



Außenstelle Wien
Senat 16

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/3027-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , vertreten durch Ilse Hummel, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk in Wien betreffend Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 1995 entschieden:

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1995 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1995 bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Feststellungsbescheid 1995 wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO wird abgeändert.

Die im Kalenderjahr 1995 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO mit S 998.373 (€ 72.554,60) festgestellt. Hinsichtlich der Aufteilung dieser Einkünfte wird auf die Tabelle am Ende der Entscheidungsgründe verwiesen, welche einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheid ausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof

muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist ein in der Rechtsform einer offenen Handelsgesellschaft betriebenes Photostudio. Als Gesellschafter sind W.W., wohnhaft in W, A-Straße 123, zu 75% und I.H., wohnhaft in W, K-Gasse 11 zu 25% im Streitjahr 1995 beteiligt gewesen (A 1995/18).

Mit dem am 23. April 1979 beim Finanzamt eingelangten Fragebogen wurde die Eröffnung des in der Rechtsform einer Gesellschaft nach bürgerlichen Recht gegründeten Unternehmens "Fotostudio W." am 2. April 1979 angezeigt; als Fernsprechnummer dieser Gesellschaft wurde die Zahlenfolge 99-99-99, bekanntgegeben (A Dauerbelege/14ff).

Am 26. Juni 1979 wurde von der Marktamsabteilung für den 4.- 7. Bezirk festgestellt, dass W.W. als Betriebsinhaber seit - zumindest - dem 2. April 1979 im Standort W, B-Gasse 15, das Gewerbe "Photograph" ausübe, ohne im Besitze einer entsprechenden Gewerbeberechtigung zu sein und dadurch eine Verwaltungsübertretung im Sinne der Bestimmungen der Gewerbeordnung 1973 begangen habe (A Dauerbelege/34).

Mit dem am 26. September 1979 (A Dauerbelege/26) zwischen den beiden Gesellschaftern abgeschlossenen Vertrag über die Errichtung der Gesellschaft (= GV; A Dauerbelege/18ff) wurde als Betriebsgegenstand des gemeinschaftlichen Unternehmens die Ausübung des Photogewerbes sowie der Pressephotografie vereinbart (§ 2 GV, A Dauerbelege/19). Laut § 9 GV besorgt die Geschäftsführung grundsätzlich W.W. (A Dauerbelege/20).

Mit der am 30. September 1994 von I.H. und W.W. unterfertigten Erklärung der Einkünfte der Bw für das Jahr 1993 wurde die Zahlenkombination 99-99-99 als Telephonnummer des Unternehmens bekanntgegeben (A 1993).

Am 29. Dezember 1995 wurde die im Firmenbuch FN 7257y für die Bw. eingetragene Geschäftsanschrift W, B-Gasse 15, auf W, S-Gasse 21, geändert (A Dauerbelege/8).

Mit dem nach § 188 BAO erlassenen Feststellungsbescheid für das Jahr 1995 wurden die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb abgabenerklärungsgemäß einheitlich und gesondert festgesetzt (A 1995/20).

Infolge einer abgabenbehördlichen Mitteilung, mit welcher das für die Bw zuständige Finanzamt über die Veräußerung der Hauptmietrechte an dem Geschäftslokal top 2 - 5 in W, B-Gasse 15, zu einem Betrag von S 550.000,00 an die Fa. C (A 1995/29) in Kenntnis gesetzt worden ist, wurde die Bw mit dem mit 26. Februar 1999 datierten abgabenbehördlichen Vorhalt u.a. dem Sinne nach um Darlegung der Gründe für die Nichterklärung dieser Ablösesumme in der Abgabenerklärung sowie um Beantwortung der Frage, ob und wann die Bw diesen Betrag tatsächlich erhalten habe, ersucht. Dass allenfalls berichtigte Abgabenerklärungen abzugeben seien, wurde als Abschluss des Vorhalts angemerkt (A 1995/26).

In Beantwortung obgenannten Vorhalts gab die Gesellschafterin I.H. im Zuge einer Vorsprache beim Finanzamt am 29. März 1999 bekannt, dass die Bw. weder Mieterin, noch Eigentümerin der in Rede stehenden Liegenschaft gewesen wäre. Dass ausschließlich W.W. persönlich eine Ablöse erhalten hätte, gehe auch aus dem mit 19. September 1995 datierten Schreiben der Firma C hervor (A 1995/25, 30 und 31).

