jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1995/1/25 93/15/0003

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 25.01.1995

Index

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

Norm

BAO §22;
BAO §23;
EStG 1972 §20 Abs1 Z2;
EStG 1972 §4 Abs1;
EStG 1972 §4 Abs4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Rauscher, über die Beschwerde des Dr. A in G, vertreten durch Dr. H, Rechtsanwalt in L, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 18. November 1992, Zl. B 80-3/92, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1987 und 1988, 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

1. Der Beschwerdeführer übt die freiberufliche Tätigkeit eines Zahnarztes aus. Die Praxisräumlichkeiten befinden sich im Kellergeschoß und Parterre des Ordinationsgebäudes. Im selben Gebäude befinden sich im Obergeschoß das im Jahr 1988 errichtete Zahnlabor sowie im Dachgeschoß private Räumlichkeiten des Beschwerdeführers.

Ende 1986 hatte der Beschwerdeführer einen Anwartschaftsvertrag für eine in der Nähe seiner Praxis liegende Eigentumswohnung abgeschlossen. Die vom Beschwerdeführer schon damals getrennt lebende Ehegattin bewohnte zu diesem Zeitpunkt, entsprechend ihrem dinglich gesicherten Wohnrecht, das Dachgeschoß des Gebäudes. Bei der Begründung eines Dienstverhältnisses mit seiner Ehegattin im Juli 1987 vereinbarten der Beschwerdeführer und seine Ehegattin die Verrichtung der Praxisverrechnung durch letztere im Beschäftigungsausmaß von 20 Wochenstunden gegen eine Entlohnung in Form eines Bruttobetrages von S 4.500,-- sowie gegen Zurverfügungstellung der erwähnten Eigentumswohnung als Dienstwohnung. Vereinbart war darüberhinaus, daß eine Barauszahlung auf Grund der

Zurverfügungstellung der Dienstwohnung nicht erfolgen sollte; weiters, daß künftige Gehaltserhöhungen mit der Benutzung der Dienstwohnung als abgegolten gelten sollten. Im Gegenzug verlegte der Beschwerdeführer seine privaten Räumlichkeiten in das nunmehr freistehende Dachgeschoß des Hauses und errichtete im Obergeschoß sein Zahnlabor.

Vor Begründung des Dienstverhältnisses hatte die Ehegattin des Beschwerdeführers die Praxisverrechnung ihres Ehegatten (Wahlarztpraxis) bis Ende 1986 unentgeltlich vorgenommen. Danach hatte der Ehegatte für die Dauer von etwa eineinhalb Monaten eine fremde Dienstnehmerin für diese Tätigkeit eingestellt, dann aber wieder auf seine Ehegattin - nunmehr auf der Grundlage des schon erwähnten (schriftlichen) Dienstvertrages - gegriffen.

2. Im Jahr 1987 ließ der Beschwerdeführer die Zufahrt des Gebäudes sanieren und erwarb eine Schneefräse.

Nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung setzte das Finanzamt die Einkommen- und Umsatzsteuer für die Streitjahre im wiederaufgenommenen Verfahren neu fest.

1. Hiebei versagte es der Eigentumswohnung die Anerkennung als Dienstwohnung.

2. Hinsichtlich der Sanierung der Zufahrt stützte sich das Finanzamt in seiner Bescheidbegründung auf den Bericht des Prüfers, worin es heißt, daß die Zufahrtsflächen sowohl betrieblichen als auch privaten Zwecken dienten. Da keine Aufzeichnungen über die Benützung der Grundstückszufahrt vorlägen, ließe sich nicht ermitteln, wie hoch der einzelne Anteil sei. Aus diesem Grund seien die Aufwendungen entsprechend dem Privatanteil am Gebäude im Ausmaß von 25 % nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Analoges gelte für die Anschaffung der Schneefräse.

Dagegen erhob der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der Berufung.

In der Berufungsvorentscheidung änderte das Finanzamt seine Auffassung hinsichtlich der Dienstwohnung und versagte dem gesamten Dienstverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Ehegattin unter Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 26. Februar 1985, 1466/73 die Anerkennung.

