jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2000/6/27 95/14/0083

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 27.06.2000

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;
33 Bewertungsrecht;

Norm

BewG 1955 §12;
EStG 1988 §16 Abs1;
EStG 1988 §20 Abs1 Z2 lita;
EStG 1988 §4 Abs1;
EStG 1988 §4 Abs4;
EStG 1988 §6 Z1;
EStR 1984 Abschn33 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Doralt, über die Beschwerde des M K in P, vertreten durch Mag. Dr. Michael Michor, Rechtsanwalt in 9500 Villach, Bahnhofstraße 16, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Kärnten (Berufungssenat I) vom 25. April 1995, Zl. 152-3/93, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer 1988 bis 1990, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt eine Tischlerei und ermittelt den Gewinn gemäß§ 4 Abs. 1 EStG. Im Zuge einer die Jahre 1988 bis 1990 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer unter anderem unter Tz 26 des Betriebsprüfungsberichtes fest, dass in dem auch teilweise (bis 1989 zu 53 %, ab 1990 zu 38 %) betrieblich genutzten Wohngebäude des Beschwerdeführers in P insofern eine Nutzungsänderung eingetreten sei, als ab Jänner 1990 der im Erdgeschoß des Gebäudes gelegene Büroraum im Ausmaß von 35 m2 als Wohnzimmer genutzt werde. Ab dem gleichen Zeitpunkt seien bisher privat genutzte Räumlichkeiten des Kellergeschosses mit einer Nutzfläche von ebenfalls rund 35 m2 betrieblich genutzt worden. Hinsichtlich des Raumes im Erdgeschoß liege eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen vor. Dem Restbuchwert von S 143.756,-- sei ein mit S 220.000,-- ermittelter Teilwert

gegenüberzustellen. Umsatzsteuerrechtlich falle in Höhe der ursprünglichen Herstellungskosten (S 210.000,--), für die Vorsteuern geltend gemacht worden seien, ein steuerpflichtiger Eigenverbrauch nach § 6 Z. 9a UStG 1972 an. Hinsichtlich der Lagerräume im Kellergeschoß liege hingegen eine Einlage vor.

Unter Tz 45 des Betriebsprüfungsberichtes stellte der Prüfer weiters fest, dass der Beschwerdeführer mit Kaufvertrag vom 13. Juli 1988 ein unbebautes Grundstück im Ausmaß von 1.737 m2, das an die Liegenschaft des Wohngebäudes in P angrenze, erworben habe. In den Jahren 1988 und 1989 habe der Beschwerdeführer dieses brachliegende Grundstück gärtnerisch gestaltet und einen Bioteich angelegt. Die hiefür angefallenen Aufwendungen habe er zur Gänze als Betriebsausgaben geltend gemacht. Im Zuge des Prüfungsverfahrens habe er beantragt, diese Kosten entsprechend dem Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Wohngebäudes (53 %) zu aktivieren. Nach Ansicht des Prüfers handle es sich bei den genannten Aufwendungen um typische Aufwendungen der Privatsphäre, die selbst bei Annahme einer betrieblichen Mitveranlassung auf Grund des Aufteilungsverbotes zur Gänze nicht abzugsfähig seien. Aus diesem Titel ergebe sich in den Jahren 1988 und 1989 eine Gewinnerhöhung von S 25.702,-- bzw. S 132.041,-- und eine Vorsteuerkürzung von S 5.140,-- bzw. S 26.408,--.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und erließ im wieder aufgenommenen Verfahren entsprechende Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1988 bis 1990.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung. Die im Jahre 1990 erfolgte Nutzungsänderung einzelner Räume habe den Gesamtanteil der betrieblichen Nutzung nicht verändert. Bei dem betrieblichen Anteil von 38 % handle es sich um einen ideellen Anteil. Da dieser gleich geblieben sei, würden die einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen hinsichtlich Entnahmen und Einlagen von Wirtschaftsgütern keine Anwendung finden. Die Einkommensteuerrichtlinien 1984 (Abschnitt 33 Abs. 4) ließen unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Ausnahmen vom Grundsatz der Gewinnverwirklichung beim Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen zu. Angeführt werde der Tausch von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn die Anteile gleichwertig, gleichartig und funktionsgleich seien. Im vorliegenden Fall handle es sich um den Austausch von gleichwertigen, gleichartigen und funktionsgleichen Gebäudeteilen. Bei einem gleich bleibenden betrieblichen Nutzungsanteil könnten die nicht direkt einem gesonderten Raum zurechenbaren Wertkomponenten, wie Dach, Dachstuhl, Grund und Boden als solcher, Außenanlagen, Stiegenräume, Sanitärzu- und -ableitungen, Elektrozuleitungen und Ähnliches, auch keiner Änderung unterliegen. Der betriebliche oder private Nutzungsanteil an einem gemischt genutzten Gebäude könne somit zwangsläufig nur ein ideeller Anteil in Analogie zu einem Miteigentumsanteil sein und niemals ein reeller Anteil im Sinne einer Analogie zum Wohnungseigentum.

