



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Zeitlhofer Franz und die weiteren Mitglieder HR Dr. Binder Astrid, Mag. Snieder Karl und Mag. Zapfl Walter im Beisein der Schriftführerin Schmölzer Claudia über die Berufung des Bw., vertreten durch Sperl & Lafer OEG, 8200 Gleisdorf, Feldbacherstraße 4, vom 11. Jänner 1999 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 7. Dezember 1998 betreffend Einkommensteuer 1995 nach der am 14. Juni 2005 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt ein Elektrounternehmen in G.. Im Oktober 1983 erwarb er eine Liegenschaft in W.. Im Jahr 1984 wurde das bestehende Gebäude teilweise abgebrochen und mit der Errichtung eines neuen Gebäudes begonnen (lt. Bauakt mit der Errichtung eines Elektrofachgeschäftes). Die Gesamtanschaffung- und Herstellungskosten des Gesamtobjektes wurden von der Betriebsprüfung im Jahr 1987 mit S 5.905.053,00 (zum 31.12.1995) beziffert. Das Altgebäude und die Dachgeschoße im Ausmaß von 21 % der

Gesamtanschaffungs- und Herstellungskosten dienten der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und wurden als Privatvermögen behandelt. 79 % wurden dem Betriebsvermögen zugeordnet und sollten als Elektrofachgeschäft genutzt werden. Mit Mietvertrag vom 12. August 1988 wurde diese aus drei Ebenen bestehende Geschäftslokal vermietet. Bis zu diesem Zeitpunkt wurde es – abgesehen von einer Hausmesse vom 16. bis 18. Oktober 1986 - tageweise betrieblich genutzt.

Strittig ist im vorliegenden Fall der Zeitpunkt der Entnahme des Geschäftslokales.

Anlässlich einer die Jahre 1994 – 1996 umfassenden Betriebsprüfung wurde dazu im Bp-Bericht vom 21. Oktober 1998 unter Tz. 19 folgende Feststellung getroffen:

"Teile des vermieteten Gebäudes in W. wurden als notwendiges Betriebsvermögen behandelt. Da es sich nicht um eine vorübergehende Vermietung handelt (unbefristete Mietverträge – es besteht nicht die Absicht, diese Gebäudeteile wieder eigenbetrieblich zu nutzen), werden diese Gebäudeteile per 30.6.1995 mit dem Teilwert in das Privatvermögen überführt. Dadurch ergeben sich folgende Berichtigungen:

Ermittlung des Entnahmegewinnes per 30.6.1995:

<i>Entnahmewert lt. BP</i>	<i>5,300.000,00</i>
<i>bisher</i>	<i>1,600.000,00</i>
<i>Erhöhung des Entnahmegewinnes</i>	<i>3,700.000,00"</i>

Das Finanzamt folgte in den im wieder aufgenommenen Verfahren ergangenen Sachbescheiden der Auffassung der Betriebsprüfung.

Gegen diese Einkommensteuerbescheide 1995 und 1996 wandte sich der steuerliche Vertreter des Bw. in der Folge mit Berufung und führte darin aus, dass ihm bei der Beurteilung der Rechtslage ein Rechtsirrtum unterlaufen sei, als er eine Bewertung und Entnahme des Obergeschoßes im Jahr 1995 durchgeführt habe. Diese Entnahme hätte spätestens 1988 erfolgen müssen (soferne die Liegenschaft überhaupt in das Betriebsvermögen aufzunehmen gewesen wäre), weil auch dieser Gebäudeteil bereits 1988 unbefristet an die Firma K. vermietet worden sei.

Ab dem Jahr 1988 seien die Mieteinnahmen zur Gänze erfasst worden, leider aber in der falschen Einkunftsart. Die Entnahme der gesamten Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen hätte spätestens mit Abschluss des Mietvertrages mit der Firma K. im Jahre 1988 erfolgen müssen, dies sei vom steuerlichen Vertreter auf Grund der Verkennung der Rechtslage nicht getan worden.

In den Jahren 1995 und 1996 sei die gesamte Liegenschaft, auch die Entnahme jenes Teiles, der bereits in der Steuerklärung durchgeführt worden sei, erfolgsneutral auszuscheiden.

