

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

05.07.1994

Geschäftszahl

91/14/0110

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Hnatek, Dr. Karger, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein der Schriftführerin Rätin Dr. Hutter, über die Beschwerde der K GmbH & Co KG in L, vertreten durch Dr. W, Rechtsanwalt in L, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Steiermark (Berufungssenat) vom 4. April 1991, Zl. B 301-3/90, betreffend Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für 1985 bis 1987, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Im übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH & Co KG betreibt ein Druckgußwerk und eine Metallwarenfabrik. Im Zuge einer 1989 durchgeführten, den Zeitraum 1985 bis 1987 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, die Beschwerdeführerin habe am 4. Juni 1986 ein Bild (Aquarell) um Anschaffungskosten von S 10.000,- erworben und für 1986 vorzeitige Abschreibung (S 4.000,-) sowie für 1986 und 1987 AfA (jeweils S 1.000,-) geltend gemacht. Für Wirtschaftsgüter, die wie Kunstwerke durch Benutzung oder Zeitablauf keine Wertminderung erfahren, sei aber eine Abschreibung nicht zulässig (Tz 24 BP-Bericht).

Des weiteren habe die Beschwerdeführerin zusammen mit der R-GmbH durch Vereinbarung vom 20. Juni 1986 von K F (dieser ist Geschäftsführer der Komplementär-GmbH der Beschwerdeführerin und Vater bzw. Ehegatte der Gesellschafter der Beschwerdeführerin sowie der R-GmbH) die im Wohnhaus K 6 gelegenen Räume (Wohnzimmer, Küche, Schlafzimmer mit Doppelbett, zwei kleine Räume mit je einem Bett, Bad, WC und eine verglaste Veranda) gemietet, wobei gemäß Punkt IV des Mietvertrages das Mietobjekt einzig zur Unterbringung von Firmengästen verwendet werden dürfe. Das Gebäude sei ein Einfamilienhaus mit schöner Aussicht und sei vom Ort der Geschäftsleitung der Beschwerdeführerin in L. ca. 6 km entfernt. Das Haus habe sich bis zum Jahre 1985 in einem desolaten Zustand befunden. Die Beschwerdeführerin habe Ende 1985 (vor Abschluß des Mietvertrages) mit der Renovierung des Objektes begonnen und hierfür folgende Herstellungskosten (jeweils ohne USt.) aktiviert:

1985:	S	118.442,62
1986:	S	1,938.541,83
1987:	S	207.316,36
insgesamt:	S	2,264.300,81

Von den aktivierten Beträgen habe die Beschwerdeführerin vorzeitige Abschreibung im Ausmaß von 40 % und AfA im Ausmaß von jährlich 10 % geltend gemacht. Für dieses Gästehaus habe der Beschwerdeführer folgende "Einrichtungsgegenstände" aktiviert und unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von fünf bis zehn Jahren abgeschrieben: Küche, Teppich, Nachtspeicher, Fernsehgerät und Kachelofen. Zudem seien für 1985 die Anschaffungskosten einer Sitzgarnitur sowie von Tischen und Betten (S 44.166,70) sofort als Betriebsausgaben abgesetzt

worden. Der Beschwerdeführer habe auch den entsprechenden Vorsteuerabzug in Anspruch genommen. Aus dem Gästebuch würden sich folgende Nächtigungen ergeben:

1985:	0
1986:	0
1987:	44
1988:	47
1-8/1989:	39

Der Beschwerdeführer habe zwar auch vorgebracht, daß das angemietete Objekt für Besprechungen Verwendung finde, für diese gegen Punkt IV des Mietvertrages verstoßende Nutzung lägen aber keine Beweise vor. Es hätten sich auch keine Betriebsunterlagen oder für die betriebliche Nutzung sprechende Gegenstände im Haus befunden.

Der Mietvertrag sei auf unbestimmte Zeit geschlossen. Der Vermieter habe aber für fünf Jahre auf eine Kündigung verzichtet. Nach Ansicht des Prüfers halte der Mietvertrag einem Fremdvergleich nicht stand; ein fremder Dritter hätte in Anbetracht der Mietvertragsdauer nicht Investitionen in Höhe von netto S 2,264.300,- auf das Mietobjekt aufgewendet. Zudem diene das Objekt der Bewirtung von Geschäftsfreunden und falle daher unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1972. Die geltend gemachten Betriebsausgaben und Vorsteuern könnten daher nicht anerkannt werden (Tz 26 und 19 des BP-Berichtes).

