

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri***

in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Prodingler & Partner Wirtschaftstreuhand-Steuerberatungs GmbH & Co KG, Prof.Ferry Porsche Straße 28, 5700 Zell/See,

betreffend den Bescheid des ***FA*** vom 30.11.2015

hinsichtlich Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2013, Steuernummer ***BF1StNr1***,

beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO iVm § 278 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

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

Begründung

Verfahrensgang und Sachverhalt:

Der angefochtene Bescheid verweist auf eine durchgeführte Betriebsprüfung.

Laut Tz 1 des Betriebsprüfungsberichts wurden die bis dahin von ***1*** privat bewohnten Räumlichkeiten im 1. Obergeschoss des Hotelbetriebes ***2*** in den Jahren 2010/2011 in Hotelzimmer umgebaut.

Gemäß Tz 1.2. wurde in der Folge mit 31.10.2011 eine Einlage der ehemaligen Privatwohnung verbucht.

Seitens der Außenprüfung wurde dazu ausgeführt, dass die Nutzfläche der vormals von ***1*** privat innegehabten Wohnung im ersten Obergeschoss des Gebäudes ***2*** weniger als 20 % der Gesamtnutzfläche ausmache. Die Fläche stelle daher einkommensteuerrechtlich zur Gänze Betriebsvermögen dar, weshalb auch eine Einlage aus dem Privatvermögen nicht möglich sei.

Die Außenprüfung machte daher die mit 31.10.2011 verbuchte Privateinlage rückgängig.

Davon ausgehend ergingen nach Wiederaufnahme des Verfahrens abgeänderte Bescheide über die Feststellung von Einkünften für die Jahre 2011, 2012 und 2013, alle vom 30.11.2015, alle gleichermaßen begründend auf die durchgeführte Betriebsprüfung verweisend.

Gegen den Bescheid betreffend das Jahr **2011**, in welches die durch die Betriebsprüfung rückgängig gemachte Einlage fällt, wurde keine Beschwerde eingebracht. Der Bescheid erwuchs in Rechtskraft.

Gegen den Bescheid betreffend das Jahr **2012** wurde wohl Beschwerde, jedoch nach abweisender Beschwerdevorentscheidung vom 03.06.2019 kein Vorlageantrag eingebracht. So erwuchs auch der Bescheid für 2012 in Rechtskraft.

Gegen den hier streitgegenständlichen Bescheid betreffend **2013** wurde Beschwerde sowie nach Ergehen einer abweisenden Beschwerdevorentscheidung ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht eingebracht.

In der **Beschwerde** gegen den Feststellungsbescheid 2013 wird ausgeführt:

Im Geschäftsjahr 2011 sei eine Nutzungsänderung im Gebäude „***2***“ bewirkt worden, indem die früher von den Eltern als Privatwohnung genutzte Fläche im ersten Obergeschoss in den Betrieb eingelegt worden sei. Schon anlässlich einer Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1997-1999 sei vom Prüfungsorgan festgehalten worden, dass die angeführte Privatwohnung aus dem Privatvermögen finanziert und eine Entlastung der Baukosten von der Umsatzsteuer vorgenommen worden sei. Ein Eigenverbrauch sei nur von den laufenden Betriebskosten, nicht jedoch von der Gebäudeabschreibung oder den Finanzierungskosten angesetzt worden. Das Gutachten des ***3*** vom 31.10.2002 habe eine private Nutzfläche von 35,61 % berechnet.

Demgegenüber habe das Ergebnis der Außenprüfung vom 30.11.2015 eine private Nutzung des betreffenden Gebäudes mit einem Anteil von 19,93 % ausgewiesen. Dem liege zugrunde, dass Balkone, Terrassen und der Dachboden in der Berechnung außer Ansatz geblieben seien. Insofern sei die Privatwohnung im ersten Obergeschoss dem Betriebsvermögen zugeordnet und die entsprechende Einlage rückgängig gemacht worden.

