

TE Vwgh Erkenntnis 2006/7/26 2004/14/0091

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.07.2006

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §4 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des M K in Ö, vertreten durch Dr. Andreas Fink und Dr. Peter Kolb, Rechtsanwälte in 6460 Imst, Sirapuit 7, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 7. Juli 2004, RV/0047- I/03, betreffend u.a. Einkommensteuer 1993 bis 1998, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt als Einzelunternehmer einen Rauchfangkehrerbetrieb. Bis einschließlich 1995 ermittelte er den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG, ab 1996 nach § 4 Abs. 3 EStG. In den Streitjahren 1993 bis 1998 schwankten die Umsätze zwischen 2,78 Mio. S und 5,53 Mio. S.

Im Zuge einer den Zeitraum 1993 bis 1997 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, die vom Beschwerdeführer mit Kaufvertrag vom 28. Juni 1993 erworbene und in der Nähe seines Betriebes gelegene Eigentumswohnung habe dieser steuerlich als Dienstnehmerwohnung behandelt. Nach Ansicht des Prüfers stelle diese aber kein Betriebsvermögen dar. Im Einzelnen führte der Betriebsprüfer im BP-Bericht vom 3. November 1998 (Tz 24) aus, der Arbeitnehmer M. sei ein Freund des Beschwerdeführers und seit Anfang 1993 dessen Dienstnehmer. Der Beschwerdeführer habe im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung vorgebracht, M. habe sich als ausgezeichnete Arbeitskraft erwiesen und sich bei den Kunden großer Beliebtheit erfreut. Als M. (ein deutscher Staatsbürger) nach der Trennung von seiner Freundin nach einer Wohnung gesucht habe, sei ihm der Beschwerdeführer behilflich gewesen. Es hätte sich die Möglichkeit ergeben, eine günstige Wohnung (ca. 86 m² um S 1,180.000,-) von der Eigentümerin V. R. zu kaufen. M. sei als deutscher Staatsbürger nach der seinerzeitigen Rechtslage nicht in der Lage gewesen, Eigentum an der Wohnung zu erwerben. Der Beschwerdeführer und M. hätten daher vereinbart, dass der Beschwerdeführer als Käufer auftrete. Da die Anschaffung der Wohnung im besonderen Interesse des M. gelegen sei, sei von diesem zur

Finanzierung des Kaufpreises ein Darlehen in Höhe des Kaufpreises zur Verfügung gestellt worden, wofür monatliche Zinszahlungen geleistet worden seien (S 2.500,-- pro Monat), die wiederum der Höhe der Mietzahlungen (S 2.500,-- pro Monat) entsprochen hätten. Dem Betrieb des Beschwerdeführers sei sohin die jährliche AfA (S 16.928,--) als Aufwand verblieben. Die Beteiligten seien davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer die Wohnung zum seinerzeitigen Einstandspreis an M. veräußere, sobald M. rechtlich in der Lage sei, diese zu erwerben.

Nach Ansicht des Betriebsprüfers liege kein Betriebsvermögen vor, in Anbetracht der gegebenen Umsatzhöhe und der Tatsache, dass der Beschwerdeführer keinem anderen Dienstnehmer eine Wohnung zur Verfügung stelle, könne die Wohnung nicht zu Betriebsausgaben führen. Auch die Höhe des Mietentgeltes und der vereinbarten Zinsen sei als unüblich anzusehen. Weiters liege nach der zugrundeliegenden Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und M. die Anschaffung der Wohnung vor allem in besonderem Interesse des M., zumal die Vorgangsweise nur gewählt worden sei, weil zum Zeitpunkt der Anschaffung der Wohnung einem deutschen Staatsbürger der Erwerb einer Eigentumswohnung aus grundverkehrsrechtlichen Gründen nicht möglich gewesen sei.

Für die Behandlung der in Rede stehenden Eigentumswohnung seien folgende Vereinbarungen von Bedeutung:

-

Die im Aktenvermerk vom 26. Juni 1993 festgehaltene Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und M. Dieser Vereinbarung zufolge werde der Beschwerdeführer die Eigentumswohnung erwerben und M. gegen ein monatliches Entgelt von

S 2.500,-- zuzüglich Mehrwertsteuer auf unbestimmte Zeit vermieten. "Da die Anschaffung der Wohnung durch (Beschwerdeführer) in besonderem Interesse des M. liege, wird dieser dem (Beschwerdeführer) zur Finanzierung der Wohnung samt Nebenkosten rund S 1,270.000,-- ein unbefristetes Darlehen mit einer monatlichen Verzinsung in Höhe von S 2.500,-- so lange zur Verfügung stellen, als M. die diesbezügliche Wohnung als Miet- oder Dienstwohnung seitens (Beschwerdeführer) bewohnt, mindestens aber bis zur Ausübung des Optionsrechtes, das (Beschwerdeführer)

M. für die bezügliche Wohnung einräumen wird." Für die Miete wie auch für die genannten Zinsen werde Wertsicherheit nach dem Verbraucherpreisindex vereinbart. Für die Ansprüche aus diesem Miet- und dem Darlehensverhältnis werde wechselseitige Aufrechnung vereinbart.

