

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

19.09.1989

Geschäftszahl

88/14/0172

Beachte**Besprechung in:**

ÖStZ 1990, 35;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Egger, über die Beschwerde des Dr. HK in F, vertreten durch Dr. Hans Rainer, Rechtsanwalt in Innsbruck, Lieberstraße 3/I, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol, Berufungssenat, vom 23. Juni 1988, Zl. 30.805-3/88, betreffend Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer für 1979 bis 1981, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 10.650,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Eigentümer eines der gewerblichen Fremdenbeherbergung dienenden Gebäudes. In diesem Gebäude befindet sich auch seine Privatwohnung. Den Privatanteil nahm der Beschwerdeführer in den Beilagen zu den Abgabenerklärungen für die Streitjahre mit 17,23 % an. Eine abgabenbehördliche Prüfung (BP) ging jedoch von einem Privatanteil von 20,5 % aus.

In der Berufung gegen die auf Grund der BP erlassenen Abgabenbescheide bezog sich der Beschwerdeführer auf ein nach dem WEG 1975 zum Zwecke der Nutzwertfestsetzung erstattetes Sachverständigengutachten ("Parifizierungsgutachten"). Dieses Gutachten legte der Nutzwertberechnung eine betrieblich genutzte Fläche von rund 830 m² und eine privat genutzte Fläche von rund 165 m² zu Grunde, woraus sich ein Verhältnis zwischen "Betrieb" und "Wohnung" von 83,42 % zu 16,58 % ergab.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung kam das Finanzamt zum Ergebnis, dass ein Teil der im Parifizierungsgutachten als betrieblich behandelten Flächen wegen gemischter Nutzung nicht in die Berechnung des betrieblichen Anteiles einzubeziehen wären. Auf dem Boden der vom Gutachter gewählten Berechnungsmethode betrage der betriebliche Anteil lediglich 643 m², was bei unverändertem Ansatz für die Privatwohnung (165 m²) zu einem Verhältnis von 79,58 % (betrieblich) zu 20,42 % (privat) führe.

Der Beschwerdeführer beantragte hierauf die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Nach Durchführung einer Berufungsverhandlung gab auch die belangte Behörde der Berufung des Beschwerdeführers mit dem angefochtenen Bescheid keine Folge. Das von der belangten Behörde ermittelte Verhältnis von betrieblichem Anteil (79,51 %) zu privatem Anteil (20,49 %) beruht ebenfalls auf der dem Parifizierungsgutachten zu Grunde liegenden betrieblichen Nutzfläche von rund 830 m² und der privaten Nutzfläche von rund 165 m². Die betriebliche Nutzfläche verminderte die belangte

Behörde jedoch um nachstehende Positionen:

Nebenräume Untergeschoß	23,47 m ²
Kinderspielzimmer	20,00 m ²
Dachgeschoß	63,22 m ²
Dachterrasse	24,11 m ²
Garten	56,66 m ²
	187,46 m ²

Daraus ergab sich folgende Berechnung:

	829,54 m ²		
-	187,46 m ²		
	642,08 m ²	=	79,51 %
	165,35 m ²	=	20,49 %.

Die vorstehende Berechnung beruht im wesentlichen auf der Überlegung, dass der Garten nicht zum Gebäude gehöre und dass die übrigen in der Summe von 187,46 m² enthaltenen Flächen, da gemischt genutzt, nicht für die Berechnung des Verhältnisses von betrieblicher und privater Nutzung herangezogen werden könnten.

Von einem beantragten Lokalaugenschein nahm die belangte Behörde Abstand, weil durch eine Besichtigung der Räumlichkeiten im Jahre 1988 die Frage, wie diese in den Streitjahren 1979 bis 1981 genutzt worden seien, nicht geklärt werden könne.

Vorliegende Beschwerde macht sowohl inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides als auch dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Beide Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen bei der Erörterung der einzigen Streitfrage, in welchem Ausmaß das in Rede stehende Gebäude betrieblich oder privat genutzt wird, von dem vom Beschwerdeführer beigebrachten Parifizierungsgutachten und den dort ermittelten Nutzwerten (§ 5 WEG 1975) aus. Die Maßgeblichkeit dieser Nutzwerte für die Feststellung des betrieblichen und des privaten Nutzungsanteiles bildet daher keinen Beschwerdepunkt.

