

# TE Vwgh Erkenntnis 2004/6/24 2001/15/0002

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 24.06.2004

## Index

10/07 Verwaltungsgerichtshof;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

## Norm

BAO §167 Abs2;  
EStG 1988 §20 Abs1 Z3;  
EStG 1988 §4 Abs1;  
KStG 1988 §12 Abs1 Z3;  
KStG 1988 §7 Abs2;  
VwGG §41 Abs1;

## 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 der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der A GmbH in W, vertreten durch Dr. Josef Broinger, Dr. Johannes Hochleitner und Mag. Bernd Thiele, Rechtsanwälte in 4070 Eferding, Kirchenplatz 8, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 21. März 2000, ZI. RV 238/1-10/00, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1991 bis 1994, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 51,50 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Gesellschafter der mit Gesellschaftsvertrag vom 30. April 1991 gegründeten beschwerdeführenden GmbH waren Hans-Peter G und der österreichische Landwirt Wilhelm F. Mit Abtretungsvertrag vom 17. August 1992 übertrug Wilhelm F seinen Geschäftsanteil an Hans-Peter G und dessen Ehefrau Marlis G.

Mit Kaufvertrag vom 26. August 1991 erwarb die Beschwerdeführerin von Wilhelm F eine Liegenschaft (u.a. das Grundstück 876/7 GB L).

Auf Ansuchen der Beschwerdeführerin vom 3. Oktober 1991 erteilte die Gemeinde u.a. für das Grundstück 876 mit Bescheid vom 28. Jänner 1992 die Widmungsbewilligung für die Errichtung eines Einfamilienhauses mit Kleingarage.

Mit Bescheid vom 14. Februar 1992 wurde der Beschwerdeführerin die Baubewilligung für die Errichtung eines Wohnhauses mit Garage auf dem Grundstück 876/7 GB L erteilt.

In ihrer Eingabe vom 9. März 1994 legte die Beschwerdeführerin hinsichtlich dieses Wohnhauses dar, es sei ihr unternehmerisches Kalkül gewesen, ein Gebäude mit gediegener Ausstattung in einer naturbelassenen Umgebung zu errichten, in einem Ambiente, das dazu beitrage, kreative Lösungen zu erarbeiten und Vertragsverhandlungen in begünstigender Atmosphäre durchzuführen. Das Gebäude sei so konzipiert worden, dass zwar eine Büro-Kommunikation möglich werde (Telefon/Telefax), dass aber der Schwerpunkt darauf gelegt sei, in ungezwungener Atmosphäre verhandeln zu können und auch Übernachtungsmöglichkeiten bereitzustellen. Daraus sei das Konzept des Büro- und Gästehauses entstanden, welches sich auch darauf beziehe, das Gebäude an Geschäftsfreunde auch ganz oder teilweise zukünftig ohne Entgelt oder gegen Entgelt zu vermieten.

Im Zuge der Veranlagung für die Jahre 1991 bis 1994 übersandte das Finanzamt der Beschwerdeführerin einen Vorhalt. In diesem wurde ausgeführt, im Körperschaftsteuerkommentar von Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly (§ 8 Tz 40), werde ausgeführt, dass der Erwerb eines Wirtschaftsgutes seitens einer Kapitalgesellschaft dann nicht betrieblich veranlasst sei, wenn sie es von vornherein in der Absicht erwerbe, es dem Anteilsinhaber kostenlos zur Nutzung zu überlassen. Solches treffe bei der Anschaffung von Luxusgütern, zu denen die belangte Behörde Eigenheime zähle, zu, wenn ersichtlich sei, dass diese nur für die Nutzung durch den Anteilsinhaber gekauft würden.

In der Folge erließ das Finanzamt Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 1991 bis 1994 sowie Gewerbesteuer 1991 bis 1993 und führte zur Begründung an, von den Abgabenerklärungen sei abgewichen worden, weil ein Eigenheim, welches eine GmbH errichte und vornherein den Gesellschaftern kostenlos zur Nutzung überlassen wolle, nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der GmbH gehöre (Hinweis auf Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 8 Tz 40). Für ein solches Eigenheim sei keine betriebliche Veranlassung gegeben. Die Beschwerdeführerin habe den im Veranlagungsverfahren erlassenen Vorhalt des Finanzamtes nicht beantwortet.

