

TE Vwgh Erkenntnis 1986/9/16 86/14/0017

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 16.09.1986

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1972 §20 Abs1 Z2;

EStG 1972 §4 Abs4;

EStG 1972 §6 Z3;

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 § 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 § 6 gültig von 18.07.1987 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
2. EStG 1972 § 6 gültig von 13.12.1972 bis 17.07.1987

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Dr. Dorner über die Beschwerde des Dr. HF in B, vertreten durch Dr. Heinz Kalss, Rechtsanwalt in Bad Aussee, Bahnhofstraße 103, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark, Berufungssenat, vom 9. Oktober 1985, Zl. B 187-3/83, betreffend Einkommensteuer 1976 bis 1980, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der 1913 geborene Beschwerdeführer betreibt in B neben einer ärztlichen Ordination ein Sanatorium. Den Gewinn der ärztlichen Ordination ermittelt er gemäß § 4 Abs. 3, jenen des Sanatoriums gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1972. Der 1913 geborene Beschwerdeführer betreibt in B neben einer ärztlichen Ordination ein Sanatorium. Den Gewinn der ärztlichen Ordination ermittelt er gemäß Paragraph 4, Absatz 3,, jenen des Sanatoriums gemäß Paragraph 4, Absatz eins, EStG 1972.

Eine die Streitjahre umfassende abgabenbehördliche Prüfung beider Betriebe ergab in zahlreichen Punkten Abweichungen von den erklärten Betriebsergebnissen, denen das Finanzamt mit im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Einkommensteuerbescheiden Rechnung trug. Die gegen diese Bescheide erhobene Berufung wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung und nunmehr auch die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid als unbegründet ab.

Auf Grund vorliegender, wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides und wegen dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobener Beschwerde stehen noch folgende Betriebsausgaben in Streit:

1. Aufwendungen aus dem Nachkauf von Pensionsversicherungszeiten für die Ehegattin (betreffend die Jahre 1978 und 1979)

1. 2.Ziffer 2

Pferdehaltungskosten (betreffend alle Streitjahre)

2. 3.Ziffer 3

Rückstellung für Kanalanschlußkosten (für 1976)

3. 4.Ziffer 4

Aufwendungen für eine Wiener Wohnung (für 1980)

4. 5.Ziffer 5

eine von der Ehegattin an die Kammer der gewerblichen Wirtschaft entrichtete Umlage (Kammerumlage 1980).

Die ersten drei Positionen hatte der Beschwerdeführer nach den Feststellungen des Betriebsprüfers bei der Gewinnermittlung für das Sanatorium, die letzte Position im Rahmen der Gewinnermittlung für die ärztliche Ordination und die Aufwendungen für die Wiener Wohnung teils bei der Gewinnermittlung des einen und teils bei der Gewinnermittlung des anderen Betriebes berücksichtigt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Nachkauf von Versicherungszeiten für die Ehegattin

Der Beschwerdeführer hatte seiner Ehegattin, mit der seinerzeit ein steuerlich anerkanntes Dienstverhältnis bestand, nach den Feststellungen des Betriebsprüfers unter Einsatz von Fremdmitteln Pensionsversicherungsjahre nachgekauft und die Zahlungen (1977 S 2.887,--, 1978 S 149.610, --, 1979 S 6.359,--) sowie die Fremdmittelkosten als Betriebsausgaben geltend gemacht. Das Finanzamt verwehrte in seinen Entscheidungen den Betriebsausgabenabzug. Erstmals mit der Ergänzung des Antrages auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 13. Juni 1983 brachte der Beschwerdeführer vor, da nach den vorgelegten Lohnkonten der Gattin 1978 und 1979 keine Abfertigung ausbezahlt worden wäre, seien die Zahlungen an die Pensionsversicherungsanstalt ersatzweise als Abfertigungszahlungen an die am 28. Februar 1979 in den dauernden Ruhestand getretene Gattin gedacht gewesen (mit "netto" S 65.971,-- als gesetzliche, darüber hinaus als freiwillige Abfertigung). Damit wären die gegenständlichen Zahlungen und Fremdmittelkosten Betriebsausgaben.

