

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

10.04.1997

Geschäftszahl

94/15/0211

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny sowie Senatspräsident Dr. Wetzel und die Hofräte Dr. Mizner, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde des J G in P, vertreten durch Dr. W, Rechtsanwalt in L, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat IX) vom 5. Oktober 1994, Zl. 6/5-5032/94-05, betreffend Feststellung von Einkünften für das Jahr 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 12.860,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer schied mit Stichtag 1. November 1990 aus der Zimmerei G-OHG, an deren Gesellschaftsvermögen er zu 50 % beteiligt war, aus. Auf Grund des aus diesem Anlaß zwischen den Gesellschaftern geschlossenen Abschlachtungsvertrages übernahm der Beschwerdeführer die Liegenschaft EZ xy91, KG P, gewährte dem Mitgesellschafter K G jun. an einem Teil dieser Liegenschaft ein unentgeltliches Nutzungsrecht bis 31. Dezember 1995, übertrug an den Mitgesellschafter Ing. K G sen. seinen Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ x66, KG P, erhielt aber in den darauf befindlichen Gebäuden ein Wohnrecht und wurde von der Verpflichtung befreit, sein negatives Kapital- und Privatkonto in der OHG auszugleichen. Bei der Abschlachtung des Beschwerdeführers schien die Liegenschaft EZ xy91 in den Büchern der OHG auf, die Liegenschaft EZ x66 dagegen nicht.

Anläßlich einer das Streitjahr umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurde der Veräußerungsgewinn des Beschwerdeführers anläßlich seines Ausscheidens aus der OHG mit

S 18.175.330 (gemeiner Wert der EZ xy91: S 16.068.600,-- abzüglich ihres Buchwertes von S 153.070,--; Wert des negativen Kapitalkontos: S 2.159.000,--; Wert des Wohnrechtes:

S 100.800,--) vor Abzug des anteiligen Freibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988 ermittelt.

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht des Prüfers und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren gegenüber der OHG einen Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr. In der vom Beschwerdeführer dagegen erhobenen Berufung wurden Mängel des erstinstanzlichen Verfahrens geltend gemacht und zur behaupteten inhaltlichen Rechtswidrigkeit des erstinstanzlichen Bescheides im wesentlichen folgendes ausgeführt:

1. Die im zivilrechtlichen Eigentum der OHG gestandene Liegenschaft EZ xy91 sei gemischt genutzt worden; Ein Liegenschaftsteil sei mit etwas weniger als 20 % im Betrieb der Gesellschaft als Lagerplatz verwendet worden, die restliche Liegenschaft habe mit etwas mehr als 80 % der gesamten Fläche den Gesellschaftern im Rahmen ihrer privaten Lebensführung insbesondere als Spiel-, Sport- und Liegewiese sowie als Obst- und Weingarten gedient. Daraus folge, daß die genannte Liegenschaft im Zeitpunkt des Ausscheidens des Beschwerdeführers aus der OHG steuerlich im notwendigen Privatvermögen der Gesellschafter gestanden sei. Infolgedessen müsse bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes des Beschwerdeführers der Hälftewert der Liegenschaft EZ xy91 außer Ansatz bleiben.

2. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes des Beschwerdeführers müsse der gemeine Wert des einem Mitgesellschafter bei der Abschlachtung eingeräumten Nutzungsrechtes vom gemeinen Wert der Liegenschaft EZ

xy91 abgezogen werden, und zwar entweder als Faktor, der den Wert der Liegenschaft an sich mindere, oder als Teil der Gegenleistung des Beschwerdeführers für den von ihm erzielten Veräußerungserlös.

3. Die Liegenschaft EZ x66 sei ebenfalls gemischt genutzt worden. Unabhängig vom Ausmaß der betrieblichen und privaten Nutzung sei sie jedoch weder ganz noch teilweise jemals Betriebsvermögen der OHG (und damit Sonderbetriebsvermögen des Beschwerdeführers und des Mitgesellschafters K G sen.) gewesen, weil nicht die Liegenschaft oder Teile davon, sondern nur die Nutzung an einem Teil dieser Liegenschaft dem Betrieb der Gesellschaft zugeführt worden sei. Demnach müsse, soweit die Liegenschaft für betriebliche Zwecke der Gesellschaft verwendet worden sei, von einer bloßen "Nutzungseinlage" gesprochen werden. Da der Beschwerdeführer beim Ausscheiden aus der OHG nicht nur seinen Gesellschaftsanteil, sondern auch ein Wirtschaftsgut seines Privatvermögens - nämlich seinen Hälfteanteil an der Liegenschaft EZ x66 - veräußert habe, müsse bei Ermittlung seines Veräußerungsgewinnes der gemeine Wert dieses Hälfteanteiles abgezogen werden.