Die Entnahme-Einlage-Beurteilung durch die Betriebsprüfung führe auch umsatzsteuerlich zu der Konsequenz, dass ohne eine Änderung des betrieblichen Ausmaßes der Nutzung an einem Gebäude, insbesondere an den genannten gemeinsamen Wertkomponenten eines Hauses, ein Eigenverbrauchstatbestand vorliege, ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der nachfolgenden Einlage jedoch nicht möglich sei.

Selbst wenn das Vorliegen eines Entnahmetatbestandes zu bejahen wäre, dürfe eine Feststellung des Teilwerts der sich verschiebenden Gebäudeteile nicht nach den Regeln der "Realschätzordnung" vorgenommen werden, sondern mit dem aus § 6 Z. 1 EStG 1988 definierten Betrag. Der Teilwert werde zwischen den aktuellen Wiederbeschaffungskosten und dem Materialwert des betreffenden Wirtschaftsgutes zu suchen sein. Die Betriebsprüfung habe sich offensichtlich am aktuellen Wiederbeschaffungswert als Mittelwert aus Substanzwert und Ertragswert orientiert. Der Teilwert eines entbehrlichen Wirtschaftsgutes sei allerdings gleich dem Einzelveräußerungspreis. Als solcher gelte der gemeine Wert. Auf Grund der Definition des gemeinen Wertes ergebe sich jedoch, dass ein Büroraum in einer privat genutzten Wohneinheit ohne separaten Eingang sowie ohne WC bei einer Veräußerung des Gesamtbetriebes kaum einen Preis erzielen könne. Der gemeine Wert beziehungsweise Einzelveräußerungspreis tendiere gegen null.

Was die Aufwendungen für die Gartengestaltung anlange, so richte sich die Berufung gegen die Nichtanerkennung von anteiligen betrieblichen Aufwendungen im Ausmaß von 53 %. Das gartengestalterisch adaptierte Grundstück sei wirtschaftlicher Teil der gemischt genutzten Liegenschaft des Wohngebäudes. Auch die Ausgaben für Pflasterungen, Anlegung von Dränagen, Parkplatzgestaltung und die Adaptierung der Zufahrt zum teilweise betrieblich genutzten Wohngebäude seien im Ausmaß von 53 % als betrieblich anerkannt worden.

Ein dem Aufteilungs- und Abzugsverbot unterliegender Mischaufwand liege nicht vor; vielmehr könne von einer Abfolge betrieblicher und privater Veranlassung ausgegangen werden. Eine ansprechende Gartenanlage erfreue durch

ihren Anblick - gegebenenfalls auch durch ein kurzfristiges Verweilen - Kunden, Mitarbeiter und Betriebsinhaber. Es stehe außer Zweifel, dass derartige zeitgemäße Außenanlagen bei neu errichteten Betriebsstätten Betriebsvermögen seien. Dies müsse auch für gemischt genutzte Liegenschaften gelten.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung stellte der Beschwerdeführer einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. In der mündlichen Verhandlung brachte der Beschwerdeführer zum Berufungspunkt "Gartengestaltung" noch ergänzend vor, zur Philosophie eines Tischlereibetriebes gehöre die Arbeit mit natürlichen Materialien. Der Garten diene dazu, diese Philosophie anderen zu vermitteln und dadurch Kunden zu gewinnen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung im Wesentlichen mit folgender Begründung ab:

1. Nutzungsänderung betreffend Wohngebäude:

Bei einem teilweise betrieblich genutzten Gebäude gehöre nicht ein ideeller Gebäudeanteil zum Betriebsvermögen, sondern konkrete Gebäudeteile (Räumlichkeiten), und zwar jene, die tatsächlich betrieblich oder zumindest überwiegend betrieblich genutzt werden. Dem Betrieb diene nicht ein ideeller Anteil am Gebäude, sondern einzelne Räumlichkeiten. Deshalb gelte auch der Grundsatz, dass bei gemischt genutzten Gebäuden alle eindeutig den betrieblich bzw. den privat genutzten Räumlichkeiten zuordenbaren Einnahmen und Ausgaben zur Gänze der betrieblichen bzw. der privaten Sphäre zuzurechnen seien. Wäre hingegen ein ideeller Anteil am Gebäude Betriebsvermögen, müssten alle mit dem gemischt genutzten Gebäude im Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben entsprechend den ideellen Anteilen aufgeteilt werden.

Im Falle der Umwandlung bisher betrieblich genutzter in privat genutzte Räume liege eine Entnahme vor. Der Umstand, dass die Entnahme mit der Einlage von Gebäudeteilen zeitlich zusammenfalle und die betreffenden Räumlichkeiten zufällig auch das gleiche Ausmaß besäßen, sodass das betriebliche Nutzungsausmaß des gemischt genutzten Gebäudes unverändert bleibe, könne an der Verwirklichung sowohl eines Entnahme- als auch eines Einlagetatbestandes und an deren getrennten einkommensteuerrechtlichen Beurteilung nichts ändern. Im Übrigen halte die belangte Behörde die entnommenen Büroräumlichkeiten im Erdgeschoß und die zugeführten Lageräumlichkeiten im Kellergeschoß nicht für gleichartig, gleichwertig und funktionsgleich.

Was die Höhe des Teilwertes des entnommenen Raumes anlange, sei es unverständlich, warum der entnommene Büroraum für einen Erwerber des gesamten Betriebes deshalb wertlos sein solle, weil er sich mitten in einer privat genutzten Wohneinheit befinde und über keinen separaten Eingang und kein WC verfüge. Zum einen sei der genannte Raum sehr wohl geeignet, dem Betrieb zu dienen. Andererseits könne nicht - wie dies der Beschwerdeführer offensichtlich tue - eine rechtlich gar nicht mögliche ausschließliche Veräußerung der betrieblich genutzten Räumlichkeiten des Wohngebäudes unterstellt werden, sondern nur die Veräußerung des ganzen Gebäudes. Der Prüfer sei bei der Wertermittlung vom Mittel aus Substanzwert und Ertragswert ausgegangen. Er habe der Substanzwertberechnung einen Quadratmeter-Preis von S 3.700,-- (gute Ausführung) zu Grunde gelegt und einen Altersabschlag von 9 % (Nutzungsdauer 80 Jahre, Restnutzungsdauer 73 Jahre) berücksichtigt. Beim Ertragswert sei er von einer erzielbaren Miete von S 50,--/m2, Bewirtschaftungskosten von 35 % und einem Kapitalsierungsfaktor von 20 ausgegangen. Den so errechneten Teilwert von S 351.000,-- habe er durch Unterstellung einer nur mittleren Bauausführung auf S 280.000,-- vermindert, um schließlich als Ergebnis der Schlussbesprechung einen Teilwert von S 220.000,-- anzusetzen. Wenn der Prüfer damit im Ergebnis für den 35 m2 großen Raum des sieben Jahre alten Wohngebäudes zu einen Teilwert komme, der einen Wert pro Quadratmeter von rund S 6.300,-- entspreche, so halte dies die belangte Behörde für angemessen.

Da der Beschwerdeführer bisher betrieblich genutzte Räumlichkeiten für private Zwecke verwendet habe, seien auch die umsatzsteuerlichen Konsequenzen (Eigenverbrauchsbesteuerung) vom Prüfer zu Recht gezogen worden.