In der Berufung vom 8. Juli 1997 gegen diese Bescheide brachte die Beschwerdeführerin vor, aus der Bescheidbegründung sei nicht erkennbar, auf Grund welcher Tatsachen oder Feststellungen die belangte Behörde zum Ergebnis gekommen sei, das Gebäude sei von vornherein mit der Absicht errichtet worden, es den Gesellschaftern kostenlos zur Nutzung zu überlassen. Es seien keine Feststellungen getroffen worden, die den Schluss zuließen, dass das Gebäude zur kostenlosen Nutzung durch die Gesellschafter errichtet worden sei. Allerdings werde nicht bestritten, dass das Gebäude auch zeitweise für private Wohnzwecke genutzt werde. Hiefür werde aber ein entsprechender Sachbezug zum Ansatz gebracht. Es liege auch keine Liebhaberei im Sinn des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung vor.

Ab 18. November 1997 wurde bei der Beschwerdeführerin eine Buch- und Betriebsprüfung über den Zeitraum 1991 bis 1995 durchgeführt. Im Betriebsprüfungsbericht vom 4. Juni 1998 wird festgehalten (Tz 13), ein von einer GmbH auf dem Lande in gediegener Ausstattung errichtetes Einfamilienhaus, welches zumindest zu zwei Dritteln der Zeit pro Jahr unbewohnt sei und in der restlichen Zeit der Familie des Gesellschafterhepaars (mit Wohnsitz in Deutschland) als österreichischer Zweitwohnsitz sowie zu "Besuchszwecken, Bewirtungen und Gratisnächtigungen für deren Geschäftsfreunde" diene, sei nicht steuerliches Betriebsvermögen der GmbH, sondern steuerneutrales Vermögen. Selbst die Annahme eines Büroraumes würde nur eine untergeordnete betriebliche Gebäudenutzung bedeuten und damit ebenfalls keine Betriebsvermögens-eigenschaft begründen. Es liege somit bereits im Zeitpunkt der Herstellung des Gebäudes eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (Hinweis auf Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, Seite 134 Fallbeispiel).

Mit Schreiben vom 10. August 1998 teilte das Finanzamt der Beschwerdeführerin mit, wegen "einer möglicherweise zumindest zeitweilig betrieblichen Nutzung" des Büros im ersten Stock (13,50 m<sup>2</sup>) sei eine Aufteilung der Gebäudeaufwendungen und Vorsteuern in einen betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich vorzunehmen. Das betriebliche Ausmaß betrage 16 %.

Mit Eingabe vom 9. September 1998 teilte die Beschwerdeführerin dem Finanzamt mit, das Schlafzimmer im Erdgeschoss des in Rede stehenden Gebäudes (12,6 m<sup>2</sup>) werde als reines Gästezimmer für Geschäftsfreunde genutzt. Das Schlafzimmer im Obergeschoss (13,52 m<sup>2</sup>) werde als Büro- und Gästezimmer verwendet. Der als "Hobbyraum" benannte Raum diene als Büroraum. "Außer dem Schutzraum liegt gemischte Nutzung vor."

