

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., (im Vorlageantrag) vertreten durch Mag. Doris Braun, Rechtsanwältin, Joanneumring 6/2, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 21.12.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Oststeiermark vom 30.11.2017 betreffend **Umsatzsteuerfestsetzungen für 1 - 9/2017** zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet *abgewiesen*.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) *nicht zulässig*.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im Streitjahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seiner Tätigkeit als „Naturstein-Handelsvertreter“ (s. Prüfungsbericht vom 24.11.2017, S. 2).

Im Jahr 2017 errichtete er auf seinem Grundstück mit dem privat bewohnten Einfamilienhaus einen „Schau- bzw. Ausstellungsgarten“. Dieser umfasst ua. einen Swimmingpool (welcher bereits vorhanden war und der nun zum Teil neu gestaltet wurde) sowie ein Whirlpool. Überdies wurde im Inneren des Wohnhauses ein Wellnessbereich samt Sauna errichtet. Strittig ist, ob für die mit der Errichtung des Ausstellungsgartens sowie des im Wohnhaus befindlichen Saunabereiches in Zusammenhang stehenden Kosten ein Vorsteuerabzug zulässig ist oder nicht.

Im Rahmen einer **Außenprüfung** (betreffend die Jahre 2014 bis 2016) bzw. einer damit verbundenen Nachschau (betr. USt 1-9/2017) traf der Prüfer in seinem Bericht vom 24.11.2017 (Tz 1) ua. folgende Feststellungen:

„Bei der Errichtung "Ausstellungsgarten" handelt es sich (wie besichtigt) um einen Zu- u. Umbau des bestehenden Einfamilienhauses. Die offene Terrasse wurde zum Wohnraum erweitert. Das bestehende Zimmer (plus Vorraum u. Waschr.) wurde zum Saunabereich umfunktioniert. Die Ausgestaltung erfolgte mit Produkten (Natursteinen, Sauna etc.), für die [der Bf.] als Handelsvertreter agiert. Der Außenbereich wurde komplett überarbeitet. Der best. Pool wurde mit einer neuen Eingangstreppe umgestaltet. Neu ist ein Pavillon mit Whirlpool. Neu ist auch eine Überdachung im Terrassenbereich. Der

gesamte Außenbereich wurde neu gepflastert, und mit Hintergrundbeleuchtung versehen. An der Grundstücksgrenze wurde ein Sichtschutz aus Naturstein errichtet. Der Charakter eines Einfamilienhauses mit Pool und gepflegter Außenanlage blieb erhalten.

Die Umbaumaßnahmen begannen mit Jänner 2017. Die "Eröffnung" des Ausstellungsgartens erfolgte im Juni 2017. Die Kosten des Umbaues liegen bis einschließlich September 2017 bei ca. 235.000,0 (netto). [Der Bf.] konnte auch eine Liste von ca. 20-30 Kundenbesuchen für den Zeitraum ab Juni/2017 bis Anfang November/2017 vorlegen. Bei einem Großteil dieser Kundenbesuche (= vom [Bf.] betreute Firmen, die mit Kunden den neu geschaffenen Ausstellungsgarten besichtigten) kam es auch zu Geschäftsabschlüssen.

Als Grund für die Errichtung des Ausstellungsgartens gibt [der Bf.] an, dass er ein kroatisches Natursteinwerk österreichweit vertritt, deren Kalksteinprodukte auch für den Außenbereich geeignet sind. Damit hat er ein neues Produkt auf dem Markt, mit dem er sich vom "normalen" Angebot abhebt. Seit dem Jahr 2016 hat er einen neuen Vertrag mit der Fa. K in P ausverhandelt, der ihm höhere Provisionen zusichert, der ihn aber auch verpflichtet, mehr in Marketing zu investieren. Um die Produkte perfekt zu präsentieren wählte er die Errichtung eines Ausstellungsgartens bei sich zu Hause, weil er auch daran dachte seine Gattin/Lebensgefährtin in die Präsentation einzubinden, da er selbst telefonisch zwar immer erreichbar - aber als Handelsvertreter sehr viel unterwegs ist.

Es ist unstrittig, dass eine Privatnutzung des Einfamilienhauses mit Garten vorliegt. Ein Einfamilienhaus ist auch typischerweise der persönlichen Lebensführung zuzurechnen. Eine Trennung zwischen der privaten und der nicht untergeordneten betrieblichen Veranlassung, zB mit einer zeitl. Abfolge von Nutzungsanteilen oder nach flächenmäßigen Prozentanteilen, ist objektiv einwandfrei und nachvollziehbar unmöglich.

Daher ist aufgrund durchgeführter BP die Errichtung des Ausstellungsgartens zur Gänze (Aufteilungsverbot) dem § 20 EStG und nichtabzugsfähigen, privaten Ausgaben zuzurechnen. Die daraus resultierenden Vorsteuern können daher ebenfalls nicht anerkannt werden.

