

TE Vwgh Erkenntnis 1989/6/13 86/14/0129

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 13.06.1989

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §18 Abs1 Z1;

EStG 1972 §20;

EStG 1972 §34;

EStG 1972 §4 Abs1;

EStG 1972 §5;

1. EStG 1972 § 18 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 18 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 10/1991
3. EStG 1972 § 18 gültig von 18.07.1987 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1987
4. EStG 1972 § 18 gültig von 01.01.1987 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 325/1986
5. EStG 1972 § 18 gültig von 21.12.1985 bis 31.12.1986 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985
6. EStG 1972 § 18 gültig von 27.06.1985 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 251/1985
7. EStG 1972 § 18 gültig von 22.12.1984 bis 26.06.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
8. EStG 1972 § 18 gültig von 27.11.1982 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 570/1982
9. EStG 1972 § 18 gültig von 01.03.1982 bis 26.11.1982 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 111/1982
10. EStG 1972 § 18 gültig von 31.12.1981 bis 28.02.1982 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 620/1981
11. EStG 1972 § 18 gültig von 20.12.1980 bis 30.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
12. EStG 1972 § 18 gültig von 01.01.1980 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 550/1979
13. EStG 1972 § 18 gültig von 01.12.1978 bis 31.12.1979 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 571/1978
14. EStG 1972 § 18 gültig von 30.12.1977 bis 30.11.1978 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 645/1977
15. EStG 1972 § 18 gültig von 09.08.1974 bis 29.12.1977 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
16. EStG 1972 § 18 gültig von 13.12.1972 bis 08.08.1974

1. EStG 1972 § 20 gültig von 31.12.1981 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 20 gültig von 31.12.1975 bis 30.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 636/1975
3. EStG 1972 § 20 gültig von 13.12.1972 bis 30.12.1975

1. EStG 1972 § 34 gültig von 23.01.1992 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 34 gültig von 07.08.1987 bis 22.01.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 380/1987
3. EStG 1972 § 34 gültig von 22.12.1984 bis 06.08.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
4. EStG 1972 § 34 gültig von 14.12.1983 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 587/1983

5. EStG 1972 § 34 gültig von 01.01.1983 bis 31.12.1982 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 243/1982
 6. EStG 1972 § 34 gültig von 27.11.1982 bis 13.12.1983 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 570/1982
 7. EStG 1972 § 34 gültig von 01.03.1982 bis 26.11.1982 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 111/1982
 8. EStG 1972 § 34 gültig von 20.12.1980 bis 28.02.1982 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
 9. EStG 1972 § 34 gültig von 01.07.1978 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 280/1978
 10. EStG 1972 § 34 gültig von 30.12.1977 bis 30.06.1978 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 645/1977
 11. EStG 1972 § 34 gültig von 09.08.1974 bis 29.12.1977 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
 12. EStG 1972 § 34 gültig von 13.12.1972 bis 08.08.1974
-
1. EStG 1972 § 4 gültig von 18.07.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
 2. EStG 1972 § 4 gültig von 21.12.1985 bis 17.07.1987 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 557/1985
 3. EStG 1972 § 4 gültig von 22.12.1984 bis 20.12.1985 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 531/1984
 4. EStG 1972 § 4 gültig von 01.01.1982 bis 21.12.1984 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 520/1981
 5. EStG 1972 § 4 gültig von 31.12.1981 bis 31.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 620/1981
 6. EStG 1972 § 4 gültig von 20.12.1980 bis 30.12.1981 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 563/1980
 7. EStG 1972 § 4 gültig von 17.12.1976 bis 19.12.1980 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 664/1976
 8. EStG 1972 § 4 gültig von 23.07.1975 bis 16.12.1976 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 391/1975
 9. EStG 1972 § 4 gültig von 09.08.1974 bis 22.07.1975 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 469/1974
 10. EStG 1972 § 4 gültig von 01.08.1974 bis 08.08.1974 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 409/1974
 11. EStG 1972 § 4 gültig von 13.12.1972 bis 31.07.1974
-
1. EStG 1972 § 5 gültig von 01.01.1991 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
 2. EStG 1972 § 5 gültig von 31.12.1981 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 620/1981
 3. EStG 1972 § 5 gültig von 13.12.1972 bis 30.12.1981

Beachte

Besprechung in: ÖStZB 1990, 36;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel sowie die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Egger, über die Beschwerde des KA in K, vertreten durch Dr. Hella Ranner, Rechtsanwalt in 8010 Graz, Herrengasse 19/II, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark, Berufungssenat, vom 26. Juni 1986, Zl. B 299-3/85, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1981 bis 1983, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen von 2.760 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Eigentümer eines in der zweiten Hälfte des 16. Jahrhunderts errichteten Schlosses, das auf Grund seiner kulturhistorischen Bedeutung im Feber 1939 unter Denkmalschutz gestellt wurde. Das Schloß befindet sich seit Generationen im Eigentum der Familie und wird derzeit zu einem Drittel zur Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und zu einem Drittel zu privaten Wohnzwecken verwendet. Das verbleibende Drittel wird weder betrieblich noch privat genutzt (in der Folge: neutrale Teile des Schlosses).