Dies begründete der steuerliche Vertreter folgendermaßen:

Die Liegenschaft sei Ende 1983 käuflich erworben und anschließend aus- und umgebaut worden. Zum Zeitpunkt des Kaufes sei geplant gewesen, die Liegenschaft zum Teil betrieblich zu nutzen. Diese Absicht sei allerdings nicht umgesetzt worden, weshalb in W. keine Zweigstelle errichtet wurde und auch keine Standortverlegung beantragt worden sei. Nach erfolgtem Zu- und Umbau seien Mieter gesucht worden. Zunächst konnte das Gebäude nur tageweise an andere Unternehmer vermietet werden, am 12. August 1988 wurde dann ein Mietvertrag auf unbestimmte Zeit mit der Firma K. abgeschlossen.

Somit sei es bereits im Jahr 1988 objektiv und rechtlich nicht mehr möglich, die Liegenschaft betrieblich zu nutzen. Diese Situation habe sich seit damals auch nicht verändert.

In der Zwischenzeit wurde von der Großbetriebsprüfung die Erstellung eines Sachverständigungsgutachtens betreffend den Entnahmewert zum 30. Juni 1995 beantragt. Dieses Gutachten wurde in der Folge von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen erstellt und führte zu einem Verkehrswert von S 10,971.000,00.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 5. November 1999 führte der ab April 1999 mit der Vertretung des Bw. beauftragte Steuerberater aus, dass am Standort W. im gesamten Zeitraum (1983 – 1999) nur drei Tage (16. bis 18. Oktober 1986) eine Hausmesse statt fand. Eine weitere betriebliche Nutzung hätte es nicht gegeben. Eine längere Hausmesse wäre rechtlich nicht möglich gewesen, da anderenfalls eine Standortverlegung zu beantragen gewesen wäre.

Vom Berufungswerber selbst wurde mit Schriftsatz vom 23. Juni 2004 nochmals Stellung genommen:

Er habe die Liegenschaft am 4. Oktober 1984 (gemeint 1983) gekauft. Zu diesem Zeitpunkt war das Parterre an die Interunfall Versicherung vermietet. Durch Zu- und Umbauten wäre damals beabsichtigt gewesen, ein Verkaufsgeschäft in W. zu eröffnen.

Ab dem 1. September 1988 wurde das Hauptgebäude auf drei Ebenen - Keller, Erdgeschoss, 1. Stock – der Firma K. vermietet. Die Firma K. habe auf ihre Kosten größere Umbauarbeiten durchgeführt (zB Einbau eines Liftes über drei Ebenen). Die Firma K. habe das Sportgeschäft mit zwölf Verkäufern begonnen, das Geschäft aus wirtschaftlichen Überlegungen mit zwei Verkäufern am 31. Dezember 1993 geschlossen. In der Folge wurden im 1. Stock Wohnungen eingebaut und das Parterre am 19. September 1994 an die Firma T. vermietet.

Mit seinem Sohn habe er seit 1977 nahezu keinen Kontakt. Mit Schulende seines Sohnes 1988 sei ihm mitgeteilt worden, dass dieser weder die Firma noch das Geschäft in W. übernehmen werde. Aus diesem Grund sei das Lokal mit 1. September 1988 an die Firma K. unbefristet vermietet worden.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, in der zu dem Begehrten, dass die Entnahme der gesamten Liegenschaft im Jahre 1988 erfolgen hätte müssen, allerdings bereits Verjährung eingetreten sei, weshalb das Gebäude erfolgsneutral ausgeschieden werden müsse, ausgeführt wurde:

"Tatsache ist, dass die betreffenden Räumlichkeiten zumindest einige Zeit der unmittelbaren eigenbetrieblichen Nutzung gedient haben. In diesem Zusammenhang werde auf die Fotos aus dem Jahre 1986/87 hingewiesen.

Weiters wurde in diversen Eingaben und Ansuchen des Bw. immer wieder auf die Absicht der Nutzung als Elektrogeschäft hingewiesen. In den Schreiben aus den Jahren 1985 und 1987 an das Finanzamt wird zum Ausdruck gebracht, dass nach einer Besserung der Gesundheitssituation des Bw. dieser selbst den Betrieb in W. wieder aufnehmen könnte. Die entsprechenden Mieteinnahmen wurden forthin als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt und auch dementsprechend der Gewerbesteuer unterworfen.

