jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2019/1/31 Ro 2017/15/0011

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 31.01.2019

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §4 Abs1;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision der W GmbH & Co KG in B, vertreten durch Mag. Wolfgang Schertler, Wirtschaftsprüfer in 6900 Bregenz, Römerstraße 30, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 24. November 2016, Zl. RV/1100057/2013, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von 1.346,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Die revisionswerbende KG betreibt ein Reisebüro im Erdgeschoß des Hauses B-straße 27. Die Geschäftsräumlichkeiten wurden der Revisionswerberin durch ihren Kommanditisten JW gegen Entgelt zur Nutzung überlassen. Im Streitjahr 2006 hat JW seine Kommanditanteile an der revisionswerbenden KG an seine Kinder übertragen und die Liegenschaft B-straße 27 in seinem Eigentum behalten.

2 Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass der betrieblich genutzte Teil der Liegenschaft B-straße 27 bisher zu Unrecht nicht als notwendiges Sonderbetriebsvermögen des Kommanditisten JW behandelt worden sei. Der Anteil der Geschäftsräume an der Gesamtnutzfläche des Gebäudes betrage 20,65 % und werde auch in der Betriebskostenabrechnung in dieser Höhe ausgewiesen. Dieser Gebäudeteil sei somit nicht von untergeordneter Bedeutung. Weshalb der Gebäudeanteil anlässlich der Einbringung des Betriebes des JW in die revisionswerbende KG nicht in die Sonderbilanz des JW aufgenommen worden sei, könne nicht mehr festgestellt werden. Ungeachtet dessen, seien aber die darauf entfallenden stillen Reserven anlässlich der Schenkung der Kommanditanteile als Entnahmegewinn mit der Differenz des Teilwertes zum Buchwert von 122.820,53 EUR steuerlich zu erfassen.

3 Das Finanzamt erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens einen neuen - den Prüfungsfeststellungen entsprechenden - Feststellungsbescheid für 2006.

4 In der dagegen gerichteten Berufung wandte sich die Revisionswerberin gegen die Besteuerung eines Entnahmegewinns im Wesentlichen mit der Begründung, entgegen den Prüfungsfeststellungen betrage der Nutzflächenanteil der betrieblich genutzten Räume lediglich 19,01 % der Gesamtnutzfläche. Er sei daher von untergeordneter Bedeutung und zähle zum Privatvermögen.

5 Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung unter Abänderung des angefochtenen Bescheides zu Ungunsten der Revisionswerberin insoweit ab, als der Anteil der betrieblich genutzten Räume mit 31,17 % der Gesamtfläche ermittelt wurde. Begründend wies das Finanzamt darauf hin, dass der Erwerb oder die Errichtung einkünfterelevanter Immobilien üblicherweise durch die zu erzielende Rendite bestimmt werde, weshalb im gewöhnlichen Geschäftsverkehr das Ertragswertverfahren als jenes Verfahren anzusehen sei, das vorrangig Anwendung für die Festlegung des Marktwertes bestimmter Realitäten finde. Höhere Erträge führten automatisch zu höheren Anschaffungskosten. Gegenständlich bestehe kein Zweifel daran, dass die Geschäftsräume im Erdgeschoß einen mehrfach höheren Pachtzins - bezogen auf die Nutzfläche - als die Wohnzwecken dienenden Einheiten Mieteinnahmen abwerfen würden. Die höhere Werthaltigkeit der Gewerbefläche in Relation zu den Wohnnutzflächen spiegle sich in höheren Einnahmen wider. Eine lineare Bestimmung der Betriebsvermögenszugehörigkeit nach der bloßen Nutzfläche negiere die im Streitfall primäre Bedeutung der unterschiedlichen Nutzungs- und Nachfragefaktoren wegen der gegebenen Innenstadtlage.

6 Die "differenzierte Zweckbestimmung der Räume" führe zu folgenden Einnahmen: Reisebüro 3.334,80 EUR (43,33 %), Wohnflächen 4.361,75 EUR (56,67 %). Die "Definition des Wertes der betrieblichen Zwecken dienenden Einheiten über eine 50%ige Berücksichtigung über die Nutzflächen und weitere 50 % über die erzielten Einnahmen" führe zu folgendem "betrieblichen Schlüssel":

Reisebüro 31,17 %, Wohnflächen 68,83 %.