Der Prüfer stellte weiters fest, aufgrund einer Teilbetriebsveräußerung an die R-GmbH sei von dieser ein Teil des Personals der Beschwerdeführerin zum 1. Jänner 1985 - unter Anrechnung der Vordienstzeiten für die Abfertigung - übernommen worden. Die Beschwerdeführerin habe sich aber verpflichtet, die R-GmbH hinsichtlich tatsächlich zu zahlender Abfertigungen, soweit sie auf die Vordienstzeiten entfielen, schadlos zu halten. Die Beschwerdeführerin habe aus diesem Grunde im Jahresabschluß 1985 100 % der fiktiven Abfertigungsansprüche der von der R-GmbH übernommenen Dienstnehmer rückgestellt und diese Rückstellung in den Folgejahren fortgeführt. Nach Ansicht des Prüfers sei die Beschwerdeführerin durch die genannte Vereinbarung nicht stärker belastet als durch ein unmittelbares Rechtsverhältnis zu den Dienstnehmern, welches bei der Gewinnermittlung aber gemäß § 14 EStG nur mit 50 % der fiktiven Abfertigungsansprüche steuerliche Berücksichtigung finden könne. Daher könne auch für die Beschwerdeführerin eine Vorsorge für diese Abfertigungsverpflichtungen nur nach Maßgabe des § 14 EStG (Fortführung der Rücklage) vorgenommen werden. Am 31. Oktober 1986 habe das Ausscheiden eines Dienstnehmers der R-GmbH einen Abfertigungsanspruch (S 83.804,-) ausgelöst, was als zusätzliche Betriebsausgaben für 1986 in Höhe von S 41.902,- (Aufwand aus Regreßverpflichtung abzüglich Ertrag aus Rücklagenauflösung) zu berücksichtigen sei (Tz 31 des BP-Berichtes).

Schließlich stellte der Prüfer fest, daß die Beschwerdeführerin für Dienstnehmer, von denen bekannt gewesen sei, daß sie in dem dem Bilanzstichtag folgenden Jahr die Alters- oder Invaliditätspension in Anspruch nehmen und aus diesem Grunde aus dem Personalstand des Unternehmens ausscheiden würden, den vollen Abfertigungsbetrag rückgestellt habe (Rückstellungsbeträge in den Jahresabschlüssen 1985, 1986 und 1987: S 749.528,-, S 317.913,-, S 1,439.512,-). Nach den maßgeblichen Kollektivverträgen für Angestellte und Arbeiter in der Industrie bestehe ein Anspruch auf Abfertigung, wenn der Arbeitnehmer das Dienstverhältnis unter Einhaltung der Kündigungsfrist bei Erreichen des 65. Lebensjahres (Männer) oder des 60. Lebensjahres (Frauen) oder bei Inanspruchnahme der vorzeitigen Alterspension gemäß § 253b ASVG bzw. Art. X NSchG kündigt. Da aber zum Bilanzstichtag die Dienstverhältnisse noch nicht beendet gewesen seien und daher die Abfertigungsansprüche noch nicht entstanden seien, dürfen nach Ansicht des Prüfers eine Vorsorge für diese Abfertigungen nur nach Maßgabe des § 14 EStG 1972 erfolgen (Tz 32 des BP-Berichtes).

