

TE Vwgh Erkenntnis 2001/12/18 98/15/0019

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 18.12.2001

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §4 Abs1;

EStG 1988 §5 Abs1;

EStG 1988 §5;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Sulyok, Dr. Fuchs und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Zehetner, über die Beschwerde der G in S, vertreten durch Dr. Reinhard Weh, Rechtsanwalt in 8900 Bregenz, Kirchstraße 2, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Vorarlberg (Berufungssenat) vom 15. Dezember 1997, RV/086-6/97, betreffend u. a. Einkommen- und Gewerbesteuer 1992, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 4.565 S binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin betreibt in der Gemeinde S einen Sportartikelhandel mit Schiverleih. Sie ermittelt den Gewinn nach § 5 Abs. 1 EStG. Bilanzstichtag ist der 30. September.

Drei nebeneinander liegende Baulichkeiten der Beschwerdeführerin in der Gemeinde S (Bahnhofstraße 1, S-Straße 2 und Bahnhofstraße 13) werden (teilweise) für den Betrieb der Beschwerdeführerin verwendet.

Im angefochtenen Bescheid, der im Instanzenzug u.a. über Einkommen- und Gewerbesteuer 1992 abspricht, wird ausgeführt, im Objekt Bahnhofstraße 1 befindet sich das Geschäft für den Sportartikelhandel. Das Objekt S-Straße 2 bestehe aus einem zweigeschossigen Gebäudeteil auf Gst .180/2 sowie einem daran angebauten eingeschossigen Gebäudeteil auf Gst .958. Das Erdgeschoss auf Gst .180/2 diene der Beschwerdeführerin als Schireparaturwerkstatt und als Lager (Werkstätte samt Lager: 140 m²). Im Obergeschoss befindet sich eine nicht ausgebaute Tenne und die 72 m² große Wohnung der Tochter der Beschwerdeführerin. Angrenzend an dieses Gebäude habe sich ein auf dem Gst .958 errichteter Schuppen befunden, der im Jahr 1980 umgebaut worden sei und nunmehr einen Lagerraum und ein Schischulbüro (zusammen ca. 52 m²) beinhalte.

Die Beschwerdeführerin habe die Liegenschaft im Jahr 1976 im Zuge einer Erbauseinandersetzung, der ein Schätzungsgutachten des Baumeisters EB vom 24. Februar 1975 zugrunde gelegen sei, erhalten. Dieses Gutachten weise für das Objekt S-Straße 2 einen Wert von 235.333 S aus. Es existiere ein Aktenvermerk (samt Skizze) des "Steuerbüros" der Beschwerdeführerin vom 1. Oktober 1979, in welchem festgehalten sei, dass "nach wohlüberlegter Absprache" mit der Beschwerdeführerin die Einbringung des Gebäudes S-Straße 2 in das Betriebsvermögen im Ausmaß von 200.000 S als gerechtfertigt angesehen werde. Dieser Wert ergebe sich daraus, dass einerseits das gesamte Erdgeschoss betrieblich verwendet werde. Darüber befindet sich die nicht ausgebaute Tenne, die keine weiteren Zwischendecken aufweise, und die Wohnung der Tochter der Beschwerdeführerin. Die belangte Behörde verweist allerdings darauf, dass in der Folge der eingelegte Gebäudeteil nur mit 150.000 S bewertet worden sei.

Für den Schuppenanbau auf Gst .958 werde im genannten Schätzungsgutachten ein Wert von 28.803 S ausgewiesen. Ein Teil dieses Schuppens sei mit einem Betrag von 20.000 S in das Betriebsvermögen "eingebracht" worden. Zum 30. September 1980 sei, weil im Jahr 1980 auf diesem Gst Baumaßnahmen gesetzt worden seien, auf dem Konto "Werkraum-Büro-Schilehrer" ein Baukostenbetrag von 228.042 S aktiviert worden

Grund und Boden des Objektes S-Straße 2 habe die Beschwerdeführerin nicht aktiviert.