Der Beschwerdeführer, der den Gewinn aus seiner Land- und Forstwirtschaft nach § 4 Abs 1 EStG ermittelt, nahm das gesamte Schloß in seine Bücher auf, machte zwei Drittel der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend und zog sich die dementsprechenden Vorsteuern ab. Der Beschwerdeführer, der den Gewinn aus seiner Land- und Forstwirtschaft nach Paragraph 4, Absatz eins, EStG ermittelt, nahm das gesamte Schloß in seine Bücher auf, machte zwei Drittel der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend und zog sich die dementsprechenden Vorsteuern ab.

Das Finanzamt vertrat - den Ausführungen im gemäß § 150 BAO erstatteten Bericht folgend - die Ansicht, nur ein

Drittel des Schlosses könne in die Bücher aufgenommen werden. Die Aufwendungen für die neutralen Teile des Schlosses stellten keine Betriebsausgaben dar. Im Gegensatz zu den vom Beschwerdeführer anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung vertretenen Auffassung könnten die nicht als Betriebsausgaben anerkannten Aufwendungen für das Schloß weder als Sonderausgaben noch als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Zur Begründung verwies das Finanzamt auf den eben erwähnten Bericht, in dem ua ausgeführt wurde, grundsätzlich könne ein Wirtschaftsgut bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG nur zur Gänze zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehören. Nur bei Gebäuden bestehe insofern eine Ausnahme, als ein solches bereits dann anteilig zum Betriebsvermögen gehöre, wenn es zu mehr als 20 % betrieblich genutzt werde. Diesfalls stellten aber die nicht betrieblich genutzten Teile des Gebäudes Privatvermögen dar. Der vom Beschwerdeführer gezogene Schluß, das zu einem Drittel zu betrieblichen Zwecken genutzte Schloß gehöre zur Gänze zum Betriebsvermögen, sei daher unrichtig, weil die neutralen Teile der privaten Sphäre zuzurechnen seien. Die Aufwendungen für das Schloß, die nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen seien, könnten auch nicht als Sonderausgaben im Sinn des § 18 Abs. 1 Z 1 EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, weil unter dem Begriff "dauernde Lasten" nur Aufwendungen verstanden werden könnten, die ein Steuerpflichtiger für längere Zeit einer anderen Person gegenüber in Geld oder Sachleistungen auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung zu erbringen habe. Die strittigen Beträge würden jedoch nicht zugunsten einer anderen Person, sondern für das im Eigentum des Beschwerdeführers stehende Schloß aufgewendet. Schließlich könnten die nicht als Betriebsausgaben anzuerkennenden Aufwendungen für das Schloß auch nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, weil die dementsprechenden Tatbestandsvoraussetzungen nicht gegeben seien. Das Finanzamt vertrat - den Ausführungen im gemäß Paragraph 150, BAO erstatteten Bericht folgend - die Ansicht, nur ein Drittel des Schlosses könne in die Bücher aufgenommen werden. Die Aufwendungen für die neutralen Teile des Schlosses stellten keine Betriebsausgaben dar. Im Gegensatz zu den vom Beschwerdeführer anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung vertretenen Auffassung könnten die nicht als Betriebsausgaben anerkannten Aufwendungen für das Schloß weder als Sonderausgaben noch als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Zur Begründung verwies das Finanzamt auf den eben erwähnten Bericht, in dem ua ausgeführt wurde, grundsätzlich könne ein Wirtschaftsgut bei der Gewinnermittlung nach Paragraph 4, Absatz eins, EStG nur zur Gänze zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehören. Nur bei Gebäuden bestehe insofern eine Ausnahme, als ein solches bereits dann anteilig zum Betriebsvermögen gehöre, wenn es zu mehr als 20 % betrieblich genutzt werde. Diesfalls stellten aber die nicht betrieblich genutzten Teile des Gebäudes Privatvermögen dar. Der vom Beschwerdeführer gezogene Schluß, das zu einem Drittel zu betrieblichen Zwecken genutzte Schloß gehöre zur Gänze zum Betriebsvermögen, sei daher unrichtig, weil die neutralen Teile der privaten Sphäre zuzurechnen seien. Die Aufwendungen für das Schloß, die nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen seien, könnten auch nicht als Sonderausgaben im Sinn des Paragraph 18, Absatz eins, Ziffer eins, EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, weil unter dem Begriff "dauernde Lasten" nur Aufwendungen verstanden werden könnten, die ein Steuerpflichtiger für längere Zeit einer anderen Person gegenüber in Geld oder Sachleistungen auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung zu erbringen habe. Die strittigen Beträge würden jedoch nicht zugunsten einer anderen Person, sondern für das im Eigentum des Beschwerdeführers stehende Schloß aufgewendet. Schließlich könnten die nicht als Betriebsausgaben anzuerkennenden Aufwendungen für das Schloß auch nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden, weil die dementsprechenden Tatbestandsvoraussetzungen nicht gegeben seien.