Mit Berufungsvorentscheidung gab das Finanzamt der Berufung teilweise Folge, indem es 16 % des Gebäudes dem steuerlich relevanten Bereich der Beschwerdeführerin zuordnete und insoweit Betriebsausgaben bzw. Vorsteuern anerkannte.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte die Beschwerdeführerin vor, die durch den Erwerb, die Errichtung und den Betrieb des Gebäudes veranlassten Aufwendungen müsse die Beschwerdeführerin tragen. Sie ziehe daraus den Nutzen eines attraktiven Standortes für alle von ihr geplanten Geschäftsüberlegungen innerhalb des Europäischen Marktes. Das Gebäude werde nicht als Zweitwohnsitz des Gesellschafterhepaars genutzt, sondern sei zu einem Zeitpunkt errichtet worden, zu dem ein österreichischer Gesellschafter mehr als 50 % der Anteile innegehabt habe. Erst später habe die Gemeinde dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin empfohlen, einen generellen Meldezettel zu hinterlegen, damit bei künftigen Aufenthalten eine polizeiliche Meldung generell entfallen könne. Diese Meldung sei am 23. Dezember 1997 durchgeführt worden. Das Finanzamt habe nicht berücksichtigt, dass in der Vergangenheit sämtliche Räume des Gebäudes durch die nachgewiesenen geschäftlichen Besuche genutzt worden seien. Unerwähnt sei auch geblieben, dass insbesondere durch Workshop-Veranstaltungen und durch Seminare das gesamte Gebäude genutzt worden sei. Es sei auch unerwähnt geblieben, dass sich die Prüfungsorgane im Zuge der Prüfungen insbesondere des großen Büraumes mit kompletter Büroorganisation im Souterrain bedient hätten. Das Finanzamt lasse unberücksichtigt, dass ein Unternehmen insbesondere bei der Entscheidung über Immobilien zur Vorbereitungsinvestitionen gezwungen sei. Das Finanzamt habe über Jahre die Nutzung des Gebäudes durch die Verweigerung des Vorsteuerabzuges behindert. Mittlerweile hätten aber Arbeitsplätze geschaffen werden können. Die Prüfungsorgane hätten sich die Anstellungsverträge der ersten Angestellten vorlegen lassen und wahrgenommen, dass diese ihre Arbeiten sowohl im großen Büro im Souterrain als auch im kleineren Büro im ersten Stock des in Rede stehenden Gebäudes durchgeführt hätten. Zwischenzeitig sei mit einem deutschen Vertriebsunternehmen ein Rahmenvertrag zur Nutzung der Büroorganisation und des gesamten Gebäudes geschlossen worden. Die Betriebsprüfer hätten während der Prüfung feststellen müssen, dass das sogenannte Schlafzimmer im ersten Stock des Hauses (13,22 m<sup>2</sup>) als Büraum genutzt werde. Im Schlafzimmer im Parterre befänden sich noch vergessene Kleidungsstücke von Geschäftsfreunden. Die Beschwerdeführerin berechne einen betrieblichen Gebäudeanteil von 57,85 %. "Selbstverständlich sei allerdings auch der auf diese Weise errechnete" "private Nutzungsanteil von 42,15 % rein willkürlich". Für die Zuordnung der Nutzfläche sei die Widmung der Räume vorrangig und nicht die Auslastung.

