



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Dr. Otto Blaha, gegen den Bescheid des Finanzamtes Steyr betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1993 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1993	Einkommen	103.141 S	Einkommensteuer	11.682 S
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				848,96 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilagen 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

Die Bw. erklärte im berufsgegenständlichen Jahr 1993 Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmerin in Höhe von -4.106,00 S (Sodawassererzeugung: § 4/1-Ermittlung, -32.810,00 S; Fremdenpension: § 4/3-Ermittlung, 28.704,00 S).

Das Finanzamt veranlagte o.a. Einkünfte erklärungsgemäß (Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid vom 31. Oktober 1995).

Im Jahr 1994 ging der steuerliche Vertreter von einer Betriebsaufgabe sowohl der Sodawassererzeugung als auch der Fremdenpension aus, die er in der Beilage zur Einkommensteuererklärung zum 31. Dezember 1994 wie folgt darstellte (es handelt sich hierbei jeweils um Schillingbeträge):

1. Betriebsaufgabe Sodawassererzeugung zum 31. März 1994		
Erlöse		
Entnahme Halle zum Buchwert	94.970,00	
Aufwendungen		
Buchwert Halle zum 31.3.1994	-94.970,00	
Aufgabegewinn Sodawassererzeugung	0,00	0,00
2. Betriebsaufgabe Fremdenpension zum 2. Jänner 1994		
Erlöse brutto		
Entnahme Haus	3.640.000,00	
Entnahme Staubsauger	1.764,00	
Entnahme restliche Wirtschaftsgüter	0,00	3.641.764,00
Aufwendungen brutto		
Buchwert Konto 210	534.629,00	

Buchwert Konto 580	1.478,00	
Buchwert Konto 601	2,00	
Buchwert Konto 630	4,00	-536.113,00
vorläufiges Ergebnis		3.105.651,00
abzüglich stille Reserven		3.105.371,00
vorläufiges Ergebnis Pension		280,00
Freibetrag		-280,00
Aufgabegewinn Pension		0,00
Aufgabegewinn Summe 1994		0,00

Es wird beantragt, die stillen Reserven des Gebäudes, J-Gasse 4, H., im Ausmaß von 3,105.371,00 S gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 steuerfrei zu belassen.

Übergangsergebnis Fremdenpension § 4/3 - § 4/1 zum 2. Jänner 1994		
Forderungen		
gewerbliche Treueprämie	3.000,00	
Lohnsummensteuer-Guthaben	122,00	3.122,00
Verbindlichkeiten		
G.P.U. 1302/94	7.206,00	
Hausabgabe 4. Quartal 1993	3.590,97	
Rauchfangkehrer 10-12/93	384,80	
Getränkesteuer 1-12/93	753,00	
G.P.U. 5133/93 BU+BI 1992	6.600,00	18.534,77
Übergangsverlust		15.412,77

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	
Sodawassererzeugung 1.1.-31.3.1994	21.431,74
Betriebsaufgabe Sodawasser zum 31.3.1994	0,00
Fremdenpension 1.1.-2.1.1994	-24.687,00
Übergangsverlust Fremdenpension zum 2.1.1994	-15.412,77
Aufgabegewinn Fremdenpension zum 2.1.1994	0,00
	-18.668,03

Das Finanzamt veranlagte diese Einkünfte wiederum erklärungsgemäß (Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheid vom 17. Jänner 1996).

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 1991 bis 1994 traf die Betriebsprüferin im Wesentlichen folgende Feststellungen (es handelt sich jeweils um Schillingbeträge):

Gewinnermittlung Fremdenpension J-Gasse 4:

Betriebsaufgabe (Tz. 18):

Der Aufgabegewinn sei zum 31. Dezember 1993 zu ermitteln, da die Betriebsaufgabe nicht – wie erklärt – im Jahr 1994 sondern bereits 1993 erfolgt sei. Da die Voraussetzungen des § 24 Abs. 6 EStG 1988 nicht vorlägen, seien die stillen Reserven des Gebäudes steuerlich zu erfassen.

Aufgabegewinn zum 31. Dezember 1993	
Entnahme Gebäude laut Schätzungsgutachten	2.996.805,00
Entnahme Staubsauger und restliche Wirtschaftsgüter	+10.000,00
Buchwert Gebäude	-532.000,00
Buchwert restliche Wirtschaftsgüter	-2.217,00
	2.472.588,00
Freibetrag	-100.000,00
Aufgabegewinn	2.372.588,00

Übergangsergebnisermittlung § 4/3 auf § 4/1 (Tz. 19):

Der Übergangsverlust in Höhe von 15.412,77 S sei infolge der Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 1993 ebenfalls 1993 zu erfassen.

AfA Gebäude 1994 (Tz. 20):

Da die Betriebsaufgabe mit 31. Dezember 1993 durchgeführt worden sei, könne die AfA für die gewerbliche Frühstückspension für 1994 nicht mehr geltend gemacht werden.

Zudem sei 1994 keine Gewinnermittlung mehr für die Fremdenpension durchzuführen.

Gewinnermittlung Sodawassererzeugung W-Weg 6:

Betriebsaufgabe (Tz. 21):

Die Betriebsaufgabe der Sodawassererzeugung sei ebenfalls mit 31. Dezember 1993 erfolgt. Laut Bw. seien 1994 lediglich die Emballagen zurückgegeben worden; diese seien im Aufgabegewinn zu berücksichtigen.

Aufgabegewinn zum 31. Dezember 1993	
Entnahme Emballagen	178.691,00
USt Rückstellung	-29.782,00
BW Vorräte (Emballagen)	-10.314,00
	138.595,00
Freibetrag	-100.000,00
Aufgabegewinn	38.595,00

Laufender Gewinn Sodawasser:

AfA Sodawassererzeugung (Tz. 22):

Da die Bw. den gesamten Betrieb der Sodawassererzeugung ab 1. Jänner 1991 von ihrem Gatten gepachtet und die Pachtzahlungen als Betriebsausgaben geltend gemacht habe, sei eine AfA für die gepachteten Anlagegüter gleichzeitig nicht möglich.