Die belangte Behörde vertrat im angefochtenen Bescheid die Auffassung, daß dem Nachkauf nicht durch Betriebsausgaben, sondern nur im Wege von Sonderausgaben (der Ehegattin) Rechnung getragen hätte werden können. Die Zahlungen für den Nachkauf ließen sich in Anbetracht des aktenkundig erwiesenen Zahlungsgrundes (Antrag an die Pensionsversicherungsanstalt vom 28. Februar 1977 und Bewilligungsbescheid der Anstalt vom 14. November 1977) nicht in "gedachte" Abfertigungszahlungen umdeuten, da inneren Denkvorbehalten nicht eine höhere Beweiskraft zuteil werden könne als dem nach außenhin dokumentierten Sachverhalt. Die Unglaubwürdigkeit des Vorgebrachten gehe schon daraus hervor, daß die angabegemäß als Ausgleich einer nachträglich errichteten

Unterbezahlung der Ehegattin erbrachte "freiwillige Abfertigungszahlung" von S 89.998,-- rund 58 % der Gesamtleistung von S 155.969,-- ausmache und somit zum bekanntgegebenen Betrag der fiktiven gesetzlichen Abfertigung von S 65.971,-- in einem auffallenden Mißverhältnis stehe.

Der Beschwerdeführer teilt in der Beschwerde die Auffassung der belangten Behörde, daß ein Aufwand für nachträglich eingekaufte Pensionsversicherungszeiten der Ehegattin nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden könnte. Er ist aber nach wie vor der Auffassung, mit dem Nachkauf der Versicherungszeiten lediglich die Abfertigung, die der Ehegattin 1979 zukommen sollte, vorfinanziert zu haben.

Der Verwaltungsgerichtshof pflichtet jedoch der belangten Behörde in der Beurteilung bei, daß der Beschwerdeführer den Nachkauf von Versicherungszeiten unzulässigerweise in Abfertigungszahlungen umdeutete. Diese Beurteilung erhärtet zum einen die unbestrittene Feststellung des Betriebsprüfers, daß der Nachkauf von Pensionsversicherungsjahren (samt Kreditkosten) - und nicht Abfertigungszahlungen - als Betriebsausgaben geltend gemacht worden waren, weiters die Tatsache, daß auf dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Lohnkonto des Jahres 1979 für seine Ehegattin keine Abfertigungszahlung aufscheint, und vor allem der Umstand, daß noch in der Berufung vom 24. Jänner 1983 keinesfalls von Abfertigungszahlungen, sondern lediglich von der Berücksichtigung des Nachkaufes von Pensionsversicherungsjahren als Sonderausgaben (im Wege der "Zehntelbegünstigung") die Rede war. An dieser Beurteilung könnte sich selbst dann nichts ändern, wenn die Ehegatten im Juni 1983 übereingekommen wären, daß der Nachkauf von Versicherungszeiten Abfertigungsansprüche der Ehegattin abdecken sollte, weil dies einer steuerlich unbeachtlichen rückwirkenden Vereinbarung gleichkäme.

2. Pferdehaltungskosten

Der Beschwerdeführer brachte im Verwaltungsverfahren bezüglich der als Betriebsausgaben abgesetzten Kosten für Reitpferde vor, diese hätten bei der Therapie von Patienten (Sanatoriumsgästen) Verwendung gefunden (Hippotherapie, Therapiereiten).