Zur Frage der Zufahrtssanierung und der Anschaffung der Schneefräse verwies die Abgabenbehörde auf das hg. Erkenntnis vom 19. September 1989, Zl. 88/14/0172, und stellte fest, daß eine Aufspaltung der Benutzung der Einfahrt in Einzelvorgänge die Ungewißheit der Gewichtung derselben bei Benutzung verschiedener Verkehrsmittel bestehen lasse. Darüberhinaus seien Privatbesuche ebenso wie die Benutzung der Einfahrt durch Familienmitglieder nicht in die Berechnung einbezogen worden, weshalb diese nicht als taugliches Mittel zur Ermittlung des Privatanteiles angesehen werden könnten.

In weiterer Folge beantragte der Beschwerdeführer die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die belangte Behörde wies die Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1987 und 1988 hinsichtlich der im Beschwerdeverfahren geltend gemachten Beschwerdepunkte als unbegründet ab.

1. Hinsichtlich des Dienstverhältnisses führte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aus, unter Berücksichtigung der §§ 90 Abs. 2, 94 Abs. 1 und 98 ABGB seien die durch die Beschäftigung eines Ehegatten im Betrieb des anderen veranlaßten Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG als Aufwand zu berücksichtigen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müsse jedoch bei nahen Angehörigen besonders sorgfältig geprüft werden, ob die formelle rechtliche Gestaltung eines Rechtsgeschäftes seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspreche. Im Beschwerdefall stehe der Anerkennung des Dienstverhältnisses weniger die dem Dienstvertrag widersprechende Barauszahlung als vielmehr die Tatsache entgegen, daß eine Bewältigung der Bedürfnisse des Lebens mit nur einer Wohnung und S 1.000,-- pro Monat nicht möglich sei. Ein Fremder hätte sich niemals auf ein Dienstverhältnis eingelassen, durch welches zwar das Wohnbedürfnis befriedigt, jedoch der Nahrungsstand bzw. der Lebensunterhalt gefährdet erscheine. Die Unterhaltsleistungen des Beschwerdeführers an seine Ehegattin hätten außer Betracht zu bleiben, denn es könne auch bei einem Fremden nicht davon ausgegangen werden, daß ihm von dritter Seite zu seinem Gehalt zusätzlich Unterhalt gewährt werde, damit er ein solches Dienstverhältnis eingehen könne. Das Dienstverhältnis wäre somit unter Fremden nicht zustandegekommen. Das Dienstverhältnis sei auch deshalb kein ernsthaftes, weil die fremde Dienstnehmerin, die kurzfristig die Praxisverrechnung übernommen hatte, mehr als das Dreieinhalbfache der Entlohnung der Gattin des Beschwerdeführers erhalten habe.

Weiters nahm die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid an, daß sich das gesonderte Wohnbedürfnis der

Ehegattin des Beschwerdeführers aus der Zerrüttung der Ehe des Beschwerdeführers ergäbe und damit einzig und allein in der privaten Sphäre des Beschwerdeführers liege. Der Beschwerdeführer sei zur Befriedigung des gemeinsamen oder auch getrennten Wohnbedürfnisses seiner Ehegattin zivilrechtlich jedenfalls verpflichtet.

2. Hinsichtlich der Aufwendungen für die Sanierung der Zufahrt stellte die belangte Behörde fest, daß die Zufahrt sowohl betrieblichen als auch privaten Zwecken diene und nahm ein Nutzungsverhältnis von 75 % zu 25 % an. Der Behauptung des Beschwerdeführers, die Zufahrt nur im Ausmaß von 4 % der Gesamtnutzung mit dem eigenen Auto zu befahren, hielt die belangte Behörde entgegen, der Beschwerdeführer sei hiefür den Beweis bzw. die Glaubhaftmachung schuldig geblieben. Die betriebliche Nutzung könne auf Grund der Patientenfrequenz ungefähr ermittelt werden, wohingegen die Ermittlung der privaten Nutzung durch Besuche von Freunden, Verwandten und die eigene Befahrung bzw. Begehung der Zufahrt nur durch Aufzeichnungen veranschaulicht werden könnten. Auch unter Heranziehung von Erfahrungswerten des täglichen Lebens ergäbe sich für beide Seiten kein befriedigendes Ergebnis, weswegen die schlüsselmäßige Aufteilung wohl die brauchbarste und geläufigste Methode der Ermittlung der Aufteilung der Benützung der Einfahrt sei. Die belangte Behörde verwies dabei auf das hg. Erkenntnis vom 19. September 1989, 1988/14/0172.