Berichtigung für den Nachschauzeitraum 01-09/2017 und für die abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen ergeht wie folgt:

Vorsteuern (ohne EUST): € -38.274,55

Vorsteuern igE: € -5.230,16

Vorsteuern § 19 (1), Art. 19,2: € -40,-- (...) "

Diesen Feststellungen des Prüfers folgend nahm das Finanzamt mit den beschwerdegegenständlichen **Bescheiden** die **Umsatzsteuerfestsetzungen** für die Monate Jänner bis September 2017 vor.

Seine dagegen erhobene **Beschwerde** begründet der Bf. wie folgt:

„Es ist richtig, dass eine Privatnutzung des Gartens vorliegt, nur zu erwähnen ist, dass mein Privatgarten vor dem Umbau in einem wunderschönen Zustand war. Pool, Naturstein Beläge, Mauern, Griller waren bereits vor 10 Jahren errichtet worden.

Ebenso wurde der komplette Einfahrtsbereich sowie eine Feuerstelle samt Brunnen vor etwa 6 Jahren errichtet.

All diese Elemente sind nun im Schaugarten integriert, obwohl hier keine steuerliche Absetzbarkeit bzw. Vorsteuerabzug getätigt wurde.

Der persönlichen Verbesserung der Lebenssituation wurde ausgiebig Rechnung getragen, da die Sauna und der Whirlpool ohnehin mit 50 % Privatanteil angesetzt wurden, obwohl ich mit dem Hersteller der Sauna bzw. Whirlpool, der Fa. Beta Wellness, einen gültigen Vertrag habe und es auch hier nachweislich schon zu Besichtigungsterminen und auch Geschäftsabschlüssen gekommen ist.

Die in der Feststellung geschildeten höheren Provisionen von der Firma K kann ich durch meinen gültigen Vertrag widerlegen. In diesem Vertrag wurde lediglich als Bedingung einer weiteren Zusammenarbeit, die Errichtung eines Schaugartens mit Schwerpunkt der Produktpräsentation vereinbart. Hier sind keinerlei Ausführungen über höhere Provisionen vereinbart worden.

Um die Rückfinanzierung etwas leichter zu machen, wurde mir nach dessen Zusage diesen Schaugarten zu errichten, eine höhere Provision zugesichert, und mein Vertrag für weitere 3 Jahre verlängert.

Die Alternative wäre eine Kündigung meines Vertrages gewesen, was bei einer 6%igen Provision mit einem geschätzten Jahresumsatz von ca. 1,8 Mio. beinahe 50 % meines Einkommens wäre.

Die Vertretung dieser Firma in Österreich ist für mich von größter Wichtigkeit, weil ich dadurch auch meine anderen Firmen die für den Verkaufsraum Österreich vertrate, ins Spiel bringen kann. Bei diesen eben genannten Firmen habe ich allerdings kein Alleinstellungsmerkmal, wie das bei Produkten von K der Fall ist. Nur durch den Aufbau einer Beziehungsebene zu meinen Kunden von K ist und war es eben möglich Produkte meiner restlichen 6 Vertriebspartner zu verkaufen. Mit dem Verlust des Vertrages von K hätte ich auf lange Sicht nicht nur die Provisionen von K, sondern nach und nach auch die Provisionen, der anderen Partner aufgrund mangelnder Umsätze verloren.

Es war also von existenzieller Bedeutung für mich dieser sehr kostenintensiven Investition nachzukommen.

Warum M_Nr.1 als Standort gewählt wurde:

1. Kostenoptimierung: Ein neuer Standort wäre mit dem Ankauf eines Grundstückes von rd. 4000 m2 verbunden gewesen. Aufschließungskosten, Anbindung an die Infrastruktur, Errichtung von Parkplätzen, Bau eines Büros und Schauraumes. Die dafür anfallenden Kosten(geschätzt EUR 700.000,-) stünden in keiner Relation zur gewählten Lösung.

2. *Betreuung des Schaugartens: Ein neuer Standort wäre nur Nähe St._X, ca. 6 km entfernt, möglich gewesen. Da ich mich im Jahr rund 150 Tage auf Geschäftsreisen befinde, wäre eine entsprechende Betreuung, (Pflege, Instandhaltung, Kundenbetreuung,...) nur durch eine zusätzliche Vollzeilkraft möglich gewesen. Aufgrund der Kostenseite nicht vertretbar und nicht rentabel. Diese Lösung garantiert eine durchgehende Betreuung und Pflege des Gartens sowie laufende Betreuung der Kunden durch eine Teilzeilkraft (Frau NB).*

3. *Der Schaugarten konnte nur im Rahmen des Wohnhauses errichtet werden. Die Grundstücksflächen in M sind ausschließlich als Wohngebiet ausgewiesen. Daher war die Errichtung eines abgeschlossen Gewerbeobjektes nicht möglich. Und wie in den o. a. Punkten erläutert ein Ausweichen auf einen anderen Standort betriebswirtschaftlich nicht tragbar.*

Um meine Tätigkeit als selbständiger Handelsagent weiter in diesem Umfang ausüben zu können war die gewählte Variante wirtschaftlich am sinnvollsten. (...)

