



GZ. RV/0020-G/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Günter Hösele, gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg betreffend Umsatz- Einkommen- und Gewerbesteuer für 1992 und 1993 entschieden:

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für 1992 und 1993 sowie Einkommensteuer und Gewerbesteuer für 1992 werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Den Berufungen gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer und Gewerbesteuer für 1993 wird teilweise stattgegeben. Diese Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der nach der Änderung resultierenden Abgaben sind den als Beilage 2 angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betrieb im Verfahrenszeitraum 1992/1993 ein Einzelunternehmen, welches am Standort in H. einen Baustoffmarkt mit angeschlossener Gemischtwarenhandlung (GWH) und Imbissbereich sowie, bis 1992, am Standort in E. ein Kaufhaus (ebenfalls GWH) umfasste. Im Jahr 1993 war das Betriebsgebäude in E. größtenteils abgerissen und durch einen Neubau ersetzt worden. In der Folge wurde es für Vermietungszwecke verwendet.

Trotz langjähriger regelmäßiger Jahresumsätze von deutlich über 30.000.000,- S erfolgte erstmals am 27.11.1993 eine Eintragung des Unternehmens im Firmenbuch.

Im Jahr 1994 wurde der Betrieb unter Anwendung der Bestimmungen des UmgründungssteuerG 1991 (UmgrStG) rückwirkend zum Stichtag 1.1.1994 in eine GmbH eingebracht und sodann in Form einer Besitz- bzw. einer Handels-GmbH fortgeführt.

1997 wurden im Einzelunternehmen bzw. in den Nachfolgegesellschaften Betriebsprüfungen (BP) betreffend die Jahre 1992-1995 durchgeführt, die aufgrund diverser Feststellungen zur Wiederaufnahme vorangegangener Veranlagungsbescheide durch das zuständige Finanzamt (FA) führten. An den Bw. als Einzelunternehmer ergingen Wiederaufnahme- und neue Sachbescheide hinsichtlich der Jahre 1992 und 1993. Für das Jahr 1994 erließ das FA nach der BP einen Umsatzsteuer- (USt) Erstveranlagungsbescheid, welcher aufgrund der fehlenden Rückwirkensfiktion für den Bereich der USt im UmgrStG die von Jänner bis Juli 1994 erzielten Umsätze beim Einzelunternehmen erfasste.

Gegen die nach der BP ergangenen neuen Sachbescheide für 1992 und 1993 brachte der Bw. fristgerecht Berufung ein. Der an das Einzelunternehmen ausgefertigte USt-Bescheid für das Jahr 1994 blieb dagegen unangefochten und erwuchs in Rechtskraft.

In seiner Berufung wandte sich der Bw. gegen eine von der BP vorgenommene Zuschätzung beim Eigenverbrauch (EV), gegen eine Verschiebung von Teilen der erklärten Umsätze von den mit 10% USt zu versteuernden Umsätzen zu jenen, die dem 20%igen USt-Satz unterliegen, gegen eine Neuverteilung der Kosten des im Jahr 1993 errichteten Gebäudeneubaus beim Geschäftsobjekt in E. (neue Zuordnung zum gewerblich genutzten Bereich bzw. zum Bereich der Wohnraumvermietung) und die daraus abgeleiteten Änderungen bei der Berechnung der Absetzung für Abnutzung (AfA) und der Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages (IFB) sowie gegen eine Nichtanerkennung eines Teilbetrages einer an seine Gattin anlässlich deren Pensionierung gewährten

Abfertigung, welcher von der BP als nicht fremdübliche, freiwillige Abfertigung qualifiziert worden war.

Auch an die Folgegesellschaften waren nach den BP neue Veranlagungsbescheide für 1994 bzw. 1995 ergangen, in welchen u. a., ebenso wie beim Einzelunternehmen, EV-Zuschätzungen durchgeführt und die AfA-Beträge für den Gebäudeneubau in E. analog gekürzt worden waren. Die in der Folge gegen die KÖSt- und KEST-Bescheide 1994 eingebrachten Berufungen bezogen sich allerdings nicht auf diese beiden Punkte.

Im verfahrensgegenständlichen Rechtsmittel betreffend das Einzelunternehmen brachte der Bw. zu den verschiedenen Streitpunkten konkret vor:

a) Eigenverbrauchserhöhung:

In den angefochtenen Bescheiden waren die in den Abgabenerklärungen mit 10.163,67 S (1992) bzw. 16.685,64 S (1993) ausgewiesenen Warenentnahmen aus den beiden Betrieben (davon 73% bzw. 82% dem ermäßigten USt-Satz, der Rest dem Normalsteuersatz zugeordnet) im Schätzungsweg auf jährlich 40.000,- S erhöht und je zur Hälfte der 10%igen bzw. 20%igen USt unterworfen worden.

Die Behörde hatte die Änderung damit begründet, der Bw. habe nach mehrmaliger, erfolgloser Aufforderung dem Prüfungsorgan erstmals im Zuge der BP-Schlussbesprechung die Grundaufzeichnungen zu seinen Warenentnahmen in Form eines sogen. "Bücherls" vorgewiesen, welches allerdings Eintragungen jeweils ohne Anführung eines Tagesdatums enthalten hatte. Dadurch sei eine Überprüfung der Vollständigkeit der eingetragenen Warenentnahmen nicht möglich gewesen. In Hinblick auf das Warenspektrum des Betriebes seien die angeführten Jahreswerte der Warenentnahmen jedenfalls als "äußerst gering" zu bezeichnen gewesen.

Der Bw. räumte in der Berufung grundsätzlich ein, dass die Eintragungen der Warenentnahmen in das "Bücherl" ohne Beisetzung des Tagesdatums erfolgt waren, doch sei jedenfalls das betreffende Jahr nachvollziehbar gewesen. Diese Methode der EV-Aufzeichnung praktiziere er bereits seit vielen Jahren und sei sie in vorangegangenen Prüfungsverfahren nie beanstandet worden. Da er "nur Dinge des täglichen Bedarfes, wie Lebensmittel, Reinigungsmittel etc." aus seinem Unternehmen entnommen habe, gehe der Verweis auf das breite Warenspektrum seiner Betriebe ins Leere.

Mangels Vorliegens schwerer formeller Mängel, welche Zweifel an der materiellen Richtigkeit seiner Aufzeichnungen hervorrufen hätten können, sei die Behörde zu einer EV-Zuschätzung

nicht befugt gewesen, weshalb er beantragte, die in den angefochtenen Bescheiden vorgenommene Erhöhung des EV zur Gänze rückgängig zu machen.

Unter Zitierung einschlägiger VwGH-Judikatur monierte der Bw. außerdem eine mangelhafte Darlegung der Schätzungsgrundlagen und –methodik durch die Behörde, die es überdies verabsäumt habe, auf alle von ihm vorgebrachten Behauptungen einzugehen.

b) Verschiebung von den 10%-Umsätzen zu den 20%-Umsätzen:

Bei der BP war festgestellt worden, dass der Bw. die Zuordnung der Entgelte zu den der 10%igen bzw. 20%igen USt unterliegenden Umsätzen in vereinfachter Form durch Hochrechnung des dem 10%igen USt-Satz unterliegenden Wareneinkaufes mit den betriebsinternen Kalkulationssätzen und unter Berücksichtigung von 1% Schwund durchgeführt hatte, ohne einen Antrag gem. § 18 Abs. 7 UStG 1972 nachweisen zu können. Nach Ansicht des Prüfers wäre einem derartigen Antrag wegen der Verwendung geeigneter Registrierkassen bzw. der Erfassung der Lagerverkäufe im Baumarkt mittels Paragon der Erfolg ohnehin zu versagen gewesen, da durch diese Einrichtungen eine ordnungsgemäß getrennte Erfassung bzw. Zuordnung der Umsätze nach/zu den einzelnen Steuersätzen möglich und zumutbar gewesen wäre. Zudem führe die vom Bw. angewendete Methode zu einer Verzerrung der tatsächlichen Verhältnisse, da der jeweilige Jahresendbestand an "10%-Waren" faktisch im Voraus versteuert werde und dadurch der Anteil der "20%-Umsätze" entsprechend "nachhinke".

Gemäß den Feststellungen des Prüfers hatte das FA im USt-Jahresbescheid 1994 für das Einzelunternehmen des Bw. einen Betrag von 354.545,- S der bis dahin der 10%igen USt unterworfenen Umsätze, den mit 20% USt zu besteuern den Umsätzen zugeordnet und besteuert. Dieser Wert war mangels Inventurdaten zum 31.7.1994 durch Hochrechnung des Inventurbestandes an "10%-Waren" für 1995 mit dem durchschnittlichen betrieblichen Kalkulationssatz für diese Warengruppen ermittelt worden.

Der Bw. verwies in der Berufung auf seine "seit Einführung der Umsatzsteuer" nach dieser Methode unbeanstandet vorgenommene Trennung der Entgelte. Zwar verfüge er "nach über zwei Jahrzehnten über keine Kopie eines eventuell gestellten Antrages" mehr, doch habe das FA gem. Abschnitt 112 Abs. 4 DE-USt eine vorgenommene Trennung anzuerkennen, wenn das angewendete Verfahren bei rechtzeitiger Antragstellung zugelassen werden hätte können. Eine Trennung der Entgelte, wie sie das Gesetz grundsätzlich vorsehe, sei ihm wegen der Vielzahl der veräußerten Produkte "auch heute noch" unzumutbar. So würden etwa tausende Baustoffe und "Landesprodukte" aus dem Lager in den Paragon erfasst. Zudem sei aufgrund der vorhandenen Inventur der "10%-Waren", die vorgenommene

schätzungsweise Neuordnung durch die Behörde mangels Schätzungsbefugnis und Darlegung der Schätzungsmethode ebenfalls unzulässig gewesen. Durch die vorgenommene Umschichtung würden außerdem nunmehr die 10%igen Umsätze "nachhinken".

Schließlich vertrat der Bw. die Ansicht, Art II § 22 Abs. 2 UmgrStG iVm. § 6a Abs. 2 GmbHG hätten aufgrund der unmittelbaren Rechtsnachfolge der übernehmenden GmbH ggfs. eine Vornahme der Korrekturen im Umsatzsteuerjahresbescheid für 1993 geboten.

c) Neubau des Betriebsgebäudes in E.:

Nach dem Ergebnis des Prüfungsverfahrens hatte der Bw. das Kaufhaus am Standort in E. bis 1992 betrieben. In der Folge war der vordere Teil des vormaligen Geschäftshauses abgerissen und neu errichtet worden. Die gesamten Herstellungskosten (HK) dieses Neubaues hatten rd. 5.000.000,- S betragen, darin enthalten die Abbruchkosten des Altteiles sowie die Planungs- und Errichtungskosten für den Neubau. Der Neubau umfasste eine Teilunterkellerung, das für eine Geschäftsraumvermietung vorgesehene EG (Verkaufs- und Lagerräumlichkeiten), sowie insgesamt 9 Wohneinheiten, die ebenfalls der Vermietung dienen sollten, im Obergeschoß (OG) bzw. in dem für Wohnzwecke ausgebauten Dachgeschoß (DG). Zu den Mietwohnungen gehörten jeweils Kellerabteile. Weiters wurde für die Mieter der Wohnungen eine überdachte PKW-Abstellfläche im Hof des Gebäudes errichtet. Im EG war der neu erbaute Lagerraum mit einem aus dem Altbestand vorhanden gebliebenen Lagerraum verbunden worden, wodurch ein Großraum mit einer Fläche von 411 m² entstanden war.

Das Objekt in E. war zur Gänze im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens erfasst. Der Bw. hatte die Herstellungskosten (HK) in den Abgabenerklärungen 1993 je zur Hälfte dem unmittelbare betrieblich genutzten Bereich zugeordnet und einen AfA-Satz von 4% p. a. zur Anwendung gebracht bzw. als für andere betriebliche Zwecke genutzt i. S. des § 8 Abs. 1, 3. Fall EStG 1988 eine 2%ige AfA berechnet.

Der Betriebsprüfer war dagegen zum Schluss gekommen, dass die vom Bw. vorgenommene 50 : 50 -Zuordnung der HK weder dem Nutzflächenverhältnis noch den aus dem Bewertungsakt des FA für das Objekt entnommenen Wertverhältnissen des Neubaues entsprach. Ausgehend von der Annahme, dass das gesamte Erdgeschoß unmittelbar für eine betrieblichen Nutzung, OG und DG dagegen zur Gänze für die Wohnraumvermietung geplant waren, ergab sich auf Basis des beim FA für dieses Objekt geführten Bewertungsaktes ein Nutzflächenverhältnis zwischen EG einerseits und OG/DG andererseits von 176 m² (= 29,19%) zu 427 m² (= 70,81%) bzw. ein Wertverhältnis von 22,57% für das EG zu 77,44% für die

beiden OG. Die Gänge und Stiegenhäuser sowie die Kellerabteile und die PKW-Abstellfläche waren bei dieser Zuordnung außer Ansatz geblieben.