-

Das Schreiben vom 28. Juni 1993 vom Beschwerdeführer an M. betreffend die Einräumung eines Optionsrechtes. In diesem Schreiben wird ausgeführt, der Beschwerdeführer sei auf Grund eines noch nicht verbücherten Kaufvertrages Eigentümer der in Rede stehenden Eigentumswohnung. Er räume "unwiderruflich das Optionsrecht ein", die Eigentumswohnung um den Kaufpreis von

S 1,270.000,-- zu erwerben. Das Optionsrecht bestehe innerhalb von drei Monaten nach jenem Zeitpunkt, in dem der Kauf der Eigentumswohnung durch einen deutschen Staatsbürger rechtlich möglich sei, frühestens jedoch ab dem 1. Jänner 1998 und längstens bis zum 31. Dezember 1999. Das Optionsrecht könne M. selbst ausüben oder durch eine von ihm namhaft gemachte dritte Person.

-

Der Kaufvertrag vom 28. Juni 1993 zwischen der Verkäuferin

V. R. und dem Beschwerdeführer, mit welchem der Beschwerdeführer die in Rede stehende Eigentumswohnung erworben hat.

Den Prüfungsfeststellungen folgend nahm das Finanzamt die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1993 bis 1997 wieder auf und erließ geänderte Sachbescheide. Im Bereich der Umsatzsteuer wurden die bisher erfassten Mieterlöse aus den Umsätzen ausgeschieden. Auf dem Gebiet der Einkommensteuer wurden bei der Gewinnermittlung die bisher berücksichtigte AfA sowie der mit S 225.725,-- geltend gemachte Investitionsfreibetrag nicht anerkannt.

Gegen die Wiederaufnahme- und die neuen Sachbescheide betreffend Einkommensteuer brachte der Beschwerdeführer Berufung ein. Er verwies auf den gravierenden Mangel an qualifizierten Arbeitskräften im Bereich des Rauchfangkehrergewerbes. Auf seine Stellenanzeige habe sich lediglich ein Interessent gemeldet, der allerdings seinen Wohnsitz in Wien nicht habe aufgeben wollen. Vor diesem Hintergrund sei die Zurverfügungstellung der

Wohnung zu sehen. Im Hinblick auf den Mangel an qualifizierten Arbeitskräften sei der Beschwerdeführer bestrebt gewesen, M. zu halten. Dabei sei es unerlässlich gewesen, M. nach dessen Wohnungsverlust eine Wohnmöglichkeit in der Nähe des Betriebsortes zu verschaffen. Dazu komme, dass durch die gewählte Finanzierung (Zurverfügungstellung eines niedrig verzinslichen Darlehens durch M.) kein unangemessen hoher Finanzierungsbedarf für den Beschwerdeführer entstanden sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab und erließ gleichzeitig einen den Feststellungen der Betriebsprüfung (hinsichtlich der Nichtanerkennung der AfA für die "Dienstnehmerwohnung") entsprechenden Einkommensteuerbescheid für 1998. Zur Begründung wurde u.a. ausgeführt, die zwischen dem Beschwerdeführer und M. getroffenen Vereinbarungen, die erstmals im Zuge der Betriebsprüfung bekannt geworden seien, überlagerten derart den Zusammenhang zwischen Wohnungserwerb und Betrieb, dass die Wohnung grundsätzlich dem privaten Bereich des Beschwerdeführers zuzuordnen sei. M. sei es als deutschem Staatsbürger nach der seinerzeitigen Rechtslage nicht möglich gewesen, eine Eigentumswohnung im Inland zu erwerben. Die Wohnung sei daraufhin offiziell vom Beschwerdeführer erworben worden, wobei die Finanzierungs- und Betriebskosten von M. übernommen worden seien. Eine Tilgung des Finanzierungsdarlehens sei nicht vereinbart worden. Die Miete von S 2.500,- sei mit fiktiven, in der selben Höhe angesetzten Darlehenszinsen gegenverrechnet worden. Zudem sei M. ein Optionsrecht zum Kauf der Wohnung eingeräumt worden. Von diesem Recht habe M. mit Kaufvertrag vom 19. November 1998 Gebrauch gemacht. Der Betrieb des Beschwerdeführers sei durch den Wohnungserwerb mit keinerlei Kosten belastet worden. Da die gesamte Vertragsgestaltung nur unter dem Gesichtspunkt der zum Zeitpunkt des Wohnungserwerbes geltenden grundverkehrsrechtlichen Beschränkungen einen Sinn ergebe und der Erwerb der Wohnung durch den Beschwerdeführer im besonderen Interesse des M. gelegen sei, sei die Wohnung dem privaten Bereich des Beschwerdeführers zuzurechnen.