Mit Eingabe vom 17. Februar 2000 brachte die Beschwerdeführerin vor, sie habe im Jahre 1991 begonnen, in Österreich in L ein Unternehmen aufzubauen, welches sich u.a. mit der Vermittlung von "Assistanceleistungen", wie Organisation und praktische Durchführung von Hilfeleistungen aller Art, sowie der Übernahme von produktbezogenen Garantieleistungen und der Vermittlung von Versicherungen befasse. Um diese Leistungen anzubieten, sei ein Bürogebäude mit integriertem Besprechungsraum und Übernachtungsmöglichkeiten geplant und errichtet worden. Die betriebliche Nutzung des Gebäudes sei immer zu 100 % beabsichtigt gewesen, was mittlerweile, nach einer natürlichen anfänglichen Anlaufzeit und entsprechenden Schwierigkeiten (auch durch die Finanzverwaltung verursacht) erreicht worden sei. Es sei seit Gründung der Beschwerdeführerin geplant gewesen, dass Mitarbeiter von Vertriebsorganisationen das Gebäude als Bürostandort, sowie als Aufenthalts-, Besprechungs- und Übernachtungsmöglichkeit für deren Bewirtschaftung des österreichischen Marktes nutzen könnten. Eine dahin gehende Vereinbarung sei mit der AS GmbH am 23. Jänner 1998 abgeschlossen worden. Gemäß dieser Vereinbarung habe sich die AS GmbH die Mitbenutzung der Gesamtimmobilie gesichert. Das Grundkonzept der Beschwerdeführerin sehe vor, eigenständig rund um die Uhr Hilfe anzubieten. Schon aus diesem Aspekt sei bei der Planung einer für diese Zwecke geeigneten Immobilie für Übernachtungsmöglichkeiten zu sorgen gewesen. Dies verdeutliche, weshalb das Gebäude einen Teil beinhaltet, der wie eine Privatwohnung geplant und eingerichtet sei. Der Beschwerdeführerin sei stets unterstellt worden, das Gebäude von vornherein mit der Absicht errichtet zu haben, es den Gesellschaftern kostenlos zur Verfügung zu stellen. Die Privatnutzung des Gebäudes durch den (die) Gesellschafter sei mit einem Sachbezug in den Jahresabschlüssen berücksichtigt worden. Die weitere Nutzung des Gebäudes sei nur für Firmeninteressen erfolgt. In den Zeiten, in denen keine Kunden und auch nicht die Familie der Gesellschafter das Gebäude benutztten, sei dieses unbewohnt gewesen. Der im Bauplan als Hobbyraum ausgewiesene Raum sei zur Erstellung von Konzepten, Abhaltung von Seminaren und Besprechung mit Geschäftsfreunden genutzt worden. Mittlerweile sei das Souterrain zur Gänze als Büro ausgebaut worden. Abgesehen von einem weiteren Raum, der ständig als Büro diene, seien die Räume von der Beschwerdeführerin zu Präsentations- und Übernachtungszwecken

verwendet worden. Sie nutze das Gebäude auch für Außendiensttagungen, bei denen mehrere Personen (konkret 10 Personen) mehrere Tage nächtigten. Überdies beschäftige die Beschwerdeführerin seit mehr als zwei Jahren eine Dienstnehmerin (Vollzeit-Dienstverhältnis); diese nutze selbstverständlich das Büro in dem in Rede stehenden Gebäude. Workshops und Seminare seien aber bereits seit dem Jahre 1992 durchgeführt worden. Es habe niemals die Absicht bestanden, das Gebäude nicht zu 100 % unternehmerisch zu nutzen. Zudem habe stets die Absicht zur Erzielung von Gewinnen bestanden.

In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte die Beschwerdeführerin vor, dass Herr G in Deutschland eine Organisation errichtet habe, welche reisenden Personen Hilfeleistungen bei den unterschiedlichsten Problemen europaweit anbiete. Diese Hilfediene würden im Zusammenhang mit Automobilhändlern erbracht. Als mögliche Schwierigkeiten kämen Probleme mit dem Pkw, aber etwa auch eine Inhaftierung im Ausland in Betracht. Herr G wolle in Österreich ein ähnliches Assistance-System aufziehen wie in Deutschland. Das in Rede stehende Gebäude werde für verschiedene Zwecke, etwa für die Abhaltung von Seminaren und Pressekonferenzen oder für Treffen mit Geschäftsfreunden benötigt. Das im Bauplan als Hobbyraum bezeichnete Zimmer diene als Großraumbüro, in welchem auch die Betriebsprüfung stattgefunden habe. Im Kinderzimmer würden zeitweise Geschäftsfreunde untergebracht.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung nur in jenem Umfang Folge, in welchem dies auch in der Berufungsvorentscheidung erfolgt war. Dem Gesellschaftsvertrag zufolge sei Gegenstand des Unternehmens der Erwerb, die Veräußerung, die Vermietung und die Verwaltung von Immobilien sowie der Erwerb und die Veräußerung von Vermögensrechten aller Art, die Übernahme von Assistance-Leistungen (Organisation und praktische Durchführung von Hilfeleistungen aller Art) sowie die Übernahme von produktbezogenen Garantieleistungen, die Vermittlung von Versicherungen sowie die Unternehmensberatung und der Handel mit Waren aller Art. Die Beschwerdeführerin habe 1991 eine Liegenschaft erworben und darauf ein Gebäude errichtet, das nach den vorliegenden Einreichplänen ein aus Keller-, Erd- und Dachgeschoss bestehendes Einfamilienhaus (samt einer baulich getrennten Doppelgarage) darstelle. Bereits im an die Gemeinde gerichteten Ansuchen um Widmungsbewilligung vom 3. Oktober 1991 spreche die Beschwerdeführerin von der Errichtung eines Einfamilienhauses. Der von der Baubehörde genehmigte Entwurf trage die Bezeichnung Einreichplan "zur Errichtung eines Wohnhauses für Familie Hans-Peter G". Der Plan bestätige den Wohnhauscharakter und den beabsichtigten Verwendungszweck des geplanten Bauobjektes. Im Betriebsprüfungsbericht werde ausgeführt, dass sämtliche Räume eingerichtet seien und im Sinne der Bezeichnung im Bauplan benutzt würden. Dies gelte auch für den im Keller befindlichen Hobbyraum, der von der Beschwerdeführerin mit "Trainingsraum" und im Zuge der Betriebsprüfung als "großer Bürraum" bezeichnet worden sei; während des Prüfungsverlaufes sei er teilweise als Bürraum ausgestattet worden.