Da nach Ansicht des Prüfungsorganes einerseits "der Nutzwert" der Wohnungen im OG/DG höher zu bewerten gewesen war als jener der EG-Räumlichkeiten, andererseits auch die Ausstattung der Geschosse (hallenartige Bauweise im EG, Wohnräume mit zahlreichen Zwischenwänden und "Wohnausstattung" im OG/DG) beträchtliche Unterschiede aufgewiesen hatte, war das FA in den angefochtenen Bescheiden für 1993 von der in den Abgabenerklärungen vorgenommenen Aufteilung der HK des Neubaus abgegangen und hatte diese im Sinne des § 8 Abs. 1 EStG mit 30% dem der unmittelbaren Betriebsausübung dienenden Bereich und mit 70% der Verwendung für andere betriebliche Zwecke zugeordnet. Daraus waren entsprechende Korrekturen bei den AfA-Beträgen resultiert.

Des weiteren war die BP zur Überzeugung gelangt, das EG des Neubaus sei im Jahr 1993 noch gar nicht fertig gestellt gewesen und entsprechend auch noch nicht in Betrieb genommen worden. Der Prüfer hatte bei der Betriebsbesichtigung festgestellt, dass für den Altteil des ebenerdigen Lagerraumes selbst im Jahr der BP (1997) noch der Bodenbelag gefehlt hatte, dass im Raum keinerlei Einrichtung, die auf eine betriebliche Nutzung hingewiesen hätte, vorhanden gewesen war und dass lediglich straßenseitig wenige Waren (Gartenmöbel) im Auslagenbereich gelagert worden waren. Auch das Geschäftslokal im EG sei erstmalig im Jahr 1996 vermietet worden. Eine Nutzung im Jahr 1993 war nach Ansicht des FA durch das Prüfungsverfahren nicht erwiesen worden.

In den angefochtenen Ertragsteuerbescheiden für 1993 hatte das FA entsprechend den Feststellungen der BP für die HK des EG-Neubaus in E. keine AfA berücksichtigt.

Der Bw. hatte für den EG-Teil des 1993 errichteten Neubaus in seinen Abgabenerklärungen unter Zugrundelegung eines Baubeginnes nach dem 31.1.1993 einen IFB in Höhe von 30% der dem EG zugeordneten HK in Abzug gebracht.

Bei der BP hatten sich aus den geprüften Unterlagen Hinweise auf einen Baubeginn bereits vor diesem Termin ergeben. Konkret waren demnach von zwei Unternehmen bereits im Jänner Erdarbeiten bzw. Betonlieferungen durchgeführt worden.

In den angefochtenen Bescheiden war deshalb für den 30%igen Anteil jener Neubau-HK, die nach Ansicht des FA dem EG zuzuordnen waren, lediglich ein IFB in Höhe von 20% berücksichtigt worden.

In der Berufung hatte der Bw. zunächst ohne nähere Erläuterung auf eine flächenmäßig überwiegend betriebliche Gebäudenutzung verwiesen. Bei der Nutzfläche sei zudem auf die

Definition des § 17 Abs. 2 MietrechtsG (MRG) Bedacht zu nehmen, nach welcher Wandstärken und -durchbrechungen nicht in die Nutzfläche einzubeziehen seien. Die vielen Zwischenwände der Wohnungen in den OG würden diese Nutzfläche entsprechend vermindern, was auch der Grund für die 50:50 Aufteilung der HK in den Abgabenerklärungen gewesen sei.

Den divergierenden Nutzwerten zwischen den Verkaufs- und Lagerflächen im EG und den in den OG errichteten Wohnungen pflichtete er grundsätzlich bei. In der Literatur werde für derartige Fälle die Möglichkeit einer Zuordnung der HK nach den Mietwerten vertreten (unter Verweis auf Doralt, Kommentar zum EStG 1988, § 4, TZ 85). Dabei sei auf einen "zur Zeit" feststellbaren Mangel an Geschäftsräumlichkeiten Bedacht zu nehmen, dem ein Überangebot am Wohnungsmarkt gegenüber stehe.

Zum Nutzungsbeginn des EG-Neubaues brachte er vor, die "Verkaufsräumlichkeiten" bereits im Rohbaustadium als Lagerraum genutzt zu haben. Den Baubeginn beim Neubau habe man in Kenntnis der und in Hinblick auf die damals neue(n) Bestimmung des § 10a Abs. 1 EStG 1988 idF. BGBl 1993/253 tatsächlich erst nach dem 31.1.1993 angesetzt.

d) Dienstnehmer-Abfertigung an die Gattin:

Die Gattin des Bw. war vom 1.3.1973 bis zu ihrer Pensionierung am 31.5.1993 als Dienstnehmerin (DN) im Betrieb des Einzelunternehmens beschäftigt gewesen. Der gesetzliche Abfertigungsanspruch hätte 9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate betragen (§ 23 AngG). Tatsächlich war in der Buchhaltung des Bw. anlässlich ihrer Pensionierung eine Abfertigung in Höhe von 12/12 des letzten Monatsbezuges erfasst worden. Dies entspricht dem gesetzlichen Abfertigungsanspruch nach einem mehr als 25 Jahre dauernden Dienstverhältnis.

Die Erhöhung über den gesetzlichen Anspruch hinaus war vom Prüfungsorgan aufgrund einer Berechnungsnote in der Bilanzmappe festgestellt worden. Lt. dieser Unterlage hatte die Gattin nach ihrer Heirat ab 1.1.1968 bis 1973 im Betrieb des Bw. als mittätige Ehegattin, jedoch ohne formell DN zu sein, gearbeitet. Diese Zeiträume waren in die Berechnung des Abfertigungsanspruches eingerechnet worden. Eine entsprechende vertragliche Regelung bzw. sonstige geeignete Begründung für diese Vorgehensweise war im Prüfungsverfahren nicht bekannt geworden. Ebenso wenig war eine vergleichbare Regelung im Zusammenhang mit dem Ausscheiden fremder DN festgestellt worden.

Aufgrund der Prüfungsfeststellungen hatte das FA im angefochtenen Einkommensteuer- (ESt) Bescheid für 1993 den über den gesetzlichen Abfertigungsanspruch hinausgehenden Teil der

Abfertigung an die Gattin (151.200,- S) als freiwillige Abfertigung beurteilt, dem mangels Vergleichbarkeit mit familienfremden Personen die betriebliche Veranlassung abgesprochen worden war.

In der Berufung hatte der Bw. darauf verwiesen, dass die Gattin lediglich den nach § 67 Abs. 6 EStG unter Anrechnung der Jahre 1968-1973 "zustehenden Höchstbetrag an freiwilliger Abfertigung" erhalten habe. Er habe somit den einkommensteuerlichen Bestimmungen entsprochen und sie "gleich behandelt wie anderswo auch". Die Fremdvergleichbarkeit ergebe sich durch einen Blick in Politik und Wirtschaft, wo diese Vorgangsweise gerade bei familienfremden Personen angewendet werde. Zur "Vorgangsweise der Beweiswürdigung" merke er daher "in Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz"... "verfassungsrechtliche Bedenken" an.

Nach zwei unbeantwortet gebliebenen Ergänzungsvorhalten im erstinstanzlichen Rechtsmittelverfahren, in welchen der Bw. u. a. aufgefordert worden war, das "Bücherl" mit den Aufzeichnungen der Warenentnahmen nochmals zur Einsichtnahme vorzulegen, erließ das FA eine voll abweisende Berufungsvorentscheidung (BVE).

Zum Streitpunkt *Eigenverbrauch / Warenentnahmen* verwies das FA darin zunächst auf die Unanwendbarkeit der zitierten VwGH-Judikatur im anhängigen Fall, da diese eine hier eben nicht vorhandene, ordnungsgemäße Buchführung voraussetze. Nachdem der Bw. bezüglich seiner Warenentnahmen keine substantiierten Behauptungen vorgetragen habe, habe sich die Behörde mit solchen nicht auseinandersetzen können. Entsprechend habe der Bw. das Maß der Schätzungsunsicherheit selbst zu verantworten. So seien, mangels Stellungnahme des Bw., die fehlenden, regelmäßigen Warenentnahmen aus dem Betrieb in den Jahren 1992 und 1993 nicht entkräftet worden. Die mit jährlich 40.000,- S in Hinblick auf das Warenspektrum der Betriebe für eine Familie ohnehin äußerst maßvolle EV-Schätzung sei unter diesen Umständen zu Recht erfolgt.

Zur *Verschiebung der Umsätze* von den der 10%-igen USt unterliegenden zu jenen, die mit 20%- USt zu besteuern sind, wiederholte das FA unter Verweis auf die im Betrieb vorhandenen Einrichtungen zur ordnungsgemäßen Erfassung und Zuordnung der Entgelte, den im Erstbescheid vertretenen Standpunkt. Das logisch nicht nachvollziehbare Berufungsvorbringen betreffend ein nunmehriges "Nachhinken" der 20%-Umsätze sei vom Bw. trotz Aufforderung nicht weiter erläutert worden. Aus der Anwendung des UmgrStG sei für den Standpunkt des Bw. nichts zu gewinnen. Für die Zeit vor Gründung der GmbH sei der Bw. als Unternehmer zur USt heranzuziehen gewesen. Die Richtigstellung sei im USt-Bescheid für 1994 vorzunehmen gewesen, gegen welchen kein Rechtsmittel eingebracht worden sei.

Mangels Vorliegens eines Inventurwertes zum Umgründungszeitpunkt bzw. zum Zeitpunkt der Sacheinlage des Betriebes sei eine amtswegige Ermittlung erforderlich gewesen.

Bei der *Aufteilung des Neubaus in E.* seien die Herstellungskosten nach den in den vorgelegten Plänen ausgewiesenen Nutzflächenverhältnissen zugeordnet worden. Die Altbestandflächen seien dabei nicht einzubeziehen gewesen. Der Verweis auf die größere Anzahl an Zwischenwänden im Bereich der neu errichteten Wohnräume gegenüber den Verkaufs- und Lagerräumen im EG sei unter Bezug auf die dadurch erhöhten HK erfolgt. Die hilfsweise Heranziehung des Mietwertes als Aufteilungsmaßstab habe der Bw. trotz Aufforderung nicht näher erläutert. Der in der Berufung enthaltene Hinweis auf ein im Jahr 1997 (= Einbringung des Rechtsmittels) bestehendes Überangebot am Wohnungsmarkt im Gegensatz zu einem Mangel an Geschäftsräumlichkeiten erscheine für den Zeitpunkt der vorzunehmenden Gebäudeaufteilung (1993) nicht aussagekräftig.

Ein *AfA-Abzug* setze die betriebliche Nutzung des betreffenden Wirtschaftsgutes voraus. In den Lagerräumlichkeiten im EG des Objektes in E. seien noch im Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung durch den Prüfer im Jahr 1997 keine Geschäftseinrichtung und teilweise kein Bodenbelag vorhanden gewesen. Die Nutzung habe sich zu diesem Zeitpunkt auf die Lagerung einiger weniger Waren im Auslagenbereich beschränkt. Auch der zur Fremdvermietung vorgesehene Verkaufsraum sei 1993 noch nicht vermietet worden.

Der *erhöhte IFB* stehe für die Herstellungskosten des EG nicht zu, weil nachweislich bereits im Jänner 1993 Erdarbeiten und Betonlieferungen erfolgt seien.

Die an die Gattin ausbezahlte *Abfertigung* sei teilweise als freiwillige Abfertigung zu qualifizieren gewesen, da die Jahre 1968 - 1973 für die Berechnung der Beschäftigungsdauer wegen der im EStG 1967 nicht bestehenden Möglichkeit der Beschäftigung einer Ehegattin als DN außer Ansatz zu bleiben hätten. Mit den festen Steuersätzen des § 67 Abs. 1 EStG 1972 könnten deshalb nur 9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate besteuert werden. Die darüber hinaus gehende Abfertigung stelle somit eine freiwillige Abfertigung dar, welcher allerdings mangels Fremdüblichkeit die steuerliche Anerkennung zu versagen gewesen sei.

In seiner fristgerecht beantragten Berufungsvorlage unterließ der Bw. eine weitere Stellungnahme zum Berufungsbegehren bzw. zu den Ausführungen des FA in der BVE. Allerdings rügte er, dass die erstinstanzliche Rechtsmittelerledigung sich lediglich mit sechs der von ihm vorgebrachten zwölf Berufungspunkte befasst habe.

Im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren legte der Bw. auf neuerliche Aufforderung zwei Hefte mit handschriftlichen Aufzeichnungen der im Verfahrenszeitraum getätigten Warenentnahmen ("Bücherl") vor. Weitere angeforderte Unterlagen, wie den Dienstvertrag und die Vereinbarung über die Abfertigung mit der Gattin, die Verträge zu den nach dem Neubau des Gebäudes in E. abgeschlossenen Mietverhältnissen, bei der BP festgestellte Lieferscheine, welche den Beginn der Bauarbeiten dokumentierten, sowie insbesondere ein Sachverständigen- (SV) Gutachten zur Untermauerung der in den Abgabenerklärungen abweichend von den Nutzflächenverhältnissen vorgenommenen Zuordnung der Baukosten zum unmittelbar betrieblich genutzten bzw. zum Wohnungsbereich, blieb der Bw. allerdings schuldig. Trotz Aufforderung konkretisierte er auch, die aus seiner Sicht in der BVE unbehandelt gebliebenen Streitpunkte, nicht.

Auch die Erstbehörde unterließ es, die aufgrund der BP-Feststellungen durchgeführte Änderung der Baukostenzuordnung durch ein SV-Gutachten zu untermauern.

Über die Berufung wurde erwogen:

ad a) Eigenverbrauchserhöhung:

Nach § 184 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind (Abs. 1). *Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind (Abs. 2). Zu schätzen ist ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen (Abs. 3).*

Gemäß § 126 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen jene Aufzeichnungen zu führen, die nach Maßgabe der einzelnen Abgabenvorschriften zur Erfassung der abgabepflichtigen Tatbestände dienen.

