

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Europa Treuhand Ernst & Young Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Körperschaftssteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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

Unternehmensgegenstand der Bw., einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, war laut Gesellschaftsvertrag vom 14. April 1998 die Errichtung und der Betrieb von chemischen und diagnostischen Laboratorien. Zur Ausübung der damit im Zusammenhang stehenden Tätigkeit schloss die Bw. am 9. April 1998 mit der X – AG, der Eigentümerin der Liegenschaft in Wien, A

– gasse, einen Mietvertrag über die Nutzung der dort befindlichen Räumlichkeiten im Ausmaß von 816,32 m² ab.

Die Bewilligung zur Errichtung eines selbständigen Ambulatoriums an dieser Adresse wurde der Bw. gemäß § 4 des Wiener Krankenanstaltengesetzes 1987 bescheidmäßig am 11. Oktober 1999 durch die Wiener Landesregierung unter Vorschreibung einer Anzahl von Auflagen erteilt. Gegen diesen den konkreten Bedarf eines solchen Ambulatoriums positiv beurteilenden Bescheid er hob die Ärztekammer für Wien Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof. Mit Erkenntnis vom 23. Mai 2000 hob der Verwaltungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid der Wiener Landesregierung wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften mit der wesentlichen Begründung auf, dass die im Zusammenhang mit der Errichtung des gegenständlichen Unternehmens gebotene Bedarfsprüfung seitens der belannten Behörde schwere und wesentliche Mängel aufwies.

Aus wirtschaftlichen Überlegungen erfolgte im Jahre 2000 die Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit der Bw. Für die Aufgabe der Hauptmietrechte an dem genannten Liegenschaftsobjekt erhielt die Bw. nach einer Vereinbarung vom 16. März 2000 von der X – AG zur Abgeltung allfälliger Ansprüche auf Investitionsersatz eine Einmalzahlung in Höhe von S 7.400.000,00 netto zuzüglich 20 % Mehrwertsteuer. In der Jahresbilanz zum 31. Dezember 2000 bildete die Bw. gemäß § 12 EStG 1988 aus der Veräußerung der besagten Hauptmietrechte eine Übertragungsrücklage in Höhe von S 6.900.000,00, die sie im Jahre 2001 gewinnerhöhend auflöste.

Gegen den Körperschaftssteuerbescheid 2000 vom 19. April 2002, mit dem die Erstbehörde die Zulässigkeit der Bildung dieser Übertragungsrücklage verneinte, da das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung nicht mindestens sieben Jahre zum Anlagevermögen dieses Betriebes gehört habe, er hob die Bw. Berufung und hob in ihren Ausführungen hervor, dass in der Ablösezahlung für die Aufgabe des Mietrechtes die Veräußerung eines Rechtes zu sehen sei. Zudem wäre, da mit dem erwähnten höchstgerichtlichen Erkenntnis die damals für das Labor bestehende Betriebsbewilligung aufgehoben wurde, die Bw. zur Einstellung des Betriebes und dadurch bedingten Veräußerung der Mietrechte durch höhere Gewalt und behördlichen Eingriff gezwungen worden, weshalb die für die in Streit stehende Bildung der Rücklage erforderliche Siebenjahresfrist nicht gelten würde.

Über Vorhalt im Berufungsverfahren teilte die steuerliche Vertretung mit, dass die Begründung der höheren Gewalt in dem Umstand zu sehen sei, dass alle Voraussetzungen des Bedarfsprüfungsverfahrens eingehalten worden wären und der Widerruf der erteilten Bewilligung schlussendlich auf Grund eines Formalfehlers erfolgt wäre. Die Höhe der Abschlagszahlung

ließe sich durch das erhebliche Interesse des Vermieters an der baldigen Räumung des Mietobjektes darlegen, wobei für die Geltendmachung einer Übertragungsrücklage das Bestehen eines Veräußerungserlöses ausreiche, auf dessen wirtschaftliche Zweckmäßigkeit demnach nicht weiter einzugehen sei. Laut einem gleichzeitig vorgelegten Schreiben führte ein mit dem Betriebsbewilligungsverfahren betrauter Rechtsanwalt dazu aus, dass mit dem genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes die für die Bw. bescheidmäßig erwirkte Errichtungsbewilligung für eine private Krankenanstalt wegen eines angeblich völlig unzureichenden Ermittlungsverfahrens ersatzlos aufgehoben und dadurch einem Laborbetrieb für einen die Vorlaufzeiten im Bedarfsprüfungsverfahren berücksichtigenden Zeitraum von 1,5 bis 2 Jahren die Grundlage entzogen worden wäre. Die Größe des kündigungsgeschützten Objektes habe daher eine weitere Leerlaufperiode aus wirtschaftlichen Überlegungen nicht zugelassen. Aus dem wäre abzuleiten, dass für die Bw. vom Verwaltungsgerichtshof "geortete" Verfahrensfehler im Ermittlungsverfahren jedenfalls als Ereignisse der höheren Gewalt zu betrachten wären, zumal diese auf die Qualität des Bedarfsprüfungsverfahrens wohl keinen Einfluss nehmen hätte können.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist das Einkommen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat, nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und den Bestimmungen des Körperschaftssteuergesetzes 1988 zu ermitteln. Nach § 12 EStG 1988 werden die bei einer Veräußerung des Anlagevermögens aufgedeckten stillen Reserven von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des § 10 Abs. 7 zweiter Satz EStG 1988 des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens abgesetzt oder einer Rücklage zugeführt. Stille Reserven sind die Unterschiedsbeträge zwischen den Veräußerungserlösen und den Buchwerten der veräußerten Wirtschaftsgüter. Die Übertragbarkeit einer aufgedeckten stillen Reserve ist auch dann zu bejahen, wenn bei einem Mietrechtsvertrag Anschaffungskosten nicht zu bilanzieren waren (vgl. Doralt, EStG § 12 Tz 11). Die gleichen Überlegungen wie bei einer Veräußerung gelten, wenn ein Wirtschaftsgut infolge höherer Gewalt aus dem Betrieb ausscheidet und dafür eine Entschädigung wie zB. ein Schadenersatz oder eine Versicherungsleistung erstattet wird (vgl. Doralt, EStG § 12 Tz 3). In diesem Fall wird der Veräußerungserlös durch die tatsächliche Entschädigung dargestellt. Gemäß § 12 Abs. 2 EStG 1988 ist eine Übertragung unter anderem nur zulässig, wenn das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sieben Jahre zum Anlagevermögen dieses Betriebes gehört hat, wobei diese Frist nicht gilt, wenn Anlagever-