In einer auch dem Beschwerdeführer zugänglich gemachten Stellungnahme zur Berufung teilte der Prüfer dem Finanzamt mit, daß die im Gesamthandigentum der OHG gestandene Liegenschaft EZ xy91 der Gesellschaft zur Besicherung ihrer Bankverbindlichkeiten gedient habe und jederzeit für eine mögliche Betriebserweiterung zur Verfügung gestanden sei. Außerdem wurde die Ermittlung des gemeinen Wertes der Liegenschaft im Abschichtungszeitpunkt des Beschwerdeführers näher dargelegt.

Der Prüfer führte weiters aus, daß die Liegenschaft EZ x66 von den Gesellschaftern der OHG dieser ohne vertragliche Vereinbarung unentgeltlich überlassen worden sei. Weiters erläuterte er die bei der Ermittlung des gemeinen Wertes der Liegenschaft für das Wohnrecht des Beschwerdeführers und für den schlechten baulichen Zustand der auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude gewährten Abschläge.

Abschließend vertrat der Prüfer die Rechtsansicht, daß der Grundstückstausch der Hälfteanteile an den beiden genannten Liegenschaften keinen eigenen Entnahmevergang ausgelöst habe. Die Zurechnung des Abfindungsbetrages sei nach dem Kriterium erfolgt, wer nach der Auseinandersetzung über die erworbenen Wirtschaftsgüter verfügen könne. Dementsprechend sei dem Beschwerdeführer die gesamte Liegenschaft EZ xy91 und K G sen. die gesamte Liegenschaft EZ x66 zugerechnet worden.

In seiner hiezu erstatteten Stellungnahme bestritt der Beschwerdeführer, daß die Liegenschaft EZ xy91 der OHG zur Besicherung von Bankverbindlichkeiten gedient habe. Ebensowenig treffe es zu, daß "jederzeit die Möglichkeit" bestanden hätte, diese Liegenschaft "für eine Betriebserweiterung heranzuziehen". Denn bis etwa zum Jahr 1965 sei die Liegenschaft im Flächenwidmungsplan als Grünland ausgewiesen worden; erst dann sei die Umwidmung in Baugebiet-/Betriebsgebiet erfolgt. Abgesehen davon habe eine Betriebserweiterung nie stattgefunden und sei auch nie beabsichtigt gewesen. Außerdem nahm der Beschwerdeführer zur Ermittlung des gemeinen Wertes der Liegenschaft EZ xy91 durch den Prüfer kritisch Stellung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Zur Liegenschaft EZ xy91 führte sie begründend im wesentlichen aus, dem Argument des Beschwerdeführers, auf Grund der überwiegenden privaten Nutzung dieser Liegenschaft handle es sich um ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens, sei entgegenzuhalten, daß es protokollierten Gewerbetreibenden freistehe, Wirtschaftsgüter, die nicht schon von vornherein als notwendiges Betriebsvermögen gelten, durch Willensentschluß zu einem Bestandteil des Betriebsvermögens zu machen, soweit diese eingeräumte Entscheidungsfreiheit nicht mißbräuchlich bloß zur Erlangung steuerlicher Vorteile genutzt werde. Im vorliegenden Fall habe die OHG durch die Aufnahme der gemischt genutzten Liegenschaft in ihre Bücher bzw. Bilanzen gewillkürtes Betriebsvermögen begründet; dieses sei nicht anders zu behandeln als notwendiges Betriebsvermögen. Die Liegenschaft habe auch zur Besicherung von Bankverbindlichkeiten der Gesellschaft gedient, wie aus einem Grundbuchsatzug hervorgehe, der ein am 12. August 1990 im Lastenblatt des Grundbuches eingetragenes Pfandrecht ausweise. Hinsichtlich der Ermittlung des gemeinen Wertes der Liegenschaft sei festzuhalten, daß die vom Beschwerdeführer im Berufungsverfahren angeführten Faktoren "bei der Berechnung durch die Bp zur Gänze berücksichtigt und im Betrag von S 1.800,-/m² einkalkuliert" worden seien.

Die im Hälfteigentum der Gesellschafter der OHG gestandene Liegenschaft EZ x66 sei der Gesellschaft ohne vertragliche Vereinbarung unentgeltlich zur Nutzung überlassen worden und habe dem Unternehmen als Betriebsstandort gedient. Sie habe daher zum notwendigen Betriebsvermögen (Sondervermögen der Gesellschafter) gehört.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machende Beschwerde.