§ 131 BAO enthält Regelungen zur Form der auf Grund von Abgabenvorschriften zu führenden oder freiwillig geführten Bücher und Aufzeichnungen.

Abs. 1 Z. 2 der Bestimmung lautet: *Die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet, vollständig, richtig und zeitgerecht vorgenommen werden. Die Vornahme von Eintragungen*

für einen Kalendermonat in die für Zwecke der Erhebung der Abgaben vom Umsatz, Einkommen und Ertrag, ausgenommen Abzugssteuern, zu führenden Bücher und Aufzeichnungen ist zeitgerecht, wenn sie spätestens einen Monat und 15 Tage nach Ablauf des Kalendermonats erfolgt....

Für die zu Büchern oder Aufzeichnungen gehörigen Belege schreibt Z. 5 der Bestimmung eine geordnete Aufbewahrung vor, sodass die Überprüfung der Eintragungen jederzeit möglich ist.

Gemäß § 163 BAO haben Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften des § 131 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind der Erhebung der Abgaben zugrunde zu legen, wenn nicht ein begründeter Anlaß gegeben ist, ihre sachliche Richtigkeit in Zweifel zu ziehen.

Nach § 18 Abs 2 UStG 1972 wurde der umsatzsteuerlichen Aufzeichnungspflicht genügt, wenn...

2. die Bemessungsgrundlagen für den Eigenverbrauch aufgezeichnet werden...

6. ...die Bemessungsgrundlagen für den Eigenverbrauch regelmäßig, mindestens aber zum Schluß jedes Voranmeldungszeitraumes, aufgerechnet werden...

Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch ist gem. § 4 Abs. 9 UStG 1972 der Teilwert der entnommenen Gegenstände.

Auf Grundlage des § 21 Abs. 10 UStG 1972 erging mit BGBl 628/1983 die Verordnung (VO) des Bundesministers für Finanzen (BMF) über die Aufstellung von Schätzungsrichtlinien für die Ermittlung der Höhe des EV bei bestimmten Unternehmern und über die Fälligkeit der auf den EV entfallenden Umsatzsteuer. Die zum anhängigen Verfahren Bezug habenden Bestimmungen dieser VO idF. BGBl 499/1985 lauten:

§ 1: Soweit die Höhe des Eigenverbrauches eines Unternehmers nicht durch ordnungsgemäß geführte Aufzeichnungen im Sinne des § 18 des Umsatzsteuergesetzes 1972 nachgewiesen wird und auch nicht außergewöhnliche Umstände vorliegen, die eine diesen Umständen entsprechende Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlich machen, ist bei der Berechnung der Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch die Bemessungsgrundlage wie folgt zu ermitteln:

1.a) Für den Eigenverbrauch von Speisen und Getränken im Gast-, Schank- und Beherbergungsgewerbe ist bei voller Verpflegung von jenen Werten auszugehen, welche

nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften für Zwecke des Steuerabzuges vom Arbeitslohn (§ 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1972) als Sachbezug für Speisen und Getränke (Kost) anzusetzen sind. Werden auch Familienangehörige des Unternehmers voll gepflegt, so erhöht sich der anzusetzende Wert für den Ehegatten um 80 vH,.....für jedes Kind ab dem 16. Lebensjahr und für sonstige Personen um 80 vH. Bei nur teilweiser Verpflegung können die entsprechenden Anteile der so ermittelten Sachbezugswerte angesetzt werden;

b) von den nach lit. a ermittelten Werten, welche die Umsatzsteuer einschließen, entfallen 85 vH auf Speisen und Getränke, die dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 10 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1972 und 15 vH auf Getränke, die dem Normalsteuersatz gemäß § 10 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes 1972 unterliegen...

2. soweit ein Unternehmer im Inland einen seinem Unternehmen dienenden Gegenstand für Zwecke verwendet oder verwenden läßt, die außerhalb des Unternehmens liegen, ist als Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch jener Wert heranzuziehen, der bei der steuerlichen Gewinnermittlung nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften als Privatentnahme zu berücksichtigen ist.

§ 2. (1) Ist die Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch nach den Bestimmungen dieser Verordnung zu ermitteln, so entfällt insoweit die Aufzeichnungsverpflichtung gemäß § 18 Abs. 2 Z 2 des Umsatzsteuergesetzes 1972. Die Steuer für den Eigenverbrauch im Sinne des § 1 Z 2 ist erst in der für den letzten Voranmeldungszeitraum eines Veranlagungszeitraumes abzugebenden Voranmeldung zu berechnen; das gleiche gilt für Eigenverbrauchstatbestände gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b des Umsatzsteuergesetzes 1972.

(2) Die Fälligkeit der auf den Eigenverbrauch im Sinne des § 1 Z 2 dieser Verordnung sowie des § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b des Umsatzsteuergesetzes 1972 entfallenden Umsatzsteuer wird abweichend von der gesetzlichen Regelung des § 21 Abs. 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1972 mit dem 10. Tag des zweiten Monates nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes (§ 20 Abs. 1 und 3 des Umsatzsteuergesetzes 1972) bestimmt.

Für das anhängige Verfahren ergeben sich aus der dargestellten Rechtslage folgende Konsequenzen:

In den dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten EV-Grundaufzeichnungen ("Bücherl") waren die entnommenen Waren mit ihren Bruttoverkaufspreisen (BVP) angeführt. Bei der Aufrechnung der Monatswerte waren jeweils pauschal 24% in Abzug gebracht worden. Die

auf diese Weise gekürzten Beträge waren sowohl in die umsatzsteuerlichen Aufzeichnungen als auch in die Buchhaltung des Unternehmens aufgenommen worden und hatten nach Umrechnung in Nettobeträge die Bemessungsgrundlage für den versteuerten EV gebildet. Rd. 82% (1992) bzw. ca. 73% (1993) waren der ermäßigten Umsatzbesteuerung unterworfen, der Rest dem Normalsteuersatz zugeordnet worden.

Es ist evident, dass mit einer solchen Berechnung der EV-Bemessungsgrundlage den in § 18 UStG 1972 geforderten Vorgaben nicht entsprochen wurde. Selbst wenn es sich bei der vorgenommenen 24%igen Kürzung in beiden Jahren um den durchschnittlichen Rohaufschlag des Unternehmens gehandelt hat (für März/April 1993 war bei der BP ein durchschnittlicher Rohaufschlag von 23% für die mit 10% USt versteuerten Waren ermittelt worden), entspricht der sich ergebende Wert keineswegs dem Teilwert (= Wiederbeschaffungswert) der konkret entnommenen Waren, liegen doch dem durchschnittlichen Rohaufschlag des Unternehmens sämtliche Warengruppen zu Grunde, während in den vorgelegten EV-Aufzeichnungen tatsächlich nur einige wenige Warengruppen, schwerpunktmäßig solche aus dem Bereich der, mit verhältnismäßig niedrigerem Aufschlag verkauften, Grundnahrungsmittel, erfasst waren.

Ob aufgrund dieser Umstände die o. a. EV-VO für die Besteuerung maßgeblich war oder wegen des breiten Warensortiments im Unternehmens des Bw. vom Vorliegen außergewöhnlicher Umstände im Sinne der VO auszugehen ist, welche die Anwendung der VO ausschlossen, kann letztlich dahingestellt bleiben, weil einerseits die Entnahmen kein Unternehmen des Gast-, Schank- oder Beherbergungsgewerbes betrafen und sich zudem die Erleichterungen dieser VO ohnehin nur auf den Bereich der Umsatzsteuer beziehen. Für Zwecke der Ertragsbesteuerung blieben jedenfalls die Bestimmungen des § 131 Abs. 1 Z. 2 BAO zur Gänze maßgeblich, die eine Erfassung des EV in den Büchern zumindest binnen eines Monats und 15 Tagen nach Ablauf des Kalendermonates vorsehen. Insofern wurde die Aufzeichnungspflicht durch keine sonstige Rechtsvorschrift relativiert.

Die Überprüfung der beiden vorgelegten "Bücherl" bestätigt zunächst die BP-Feststellungen betreffend das gänzliche Fehlen von Tagesdatumsangaben. Tatsächlich sind die Entnahmen lediglich monatsweise zugeordnet. Doch auch die Monatsangaben erscheinen zum Teil nicht beweiskräftig, wurden sie doch wiederholt offenbar nachträglich als Kopfzeile einer (beliebigen ?) Seite den im Übrigen fortlaufend geführten Aufzeichnungen vorangestellt (andere Handschrift, anderes Schreibwerkzeug).

Anzumerken ist, dass die Aufzeichnungen nach dem Schriftbild insgesamt nicht den Eindruck nachträglich erstellter Aufzeichnungen machen, sondern tatsächlich fortlaufend geführt erscheinen.

Durch eine fortlaufende Eintragung alleine wird allerdings den Formalerfordernissen des § 131 BAO noch nicht entsprochen. Insbesondere ist dadurch nicht erwiesen, dass die einzelnen Eintragungen auch tatsächlich zeitgerecht, zeitfolgegerecht und geordnet erfolgt sind.

In der Literatur wird der Standpunkt vertreten, dass die in § 131 Abs. 1 Z 2

1. Unterabsatz BAO geforderte, der Zeitfolge nach geordnete Eintragung von Vorgängen zumindest eine tagesbezogene Aufzeichnung voraussetzt (vgl. Ellinger, ÖSTZ 1990, 266). Die vorgelegten EV-Aufzeichnungen belegen dagegen zum Teil nicht einmal monatsbezogene Eintragungen. Vielmehr erwecken sie den Eindruck einer zwar fortlaufend durchgeführten Erfassung, allerdings mit nachträglich willkürlich eingefügten Untergliederungen in Monatsabschnitte. Dass dadurch jegliche Aussage über die Zeitfolge, die Rechtzeitigkeit oder die Ordnung der Aufzeichnungen vereitelt wird, ist offensichtlich. Selbst der Bw. hat lediglich auf eine Zuordenbarkeit der Eintragungen nach Jahren verwiesen. Dies ist im Sinne des § 131 Abs. 1 Z 2 BAO aber keinesfalls hinreichend.

Eine Überprüfung der inhaltlichen Richtigkeit und Vollständigkeit der EV-Aufzeichnungen erfordert ebenfalls konkrete Datumsangaben in den zugehörigen Grundaufzeichnungen. Gerade wenn aus dem Betrieb Waren des täglichen Bedarfs entnommen werden, sind für eine Beurteilung der Vollständigkeit und inhaltlichen Richtigkeit der aufgezeichneten Entnahmen Informationen über Häufigkeit und Dauer der zwischen einzelnen Entnahmevorgängen liegenden Zeitspannen unerlässlich. Kommt doch etwa dem Umstand, wie oft bzw. wie regelmäßig Milch, Brot und andere leicht verderbliche Lebensmittel entnommen wurden, für diese Beurteilung eine nicht unerhebliche Bedeutung zu.

Ohne Angabe des Tagesdatums ist eine Bestätigung der inhaltlichen Richtigkeit und Vollständigkeit der EV-Aufzeichnungen jedenfalls nicht möglich. Gerade eine solche soll aber durch die Formalvorschriften des § 131 BAO gewährleistet werden.

Unter den vorliegenden Umständen kann keine Rede davon sein, dass die im Verfahren vorgelegten Grundaufzeichnungen über die getätigten Warenentnahmen formell ordnungsgemäß i. S. d. § 131 BAO waren. Entsprechend kann daraus bereits aus diesem Grund die gesetzliche Vermutung der inhaltlichen Richtigkeit des § 163 BAO nicht abgeleitet werden.

Die Vermutung des § 163 BAO kommt aber - unabhängig von der Einhaltung der Formvorschriften - auch dann nicht zum Tragen, wenn ein begründeter Anlass besteht, die sachliche Richtigkeit von Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Gemäß den Angaben in den Abgabenerklärungen beliefen sich die Warenentnahmen, wie ausgeführt, auf insgesamt 10.163,67 S im Jahr 1992 bzw. 16.685,64 S im Jahr 1993.

Im Haushalt des Bw. waren nach Auskunft der Meldebehörde im Verfahrenszeitraum neben ihm und seiner Gattin auch zwei seiner volljährigen Kinder wohnhaft.

Die BP war bei der EV-Schätzung aufgrund der Angaben des Sohnes im Zuge des Prüfungsverfahrens davon ausgegangen, dass dieser – neben dem Bw. und dessen Gattin - mit seiner späteren Gattin im Verfahrenszeitraum zumindest zeitweilig im Haushalt des Bw. gewohnt hatte bzw. mitversorgt worden war. Außerdem hatte der Prüfer einen "angemessenen Gäste- und Verwandtenkreis" berücksichtigt. Die nach den Meldedaten ebenfalls dort wohnhafte (auswärts studierende) Tochter war bei dieser Berechnung zur Gänze außer Ansatz geblieben.

Inhaltlich hatte die BP in die Zurechnung den Bedarf an Lebensmitteln, Haushaltswaren, Kleintextilien sowie Kleinwaren aus dem Baumarktbereich für den angeführten Personenkreis einbezogen. Explizit unberücksichtigt waren Autozubehör, Treib- und Brennstoffe sowie Materialien für allfällige private Bauarbeiten geblieben. Ebenso war bei der EV-Schätzung im Zuge der BP kein Aufwand für Bekleidung zum Ansatz gekommen.