Die belangte Behörde zweifelte zwar nicht an, daß Pferde im Einzelfall als medizinisches Behandlungsgerät in Betracht kämen. Sie hielt im angefochtenen Bescheid aber auch fest, daß der Beschwerdeführer schon seit längerer Zeit den Reitsport betreibe, dem er seit seinem 60. Lebensjahr auch leistungssportmäßig nachkomme. Ob die Haltung der unwidersprochen nicht ausschließlich Sanatoriumsgästen vorbehaltenen Reitpferde beim Beschwerdeführer zu Betriebsausgaben führen könne, hänge davon ab, ob die Tiere zumindest überwiegend für therapeutische Zwecke herangezogen worden seien. Letzteres müsse für die Streitjahre schon deshalb verneint werden, weil die als Ersatz für ein älteres Pferd neu erworbenen Warmblutpferde aktenkundig noch nicht den geforderten Ausbildungsstand für den Umgang mit Kranken gehabt hätten. Der seit 1973 (60. Lebensjahr des Beschwerdeführers) bekundete eigene Leistungssport sowie die Nutzung der im örtlichen Reitverein eingestellten Pferde durch andere Sportvereinsangehörige sprächen für die Streitjahre jedenfalls gegen die Verwendung der Tiere als "Therapiegerät". Zu bedenken sei hier, daß gerade leistungssportliche Reitziele ein regelmäßiges Training mit Pferden erforderlich machten, weshalb auch unter diesem Gesichtspunkt ein betriebliches Überwiegen zu verneinen sei. Andererseits sei wiederum aus der Verantwortlichkeit eines Arztes nicht anzunehmen, daß der Beschwerdeführer seine Patienten auf noch unvorbereitete Warmblutpferde - diesen sei als allgemein bekanntes Zuchtmerkmal ein unruhiges, ja "nervöses" Grundverhalten gemeinsam - aufsteigen habe lassen. Soweit es daher in den Streitjahren an der Grundvoraussetzung ausgebildeter Therapiepferde gefehlt habe bzw. den Patienten auch keine spezifisch geschulten Reittherapeuten zur Seite gestanden seien, hätte sich das Berufungsvorbringen auf die bloße Absichtserklärung der zukünftigen Eröffnung einer Hippotherapie beschränkt. Anlässlich einer Nachschau am 5. Juli 1985 hätten zudem Aufzeichnungen oder sonstige Nachweise über durchgeführte Reittherapien nicht vorgelegt werden können, sondern es sei nur dargetan worden, daß der Umfang der Therapien allenfalls aus Namenserrerinnerungen des Beschwerdeführers unter großem Zeitaufwand aus den Krankenblättern bzw. -berichten feststellbar sei. Es wäre für den Beschwerdeführer jedoch zumutbar gewesen, an Ort und Stelle unter Abdeckung von Personaldaten Beweis zu führen, daß überhaupt eine Reittherapie zur Anwendung gelangt sei. Eine erst im nachhinein langfristig angestrebte Beweisvorlage sei dann nicht überzeugend, wenn das Verhalten des Steuerpflichtigen berechtigte Zweifel an seiner Wahrheitstreue offen lasse. Dies treffe gerade im Beschwerdefall zu, weil der Beschwerdeführer laut Niederschrift vom 5. Juli 1985 selbst eröffnet habe, daß er - was den Betrugstatbestand nach § 146 StGB erfülle - mangels Ersatzes von Hippotherapien seitens der Krankenkassen diese "unter anderen erbrachten Leistungen" verrechnet habe. Die belangte Behörde zweifelte zwar nicht an, daß Pferde im Einzelfall als medizinisches Behandlungsgerät in Betracht kämen. Sie hielt im angefochtenen Bescheid aber auch fest, daß der Beschwerdeführer schon seit längerer Zeit den Reitsport betreibe, dem er seit seinem

60. Lebensjahr auch leistungssportmäßig nachkomme. Ob die Haltung der unwidersprochen nicht ausschließlich Sanatoriumsgästen vorbehaltenen Reitpferde beim Beschwerdeführer zu Betriebsausgaben führen könne, hänge davon ab, ob die Tiere zumindest überwiegend für therapeutische Zwecke herangezogen worden seien. Letzteres müsse für die Streitjahre schon deshalb verneint werden, weil die als Ersatz für ein älteres Pferd neu erworbenen Warmblutpferde aktenkundig noch nicht den geforderten Ausbildungsstand für den Umgang mit Kranken gehabt hätten. Der seit 1973 (60. Lebensjahr des Beschwerdeführers) bekundete eigene Leistungssport sowie die Nutzung der im örtlichen Reitverein eingestellten Pferde durch andere Sportvereinsangehörige sprächen für die Streitjahre jedenfalls gegen die Verwendung der Tiere als "Therapiegerät". Zu bedenken sei hier, daß gerade leistungssportliche Reitziele ein regelmäßiges Training mit Pferden erforderlich machten, weshalb auch unter diesem Gesichtspunkt ein betriebliches Überwiegen zu verneinen sei. Andererseits sei wiederum aus der Verantwortlichkeit eines Arztes nicht anzunehmen, daß der Beschwerdeführer seine Patienten auf noch unvorbereitete Warmblutpferde - diesen sei als allgemein bekanntes Zuchtmerkmal ein unruhiges, ja "nervöses" Grundverhalten gemeinsam - aufsteigen habe lassen. Soweit es daher in den Streitjahren an der Grundvoraussetzung ausgebildeter Therapiepferde gefehlt habe bzw. den Patienten auch keine spezifisch geschulten Reittherapeuten zur Seite gestanden seien, hätte sich das Berufungsvorbringen auf die bloße Absichtserklärung der zukünftigen Eröffnung einer Hippotherapie beschränkt. Anlässlich einer Nachschau am 5. Juli 1985 hätten zudem Aufzeichnungen oder sonstige Nachweise über durchgeführte Reittherapien nicht vorgelegt werden können, sondern es sei nur dargetan worden, daß der Umfang der Therapien allenfalls aus Namensereinerungen des Beschwerdeführers unter großem Zeitaufwand aus den Krankenblättern bzw. -berichten feststellbar sei. Es wäre für den Beschwerdeführer jedoch zumutbar gewesen, an Ort und Stelle unter Abdeckung von Personaldaten Beweis zu führen, daß überhaupt eine Reittherapie zur Anwendung gelangt sei. Eine erst im nachhinein langfristig angestrebte Beweisvorlage sei dann nicht überzeugend, wenn das Verhalten des Steuerpflichtigen berechnete Zweifel an seiner Wahrheitstreue offen lasse. Dies treffe gerade im Beschwerdefall zu, weil der Beschwerdeführer laut Niederschrift vom 5. Juli 1985 selbst eröffnet habe, daß er - was den Betrugstatbestand nach Paragraph 146, StGB erfülle - mangels Ersatzes von Hippotherapien seitens der Krankenkassen diese "unter anderen erbrachten Leistungen" verrechnet habe.

