

# TE Vwgh Erkenntnis 2005/9/23 2002/15/0001

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 23.09.2005

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
10/01 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG);  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §20;  
BAO §303 Abs4;  
B-VG Art130 Abs2;  
EStG 1988 §20 Abs1 Z1;  
EStG 1988 §20 Abs1 Z2 lita;  
EStG 1988 §4 Abs1;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers MMag. Twardosz, LL.M., über die Beschwerde der M in D, vertreten durch Reiner & Reiner Wirtschaftsprüfungs KEG in 6890 Lustenau, Schillerstraße 22, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 19. November 2001, GZ. RV 863/1-V6/99, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer 1990 und 1991 und Einkommensteuer 1989 bis 1994, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR zu ersetzen.

## Begründung

Die Beschwerdeführerin betreibt einen Lebensmittelhandel, ermittelt ihren Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG 1988 und erzielt daneben Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Zeitraum von November 1996 bis Oktober 1997 fand eine Betriebsprüfung über die Jahre 1989 bis 1994 statt. Die Prüfer stellten in ihrem Bericht unter anderem fest, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 1988 Liegenschaften in der S-Straße 17 ("Altbau") und in der S-Straße 17a ("Neubau") erworben, zur Gänze als Betriebsvermögen aktiviert und in ihren Einkommensteuererklärungen für 1988 bis 1994 dafür eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von 5 % geltend

gemacht habe (Tz 29). "Gemäß § 8 Abs 1 EStG 89" sei bei Gebäuden die der unmittelbaren Betriebsausübung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer ein AfA-Satz bis zu 4 % zulässig. Der AfA-Satz sei daher ab 1989 von bisher 5 % auf 4 % zu kürzen (Tz 31).

Weiters stellten die Prüfer fest, dass das Objekt S-Straße 17 ("Altbau"), im Jahre 1990 umgebaut und nach dem Umbau nur mehr untergeordnet (zu 13 %) betrieblich genutzt worden sei. Infolge untergeordneter betrieblicher Nutzung sei das Gebäude "ab Dezember 1990" in das Privatvermögen zu entnehmen (Tz 29). Eine in diesem Altbau befindliche Wohnung werde von der Beschwerdeführerin (seit dem Umbau) an ihren Ehegatten vermietet und gleichzeitig als gemeinsame Ehewohnung benutzt. Ein schriftlicher Vertrag über die Vermietung an den Ehegatten bestehe nicht. Über die mündliche Vereinbarung sei nach Angaben der Beschwerdeführerin eine schriftliche Notiz erstellt worden, welche jedoch nicht vorgelegt worden sei. Da Aufwendungen für die gemeinsame eheliche Wohnung als Kosten der Lebensführung weder bei der Einkünfteermittlung abgezogen noch im Wege abgezogener Vorsteuern unsatzsteuerlich geltend gemacht werden könnten, seien die aus dieser Wohnungsvermietung in den Jahren 1991 bis 1994 erzielten Erlöse steuerlich nicht zu berücksichtigen (Tz 13). Die Prüfer nahmen auch eine die Jahre 1990 bis 1993 umfassende "Vorsteuerberichtigung" vor, weil ein Vorsteuerabzug in dem auf diese Wohnung entfallenden Anteil nicht dem Unternehmensbereich zuzuordnen und daher unzulässig sei (Tz 17).