In der Folge wurde das Feststellungsverfahren gem. § 188 BAO für das Jahr 1995 nach § 303 (4) leg. cit. wiederaufgenommen (A 1995/37); mit dem daraufhin ergangenen neuen Sachbescheid wurde die Ablösesumme als Veräußerungserlös im Sinne des § 24 EStG 1988 bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt (A 1995/37), indem anstelle der bisher erklärten S 530.040 nunmehr S 1.080.040 zum Ansatz kamen und I.H. S 270.010 bzw. W.W. S 810.030 - somit den Anteilsverhältnissen entsprechend - persönlich zugerechnet wurden.

In Streit stand ursprünglich, ob die mit dem angefochtenen Bescheid erfolgte Zurechnung der Ablöse in Höhe von S 550.000,00 zu den im ursprünglichen Sachbescheid abgabenerklärungsgemäß festgesetzten Einkünften aus Gewerbebetrieb zulässig ist oder nicht.

Mit der Berufung gegen den neuen Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO wurde die Berichtigung des Bescheides beantragt (A 1995/41). Als Begründung für die Berufung brachte die Bw. im wesentlichen vor, dass W.W. die im Hause W, B-Gasse 15 befindlichen Räumlichkeiten, welche ab April 1979 von der Bw als Atelier benutzt worden wären, im Jänner 1979 von der Landesinnung Wien der xxxx (in der Folge kurz L genannt), vertreten durch die Immobilienkanzlei yyyy (in der Folge kurz I genannt), W, W-Gasse 132, "privat"

gemietet hätte; die monatliche Miete inkl. Betriebskosten wäre direkt an die I überwiesen worden. Dass die Mietrechte jedoch nie an die Bw. übertragen worden wären, wäre aus dem Brief der späteren Hausinhabung, der Fa. C, vom 19. September 1995 (A 1995/30) ersichtlich. Dass lediglich die Anschrift unrichtig sei, wurde in Bezugnahme auf letztgenannten Schriftsatz festgestellt.

Bezüglich des Mietvertrages wurde vorgebracht, dass der Original - Mietvertrag aus dem Jahre 1979 der Fa. C bei Schlüsselübergabe anlässlich der Übersiedlung der Bw ausgehändigt worden wäre. Eine Beschaffung einer Kopie des Mietvertrages wäre allerdings nicht möglich, hätte doch L den Vertrag nicht archiviert. I wäre geschlossen worden und die Fa. C wäre nicht auffindbar. Wäre die einmalige Mietrechtsabschlagszahlung von S 550.000,00 an den Mieter W.W. privat entrichtet worden, stelle dieser Betrag daher keine Einnahme für die Bw. dar (A 1995/41).

In der Beilage zu der Berufung wurden die Mietvorschreibung von Juni 1991 (A 1995/42), eine für die MA 25 bestimmte Verzichtserklärung aus 1992 (A 1995/43), ein von der Bw. gegenüber der Fa. C für eine Ablöse von S 550.000 erklärter Mietrechtsverzicht vom 13. September 1995 (A 1995/44), ein mit 19. September 1995 datierter Brief der Fa. C (A 1995/46) an die Bw. sowie ein an die Fa. C gerichteter Brief vom 28. September 1995 (A 1995/45), mit welchem das Konto des W.W. bekanntgegeben wurde, übermittelt.

Mit der Berufung (A 1995/41) und dem obangeführten Schriftsatz (Mietrechtsverzicht) vom 13. September 1995 (A 1995/44) wurden W. W. und I. H. als Inhaber der Bank Austria AG-Konto-Nummer 2291 ausgewiesen. Mit dem mit 28. September 1995 datierten Schreiben an C wurde Herrn A. das auf W.W. als Inhaber lautende Bank Austria - Konto mit der Nr. 2292 zwecks Überweisung eines Anzahlungsbetrages auf dieses Konto bekanntgegeben (A 1995/45). Das mit 19. September 1995 datierte Schreiben der C wurde an die Bw. z.H. Herrn W.W. zugestellt (A 1995/46). Laut der Mietzinsvorschreibung für die Firma W.W. betreffend Juni 1991 war das Konto 2291 mit einem Abbuchungsauftrag belastet (A 1995/42).