§ 1 Abs. 2 Z 1 LVO erfasse die Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen. Die Liebhabereivermutung im Sinne des § 1 Abs. 2 LVO könne nur widerlegt werden, wenn die Art der Bewirtschaftung einen Gewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lasse. Andernfalls sei das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Tätigkeit so lange zu vermuten, als die Vermutung nicht durch eine Änderung der Art der Bewirtschaftung widerlegt sei.

Bei dem in Rede stehenden Gebäude handle es sich nach den vorgelegten Einreichplänen und dem von der Baubehörde genehmigten Entwurf um ein aus Keller-, Erd- und Dachgeschoss bestehendes Einfamilienhaus und eine baulich davon getrennte Doppelgarage für Hans-Peter G. Es bestehe kein Zweifel, dass sich das Gebäude nach der gemäß der LVO maßgeblichen Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für die Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne (zur Befriedigung persönlicher Wohnbedürfnisse), und dass es zu diesem Zwecke errichtet worden sei. Dies entspreche auch der Wahrnehmung des Prüfers, nach welcher sämtliche Räume eingerichtet und im Streitzeitraum im Sinne der im Plan gewählten Bezeichnung genutzt worden seien.

Die Nutzung der Gebäude durch die Familie G sei unbestritten. Daneben seien im Prüfungszeitraum auch Gäste beherbergt worden. Die Beherbergung der Gäste sei immer kurzzeitig erfolgt (niemals länger als drei Tage) und unentgeltlich. Damit sei erwiesen, dass das Gebäude nach der Bewirtschaftungsart im Streitzeitraum nicht zur Einnahmenerzielung verwendet worden sei.

Aus der Wertsteigerung der Immobilie sei kein Ertrag zu erwarten, weil allein schon die Zinsen und Geldverkehrsspesen der Jahre 1992 bis 1995 über 1,3 Mio. S betragen hätten. Der zwischenzeitig mit einem deutschen Vertriebsunternehmen geschlossene Rahmenvertrag "zur Nutzung der Büroorganisation und des gesamten Gebäudes" stelle ebenso wie die in der Berufungsergänzung vom 17. Februar 2000 erwähnte Personalaufstockung eine außerhalb des Prüfungszeitraumes gelegene Änderung der Bewirtschaftungsart dar und erlaube aus diesem Grunde keine Abstandnahme von der Annahme der Liebhabereivermutung. Anhaltspunkte, aufgrund welcher eine von vornherein bestehende Absicht, die Immobilie für ein rund um die Uhr tätiges Service zu nutzen, hätte erkannt werden können, zeige die Beschwerdeführerin nicht auf und seien auch in den Aktenunterlagen nicht ersichtlich. Die belangte Behörde verweise auch auf die geringe Gebäudeauslastung vor und während des Prüfungsverlaufes. Zudem seien gewerbliche Genehmigungsverfahren bislang unterblieben; das Objekt hätte den besonderen baubehördlichen und gewerberechtlichen Vorschriften zur Verwendung als Büro- oder Seminargebäude nicht entsprochen und sei auch nach außen hin nicht ausnahmslos (z.B. den Stromversorgungsunternehmen gegenüber) als solches deklariert worden.

