

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch DILIGENTIA-WP STB GmbH, Mühlstr 27, 3340 Waidhofen an der Ybbs, über die Beschwerde vom 13.7.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 14.6.2011, betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2008 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Änderungen sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Spruches bilden.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf) fand eine Betriebsprüfung (Bp) statt, in deren Zuge unter anderem in Tz 1 des Bp-Berichtes folgende Feststellung getroffen wurde: Das Gebäude in M, H, bestehe aus Top 1 (Erdgeschoss, Arztordination, Friseur, Nebenräume) und Top 2 (Obergeschoss, Privatwohnung der Bf und ihres Ehegatten). Top 2 stehe im Eigentum des Gatten der Bf, Top 1 stehe im Eigentum der Bf und werde an ihren Gatten vermietet.

In Tz 2 des Bp-Berichtes finden sich folgende Feststellungen: Im Jahr 2008 seien größere Instandhaltungsarbeiten im Innenhof vorgenommen worden: Der Asphalt sei abgetragen worden, Kanalrohre ausgetauscht, der Unterbau frostsicher gemacht und die Pflasterung des Hofes mit Porphyrwürfeln neu gestaltet worden. Die Kostenverteilung auf Top 1 und 2 sei grundsätzlich nach dem Parifizierungsschlüssel erfolgt und von der Bf laut Erklärung zunächst mit 54,6 %, von der Bp unbestritten mit 47,6 % Top 1 zugerechnet worden. Lediglich die Hofpflasterung sei mit einem vom Parifizierungsschlüssel abweichenden Anteil zwischen Top 1 und 2 aufgeteilt worden. Die Bf habe 70 % Top 1 zugerechnet, weil im Familienbereich drei Fahrzeuge vorhanden seien (Nutzungszurechnung Top 2) und

es insgesamt zehn Parkplätze gebe. Sieben Parkplätze seien daher von der Ordination benutzt worden. Die Bp habe nur 38 % anerkannt.

Begründend führt die Bp aus, Patienten parkten nicht im Hof, weil das Einfahrtstor auch zu den Ordinationszeiten geschlossen sei und die Patienten daher auf öffentlichen Flächen parkten. Lediglich Behinderten werde auf vorherigen Anruf geöffnet, um den gesetzlichen Bestimmungen über den barrierefreien Zugang zu entsprechen. Daneben sei bloß die Zufahrt des betrieblichen Kfz zur Doppelgarage erforderlich. Aus diesen Erwägungen leite die Bp ab, dass der Einfahrtsbereich und die angrenzenden Flächen bis zur Mitte der Doppelgarage gänzlich von Top 1 genutzt würden (111 m²), die dahinter liegenden Flächen gänzlich vom privaten Top 2 (181 m²).

Diesen Feststellungen folgend erließ das Finanzamt neue Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2008.

Die Berufung bekämpft diese Bescheide insoweit, als die Hofpflasterung (netto gesamt 43.187,96 Euro) nur mit 38 anstatt 70 % als Werbungskosten aus VuV und als unternehmerisch genutzter Anteil anerkannt worden ist. Begründend führt die Bf aus:

Die Abgabenbehörde habe der Bf nicht mitgeteilt, aufgrund welcher Erhebungen sie zu der von ihr getroffenen Aufteilung gekommen sei. Der Innenhof zähle zu den gemeinsamen Objekten der WEG-Anlage, die Aufteilung von Aufwendungen habe gemäß § 32 WEG grundsätzlich wie folgt zu erfolgen: 1. gesetzlicher Aufteilungsschlüssel; 2. abweichender Aufteilungsschlüssel, a) durch einstimmige schriftliche Vereinbarung aller Wohnungseigentümer, b) durch gerichtlich festgelegten Aufteilungsschlüssel, c) durch vereinbarte Aufteilung nach gemessenem Verbrauch; 3. Schaffung von Abrechnungseinheiten.

Eine Vereinbarung gemäß Punkt 2 und 3 liege nicht vor und wäre auch nicht fremdüblich, weil kein Eigentümer freiwillig einen höheren Kostenanteil übernehmen würde, als seiner Quote entspreche. Die von der Abgabenbehörde angesetzten 38% seien jedoch weniger als die quotenmäßige Nutzung. Allerdings dürfe der Mieter 70% nutzen, was auch in der Miete berücksichtigt sei. Die intensive Nutzung durch den Mieter sei Ursache für die notwendige Sanierung.