Mit Eingabe vom 12. März 2001 stellte der Beschwerdeführer hinsichtlich der Jahre 1993 bis 1997 den Vorlageantrag im Sinn des § 276 BAO und brachte hinsichtlich Einkommensteuer 1998 Berufung ein.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In der Bescheidbegründung wird u. a. ausgeführt, M. sei im März 1992 nach Österreich übersiedelt, nachdem er vorher bereits sieben Jahre lang ein Ferienhaus gemietet und in der Umgebung des Sitzes des Unternehmens des Beschwerdeführers in S. dem Sport des Drachenfliegens nachgegangen sei. Der Beschwerdeführer und M. hätten sich bereits in jener Zeit gekannt. Der Beschwerdeführer habe Interesse an der Ausübung des Drachenfliegens gewonnen und eine entsprechende Ausbildung absolviert. Es habe sich eine langjährige freundschaftliche Beziehung zwischen dem Beschwerdeführer und M. entwickelt. Es müsse eine große Vertrauensbasis bestanden haben. Weder in der im Aktenvermerk vom 26. Juni 1993 festgehaltenen Vereinbarung noch in der Optionseinräumung vom 28. Juni 1993 seien Vereinbarungen zur Fälligkeit des für die Finanzierung des Kaufpreises aufgenommenen Darlehens im Fall der Nichtausübung der Option durch M. enthalten.

Nach den Ausführungen des Beschwerdeführers habe das betriebliche Erfordernis zur Anschaffung der Wohnung in dem Bemühen zur Erhaltung der Arbeitskraft eines ausgezeichneten Dienstnehmers bestanden. Aus der beigebrachten Beschäftigungsbewilligung vom 26. Jänner 1993 gehe allerdings hervor, dass der Beschwerdeführer für M. eine Beschäftigungsbewilligung für die berufliche Tätigkeit als Rauchfangkehrer-Helfer erhalten habe. M. habe keine einschlägige Berufsausbildung gehabt und sei vom Beschwerdeführer als Helfer angelernt worden. Die belangte Behörde folgere daraus, dass eine besondere, die Arbeitskraft kaum ersetzbar machende Qualifizierung des M. nicht vorgelegen sei.

In der Berufung werde ausgeführt, dass das Erfordernis, den Dienstnehmer M. zu halten, durch dessen persönliche Befähigung im Zusammenhang mit einer generell herrschenden Personalnot im Gewerbe der Rauchfangkehrer entstanden sei. Die belangte Behörde könne aus dem allgemein gehaltenen Vorbringen eines branchenspezifischen Mangels an Arbeitskräften nicht erkennen, dass im Fall des Ausscheidens von M. kein anderer Dienstnehmer hätte gewonnen werden können, zumal für den konkret zu besetzenden Arbeitsplatz eines Helfers die Anlernung ausgereicht hätte. Dass der Beschwerdeführer bei der Suche nach einem Bewerber, welcher sich als Helfer hätte ausbilden lassen, ebenfalls nicht erfolgreich gewesen wäre, sei nicht dargetan worden.

Der Beschwerdeführer stütze die betriebliche Veranlassung der Wohnungsanschaffung auch auf den Umstand, dass sein Betrieb in ländlicher Umgebung situiert sei; mit dieser Lage sei eine schwerere Ersetzbarkeit von Arbeitskräften

verbunden. Dem halte die belangte Behörde entgegen, dass eine Lage in ländlichem Gebiet, welche ein besonderes Interesse des Betriebes an der Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung hervorrufe, nur dann gegeben sei, wenn die Möglichkeit einer zeitgemäßen Freizeitgestaltung und Teilnahme am kulturellen Leben eingeschränkt sei. Derartige Rahmenbedingungen lägen im Beschwerdefall nicht vor. Der Ort, in welchem der Beschwerdeführer das Unternehmen betreibe, stelle das Zentrum eines voll erschlossenen Tourismusgebietes dar und liege nahe der Hauptverkehrsader in einer Entfernung von kaum 20 km zur nächstgelegenen Bezirkshauptstadt und von ca. 50 km zur Landeshauptstadt. Eine den Bedarf der Bereitstellung einer Dienstwohnung begründende besondere Lage des Betriebes sei daher im gegenständlichen Fall nicht gegeben.

Im Zuge der Darstellung der Personalknappheit habe der Beschwerdeführer vorgebracht, dass für sein Unternehmen nur ausgebildete Personen als Dienstnehmer geeignet seien, welche zudem eine Beschäftigung für mehrere Jahre anstrebten. Der Dienstnehmer M. habe keines dieser beiden Kriterien erfüllt. Er sei weder als Rauchfangkehrer ausgebildet noch sei von vornherein absehbar gewesen, wie lange er beim Beschwerdeführer beschäftigt bleibe. Die Tätigkeit beim Beschwerdeführer sei zunächst von beiden Seiten nur als Übergangslösung betrachtet worden. Der Zuzug von M. nach Österreich sei im März 1992 erfolgt, weil M. eine Lebensgemeinschaft eingegangen sei und die Lebensgefährtin ein Haus erworben habe, welches M. im darauf folgenden halben Jahr ausgestaltet habe. Bereits im Winter 1992/1993 sei diese Partnerschaft zerbrochen, weshalb die Frage nach einer Rückübersiedlung des M. in die Bundesrepublik Deutschland aufgetreten sei. Da im Rauchfangkehrergewerbe der Winter die Hauptsaison darstelle und Kündigungen entsprechenden Personalbedarf beim Beschwerdeführer erzeugt hätten, habe den Angaben des M. zufolge bei ihm die Bereitschaft bestanden, dass er bis zum Beginn der weniger arbeitsintensiven Sommerzeit auch ohne Mitwirkung des Beschwerdeführers am Wohnungserwerb die Tätigkeit als Rauchfangkehrer-Helfer ausübe.

