jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2007/7/26 2005/15/0133

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 26.07.2007

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §288 Abs1 litd;
BAO §93 Abs3 lita;
EStG 1988 §4 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerde des GB und der BB, beide in Graz, beide vertreten durch Josef Brunner und Mag. Hildegard Dochnal Buchprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft KG, 8016 Graz, Dietrichsteinplatz 15/8 , gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Feldkirch, vom 19. September 2005, RV/0167-F/02, betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in der Höhe von insgesamt 1.171,20 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beiden Beschwerdeführer bildeten eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht. Diese erklärte bis zum Streitjahr 1997 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG) aus der (ab 1993 erfolgten) Verpachtung des - vormals selbst betriebenen - Gasthofes H. In Streit steht im Beschwerdefall nicht die gemeinschaftliche Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb im Jahr 1997, sondern die Höhe des Gewinnes aus dem im Oktober 1997 erfolgten Verkauf des Gasthauses.

Im Jahre 1999 fand eine Buch- und Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1995 bis 1997 statt. Dabei traf der Prüfer unter Tz 13 "Veräußerungsgewinn 1997" des Betriebsprüfungsberichtes vom 29. Juni 1999 die Feststellung, dass die Beschwerdeführer bei der Ermittlung des Gewinnes aus der Veräußerung 15% des Gebäudeverkaufspreises als nicht steuerbar abgezogen hätten. Dieser Abzug in Höhe von 261.705,00 S bzw. 19.018,84 EUR betreffe die im Gasthof befindliche Privatwohnung.

Der Veräußerungsgewinn wurde von den Beschwerdeführern wie

folgt ermittelt:

Kaufpreis

3,800.000 S

Abzüglich Bodenwert

- 2,055.300 S

Abzüglich Privatwohnung

-261.705 S

Zuzüglich Inventarerlös

800.000 S

Veräußerungserlös

2,282.995 S

Abzüglich Aufwendungen

-407.281 S

Auflösung IFB

8.666 S

Veräußerungsgewinn

1,884.380 S

In den angeführten Aufwendungen ist, obwohl der Buchwert des Gebäudes im Zeitpunkt seiner Veräußerung bereits abgeschrieben war, ein "fiktiver Gebäudebuchwert" von 203.320 S enthalten. In den Aufwendungen sind weiters Reisekosten (Anfahrten zum Gasthof wegen Verkaufsverhandlungen) enthalten, und zwar Kilometergelder von 68.425 S und Tagesgelder (für 38 Tage) von 13.680 S.

Nach Ansicht des Prüfers sei bei einer privaten Nutzung eines Gebäudes im Umfang von nur 15% das Gebäude einkommensteuerlich zu 100% dem Betriebsvermögen zuzurechnen; daher seien die aufgedeckten stillen Reserven zur Gänze steuerlich zu erfassen..

Im Anlageverzeichnis zum 31. Oktober 1985 (letztmalige Erfassung bei den Rechtsvorgängern der Beschwerdeführer) sei das gesamte Betriebsgebäude im Betriebsvermögen ausgewiesen gewesen. Es seien damals 15% "Privatanteil Abschreibung H" im Betrage von 14.547,00 S als Nebenerlös erklärt worden. In den Folgejahren (bis 1993) sei von den Beschwerdeführern jeweils ein "Privatanteil AfA - Wohnung" in Höhe von jährlich 11.897,00 S ausgeschieden worden. Ab dem Jahre 1993 sei das Gasthaus zur Gänze (also einschließlich der vormaligen Privatwohnung) gewerblich verpachtet worden. Das Gebäude sei im Veräußerungsjahr 1997 zu 100% notwendiges Betriebsvermögen gewesen.

Im Rahmen der Schlussbesprechung hätten die Beschwerdeführer erklärt, dass sie, nachdem sie den Betrieb im Jahre 1985 (unentgeltlich) übernommen hätten, mehr als 15% der Räumlichkeiten privat genutzt hätten. Es seien etwa 446 m2 der Nutzfläche betrieblich und 175 m2 privat genutzt worden. Damit betrage der Privatnutzungsanteil 28%.

Der Prüfer verweise dem gegenüber darauf, dass im Anlageverzeichnis keine reduzierte betriebliche Nutzung des Gebäudes ausgewiesen sei. Die "Bemessungsgrundlage" des Gebäudes sei unverändert geblieben, und es sei seinerzeit kein Gebäudeteilentnahmeerlös erklärt worden. Die Nutzung der Räumlichkeiten in den Jahren 1985 bis 1993 sei im Übrigen wegen des Verkaufes des Gebäudes zum 15. Oktober 1997 nicht mehr nachvollziehbar.

Die Beschwerdeführer hätten vom Veräußerungserlös u.a. den Betrag von 203.320 S als "fiktiven Gebäudebuchwert" abgezogen. Dieser Betrag solle ein "Restbuchwert aus Erbabfindungsverpflichtungen gegenüber zwei Geschwistern aus dem Jahre 1986" sein. Der Prüfer verweise aber darauf, dass der Gastgewerbebetrieb zum 31. Oktober 1985 zu Buchwerten (aus der J OHG) übernommen worden sei. Einer Erbabfindungszahlung fehle der Kausalzusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung. Die begehrte Restbuchwertnachholung sei steuerrechtlich nicht möglich.