Dieselben Überlegungen seien auch für den Anschaffungsaufwand der Schneefräse maßgebend.

In seiner dagegen erhobenen Beschwerde erachtet sich der Beschwerdeführer im gesetzlich gewährleisteten Recht auf einkommensteuerwirksame Geltendmachung von Betriebsausgaben gemäß § 4 EStG und im gesetzlich gewährleisteten Recht auf Abzug von Vorsteuern gemäß § 12 UStG verletzt und beantragt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und beantragte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Im vorliegenden Fall gewährte der Beschwerdeführer seiner Ehegattin für die Verrichtung der Praxisverrechnung im Ausmaß von 20 Wochenstunden eine Entlohnung in Form einer Dienstwohnung sowie eines monatlichen Barbetrages von ca. S 1.000,--. Die belangte Behörde verweigerte diesem Dienstverhältnis die Anerkennung mit der Begründung, ein derartiger Vertrag wäre unter Fremden nicht zustandegekommen, weil mit der Bereitstellung der Wohnung zwar das Wohnbedürfnis der Ehegattin befriedigt, bei einer monatlichen Barauszahlung von bloß ca. S 1.000,-- aber deren Nahrungsstand bzw. der Lebensunterhalt gefährdet sei. Als Wert der Dienstwohnung setzte die belangte Behörde, den buchmäßigen Aufzeichnungen des Beschwerdeführers folgend, den amtlichen Sachbezugswert in der Höhe von S 2.750,-- an. Weiters vertrat die belangte Behörde die Auffassung, das gesonderte Wohnbedürfnis der Ehegattin ergebe sich aus der Zerrüttung der Ehe des Beschwerdeführers und liege damit einzig und allein in dessen privater Sphäre.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat, ist nach der Verkehrsauffassung bei Betrieben von mittlerer Größe die Zurverfügungstellung von Dienstwohnungen an Arbeitnehmer nicht üblich (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 17. September 1990, Zl. 89/15/0019 und vom 22. September 1992, Zl.88/14/0058).

Neben der Unüblichkeit der Zurverfügungstellung von Dienstwohnungen im großstädtischen Bereich spricht auch gegen eine Anerkennung, daß die Ehegattin des Beschwerdeführers mit Haftungsverpflichtungen in Millionenhöhe belastet ist. Würde die Ehegattin ein über dem Existenzminimum liegendes Einkommen erzielen, so fiele dieses den Gläubigern zu. Die Maßgeblichkeit dieses außersteuerlichen Grundes für die konkrete Vertragsgestaltung wurde nach Ausweis der Akten des Verwaltungsverfahrens vom steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers in der mündlichen Verhandlung vor der belangten Behörde bestätigt.

Die zwischen dem Beschwerdeführer und seiner Gattin gewählte Vertragskonstruktion stellt somit in Wirklichkeit nicht Sachbezug dar, sondern Gestattung der Benützung der Wohnung auf Basis faktischer ehelicher Auseinandersetzung mit dem Ziel, den Zugriff der Gläubiger der Ehegattin auf deren Einkommen zu verhindern.

Zu berücksichtigen ist, daß ebenso wie bei Zahlung eines angemessenen Gehaltes auch Unterhaltsleistungen des Beschwerdeführers an seine Ehegattin der Exekution durch deren Gläubiger anheimfallen würden.

Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergibt sich somit, daß mit diesem Dienstverhältnis, bei dem auch eine Eigentumswohnung als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt wird, nicht ein betriebliches Motiv im Vordergrund steht, sondern ein privates, nämlich die Erfüllung von aus dem Familienverhältnis entspringenden Verpflichtungen. Damit

sind die Aufwendungen für die vom Beschwerdeführer als Dienstwohnung qualifizierte Eigentumswohnung nicht solche zur Betriebsführung gemäß § 4 Abs 4 EStG, sondern solche zur Lebensführung iSd § 20 Abs 1 Z 2 EStG.