7 Daraus folge nach dem Bedeutungszusammenhang gewichtet, dass dem betrieblichen Bereich 31,17 % des in Rede stehenden Objektes zuzurechnen seien, woraus sich stille Reserven in Höhe von 186.994 EUR ergäben.

8 Über Vorlageantrag der Revisionswerberin führte das Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung durch, die Anlass zu weiteren Vorhalteverfahren gab. In deren Ergebnis änderte das Bundesfinanzgericht den bekämpften Feststellungsbescheid des Finanzamtes insoweit ab, als der gewerblich genutzte Anteil nunmehr mit 23,19 % ermittelt wurde. Die vom Finanzamt pauschal festgestellten Ausstattungsunterschiede der privat und der betrieblich genutzten Gebäudeteile seien nicht so gravierend bzw. nachhaltig, dass sie einen Abschlag rechtfertigten. Folge man dem Beschwerdevorbringen und erachte man eine (lediglich geringfügig adaptierte) Aufteilung des Gebäudes nach Nutzflächen für sachgerecht, ergäbe sich (wie im Erkenntnis im Einzelnen aufgegliedert), dass das in Rede stehende Gebäude lediglich zu 18,85 % betrieblich genutzt werde und deshalb zur Gänze Privatvermögen darstelle.

9 Das Bundesfinanzgericht stimme allerdings dem Finanzamt darin bei, dass im Streitfall vom Prinzip der Aufteilung allein nach der Nutzfläche abzugehen sei. Da auch § 8 WEG eine Nutzwertwertermittlung vorsehe, die ausgehend von den Nutzflächen Zuschläge und Abstriche für Umstände ansetze, die nach der Verkehrsauffassung den Wert des Wohnungseigentumsobjektes erhöhen oder vermindern, erachte es das Bundesfinanzgericht in abgeschwächter Anlehnung an die Nutzwertermittlung nach dem WEG für vertretbar, den gewerblich genutzten und außerhalb des MRG vermieteten Gebäudeteil unter Bedachtnahme auf einen Zuschlag zu ermitteln. Lege man die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung aufgezeigte und von der Revisionswerberin nicht beanstandete unterschiedliche Ertragskraft der unterschiedlich genutzten Gebäudeteile auf die ermittelten Nutzflächen um, zeige sich, dass ein Quadratmeter des betrieblich genutzten Gebäudeteiles mehr als die dreifache Ertragskraft eines Quadratmeters des privat genutzten Gebäudeteiles aufweise. Dies sei Folge der unterschiedlichen Nutzung, Ausstattung, baubehördlichen Widmung und mietrechtlichen Einstufung. Stelle aber die deutlich unterschiedliche Raumhöhe ein höchstgerichtlich anerkanntes Kriterium dar, um von der Aufteilung bloß nach der Nutzfläche abzuweichen, dann sei es nicht einsichtig, weshalb dies nicht auch für rechtliche Unterschiede qualitativer Art und wertmäßige Unterschiede von gravierender Tragweite gelten sollte.

10 Wenn auch die Überlegungen zur Nutzwertermittlung nach § 9 WEG nicht eins zu eins auf den gegenständlichen Fall anwendbar seien und eine Aufteilung allein nach dem Ertragswertverfahren in der Judikatur keine Deckung fände,