Zum Warensortiment des Unternehmens gehörten im Verfahrenszeitraum nach den BP-Unterlagen einerseits im Bereich der GWH Lebens- und Genussmittel, Getränke, Haushalts- und Drogerieartikel (Geschirr, Waschpulver, Putz- und Reinigungsmittel, usw.) und Textilien (Heimtextilien, Arbeitskleidung, Kurzware, Nacht- und Unterwäsche, jedoch keine Konfektionsware im engeren Sinn, wie Anzüge u. dgl.), andererseits im Baumarkt neben Baustoffen (Zement, Ziegel, Verputz- und Dämmstoffe, usw.) auch Fenster und Türen, Fliesen, Küchengeräte, Badezimmersausstattungen, Elektro- und Sanitärwaren (Weiß- und Installationsware), Beleuchtungskörper, Maler- und Tapeziererbedarf, weiters Autozubehör (Reifen, Batterien usw.), Werkzeuge und Arbeitsgeräte für die Land- und Forstarbeit sowie Freizeitartikel (Fernseher, SAT-TV-Anlagen, CD-Geräte, Fahrräder, Motorradhelme, Rodeln, Spielwaren, Bücher, Reisekoffer, Fischereibedarf, u. a.) sowie so genannte "Landesprodukte" (= Saatgut, Dünge- und Tierfuttermittel usw.), Brennstoffe (Kohle, Holzbriketts) und nicht zuletzt Treibstoffe.

Nach allgemeinen Lebenserfahrungen ist davon auszugehen, dass der Bw. und jedenfalls die in seinem Haus wohnenden Familienmitglieder ihren Privatbedarf hinsichtlich jener Waren, die im Warensortiment der beiden Betriebe geführt wurden, i. d. R. mittels Warenentnahmen gedeckt haben. Dies umso mehr, als der Sohn ebenfalls als DN im Unternehmen des Bw. tätig war. Selbst für die auswärts studierende Tochter ist dies in eingeschränktem Umfang

anzunehmen. Aufgrund des dargestellten, breiten Warenspektrums der beiden Betriebe ist davon ein Großteil des Alltagsbedarfes an Verbrauchsgütern und darüber hinaus wohl auch ein nicht unbeträchtlicher Teil an Gebrauchsgütern betroffen.

Die vorgelegten EV-"Bücherl" weisen ausschließlich Warenentnahmen aus dem GWH-Bereich aus. Laufend und regelmäßig scheinen darin v. a. Grundnahrungsmittel, insbesondere Frischwaren auf, doch umfassen auch diese nur ein eingeschränktes Sortiment (v. a. Obst, Gemüse, Milch, Käse, Wurstwaren), während andere Sparten aus der Grundversorgung nur vereinzelt oder in geringen Mengen aufscheinen bzw. tw. sogar gänzlich fehlen.

So wird konkret für das gesamte Jahr 1992 kein Konsum von Brot oder Gebäck ausgewiesen (erstmalig im Dezember 1992 scheint die Entnahme von zwei Packungen Knäckebrot auf). Auch 1993 ist die Entnahme von Brot nur in kleinen Mengen ausgewiesen (i. d. R. nicht mehr als 2 kg pro Monat, sowie - abgesehen von Knäckebrot - weder Semmeln noch sonstiges Gebäck). Der Bw. hatte auf einen Vorhalt wegen des Fehlens von Semmeln bei der BP-Schlussbesprechung darauf verwiesen, dass diese in seinem Haushalt nicht konsumiert würden.

Der fehlende bzw. geringe Brotkonsum steht allerdings im Gegensatz zu regelmäßigen und relativ großen Mengen an entnommenen "Jausenartikeln" (Käse, Wurst und Wurstwaren, Aufstriche, Gurkerl, Senf und dgl.). Alleine der Verbrauch an Käse- und Wurstwaren belief sich nach den Aufzeichnungen 1992 auf rd. 2.950,- S bzw. 1993 auf fast 4.100,- S (BVP) und erreichte damit umgerechnet rd. 20% bzw. 17% der insgesamt versteuerten Warenentnahmen.

Auffallend geringe Entnahmen von Grundnahrungsmitteln betreffen weiters die Fleischwaren sowie die Getränke.

Während 1992 überhaupt kein Fleischverbrauch aufscheint, sind 1993 insgesamt vier Entnahmen von Fleischwaren im Gesamtwert von 147,40 S (BVP) ausgewiesen.

Bei den Getränken fehlen, abgesehen von einer einzigen Bierentnahme (109,- S BVP), im gesamten Verfahrenszeitraum jegliche Alkoholika. Gleichzeitig scheinen großteils relativ geringe Mengen an nicht alkoholischen Getränken (Saft, Mineralwasser) auf. Selbst für die grundsätzlich laufend entnommene Milch sind wiederholt auffällig geringe und überdies stark schwankende Mengen zwischen 5 und 16 Liter pro Monat ausgewiesen.

Beim Kaffeeverbrauch stehen regelmäßigen Entnahmen (1992: 1.530,- S; 1993: 1.330,- S BVP) in beiden Jahren jeweils nur zwei Eintragungen über den Bezug von Kaffeefiltern gegenüber.

Bereits diese exemplarisch angeführten Beispiele lassen Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der EV-Aufzeichnungen berechtigt erscheinen. Darüber hinaus erscheint der Umfang der nicht im Lebensmitteln bestehenden Waren (Putz- und Reinigungsmittel, Drogerie- und Pflegeartikel; Kleinwaren bzw. div. Haushaltsartikel usw.) insgesamt außerordentlich gering (zum UST-Normalsteuersatz versteuert wurden 1992 rd. 5.100,- S bzw. 1993 ca. 3.800,- S).

Der Hinweis des Bw., der EV habe sich auf "Dinge des tgl. Lebens, wie Lebensmittel, Reinigungsmittel etc." beschränkt, deckt sich zwar mit den vorgelegten EV-Aufzeichnungen, erscheint aber dadurch nicht weniger unglaubwürdig. Weshalb er und seine Familie, trotz der breiten Warenangebotes in seinem Betrieb, von den günstigeren Versorgungsmöglichkeiten nur in einem sehr eingeschränkten Bereich Gebrauch gemacht haben sollten, ist nicht nachvollziehbar und wurde vom Bw. auch nicht näher begründet. Unter den dargestellten Umständen erscheint es nahe liegender, dass in den vorgelegten "Bücherln" nicht die gesamten Warenentnahmen erfasst wurden.

Weiters ist anzumerken, dass in den EV-Aufzeichnungen Daten für die Monate November/Dezember 1993 gänzlich fehlen, während anderseits an der entsprechenden Stelle 6 Blätter aus dem Heft entfernt wurden. Drei weitere Blätter fehlen unterjährig.

Schließlich ist daran zu erinnern, dass die vorgelegten EV-Aufzeichnungen nur Waren aus dem GWH-Bereich enthalten, während praktisch das gesamte Warensortiment des Baustoffmarktes fehlt.

Die in den Abgabenerklärungen ausgewiesenen Warenentnahmen entsprechen 1992 – nach Vornahme der oben dargestellten Umrechnungen – den vorgelegten EV-Aufzeichnungen. 1993 wurde allerdings – nach derselben Methode umgerechnet- insbesondere bei den zum Normalsteuersatz erfassten Waren, nicht einmal der für Jänner bis Oktober aufgezeichnete EV versteuert.

Unter diesen Umständen erscheinen Zweifel an der Vollständigkeit der aufgezeichneten Warenentnahmen nicht nur berechtigt sondern vielmehr geboten. Neben den Formalmängeln

der EV-Aufzeichnungen ergab sich somit auch aus den berechtigten, schweren Zweifeln an deren inhaltlicher Richtigkeit eine Schätzungsbefugnis der Behörde.

Nachdem sich die vom Bw. in der Berufung zitierte VwGH-Judikatur zur Schätzungsbefugnis ausschließlich auf i. S. d. § 131 BAO formell ordnungsgemäße Bücher und Aufzeichnungen bezieht, ist sie für den anhängigen Fall nicht aussagekräftig und bedarf daher keiner weiteren Erörterung.

Zur Höhe der vorgenommenen Zurechnung ist festzuhalten, dass alleine der Ansatz für die Verpflegung nach den Werten der o. a. VO, BGBl 628/1983 bzw. 642/92 bei einem Haushalt mit nur zwei erwachsenen Personen (Bw. und Gattin) einen Wert von 36.288,- S für 1992 bzw. 40.824,- S für 1993 ausmacht. Darin nicht berücksichtigt sind zum indet teilweise mitverpflegte, weitere Personen (Familienangehörige, Gäste). Ebenso erfasst dieser Wert nicht Warenentnahmen für den sonstigen Bedarf der Familienmitglieder, den Haushalt bzw. das Privathaus und den Garten. Dabei ist zu bedenken, dass das private Wohnhaus des Bw. mit einer Wohnfläche von mehr als 400 m², ausgestattet u. a. mit Sauna und Schwimmhalle, auf einem 1.600 m² großen Grundstück gelegen, ebenfalls einen nicht unbeträchtlichen Erhaltungsaufwand mit sich bringt, der entsprechende Warenentnahmen aus den beiden Betrieben nahe legt.

Die aufgezeigten Umstände rechtfertigen somit die in den angefochtenen Bescheiden vorgenommenen EV-Zuschätzungen aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates einerseits dem Grunde nach zweifelsfrei und erscheinen andererseits in ihrer Höhe sogar ausgesprochen moderat. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass den o. a. pauschalen Verpflegungskostenansätze der "EV-VO" nicht Teilwerte sondern, gem. § 15 EStG, "übliche Mittelpreise des Verbrauchsortes" zu Grunde liegen. Waren doch in die EV-Zurechnung, wie aufgezeigt wurde, im anhängigen Fall weitere EV-Bereiche einzubeziehen, die wertmäßig eine dadurch begründete Differenz mehr als ausgleichen.

Wie ausgeführt, ging das FA in den angefochtenen Bescheiden auch in Bezug auf die Verteilung des EV auf die Umsatzsteuersätze von den erklärten Verhältnissen ab und nahm eine 50 : 50 Zuordnung zum ermäßigten 10% USt-Satz bzw. zum Normalsteuersatz vor.

Nach der o. a. VO BGBl 628/1983 ist für den EV an Speisen und Getränken im Gast-, Schank- und Beherbergungsgewerbe ein Verhältnis 85 : 15 anzunehmen.

Da im anhängigen Verfahren davon auszugehen ist, dass neben Lebensmitteln, die der 10% USt unterliegen, in erheblichem Ausmaß auch dem Normalsteuersatz unterliegende Güter aus dem betrieblichen Warensortiment des Bw. entnommen wurden, ist die vom FA

vorgenommene Steuersatz-Zuordnung im Verhältnis von 50 : 50 ebenfalls nicht zu beanstanden.

Unter den gegebenen Umständen sieht der Unabhängige Finanzsenat keine Veranlassung, die vom FA vorgenommene EV-Zuschätzung abzuändern.

Soweit der Bw. auf seine langjährig gleich bleibenden und von der Behörde jeweils unbeanstandet gebliebenen EV-Aufzeichnungen verweist, ist daraus für das anhängige Verfahren nichts zu gewinnen, da niemand aus einem in der Vergangenheit allenfalls unterbliebenen Aufgreifen von Mängeln Rechte ableiten kann.

Seine in der Berufung vorgebrachten "sonstigen für die Schätzung relevanten Behauptungen" hat der Bw. im zweitinstanzlichen Verfahren trotz Aufforderung nicht konkretisiert. Gleichzeitig ist er eine Stellungnahme zum erstinstanzlichen Vorwurf fehlender Barentnahmen im Verfahrenszeitraum schuldig geblieben.

Zu Letzteren ist allerdings denkbar, dass ihm gewisse Barmittel von der Gattin aus deren Lohn zur Verfügung gestellt worden waren.

ad b) Umsatzverschiebung vom 10% - zum 20% USt-Satz:

Gem. § 18 Abs. 7 UStG 1972 kann das FA *"Unternehmern, denen nach Art und Umfang ihres Unternehmens eine Trennung der Entgelte nach Steuersätzen im Sinne des Abs. 2 Z 1 und Abs. 3 nicht zumutbar ist, auf Antrag gestatten, daß sie die Entgelte nachträglich unter Berücksichtigung des Wareneinganges trennen. Das Finanzamt darf nur ein Verfahren zulassen, dessen steuerliches Ergebnis nicht wesentlich von dem Ergebnis einer Aufzeichnung der Entgelte, getrennt nach Steuersätzen, abweicht."*

Die als "Kann-Bestimmung" formulierte Regelung des § 18 Abs. 7 UStG 1972 wird in der Verwaltungspraxis so gehandhabt, dass eine Unzumutbarkeit jedenfalls auszuschließen ist, wenn im Betrieb Einrichtungen vorhanden sind, die eine ordnungsgemäße Trennung der Entgelte ermöglichen. Solche Einrichtungen stellen demnach in Einzelhandelsbetrieben insbesondere entsprechend ausgestattete Registrierkassen dar. In gleicher Weise wird eine Abrechnung mittels Paragonblocks als geeignete Einrichtung erachtet, die eine Trennung der Entgelte nach § 18 Abs. 2 UStG 1972 grundsätzlich zumutbar macht (Abschn. 112 DE-USt).

