



GZ. RV/0355-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch ECO ADVICE Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien, vertreten durch Mag. Kolienz, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1995, Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO und Gewerbesteuer für die Jahre 1991 bis 1995 nach in Wien durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Hinweis

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. betreibt in Form einer Kommanditgesellschaft ein Tischler- u. Malerunternehmen in W. Die Gesellschafter E. O., J. Ho. und J. Hl. sind zu je 45% bzw. 10% an der KG beteiligt.

Strittig ist die Anerkennung einer zusammengelegten Eigentumswohnung (Top 3+10) in S., H-str. 65 als Betriebsvermögen.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über den Zeitraum 1991 bis 1995 wurde folgende das Berufungsverfahren betr Feststellung getroffen:

"Mit Kaufvertrag vom 30.12.1991 bzw. 10.1.1992 erwarb der Tischlerei-Teilbetrieb zwei Eigentumswohnungen (Top 3 u. 10) um insgesamt S 1,3 Mio und aktivierte dieses als Betriebsvermögen. In den Folgejahren wurden die laufenden Betriebskosten, sowie Zinsen, Spesen aus der Übernahme des Bausparkkredites und Absetzung für Abnutzung (Afa) als Betriebsausgaben abgesetzt. Weiters wurden Eigenleistungen durch Arbeitnehmer und Material aus dem Betrieb aktiviert.

Die in der Folge zusammengelegten Eigentumswohnungen befinden sich in einem Gebäude aus der Jahrhundertwende, und haben eine Nutzfläche von rd. 230 m² inkl. Veranda verteilt über 3 Wohnebenen. Die Wohneinheit Erdgeschoss besteht aus einem Eingang mit Vorraum, WC und Wohnraum, die Raumeinteilung des Kellergeschosses besteht aus einem Heizraum, Bad, Küche und Speisezimmer, zum Obergeschoss gehört ein Wohnzimmer (insg. ca. 50 m²), Schlafzimmer, Vorraum, WC und Waschgelegenheit, Leseraum, Bibliothek und Veranda. An Eigenleistungen wurden u.a. Decken, Böden, Wandabteilungen, Stiegenaufgänge, Türen und Parkettböden hergestellt."

Die Eigentumswohnung wäre lt. Auskunft des Kompl.-Gesellschafters E. O. zum Zwecke einer Erholungsmöglichkeit bzw. als Urlaubs- und Erholungsheim für die im Betrieb beschäftigten Arbeitnehmer angeschafft worden. Lt. Aufzeichnungen für die Jahre 1993 bis 1995 wäre die Wohnung tatsächlich nur von Arbeitnehmern des Tischlerei-Teilbetriebes als Urlaubsheim genutzt worden.

Lt. niederschriftlicher Einvernahme zweier ehemaliger Tischlergesellen wäre es jedoch zur Gänze unbekannt gewesen, dass es eine Urlaubsmöglichkeit gab, bzw. wäre diese auch nicht angeboten worden. Dem zweiten Gesellen wäre die Existenz einer Liegenschaft, jedoch nicht die Nutzung als Urlaubsheim bekannt gewesen. Weiters gab dieser bekannt, dass die Liegenschaft seines Wissens nach nur von bestimmten Mitarbeitern einer besonderen Religionsgemeinschaft angehörig besucht worden wäre.

Auf Grund dieser Aussagen wurde von der BP das Grundstück und die Eigentumswohnung aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden, mit der Begründung, dass wenn überhaupt ein Urlaubsheim vorliegt, dieses nicht allen Mitarbeitern zur Verfügung stehen würde, und es weiters bei Betrieben mittlerer Größe nicht üblich sei, ein eigenes Urlaubsheim zur Verfügung zu stellen bzw. anzuschaffen. Die Kosten einer derartigen freiwilligen Sozialleistung i. H. v. 1,3 Mio S stellten sich im Verhältnis zum jährl. Umsatz aus der Tischlerei von 5 bis 6 Mio S als unangemessen hoch dar, und spräche dies lt. BP für die Vermutung einer vorrangig privaten Veranlassung bzw. privaten Lebensführung.