so stellten doch darauf gestützte Überlegungen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts eine Orientierungshilfe bei der Ermittlung der Wertigkeit von Gebäudeteilen dar. Nach einer Empfehlung der Stadt Wien (zitiert in Prader, Wohnrecht WEG 4.02, § 9 E 82) solle im Regelfall das Verhältnis der Nutzwerte pro Quadratmeter zwischen der Vergleichswohnung einerseits und Geschäftsräumen andererseits 1 : 2 nicht übersteigen. Der vom Bundesfinanzgericht zum Ansatz gebrachte Faktor bzw. Zuschlag für das betrieblich verwendete Büro liege erheblich darunter und vermeide somit eine unzulässige Überbewertung der Ertragskraft. Dies werde auch durch den Umstand bestätigt, dass die Stadt Wien bei einem Geschäft im Obergeschoß einen Abstrich von 25 % bis 50 % des Richtnutzwertes eines im gleichen Haus gelegenen Erdgeschoßgeschäftslokales empfehle. Der vom Bundesfinanzgericht angesetzte Zuschlag für die betrieblich genutzte Fläche von 30 % liege damit am unteren Ende dessen, was als Abschlag für einen bloßen Stockwerksnachteil bzw. als Zuschlag für ein im 1. OG gelegenes Geschäftslokal empfohlen werde. Im vorliegenden Fall sehe das vorgelegte Gutachten einen 60%igen Abschlag für Abstellräume vor. Vor diesem Hintergrund erscheine es angemessen, wenn im Hinblick auf die mehr als dreifache Ertragskraft der betrieblichen Räume, die höhere Wertigkeit von Geschäftsräumen gegenüber Wohnräumen mit einem Zuschlag in Höhe von 30 % zum Ausdruck komme. Der betrieblich genutzte Gebäudeteil betrage aus den dargelegten Gründen 23,19 % vom Gesamtgebäude und sei somit nicht von untergeordneter Bedeutung. Insoweit liege Sonderbetriebsvermögen vor, sodass anlässlich der schenkungsbedingten Entnahme ein Entnahmegewinn in Höhe von

138.523 EUR zu versteuern sei.

11 Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei zulässig, weil die Frage von grundsätzlicher Bedeutung sei, ob Wertigkeitsunterschiede, die vor allem in der unterschiedlichen baubehördlichen Widmung und mietrechtlichen Einstufung von Gebäudeteilen wurzeln und starke Unterschiede in der Ertragskraft bedingen, dem Grunde nach eine andere Gewichtung als jene nach der bloßen Nutzfläche rechtfertigten.

12 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision. Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung eingebracht, in der ergänzend zu den Ausführungen des Bundesfinanzgerichts auf die "Zuordnung der Geschäftsfläche unter das ABGB" hingewiesen wird, welche es in Kombination mit den dauerhaft wesentlich höheren Pachtzinsen rechtfertige, die Wohnnutzflächen nicht mit ihrem gesamten Ausmaß, sondern nur mit einem Anteil, der ihrer geringeren Werthaltigkeit entspreche, in den Flächenschlüssel einzubeziehen.

13 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

14 Die Revisionswerberin bringt vor, das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts widerspreche der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes über die Zurechnung und Aufteilung von gemischt genutzten Gebäuden zum Betriebs- und Privatvermögen. Der Verwaltungsgerichtshof fordere eine Aufteilung nach dem Nutzflächenschlüssel. Eine Aufteilung nach Ertragswerten habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29. Juli 2014, 2010/13/0126, ausdrücklich abgelehnt.

15 Die Revision ist zulässig und begründet.

16 Dient ein Grundstück (Gebäude) zum Teil dem Betrieb, zum Teil außerbetrieblichen (oder privaten) Zwecken, so stellt der betrieblich genutzte Teil notwendiges Betriebsvermögen dar. Es kommt in einem solchen Fall, soweit das Ausmaß einer Nutzungsart nicht von untergeordneter Bedeutung ist, zu einer räumlichen Aufteilung des Gebäudes (siehe für viele VwGH 9.5.1995, 94/14/0151, und 7.10.2003, 2001/15/0025).

17 Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Aufteilung des Gebäudes grundsätzlich nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu erfolgen. Für Zwecke der Aufteilung des Gebäudes ist zunächst jeder Raum als betrieblicher oder privater Raum einzustufen; dies erfolgt nach der ausschließlichen oder zeitlich überwiegenden betrieblichen oder privaten Nutzung des Raumes (vgl. VwGH 19.9.1989, 88/14/0172). Der Aufteilungsschlüssel des Gebäudes ergibt sich sodann aus dem Verhältnis der Summe der Nutzflächen der betrieblichen Räume zur Summe der Nutzflächen der privaten Räume.

