

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

18.01.1983

Geschäftszahl

82/14/0100

Beachte**Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

82/14/0104

82/14/0103

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Karlik, Dr. Simon, Dr. Schubert und Dr. Pokorny als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Sperlich, über die Beschwerde des EW in F, vertreten durch Dr. Peter Kranzelbinder, Rechtsanwalt in Klagenfurt, Dr. A.-Lemisch-Platz 4/5, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Kärnten, Berufungssenat I, vom 29. Dezember 1981, Zl. B 22-4/81, betreffend Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer für 1979, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Der Beschwerdeführer betreibt u.a. ein Pflegeheim für Patienten der psychiatrischen Abteilung des Landeskrankenhauses X, dessen Gewinn er nach der Aktenlage gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1972 ermittelt. Das dem Pflegeheim dienende Gebäude (Altbau) erweiterte er im Jahre 1979 um einen viergeschossigen Zubau. Der Altbau wurde nach Fertigstellung des Zubaus ausschließlich betrieblich genutzt. Drei Geschosse des Zubaus dienen ebenfalls betrieblichen Zwecken, während das vierte Geschoß überwiegend für private Wohnzwecke verwendet wird.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer u.a. fest, daß von den gesamten Kosten des Zubaus 25 % auf die Privatwohnung entfielen. Der Prüfer schied die mit der Errichtung der Privatwohnung im Zusammenhang stehenden Kosten, wie Absetzung für Abnutzung (AfA), Zinsen und Gebühren aus den Abgabenbemessungsgrundlagen aus, erkannte den Investitionsfreibetrag nur in bezug auf den betrieblich genutzten Teil des Zubaus zu und versagte den entsprechenden Vorsteuerbeträgen die Abzugsfähigkeit. Das Finanzamt schloß sich u. a. mit dem Einkommensteuer-, Gewerbesteuer- und Umsatzsteuerbescheid für 1979 der Auffassung des Prüfers an.

Der Beschwerdeführer erhob Berufung und brachte in dieser sowie in weiteren Schriftsätzen im wesentlichen vor, daß nach Rechtsprechung und Schrifttum Gebäudeteile dann kein eigenes steuerliches Schicksal hätten, wenn ihre private oder betriebliche Verwendung von untergeordneter Bedeutung sei. Dies treffe im Beschwerdefall auf den privat genutzten Teil des Gebäudes zu, den der Beschwerdeführer im Zuge des Berufungsverfahrens letztlich mit 13,46 % der Gesamtfläche des Gebäudes angab. In einem solchen Fall sei das ganze Gebäude als Betriebsvermögen zu behandeln und die diesbezüglichen Aufwendungen wären voll als Betriebsausgaben absetzbar. Die auf die Errichtung und Erhaltung des Gebäudes entfallenden Vorsteuerbeträge seien nach § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1972 uneingeschränkt abzugsfähig.

Die belangte Behörde gab der Berufung des Beschwerdeführers mit dem angefochtenen Bescheid keine Folge. Begründend führte sie aus, daß bei Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG 1972 nur der

betrieblich genutzte Teil eines Gebäudes Betriebsvermögen sei. Nur insoweit stellten die mit dem Gebäude zusammenhängenden Aufwendungen Betriebsausgaben dar. Eine Aufteilung nach den Nutzungsverhältnissen sei aber dann nicht vorzunehmen, wenn der betrieblich oder privat genutzte Teil nur von untergeordneter Bedeutung sei. In einem derartigen Fall wäre das Grundstück je nachdem, welchem der beiden Verwendungszwecke es überwiegend diene, zur Gänze entweder als Privat- oder als Betriebsvermögen anzusehen. Regelmäßig könne davon ausgegangen werden, daß ein Gebäudeteil, dessen Kubatur oder Nutzfläche mehr als 20 % der Kubatur (Nutzfläche) des Gesamtgebäudes betrage, nicht mehr von untergeordneter Bedeutung sei. Das schließe aber nicht aus, dies auch bei einem niedrigeren Prozentsatz anzunehmen, da bei der Beurteilung der gegenständlichen Frage der Wert und das wirtschaftliche Gewicht des betreffenden Gebäudeanteiles nicht außer Betracht gelassen werden könnten.