Die Prüfer trafen weiters (Tz 39) Feststellungen über ein Geschäftslokal in der R-Gasse. Es seien Anschaffungskosten von Gebäude und Grund und Boden in Höhe von 665.230 S aktiviert worden. Im Prüfungszeitraum sei dieses Geschäftslokal vermietet worden. Die Mieterträge und die mit der Vermietung zusammenhängenden Ausgaben seien im Rahmen der betrieblichen Gewinnermittlung erfasst worden. Bisher sei eine "Afa von 5 % der gesamten Anschaffungskosten (inkl. Grund) angesetzt" worden. Bis Mai 1993 sei das Geschäftslokal an türkische Geschäftspartner vermietet worden, mit welchen auch eine Warenabnahmeverpflichtung vertraglich vereinbart gewesen sei. Die Vermietung habe somit dem Betrieb gedient, weshalb das Geschäftslokal notwendiges Betriebsvermögen dargestellt habe. Ab Juni 1993 sei das Lokal an einen vom Betrieb unabhängigen Dritten vermietet worden. Es habe keine Warenabnahmeverpflichtung mehr bestanden und die betriebsfremde Vermietung sei nicht nur vorübergehend erfolgt, sondern sei auf Dauer angelegt. Das Grundstück stelle ab Juni 1993 nicht mehr notwendiges Betriebsvermögen dar, was u.a. zur Folge habe, dass es zu diesem Zeitpunkt in das Privatvermögen zu überführen sei. Dementsprechend ermittelten die Prüfer eine Gewinnerhöhung für 1993 durch die Entnahme des Gebäudes. Der "Entnahmewert" für das Gebäude werde "unter Berücksichtigung der Einwendungen" mit 596.000 S festgesetzt. Den Buchwert des Gebäudes zum Zeitpunkt der Entnahme errechneten die Prüfer aus einem Buchwert zum 1. Jänner 1989 von 413.973 S abzüglich der von ihnen errechneten jährlichen AfA von je 22.618 S für die Jahre 1989 bis 1993 mit 312.192 S.

Auf den Prüfungsbericht verweisend setzte das Finanzamt u. a. die Umsatzsteuer für 1990 und 1991 und die Einkommensteuer für 1989 bis 1994 (hinsichtlich der Umsatzsteuer 1990 und 1991 und der Einkommensteuer 1989 bis 1993 nach Wiederaufnahme der Verfahren neu) fest.

Dagegen berief die Beschwerdeführerin. Die Zulässigkeit der Wiederaufnahme 1989 sei nicht gegeben, weil es sich um Tatsachen gehandelt habe, die der Behörde bereits bei der Bescheiderlassung im Jahre 1989 bekannt gewesen seien. Dass die gesetzliche AfA seit 1989 nur mehr 4 % betrage, sei der Behörde nicht erst seit der Betriebsprüfung bekannt. Dass die geltend gemachte AfA 5 % betragen habe, sei aus den Abschlüssen und aus dem Anlageverzeichnis ersichtlich. Ebenso sei bereits aus dem Abschluss 1989 ersichtlich gewesen, dass die AfA betreffend das Gebäude in der R-Gasse von 1988 auf 1989 nicht verändert worden sei. Damit verblieben als Wiederaufnahmegründe nur unwesentliche Beträge, die die Ermessensentscheidung einerseits aufgrund der Geringfügigkeit und andererseits aufgrund des Missverhältnisses zwischen Wiederaufnahmegrund und steuerlicher Auswirkung nicht rechtfertigen würden.

Die Vermietung der Wohnung in der S-Straße 17 sei von der Betriebsprüfung mit der Begründung nicht anerkannt worden, dass Aufwendungen für eine gemeinsame eheliche Wohnung als Kosten der Lebensführung weder bei der Einkünfteermittlung abgezogen noch im Wege abgezogener Vorsteuern unsatzsteuerlich geltend gemacht werden könnten. Gemäß § 94 ABGB hätten beide Ehegatten nach Kräften zum gemeinsamen Unterhalt beizutragen. Der Ehegatte, der den gemeinsamen Haushalt führt, leiste gemäß § 94 Abs 2 ABGB bereits dadurch seinen Beitrag. Der andere Ehegatte sei verpflichtet, die sonstigen Unterhaltsbedürfnisse naturaliter zu erfüllen. Zu dieser Verpflichtung gehöre insbesondere auch die Bereitstellung einer Ehewohnung. Die Finanzierung des Bauvorhabens S-Straße 17