Mit dem nunmehr angefochtenen, im Instanzenzug ergangenen, im Spruch dieser Entscheidung angeführten Bescheid, wies die belangte Behörde die gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1981 bis 1983 gerichtete Berufung nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens und unter Berücksichtigung der Ausführungen des Beschwerdeführers im Verwaltungsverfahren (Berufung, Vorhaltsbeantwortung, Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz) im wesentlichen mit folgender Begründung ab:

1. Anerkennung der auf die neutralen Teile des Schlosses entfallenden Aufwendungen als Betriebsausgaben und Vorsteuerabzug

Ausgehend von den Bestimmungen des § 4 Abs. 4 EStG werde in Lehre und Rechtsprechung die Ansicht vertreten, daß Aufwendungen für ein Gebäude, das sowohl betrieblichen als auch privaten Zwecken diene, nur mit jenem Teil als Betriebsausgaben angesehen werden könnten, der dem betrieblich genutzten Teil des Gebäudes entspreche. Werde daher ein denkmalgeschütztes Schloß teilweise für private Wohnzwecke verwendet, so könnten die auf den privat

genutzten Teil desselben entfallenden Aufwendungen in keinem Fall als Betriebsausgaben anerkannt werden. Anders verhalte es sich mit den neutralen Teilen des Schlosses. Diese gelten im Sinn eines vom Beschwerdeführer zitierten Erlasses des Bundesministers für Finanzen vom 1. Dezember 1978 auch dann als betrieblich genutzt, wenn das denkmalgeschützte Objekt überwiegend, also zu mehr als 50 % "echt" betrieblich genutzt werde. Im gegenständlichen Fall werde jedoch das Schloß unbestrittenermaßen nur zu einem Drittel betrieblich genutzt. Die Anerkennung der auf die neutralen Teile des Schlosses entfallenden Aufwendungen als Betriebsausgaben bzw. ein Vorsteuerabzug sei daher im Sinn des Erlasses des Bundesministers für Finanzen nicht möglich. Auch aus der vom Beschwerdeführer angezogenen "20 %-Regelung" - in der Rechtsprechung als unwesentlich betrieblich oder privat genutzter Gebäudeteil bezeichnet - könne der Beschwerdeführer nichts gewinnen. Diese Regelung sei nämlich nur für die Frage der Zuordnung eines Gebäudes zum Privat- oder Betriebsvermögen von Relevanz, lasse aber nicht den vom Beschwerdeführer gezogenen Schluß zu, bereits ab einer 20 %igen echt betrieblichen Nutzung eines Gebäudes von einem "Überwiegen" der echt betrieblichen Nutzung zu sprechen. Ausgehend von den Bestimmungen des Paragraph 4, Absatz 4, EStG werde in Lehre und Rechtsprechung die Ansicht vertreten, daß Aufwendungen für ein Gebäude, das sowohl betrieblichen als auch privaten Zwecken diene, nur mit jenem Teil als Betriebsausgaben angesehen werden könnten, der dem betrieblich genutzten Teil des Gebäudes entspreche. Werde daher ein denkmalgeschütztes Schloß teilweise für private Wohnzwecke verwendet, so könnten die auf den privat genutzten Teil desselben entfallenden Aufwendungen in keinem Fall als Betriebsausgaben anerkannt werden. Anders verhalte es sich mit den neutralen Teilen des Schlosses. Diese gelten im Sinn eines vom Beschwerdeführer zitierten Erlasses des Bundesministers für Finanzen vom 1. Dezember 1978 auch dann als betrieblich genutzt, wenn das denkmalgeschützte Objekt überwiegend, also zu mehr als 50 % "echt" betrieblich genutzt werde. Im gegenständlichen Fall werde jedoch das Schloß unbestrittenermaßen nur zu einem Drittel betrieblich genutzt. Die Anerkennung der auf die neutralen Teile des Schlosses entfallenden Aufwendungen als Betriebsausgaben bzw. ein Vorsteuerabzug sei daher im Sinn des Erlasses des Bundesministers für Finanzen nicht möglich. Auch aus der vom Beschwerdeführer angezogenen "20 %-Regelung" - in der Rechtsprechung als unwesentlich betrieblich oder privat genutzter Gebäudeteil bezeichnet - könne der Beschwerdeführer nichts gewinnen. Diese Regelung sei nämlich nur für die Frage der Zuordnung eines Gebäudes zum Privat- oder Betriebsvermögen von Relevanz, lasse aber nicht den vom Beschwerdeführer gezogenen Schluß zu, bereits ab einer 20 %igen echt betrieblichen Nutzung eines Gebäudes von einem "Überwiegen" der echt betrieblichen Nutzung zu sprechen.

