

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ER in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch SteuerlVertreter , über die Beschwerde vom 6.12.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde FA vom 24.10.2012, betreffend Einkommensteuer 2007 und Umsatzsteuer 2008 sowie vom 5.11.2012 betreffend Umsatzsteuer 2009 und 2010 (dem Bf. zugegangen am 9. bzw. 12.11.2012) zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und Abgaben betragen:

Einkommensteuer:

2007:

Einkommen: 133.928,50 EURO

Einkommensteuer: 58.549,25 EURO

Umsatzsteuer:

2008:

Steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz: 398.755,28 EURO

20% Normalsteuersatz von 395.155,30 EURO ergibt Umsatzsteuer von 79.031,06 EURO

10% ermäßigter Steuersatz von 3.600,00 EURO ergibt Umsatzsteuer von 360,00 EURO

Summe Umsatzsteuer: 79.391,06 EURO

abzüglich Vorsteuern von 71.804,97 EURO

ergibt Zahllast von 7.586,09 EURO

2009:

Steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz: 71.771,08 EURO

20% Normalsteuersatz von 71.771,08 EURO ergibt Umsatzsteuer von 14.354,21 EURO

Summe Umsatzsteuer: 14.354,21 EURO

abzüglich Vorsteuern von 6.281,41 EURO

ergibt Zahllast von 8.072,80 EURO

2010:

Steuerbarer Umsatz: 11.576,63 EURO

Steuerfrei ohne Vorsteuerabzug: 11.576,63

Steuerpflichtiger Umsatz: 0,00 EURO

Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 12 und 14,
§ 16 Abs. 2 sowie gemäß Art. 7 Abs. 4: 1.137,80 EURO

Summe Umsatzsteuer: 1.137,80 EURO

abzüglich Vorsteuern von 0,00 EURO

ergibt Zahllast von 1.137,80 EURO

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) brachte rückwirkend zum 31.12.2007 sein gewerbliches Einzelunternehmen in eine GesmbH ein. Im Zuge der Einbringung wurde die im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens befindliche Liegenschaft Grundbuch KG XY zurückbehalten. Diese Liegenschaft hatte der Bf. im Jahr 2000 von seinem Vater im Schenkungswege erworben. In den Jahren 2002 und 2003 errichtete der Bf. auf dieser Liegenschaft eine Tiefgarage und einen Parkplatz, die er beide ab dem Jahr 2003 an eine Parkplatzbetreiberin vermietete. Diese Vermietung wurde auch nach der Einbringung des Unternehmens und Zurückbehaltung der Liegenschaft aufrechterhalten und ab dem Jahr 2008 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. In den Jahren 2008, 2009 und 2010 veräußerte der Bf. diese Liegenschaft samt Tiefgarage und Parkplatzbefestigung (in drei ideellen Anteilen) an einen Bauträger, der auf dieser Liegenschaft in den Folgejahren eine Wohnanlage errichtete.

Nach einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die Zurückbehaltung der Liegenschaft eine Entnahme darstelle und der auf die Tiefgarage und die Parkplatzbefestigung entfallende Entnahmewert zu versteuern sei. Außerdem unterliege die Veräußerung der Liegenschaft in den Jahren 2008, 2009 und 2010 insoweit der Umsatzsteuer als sie die Parkplatzbefestigung betreffe, die eine Betriebsvorrichtung und nicht Teil des Grundstückes sei. Das auf die Parkplatzbefestigung entfallende Entgelt betrage 117.820,08 EURO.

Im Beschwerdeverfahren macht der Bf. geltend, dass vom letztlich dem Grunde und der Höhe nach außer Streit stehenden Entnahmewert abzüglich Buchwert für die Tiefgarage und die Parkplatzbefestigung in Höhe von 147.026,14 EURO noch die allenfalls auf die Veräußerung der Parkplatzbefestigung entfallende Umsatzsteuer abzuziehen sei. Die Umsatzsteuerpflicht für die Veräußerung der Parkplatzbefestigung werde aber bestritten.

Den ursprünglich gestellten Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zog der Bf. im weiteren Verfahren zurück.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Entnahmegewinn (Einkommensteuer 2007):

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens wurde der Entnahmewert abzüglich des Buchwertes nach ergänzenden Ermittlungen mit 147.026,14 EURO festgestellt. Dieser Wert wurde von den Parteien im gerichtlichen Beschwerdeverfahren außer Streit gestellt.