Fest steht, dass im Streitjahr noch als Geschäftssadresse der Bw. im Firmenbuch die Anschrift W, B-Gasse 15, aufscheint.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Dezember 2001 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bw. gemäß § 188 BAO für das Streitjahr mit S 1.080.040,-- festgestellt. Darin enthalten ist der Veräußerungserlös des im Sonderbetriebsvermögen des Herrn W.W. befindlichen Hauptmietrechtes in Höhe von S 550.000,--, welcher bei der gesonderten

Feststellung der Einkünfte Herrn W.W. (A 1995/57) bzw. in der Folge dessen Erben (A 1995/76) zur Gänze zugerechnet wurde.

Gegen diese Berufungsvorentscheidung wurde am 9.1.2002 ein Vorlageantrag eingebracht, in welchem nunmehr lediglich vorgebracht wurde, dass die Festsetzung des Veräußerungserlöses mit S 550.000,-- von der Vorfrage abhängig sei, ob die Veräußerung des Hauptmietrechtes ein umsatzsteuerpflichtiger Vorgang sei und somit die mit Umsatzsteuerbescheid 1995 hiefür festgesetzte Umsatzsteuer in Höhe von S 91.666,-- zurecht bestehe. Gegen den Umsatzsteuerbescheid 1995 sei am 20.9.2001 Berufung bzw. ein Antrag auf amtswegige Wiederaufnahme gestellt worden. Die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb sei jedoch von der Erledigung der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1995 abhängig. Für den Fall einer positiven Erledigung bei der Umsatzsteuer würden sich hinsichtlich der in der o.a. Berufungsvorentscheidung getroffenen Feststellungen keine Änderungen ergeben. Jedoch bei abweichender Berufungserledigung wäre der Veräußerungserlös des Hauptmietrechtes mit dem "Nettobetrag" von ATS 458.333,-- anzusetzen. Somit wären danach die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich mit ATS 988.374,-- festzustellen und die auf Herrn W.W. entfallenden Einkünfte mit ATS 855.864,--. Der Sachverhalt müsse insgesamt, also aus umsatz- und ertragssteuerlicher Sicht betrachtet werden, um eine richtige einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte vornehmen zu können.

Mit Umsatzsteuerbescheid vom 19. April 2001 erfolgte eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO, wobei die Veräußerung des Bestamtdrechtes in Höhe von S 550.000,-- der Umsatzsteuer unterzogen wurde. Mit Bescheid vom 18.5.2001 wurde der vorgenannte Umsatzsteuerbescheid dahingehend gemäß § 293b BAO berichtigt, dass ein Betrag von S 18.334,-- gutgeschrieben wurde. Somit wurden 20 % Umsatzsteuer aus dem Betrag von S 550.000,-- herausgerechnet.

In einem als Berufung gewerteten Schriftsatz vom 20.9.2001 (bezeichnet als Antrag auf amtswegige Wiederaufnahme gemäß § 303 (4) BAO) wird beantragt, den Umsatzsteuerbescheid 1995 dahingegehend abzuändern, dass die Bemessungsgrundlage entsprechend dem ursprünglichen Umsatzsteuerbescheid 1995 vom 2.6.1997 festgesetzt wird und dazu vorgebracht, daß in der Begründung zum Umsatzsteuerbescheid 1995 vom 19.4.2001 fälschlicherweise das Umsatzgeschäft der OHG zugewiesen werde. Tatsächlich sei die Veräußerung des Hauptmietrechtes nicht durch die OHG, sondern durch Herrn W.W. durchgeführt worden. Daraus folge, dass sich aus der Veräußerung des Sonderbetriebsvermögens durch Herrn W.W. keine umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen für

die OHG ergeben könnten. Hinsichtlich einer etwaigen Umsatzsteuerpflicht der Veräußerung des Hauptmietrechtes sei nur zu prüfen, ob Herr W.W. Unternehmer im Sinne des § 2 UStG gewesen sei. Die Unternehmereigenschaft des Herrn W.W. müsse allerdings verneint werden, weil die Grundvoraussetzung der Nachhaltigkeit nicht gegeben gewesen sei. Daraus folge, dass die Veräußerung des Hauptmietrechtes nicht als umsatzsteuerbarer Vorgang anzusehen sei (A 1995/73).