In der Berufung gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechenden Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung 1985 bis 1987 wird vorgebracht, das Aquarell stelle die Fabrik der Beschwerdeführerin in K. dar. In den Anschaffungskosten von S 10.000,- stecke eine Förderung des Malers, am freien Markt hätte das Bild nämlich höchstens einen Preis von S 1.000,- erzielt. Es sei nicht von einem "Großmeister der Kunst" geschaffen worden und werde nach einer gewissen Zeit ausgetauscht bzw. weggeworfen werden. Es sei daher ein abnutzbares Wirtschaftsgut. Das Gästehaus habe auch für betriebliche Besprechungen gedient, was bei einer entsprechend weiten Interpretation auch in Punkt IV des Mietvertrages gedeckt sei. Da der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden sei, unterliege er den Kündigungsbeschränkungen des Mietrechtsgesetzes, sodaß die Beschwerdeführerin die Investitionen in einer gesicherten Rechtsposition tätigen habe können. Was die Rückstellung für Regreßverpflichtungen gegenüber der R-GmbH betreffe, so habe die Beschwerdeführerin diese mit dem Teilwert angesetzt. Hinsichtlich der Abfertigungsrückstellung für die vor der Pensionierung stehenden Dienstnehmer habe die Behörde übersehen, daß ausschließlich Dienstnehmer betroffen seien, die der Beschwerdeführerin vor dem Bilanzstichtag die Absicht des Übertrittes in die Pension mitgeteilt hatten und bei denen zudem die Realisierung dieser Absicht bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung erfolgt sei. Bei dieser Sachlage sei die Beschwerdeführerin verpflichtet gewesen, in der Bilanz die entsprechende Schuld auszuweisen.

Die belangte Behörde gab der Berufung hinsichtlich Gewinnfeststellung 1986 teilweise Folge, wies sie im übrigen jedoch als unbegründet ab. Zur Begründung führte sie aus, das Aquarell sei kein Gebrauchsgegenstand,

der durch Benutzung oder Zeitablauf eine Wertminderung erfahre. Für die Frage der Abnutzbarkeit sei nicht entscheidend, ob das Bild eventuell in Zukunft ausgetauscht werde. Den Teilwert des Bildes schätze die belangte Behörde in Höhe des Kaufpreises von S 10.000.--, weil die Beschwerdeführerin diesen Betrag für die Anschaffung aufgewendet habe. Der Mietvertrag über die Räume im Gästehaus K 6 entspreche nicht dem Erfordernis der Fremdüblichkeit. Zwischen Fremden sei es nicht vorstellbar, daß ein desolates Gebäude gemietet werde und vom Mieter sodann Investitionen in Höhe von ca. S 2.700.000.-- (inklusive Umsatzsteuer) getätigt würden, die zivilrechtlich zum großen Teil in das Eigentum des Vermieters übergängen, wenn der Vermieter nur für fünf Jahre auf die Ausübung seines Kündigungsrechtes verzichte und nicht eine Vereinbarung über die Ablöse der Investitionen getroffen werde. Die Beschwerdeführerin habe als Nachweis für die behauptete ausschließliche betriebliche Verwendung der gemieteten Räumlichkeiten ein Gästebuch vorgelegt. Wenn sie auch vorgebracht habe, die gemieteten Räume seien für Konferenzen und Geschäftsbesprechungen verwendet worden, habe sie doch nicht eine überwiegende betriebliche Nutzung dieser Räumlichkeiten glaubhaft machen können. Aufwendungen für die Unterbringung von Geschäftsfreunden gehörten gemäß § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1972 zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben. Hinsichtlich der Regreßverpflichtungen für Abfertigungen gegenüber der R-GmbH sei wesentlich, daß sie jenes Risiko betreffen, das ein Arbeitgeber für die Abfertigungen seiner Dienstnehmer trage. Es liege daher keine Abfertigungsverpflichtung, sondern lediglich ein zukünftiges Risiko vor, für welches nicht durch eine Rückstellung bzw. Rücklage iSd § 14 EStG 1972 vorgesorgt werden könne. Im Ergebnis weiche die belangte Behörde aber für das Jahr 1986 trotzdem nicht vom erstinstanzlichen Bescheid ab, weil gemäß § 14 Abs. 3 EStG eine Abfertigungsrücklage beim Rechtsvorgänger nicht gewinnerhöhend aufzulösen ist, wenn, wie im vorliegenden Fall, bei einer (Teil)Betriebsveräußerung Abfertigungsverpflichtungen auf den Rechtsnachfolger übergängen. Da aber nach Ansicht der belangten Behörde die Beschwerdeführerin für ihre Regreßverpflichtung nicht durch Rückstellungen bzw. Rücklagen vorsorgen könne, müsse die im Jahr 1986 schlagend gewordene Verpflichtung (aufgrund der Abfertigungszahlung der R-GmbH an einen Dienstnehmer) in voller Höhe gewinnmindernd berücksichtigt werden, was gegenüber dem Bescheid des Finanzamtes eine weitere Gewinnminderung um S 35.743.-- (darin bereits berücksichtigt die Anpassung der Gewerbesteuerrückstellung mit S 6.159.--) bewirke. Zur Rückstellung für Abfertigungen an Dienstnehmer, die nach dem Bilanzstichtag aber vor Bilanzerstellung aus dem Dienstverhältnis ausgeschieden seien, werde darauf verwiesen, daß die Abfertigungsverpflichtung erst mit Auflösung des Dienstverhältnisses entstehe. Für künftige Abfertigungen könne aber nur nach Maßgabe des § 14 EStG 1972 vorgesorgt werden. Daß der für das Entstehen der Abfertigungsverpflichtung maßgebliche Sachverhalt bereits vor dem Bilanzstichtag weitestgehend realisiert gewesen sei, werde von der Beschwerdeführerin nicht behauptet.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde. Die Beschwerdeführerin erachtet sich verletzt im Recht, das Aquarell als abnutzbares Wirtschaftsgut behandelt zu wissen, im Recht auf gewinnmindernde Berücksichtigung der von ihr im Betriebsvermögen aktivierten Investitionen ins Gästehaus sowie auf Vorsteuerabzug aus diesen Investitionen und im Recht, für die Regreßverpflichtung für Abfertigungsleistungen und für die Abfertigungsverpflichtung gegenüber Dienstnehmern, die vor dem Bilanzstichtag kündigten, und deren Dienstverhältnis bis zur Bilanzerstellung beendet wurde, durch Rückstellungen Vorsorge zu treffen.