stelle für die Beschwerdeführerin die Grenze des ihr Möglichen dar. Im Hinblick darauf, dass die Rückzahlung sämtlicher Verbindlichkeiten der Beschwerdeführerin nur bei gutem Geschäftsgang möglich sein würde, sei es für den Ehegatten notwendig, sein eigenes Wohnbedürfnis und das Wohnbedürfnis der Familie auch im Falle einer Insolvenz abzusichern. Gemäß § 24 KO iVm § 2 Abs 1 zweiter Satz MRG seien an den abgeschlossenen Mietvertrag auch "die Rechtsnachfolger im Eigentum des Gemeinschuldners" gebunden. Ein weiterer zivilrechtlicher Aspekt des Mietverhältnisses zwischen der Beschwerdeführerin und ihrem Ehegatten liege darin, dass der Ehegatte das Recht erwerbe, die Wohnung unabhängig vom Bestand und Fortbestand der Ehe zu nutzen. Daraus ergebe sich schlüssig, dass die Anmietung keinesfalls eine bloße Unterhaltsleistung an die Beschwerdeführerin sei, sondern eigenen wirtschaftlichen und rechtlichen Zwecken diene. Der vom Ehegatten bezahlte Mietzins sei bei ihm als Kosten der Lebensführung steuerlich nicht zu berücksichtigen. Dieselbe Wohnung bei der Beschwerdeführerin nochmals als Kosten der Lebensführung anzusehen, statt als Einkunftsquelle, sei sachlich nicht gerechtfertigt.

Betreffend die von den Betriebsprüfern festgestellte Entnahme im Jahr 1993 brachte die Beschwerdeführerin vor, sie habe bereits im Prüfungsverfahren darauf hingewiesen, dass das Geschäftslokal in der R-Gasse von 1986 bis 1989 an die Firma N. vermietet worden sei, mit der schlüssigerweise keine Abnahmeverpflichtung vereinbart gewesen sei. Dies sei auch aus den im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Unterlagen ersichtlich. Wenn die Ansicht der Betriebsprüfung richtig sei, dann sei die Entnahme bereits im Jahre 1986 durchzuführen gewesen.

Die belangte Behörde forderte die Beschwerdeführerin in einem Ersuchen um Ergänzung unter anderem auf, die schriftliche Notiz über die mündliche Vereinbarung zwischen ihr und ihrem Ehegatten über die Vermietung der Wohnung S-Straße 17 im Original zur Einsicht vorzulegen.

Die Beschwerdeführerin antwortete darauf, dass es zwei schriftliche Notizen gebe. Eine sei bereits anlässlich der Betriebsprüfung gesucht und nicht gefunden worden. Ein zweiter Aktenvermerk betreffe die Berechnung des Mietzinses. Diesen legte die Beschwerdeführerin im Original bei. Daraus gehe hervor, dass die Miete dem Fremdvergleich standhalte.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung unter anderem in den vor dem Verwaltungsgerichtshof strittigen Punkten ab. Eine amtswegige Wiederaufnahme sei nur dann ausgeschlossen, wenn der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig offengelegt worden und damit bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Beurteilung zu der im wiederaufzunehmenden Verfahren ergehenden Entscheidung hätte gelangen können. Unmaßgeblich sei, ob die neuen Tatsachen im vorangegangenen Verfahren unverschuldet nicht berücksichtigt worden seien oder ob das Finanzamt daran ein Verschulden treffe. Das Finanzamt habe die Wiederaufnahme unter anderem darauf gestützt, dass die AfA bisher mit 5 % angesetzt worden sei, obwohl nur 4 % gesetzlich zulässig seien. Darin sei ein tauglicher Wiederaufnahmegrund zu sehen, zumal dem Finanzamt laut Aktenlage im wiederaufgenommenen Verfahren weder die AfA-Bemessungsgrundlage noch der verwendete AfA-Satz vollständig offen gelegt worden und damit nicht bekannt gewesen seien. Mit dem Vorbringen, dass der AfA-Betrag in den Jahren 1988 und 1989 unverändert geblieben sei, sei für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen, zumal daraus nicht die Höhe des AfA-Satzes habe entnommen werden können. Der Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer hätte auch auf ein entsprechendes Gutachten gestützt und somit berechtigt sein können. Auf das Berufungsvorbringen, wonach die Wiederaufnahme wegen Geringfügigkeit nicht sachlich gerechtfertigt sei, entgegnete die Behörde, dass die Auswirkungen der Wiederaufnahmegründe auf die Abgabenbemessungsgrundlage (Erhöhung des erklärten Gewinnes um 83.449 S) bei einem Einkommen von etwa 300.000 S als wichtig anzusehen seien.