	1991	1992	1993
Gewinnerhöhung	19.536,00	16.245,00	11.484,00

Lohnaufwand Sodawassererzeugung (Tz. 23):

Unter den Lohnaufwendungen seien Löhne an die Unternehmerin selbst als Betriebsausgaben verbucht worden, die nicht zu berücksichtigen seien.

	1991	1992	1993
Gewinnerhöhung	71.631,00	85.942,00	86.094,00
(Löhne Bw. inklusive Lohnnebenkosten)			

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung nahm das Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf, ging bereits im Jahr 1993 von einer Betriebsaufgabe aus, verweigerte die Anwendung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 mangels Vorliegens der Voraussetzungen und ermittelte so Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2,489.242,00 S (1993) bzw. 0,00 S (1994) (Einkommensteuerbescheide vom 23. Dezember 1996 bzw. 27. Dezember 1996).

Gegen diese Bescheide erhob die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 17. März 1997 innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung, beantragte, die stillen Reserven gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988 steuerfrei zu belassen, den zugerechneten Lohnaufwand um die Lohnnebenkosten zu kürzen und ersuchte um die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Begründend führte sie im Wesentlichen aus, das Finanzamt sei davon ausgegangen, dass das Gebäude in der J-Gasse 4 der Bw. nicht als Hauptwohnsitz diene; allein die Tatsache der polizeilichen Meldung und der Postzustellung an die Adresse W-Weg 6 hätten der Betriebsprüferin als Rechtfertigung für die Nichtanerkennung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 genügt. Tatsache hingegen sei, dass die Bw. seit 1987 ihren Hauptwohnsitz in der J-Gasse 4 habe. Bei mehrfachem Wohnsitz sei der Hauptwohnsitz dort, wo der Steuerpflichtige seine Wohnbedürfnisse regelmäßig und laufend befriedige. Schon oberflächlich betrachtet scheine es nahe liegend, dass die Bw. mit der Übernahme einer gewerblichen Frühstückspension sich überwiegend an diesem Ort aufhalte. Für diese – im Übrigen in einem Ort wie H. allgemein bekannte – Tatsache könnten jederzeit zahlreiche vertrauenswürdige Zeugen genannt werden. Bis vor kurzem habe sich am Standort W-Weg 6 der Gewerbebetrieb der Sodawassererzeugung befunden. Es sei danach getrachtet worden, die gesamte Post an eine Adresse zustellen zu lassen. So seien auch die Adressangaben beim Schriftverkehr mit dem Finanzamt zu sehen. Angaben über Adressen auf amtlichen Formularen seien sicherlich als reiner Hinweis auf die Zustelladresse angesehen worden. Ebenso sei aus der Tatsache der polizeilichen Meldung auf W-Weg 6 nichts abzuleiten. Es sei vom Standpunkt der Meldebehörde bedeutungslos, ob der Hauptwohnsitz W-Weg 6 oder J-Gasse 4 sei.

Mit Beginn des Jahres 1994 werde die Liegenschaft von ihrer Tochter Michaela T. teilweise zur Privatzimmervermietung mit höchstens zehn Fremdenzimmern (laut Bescheinigung der BH S.) genutzt. Die Privatzimmervermietung betreffe nach vorliegenden Plänen und Berechnungen einen Anteil von 47,83 % der Nutzfläche. Die vom Finanzamt ermittelte Fläche sei nicht nachvollziehbar und rechne offenbar ehemals gewerblich genutzte Flächen dazu, die nunmehr ausschließlich privat genutzt würden. Sollte in Einzelfällen tatsächlich die zulässige Gästezahl überschritten worden sein, sei dies nicht schädlich, da weder die im § 28 BAO geforderte Nachhaltigkeit gegeben sei, noch dieser Vorgang der Bw. zugerechnet werden könne, da sie die Liegenschaft nur zur Privatzimmervermietung überlassen habe. Die Anwendbarkeit des § 24 Abs. 6 EStG 1988 sei daher gegeben.

Dessen ungeachtet erhebe sich (da das Gutachten des Amt sachverständigen nicht vorliege) die Frage, ob nach der Sichtweise der Betriebsprüfung der Schätzwert der Liegenschaft nicht nur im Verhältnis der ehemals betrieblichen Nutzung anzusetzen wäre.

Der zugerechnete Lohnaufwand müsse um die Lohnnebenkosten gekürzt werden, da diese eindeutig betrieblich veranlasst seien. Über die Höhe dieser Kosten lägen allerdings keine Unterlagen vor.

In ihrer Stellungnahme vom 28. Juli 1997 führte die Betriebsprüferin im Wesentlichen aus, die Bw. sei zur Befriedigung ihrer Wohnbedürfnisse nicht auf das Gebäude J-Gasse 4 angewiesen gewesen, da ihr laut eigenen Angaben immer sowohl im W-Weg 6 als auch in der J-Gasse 4 eine Wohnung zur Verfügung gestanden sei, die sie mit ihrem Gatten abwechselnd bewohnt habe. Die Betriebsprüfung habe im Nachhinein beurteilen müssen, wo sich der Hauptwohnsitz der Bw. bei Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 1993 und davor befunden habe; die tatsächlichen Wohnverhältnisse hätten im Prüfungsjahr 1996 nicht mehr festgestellt werden können. Die Bw. habe jene – für den W-Weg 6 als Hauptwohnsitz sprechenden – Sachverhaltselemente (Tz. 18) nicht entkräften können.