2. Abzug der auf die neutralen und privat genutzten Teile des Schlosses entfallenden Aufwendungen als Sonderausgaben

Aus dem Begriff "dauernde Lasten" im § 18 Abs. 1 Z 1 EStG ergebe sich, daß korrespondierend mit der Belastung und gegenpolig zum Belasteten ein Anspruch und ein Anspruchsberechtigter beim Abzug derartiger Sonderausgaben vorhanden sein müßten. Es könnten daher nur solche Aufwendungen als dauernde Lasten angesehen werden, die längere Zeit hindurch gegenüber einer anderen Person auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung geleistet würden. Der Beschwerdeführer habe die strittigen Aufwendungen hingegen ausschließlich für das in seinem Eigentum stehende Schloß getätigt. Derartige Aufwendungen könnten schon begrifflich nicht als dauernde Lasten im Sinn des § 18 Abs. 1 Z 1 EStG angesehen werden. Aus dem Begriff "dauernde Lasten" im Paragraph 18, Absatz eins, Ziffer eins, EStG ergebe sich, daß korrespondierend mit der Belastung und gegenpolig zum Belasteten ein Anspruch und ein Anspruchsberechtigter beim Abzug derartiger Sonderausgaben vorhanden sein müßten. Es könnten daher nur solche Aufwendungen als dauernde Lasten angesehen werden, die längere Zeit hindurch gegenüber einer anderen Person auf Grund einer rechtlichen Verpflichtung geleistet würden. Der Beschwerdeführer habe die strittigen Aufwendungen hingegen ausschließlich für das in seinem Eigentum stehende Schloß getätigt. Derartige Aufwendungen könnten schon begrifflich nicht als dauernde Lasten im Sinn des Paragraph 18, Absatz eins, Ziffer eins, EStG angesehen werden.

3. Berücksichtigung der auf die neutralen und privat genutzten Teile des Schlosses entfallenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 18. Feber 1986, Zl. 85/14/0132, ausgeführt habe, seien Erhaltungsaufwendungen für ein eigenes Wohnzwecken dienendes, denkmalgeschütztes Schloß nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, weil es sich hierbei nur um eine Vermögensumschichtung, nicht jedoch um einen verlorenen Aufwand handle. Daran vermöge auch der Umstand nichts zu ändern, daß diese Aufwendungen aus Gründen des Denkmalschutzes geboten seien.

In der vorliegenden Beschwerde wird inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides geltend gemacht, wobei - ausgehend vom unbestrittenen Sachverhalt - im wesentlichen die Ausführungen im Verwaltungsverfahren wiederholt werden.

In ihrer Gegenschrift beantragt die belangte Behörde, die Beschwerde möge als unbegründet und kostenpflichtig abgewiesen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Anerkennung der auf die neutralen Teile des Schlosses entfallenden Aufwendungen als Betriebsausgaben und Vorsteuerabzug

Unter Hinweis auf die Ausführungen im hg. Erkenntnis vom 24. Jänner 1984, Zl. 83/14/0145, vertritt der Beschwerdeführer die Ansicht, es sei rechtspolitisch nicht gerechtfertigt, bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG die Aufnahme von gewillkürtem Betriebsvermögen in die Bücher zuzulassen, bei jener nach § 4 Abs. 1 EStG jedoch nicht. Diese Auffassung werde auch von der Lehre vertreten (vgl. Stoll, Das Betriebsvermögen im Bilanzsteuerrecht; Gassner-Pointner, Bilanz und Rechnungswesen, Festschrift für Stadler, S 267; Schimetschek, Zur Problematik des gewillkürten Betriebsvermögens, Finanzjournal 1980, S 73; Pokorny). Unter Hinweis auf die Ausführungen im hg. Erkenntnis vom 24. Jänner 1984, Zl. 83/14/0145, vertritt der Beschwerdeführer die Ansicht, es sei rechtspolitisch nicht gerechtfertigt, bei der Gewinnermittlung nach Paragraph 5, EStG die Aufnahme von gewillkürtem Betriebsvermögen in die Bücher zuzulassen, bei jener nach Paragraph 4, Absatz eins, EStG jedoch nicht. Diese Auffassung werde auch von der Lehre vertreten vergleiche , Stoll, Das Betriebsvermögen im Bilanzsteuerrecht; Gassner-Pointner, Bilanz und Rechnungswesen, Festschrift für Stadler, S 267; Schimetschek, Zur Problematik des gewillkürten Betriebsvermögens, Finanzjournal 1980, S 73; Pokorny,