Dem weiteren Begehren des Bf. von diesem Betrag noch die allfällige Umsatzsteuer von der Veräußerung der Parkplatzbefestigung abzuziehen, kann nicht gefolgt werden. Da der Entnahmewert unbestrittenermaßen auf Basis von Nettowerten ermittelt wurde und die Entnahme selbst nicht der Umsatzsteuer unterliegt, ergibt sich keine Veranlassung Umsatzsteuer von diesem Wert in Abzug zu bringen schon gar nicht eine Umsatzsteuer aus der späteren mit der Entnahme nicht unmittelbar in Verbindung stehenden Veräußerung der Parkplatzbefestigung.

In diesem Punkt war daher der Beschwerde teilweise Folge zu geben.

Die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer des Jahres 2007 errechnet sich wie folgt: Einkommen laut FA von 429.083,06 EURO abzüglich Entnahmegewinn laut FA von 442.180,70 EURO zuzüglich Entnahmegewinn laut BFG von 147.026,14 EURO ergibt ein Einkommen laut BFG von 133.928,50 EURO.

Davon errechnet sich die Einkommensteuer gemäß § 33 EStG 1988 mit 58.549,25 EURO.

2) Umsatzsteuer Parkplatzbefestigung (Umsatzsteuer 2008, 2009, 2010):

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG 1994 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung sind die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (unecht) von der Umsatzsteuer befreit.

Gemäß § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 sind unter Grundstücken im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zubehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes. Zum Grundstück werden jedoch Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, nicht gerechnet (Z 1 leg.cit.).

Das Finanzamt steht mit Hinweis auf VwGH 21.2.1996, 94/16/0269 auf dem Standpunkt, dass die Parkplatzbefestigung eine (umsatzsteuerpflichtige) Betriebsvorrichtung darstelle und nicht Teil des Grundstückes sei. Unter einer Betriebsvorrichtung seien nämlich alle jene sonstigen Vorrichtungen zu verstehen, die von Menschenhand geschaffen worden seien, und, ohne Gebäude zu sein, dem Betrieb eines Unternehmens dienen. Ob es sich dabei um eine gewerbliche Nutzung handle, sei unerheblich, weil im umsatzsteuerlichen Sinn jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen gewerblich oder beruflich

sei, und somit auch die Vermietung von Parkplätzen. Wenn von Betrieb die Rede sei, dann sei der Betrieb eines Unternehmens gemeint.

Demgegenüber vertritt der Bf. die Auffassung, die Parkplatzbefestigung sei keine Betriebsvorrichtung. Die fragliche Liegenschaft sei im Jahr 2007 aus dem Betriebsvermögen entnommen und ab dem Jahr 2008 vermietet worden. Es liege daher keine gewerbliche Nutzung und auch kein Betriebsvermögen vor. Dazu verweist die Beschwerde auf den Kommentar UStG-ON von Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, 2. Auflage RZ 263 zu § 6 UStG, wo unter Hinweis auf VwGH 21.2.1996, 94/16/0269 und Umsatzsteuerprotokoll 2005, Zweiter Teil Punkt c ausgeführt ist, dass „Umzäunungen, Weg- und Platzbefestigungen bei gewerblich genutzten Grundstücken“ als Betriebsvorrichtungen gelten.

In dem von beiden Verfahrensparteien zitierten zur Grunderwerbsteuer ergangenen Erkenntnis des VwGH Zl. 94/16/0269 führte das Höchstgericht Folgendes aus:

„Gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG 1955 - der gegenständliche Erwerbsvorgang ist entgegen der Auffassung beider Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens nach diesem Gesetz und nicht nach dem GrEStG 1987 zu beurteilen - sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zubehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes. Zum Grundstück werden jedoch nach Z. 1 dieser Gesetzesstelle Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art nicht gerechnet, die zu einer Betriebsanlage gehören.