Das Bemühen des Beschwerdeführers, das Verbleiben von M. in Österreich zu begünstigen, sei von vornherein nicht ohne weiteres dazu geeignet gewesen, den Dienstnehmer dauerhaft an den Betrieb zu binden. M. habe eine höherwertige abgeschlossene Berufsausbildung (im Bereich der Radio- und Fernsichttechnik mit Zusatz Messtechnik) aufgewiesen, welche seinen Angaben zufolge das Finden einer Arbeitsstelle sowie die Erwirkung einer Beschäftigungsbewilligung in qualifizierten Bereichen problemlos ermöglicht hätte. M. habe auch vorgebracht, er habe sich eine Entwicklungsmöglichkeit im Hinblick auf den Aus- und Aufbau eines zusätzlichen Bereiches innerhalb des Unternehmens des Beschwerdeführers vorgestellt. Der Bereich hätte - entsprechend der Ausbildung des M. - die messtechnische Betreuung bestimmter Brennanlagen zum Gegenstand gehabt. Eine langfristige Tätigkeit des M. als Rauchfangkehrer sei ohne die Bereitschaft des Beschwerdeführers zur Betriebserweiterung und Spezialisierung somit von vornherein in Frage gestellt gewesen. Die Nichtverwirklichung der genannten Entwicklungsmöglichkeiten habe schließlich - den Angaben des M. zufolge - auch tatsächlich zur Beendigung seiner Tätigkeit für den Beschwerdeführer geführt. Der Beschwerdeführer habe nicht davon ausgehen können, mit der Wohnungsanschaffung zu bewirken, dass M. auf längere Sicht die Hilfstätigkeit einer seiner Ausbildung gemäßen Beschäftigung vorziehen würde.

Der Beschwerdeführer habe bei der Personalfindung neben der entsprechenden Ausbildung auch dem Kriterium der absehbaren Dauer eines Dienstverhältnisses Beachtung geschenkt. Er habe einen Bewerber nicht als Dienstnehmer eingestellt, weil dieser kundgetan habe, seinen Wohnsitz nicht zu verlegen und als Wochenpendler tätig sein zu wollen, was nach Ansicht des Beschwerdeführers nicht auf eine langfristige Tätigkeit habe schließen lassen, sodass er diesen Dienstnehmer nicht eingestellt habe. Diese Ungewissheit (Wochenpendler) sei sohin für den Beschwerdeführer bereits ausreichend gewesen, um eine negative Einstellungsentscheidung zu treffen, ohne dass er einen Versuch unternommen hätte, mittels zusätzlicher Maßnahmen, wie z.B. der Bereitstellung einer Dienstwohnung, einen stärkeren Anreiz zur Personalgewinnung zu erzielen. Damit stehe aber die gänzliche Ungewissheit über die voraussichtliche Dauer der Tätigkeit des M. dem Berufungsvorbringen betreffend die betriebliche Veranlassung entgegen. Dass M. letztlich tatsächlich bis Juni 2001 beschäftigt gewesen sei, ändere nach Ansicht der belangten Behörde nichts daran, weil der Grund für die Langfristigkeit des Dienstverhältnisses darin gelegen sei, dass der saisonal schwankende Tätigkeitsumfang, bei dem im Sommer bereits mittags Dienstschluss sei, M. die Gelegenheit eröffnet habe, seinem Hobby des Drachenfliegens in ungleich höherem Ausmaß nachzugehen als dies in den meisten anderen Berufen möglich gewesen wäre.

Der Beschwerdeführer habe auch in den Folgejahren die Möglichkeit der Bereitstellung einer Dienstwohnung nicht mehr aufgegriffen, obwohl nach seinen Angaben das Personal im Jahr 2001 sukzessive "weggebrochen" sei. Er habe als Gegenmaßnahme den Lohn stark erhöht. Die Schaffung einer Dienstnehmerwohnung habe er aber nicht in Erwägung

gezogen, zumal die finanziellen Mittel nicht nur im Prüfungszeitraum, sondern auch in den Folgejahren fehlten.

Auch sei es im Hinblick auf die streitgegenständliche Wohnung nicht die Initiative des Beschwerdeführers gewesen, welche zur Suche und zum Erwerb der Wohnung geführt habe. Da der Beschwerdeführer aus dem Abschluss eines verbüchertungsfähigen Kaufvertrages wegen der für ihn kostenneutralen Vorfinanzierung durch M. keinen Nachteil gehabt habe, hätte er seinen eigenen Angaben zufolge die Gestaltung auch dann mitgetragen, wenn M. die Tätigkeit nach dem Kennenlernen der Arbeit nicht fortgesetzt oder sich als untauglich erwiesen hätte. Damit stelle aber der Beschwerdeführer selbst den behaupteten betrieblichen Zusammenhang, wonach der Wohnungserwerb die Bindung eines unverzichtbaren Arbeitnehmers in der Person des M. bezweckt habe, in den Hintergrund.