Die beigefügte Liste zeigt wie groß das Interesse der Kunden an diesem Schaugarten ist. Diese Besichtigungen wurden bisher ohne nennenswerte Marketingaktivitäten durchgeführt. Bisher wurde nur die Homepage neu gestaltet bzw. meine Vertriebspartner kontaktiert, dass der Schaugarten fertig gestellt wurde und Kunden diesen nach Voranmeldung besuchen können.

Ab März 2018 sind eine AdWords Kampagne, sowie Schaltungen in zahlreichen Printmedien geplant, um hier das Interesse nochmals zu verstärken.

Für die Errichtung wurden an die 20 heimische Unternehmen beauftragt, um hier die Wertschöpfung in dieser benachteiligten Grenzregion zu halten. (...)

Hiermit möchte ich die Behörde nochmals um eine Besichtigung meines Schaugartens bitten, um sich erneut einen Eindruck zu verschaffen, dass eine betriebliche Verwendung gegeben ist.

Ebenso möchte ich Ihnen die Fotos vor Baubeginn zur Verfügung stellen, damit Sie sich auch hier einen Eindruck verschaffen können.

Ich möchte Sie bitten, dass Sie mir für diesen Schaugarten eine 80 %ige betriebliche Nutzung USt- und ESt-rechtlich gewähren und den verbundenen Wellnessbereich 50 % anerkennen.“

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 16.1.2018 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab. Im Vertrag mit der Fa. K seien zwar Werbemaßnahmen vereinbart worden, jedoch nicht, dass diese beim Bf. zuhause stattzufinden hätten. Die private Nutzung werde nicht bestritten. Das Ausmaß der betrieblichen Nutzung sei nicht abgrenzbar. Eine nachvollziehbare Trennung zwischen der privaten und der betrieblichen Veranlassung sei nicht möglich. Die Errichtung des Ausstellungsgartens fällt daher (zur Gänze) unter das Aufteilungsverbot des § 20 EStG.

Im **Vorlageantrag** des Bf. wird ausgeführt:

„2.1. Der Beschwerdeführer ist selbstständiger Handelsvertreter mit dem Gewerbeschein „Handelsgewerbe mit Ausnahme der reglementierten Handelsgewerbe und Handelsagent“.

Der Beschwerdeführer hatte zuletzt einen Jahresumsatz von rund € 5.000.000,00 erzielt, wovon sich der Provisionsumsatz entsprechend den Steuererklärungen ableitet.

Der Beschwerdeführer ist ca. zwei Tage pro Woche bei Kunden in Österreich, Bayern, Südtirol und bei Lieferanten in Istrien, Italien und Deutschland unterwegs.

Den Rest der Woche verbringt der Beschwerdeführer an seinem Standort, nämlich in seinem Büro unter der Adresse M_Nr.1, 8083 St._X Von dort aus werden sowohl die Lieferanten-, als auch die Kundenangelegenheiten vom Angebot bis zum Forderungsmanagement vom Beschwerdeführer und aufgrund des Umfangs des Volumens zwischenzeitig auch von Seiten der vom Beschwerdeführer angestellten Frau NB als Teilzeitbeschäftigte übernommen.

Zudem hat der Beschwerdeführer eigens insbesondere im Hinblick auf die Einzigartigkeit und Spezialität des Produktes beiger Kalkstein, der eine Frostbeständigkeit aufweist und ausschließlich vom istrianischen Unternehmen K bezogen werden kann, einen sogenannten Ausstellungs- bzw. Schaugarten errichtet. Dieser Schaugarten ist jederzeit öffentlich unter der Firmenadresse M_Nr.1, St._X auch aufgrund der entsprechenden Ausschilderung zugänglich.*

Darüber hinaus wird um eine Terminvereinbarung beim Beschwerdeführer bzw. bei der angestellten Teilzeitsekretärin ersucht, um das Produkt bzw. die besonderen Merkmale und Ausgestaltungsformen und -möglichkeiten dieses Produktes (Farbe beige und Frostbeständigkeit) dem Kunden näher bringen zu können, ersucht.

Die Einzigartigkeit dieses beigen Kalksteines besteht darin, dass dieser nur von einem Steinbruch, nämlich jenem in Istrien der Fa. K bezogen werden kann und dieser Kalkstein einerseits beige und andererseits frostbeständig ist.

Der Beschwerdeführer hat diesbezüglich einen Exklusivvertrag und ist sohin alleiniger Belieferer für den österreichischen bzw. angrenzenden Markt in Bayern und Südtirol. (...)

3. Zu den Kunden:

3.1. Der Beschwerdeführer schließt ausschließlich Verträge mit gewerblichen Kunden (Steinmetz; Pflastermeister; Händler, die seine Vertriebspartner für diverse Regionen sind) ab. Diese Vertriebspartner verkaufen in der Folge an den Endkunden bzw. Verbraucher.