Folgende Aufwendungen (netto) betr Adaptierung, aktivierte Eigenleistungen, Verbindlichkeiten, Investitionsbegünstigungen und laufende Betriebsausgaben wurden daher weiters gewinnerhöhend aufgelöst. Der Entnahmewert der Liegenschaft beträgt rd. S 1,3 Mio.:

	1991	1992	1993	1994	1995
Adaptierungen		94.732,15			
Akt. Eigenleist.				226.000,--	218.879,--
Vbk./Rückzahl.		499.196,42	120.000,--	120.000,--	120.000,--
lauf. BK		38.765,71	53.094,66	111.658,88	83.169,39
Invest.begünst.	260.000,--	18.946,--		33.900,--	

In der form- u. fristgerechten Berufung wird eingewendet, dass der Ankauf der Liegenschaft sowie die Eigenleistungen zwar richtig dargestellt worden wären, jedoch die Angaben der befragten Tischlergesellen widersprüchlich seien. Einerseits hätte ein befragter Mitarbeiter von einer "besonderen Religionsgemeinschaft" gewusst, andererseits wäre jedoch nichts von der Möglichkeit der Nutzung durch andere Mitarbeiter bekannt gewesen.

Die Existenz des Urlaubsheims wäre jedoch offensichtlich bekannt gewesen, und wäre dem befragten Tischlergesellen sichtlich auch das Detailwissen, die Besucher des Urlaubsheimes in Pausch und Bogen einer besonderen Religionsgemeinschaft zuzuordnen, bekannt gewesen. Der Schluss des Mitarbeiters, er käme als Besucher nicht in Frage sei unglaublich, da die Möglichkeit der Nutzung des Urlaubsheimes durch Aushang im Betrieb bekannt gegeben worden wäre. Ebenso sei der gezogene Schluss der BP nur eingeschränkt richtig.

Der Prüfer hätte sich persönlich von der Ausstattung des Objektes überzeugen können, dass den Urlaubsansprüchen eines Durchschnittsmenschen nicht entsprochen werde. Ein Urlaubsheim mit Komfortmangel würde auch keinen Firmenmitarbeiter von der Nutzung ausschließen, und würde der bauliche Zustand zudem laufend verbessert.

Den Ausführungen der BP folgend, es wäre bei Betrieben mittlerer Größe nicht üblich, ein Urlaubsheim zur Verfügung zu stellen, sei zu entnehmen, dass derartige Einrichtungen nach Ansicht der BP nur großen Betrieben zustehen würden. Beim vorliegenden Betrieb würde es sich jedoch um einen erfolgreichen Mittelbetrieb handeln, der nachhaltige Gewinne erziele. Es würden durchschnittlich 11-17 Mitarbeiter beschäftigt und ein Umsatz von 7-8 Mio S jährlich erzielt werden, daher sei es nicht einsichtig, sich dieses auf mittlere Sicht recht billigen Moti-

vationsinstrumentes nicht bedienen zu dürfen. Die Differenzierung zwischen mittelgroß und groß sei nicht nur gleichheits- sondern auch rechtswidrig.

Die Beurteilung der BP, dass die Anschaffung der Liegenschaft der privaten Lebensführung diene, sei daher nur eine Vermutung ohne konkrete Anhaltspunkte.

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

Ergänzend führt die BP aus, dass eine Besichtigung der Liegenschaft am 22.5.1997 erfolgt wäre. Die beiden Wohnungen Top 3 und 10 seien zu einer großen Wohnung von rd. 230m² zusammengelegt worden, und hätten sich zum Zeitpunkt der Besichtigung folgende Einrichtungsgegenstände in der Wohnung befunden: 1 kleiner Tisch, 2 Stühle, 4 Sofas (2 davon auf der Veranda), ein WC und ein kleines Waschbecken, keine Lampen, nur Glühbirnen.

Der Zustand der Wohnung entspräche somit nicht den üblichen Vorstellungen von einem Urlaubsheim, wie dies die der BP vorgelegten Aufzeichnungen dokumentieren sollten. Dabei würde es sich um ein kleines Heft handeln, in welchem sowohl Name und Datum der Benutzung (meist Wochenenden) festgehalten worden wären. Die Daten für die Jahre 1993 bis 1995 wurden auch im Arbeitsbogen vermerkt, und würden regelmäßig die gleichen Namen aufscheinen - Fr. M., Hr. Ho., Hr. D und Hr. P. - die lt. Gesellenaussage einer besonderen Religionsgemeinschaft angehören würden.

