

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht in der Beschwerdesache der X., vertreten durch Morik.Schertler.Nägele. Wirtschaftstreuhand OG, Römerstraße 30, 6900 Bregenz, über die Beschwerde vom 14.10.2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 03.08.2011 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 2006 gemäß § 188 BAO zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die gemeinschaftlichen Einkünfte werden in Höhe von - 127.722,84 Euro festgestellt. Davon entfallen auf Y., St.Nr. yyy/yyyy, - 137.248,95 Euro und auf Z., St.Nr. zzz/zzzz, 9.526,11 Euro.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

1. Bei der beschwerdeführenden Personengesellschaft (in der Folge kurz: Bf.), die ein Reiseunternehmen betreibt, fand eine Betriebsprüfung statt, deren Schwerpunkt die unentgeltliche Übertragung der Kommanditanteile von Y. an seine Kinder bildete. In diesem Zusammenhang wird im Prüfungsbericht (Tz 1) ua ausgeführt, Y. habe auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31.03.1989 sein Einzelunternehmen als Sacheinlage gegen Gewährung einer Kommanditeinlage in eine Personengesellschaft eingebracht. Die in seinem Alleineigentum (Sonderbetriebsvermögen) verbliebenen betrieblichen Liegenschaften würden gemäß einer Mitteilung vom 04.04.1989

der Gesellschaft entgeltlich zur Nutzung überlassen. Dies gelte auch für die Geschäftsräumlichkeiten im Erdgeschoss der Straße Nr., die von der Bf. als Reisebüro genutzt würden. Die Nutzungsüberlassung sei bisher von Y. als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden. Der Anteil dieser Geschäftsräume an der Gesamtnutzfläche des Gebäudes habe gemäß dem die natürliche Person des Kommanditisten betreffenden Prüfungsbericht 20,65% betragen (vgl. BP-Bericht KG, Tz 1, B, Punkt 13). Auch in der Betriebskostenabrechnung sei der Nutzflächenanteil der Büroräumlichkeiten mit 20,65% ausgewiesen (vgl. BP-Bericht KG, Tz 1, B, Punkt 18). Dieser Gebäudeanteil sei nicht von untergeordneter Bedeutung, zähle sohin zum Sonderbetriebsvermögen bzw. stelle notwendiges Betriebsvermögen dar. Weshalb der betrieblich genutzte Gebäudeanteil nicht in der Sonderbilanz aufgenommen worden sei, könne nicht festgestellt werden. Ungeachtet dessen seien aber die darauf entfallenden stillen Reserven (abzüglich der AfA iHv 1.062,80 Euro) anlässlich der Schenkung der Kommanditanteile als Entnahmegewinn mit der Differenz des Teilwertes zum Buchwert (122.820,53 Euro) steuerlich zu erfassen. Das Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Gebäudeteiles sei (im Feststellungsverfahren) nicht offengelegt, sondern erst im Zuge des KG-Prüfungsverfahrens festgestellt worden, was zur Wiederaufnahme im Sinne von § 303 Abs. 4 BAO (alte Rechtslage) berechtige. Durch die steuerliche Erfassung des Entnahmegewinns reduziere sich der gemeinschaftliche Verlust von bisher 127.722,84 Euro auf 4.902,31 Euro bzw. der Verlust des ausscheidenden Kommanditisten von 137.248,95 Euro auf 14.428,42 Euro.

2. Das Finanzamt nahm das Feststellungsverfahren betreffend 2006 wieder auf und erließ einen neuen Sachbescheid (Ausfertigungsdatum 03.08.2011), in dem es begründend auf den Prüfungsbericht verwies.

3. In der dagegen gerichteten Berufung wandte sich die Bf. gegen die Besteuerung eines Entnahmegewinns (betreffend den betrieblich genutzten Teil des Objektes Straße Nr.) sinngemäß mit der Begründung, dass entgegen den Prüfungsfeststellungen der Nutzflächenanteil der betrieblich genutzten Räume unter Bedachtnahme auf Lehre und Rechtsprechung 19,01 % der Gesamtnutzfläche betrage. Er sei daher von untergeordneter Bedeutung und zähle zum Privatvermögen. Der Berufungsschriftsatz nennt zwar eingangs im Betreff auch den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens, enthält aber keine Ausführungen, die sich gegen den entsprechenden Verfahrensbescheid richten.

4. Mit Berufungsvorentscheidung vom 20.04.2012 wies das Finanzamt die Berufung betreffend Feststellung von Einkünften als unbegründet ab. Gleichzeitig änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid zu Ungunsten der Bf. ab. Insbesondere unter Hinweis auf die unterschiedliche, in den stark divergierenden Mieteinnahmen entsprechende Berücksichtigung findende Werthaltigkeit der einerseits betrieblich und andererseits privat genutzten (vermieteten) Räumlichkeiten gelangte das Finanzamt zur Überzeugung, dass 31,17 % des Gebäudes dem betrieblichen Bereich des Gebäudes zuzurechnen seien. Dies führe zu steuerpflichtigen stillen Reserven in der Höhe von

186.994 Euro. Mit Berufungsvorentscheidung vom 13.11.2012 wies das Finanzamt auch die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens als unbegründet ab, wobei es die Gründe für das Nachholen dieser Entscheidung informationshalber abschließend bzw. außerhalb der BVE ieS darlegte.