Das Objekt Bahnhofstraße 13 bestehe aus einem zweigeschossigen Holzgebäude mit Garagen auf Gst .956 (im genannten Schätzungsgutachten mit 269.925 S bewertet) und einer angebauten Holzscheune auf Gst .865 (im Schätzungsgutachten mit 4.200 S bewertet). Im Aktenvermerk des "Steuerbüros" vom 1. Oktober 1979 sei festgehalten, dass ein mit 100.000 S bewerteter Teil des Gebäudes auf Gst .956 in das Betriebsvermögen "eingebracht" werde, weil ein Lagerraum, ein Werkstattraum, ein Abstellraum sowie zwei kleine Zimmer im Obergeschoss betrieblich genutzt werden seien. Die belangte Behörde stelle fest, ein entsprechender Anteil des Grund und Bodens sei nicht in die Bilanz aufgenommen worden. Auch das die Objekte S-Straße 2 und Bahnhofstraße 13 umgebende Gst .185/1 (mit 1.419 m²) sei nicht als Betriebsvermögen ausgewiesen worden.

Im Jahr 1992 habe die Beschwerdeführerin den Gebäudeteil "Werkstatt-Büro-Schilehrer" auf Gst .958 mit dem Buchwert von 181.386 S entnommen und sodann als Privatvermögen an die Schischule S vermietet. Die Räume im Objekt Bahnhofstraße 13 auf Gst .958 seien ebenfalls entnommen worden, und zwar zum Teilwert von 100.000 S (Buchwert 37.440 S).

Im Zuge der Betriebsprüfung habe das Finanzamt den Grund und Boden anteilig, nämlich im Ausmaß der seinerzeitigen Gebäudeaktivierung "aktiviert". Dabei sei dem Schätzungsgutachten vom 24. Februar 1975 entsprechend ein Bodenwert von 850 S pro m² angenommen worden. Die Prüferin sei davon ausgegangen, dass mit der 1992 erfolgten Entnahme von Räumlichkeiten auch der dazugehörige Grund und Boden entnommen worden sei. Der Bodenwert sei beim Objekt S-Straße 2 mit 3.000 S angenommen worden, beim Objekt Bahnhofstraße 13 mit 2.500 S. Dadurch seien beim Objekt S-Straße 2 stillen Reserven von 66.005 S, beim Objekt Bahnhofstraße 13 solche von 732.600 S aufzudecken gewesen. In diesem Zusammenhang sei die Entnahme des Schischulbüros auf Gst .958 richtig zu stellen gewesen; es seien nämlich lediglich stillen Reserven eines Teiles des Gebäudes auf Gst .958 (Entnahmeteilwert: 202.800 S) von 112.107 S aufzudecken gewesen, weil das Lager weiterhin als notwendiges Betriebsvermögen verblieben sei. Bei der Entnahme des Gebäudes Bahnhofstraße 13 sei der Teilwert an Stelle des bisher von der Beschwerdeführerin angesetzten Betrages von 100.000 S mit dem fünffachen anteiligen Einheitswert zu schätzen gewesen (288.000 S).

In der Berufung habe der Beschwerdeführer im Wesentlichen vorgebracht, die Objekte S-Straße 2 und Bahnhofstraße 13 hätten stets nur in untergeordnetem Ausmaß betrieblichen Zwecken gedient und wären daher gar nicht Teil des Betriebsvermögens gewesen.

Die belangte Behörde stelle fest, dass der Grundbuchkörper EZ. 1458 GB S ein Flächenausmaß von 2.471 m² aufweise und in 7 Parzellen unterteilt sei. Die Parzellen seien derart ineinander verschachtelt, dass eine gesonderte wirtschaftliche Nutzung oder Verwertung einzelner Parzellen nicht möglich sei. Das Gst .185/1 (begrenzte Baufläche) mit 1.419 m² grenze einerseits an den Gebäudekomplex S-Straße 2 (Gst .180/2 und .958) und umgebe anderseits den Gebäudekomplex Bahnhofstraße 13 (Gst .956 und .865). Eine gesonderte Nutzung oder Verwertung sei nicht möglich. Nach Ansicht der belangten Behörde bestehet der Grundbuchkörper EZ. 1458 GB S aus den eigenständigen Gebäudekomplexen Bahnhofstraße 1, S-Straße 2 und Bahnhofstraße 13. An jedem Gebäudekomplex bestehet eine andere Nutzung. Bewertungsrechtlich sei der Grundbuchkörper in drei wirtschaftliche Einheiten unterteilt. Diese