Zur Vermietung der Wohnung in der S-Straße 17 an den Ehegatten führte die belangte Behörde aus, dass die Entscheidung über den Ansatz von Mieterlösen und entsprechenden Aufwendungen und der Vorsteuerabzug von der Frage abhingen, ob die für die Ehewohnung aufgewendeten Entgelte Ausgaben im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 4 EStG 1988 seien. Gemäß dieser Bestimmung dürften bei den einzelnen Einkunftsarten die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Der Aufwand erwachse dem Steuerpflichtigen auch, wenn er eine rechtliche Konstruktion wähle, bei der der Aufwand ganz oder teilweise von dritter Seite ersetzt werde. Entscheidend sei nur, ob der Steuerpflichtige einen Aufwand "als Abzugspost" geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehe. Dies treffe auf die von der Berufungswerberin gewählte Konstruktion zu. Die Aufwendungen wären auch dann angefallen, wenn die

Beschwerdeführerin die Wohnung nicht vermietet hätte. Dass sie im Falle der Vermietung an den Mieter weiterverrechnet werden, ändere daran nichts. Hinsichtlich der für Wohnzwecke genutzten Gebäudeteile stehe nicht die Vermietung, sondern die Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses im Vordergrund. Die von der Beschwerdeführerin erzielten Einkünfte verlören ihren Charakter als Kosten der Lebensführung nicht deswegen, weil der privaten Nutzung zivilrechtlich einen Bestandvertrag zugrunde gelegt werde.

Zu der von den Betriebsprüfern festgestellten Entnahme des Geschäftslokales in der R-Gasse führte die belangte Behörde aus, dass bei Wirtschaftsgütern des notwendigen Betriebsvermögens eine Entnahmehandlung durch Lösung des betrieblichen Zusammenhangs (Nutzungs- oder Widmungsänderung) oder durch Änderung der Eigentumsverhältnisse erfolge. Zwischen der Beschwerdeführerin und den das Geschäftslokal bis Mai 1993 mietenden türkischen Geschäftspartnern hätten über das Mietverhältnis hinaus den Hauptzweck des Betriebes fördernde wirtschaftliche Beziehungen (vertraglich vereinbarte Warenabnahmeverpflichtungen) bestanden. Angesichts dieser Vermietungstätigkeit sei das Geschäftslokal als notwendiges Betriebsvermögen zu qualifizieren. Durch die nachfolgende auf Dauer angelegte Vermietung an einen vom Betrieb unabhängigen Dritten ab Juni 1993 (ausschließliche Verwendung zum Betrieb einer Änderungsschneiderei auf Grund eines auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietvertrages) und unter Berücksichtigung des Umstandes dass die Beschwerdeführerin ab dem Jahr 1994 nur noch im Einzelhandel tätig gewesen sei, sei der Charakter des Wirtschaftsgutes geändert und damit eine Entnahmehandlung gesetzt worden. Auch wenn die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Vermietung des Geschäftslokales an die Firma N. im Jahr 1986 eine Entnahmehandlung und mit der Vermietung an türkische Geschäftspartner im Jahr 1989 eine Einlagehandlung gesetzt habe, lasse sich daraus kein Rechtsanspruch ableiten, zumal die Abgabenbehörde in Durchsetzung der Rechtsordnung nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet sei, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen.

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

In Ausführung des Beschwerdepunktes (§ 28 Abs. 1 Z 4 VwGG) erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihren Rechten dadurch verletzt, dass die belangte Behörde die Einkünfte aus der Vermietung der Wohneinheit in der S-Straße nicht berücksichtigt und eine Entnahme des vermieteten Geschäftslokals R-Gasse angesetzt habe, obwohl zu diesem Zeitpunkt eine endgültige nichtbetriebliche Nutzung nicht absehbar gewesen sei. Sofern eine Entnahme im Jahr 1993 gerechtfertigt wäre, sei die Beschwerdeführerin in ihren Rechten verletzt, weil dann auch eine Entnahme im Jahr 1986 und die darauf folgende Einlage im Jahr 1989 zu berücksichtigen gewesen wäre. Zudem richte sich die Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1989, weil sie auf Grund nicht neu hervorgekommener Tatsachen erlassen worden sei und die Geringfügigkeit der restlichen Wiederaufnahmegründe keine Wiederaufnahme gerechtfertigt hätten.

I. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Einkommensteuer 1989 und Festsetzung der Einkommensteuer 1989

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter anderem in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Für das Hervorkommen neuer Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO ist maßgeblich, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2005, 2001/14/0007, und Ritz, Bundesabgabenordnung2, Tz 10 zu § 303).