Das Gesamtbild der Verhältnisse spreche dafür, dass die privaten Bindungen zwischen dem Beschwerdeführer und M. zumindest überwiegend, wenn nicht sogar ausschließlich den Beschwerdeführer zur Mitwirkung an der Gestaltung bewegen hätten.

Zur Frage der betrieblichen oder privaten Veranlassung komme im Falle persönlicher Nahebeziehungen auch die Frage nach der Üblichkeit der Gestaltung Bedeutung zu. Um von der Anschaffung und Bereitstellung einer Wohnung als Dienstwohnung ausgehen zu können, hätte dies die Anschaffung einer nach Größe und Ausstattung als Personalwohnung üblicherweise geeigneten Wohnung und das Beharren auf solchen Bedingungen für die Überlassung der Wohnung zur Voraussetzung, dass die Dispositionsfähigkeit des Unternehmers hinsichtlich der Auswahl der künftigen Nutzer der Wohnung gesichert gewesen wäre. Die Anbindung der Überlassung der Wohnung an das Bestehen des Dienstverhältnisses wäre wesentlicher Bestandteil einer Bereitstellung der Wohnung in der Funktion einer Dienstwohnung gewesen. Im gegenständlichen Fall habe der Beschwerdeführer die Eigentumswohnung erworben und um monatlich S 2.000,-- an M. vermietet, welcher dem Beschwerdeführer ein Darlehen in Höhe des Kaufpreises (samt Nebenkosten) gegen Zinsen von monatlich S 2.500,-- eingeräumt habe. Gleichzeitig habe der Beschwerdeführer M. das Optionsrecht eingeräumt, die Wohnung um den einvernehmlich festgesetzten Kaufpreis von S 1,270.000,-- innerhalb der Frist von Jänner 1998 bis Dezember 1999 zu erwerben. Die Vereinbarungen zwischen dem Beschwerdeführer und M. wiesen keine Regelungen auf, welche einen Bezug zur Ausgestaltung und Dauer des Dienstverhältnisses herstellten. Vielmehr sei die Wohnung auf unbestimmte Zeit vermietet worden und sei das von M. dem Beschwerdeführer gewährte Darlehen ebenfalls unbefristet eingeräumt worden, solange M. die Wohnung als Miet- oder Dienstwohnung bewohne, mindestens aber bis zur Ausübung des "Optionsrechtes".

Es fehlten damit Vereinbarungen über eine Anbindung der Vermietung an das Bestehen des Dienstverhältnisses. Die Regelungen verwiesen sogar ausdrücklich auf die Möglichkeit der Vermietung außerhalb des Dienstverhältnisses. Dass die Wahrscheinlichkeit des gänzlichen "Verlustes" der Wohnung aus der Sicht der Vertragsparteien von Anfang an festgestanden sei, erschließe sich aus dem Fehlen von Vereinbarungen über die Darlehenstilgung für den Fall der Nichtausübung der Option sowie aus dem Umstand, dass die Option M. nicht nur für ihn selbst, sondern auch im Bezug auf einen von ihm namhaft gemachten Dritten eingeräumt worden sei. Zu beachten seien auch folgende weitere Umstände: M. sei der (sofortige) Eigentumserwerb aus grundverkehrsrechtlichen Gründen verwehrt gewesen, weshalb der zwischenzeitige Erwerb der Wohnung durch den Beschwerdeführer im besonderen Interesse des M. gelegen sei. M. habe es als geplanter Erwerber der Wohnung übernommen, den Kaufpreis samt Nebenkosten dem Beschwerdeführer mittels Überweisung als Vorfinanzierung zur Verfügung zu stellen. Dabei sei weder eine Besicherung vereinbart worden noch die Endfälligkeit des Darlehens geregelt worden. Obwohl M. seinen eigenen Angaben zufolge ein Drittel der Kaufpreissumme zur Überbrückung bis zur Auflösung einer Versicherung in Deutschland habe fremdfinanzieren müssen, hätten die Vereinbarungen keinerlei Ersatz der damit verbundenen Spesen und Zinsen vorgesehen. Die vom Beschwerdeführer entrichteten Zinsen seien mit dem festen Betrag von S 2.500,-- monatlich festgesetzt worden, was einer fremdunüblichen Verzinsung von lediglich 2,4 % entspreche. Auch hinsichtlich des weiteren Verlaufes der Verzinsung sei eine unübliche Vereinbarung getroffen worden. Statt einer Anpassung des Zinssatzes an die kapitalmarktbedingten Schwankungen des Zinsniveaus hätten sich die Vertragsparteien auf eine Wertsicherungsklausel geeinigt, welche an den Verbraucherpreisindex anknüpfe. Damit sei erreicht worden, dass den Darlehenszinsen die Nettomieten, für welche ebenfalls Wertsicherung vereinbart gewesen sei, stets in gleicher Höhe gegenüber stünden. Der mit 28. Juni 1993 abgeschlossene Vertrag über den Ankauf der Wohnung durch den Beschwerdeführer sei nicht verbüchert worden, andererseits sei M. am selben Tag die