Über die Berufung wurde erwogen:

1) einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1995

In einkommensteuerrechtlicher Hinsicht steht in Streit, ob der Bw. der von C für die Ablöse der Mietrechte an den Top Nr. 2-5 in dem Zinshaus W, B-Gasse 15, gezahlte Betrag in Höhe von S 550.000,00 zuzurechnen ist oder nicht.

Nach § 23 Z 2 EStG 1988 zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch die Vergütungen, die die Gesellschafter von der offenen Handelsgesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen haben. Empfängt ein Gesellschafter für die Abtretung des Mietrechts an betrieblich genutzten Räumen eine Ablöse, ist diese Ablösezahlung nach Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 4, Tz. 32, Seite 140, samt dortzitierter VwGH- Rechtsprechung, als Betriebseinnahme zu werten.

Für den Fall, dass ein Gesellschafter der Personengesellschaft Wirtschaftsgüter zur betrieblichen Nutzung zur Verfügung stellt, sind diese grundsätzlich auch dann notwendiges Betriebsvermögen, wenn sie gesellschaftsvertraglich nicht in das Vermögen der Gesellschaft eingebbracht worden sind; ist doch die buchmäßige Behandlung bei notwendigen Betriebsvermögen unbeachtlich (Doralt/ Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I, 6. Auflage, Seite 81). In einem solchen Fall liegt betriebliches Sondervermögen des Gesellschafters vor.

Dass das Mietrecht an betrieblich genutzten Räumen, auch wenn in den Bilanzen kein Wertansatz aufscheint, zum notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof beispielsweise in den Erkenntnissen vom 17. Mai 1977, 1934/76, ÖStZB 1978,7, und vom 6. Mai 1975, 1703/ 74, ÖStZB 1975,194, ÖJZ 1976, 248, ausgesprochen.

Was Sonderbetriebseinnahmen anbelangt, sind diese nach Quantschnigg/ Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 23 EStG 1988, Tz 36.5, Seite 901 und der dort zitierten Judikatur - VwGH-Erk. vom 18. Februar 1954, 1446/51; 18. März 1975, 1301/74; 6. Mai 1975, 1703/74 - Einnahmen des einzelnen Gesellschafters, die durch seine Beteiligung an der Gesellschaft, durch sein Sonderbetriebsvermögen oder Leistungsbeziehungen iSd § 23 Z 2 EStG 1988 veranlasst sind. In analoger Anwendung der Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes - BFH BStBl 1976, 188, 1979, 757, 1980, 119, - werden unter dem in Rede stehenden Begriff persönliche Erträge eines Mitunternehmers erfasst. Vergütungen nach § 23 Z 2 leg. cit., wie etwa Veräußerungserlöse (ergo auch Erlöse aus Mietrechtsveräußerungen) bzw. Entnahmegewinne des Sonderbetriebsvermögens sind - den Ausführungen von oa Quantschnigg/Schuch zufolge - als Sonderbetriebseinnahmen steuerlich zu erfassen.

Die Bw ist ein in der Rechtsform einer Personengesellschaft geführtes Photostudio. Setzt der Betrieb eines solchen Studios den Bestand von Geschäftsräumlichkeiten voraus, zählen damit die zu diesen Räumlichkeiten gehörigen Mietrechte grundsätzlich zum notwendigen Betriebsvermögen der Bw. Dafür, dass auch bei Anwendung einer technisch-funktionalen Betrachtungsweise das Mietrecht dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen ist, spricht die Tatsache, dass gerade die im Betriebsvermögen befindlichen Anlagegüter - ein Minolta-Kopiergerät, ein Hasselblad Gehäuse, ein Hasselblad Magazin, ein Computer IBM XT-286, ein Telekopierer Gestetner 9605, ein Ilford Lüth SW-Entwicklungsgerät und ein PC PS/1 Type 2168 573 D (A 1995/8 ff) - üblicherweise in (Geschäfts-) Räumlichkeiten genutzt werden; sind doch diese Geräte grundsätzlich vor Sonneneinstrahlung und Nässe zu schützen.

Was die Bestandverhältnisse anbelangt, konnte seitens der Bw der den Mietrechten zugrundeliegende Mietvertrag nicht vorgelegt werden. Infolge Fehlens dieses Beweismittels war daher in Anwendung des § 167 (2) BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung der Charakter der Rechtsverhältnisse, welche zwischen der Bw bzw. W.W. und dem Bestandgeber im gegenständlichen Streitjahr Bestand hatten, zu beurteilen.