Das Unrecht aus dem Steuerrecht, Steuer- und Wirtschaftskartei 1984, A I S 286; Zöchling-Hammerle, Unterscheidung des gewillkürten vom notwendigen Betriebsvermögen gesetzlich nicht gedeckt, Finanzjournal 1986, S 108). Es sei daher zulässig, die neutralen Teile des Schlosses als gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bilanz aufzunehmen, weswegen die mit diesem Betriebsvermögen im Zusammenhang stehenden Aufwendungen Betriebsausgaben darstellten bzw. ein Vorsteuerabzug zulässig sei. Das Unrecht aus dem Steuerrecht, Steuer- und Wirtschaftskartei 1984, A römisch eins S 286; Zöchling-Hammerle, Unterscheidung des gewillkürten vom notwendigen Betriebsvermögen gesetzlich nicht gedeckt, Finanzjournal 1986, S 108). Es sei daher zulässig, die neutralen Teile des Schlosses als gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bilanz aufzunehmen, weswegen die mit diesem Betriebsvermögen im Zusammenhang stehenden Aufwendungen Betriebsausgaben darstellten bzw. ein Vorsteuerabzug zulässig sei.

Bei gewillkürtem Betriebsvermögen handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die ihrer Beschaffenheit nach denkbar als Privatvermögen wie auch als Betriebsvermögen angesehen werden können. Ob ein Wirtschaftsgut als gewillkürtes Betriebsvermögen anzusehen ist oder nicht, liegt in der Entscheidung des Steuerpflichtigen. Dieser Entschluß wird regelmäßig dadurch dokumentiert, daß das betreffende Wirtschaftsgut in die Bücher aufgenommen und als Betriebsvermögen behandelt wird. Zu dieser Entscheidung sind allerdings nach der auf den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung beruhenden Rechtsprechung nur Steuerpflichtige befugt, die ihren Gewinn nach § 5 EStG ermitteln. Wird der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt, kann nur notwendiges Betriebsvermögen in den Betriebsvermögensvergleich einbezogen werden (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch², Tz 33 zu § 4 und in jüngerer Zeit die hg. Erkenntnisse vom 13. September 1988, Zl. 88/14/0072, und vom 20. September 1988, Zl. 87/14/0168). Unter dem Gesichtspunkt einer sachlich gerechtfertigten Differenzierung hegt auch der Verfassungsgerichtshof keine Bedenken, daß nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bücher aufgenommen werden darf (vgl. beispielsweise das Erkenntnis vom 15. Juni 1982, B 4/81, Slg Nr 9417). Bei gewillkürtem Betriebsvermögen handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die ihrer Beschaffenheit nach denkbar als Privatvermögen wie auch als Betriebsvermögen angesehen werden können. Ob ein Wirtschaftsgut als gewillkürtes Betriebsvermögen anzusehen ist oder nicht, liegt in der Entscheidung des Steuerpflichtigen. Dieser Entschluß wird regelmäßig dadurch dokumentiert, daß das betreffende Wirtschaftsgut in die Bücher aufgenommen und als Betriebsvermögen behandelt wird. Zu dieser Entscheidung sind allerdings nach der auf den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung beruhenden Rechtsprechung nur Steuerpflichtige befugt, die ihren Gewinn nach Paragraph 5, EStG ermitteln. Wird der Gewinn nach Paragraph 4, Absatz eins, EStG ermittelt, kann nur notwendiges Betriebsvermögen in den Betriebsvermögensvergleich einbezogen werden vergleiche , Schubert-Pokorny-Schuch-

Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch², Tz 33 zu Paragraph 4 und in jüngerer Zeit die hg. Erkenntnisse vom 13. September 1988, Zl. 88/14/0072, und vom 20. September 1988, Zl. 87/14/0168). Unter dem Gesichtspunkt einer sachlich gerechtfertigten Differenzierung hegt auch der Verfassungsgerichtshof keine Bedenken, daß nur bei der Gewinnermittlung nach Paragraph 5, EStG gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bücher aufgenommen werden darf vergleiche , beispielsweise das Erkenntnis vom 15. Juni 1982, B 4/81, Slg Nr 9417).