Der Ausstellungs- bzw. Schaugarten hinsichtlich dieses Produktes ist deshalb von besonderer Relevanz und wesentlicher Bestandteil des Geschäftskonzeptes des Beschwerdeführers, da aufgrund dieses einzigartigen Schaugartens und der diesbezüglichen detaillierten, bildlichen Darstellung auf der Homepage des Beschwerdeführers ... erst den gewerblichen Kunden und in weiterer Folge auch den Endkunden die Vielfältigkeit dieses beigen Kalksteines aus Istrien und auch aufgrund der

Frostbeständigkeit aufgrund der ausgestellten Gestaltungsmöglichkeiten näher gebracht werden kann.

Außer den diversen Darstellungen auf der Homepage, hinsichtlich der unterschiedlichsten Schaugartenbereiche, eröffnen sich für die Kunden erst die unterschiedlichen und vielfältigsten Steinvarianten in Form von glatt, gerillt, gehauen, der Größe der diversen Platten sowie der vielfältigen Einsatzmöglichkeiten als Bodenbelag, Sichtschutz, Zaunbegrenzung, Tröge aller Art, Steinschlichtungen, Pergolas sowie Verwendung im Innenbereich für Bäder, WC's und Saunen.

Dies wie gesagt in den vielfältigsten Ausformungen der Rillungen, der Oberflächen, der Behauungen udgl.

Aufgrund der Einzigartigkeit der Farbe dieses beige Naturkalksteins aber auch aufgrund der unterschiedlichen Oberflächen, ist dieses hochwertige und hochpreisige einzigartige Kalksteinnaturprodukt vermarktbar.

Erst durch diese Visualisierung und Echtpräsentation einerseits im Naturschaugarten andererseits auf der Homepage des Beschwerdeführers konnten und können gewerbliche Kunden, Architekten, Großkunden, Bauunternehmungen aber auch teilweise Endkunden, die in der Folge dann von den Vertriebspartnern beliefert werden, zum Ankauf bewegt werden.

3.2. Darüber hinaus hat der Beschwerdeführer auch fünf weitere größere Lieferanten, wie Cudicio Seltra, Odorizzi udgl. Diesbezüglich ist angedacht, in Hinkunft auch Schautafeln mit deren speziellen Produkten im Schau- und Ausstellungsgarten des Beschwerdeführers zu installieren, um eben auch diese Produktpalette den Besuchern mit den jeweiligen Besonderheiten zu eröffnen.

3.3. Tatsächlich wurde dieser Ausstellungsgarten besonders gut, seit der Öffnung im Jahr 2017 angenommen, eben von gewerblichen Kunden entsprechend aufgesucht und in der Folge auch Vertragsentscheidungen getroffen.

Die Notwendigkeit und Präsentation der Außenanlage bzw. des Schau- und Ausstellungsgartens ist von wesentlicher Bedeutung für den Beschwerdeführer als selbstständiger Handelsvertreter.

Unrichtig ist, dass das Ausmaß der privaten Nutzung in Form eines Einfamilienhauses mit Pool und gepflegter Außenanlage überwiegen würde und daher keine bzw. nur eine untergeordnete betriebliche Veranlassung vorliegen würde. Dies ist unrichtig.

Bereits bevor dieser Schau- und Ausstellungsgarten installiert wurde, verfügte der Kläger über einen äußerst gepflegten Garten mit Außenanlage mit Pool, welcher nicht renovierungsbedürftig oder in einer sonstigen Weise aus privaten Gründen geändert hätte werden sollen oder müssen.

Dies lässt sich durch die beiliegende Bilddokumentation des Zustandes des Schau- und Ausstellungsgarten als Privatgarten zuvor klar dokumentieren. Das Pool war bereits vorher vorhanden. (...)

4. Zur unrichtigen materiell rechtlichen Beurteilung:

Nicht richtig ist die Beurteilung der geltend gemachten Kosten des Ausstellungsgartens und des Arbeitszimmers als nicht abzugsfähige private Ausgabe.

Dies aus folgenden Erwägungen:

4.1. Der Kläger ist Gewerbeinhaber des freien Gewerbes „Handelsgewerbe mit Ausnahme der reglementierten Handelsgewerbe und Handelsagent“ mit dem Standort M_Nr.1, St.X.

Aufgrund des Umsatzvolumens und der Produktpalette in Form von Natursteinen im Zusammenhang mit den gewerblichen Kunden ist es unumgänglich gewesen, insbesondere aufgrund des hochpreisigen mit Alleinstellungsmerkmalen versehenen Spezialproduktes beigen Kalksteines aus Istrien von der einzigartigen Bezugsquelle K, diesen Naturstein Schau- und Ausstellungsgarten zu errichten und zu betreiben, auf der Homepage laufend aktualisiert zu präsentieren, Kunden und Neukunden mit persönlicher Beratung und/oder zur Ansicht zu eröffnen und auch einen eigenen Büroraum unter der Adresse M_Nr.1, St.X zu unterhalten.