Grundsätzlich steht die Existenz eines zwischen W.W. als Bestandnehmer und L als Bestandgeber abgeschlossenen Bestandvertrages außer Streit. Nimmt der der Berufung beigelegte Brief der Fa. C an die Bw vom 19. September 1995 unter "betr" Bezug auf Hauptmietrechte an der Wohnung in W, B-Gasse 15, Top 2-5 (A 1995/46), ist erwiesen, dass W.W. diese Räumlichkeiten für Wohnzwecke im Jänner 1979 in Bestand genommen hat. Für die Entscheidung über die Berufung bedarf es allerdings keiner genauen Kenntnisse über den

tatsächlichen Inhalt dieses Vertrages, wurde doch das Bestandobjekt bereits wenige Monate nach dessen Inbestandnahme durch W.W. von einer Gesellschaft nach bürgerlichen Recht (=GesnbR) als Geschäftslokal genutzt.

Für die Annahme der Beteiligung dieser GesnbR am allgemeinen wirtschaftlichen Geschäftsverkehr spricht zunächst einmal der Bestand eines Fernsprechanschlusses mit der Nummer "99-99-99" (A Dauerbelege/14). Dass W. W. als Betriebsinhaber seit zumindest 2. April 1979 im Standort W, B-Gasse 15, das Gewerbe "Photograph" ausgeübt hätte, ohne im Besitz einer entsprechenden Gewerbeberechtigung zu sein, und dadurch eine Verwaltungsübertretung im Sinne der Bestimmungen der Gewerbeordnung 1973 begangen hätte, wurde von der Marktamsabteilung für den 4. bis 7. Bezirk am 26. September 1979 festgestellt (A Dauerbelege/ 34). Dass I.H. das für die GesnbR bzw. Bw. zuständige Finanzamt am 23. April 1979 über die am 2. April 1979 erfolgte Eröffnung des Fotostudios in der Rechtsform einer Gesellschaft nach bürgerlichen Recht zwecks Zuteilung einer Steuernummer in Kenntnis gesetzt hätte (A Dauerbelege/ 14ff), ohne dass diese Gesellschaft nach bürgerlichen Recht gewerbliche Tätigkeiten entfaltet hätte, ist auszuschließen. Dass der Gesellschaft unter der Bezeichnung "Fa W.W. und Mitges" auch tatsächlich eine Steuernummer-000/0000- zugeteilt wurde, ist übrigens aktenkundig (A Dauerbelege/16).

Nach der Aktenlage ist die Bw. Ergebnis der Änderung der obgenannten Gesellschaft in ihrer Rechtsform. Nicht nur, dass die Bw unter der gleichen Telephonnummer wie die GesnbR am wirtschaftlichen Geschäftsverkehr teilgenommen hat (A Dauerbelege/14, A 1993/ F-Erkl. der Bw), hat die Bw die der GesnbR vom Finanzamt zugeteilte Steuernummer fortgeführt (A Dauerbelege/16; A 1995/17). Dass die Bw im Handelsregister A unter der Nummer 00.000 am 16. November 1979 eingetragen worden ist (A Dauerbelege/ 29), spricht für den Bestand des Betriebes in der Rechtsform einer offenen Handelsgesellschaft ab dem Tag der Eintragung in dieses Register.

Dafür, dass W.W. tatsächlich zur Nutzung des Bestandobjektes top 2-5 in W, B-Gasse 15, für betriebliche Zwecke berechtigt gewesen ist, spricht zunächst der Regelungsinhalt des § 863 ABGB (=Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch). Abgesehen davon, dass nach letztzitierter Norm der Vertragswille ausdrücklich durch Worte und allgemein angenommene Zeichen erklärt werden kann, kann der Vertragswille nach § 863 ABGB auch stillschweigend durch solche Handlungen (Unterlassungen) erklärt werden, welche mit Überlegung aller Umstände keinen vernünftigen Grund, daran zu zweifeln, übrig lassen. Bei der Beurteilung eines Verhaltens nach § 863 ABGB, welcher einen strengen Maßstab für die Konkludenz, also Schlüssigkeit eines Verhaltens im Hinblick auf rechtsgeschäftlichen Willen legt, kommt es