Die Gebäudebesichtigung vom 24. Juli 1996 habe einen Prozentsatz von 64 % für die Vermietung ergeben (vgl. nachstehende geschossweise Aufteilung):

Gebäudeteil	Fläche m ²	Zuordnung	Zweck
Keller (Altbau)			
Wirtschaftskeller	21,60	privat	Lagerung von Gerümpel
Abstellraum	5,00	2,2 m ² privat/2,8 m ² V+V	Marmelade und Cappy für Gästefrühstück

Flur	6,40	2,56 m² privat/3,84 m² V+V	
Abstellraum	19,50	V+V	Lagerung von Matratzen und alter Einrichtung aus Fremdenzimmern
Waschküche	9,90	V+V	
Heizraum, Tank	11,10	weggelassen, weil nicht geheizt	
Summe	73,50		
Keller (Neubau)			
Garage	18,00	privat	
Garage	28,60	V+V	bei der Besichtigung stand das Auto eines Gastes mit dem Kennzeichen N-366.371 in der Garage
Garage	8,50	privat	
Summe	55,10		
EG (Altbau)			
Küche	16,00	privat	
WC	2,20	privat	
Bad	5,00	privat	
Diele	7,30	privat	
Wohnzimmer	15,20	privat	
Schlafzimmer	20,50	privat	
Flur	7,00	3,85 m² privat/3,15 m² V+V	
Summe	73,20		
EG (Neubau)			
Zimmer	10,20	V+V	
Zimmer	10,20	V+V	
Vorraum	2,40	V+V	
Vorraum	2,00	V+V	
Vorraum	4,90	V+V	
WC	1,80	V+V	
Frühstücksraum	23,00	V+V	

Summe	54,50		
1. Stock (Altbau)			
Zimmer	16,10	V+V	
WC	2,90	V+V	
Bad	6,60	V+V	
Flur	13,00	1,17 m ² privat/11,83 m ² V+V	
Zimmer	15,80	V+V	
Zimmer	11,00	privat	
Zimmer	11,50	V+V	
Summe	76,90		
1.Stock (Neubau)			
Zimmer	10,50	V+V	
Zimmer	9,50	V+V	
WC	1,20	V+V	
Vorraum	1,20	V+V	
WC	1,80	V+V	
Raum	7,20	V+V	
WC	2,40	V+V	
WC	2,40	V+V	
Zimmer	8,10	V+V	
Zimmer	8,10	V+V	
Raum	0,40	V+V	
Summe	52,80		
Dachgeschoss			
WC	2,50	privat	eventuell für private Besuche
Flur	12,40	4,70 m ² privat/7,70 m ² V+V	
Zimmer	13,30	privat	Stauraum bzw. für private Besuche
Zimmer	13,00	V+V	Bügelzimmer
Zimmer	13,30	V+V	Stauraum

Summe	54,50		
Gesamtfläche	440,50		

	privat	V+V
Keller	25,04 m ²	37,36 m ²
Garagen	26,50 m ²	28,60 m ²
Erdgeschoss	70,05 m ²	57,65 m ²
1. Stock	12,17 m ²	170,53 m ²
Dachgeschoss	20,50 m ²	34,00 m ²
Heizraum	3,70 m ²	7,40 m ²
Summe	157,96 m²	282,54 m²

In jenen der Vermietung und Verpachtung zugeordneten Zimmern befinde sich nach wie vor die alte Fremdenzimmereinrichtung, es seien keine privaten Gegenstände vorhanden. Die ursprünglich siebzehn Fremdenbetten seien daher unverändert wie bei der ehemals gewerblichen Zimmervermietung zur Verfügung gestanden. Die Betriebsprüfung habe ein Zimmer (11 m²) im 1. Stock und ein Zimmer (13,30 m²) im Dachgeschoss als privates Besuchszimmer bzw. Stauraum zugeordnet.

Die Meldezettelkontrolle bei der Marktgemeinde H. habe ergeben, dass zeitweise mehr als zehn Betten gleichzeitig vermietet worden seien. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei die Bereitstellung von mehr als zehn Fremdenbetten ein Indiz für eine gewerbliche und damit nachhaltige Tätigkeit.

Der privat genutzte Teil sei in Bezug auf die Gesamtnutzfläche von untergeordneter Bedeutung gewesen. Die Bw. habe deshalb die AfA immer vom gesamten Gebäude als Betriebsausgabe abgesetzt. Der Schätzwert der Liegenschaft sei daher nicht aufzuteilen, sondern es habe eine Gegenüberstellung des Gebäudebuchwertes und des Wertes des Gebäudes laut Schätzungsgutachten zu erfolgen (vgl. Tz. 18). Die Bw. habe das Gutachten bei der Schlussbesprechung erhalten.

Die Ausgaben (Lohn an die Unternehmerin inklusive der lohnabhängigen Aufwendungen) seien nicht durch den Betrieb veranlasst worden, sie stünden nicht mit Einnahmen im Zusammenhang und seien auch in keiner Weise dem Betrieb dienlich.

Mit Gegenäußerung vom 11. September 1997 legte die Bw. eine Aufstellung der Nutzflächen und eine Bestätigung der BH S. vom 30. Dezember 1993 vor und wiederholte im Wesentlichen ihre Berufungsausführungen. Ergänzend führte sie aus, es sei unbestritten, dass das Gebäude teilweise zur Erzielung privater Einkünfte genutzt werde. Sollten tatsächlich gelegentlich mehr als zehn Personen untergebracht worden sein, fehle dessen ungeachtet das Erfordernis der Nachhaltigkeit. Das Gebäude sei nicht zur Erzielung von gewerblichen Einkünften überlassen worden. Entscheidend sei lediglich die tatsächliche Nutzung der Liegenschaft; es sei daher unerheblich, dass die Zimmer unverändert belassen worden seien.