Im Jahre 1997 seien für Fahrten der Beschwerdeführer vom Wohnort in G zum Gastshaus H in L pauschale Tagesgebühren als Betriebsausgaben geltend gemacht worden, weil ein Zusammenhang mit der Veräußerung des Betriebes bestehe.

Nach Ansicht des Prüfers stellten Fahrten vom Wohnort zur Betriebsstätte keine Reisen im steuerrechtlichen Sinne. Daher könnten die erklärten pauschalen Tagesgebühren (38 Tage a 360,00 S) nicht als Betriebsausgaben abgesetzt werden.

Das Finanzamt schloss sich diesen Feststellungen des Betriebsprüfers (Erhöhung des erklärten Veräußerungsgewinnes von 1,884.380,00 S auf 2,363.085,00 S) an, nahm das Verfahren betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1997 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ einen geänderten Feststellungsbescheid 1997.

In der gegen diesen Feststellungsbescheid erhobenen Berufung vom 4. März 2000 beantragten die Beschwerdeführer, den Veräußerungsgewinn mit 250.919,00 S anzusetzen. Die Privatwohnung sei erst im Jahre 1979 ausgebaut, die Kosten hiefür nie aktiviert worden. Sie sei daher immer Privatvermögen gewesen. Die seinerzeit vom Land (im Rahmen der Wohnbauförderung) genehmigten Gesamtbaukosten hätten 1,125.300 S betragen; durch eine Hochrechnung auf das Berufungsjahr ergebe sich ein Betrag von 2,000.000 S. Im Hinblick auf den 15%-Privatanteil sei die Bilanz bis zur Quelle im Jahr 1979 fiktiv zu berichtigen und für das Berufungsjahr 1997 sei noch eine AfA in Höhe von 30.000,00 S abzusetzen. Zudem sei ein "fiktiver Gebäudebuchwert" abzusetzen, der nunmehr aber mit 98.486,00 S (statt bisher mit 203.320,00 S) ermittelt werde. Zur Frage der Tagesgelder wurde vorgebracht, dass es sich beim Gasthaus nicht mehr um eine Betriebsstätte, sondern um ein Vermietungsobjekt gehandelt habe.

Nachdem das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung erlassen hatte, wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Im Vorlageantrag wurde vorgebracht, dass die Privatwohnung (wertmäßig weit über 20% des Gebäudes) bereits im Jahre 1979 aus dem Betriebsvermögen hätte ausgeschieden werden müssen und die Berichtigung "bis zur Quelle" vorzunehmen sei. Flächenmäßig habe die Wohnung vor dem Umbau 15% betragen.

Mit Schriftsatz vom 5. August 2005 wurde vorgebracht, aus der Benützungsbewilligung aus dem Jahr 1971 für den Speisesaal im Erdgeschoss des Anbaues des Gasthauses und auch aus einer aus dem Jahr 1977 vorliegenden Gebäudeschätzung des Baumeisters He gehe hervor, dass das Obergeschoss des Zubaues bis dahin bloß ein Rohbau gewesen sei. Als Beweis für den Ausbau als Privatwohnung diene die Förderungsabrechnung der Landesregierung vom 18. Jänner 1979 (Wohnbauförderung) mit den 955.300,00 S und als Beweis für die rein betrieblichen Aktivierungen im Jahr 1977 in Höhe von 953.674,32 S die Aufstellung des Baumeisters He vom 20. Mai 1977 in Verbindung mit den Anlagenzugängen laut Betriebsprüfung im Betriebsprüfungsbericht vom 22. Dezember 1981 (betreffend die Rechtsvorgänger der Beschwerdeführer). Beide Investitionen hätten miteinander nichts zu tun, seien also nicht ident. Dies gehe auch aus der Entwicklung des Buchwertes des Kontos 100 "Gebäude" hervor. Die erwähnten Kosten der Privatwohnung könnten also offenkundig niemals aktiviert worden sein.

Am 28. Juni und am 6. September 2005 wurde eine mündliche Berufungsverhandlung durchgeführt. In der Berufungsverhandlung vom 6. September 2005 wurde der Antrag auf Berücksichtigung eines "fiktiven Gebäudebuchwertes" zurückgezogen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Bei gemischt genutzten Gebäuden unterbleibe die anteilsmäßige Zurechnung zum Betriebsvermögen einerseits und zum Privatvermögen andererseits dann, wenn ein Teil der Nutzung (betrieblich oder privat) von untergeordneter Bedeutung sei. Für die Frage, wann die Nutzung untergeordnet sei, gelte im Allgemeinen die 20%-Grenze. Dabei handle es sich um einen Richtwert, bei dem neben dem Quadratmeterausmaß auch die Wertkomponente maßgebend sein könne. Jener Teil eines betrieblich genutzten Gebäudes, der privaten Wohnzwecken diene und im Verhältnis zum Gesamtgebäude von untergeordneter Bedeutung sei, bilde demnach ebenfalls notwendiges Betriebsvermögen. In einem solchen Fall werde der auf die Privatnutzung entfallende Anteil durch den Ansatz einer "Nutzungsentnahme" im Rahmen der Gewinnermittlung neutralisiert. Dabei seien die auf den privat genutzten (wegen seiner untergeordneten Bedeutung zum Betriebsvermögen zählenden) Gebäudeteil entfallenden Beträge an AfA, Reparaturen, Betriebskosten sowie Finanzierungsaufwendungen als Entnahmewert anzusetzen. Bei der Beurteilung des Ausmaßes der betrieblichen bzw. außerbetrieblichen Nutzung des gegenständlichen Gebäudes sei auf die tatsächlichen Verhältnisse in den fraglichen