Die Balkone, Terrassen und der Dachboden seien tatsächlich genutzt worden, sowohl betrieblich als auch privat, es könne daher ein Aufteilungsmaßstab nach der Kubatur

herangezogen werden. Demnach ergebe sich für die private Nutzung ein Wert von 25,12 %. Zudem sei ein weiterer, privat genutzter Raum im Dachgeschoss im Ausmaß von 14,4 m² in der bisherigen Berechnung nicht berücksichtigt worden. Selbst wenn man bei der Berechnung die Balkone, Terrassen und den Dachboden außer Ansatz lasse, ergebe sich daher für die private Nutzung des betreffenden Gebäudes ein Anteil von 20,81 %.

Es werde die Änderung des angefochtenen Bescheides dahingehend beantragt, dass die Absetzung für Abnutzung im Betrag von € 31.668 betreffend die Einlage der früheren Privatwohnung berücksichtigt werde und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit insgesamt € 31.033,79 festgestellt würden, wovon € 3.500 auf die Hotel ***4*** GmbH, € 2.946,12 auf ***5*** und € 24.587,67 auf die ***6*** GmbH entfallen sollten. Zudem werde eine mündliche Senatsverhandlung beantragt.

Seitens der Abgabenbehörde erging eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung**, in der im Wesentlichen ausgeführt wurde:

Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung habe die Aufteilung eines Gebäudes grundsätzlich nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu erfolgen. Für Zwecke der Aufteilung sei zunächst jeder Raum - entsprechend seiner ausschließlichen oder überwiegenden Nutzung - als betrieblicher bzw. privater Raum einzustufen.

Die Summe der Nutzflächen der betrieblichen Räume sei sodann zu jener der privaten Räume ins Verhältnis zu setzen. Bei deutlicher Abweichung der Raumhöhen voneinander, könne im Einzelfall eine Aufteilung nach der Kubatur der betrieblich bzw. nicht betrieblich genutzten Räume zur Anwendung kommen. Aufgrund ihrer Beschaffenheit nicht nutzbare Gebäudeteile, etwa nicht ausgebauter Dachboden, seien bei der Berechnung des Aufteilungsschlüssels überhaupt nicht zu berücksichtigen, ebenso beeinflussten gemeinschaftlichen Zwecken dienende Gebäudeteile, wie das Stiegenhaus oder ein Heizraum, das Aufteilungsverhältnis nicht. Gebäudeteile, die nur in völlig untergeordnetem Ausmaß nutzbar seien, wie offene Balkone oder Terrassen, blieben ebenfalls außer Ansatz. Die Abgabenbehörde zitierte dazu höchstgerichtliche Judikate: VwGH 19.09.1989, 88/14/0172; VwGH 29.07.1997, 93/14/0062.

Auch in eine Berechnung nach der Kubatur, wie sie die steuerliche Vertretung angesprochen habe, dürften nur Flächen einbezogen werden, die als Nutzflächen zu qualifizieren sind. Es hätten daher Räumlichkeiten wie Dachboden, Balkonflächen und Terrassen schon mangels Schutzfunktion hinsichtlich Wärme, Kälte, Feuchtigkeit und Verschmutzung infolge vernachlässigbarer Nutzbarkeit für private oder betriebliche Zwecke, außer Ansatz zu bleiben. Die Aufteilung nach der Nutzfläche, wie sie die Außenprüfung vorgenommen habe, sei als richtig anzuerkennen.

Entscheidend sei jedoch, ob die privat genutzten Gebäudeteile vor dem Zeitpunkt der „Einlage“ Privatvermögen, oder - wegen ihrer untergeordneten Bedeutung (unter 20 %) -

Betriebsvermögen gebildet hätten. Nur dann, wenn vor dem 30.10.2011 Privatvermögen vorgelegen sei, wäre mit Beginn der gewerblichen Nutzung auch dieses Gebäudeteiles eine gemäß § 6 Z 1 EStG 1988 mit dem Teilwert zu bewertende Einlage vorzunehmen.

