

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GB und der BB, S G, H-Straße 33/1/6, vertreten durch Dipl. Vw. Friedrich Schneider, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, Gde L, R-Straße 49, vom 4. März 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch Dr. Brigitte Metzler, vom 17. Februar 2000 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBI. Nr. 194/1961 idgF, für das Jahr 1997 im Beisein der Schriftführerin Yvonne Primosch nach der am 28. Juni 2005 bzw. am 6. September 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Höhe der im angefochtenen Bescheid festgestellten Einkünfte (sowie der Anteile an den Einkünften) bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin, eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, erzielte im Berufungsjahr 1997 aus dem Betrieb einer gewerblichen Verpachtung des Gasthofes "H", W-Straße 3, Gde L, Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie ermittelte ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988. Im Jahre 1999 fand bei der Berufungswerberin eine Buch- und Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1995 bis 1997 statt. Dabei stellte der Prüfer streitgegenständlich Folgendes fest (vgl. Tz 13 "Veräußerungsgewinn 1997" des Betriebsprüfungsberichtes vom 29. Juni 1999):

---

**a) Privatwohnung:**

Anlässlich der Betriebsaufgabe im Jahre 1997 sei bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes 15% des Gebäudeverkaufspreises abgezogen worden. Dieser Abzug in Höhe von 261.705,00 S bzw. 19.018,84 € betreffe die im selben Objekt befindliche (private) Wohnung. Bei einer privaten Nutzung im Umfang von 15% sei das Gebäude zu 100% dem Betriebsvermögen zuzurechnen und seien dementsprechend die stillen Reserven ungekürzt zu realisieren.

Im Anlageverzeichnis zum 31. Oktober 1985 (Teilungsbilanz zum 31. Oktober 1985) sei das gesamte Betriebsgebäude im Betriebsvermögen gewesen. Es seien damals 15% "Privatanteil Abschreibung H" im Betrage von 14.547,00 S als Nebenerlös erklärt worden. In den Folgejahren (bis 1993) sei ein "Privatanteil AfA - Wohnung" in Höhe von jährlich 11.897,00 S ausgeschieden worden. Ab dem Jahre 1994 sei das Gasthaus zur Gänze gewerblich verpachtet worden. Das Gebäude sei im Veräußerungsjahr 1997 zu 100% im notwendigen Betriebsvermögen gewesen, weshalb beim Veräußerungserlös kein Privatanteil ausgeschieden werden könne.

Im Rahmen der Schlussbesprechung sei erklärt worden, dass nach der Betriebsübernahme im Jahre 1985 mehr als 15% der Räumlichkeiten privat genutzt worden sei. Laut der vorgelegten Auflistung seien 446 m<sup>2</sup> betrieblich und 175 m<sup>2</sup> privat genutzt worden. Damit betrage der Gebäudeprivatnutzungsanteil 28%, was die Verpflichtung zur Gebäudewertkorrektur (Entnahmelerlös in Höhe von 28% des Gebäudewertes) zur Folge gehabt hätte (inklusive umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch in Höhe des Entnahmeteilwertes).

Im Anlageverzeichnis sei jedoch keine reduzierte betriebliche Nutzung des Gebäudes ausgewiesen. Weiters sei die Bemessungsgrundlage des Gebäudes unverändert geblieben und sei seinerzeit kein Gebäudeteilentnahmelerlös erklärt worden. Die Nutzung der Räumlichkeiten in den Jahren 1985 bis 1993 sei im Übrigen wegen des Verkaufes des Gebäudes zum 15. Oktober 1997 nicht mehr nachvollziehbar.

**b) Fiktiver Buchwert:**

Vom Veräußerungsgewinn sei 203.320,00 S als fiktiver Gebäudebuchwert abgezogen worden. Dieser Betrag sei als "Restbuchwert aus Erbabfindungsverpflichtungen gegenüber zwei Geschwistern aus dem Jahre 1986" erklärt worden. Die Abzugsfähigkeit sei damit begründet worden, dass damals ein entgeltlicher Erwerb mit Kaufpreischarakter vorgelegen habe und somit Aktivierungspflicht bestehe.

Der Gastbetrieb sei laut Teilungsbilanz zum 31. Oktober 1985 zu Buchwerten von der JAB OHG übernommen worden. Dabei sei eine gleichzeitige Aufwertung steuerrechtlich nicht

---

möglich. Einer Erbabfindungszahlung fehle in Ermangelung des Kausalzusammenhangs zwischen Leistung und Gegenleistung die Entgeltlichkeit. Eine Restbuchwertnachholung sei steuerrechtlich nicht möglich.

**c) Reisekosten - Tagesgebühren 1997:**

Im Jahre 1997 seien für Fahrten vom Wohnort in G zur Betriebsstätte in L pauschale Tagesgebühren als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Diese Kosten stünden im Zusammenhang mit der Veräußerung des Betriebes.