Aus der von der Bw. vorgelegten Aufstellung der Nutzflächen ist Folgendes ersichtlich:

Wohnung bzw. private Flächen der Bw.		private Fremdenzimmervermietung Michaela T. (ab 1.1.1994 angepachtet)	
Erdgeschoss	m²	Erdgeschoss	m²
Küche	16,92	Frühstückraum	23,08
WC	2,16	WC	1,80
Bad	5,23	Zimmer 1 (D/WC)	10,25
Wohnzimmer	15,21	Zimmer 2 (B/WC)	10,25
Schlafzimmer	20,82		
Diele	5,18		
1. Stock		1. Stock	
Zimmer A	15,79	Zimmer 3 (B/WC)	15,76
Zimmer B	11,07	Zimmer 4 (WC)	11,48
		Zimmer 5 (D/WC)	9,17
		Zimmer 6 (WC)	8,89
		Zimmer 7 (D/WC)	11,06
		Zimmer 8 (WC)	9,59
		Bad/WC	10,50
Dachgeschoss		Dachgeschoss	
Zimmer C	13,15		
Zimmer D	14,21		
Zimmer E	13,15		

Anmerkung: Die Zimmer A-E sind bis 31.12.1993 als Fremdenzimmer genutzt worden. Sie werden jetzt privat genutzt, u.a. als Ausweichzimmer für Enkelkinder. Sie sind für eine Nutzung als Fremdenzimmer nicht geeignet, weil sie nicht über den heute üblichen Standard verfügen (Bad/WC; D/WC, WC)		Anmerkung: a) insgesamt 8 Fremdenzimmer mit 10 Fremdenbetten (davon 6 Einbett- und 2 Zweibettzimmer) b) ab 1.1.1994 von Michaela T. für Privatzimmervermietung angepachtet (sh. Bescheinigung der BH S. vom 30.12.1993)	
Summe	132,89 m²	Summe	121,83 m²
Prozentanteil	52,17 %	Prozentanteil	47,83 %

In einer neuerlichen Stellungnahme vom 14. November 1997 ergänzte die Betriebsprüferin ihre Darstellungen wie folgt: Die der Gegenäußerung beigeschlossene Aufstellung habe bei der Annahme einer Verwendung von 47,83 % zur Einkunftserzielung den Keller nicht berücksichtigt. Die Bw. sei von 56,56 m² privater und 72,04 m² V+V-Nutzung des Kellers (128,60 m²) ausgegangen. Werde nun die Nutzfläche des Kellers zu den angegebenen Flächen gerechnet, ergebe sich bereits ein geringfügiges Überwiegen der zur Einkunftserzielung verwendeten Flächen. Entscheidend auf das Nutzflächenverhältnis wirke sich jedoch die unterschiedliche Zuordnung der Räume aus. Die Bw. habe fünf Fremdenzimmer (67,37 m²) u.a. als Ausweichzimmer für Enkelkinder bezeichnet. Hingegen habe die Betriebsprüfung ein Zimmer im 1. Stock (11,00 m²), ein Zimmer im Dachgeschoss (13,30 m²), ein WC (2,50 m²) und anteiligen Flur (4,70 m²) für die private Nutzung angesetzt. Diese beiden Zimmer seien mit der Betriebsaufgabe nicht verändert worden und könnten daher auch weiterhin bei Bedarf an Gäste vermietet werden. Für die im Dachgeschoss noch verbleibenden zwei Zimmer (laut Gegenäußerung zwei der Zimmer aus der Bezeichnung C, D, E) sei ein Zimmer (13,00 m²) als Bügelzimmer (weitaus überwiegend betriebliche Wäsche) und ein weiteres Zimmer (13,30 m²) als Abstellraum für nicht oder vorübergehend nicht gebrauchte Wirtschaftsgüter angenommen worden. Das noch verbleibende 5. Zimmer im 1. Stock (15,80 m²) könne nach der Ausstattung jederzeit an Gäste vermietet werden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. März 1998 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1993 als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 29. April 1998 ersuchte die Bw. durch ihren steuerlichen Vertreter um die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Bescheid vom 22. Jänner 1999 erklärte das Finanzamt mangels – der mit Bescheid vom 23. März 1998 aufgetragenen – Behebung der Mängel die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 gemäß § 275 BAO als zurückgenommen.

Das Finanzamt legte in weiterer Folge die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

In Beantwortung der Vorhalte vom 3. April 2001, 27. Juli 2001 und 20. November 2001 legte der steuerliche Vertreter der Bw. anlässlich einer Besprechung am 16. Juli 2001 den Übergabsvertrag vom 14. April 1999 sowie als Beilage zu den Vorhaltsbeantwortungen vom 2. November 2001 und 13. Dezember 2001 drei Bestätigungen von langjährigen Gästen vor, dass die Bw. sich ständig – also Tag und Nacht – zusammen mit ihrem Gatten in der Frühstückspension, J-Gasse 4, aufgehalten habe.

Ergänzend führte die Bw. aus, vermietet würden die in der Beilage zum Schreiben vom 11. September 1997 aufgelisteten Räumlichkeiten im Gesamtausmaß von 122 m²; nur diese Zimmer würden somit auch nur zur Erzielung von Einkünften verwendet. Alle übrigen Räume würden entweder privat oder gar nicht genutzt. Die erwähnte Nutzung von Räumlichkeiten als "Ausweichzimmer für Enkelkinder" (Beilage zur Gegenäußerung vom 11. September 1997) sei lediglich beispielhaft gemeint; Tatsache sei, dass die strittigen Räumlichkeiten im Wesentlichen ungenutzt blieben. Für die Anwendung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 sei die Größe des zum Betriebsvermögen gehörenden Anteils des Gesamtgebäudes unmaßgeblich; diese Regelung führe daher zwangsläufig dazu, dass Liegenschaftsteile zumindest während der Sperrfrist von fünf Jahren ungenutzt bzw. lediglich – wie beispielhaft genannt – sporadisch privat genutzt würden. Logischerweise seien in diesen Räumlichkeiten daher auch keine Umbauarbeiten oder dgl. vorgenommen worden. Die der Vermietung nicht zugerechneten Räumlichkeiten würden tatsächlich nicht vermietet und auch nicht für Zwecke der Vermietung verwendet. Die Aufbewahrung einer Schachtel mit Marmeladeportionsbechern könne wohl nicht bedeuten, dass ein ganzer Kellerraum als fremdvermietet gewertet werde. Andere Lebensmittel würden in der Frühstückspension nicht verabreicht. Gleiches gelte für die Nutzung der Garage. Die Garage gehöre nicht zu den vermieteten Gebäudeteilen. Warum bei der Betriebsbesichtigung dort ein offensichtlich fremdes Auto vorgefunden worden sei, lasse sich heute nicht mehr nachvollziehen. Gleiches gelte weiters für das so genannte Bügelzimmer und den Stauraum im Dachgeschoss. Wenn in einem Raum, wie etwa dem so genannten Bügelzimmer gelegentlich auch Bettwäsche für den vermieteten Bereich gebügelt werde, so könne nicht gesagt werden, dass dieser Raum überwiegend zur Erzielung von Einkünften