Die Befragung zweier ehemaliger Gesellen durch d. BP wäre erfolgt, um die tatsächliche Zurverfügungstellung des Urlaubsheimes an alle Mitarbeiter zu ermitteln. Lt. Aussagen dieser Mitarbeiter sei lediglich der Besuch von einigen bestimmten Mitarbeitern bekannt gewesen und hätte es in der Firma keinen Hinweis (weder schriftlich noch mündlich) auf ein eigenes Urlaubsheim gegeben. Zum Zeitpunkt der BP hätte sich jedoch im Aufenthaltsraum der Firma ein nicht zu übersehender Aushang (A 4-Blatt) befunden, der auf diese Möglichkeit der Erholungseinrichtung hinwies.

Im Prüfungszeitraum wäre lt. Aussage des Kompl.-Gesellschafter E. O. eine Nutzung der Liegenschaft nur für Mitarbeiter der Tischlerei inkl. Verwaltung vorgesehen gewesen. Der Umsatz der Tischlerei würde sich lt. Bw. auf ca. 5 bis 6 Mio S jährlich belaufen.

Die jährl. von der BP nicht anerkannten Zahlungen für das Urlaubsheim sowie durchgeführten Eigenleistungen und Material für die Adaptierung des Gebäudes im Streitzeitraum wie folgend dargestellt, betrugen insgesamt rd. S 1.185.000,--.

	1992	1993	1994	1995
Betriebskosten brutto	43.067,84	58.655,76	133.431,71	92.331,39
Rückzahl. Darlehen	499.196,42	120.000,00	120.000,00	120.000,00
Summe	542.264,26	178.655,76	253.461,71	212.331,39

Den Ausführungen des Bw., dass es sich um eine billiges Motivationsinstrument handeln würde, könne die BP daher nicht folgen. Auch sei von der BP nie behauptet worden, dass Urlaubsheime nur Großbetrieben zustünden, jedoch dass diese bei Betrieben dieser Größe unüblich seien (entsprechend der Judikatur zu Dienstwohnungen) und die Anschaffung daher der privaten Lebensführung zuzurechnen sei.

Ergänzend merke die BP an, dass der geltend gemachte Investitionsfreibetrag für das Urlaubsheim nicht zulässig und daher jedenfalls gewinnerhöhend aufzulösen sei.

In der Berufungsergänzung wendet der Bw. ein, dass zusätzlich zu der von der BP angegebenen Ausstattung ein Geschirrschrank, ein Kocher mit zwei Kochstellen und vier Stühle vorhanden gewesen wären. Das Urlaubsheim wäre nur von Mitarbeitern, die für eine Übernachtungsmöglichkeit nur einen eigenen Schlafsack benötigen würden, verwendet worden, bzw. nur von Mitarbeitern benutzt worden, die sich in erster Linie auf die Umgebung konzentriert hätten. Weiters würde sich die Größe des Urlaubsheimes wie folgt darstellen:

Nutzwert:	234 m ²
Keller	43,22 m ² (Küche)
Erdgeschoss	53,52 m ² (Vorraum, WC, Stiegenaufgang)
1.Stock	74.89 m ² (Wohnraum, Nassräume)
Veranda	12,15 m ²
Balkon	24,95 m ²
restl. Nutzwerte:	Stiegenaufgänge

Zudem wird ergänzend ausgeführt, dass im Prüfungszeitraum das Urlaubsheim tatsächlich nur von Mitarbeitern der Tischlerei benutzt worden wäre, jedoch nach Fertigstellung allen Mit-

arbeitern zur Verfügung stehen hätten sollen. Im Zuge der vorgenommenen Arbeiten durch die Tischlergesellen (Eigenleistungen) hätten diese bereits Kenntnis erlangt, und den Bw. um die sofortige Nutzung ersucht.

Zur Aussage des Mitarbeiters wird weiters eingewendet, dass es als sehr unwahrscheinlich erscheine, dass dieser Tischlergeselle sich selbst von der Dauer der Besuche überzeugt hätte. Insofern sei der Aussage wenig Aussagekraft beizulegen.

Betr. die Betriebskosten und Darlehensrückzahlungen wird eingewendet, dass neben der Motivation der Mitarbeiter ein beträchtliches Aktivum im Betriebsvermögen der KG entstanden sei. Nach Fertigstellung hätte das Objekt auch Werbezwecken dienen sollen, um es in einer Gegend mit wohlhabenden Leuten auch als Herzeigeobjekt zu verwenden. Das vorliegende Unternehmen sei auf diese Zielgruppe ausgerichtet.