Fahrten vom Wohnort zur Betriebsstätte seien keine Reisen im steuerrechtlichen Sinne und könnten deshalb die erklärten pauschalen Tagesgebühren im Betrage von 13.680,00 S (38 Tage à 360,00 S) nicht als Betriebsausgaben abgesetzt werden.

Das Finanzamt Feldkirch schloss sich diesen Feststellungen der Betriebsprüfung an (Erhöhung des erklärten Veräußerungsgewinnes von 1.884.380,00 S auf 2.363.085,00 S), nahm das Verfahren betreffend die Veranlagung der Berufungswerberin zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1997 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ einen entsprechenden Feststellungsbescheid 1997 (datiert mit 17. Februar 2000).

In der gegen diesen Feststellungsbescheid erhobenen Berufung vom 4. März 2000 beantragte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin den Veräußerungsgewinn mit 250.919,00 S anzusetzen und führte dazu im Wesentlichen aus, dass seine Anträge bzw. seine Stellungnahme im Rahmen der Schlussbesprechung im Betriebsprüfungsbericht nicht entsprechend berücksichtigt worden seien. Weiters sei die Privatwohnung erst im Jahre 1979 ausgebaut und die Kosten hiefür nie aktiviert worden. Sie sei daher immer im Privatvermögen gewesen. Die damals vom Land genehmigten Gesamtbaukosten hätten 1.125.300,00 S betragen und ergebe sich daher nach Hochrechnung für das Berufsjahr ein Betrag in Höhe von 2.000.000,00 S, welcher beim Veräußerungserlös auszuscheiden sei. Im Hinblick auf den 15%-Privatanteil sei die Bilanz bis zur Quelle im Jahr 1979 fiktiv zu berichtigen und für das Berufsjahr 1997 sei noch eine AfA in Höhe von 30.000,00 S als Werbungskosten anzusetzen. Den obgenannten fiktiven Gebäudebuchwert habe er mit 98.486,00 S neu ermittelt (statt 203.320,00 S). Zur Frage der Reisegebühren führte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin ergänzend aus, dass es sich nicht mehr um eine Betriebsstätte, sondern um ein Vermietungsobjekt gehandelt habe.

Nach Einholung einer schriftlichen Stellungnahme des Betriebsprüfers zum gegenständlichen Berufungsvorbringen, auf die an dieser Stelle verwiesen wird, erließ das Finanzamt die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 12. Dezember 2000. Mit Schriftsatz vom 18.

---

Dezember 2000 stellte die Berufungswerberin einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, womit die Berufung wiederum als unerledigt galt.

Im Vorlageantrag führte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin in Erwiderung zur Berufungsvorentscheidung ergänzend aus, dass die Privatwohnung (wertmäßig weit über 20% des Gebäudes) bereits im Jahre 1979 aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden werden hätte müssen und dies "bis zur Quelle" zu berichtigen sei. Flächenmäßig habe die Wohnung vor dem Umbau 15% betragen. Weiters werde in der Berufungsvorentscheidung das "notwendige Privatvermögen" ausdrücklich bestätigt. Im Hinblick auf die Überprüfbarkeit der Raumeinteilung wird erklärt, dass das Finanzamt die Möglichkeit dazu gehabt habe und dies im Rahmen der Schlussbesprechung auch zugesagt worden sei. Der Gebäudewert von 1.744.700,00 S sei im Übrigen nirgends eruierbar und in den 2.000.000,00 S sei auch die Möblierung von 44.276,00 S enthalten. Zur Frage des fiktiven Gebäudebuchwertes wird erwidert ausgeführt, dass im Lichte der neueren Rechtsprechung zu Versorgungsrenten eine geteilte Betrachtungsweise, nämlich unentgeltliche Übergabe an BB und eine entgeltliche an GB wegen der Abfindungszahlungen, "eher" richtig sei. Hinsichtlich der geltend gemachten Tagesdiäten spricht sich der steuerliche Vertreter für eine Zuordnung des Privatvermögens "Wohnung" sofort ab dem Jahre 1979 bzw. ab Beginn der Vermietung (extra Preis im Mietvertrag) zur Einkunftsart Vermietung und Verpachtung aus, bei welcher eine "Betriebsstätte" denkunmöglich sei. Mittelpunkt der Tätigkeit sei G.

Mit Schreiben vom 27. Mai 2005 (samt Beilagen) - auf die diesbezüglichen Schriftsätze wird an dieser Stelle verwiesen - unterbreitete der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin einen Lösungsvorschlag, wonach der Veräußerungsgewinn 1997 mit 849.425,00 S und der laufende Verlust 1997 mit 306.738,00 S angesetzt wird.

Das Finanzamt nahm zu diesen Schriftsätzen mit Schreiben vom 1. Juni 2005 Stellung (auf die diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen); der obgenannte Lösungsvorschlag wird von Seiten des Finanzamtes abgelehnt.

Mit Schriftsatz vom 5. August 2005 ("Nachreichung - Memorandum") - auf den diesbezüglichen Schriftsatz (samt Beilagen) wird verwiesen - führte der steuerliche Vertreter der Berufungswerber ergänzend aus, dass aus der Benützungsbewilligung aus dem Jahr 1971 für den Speisesaal im Erdgeschoss des Anbaues und auch aus der Schätzung "He" aus dem Jahre 1977 hervorgehe, dass das Obergeschoss bis dahin im Rohbau gewesen sei.