mögen infolge höherer Gewalt, durch behördlichen Eingriff oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffes aus dem Betriebsvermögen ausscheidet (§ 12 Abs. 4 EStG 1988).

Dem Vorbringen, die Bw. wäre nicht in der Lage gewesen, Einfluss auf die Qualität des Bedarfsprüfungsverfahrens zu nehmen, weshalb letztlich das den Bewilligungsbescheid der Landesregierung aufhebende höchstgerichtliche Erkenntnis für die Bw. ein Ereignis der höheren Gewalt darstellen würde, ist die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten, wonach unter "höherer Gewalt" in erster Linie die klassischen, naturbedingten Einwirkungen zu verstehen sind. Der Anwendungsbereich des § 12 Abs. 1 EStG 1988 ist jedoch in Ansehung anderer durch die äußerste zumutbare Sorgfalt nicht zu verhindernder Ereignisse nicht auszuschließen (VwGH 8.6.1979, 1340, 1418/78; 24.11.1976, 1255, 1362/76). Demnach ist höhere Gewalt dann anzunehmen, wenn ein außergewöhnliches Ereignis von außen einwirkt, das nicht in einer gewissen Regelmäßigkeit vorkommt bzw. zu erwarten ist und selbst durch äußerste zumutbare Sorgfalt weder abgewendet noch in seinen Folgen unschädlich gemacht werden kann.

Ein Erkenntnis eines Höchstgerichtes, mit welchem ein Betriebsbewilligungsbescheid wegen schwerer und wesentlicher Mängel der durchgeföhrten Bedarfsprüfung aufgehoben wird, stellt in einem Rechtsstaat jedoch keine höhere Gewalt dar, sondern ist der Ausdruck eben dieser Rechtstaatlichkeit. Dazu kommt, wie aus dem besagten Erkenntnis hervorgeht, dass sich die Ärztekammer als Einrichtung mit Parteistellung schon im erstinstanzlichen Bewilligungsverfahren gegen die Annahme eines Bedarfs ausgesprochen hatte, weshalb die Bw. in Ansehung der der Ärztekammer auch im Verfahren vor den Höchstgerichten zukommenden Beschwerdelegitimation die endgültige Beendigung des Verfahrens abwarten hätte müssen und die konkrete unternehmerische Tätigkeit nicht in freier wirtschaftlicher Gestaltung ohne einen über die rechtlichen Grundlagen eines Laborbetriebes absprechenden Bescheides durchführen hätte dürfen.

Überdies hatte nach dem erhobenen Sachverhalt die Bw. ihre unternehmerische Tätigkeit bereits im April 1998, also zu einem weit vor dem am 11. Oktober 1999 ergangenen Bewilligungsbescheid liegenden Zeitpunkt, begonnen. Sie hatte somit eine rechtskonforme Überprüfung der für die Errichtung und den Betrieb ihres Unternehmens erforderlichen gesetzlichen Voraussetzungen nicht abgewartet, sondern diese Voraussetzungen – aus welchen Erwägungen auch immer – ohne weiteres als gegeben angenommen.

Daraus folgt, dass die Ursache der zu beurteilenden Stilllegung des Betriebes und der damit zusammenhängenden Aufgabe der Mietrechte nicht im Vorliegen von höherer Gewalt lag,

zumal die Bw. nach ihrer oben dargelegten Vorgangsweise ihre unternehmerische Tätigkeit insoferne unter Außerachtlassung jeglicher Sorgfalt begann, als sie das sich bei gehöriger Auseinandersetzung mit der Sach- und Rechtslage ergebende Endergebnis des sie betreffenden und gesetzlich gebotenen Bedarfsprüfungsverfahrens nicht abwartete. Damit hat sie die durch das höchstgerichtliche Erkenntnis herbeigeführten Folgen selbst zu verantworten. Schlussendlich ist im Berufungsfall auch das Vorliegen eines behördlichen Eingriffes zu verneinen, zumal dieser nur Fälle erfasst, in denen die öffentliche Hand "Eigentumsrechte zu ihren Gunsten verschiebt" oder "das Eigentumsrecht an einer Sache mit eigentumsähnlicher Wirkung beschränkt" (VwGH 25.10.1995, 95/15/0009).

Es war somit mangels Einhaltung der im gegenständlichen Fall gemäß § 12 Abs. 2 EStG 1988 gebotenen Behaltefrist von mindestens sieben Jahren die Bildung einer Rücklage gemäß § 12 Abs. 1 EStG 1988 nicht zulässig, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, 12. November 2003