Im Beschwerdefall betrage der privat genutzte Teil rund 13 % des Gesamtgebäudes und zirka 25 % des Zubaus. Diese Aufteilung gehe nur von den Nutzflächenverhältnissen aus und berücksichtige nicht die - im Vergleich zu den Pflanzlingszimmern - qualitativ bessere Ausstattung der Wohnung. Demgegenüber könne aus dem Einwand des Beschwerdeführers, daß gewisse Räume aus dem Wohnungsverband fallweise für betriebliche Zwecke verwendet würden, nichts für eine Verminderung des privaten Anteiles am Zubau gewonnen werden. Fallweise betriebliche Nutzung von Räumen der Privatwohnung führe nämlich nicht dazu, daß diese Räume als Betriebsräume anzusehen seien.

Berücksichtige man ferner, daß Teile des Kellers und der Küche ständig sowohl für die vom Beschwerdeführer weiters betriebene "pauschalierte" Landwirtschaft als auch für private Zwecke benutzt würden, so erweise sich der vom Prüfer errechnete Prozentsatz der Privatnutzung des Zubaus eher als zu gering. Davon abgesehen entsprächen bereits 25 % der Herstellungskosten des Zubaus (Gesamtkosten S 3.552.779,-) immerhin einem Betrag von S 888.195,- und es könne daher nicht mehr von "unwesentlichen Hausteilen" oder von Hausteilen "gänzlich untergeordneter Bedeutung" im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gesprochen werden.

Auf diesen Überlegungen habe auch die vom Beschwerdeführer angesprochene Verwaltungsübung (Einkommensteuerrichtlinien 1941) beruht, wenn sie neben der Fünftel-Grenze auch eine absolute Obergrenze (RM 10.000) als Beurteilungskriterium für den Begriff der "untergeordneten Bedeutung" angesehen hätte. Bei Überschreiten dieser 10.000 RM-Grenze teile demnach der Gebäudeteil in keinem Fall das Schicksal des übrigen Gebäudes. Auch daraus gehe hervor, daß zwar die 20 % Grenze für den Regelfall durchaus Geltung haben solle, daß aber dann, wenn der Wert des anders genutzten Teiles wirtschaftlich ins Gewicht falle, das Nichterreichen dieser Grenze unbeachtlich zu bleiben habe und das Gebäude seiner Verwendung entsprechend dem Betriebsvermögen und dem Privatvermögen anteilmäßig zuzurechnen sei.

Das Außerachtlassen des Wertes von Teilen, die unter der 20 %- Grenze liegen, würde auch zu wirtschaftlich nicht gerechtfertigten Ergebnissen führen. So könnte der Eigentümer eines sechs- oder mehrgeschossigen Gebäudes, bei dem nur ein Geschoß ausschließlich betrieblichen Zwecken diene, dieses Stockwerk nie - der betriebliche Anteil liege ja jeweils unter 20 % - als Betriebsvermögen behandeln.

Ziehe man also in Erwägung, daß der Verwaltungsgerichtshof die wirtschaftliche Bedeutung eines Gebäudeteiles als das wesentliche Beurteilungskriterium ansehe und wirtschaftlich sinnvolle Ergebnisse nur dann zu erzielen seien, wenn auch der Wert des anders genutzten Gebäudeteiles ins Kalkül gezogen werde, so könne bei Baukosten von über S 800.000,- die Privatwohnung nicht als unbeachtlicher Gebäudeteil dem Betriebsvermögen zugerechnet werden. Die auf die Privatwohnung entfallenden Kosten führten nicht zu Betriebsausgaben und könnten demnach gemäß § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1972 nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Darüber hinaus habe der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 1. Dezember 1976, Zl. 1185/76, Slg. Nr. 5052/F, zu einem ähnlich gelagerten Fall ausgeführt, daß bereits die Anwendung der generellen Vorschrift des § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1972 genüge, um den Vorsteuerabzug von Kosten privat genutzter Räume auszuschließen, da Lieferungen oder sonstige Leistungen, die auf solche Räume entfielen, nicht für das Unternehmen ausgeführt würden.

Vorliegende Beschwerde macht inhaltliche Rechtswidrigkeit "bzw." Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Die im Spruch dieses Erkenntnisses genannte Berufungsentscheidung der belangten Behörde betrifft Einkommensteuer und Gewerbesteuer für 1978 sowie Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer für 1979. In der Beschwerde verweist der Beschwerdeführer einleitend auf seine Berufung gegen die Einkommensteuer-, Umsatzsteuer- und Gewerbesteuerbescheide des Finanzamtes für 1979, welche Berufung die belangte Behörde mit der Berufungsentscheidung rechtswidrigerweise abgewiesen hätte. Der Beschwerdeführer hat seiner Beschwerde auch Steuerbescheide des Finanzamtes beigegeben, aber eben nur die genannten Bescheide für 1979. Die Berufungsentscheidung erscheint darnach nur insoweit angefochten, als sie das Jahr 1979 zum Gegenstand hat.