genutzt werde. Es sei daher nicht einsichtig, warum diese Räume dem vermieteten Bereich zugerechnet werden sollten. Der im Gesetz verwendete Begriff "überwiegend selbst zur Einkunftserzielung verwendet werden" müsse hier greifen, bzw. müssten die Kriterien für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebs- oder Privatvermögen sinngemäß angewendet werden. Hinsichtlich der so genannten Zimmer A bis E sei nicht die Möglichkeit der Nutzung sondern die tatsächliche Vermietung, sprich Erzielung von Einkünften entscheidend.

Die Bw. habe weiterhin ihren Wohnsitz in der Liegenschaft beibehalten und ihre Tochter bei den anfallenden Arbeiten nach Kräften unterstützt. § 24 Abs. 6 EStG 1988 gelte für Gebäude, die bis zur Betriebsaufgabe Hauptwohnsitz des Betriebsinhabers gewesen seien. Bei mehrfachem Wohnsitz liege der Hauptwohnsitz dort, wo der Steuerpflichtige seine Wohnbedürfnisse regelmäßig und laufend befriedige. Indiz sei dabei, dass sich der Steuerpflichtige an diesem Ort überwiegend aufhalte. Unter dieser Prämisse sei der Hauptwohnsitz der Bw. eindeutig in der J-Gasse 4 gewesen. Darüber hinaus spreche schon der Anschein dafür, dass eine Frau, die eine Fremdenpension ohne jedes Personal betreibe, sich Tag und Nacht überwiegend an dem Ort ihrer Tätigkeit aufhalte. Die von der Finanzverwaltung genannten Kriterien seien lediglich Indizien, die einer Überprüfung keinesfalls standhielten.

Der in den Akten vermerkte Umstand, dass kein Mietvertrag mit der Tochter existiere bzw. dass kein Zahlungsfluss stattgefunden habe, sei schlicht und einfach falsch. Es sei niemals geäußert worden, dass kein Vertrag vorliege. Es sei sehr wohl ein Vertrag mit der Tochter abgeschlossen worden, der aufgrund der Umstände auch deutlich nach außen zur Geltung gekommen sei. Die Bw. habe die Pension beantragt und zugestanden bekommen. Sie habe den Gewerbeschein zurückgelegt; es sei eine entsprechende Meldung an das Finanzamt gemacht worden. Michaela T. habe um die Bewilligung zur Privatzimmervermietung angesucht und diese bekommen. Es sei ortsbekannt, dass die Bw. mit Jahresende in Pension gegangen sei und der Betrieb von der Tochter in eingeschränktem Ausmaß weitergeführt werde. Es sei auch nicht richtig, dass kein Zahlungsfluss stattgefunden habe. Es sei immer wieder darauf hingewiesen worden, dass die gegenständlichen Zahlungen nicht über die Bank abgewickelt, sondern so gut wie immer bar bezahlt worden seien. Es seien auch die Erlöse aus der Vermietung immer bar entgegen genommen worden (normalerweise von der Tochter, nur in deren Abwesenheit in ihrer Vertretung von der Bw.). Betriebliche Aufwendungen seien von der Tochter ebenso bar bezahlt worden wie die Miete an die Mutter. Es sei bei Betrieben dieser Größenordnung tatsächlich auch heute vielfach üblich, Geldgeschäfte bar abzuwickeln.

Nicht zuletzt sei diesem Umstand ja auch in den rechtskräftig veranlagten Steuerbescheiden Rechnung getragen worden.

Aus der Tatsache, dass Michaela T. nicht in der J-Gasse gemeldet gewesen sei, könnten weiters keine Schlüsse gezogen werden. Ihre damalige Wohnung befinde sich lediglich fünf Gehminuten vom Betriebsort entfernt, sodass diese Tatsache keine Relevanz haben könne, ebenso wenig die so genannte "Ganztagestätigkeit" als Ordinationshilfe mit folgenden Ordinationszeiten: Montag 15-19 Uhr, Dienstag 8-12 Uhr, Mittwoch 8-12 Uhr und 13-16 Uhr, Donnerstag 8-12 Uhr und 13-16 Uhr, Freitag 8-11 Uhr. Während dieser Zeit sei die Tochter von der Bw. vertreten worden. Das ändere nichts daran, dass die Führung der Fremdenpension und damit zusammenhängende finanzielle Transaktionen immer im Namen und auf Rechnung und Verantwortung der Tochter stattgefunden hätten. Die Mitarbeit der Mutter sei lediglich im Rahmen der familienhaften Mithilfe erfolgt. Im Übrigen ergebe sich aus der Aufstellung, dass Michaela T. genügend Zeit zur Führung der Fremdenpension geblieben sei. Aus den zwischenzeitlich beigebrachten Bestätigungen der Pensionsgäste ergebe sich, dass die Bw. sich seit vielen Jahren um die Pensionsgäste gekümmert und sich während dieser Zeit immer im Betrieb aufgehalten habe. Das Ausstellungsdatum dieser Schreiben ergebe sich daraus, dass im Zuge des Berufungsverfahrens versucht worden sei, Beweise für die tatsächlichen Umstände zu sammeln.

In Beantwortung eines Vorhaltes des UFS vom 5. Februar 2004 teilte das Finanzamt mit Schreiben vom 15. April 2004 mit, dass auf das gegenständliche Gebäude keine stillen Reserven im Sinne des § 24 Abs. 6 Z 3 iVm § 118 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, übertragen worden seien.