unwiderrufliche und einseitig ausübbar Option der Eigentumsübertragung eingeräumt worden. Durch die in der Optionserklärung vorgenommene Festlegung des Kaufpreises habe sich der Beschwerdeführer der Lukrierung einer zwischenzeitigen Wertsteigerung der Immobilie begeben.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse liege ein Regelungswerk vor, welches offenkundig den Eigentumserwerb an der Wohnung durch M. mit sofortiger Innutzungnahme durch diesen zum Ziel gehabt habe. Bereits mit der Anschaffung der Eigentumswohnung sei festgestanden, dass diese Wohnung ausschließlich der Befriedigung des Wohnbedürfnisses des M. dienen werde, und zwar unabhängig davon, ob und wie lange dieser Arbeitnehmer des Beschwerdeführers sei. Es sei geplant gewesen, dass M. das Eigentum erhalte, sobald die bereits zum Zeitpunkt des Ankaufs der Wohnung durch den Beschwerdeführer absehbare rechtliche Umsetzung der gemeinschaftsrechtlich geforderten Niederlassungsfreiheit in Kraft getreten sei, frühestens jedoch mit Ablauf der in § 10 EStG 1988 für den Investitionsfreibetrag normierten Behaltfrist. Die Wohnung sei daher nicht dem Betriebsvermögen des Beschwerdeführers zuordenbar.

Im Hinblick auf die Wiederaufnahme der Verfahren sei festzustellen, dass der Beschwerdeführer im Erörterungsgespräch außer Streit gestellt habe, dass im Zuge der Betriebsprüfung Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien. Die belangte Behörde verweise darauf, dass nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der vom Beschwerdeführer vorgenommene Ausweis der Wohnung als notwendiges Betriebsvermögen unrichtig sei. Die aus den neu hervorgekommenen Tatsachen und Beweismitteln gewonnenen Kenntnisse führten sohin zu im Spruch anderslautenden Bescheiden, weshalb die in § 303 Abs. 4 BAO normierten Voraussetzungen für die Wiederaufnahme der Verfahren gegeben seien.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde. Der Beschwerdeführer erachtet sich im Recht verletzt, dass die in Rede stehende Eigentumswohnung als Betriebsvermögen anerkannt wird und als Folge dessen der geltend gemachte Investitionsfreibetrag und die AfA gewinnmindernd berücksichtigt werden.

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

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die vom Beschwerdeführer gekaufte Eigentumswohnung notwendiges Betriebsvermögen seines Rauchfangkehrerbetriebes darstellt.

Das notwendige Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (vgl. Hofstätter/Reichel, § 4 Abs. 1 EStG 1988, Tz 25 mit Hinweis auf die hg. Rechtsprechung).

Wohnungen, die dauerhaft Dienstnehmern überlassen werden, stellen insbesondere dann Betriebsvermögen dar, wenn die Wohnungsüberlassung Teil der Entlohnung des Dienstnehmers ist, ausnahmsweise auch dann, wenn wegen der Wohnungsnot im Nahebereich des Betriebes die Bereitstellung einer Mietwohnung erforderlich ist, um Dienstnehmer zu akquirieren (vgl. Hofstätter/Reichel, a. a.O., Tz 135 "Arbeitnehmerwohnungen"). Eine Eigentumswohnung muss, soll sie dem notwendigen Betriebsvermögen zugeordnet werden, durch ihre tatsächliche Verwendung, also die Überlassung an den Mieter, dem Betrieb dienen. Nimmt es auf das Betriebsgeschehen keinen Einfluss, ob die Eigentumswohnung einem außenstehenden Dritten oder einem Dienstnehmer vermietet wird, ergibt sich aus dem bloßen Umstand der Vermietung an einen Dienstnehmer noch kein betrieblicher Nutzen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Februar 2001, 2000/14/0158).

In der Beschwerde wird vorgebracht, im gegenständlichen Fall sei die Personalsituation im Betrieb des Beschwerdeführers entsprechend zu berücksichtigen. Die Personalsuche des Beschwerdeführers über Inserate sei praktisch ohne jedwede Resonanz geblieben. Vor dem Hintergrund dieses Personalbedarfes und der erfolglosen Personalsuche könne kein ernsthafter Zweifel am Vorliegen weitaus überwiegender betrieblicher Erwägungen bestehen, wenn der Beschwerdeführer bereit sei, einem für geeignet erachteten Interessenten, den er schlussendlich in der Person des ihm schon länger bekannten M. gefunden habe, eine Dienstnehmerwohnung zur Verfügung zu stellen. Die belangte Behörde vertrete die Auffassung, die Maßnahme sei nicht geeignet gewesen, M. für längere Zeit an den Betrieb des Beschwerdeführers zu binden, da die höherwertige Berufsausbildung des M. einer dauerhaften Tätigkeit als Kaminkehrerhelfer entgegen gestanden sei. Die belangte Behörde habe weiters auch deshalb eine private Veranlassung angenommen, weil einzig der Dienstnehmer M. eine Dienstwohnung erhalten habe und der Wohnungsüberlassung die spezifische im gegenständlichen Fall gegebene Vertragsgestaltung zu Grunde liege. Der Beschwerdeführer halte dem entgegen, die Ausführungen der belangten Behörde seien durch den tatsächlichen