Der Beschwerdeführer hätte, wie im angefochtenen Bescheid weiters zum Ausdruck kommt, sowohl mit dem genannten älteren als auch mit einem jüngeren Pferd an Turnieren teilgenommen. Auch die anderen Pferde des Beschwerdeführers würden bei Erreichen des leistungssportlichen Grenzalters des älteren Pferdes als Turnierpferde geeignet sein. Da der Beschwerdeführer eine Reiterlizenz, Teilprüfung Dressur, besitze, ließen die aufgezeigten Indizien in ihrer Gesamtheit nur den Schluß zu, daß die Pferdehaltung nicht aus Gründen der Therapie, sondern in erster Linie der sportlichen Freizeitgestaltung des Beschwerdeführers oder einzelner, gleichfalls reitsportbegeisterter Gäste wegen veranlaßt gewesen sei. Wäre tatsächlich der behauptete Therapiezweck im Vordergrund gestanden, hätte der Beschwerdeführer bereits fertig ausgebildete, lediglich in Reitturnieren nicht mehr eingesetzte Pferde erwerben können. Es sei in dieser Frage insofern eine Verböserung geboten gewesen, als der Aufwand für das ältere Pferd, das zugegebenermaßen als Turnierpferd gedient habe und für das keine ausgebildeten Reittherapeuten angestellt gewesen seien, aus den Betriebsausgaben der Streitjahre auszuschneiden gewesen sei. Der aktenkundige Umstand, daß der Beschwerdeführer und seine Gattin im strittigen Zeitraume an einem Therapiereitkurs in der BRD, allerdings ohne Befähigungsnachweis, teilgenommen hätten, erweise letztlich nur, daß sie damals selbst noch einer einschlägigen Unterweisung bedurft hätten.

Der Beschwerdeführer bestreitet in der Beschwerde nicht die Privatnutzung der Pferde, meint aber, daß diese sicherlich mit einem Anteil von 20 % abgefunden wäre.

Dem ist entgegenzuhalten, daß der nicht berufsmäßig (zur Einkunftserzielung) ausgeübte Reitsport dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen ist. So wie z.B. für den Schifahrer die Schier bilden für den Reiter die Pferde "Sportgeräte", die der Freizeitgestaltung oder der körperlichen Ertüchtigung des Steuerpflichtigen dienen. Die für sie getätigten Ausgaben stellen typische Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 und 2 EStG 1972 dar. Bei Wirtschaftsgütern aber, die wie Sportgeräte typischerweise dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, führt nicht schon jede betriebliche Verwendung zu Betriebsausgaben, sondern nur eine zumindest weitaus überwiegende betriebliche Nutzung. Der Nachweis einer solchen Nutzung obliegt dem Steuerpflichtigen (siehe das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Oktober 1978, Zl. 167/76, und Margreiter, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot im Einkommensteuerrecht, ÖStZ Nr. 1/1984). Dieser Nachweis ist dem Beschwerdeführer in keiner Weise gelungen, weil er trotz gebotener Gelegenheit (Niederschrift vom 5. Juli 1985, mündliche Berufungsverhandlung)