2. Ist der privat genutzte Teil eines sonst betrieblichen Zwecken dienenden Gebäudes nur von untergeordneter Bedeutung, so zählt auch der privat genutzte Gebäudeteil zum Betriebsvermögen. Als Richtschnur für eine solche untergeordnete Bedeutung sah der Verwaltungsgerichtshof eine 20 %-Grenze an: Bei einer weniger als 20 %igen Privatnutzung kommt dem privat genutzten Gebäudeteil grundsätzlich untergeordnete Bedeutung zu. Wenn auch die 20 %-Grenze unter besonderen Umständen über- oder unterschritten werden kann, so besteht doch im Beschwerdefall entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers kein Anlass, von dieser Grenze abzurücken:

Handelt es sich doch bei den privat genutzten Gebäudeteilen im Beschwerdefall im wesentlichen um Wohnräume, die einem Gebäude eingegliedert sind, das auch sonst Personen als Unterkunft dient. Der Verwaltungsgerichtshof verweist zu dieser Frage wie auch zu den übrigen Ausführungen in diesem Punkt auf sein Erkenntnis vom 18. Jänner 1983, Zlen. 82/14/0100, 0103 und 0104.

3. Darüber, dass die Gartenfläche bei der Feststellung der (betrieblichen oder privaten) Nutzung des Gebäudes auszuscheiden hat, besteht auf Grund der Beschwerdeausführungen nun kein Streit mehr. Bezüglich der übrigen Flächen, welche die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aus dem laut Parifizierungsgutachten betrieblich genutzten Gebäudeteil ausschied - es sind dies 23,47 m² für Nebenräume im Untergeschoß, 20 m² für ein Kinderspielzimmer, 63,22 m² für das Dachgeschoß und 24,11 m² für die Dachterrasse - ist folgendes zu bemerken:

Die belangte Behörde verkennt die Rechtslage, wenn sie bestimmte abgegrenzte Räumlichkeiten und Flächen bereits deshalb aus dem für die Ermittlung des Nutzungsverhältnisses maßgeblichen betrieblichen Bereich ausscheidet, weil sie nicht nur betrieblich, sondern auch privat (also gemischt) genutzt werden. In erster Linie ist vielmehr bei bestimmt abgegrenzten Räumlichkeiten und Flächen 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. oft 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 dem betrieblichen oder privaten Bereich zurechenbaren übrigen Gebäudeteile ergibt (schlüsselmäßige Aufteilung).

Unter diesen Gesichtspunkten irrte die belangte Behörde nun zwar nicht, wenn sie die Nebenräume von 23,47 m² im Untergeschoß (Kellerräume) aus dem betrieblichen Bereich ausschied und als schlüsselmäßig aufzuteilende Fläche ansah. Brachte doch der Beschwerdeführer im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor, das Untergeschoß beinhalte nur einen Durchgang für betriebliche Zwecke und den Heizraum, für diesen wäre (schlüsselmäßig) ein privater Anteil von 16,58 % (entsprechend dem Parifizierungsgutachten) auszuschneiden, wobei der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz laut Schriftsatz vom 14. Dezember 1987 nur ausdrücken sollte, dass das gesamte Untergeschoß (wohl ohne die dort befindlichen 2 Appartements) mit 16,58 % (Nutzwert) als Eigenverbrauch abzurechnen sei.

Bezüglich des Kinderspielzimmers legt der angefochtene Bescheid dar, in diesem hätten sich nach Erinnerung des Prüfers viele Kinderspielsachen befunden und die Ehefrau des Beschwerdeführers habe ihm erklärt, dass es ihr recht sei, wenn ihre Kinder darin auch mit Kindern von Gästen spielten. In der Berufungsverhandlung habe der Beschwerdeführer dazu mitgeteilt, dass dieses Zimmer der eigenen Wohnung vorgelagert sei und sowohl vom allgemeinen Eingang aus als auch von der eigenen Wohnung her betreten und überdies durch ein Fenster von der Küche des Beschwerdeführers eingesehen werden könne. Der Beschwerdeführer habe selbst drei 1970, 1972 und 1977 geborene Kinder. Eine ausschließliche betriebliche Nutzung des Spielzimmers erscheine unter den gegebenen Umständen keinesfalls glaubhaft, zumal Schulkinder nur während der Ferienzeiten mit den Eltern auf Urlaub sein könnten und im Sommer und im Herbst unter den Touristen in Tirol viele Senioren seien.