Die belangte Behörde hat die Verwaltungsakten vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Zur Liegenschaft EZ xy91:

Die Beschwerde bekämpft die Rechtsansicht der belangten Behörde, daß bei der im angefochtenen Bescheid unwiderlegt gebliebenen, vom Beschwerdeführer schon im Verwaltungsverfahren behaupteten mehr als 80 %igen Privatnutzung der Liegenschaft bloß wegen der seinerzeitigen Aufnahme der Liegenschaft in die Bücher

bzw. Bilanzen der OHG gewillkürtes Betriebsvermögen anzunehmen sei; bei richtiger rechtlicher Beurteilung als notwendiges Privatvermögen der Gesellschafter hätte die belangte Behörde der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes des Beschwerdeführers nur den halben gemeinen Wert der Liegenschaft (betreffend den nicht ihm zugerechneten Hälftanteil) ansetzen dürfen. Auch die Bewertung der Liegenschaft sei insoweit rechtswidrig, als sich die belangte Behörde über das Angebot der Gemeinde P, diese Liegenschaft um S 800.--/m² zu kaufen, hinweggesetzt habe; weiters auch deswegen, weil die belangte Behörde das (befristete) Nutzungsrecht eines Mitgesellschafters des Beschwerdeführers mit einem zu geringen Abschlag berücksichtigt habe.

Die Beschwerde ist schon im ersten Punkt aus folgenden Gründen berechtigt:

Während ein bewegliches Wirtschaftsgut nur entweder zum Betriebs- oder zum Privatvermögen gehören kann (s. hiezu das hg. Erkenntnis vom 10. Juli 1996, Zl. 96/15/0124), sind nicht bloß untergeordnet auf die eine oder andere Weise genutzte unbewegliche Wirtschaftsgüter verhältnismäßig nach der betrieblichen und privaten Nutzung der Teilflächen dem Betriebs- und Privatvermögen zuzuordnen (vgl. hiezu beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 9. Mai 1995, Zl. 94/14/0151). Von einer untergeordneten Nutzung ist nach der hg. Judikatur zu sprechen, wenn diese weniger als 20 % der Nutzung der Gesamtfläche beträgt (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 19. September 1989, Zl. 88/14/0172). Wird eine Liegenschaft zu mehr als 80 % betrieblich oder privat genutzt, erfolgt keine Aufteilung; dies gilt auch bei Abgabepflichtigen, die im Hinblick darauf, daß sie ihren Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 ermitteln, grundsätzlich berechtigt sind, anderes als notwendiges Betriebs- und Privatvermögen dem Betrieb (insbesondere durch Aufnahme in die Handelsbücher und Bilanzen) zu widmen (gewillkürtes Betriebsvermögen).

Im vorliegenden Fall ist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nicht etwa deswegen zur Annahme gelangt, die Liegenschaft EZ xy91 gehöre zum gewillkürten Betriebsvermögen, weil sie das Berufungsvorbringen des Beschwerdeführers über das Ausmaß der betrieblichen und privaten Nutzung der Liegenschaft für ungläubwürdig angesehen hat, sondern weil sie der Aufnahme der Liegenschaft in die Bücher bzw. Bilanzen der OHG ausschlaggebende Bedeutung beigemessen hat. Dieser Umstand ist aber nach dem oben Gesagten jedenfalls dann nicht entscheidungswesentlich, wenn eine Liegenschaft nur in untergeordnetem Ausmaß betrieblich, im übrigen aber tatsächlich privat genutzt wird und daher insoweit notwendiges Privatvermögen darstellt. Ob dies im Beschwerdefall zutrifft, hat die belangte Behörde aber in Verkennung der Rechtslage nicht festgestellt. Dadurch hat sie den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, woran der im angefochtenen Bescheid ins Treffen geführte Umstand, daß die Liegenschaft zur Besicherung eines Kredites gedient hat, deshalb nichts ändert, weil notwendiges Privatvermögen nicht schon deswegen zu Betriebsvermögen wird, weil es der Besicherung von Betriebsschulden dient. Sollte sich das Vorbringen des Beschwerdeführers als richtig herausstellen, daß es sich bei der Liegenschaft um Privatvermögen gehandelt hat, so hätte dies zur Folge, daß stille Reserven aus diesem Grundstück mangels Entnahmeverganges nicht realisiert worden wären und lediglich bei den an die übrigen Gesellschafter übertragenen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens anteilig stille Reserven realisiert worden wären (vgl. zur Problematik der Begleichung des Abfindungsanspruches mit Sachwerten Margreiter/Zaussinger, Steuerliche Sonderbilanzen mit Fallbeispielen, Bsp 34).