überhaupt keinen Fall einer hippotherapeutischen Verwendung der Pferde aufzeigen konnte. Die Behauptung in der Beschwerde, der Beschwerdeführer habe dem Prüfer eine ganze Anzahl von Patienten genannt, die nur deshalb sein Sanatorium besuchten, weil sie die Möglichkeit des Reitens bzw. Therapiereitens bei ihm zur Verfügung gestellt erhielten, ist durch den Akteninhalt nicht gedeckt und steht zudem im Widerspruch zu der letztgenannten Niederschrift, derzufolge der Beschwerdeführer keine Namen einschlägiger Patienten (mehr) nennen konnte, abgesehen davon, daß dieses Beschwerdevorbringen den Umfang einer betrieblichen Verwendung nicht klärt. Mangels eines nachgewiesenen Einsatzes der Pferde für hippotherapeutische Zwecke können die Fragen nach dem medizinischen Wert der Hippotherapie, nach der Verrechenbarkeit (Verrechnung) der Hippotherapie mit den Krankenkassen und nach der Art der im Sanatorium angewendeten Therapien auf sich beruhen. Dem ist entgegenzuhalten, daß der nicht berufsmäßig (zur Einkunftserzielung) ausgeübte Reitsport dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen ist. So wie z.B. für den Schifahrer die Schier bilden für den Reiter die Pferde "Sportgeräte", die der Freizeitgestaltung oder der körperlichen Ertüchtigung des Steuerepflichtigen dienen. Die für sie getätigten Ausgaben stellen typische Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des Paragraph 20, Absatz eins, Ziffer eins und 2 EStG 1972 dar. Bei Wirtschaftsgütern aber, die wie Sportgeräte typischerweise dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, führt nicht schon jede betriebliche Verwendung zu Betriebsausgaben, sondern nur eine zumindest weitaus überwiegende betriebliche Nutzung. Der Nachweis einer solchen Nutzung obliegt dem Steuerepflichtigen (siehe das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Oktober 1978, Zl. 167/76, und Margreiter, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot im Einkommensteuerrecht, ÖStZ Nr. 1 aus 1984,). Dieser Nachweis ist dem Beschwerdeführer in keiner Weise gelungen, weil er trotz gebotener Gelegenheit (Niederschrift vom 5. Juli 1985, mündliche Berufungsverhandlung) überhaupt keinen Fall einer hippotherapeutischen Verwendung der Pferde aufzeigen konnte. Die Behauptung in der Beschwerde, der Beschwerdeführer habe dem Prüfer eine ganze Anzahl von Patienten genannt, die nur deshalb sein Sanatorium besuchten, weil sie die Möglichkeit des Reitens bzw. Therapiereitens bei ihm zur Verfügung gestellt erhielten, ist durch den Akteninhalt nicht gedeckt und steht zudem im Widerspruch zu der letztgenannten Niederschrift, derzufolge der Beschwerdeführer keine Namen einschlägiger Patienten (mehr) nennen konnte, abgesehen davon, daß dieses Beschwerdevorbringen den Umfang einer betrieblichen Verwendung nicht klärt. Mangels eines nachgewiesenen Einsatzes der Pferde für hippotherapeutische Zwecke können die Fragen nach dem medizinischen Wert der Hippotherapie, nach der Verrechenbarkeit (Verrechnung) der Hippotherapie mit den Krankenkassen und nach der Art der im Sanatorium angewendeten Therapien auf sich beruhen.

3. Rückstellung für Kanalanschlußkosten

Die belangte Behörde hält im angefochtenen Bescheid diese mit S 348.000,-- zu Lasten des Betriebserfolges des Sanatoriums für 1976 gebildete Rückstellung für unberechtigt, weil der ab dem Jahre 1983 geplante Anschluß der Liegenschaft des Beschwerdeführers an das öffentliche Kanalnetz nicht bereits als im Jahre 1976 verursacht angesehen werden könne. Daran ändere auch die öffentliche Kundmachung des einschlägigen Gemeinderatsbeschlusses (Kanalabgabenordnung) in der Zeit vom Juli 1975 bis März 1978 (richtig offenbar 1976) nichts, weil generelle Ankündigungen über (spätere) Einhebungen einer einmaligen Anschlußgebühr für den einzelnen Liegenschaftseigentümer wirtschaftlich so lange keine Bindungswirkung auslösen könnten, als nicht bei seinem Grundstück mit dem tatsächlichen Eintritt des konkreten Betriebsvorfalles gerechnet werden müsse. Unangefochten weise das Finanzamt darauf hin, daß dieser Umstand für den Beschwerdeführer nach der Auskunft der Gemeinde in den Wintermonaten 1977/78 noch vor dem Bilanzerstellungszeitpunkt erkennbar nicht vorgelegen sei. Wenn dazu aus dem zeitlichen Ablauf die Einbeziehung der Liegenschaft in das Kanalnetz erst für das Bauprogramm des Jahres 1983 ersichtlich werde und aus § 4 Abs. 1 der Kanalabgabenordnung hervorleuchte, daß der einmalige Kanalisationsbeitrag überhaupt erst nach Fertigstellung der zum Anschluß an das öffentliche Kanalnetz notwendigen Anlagenteile bescheidmäßig vorzuschreiben sei - was aktenkundig am 16. Mai 1984 geschehen sei - wäre die Rückstellungsbildung für den "Kanalanschluß" 1976 mangels wirtschaftlicher Verursachung in diesem Steuerabschnitt umso mehr unbegründet. Der vom Beschwerdeführer bemühte handelsrechtliche Vorsichtsgrundsatz gelte nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1972 nicht. Die belangte Behörde hält im angefochtenen Bescheid diese mit S 348.000,-- zu Lasten des Betriebserfolges des Sanatoriums für 1976 gebildete Rückstellung für unberechtigt, weil der ab dem Jahre 1983 geplante Anschluß der Liegenschaft des Beschwerdeführers an das öffentliche Kanalnetz nicht bereits als im Jahre 1976 verursacht angesehen werden könne. Daran ändere auch die öffentliche Kundmachung des einschlägigen Gemeinderatsbeschlusses