2. Aufwendungen für Gartenanlage samt Bioteich:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988

(§ 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972) seien Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, wenn sie gemischt, also zum Teil privat, zum Teil betrieblich veranlasst seien, zur Gänze nicht abzugsfähig. Eine Ausnahme bestehe nur dann, wenn feststehe, dass die betreffenden Wirtschaftsgüter ausschließlich oder nahezu

ausschließlich betrieblich verwendet würden. Bei einer Gartenanlage und einem Bioteich, der auch zum Baden geeignet sei, handle es sich um Wirtschaftsgüter, die typischerweise der privaten Lebensführung dienten. Eine nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung der Gartenanlage und des Bioteiches werde vom Beschwerdeführer gar nicht behauptet. Als unerheblich könne die Privatnutzung schon deshalb nicht angesehen werden, da die Gartenanlage auf einem an das Grundstück des Wohngebäudes des Beschwerdeführers in P angrenzenden Grundstück errichtet worden sei. Selbst wenn man davon ausgehe, dass eine Gartenanlage mit Bioteich geeignet sei, der Kundenwerbung eines Tischlereibetriebes zu dienen, sei im vorliegenden Fall zu berücksichtigen, dass die Gartenanlage beim - wenn auch teilweise betrieblich genutzten - Wohngebäude des Beschwerdeführers und nicht bei der eigentlichen Betriebsstätte des Beschwerdeführers in F errichtet worden sei, obwohl das dortige Betriebsgebäude, bestehend aus einer Werkstätte, Ausstellungs-, Büro- und Schulungsräumlichkeiten und einer Nutzfläche von über 1000 m2 primärer Anlaufpunkt für potentielle Kunden und daher der geeignetere Ort sei, um mit Außenanlagen für das Unternehmen und die Unternehmensphilosophie zu werben.

Da es sich bei Aufwendungen der gegenständlichen Art um solche handle, bei denen keine einwandfreie Trennbarkeit von Betriebs- und Privataufwand gegeben sei, gelte das absolute Abzugsverbot. Das Begehren des Beschwerdeführers, die Gartenanlage und den Bioteich im selben Ausmaß dem Betriebsvermögen zuzurechnen wie das Wohngebäude, müsse schon deshalb scheitern, weil es sich bei dem Grundstück, auf dem sich die Anlage befinde, um ein vom Grundstück des Wohngebäudes getrenntes, selbstständiges Wirtschaftsgut handle.

Über die dagegen gerichtete Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

1. Entnahme des Wohngebäudes:

Gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 sind Entnahmen alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten (z.B. 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.

Die Frage, ob ein Wirtschaftsgut zum (notwendigen) Betriebsvermögen zählt, ist im Allgemeinen für das Wirtschaftsgut als Ganzes zu beurteilen; es ist entweder zur Gänze dem Betriebsvermögen oder zur Gänze dem Privatvermögen zuzurechnen. Bei gemischt genutzten Liegenschaften bzw. Gebäuden kann hingegen eine anteilsmäßige Zurechnung zum Betriebs- bzw. Privatvermögen Platz greifen. Werden einzelne bestimmt abgegrenzte Grundstücks(Gebäude-)teile betrieblich, andere hingegen privat genutzt, ist das Grundstück (Gebäude) in einen betrieblichen und in einen privaten Teil aufzuteilen (vgl. u.a. das hg. Erkenntnis vom 19. November 1998, 96/15/0051, mit weiteren Nachweisen). Auf Grund dieser anteilsmäßigen Betrachtung ist es konsequent, bei Widmung zu dauerhafter privater Nutzung ehemals betrieblich genutzter Räumlichkeiten eine Entnahme (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. November 1968, 1685/67) und bei nunmehr betrieblicher Nutzung ehemals privat genutzter Räumlichkeiten eine Einlage anzunehmen. Daran kann der Umstand, dass das Ausmaß der Nutzung durch den Entnahmevorgang einerseits und den Einlagevorgang andererseits im selben Gebäude gleich bleibt, nichts ändern.