Verbleib des Dienstnehmers M. im Betrieb des Beschwerdeführers widerlegt. M. habe sein Dienstverhältnis erst im Juni 2001, sohin nach acht Jahren und fünf Monaten beendet. Die belangte Behörde bleibe jedwede Begründung dafür schuldig, warum der Beschwerdeführer trotz mangelnder finanzieller Mittel und konkreten Bedarfs allen Dienstnehmern eine Wohnmöglichkeit hätte verschaffen müssen, um eine betriebliche Veranlassung des Erwerbes der streitgegenständlichen Wohnung darzutun. Es sei nicht nachvollziehbar, dass die belangte Behörde die telefonische Anfrage eines Interessenten, welcher die Arbeitstätigkeit als Wochenpendler hätte ausüben wollen, weil er an einem entfernt gelegenen Ort verehelicht sei, und die Tatsache, dass der Beschwerdeführer diese telefonische Anfrage nicht weiter verfolgt habe, weil er einem Dienstverhältnis mit diesem Interessenten keine "Aussicht auf Bestand" zugemessen habe, in ihre Überlegungen einbeziehe. Die konkrete Gestaltung der Verträge im Zusammenhang mit der Überlassung der Eigentumswohnung unterstreiche nach Ansicht des Beschwerdeführers die betriebliche Sinnhaftigkeit der Wohnungsüberlassung. Die Gestaltung eröffne dem Beschwerdeführer die Möglichkeit, praktisch ohne wirtschaftliches Risiko und ohne finanziellen Aufwand dem Wunsch des Dienstnehmers M. auf Überlassung einer Dienstwohnung nachzukommen und damit einen vertrauenswürdigen Dienstnehmer zu gewinnen bzw. zu halten. Es entbehre jeder Grundlage, wenn die belangte Behörde dem Beschwerdeführer außerbetriebliche Erwägungen unterstellt habe. Die unüblich niedrige Verzinsung des Darlehens und das Fehlen einer Besicherung hätten dem Beschwerdeführer nur zum Vorteil gereicht. Die Endfälligkeit von Darlehen sei nicht als ungewöhnlich anzusehen. Die Gefahr der Nutzung der Wohnung durch M. ohne aufrechtes Dienstverhältnis sei durch die tatsächliche Dauer des Dienstverhältnisses widerlegt. Im Zeitpunkt des Ankaufes der Wohnung durch den Beschwerdeführer sei in keiner Weise absehbar gewesen, ob und in welcher Weise eine Umsetzung der gemeinschaftsrechtlich geforderten "Niederlassungsfreiheit" erfolgen werde.

Mit diesem Vorbringen wird eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht dargetan:

Die Beschwerdebehauptung, im Zeitpunkt des Ankaufes der Wohnung sei noch nicht absehbar gewesen, ob und in welcher Weise eine Umsetzung der "Niederlassungsfreiheit" erfolgen werde, wendet sich gegen die Feststellung der belangten Behörde, die gegenständliche Gestaltung sei u.a. deshalb gewählt worden, weil es M. mangels österreichischer Staatsbürgerschaft im Jahre 1993 noch verwehrt gewesen sei, das Eigentum an einer Wohnung in Österreich zu erwerben, es aber damals bereits absehbar gewesen sei, dass M. nach einigen Jahren zum Eigentumserwerb berechtigt sein werde. Dem Beschwerdevorbringen hält die belangte Behörde in ihrer Gegenschrift zu Recht entgegen, dass das EWR-Abkommen (siehe BGBl. 1993/909) bereits am 2. Mai 1992 unterzeichnet worden und von diesem Zeitpunkt an die Verwirklichung der Arbeitnehmerfreizügigkeit absehbar gewesen ist. Im Tiroler Grundverkehrsgesetz 1993, LGBl. für Tirol 1993/82, ausgegeben am 28. September 1993, findet sich bereits in § 3 (zum Inkrafttreten dieser Bestimmung siehe § 41 Abs. 2) die Regelung, wonach die einschränkenden Bestimmungen jenes Gesetzes über den Erwerb von Rechten an Grundstücken durch Ausländer u.a. nicht gelten, wenn solche Rechte durch Personen im Rahmen der Freizügigkeit der Arbeitnehmer nach Art. 28 des EWR-Abkommens erworben werden. Zudem spricht auch der Umstand, dass in der schriftlichen Optionseinräumung vom 28. Juni 1993 ausdrücklich festgehalten ist, dass die Option innerhalb von drei Monaten ab jenem Zeitpunkt auszuüben ist, "in dem der Kauf dieser Eigentumswohnung durch einen deutschen Staatsbürger rechtlich möglich ist", für die Absehbarkeit der Änderungen der grundverkehrsrechtlichen Regelungen.