Aufteilung werde von der belangten Behörde dem Grunde nach auch für die ertragsteuerlichen Überlegungen übernommen. Dem Komplex S-Straße 2 werde eine Gesamtfläche von 800 m² zugeordnet, dem Komplex Bahnhofstraße 13 eine solche von

1.281 m².

S-Straße 2:

Die Beschwerdeführerin habe zum 1. Oktober 1991 den Gebäudeteil "Werkraum-Büro-Schilehrer" auf Gst .958 entnommen und ab 1992 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Damit sei die Hälfte des Anbaues auf Gst .958 entnommen worden, die andere Hälfte diene nach wie vor als notwendiges Betriebsvermögen dem Betrieb der Beschwerdeführerin. Der Vorgang führe hinsichtlich des Gebäudes zu einem Entnahmegewinn von 112.107 S. Das Finanzamt habe zudem die Entnahme eines entsprechenden Anteiles des Grund und Bodens (6% von 800 m²) angenommen, was zu einem weiteren Entnahmegewinn von 66.005 S geführt habe. Dem Berufungsvorbringen, das Objekt sei stets nur untergeordnet betrieblich genutzt worden und stelle deshalb von vornherein Privatvermögen dar, sei nicht zu folgen. Die Beschwerdeführerin könne im Hinblick auf die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG auch gewillkürtes Betriebsvermögen ausweisen. Die Widmung erfolge dabei durch den Ausweis in der Bilanz. Aus dem Aktenvermerk des Steuerberaters vom 1. Oktober 1979 ergebe sich unzweideutig und in einer jeden Irrtum ausschließenden Weise, dass das gesamte Erdgeschoss des Gebäudes auf Gst .180/2 dem Unternehmen zur Verfügung stehe; durch die entsprechende Einlagebuchung sei unzweifelhaft dieser Gebäudeteil zum notwendigen oder zumindest zum gewillkürten Betriebsvermögen gemacht worden. Das Berufungsvorbringen, wonach von der betrieblichen Verwendung des Erdgeschosses 50% ausgenommen gewesen seien, weil der Aufgang zur Privatwohnung der Tochter der Beschwerdeführerin sowie Lager und Flächen zur Materialausgabe an die rund 120 Schilehrer auszuscheiden seien, sei daher verfehlt.

Der Anbau auf Gst .958 ("Werkraum-Büro-Schilehrer") sei von der Beschwerdeführerin ebenfalls aktiviert worden. Damit sei zum Ausdruck gebracht worden, dass dieser Anbau zumindest als gewillkürtes Betriebsvermögen anzusehen sei. Da keine private Nutzung festgestellt worden sei, liege kein notwendiges Privatvermögen vor.