5. Im Vorlageantrag vom 05.10.2012 beantragte die Bf. die Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Auch die Begründung des Vorlageantrages enthält lediglich Ausführungen zur Frage der Aufteilung des in Rede stehenden Gebäudes. Allerdings führt der Vorlageantrag im einleitenden Betreff auch den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens an. Das Finanzamt legte die Berufung sowohl hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens als auch hinsichtlich der Gewinnfeststellung am 03.01.2013 dem (damals noch zuständigen) unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor (Vorlagebericht vom 03.01.2013).

6. Das zwischenzeitig zuständige Bundesfinanzgericht hat nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit dem Erkenntnis vom 24.11.2016, RV/1100057/2013, die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens wurde vom Bundesfinanzgericht begründend ausgeführt, die Bf. habe keine (überzeugenden) Gründe vorgebracht, die der finanzbehördlich durchgeführten Wiederaufnahme entgegenstehen würden. Das Finanzamt habe im angefochtenen Bescheid durch einen entsprechenden Verweis und in der Berufungsvorentscheidung vom 13.11.2012 ausführlich und überzeugend begründet, dass die detaillierten Umstände, die letztlich zur Ermittlung eines Entnahmegewinnes führten, im abgeschlossenen Verfahren der KG dem Grunde und der Höhe nach nicht offengelegt worden seien.

Hinsichtlich Feststellung von Einkünften hat das Bundesfinanzgericht den Beschwerdefall zusammengefasst wie folgt beurteilt: Die Berechnungen, welche das Gericht beiden Parteien mit E-Mail vom 25.10.2016 mitgeteilt habe, sei von keiner Partei substantiell beeinsprucht worden. Sie würden im Wesentlichen den Berechnungen des Ing. B. bzw. den Berechnungen der Bf. folgen und würden auch nur marginal von den finanzbehördlichen Ansätzen abweichen. In den strittig verbliebenen Randfragen mit Berechnungsrelevanz bezog das Gericht wie folgt Stellung: Die Garage sei entsprechend dem Vorbringen der Bf. als Teil des einheitlichen Gesamtgebäudes zu werten. Dies würden die vorgelegten Unterlagen (Baubeschreibung, Pläne, Fotos) belegen. Der Dachbodenteil, der von einer Mieterin als Abstellplatz genutzt würde, sei laut Mietvertrag gar nicht Gegenstand der Vermietung. Er sei nicht isoliert und nicht beheizt und zähle somit weder zum privat noch zum betrieblich genutzten Gebäudeteil. Die Dachschrägen im 4. OG wirkten sich dem Grunde nach entsprechend der Auffassung des Finanzamtes tendenziell wertmindernd aus. In Übereinstimmung mit der Bf. gehe das Gericht aber davon aus, dass diese geringfügig niedrigeren Gebäudeteile wertmäßig nicht sehr deutlich hinter den anderen vermieteten Räumen zurückblieben, sodass diesbezüglich der Höhe nach ein abschlagsfreier Ansatz bzw. ein Festhalten an der Grundsatzregel gerade noch für vertretbar erachtet würde. Unter Bedachtnahme auf die vom Finanzamt im Schreiben