Dieser Begriff der "Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören" findet sich in verschiedenen Abgabengesetzen. Er diene der Abgrenzung verschiedener Realsteuern, insbesondere zwischen Grundsteuer und seinerzeitiger Gewerbe(kapital)steuer, aber auch zwischen Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer (vgl. Rössler/Troll, Bewertungsgesetz und Vermögensteuergesetz¹⁶, Rz 38 ff zu § 68 BewG). Nach § 6 Z. 9 lit. a UStG 1992 waren die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 GrEStG befreit. § 10 Abs. 2 Z. 5 UStG 1972 enthielt eine Steuerermäßigung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken. Nicht begünstigt waren jedoch die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören. Mit der letztgenannten Bestimmung bzw. deren Vorgängerbestimmung im § 4 Abs. 1 Z. 10 UStG 1959 hat sich der Verwaltungsgerichtshof mehrfach auseinandergesetzt. Insbesondere in dem zu § 4 Abs. 1 Z. 10 UStG 1959 ergangenen Erkenntnis vom 15. November 1972, 1756/71, Slg. Nr. 4454 (F), hat der Gerichtshof unter ausdrücklichem Hinweis auf die gleichartige Regelung im GrEStG 1955 ausgesprochen, daß zu den sonstigen Vorrichtungen jedenfalls auch Umzäunungen, Wege und Platzbefestigungen zählen. Als Vorrichtungen ALLER ART, die zu einer Betriebsanlage gehören, sollten grundsätzlich wohl alle Gegenstände angesehen werden, die Zubehör eines Unternehmens sind, sodaß das Unternehmenszubehör grundsätzlich aus der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer auszuscheiden wäre. In verschiedenen Abgabenrechtsgebieten bestehe Übereinstimmung über den Begriff der Betriebsanlage und der dazugehörigen Maschinen und Vorrichtungen aller

Art. Im damals entschiedenen Beschwerdefall zählten somit alle einem Campingplatz dienenden Einrichtungen, ausgenommen die Grundfläche selbst, zu den Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art. Diese Auffassung wurde in den weiteren Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Jänner 1978, 2060/77, und vom 12. März 1981, 1570/79, gleichfalls zum Betrieb von Campingplätzen, bestätigt. Zu einer Tennisanlage wurde im Erkenntnis vom 15. April 1982, 3107/79, Slg. Nr. 5675 (F), ausgesprochen, daß - unter anderem - der Bodenbelag zu den Vorrichtungen im hier gemeinten Sinne gehört. All diesen Fällen ist gemein, daß Maßnahmen, die der bloßen Umgestaltung der Grundfläche für eine Betriebsanlage dienen, eine "sonstige Vorrichtung" darstellen.

Unter solchen sonstigen Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören, sind somit ALLE jene Vorrichtungen zu verstehen, die von Menschenhand geschaffen wurden und, ohne Gebäude zu sein, dem Betrieb eines Gewerbes dienen (vgl. das Erkenntnis vom 18. Juni 1970, 511/68, Slg. Nr. 4106 (F) zu § 51 Abs. 1 BewG, in welcher Bestimmung allerdings - anders als im GrEStG - der Begriff der Vorrichtungen noch näher erläutert ist). Die in Streit stehenden Aufwendungen für "Kiesschüttung und Sanierung" laut der von der N. KG gelegten Rechnung vom 1. Juli 1984 stellen die Kosten für die Herstellung eines Holzlagerplatzes des von der P. GmbH betriebenen Sägewerkes und damit für eine Umgestaltung im Sinne der obzitierten Judikatur dar. Die bauliche Anlage eines solchen planierten und entwässerten Lagerplatzes stellt eine wesentliche Voraussetzung für den Betrieb des - der Aktenlage nach ein beträchtliches Ausmaß umfassenden - Sägeunternehmens dar. Die Vorrichtung des Lagerplatzes ist damit nicht mehr dem Grundstück selbst zuzurechnen, auf das sich der in Rede stehende Erwerbsvorgang bezieht. Daraus folgt, daß derjenige Teil der Gegenleistung (vgl. § 11 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1955), der auf die Herstellung des Lagerplatzes entfiel, nicht der Grunderwerbsteuer unterlag.“

Der Wortlaut dieses Erkenntnisses deckt die vom Bf. herangezogene Aussage von Berger/ Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, a.a.O., dass Parkplatzbefestigungen bei gewerblich genutzten Grundstücken als Betriebsvorrichtungen gelten. Damit ist aber noch nicht gesagt, dass Parkplatzbefestigungen ausschließlich bei einer gewerblichen Nutzung eine Betriebsvorrichtung sind. Vielmehr ergibt sich aus der Rechtsprechung des VwGH und aus der Fachliteratur, dass Betriebsvorrichtungen im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes nicht nur bei Gewerbebetrieben sondern auch bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und sogar bei fiktiven Betrieben gewerblicher Art denkbar sind (vgl. etwa Ruppe/Achatz, Kommentar zum UStG, 4. Auflage, § 6 Tz 208 und die dort zitierte Judikatur).

Fraglich ist nun, ob auch eine (nach einer Entnahme) außerbetrieblich vermietete Parkplatzbefestigung (immer noch) eine sonstige Vorrichtung darstellt, die zu einer Betriebsanlage gehört.