Für den Zeitraum 1983 – 1985 wurde von der Groß-Bp eine Betriebsprüfung durchgeführt und auf Grund der getroffenen Bp-Feststellungen ergab sich ein betrieblicher Anteil am Gebäude von 79 %. Im Zuge der Prüfung, den Zeitraum 1989-1991 betreffend wurde von Seiten des Steuerberaters argumentiert, dass die Geschäftsräumlichkeiten nur vorübergehend vermietet werden, bis der Sohn das Studium beendet hat. Nach Auflösung des Mietverhältnisses seitens der Fa. K. im Jahr 1994 wurden weitere Mietverträge betreffend die als notwendiges Betriebsvermögen aktivierten Gebäudeteile abgeschlossen.

1995 wurden Teile der im 1. Stock gelegenen Räumlichkeiten in Wohnungen umgebaut. Da nun auch objektiv gesehen nicht mehr die Möglichkeit gegeben war, diese Gebäudeteile irgendwann eigenbetrieblich zu nutzen, wurde vom Pflichtigen bzw. dessen bevollmächtigten Steuerberater im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses für das Jahr 1995 eine Entnahme dieser Räumlichkeiten in das Privatvermögen vorgenommen. Die übrigen als notwendiges Betriebsvermögen aktivierten Gebäudeteile wurden nach wie vor im Betriebsvermögen belassen."

Gegen das Vorliegen des Entnahmepunktes 1988 spricht nach Auffassung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, dass das Gebäude einige Tage betrieblich genutzt worden sei und dass aus einigen Schreiben eindeutig auf die Absicht der Nutzung als Elektrogeschäft hingewiesen wurde. Auch aus dem Bauakt gehe hervor, dass im Juni 1984 mit "der Errichtung

eines Elektrofachgeschäftes" begonnen worden sei. Zur Frage, ob überhaupt jemals eine betriebliche Nutzung des Gebäudes gegeben gewesen sei, werde auf die Vorprüfungen verwiesen, die einen betrieblichen Anteil am Gebäude von 79 % ergeben hätten.

Was den unbefristeten Mietvertrag angehe, so habe es einen auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietvertrag mit einem jederzeitigen Kündigungsrecht gegeben, weshalb auch in diesem Punkt durchaus von einer nur vorübergehenden Vermietungsabsicht ausgegangen werden konnte und objektiv gesehen daher weiterhin die Möglichkeit bestanden habe, diese Gebäudeteile bei Bedarf wieder eigenbetrieblich zu nutzen und demnach eine Entnahme in das Privatvermögen nicht notwendig gewesen sei.

Gegen eine Entnahme ins Privatvermögen bereits im Jahre 1988 spreche auch, dass der Bw. im Jahre 1995 einen Teil des Gebäudes entnommen habe ohne an eine vollständige Entnahme wie sie durch die Betriebsprüfung erfolgt sei, zu denken. Daraus könne abgeleitet werden, dass er bewusst den gegenständlichen Gebäudeteil noch im Betriebsvermögen belassen wollte.

Mit dem mit der Fa. E. –Moden im Jahr 1994 abgeschlossenen Mietvertrag sei von Seiten des Vermieters ausdrücklich die ersten zehn Jahr auf ein Kündigungsrecht verzichtet worden.

Dagegen richtete sich der Bw. rechtzeitig mit seinem Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte darin nochmals aus:

"Dem Steuerpflichtigen ist im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses 1995 insofern ein Rechtsirrtum unterlaufen, als er eine Bewertung und Entnahme des Obergeschosses durchgeführt hat. Diese Entnahme hätte spätestens 1988 erfolgen müssen, weil auch dieser Gebäudeteil bereits 1988 unbefristet an die Firma K. vermietet wurde.

Ab dem Jahre 1988 wurden die Mieteinnahmen natürlich zur Gänze erfasst, leider aber in der falschen Einkunftsart, also nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sondern als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Die Berufung richtete sich gegen die Entnahme der Liegenschaft im Jahre 1995, diese hat spätestens 1988 zu erfolgen. Die Entnahme der gesamten Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen hätte spätestens mit Abschluss des Mietvertrages mit der Firma K. AG im Jahre 1988 erfolgen müssen, dies wurde auf Grund der Verkennung der Rechtslage vom Steuerpflichtigen nicht durchgeführt.

Von der Betriebsprüfung wurde der Zeitpunkt der Entnahme unter anderem damit begründet, dass unbefristete Mietverträge über das Objekt abgeschlossen worden seien. Es wird also direkt Bezug auf das Mietrechtsgesetz genommen. Es wird dabei aber übersehen, dass eben dieser Sachverhalt bereits im August 1988 passiert ist."