Die Judikatur berücksichtige bei der gemischten Nutzung von Gängen und Vorräumen auch die höhere Frequenz. Die Patientennutzung sei auf Behinderte und Rettung beschränkt, weil bei allgemeiner Zufahrt keine ausreichende Wendefläche mehr gegeben sei und damit die Funktion als Behindertenparkplatz nicht mehr erfüllt werden könne. Auch der zu TOP 1 gehörige Lagerraum wäre nur über Hofflächen, die der TOP 2 zugerechnet wurden, erreichbar.

Die Vor-Bp habe die von der Bf angesetzten Nutzungsverhältnisse nicht beanstandet.

In seiner Stellungnahme zur Berufung führt das Finanzamt aus:

Aufgrund der Vergrößerung der Privatwohnung seien die Nutzungsanteile neu zu berechnen gewesen. Seitens der Bf habe ihr Mann am 2.3.2010 angegeben, der Innenhof stehe Patienten und Mitarbeitern als Parkplatz zur Verfügung. Mit Schreiben vom 22.3.2011 habe die Behörde u.a. die Kürzung der Pflasterungskosten bekannt gegeben. Mit Antwort vom 11.4.2011 habe die Bf zu einigen Punkten Stellung bezogen und einige Punkte betreffende Fragen an die Behörde gerichtet, die Hofpflasterung sei nicht Thema dieses Antwortschreibens gewesen. Im Zuge der Schlussbesprechung am 4.5.2011 sei von der Bf erstmals bekannt gegeben worden, dass keine allgemeine Parkmöglichkeit für Patienten im Innenhof bestehe. Im Verfahren habe die Bf das Finanzamt bisher nicht aufgefordert, nähere Angaben über von der Bp durchgeführte Erhebungen zu machen.

Die Abgabenbehörde habe umfangreiche Beobachtungen von April 2010 bis April 2011 an unterschiedlichen Tagen und zu unterschiedlichen Zeiten, jedoch immer während der Ordinationsstunden, durchgeführt. Bei all diesen Beobachtungen sei das Einfahrtstor geschlossen gewesen, auch wenn alle öffentlichen Parkplätze im Nahbereich besetzt gewesen seien. Auch die Mitarbeiter der Ordination parkten außerhalb des Hofes. Im Februar 2011 und November 2010 habe auch eine behinderte Person keine Einfahrmöglichkeit in den Hof gehabt.

Zwischen Finanzamt und Bf sei unstrittig, dass die Aufteilung der allgemeinen Objekte nicht nach dem Parifizierungsschlüssel, sondern nach den tatsächlichen Verhältnissen zu erfolgen habe. Es finde sich jedoch weder eine Nutzungsregelung im Mietvertrag betreffend den Innenhof, noch werde dafür ein besonderer Entgeltsbestandteil ausgewiesen. Auch sei es unrichtig, dass die intensive Nutzung durch den Mieter den Sanierungsbedarf auslöste, vielmehr lag der Sanierung ein Rohrbruch zugrunde. Bei der Bf habe auch bisher keine Bp stattgefunden.

Die im Zuge der Schlussbesprechung vorgebrachten Einwendungen (Nutzung durch Behinderte und Rettung) seien von der Behörde entsprechend gewürdigt worden. Der gesamte Einfahrtsbereich bis inklusive der Hälfte der Doppelgarage (darin ein Privat-Pkw und ein betrieblicher Pkw des Mieters) seien zu 100% dem V+V-Bereich zugeordnet worden. Dem von der Bf eingewendeten vermieteten Lagerraum sei die Erreichbarkeit der Privatgarage der Bf gegenüber zu stellen.

In einer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Finanzamtes führt die Bf aus:

Die Aufteilung der Hofpflasterung sei in der Schlussbesprechung vorbehalten worden, weil erst mit dem Fachbereich Rücksprache gesucht worden sei, der Aufteilungsprozentsatz sei der Bf daher erst mit Zustellung des Berichtes und der Steuerbescheide bekannt gegeben worden.

Jeder Wohnungseigentümer sei nach § 16 WEG zur Erhaltung der allgemeinen Teile der Liegenschaft verpflichtet. Die Kosten dafür seien nach § 32 WEG aufzuteilen, somit nach den grundbücherlich eingetragenen Miteigentumsanteilen. Wenn das Finanzamt eine

mündlich getroffene Vereinbarung als fremdunüblich nicht anerkenne, sei der gesetzliche Aufteilungsschlüssel anzuwenden.