Wie bereits unter den Punkten 1. und 2. ausgeführt, ist dieser beige Kalkstein aus Istrien ein einzigartiges Produkt mit Alleinstellungsmerkmalen, nämlich hinsichtlich der einzigartigen Farbe, der Frostbeständigkeit, der Einzigartigkeit des Steinbruchs in Istrien und die vielfältigsten Außenfronten, Ausformungen und Ausgestaltungen dieses Naturproduktes.

Im Übrigen hat der Beschwerdeführer diesen Exklusivvertrag für fünf Jahre mit besonderen Konditionen nur deshalb erhalten, da sich der Beschwerdeführer verpflichtet hat, auch für die Markteinführung bzw. Produkteinführung und Verbreiterung Sorge zu tragen.

Dies geht nicht bloß in der Form, dass ein einzelner selbstständiger Handelsvertreter durch Österreich fährt und ein paar Steinmuster Gewerbekunden persönlich präsentiert werden.

Dies muss öffentlichkeitswirksam und internettauglich präsentiert werden, nämlich in Form des Ausstellungs- und Schaugartens und der Präsentation auf der Website des Beschwerdeführers.

Anders wäre das Geschäftsmodell, insbesondere hinsichtlich dieses einzigartigen Produktes nicht verwirklichtbar.

Dass dieses Geschäftsmodell einzigartig ist und funktioniert, zeigt sich auch in der Höhe des Umsatzes, welches ein einzelner Handelsvertreter erwirkt.

4.2. Weitere Folge daraus ist, dass die private Nutzung daher jedenfalls in den Hintergrund gedrängt ist und man dabei auch bedenken muss, dass dieser Schau- und Ausstellungsgarten in Top-Zustand allzeit bereit gehalten werden muss, um auch eine tatsächliche repräsentative Funktion haben zu können. Auch die Pflege, Wartung

und Instandhaltung ist spezifisch für diesen betrieblich notwendigen Ausstellungs- und Schaugarten.

4.3. Aufgrund der Notwendigkeit der auswärtigen Handelsvertretungstätigkeit im Ausmaß von durchschnittlich zwei Tagen pro Arbeitswoche in Österreich, Bayern, Südtirol und zu den diversen Lieferanten im angrenzenden Ausland bedarf es natürlich auch einer Bürostruktur, um vom Angebot bis zum Forderungsmanagement sämtliche Schritte in Form der Bestellung, Abrechnung, Servicierung und sonstiges durchführen zu können.

Es ist daher jedenfalls auch das Büro entsprechend betrieblich notwendig, eine einkunftsquellenbezogene Betrachtungs- und Beurteilungsweise jedenfalls geboten und daher auch das Arbeitszimmer als Mittelpunkt der selbstständigen Tätigkeit entsprechend betrieblich anzusetzen und abzugsfähig.

4.4. Die Büroinfrastruktur für Bestellungen, Rechnungslegung etc. hat stets aufrechterhalten zu werden. Dazu kommt auch natürlich die Terminvereinbarung sowie die Beispielung des Naturstein- und Schaugartens für Besuche.

Selbst wenn man von einer Mischveranlassung hinsichtlich des Schau- und Ausstellungsgartens ausgeht, dann wäre es im gegenständlichen Fall geboten gewesen, zumindest im Schätzungswege 80 % als betrieblich veranlasster Aufwand anzuerkennen.

Wirtschaftlich ist es keinesfalls tragbar, dem Beschwerdeführer aufzuerlegen, gesondert ein gewerbliches Grundstück anzukaufen, um dort einen Schaugarten zu errichten und ein selbstständiges Bürogebäude. Diese Kosten sind selbstverständlich nicht finanzierbar, kostenmäßig nicht tragbar und können auch nicht eingefordert werden.

4.5. Gesamt gesehen ist bei einer sachgerechten Lösung stets bei allen geltend gemachten Aufwendungen die eindeutig überwiegende - auch zeitliche - berufliche bzw. betriebliche Veranlassung gegeben. Das einzigartige Geschäftsmodell ist aufgrund des speziellen Produktes und der Umsatzträchtigkeit entsprechend zu berücksichtigen (vgl. UFS 31.01.2006, RV/0144-L/05; LStR 2002 Rz 329 a; u.a.). (...)

5. Zur Rechtswidrigkeit in der Folge von Verletzung von Verfahrensvorschriften:

Die bekämpften Bescheide werden schon aufgrund unrichtiger Lösung der erheblichen Rechtsfrage wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf Anerkennung der Umsatzsteuerbeträge aufzuheben sein. (...)