Als Beweis für den Ausbau als Privatwohnung diene die Förderungsabrechnung des Amtes der V Landesregierung vom 18. Jänner 1979 mit den 955.300,00 S und für die rein betrieblichen Aktivierungen 1977 in Höhe von 953.674,32 S die Liste "He" vom 20. Mai 1977 in Verbindung mit den Anlagenzugängen laut Betriebsprüfung "B". Beide Investitionen hätten miteinander

nichts zu tun, seien also nicht ident. Dies gehe auch aus beiliegender Entwicklung der Anschaffungskosten sowie des Buchwertes des Kontos 100 "Gebäude" hervor, wo nur kleinere Differenzen aus nicht mehr eruierbaren Zubuchungen anderer Zeiträume vorkämen. Die erwähnten Kosten der Privatwohnung könnten also offenkundig niemals aktiviert worden sein.

Im Hinblick auf die am 28. Juni 2005 sowie am 6. September 2005 abgehaltene Berufungsverhandlung wird auf die diesbezüglichen ausführlichen Niederschriften verwiesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist im Berufungsfall die Höhe des im Jahr 1997 anzusetzenden Veräußerungsgewinnes.

Der Veräußerungsgewinn ist für den Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe durch einen Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln, bei dem dem Veräußerungserlös nach Abzug der Veräußerungskosten das nach § 6 EStG 1988 zu Buchwerten bewertete Betriebsvermögen bezogen auf den Zeitpunkt der Betriebsveräußerung gegenüberzustellen ist (VwGH 15.11.1994, 94/14/0143; VwGH 6.4.1995, 94/15/0194).

#### **1. Privatwohnung:**

Zum Ausmaß der betrieblichen bzw. privaten Gebäudenutzung ist zu sagen:

Bei gemischt genutzten Wirtschaftsgütern ist die überwiegende Nutzung für die Zurechnung zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen entscheidend. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht bei unbebauten und bei bebauten Grundstücken, wo eine anteilmäßige Zurechnung entsprechend der betrieblichen und der privaten Nutzung erfolgt. Die Aufteilung hat - sofern nicht besondere Verhältnisse des Einzelfalles die Heranziehung eines anderen Aufteilungsmaßstabes nahe legen - nach der Nutzfläche der unterschiedlich (betrieblich und nicht betrieblich) genutzten Gebäudeteile zu erfolgen.

Diese anteilmäßige Zurechnung unterbleibt allerdings dann, wenn ein Teil der Nutzung (betrieblich oder privat) von untergeordneter Bedeutung ist. Für die Frage, wann die Nutzung von untergeordneter Bedeutung ist, gilt im Allgemeinen die 20%-Grenze. Dabei handelt es sich um einen Richtwert, bei dem neben dem Quadratmeterausmaß (Nutzungsverhältnis) auch die Wertkomponente maßgebend sein kann (vgl. Doralt<sup>4</sup>, Einkommensteuergesetz-Kommentar, Tz 86.2 zu § 4 EStG 1988 und die dort zitierten Judikate). Jener Teil eines betrieblich genutzten Gebäudes, der privaten Wohnzwecken dient und im Verhältnis zum Gesamtgebäude von untergeordneter Bedeutung ist, bildet demnach ebenfalls notwendiges Betriebsvermögen. Sämtliche im Zusammenhang mit dem Gebäude anfallenden Aufwendungen bilden Betriebsausgaben. Der auf die Privatnutzung entfallende Anteil wird

---

durch Ansatz einer "Nutzungsentnahme" im Rahmen der Gewinnermittlung neutralisiert (sog. Privatanteil). Dabei sind die auf den privat genutzten (wegen seines untergeordneten Ausmaßes zum Betriebsvermögen zählenden) Gebäudeteil entfallenden Beträge an AfA, Reparaturen, Betriebskosten sowie Finanzierungsaufwendungen als Entnahmewert anzusetzen (VwGH 18.2.1999, 98/15/0192). Auf dem Gebiet der Umsatzsteuer kann der Vorsteuerabzug zur Gänze in Anspruch genommen werden, eine Korrektur für die Privatnutzung erfolgt durch Ansatz eines Eigenverbrauchs.

Eine Erhöhung der privaten Nutzung eines Betriebsgebäudes über 20% hinaus führt zu einer Gebäudeentnahme und somit sowohl zu einer Realisierung der stillen Reserven für den gesamten Teil der Gebäudeentnahme als auch gegebenenfalls zu einer IFB-Auflösung (innerhalb des vierjährigen Beobachtungszeitraumes) für jenen Teil, der bisher betrieblich genutzt wurde. Jede Verringerung der betrieblich genutzten Fläche zieht eine unecht steuerbefreite Eigenverbrauchsbesteuerung nach sich (§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994), die innerhalb des zehnjährigen Beobachtungszeitraumes eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 zur Konsequenz hat (unabhängig von der bilanziellen und einkommensteuerlichen Behandlung der Verringerung).