Die Prüferin und das Finanzamt hätten in Anlehnung an die Einlage der Teile des Gebäudes S-Straße 2 die Aufteilung des bisher nicht bilanzierten Grund und Bodens vorgenommen. Aus den durch das Schätzungsgutachten festgestellten Verkehrswerten von 235.333 S und 28.802 S und dem Einlagebetrag von 150.000 S und 20.000 S errechne sich ein betrieblicher Anteil von 64%. Wenn man hingegen die Nutzfläche des Objektes S-Straße 2 als Aufteilungsmaßstab heranziehe, ergebe sich folgende Verhältnisrechnung: Das Erdgeschoss mit einer Fläche von ca. 140 m² (Lagerraum und Reparaturwerkstätte für den Schiverleih) sowie das Schischulbüro samt Werkraum mit einer Nutzfläche von 52 m² seien als notwendiges Betriebsvermögen bzw. als gewillkürtes Betriebsvermögen anzusehen. Die Wohnung der Tochter der Beschwerdeführerin führe zu einem privat genutzten Gebäudeteil von 72 m². Zum Privatvermögen zählte auch die als Abstellraum genutzte Tenne mit einer Fläche von 68 m², weil dieser Gebäudeteil weder notwendiges Betriebsvermögen noch - im Hinblick auf das Fehlen der Aufnahme in die Bücher - notwendiges Privatvermögen oder gewillkürtes Betriebsvermögen darstelle. Dieses Nutzflächenverhältnis sei dem Bewertungsakt zu entnehmen und sei anlässlich eines Augenscheines vom 17. Oktober 1987 an Hand von Bauplänen erhoben worden. Sollte die Beschwerdeführerin die Dachterrasse über dem Werkraum-Büro-Schilehrer als privat genutzte Fläche eingestuft wissen wollen, sei festzuhalten, dass eine offene Dachterrasse nicht in die Nutzflächeneinteilung eines Gebäudes einzubeziehen sei. Die Berechnung nach Nutzflächen ergebe einen betrieblichen Anteil von 57% (192 m²/332 m²), sodass von einer untergeordneten Nutzung nicht gesprochen werden könne. Die belangte Behörde schätze den betrieblichen Anteil mit 57%. Das Nutzflächenverhältnis sei exakter als die Aufteilung nach den von der Beschwerdeführerin seinerzeit angesetzten Einlagewerten, zumal die konkreten Nutzflächenausmaße bekannt seien. Die Beschwerdeführerin könne nicht dadurch in ihren Rechten verletzt sein, dass die nicht ausgebaute (privat genutzte) Tenne in gleicher Weise in die Berechnung des Flächenverhältnisses eingegangen sei wie die ausgebauten Räume.

Das 1992 entnommene Schilehrerbüro umfasse ca. 26 m² und entspreche somit 13,54% des betrieblich genutzten Gebäudeanteiles (26 m²/192 m²). Das bedeute eine aliquote Entnahme von Grund und Boden und - bei einem Entnahmeteilwert von 3.000 S - einen Entnahmegewinn aus dem Grund und Boden von 130.540 S, wobei aufgrund des Schätzungsgutachtens ein Buchwert (Einlagewert) von 860 S pro Quadratmeter herangezogen worden sei.

Bahnhofstraße 13:

Durch die Einbuchung für das Jahr 1976 sei zumindest gewillkürtes Betriebsvermögen begründet worden. Da jedenfalls notwendiges Privatvermögen nicht vorgelegen sei, sei das Vorbringen der Beschwerdeführerin, sie habe die Räumlichkeiten nicht nachhaltig betrieblich genutzt, nicht zielführend. Im Aktenvermerk des "Steuerbüros" vom 1. Oktober 1979 seien fünf Räume bezeichnet (Lagerraum, Werkstattraum, Abstellraum und zwei kleine Zimmer). Die belangte Behörde gehe davon aus, dass mit der Verbuchung einer Einlage des Gebäudeteiles (bewertet mit 100.000 S) diese im Aktenvermerk benannten fünf Räume eingelegt worden seien und somit, wenn schon nicht notwendiges, dann jedenfalls gewillkürtes Betriebsvermögen darstellten. Aus dem Verhältnis der Nutzflächen (112,75 m²/475,4 m²) ergebe sich, dass die Räumlichkeiten (abgerundet) 23% des Gesamtgebäudes ausmachten, was einem Entnahmewert von 184.000 S entspreche. Es müsse auch ein prozentuell gleich hoher Anteil des Grund und Bodens zum Betriebsvermögen gezählt haben. Unter Heranziehung des von der Prüferin herangezogenen Wertes von 3.000 S pro m² ergebe sich für den Grund und Boden ein Entnahmewert von 482.160 S.