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

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Bild:

Die Absetzung für Abnutzung kommt, wie sich aus der in § 7 Abs. 1 EStG 1972 normierten Verteilung auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ergibt, nur für abnutzbare Wirtschaftsgüter in Betracht. Aus dem klaren Wortlaut des § 8 Abs. 1 EStG 1972 ergibt sich, daß die vorzeitige Abschreibung nur bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern in Betracht kommt.

Der Abnutzung unterliegen nur solche Wirtschaftsgüter, deren Wert durch die Benutzung bzw. den Zeitablauf allmählich aufgezehrt wird, sei es, daß sie durch den Verbrauch in ihrer Substanz immer mehr vermindert und schließlich gänzlich aufgebraucht werden oder daß sie durch ihre Verwendung und Nutzung bzw. den Zeitablauf in ihrer Gebrauchsfähigkeit immer mehr herabgesetzt werden, bis sie schließlich die Fähigkeit, nutzbringend verwendet zu werden, in einem so hohen Maße eingebüßt haben, daß ihre weitere betriebliche Verwendung nicht mehr zweckmäßig erscheint. Es sind dies somit Wirtschaftsgüter, die durch die bestimmungsgemäße Benutzung technisch oder wirtschaftlich verschleßen oder durch Zeitablauf wertlos werden. Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 20. Dezember 1963, 2125/62, ausgesprochen hat, stellen Gemälde grundsätzlich keine abnutzbaren Gegenstände dar. Zwar unterliegen auch Gemälde einer technischen (physikalischen) Abnutzung, diese vollzieht sich jedoch bei sachgemäßer Behandlung des Bildes in so großen Zeiträumen und ist dementsprechend im jeweiligen Veranlagungszeitraum so geringfügig, daß sie steuerlich vernachlässigt werden kann. Erleiden sie durch unsachgemäße Behandlung oder Beschädigung eine Werteinbuße, so ist dieser allenfalls im Wege der Herabsetzung auf den niedrigeren Teilwert bzw. durch Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung Rechnung zu tragen. Ist aber ein Aufwand erforderlich, um das Gemälde in seiner Substanz zu erhalten, so ist dies im Wege der Anerkennung von Instandhaltungskosten steuerlich zu berücksichtigen.