Trotz der Einwendungen im Rahmen der Niederschrift, aber auch im Rahmen der Beschwerde des Beschwerdeführers selbst vom 21.12.2017 hat die belangte Behörde keine notwendige Ergänzung des verfahrenswesentlichen Sachverhaltes vorgenommen bzw. diesen geprüft und zwar dahingehend, dass sich der Beschwerdeführer bereits vor dem Umbau in einen Schau- und Ausstellungsgarten einen wunderschönen, nicht renovierungsbedürftigen Privatgarten hatte und ausschließlich aufgrund des gewerblichen betrieblichen einzigartigen Geschäftsmodelles den Umbau entsprechend vorgenommen hat.

Weiters auch nicht dahingehend, dass die entsprechende Produktpräsentation und die Höhe der Provision Vorgabe der Firma K war, um diesen Exklusivvertrag überhaupt zu vergeben. Ein gesonderter Schaugarten auf einem externen gewerblichen Grundstück ist in keinsten Weise finanzierbar im Hinblick auf die Anbindung, Errichtung von Bauplätzen, Bau eines Bürogebäudes und daher jedenfalls eine unangemessene Anforderung.

Darüber hinaus ist auch die Nutzung des Arbeitszimmers im betrieblichen Sinne anzuerkennen. Das Arbeitszimmer ist die einzige Betriebsstätte für den Beschwerdeführer und unumgänglich zur entsprechenden Betreuung der Kunden.

Weiters wurde auch ein Ortsaugenschein unterlassen. Dies hätte auch unter Beweis gestellt, dass es sich nicht um einen Privatgarten handelt, sondern um einen öffentlich zugänglichen Schau- und Ausstellungsgarten mit Hinweis zur Präsentation der Einzigartigkeit dieses beige Kalksteines und zur Visualisierung der vielfältigsten Verarbeitungen und Ausgestaltungen dieses Steines. (...)“

Unter Einem wurden ein Auszug der Homepage des Bf., Bilder des Schaugartens sowie des vorherigen Privatgartens und ein Foto der Hinweistafel auf den Schaugarten als Beweismittel vorgelegt.

Der Bf. legte dem BFG ua. ein Fotobuch über die „Entstehung des Naturstein-Schaugartens“ sowie eine aktualisierte „Besucherliste“ vor. Das Bundesfinanzgericht nahm am 29.5.2019 einen Ortsaugenschein vor.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Bf. ist Handelsvertreter für Natursteine. In der Zeit von Jänner bis Juni 2017 ließ er den auf seinem Privatgrundstück (mit Einfamilienhaus) gelegenen Garten umbauen bzw. neu errichten. Die Kosten dafür beliefen sich bis einschließlich September 2017 auf rund € 235.000,-- (ohne Umsatzsteuer). Diese (Netto-)Kosten lassen sich (grob) wie folgt aufgliedern:

Planung	€ 5.220,--
Whirlpool/Pool	€ 19.415,--
Schmiedeeisen	€ 12.800,--
Bauarbeiten	€ 98.750,--
Garten	€ 37.450,--
Steinverlegungen	€ 15.375,--
Liege- und Gartenmöbel	€ 23.115,--
Naturstein (Kroatien)	€ 21.600,--

Der Gartenbereich wurde komplett neu gestaltet. Der bestehende Pool wurde mit einer neuen Eingangstreppe sowie einem Schiebedach versehen. Ein Pavillon mit Whirlpool und eine Überdachung im Terrassenbereich wurden neu errichtet. Der gesamte Außenbereich wurde neu gepflastert und mit Hintergrundbeleuchtung versehen. An der

Grundstücksgrenze wurde ein Sichtschutz aus Naturstein errichtet. Die offene Terrasse wurde zum (geschlossenen) Wohnraum erweitert. Ein bestehendes Zimmer (plus Vor- und Waschaum) wurde zum Saunabereich umfunktioniert (Wellnessbereich mit Dusche und Waschbecken). Die im Zuge des Neu- und Umbaus verwendeten Natursteine stammen ausschließlich vom kroatischen Vertragspartner; Steine anderer Vertragsfirmen wurden nicht verlegt.

Das Haus wird vom Bf. und seiner Familie bewohnt. Allfällige Besichtigungen von potenziellen Kunden erfordern eine vorherige Terminvereinbarung.

Der geschilderte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen des Prüfers in seinem Bericht vom 24.11.2017, aus dem Beschwerdevorbringen sowie dem vom Bf. vorgelegten (umfassenden) Bildmaterial (Fotobuch). Überdies erfolgte am 29.5.2019 eine Besichtigung durch das Bundesfinanzgericht.

Strittig ist, ob die mit der Neugestaltung des Gartens und der Errichtung des Wellnessbereiches im Wohnhaus des Bf. zusammenhängenden Vorsteuern abzugsfähig sind.