(Kanalabgabenordnung) in der Zeit vom Juli 1975 bis März 1978 (richtig offenbar 1976) nichts, weil generelle Ankündigungen über (spätere) Einhebungen einer einmaligen Anschlußgebühr für den einzelnen Liegenschaftseigentümer wirtschaftlich so lange keine Bindungswirkung auslösen könnten, als nicht bei seinem Grundstück mit dem tatsächlichen Eintritt des konkreten Betriebsvorfalles gerechnet werden müsse. Unangefochten weise das Finanzamt darauf hin, daß dieser Umstand für den Beschwerdeführer nach der Auskunft der Gemeinde in den Wintermonaten 1977/78 noch vor dem Bilanzerstellungszeitpunkt erkennbar nicht vorgelegen sei. Wenn dazu aus dem zeitlichen Ablauf die Einbeziehung der Liegenschaft in das Kanalnetz erst für das Bauprogramm des Jahres 1983 ersichtlich werde und aus Paragraph 4, Absatz eins, der Kanalabgabenordnung hervorleuchte, daß der einmalige Kanalisationsbeitrag überhaupt erst nach Fertigstellung der zum Anschluß an das öffentliche Kanalnetz notwendigen Anlagenteile bescheidmäßig vorzuschreiben sei - was aktenkundig am 16. Mai 1984 geschehen sei - wäre die Rückstellungsbildung für den "Kanalanschluß" 1976 mangels wirtschaftlicher Verursachung in diesem Steuerabschnitt umso mehr unbegründet. Der vom Beschwerdeführer bemühte handelsrechtliche Vorsichtsprinzip gelte nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei Gewinnermittlung nach Paragraph 4, Absatz eins, EStG 1972 nicht. Die Beschwerde vermerkt hiezu, die vom Gemeinderat am 17. Juli 1975 beschlossene Kanalabgabenordnung sei durch Anschlag auf der Gemeindetafel vom 18. Juli 1975 bis 25. März 1976 kundgemacht und damit am 25. März 1976 "rechtskräftig" geworden. Durch den Beschluß sei für den Beschwerdeführer erstmalig die Verpflichtung entstanden, den Kanalanschluß herstellen zu lassen und die Kosten dafür auch zu übernehmen. Dies hätte unbeschadet des erst 1984 erwachsenen Aufwandes schon für 1976 die Bildung der Rückstellung gerechtfertigt.

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes kann dahingestellt bleiben, ob schon auf Grund der Kanalabgabenordnung die für die Bildung einer Rückstellung hinreichende Wahrscheinlichkeit des Anfalles der Kanalanschlußkosten bestand. Selbst wenn man nämlich hier die Meinung des Beschwerdeführers teilen wollte, könnte dies nicht zur Anerkennung des für das Kalenderjahr 1976 geltend gemachten Aufwandes führen; denn die vom Beschwerdeführer vorgelegte Kanalabgabenordnung wurde entgegen seiner Auffassung nicht erst mit dem Ende ihres Aushanges auf der Gemeindetafel im März 1976 "rechtskräftig". Sie trat vielmehr bereits im Jahre 1975 in Kraft, wobei es für den Beschwerdefall unerheblich ist, ob man von dem vom Gemeinderat beschlossenen Inkrafttreten mit 17. Juli 1975 oder von der öffentlichen Kundmachung am 18. Juli 1975 ausgeht. Sieht man also wie der Beschwerdeführer in der Kanalabgabenordnung die für die Rückstellung der Kanalanschlußkosten maßgebliche Grundlage, so hätte er die Rückstellung schon für das Kalenderjahr 1975 zu Lasten des Betriebserfolges bilden müssen. Auch der Steuerpflichtige, der seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1972 ermittelt, kann nämlich, wenn er sich zur Bildung einer Rückstellung entschließt, diese aufwandswirksam nur für das Jahr des Entstehens des Schuldgrundes oder der Aufwandsursache bilden (siehe Schubert -Pokorny -Schuch - Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch2, § 6 Tz 55). Dies war jedoch, geht man vom eigenen Standpunkt des Beschwerdeführers (Maßgeblichkeit der Kanalabgabenordnung) aus, schon das (vom angefochtenen Bescheid nicht betroffene) Jahr 1975. Aus der Sicht des Beschwerdepunktes, für 1976 aufwandswirksam die Rückstellung für die Kanalanschlußkosten bilden zu können, bewirkt der angefochtene Bescheid, der dies verneint, sohin keine Rechtsverletzung.