Diese Ausführungen stellen lediglich eine ausschließlich betriebliche Nutzung des Spielzimmers in Frage. Für die Zurechnung zum betrieblichen Bereich wäre jedoch schon eine überwiegende betriebliche Nutzung ausreichend. Darüber enthält der angefochtene Bescheid - in Verkennung der Rechtslage - keine Feststellungen.

Dem Dachgeschoß und der Dachterrasse spricht der angefochtene Bescheid allein wegen gemischt genutzter Verwendung den betrieblichen Charakter ab. Im einzelnen führt die belangte Behörde aus, der Betriebsprüfer habe (vom Beschwerdeführer bestätigt) dessen Ehefrau in die im Dachgeschoß befindliche Sauna gehen gesehen. Auch wenn es zuträfe, dass während der Schisaison jeder Gast die Sauna benützt hätte (was jedoch nicht unterstellt werden könne), könnte bezogen auf das ganze Jahr nur eine gemischt genutzte Verwendung von Dachgeschoß und Dachterrasse angenommen werden. Zähle es doch in Tirol schon seit einigen Jahren immer mehr zum gehobenen Lebensstandard, das Privathaus mit einer eigenen Sauna auszustatten.

Diese Ausführungen geben ebenfalls keine Auskunft darüber, ob nicht etwa das Dachgeschoß und die Dachterrasse überwiegend betrieblich (oder privat) genutzt wurden. Eine überwiegende private Nutzung wäre übrigens durch die Ergebnisse des Verwaltungsverfahrens keinesfalls gedeckt. Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz hatte der Beschwerdeführer die ausschließliche betriebliche Nutzung von Dachgeschoß und Dachterrasse ins Treffen geführt, die privat genutzte Wohnung habe eine eigene Terrasse. Der Schriftsatz vom 14. Dezember 1987 zeigte eine ausschließliche betriebliche Nutzung der Sauna auf, die Gastnutzung erfolge in den Abendstunden, z.B. nach dem Schifahren. Die Dachterrasse werde von den Gästen als Aufenthaltsraum und Liegeplatz genutzt, der Familie des Beschwerdeführers stünden zwei private Terrassen zur Verfügung. In der Berufungsverhandlung gab der Beschwerdeführer an, der Betriebsprüfer habe die Ehegattin des Beschwerdeführers während seiner einwöchigen Anwesenheit nur einmal in die Sauna gehen gesehen und daraus auf eine ausschließlich private Nutzung geschlossen. Der Prüfer sei aber, schon um 4.00 Uhr nachmittags nach Hause gegangen, während die Schifahrer erst danach, meist erst abends, gekommen seien. Der Betriebsprüfer selbst hielt allerdings in seinem Arbeitsbogen (AB I a 43) ohnedies fest, dass das Dachgeschoß (mit Terrasse) überwiegend betrieblich verwendet werde.

4. Bezüglich des Lokalausweises teilt der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung der belangten Behörde, dass eine Besichtigung des Gebäudes im Jahre 1988 keinen Aufschluss über die Nutzungsverhältnisse der Jahre 1979 bis 1981 ergeben hätte. Die Beschwerde vermag keine stichhaltigen Gegenargumente ins Treffen zu führen. Insbesondere hinderte der Zugang zum Dachgeschoß über den Gästebereich die Familienmitglieder des Beschwerdeführers nicht am tatsächlichen Betreten des Dachgeschosses und der dort befindlichen Sauna.

5. Die belangte Behörde hat aber auf Grund ihrer unrichtigen Rechtsmeinung, auch bei Räumen, deren Nutzungsverhältnisse konkret feststellbar sind, genüge schon eine gemischte Nutzung, um sie bei der Berechnung des Nutzungsverhältnisses nicht als Betriebsräume anzusetzen, Feststellungen über das Ausmaß der betrieblichen Nutzung (überwiegend oder nicht) nach Maßgabe der Ausführungen zu Punkt 3 unterlassen. Dies bedeutet einen Rechtsirrtum, der gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts führen musste.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundesministers für Gesundheit und öffentlicher Dienst vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206, insbesondere auf Art. III Abs. 2 dieser Verordnung.

Wien, am 19. September 1989