§ 8 Abs. 1 EStG 1988 lautete in der Stammfassung:

"§ 8. (1) Von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude beträgt die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer

- bis zu 4%, soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen ..."

Die Beschwerdeführerin trägt vor, dass sie die Abschreibung vom Jahr 1988 auf das Jahr 1989 nicht geändert habe und im Jahr 1989 eine Absetzung für Abnutzung in Höhe von 5 % der steuerlichen Bemessungsgrundlage geltend gemacht habe, sei "bereits im Zuge der Bescheiderlassung für das Jahr 1989 ersichtlich" gewesen. Im Anlageverzeichnis 1989 sei der selbe AfA-Betrag ausgewiesen worden wie im Anlageverzeichnis 1988.

Es mag zutreffen, dass mit der Einkommensteuererklärung für 1989 samt Beilagen (insb. Anlagenverzeichnis) der AfA-Betrag und die Buchwerte zu Beginn und zu Ende des Wirtschaftsjahres offen gelegt wurden. Da jedoch weder die AfA-Bemessungsgrundlage (Anschaffungskosten) noch der AfA-Satz selbst offengelegt wurden, war dem Finanzamt - wie die belangte Behörde zutreffend bemerkt - nicht bekannt, dass die geltend gemachte Absetzung 5 % der Bemessungsgrundlage ausmacht. Soweit die Beschwerdeführerin darauf abstellt, dass sie im Vorjahr (1988) denselben AfA-Betrag abgesetzt habe, woraus das Finanzamt hätte erkennen können, dass der im Streitjahr 1989 abgesetzte Betrag 5 % ausmache, ist sie auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hinzuweisen. Danach kommt es bei der Beurteilung, ob neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel vorliegen, auf den Wissenstand (auf Grund der Abgabenerklärungen und ihrer Beilagen) im jeweiligen Veranlagungsjahr an (vgl. das Erkenntnis vom 29. September 2004, 2001/13/0135, mwN).

Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Unverhältnismäßigkeit der Wiederaufnahme stützt sich auf die "anderen Punkte" der Wiederaufnahme und lässt damit unbekämpft, dass die belangte Behörde - unter Berücksichtigung der Wiederaufnahme im Zusammenhang mit dem AfA-Satz - bei einem Einkommen von rund 300.000 S eine Gewinnerhöhung in Folge der Wiederaufnahme von 83.449 S als gewichtig angesehen hat. Von einem Missverhältnis, das bei der Ermessensausübung zugunsten der Aufrechterhaltung der Rechtskraft des Bescheides zu berücksichtigen wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Oktober 2003, 99/13/0061), kann im Beschwerdefall dabei nicht gesprochen werden, weil es sich bei den durch die neuen Sachbescheide gezogenen steuerlichen Folgen ausschließlich um die Auswirkungen der Aufdeckung jener Umstände handelte, welche als Wiederaufnahmegründe herangezogen wurden.

Soweit der angefochtene Bescheid die Festsetzung der Einkommensteuer 1989 betrifft, enthält die Beschwerde keine Ausführungen.

## II. Wohnung S-Straße 17

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie die Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgt, nicht abgezogen werden.

Die Beschwerdeführerin bringt im Wesentlichen vor, ihr Ehegatte hätte in Erfüllung seiner Pflicht zum Beitrag zum gemeinsamen Unterhalt die Ehewohnung "beistellen" müssen. Daher habe er die in Rede stehende Wohnung von der Beschwerdeführerin gemietet, denn sie selbst hätte das gesamte Gebäude einschließlich der in Rede stehenden Wohnung vermieten wollen (und können). Damit führt die Beschwerdeführerin die Beschwerde nicht zum Erfolg.