Die Beschwerdeführerin habe hinsichtlich beider Objekte (S-Straße 2 und Bahnhofstraße 13) die neuerliche Aufnahme eines Augenscheines sowie der neuerlichen Befragung bestimmt bezeichneter Auskunftspersonen beantragt. Dem werde nicht entsprochen, zumal die Befragung bereits durch die Prüferin erfolgt sei und Pläne, Fotos und sonstige Beschreibungen der Objekte bereits vorlägen. Die Beschwerdeführerin habe in der Berufung zwar vorgebracht, Räumlichkeiten, deren Zuordnung zum Betriebsvermögen nunmehr strittig sei, nicht eigenbetrieblich genutzt zu haben. Dass aber das Erdgeschoss im Objekt S-Straße 2 samt dem im Anbau befindlichen Schlehrerbüro sowie die fünf Räume im Objekt Bahnhofstraße 13 notwendiges Privatvermögen darstellten, sei niemals behauptet worden. Soweit es, wie die Beschwerdeführerin vorbringt, an der eigenbetrieblichen Nutzung der Räume fehle, sei nach Ansicht der belangten Behörde durch die Aufnahme dieser Gebäudeteile in die Bilanz gewillkürtes Betriebsvermögen entstanden.

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

Die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 erfasst auch das gewillkürte Betriebsvermögen. Gewillkürtes Betriebsvermögen sind Wirtschaftsgüter, die weder zum notwendigen Betriebsvermögen noch zum notwendigen Privatvermögen gehören und vom Steuerpflichtigen durch die Aufnahme in die Bücher als Betriebsvermögen gewidmet worden sind (vgl. etwa das hg Erkenntnis vom 12. Dezember 1995, 94/14/0091).

Werden Grundstücke gemischt genutzt (Teile des Grundstückes betrieblich, andere Teile nicht betrieblich), dann erfolgt eine Aufteilung des Grundstückes in einen privaten und einen betrieblichen Teil (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Juni 1995, 93/15/0110). Der nicht betrieblich genutzte Teil kann bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG zum gewillkürten Betriebsvermögen erklärt werden, wenn er nicht notwendiges Privatvermögen darstellt. Die Aufteilung eines gemischt genutzten Gebäudes unterbleibt, wenn einer der beiden verbleibenden Teile nur von untergeordneter Bedeutung ist, was anzunehmen ist, wenn dieser Teil weniger als 20% des Objektes umfasst (vgl. das hg. Erkenntnis vom 10. April 1997, 94/15/0211).

Bei einem bebauten Grundstück bildet das Gebäude mit dem Grund und Boden ein einheitliches Wirtschaftsgut (vgl. die einheitliche Betrachtung für die Frage der Teilwertabschreibung im hg Erkenntnis vom 22. September 1992, 88/14/0088). Zu diesem Wirtschaftsgut gehört nicht nur jener Boden, auf welchem sich das Gebäude befindet, sondern auch die das Gebäude umgebende Bodenfläche, welche nach der Verkehrsauffassung zusammen mit dem Gebäude als Einheit "bebautes Grundstück" angesehen wird.

Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus den Planunterlagen, dass das Gst .958 allseitig durch das Gst .185/1 umschlossen wird. An das Gst .958 schließt - getrennt lediglich durch einen Streifen des Gst .185/1 - das Gst .180/2 an. Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid davon ausgegangen, dass das Gebäude S-Straße 2, das sich vom Gst .180/2 zum Gst .958 erstreckt, mitsamt einer Grundfläche von insgesamt 800 m² (Gst .180/2: 341 m², Gst .958: 62 m², im Übrigen Teile des Gst .185/1) ein einheitliches Wirtschaftsgut bildet.

Das Gst .956 schließt unmittelbar an das Gst .865 an. Auch die aus diesen beiden Gst gebildete Grundfläche wird allseitig durch das Gst .185/1 umschlossen. Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid davon ausgegangen, dass das Gebäude Bahnhofstraße 13 auf Gst .956 mit dem an dieses angebauten - wertlosen - auf .865 befindlichen Holzschuppen und mit einer Grundfläche von insgesamt 1.281 m² (Gst .956: 280 m², Gst .958: 29 m², im Übrigen die restlichen Teile des Gst .185/1) ein einheitliches Wirtschaftsgut bildet.