Die Zurechnung eines privat genutzten Gebäudeteiles zum Betriebsvermögen hat zur Folge, dass die Entnahme und die Veräußerung des Gebäudes **zur Gänze** als betrieblicher Vorgang zu erfassen sind (VwGH 18.1.1983, 82/14/0100, 0103 und 0104; VwGH 21.2.1984, 83/14/0159).

Bei der Beurteilung des Ausmaßes der betrieblichen bzw. außerbetrieblichen Nutzung des gegenständlichen Gebäudes ist auf die tatsächlichen Verhältnisse in den fraglichen Jahren abzustellen.

Die Ausführungen der Berufungswerberin bzw. ihres steuerlichen Vertreters, dass nach der Betriebsübernahme 1985 mehr als 15% der Räumlichkeiten privat genutzt worden sei (Gebäudeprivatnutzungsanteil von 28%), sind für den Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar, stehen sie doch im offensichtlichen Widerspruch zur Aktenlage. Im Anlageverzeichnis zum 31. Oktober 1985 (Teilungsbilanz zum 31. Oktober 1985) ist das gesamte Betriebsgebäude im Betriebsvermögen. Es sind damals 15% "Privatanteil Abschreibung H" im Betrage von 14.547,00 S als Nebenerlös erklärt worden. In den Folgejahren (bis 1993) ist ein "Privatanteil AfA - Wohnung" in Höhe von jährlich 11.897,00 S ausgeschieden worden. Ab dem Jahre 1994 ist das gegenständliche Gasthaus zur Gänze gewerblich verpachtet worden; ein Privatanteil wurde nicht mehr ausgeschieden. Schließlich berücksichtigte die Berufungswerberin auch noch bei der (erstmaligen) Ermittlung des Veräußerungsgewinnes einen Privatanteil in Höhe von 15%.

Dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin im Vorlageantrag, wonach die Privatwohnung (wertmäßig weit über 20% des Gebäudes) bereits im Jahre 1979 aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden gehört hätte und dies "bis zur Quelle" zu berichtigen sei und die Wohnung vor dem Umbau flächenmäßig 15% betragen habe, ist zu entgegnen, dass im Zuge der bei der JAB OHG im Jahre 1981 durchgeföhrten Betriebsprüfung der Privatanteil von 10% auf 15% erhöht wurde (vgl. den diesbezüglichen Betriebsprüfungsbericht vom 22. Dezember 1981, Tz 19 "Private Abgrenzungen - Gebäude-AfA"). Dementsprechend war daher davon auszugehen, dass bereits bei dieser (ersten) Betriebsprüfung, somit nach den in Rede stehenden Baumaßnahmen, die tatsächlichen Nutzungs- bzw. Wertverhältnisse geprüft und entsprechend angepasst bzw. angesetzt wurden.

Zu Recht hat sich daher das Finanzamt über die Ausführungen der Berufungswerberin bzw. ihrer vorgelegten Unterlagen hinweggesetzt, zumal diese offensichtlich nur zur Minderung des Veräußerungsgewinnes behauptet bzw. vorgelegt wurden, wobei die Stichhäftigkeit des für ihren Standpunkt maßgebenden tatsächlichen Nutzungs- bzw. Wertverhältnisses in keiner Weise nachgewiesen worden ist, die vorgelegten Unterlagen teilweise widersprüchlich waren (so sprechen beispielsweise die von Baumeister "He" in seinem Gutachten vom 18. Mai 1977 unter dem Titel "Neubau fehlende Arbeiten" gemachten Ausführungen für eine betriebliche Nutzung von Räumlichkeiten im Obergeschoss des Anbaues: "Ausbau des Obergeschosses lt. Einreichplan Hotelzimmer mit den san. Anlagen"; im im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vom 28. Juni 2005 vorgelegten Nutzungsplan wird das Zimmer Nr. 1 der betrieblichen Sphäre, in dem dem Schreiben des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin vom 5. August 2005 beigelegten Nutzungsplan, der im Übrigen schon bauliche Veränderungen der Käuferin des gegenständlichen Objektes enthält, der privaten Sphäre zugeordnet) und zudem auch der tatsächliche Umfang der privaten Nutzung sowie auch die tatsächliche, genaue Gesamtnutzfläche des in Rede stehenden Gasthauses in den fraglichen Jahren - gerade auch ob des gegenständlichen Gebäudeverkaufes im Berufungsjahr - nachträglich nicht mehr feststellbar war. In diesem Sinne schließt sich der Unabhängige Finanzsenat auch der Argumentation des Finanzamtes an, wonach eben die Durchführung eines Augenscheines im Rahmen der Betriebsprüfung im Jahre 1999 der Erforschung der wahren tatsächlichen Nutzungsverhältnisse des gegenständlichen Gebäudes vor der Verpachtung durch die Berufungswerberin im Jahre 1993 nicht dienlich gewesen wäre. Die erst im Nachhinein gemachten Ausführungen naher Angehöriger reichen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als Beweis nicht aus und einen anderen (tauglichen) Beweis erbracht zu haben, behauptet die Berufungswerberin bzw. ihr steuerlicher Vertreter nicht. Unter diesen Gesichtspunkten ist die Beweiswürdigung des Finanzamtes daher nicht als rechtswidrig zu erkennen. Die Ausführungen der steuerlichen Vertretung der