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem vom Beschwerdeführer zitierten Erkenntnis vom 24. Jänner 1984, Zl. 83/14/0145, im Zusammenhang mit einer von der (damals) belangten Behörde eingeschlagenen Methode der berichtigen Gesetzesauslegung ausgeführt, die Unterschiede in der steuerlichen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG seien rechtspolitisch nicht gerechtfertigt, weswegen eine berichtigende Gesetzesauslegung nicht in Erwägung gezogen werde. Auf dem Boden des geltenden Rechts, das nach wie vor zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG differenziert, kann aber nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bücher aufgenommen werden. Die neutralen Teile des Schlosses gehören im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 EStG keinesfalls zum Betriebsvermögen. Bei dieser Sach- und Rechtslage braucht auf die Frage nicht weiter eingegangen zu werden, ob nicht betrieblich genutzte Teile eines Schlosses überhaupt als gewillkürtes Betriebsvermögen angesehen werden könnten. Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem vom Beschwerdeführer zitierten Erkenntnis vom 24. Jänner 1984, Zl. 83/14/0145, im Zusammenhang mit einer von der (damals) belangten Behörde eingeschlagenen Methode der berichtigen Gesetzesauslegung ausgeführt, die Unterschiede in der steuerlichen Gewinnermittlung nach Paragraph 4, Absatz eins und Paragraph 5, EStG seien rechtspolitisch nicht gerechtfertigt, weswegen eine berichtigende Gesetzesauslegung nicht in Erwägung gezogen werde. Auf dem Boden des geltenden Rechts, das nach wie vor zwischen der Gewinnermittlung nach Paragraph 4, Absatz eins und Paragraph 5, EStG differenziert, kann aber nur bei der Gewinnermittlung nach Paragraph 5, EStG gewillkürtes Betriebsvermögen in die Bücher aufgenommen werden. Die neutralen Teile des Schlosses gehören im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß Paragraph 4, Absatz eins, EStG keinesfalls zum Betriebsvermögen. Bei dieser Sach- und Rechtslage braucht auf die Frage nicht weiter eingegangen zu werden, ob nicht betrieblich genutzte Teile eines Schlosses überhaupt als gewillkürtes Betriebsvermögen angesehen werden könnten.

Ein Wirtschaftsgut, das sowohl betrieblichen als auch privaten Zwecken dient, gehört nach herrschender Lehre und Rechtsprechung grundsätzlich nur dann - allerdings zur Gänze - zum Betriebsvermögen, wenn es überwiegend betrieblichen Zwecken dient. Wird hingegen ein Grundstück samt Zubehör nur zum Teil für betriebliche Zwecke verwendet, so gehört nur der betrieblich genutzte Teil - sofern er nicht von untergeordneter Bedeutung ist -

zum Betriebsvermögen. Daher ist bei einem betrieblich genutzten Wohnhaus ausnahmsweise von vornherein dann eine Aufteilung vorzunehmen, wenn dieses zwischen 20 % und 80 % betrieblich bzw. privat genutzt wird (vgl Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 4 Abs. 1 Tz 12). zum Betriebsvermögen. Daher ist bei einem betrieblich genutzten Wohnhaus ausnahmsweise von vornherein dann eine Aufteilung vorzunehmen, wenn dieses zwischen 20 % und 80 % betrieblich bzw. privat genutzt wird vergleiche , Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Paragraph 4, Absatz eins, Tz 12).

Im vorliegenden Fall gehört nach dem oben zur Frage des gewillkürten Betriebsvermögens Gesagten nur ein Drittel des Schlosses zum Betriebsvermögen, während zwei Drittel nicht betrieblich genutzt werden. Es kann daher rechtens nur ein Drittel des Wertes des Schlosses in das Betriebsvermögen aufgenommen und somit auch nur ein dementsprechender Anteil der Aufwendungen als Betriebsausgaben berücksichtigt bzw. als Vorsteuern abgezogen werden. Daran vermögen die Ausführungen des Beschwerdeführers, die neutralen Teile des Schlosses müßten aus betrieblichen Gründen erhalten werden, weil ein Abbruch derselben auf Grund der Bestimmungen des Denkmalschutzgesetzes untersagt sei, nichts zu ändern. Die neutralen Teile des Schlosses gehören - wie bereits ausgeführt - nicht zum Betriebsvermögen der Land- und Forstwirtschaft. Der Hinweis des Beschwerdeführers auf den erwähnten Erlaß des Bundesministers für Finanzen geht - abgesehen von dem Umstand, daß aus einem Erlaß für den Abgabepflichtigen weder Rechte noch Pflichten erwachsen können - ins Leere, weil in diesem die Ansicht vertreten wird, daß bei einem in seiner Gesamtheit überwiegend betrieblich genutzten Denkmal die nicht betrieblich genutzten Teile als Betriebsvermögen zu behandeln und Aufwendungen für diese Teile als Betriebsausgaben anzuerkennen sind, während in dem Fall, in dem ein Denkmal in seiner Gesamtheit nicht überwiegend echt betrieblich genutzt wird, nur die echt betrieblich genutzten Teile als Betriebsvermögen anzusehen sind.