Der Verwaltungsgerichtshof kann auch nicht erkennen, dass eine Ausnahme von der auf Grund des Entnahmevorganges eintretenden Gewinnrealisierung greifen würde. Aus den Einkommenssteuerrichtlinien 1984 und damit auch aus deren Abschnitt 33 Abs. 4, auf den sich der Beschwerdeführer in der Beschwerde beruft, können jedenfalls keine subjektiven Rechte abgeleitet werden (siehe jüngst das Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 99/14/0082). Auf die Frage, ob es sich im konkreten Fall um gleichwertige, gleichartige und funktionsgleiche Gebäudeteile handelt, braucht daher nicht eingegangen zu werden.

Der Beschwerdeführer bekämpft weiters die Ermittlung des Entnahmeteilwertes für die nunmehr privat genutzten Räumlichkeiten.

Dem ist zunächst zu erwidern, dass beim Anlagevermögen der Teilwert im Hinblick auf die vom betrieblichen Zusammenhang ausgehende Wertsteigerung regelmäßig über dem gemeinen Wert (Einzelveräußerungspreis) liegt und selbst im ungünstigsten Fall nicht darunter sinken kann (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. Juni 1991, 90/14/0175). Der Beschwerdeführer kann daher aus der Berufung auf den Einzelveräußerungspreis als gemeinen Wert nichts gewinnen. Im Übrigen vermag der Gerichtshof nicht zu erkennen, warum einem Büroraum in einer privat genutzten Wohnungseinheit im betrieblichen Gesamtzusammenhang kein Wert zukommen sollte. Das Beschwerdevorbringen, es sei von eminenter Wichtigkeit, welchen Wert der Erwerber des ganzen Betriebes für den strittigen Raum tatsächlich

ansetzen würde, ist allein nicht geeignet, die Richtigkeit der Höhe des von der belangten Behörde in Ansatz gebrachten Teilwertes in Zweifel zu ziehen.

2. Aufwendungen für Gartenanlage samt Bioteich:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Im Gegensatz dazu zählen gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988

(§ 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972) 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 erfolgen, zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben.

Die belangte Behörde durfte davon ausgehen, dass sich eine Gartenanlage mit Bioteich besonders für Zwecke der Lebensführung eignet. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, wenn sie gemischt, also zum Teil privat, zum Teil betrieblich veranlasst sind, zur Gänze nicht abzugsfähig. Anderes gilt nur, wenn feststeht, dass das betreffende Wirtschaftsgut ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich verwendet wird (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 25. Oktober 1994, 94/14/0014).

Der Beschwerdeführer stellt nicht in Abrede, dass die Gartenanlage samt Bioteich auch privat genutzt wird. Er wendet sich aber dagegen, dass die Abzugsfähigkeit zur Gänze versagt wurde und begehrt eine Aufteilung nach demselben Schlüssel, der dem Verhältnis der betrieblich genutzten zu den privat genutzten Räumlichkeiten des Hauses in P entspricht.

Es trifft wohl zu, dass bei gemischt genutzten Gebäuden das Grundstück, auf dem sie errichtet sind, nach dem Verhältnis der Gebäudenutzung aufgeteilt wird, und dass jene Flächen des Gebäudes, die gemeinschaftlichen Zwecken dienen, zunächst weder dem betrieblichen noch dem privaten Bereich zuzuordnen sind, sondern eine Aufteilung nach dem Verhältnis vorzunehmen ist, das sich an Hand der konkret dem betrieblichen oder privaten Bereich zurechenbaren übrigen Gebäudeteilen ergibt. Eine derartige Aufteilung kommt jedoch nur für solche Boden- bzw. Gebäudeflächen in Betracht, die nicht soweit abgegrenzt sind, dass ihr betrieblicher oder privater Charakter für sich untersucht werden kann (z.B. bei Stiegenhäusern und Gängen; vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. September 1989, 88/14/0172). Im vorliegenden Fall handelt es sich aber - der Beschwerdeführer tritt den diesbezüglichen Sachverhaltsfeststellungen der belangten Behörde nicht entgegen - um ein von der Wohn- und Betriebsliegenschaft abgegrenztes Grundstück samt Anlagen, deren betriebliche Nutzung für sich zu prüfen ist.

Die Beschwerde war daher insgesamt gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 27. Juni 2000

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2000:1995140083.X00

Im RIS seit

14.01.2002

Zuletzt aktualisiert am

06.08.2008

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at