2. Der Beschwerdeführer ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1972. In diese Gewinnermittlung können (mit den auf sie entfallenden Ausgaben, der auf sie entfallenden AfA, den einkommensteuerlichen

"Investitionsbegünstigungen" usw.) nur Wirtschaftsgüter des notwendigen Betriebsvermögens einbezogen werden. Die Frage, ob ein Wirtschaftsgut zum notwendigen Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen zählt, ist im allgemeinen für das Wirtschaftsgut als ganzes zu beantworten: Es ist entweder zur Gänze dem Betriebsvermögen oder zur Gänze dem Privatvermögen zuzurechnen. Bei einer Liegenschaft bzw. bei einem Gebäude - um ein solches geht es im Beschwerdefall - greift jedoch nach Schrifttum und Rechtsprechung (Hofstätter-Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, § 4 Abs. 1 Tz 12 S. 8, Schubert-Pokorny-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, S. 140, und die dort jeweils zitierte Judikatur) eine anteilmäßige Zurechnung Platz. Das Gebäude ist, soweit es betrieblich genutzt wird, notwendiges Betriebsvermögen, und soweit dies nicht der Fall ist, Privatvermögen. Dies gilt allerdings nicht, wenn ein Gebäudeteil im Verhältnis zum Gesamtgebäude nur von untergeordneter Bedeutung ist. In einem solchen Fall ist eine einheitliche Betrachtung geboten: Dient der übrige Teil des Gebäudes betrieblichen Zwecken, dann stellt auch der untergeordnete, nicht betrieblich genutzte Teil notwendiges Betriebsvermögen dar, dient hingegen der übrige Teil privaten Zwecken, dann bildet auch der untergeordnete, betrieblich genutzte Teil ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens.

Über die Frage, wie Gebäudeteile von untergeordneter Bedeutung zu behandeln sind, hat der Verwaltungsgerichtshof bisher zwar nur bezüglich untergeordneter betrieblicher Nutzung in einem sonst privaten Zwecken dienenden Gebäude abzusprechen und die Frage im Sinne der eben aufgezeigten Grundsätze gelöst (Erkenntnisse vom 20. Jänner 1961, Zl. 1223/58, Slg. Nr. 2367/F; vom 17. Jänner 1964, Zl. 1685/62; vom 21. November 1973, Zl. 538/72; vom 20. Juni 1978, Zlen. 2067/77 und 1324/78, Slg. Nr. 5281/F; vom 5. Oktober 1979, Zl. 85, 180/79; und vom 26. Mai 1981, Zl. 81/14/0006), doch gilt der Grundgedanke der Lösung, daß ein Gebäudeteil von bloß untergeordneter Bedeutung das Schicksal des Hauptteiles teilt, gleichermaßen für eine bloß untergeordnete private Nutzung in einem sonst betrieblichen Zwecken dienenden Gebäude. Für die Zeit ab 1981 kommt dies übrigens auch im Gesetz zum Ausdruck (siehe § 24 Abs. 6 EStG 1972 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 563/80).

Die im Beschwerdefall umstrittene Zurechnung eines privat genutzten Gebäudeteiles zum Betriebsvermögen hat zur Folge, daß Entnahme oder Veräußerung des Gebäudes zur Gänze als betrieblicher Vorgang zu erfassen sind. Andererseits stehen die an die Betriebsvermögenseigenschaft anknüpfenden einkommensteuerlichen "Investitionsbegünstigungen" für das ganze Gebäude (von den ganzen Anschaffungs- oder Herstellungskosten) zu; auch der Investitionsfreibetrag, der nach Maßgabe des § 10 EStG 1972 von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in Form des Anlagevermögens zum Betriebsvermögen gehörenden abnutzbaren Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden kann. Die durch das Betriebsgebäude veranlaßten Aufwendungen bilden (allenfalls im Wege der AfA) zur Gänze Betriebsausgaben. Der privaten Nutzung des Gebäudes ist allerdings im Wege der "Nutzungsentnahme" (siehe § 4 Abs. 1 zweiter Satz EStG 1972, Schubert-Pokorny-Schuch, a.a.O., S. 152, Hofstätter-Reichel, a.a.O., Tz 55, S. 39) Rechnung zu tragen, und zwar auch bei der Gewinnermittlung durch Überschußrechnung (Schubert-Pokorny-Schuch, a.a.O., S. 164 f, Hofstätter-Reichel, a.a.O., S. 37).