Der seitens der Außenprüfung herangezogene Aufteilungsmaßstab sei auch in den vor der Einlage liegenden Zeiträumen zur Anwendung gekommen, wobei bei der Zuordnung der Gebäude zum Betriebsvermögen und der Aufteilung das Hotel und das ***2*** als ein einziges zusammenhängendes Objekt von 7.602 m² betrachtet worden wären. Der privat genutzte Teil hätte in Relation zum Gesamtgebäude einem Prozentsatz von 4 % entsprochen.

Zumal daher davon ausgegangen werden könne, dass die gegenständliche Privatwohnung im Verhältnis zum Gesamtgebäude von untergeordneter Bedeutung gewesen sei und daher notwendiges Betriebsvermögen dargestellt habe, müssten sämtliche das Gebäude betreffenden Anschaffungs- und Herstellungskosten im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung aktiviert worden sein. Dies könne aus dem Anlagenverzeichnis entnommen werden, da im Anlageverzeichnis keine reduzierte betriebliche Nutzung des Gebäudes ausgewiesen sei. Es sei jeweils jährlich der auf die Privatnutzung entfallende Anteil durch den Ansatz einer Nutzungsentnahme i.H.v. 4 % im Rahmen der Gewinnermittlung ausgeschieden worden.

Die Abgabenbehörde verwies auch auf den Einheitswertakt aus dem Jahr 1976, wonach sich 943 m² (85,88 %) betrieblicher Anteil und 155 m² (14,11 %) privater Anteil gegenüberstünden.

Auch die Unterlagen aus der im Jahr 2000 durchgeführten Vor-Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1997-1999 (Protokoll vom 05.09.2000 über die Besprechungspunkte und entsprechender Vermerk zu den Besprechungspunkten) stellten einen Beweis für die nur untergeordnete Nutzung dar. Bereits damals seien die tatsächlichen Nutzungs- und Wertverhältnisse geprüft worden. Schon aus diesen Unterlagen könne entnommen werden, dass die privat genutzten Räume im Hotel und ***2*** nur ein untergeordnetes Ausmaß (unter 20 %) erreicht hätten, woraus sich in rechtlicher Hinsicht ergibt, dass diese Räume Teil des Betriebsvermögens gewesen sind. Eine nochmalige Einlage sei daher nicht möglich.

Abschließend wurde darauf hingewiesen, dass die gegenständlich für das Jahr 2013 beantragte Berücksichtigung einer AfA entsprechend dem behaupteten Einlagevorgang das Wirtschaftsjahr 2011 betreffe.

Es langte ein **Antrag auf Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ein, in welchem der steuerliche Vertreter ausführte:

Im Zuge der Vor-Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1997-1999 sei vom Prüfungsorgan festgehalten worden, dass die streitgegenständliche Privatwohnung im ***2*** aus dem Privatvermögen finanziert worden sei sowie eine Entlastung der Baukosten von der

Umsatzsteuer vorgenommen worden sei. Ein diesbezüglicher Eigenverbrauch sei nur von den laufenden Betriebskosten, nicht jedoch von der Gebäudeabschreibung oder den Finanzierungskosten angesetzt worden.

Zur Außenprüfung, die den angefochtenen Bescheid nach sich gezogen habe, sei auszuführen, dass ein Aufteilungsmaßstab nach der Kubatur herangezogen werden könne, weil die Balkone, die Terrasse und der Dachboden tatsächlich betrieblich und privat genutzt worden seien. Auf diese Weise könne für die private Nutzung ein Wert von 25,12 % ermittelt werden. Überdies sei bisher ein weiterer, rein privat genutzter Raum im Dachgeschoss im Ausmaß von 14,4 m² nicht berücksichtigt worden. Selbst wenn man, wie die Außenprüfung, die Balkone, die Terrasse und den Dachboden außer Ansatz lasse, ergebe sich so für die private Nutzung des betreffenden Gebäudes ein Anteil von 20,81 %.