Nach der Judikatur des VwGH kann eine ordnungsgemäße Trennung der Entgelte selbst dann zumutbar sein, wenn der Betrieb über keine entsprechenden maschinellen Einrichtungen verfügt, weil alleine der Umstand, dass sich ein Betriebsinhaber möglicher Kontrolleinrichtungen begeben hat, die Trennung noch nicht unzumutbar macht (VwGH 10.12.1997, 95/13/0230 betreffend einen Gastronomiebetrieb).

Zwingende Voraussetzung für die Genehmigung einer erleichterten Trennung der Entgelte durch die Abgabenbehörde ist neben der Unzumutbarkeit einer ordnungsgemäßen Trennung der Entgelte, dass die genehmigte, abweichende Methode zu keinem wesentlich anderen Ergebnis führt, als eine getrennte Aufzeichnung der Entgelte nach Steuersätzen. Ein Verfahren, dessen steuerliches Ergebnis diesen Vorgaben grundsätzlich entspricht, stellt etwa eine Ermittlung der Umsätze aufgrund der Wareneingänge unter Heranziehung der im Betrieb tatsächlich verwendeten oder der üblichen Aufschläge dar. Dabei ist allerdings zu berücksichtigen, in welchem Ausmass die eingekauften Waren tatsächlich zu einem Umsatz führen. Aus diesem Grund sind etwa Schwund bzw. Verderb von Waren angemessen zu berücksichtigen. Warenbestände können dann außer Ansatz bleiben, wenn sie jährlich in etwa in gleichbleibender Höhe und Zusammensetzung vorhanden sind bzw. wenn davon auszugehen ist, dass sich Differenzen, bei Beibehaltung der Methode über einen längeren Zeitraum, ausgleichen.

Eine erleichterte Trennung der Entgelte nach § 18 Abs. 7 UStG 1972 setzt in Hinblick auf die als Kann-Bestimmung formulierte Norm jedenfalls eine vorherige schriftliche Genehmigung durch das FA voraus. Diese wird von den FÄ i. d. R. unter Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs gewährt. Wurde ohne bzw. vor Ergehen einer solchen Genehmigung bereits nach § 18 Abs. 7 UStG 1972 vorgegangen, bleibt dies in der Praxis ohne nachteilige Folgen für den Unternehmer, wenn das FA bei zeitgerechter Antragstellung in Rahmen einer pflichtgemäßen Ermessensentscheidung voraussichtlich entsprochen hätte. Andernfalls hat das FA die Trennung der Entgelte im Wege einer Schätzung vorzunehmen.

Nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens waren im anhängigen Fall im Verfahrenszeitraum einerseits Registrierkassen im Unternehmen des Bw. vorhanden gewesen, andererseits war im Lager des Baustoffmarktes mittels Paragonblöcken abgerechnet worden. Die Erfassung der Umsätze des Imbissbereiches war in einem gesonderten Kassabuch erfolgt.

Da durch diese Einrichtungen bzw. Vorkehrungen eine ordnungsgemäße Trennung der Entgelte zweifellos nicht nur möglich sondern auch zumutbar gewesen war, hatte für die Abgabenbehörde keine Veranlassung bestanden, von einer nicht nachgewiesenen Genehmigung auszugehen, zumal der steuerliche Vertreter im Prüfungsverfahren anklingen hatte lassen, dass nach seiner Rechtsauffassung eine solche Antragstellung seinerzeit gar nicht notwendig gewesen sei und auch die Formulierung in der Berufung ("eventuell" gestellter Antrag) den Schluss zulässt, dass ein solcher tatsächlich nie gestellt worden war. Die Korrektur der nachträglich getrennten Entgelte erfolgte unter diesen Umständen somit dem Grunde nach zu Recht.

Ob das FA bei der Schätzung auf Basis der Inventurdaten zum Stichtag 31.12.1995 zu einem Ergebnis gekommen ist, das von jenem bei Trennung der Entgelte gem.

§ 18 Abs. 2 UStG 1972 nicht wesentlich abwich, muss dahingestellt bleiben, da die Berichtigung im Umsatzsteuerbescheid für des Jahr 1994 durchgeführt wurde, der nicht verfahrensanhängig gemacht wurde und sich deshalb einer Überprüfung durch den Unabhängigen Finanzsenat entzieht. Dem Berufungsbegehren auf Rückgängigmachung der durchgeführten Korrekturen war somit insgesamt der Erfolg zu versagen.

ad c) *Baumaßnahmen betreffend das Gebäude in E.:*

Die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum betrieblichen bzw. außerbetrieblichen Bereich hat grundsätzlich nach Maßgabe ihrer tatsächlichen Verwendung zu erfolgen. Für protokollierte Kaufleute, die ihren Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermitteln, besteht allerdings auch die Möglichkeit der Zuordnung tatsächlich nicht betrieblich genutzter Wirtschaftsgüter zum so genannten gewillkürten Betriebsvermögen, soweit es sich nicht um Wirtschaftsgüter des notwendigen Privatvermögens handelt.

Das Einzelunternehmen des Bw. war, wie ausgeführt, ab 27.11.1993 im Firmenbuch eingetragen. Die Gewinnermittlung für das Jahr 1993 war demnach gem. § 5 EStG durchzuführen.

Der Bw. hatte den gesamten im Jahr 1993 errichteten Neubau des Geschäftshauses in E. dem Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens zugeordnet. Auch die in den beiden OG zu Vermietungszwecken errichteten 9 Wohneinheiten, mit deren Vermietung ab November 1993 begonnen wurde, unterlagen deshalb den für Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens geltenden Bestimmungen des EStG.

Anschaffungs- und Herstellungskosten (AHK) von langlebigen Wirtschaftsgütern, die der Einkünfteerzielung dienen und dabei einer Abnutzung unterliegen sind gem. § 7 EStG 1988 grundsätzlich ab ihrer Inbetriebnahme im Wege einer Absetzung für Abnutzung (AfA) gleichmäßig verteilt auf ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Ohne Nachweis der Nutzungsdauer beträgt die AfA von Gebäuden, soweit sie unmittelbar der Betriebsausübung eines Gewerbetreibenden dienen, jährlich bis zu 4% der AHK, bzw. bis zu 2%, soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dienen (§ 8 Abs. 1 EStG 1988). Jeweils die Hälfte dieser Sätze steht zu, wenn das Wirtschaftsgut im Betrieb weniger als 6 Monate im Jahr genutzt wurde (§ 7 Abs. 2 EStG 1988). Werden Betriebsgebäude(-teile) vermietet, richtet sich die Höhe der ohne Nachweis absetzbaren AfA-Beträge grundsätzlich nach der tatsächlichen Nutzung durch den Mieter (VwGH 24.6.2003 99/14/0015 unter Verweis auf entsprechende Literaturmeinung).

Die Geltendmachung einer AfA setzt somit für gewöhnlich die Inbetriebnahme des betreffenden Wirtschaftsgutes voraus, da erst ab diesem Zeitpunkt eine Wertminderung durch dessen Verwendung eintreten kann. Diese Überlegung erfordert in Bezug auf hergestellte Wirtschaftsgüter jedenfalls deren Fertigstellung, bevor ein AfA-Abzug in Betracht kommt, weil das Wirtschaftsgut erst dann für die Nutzung zur Verfügung steht (VwGH 11.8.1993, 91/13/0159).

Für Gebäude werden diese Grundsätze allerdings von Lehre und Rechtsprechung differenzierter gesehen. Hier kommt grundsätzlich neben einer nutzungsbedingten auch eine altersbedingte Wertminderung in Frage. Nach der VwGH-Judikatur ist darunter v. a. ein witterungsbedingter Wertverzehr eines zur Einkünfteerzielung tatsächlich (noch) nicht genutzten Gebäudes zu verstehen, der bei Wohngebäuden, nach Ansicht des VwGH, i. d. R. sogar in den Vordergrund tritt (VwGH 27.11.1984, 83/14/0046). Vor der Fertigstellung kommt ein altersbedingter Wertverzehr allerdings nicht in Betracht (VwGH 2.3.1992, 92/14/0182; 22.2.1993, 92/15/0048). Dagegen führt bei betrieblich genutzten Gebäuden die nutzungsbedingte Wertminderung (technische Abnutzung) zu einem rascheren Wertverzehr. In diesem Bereich spielt der AfA-Abzug deshalb erst ab der Inbetriebnahme eine Rolle (RdW 1985, 319). Diese kann aber unter Umständen bereits vor der technischen Fertigstellung eines Gebäudes beginnen. So wurde vom VwGH im Verfahren 99/14/0015 der AfA-Abzug für bereits im Rohbaustadium als Lagerraum genutzte Kellerräumlichkeiten zugelassen.

Zudem ist denkbar, dass ein einheitlich geplantes Gebäude zwar insgesamt noch nicht fertig gestellt, jedoch in Teilen bereits nutzbar ist. Diesfalls gehören lt. VwGH auch die noch in Bau befindlichen Gebäudeteile zur AfA-Bemessungsgrundlage. Bei in selbständigen Teilabschnitten errichteten Gebäuden kann allerdings ein unterschiedlicher Nutzungsbeginn einzelner Abschnitte zu einem Auseinanderklaffen beim Beginn des AfA-Abzuges führen (VwGH 2.3.1993, 92/14/0182, BFH, BStBl 1991 II 132).

Neu zugegangene betriebliche Anlagegüter sind grundsätzlich mit ihren AHK in die Bilanz aufzunehmen. Zweck dieser Bestimmung ist es, einen Anschaffungsvorgang in der Bilanz als erfolgsneutrale Vermögensumschichtung transparent zu machen (BFH, BStBl 1993, II 96). Lediglich bei einem dauernden Wertverlust eines Anlagegutes ist bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG ausnahmsweise von den AHK abzugehen und eine Abwertung auf den niedrigeren Teilwert durchzuführen. I. d. R. bilden aber die AHK die Bemessungsgrundlage, von der ein AfA-Abzug vorzunehmen ist.

Unterliegt ein einheitliches Anlagegut unterschiedlichen Abschreibungsbestimmungen, wie dies insbesondere bei Gebäuden mit gemischten Nutzungszwecken der Fall sein kann, so ist die AfA-Bemessungsgrundlage aufzuteilen. § 8 Abs 1 EStG sieht dazu eine Aufteilung der Buchwerte grundsätzlich nach den Nutzflächenverhältnissen vor. Führt allerdings eine derartige Aufteilung aufgrund besonderer Umstände zu den tatsächlichen Verhältnissen nicht entsprechenden Ergebnissen, so sind andere Aufteilungskriterien anzuwenden. Dies kann etwa der Fall sein, wenn die Bausubstanz in sich nach Größe und Funktion wesentlich divergiert. Diesfalls ist bei der Zuordnung nach einem Modus vorzugehen, der auf die unterschiedlichen Wertkomponenten Bedacht nimmt. Soweit diese ausstattungsbedingt sind, darf allerdings nicht außer Acht gelassen werden, dass das Gebäude grundsätzlich eine bauliche Einheit darstellt und somit Bauteile, die dem Gesamtgebäude dienen, nicht ausschließlich einem einzelnen Nutzungsbereich zugeordnet werden dürfen (VwGH 13.5.1993, 90/13/0057; 26.9.1990, 86/13/0104; 13.12.1989, 85/13/0041).

Zu erinnern ist, dass der Zweck dieser Aufteilung darin besteht, die AfA-Bemessungsgrundlage – somit in aller Regel die AHK – sachgerecht zuzuordnen.

Nach Maßgabe der dargestellten Rechtsgrundsätze waren im anhängigen Fall die im Zusammenhang mit dem Neubau des Gebäudes in E. angefallenen HK sachgerecht einerseits auf die Geschäfts- und Lagerräumlichkeiten im EG bzw. andererseits auf den Wohnungsbereich zu verteilen. Zu Letzterem gehören auch die in die OG führenden Gänge und Stiegen, sowie die gemeinsam mit den Wohnungen vermieteten Kellerabteile und überdachten PKW-Abstellplätze, da diese Flächen ausschließlich den Bereich der Wohnungsvermietung betreffen. Nur die übrigen im Keller befindlichen Räumlichkeiten (Stiege, Heizraum, Öllager, Schutzraum usw.) dienen beiden Bereichen. Nur insoweit waren die HK im Verhältnis der übrigen, direkt zuordenbaren Kosten aufzuteilen.

Gegen eine Verteilung der HK nach den Nutzflächenverhältnissen haben beide Verfahrensparteien Bedenken vorgebracht.

Der Bw. hat sein Abgehen von der Verteilung nach der Nutzfläche in den Abgabenerklärungen zunächst damit begründet, dass aufgrund der vielen Zwischenwände im Vermietungsbereich die tatsächlich vermietbare Nutzfläche wesentlich geringer sei als jene im Geschäftsbereich.

Abgesehen von der Tatsache, dass er in keiner Weise dargelegt hat, wie sich dadurch konkret ein Wertverhältnis von 50 : 50 ergibt, hat das FA bereits im angefochtenen Bescheid darauf verwiesen, dass es bei der Ermittlung der beiden Bereiche auf Basis des von Bw. vorgelegten Bauplanes ohnehin nur die reinen Nutzflächen der Wohnungen bzw. Geschäftsräumlichkeiten

(ohne Wandstärken und -durchlässe) zugeordnet hatte. Daraus war ein Nutzflächenanteil von 29,19% für die Geschäftsraumvermietung im EG bzw. von 79,81% für die Wohnraumvermietung in den beiden OG errechnet worden.