Untergeordnete Bedeutung eines betrieblich genutzten Gebäudeteiles in einem sonst privaten Zwecken dienenden Gebäude unterstellte der Verwaltungsgerichtshof in der Regel dann, wenn die Nutzfläche des betrieblich genutzten Teiles 20 % der Gesamtnutzfläche des Gebäudes nicht überschritt (siehe z.B. die Erkenntnisse vom 20. Juni 1978, Zl. 2067/77, 1324/78, Slg. Nr. 5281/F, vom 5. Oktober 1979, Zlen. 85,180/79, und vom 26. Mai 1981, Zl. 81/14/0006). Es kann nun durchaus Nutzungsverhältnisse geben, bei denen ein Gebäudeteil unter Bedachtnahme auf das Gesamtbild des Falles nach der Verkehrsauffassung schon bei geringerem oder erst bei einem größeren Anteil an der Gesamtnutzfläche nicht (mehr) als bloß von untergeordneter Bedeutung anzusehen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Jänner 1964, Zl. 1685/62). Im allgemeinen hält aber der Verwaltungsgerichtshof die 20 %-Grenze für eine brauchbare Richtschnur zur Beantwortung der Frage, wann einem Gebäudeteil bloß untergeordnete Bedeutung zukommt, und zwar aus den oben ausgeführten Überlegungen nicht nur dann, wenn es um die untergeordnete Bedeutung eines betrieblich genutzten Gebäudeteiles geht, sondern auch dann, wenn, wie im Beschwerdefall, die untergeordnete Bedeutung eines privat genutzten Gebäudeteiles in einem sonst betrieblichen Zwecken dienenden Gebäude zu beurteilen ist. Der Beschwerdefall rechtfertigt keine abweichende Betrachtung.

Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen davon aus, daß das gegenständliche Gebäude eine aus Altbau und Zubau bestehende Einheit bildet. Der aktenkundige Sachverhalt deckt diese Annahme (nur eine Eingangstüre, einheitliche Fassadengestaltung, Unterbringung von Wirtschaftsräumen sowohl im Altbau als auch im Zubau, innere Verbindung von Altbau und Zubau). Beide Parteien vertreten weiters ausdrücklich oder schlüssig die Auffassung, daß sich aus dem Verhältnis des privat genutzten Teiles zum Gesamtgebäude ergibt, ob der privat genutzte Gebäudeteil von bloß untergeordneter Bedeutung ist. Der Verwaltungsgerichtshof teilt diese Auffassung. Bezogen auf die Gesamtnutzfläche des Gebäudes beträgt der Wohnzwecken dienende Teil unbestrittenermaßen rund 13 %. Die Richtschnur von 20 % ist also nicht unwesentlich unterschritten. Auch unter Bedachtnahme auf die Verkehrsauffassung erlangt der privat genutzte Gebäudeteil kein eigenständiges Gewicht, wenn man in Rechnung stellt, daß es sich hier um Wohnräume handelt, die einem Gebäude eingegliedert sind, das auch sonst Personen als Unterkunft dient. Die - absolute wie relative - Höhe der Baukosten der Wohnräume erscheint dem Verwaltungsgerichtshof ohne Belang. Sie gibt weder Auskunft über das in erster Linie ausschlaggebende Kriterium, inwieweit ein Gebäudeteil betrieblichen oder privaten Zwecken dient, noch spiegelt sie die Verkehrsauffassung zur Frage wieder, ob ein Gebäudeteil bei

den gegebenen Nutzungsverhältnissen von bloß untergeordneter Bedeutung ist. Abgesehen davon könnte die von der belangten Behörde behauptete und vom Beschwerdeführer schon im Verwaltungsverfahren bestrittene bessere Ausstattung der Wohnräume gegebenenfalls durch Ansatz eines höheren Teilwertes für die Nutzungsentnahme berücksichtigt werden. Der Verwaltungsgerichtshof hält es schließlich, entgegen der Meinung der belangten Behörde, nicht für zielführend, so wie in der Bundesrepublik Deutschland neben der Nutzflächengrenze (20 %) alternativ auf eine schematische absolute Wertgrenze abzustellen, um zu beurteilen, ob ein Gebäudeteil von untergeordneter Bedeutung ist. Hiefür ist neben ähnlichen Erwägungen, wie sie zu den Baukosten angestellt wurden, maßgebend, daß sich mit der Geldwertänderung auch die Gebäudewerte laufend ändern.

