerkannt werden könnten, wenn sie auf Warenlieferungen oder auf die Erbringung sonstiger Leistungen zurückzuführen und unter normalen wirtschaftlichen Bedingungen entstanden seien. Dies sei jedoch bei der streitgegenständlichen Geldbewegung auf dem Verrechnungskonto "Möbelfabrik" nicht der Fall. Es handle sich daher ungeachtet der buchmäßigen Behandlung um Eigenkapital bzw. um Entnahmen und Einlagen. Abgesehen davon wäre aber die Abschreibung einer Forderung gegen einen eigenen Betrieb nicht einmal dann möglich, wenn die Forderung auf Leistungsbeziehungen zwischen zwei Betrieben desselben Einzelunternehmers beruhen würde. Eine Forderungsabschreibung setze nämlich voraus, daß Gläubiger und Schuldner verschiedene Personen seien.

Gegen diese Entscheidung wendet sich die Beschwerde, in der Rechtswidrigkeit des Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden. Ergänzend zum Vorbringen im Berufungsverfahren wird ausgeführt, daß die Änderung der Absetzung für Abnutzung des Torrahmens nicht willkürlich erfolgte, sondern darauf zurückzuführen sei, daß sich die Einfahrt als änderungsbedürftig erwiesen habe. Daß sich die entsprechenden Umbaumaßnahmen in der Folge verzögerten, "weil Baufirmen für kleinere Reparaturarbeiten nur sehr schwer bzw. überhaupt nicht zu bekommen waren", habe 1967 noch nicht vorhergesehen werden können. Für die Bewertung einer Bilanzposition seien aber nach Lehre und Rechtsprechung die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend.

Die Forderung an die Möbelfabrik sei nicht abgeschrieben, sondern wertberichtigt worden. Da die Berufungsentscheidung streng zwischen diesen beiden Begriffen unterscheide und aktenwidrig von einer Forderungsabschreibung spreche, sei die Entscheidung nicht schlüssig begründet. Weiters treffe nicht zu, daß Gläubiger und Schuldner ein und dieselbe Person seien. Vielmehr handle es sich bei den beiden Betrieben um verschiedene Steuersubjekte. In diesem Zusammenhang sei darauf hinzuweisen, daß für die Garage und die Möbelfabrik ursprünglich eine gemeinsame Bilanz erstellt worden sei, daß aber die Abgabenbehörde die

Auffassung vertreten habe, es lägen "zwei verschiedenartige Betriebe" vor. Diese Entscheidung habe aber "präjudizielle Wirkung". Durch die Aufspaltung eines einheitlichen Betriebes in zwei Betriebe seien auch zwei Steuersubjekte mit verschiedenen Steuernummern entstanden. Es sei unzulässig, in der Frage einer allfälligen Kompensation des Gewinnes eines Betriebes mit dem Verlust eines anderen Betriebes von zwei getrennten Betrieben auszugehen, in der Frage der Forderungsbewertung hingegen die Auffassung zu vertreten, es läge nur ein einheitliches Steuersubjekt vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Wechsel der Absetzung für Abnutzung (AfA) vom Torrahmen:

Die Beschwerdeführerin begründet die im Jahr 1967 vorgenommene erhöhte AfA damit, daß zu diesem Zeitpunkt die Absicht bestanden habe, die Einfahrt, in die der Torrahmen eingebaut war, baulich umzugestalten. Da für diese Arbeiten in der Folge keine Baufirma zu bekommen gewesen sei, habe sich diese geplante Maßnahme verzögert. Die Beschwerdeführerin übersieht bei dieser Argumentation, daß die AfA grundsätzlich einer bereits eingetretenen und nicht einer erst zu erwartenden Wertminderung eines Wirtschaftsgutes Rechnung trägt. Die bloße Absicht, Wirtschaftsgüter vor Ablauf ihrer ursprünglich angenommenen betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu erneuern, ohne daß bereits tatsächlich eine erhöhte technische oder wirtschaftliche Abnutzung eingetreten ist, rechtfertigt es noch nicht, die bisherige AfA zu erhöhen. Dabei ist es ohne Bedeutung, ob die beabsichtigte Erneuerung das Wirtschaftsgut selbst betrifft, oder ob sie die notwendige Folge einer anderen beabsichtigten Investition - im Beschwerdefall des beabsichtigten Umbaus der Einfahrt - ist (vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 18. März 1980, Zl. 3133/79). Das Beschwerdevorbringen erweist sich daher als unbegründet.