Der Bw. hat dieser Flächenermittlung im weiteren Verfahren nichts mehr entgegengesetzt.

Aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates fehlten hier allerdings, wie oben ausgeführt, die in die OG führenden Stiegen und Gänge, die Kellerabteile und die PKW-Abstellflächen.

Die Erstbehörde hat ihre Entscheidung einerseits mit einem höheren Nutzwert der Wohnungen gegenüber den Geschäfts- und Lagerräumlichkeiten begründet, bzw. andererseits mit der besseren Ausstattung des Wohnbereiches (Hallenartige Räume im EG gegenüber Wohnungen mit vielen Türen und Zwischenwänden) erklärt.

Was sie unter dem höheren Nutzwert verstanden hat, wurde von der Behörde allerdings nicht erläutert. Mit der besseren Ausstattung bezog sie sich, wie sie in der BVE bekräftigte, eindeutig auf die höheren HK.

Beim Ausmaß der abweichend von den Nutzflächenverhältnissen verteilten HK stützte sich das FA auf jene Feststellungen, die dem zum 1.1.1994 ergangenen Einheitswertbescheid (EW-Bescheid) für das verfahrensgegenständliche Gebäude in E. zu Grunde liegen.

Vor Ergehen dieses Bescheides hatte das FA im August 1996 die Ausführung v. a. der neu errichteten Gebäudeteile im Rahmen eines Augenscheines besichtigt, im Anschluss daran, die verschiedenen Gebäudeteile den in der Anlage zum § 53 BewG 1955 angeführten Bauklassen bzw. Ausführungsstufen zugeordnet und entsprechend bewertet. Dabei war für den Geschäftsbereich im EG und die Wohnungen im 1.OG eine mittlere bis gute Ausführung (gem. Punkt 15.23 – 15.24 der Anlage zu § 53a BewG mit 1.660,-S/m² bewertet), für die Lagerräumlichkeiten im EG dagegen nur eine einfache Ausführung (nach Punkt 15.22 der zitierten Anlage mit 800,- S/m² bewertet) festgestellt worden. Die Wohnungen im DG waren sogar als sehr gut ausgeführt eingestuft, allerdings aufgrund der maßgeblichen Verwendung von Holz als Baumaterial gem. Punkt 15.15 der genannten Anlage nur mit 1.250,- S/m² bewertet worden. Gänge, Stiegen und Kellerflächen waren gem. § 53 Abs. 5 BewG 1955 bei dieser Bewertung nicht berücksichtigt worden.

Aus den Bauklassen- und Ausführungsstufenzuordnungen hatte sich im EW-Bescheid (ohne Berücksichtigung der überdachten PKW-Abstellflächen) ein Wertverhältnis von 22,5% für die Geschäftsraumvermietung im EG bzw. 77,5% für die Wohnungsvermietung in den beiden OG

ergeben. Die Erstbehörde hatte darauf aufbauend, ihrer Zuordnung der HK im anhängigen Verfahren, in Abgeltung gewisser Unschärfen, ein gerundetes Verhältnis von 30 (EG) : 70 (OG/DG) zu Grunde gelegt.

Wie ausgeführt, sind beide Parteien der Aufforderung zur Vorlage eines Sachverständigen (SV-) Gutachtens zum Nachweis der sachgerechten Zuordnung der HK im zweitinstanzlichen Verfahren nicht nachgekommen.

Gemäß § 53 Abs. 5 BewG 1955 ist bei der Bewertung von Mietwohngrundstücken und bei gemischt genutzten Grundstücken *der Gebäudewert aus dem Neuherstellungswert abzuleiten, der sich je nach der Bauweise und Ausstattung der Gebäude oder der Gebäudeteile bei Unterstellung von Durchschnittspreisen je Quadratmeter der nutzbaren Fläche der Gebäude oder der Gebäudeteile ergibt. Nutzbare Fläche ist die Gesamtfläche der insbesondere für Wohnzwecke, für gewerbliche Zwecke oder für öffentliche Zwecke nutzbar ausgestatteten Räume einschließlich der Nebenräume und Wandnischen (Einbauschränke) sowie einschließlich der für die erwähnten Zwecke nutzbar ausgestatteten Keller- und Dachbodenräume; Garagen sind in die nutzbare Fläche einzubeziehen. Die Wandstärke ist bei der Berechnung der nutzbaren Fläche außer Betracht zu lassen. Räume oder Teile von Räumen, die weniger als 150 cm hoch sind, sowie Treppen, Stiegenhäuser, Gänge, offene Balkone und Terrassen sind bei der Berechnung der nutzbaren Fläche nicht einzubeziehen.*

§ 53a BewG verweist auf die in der Anlage zum BewG festgelegten Durchschnittspreise, die bei der Ermittlung des Gebäudewertes gemäß § 53 Abs. 3 bis 5 zu unterstellen sind. Diese Anlage unterscheidet je nach Gebäudeart verschiedene Bauklassen, innerhalb welcher die Durchschnittspreise nach der Ausführungsqualität (sehr einfach, einfach, mittel, gut, sehr gut) gestaffelt sind.

Der nach den genannten Bestimmungen maßgebliche "Neuherstellungswert" setzt somit gedanklich bei den AHK an. Allerdings sind die in der Anlage angeführten Durchschnittswerte aufgrund langjährig unterlassener Valorisierungen nicht nur in ihrer absoluten Höhe sondern auch in Bezug auf das Wertverhältnis zwischen den einzelnen Ausführungsstufen nicht mehr repräsentativ für die Situation im Jahr 1993.

Dennoch erscheint im anhängigen Fall der Bezug zu dem für den 1.1.1994 festgestellten Einheitswertbescheid für das Gebäude in E. durchaus berechtigt bzw. zielführend. Ist doch die Zuordnung zu den verschiedenen Bauklassen bzw. Ausführungsstufen aufgrund der Feststellungen eines langjährig mit derartigen Gebäudebewertungen befassten Mitarbeiters des FA nach Durchführung eines Augenscheines im August 1996 erfolgt. Den daraus

resultierenden Zuordnungen kommt deshalb, unabhängig von den seit der Festlegung der einzelnen Kategorien in der Anlage zum § 53a BewG eingetretenen Änderungen der Wertverhältnisse, klare Aussage- und Beweiskraft zu.

Da demnach der weitaus überwiegende Teil der Nutzfläche im Geschäftsbereich (rd. $128 \text{ m}^2 = 72,7\%$) einfach ausgeführt war, wogegen die gesamte, gem. § 53 Abs. 5 BewG einbezogene Nutzfläche im Wohnbereich (427 m^2) im Vergleich dazu besser ausgeführt war, führt eine Verteilung der tatsächlichen HK mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einer noch stärkeren Kostenverschiebung zum Wohnbereich und steht damit dem Berufungsbegehren des Bw. entgegen.

In Berücksichtigung verbleibender Unsicherheiten hat die Erstbehörde, wie ausgeführt, in den angefochtenen Bescheiden das sich aus dem EW-Bescheid ergebende Verhältnis der Neuherstellungswerte von $22,5\% : 77,5\%$ auf $30 : 70$ i. S. der Position des Bw. angepasst. Damit ist sie dem Nutzflächenverhältnis von $29\% : 71\%$ wieder sehr nahe gekommen.

Im Sinne der dargestellten Überlegungen ist nicht davon auszugehen, dass der Bw. durch dieses Ergebnis benachteiligt wurde.

Selbst die Einbeziehung der – allenfalls nur einfach ausgeführten – Kellerabteile ($51,04 \text{ m}^2$), Stieghäuser und Gänge ($82,44 \text{ m}^2$), kann daran nichts ändern, da das davon betroffene Flächenausmaß in etwa dem ebenfalls einfach ausgeführten Lagerbereich im EG entspricht. Für die Gänge ist zudem eher davon auszugehen, dass deren Ausführung qualitativ dem übrigen Wohnungsbereich angepasst war. Flächenmäßig stehen damit die HK für den gut ausgeführten Geschäftsraum im EG (48 m^2) jenen für die gut bis sehr gut ausgeführten 427 m^2 Wohnungsfläche im OG/DG gegenüber, denen gedanklich lediglich geringere HK für die PKW-Abstellfläche ($48,5 \text{ m}^2$) entgegensetzen sind. Zudem ist auch für bautechnische Laien nachvollziehbar, dass etwa die HK für eine 48 m^2 große Wohnung, alleine aufgrund der Kosten für Zwischenwände, -türen, Installationseinrichtungen usw., im Allgemeinen über jenen für einen Verkaufsraum gleicher Größe liegen werden.

Insgesamt kann damit den angefochtenen Bescheiden allenfalls ein für den Standpunkt der Behörde nachteiliges Ergebnis zu Grunde gelegt worden sein, nicht aber eine Zuordnung der AfA-Bemessungsgrundlage, die den Bw. benachteiligt hat.

Es trifft zu, dass diese Kontrolle des Resultates der von der Erstbehörde vorgenommenen Verteilung der HK nur ein grobes Bild vermittelt, doch haben beide Parteien durch die Nichtvorlage aussagekräftiger SV-Gutachten eine genauere Überprüfung vereitelt und deshalb die Unsicherheiten der darauf aufbauenden Schätzung selbst zu tragen. Nach

ständiger VwGH-Judikatur hat derjenige, der zu einer Schätzung Anlass gibt, allfällige Unsicherheiten in Kauf zu nehmen (stellvertretend für viele die Erk. 97/15/0076 v. 23.4.1998, 95/13/0083 v. 28.2.1998, 2474/78 v. 21.3.1979 und 1774/78 v. 7.3.1979).

Der Bw. hat seinen Einwand gegen die vorgenommene HK-Zuordnung, abgesehen vom bereits erörterten Nutzflächenargument, noch mit dem Hinweis auf den Mietwert als Verteilungsmaßstab begründet, ohne dies allerdings in irgend einer Weise zu erläutern oder zu belegen. Der Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates, die das Gebäude in E. betreffenden Mietverträge vorzulegen, ist er ebenfalls nicht nachgekommen. In Hinblick auf die Anzahl der Vermietungseinheiten wäre diesen durchaus Aussagekraft über die Mietwerte des Gebäudes beizumessen gewesen.

Obwohl noch bei der BP ein Ordner mit diesen Mietverträgen vorhanden gewesen war, hat der Bw. dem mehrmaligen Ersuchen um Vorlage im zweitinstanzlichen Verfahren nicht entsprochen. Die in der Folge veranlassten Erhebungen durch die Erstbehörde haben nur vereinzelt schriftliche Mietverträge hervorgebracht. Zumeist konnten sich die (größtenteils ehemaligen) Mieter nur noch sehr vage an die monatlichen Bruttoentgelte erinnern. Da diese neben der gesetzlichen USt auch anteilige Heiz- und Betriebskosten sowie Entgelte für mitvermietete Einrichtungsgegenstände enthalten hatten, waren sie für die Mietwertermittlung nicht auswertbar.

Letztlich standen dem Unabhängigen Finanzsenat Daten zu vier Mietverhältnissen aus Erstvermietungen des Gebäudes in E. nach dem Neubau im Jahr 1993 zur Verfügung, wovon jeweils zwei die Geschäftsraumvermietung bzw. die Wohnungsvermietung betrafen.

Demnach waren die gesamten Lagerräumlichkeiten im EG (lt. Angaben des Sohnes bei der BP ca. 500 m²) ab 1.1.1994 von der im Rahmen des durchgeführten Umgründungsvorganges neu geschaffenen Betriebs-GmbH um eine monatliche Nettomiete von rd. 20,-/m² gemietet worden. Im BP-Verfahren war das Mietverhältnis (MV) zwar aus verschiedenen formalen Gründen nicht anerkannt worden, die Höhe des vereinbarten Entgeltes hatte bei dieser Beurteilung allerdings keine Rolle gespielt.

Der 48 m² große Geschäftsraum im EG war nach dem Verfahrensergebnis erstmals im Mai 1996 an einen Optikerbetrieb um eine monatliche Nettomiete von rd. 125,- S/m² vermietet worden.

In den OG war erstmals im November 1993 mit der Vermietung von Wohnungen begonnen worden. Dabei war für eine rd. 51 m² große Wohnung ein monatliches Nettomietentgelt von rd. 72,- S/m² vereinbart worden. Ab Juli 1995 hatte der Sohn eine Wohnung im DG

(ca. 79 m² Nutzfläche) um eine Nettomiete von rd. 76,- S/m² gemietet. Auch diese Miethöhe war bei der BP nicht beanstandet worden.

Auf Basis dieser MV ergibt sich ein Verhältnis der Mietwerte von rd. 20% (Geschäftsräume) zu ca. 80% (Wohnungen), welches jedoch aufgrund der beschränkten Zahl der zu Grunde liegenden MV nur bedingt aussagekräftig ist. Auch hier ist allerdings zu bedenken, dass es der Bw. in der Hand hatte, Unterlagen zu liefern, die eine umfassendere Beurteilung ermöglicht hätten.