In Hinblick auf die Nutzung des Objektes durch den gesamten Betrieb (insgesamt rd. 15 Mitarbeitern, Umsatz von rd. S 6.624.000,-) würden auch die Kriterien der Angemessenheit verändert.

Im Rahmen der Berufung wird für den Fall der Vorlage der Berufung an die zweite Instanz der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gem. § 284 BAO gestellt, im Zuge des Berufungsverfahrens wurde weiters der Antrag auf Einvernahme des Herrn A. D. als Zeugen nachgereicht.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vom 9. Dezember 2003 führte der steuerliche Vertreter des Bw. ergänzend aus, dass es sich bei der Bw. um eine § 5-Gewinnermittlerin handle, und die Aufnahme von gewillkürtem Betriebsvermögen daher möglich sei. Eine private Nutzung durch die Bw. wäre nicht vorgelegen bzw. auch nicht festgestellt, sondern nur vermutet worden.

Bzgl. der Auskünfte der beiden ausgeschiedenen Tischlergesellen wäre gegenüber den fünf tatsächlichen Besuchern unrichtig gewichtet worden, bzw. hätten diese ebenso befragt werden müssen. Zudem sei die Bemerkung bzgl. besonderer Religionsgemeinschaft grundsätzlich als diskriminierend zu bezeichnen. Bei der Bw. hätte es sich weiters zum Zeitpunkt der BP um ein expandierendes Unternehmen gehandelt, demzufolge die Möglichkeit der Zurverfügungstellung eines Urlaubsheimes gerechtfertigt gewesen wäre. Darüberhinaus sollte die Liegenschaft auch als Schauobjekt zu Werbezwecken verwendet werden.

Lt. Angaben des Gesellschafters E.O. wäre aufgrund des Prüfungsverfahrens das Projekt bislang nicht fertiggestellt worden. Die Benützung der Liegenschaft wäre unentgeltlich erfolgt, wobei auf die Namen der Besucher angesprochen, es sich u.a. um den "ehemaligen" Komplementär J. H. sowie einen ausgeschiedenen Kommanditisten A. D. gehandelt hätte.

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde der Beschluss verkündet, dass von der Zeugeneinvernahme bzgl. A. D. abgesehen werde, da diese für die Beurteilung der unter Beweis zu stellenden Tatsache, dass die Liegenschaft von allen Arbeitnehmern benutzt wurde bzw. benutzt hätte werden können, unerheblich ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. führt einen Gewerbebetrieb in Form einer Kommanditgesellschaft und hat die Bestimmungen für Vollkaufleute gem. § 5 EStG zu beachten. Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ist zwischen notwendigem Betriebsvermögen und notwendigem Privatvermögen sowie gewillkürtem Betriebsvermögen zu unterscheiden. Als notwendiges Betriebsvermögen werden alle Wirtschaftsgüter angesehen, die ihrer Wesensart und Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und tatsächlich betrieblich verwendet werden. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes bzw. des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung maßgebend, nicht hingegen subjektive Motive (z.B. der Grund der Anschaffung). Eine bloß vorübergehende Nichtverwendung des Wirtschaftsgutes vor Beginn der tatsächlichen betrieblichen Nutzung steht der Beurteilung als notwendiges Betriebsvermögen nicht entgegen (siehe u.a. E v. 13.9.1988, 87/14/0162).

Beim notwendigen Privatvermögen handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die nach ihrer objektiven Beschaffenheit für private Zwecke bestimmt sind bzw. objektiv erkennbar der privaten Bedürfnisbefriedigung dienen, d.h. alle in der privaten Sphäre selbst genutzten Gegenstände. Diese Wirtschaftsgüter stellen nur bei ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflicher Zweckverwendung kein notwendiges Privatvermögen dar. Nach hL und st.Rspr. stellt z.B. eine Eigentumswohnung, die möglicherweise Dienstnehmern für den Urlaubsaufenthalt zur Verfügung gestellt wird, notwendiges Privatvermögen dar (VwGH 12.1.1968, 471/67).