Zusammengefasst ergibt sich aufgrund der vorgelegten Unterlagen und der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens folgender Sachverhalt:

Die Bw. erwarb von ihren Eltern Maria und Franz H. die gegenständliche Frühstückspension, J-Gasse 4 in H., samt dazugehöriger Liegenschaft zu einem Übergabepreis von 380.000,00 S (Übergabevertrag vom 19. Juni 1980).

Der Bw. wurde am 6. Dezember 1977 die Gewerbeberechtigung für Gastgewerbe gemäß § 189 Abs. 1 Z 1 GewO 1973 (Gewerbeschein vom 6. Dezember 1977, GZ. Ge-3432-1977) und am 2. Jänner 1991 die Gewerbeberechtigung für die Erzeugung kohlenensäurehaltiger Getränke (Gewerbeschein vom 14. Februar 1991, GZ. Ge-3372-1990) erteilt.

Beide Gewerbeberechtigungen endeten mit 31. Dezember 1993.

Die Bw. hat von 1977 bis 31. Dezember 1993 im Haus J-Gasse 4 eine Frühstückspension (17 Fremdenbetten) betrieben und gewerbliche Einkünfte bezogen.

Zwischen 1980 und 1987 hat sie ihre Mutter in der J-Gasse 4 gepflegt und sich daher überwiegend dort aufgehalten. Die Bw. hat nach eigenen Angaben seit dem Tod ihrer Mutter im Dezember 1987 mit ihrem Mann in der J-Gasse 4 gewohnt.

Vorher lebte sie mit ihrem Gatten im Haus W-Weg 6. Ihr stehen heute noch dort zwei Zimmer (Küche und Wohnzimmer) zur Verfügung. Den Rest des Hauses bewohnt seit ca. 1989 der Sohn der Bw. mit Gattin und drei Kindern.

Laut Bewertungsakt des Finanzamtes handelt es sich beim Gebäude W-Weg 6 um ein Einfamilienhaus. Im Erdgeschoss befinden sich jeweils in einer Haushälfte eine Küche (beide 16,00 m²) und ein Zimmer (17,40 m² bzw. 17,60 m²); es existiert jedoch lediglich ein WC (vom Flur erreichbar). Im Dachgeschoss befinden sich noch zwei weitere Zimmer mit jeweils 20 m².

Laut Auskunft der Marktgemeinde H. war die Bw. nie in der J-Gasse 4 sondern im W-Weg 6 als wohnhaft gemeldet. Die Post der Bw. wurde an die Adresse W-Weg 6 zugestellt. In den Abgabenerklärungen wurde als Wohnanschrift der W-Weg 6 angegeben. Auf der Zimmerliste der Kurverwaltung H. sind die Telefonnummern sowohl von der J-Gasse 4 als auch vom W-Weg 6 eingetragen.

Die J-Gasse und der W-Weg sind nur wenige Gehminuten voneinander entfernt.

Laut Fragebogen anlässlich der Aufgabe einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit vom 22. Februar 1994 teilte die Bw. mit, dass sowohl die Sodawassererzeugung als auch die Zimmervermietung mit 31. Dezember 1993 eingestellt worden sei. Die Zimmervermietung habe ihre Tochter Michaela T., J-Gasse 4, übernommen; für die Sodawassererzeugung gebe es keine Nachfolge.

Die Bw. erhält ab 1. Jänner 1994 Pensionsbezüge.

Die Tochter der Bw. hat ab 1. Jänner 1994 die gegenständliche Pension gepachtet. Es existiert darüber kein schriftlicher Vertrag.

Laut Bescheinigung der BH S. vom 30. Dezember 1993 wird gemäß § 3 Abs. 4 des OÖ. Privatzimmervermietungsgesetzes 1975, LGBl. Nr. 7/1976, bescheinigt, dass Michaela T., geb. am 8. Dezember 1965 in S., im Rahmen des Fremdenverkehrs zur Privatzimmervermietung mit höchstens 10 Fremdenbetten im Hause J-Gasse 4 in H. berechtigt ist. "Der Vermieter darf an die beherbergten Fremden Frühstück zu im Voraus bestimmten Zeiten verabreichen."

Laut Erhebung bei der Marktgemeinde H. hat Michaela T. aufgrund der dort vorliegenden Meldezettel 1994 und 1995 fallweise mehr als zehn Betten gleichzeitig vermietet.

Laut Gutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen für Liegenschaften Franz F. vom 5. September 1996 betrug der Verkehrswert des Gebäudes in der J-Gasse 4 zum Stichtag 31. Dezember 1993 2,996.805,00 S.

Am 14. April 1999 übergab die Bw. als Alleineigentümerin der Liegenschaft J-Gasse 4 in H. im Gesamtausmaß von 921 m² einen 1/3-Anteil der Liegenschaft samt allen Rechten und Pflichten, mit welchen die Übergeberin diese Liegenschaft bisher selbst besessen und benützt hat bzw. zu besitzen und zu benützen berechtigt war, an ihre Tochter Michaela T. (I. und II. des Übergabevertrages vom 14. April 1999).

Die Übergeberin bedingt sich als Gegenleistung für die vertragsgegenständliche Liegenschaftsübergabe nachstehende, mit dem Stichtag der Übergabe beginnende und grundbücherlich sicherzustellende Rechte aus, zu deren Duldung und Leistung sich die Übernehmerin für sich und ihre Rechtsnachfolger im Eigentum des vorgenannten Liegenschaftsanteiles verpflichtet, und zwar:

- a) Veräußerungsverbot: Die Übernehmerin verpflichtet sich, den vertragsgegenständlichen Liegenschaftsanteil ohne Zustimmung der Übergeberin nicht zu veräußern und wird die Einräumung dieses Veräußerungsverbotes, zwecks Erhaltung des Familienbesitzes, von der Übernehmerin angenommen und dessen grundbücherliche Sicherstellung vereinbart.
- b) Weiters vereinbaren die Vertragsteile, dass für den Fall des Vorversterbens der Übernehmerin der vertragsgegenständliche Liegenschaftsanteil wieder an die Übergeberin rückzuübertragen ist.
- c) Sonstige Rechte: Weitere Rechte werden nach Rechtsbelehrung durch den Schriftenverfasser von Seiten der Übergeberin nicht ausbedungen (IV.).