2. Hinsichtlich der Aufwendungen für die Sanierung der Zufahrt und die Anschaffung der Schneefräse ist folgendes zu bemerken:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 19. September 1989, Zl. 88/14/0172, festgestellt hat, ist bei bestimmt abgegrenzten Räumlichkeiten und Flächen in erster Linie der betriebliche oder private Charakter für sich zu untersuchen. Läßt sich nach der Art der Räumlichkeit (Fläche) und ihrer Nutzung konkret feststellen, daß die betriebliche Verwendung überwiegt, so ist die Räumlichkeit (Fläche) als betrieblicher Teil des Gebäudes in die Berechnung des Nutzungsverhältnisses einzubeziehen. Nur bei Räumlichkeiten und Flächen, bei denen sich wie z.B. bei Stiegenhäusern und Gängen in einem der Fremdenbeherbergung und der eigenen Unterkunft dienenden Gebäude nicht mehr als die ALLGEMEINE Feststellung treffen läßt, daß sie gemeinschaftlichen Zwecken dienen, ist es geboten, diese Räumlichkeiten vorerst weder dem betrieblichen noch dem privaten Bereich zuzuordnen, sondern eine Aufteilung nach dem Verhältnis vorzunehmen, das sich anhand der KONKRET nach dem betrieblichen oder privaten Bereich zurechenbaren ÜBRIGEN Gebäudeteile ergibt (schlüsselmäßige Aufteilung; vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 5. Juli 1994, Zl. 91/14/0110).

Unbestritten ist im vorliegenden Fall, daß die Zufahrt zum Gebäude und die vom Beschwerdeführer angeschaffte Schneefräse sowohl betrieblichen als auch privaten Zwecken dienen. Strittig hingegen ist das Ausmaß des privaten Anteiles an der Zufahrt und der Schneefräse.

Der Beschwerdeführer machte im Abgabenverfahren eine private Nutzung der Zufahrt im Ausmaß von nur 4 % geltend, ohne konkrete Angaben zu deren Glaubhaftmachung zu erbringen. Diesem Vorbringen legte der Beschwerdeführer, wie aus der Berufung hervorgeht, eine Patientenfrequenz von 60 bis 70 Patienten pro Tag zugrunde. Die Abgabengehörde nahm einen privaten Nutzungsanteil an der Zufahrt von 25 % an und verwies auf das zitierte hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 1989, Zl. 88/14/0172.

In seiner Beschwerde brachte der Beschwerdeführer vor, die Beurteilung der Abgabenbehörde sei unrealistisch und unterstützte dieses Vorbringen durch Berechnungen, in denen er die betriebliche und die private Nutzung der Zufahrt durch Einzelbefahrungen darstellte, wobei er nun eine tägliche Frequenz von 90 Patienten annahm.

Der Verwaltungsgerichtshof bekräftigt seine in den hg. Erkenntnissen vom 19. September 1989, Zl. 88/14/0172, und vom 5. Juli 1994, Zl. 91/14/0110, vertretene Auffassung, wonach Gebäudeteile, die gemeinschaftlichen Zwecken dienen, entsprechend dem Verhältnis der anderen Räumlichkeiten aufzuteilen sind. Wenn die belangte Behörde im vorliegenden Fall unter Berücksichtigung des Umstandes, daß die Zufahrt mehr betrieblich als privat genutzt wird, zu einem Aufteilungsverhältnis von 75 % : 25 % gekommen ist, so kann dem nicht mit Erfolg entgegengetreten werden.

Die von der belangten Behörde vorgenommene Aufteilung nach dem Nutzungsverhältnis des Gebäudes erweist sich nämlich insofern als rechtmäßig, als es auf die Anzahl der Einzelbegehungen der Zufahrt nicht ankommt. Sowohl die Sanierung der Zufahrt als auch die Anschaffung der Schneefräse waren aufgrund der örtlichen Verhältnisse jedenfalls geboten, weshalb dem Beschwerdeführer die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen auch im Falle einer bloß privaten Nutzung entstanden wären.

Somit hatte im vorliegenden Fall die Ermittlung des privaten Anteiles an dem gemischt genutzen Liegenschaftsteilen und dessen Zubehör, wie die belangte Behörde richtig erkannt hatte, nach dem Nutzungsverhältnis des Ordinationsgebäudes zu erfolgen.

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

4. Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 f VwGG i.V.m. der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 416/1994, insbesondere deren Art. III Abs. 2.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1995:1993150003.X00

Im RIS seit

20.11.2000

Zuletzt aktualisiert am

17.04.2012

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

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