Die belangte Behörde ist daher nicht rechtswidrig vorgegangen, wenn sie nur ein Drittel des Schlosses als zum

Betriebsvermögen gehörig angesehen und daraus die steuerlichen Konsequenzen gezogen hat.

2. Abzug der auf die neutralen und privat genutzten Teile des Schlosses entfallenden Aufwendungen als Sonderausgaben

Nach § 18 Abs. 1 Z 1 EStG zählen zu den Sonderausgaben die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden dauernden Lasten, die weder Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind noch mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben oder nicht der Einkommensteuer unterliegen. Nach Paragraph 18, Absatz eins, Ziffer eins, EStG zählen zu den Sonderausgaben die auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhenden dauernden Lasten, die weder Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind noch mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben oder nicht der Einkommensteuer unterliegen.

Der Beschwerdeführer vertritt unter Hinweis auf Stoll, Rentenbesteuerung, 2. Auflage, S 165, letzter Absatz, und Hofstätter-Reichel, aaO, § 18 Abs 1 Z 1, Tz 1, zu lit. d, im Gegensatz zur belangten Behörde die Ansicht, unter dauernden Lasten seien auch Aufwendungen zu verstehen, die rechtlich erzwingbar seien. Da das Schloß unter Denkmalschutz stehe, sei er zur Erhaltung desselben verpflichtet, sodaß jene Aufwendungen, die von der belangten Behörde nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden seien, als Sonderausgaben abgezogen werden müßten. Dabei spiele es keine Rolle, daß hinsichtlich der dauernden Lasten nicht eine einzelne Person, sondern vielmehr die Allgemeinheit als Summe der das Gemeinwesen bildenden Personen Anspruch auf Erbringung dieser Leistung habe. Der Beschwerdeführer vertritt unter Hinweis auf Stoll, Rentenbesteuerung, 2. Auflage, S 165, letzter Absatz, und Hofstätter-Reichel, aaO, Paragraph 18, Absatz eins, Ziffer eins, Tz 1, zu Litera d., im Gegensatz zur belangten Behörde die Ansicht, unter dauernden Lasten seien auch Aufwendungen zu verstehen, die rechtlich erzwingbar seien. Da das Schloß unter Denkmalschutz stehe, sei er zur Erhaltung desselben verpflichtet, sodaß jene Aufwendungen, die von der belangten Behörde nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden seien, als Sonderausgaben abgezogen werden müßten. Dabei spiele es keine Rolle, daß hinsichtlich der dauernden Lasten nicht eine einzelne Person, sondern vielmehr die Allgemeinheit als Summe der das Gemeinwesen bildenden Personen Anspruch auf Erbringung dieser Leistung habe.

Abgesehen davon, daß in den vom Beschwerdeführer zitierten Werken stets von der Voraussetzung ausgegangen wird, die dauernden Lasten müßten gegenüber einer bestimmten Person erbracht werden, wird in Stoll, Rentenbesteuerung, 3. Auflage, S 14 f, ausdrücklich ausgeführt, korrespondierend mit der Belastung und gegenpolig zum Belasteten müsse ein Anspruch und ein Anspruchsberechtigter gegeben sein. Ein Stammanspruch sei geradezu Voraussetzung, aus dem die Forderung auf Erbringung der einzelnen Leistungen abgeleitet werden könne.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt daher im Sinn der Lehre die Ansicht, daß unter dem Begriff "dauernde Lasten" nur solche verstanden werden können, bei denen gegenüber einer bestimmten Person die Verpflichtung besteht, eine Leistung zu erbringen, nicht jedoch eine auf Grund einer gesetzlichen Verpflichtung gegenüber der Allgemeinheit zu erbringende Leistung. Ansonsten würden - wie die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zu Recht bemerkt - alle Aufwendungen, die auf Grund gesetzlich auferlegter Verpflichtungen zur Vermeidung von Sanktionen zu tätigen sind, dauernde Lasten und somit Sonderausgaben darstellen (zB. Aufwendungen, die mit der Erfüllung von Auflagen nach der Bauordnung im Zusammenhang stehen). Ein solches Ergebnis kann jedoch nicht den Intentionen des Gesetzgebers entsprechen. Schließlich hat der Beschwerdeführer Aufwendungen für das in seinem Eigentum stehende Schloß getätigt, womit nur eine Vermögensumschichtung, nicht jedoch auch ein Vermögensabfluß verbunden gewesen ist. Unter dauernden Lasten kann aber begrifflich nur ein Vermögensabfluß verstanden werden, sodaß auch aus diesem Grund die Aufwendungen für die Erhaltung des Schlosses nicht als Sonderausgaben anzusehen sind. Die belangte Behörde hat daher zu Recht das Vorliegen von Sonderausgaben verneint.