grundsätzlich nicht darauf an, was der sich in einer bestimmten Weise Verhaltende allenfalls wollte, sondern vielmehr darauf, welche Schlüsse der Rechtspartner daraus nach Treu und Glauben ableiten konnte (SZ 58/11; JBI 1987, 315 uva). Ist die Bw., unter deren Firmenwortlaut sich W.W. und I.H. am allgemeinen Wirtschaftsverkehr beteiligt haben, in das Handelsregister bzw. Firmenbuch eingetragen, indiziert schon allein der (Publizitäts) Charakter dieser - für die Allgemeinheit zur Einsichtnahme bestimmten - Eintragung grundsätzlich die Kenntnis der (Bestand-) Vertragsparteien über die Rechtsstruktur sowie den Tätigkeitsbereich der Bw. Ist die W, B-Gasse 15, als Geschäftssadresse der Bw im Firmenbuch registriert, lässt dies und das festgestellte Verhalten der Vertragsteile mit Überlegung aller Umstände des Falles, insbesonders die jahrelange Nutzung der Räumlichkeiten für gewerbliche Zwecke, unter Berücksichtigung der im redlichen Verkehr geltenden Gewohnheiten unzweifelhaft den zwingenden Schluss zu, dass hier ein im Sonderbetriebsvermögen des W.W. stehendes Geschäftslokal vorliegt. Dass übrigens dem (Nachfolge-) Vermieter die Rechtsform der Bw bekannt war, beweist die Empfängerbezeichnung des von C mit 19. September 1995 datierten Schriftsatzes: "Fotostudio W. W. OHG z.H. Hrn W. W." (A 1995/ 46).

Da W.W. die von ihm in Bestand genommenen Räumlichkeiten der Bw. zur Nutzung überlassen hat, liegt also Sonderbetriebsvermögen vor. Ist doch das Bestandobjekt der Bw. auf Dauer zur Verfügung gestellt worden. Wenn nicht die Bw. gleich einem Bestandnehmer berechtigt ist, über das Bestandrecht zu verfügen, sondern dies der Gesellschafter W.W. selbst betreibt, ist das dem Sonderbetriebsvermögen zuzurechnende Bestandrecht und dessen Verkauf dennoch im Rahmen des Feststellungsverfahrens der Bw. zu erfassen. Hat der Gesellschafter W.W. der Bw. Räumlichkeiten überlassen, so ist die Ablöse, welche W.W. für die Abtretung der Hauptmietrechte bezüglich der in Rede stehenden Räumlichkeiten bezahlt worden ist, Bestandteil des Gewinns der Bw. und erhöht den Gewinnanteil des Gesellschafters W. W. Dass übrigens auch nach der Lehre und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe beispielsweise Doralt, Einkommensteuer-Gesetz Kommentar³ Seite 1129, § 23 Tz 253, samt dort angeführter VwGH Judikatur) das Sonderbetriebsvermögen teils als Betriebsvermögen der Gesellschaft, teils als Betriebsvermögen des Gesellschafters gesehen wird, sei lediglich der Vollständigkeit halber festgestellt.

Gegen die Annahme des Bestands eines Hauptmietverhältnisses zwischen der Bw. und dem Vermieter des Bestandobjekts sprechen allerdings folgende Gründe:

Laut § 9 GV (A Dauerbelege/20) wird die Geschäftsführung der Bw. durch W.W. besorgt, welchem der auf die Geschäftsräumlichkeiten entfallende Mietzins vorgeschrieben wurde. Wird mit der Belastung des Bankkontos Nr. 2292, welches auf W.W. und I.H. lautet, mit einem

Auftrag zur Abbuchung des Mietzinses ein unmittelbarer Fluss der Mietzinse von der Bw. zum Bestandgeber bewiesen, beweist der Buchungsvorgang eine Überwälzung einer (Mietzins-) Verbindlichkeit der "Firma W.W." auf die Bw. Dass die Bw. nie Mieterin bzw. Eigentümerin der in Rede stehenden Liegenschaft gewesen wäre, hat die Gesellschafterin der Bw., I.H. nämlich anlässlich einer Vorsprache beim Finanzamt am 29. März 1999 mitgeteilt (A 1995/25). Dass für die Kapitalgesellschaft C übrigens auch W.W. - und nicht die Bw. - die Rechtsposition des Hauptmieters bekleidet hat, beweist die Textierung des letztgenannten Schriftsatzes: "Wir, Fa. C., ...erklären uns bereit, bei der Abtretung der Hauptmietrechte gemäß des Schreibens vom 13. September 1995 durch den Hauptmieter W.W. den Betrag von S 550.000,-- an W.W. als Abgeltung für die Abtretung der Hauptmietrechte, unter Verzicht auf jeglichen Räumungsaufschubzu bezahlen."