Zum Begriff der Betriebsanlage hat Fellner, im Kommentar zur Grunderwerbsteuer, §2 Tz 39f unter Hinweis auf Rechtsprechung des VwGH u.a. Folgendes ausgeführt:

„Als Maschinen und sonstige Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören, sind alle Gegenstände anzusehen, die typischerweise einem bestimmten Betrieb dienen können und eigens hierfür errichtet worden sind, gleichgültig, ob der Betrieb im abgabenrechtlich entscheidenden Zeitpunkt noch bestand oder etwa schon vorher stillgelegt worden ist (VwGH vom 11. März 1971, 1218/70).“

Wenn aber das Fortbestehen eines Betriebes nicht Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebsvorrichtung ist, dann kann auch eine Entnahme der Betriebsvorrichtung aus dem Betriebsvermögen keinen Einfluss auf die Betriebsvorrichtungseigenschaft des betreffenden Wirtschaftsgutes haben. Unbestritten ist, dass Parkplatzbefestigungen typischerweise eine Betriebsvorrichtung darstellen. Die Entnahme und anschließende Vermietung der Parkplatzbefestigung ändert sohin nichts am Charakter der Parkplätze als Betriebsvorrichtung, sodass deren Veräußerung der Umsatzsteuer unterliegt.

Zu bedenken ist auch, dass die Parkplätze vom Bf. bereits in seinem Einzelunternehmen an eine Parkplatzbetreiberin vermietet wurde und sich an dieser Vermietung durch die Entnahme nichts geändert hat. Es erscheint nicht einsichtig, dass die Veräußerung der vermieteten Parkplatzbefestigung aus dem Einzelunternehmen heraus umsatzsteuerpflichtig wäre, nach der (nicht der Umsatzsteuer unterliegenden) Entnahme aber die Veräußerung der weiterhin vermieteten Parkplätze umsatzsteuerfrei sein sollte.

Die Höhe des auf die Veräußerung der Parkplatzbefestigung entfallenden Entgeltes beträgt unbestrittenermaßen 79.019,74 EURO, welches sich auf die Jahre 2008, 2009 und 2010 wie folgt verteilt: 26.275,00 EURO (2008), 46.857,08 EURO (2009) und 5.887,63 (2010). Dieses Entgelt unterliegt der Umsatzsteuer mit 20%.

Der Beschwerde war daher auch in diesem Punkt teilweise Folge zu geben.

Dadurch ergeben sich folgende geänderte Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen:

2008:

Steuerbarer Umsatz lt. FA: 411.656,86 EURO abzüglich Umsatz Parkplatz lt. FA 39.176,58 EURO zuzüglich Umsatz Parkplatz lt. BFG 26.275,00 EURO ergibt einen steuerbaren Umsatz lt. BFG von 398.755,28 EURO.

20% Normalsteuersatz lt. FA: 408.056,88 EURO abzüglich Umsatz Parkplatz lt. FA 39.176,58 EURO zuzüglich Umsatz Parkplatz lt. BFG 26.275,00 EURO ergibt einen dem Normalsteuersatz unterliegenden Umsatz lt. BFG von 395.155,30 EURO. Die Umsatzsteuer davon beträgt 79.031,06 EURO.

2009:

Steuerbarer Umsatz lt. FA: 94.778,90 EURO abzüglich Umsatz Parkplatz lt. FA 69.864,90 EURO zuzüglich Umsatz Parkplatz lt. BFG 46.857,08 EURO ergibt einen steuerbaren Umsatz lt. BFG von 71.771,08 EURO. Dieser Umsatz unterliegt zur Gänze dem Normalsteuersatz von 20% und beträgt daher 14.354,21 EURO.

2010:

Steuerbarer Umsatz lt. FA: 14.467,60 EURO abzüglich Umsatz Parkplatz lt. FA 8.778,60 EURO zuzüglich Umsatz Parkplatz lt. BFG 5.887,63 EURO ergibt einen steuerbaren Umsatz lt. BFG von 11.576,63 EURO. Dieser Umsatz unterliegt grundsätzlich dem Normalsteuersatz. Da aber der Bf. in diesem Jahr unter die Kleinunternehmerregelung fällt, ist dieser Umsatz (wie schon im bekämpften Bescheid) von der Umsatzsteuer befreit.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage, ob eine vermietete Parkplatzbefestigung eine Betriebsvorrichtung darstelle, erfolgte auf Basis der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 25. Februar 2019