Jahren abzustellen.

Eine Erhöhung der privaten Nutzung eines Betriebsgebäudes über 20% hinaus führe zu einer Gebäudeentnahme und somit sowohl zu einer Realisierung der stillen Reserven für den gesamten Teil der Gebäudeentnahme als auch gegebenenfalls zu einer IFB-Auflösung für jenen Teil, der bisher betrieblich genutzt worden sei. Jede Verringerung der betrieblich genutzten Fläche ziehe umsatzsteuerlich eine unecht steuerbefreite Eigenverbrauchsbesteuerung nach sich, die innerhalb des zehnjährigen Beobachtungszeitraumes eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 10 UStG zur Konsequenz habe.

Die Zurechnung eines privat genutzten Gebäudeteiles zum Betriebsvermögen habe zur Folge, dass die Entnahme und die Veräußerung des Gebäudes zur Gänze als betrieblicher Vorgang zu erfassen sind (Hinweis auf die hg Erkenntnisse vom 18. Jänner 1983, 82/14/0100, 0103 und 0104, sowie vom 21. Februar 1984, 83/14/0159).

Das Berufungsvorbringen, wonach nach der Betriebsübernahme 1985 mehr als 15% der Räumlichkeiten privat genutzt worden seien (nämlich 28%), sei für die belangte Behörde nicht nachvollziehbar. Es stehe im offensichtlichen Widerspruch zur Aktenlage. Im Anlageverzeichnis zum 31. Oktober 1985 sei das gesamte Gebäude im Betriebsvermögen ausgewiesen. Es sei damals ein "Privatanteil Abschreibung H" von 15% (Betrage von 14.547,00 S) als "Nebenerlös" erklärt worden. In den Folgejahren (bis 1993) sei ein "Privatanteil AfA - Wohnung" in Höhe von jährlich 11.897,00 S ausgeschieden worden. Ab dem Jahre 1993 sei das Gasthaus zur Gänze gewerblich verpachtet worden; ein Privatanteil sei nicht mehr ausgeschieden worden. Dazu komme, dass die Beschwerdeführer auch noch bei der Ermittlung des (dem Finanzamt erklärten) Veräußerungsgewinnes einen Privatanteil in Höhe von 15% abgezogen hätten.

Dem Vorbringen im Vorlageantrag, wonach die Privatwohnung (wertmäßig weit über 20% des Gebäudes) bereits im Jahre 1979 aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden gewesen wäre, dies "bis zur Quelle" zu berichtigen sei und die Wohnung vor dem Umbau flächenmäßig 15% betragen habe, sei zu entgegnen, dass im Zuge der bei der J OHG im Jahre 1981 durchgeführten Betriebsprüfung der Privatanteil von 10% auf 15% erhöht worden sei (Hinweis auf den Betriebsprüfungsbericht vom 22. Dezember 1981, Tz 19 "Private Abgrenzungen - Gebäude-AfA"). Dementsprechend sei daher davon auszugehen, dass bereits bei jener Betriebsprüfung, somit nach den in Rede stehenden Baumaßnahmen, die tatsächlichen Nutzungs- bzw. Wertverhältnisse geprüft worden seien.

Zu Recht habe sich daher das Finanzamt den Berufungsausführungen nicht angeschlossen, zumal diese offensichtlich nur zur Minderung des Veräußerungsgewinnes behauptet worden seien. Die Stichhältigkeit des behaupteten Nutzungs- bzw. Wertverhältnisses sei in keiner Weise nachgewiesen worden. Die vorgelegten Unterlagen seien teilweise widersprüchlich (so sprächen beispielsweise die vom Baumeister He in seinem Gutachten vom 18. Mai 1977 unter dem Titel "Neubau fehlende Arbeiten" gemachten Ausführungen für eine betriebliche Nutzung von Räumlichkeiten im Obergeschoss des Anbaues, weil dort vom "Ausbau des Obergeschosses lt. Einreichplan Hotelzimmer mit den san. Anlagen" die Rede sei. In dem im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Nutzungsplan werde das Zimmer Nr. 1 der betrieblichen Sphäre, in dem dem Schreiben des steuerlichen Vertreters der Beschwerdeführer vom 5. August 2005 beigelegten Nutzungsplan werde dieser Raum der privaten Sphäre zugeordnet.