3. Berücksichtigung der auf die neutralen und privat genutzten Teile des Schlosses entfallenden Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung

In Kenntnis des von der belangten Behörde zur Stützung ihrer Rechtsansicht zitierten hg. Erkenntnisses vom 18. Februar 1986, Zl. 85/14/0132, meint der Beschwerdeführer, auf Grund der Bestimmungen des Denkmalschutzgesetzes sei er im Sinn des § 34 EStG rechtlich verpflichtet, das Schloß instandzuhalten. Die dafür aufgewendeten, unbedingt notwendigen Beträge stellten eine außergewöhnliche Belastung dar, weil es sich hierbei nicht - wie die belangte Behörde ausgeführt habe - um eine Vermögensumschichtung, sondern um einen regelmäßig wiederkehrenden

verlorenen Aufwand handle. Ein Käufer des Schlosses würde wegen der durchgeführten notwendigen Instandhaltungsarbeiten nicht bereit sein, einen höheren Kaufpreis zu bezahlen. Die getätigten Aufwendungen hätten auch zu keinem realen Wertzuwachs des Schlosses geführt. In Kenntnis des von der belangten Behörde zur Stützung ihrer Rechtsansicht zitierten hg. Erkenntnisses vom 18. Feber 1986, Zl. 85/14/0132, meint der Beschwerdeführer, auf Grund der Bestimmungen des Denkmalschutzgesetzes sei er im Sinn des Paragraph 34, EStG rechtlich verpflichtet, das Schloß instandzuhalten. Die dafür aufgewendeten, unbedingt notwendigen Beträge stellen eine außergewöhnliche Belastung dar, weil es sich hierbei nicht - wie die belangte Behörde ausgeführt habe - um eine Vermögensumschichtung, sondern um einen regelmäßig wiederkehrenden verlorenen Aufwand handle. Ein Käufer des Schlosses würde wegen der durchgeführten notwendigen Instandhaltungsarbeiten nicht bereit sein, einen höheren Kaufpreis zu bezahlen. Die getätigten Aufwendungen hätten auch zu keinem realen Wertzuwachs des Schlosses geführt.

Mit diesen Ausführungen zeigt der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem bereits erwähnten - auch vom Beschwerdeführer zitierten - Erkenntnis ausgeführt hat, sind Ausgaben, die keine Vermögensminderung, sondern eine bloße Vermögensumschichtung bewirken, nicht als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen. Dies gilt auch dann, wenn ein Schloß instandgehalten wird, weil ein sachgemäß instandgesetztes, Wohnzwecken dienendes denkmalgeschütztes Objekt einen höheren Wert repräsentiert als ein nicht instandgesetztes. Bei einem Verkauf wird daher in der Regel ungeachtet des bestehenden Denkmalschutzes ein instandgesetztes Schloß einen höheren Wert erzielen als ein desolates. Selbst wenn die Erhaltung des Schlosses aus Gründen des Denkmalschutzes geboten gewesen sein sollte, ändert dies nichts an ihrem bloß vermögensumschichtenden Charakter.

Dem angefochtenen Bescheid haftet die behauptete Rechtswidrigkeit des Inhaltes demnach nicht an, weshalb die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war. Dem angefochtenen Bescheid haftet die behauptete Rechtswidrigkeit des Inhaltes demnach nicht an, weshalb die Beschwerde gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen war.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Gesundheit und öffentlicher Dienst vom 17. April 1989, BGBl Nr 206. Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundesministers für Gesundheit und öffentlicher Dienst vom 17. April 1989, Bundesgesetzblatt, Nr 206.

Hinsichtlich des nicht in der Amtlichen Sammlung enthaltenen, vom Verwaltungsgerichtshof unter 1. zitierten hg. Erkenntnisses wird an Art. 14 Abs. 4 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtshofes, BGBl Nr 45/1965, erinnert. Hinsichtlich des nicht in der Amtlichen Sammlung enthaltenen, vom Verwaltungsgerichtshof unter 1. zitierten hg. Erkenntnisses wird an Artikel 14, Absatz 4, der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtshofes, Bundesgesetzblatt Nr 45 aus 1965,, erinnert.

Wien, am 13. Juni 1989

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1989:1986140129.X00

Im RIS seit

13.06.1989

Zuletzt aktualisiert am

19.07.2016

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>