Dem Finanzamt sei eine Berechnung des Nutzungsverhältnisses übermittelt worden, bei der Gebäudeteile, die gemeinschaftlichen Zwecken dienten, ausgeklammert worden seien - so habe sich ein privater Anteil im Ausmaß von 32,93 % ergeben. Dabei seien Gebäudeteile wie Stiegenhaus, Gang usw. nicht berücksichtigt worden. Das Finanzamt habe diesbezüglich keine Ermittlungshandlungen vorgenommen.

Soweit das Finanzamt vorgebracht habe, der strittige Einlagevorgang betreffe das Wirtschaftsjahr 2011 und die Berücksichtigung einer AfA könne daher nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens sein, werde darauf hingewiesen, dass gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 bei antragsgemäßer Erledigung der gegenständlichen Beschwerde ohnehin eine Bilanzberichtigung geboten wäre.

Abschließend wurde der Antrag, wie er schon in der Beschwerde gestellt worden war, wiederholt.

Ermittlungen durch die Richter:in:

Die Richter:in wandte sich mit Ergänzungsersuchen an die steuerliche Vertretung und ließ den im Zuge des Beschwerdeverfahrens ins Feld geführten, nach Vorbringen der beschwerdeführenden Gesellschaft dem Privatbereich zuzurechnenden Dachraum im Wege eines Ermittlungsauftrages durch die Betriebsprüfer:in besichtigen, um das Parteiengehör zu wahren. Die Prüfer:in dokumentierte ihren Lokalaugenschein mit Fotos und beantwortete dazu aufgelistete Fragen.

Am 05.11.2024 fand ein **Erörterungstermin** im BFG Feldkirch in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters sowie zweier Vertreter der Abgabenbehörde statt. Über den Erörterungstermin wurde eine Niederschrift angefertigt, die den Parteienvertretern zur Kenntnis übermittelt wurde.

Auch im Rahmen des Erörterungstermins wurde – nach bereits in der BVE diesbezüglich erfolgter Bezugnahme - die Frage an den steuerlichen Vertreter herangetragen, warum gegen den Bescheid betreffend das Jahr 2011 keine Beschwerde eingebracht worden sei – wurde der in Streit stehende Einlagevorgang doch im Jahr 2011 bilanziert und wäre er, da 2011 somit das „Wurzeljahr“ war, mit Beschwerde gegen den Bescheid 2011 zu thematisieren gewesen. Der steuerliche Vertreter antwortete darauf, bezüglich 2011 gäbe es keinen Anfechtungstitel bzw. eine Beschwerde betreffend 2011 sei nicht eingebracht worden, weil sie keine Auswirkung gehabt hätte (auf die diesbezügliche Protokollierung in der Niederschrift über den Erörterungstermin sowie auf die laut Vorlageantrag angesprochene Bilanzberichtigung wird verwiesen).

Nach abschließender Würdigung des aktenkundigen, ermittelten und diskutierten Sachverhaltes verfasste die Richterin resümierend nachstehenden **Vorhalt vom 08.11.2024**, den sie dem steuerlichen Vertreter zusandte:

*„Nach gründlicher Rekapitulation der Sachlage bin ich zu nachstehenden Überlegungen gelangt, die ich Ihnen, mit der Bitte um Stellungnahme binnen vier Wochen, zur Kenntnis bringen möchte: Ihre Beschwerde richtet sich gegen die Nichtanerkennung einer Einlage von bis 2011 privat genutzten Räumen im ***2*** aufgrund eines von der Betriebsprüfung festgestellten privat genutzten Flächenausmaßes von weniger als 20 %, mit der weiteren Folge, dass eine diesbezügliche AfA im Betrag von € 31.668 nicht berücksichtigt wurde.*