Was die der Berufung beigelegten Beweismittel anbelangt, sprechen diese in ihrer Gesamtheit für die Kenntnis des Bestandgebers über den tatsächlichen Verwendungszweck. Ist die Mietzinsvorschreibung für den Juni 1991 an die F i r m a W.W. gesendet worden (A 1995/42), wird das Bestandobjekt als Lokal in der "Verzichtserklärung hinsichtlich Prüfung der Gesamtkosten durch die MA 25" bezeichnet (A 1995/ 43). Folglich dessen ist die Führung der Verhandlungen betreffend Abtretung der Mietrechte des gegenständlichen Lokals wegen Verwendung von Briefpapier der OHG (vgl. Schriftsätze vom 13. und 19. September 1995; A 1995/ 44 und 46) auch im Rahmen der OHG erfolgt, was die steuerliche Erfassung der Mietrechtsveräußerung im Rahmen des Feststellungsverfahrens der Bw. rechtfertigt.

Dass W.W mit dem Schriftsatz vom 28. September 1995 C das auf W.W. lautende Konto Nr. 2292 bei der Bank Austria zwecks Übersendung einer auf einer Leistungszusage des C beruhenden Anzahlung bekannt gibt, lässt in Kontext mit den übrigen Schriftsätzen die Absicht des W.W. erkennen, als Besitzer der Hauptmietrechte die Einzahlung der Ablöse auf ein außerbetriebliches Konto zu veranlassen (A 1995/45).

Letztendlich ist der in der Berufung vertretenen Meinung, wonach die im Schriftsatz der C vom 19. September 1995 ausgewiesene Anschrift unrichtig wäre, entgegenzuhalten, dass in dem von W.W. unterfertigten Schriftsatz vom 13. September 1995 die OHG als Anbieterin hinsichtlich der Mietrechtsablöse aufgetreten ist (A 1995/ 44) und die top Nr. 2-5 in der W, B-Gasse 15 darüber hinaus ausdrücklich als Geschäftslokal bezeichnet wird, was dafür spricht, dass dieses Bestandobjekt für die Bw. genutzt worden ist.

Aufgrund obangeführter Feststellungen war somit davon auszugehen, dass lediglich zwischen W.W. und dem Hauseigentümer ein Bestandverhältnis bestanden hat, welches W.W. zur Ausübung einer gewerbebetrieblichen Tätigkeit auch im Rahmen der Bw. berechtigt. Ist W.W.

- und nicht die Bw. - Rechtsbesitzer der Hauptmietrechte, stellt die Veräußerung des in Rede stehenden Mietrechtes eine Sonderbetriebseinnahme dar, aufgrund dieser der für die Abtretung des Mietrechtes bezahlte Ablösebetrag dem Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters der Bw, W.W. zuzurechnen ist. Da die Erlöse aus dem Ablösebetrag "brutto für netto" anzusehen sind, ist - in Entsprechung des diesbezüglichen Begehrens im Vorlageantrag - die Umsatzsteuer herauszunehmen und der Veräußerungserlös des Hauptmietrechtes mit dem "Nettobetrag" von S 458.333,-- anzusetzen (A 1995/64f. und 79) Aufgrund obangeführter Feststellungen waren somit die - einheitlich festzustellenden - Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit S 998.373,-- festzustellen. Die gemäß § 188 BAO gesondert festzustellenden Einkünfte für das Jahr 1995 waren insoferne zu berichtigen, als dem für W.W. mit S 397.530,-- erklärten Anteil am Gewinn die Ablöse in Höhe von S 458.333,-- hinzuzurechnen war. Folglich dessen war der auf W.W. entfallende Anteil am gewerbebetrieblichen Gewinn mit S 855.863,-- festzustellen. Hingegen war der auf I.H. entfallende Anteil am Gewinn aus Gewerbebetrieb in der im ursprünglichen Feststellungsbescheid ausgewiesenen Höhe von S 132.510,00 festzusetzen.