Rechtlich gilt Folgendes:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a leg. cit. gelten Lieferungen oder Leistungen (oder Einfuhren), deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften hingegen ua. nicht abgezogen werden:

Z 1.: Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

Z 2. a: Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen (so genanntes Aufteilungs- und Abzugsverbot), dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was unsachlich gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Tätigkeiten nicht ermöglicht, und die

derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen. Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung gilt die typisierende Betrachtungsweise (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung zB VwGH vom 18.12.2013, 2011/13/0119, mwN; zum unverändert gebliebenen Aufteilungsverbot vgl. weiters VwGH vom 27.1.2011, 2010/15/0197, VwSlg. 8613/F, RdW 2011/175, 169). Auch hat derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend macht, im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw. betriebliche Sphäre betreffen (zB VwGH vom 22.2.2007, 2006/14/0020, VwSlg. 8206/F, mwN; sowie VwGH vom 26.4.2012, 2009/15/0088).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sind sohin Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, selbst wenn sie gemischt, also zum Teil privat, zum Teil betrieblich veranlasst sind, zur Gänze nicht abzugsfähig. Eine Ausnahme besteht nur, wenn feststeht, dass das betreffende Wirtschaftsgut ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich verwendet wird (VwGH 25.10.1994, 94/14/0014; sowie nochmals VwGH 27.6.2000, 95/14/0083). Soweit sich die Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011). Dies trifft bei einer doppelten bzw. überlappenden Veranlassung regelmäßig zu. Bei Aufwendungen, die in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, muss ein strenger Maßstab angelegt werden (Jakom/Peyerl EStG, 2018, § 20 Rz 11 und 12, mwN).

Der VwGH hat zB im Erkenntnis vom 27.6.2000, 95/14/0083, zum Ausdruck gebracht, dass sich eine Gartenanlage samt Bioteich, der auch zum Baden geeignet ist, besonders für Zwecke der Lebensführung eigne (bei gemischter Nutzung seien die Aufwendungen damit zur Gänze nicht abziehbar, es sei denn, es stünde fest, dass das betreffende Wirtschaftsgut ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich verwendet werde). Im do. Beschwerdefall war die Gartenanlage auf dem an das – teilweise betrieblich genutzte - Wohnhaus angrenzenden Grundstück errichtet worden. Das Finanzamt gestand in diesem Fall auch zu, dass diese Gartenanlage durchaus geeignet sei, der Kundenwerbung (hier: eines Tischlereibetriebes) geeignet sei; mangels einwandfreier Trennbarkeit von Betriebs- und Privataufwand gelte aber – so der VwGH - das absolute Abzugsverbot.

Im Erkenntnis vom 27. Februar 2003, 99/15/0004, sprach der VwGH aus, dass eine an ein Wohnhaus angebaute Terrasse selbst bei Vorliegen einer teilweisen betrieblichen Nutzung (des Gebäudes) auf Grund des Aufteilungsverbotes dem Privatvermögen zuzurechnen sei.

In einem weiteren Erkenntnis (VwGH 17.6.2015, 2011/13/0048) hatte der Gerichtshof die Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit der (anteiligen) Kosten für einen Garten zu beurteilen, der an ein ausschließlich beruflich genutztes (Ordinations-)Gebäude angrenzte (und gemeinsam mit diesem angemietet wurde). Darin sprach der VwGH aus: „*Weshalb deswegen, weil im vorliegenden Beschwerdefall die Gartenanlage bzw.*

die Terrasse anders als in den zitierten Erkenntnissen nicht an ein gemischt genutztes Wohnhaus angrenzten bzw. angebaut seien (die ausschließlich berufliche Nutzung des Ordinationsgebäudes - samt der verbauten Grundstücksfläche - ist unstrittig), die in diesen beiden Erkenntnissen zur Anwendung gelangten Grundsätze des Aufteilungsverbot auf die in Rede stehenden, zweifellos typischerweise der privaten Lebensführung dienenden Wirtschaftsgüter einer (ausgedehnten) Gartenanlage oder einer Terrasse nicht anwendbar seien, macht die belangte Behörde (die offenbar auch übersieht, dass die Abgrenzung etwa zur Wohn- und Betriebsliegenschaft im Erkenntnis vom 27. Juni 2000, VwSlg. 7158/F, nur dafür maßgebend war, die betriebliche Nutzung der dort strittigen Gartenanlage samt Bioteich "für sich" zu prüfen) nicht einsichtig. Eine räumliche Nähe des Grundstückes zur privaten Wohnung des Mitbeteiligten wird ohnedies auch im angefochtenen Bescheid eingeräumt, dass objektive Umstände einer privaten Nutzung der Gartenanlage oder der Terrasse entgegen gestanden wären, stellt der angefochtene Bescheid mit den Hinweisen auf möglicherweise bestehende Einschränkungen im Zusammenhang mit der Essenseinnahme im Garten bzw. auf der Terrasse noch nicht dar.“

Zusammenfassend gilt rechtlich also: Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter sind - selbst wenn sie zum Teil privat, zum Teil betrieblich veranlasst sind - zur Gänze nicht abzugsfähig. Eine Ausnahme besteht nur, wenn das betreffende Wirtschaftsgut ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich verwendet wird (zB VwGH 25.10.1994, 94/14/0014). Soweit sich die Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011).