Berufungswerberin betreffend den Ansatz einer fiktiven Einlage im Jahr 1993 gehen damit bereits dem Grunde nach ins Leere. Im Hinblick auf die Höhe einer solchen fiktiven Einlage wird - gerade auch unter Berücksichtigung der Ausführungen der Berufungswerberin, wonach nicht nur im Obergeschoss des Anbaues (Privatwohnung), sondern eben auch am Altbau und auch im Erdgeschoss des Anbaues Baumaßnahmen in kostenmäßig großem Umfang durchgeführt worden seien - auf die nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates richtigen Ausführungen des Betriebsprüfers in seiner Stellungnahme zur gegenständlichen Berufung bzw. auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen, wonach der Wert der gegenständlichen Privatwohnung (2.000.000,00 S) im Verhältnis zum erzielten Verkaufspreis für das gegenständliche Gebäude (1.744.700,00 S lt. Kaufvertrag vom 15. Oktober 1997) vom steuerlichen Vertreter weit überhöht angesetzt wurde.

Im Berufungsfall war daher davon auszugehen, dass das in Rede stehende Gebäude im Veräußerungsjahr 1997 zu 100% im notwendigen Betriebsvermögen gewesen ist und damit im Rahmen der Veräußerungsgewinnermittlung kein Privatanteil abgezogen werden kann. Abgesehen davon, dass ab dem Jahre 1994 keine reduzierte betriebliche Nutzung ausgewiesen wurde, wäre die Veräußerung des Gebäudes - wie bereits oben dargelegt - auch bei einer (untergeordneten) privaten Nutzung des Gebäudes in Höhe von 15% zur Gänze als betrieblicher Vorgang zu erfassen.

Zur Behauptung der Berufungswerberin, die Kosten für den Ausbau der Privatwohnung im Jahre 1979 seien nie aktiviert worden, ist Folgendes zu sagen:

Die Anschaffung und Herstellung von Gegenständen des Anlagevermögens sind grundsätzlich im Zeitpunkt der Anschaffung und Herstellung mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu aktivieren. Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten von abnutzbarem Anlagevermögen sind gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen. Im Abgabenrecht gilt das so genannte Nachholverbot. Das bedeutet, dass eine - aus welchen Gründen auch immer - unterlassene AfA nicht (in einem späteren Jahr) nachgeholt werden darf. Herstellungskosten erhöhen grundsätzlich den Restbuchwert und sind daher auf die Restnutzungsdauer zu verteilen.

Eine nachträgliche Aktivierung richtet sich nach den Regeln der Bilanzberichtigung. Eine Bilanzberichtigung ist dann notwendig, wenn die Bilanz unrichtig ist, wenn der Steuerpflichtige also anders bilanziert hat als er bilanzieren hätte müssen. Stellt sich also nachträglich heraus, dass der Bilanzansatz nach den Verhältnissen zum Bilanzstichtag nicht den Grundsätzen ordnungsmäßer Buchführung entspricht, gegen zwingende Vorschriften des Einkommensteuergesetzes verstößt bzw. objektiv unrichtig ist, ist die Bilanz zu berichtigen. Eine Bilanzberichtigung hat daher dann zu erfolgen, wenn beispielsweise Bilanzposten fehlen.

---

Ist die Veranlagung rechtskräftig, so ist die Bilanzberichtigung dennoch bis zum Ursprung des Fehlers durchzuführen. Der unrichtige Bilanzansatz im Fehlerjahr kann nicht mit steuerlicher Wirkung in einem späteren Wirtschaftsjahr ausgeglichen werden (sog. Nachholverbot).

Ausgehend davon, dass die gegenständliche Privatwohnung im Verhältnis zum Gesamtgebäude von untergeordneter Bedeutung war und daher ebenfalls notwendiges Betriebsvermögen darstellte, wären sämtliche das gegenständliche Gebäude betreffenden Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung zu aktivieren gewesen und hielte der Unabhängige Finanzsenat - wäre dem Berufungsvorbringen, wonach Herstellungskosten für die Privatwohnung nicht aktiviert worden seien, zu folgen - eine Bilanzberichtigung bis zum Fehlerursprungsjahr 1979 (ein Nachholen der Aktivierung im Jahr 1993 wäre unzulässig) für grundsätzlich richtig. Im konkreten Fall wird jedoch ein Nachholen einer Aktivierung bzw. eine Bilanzberichtigung aus folgenden Überlegungen für nicht zulässig erachtet:

Das auf einen Wohnbauförderungsantrag von JB an das Amt der V Landesregierung (danach betrugen die Gesamtkosten lt. Belegen 955.300,00 S) in Verbindung mit der Kostenzusammenstellung von Baumeister He vom 20. Mai 1977 (danach betrugen die Gesamt-Umbaukosten netto 1.480.452,00 S) aufbauende Berufungsvorbringen, wonach Herstellungskosten für die Privatwohnung nicht aktiviert worden seien, und mit deren Nachholung die Berufungswerberin trachtet, den Veräußerungsgewinn durch Erhöhung des Buchwertes zu vermindern, geht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ins Leere, weil diese Unterlagen - wie das Finanzamt richtig ausgeführt hat - keine geeigneten Nachweise für die tatsächliche Höhe von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten darstellen. Abgesehen davon, dass diese vorgelegten Unterlagen keine Überprüfung dahingehend zulassen, ob, in welcher Höhe und in welchem Jahr überhaupt aktivierungspflichtiger, die Wesensart des Wirtschaftsgutes ändernd (das gegenständliche Obergeschoss des Anbaues war vor dem Ausbau im Rohbau, wobei die Raumeinteilung bereits vorhanden war; vgl. das diesbezügliche Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der Niederschrift zur Berufungsverhandlung vom 28. Juni 2005, Seite 2) Anschaffungs- bzw. Herstellungsaufwand das gesamte Gebäude betreffend vorlag (im Rahmen der fortgesetzten Berufungsverhandlung vom 6. September 2005 brachte AB ua. auch vor, dass bereits im Jahre 1976 Baumaßnahmen am gegenständlichen Objekt durchgeführt wurden; vgl. die diesbezügliche Niederschrift, Seiten 4 und 6), war auch zu berücksichtigen, dass - wie bereits oben dargelegt - die auf den privat genutzten (wegen seines untergeordneten Ausmaßes zum Betriebsvermögen zählenden) Gebäudeteil entfallenden Beträge an AfA auch in den Jahren 1977 bis 1979 nach Prüfung durch den damaligen Betriebsprüfer (B) als Entnahmewert angesetzt wurden (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht vom 22. Dezember 1981, Tz 19

"Private Abgrenzungen - Gebäude-AfA"), außer dem Betriebsprüfungsbericht samt Arbeitsbogen betreffend die Jahre 1977 bis 1979 sowie eines Auszuges aus der Bilanz 1980 keine beweistauglichen Unterlagen (zB Bilanzen, Rechnungen) hinsichtlich der Jahre 1975 bis 1983 mehr vorhanden waren und in den Jahren 1977 bis 1979 Baukosten zum Teil in beträchtlicher Höhe aktiviert wurden (1977: Gebäudezugang in Höhe von 953.674,32 S mit Auflösung einer auf Grund der Veräußerung des Hauses "A" entstandenen Übertragungsrücklage nach § 12 EStG 1972 in der gleichen Höhe; 1978: Gebäudezugang in Höhe von 455.885,64 S, wobei auf die Privatwohnung der Betriebsinhaber entfallende Baukosten in Höhe von 50.000,00 S der privaten Sphäre zugeordnet und aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden wurden; 1979: Gebäudezugang in Höhe von 19.877,12 S; vgl. dazu diesbezügliche Ausführungen im Arbeitsbogen betreffend die bei der JAB OHG im Jahre 1981 durchgeföhrten Betriebsprüfung sowie den diesbezüglichen Betriebsprüfungsbericht vom 22. Dezember 1981, Tz 16). Der Umstand, dass der damalige Betriebsprüfer (B) im Jahre 1978 Baukosten in Höhe von 50.000,00 S der privaten Sphäre zugeordnet und ausgeschieden hat (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht vom 22. Dezember 1981, Tz 16 "Betriebsgebäude - Ausbau"), spricht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht für eine fehlende Aktivierung von die gegenständliche Privatwohnung betreffenden Baukosten, sondern für eine Entnahmehandlung von den privaten Bereich (15%) betreffenden, nicht zu aktivierendem Erhaltungsaufwand. Gegenständlich ließ sich nachträglich nicht zuverlässig feststellen, dass die die Privatwohnung betreffenden Herstellungskosten nicht aktiviert wurden (im Rahmen der Berufungsverhandlung vom 28. Juni 2005 hat der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin im Übrigen selbst eingeräumt, dass zumindest ein Teil der die Privatwohnung betreffenden Baukosten aktiviert worden seien, vgl. die diesbezügliche Niederschrift, Seite 22); die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung, nämlich dass der Bilanzansatz nach den Verhältnissen des Bilanzstichtages (31. Dezember 1979) objektiv unrichtig war, den Grundsätzen ordnungsmäßer Buchführung widersprach bzw. gegen zwingende Vorschriften des Einkommensteuergesetzes verstößen hat, waren daher nicht erfüllt. Auch ist zu bedenken, dass für den Fall , dass eine Bilanzberichtigung - Nachholen einer Aktivierung von die Privatwohnung betreffenden Baukosten - bis zum Ursprung des behaupteten Fehlers im Jahre 1979 zu erfolgen hätte, deren Umfang im Übrigen gänzlich unklar wäre (wie bereits oben dargelegt hat der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin im Rahmen der Berufungsverhandlung vom 28. Juni 2005 selbst eingeräumt, dass zumindest ein Teil der die Privatwohnung betreffenden Baukosten aktiviert worden seien), eine steuerliche Auswirkung im Berufungsjahr ob des langen Abschreibungszeitraumes wohl auszuschließen wäre.