Bei diesem Ergebnis erübrigt sich eine Auseinandersetzung mit dem Beschwerdevorbringen, soweit hiemit wegen verschiedener die Liegenschaft EZ xy91 betreffender Umstände (Höhe des gemeinen Wertes im Abschichtungszeitpunkt des Beschwerdeführers und Höhe der für das hieran gewährte Wohnrecht eingeräumten Abschläge) die Unrichtigkeit der Höhe des festgestellten Veräußerungsgewinnes des Beschwerdeführers behauptet wird.

2. Zur Liegenschaft EZ x66:

Die Beschwerde bringt vor, daß die vor dem Ausscheiden des Beschwerdeführers aus der OHG je zur Hälfte im Eigentum des Beschwerdeführers und eines Mitgesellschafters gestandene Liegenschaft unabhängig vom (nicht bloß untergeordneten) Ausmaß der betrieblichen und privaten Nutzung weder ganz noch teilweise jemals Betriebsvermögen der OHG gewesen sei, weil deren Betrieb nie die Liegenschaft als solche, sondern nur die Nutzung an einem Teil dieser Liegenschaft zugeführt worden sei. Aus diesem Grund sei die Liegenschaft auch nie in die Bücher der OHG aufgenommen worden. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid davon ausgehen müssen, daß die Liegenschaft nicht (und schon gar nicht zur Gänze) als notwendiges Betriebsvermögen beurteilt werden dürfe, sondern daß bloß eine "Nutzungseinlage" stattgefunden habe. Sie hätte weiters bei richtiger rechtlicher Beurteilung festzustellen gehabt, daß der Beschwerdeführer im Zuge seines Ausscheidens aus der OHG nicht nur seinen Gesellschaftersanteil, sondern auch ein Wirtschaftsgut seines Privatvermögens - nämlich seinen Hälftanteil an der Liegenschaft EZ x66 - veräußert habe. All dies hätte bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes zu einem Abzug in der Höhe des gemeinen Wertes seines Hälftanteiles an der Liegenschaft führen müssen.

Was die behauptete Nutzungseinlage anlangt, ist ungeachtet der grundsätzlichen Anerkennung einer solchen in der hg. Rechtsprechung (vgl. hiezu die bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Rz 55 zu § 4, zitierte

hg. Rechtsprechung) folgendes zu bemerken: Die im zivilen Hälfteeigentum des Beschwerdeführers gestandene Liegenschaft EZ x66 gehört deswegen anteilig zu seinem Sonderbetriebsvermögen, weil sie insoweit unbestritten betrieblich genutzt war. Der Beschwerdeführer übersieht offensichtlich, daß es gerade die Art der Nutzung seines Wirtschaftsgutes ist, die seine Zugehörigkeit zum Privatvermögen oder zum Betriebsvermögen bewirkt. Eine "Nutzungseinlage" kommt daher nur in Betracht, wenn das betrieblich genutzte Wirtschaftsgut infolge des geringen Ausmaßes der betrieblichen Nutzung dem Privatvermögen zuzurechnen ist, wie umgekehrt eine "Nutzungsentnahme" nur in Betracht kommt, wenn das (auch) privat genutzte Wirtschaftsgut (z.B. ein PKW) infolge seiner schwerpunktmäßigen Nutzung als Betriebsvermögen anzusehen ist.

Hinsichtlich des nicht in untergeordnetem Ausmaß durch den Beschwerdeführer vor seiner Abschichtung privat genutzten Teiles der Liegenschaft EZ x66 wäre primäre Voraussetzung für das von der Beschwerde verlangte Ausscheiden des darauf entfallenden Betrages des Veräußerungsgewinnes, daß vom Veräußerungsgewinn ein Teil auf diese Liegenschaft entfällt; dies ist aber nach der eingangs gegebenen Darstellung über die Ermittlung des von den Abgabenbehörden festgestellten Veräußerungsgewinnes nicht der Fall. Dem angefochtenen Bescheid haftet daher in diesem die Liegenschaft EZ x66 betreffenden Punkt die behauptete Rechtswidrigkeit nicht an, sodaß auch die in der Beschwerde aufgeworfenen Bewertungsfragen dahingestellt bleiben konnten.

Ohne daß es noch erforderlich gewesen wäre, auf die in der Beschwerde erhobenen Verfahrensrügen einzugehen, mußte der angefochtene Bescheid aus den in bezug auf die Liegenschaft EZ xy91 angeführten Gründen gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben werden.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994.