Es steht nun im Beschwerdefall außer Streit, dass die zum Wohnhaus des Bf. gehörige Gartenanlage samt Pool und Whirlpool jedenfalls der privaten Lebenssphäre des Bf. zuzurechnen ist. Das gilt ebenso für den Wellnessbereich, der im Innenbereich des privaten Wohnhauses gelegen ist.

Das Bundesfinanzgericht bezweifelt nicht, dass die attraktive Gartengestaltung (unter Verwendung des vom Bf. vertriebenen kroatischen Natursteines) durchaus geeignet ist, (auch) den betrieblichen Interessen des Bf. (insbesondere der Kundenwerbung durch gefällige Präsentation des Natursteins) zu dienen. Auch die vom Bf. (zB in seiner Beschwerde auf S. 3) dargelegten wirtschaftlichen und aus Praktikabilitätsgründen angestellten Überlegungen, die laut Bf. für die Wahl des zum Wohnhaus gehörigen Gartens als Standort des „Mustergartens“ sprachen, leuchten ein. Aber selbst wenn eine betriebliche Mitveranlassung unterstellt wird, lassen sich die Kosten der Neugestaltung bzw. Errichtung des Gartens und des Wellnessbereiches nicht einwandfrei in einen betrieblichen und einen privaten Bereich aufteilen. Im Garten gibt es zB keinen klar abgegrenzten eigenen „Schaubereich“ für Kunden (in dem etwa ein oder mehrere Natursteinarten anschaulich präsentiert werden).

Ebenso wenig lässt sich aus dem zeitlichen Ausmaß der (geltend gemachten) betrieblichen Nutzung (durch Kundenbesuche) eine vernünftige Aufteilung, geschweige denn eine (nahezu) ausschließlich betriebliche Nutzung ableiten: Der Bf. legte dem BFG

eine Besucherliste für den Zeitraum von 24.6.2017 bis 18.11.2018 vor. Diese umfasst 71 Tage, an denen Kunden den Schaugarten besichtigt haben. Rechnet man pro Besuch - zugunsten des Bf. - eine Dauer von 2 Stunden, ergibt dies im oa. Zeitraum von 511 Tagen (x 24 Stunden = 12.264 Stunden gesamt) eine Besichtigungszeit von 142 Stunden. Setzte man diese „betriebliche“ Nutzungszeit in Relation zur Gesamtstundenanzahl (im gesamten Zeitraum standen Garten und Wellnessbereich ohne Zweifel uneingeschränkt der privaten Nutzung zur Verfügung) ergäbe sich gerade einmal ein betrieblicher Anteil von 1,16%. Tatsächlich wird ein dermaßen ermittelter "betrieblicher Anteil" aber wohl unter 1% liegen, da eine Besichtigungsdauer von 2 Stunden weitaus zu hoch gegriffen erscheint.

Eine Ausnahme vom oben dargestellten gesetzlichen Aufteilungsverbot kann daher im Beschwerdefall nicht zum Tragen kommen.

An dieser Beurteilung vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass der Bf. von Seiten seines kroatischen Vertragspartners dazu angehalten wurde, zwecks Erlangung eines höheren Provisionssatzes einen „Mustergarten für Premiumkunden bzw. Architekten“ zu errichten (s. E-Mail der Fa. K P an den Bf. vom 6.10.2016). Mit der neu gestalteten, zum privaten Wohnhaus gehörigen Gartenanlage samt Swimmingpool und Whirlpool sowie dem im Wohnhaus des Bf. und seiner Familie gelegenen Wellnessbereich wird der kroatische Naturstein zweifelsohne durchaus werbewirksam in Szene gesetzt. Auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage konnten jedoch die damit zusammenhängenden Vorsteuern dennoch nicht – auch nicht anteilig – zum Abzug zugelassen werden. Eine klare Abgrenzung zwischen privater und (weitaus untergeordneter) betrieblicher Sphäre ist nicht möglich.

Soweit im Vorlageantrag Ausführungen über die behauptete Abzugsfähigkeit der Kosten für ein Arbeitszimmer erstattet werden, ist darauf hinzuweisen, dass sich die Beschwerde explizit nur gegen die Umsatzsteuerfestsetzungen 1 – 9/2017 gerichtet hat. Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2014 – 2016, in denen die das Arbeitszimmer betreffenden Feststellungen des Prüfers steuerliche Auswirkungen hatten, wurden hingegen nicht bekämpft. Eine Erörterung der Frage der steuerlichen Anerkennung des Arbeitszimmers kann daher im gegenständlichen Verfahren auf sich beruhen.

Aus den dargelegten Gründen konnte sohin dem Beschwerdebegehren nicht Folge geleistet werden.

Zur Revision :

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da sich das Bundesfinanzgericht in der vorliegenden Entscheidung auf die im oa. Begründungstext zitierte Rechtsprechung stützen konnte, liegt eine Rechtsfrage von

grundlegender Bedeutung iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vor. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 6. Juni 2019