Der tatsächliche Umfang der privaten Nutzung sowie auch die tatsächliche, genaue Gesamtnutzfläche des Gasthauses in den fraglichen Jahren sei nachträglich nicht mehr feststellbar gewesen, weil das Gebäude verkauft sei. Die Durchführung eines Augenscheines im Rahmen der Betriebsprüfung im Jahre 1999 hätte der Erforschung der wahren tatsächlichen Nutzungsverhältnisse des gegenständlichen Gebäudes vor der Verpachtung durch die Beschwerdeführer im Jahre 1993 nicht dienlich sein können. Für eine "fiktive Einlage" im Jahr 1993 bestehe sohin keine Grundlage.

Im Beschwerdefall sei davon auszugehen, dass das Gebäude im Veräußerungsjahr 1997 zu 100% im notwendigen Betriebsvermögen gewesen sei und damit im Rahmen der Veräußerungsgewinnermittlung kein Privatanteil abgezogen werden könne. Abgesehen davon, dass ab dem Jahre 1994 keine reduzierte betriebliche Nutzung ausgewiesen worden sei, sei die Veräußerung des Gebäudes auch bei einer untergeordneten privaten Nutzung in Höhe von 15% zur Gänze als betrieblicher Vorgang zu erfassen.

Zur Behauptung, die Kosten für den Ausbau der Privatwohnung im Jahre 1979 seien nie aktiviert worden, sei Folgendes zu sagen:

Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von abnutzbarem Anlagevermögen seien gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen. Im Abgabenrecht gelte das so genannte Nachholverbot. Das bedeute, dass eine - aus welchen Gründen auch immer - unterlassene AfA nicht in einem späteren Jahr nachgeholt werden könnte.

Ausgehend davon, dass die gegenständliche Privatwohnung im Verhältnis zum Gesamtgebäude von untergeordneter Bedeutung gewesen sei und daher ebenfalls notwendiges Betriebsvermögen dargestellt habe, seien sämtliche das Gebäude betreffenden Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung zu aktivieren gewesen. Wären tatsächlich Herstellungskosten für die Privatwohnung nicht aktiviert worden, wäre eine Bilanzberichtigung bis zum Fehlerursprungsjahr 1979 vorzunehmen gewesen, ein Nachholen der Aktivierung im Jahr 1993 hingegen unzulässig. Im Beschwerdefall lägen jedoch die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung aus folgenden Überlegungen nicht vor:

Das auf einen Wohnbauförderungsantrag an die Landesregierung (betreffend in Auftrag zu gebende Baukosten von 955.300 S) in Verbindung mit der Kostenzusammenstellung des Baumeisters He vom 20. Mai 1977 (über Gesamt-Umbaukosten von 1,480.452 S) aufbauende Berufungsvorbringen, wonach Herstellungskosten für die Privatwohnung nicht aktiviert worden seien, gehe ins Leere, weil diese Unterlagen keine geeigneten Nachweise für die tatsächliche Höhe von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten darstellten. Diese Unterlagen ließen keine Überprüfung dahingehend zu, ob, in welcher Höhe und in welchem Jahr überhaupt aktivierungspflichtiger Aufwand angefallen sei. Zudem seien die auf den privat genutzten (wegen seiner untergeordneten Bedeutung zum Betriebsvermögen zählenden) Gebäudeteil entfallenden Beträge an AfA auch in den Jahren 1977 bis 1979 nach Prüfung durch den damaligen Betriebsprüfer als Entnahmewert angesetzt worden (Hinweis auf den Betriebsprüfungsbericht vom 22. Dezember 1981, Tz 19 "Private Abgrenzungen - Gebäude-AfA"). Außer dem Betriebsprüfungsbericht samt Arbeitsbogen betreffend die Jahre 1977 bis 1979 sowie dem Auszug aus der Bilanz 1980 seien keine beweistauglichen Unterlagen (zB Bilanzen, Rechnungen) hinsichtlich der Jahre 1975 bis 1983 mehr vorhanden. In den Jahren 1977 bis 1979 seien Baukosten in beträchtlicher Höhe tatsächlich aktiviert worden. Im Jahr 1977 sei ein Gebäudezugang in Höhe von 953.674,32 S erfasst, auf welchem allerdings eine Rücklage nach § 12 EStG 1972 in der gleichen Höhe übertragen worden sei. Im Jahr 1978 sei ein Gebäudezugang in Höhe von 455.885,64 S erfasst worden, im Jahr 1979 ein Gebäudezugang in Höhe von 19.877,12 S.

Nun sei zwar zu beachten, dass der seinerzeitige Betriebsprüfer im Betriebsprüfungsbericht vom 22. Dezember 1981 für das Jahr 1978 Baukosten in Höhe von 50.000 S der privaten Sphäre zugeordnet und ausgeschieden habe (Tz 16 des Betriebsprüfungsbericht vom 22. Dezember 1981). Dieser Umstand spreche aber nach Ansicht der belangten Behörde nicht für eine fehlende Aktivierung von die gegenständliche Privatwohnung betreffenden Baukosten, sondern für eine Entnahmehandlung von den privaten Bereich (15%) betreffenden, nicht zu aktivierendem Erhaltungsaufwand.