Schließlich bleibt anzumerken, dass der Bw. durch sein unsubstantiiertes Vorbringen in keiner Weise dargetan hat, dass das Verhältnis der Mietwerte in seinem Fall zu einem sachgerechteren Ergebnis geführt hätte, als die Verteilung der HK nach der Methode, wie sie den angefochtenen Bescheiden zu Grunde liegt. Eine Korrelation zwischen den HK von Geschäfts- bzw. Wohnräumen und den aus deren Vermietung erzielbaren Entgelten erscheint nämlich nur sehr bedingt nachvollziehbar. Tatsächlich wirken sich andere Faktoren, wie die Lage, Zufahrts- und Parkmöglichkeiten und nicht zuletzt die durch die jeweilige Wirtschaftslage mitbedingte Nachfrage am Geschäfts- bzw. Wohnungsmarkt, nicht unerheblich auf das Mietentgelt aus, Faktoren, die in keinem Zusammenhang mit den HK stehen.

Im anhängigen Fall bestand für die Verteilung der AfA-Bemessungsgrundlage nach Kriterien, die keinen konkretisierten Bezug zu den HK haben, jedenfalls weder eine Notwendigkeit noch eine Rechtsgrundlage. Die Eignung der Mietwertverhältnisse als Maßstab für die Zuordnung der HK für das 1993 errichtete Gebäude des Bw. in E. wurde nicht erwiesen.

Abschließend ist noch festzuhalten, dass auch der vorgebrachte Hinweis auf die Marktlage und damit die bessere oder schlechtere Vermietbarkeit der Räumlichkeiten durch das Verfahren nicht bestätigt wurde. Einerseits ist der Bw. einer Aufforderung im erstinstanzlichen Verfahren um Untermauerung seines dbzgl. Vorbringens nicht nachgekommen, andererseits konnte das, nach den Angaben des Bw. bereits 1993 fertig gestellte Geschäftslokal im EG erstmals im Jahr 1996 vermietet werden, während bereits ab November 1993 mit der Vermietung von Wohnungen begonnen worden war. Dass diese nur schleppend erfolgte und mit häufigen Mieterwechseln verbunden war, mag wohl maßgeblich auf die zumeist relativ geringe Wohnungsgröße der Mieteinheiten (3 Garconnieren mit rd. 30 m², 4 Wohnungen mit rd. 50 m² Nutzfläche; die mit 79 m² größte Wohnung wurde von den Kindern des Bw. genutzt) zurückzuführen sein.

Insgesamt bestand somit keine Veranlassung, von der in den angefochtenen Bescheiden vorgenommenen Verteilung der AfA-Bemessungsgrundlage beim Neubau in E. abzugehen.

Hingegen erfolgte die Streichung der 1993 in Abzug gebrachten AfA für das EG des Betriebsgebäudes in E. aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates zu Unrecht.

Wie der Bw. im Rechtsmittel ausführte, hatte er die Verkaufsräumlichkeiten im EG bereits im Rohbaustadium ab Mitte 1993 als Lager für seinen Betrieb genutzt (in den Abgabenerklärungen 1993 war eine Halbjahres-AfA in Abzug gebracht worden). Dem Prüfer gegenüber hatte er bei der Betriebsbesichtigung im Juli 1997 angegeben, der Großraum werde im Herbst zur Lagerung der "Sommermöbel" (= Gartenmöbelware aus dem Baumarkt) genutzt, dies bereits seit 1993. Zum Zeitpunkt dieser Besichtigung waren derartige Waren im Auslagenbereich des Großlagerraumes platziert gewesen. Bereits ein Jahr zuvor hatte der Bw. dem erhebenden Beamten der Bewertungsstelle des FA beim Lokalaugenschein erklärt, dass die noch nicht fertig gestellten Räumlichkeiten im EG vorläufig als Lager verwendet würden. Im Rechtsmittelverfahren ist dazu nicht Gegenteiliges hervorgekommen.

Dass eine Verwendung als Lagerraum einerseits bereits vor der Fertigstellung der Böden möglich war, erscheint ebenso nachvollziehbar, wie andererseits, dass damit bereits mit einer dem Betrieb dienenden Nutzung begonnen wurde. Im Sinne der oben zitierten Judikatur stand damit gleichzeitig auch für das EG bereits ab 1993 ein AfA-Abzug zu. In diesem Punkt war dem Berufungsbegehren daher dem Grunde nach stattzugeben und analog den Angaben in den Abgabenerklärungen 1993 die Halbjahres-AfA in Höhe von 2% in Abzug zu bringen, dies allerdings von jenen HK, die nach dem Ergebnis des Rechtsmittelverfahrens auf das EG entfielen. Der zu versteuernde Gewinn des Jahres 1993 verminderte sich dadurch um den AfA-Betrag von 29.749,- S, dem allerdings eine Kürzung der Gewerbesteuer-Rückstellung um 3.871,- S gegenüber steht. Die daraus resultierenden Änderungen der angefochtenen Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide für das Jahr 1993 sind den beiliegenden Berechnungsblättern (Beilage 2) zu entnehmen.

Für ungebrauchte, abnutzbare Anlagegüter des Betriebsvermögens sahen die §§ 10 und 10a EStG 1988 in der Fassung der BGBl 253/1993 bzw. 818/1993 die Möglichkeit der Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages (IFB) vor, für welchen speziell bei der Veranlagung des Jahres 1993 besondere Regelungen galten. Die für das anhängige Verfahren relevanten Bestimmungen lauteten konkret:

§ 10a.: Für ungebrauchte Wirtschaftsgüter erhöht sich der Investitionsfreibetrag von den nach dem 31. Jänner 1993 und vor dem 1. April 1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 20% auf 30%. Bei Gebäuden erhöht sich der Investitionsfreibetrag nur von den Herstellungskosten. Weiters ist bei Gebäuden Voraussetzung, daß mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 31. Jänner 1993 begonnen wurde.

Als Beginn der Bauausführung gilt der "erste Spatenstich". Eine vorausgegangene Planung ist unschädlich. Für derartige Planungskosten kann allerdings nur ein bis zum 31. Jänner 1993 geltender IFB in Höhe von 20% geltend gemacht werden.

Soweit im angefochtenen Bescheid der erhöhte IFB von 30% nicht anerkannt wurde, erfolgte dies nach dem Ergebnis des durchgeführten Verfahrens zu Recht.

Die bereits vor dem 31.1.1993 erfolgten Betonlieferungen werden durch eine im Prüferhandakt aufliegende Rechnung der Fa. K.-Beton vom 31.1.1993 zweifelfrei belegt. Darin ist als Leistungszeitraum der 20.-28.1.1993 angeführt und wird unter dem Datum 28.1.1993 auf eine Reihe von Lieferscheinen verwiesen, die der Bw. trotz Aufforderung im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat ebenfalls nicht vorgelegt hat.

Weiters waren in den bei der BP überprüften Buchhaltungsunterlagen des Bw. zum Neubau in E. ein Beleg der Freiwilligen Feuerwehr E. vorgefunden worden, in welchem diese die am 15.1.1993 durchgeführte Bauschuttbewässerung im Zuge der Abbrucharbeiten des Gebäudes in E. abgerechnet hatte, sowie eine Rechnung der Fa. K. aus E. vom 5.2.1993 über Baggerarbeiten vom 27. und 30.1.1993.

Umstände, welche darauf schließen lassen, dass sich diese Arbeiten nicht auf den Neubau des verfahrensgegenständlichen Gebäudes in E. bezogen haben, sind im Übrigen nicht hervorgekommen.

Der Beginn der tatsächlichen Bauausführung vor dem 31. Jänner 1993 erscheint unter diesen Umständen hinreichend erwiesen und stand somit der Zuerkennung eines 30%igen IFB hinsichtlich der auf das EG entfallenden HK entgegen.

ad d) Abfertigung an die Gattin:

Generell ist zwischen gesetzlichen und freiwilligen DN-Abfertigungen zu unterscheiden. Während Erstere durch eine allgemein geltende Normierung, ein Gesetz oder einen Kollektivvertrag (KV) geregelt sind, werden freiwillige Abfertigungen i. d. R. zwischen den Beteiligten im Einzelfall vertraglich vereinbart.

Die zentrale gesetzliche Rechtsgrundlage für Dienstverhältnisse von Angestellten, d. s. Dienstnehmer, die aufgrund einer privatrechtlichen Vereinbarung vorwiegend kaufmännische Dienste in bestimmten Betriebssparten verrichten, bildet das AngestelltenG 1921 (AngG), BGBl 292/1921 in der jeweils geltenden Fassung, das den Abfertigungsanspruch in § 23 regelt. Bei den vom AngG miterfassten Handelsangestellten ist als generelle Regelung zudem der jeweilige KV für die Handelsangestellten zu beachten.

Das AngG sieht erstmals in der ab 1.1.1994 geltenden Fassung des BGBl 459/1993 eine Verpflichtung zur Aushändigung einer schriftlichen Aufzeichnung der im Dienstvertrag vereinbarten Rechte und Pflichten (Dienstzettel) vor (§ 6 Abs. 3 AngG). Bis dahin war die Schriftlichkeit des Dienstvertrages gesetzlich nicht explizit geregelt. Vielmehr galt aufgrund der ausdrücklichen Subsidiarität des ABGB (§ 42 AngG) für derartige Verträge grundsätzlich die Formfreiheit.

Ein Ausschluss des Ehegatten von der Möglichkeit zum Abschluss eines Dienstvertrages war und ist sowohl dem AngG als auch dem ABGB fremd. Arbeits- und zivilrechtlich bestand nie ein Hindernis, mit dem Ehegatten ein Dienstverhältnis (DV) zu begründen.

Bis zum EherechtsÄndG 1978, BGBl 280/1978 war im ABGB lediglich kein Entgeltsanspruch für den *außerhalb eines DV* (!) mittätigen Ehegatten geregelt. Erst seither ist in § 98 ABGB ein Anspruch auf angemessene Abgeltung des nach § 92 Abs. 2 ABGB zur zumutbaren und üblichen Mitwirkung am Erwerb des Gatten verpflichteten Ehepartners normiert. Die Tätigkeit eines Ehegatten im Rahmen eines DV tangierte diese Gesetzesänderung nur insofern als im § 100 ABGB ausdrücklich der Vorrang des (familienrechtlichen) Abgeltungsanspruches nach § 98 ABGB, soweit dieser die Ansprüche aus dem DV übersteigt, aufgenommen wurde.

Von der zivil- und arbeitsrechtlichen Rechtslage zu unterscheiden ist die sozialversicherungs- und steuerrechtliche Situation. Für diese Bereiche hatte der Gesetzgeber die Anerkennung von DV zwischen Ehegatten tatsächlich bis in die späten sechziger bzw. Anfang der siebziger Jahre des vorigen Jahrhunderts ausgeschlossen. Erst durch die Aufhebung der entsprechenden Bestimmung des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes (ASVG) wegen Gleichheitswidrigkeit durch den VfGH (VfSlg 5750/1968) mit Wirkung ab 1.6.1969 wurde Ehegatten-Arbeitsverhältnissen auch die sozialversicherungsrechtliche Wirkung zuerkannt.

Mit der EStG-Novelle vom 30.11.1970 (BGBl 370/1970) wurde mit Wirkung ab 1.1.1971 auch die steuerrechtliche Bestimmung, die eine Anerkennung derartiger DV für den Abgabebereich ausgeschlossen hatte (§ 4 Abs. 5 EStG 1967), aufgehoben. Damit wurden erstmals an den Ehegatten bezahlte Arbeitnehmervergütungen als Betriebsausgaben absetzbar. Allerdings ergaben sich aufgrund der damals noch geltenden Zusammenveranlagung von Ehegatten (§ 26 EStG 1967) nach wie vor gewisse Nachteile gegenüber DV mit Fremden. Erst mit der Einführung der Individualbesteuerung durch das EStG 1972 wurden diese mit Wirkung ab 1.1.1973 beseitigt. Erst dadurch erlangte die Existenz von formellen Ehegatten-DV auch in der Praxis des Wirtschaftslebens Bedeutung.

Das mit 1.3.1973 bei der Sozialversicherung angemeldete DV zwischen dem Bw. und seiner Gattin ist offensichtlich im Lichte dieser rechtlichen Entwicklung zu sehen. Aus der bei den

Buchhaltungsunterlagen im Zuge der BP vorgefundenen Aufstellung über die Berechnung der an die Gattin anlässlich ihrer Pensionierung auszubezahlenden Abfertigung geht hervor, dass diese ab 1.1.1968 5 Jahre lang als "mittätige Ehegattin" ohne (sozialversicherungsrechtliche) Anmeldung im Betrieb des Bw. mitgewirkt hatte. Dieser Zeitraum war explizit bei der Berechnung des Abfertigungsanspruches mitberücksichtigt worden.

§ 23 AngG in der 1993 geltenden Fassung des BGBl 408/1990 lautete:

(1) Hat das Dienstverhältnis ununterbrochen drei Jahre gedauert, so gebührt dem Angestellten bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung. Diese beträgt das Zweifache des dem Angestellten für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührenden Entgeltes und erhöht sich nach fünf Dienstjahren auf das Dreifache, nach zehn Dienstjahren auf das Vierfache, nach fünfzehn Dienstjahren auf das Sechsfache, nach zwanzig Dienstjahren auf das Neunfache und nach fünfundzwanzig Dienstjahren auf das Zwölfwache des monatlichen Entgeltes. Alle Zeiten, die der Angestellte in unmittelbar vorausgegangenen Dienstverhältnissen als Arbeiter oder Lehrling zum selben Dienstgeber zurückgelegt hat, sind für die Abfertigung zu berücksichtigen; ...

(4) Die Abfertigung wird, soweit sie den Betrag des Dreifachen des Monatsentgeltes nicht übersteigt, mit der Auflösung des Dienstverhältnisses fällig; der Rest kann vom vierten Monat an in monatlichen, im voraus zahlbaren Teilbeträgen abgestattet werden.