Feststellung der im Jahr 1995 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		988.373
Nr.	Name /Adresse/Finanzamt/St.Nr.	Anteil
001	I.H. W.K-Gasse 11 f.d. 2.u.20. Bez. in Wien	Einkünfte 132.510
002	W. M Erbengem nach W.W. W, A-Strasse 123 f.d.12., 13., 14. u. 23. Bez. in Wien	Einkünfte 855.863

Aufgrund der obangeführten Ausführungen war daher der Bescheid, mit dem die Gewinne aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1995 gem. § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt worden waren, abzuändern.

2) Umsatzsteuer 1995

Umsätze sind nur dann steuerbar, wenn sie *im Rahmen des Unternehmens* ausgeführt werden, d. h. wenn sie der unternehmerischen Sphäre zugerechnet werden können. Zwischen dem einzelnen Umsatzgeschäft und der auf die Erzielung von Einnahmen gerichteten

selbständigen Tätigkeit des Unternehmens muß ein Zusammenhang bestehen. Ein Zusammenhang besteht bei den Grundgeschäften, die den eigentlichen Gegenstand des Unternehmens bilden. Auch sogenannte Hilfsgeschäfte gehören in den Unternehmensbereich. Das sind Geschäfte, die ohne den eigentlichen Gegenstand des Unternehmens zu bilden, neben den Grundgeschäften vorkommen und nicht zur Privatsphäre des Unternehmers gehören, die also der Untenehmer zur Förderung, Aufrechterhaltung und Fortführung sowie *Auflösung* seines Unternehmens tätig ist. Bei Hilfsgeschäften schließt der Umstand, daß sie nur gelegentlich erfolgen, die Annahme einer nachhaltigen Tätigkeit nicht aus (vgl. Kolacny/Mayer, UStG 1994, § 2, S. 95 und Doralt/Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Band I, 7. Auflage, S. 415).

Hilfsgeschäfte sind also Geschäfte, die nicht zu den Grundgeschäften gehören, die aber in ihrem Gefolge vorkommen und diese ermöglichen (vgl. Ruppe, Kommentar zum UStG 1994, Wien 1999)

Hilfsgeschäfte sind somit die Tätigkeiten, die die Haupttätigkeit mit sich bringt und die nur gelegentlich vorkommen. Hilfsgeschäfte sind Teil der (gesamten) gewerblichen oder beruflichen Haupttätigkeit. Sie brauchen – anders als die Haupttätigkeit – nicht nachhaltig ausgeführt werden (Scheiner, Kolacny, Caganek – Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Band 3, zu § 2, RZ 289).

Ist die Nachhaltigkeit bezüglich *einer* Tätigkeit des Unternehmers gegeben, dann werden auch die Hilfs- und Nebengeschäfte in die Steuerpflicht einbezogen, ohne daß für sie eine besondere Nachhaltigkeit gegeben sein muß (BFH, BStBl 1965 III 34).

Ist eine Tätigkeit in ihrem Kern als gewerblich oder beruflich anzusehen, so erstreckt sich der Unternehmensbereich auch auf Hilfsgeschäfte und Nebentätigkeiten. Nicht erforderlich ist, daß diese sachlich mit der Haupttätigkeit im Zusammenhang stehenden Tätigkeiten isoliert betrachtet zu Unternehmereigenschaft führen würden (vgl. Ruppe, Kommentar zum UStG 1999, Wien 1999, zu § 2, RZ 128).

Hinsichtlich der Umsatzsteuer ist im vorliegenden Fall strittig, ob die Veräußerung des Hauptmietrechtes als umsatzsteuerbarer Vorgang anzusehen ist.

Im vorliegenden Fall ist durch die vorangegangene Nutzung des Bestandsobjektes für gewerbliche Zwecke der Bw. die Veräußerung des Bestandrechtes durch Herrn W.W. als Hilfsgeschäft im Zusammenhang mit der Haupttätigkeit des Unternehmens im Sinne der obigen Ausführungen anzusehen und unterliegt somit der Veräußerungserlös des Hauptmietrechtes in Höhe von S 458.333,-- (A 1995/64 und 79) der Umsatzsteuer. Daher

ergeben sich in Bezug auf die Umsatzsteuer 1995 keine Änderungen der Besteuerungsgrundlagen.

Wien, 10. Juni 2003