Die Bw. hat einen Nachweis über die Abfuhr von Lohnnebenkosten in Höhe von 11.854,26 S erbracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass die Betriebsaufgabe sowohl der Fremdenpension als auch der Sodawassererzeugung mit 31. Dezember 1993 erfolgt ist.

Fremdenpension - Aufgabegewinn:

Strittig ist, ob die Voraussetzungen des § 24 Abs. 6 EStG 1988 gegeben sind.

Gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, unterbleibt, wenn der Betrieb aufgegeben wird, weil der Steuerpflichtige gestorben ist, erwerbsunfähig ist oder das 55. Lebensjahr vollendet hat und seine Erwerbstätigkeit einstellt, auf Antrag hinsichtlich der zum Betriebsvermögen gehörenden Gebäudeteile die Erfassung der stillen Reserven. Dazu müssen folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Das Gebäude muss bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz des Steuerpflichtigen gewesen sein,
2. das Gebäude darf weder
 - ganz oder zum Teil veräußert werden,
 - ganz oder zum Teil einem anderen zur Erzielung betrieblicher Einkünfte überlassen noch
 - überwiegend selbst zur Einkunftserzielung verwendet werden und
3. auf das Gebäude dürfen keine stillen Reserven übertragen worden sein.

Zweck des § 24 Abs. 6 ist es, Betriebsaufgaben zu erleichtern. Ist im Betrieb ein Gebäude vorhanden, das dem Steuerpflichtigen zur Befriedigung seiner Wohnbedürfnisse dient, kann er es im Zuge einer Betriebsaufgabe praktisch nicht veräußern. Er hat somit keine Möglichkeit, sich Mittel zu beschaffen, die er zur Bezahlung der Einkommensteuer, die auf die Realisierung der im Gebäude vorhandenen stillen Reserven entfallen würde, benötigt. Der Gesetzgeber verzichtet daher unter bestimmten Umständen auf die steuerliche Erfassung der erwähnten stillen Reserven (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 24 Tz 130).

Eine der Voraussetzungen hierfür ist, dass das Gebäude bis zur Aufgabe des Betriebes der Hauptwohnsitz (= Mittelpunkt der Lebensinteressen) des Betriebsinhabers gewesen ist; eine Mindestfrist sieht das Gesetz dafür nicht vor (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 24 Rz 236).

Den Wohnsitzbegriff umschreibt § 26 Abs. 1 BAO: "Einen Wohnsitz im Sinne der Abgabenvorschriften hat jemand dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird." Der Wohnsitzbegriff ist objektiv. Maßgeblich ist die tatsächliche Gestaltung der Dinge (Quantschnigg/Schuch, a.a.O., § 1 Tz 11.1; Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2. Auflage, § 26 Tz 4). Auf die innere Einstellung kommt es nicht an (VwGH 25.9.1973, 111/73). Auch die polizeiliche Meldung ist nicht ausschlaggebend (VwGH 23.5.1990, 89/13/0015). Die ständige Benützung der Wohnung ist nicht Voraussetzung für einen Wohnsitz (VwGH 5.9.1969, 689/69; VwGH 12.6.1964, 96/64; VwGH 8.11.1963, 1245/62).

Bei mehrfachem Wohnsitz liegt der Hauptwohnsitz dort, wo der Steuerpflichtige seine Wohnbedürfnisse regelmäßig und laufend befriedigt. Indiz ist dabei, dass sich der Steuerpflichtige an diesem Ort überwiegend aufhält (Quantschnigg/Schuch, a.a.O., § 24 Tz 133).

Der Bw. wurde 1977 die Gewerbeberechtigung für Gastgewerbe erteilt. Ihre Eltern übergaben ihr 1980 die Frühstückspension, die sie seit damals bis 31. Dezember 1993 geführt hat. Zwischen 1980 und 1987 hat sie ihre Mutter in der J-Gasse 4 gepflegt und sich daher überwiegend dort aufgehalten. Die Bw. hat nach eigenen Angaben seit dem Tod ihrer Mutter im Dezember 1987 mit ihrem Mann in der J-Gasse 4 gewohnt.

Die Betriebsprüferin musste im Nachhinein (1996) beurteilen, wo sich der Hauptwohnsitz der Bw. bei Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 1993 und davor befunden hat; die tatsächlichen Wohnverhältnisse konnte sie im Prüfungsjahr jedoch nicht mehr feststellen.

Nach Ansicht des UFS entspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass die Betreiberin einer Frühstückspension, die sonst kein Personal beschäftigt, auch dort wohnt. Die Angaben der Bw. – sie habe zum 31. Dezember 1993 und bereits Jahre davor in der J-Gasse 4 gewohnt – sind durchaus glaubwürdig, zumal die Betriebsprüferin nichts Gegenteiliges feststellen konnte. Die Angaben der Bw. werden zudem durch die vorgelegten Bestätigungen langjähriger Gäste belegt.

Die Bw. verfügt im Haus J-Gasse 4 über eine Privatwohnung im Ausmaß von 73,20 m² bestehend aus Küche (16,00 m²), WC (2,20 m²), Bad (5,00 m²), Diele (7,30 m²), Wohnzimmer (15,20 m²), Schlafzimmer (20,50 m²) und Flur (7,00 m²). Diese Wohnung befindet sich im Erdgeschoss (Altbau).

Im Haus W-Weg 6, das nur wenige Gehminuten von der Frühstückspension entfernt ist, stehen der Bw. zwei Zimmer (Küche und Wohnzimmer) im Ausmaß von ca. 33 m² zur Verfügung. Die restlichen Räumlichkeiten werden seit ca. 1989 von ihrem Sohn, seiner Gattin und seinen drei Kindern bewohnt.