In diesem Schriftsatz erhab der steuerliche Vertreter des Bw. auch Einwände gegen den vom Sachverständigen berechneten Entnahmewert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Notwendiges Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen.

Die Zugehörigkeit zum notwendigen Betriebsvermögen beantwortet sich ausschließlich nach der Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, den Besonderheiten des Betriebes und der Verkehrsauffassung. Bloß subjektive Momente des Steuerpflichtigen, wenn sie nicht in der Außenwelt zum Ausdruck kommen, sind nicht entscheidend (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer III A, Tz 25 ff. zu § 4 Abs. 1 EStG 1988).

Ein Geschäftshaus eignet sich nicht nur zur betrieblichen Verwendung. Es kann auch als private Vermögensanlage dienen, die als solche im Fall einer Vermietung nichtbetriebliche Einkünfte abwirft. Im Streitfall wurde das gegenständliche Gebäude vom Bw. im Jahr 1983 erworben. In den darauffolgenden Jahren wurden Zu- und Umbaumaßnahmen durchgeführt. Wie aus dem Bauakt ersichtlich und auch unbestritten ist, richtete sich das Bauansuchen auf "Errichtung eines Elektrogeschäftes". Das Gebäude war somit nach seiner Beschaffenheit und Lage objektiv geeignet dem Betrieb des Bw. zu dienen.

Wirtschaftsgüter, die ihrer Art nach und bei objektiver Betrachtung nur eine betriebliche Nutzung ermöglichen, sind auch dann jenem Betriebsvermögen zuzurechnen, in welchem sie genutzt werden könnten, wenn sie vorübergehend oder auf Dauer ungenutzt bleiben, vorausgesetzt jedoch, dass sie keiner privaten Nutzung zugeführt werden (VwGH 28.3.1990, 86/13/0182).

Auch eine bloß vorübergehende Nichtverwendung (das heißt weder betrieblich noch private Nutzung) eines Wirtschaftsgutes vor Beginn der tatsächlichen betrieblichen Nutzung, steht der Beurteilung als notwendiges Betriebsvermögen nicht entgegen (VwGH 22.4.1990, 94/15/0173).

Im gegenständlichen Fall wurde das Wirtschaftsgut bis zum Jahre 1988 einige Tage bereits betrieblich genutzt. Es wurde daher zu Recht zunächst als notwendiges Betriebsvermögen behandelt. Erst im Jahr 1988 wurde das Gebäude an einen branchenfremden Betrieb vermietet. Es ist daher von Bedeutung, ob das Gebäude ab dem Zeitpunkt der Vermietung noch zum notwendigen Betriebsvermögen des Bw. gehört hat oder nicht.

Vermietete Wirtschaftsgüter können zum notwendigen Betriebsvermögen gehören. Das ist aber nur dann der Fall, wenn die Vermietung dem Betriebszweck

unmittelbar dienlich ist. Insbesondere, wenn sie im wirtschaftlichen Zusammenhang mit jenen Aktivitäten steht, die den Betriebsgegenstand bilden oder wenn die Vermietung der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit des Vermieters förderlich ist oder **wenn sich durch die Vermietung für den Vermieter betriebliche Vorteile ergeben**. Solches ist insb. dann gegeben, wenn die Vermietung zur Steigerung der Einnahmen aus der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit beiträgt (Doralt, EStG⁷, TZ 48 zu § 4).

Vermietete Wirtschaftsgüter gehören zunächst dann zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn die Vermietung und Verpachtung Hauptzweck der betrieblichen Tätigkeit ist. Ist dies nicht der Fall, so liegt notwendiges Betriebsvermögen vor, **wenn die Vermietung dem – anderen – Betriebszweck auf Grund eines konkreten Zusammenhangs mit diesem dient**. Ein solcher Zusammenhang ist zB. gegeben, wenn die Vermietung an einen Geschäftspartner erfolgt und der Vermieter ein betriebliches Interesse – zB. wegen räumlicher Nähe, wegen Bindung an den Betrieb – am Mietverhältnis hat (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4, Tz 11.3.6 und das dort zitierte Erkenntnis vom 3.4.1990, 87/14/0122 betr. Vermietung eines Geschäftshauses eines Produzenten an ein seine Produkte abnehmende und diese vertreibendes Handelsunternehmen).