Wenn die belangte Behörde angenommen hat, nach der Verkehrsauffassung bilde ein Gebäude mit der dieses Gebäude umgebenden Gartenfläche von ca. 400 m² bzw. ca. 970 m², über welche auch die Zugangs- und Zufahrtswege verlaufen, eine Einheit, ist dies - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin - nicht als rechtswidrig zu erkennen, zumal keine besonderen Gründe des Einzelfalles, die für eine Trennung eines Teiles der jeweiligen Gartenfläche sprechen könnten, vorgebracht worden bzw. erkennbar sind.

Die Beschwerdeführerin hatte in der Vergangenheit seit der Bilanz zum 30. September 1977 sowohl das Objekt S-Straße 2 als auch das Objekt Bahnhofstraße 13 als gemischt genutztes Gebäude behandelt und somit zum Teil in ihrem Rechenwerk ausgewiesen. In der Bilanz für das Wirtschaftsjahr 1991/92 hat die Beschwerdeführerin die Entnahme dieser Gebäudeteile des Objektes Bahnhofstraße 13 und eines Teiles dieser Gebäudeteile des Objektes S-Straße 2 vorgenommen.

Es ist nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die belangte Behörde zur Auslegung eines seiner Tragweite nach unklaren Buchungsvorganges (Umfang der eingebuchten Gebäudeteile) die Aufzeichnungen und Vermerke, die der Buchung zugrunde gelegen sind, herangezogen hat. Die belangte Behörde hat sich im gegenständlichen Fall auf den Aktenvermerk des Steuerberaters der Beschwerdeführerin vom 1. Oktober 1979 gestützt, welcher der Einbuchung der Gebäudeteile zugrundegelegen ist. Aus diesem Aktenvermerk ergibt sich, dass sich die bilanzmäßige Erfassung, was das Objekt S-Straße 2 anlangt, auf das Erdgeschoss des Gebäudeteiles auf Gst .180/2 und auf den wesentlichen Teil des Erdgeschosses des Gebäudeteiles auf dem Gst .958 sowie, was das Objekt Bahnhofstraße 13 anlangt, auf fünf konkrete Räume im Obergeschoss bezieht.

Wenn die Beschwerdeführerin in ihrer Berufung vorgebracht hat, ein Teil dieser in Rede stehenden Räumlichkeiten sei von ihr nicht betrieblich genutzt worden und bildet daher kein notwendiges Betriebsvermögen, so konnte die belangte Behörde zutreffend darauf verweisen, dass ein solcher Teil durch die buchmäßige Erfassung und mangels einer Nutzung, die notwendiges Privatvermögen bewirkte, zum gewillkürten Betriebsvermögen geworden ist. Wenn erstmals in der Beschwerde vorgebracht wird, die Einbuchung der in Rede stehenden Räume sei erfolgt, weil von notwendigem Betriebsvermögen ausgegangen worden sei, also auf Grund eines Rechtsirrtums, ist Folgendes entgegenzuhalten: Bereits die Prüferin hat sich auf den Aktenvermerk des Steuerberaters der Beschwerdeführerin vom 1. Oktober 1979 gestützt. Sie hat das Verhältnis zwischen im Betriebsvermögen erfassten und nicht erfassten Gebäudeteilen nicht unmittelbar aus der sich aus dem Aktenvermerk ergebende Benennung der eingelegten Gebäudeteile (und somit dem Nutzflächenverhältnis) abgeleitet, sondern aus dem im Aktenvermerk (unter Zugrundelegung des Nutzflächenverhältnisses) aus dem Gesamtgebäudewert laut Schätzungsgutachten vom 24. Februar 1975 herausgerechneten Wert der eingelegten Gebäudeteile (Anteilswert im Verhältnis zum Gesamtgebäudewert). Bereits in der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes findet sich eine Berechnung nach dem Nutzflächenverhältnis (Schiverleih von 140 m², Lager und - für den Betrieb eines Dritten verwendetes -