Unbeachtlich sei die nach Ablauf des Berufungszeitraumes erfolgte Ausstattung des Hobbyraumes mit Büroeinrichtungsgegenständen. Ob der Hobbyraum sodann tatsächlich Zwecken des Unternehmens gedient habe oder in der vorübergehenden büromäßigen Ausstattung des Raumes bloß eine Strategie zur Steuerminimierung zu erblicken sei, könne dahingestellt bleiben. Dasselbe gelte auch für die Bewirtung der Teilnehmer von außer Haus veranstalteten Seminaren in diesem Raum, denn sie falle ebenso wie die Gästebeherbergung, selbst wenn es sich bei den bewirteten Gästen um Geschäftsfreunde der Beschwerdeführerin gehandelt haben sollte, in den steuerlich unbeachtlichen Bereich der Repräsentation. Den Nachweis über den Werbecharakter und die weitaus überwiegende betriebliche Veranlassung der Bewirtung habe die Beschwerdeführerin nicht erbracht.

Falls die Beschwerdeführerin mit den Workshopveranstaltungen das Seminar "Kampf und Verkauf" ansprechen wolle, sei klarzustellen, dass dieses nicht in dem in Rede stehenden Gebäude, sondern im Schlosshotel PI stattgefunden habe.

Der Nutzen des "attraktiven Standortes", den die Beschwerdeführerin hervorhebe, sei nicht ohne weiteres erkennbar. Der "attraktive Standort" werde vom Finanzamt als ruhige Erholungslandschaft bezeichnet und eigne sich als solcher nach der Verkehrsauffassung nicht minder auch zur Befriedigung privater Bedürfnisse. Die Beschwerdeführerin habe jedenfalls nicht substantiiert und überzeugend vorbringen können, für welche ihrer Geschäfte der gewählte Standort förderlicher sei als ein zentral gelegener und infrastrukturell besser erschlossener.

Mit Berufungsvorentscheidung habe das Finanzamt die betriebliche Nutzung eines im Obergeschoss gelegenen Büraumes (samt anteiliger Mitbenutzung von Gemeinschaftsflächen) anerkannt. Der detaillierten Darstellung der Nutzflächen des Gebäudes sowie des Verhältnisses zwischen betrieblicher und außerbetrieblicher Raumnutzung, welcher sich die belangte Behörde anschließe, sei die Beschwerdeführerin nur mit allgemeinen Formulierungen entgegengetreten.

Gemäß § 7 Abs. 3 KStG unterlägen Steuerpflichtige, die auf Grund der Rechtsform zur Buchführung verpflichtet seien, nur mit den Einkünften im Sinn des § 2 Abs. 3 EStG der Körperschaftsteuer. Erträge und Aufwendungen aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die nach der LVO nicht der Einkunfterzielung dienen, könnten bei solchen Steuerpflichtigen nicht dem steuerlich relevanten Bereich zugeordnet werden. Liebhaberei liege außerhalb der steuerlich beachtlichen Einkommensphäre. Das bedeute, dass Aufwendungen und Erträge der Liebhabereibetätigung auf der Ebene der Körperschaftsteuer neutral zu bleiben hätten. "Abgesehen vom Sachbezug" habe die Beschwerdeführerin aus der Bewirtschaftung des der außerbetrieblichen Sphäre zugerechneten Gebäudeteiles keine Einnahmen erzielt. Sie habe also im Verlauf des Berufungszeitraumes den weitaus größeren Teil des Wohngebäudes nicht zum Gegenstand von Betätigungen gemacht, die in einem überschaubaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten ließen.