Gesamthaft gesehen, war die Berufungswerberin bzw. ihr steuerlicher Vertreter - der Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten der Abgabepflichtigen kommt gerade im konkreten Fall erhöhte Bedeutung zu - nicht in der Lage, auch nur annähernd überzeugende Erklärungen für die behauptete, mehrfache steuerrechtliche und buchführungsmäßige fehlerhafte Behandlung der Nutzung des gegenständlichen Gebäudes bzw. von Baukosten zu geben. Dazu wäre aber die Berufungswerberin angesichts der Tatsache, dass sie bestrebt war, einen ihr (jahrelang) unterlaufenen Fehler in den Steuererklärungen zu korrigieren, verpflichtet gewesen. Wenn das Finanzamt den Behauptungen der Berufungswerberin im Rahmen der Betriebsprüfung bzw. des Berufungsverfahrens keinen Glauben geschenkt hat, kann dem nicht entgegen getreten werden, zumal die Berufungswerberin den strittigen Sachverhalt eben nicht befriedigend aufzuklären vermochte, sondern lediglich oft sogar durch die Aktenlage widerlegte Zweckbehauptungen aufstellte.

Die Berufung war daher diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

## **2. Nachgeholter fiktiver Gebäudebuchwert:**

Der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin hat im Rahmen der fortgesetzten Berufungsverhandlung vom 6. September 2005 (vgl. die diesbezügliche Niederschrift, Seite 19) die Berufung hinsichtlich dieses Berufungspunktes zurückgenommen. Eine solche Einschränkung des Berufungsbegehrens führt zum Verlust des Anspruches auf Entscheidung in diesem Berufungspunkt.

Vollständigkeitshalber sei diesbezüglich jedoch Folgendes erwähnt:

GB war auf Grund der Einantwortungsurkunde vom 11. August 1986 und seine (damalige) Gattin BB auf Grund des Übergabevertrages vom 14. Juli 1986 jeweils Hälfteneigentümer zweier Liegenschaften samt dem darauf befindlichen Gebäude "Gasthaus H". Die Liegenschaften waren ua. belastet mit Pfandrechten in Höhe von jeweils 500.000,00 S zu Gunsten von HB und CB (vgl. dazu den Kaufvertrag vom 15. Oktober 1997).

Geht eine betriebliche Einheit (Betrieb, Teilbetrieb) im Erbwege auf einen Erben (hier: GB) über und hat dieser Pflichtteilsberechtigte abzufinden und entsprechende Ansprüche zu erfüllen, so ist davon auszugehen, dass der Erbe den Betrieb des Erblassers (unter Beibehaltung der Buchwerte) weiterführt. Es ist von einem unentgeltlichen Erwerb vom Erblasser auszugehen. Es treten grundsätzlich die Folgen der unentgeltlichen Betriebsfortführung ein (keine Auflösung stiller Reserven beim Erblasser, Übernahme der Buchwerte beim Rechtsnachfolger). Die Erfüllung der Pflichtteilsansprüche haben ihre Ursache in dem (außerbetrieblichen) Erbfall bzw. in der nicht der Einkommensteuer unterliegenden Privatsphäre des Erben und stellt ihre Erfüllung durch den erblichen Erwerber des Betriebes keine Gegenleistung für den Übergang des Betriebes dar. Sie können somit nicht als

Anschaffungskosten des Betriebes durch den den Betrieb fortführenden Nachfolger betrachtet werden; im Rahmen des unentgeltlichen Betriebserwerbes aufgenommene Schulden gelten nach der Judikatur nicht als betriebliche Verpflichtungen und Zinsen nicht als Betriebsausgaben (Doralt<sup>4</sup>, a.a.O., Tz 409 zu § 6 EStG 1988; vgl. auch VwGH 12.11.1985, 85/14/0074; VwGH 19.9.1990, 89/13/0021).

Gleiches gilt nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch im Hinblick auf BB für die Übertragung einer betrieblichen Einheit im Wege eines Übergabevertrages, bei dem es sich um einen Vertrag eigener Art mit erb- und familienrechtlichen Elementen handelt, wodurch der Übergeber in Absicht einer verfrühten Erbfolge und lebzeitigen Vermögensabhandlung sein Vermögen einem Familienangehörigen als Übernehmer abtritt.

Die Annahme der Berufungswerberin, die zur Abgeltung der Pflichtteilsansprüche aufgewendeten Mittel wären Anschaffungskosten des Betriebes bzw. des Bestandobjektes, trifft somit nicht zu. Es handelt sich zur Gänze um einen unentgeltlichen Erwerb, der auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht einem entgeltlichen Erwerb gleichgesetzt werden kann (kein Gleichgewichtsverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung).