Es lasse sich somit nicht die Feststellung treffen, dass die die Privatwohnung betreffenden Herstellungskosten nicht aktiviert worden wären.

Auch sei zu bedenken, dass eine Bilanzberichtigung - Nachholen einer Aktivierung von die Privatwohnung betreffenden Baukosten - bis zum Ursprung des behaupteten Fehlers im Jahre 1979 zu erfolgen hätte. Der Umfang wäre im Übrigen gänzlich unklar, zumal sogar der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführer im Rahmen der ersten Berufungsverhandlung vom 28. Juni 2005 selbst eingeräumt habe, dass zumindest ein Teil der die Privatwohnung betreffenden Baukosten aktiviert worden sei. Zudem wäre eine steuerliche Auswirkung im Berufungsjahr 1997 schon ob des langen Abschreibungszeitraumes wohl auszuschließen.

Der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführer habe im Rahmen der fortgesetzten Berufungsverhandlung vom 6. September 2005 die Berufung hinsichtlich des "fiktiven Gebäudebuchwertes" zurückgenommen. Eine solche Einschränkung des Berufungsbegehrens führe zum Verlust des Anspruches auf Entscheidung in diesem Berufungspunkt.

Es sei diesbezüglich jedoch Folgendes erwähnt: Gehe eine betriebliche Einheit im Erbwege auf einen Erben über und habe dieser Pflichtteilsberechtigte abzufinden und entsprechende Ansprüche zu erfüllen, so führe der Erbe den Betrieb des Erblassers unter Beibehaltung der Buchwerte weiter. Es sei von einem unentgeltlichen Erwerb vom Erblasser auszugehen. Die Erfüllung der Pflichtteilsansprüche habe ihre Ursache in dem (außerbetrieblichen) Erbfall

bzw. in der nicht der Einkommensteuer unterliegenden Privatsphäre des Erben; ihre Erfüllung durch den Erwerber des Betriebes stelle keine Gegenleistung für den Übergang des Betriebes dar. Die Annahme, die zur Abgeltung der Pflichtteilsansprüche aufgewendeten Mittel wären Anschaffungskosten des Betriebes, treffe somit nicht zu.

Die Berufung sei auch hinsichtlich der Reisekosten abzuweisen. Betriebsinhaber, deren Betrieb weit von ihrer Wohnung entfernt liege, zögen es schon aus zeitlichen Gründen vor, sich außer Haus in der Nähe des Betriebes zu verköstigen. Der dabei entstehende Verpflegungsaufwand für Mahlzeiten außer Haus liege noch durchaus im Bereich der üblichen Verpflegungskosten und gehöre daher nicht zu den Betriebsausgaben. Gleiches müsse aber gelten, wenn der Verpflegungsaufwand zwar im zeitlichen Zusammenhang mit einer betrieblichen Fahrt, dessen ungeachtet aber ebenfalls im örtlichen Nahbereich des Betriebes, erwachse.

Der Gasthof H sei ab dem 1. September 1993 von den Beschwerdeführern verpachtet worden. Mit 31. August 1993 sei unstrittig nicht von einer Betriebsaufgabe auszugehen. Solcherart liege im Berufungsjahr eine Betriebsstätte eines Unternehmens mit dem Betriebsgegenstand der gewerblichen Verpachtung vor. Da es sich daher bei den gegenständlichen Fahrten um solche vom Wohnort zur Betriebsstätte handle, lägen keine Reisen im steuerrechtlichen Sinne vor und seien daher die beantragten Tagesdiäten nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Im Übrigen liege eine "Reise" nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung nur dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entferne, die Entfernung mindestens 25 km betrage, bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bzw. bei Auslandsreisen eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden vorliege und kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werde.

Bei Reisenden werde die steuerliche Berücksichtigung von Verpflegungsmehrkosten - in typisierender Betrachtungsweise - damit begründet, dass in einem solchen Fall der Aufwand erheblich höher sei als die üblichen Kosten der Verpflegung, weil einem Reisenden die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort meist nicht bekannt seien und außerdem der Dispositionsrahmen bezüglich der Einnahme von Hauptmahlzeiten durch die Reisebewegung wesentlich eingeschränkt sei.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsauffassung und des Umstandes, dass die Beschwerdeführer jahrelang, nämlich bis im August 1993, am Ort des Gasthauses H gewohnt hätten, könne im Beschwerdefall - nach den Erfahrungen des täglichen Lebens - davon ausgegangen bzw. vorausgesetzt werden, dass ihnen im Berufungsjahr die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt gewesen und ihnen daher keine Verpflegungsmehrkosten entstanden seien. Der Ort, an welchem sich das Gasthaus H befinde, stelle somit einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit der Beschwerdeführer dar.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Die Beschwerde wendet sich gegen die Feststellung der belangten Behörde, dass die privat genutzten Räume im Gasthaus H nur ein untergeordnetes Ausmaß erreicht hätten, woraus sich in rechtlicher Hinsicht ergäbe, dass diese Räume Teil des Betriebsvermögens gewesen sind. Sie wendet sich weiters dagegen, dass Tagesgelder nicht als Betriebsausgaben abgezogen worden sind.