Der 1993 geltende KV für die Handelsangestellten sieht im Wesentlichen gleich lautende Abfertigungsbestimmungen vor. Subsidiär wird darin zudem die Geltung des AngG festgelegt.

Wie lange ein DV gedauert hat, ist ausschließlich nach arbeits- bzw. zivilrechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Entscheidend ist demnach, ob bzw. zu welchem Zeitpunkt eine Vereinbarung zwischen Ehegatten geschlossen wurde, die inhaltlich einen (fremdüblichen) Arbeitsvertrag darstellt. Dies setzt in erster Linie konkrete Festlegungen der zu erbringenden Leistung sowie deren Entlohnung voraus, erfordert aber auch, dass Dienstzeit, Urlaubsansprüche, Dienstort, organisatorische Eingliederung, Weisungsgebundenheit und die Verpflichtung zur persönlichen Leistungserbringung eindeutig und für Dritte nachvollziehbar in einer Form vereinbart wurden, wie dies bei Arbeitsverhältnissen unter Fremden üblich ist. Im Zweifel ist nämlich nach der Judikatur des OGH zwischen Ehegatten von Familiendiensten in Erfüllung der familiären Beistandspflicht auszugehen, durch welche i. d. R. kein Arbeitsverhältnis begründet wird. Abgesehen von einer entsprechenden vertraglichen Vereinbarung erfordert die Anerkennung als Ehegatten-DV selbstredend auch die tatsächliche Umsetzung der vertraglichen Vereinbarungen. Der Zeitpunkt der sozialversicherungsrechtlichen Anmeldung ist für die Begründung eines

Arbeitsverhältnisses dagegen ebenso wenig maßgeblich wie dessen steuerliche Behandlung in Zeiten des EStG 1967 (OGH 28.3.2001, 9 Ob A 25/01v unter Verweis auf Arb. 10.529 u.v.a.; VwGH 20.6.1980, 595/77).

Ist unter diesen Voraussetzungen ein Ehegatten-DV auch unter abgabenrechtlichen Aspekten (§ 21 BAO bzw. Vorgaben für Verträge unter nahen Angehörigen) anzuerkennen, besteht ein gesetzlicher Abfertigungsanspruch im Umfang des § 23 AngG, welcher nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 begünstigt besteuert wird (d.h. seit dem BGBL 312/92 mit dem so genannten Belastungsprozentsatz bzw. alternativ mit dem festen Steuersatz nach § 67 Abs. 1 EStG 1988).

Allenfalls vereinbarte, darüber hinausgehende Abfertigungszahlungen fallen als freiwillige Abfertigung unter die ebenfalls begünstigte Besteuerung nach § 67 Abs. 6 EStG 1988.

Soweit in ein DV auf den Abfertigungsanspruch anrechenbare Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) einbezogen wurden, stellt dies eine vertraglich frei vereinbarte Leistung des Arbeitgebers dar. Da diese nicht in den Bestimmungen des AngG begründet ist, handelt es sich um keine gesetzliche Abfertigung und kann sie deshalb auch nicht nach § 67 Abs. 3 EStG 1988 wohl aber nach § 67 Abs. 6 leg. cit. begünstigt versteuert werden (VwGH 26.6.2001, 2001/14/0009 bzw. 15.12.1994, 92/15/0019). Nach dieser Bestimmung sind aber auch Abfertigungsteilbeträge zu besteuern, die das Ausmaß des gesetzlichen Abfertigungsanspruches übersteigen, selbst wenn diese nicht ausdrücklich als freiwillige Abfertigungszahlung vereinbart wurden. Zweck des § 67 Abs. 6 EStG 1988 ist es nämlich, alle aus Anlass der Beendigung eines DV bezahlten Lohnbestandteile bis zur dort normierten Höhe zu begünstigen.

Die im Jahr 1993 geltende Fassung des § 67 Abs. 6 EStG 1988 lautete, soweit sie für das anhängige Verfahren relevant ist:

Sonstige Bezüge, die bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses anfallen (wie zum Beispiel freiwillige Abfertigungen und Abfindungen), sind mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern, soweit sie insgesamt ein Viertel der laufenden Bezüge der letzten zwölf Monate nicht übersteigen; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. Über das Ausmaß des ersten Satzes hinaus sind freiwillige Abfertigungen bei einer nachgewiesenen Dienstzeit von ...

20 Jahren bis zur Höhe von 9/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate

25 Jahren bis zur Höhe von 12/12 der laufenden Bezüge der letzten 12 Monate mit dem Steuersatz des Abs. 1 zu versteuern; Abs. 2 ist nicht anzuwenden. ... Den Nachweis über die zu berücksichtigende Dienstzeit ... hat der Arbeitnehmer zu erbringen; bis zu welchem

Zeitpunkt zurück die Dienstverhältnisse nachgewiesen werden, bleibt dem Arbeitnehmer überlassen. Der Nachweis ist vom Arbeitgeber zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Soweit die Grenzen des ersten und zweiten Satzes überschritten werden, sind solche sonstige Bezüge wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif der Besteuerung zu unterziehen;...

Im anhängigen Verfahren war demnach zunächst zu prüfen, ob bereits vor dem 1.3.1973 ein anzuerkennendes DV zwischen dem Bw. und seiner Gattin bestanden hat. Der Inhalt der bei der BP vorgefundenen Berechnungsunterlage spricht grundsätzlich gegen ein solches. Der letztlich als Abfertigung behandelte Betrag wurde demnach in Höhe einer maximal nach § 67 Abs. 6 EStG 1988 steuerlich begünstigt auszahlbaren, freiwilligen Abfertigung berechnet, dem der niedrigere gesetzlichen Anspruch - in Höhe des § 23 AngG - ausdrücklich gegenübergestellt wurde. Auch die Formulierung des Bw. in der Berufung (Anrechnung der Jahre 1968 - 1973 als "mittätige Ehefrau" auf die "freiwillige Abfertigung") weist nicht in diese Richtung. Im zweitinstanzlichen Rechtsmittelverfahren hat der Bw. darauf verwiesen, dass seine Gattin per 1.3.1973 als Angestellte in seinen Betrieb eingetreten war.

Bei der Pensionsversicherungsanstalt der Angestellten sind zur Gattin des Bw. die Zeiträume von 9/1959 bis 1/1973 als Kindererziehungszeiten bzw. danach bis 2/1973 unter dem Titel "ohne relevante Qualifikation" gespeichert.

Unter diesen Umständen ist für die Jahre 1966 – 2/1973 eindeutig nicht vom Vorliegen eines formellen DV zwischen dem BW. und seiner Gattin auszugehen. Der gesetzliche Abfertigungsanspruch umfasste deshalb auch nur 9/12 ihrer laufenden Bezüge der letzten 12 Monate.

Insbesondere bei DV zwischen nahen Angehörigen liegt der (allenfalls begünstigten) Besteuerung einer Abfertigung gedanklich vorgelagert die Prüfung, ob die ausbezahlten Beträge überhaupt ihre Ursache im zu Ende gehenden Dienstverhältnis hatten oder ob es sich nicht vielmehr um privat veranlasste Zuwendungen handelte. Dies erfordert eine Klärung, ob der Gewährung eine fremdübliche Vereinbarung zugrunde lag.

Nach Lehre und ständiger VwGH-Rechtsprechung sind Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nur anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremdem unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176 stellvertretend für viele andere).

Im Bereich von DV ist es zweifellos zunächst fremdüblich, dass Entgeltsvereinbarungen schriftlich festgehalten werden. Des Weiteren ist im Zusammenhang mit

Abfertigungszahlungen die Einhaltung des in § 23 Abs. 4 AngG vorgesehenen Auszahlungsmodus unter Fremden wohl die Regel.

Der Bw. wurde im zweitinstanzlichen Verfahren aufgefordert, den Dienstvertrag mit seiner Gattin sowie den Vertrag über die Abfertigungsvereinbarung vorzulegen. Beides unterließ er, wobei er zur Abfertigung anführte, dass es keine schriftliche Vereinbarung gegeben habe.

Nach der Aktenlage war die Ende Mai 1993 fällige Abfertigung zunächst nicht ausbezahlt worden. Vielmehr weist die Bilanz 1993 ein Betrag exakt in Höhe des gesamten, vom Unternehmen errechneten Abfertigungsanspruches als Darlehen der Ehegattin an das Einzelunternehmen des Bw. aus. Die Rückführung der Darlehensverbindlichkeit durch die Nachfolge-GmbH erfolgte mit einem Teilbetrag von 200.000,- S + 40.000,- S Zinsen im Jahr 1994, der Restbetrag wurde im Jahr 1995 abgestattet. Eine schriftliche Darlehensvereinbarung legte der Bw. trotz Aufforderung ebenfalls nicht vor. Die Darlehenskonstruktion war allerdings bei der BP der Nachfolge-GmbH nicht beanstandet worden.

Auf das Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates, sonstige DN des Unternehmens zu nennen, denen anlässlich ihres Ausscheidens eine freiwillige Abfertigung bezahlt worden sei bzw., welchen aufgrund ihres Dienstvertrages oder einer anderen Vereinbarung ein derartiger Anspruch zustehe, teilte der Bw. mit, dass ansonsten DN mangels Ausscheiden keine freiwillige Abfertigung erhalten hätten. Über entsprechende, vertragliche Vereinbarungen mit noch nicht ausgeschiedenen Fremdmitarbeitern machte er keine Angaben.

In den Unterlagen der Nachfolge-GmbH scheint per 31.12.1995 das Ausscheiden eines familienfremden DN nach 23 Dienstjahren auf. In diesem Fall war lediglich der gesetzlich zustehende Abfertigungsanspruch berücksichtigt worden. Die Abfertigung war zu 1/3 unmittelbar bei Ausscheiden des DN am 31.12.1995 bzw. mit dem restlichen Teil in sechs gleich bleibenden Monatsraten ausbezahlt worden.

Abgesehen von der Tatsache, dass im Allgemeinen bei Unternehmen mit rd. 30 DN, wie im anhängigen Fall, die Vereinbarung von freiwilligen Abfertigungen nicht üblich ist, zeigen die dargestellten Umstände aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates eindeutig, dass jener Teil der Abfertigung an die Gattin, der über das ihr bei der Pensionierung nach den Bestimmungen des § 23 AngG zustehende Ausmaß hinausging, den Kriterien einer fremdüblichen Vereinbarung nicht entsprochen hat und daher seine Wurzeln nicht im DV sondern vielmehr im verwandtschaftlichen Naheverhältnis lagen. Es entsprach somit der geltenden Rechtslage, wenn das FA diesem Teilbetrag die steuerliche Anerkennung als

betrieblich veranlassten Aufwand versagte und ihn stattdessen als private Entnahme behandelte.

Soweit der Bw. in der Nichtanerkennung dieses Teilbetrages als (freiwillige) Abfertigung durch die Abgabenbehörde eine Verletzung verfassungsmäßig gewährleisteter Grundrechte zu erkennen glaubt, weil dadurch in Hinblick auf eine angeblich in Wirtschaft und Politik übliche Vorgangsweise ein gleichheitswidriger Maßstab angewendet worden sei, ist festzustellen, dass sich dieser, lediglich in pauschaler Form vorgebrachte Vorwurf einer näheren Überprüfung im anhängigen Verfahren entzogen hat.

Wenn in der Öffentlichkeit von freiwilligen Abfertigungen in der Privatwirtschaft (bzw. ggfs. an dort tätige ehemalige Politiker) berichtet wird, handelt es sich i. d. R. um aus Großbetrieben ausscheidende Manager mit Abfertigungsansprüchen aufgrund konkreter Vereinbarungen in Sonderverträgen. Solche Umstände lagen im anhängigen Verfahren nach dem Verfahrensergebnis aber keinesfalls vor. Vielmehr handelte es sich beim Unternehmen des Bw. im Verfahrenszeitraum um einen Mittelbetrieb, in dem die Vereinbarung freiwilliger Abfertigungen in den Dienstverträgen anderer DN nicht erwiesen wurde. Zudem hat das Verfahren auch nicht ergeben, dass die Gattin eine Managementfunktion innegehabt bzw. ausgeübt hatte. Zwar hat der Bw. ihren Tätigkeitsbereich als "für alle kaufmännischen Belange des Unternehmens" zuständig umschrieben, doch ist daraus noch keineswegs die Innehabung oder Ausübung von Leitungs- bzw. Managementfunktionen abzuleiten. Letztlich hat der Bw. selbst durch die Nichtvorlage des angeforderten Dienstvertrages eine weitergehende Klärung verhindert.

Weitere Hinweise, die auf einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz hinweisen würden, hat der Bw. nicht vorgebracht bzw. sind im Verfahren nicht hervorgekommen. Für die Annahme einer gleichheitswidrigen Rechtsanwendung der Behörde bestand unter diesen Umständen keine Veranlassung.

Abschließend ist darauf zu verweisen, dass - entgegen dem Vorbringen des Bw. im Vorlageantrag – der Unabhängige Finanzsenat keine Streitpunkte erkennen konnte, zu welchen sich die Erstbehörde in der BVE nicht geäußert hätte. Der Bw. hat solche auch, trotz Aufforderung, im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren nicht konkretisiert.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 1. Darstellung der Nutzflächenverteilung

2. Berechnungsunterlagen (2 Blätter)

Graz, 9. Dezember 2004