Schischulbüro von 54 m², Wohnung der Tochter im Obergeschoss samt Veranda 72 m²). Bei dieser Sachlage hätte die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren gegebenenfalls einwenden müssen, die buchmäßige Erfassung von Gebäudeteilen (z.B. Schischulbüro und Lager) sei auf einen Irrtum zurückzuführen gewesen. Im Übrigen ist es auch durchaus nicht nahe liegend anzunehmen, ein Steuerberater vertrete (rechtsirrtümlich) die Auffassung, Gebäudeteile müssten als notwendiges Betriebsvermögen des Gebäudeeigentümers erfasst werden, obwohl sie dem Betrieb des Eigentümers in keiner Weise dienten (sondern dem Betrieb eines Dritten).

Beim Wirtschaftsgut "bebautes Gebäude" bilden Gebäude und Grund und Boden eine Einheit. Diese Einheit von Boden und Gebäude ist auch gegeben, wenn nur ein Teil des Gebäudes Betriebsvermögen darstellt. Der Gebäudeteil kann nicht vom entsprechenden ideellen Grundanteil getrennt werden. Entscheidet sich der Eigentümer eines bebauten Grundstückes, einen bestimmten Teil des Gebäudes als gewillkürtes Betriebsvermögen aufzunehmen, führt dies zwingend dazu, dass auch die entsprechenden ideellen Anteile des Bodens gewillkürtes Betriebsvermögen werden. Die belangte Behörde ist daher im Recht, wenn sie bei der gegebenen Sachlage auch Teile des Gst .185/1 dem Betriebsvermögen zugeordnet hat.

Die Beschwerdeführerin rügt, die belangte Behörde habe dem Antrag auf Einvernahme von Auskunftspersonen zur Frage der betrieblichen Nutzung nicht entsprochen und damit Verfahrensvorschriften verletzt. Dem ist entgegenzuhalten, dass die belangte Behörde ohnedies der Sachverhaltsbehauptung der Beschwerdeführerin nicht entgegengetreten ist, wonach Teile der buchmäßig erfassten Gebäudeteile im Betrieb der Beschwerdeführerin keine

Verwendung gefunden haben. Die mangelnde betriebliche Nutzung steht aber der Annahme von gewillkürtem Betriebsvermögen nicht entgegen. Soweit die Beschwerdeführerin rügt, es sei auch dem (in der Berufung vom 22. April 1996 gestellten) Antrag, neuerlich einen Augenschein hinsichtlich der betrieblichen Nutzung aufzunehmen, nicht entsprochen worden, ist zudem darauf zu verweisen, dass sie für das Jahr 1992 eine Entnahme der Gebäudeteile erklärt und damit zum Ausdruck gebracht hat, eine allfällige frühere betriebliche Nutzung nach 1992 nicht mehr aufrecht erhalten zu haben.

Aufgrund der unbedenklichen Sachverhaltsfeststellungen konnte die belangte Behörde annehmen, dass notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen sowohl hinsichtlich des Gebäudes S-Straße 2 als auch hinsichtlich des Gebäudes Bahnhofstraße 13 deutlich mehr als 20% des Gebäudes umfassen und somit jedenfalls nicht nur von untergeordneter Bedeutung sind.

Durch die Entnahme eines Teiles (nämlich des Schischulbüros) des Objektes S-Straße 2 und des gesamten im Betriebsvermögen erfassten Teiles des Objektes Bahnhofstraße 13 ist es zur Entnahme der betroffenen Gebäudeteile mit dem entsprechenden Grundanteil gekommen.