Da es sich bei der in Rede stehenden Wohnung unstrittig um die gemeinsame Ehewohnung handelte, dienten die (1990 bis 1994) dafür aufgewendeten Beträge dem gemeinsamen Haushalt der Beschwerdeführerin und ihres Ehegatten und ihrer Lebensführung und fielen deshalb unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 8. Juni 1994, 94/13/0106, mwN), auch dann wenn eine rechtliche Konstruktion gewählt wurde, bei der der Aufwand (ganz oder teilweise) von dritter Seite ersetzt wurde, wie im Beschwerdefall bei der Vermietung der ehelichen Wohnung an den Ehegatten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 16. Dezember 1998, 93/13/0299, VwSlg 7.337/F). Die von der Beschwerdeführerin getätigten Aufwendungen für den als eheliche Wohnung genutzten Teil des Hauses verlieren den Charakter als Kosten der Lebensführung nicht deswegen, weil die Beschwerdeführerin dieser Nutzung zivilrechtlich einen Betandrechtstitel zu Grunde gelegt hat (vgl. das hg. Erkenntnis vom 13. Oktober 1993, 93/13/0129), auch wenn dabei getroffenen Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhielten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. November 2001, 98/15/0057). Dass die Beschwerdeführerin nicht verpflichtet gewesen sein soll, die gemeinsame Ehewohnung "beizustellen", sondern eine solche Verpflichtung den Ehemann getroffen haben soll, ändert daran nichts. III. Geschäftslokal R-Gasse

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist der Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag

zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht. Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (zB von Bargeld, Waren, Erzeugnissen und anderen Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens, von Leistungen, von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens oder von Nutzungen solcher Wirtschaftsgüter). Einlagen sind alle Zuführungen von Wirtschaftsgütern aus dem außerbetrieblichen Bereich.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, gehören alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen, somit betrieblich verwendet werden, zum notwendigen Betriebsvermögen. Vermietete Wirtschaftsgüter gehören zum notwendigen Betriebsvermögen des Betriebes des Vermieters, wenn die Vermietung diesem Betrieb unmittelbar dient, somit im wirtschaftlichen Zusammenhang mit jenen Aktivitäten steht, die den Betriebsgegenstand bilden. Dies ist dann der Fall, wenn die Vermietung der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit des Vermieters förderlich ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 29. September 2004, 2000/13/0125, mwN).

Die Beschwerdeführerin führt ins Treffen, in der "betriebsförderlichen" Zeit zwischen 1. Dezember 1989 und 1. Juni 1993 sei das in Rede stehende Geschäftslokal durch drei verschiedene türkische Lebensmitteleinzelhändler gemietet worden, wobei der letzte Vertrag bis 30. Juli 1994 abgeschlossen worden sei. Ab Juni 1993 sei das Lokal (den Betreibern) einer Änderungsschneiderei überlassen worden, weil der ursprüngliche Mieter nicht mehr auffindbar gewesen sei. Deshalb sei damit zu rechnen gewesen, dass nach relativ kurzer Zeit wieder ein neues türkisches Lebensmittelgeschäft hätte eröffnet werden können, dem die Beschwerdeführerin auf Grund ihres Großhandels mit türkischen Lebensmitteln das Geschäftslokal hätte anbieten können. Wenn die Beschwerdeführerin 1994 einen Geschäftspartner als Mieter gefunden hätte, so "wäre die Behörde wohl nicht zum Ergebnis gelangt, dass nur eine Absicht der zukünftigen betriebsförderlichen Vermietung vorliegt".

Die Beschwerdeführerin ist daran zu erinnern, dass der rechtlichen Beurteilung der tatsächlich verwirklichte und nicht ein fiktiver Sachverhalt zu Grunde zu legen ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 16. September 2003, 99/14/0324).

Demnach hat sie das Geschäftslokal, wie auch aus dem dem Verwaltungsgerichtshof vorliegenden Mietvertrag hervorgeht, ab Juni 1993 unbefristet mit einer dreimonatigen Kündigungsfrist den Betreibern einer Änderungsschneiderei vermietet. Wie die belangte Behörde unbestritten festgestellt hat, diente diese Vermietung nicht der Förderung betrieblicher Zwecke der Beschwerdeführerin. Dass eine spätere "betriebliche" Vermietung nicht erfolgte, räumt auch die Beschwerdeführerin ein. Die Beschwerdeführerin stellt darauf ab, dass die Entnahme erst für einen späteren Zeitpunkt anzunehmen sei, weil die Absicht bestanden habe, das Geschäftslokal nur vorübergehend an einen unabhängigen Dritten zu vermieten. Aus welchen Tatsachen eine solche, dem auf unbefristete Zeit geschlossenen Mietvertrag (Änderungsschneiderei) widersprechende Absicht erkennbar wäre, führt die Beschwerdeführerin jedoch nicht an, weswegen schon deshalb nicht für rechtswidrig zu befinden ist, dass die belangte Behörde die Entnahme als im Juni 1993 erfolgt ansah.

Gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 sind Entnahmen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen.

Gemäß § 6 Z 5 EStG 1988 sind Einlagen mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind höchstens mit den um Absetzungen für Abnutzung nicht gekürzten tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn Gegenstand der Einlage

- Grundstücke (grundstücksgleiche Rechte) sind, die innerhalb der letzten zehn Jahre,

- sonstige Wirtschaftsgüter sind, die innerhalb eines Jahres vor dem Zeitpunkt der Zuführung

angeschafft oder hergestellt und nicht außerhalb einer betrieblichen Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften verwendet worden sind. Wurden sie zur Erzielung nichtbetrieblicher Einkünfte verwendet, dann sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die berücksichtigten Beträge an Absetzung für Abnutzung oder an begünstigten Abschreibungen von Herstellungsaufwand zu vermindern.

Zur Ermittlung eines Entnahmegergebnisses eines Gebäudes ist der Teilwert dieses Gebäudes zum Zeitpunkt der Entnahme seinem Buchwert zum Zeitpunkt der Entnahme gegenüberzustellen.

Dass der Teilwert des Geschäftslokals im Entnahmeyerzeitpunkt (1993) von den Prüfern in unrichtiger Höhe angenommen worden wäre, behauptet auch die Beschwerdeführerin nicht. Der Buchwert zu diesem Zeitpunkt hängt unter anderem davon ab, zu welchem Wert ein Gebäude in das Betriebsvermögen eingelegt, angeschafft oder hergestellt wurde.

Die Beschwerdeführerin bringt vor, dass das Geschäftslokal von Dezember 1986 bis November 1989 "an N." vermietet worden sei. Folge man der Ansicht der belannten Behörde, sei schon damit 1986 eine Entnahmehandlung und 1989 eine Einlagehandlung vorgelegen. Dem Entnahmewert von 1993 sei daher der Einlagewert des Jahres 1989 gegenüberzustellen. Bereits in der Berufung hatte die Beschwerdeführerin zum Ausdruck gebracht, dass die Ansicht des Finanzamtes über eine Entnahme im Jahr 1993 bedeute, dass dann auch die Zeit der betriebsfremden Vermietung des Geschäftslokals an die Fa. N. zwischen 1986 und 1989 zu einer Entnahme im Jahr 1986 und (mit der Vermietung an einen türkischen Lebensmitteleinzelhändler wieder) zu einer Einlage im Jahr 1989 geführt habe. Dieses Argument lässt eine Bewertung des Geschäftslokals offen; welche zu einem anderen Ergebnis führen könnte, als es in den Bilanzen tatsächlich aufscheinenden Buchwerten ersichtlich ist oder insbesondere als es die Prüfer bei ihrer Errechnung des Buchwertes erzielt haben. Die belannte Behörde hat sich damit im angefochtenen Bescheid nur soweit auseinandergesetzt als sie anführte, dass "sich daraus kein Rechtsanspruch ableiten" lasse, "zumal die Abgabenbehörde in Durchsetzung der Rechtsordnung nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet" sei, "von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen."

Die Beschwerdeführerin unterlässt es jedoch auch in der Beschwerde darzulegen, in welcher konkreten Höhe der bei der behaupteten Einlage im Jahr 1989 heranzuziehende Wert ("Einlagewert") gelegen wäre oder insbesondere der Buchwert des Geschäftslokals im maßgeblichen Entnahmeyerzeitpunkt (1993) richtigerweise anzusetzen gewesen wäre. Sie behauptet nicht konkret, dass dieser Buchwert infolge der Einlage im Jahr 1989 (nach zuvor erfolgter Entnahme im Jahr 1986) höher gewesen wäre als der von den Prüfern angenommene Buchwert bei der Entnahme.

Der Beschwerdeführerin gelingt es somit insgesamt nicht, eine Verletzung der im Beschwerdepunkt geltend gemachten Rechte aufzuzeigen, weshalb die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

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

Wien, am 23. September 2005

**Schlagworte**

Ermessen VwRallg8

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2005:2002150001.X00

**Im RIS seit**

26.10.2005

**Zuletzt aktualisiert am**

17.05.2009

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