Nach Ansicht der Beschwerdeführerin stellten zwar Gemälde, die als Kunstwerke einzustufen wären, nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter dar, nicht aber Gegenstände der Gebrauchskunst. Die Beschwerdeführerin befindet sich dabei im Einklang mit einem großen Teil der Literatur (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 7 Tz 13; Doralt, EStG2, § 7 Tz 65 "Kunstwerke", Schimetschek, FJ 1971,

38) und der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes

(vgl. BStBl. 1978 II 165). Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes kann jedoch der sich wandelnde Zeitgeschmack für sich allein die Abnutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes nicht begründen, weil der künftige Eintritt einer Geschmacksänderung im voraus nicht bestimmbar ist. Tritt ein derartiger Wandel ein, so kann dies zu einer abrupten Wertminderung (Wertsteigerung) des Objektes führen, welcher gegebenenfalls durch eine Teilwertabschreibung oder durch Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung Rechnung zu tragen ist. Der Hinweis auf den Zeitgeschmack vermag aber nicht eine kontinuierliche Wertminderung des Wirtschaftsgutes aufzuzeigen, was aber ein typisches Merkmal für die Abnutzbarkeit wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 6. Dezember 1963, 1231/63, Simonetti, Die AfA von Kunstwerken, FJ 1972, 55; Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG 1988, § 7 Tz 5).

Die Beschwerdeführerin verweist weiters darauf, sie habe bereits im Verwaltungsverfahren vorgebracht, der Kaufpreis von

S 10.000,- (plus Umsatzsteuer) habe auch eine Förderung des Malers beinhaltet, weil das Bild bereits zum Zeitpunkt des Ankaufes lediglich einen Marktwert von maximal S 1.000,- aufgewiesen habe. Zu Recht zeigt sie auf, daß der angefochtene Bescheid auf dieses Vorbringen nicht eingeht. Trotzdem ist für die Beschwerdeführerin hieraus nichts zu gewinnen. Aus diesem Vorbringen ergäbe sich nämlich, daß dem Bild von vornherein lediglich Anschaffungskosten von maximal S 1.000,- zuzuordnen wären, während die darüber hinausgehenden Zahlungen der Beschwerdeführerin als freiwillige Zuwendung zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben im Sinn des § 20 Abs. 1 Z. 4 EStG 1972 zählten. Daß aber im gegenständlichen Fall der Teilwert des Bildes gegenüber den für dieses Wirtschaftsgut aufgewendeten Anschaffungskosten gesunken sei, vermochte die Beschwerdeführerin mit dem Vorbringen, ein Teil des Kaufpreises sei zum Zwecke der Förderung des Malers hingegeben worden, nicht darzutun.

2. Gästehaus:

Investitionen des Bestandnehmers in das in Bestand genommene Gebäude stellen unbewegliche Wirtschaftsgüter des Bestandnehmers dar (vgl. Schögl/Wiesner/Nolz/Kohler, EStG 19729, § 7 Anmerkung 3; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 6 Tz 11 "Mieter (Pächter-)Investitionen"; vgl. auch das hg. Erkenntnis vom 4. Februar 1976, 1338/75). Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend davon aus, daß im gegenständlichen Fall derartige Wirtschaftsgüter vorliegen. Der Verwaltungsgerichtshof hegt keine Bedenken gegen diese Auffassung.

Die Mieterinvestition stellt sich im gegenständlichen Fall als komplette Veränderung eines gesamten Gebäudes dar. Für die Frage, ob ein derartiges Wirtschaftsgut bei gemischter (zum Teil betrieblicher und zum Teil außerbetrieblicher) Nutzung dem Betriebsvermögen angehört, kommen jene Grundsätze zur Anwendung, die durch Lehre und Rechtsprechung für die Zuordnung gemischt genutzter Gebäude erarbeitet worden sind. Demnach ist grundsätzlich für jeden Raum, der zeitlich abwechselnd betrieblich und außerbetrieblich verwendet wird, das Überwiegen der einen oder der anderen Nutzung maßgeblich (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. September 1989, 88/14/0172). Ergibt sich sodann, daß bei manchen Räumen die betriebliche Nutzung, bei anderen hingegen die außerbetriebliche Nutzung überwiegt, so gehört das Gebäude in jenem Ausmaß dem Betriebsvermögen an, in dem die Räume mit überwiegender betrieblicher Nutzung zu den Räumen mit überwiegender privater Nutzung stehen, wobei allerdings ein Gebäudeanteil von untergeordneter Bedeutung dem Schicksal des großen Gebäudeanteiles folgt. Gebäudeteile, die gemeinschaftlichen Zwecken dienen (wie Gang, Stiegenhaus, Heizraum) beeinflussen nicht das Aufteilungsverhältnis, sondern sind entsprechend dem Verhältnis der anderen Räumlichkeiten aufzuteilen (vgl. Doralt, EStG2, § 4 Tz 85 ff und Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 11.3.3).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1972 zählen Repräsentationsaufwendungen, wie insbesondere Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hg. Erkenntnis vom 21. Oktober 1986, 84/14/0054) fällt auch die Unterkunftgewährung unter den Begriff der "Bewirtung" im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1972. Für den gegenständlichen Fall folgt daraus, daß die Verwendung des Gästehauses für die Unterkunftgewährung an Geschäftsfreunde als "außerbetriebliche" Nutzung zu werten ist.