Das wesentlich bessere Platzangebot spricht ebenfalls für einen Hauptwohnsitz in der J-Gasse 4.

Als weitere Voraussetzungen für die Anwendung des § 24 Abs. 6 EStG 1988 darf das Gebäude weder ganz oder zum Teil veräußert werden, ganz oder zum Teil einem anderen zur Erzielung betrieblicher Einkünfte überlassen noch überwiegend selbst zur Einkunftserzielung verwendet werden.

Über das Gebäude darf daher bei Betriebsaufgabe nur in sehr eingeschränktem Umfang verfügt werden. Jede noch so geringe Gebäudeüberlassung für betriebliche Zwecke (also auch eine solche in bloß untergeordnetem Ausmaß) ist begünstigungsschädlich. Schädlich ist daher insbesondere die Weiterführung des Betriebes etwa durch einen Familienangehörigen, auch wenn die Nutzungsüberlassung unentgeltlich erfolgt.

Eine eigenbetriebliche Verwendung des Gebäudes durch den bisherigen Betriebsinhaber kommt schon aus dem Erfordernis der Einstellung jeder Erwerbstätigkeit nicht in Frage.

Im Übrigen darf der Steuerpflichtige das Gebäude nicht zur überwiegenden Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte (insb. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) verwenden. Überwiegende Verwendung zur Einkunftserzielung liegt idR bei einem Einsatz von mehr als 50 % des Gebäudeflächenausmaßes vor (Doralt, a.a.O., § 24 Tz 236; Quantschnigg/Schuch, a.a.O., § 24 Tz. 134).

Die Bw. hat ihrer Tochter das gegenständliche Gebäude nicht zur Erzielung betrieblicher Einkünfte überlassen. Michaela T. hat die Frühstückspension nur mehr in einem eingeschränkten Ausmaß weitergeführt und außerbetriebliche Einkünfte erzielt. Sollte Michaela T. tatsächlich fallweise mehr als zehn Fremdenbetten vermietet haben, so fehlt es an der Nachhaltigkeit, um von Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgehen zu können.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüferin betreibt seit 1. Jänner 1994 die Tochter der Bw. die Frühstückspension, sodass ihr auch die daraus erzielten Einkünfte zuzurechnen sind.

Dass die Bw. nach wie vor in der J-Gasse 4 (Hauptwohnsitz) lebt, ändert an der erfolgten Zurechnung nichts.

Nach Auffassung des Finanzamtes liegt in der Verpachtung der Frühstückspension an Michaela T. eine überwiegende Verwendung des gegenständlichen Objektes zur Einkunftserzielung seitens der Bw. vor.

Hinsichtlich der Quadratmeteranzahl der einzelnen Räumlichkeiten gibt es keine Differenzen zwischen Bw. und Finanzamt. Auffassungsunterschiede bestehen hingegen bei der Nutzungszuordnung der einzelnen Räumlichkeiten für private oder Vermietungszwecke.

Das Argument der Bw. – jene Fremdenzimmer, die nicht mehr dem heutigen Standard (Fehlen von WC/Bad bzw. Dusche) entsprechen würden, blieben nunmehr im Wesentlichen ungenutzt – sind nach Auffassung des UFS nicht von der Hand zu weisen. Wenn Räumlichkeiten aber nicht genutzt werden, liegt keine Verwendung zur Einkunftserzielung vor. Die im Dachgeschoss befindlichen Räumlichkeiten werden daher zur Gänze sowie die zwei Zimmer im 1. Stock (Altbau) der privaten Nutzung zugeordnet. Ebenso wird die Garage, in der bei der Besichtigung ein Auto eines Gastes vorgefunden wurde, nicht der Vermietungstätigkeit zugerechnet, da allein aus diesem Umstand nicht auf eine Verwendung für die Einkunftserzielung geschlossen werden kann.

Ausgehend von den Feststellungen der Betriebsprüferin anlässlich der Gebäudebesichtigung unter Einbeziehung der Argumente der Bw. geht der UFS davon aus, dass insgesamt 202,82 m² (Keller und Heizraum 43,44 m², Erdgeschoss und 1. Stock 159,38 m²) des gegenständlichen Gebäudes für die Frühstückspension verwendet werden. Selbst wenn man ein Zimmer als Bügelzimmer annimmt, werden weniger als 50 % des Gebäudeflächenausmaßes für die Vermietungstätigkeit genutzt. Bei einer festgestellten Gesamtfläche von 440,50 m² ist daher keine überwiegende Verwendung zur Einkunftserzielung seitens der Bw. gegeben.

Aufgrund obiger Ausführungen liegen die Voraussetzungen des § 24 Abs. 6 EStG 1988 vor, sodass die stillen Reserven des Gebäudes nicht erfasst werden.

Sodawassererzeugung - Unternehmerlohn:

Die Bw. hat Unternehmerlöhne (1993: 86.094,00 S inklusive Lohnnebenkosten) als Betriebsausgaben geltend gemacht, was von der Betriebsprüferin nicht anerkannt wurde. Nach Ansicht der Bw. müsste nunmehr die Zurechnung der Betriebsprüferin um die Lohnnebenkosten gekürzt werden.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Unternehmerlöhne sind keine Betriebsausgaben, da sie nicht betrieblich veranlasst sind.

Ein Nachweis über die Abfuhr von Lohnnebenkosten in Höhe von 11.854,26 S wurde erbracht. Sie mindern daher als Betriebsausgaben die Zurechnung der Betriebsprüferin.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb errechnen sich daher wie folgt:

Fremdenpension 1.1.-31.12.1993	+28.704,49
Übergangsverlust Fremdenpension zum 31.12.1993	-15.412,77
Aufgabegewinn Fremdenpension zum 31.12.1993	0,00
Sodawassererzeugung 1.1.-31.12.1994	+52.912,77
Aufgabegewinn Sodawassererzeugung zum 31.12.1993	+38.595,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	104.799,49

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, 28. Mai 2004