Ursprünglich sei der Hof allen Patienten offen gestanden. Da die starke Belastung jedoch zu Spurrinnen führten, sei die Zufahrt ab 2010 auf Behinderte und Rettung beschränkt worden. Die Spurrillen seien nicht auf das Befahren durch Lkw in der Bauphase zurückzuführen, diesfalls hätte man sich an den Bauunternehmen schadlos halten können.

Der Prüfer vermisse durch die Feststellung von drei Eigen-Pkw den Zeitraum der Prüfungsdurchführung und den geprüften Zeitraum, in dem lediglich zwei Eigen-Pkw vorhanden gewesen seien. Weiters seien die von der Bp im größeren Ausmaß getätigten Beobachtungen zeitlich zu konkretisieren, da Besichtigungen im Zuge der Bp immer außerhalb der Ordinationszeiten erfolgt seien.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde nach Durchführung eines Lokalaugenscheins und einer mündlichen Verhandlung erwogen:

Die streitgegenständliche Liegenschaft H ist parifiziert. TOP 1 umfasst grundsätzlich sämtliche ebenerdigen Räumlichkeiten des Gebäudekomplexes und den Keller, TOP 2 umfasst sämtliche Räumlichkeiten des Obergeschosses sowie eine ebenerdige Garage. Gemeinsame Objekte sind die Hofeinfahrt, Hof- und Gartenflächen, Geräteschuppen, Wirtschaftstrakt (Tankraum, Heizraum, Waschraum, Gang). TOP 2 steht im alleinigen Wohnungseigentum des X Z und dient den Wohnzwecken des Ehepaares Z. TOP 1 steht im alleinigen Wohnungseigentum der Y Z und dient ihr zu unternehmerischen Zwecken im Rahmen einer Vermietungstätigkeit.

Der streitgegenständliche Hof zählt zu den allgemeinen Teilen der Liegenschaft. In der mündlichen Verhandlung wurde erörtert, dass eine genaue Quantifizierung der unternehmerischen und nichtunternehmerischen Nutzung des Hofes nicht möglich ist. Weder die vom Bf vorgetragene Begründung für den von ihm angewendeten Schlüssel (Gegenüberstellung von Stellplätzen und privat vorhandenen Fahrzeugen), noch der vom Finanzamt angewendete Schlüssel (Platzbedarf für die Zufahrt von Rettungsfahrzeugen) vermag eine sachgerechte Lösung zu erschließen.

Zwar besteht laut Mietvertrag keine ausdrückliche Erlaubnis des Mieters, den Hof zu benutzen, schon aufgrund der Ausgestaltung der Praxis mit dem barrierefreien Zugang im Hof erschließt sich aber die zumindest schlüssige Nutzungserlaubnis. Weiters kann sich der Miteigentümer einer Wohnanlage den Aufwand, der ihm aus der gesetzlich vorgesehenen Aufteilung der Aufwendungen auf die allgemeinen Liegenschaftsteile angelastet wird, nicht aussuchen. Daher ist es grundsätzlich unbedeutend, ob die von der Eigentümergemeinschaft gemeinsam getragenen Kosten einen konkreten Nutzen für die unternehmerische Nutzung durch einen Miteigentümer aufweisen.

Da der streitgegenständliche Hof seiner Erscheinung nach eine reine Zweckeinrichtung darstellt, ohne spezifische private Bedürfnisse der in einem Angehörigenverhältnis

stehenden Miteigentümer zu befriedigen, besteht keine Veranlassung, den von der Bf im Zusammenhang mit der Hofsanierung getragenen Aufwendungen die Anerkennung zu versagen. Sowohl bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, als auch betreffend den Vorsteuerabzug sind diese Aufwendungen beachtlich. Es besteht jedoch kein besonderer Grund, diese Aufwendungen abweichend vom Parifizierungsgutachten steuerlich zu kürzen oder zu erweitern, daher sind sie im Ausmaß des Aufteilungsschlüssels – sohin zu 54,6 % – bei der Bf zu berücksichtigen.

Die Revision ist unzulässig, weil es sich bei der Frage des Umfanges einer unternehmerischen Nutzung um keine Rechts- sondern um eine Sachverhaltsfrage handelt.

Wien, am 23. Mai 2014