Dagegen handelt es sich beim gewillkürten Betriebsvermögen um Wirtschaftsgüter, die ihrer Beschaffenheit nach denkbar sowohl als Privatvermögen oder Betriebsvermögen angesehen werden können. Nach außen hin tritt der Entschluss ein Wirtschaftsgut in das Betriebsvermö-

gen aufzunehmen, durch die Aufnahme in die Buchhaltung in Erscheinung. Die Dispositionsfreiheit ist jedoch insofern begrenzt, dass notwendiges Privatvermögen nicht in den Betriebsvermögensvergleich bzw. gewillkürtes Betriebsvermögen nicht schrankenlos in den Betriebsvermögensvergleich einbezogen werden darf, um z.B. im Hinblick auf bevorstehende Wertminderungen oder Veräußerungen günstigere steuerliche Ausgangspositionen zu gewinnen. Die Aufnahme in die Bücher ist nur für § 5-Gewinnermittler zulässig, jedoch müssen lt. hL betriebliche Gründe vorliegen bzw. muss der Betrieb durch das Betriebsvermögen in irgendeiner Weise (unmittelbar durch Erträge bzw. mittelbar durch Betriebsvermögensstärkung) gefördert werden. Dabei ist die wirtschaftliche Beziehung zum Betrieb weit zu sehen, es genügt z.B. die Eignung eines Wirtschaftsgutes als Wertanlage, wenn ein betriebliches Interesse an einer fundierten Kapitalausstattung (Betriebsvermögensstärkung) besteht (Quantschnigg-Schuch, EStG-HB, Tz 12f zu § 4; Hofstätter-Reichel, EStG-Komm., Tz 18 zu § 5).

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob die von der Bw. erworbenen Liegenschaftsanteile bzw. Wohnungen notwendiges Privatvermögen darstellen oder ob dieses Wirtschaftsgut als sogenanntes gewillkürtes Betriebsvermögen anzuerkennen ist. Die objektive Beschaffenheit und Wesensart sowie die Zweckbestimmung des Wohnungseigentums verweisen im ggstl. Fall grundsätzlich darauf, dass dessen Erwerb vor allem dem im privaten Bereich liegenden Zweck zu dienen bestimmt ist, einen Urlaubsaufenthalt (zu den Wochenenden) zu ermöglichen. Damit wird grundsätzlich der außerbetriebliche Verwendungsbereich in der privaten Lebenssphäre angesprochen. Die Benützung der Liegenschaft erfolgte unentgeltlich, d.h. es wird kein unmittelbarer Betriebserfolg durch Erträge erzielt.

Einen unmittelbaren Beitrag zum Betriebserfolg durch Mieterträge gibt es somit nicht. Das unentgeltliche Zurverfügungstellen einer rd. 230 m² großen Eigentumswohnung an Arbeitnehmer trotz der hohen laufenden Betriebskosten der Wohnung (S 53.094,66, S 111.658,88 und S 83.169,39 für die Jahre 1993 bis 1995) ist jedoch jedenfalls als unüblich nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen, bzw. spricht grundsätzlich auch für das Vorliegen anderer nichtbetrieblicher Beweggründe. Die Zusammenlegung der Wohnungen erscheint in Hinblick auf die Schaffung eines Erholungs- und Urlaubsheimes für Arbeitnehmer ebenso als nicht zweckmäßig und unüblich der Größe nach, und spricht die Zusammenlegung der Wohnungen zu einer Wohnung nach ihrer objektiven Beschaffenheit auch für eine Nutzung zu privaten Zwecken (Wohnraum von rd. 50 m²). Lt. vorgelegten Aufzeichnungen wurde weiters zwar ein Belegschaftstreffen vom 9.9.1995 vermerkt, jedoch ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ein Belegschaftstreffen in einer rd. 200 km entfernten Räumlichkeit ebenso als

grundsätzlich unüblich nach der Lebenserfahrung zu beurteilen. Dies erscheint daher in diesem Zusammenhang nur durch die besonderen Verhältnisse erklärbar, so ist lt. Eintragung vom 16. November 1987 die Berufsbezeichnung des Kommanditisten J. H. Seelsorger. Die besondere Religionszugehörigkeit wird im Rahmen des Berufungsverfahrens grundsätzlich auch nicht bestritten, wenngleich als diskriminierend angemerkt.