Die belangte Behörde ist im angefochtenen Bescheid in sachverhältnismäßiger Hinsicht davon ausgegangen, daß die betriebliche Nutzung (Konferenzen und Besprechungen) im Verhältnis zur Unterkunftgewährung an Geschäftsfreunde nicht überwiegt. Diesen Feststellungen wird in der Beschwerde nicht entgegengetreten. Die Beschwerdeführerin behauptet nicht, daß - auch nur hinsichtlich bestimmter Räume - eine überwiegende Nutzung für betriebliche Konferenzen und Besprechungen vorläge. Damit ist aber die Frage der Betriebsvermögenszugehörigkeit der unbeweglichen Investitionen entschieden. Gleiches gilt für die Frage des Vorsteuerabzuges den die Beschwerdeführerin im Hinblick auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1972 auf die Zugehörigkeit der Investitionen zum Betriebsvermögen stützt.

Hinsichtlich der unbeweglichen Investitionen wurde die Beschwerdeführerin somit in den im gegebenen Zusammenhang als Beschwerdepunkte geltend gemachten Rechten (auf gewinnmindernde Berücksichtigung der betreffenden Investitionen und auf Vorsteuerabzug aus diesen Investitionen) nicht verletzt. Gemäß § 41 Abs. 1 VwGG darf der Verwaltungsgerichtshof den angefochtenen Bescheid nur im Rahmen der geltend gemachten Beschwerdepunkte überprüfen. Auf die Frage, ob eine Nutzungseinlage vorliege (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 11.3.3; Doralt, EStG2, § 4 Tz 86), und welche einkommen- und umsatzsteuerliche Auswirkungen eine solche gegebenenfalls zeitigte, war daher nicht einzugehen.

Die Ausführungen der belangten Behörde betreffend die nicht überwiegende betriebliche Nutzung im Gästehaus beziehen sich auch auf die anderen von der Beschwerdeführerin aktivierten Wirtschaftsgüter, nämlich die Einrichtungsgegenstände. Derartige bewegliche Wirtschaftsgüter sind nur bei einem Überwiegen der betrieblichen Nutzung dem Betriebsvermögen zuzurechnen (vgl. die bei Doralt, EStG2, § 4 Tz 82 und Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 8.1. und 9 referierte hg. Rechtsprechung). Aus den oben zu den unbeweglichen Investitionen dargestellten Gründen wurde die Beschwerdeführerin im Rahmen der geltend gemachten Beschwerdepunkte nicht dadurch in ihren Rechten verletzt, daß die belangte Behörde ein Überwiegen der nicht betrieblichen Nutzung feststellte, deshalb auch diese beweglichen Wirtschaftsgüter nicht dem Betriebsvermögen der Beschwerdeführerin zuordnete und gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG den Vorsteuerabzug versagte.

Auf die Ausführungen im angefochtenen Bescheid zur Anerkennung des Bestandverhältnisses betreffend das Gästehaus und die diesbezüglichen Ausführungen der Beschwerde braucht nicht eingegangen zu werden, weil die Mietaufwendungen von den Beschwerdepunkten nicht umfaßt sind und die steuerliche Beurteilung der von der Beschwerdeführerin im Gästehaus getätigten Investitionen von der Anerkennung des Mietverhältnisses nicht abhängt.

3. Regreßverpflichtung:

Gemäß § 14 Abs. 1 EStG 1972 kann eine Rücklage für künftige Abfertigungen im Ausmaß bis zu 50 v.H. des Betrages, der den Arbeitnehmern bei Auflösung des Dienstverhältnisses am Bilanzstichtag als Abfertigung aufgrund gesetzlicher Anordnung oder aufgrund eines Kollektivvertrages bezahlt werden müßte, zu Lasten des Gewinnes gebildet werden. Soweit im Falle des Unternehmerwechsels Abfertigungsverpflichtungen auf den Rechtsnachfolger übergehen, ist die Rücklage gemäß § 14 Abs. 3 EStG 1972 beim Rechtsvorgänger nicht gewinnerhöhend aufzulösen, sondern vom Rechtsnachfolger weiterzuführen.