2. Forderungsabschreibung

Die Beschwerdeführerin sieht in den von ihr als Einzelunternehmerin geführten Betrieben zwei verschiedene "Steuersubjekte" und leitet daraus ab, daß abgabenrechtlich zwischen diesen Betrieben Forderungen und Verbindlichkeiten wie zwischen verschiedenen Rechtssubjekten bestehen könnten. Damit erkennt aber die Beschwerdeführerin die Rechtslage. Weder auf dem Gebiet der Einkommensteuer noch auf jenem der Gewerbesteuer kommt einem Bebetrieb als solchem die Eigenschaft eines "Steuersubjektes" zu. Träger der zu einem Betriebsvermögen gehörigen Rechte und Pflichten ist vielmehr jene Person, der das Betriebsvermögen abgabenrechtlich zugerechnet wird und die daher als Abgabepflichtiger (= Steuersubjekt) anzusehen ist. Unterhält sohin ein Abgabepflichtiger mehrere Betriebe, so können echte Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen diesen Betrieben schon deswegen nicht bestehen, weil einerseits sämtliche zum Betriebsvermögen gehörigen Wirtschaftsgüter, also auch Forderungen und Verbindlichkeiten, demselben Rechtsträger zuzurechnen sind, und andererseits wechselseitige Rechtsbeziehungen, wie sie in Forderungen und Verbindlichkeiten zum Ausdruck kommen, innerhalb der Rechtssphäre ein und desselben Rechtssubjektes begrifflich nicht denkbar sind. Abgesehen von diesen Überlegungen ist aber im Beschwerdefall unbestritten, daß das "Verrechnungskonto" nur dadurch entstanden ist, daß Ausgaben der Möbelfabrik aus Mitteln des Garagenbetriebes bezahlt und umgekehrt Gelder, die aus Einnahmen des Garagenbetriebes stammten, bei der Möbelfabrik verbucht wurden. Die belangte Behörde vertritt zu Recht die Auffassung, daß es sich dabei um Entnahmen aus dem Garagenbetrieb gehandelt hat. Der Einwand der Beschwerdeführerin, daß Gelder, die einem Betrieb entzogen und gleichzeitig einem anderen Betrieb zugeführt werden, nicht als Privatentnahmen bezeichnet werden können, weil diese Mittel ja weiterhin betrieblichen Zwecken dienen, geht deswegen ins Leere, weil gemäß § 4 Abs. 1 EStG Entnahmen nicht nur vorliegen, wenn der Steuerpflichtige dem Betrieb Wirtschaftsgüter für sich und seiner Haushalt entnimmt, sondern auch dann, wenn Wirtschaftsgüter des Betriebes "für andere betriebsfremde Zwecke" verwendet werden. Als betriebsfremd ist aber jeder Zweck anzusehen, der nicht Betriebszweck jenes Betriebes ist, dem die Wirtschaftsgüter entzogen werden, sohin auch Zwecke eines anderen Betriebes desselben Steuerpflichtigen. Dies ergibt sich daraus, daß bei der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung nicht die gesamte betriebliche Sphäre des Steuerpflichtigen einheitlich erfaßt wird, sondern jedes Betriebsergebnis gesondert und von etwaigen anderen Betrieben desselben Steuerpflichtigen klar abgegrenzt zu ermitteln ist.

Die Beschwerde erweist sich sohin als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG 1965 abzuweisen. Soweit sich die Beschwerde gegen den Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 1965 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide und die Vermögensteuerbescheide richtet, war sie zurückzuweisen, weil mit der angefochtenen Berufungsentscheidung nur über die Gewerbesteuer für die Jahre 1966 bis 1969 und über den Einheitswert des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1968 entschieden worden ist und sich die Beschwerdeführerin sohin auch nur in diesem Umfang durch den angefochtenen Bescheid beschwert erachten konnte.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die § 47 ff VwGG 1965 in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 31. Oktober 1977, BGBl. Nr. 542.

Wien, am 17. Dezember 1980



**European Case Law Identifier**

ECLI:AT:VWGH:1980:1977002429.X00