Zur Begründung verweist die Beschwerde darauf, dass der Betriebsprüfungsbericht vom 22. Dezember 1981 über den Zeitraum 1977 bis 1979 in Tz 16 zum Ausdruck bringe, von den 1978 angefallenen Baukosten sei ein Anteil von 50.000 S der privaten Sphäre zuzuordnen und aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden. In der mündlichen Verhandlung vom 6. September 2005 habe die Mutter des Erstbeschwerdeführers ausgesagt, es sei im Gang eine Tür eingebaut worden, damit die Gäste nicht in die privaten Räume gelangen könnten. Zudem seien in einem privat genutzten Zimmer eine Zwischenwand und Sanitäreinrichtungen eingebaut worden. Der Betrag von 50.000 S müsse sich auf diese Herstellungsmaßnahmen bezogen haben. Dem gegenüber habe die belangte Behörde die angesprochenen Ausführungen in Tz 16 des BP-Berichts damit erklärt, dass privater Erhaltungsaufwand gemeint gewesen sei. Die Beschwerde verweist weiters auf ein Blatt, das "vermutlich Teil der Niederschrift des Betriebsprüfers" der seinerzeitigen Betriebsprüfung gewesen sei, und in welchem als Gebäudezugang zum 31. Dezember 1978 ein "Ölbrenner (betrieblicher Teil)" erwähnt sei. Diese Umstand spreche dafür dass der im Zeitraum Juli 1978 bis Jänner 1979 erfolgte Ausbau der privaten Wohnung im Gasthaus H nicht im Buchwert des Gebäudes erfasst sei.

Der im Jahr 1975 angekaufte Gasthof sei 1977 und 1978 hinsichtlich des betrieblichen Teiles ausgebaut worden, von

Juli 1978 bis Jänner 1979 hinsichtlich des privaten Teiles. Aus einem Blatt, "vermutlich Niederschrift zum Betriebsprüfungsbericht", ergebe sich ein Gebäudezugang 1977 von 953.674,32 S (auf welchen dann eine stille Rücklage nach § 12 EStG übertragen worden sei), ein Gebäudezugang 1978 von 410.072,39 S und ein Gebäudezugang 1979 von 19.877,12 S. Andererseits liege aber eine Endabrechung über die Wohnbauförderung des Landes vor, aus welcher sich Gesamtbaukosten von 1,125.300 S ergäben. In diesem Zusammenhang sei ein Wohnbauförderungsdarlehen von 285.000 S gewährt worden, für welches am 3. Juli 1978 ein Pfandrecht einverleibt worden sei. Die Einverleibung eines solchen Pfandrechtes erfolge vor Baubeginn. Aus diesen Umständen folge, dass der Wohnungsausbau nicht im betrieblichen Buchwert enthalten sei.

Von der privaten Wohnung seien nur der Rohbau, die Außenfassade, das Stiegenhaus, der Gang und ein Zimmer (Wohnung D) "betrieblich erfasst" gewesen. Dieser Bereich sei nach Auffassung der Beschwerdeführer mit dem Privatanteil von 15% abgedeckt worden.

Für das gesamte Gasthaus seien seit dem Ankauf 1975 insgesamt, einschließlich Kaufpreis samt Boden, ca 4,85 Mio S aufgewendet worden. Darin seien die Kosten für den Ausbau der privaten Wohnung von 1,125.000 S enthalten. Wertmäßig betrage die Wohnung daher mehr als 25%.

Der Altbau des Gasthauses sei 1840 errichtet worden, der Neubau von 1968 bis 1979. Eine Flächenaufteilung unter gleichwertiger Bewertung des Altbaues und des Neubaues sei unlogisch, zumal die Zimmer im Altbau beispielsweise nicht über eine Dusche verfügt hätten und mit desolaten Kunststoffböden ausgestattet gewesen seien.

Die Anfahrten beträfen größere Strecken von einem Bundesland in ein anderes, weshalb es absurd wäre, den Wohnort an den Ort zu verlegen, wo der Steuerpflichtige ein Gasthaus verkaufe. Der Standort des Gasthauses stelle daher keinen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit dar, weshalb Tagesgelder für Verpflegungsmehraufwand berücksichtigt werden müssten

1. Private Wohnräume:

Werden einzelne Teile eines Gebäudes betrieblich, andere Teile privat genutzt, ist das Gebäude in einen betrieblichen und einen privaten Teil aufzuteilen. Die Aufteilung des gemischt genutzten Gebäudes unterbleibt, wenn entweder der betrieblich genutzte oder der privat genutzte Teil nur von untergeordneter Bedeutung ist, was anzunehmen ist, wenn dieser Teil weniger als 20% des Objektes umfasst (vgl das hg Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 2001/15/0025).