Die Beschwerdeführerin traf zunächst nach Maßgabe des § 14 EStG 1972 für künftige Abfertigungen ihrer Dienstnehmer Vorsorge. Im Zuge der (Teil)Betriebsveräußerung an die R-GmbH wurde von dieser ein Teil des Personals übernommen; dabei wurden rücksichtlich der Abfertigung die bei der Beschwerdeführerin verbrachten Vordienstzeiten angerechnet, was das Entstehen eines Abfertigungsanspruches anlässlich des Dienstgeberwechsels verhinderte (vgl. § 23 Abs. 3 AngG). Aufgrund der Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der R-GmbH hat die Beschwerdeführerin für Abfertigungen - rücksichtlich der bei ihr verbrachten Dienstzeiten - an die R-GmbH Ersatz zu leisten. Aufgrund dieser Vereinbarung hat die Belastung der Beschwerdeführerin für künftige Abfertigungen der von der R-GmbH übernommenen Dienstnehmer keine Änderung erfahren, während bei der R-GmbH ein "versichertes Risiko" vorliegt. Eine sich nicht in Widerspruch zum Gleichheitsgrundsatz setzende und dem Zweck der Bestimmung Rechnung tragende Interpretation des § 14 Abs. 1 EStG 1972 muß zu dem Ergebnis führen, daß dem Regime des § 14 EStG nicht nur Lasten aus der unmittelbaren Rechtsbeziehung zu Dienstnehmern, sondern auch gleichartige Lasten, die ihre Wurzel im unmittelbaren Rechtsverhältnis zu Dienstnehmern haben, sich aber nun als Regreßverpflichtung gegenüber einem Dritten darstellen, der die Abfertigungslast übernommen hat, zu unterstellen sind. Aus diesem Grunde hatte die Beschwerdeführerin die nach § 14 Abs. 1 EStG 1972 gebildete Rücklage weiterzuführen und auf diesem Wege für die Abfertigungslast Vorsorge zu treffen. Die Beschwerdeführerin wurde aber durch den angefochtenen Bescheid nicht in ihren Rechten verletzt, weil die belangte Behörde eine gewinnerhöhende Auflösung der (anteiligen) Rücklage im Sinne des § 14 EStG 1972 nicht vornahm.

4. Rückstellung für bevorstehende Abfertigungen:

Die belangte Behörde führte im angefochtenen Bescheid aus, die Beschwerdeführerin habe nicht behauptet, der für das Entstehen der Abfertigungsverpflichtung maßgebende Sachverhalt sei bereits vor dem Bilanzstichtag weitestgehend realisiert gewesen. Mit dieser Darstellung ging die belangte Behörde über das Berufungsvorbringen der Beschwerdeführerin hinweg, Rückstellungen nur für solche Personen gebildet zu haben, die vor dem Bilanzstichtag der Beschwerdeführerin von der Beendigung des Dienstverhältnisses wegen Übertrittes in den Ruhestand Mitteilung gemacht hätten, und deren Dienstverhältnis in der Folge nach dem Bilanzstichtag, aber vor dem Bilanzstellungstag tatsächlich geendet habe. Eine derartige Mitteilung kann aber als Kündigung seitens des Dienstnehmers zu werten sein, bei welcher aufgrund der im Betriebsprüfungsbericht genannten Normen des kollektiven Arbeitsrechts mit Beendigung des Dienstverhältnisses der Abfertigungsanspruch erwächst. Die belangte Behörde verkannte, daß bei dem von der Beschwerdeführerin behaupteten Sachverhalt die Rückstellungsbildung, wie dies der Verwaltungsgerichtshof bereits im Erkenntnis vom 20. Juni 1990, 86/13/0003, auf welches gemäß § 43 Abs. 2 VwGG verwiesen wird, ausgeführt hat, anzuerkennen wäre.

Der angefochtene Bescheid war somit hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben, im übrigen war die Beschwerde abzuweisen.