vom 15.6.2016 dargestellte bautechnische Veränderung sei der privat vermietete Wohnraum im DG um den neu geschaffenen Garderobenraum (6,53 m²) zu erhöhen. Die vom Finanzamt pauschal festgestellten Ausstattungsunterschiede würden vom Gericht als nicht so gravierend bzw. so nachhaltig (VwGH 26.07.2007, 2005/15/0133) eingestuft, dass sie einen Abschlag und damit eine Ausnahme von der Regel rechtfertigten. Folge man dem Beschwerdevorbringen im Kernpunkt der Beschwerde und erachte man eine (lediglich geringfügig adaptierte) Aufteilung des Gebäudes nach den Nutzflächen für sachgerecht, dann ergäben die nachfolgenden Berechnungen, dass das in Rede stehende Gebäude lediglich zu 18,85% betrieblich genutzt würde und deshalb zur Gänze zum Privatvermögen zähle (vgl. dazu und zu den "nachfolgenden Berechnungen" das Erkenntnis des BFG 24.11.2016, RV/1100057/2013, Seite 5f). Weiters hat das Bundesfinanzgericht die Auffassung vertreten, dass im Beschwerdefall Umstände vorlägen, die ein Abweichen von der Grundregel (Aufteilung des Gebäudes grundsätzlich nach dem Verhältnis der Nutzflächen) zulassen und geradezu gebieten würden. Unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Ertragskraft (erzielte Miethöhe; - im Erkenntnis des BFG 24.11.2016, RV/1100057/2013, wird dazu ausgeführt: "Legt man die nicht beeinspruchten finanzbehördlichen Feststellungen betreffend die unterschiedliche Ertragskraft der unterschiedlich genutzten Gebäudeteile auf die oben ermittelten Nutzflächen um, zeigt sich, dass ein Quadratmeter des betrieblich genutzten Gebäudeteiles ($3334,80 / 165,72 = 20,12 \text{ €/m}^2$) mehr als die dreifache Ertragskraft von einem Quadratmeter des privat genutzten Gebäudeteiles ($4361,75 / 713,64 = 6,11 \text{ €/m}^2$) hat.") hat das Bundesfinanzgericht entschieden, dass die Unterschiede in der Wertigkeit der unterschiedlich genutzten Gebäudeteile durch Anwendung eines 30%igen Zuschlags auf die betrieblich genutzte Fläche zu berücksichtigen seien. Davon ausgehend kam das Bundesfinanzgericht zum Ergebnis, dass der betrieblich genutzte Gebäudeteil 23,19% vom Gesamtgebäude betrage und nicht von untergeordneter Bedeutung sei. Insoweit liege Sonderbetriebsvermögen vor, sodass anlässlich der schenkungsbedingten Entnahme ein Entnahmegewinn zu versteuern sei. Dieser betrage 138.523 € (abzüglich der AfA iHv 1.062,80 Euro) und liege damit über dem von der Betriebsprüfung (122.820,53 Euro), aber doch erheblich unter dem vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung (186.994 Euro) ermittelten, zu stark die unterschiedliche Ertragskraft betonenden Wert.

7. Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 24.11.2016, RV/1100057/2013, wurde seitens der Bf. betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2006 ordentliche Revision erhoben. Mit Erkenntnis vom 31. Jänner 2019, Ro 2017/15/0011, hob der Verwaltungsgerichtshof das gegenständliche Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

II. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Durch die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts tritt die Rechtssache in die Lage zurück, in der sie sich vor Erlassung des angefochtenen Erkenntnisses befunden hat (§ 42 Abs. 3 VwGG). Die Verwaltungsgerichte sind im

fortgesetzten Verfahren verpflichtet, in der betreffenden Rechtssache mit den ihnen zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechenden Rechtszustand herzustellen (§ 63 Abs. 1 VwGG).

Den vorliegenden Sachverhalt hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 31. Jänner 2019, Ro 2017/15/0011, wie folgt beurteilt:

"[...]

(12) ...

(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."

Aus diesen Gründen bzw. auf Grundlage des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Jänner 2019, Ro 2017/15/0011, ergibt sich für das gegenständliche fortgesetzte Verfahren, dass ein Abstellen auf die unterschiedliche Ertragskraft der jeweiligen Räume der sachlichen Rechtfertigung entbehrt. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass das Bundesfinanzgericht im ersten Rechtsgang unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Ausführungen zur Aufteilung des Gebäudes nach den Nutzflächen angebracht hat und auf Grundlage nachfolgender Berechnungen zum Schluss gekommen ist, dass bei Aufteilung des gegenständlichen Gebäudes nach den Nutzflächen das in Rede stehende Gebäude lediglich zu 18,85% betrieblich genutzt würde und deshalb zur Gänze zum Privatvermögen zähle. Diese Ansicht wird seitens Bundesfinanzgerichts auch für das gegenständliche fortgesetzte Verfahren vertreten. Angemerkt sei auch, dass nach den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Unterlagen bzw. Fotos eine Aufteilung nach der Kubatur nicht (kein deutliches Abweichen der Raumhöhen der einzelnen Teile voneinander) in Betracht kommt.

Auf Grundlage dieser Erwägungen ergibt sich für den vorliegend Fall im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens, dass das gegenständliche Gebäude Straße Nr. zur Gänze zum Privatvermögen zählt und eine Entnahmebesteuerung hinsichtlich des Gebäudes Straße Nr. für das Jahr 2006 nicht vorzunehmen ist.

Aus diesen Gründen bzw. auf Grundlage des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 31. Jänner 2019, Ro 2017/15/0011, war daher spruchgemäß zu entscheiden.

III. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Rechtsfrage, ob auch Gewichtungen nach der Ertragskraft von Gebäudeteilen (den jeweils erzielbaren Mieten) in die Berechnung des Aufteilungsschlüssels des Gebäudes einfließen können, wurde vom Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 18. Oktober 2018, Ro 2016/15/0032, geklärt. Die Voraussetzungen für die Zulassung einer ordentlichen Revision gemäß Art. 133 B-VG sind daher nicht gegeben.