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes kann dahingestellt bleiben, ob schon auf Grund der Kanalabgabenordnung die für die Bildung einer Rückstellung hinreichende Wahrscheinlichkeit des Anfalles der Kanalanschlußkosten bestand. Selbst wenn man nämlich hier die Meinung des Beschwerdeführers teilen wollte, könnte dies nicht zur Anerkennung des für das Kalenderjahr 1976 geltend gemachten Aufwandes führen; denn die vom Beschwerdeführer vorgelegte Kanalabgabenordnung wurde entgegen seiner Auffassung nicht erst mit dem Ende ihres Aushanges auf der Gemeindetafel im März 1976 "rechtskräftig". Sie trat vielmehr bereits im Jahre 1975 in Kraft, wobei es für den Beschwerdefall unerheblich ist, ob man von dem vom Gemeinderat beschlossenen Inkrafttreten mit 17. Juli 1975 oder von der öffentlichen Kundmachung am 18. Juli 1975 ausgeht. Sieht man also wie der Beschwerdeführer in der Kanalabgabenordnung die für die Rückstellung der Kanalanschlußkosten maßgebliche Grundlage, so hätte er die Rückstellung schon für das Kalenderjahr 1975 zu Lasten des Betriebserfolges bilden müssen. Auch der Steuerpflichtige, der seinen Gewinn gemäß Paragraph 4, Absatz eins, EStG 1972 ermittelt, kann nämlich, wenn er sich zur Bildung einer Rückstellung entschließt, diese aufwandswirksam nur für das Jahr des Entstehens des Schuldgrundes oder der Aufwandsursache bilden (siehe Schubert -Pokorny -Schuch - Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch2, Paragraph 6, Tz 55). Dies war jedoch, geht man vom eigenen Standpunkt des Beschwerdeführers (Maßgeblichkeit der Kanalabgabenordnung) aus, schon das (vom angefochtenen Bescheid nicht betroffene) Jahr 1975. Aus der Sicht des Beschwerdepunktes, für 1976 aufwandswirksam die Rückstellung für die Kanalanschlußkosten bilden zu können,

bewirkt der angefochtene Bescheid, der dies verneint, sohin keine Rechtsverletzung.

4. Aufwendungen für eine Wiener Wohnung

Der Beschwerdeführer hatte nach seinen Angaben im Verwaltungsverfahren im Jahre 1980 gemeinsam mit seiner Ehegattin eine rund 80 m² große Eigentumswohnung in Wien vor allem zu dem Zweck erworben, um hier wissenschaftlich-medizinischen Arbeiten nachgehen und Wiener Patienten medizinisch betreuen zu können. Die belangte Behörde verwies im angefochtenen Bescheid auf die zugegebenermaßen zu 40 v.H. private Auslastung der Wiener Wohnung und legte weiters dar, daß selbst das "Arbeitszimmer" der Wohnung, das neben den üblichen Wohnräumen vorhanden sei, nach seiner Ausstattung nur als gemischt (teils betrieblich, teils privat) genutzt angesehen werden könne. Auch sei die überwältigende Mehrzahl wissenschaftlicher Publikationen des Beschwerdeführers schon vor dem Wohnungsankauf erschienen. Überdies habe sich der Beschwerdeführer vor dem Wohnungskauf immer nur wenige Tage im Jahr in Wien aufgehalten, so daß die behauptete Kostenersparnis (gegenüber Hotelaufenthalten) nicht stichhältig erscheine. Die angegebenen Nachbehandlungen von Sanatoriumsgästen in Wien wäre in der gesellschaftlichen Realität eine Absonderheit und mangels medizinischer Einrichtungsgegenstände in der Wohnung unglaublich.

Der Beschwerdeführer zeigt in der Beschwerde ergänzend zu seinem Vorbringen im Verwaltungsverfahren auf, seine wissenschaftlichen Kontakte in Wien hätten zu medizinischen Erkenntnissen geführt, die er heute in seinem Sanatorium anwende. Die Tagesreisen früherer Jahre wolle er aus Altersgründen nicht mehr auf sich nehmen. Auch würden sich die steigenden Nächtigungskosten in einem Wiener Hotel aufwandsmäßig entsprechend niederschlagen. Zwischen dem Wohnungsaufwand und den Hotelkosten bestünde "Kostengleichheit", so daß dem Beschwerdeführer ein Wahlrecht zwischen den beiden Unterkunftsmöglichkeiten zugebilligt werden müsse. Den beruflich bedingten Aufenthalten in der Wiener Wohnung stünden private Nutzungen gegenüber, doch betrage der betriebliche Nutzungsanteil 60 v.H.