18 Wenn die Raumhöhen der einzelnen Teile deutlich voneinander abweichen, kann sich die Kubatur als Aufteilungsschlüssel eignen; Gebäudeteile im Keller und in abgeschrägten Dachböden, die zwar ausschließlich betrieblich oder außerbetrieblich/privat genutzt werden, aber wertmäßig deutlich hinter den anderen Räumen zurückbleiben, sind bei der Berechnung des Nutzflächenverhältnisses nicht mit der gesamten Nutzfläche, sondern bloß

mit einem Anteil anzusetzen. Auf Grund ihrer Beschaffenheit nicht nutzbare Gebäudeteile (z.B. ein unausgebauter Dachboden) sind bei Berechnung des Aufteilungsschlüssels überhaupt nicht zu berücksichtigen (vgl. VwGH 14.12.2005, 2002/13/0114), gemeinschaftlichen Zwecken dienende Gebäudeteile, wie das Stiegenhaus oder ein Heizraum beeinflussen das Aufteilungsverhältnis nicht (vgl. VwGH 27.6.2000, 95/14/0083).

19 Im Erkenntnis vom 29. Juli 2014, 2010/13/0126, hat der Verwaltungsgerichtshof in Bezug auf ein zum Teil privat genutztes, zum Teil vermietetes Gebäudes ausgesprochen, dass grundsätzlich nicht von Bedeutung ist, in welcher Höhe (sei es aus einer Vermietung zu Wohn- oder zu gewerblichen Zwecken) mit den als Wertabgaben eingesetzten Kosten Einnahmen oder Erträge erzielt werden. Das "kausale" Verursachungsprinzip entspricht der Aliquotierung nach der Nutzfläche. Wird ein Gebäude nur zum Teil vermietet, richtet sich die Ermittlung des zu nicht abziehbaren Aufwendungen führenden Anteils (nicht direkt zurechenbarer Kosten) im Allgemeinen wie im betrieblichen Bereich nach der anteiligen Nutzfläche. Dies schließt es zwar nicht aus, dass etwa bei deutlich voneinander abweichenden Raumhöhen oder wertmäßig deutlich zurückbleibenden Gebäudeteilen (z.B. Keller, abgeschrägte Dachböden) auch andere Gewichtungen (z.B. nach der Kubatur) in die Berechnung des Aufteilungsschlüssels einfließen können, eine Aufteilung allein nach der finalen "Ertragskraft" von Gebäudeteilen (den jeweils erzielbaren Mieten) entspricht hingegen nicht dem Gesetz.

20 Wenn das Bundesfinanzgericht in Abkehr von der angeführten Rechtsprechung ausführt, es sei nicht einsichtig, weshalb nicht auch rechtliche Unterschiede qualitativer Art zu einem vom Nutzflächenschlüssel abweichenden Aufteilungsschlüssel führen sollten, ist ihm zu entgegnen:

21 Zum notwendigem Betriebsvermögen gehören jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (vgl. für viele VwGH 16.12.2015, 2013/15/0148). Steht wie im Revisionsfall die Betriebsvermögenseigenschaft von Gebäudeteilen in Rede, legt es bereits diese Definition nahe, die Zuordnung nach der Nutzfläche jener Räume vorzunehmen, die dem betrieblichen Einsatz dienen. Weisen die Räume unterschiedliche Raumhöhen auf, kann im Einzelfall eine Aufteilung nach der Kubatur der betrieblich bzw. nicht betrieblich genutzten Räume sachgerecht sein. Dass Gebäudeteile im Keller oder abgeschrägte Dachböden, die wertmäßig deutlich hinter den anderen Räumen zurückbleiben, nicht mit der gesamten Nutzfläche, sondern bloß mit einem Anteil anzusetzen sind (vgl. VwGH 26.7.2007, 2005/15/0133), berücksichtigt die eingeschränkte Nutzbarkeit dieser Räumlichkeiten für die betrieblichen bzw. außerbetrieblichen Zwecke. Ein Abstellen auf die unterschiedliche Ertragskraft der jeweiligen Räume - wie vom Bundesfinanzgericht vertreten - entbehrt hingegen der sachlichen Rechtfertigung, weil die Höhe der möglichen Einnahmen, die mit dem Gebäudeteil erzielt werden können, in keinen Zusammenhang mit der Frage gebracht werden kann, ob und in welchem Umfang ein Gebäude der Einkunftserzielung dient.

22 Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

23 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

Wien, am 31. Jänner 2019

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2019:RO2017150011.J00

Im RIS seit

22.02.2019

Zuletzt aktualisiert am

19.04.2019

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at