Die vom Verwaltungsgerichtshof für zutreffend erachtete Zurechnung der Wohnräume des Beschwerdeführers zu dessen Betriebsvermögen hat, wie aufgezeigt, zur Folge, daß die für diese Räume getätigten Aufwendungen (mit Verausgabung oder im Wege der AfA) Betriebsausgaben darstellen. Damit steht aber dem Beschwerdeführer im Zusammenhang mit diesen Aufwendungen auch der Vorsteuerabzug zu. Bestimmt doch § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1972 in der Fassung des zweiten Abgabenänderungsgesetzes 1977, BGBl. Nr. 645, daß Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden insoweit als für das Unternehmen ausgeführt gelten, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Die Privatnutzung bewirkt allerdings einen Eigenverbrauch im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 2 lit. a im Zusammenhalt mit § 10 Abs. 2 Z. 5 letzter Satz UStG 1972.

Dem Hinweis der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid auf das hg. Erkenntnis vom 1. Dezember 1976, Zl. 1185/76, Slg. Nr. 5052/F, ist entgegenzuhalten, daß diese Entscheidung keinen Fall einer dem Betriebsvermögen zuzurechnenden Wohnung betraf.

Das Vorbringen der belangten Behörde, daß der Beschwerdeführer bei Zurechnung der Wohnräume zum Betriebsvermögen im Wege des § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1972 gegenüber einer Zurechnung zum Privatvermögen verschiedene Vorteile hätte - laut Gegenschrift den sofortigen Vorsteuerabzug als Finanzierungsvorteil, vorwiegend mit 18 % in Rechnung gestellte Vorsteuern gegenüber der Nutzungsentnahmebesteuerung mit 8 %, zeitlich begrenzte Vorsteuerberichtigung bei einem Verkauf gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1972 - trifft zu. Mit einer für den Beschwerdeführer vorteilhaften ist jedoch noch keine dem Gesetz widersprechende Besteuerung dargetan. Finanzierungs- und Steuersatzvorteile hat im übrigen der Gesetzgeber z.B. bei Mietwohnhäusern in gleicher Weise in Kauf genommen.

Der Verwaltungsgerichtshof vermag sich schließlich dem Standpunkt der belangten Behörde nicht anzuschließen, selbst wenn die Lieferungen und sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung des ganzen Gebäudes als für das Unternehmen ausgeführt angesehen würden, wäre - da ja der privat genutzte Gebäudeteil dauernd für Zwecke außerhalb des Unternehmens verwendet werde - ein Eigenverbrauch durch Entnahme des privat genutzten Hausteiles anzusetzen. Der Gerichtshof ist vielmehr der Ansicht, daß die privat genutzten Wohnräume weiterhin und solange Betriebsvermögen bleiben, als sie im Verhältnis zum Gesamtgebäude von untergeordneter Bedeutung sind. Damit sind aber weiterhin Aufwendungen auf das gesamte Gebäude nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben, womit Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit dem Gebäude (Erhaltungsaufwand!), und zwar dem gesamten Gebäude, weiterhin im Sinne des § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1972 als "für das Unternehmen ausgeführt" gelten. Dies verbietet aber die Annahme eines Eigenverbrauches des privaten Gebäudeteiles durch Entnahme. Zudem erfolgte sachverhältnismäßig keinerlei "Entnahme", die ab Errichtung bestehende Gebäudenutzung änderte sich nicht, der fragliche Gebäudeteil war vielmehr von Anfang an unverändert privat genutzt. Daß die von vornherein bestehende private Nutzung der Zurechnung zum Betriebsvermögen und damit auch zum Unternehmensbereich nicht entgegensteht, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits dargetan. Der in der Gegenschrift ins Treffen geführten, gegenteiligen Auffassung von Dorazil-Frühwald-Hock-Mayer-Paukowitz, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz 1972, Anmerkung 9 zu § 1 (Seite 13), kann sich der Verwaltungsgerichtshof nicht anschließen. Er teilt vielmehr die Rechtsmeinung, wie sie bei Kranich-Siegl-Waba, Mehrwertsteuerhandbuch3, Anmerkung 14 zu § 1 (Seite 16), und im Kommentar zur Mehrwertsteuer dieser Autoren, Tz 82 zu § 12, zum Ausdruck kommt.

Aus alldem ergibt sich, daß der angefochtene Bescheid auf einer unzutreffenden Rechtsmeinung beruht. Er war daher, soweit er das Jahr 1979 betrifft, gemäß § 42 Abs. 2 lit. a VwGG 1965 wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Wien, am 18. Jänner 1983