Im erstinstanzlichen Bescheid wurde der Teilwert des Bodens im Zeitpunkt der Entnahme im Jahr 1992 beim Objekt S-Straße 2 mit 3.000 S pro m², beim Objekt Bahnhofstraße 13 mit 2.500 S pro m² angenommen, der Buchwert (Einlagewert) jeweils mit 850 S pro m², sodass sich eine stille Reserve von 2.150 S bzw. 1.650 S pro m² errechnete. Der angefochtene Bescheid übernimmt die Annahme betreffend den Entnahmeteilwert, den Buchwert nimmt er hingegen mit 860 S pro m² an, sodass sich die stille Reserve auf 2.140 S und 1.640 S pro m² reduziert. Vor diesem Hintergrund erweist sich das Beschwerdevorbringen, wonach die Werte erstmals im angefochtenen Bescheid zum Ansatz gekommen seien und die Beschwerdeführerin aus diesem Grund keine Einwendungen gegen diese Wertansätze hätte erheben können, als unzutreffend.

Die Beschwerdeführerin wendet sich auch dagegen, dass die Aufteilung des Gebäudes nach dem Verhältnis der Nutzflächen erfolgt sei und nicht nach dem Verhältnis der Rauminhalte. Sie zeigt aber mit dem bloß allgemein gehaltenen Hinweis auf Unterschiede in Bauausführung und Bauzustand nicht auf, aus welchen Gründen im gegenständlichen Fall das Verhältnis der Nutzflächen nicht als geeigneter Maßstab anzusehen sein sollte. Die Beschwerde bringt auch vor, aus den im Verwaltungsverfahren vorgelegten Fotos hätte sich hinsichtlich des Objektes Bahnhofstraße 13 ein relevanter Unterschied in den Geschoss Höhen erkennen lassen. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass die Fotos ausschließlich Außenansichten des Objektes zeigen und keinen deutlichen Hinweis auf Raumhöhen enthalten, sodass sie für die belangte Behörde keinen Hinweis darauf darstellen konnten, dass die Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen den tatsächlichen Gegebenheiten nicht entsprechen würde.

Die Beschwerdeführerin bringt schließlich vor, im Gebäude S-Straße 2 befindet sich auch der Stiegenaufgang zur privaten Wohnung der Tochter der Beschwerdeführerin. Dieser ausschließlich privat genutzte Stiegenaufgang sei von der belangten Behörde zu Unrecht nicht im Betrag der Gesamtfläche des Gebäudes angesetzt worden. Die belangte Behörde räumt in ihrer Gegenschrift ein, dass ihr dieser Fehler unterlaufen sei. Die Gesamtfläche hätte unter Einbeziehung des ausschließlich privat genutzten Stiegenaufgangs mit 341 m² angenommen werden müssen. Die belangte Behörde verweist aber darauf, dass die Berücksichtigung dieses Stiegenaufgangs von 9 m² den betrieblich genutzten Gebäudeteil nur abgesenkt hätte.

Unter Ansatz der stillen Reserve von 2.140 S pro m² errechnete sich bei der Entnahme eines Raumes von 26 m² und einer Gesamtnutzfläche des Gebäudes von 341 m² der Gewinn aus der Entnahme des aliquoten Bodenanteiles (800 m² Bodenfläche) wie folgt:

$$2.140 \times 800 \times 26 / 341 = 130.533,72$$

Die belangte Behörde setzt im angefochtenen Bescheid den Gewinn aus der Entnahme des Bodenanteiles mit 130.540 S an. Durch die Differenz von 6 S ist die Beschwerdeführerin im Hinblick auf die allgemeine Unschärfe der Flächenberechnung der betroffenen Räume und der Schätzung des Teilwertes der entnommenen Gebäudeteile sowie im Hinblick auf die in der für das Streitjahr geltenden Fassung des Abs. 2 des § 33 EStG 1988 enthaltenen Rundungsbestimmung und die Rundungsbestimmung des § 11 Abs. 1 GewStG nicht beschwert.

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

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. 416/1994.

Wien, am 18. Dezember 2001

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1998150019.X00

Im RIS seit

08.05.2002

Zuletzt aktualisiert am

28.11.2017

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at