Da die gegenständlichen Aufwendungen im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Betriebsübertragung bzw. der Regelung von Erbansprüchen und somit mit der Privatsphäre zuzurechnenden Vorgängen stehen, können diese nicht als "nachgeholter fiktiver Gebäudebuchwert" in Abzug gebracht werden.

### **3. Reisekosten:**

Fahrten zwischen Wohnort und Betriebsstätte sind keine Reisen im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG 1988 (VwGH 26.4.1989, 86/14/0030). Betriebsinhaber, deren Betrieb weit von ihrer Wohnung entfernt ist, ziehen es schon aus zeitlichen Gründen vor, sich außer Haus in der Nähe des Betriebes zu verköstigen. Der dabei entstehende Verpflegungsaufwand für Mahlzeiten außer Haus liegt noch durchaus im Bereich der üblichen Verpflegungskosten und gehört daher ebenso wenig zu den Betriebsausgaben wie bei nichtselbständig Erwerbstätigen zu den Werbungskosten. Gleiches muss aber gelten, wenn der Verpflegungsaufwand zwar im zeitlichen Zusammenhang mit einer betrieblichen Fahrt, dessen ungeachtet aber ebenfalls im örtlichen Nahbereich des Betriebes, erwächst.

Der gegenständliche Gasthof "H" wurde ab dem 1. September 1993 von der Berufungswerberin verpachtet. Mit 31. August 1993 war unstrittig von keiner Betriebsaufgabe auszugehen (vgl. das Schreiben des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin vom 12. November 1995). Gegenständlich lag somit im Berufungsjahr eine Betriebsstätte eines Unternehmens mit dem Betriebsgegenstand der gewerblichen Verpachtung vor. Da es sich daher bei den gegenständlichen Fahrten von G nach L um solche vom Wohnort zur

Betriebsstätte handelte, lagen keine Reisen im steuerrechtlichen Sinne vor und waren daher die beantragten Tagesdiäten nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Im Übrigen ist auch zu berücksichtigen, dass der Begriff "Reise" im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG 1988 dem Begriff "Reise" im § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 entspricht (siehe Doralt<sup>4</sup>, a.a.O., Tz 332 zu § 4 EStG 1988); dementsprechend waren die beantragten Tagesgebühren auch auf Grund der nachfolgenden Überlegungen nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Mit dem Vorbringen der Berufungswerberin bzw. deren steuerlichen Vertreters, dass es sich im Jahre 1997 nicht mehr um eine Betriebsstätte, sondern um ein Vermietungsobjekt gehandelt habe, war nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nichts zu gewinnen. Reisekosten sind im Rahmen der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung nur nach Maßgabe des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 abzugsfähig. Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen zB zu einem vermieteten Objekt bzw. zu einem künftigen Mieter (VwGH 8.6.1982, 81/14/0182).

Eine "Reise" liegt nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung (vgl. Quantschnigg/-Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 77ff zu § 16 EStG 1988, Doralt<sup>4</sup>, a.a.O., Tz 172 zu § 16 EStG 1988, und die dort angeführte Judikatur) dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, die Entfernung mindestens 25 km beträgt, bei Inlandsreisen eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bzw. bei Auslandsreisen eine Reisedauer von mehr als fünf Stunden vorliegt und **kein weiterer Mittelpunkt seiner Tätigkeit** begründet wird.

Bei Reisenden wird die steuerliche Berücksichtigung von Verpflegungsmehrkosten - in typisierender Betrachtungsweise - damit begründet, dass in einem solchen Fall der Aufwand erheblich höher ist als die üblichen Kosten der Verpflegung, weil einem Reisenden die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort meist nicht bekannt sind und außerdem der Dispositionsräumen bezüglich der Einnahme von Hauptmahlzeiten durch die Reisebewegung wesentlich eingeschränkt ist (vgl. dazu auch Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Tz 2 zu § 4 Abs. 5 EStG 1988, sowie VwGH 5.10.1994, 92/15/0225; VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; VwGH 28.5.1997, 96/13/0132).

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsauffassung und dem Umstand, dass GB und BB jahrelang (Verlegung des Wohnsitzes nach G im August 1993) in L wohnten, kann im Berufungsfall - nach den Erfahrungen des täglichen Lebens - davon ausgegangen bzw. vorausgesetzt werden, dass ihnen im Berufungsjahr die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in L bekannt waren und ihnen daher keine Verpflegungsmehrkosten entstanden sind.

L stellt somit einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit der Berufungswerberin dar (ein Steuerpflichtiger kann im Übrigen durchaus über mehrere Tätigkeitsmittelpunkte verfügen) und wären, sofern keine Betriebsstätte vorliegen würde, daher die geltend gemachten Reisespesen auch nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Der Berufung war daher auch in diesem Punkt ein Erfolg zu versagen.

Gesamthaft war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 19. September 2005