Es ist dazu festzustellen, dass die Nichtanerkennung der Einlage das Jahr 2011 betrifft, während die gegenständliche Beschwerde sich auf das Jahr 2013 bezieht. Im Hinblick auf den Feststellungsbescheid für das Jahr 2011 wurde keine Beschwerde eingebracht. Die streitgegenständlichen Beschwerdeausführungen zu den privat bzw. betrieblich genutzten Flächen mit einer allfälligen Über- oder Unterschreitung der 20 %-Grenze wären jedoch in einer Beschwerde hinsichtlich 2011 zu thematisieren gewesen.

Zumal also der Bescheid betreffend das Jahr 2011, mit welchem die Einlage der bisher privat genutzten Räumlichkeiten nicht anerkannt wurde, in Rechtskraft erwachsen ist, liegt für die folgenden Jahre - so auch für das Streitjahr 2013 - kein entsprechendes Abschreibungssubstrat vor.

Das gegenständliche, auf eine darauf bezogene AfA abzielende Beschwerdebegehren, muss daher ins Leere führen (vgl. dazu VwGH 23.10.970, 1291/69: „Die Berufung gegen einen Bescheid, der den von der Berufung vorausgesetzten Abspruch nicht enthält, ist als unzulässig zurückzuweisen“).

Für eine - wie von Ihnen im Vorlageantrag angesprochene - antragsgemäße Erledigung der Beschwerde mit anschließender Bilanzberichtigung besteht insofern keine Grundlage (vgl. dazu

im Übrigen der Vollständigkeit halber - aber hier nicht streitrelevant - BFG 10.05.2021, RV/1100016/2019)“.

Es langte von Seiten der steuerlichen Vertretung folgendes **Antwortschreiben** ein:

„Gemäß dem Erörterungstermin vom 05.11.2024 habe ich wie besprochen den zuständigen Bilanzsachbearbeiter hinsichtlich seiner fehlerhaften Formulierung in dem betreffenden Schreiben zur Entlastung der Baukosten von der Umsatzsteuer befragt. Er hat mir diesbezüglich mitgeteilt, dass es sich hierbei um einen Schreibfehler seinerseits gehandelt hat (Anm.: Diese Antwort bezieht sich offenbar darauf, dass sich im Akt mehrfach die Formulierung „Eine Entlastung der Baukosten von der Umsatzsteuer erfolgte“ findet, aber auch einmal die Formulierung „Eine Entlastung der Baukosten von der Umsatzsteuer erfolgte nicht“ aufscheint; siehe auch Protokoll über den Erörterungstermin).

*Betreffend den aktuellen Vorhalt stellen wir fest, dass sich die angeführte Beschwerde gegen die nicht berücksichtigte Absetzung für Abnutzung betreffend das betrieblich genutzte erste Obergeschoss im ***2*** richtet. Es handelt sich bei diesem ersten Obergeschoss um sogenanntes notwendiges Betriebsvermögen. Somit liegt jedenfalls Betriebsvermögen vor, unabhängig vom Willen des Unternehmers oder der Aufnahme in die Bücher. Die Inbetriebnahme und die damit verbundene Absetzung für Abnutzung ist im Geschäftsjahr 2011/2012 erfolgt. Die betreffende Absetzung für Abnutzung ist somit ab dem Geschäftsjahr 2011/2012, also dem Veranlagungsjahr 2012, vorzunehmen.“*

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdeverentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Gemäß § 274 Abs. 3 Z. 1 BAO kann der Senat ungeachtet eines Antrages iSd Abs. 1 Z. 1 von einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn die Beschwerde als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen ist (vgl. *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 274, Tz 11, 12).

Die Zurückweisung einer Beschwerde ist eine Formalentscheidung, bei der auf inhaltliches (meritorisches) Vorbringen nicht einzugehen ist (*Ellinger, Sutter, Urtz*, BAO³, § 260, Tz 1).