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes spricht sein von beiden Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zitiertes Erkenntnis vom 12. Dezember 1978, Zlen. 2575, 2643/76, gegen den Standpunkt des Beschwerdeführers. Der Gerichtshof legte in diesem Erkenntnis folgendes dar (wobei die für den vorliegenden Beschwerdefall entscheidungswesentlichen Stellen unterstrichen sind):

"Nicht jeder Aufwand für die Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses ist jedoch den Aufwendungen für den Haushalt und damit für die Lebensführung zuzurechnen. Dies trifft insbesondere auf den Aufwand für die Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses zu, der außerhalb des Haushaltes auf ausschließlich durch den Betrieb veranlaßten Reisen anfällt. Als dermaßen in Form von Betriebsausgaben berücksichtigungsfähige Aufwendungen können aber nicht allein die Kosten für das Wohnen in einer 'fremden' Unterkunft (z.B. in einem Hotel) angesehen werden. Auch die Aufwendungen für die eigene Unterkunft (Wohnung) des Steuerpflichtigen können zu Betriebsausgaben führen, sofern im Sinne der hier gebotenen Abgrenzung von den Kosten der Lebensführung die Voraussetzung erfüllt ist, daß die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich betrieblich veranlaßt sind. Im gegebenen Zusammenhang bedeutet dies, daß die eigene Wohnung des Steuerpflichtigen ausschließlich oder zumindest fast ausschließlich als Unterkunft auf betrieblich veranlaßten Reisen (oder wie im Beschwerdefall gleichzeitig als Büro) verwendet werden muß und private Zwecke für das Halten der Wohnung - so etwa als Aufenthalt bei Privatreisen, als zweiter Haushalt oder als private Vermögensanlage in Form von Wohnungseigentum oder eines Mietrechtes - praktisch ausscheiden. Private Vermögensanlage wird allerdings im allgemeinen nicht anzunehmen sein, wenn die ausschließlich als Unterkunft auf betrieblich veranlaßten Reisen und als Büro verwendete eigene Wohnung auf längere Sicht geringere Aufwendungen verursacht als eine Fremdunterkunft (Hotel), die eigene Wohnung also Betriebsausgaben erspart."

Der Verwaltungsgerichtshof sieht im Beschwerdefall keinen Anlaß, von diesem Erkenntnis abzugehen. Die Berücksichtigung der Kosten der Wiener Wohnung des Beschwerdeführers als Betriebsausgaben käme damit aber nur in Betracht, wenn diese Wohnung ausschließlich oder zumindest fast ausschließlich als Unterkunft auf betrieblich veranlaßten Reisen oder gleichzeitig auch als Arbeitsstätte (Ordination) verwendet worden wäre. Die vom Beschwerdeführer mit 40 v.H. veranschlagten Aufenthalte bei Privatreisen stehen jedoch der ausschließlichen oder zumindest fast ausschließlichen betrieblichen Verwendung der Wohnung entgegen. Der Frage der Kostenersparnis kommt lediglich unter dem Gesichtspunkt der privaten Vermögensanlage Bedeutung zu, nicht mehr aber dann, wenn schon verhältnismäßig zahlreiche Privataufenthalte gegen die ausschließliche oder zumindest fast ausschließlich betriebliche Verwendung der Wohnung sprechen.

5. Kammerumlage der Ehegattin

Nach den mit der Aktenlage (Bescheid der Bezirkshauptmannschaft Liezen vom 13. Juni 1967) übereinstimmenden Feststellungen der belangten Behörde könnte die Ehegattin des Beschwerdeführers ihre Gewerbeberechtigung (Konzession eines Gastgewerbes) nur ausüben, wenn der Beschwerdeführer die ihm erteilte Bewilligung einer Kuranstalt im gleichen Objekt nicht ausübt. Bei dieser Sachlage kann jedoch entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers die Kammerumlage, die auf Grund ihrer (ruhenden) Gewerbeberechtigung von der Ehegattin zu entrichten ist, auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht als durch den Betrieb des Sanatoriums veranlaßt angesehen werden.

6. Der Beschwerdeführer vermochte somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. 6. Der Beschwerdeführer vermochte somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Die Beschwerde war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, Bundesgesetzblatt , Nr. 243.

Wien, am 16. September 1986

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1986:1986140017.X00

Im RIS seit

16.09.1986

Zuletzt aktualisiert am

03.05.2017

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

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at