Bei den Besuchern handelte es sich zudem lt. Aktenlage und Angaben des Komplementärs E. O. im Rahmen der mündlichen Verhandlung u.a. auch um den Komplementär J. Ho. (ausgeschieden aus der KG im Jahre 1997). Die Wohnung wurde somit im Prüfungszeitraum 1995 jedenfalls auch von einem Komplementär der Gesellschaft selbst für Freizeit- und Urlaubszwecke genutzt, und spricht dies für die Beurteilung als notwendiges Privatvermögen. Dient die Wohnung nämlich privaten Zwecken eines Komplementärs, wie Wohn-, Freizeit- oder Urlaubszwecken, ist das Grundstück dem notwendigen Privatvermögen zuzurechnen, zumal jeder Gesellschafter Mitunternehmer des ganzen Unternehmens ist. Mit dem Betrieb des Bw. hat ein solcher im privaten Bereich liegender Vorgang nichts zu tun. Der Erwerb des Objektes hatte somit objektiv (auch) den Zweck den Gesellschaftern der Bw. selbst einen Urlaubsaufenthalt in einer schönen Umgebung zu ermöglichen (vgl. VwGH 21.12.1993, 89/14/0186).

Im vorliegenden Fall wurde weiters ermittelt, dass nur eine eingeschränkte Mitarbeiterzahl von der Urlaubsmöglichkeit Gebrauch gemacht hat. Der Grund dafür lag darin, dass lt. Aussage der beiden Tischlergesellen nicht alle Mitarbeiter von dieser Möglichkeit desurlaubes wussten. Dieser Sachverhalt wurde im Berufungsverfahren von der Bw. grundsätzlich dementiert, jedoch lt. ergänzenden Ausführungen zur Stellungnahme der BP dargelegt, dass die Mitarbeiter des Tischlerei-Teilbetriebes bereits im Zuge der zu erbringenden Eigenleistungen Kenntnis von der Existenz der Liegenschaft erhielten und um die sofortige Benutzungsmöglichkeit ersuchten. Die Nutzung der Liegenschaft durch sämtliche Mitarbeiter sollte lt. Bw. jedoch erst nach Fertigstellung erfolgen. Der Grund für die beschränkte Nutzung liegt somit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates im Rahmen der Beweiswürdigung darin, dass im Prüfungszeitraum nur die Mitarbeiter der Tischlerei davon Kenntnis erhalten hatten.

Im vorliegenden Fall wurde weiters eingewendet, dass die Urlaubsmöglichkeit der Motivation der Mitarbeiter dienen sollte. Die Bw. hat jedoch nicht dargelegt, ob und welcher Erfolg mit dieser Motivation für die Mitarbeiter erreicht wurde bzw. erreicht werden konnte. Diese Art von Motivationsinstrument (ohne Kostenersatz bzw. Gewinnbeiträge zum Betriebserfolg des Unternehmens) entspricht nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates nicht der Ver-

kehrsauffassung bei Gewerbebetrieben mittlerer Größe (entsprechend der hL und st. Rspr. betr Dienstwohnungen) bzw. ist auch als unüblich zu beurteilen. Dem Argument, dass es sich für den Betrieb der Bw. auf mittlere Sicht um ein recht billiges Motivationsinstrument handeln würde, kann zudem entsprechend der Ansicht der BP in Hinblick auf die Kosten der Wohnung bzgl. Darlehensrückzahlung und Anschaffungskosten nicht gefolgt werden.

Der Bw. legt weiters dar, dass die Liegenschaft nach Fertigstellung des Objektes auch Werbezwecken dienen sollte, und dass insofern ein betrieblicher Zusammenhang herzustellen sei. Der Einwand der Bw., dass die Liegenschaft nach Fertigstellung auch Werbezwecken in einer Gegend mit wohlhabenden Leuten dienen sollte, ist jedoch nicht nachvollziehbar, zumal es sich um eine Wohnung in einem villenartigen Gebäude handelt und die Verwendung als Schauraum in einer rd. 200 km vom Gewerbebetrieb entfernten Liegenschaft nicht als der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechend beurteilt werden kann. Dazu ist auszuführen, dass lt. Rspr. des VwGH auch bei einem entfernten Zusammenhang mit dem Beruf des Steuerpflichtigen wie z.B. ein Musterbad zwecks Kundenwerbung im eigenen Wohnhaus, notwendiges Privatvermögen vorliegt (vgl. Quantschnigg-Schuch, EStG – HB, Tz 13 zu § 4; VwGH 17.11.1981, 81/14/0086).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist daher die streitggstdl. Eigentumswohnung auch der objektiven Beschaffenheit nach und Nutzung insgesamt dem notwendigen Privatvermögen zuzuordnen, und sind die Einwendungen der Bw. bzgl. Motivation der Mitarbeiter und Werbezwecken als ungewöhnlich und unüblich nach der Verkehrsauffassung zu qualifizieren. Ein grundsätzlich privat genutztes Wirtschaftsgut bedarf der tatsächlichen ausschließlichen oder nahezu ausschließlichen betrieblichen Verwendung als positive Voraussetzung für die Zurechnung zum gewillkürten Betriebsvermögen, eine betriebliche Nutzung liegt im ggstdl. Fall jedoch nicht vor. Einen unmittelbaren Beitrag zum Betriebserfolg durch Erträge gibt es weiters ebenso nicht. Bzgl. der Eignung als Vermögensanlage scheinen weiters die hohen Aufwendungen bzgl. Darlehensrückzahlungen und Investitionsbegünstigungen sowie die hohen laufenden Betriebskosten und Adaptierungsaufwendungen von rd. S 1,5 Millionen im Streitzeitraum im Vordergrund zu stehen. Die Höhe der Aufwendungen spricht nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates auch für die Ausnützung von steuerlichen Vorteilen und Begünstigungen bzw. Verlagerung von privaten Aufwendungen in den steuerwirksamen betrieblichen Bereich.