Die Aufteilung des gemischt genutzten Gebäudes und damit auch die Beurteilung, ob ein Teil nur untergeordnete Bedeutung erreicht, erfolgt nach dem Verhältnis der Nutzflächen (vgl Hofstätter/Reichel, Tz 57 zu § 4 Abs 1 EStG 1988). Wenn die Raumhöhen der einzelnen Teile deutlich voneinander abweichen, kann sich die Kubatur als Aufteilungsschlüssel eignen; Gebäudeteile im Keller und in abgeschrägten Dachböden, die zwar ausschließlich betrieblich oder privat genutzt werden, aber wertmäßig deutlich hinter den anderen Räumen zurückbleiben, sind bei der Berechnung des Nutzflächenverhältnisses nicht mit der gesamten Nutzfläche, sondern bloß mit einem Anteil anzusetzen (vgl Hofstätter/Reichel, aaO, Tz 57 und 59). Es gilt daher der Grundsatz der Aufteilung nach der Nutzfläche, allerdings ist, wenn die Nutzbarkeit der Räume wesentlich voneinander abweicht, die unterschiedliche Nutzbarkeit zu berücksichtigen (vgl Doralt, EStG7, Tz 85 zu § 4 EStG).

Dass ein Gebäude aus Altbestand und Zubau besteht, steht einer Aufteilung nach den Nutzflächen nicht entgegen. Auch wenn Räume im Altbestand schlechter ausgestattet sind als solche in einem Zubau (zB im Hinblick auf das Ausmaß der sanitären Einrichtungen oder auf die Qualität der Böden), hindert dies für sich nicht die Aufteilung der Liegenschaft nach dem Nutzflächenverhältnis, führte doch eine andere Betrachtung dazu, dass jede Standardverbesserung eines Gebäudeteiles eine Neubemessung des Verhältnisses von betrieblichem zu privatem Gebäudeteil mit sich brächte.

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass das gesamte Gebäude von September 1993 bis zur Veräußerung im Jahr 1997 Betriebsvermögen gebildet hat. Von entscheidender Bedeutung ist im Beschwerdefall, ob die privat genutzten Gebäude vor diesem Zeitraum Privatvermögen oder - wegen ihres untergeordneten Bedeutung - Betriebsvermögen gebildet haben. Nur wenn vor September 1993 Privatvermögen vorgelegen ist, war mit Beginn der gewerblichen Nutzung auch dieses Gebäudeteiles eine Einlage vorzunehmen, die gemäß § 6 Z 5 EStG mit dem Teilwert zu bewerten ist.

Für den Beschwerdefall ist daher entscheidend, ob die belangte Behörde zu Recht davon ausgegangen ist, dass der privat genutzte Gebäudeteil - wegen seiner untergeordneten Bedeutung - stets zum Betriebsvermögen gezählt hat.

Die Begründung eines Bescheides muss erkennen lassen, welcher Sachverhalt der Entscheidung zu Grunde gelegt wurde, aus welchen Erwägungen die Behörde zur Einsicht gelangt ist, dass gerade dieser Sachverhalt vorliegt und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand für zutreffend erachtet. Zentrales Begründungselement eines Bescheides ist dabei die zusammenhängende Sachverhaltsdarstellung, worunter nicht etwa die Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens einschließlich des Vorbringens des Abgabepflichtigen oder der Bekundungen von Prüfungsorganen, sondern die Anführung jenes Sachverhaltes gemeint ist, den die Behörde als Ergebnis ihrer Überlegungen zur Beweiswürdigung als erwiesen annimmt (vgl das hg Erkenntnis vom 29. November 2006, 2003/13/0034).

Den Anforderungen an eine Begründung entspricht der angefochtene Bescheid nicht, weil er zwar annimmt, dass der seinerzeit privat genutzte Teil des Gasthofes H nur von untergeordneter Bedeutung gewesen sei, sich aber darüber verschweigt, nach welchem Maßstab (Nutzfläche, Wertverhältnis, etc) die Eigenschaft des Untergeordnetseins bemessen worden ist.

Grundsätzlich erfolgt - wie oben ausgeführt - die Aufteilung eines gemischt genutzten Gebäudes und die Beurteilung, ob ein Anteil von untergeordneter Bedeutung ist, nach dem Nutzflächenverhältnis. Die Behörde hat in ihrer Entscheidung zum Ausdruck zu bringen, ob sie diesen Maßstab oder allenfalls einen andern, adaptierten Maßstab herangezogen hat.

Die Heranziehung des Nutzflächenverhältnisses bedarf der in der Entscheidung getroffenen Feststellung des Ausmaßes der betrieblich bzw privat genutzten Flächen. Solche Feststellungen enthält der angefochtene Bescheid, wiewohl im Verwaltungsverfahren ein entsprechendes Vorbringen erstattet worden ist, nicht.