Die belangte Behörde hat im Hinblick auf das Gesamtbild der Verhältnisse den Erwerb der in Rede stehenden Eigentumswohnung als privat veranlasst angesehen und angenommen, dass die Wohnung nicht objektiv erkennbar zum Einsatz im Betrieb bestimmt gewesen sei und ihm auch nicht diene. Darin kann ihr aus folgenden Gründen nicht entgegen getreten werden:

Die in Rede stehende Eigentumswohnung ist von M. ausgewählt und vom Beschwerdeführer, der mit M. befreundet ist, angekauft worden. Die Geldmittel zur Finanzierung des Kaufpreises stammten von M., der sie (ebenfalls) teilweise fremdfinanzieren musste. M. hat die Geldmittel dem Beschwerdeführer darlehensweise überlassen. Der Beschwerdeführer hat die Wohnung unbefristet M. vermietet, wobei das Mietverhältnis in keiner Weise davon abhängig gemacht wurde, ob M. (noch) Dienstnehmer des Beschwerdeführers ist oder nicht. Zwar wurde für die Überlassung der Nutzung der Wohnung ein Mietzins und wurden für die Darlehensgewährung Darlehenszinsen vereinbart. Mietzins und Darlehenszins wurden aber in derselben Höhe festgelegt (S 2.500,- pro Monat, wertgesichert nach dem Verbraucherpreisindex, was die belangte Behörde zu Recht als eine für Darlehenszinsen völlig unübliche Vereinbarung gewertet hat), sodass sich die Zahlungen (von Miete und Darlehenszins) in wirtschaftlicher Betrachtung

aufheben. M. ist eine Option zum Kauf der Wohnung zu jenem Preis, den der Beschwerdeführer aufwendet hat, eingeräumt worden. Die Verpflichtung zur Rückzahlung des Darlehens ist im Wege der Verrechnung mit dem von M. (nach Wahrnehmen des Optionsrechts) zu leistenden Kaufpreis zu tilgen, eine andere Form der Darlehenstilgung ist nicht vorgesehen. Der Beschwerdeführer ist nicht im Grundbuch eingetragen worden; im Grundbuch ist nach dem Kauf der Wohnung durch M. unmittelbar dieser als Eigentümer eingetragen worden.

Im Hinblick auf diese Art der Gestaltung bestehen keine Bedenken dagegen, dass die belangte Behörde von einer privaten Veranlassung des Ankaufs der Eigentumswohnung bzw vom Fehlen einer betrieblichen Widmung der Wohnung ausgegangen ist. Weder im Verwaltungsverfahren noch in der Beschwerde wird eine objektiv erkennbare betriebliche Widmung aufgezeigt. Es ist von vornherein auf Grund der Vertragsgestaltung festgelegt, dass dem Beschwerdeführer letztlich keine Kosten entstehen. Solcherart liegt aber auch keine Zuwendung an den Dienstnehmer vor; eine solche als Teil der Dienstnehmerentlohnung zu beurteilende Zuwendung hätte für eine betriebliche Widmung sprechen können. Die gewählte Gestaltung bindet den Dienstnehmer nicht an den Betrieb des Beschwerdeführers. Zudem befindet sich der Betrieb des Beschwerdeführers in unmittelbarer Nähe zu Ballungszentren, sodass genügend Wohnmöglichkeiten für Dienstnehmer vorhanden sind und deren Entscheidung, ein Dienstverhältnis zum Beschwerdeführer zu begründen, nicht davon abhängt, ob sie auf eigene Kosten eine Wohnung, die (vorübergehend) im außerbücherlichen Eigentum des Beschwerdeführers stehen soll, finanzieren dürfen. Die belangte Behörde hat daher zu Recht angenommen, dass sich eine objektiv erkennbare betriebliche Widmung auch daraus nicht ergibt, dass der Dienstnehmer an den Betrieb gebunden worden wäre. Für diese Annahme der belangten Behörde spricht auch, dass nach den zu Grunde liegenden Vereinbarungen M., hätte er das Dienstverhältnis vor der Optionsausübung zum Ankauf der Wohnung beendet, die Wohnung unverändert hätte weiter benutzen dürfen. Dass M. dann tatsächlich über mehrere Jahre Dienstnehmer des Beschwerdeführers geblieben ist, ändert daran - entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers - nichts.

Den Umstand, dass der Beschwerdeführer - trotz Personalnot - seinen anderen Dienstnehmern keine Dienstwohnung angeboten hat, und zwar insbesondere auch nicht jenem Interessenten, der als Wochenpendler hätte tätig werden wollen, sodass er mit diesem Interessenten kein Dienstverhältnis eingegangen ist, weil er damit gerechnet habe, dass ein solches Dienstverhältnis wegen des entfernt gelegenen Familienwohnsitzes nicht über einen längeren Zeitraum Bestand haben könne, durfte die belangte Behörde zur Abrundung des Bildes als weiteres Indiz gegen eine objektiv erkennbare Widmung für betriebliche Zwecke frei von Rechtswidrigkeit heranziehen.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

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

Wien, am 26. Juli 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2004140091.X00

Im RIS seit

21.08.2006

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at