Der Bw. hat im vorliegenden Fall mit Mietvertrag vom 12. August 1988 das Geschäftsgebäude beginnend ab 1. September 1988 und auf unbestimmte Dauer an die Firma K. vermietet. Nach durchgeföhrten Umbauarbeiten wurde an diesem Standort ein Sportfachgeschäft eröffnet.

Aus dem vorliegenden Sachverhalt kann jedoch nicht entnommen werden und wurde auch nicht behauptet, dass zwischen dem Bw. und seiner Mieterin eine enge wirtschaftliche Beziehung bestanden habe. Nach der Verkehrsauffassung dient ein Sportfachgeschäft auch nicht dem Betrieb eines Elektrogeschäftes.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist die vorliegende Vermietung nicht daran zu prüfen, ob Kündigungsgründe nach dem Mietrechtsgesetz vorliegen. Es kommt vielmehr darauf an, ob die strittige Vermietung unmittelbar der Hebung der Umsätze des Bw. aus seiner betrieblichen Tätigkeit dienlich war. Da diesbezüglich jedoch kein Zusammenhang gegeben war, ist aus dem Gesamtbild der Verhältnisse der Schluss zu ziehen, dass das Geschäftshaus nach der Vermietung nicht mehr zum notwendigen Betriebsvermögen des Bw. gehört hat.

Das Finanzamt beruft sich in der Berufungsvorentscheidung auf zwei Schreiben des Bw. in welchen er von der Absicht spricht, das Geschäftslokal, sobald es sein Gesundheitszustand erlaubt, betrieblich nutzen zu wollen.

Diese Schreiben sind jedoch aus den Jahren 1985 und 1987, wo es noch unbestritten war, dass das Gebäude betrieblich verwendet werden soll.

Das Finanzamt führt in der Berufungsvorentscheidung begründend aus, dass gegen eine Entnahme im Jahr 1988 spräche, "dass der Bw. im Jahr 1995 einen Teil des Gebäudes entnommen hat, ohne an eine vollständige Entnahme zu denken". Wenn der Bw. das Gebäude im Jahr 1995 als Betriebsvermögen beurteilt und in der Bilanz gelassen hat, kann gerade dieser Umstand keine Rechtfertigung für eine Entnahme im Jahr 1995 sein. Abgesehen davon widerspricht dies dem Grundsatz der zwingenden Bilanzberichtigung.

Die Tatsache, dass die Qualifikation der Einkünfte jahrelang unbestritten war, ändert nichts daran, dass die Abgabenbehörden nicht an unrichtige Rechtsauffassungen gebunden sind und der Sachverhalt und die Rechtslage bei jeder Veranlagung selbständig zu prüfen ist.

Aber auch wenn man der Auffassung des Finanzamtes folgen würde und den Mietvertrag mit der Firma K. anders auslegt, als den, der mit der Firma E. im Jahr 1994 abgeschlossen wurde, könnte dies eine Entnahme nur im Jahr 1994, aber niemals im Jahr 1995 rechtfertigen.

Der erkennende Senat ist zu der Auffassung gelangt, als Entnahmewert zum 31.12.1988 den vom Bw. berechneten und in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Wert iHv.

S 4.500.000,00 anzusetzen. Dies entspricht auch jenem Betrag, der sich ergibt, wenn man als Berechnungsbasis die von der Betriebspprüfung im Jahr 1987 ermittelten Herstellungskosten abzüglich der AfA und unter Berücksichtigung einer Inflationsrate, wie sie vom Bw. in seinem Vorlageantrag beantragt wurde, heranzieht.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Somit kann bei einer Bemessungsgrundlage von S 4.500.000,00 eine AfA in Höhe von S 67.500,00 als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Daraus ergibt sich folgende Änderung der Bemessungsgrundlage:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1995:

Gewinn lt. Bp	6,629.460,00
abzg. Entnahme Tz 19	5,300.000,00
Gewinn lt.BE	1,329.460,00

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 1995:

Einkünfte Vermietung u.Verpachtung lt.Bp.	1,327.249,00
zuzgl.. AfA Tz.27	55.000,00
abzgl. AfA lt. Be	67.500,00
Einkünfte Vermietung und Verpachtung lt.BE	1,314.749,00

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 22. Juni 2005