Mit Beschluss vom 14. Dezember 2000, B 833/00 lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der gegen diesen Bescheid eingebrachten Beschwerde ab und trat diese gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Behandlung ab.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof erachtet sich die Beschwerdeführerin durch den angefochtenen Bescheid "wegen der steuerlichen Ausscheidung des Bürogebäudes" aus dem betrieblichen Bereich in ihren Rechten verletzt.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und verzichtete auf die Erstattung einer Gegenschrift.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Juni 2000, 98/15/0169).

Notwendiges Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 24. Oktober 2002, 98/15/0083).

Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 98/15/0019).

Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, deren Anschaffung oder Herstellung rein gesellschaftsrechtlich veranlasst ist und die nicht der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, gehören nicht zum Betriebsvermögen der Körperschaft, sondern zu ihrem steuerneutralen Vermögen (vgl. Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, Seite 134; Hofstätter/Reichel, Tz 78 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988).

Werden einzelne räumliche Teile eines Gebäudes betrieblich, andere nicht betrieblich genutzt, so ist das Gebäude in einen betrieblichen und einen außerbetrieblichen Teil aufzuteilen. Die Aufteilung eines gemischt genutzten Gebäudes unterbleibt nach der hg. Rechtsprechung, wenn einer der beiden Gebäudeteile nur von untergeordneter Bedeutung ist, was anzunehmen ist, wenn dieser Teil weniger als ca. 20 % des Objektes umfasst (vgl. das hg. Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 2001/15/0025).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 3 KStG 1988 iVm § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind Repräsentationsaufwendungen - darunter fallen auch Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden - nicht abzugsfähig. Nach der hg. Rechtsprechung erfasst die Bewirtung auch die Unterkunftsgewährung (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Mai 1998, 97/13/0031). Die Verwendung eines Gebäudes für die Unterkunftsgewährung an Geschäftsfreunde vermag die Betriebsvermögenseigenschaft des Gebäudes nicht zu begründen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 5. Juli 1994, 91/14/0110).

Im Beschwerdefall ist die steuerliche Behandlung des auf dem Grundstück 876/7 GB L errichteten Hauses strittig. In dem an die Gemeinde gerichteten Ansuchen der Beschwerdeführerin um Widmungsbewilligung für dieses Grundstück ist von einer Einfamilienwohnhauserrichtung die Rede. Auch der Bauplan weist ohne Zweifel ein Einfamilienhaus aus. Auf Grund dieses Bauplanes wurde der Beschwerdeführerin mit Bescheid der Gemeinde A vom 14. Februar 1992 die Baubewilligung zur Errichtung eines Wohnhauses mit Garage erteilt. Der Bauplan weist im Dachgeschoss des Hauses ein Elternzimmer, ein Kinderzimmer und einen Büroraum, im Erdgeschoss einen Schlafraum sowie einen Ess- und Wohnraum und im Kellergeschoss (neben Schutzraum, Heizraum und Tankraum) eine Stube und eine Sauna aus.

Vor dem Hintergrund des äußeren Eindruckes des in Rede stehenden Gebäudes als privates Wohnhaus in einer Urlaubslandschaft hat das Finanzamt die erstinstanzlichen Bescheide vom 5. Juni 1997 damit begründet, dass keine betrieblich veranlasste Gebäudeerrichtung vorliege, wenn eine Körperschaft ein Gebäude von vornherein in der Absicht herstelle, es kostenlos ihren Anteilsinhabern zu überlassen.

Im Berufungsverfahren hat die Beschwerdeführerin konkrete Nachweise über eine betriebliche Nutzung des Gebäudes, die in den Streitjahren erfolgt wäre, nicht erbracht.