zum Beweisantrag auf Einvernahme eines ehemaligen Gesellschafters A.D. als Zeugen)

Der Bw. beantragte im Zuge des Berufungsverfahrens die Zeugeneinvernahme des Mitarbeiters und vormaligen (im Zeitraum 1983 bis 1987) Gesellschafters A.D. als Beweismittel zur Bestreitung der Aussagen der von der BP einvernommenen ausgeschiedenen Gesellen des Tischler-Teilbetriebes. Die Aussagen der ausgeschiedenen Mitarbeiter seien widersprüchlich, da zwar diesbzgl. von Mitarbeitern, die einer besonderen Religionsgemeinschaft angehören, gewusst worden wäre, jedoch nicht von der Nutzung als Urlaubsheim. Die Aussagen würden lt. Bw. daher als unwahrscheinlich erscheinen und wäre die Existenz des Urlaubsheimes sichtlich bekannt gewesen. Die Möglichkeit der Nutzung wäre im Betrieb durch Aushang bekannt gegeben worden, und sei die Folgerung der BP, die Nutzung der Liegenschaft wäre nur für einen bestimmten Personenkreis möglich gewesen, nur eingeschränkt richtig.

Gemäß § 183 Abs. 3 BAO sind von den Parteien beantragte Beweise aufzunehmen, soweit nicht eine Beweiserhebung gem. § 167 Abs. 1 BAO zu entfallen hat. Von der Aufnahme beantragter Beweise ist abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, wenn die Beweisaufnahme mit unverhältnismäßigem Kostenaufwand verbunden wäre, es sei denn, dass die Partei sich zur Tragung der Kosten bereit erklärt und für diese Sicherheit leistet, bzw. wenn sich aus den Umständen zeigt, dass die Beweise in offener Absicht, das Verfahren zu verschleppen, angeboten werden.

Es gilt das Verbot der antizipativen (vorgreifenden) Beweiswürdigung. Die Ablehnung eines Beweisantrages – ohne in das Beweisverfahren einzugehen – darf nur dann erfolgen, wenn er objektiv gesehen nicht geeignet ist, über den Gegenstand der Beweisaufnahme einen Beweis zu liefern, weil die Beweismittel ihrem möglichen Beweisergebnis nach von vornherein unerheblich sind, bzw. der Erkenntnisstand bereits ein solcher ist, dass die Art des Beweismittels als die bereits mit Sicherheit gewonnene Beurteilung des Verfahrensgegenstandes mit Bestimmtheit ausschließt (Stoll, BAO S. 1894f).

Im vorliegenden Fall ist vom Beweisantrag hinsichtlich des Beweisthemas, dass die Existenz des Urlaubsheimes allen Mitarbeitern bekannt war bzw. benutzt hätte werden können als unerheblich abzusehen, da lt. ergänzenden Ausführungen der Bw. nur die Mitarbeiter des Tischlereibetriebes bereits im Zuge der vorgenommenen Arbeiten von der Existenz der Liegenschaft Kenntnis erlangten. Die Nutzung der Liegenschaft durch die Mitarbeiter des Tischlereibetriebes erfolgte somit aufgrund der persönlichen Anfrage an den Komplementär-Gesellschafter E.O.. Unter Verweis auf die o.a. Ausführungen ist daher der Antrag als unerheblich abzulehnen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 12. Jänner 2004