Liegt ein Zurückweisungsgrund vor, ist dieser jedenfalls wahrzunehmen, sollten auch vorerst materiellrechtliche Einlassungen getroffen worden sein (vgl. *Ellinger, Sutter, Urtz*, BAO³, § 260, E 2, mit Hinweis auf VwGH 02.07.1965, 0481/65, Slg 3306/F).

Wie die RichterIn dem steuerlichen Vertreter nach Abhaltung des Erörterungstermins vom 05.11.2024 mit abschließendem Vorhalt vom 08.11.2024 zu bedenken gegeben hat, ist eine Beschwerde gegen einen Bescheid, der den von der Beschwerde vorausgesetzten Anspruch nicht enthält, laut höchstgerichtlicher Rechtsprechung als unzulässig zurückzuweisen.

Mit seiner Antwort, wonach jedenfalls „ab Inbetriebnahme“ notwendiges Betriebsvermögen vorliege, das einer AfA zugänglich ist, geht der steuerliche Vertreter am Kern des Vorhalts vorbei. Die Betriebsprüfung hat nämlich die für Oktober 2011 geltend gemachte Einlage der bisher privat genutzten Räumlichkeiten nach Wiederaufnahme des Verfahrens **im Feststellungsbescheide 2011** nicht anerkannt, weil sie eine Nutzfläche von weniger als 20 % im Gebäude ***2*** feststellte, mit der Folge, dass der in Streit stehende Bereich ohnehin zur Gänze Betriebsvermögen verkörperte – dies seit jeher (siehe oben wiedergegebene Aktenlage) - , somit sämtliche das Gebäude betreffenden Anschaffungs- und Herstellungskosten im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung (1976) aktiviert worden sind und kontinuierlich abgeschrieben wurden.

Auf Grundlage dieser Feststellungen erging der abgabenbehördliche Bescheid für 2011, der aber nicht angefochten wurde, sondern in Rechtskraft erwuchs. Es muss daher - entsprechend dem rechtskräftigen Bescheid - davon auszugehen werden, dass im Jahr 2011 kein neu einer AfA zugängliches Wirtschaftsgut des abnutzbaren Anlagevermögens hinzukam.

Soweit also die nicht anerkannte Einlage aufgrund eines festgestellten Flächenausmaßes von weniger als 20 % mit der weiteren Konsequenz, dass die entsprechende AfA gestrichen wurde, Beschwerdegegenstand im Verfahren für **2013** ist, geht das Beschwerdevorbringen ins Leere. Ein solcher Abspruch ist im Feststellungsbescheid 2013 nämlich nicht enthalten, weshalb für das Bundesfinanzgericht keine Handhabe besteht, in materiellrechtlicher Hinsicht darauf einzugehen.

Die vorliegende Beschwerde war daher als unzulässig zurückzuweisen (vgl. VwGH 23. Oktober 1970, 1291/69).

Der beschwerdeführenden Gesellschaft wurde - nicht zuletzt durch die Abhaltung eines Erörterungstermins sowie die Zusendung eines Resümees zur Stellungnahme - umfangreich das Parteiengehör gegeben, sodass bei festgestelltem Zurückweisungsgrund ein Absehen von einer mündlichen Senatsverhandlung zum einen nicht unbillig und zum anderen zweckmäßig ist (Ritz/Koran⁷, BAO, § 20, Tz7).

Die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung unterbleibt daher gemäß § 274 Abs. 3 Z. 1 BAO.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss 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 Voraussetzungen, unter denen eine Beschwerde als unzulässig zurückzuweisen ist, sind in klarer Weise im Gesetz geregelt und finden Deckung in der zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Darüber hinaus waren lediglich Sachverhaltsfragen zu klären, die über den Einzelfall hinaus nicht von Bedeutung und einer Revision nicht zugänglich sind.

Feldkirch, am 10. Dezember 2024