Im angefochtenen Bescheid hat die belangte Behörde eine betriebliche Nutzung von 16 % des Gebäudes anerkannt. Hinsichtlich der weiteren Gebäudeteile hat sie eine betriebliche Nutzung nicht angenommen. Nach den Feststellungen der belangten Behörde sei die Nutzung des Gebäudes durch die Familie des Gesellschafters G unbestritten. Daneben habe es lediglich eine Nutzung in Form von kurzfristiger und unentgeltlicher Beherbergung von Gästen gegeben. Die Gästebeherbergung hat die belangte Behörde als steuerlich unbeachtliche Repräsentation beurteilt, weil die Beschwerdeführerin den Werbecharakter bzw. die weitaus überwiegende betriebliche Veranlassung der Gästebewirtung nicht behauptet habe.

Die belangte Behörde hat auch die Feststellung getroffen, dass ein betrieblicher Nutzen des attraktiven Standortes - eine ruhige Erholungslandschaft, die sich nach der Verkehrsauffassung für die Befriedigung privater Bedürfnisse eigne - nicht naheliegend sei. Die Beschwerdeführerin habe nicht substantiiert darlegen können, für welche Geschäfte der Standort und die Art des Gebäudes mehr förderlich sein könnten als dies bei einem zentral gelegenen Gebäude an einem infrastrukturell besser erschlossenen Ort der Fall wäre.

Die Beweiswürdigung unterliegt der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle dahingehend, ob sie gegen die Denkgesetze oder die allgemeine Lebenserfahrung verstößt oder auf aktenwidrigen Annahmen beruht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 21. Jänner 2004, 2003/13/0157).

Die Beschwerde rügt, die belangte Behörde lasse die geplante und mittlerweile (nach Ablauf der Streitjahre) in überwiegenden Teilen bereits vollzogene Ausgestaltung des Gebäudes als Bürostandort außer Acht. Die Nutzung des Bürogebäudes sei für das Unternehmen erforderlich. Im Jahre 1998 habe die Beschwerdeführerin einen Vertrag über die Mitbenützung des Gebäudes durch eine andere Gesellschaft geschlossen.

Die Beschwerde vermag mit diesem Vorbringen nicht aufzuzeigen, dass die Beweiswürdigung der belangten Behörde betreffend die Art und die Lage des Gebäudes sowie die in den Streitjahren erfolgte Nutzung unschlüssig oder aktenwidrig wäre.

Ausgehend von dem im angefochtenen Bescheid festgestellten Sachverhalt ist in den Streitjahren ein räumlicher Teil des Gebäudes im Ausmaß von 84 % des Gebäudes mit dem Erscheinungsbild eines Einfamilienhauses tatsächlich durch den Gesellschafter G bzw. seine Familie genutzt worden und daneben für Repräsentationszwecke im Sinne der Unterkunftsgewährung an Gäste zum Einsatz gekommen. Eine in den Streitjahren bestehende Widmung für betriebliche (nicht die Repräsentation betreffende) Zwecke ist nicht substantiiert dargetan worden.

Bei dieser Sachlage ist in rechtlicher Hinsicht davon auszugehen, dass das Gebäude in den Streitjahren kein Betriebsvermögen darstellt.

Im Hinblick darauf erübrigt sich ein Eingehen auf die Frage, ob die Betriebsvermögenshaft des Gebäudeteiles auch wegen des Vorliegens von Liebhaberei verneint werden durfte.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1972 gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes hat für einkommensteuerlich neutrale Gebäude der Vorsteuerabzug nicht bestanden.

Der angefochtene Bescheid verletzt die Beschwerdeführerin sohin im Rahmen des geltend gemachten Beschwerdepunktes nicht in ihren Rechten. Eine Rechtsverletzung ergibt sich auch nicht daraus, dass die belangte Behörde einen räumlich getrennten Gebäudeteil von 16 % dem Betriebsvermögen zugeordnet hat.

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

Wien, am 24. Juni 2004

## **Schlagworte**

Sachverhalt Beweiswürdigung

## **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2004:2001150002.X00

## **Im RIS seit**

05.08.2004

## **Zuletzt aktualisiert am**

16.05.2013

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)