Es mag durchaus zutreffen, dass, wie dies die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zum Ausdruck bringt, im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides ein Lokalaugenschein keine Information über die seinerzeitige Nutzung des mittlerweile verkaufen Gebäudes hätte erbringen können. Insbesondere unter Beiziehung der Informationen aus dem Einheitswertakt und der von den Beschwerdeführern vorgelegten Baupläne hätte die belangte Behörde aber dennoch Feststellungen über das Gesamtflächenausmaß treffen müssen. Weiters wären Feststellungen über die privat genutzten Räume erforderlich gewesen. Hinweise dafür hätten sich allenfalls aus der Überlegung ergeben können, für wie viele Personen (Beschwerdeführer und Familienangehörige) das Gasthaus H den Haupt- bzw alleinigen Wohnsitz gebildet hat.

Die belangte Behörde stützt sich im angefochtenen Bescheid auf rechtliche Beurteilungen der Beschwerdeführer und des seinerzeitigen Betriebsprüfers, wie sie - insbesondere durch den Ansatz eines "Privatanteiles AfA" - in den Steuererklärungen (samt Beilage) vieler Veranlagungsjahre einerseits und im Betriebsprüfungsbericht vom 22. Dezember 1981 andererseits zum Ausdruck kommen. Zu solchen Indizien ist allerdings zu sagen, dass rechtliche Beurteilungen auch auf einem Rechtsirrtum der betroffenen Personen beruhen können und in ihrer Aussagekraft daher jedenfalls hinter unmittelbare Feststellungen über die tatsächliche Nutzung des Gebäudes - sollten solche möglich sein - zurückzutreten haben.

Zur Aussagekraft des Tz 16 des BP-Berichtes, auf welche sich die Beschwerdeführer stützen, ist zu sagen, dass die in dieser Tz getätigten Ausführungen dann nicht für den Standpunkt der Beschwerdeführer, die privaten Räume seien dem Privatvermögen zugeordnet worden, sprechen, wenn es sich beim ausgeschiedenen Betrag von 50.000 S nicht um Herstellungs- sondern um Erhaltungsaufwendungen gehandelt haben sollte. Sollte sich die belangte Behörde im fortzusetzenden Verfahren allerdings weiterhin auf die Ausführungen des BP-Berichts stützen müssen, wird sie auch den in der Beschwerde aufgezeigten Umstand, dass sich aus einem offenkundig zum Arbeitsbogen des Betriebprüfers gehörenden Blatt ergibt, dass er den Ölbrenner nur mit einem betrieblichen Anteil im Rahmen der Gebäudeherstellungskosten aktiviert wissen wollte, in ihren Beweiswürdigungserwägungen mitberücksichtigen müssen.

Nur wenn sich im fortzusetzenden Verfahren ergeben sollte, dass die privaten Räume stets zum Betriebsvermögen gehört haben, wird der Frage Bedeutung zukommen, ob die in der Beschwerde angesprochenen, die private Wohnung betreffenden Herstellungsaufwendungen angefallen und irrtümlich nicht im Buchwert des Gebäudes erfasst worden sind. Es wäre dann von Bedeutung, mit welchem Betrag solche Herstellungsaufwendungen nach Abzug einer bis 1997

zu berechnenden AfA bei der Veräußerung des Gebäudes noch im Buchwert enthalten sind. In diesem Zusammenhang wird darauf verwiesen, dass der im Rechenwerk der Beschwerdeführer tatsächlich aktivierte Buchwert im Zeitpunkt des Gebäudeverkaufes bereits abgeschrieben gewesen ist.

2. Tagesgelder:

Der Verwaltungsgerichtshof hat u.a. mit Erkenntnis vom 28. Jänner 1997, 95/14/0156, zu Recht erkannt, Mehraufwendungen für Verpflegung des Steuerpflichtigen gehörten grundsätzlich zu den Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen sei, Mahlzeiten außerhalb des Haushaltes einzunehmen. Mehraufwendungen für Verpflegung könnten nur vorliegen, wenn über dieses Ausmaß hinaus Aufwendungen anfielen. Die einkünftemindernde Berücksichtigung von Verpflegungsaufwand nach § 4 Abs 5 EStG finde ihre Begründung darin, dass dem Reisenden die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort in der Regel nicht bekannt seien, weshalb die Verpflegung durch die örtliche Gastronomie typischerweise zu Mehraufwendungen führe. Halte sich der Steuerpflichtige jedoch - uU auch mit Unterbrechungen - länger (mehr als eine Woche) an einem Ort auf, seien ihm die örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten ausreichend bekannt, sodass ein Mehraufwand für Verpflegung nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen sei.

Die Grundsätze dieses Erkenntnisses sind auch auf den gegenständlichen Fall übertragbar. Da die Beschwerdeführer sich über viele Jahre an dem Ort, an dem das in Rede stehende Gasthaus H gelegen ist, aufgehalten haben, kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, dass die belangte Behörde für Fahrten zu diesem Ort keine Tagesgelder für Verpflegungsmehraufwand berücksichtigt hat.

Wie sich aus den vorstehenden Ausführungen zu 1. ergibt, ist der angefochtene Bescheid mit Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften belastet und war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 3 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II Nr 2003/333.

Wien, am 26. Juli 2007

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2007:2005150133.X00

Im RIS seit

22.08.2007

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at