

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R**** in der Beschwerdesache X**** C**** KG z.H. X**** M****, Straße1, Ort1, StNr. 0**/0*** - FA 54, vertreten durch Steuerberatungs**** WT-KG, Straße2, Ort2, über die Beschwerde vom 05.09.2012 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Grieskirchen Wels jeweils vom 10.08.2012 über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre **2006, 2007, 2008, 2009** und **2010** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Streitpunkt

Zwischen der Kommanditgesellschaft als Beschwerdeführerin (abgekürzt: Bf) und der Amtspartei (Finanzamt Grieskirchen Wels) ist **nach** einer Betriebsprüfung (abgekürzt: Bp; Arbeitsbogennummer: ABNr. 0*****/11) **strittig, in welchem prozentuellen Ausmaß** die Nutzfläche eines Einfamilienhauses dem Gewerbebetrieb dient.

I) Ablauf des bisherigen Verwaltungsgeschehens für die Jahre 2006 bis 2010:

1. betrieblicher Anteil der Nutzfläche laut Anlageverzeichnis der Bf **vor der Bp**

Laut Anlageverzeichnis wurde unter Betriebs- und Geschäftsgebäude (Anlageverzeichnis Konto 0300) und unter Grundstückseinrichtung (Anlageverzeichnis Konto 0340) **bisher 26,50% (% = v.H.)** der Anschaffungskosten des Einfamilienhauses **anteilig** für die Berechnung der Abschreibung für Abnutzung (abgekürzt: AfA) für den betrieblich genutzten Teil als AfA abgesetzt.

In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Beschwerdeführerin wurde ein betrieblicher Anteil von den Aufwendungen von der Instandhaltung und von den Betriebskosten laufend aufgerundet auf **27%** als Betriebsausgaben geltend gemacht.

2. betrieblicher Anteil der Nutzfläche laut **Betriebsprüfung** für die Jahre ab 2006

Auf Grund des Ergebnisses einer Betriebsprüfung für die **Jahre 2006 bis 2010** wurde vom Finanzamt nur mehr ein betrieblicher Anteil von **9,36%** als Betriebsausgaben zugelassen.

Durch diese Minderung der Betriebsausgaben erhöhte das Finanzamt für die erwähnten Abgabengjahre den zugrunde gelegten Gewinn im Gewinnfeststellungsbescheid nur für die zwei Komplementäre; bei der Festsetzung der Umsatzsteuer verringerte das Finanzamt den Vorsteuerabzug für die Aufwendungen verhältnismäßig.

Die Prüfungsfeststellungen laut Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 03.08.2012 haben im Wesentlichen folgenden Inhalt:

Der Betriebsprüfer hat sich auf eine Änderung der EStR Rz 509 (gültig ab der Veranlagung ab 2002) bezogen und den betrieblichen Anteil am Einfamilienhaus von M**** und H**** X**** neu berechnet:

Diese Neuberechnung habe einen betrieblichen Anteil in Höhe von 8,27% (gesamte Nutzfläche Keller-, Erd- und Dachgeschoß: 263,50 m² davon 21,80 m² für Archiv und Arbeitsraum = 8,27%) ergeben.

Die Garage könne daher nur zu 8,27% der Fläche berücksichtigt werden. Daraus ergäbe sich ein gesamter betrieblicher Anteil an den Aufwendungen bzw. Kosten von **9,36%** (Anmerkung durch das BFG: die Doppelgarage hat 34,70 m² x 8,27% = 2,86969 m² als betrieblich; das ergab 21,80 m² plus 2,87 m² für die Garage = insgesamt betrieblich laut Bp 24,67 m² im Verhältnis zu 263,50 m² = 9,36%).

...

b. Die bisher für das Gebäude und die Grundstückseinrichtungen für die Jahre 2006 bis 2010 geltend gemachte AfA werde entsprechend berichtigt.

c. Auch die bisher geltend gemachten Aufwendungen für die Instandhaltung des Betriebsgebäudes sowie die laufenden Kosten wie Wasser, Kanal, Müll, Hausversicherung, Heizöl etc. werden entsprechend berichtigt, wobei wegen Geringfügigkeit der Instandhaltungskosten für die Jahre 2007 bis 2009 **keine** Änderung vorgenommen wurde.

Aus dem Bp Bericht des Prüfers vom 09.08.2012 ergaben sich laut Tz 1 folgende Änderungen in Euro (€) durch die Erhöhung des Privatanteils (= Verminderung betrieblicher Anteil auf 9,36%).

Anmerkung durch das BFG: Der Betriebsprüfer hat in seiner Zusammenstellung für den Feststellungsbescheid auch die Vorsteuerkürzung als gewinnerhöhend gerechnet, sodass sich folgende Gewinnerhöhung auf den bisher erklärten Gewinn **nach Betriebsprüfung** ergab. Diese Gewinnerhöhung wurde zu je 50%/50% auf die beiden Komplementäre M**** und H**** X**** aufgeteilt.

Vorsteuerkürzung (inklusive Darstellung Gewinnerhöhung) laut Betriebsprüfung für die Jahre 2006 bis 2010:

9,36% betriebliche Nutzung des Gebäudes lt. Bp	2006	2007	2008	2009	2010
Kürzung Afa	1.308,09	1.308,09	1.395,40	1.290,05	1.439,02
Änd. Instandhaltung	3.221,64	0,00	0,00	0,00	2.832,30
Änd. lfd. Aufwand	990,41	699,11	891,41	983,57	827,85
	5.520,14	2.007,20	2.286,81	2.273,62	5.099,17
Kürzung Vorsteuer	792,55	94,72	140,10	158,24	692,97
Erhöhung Gewinn gesamt	6.312,69	2.101,92	2.426,91	2.431,86	5.792,14

Mit **Bescheiden vom 10.08.2012** wurden die Verfahren hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO (und der Umsatzsteuer - siehe RV/5101118/2012) für die Jahre 2006 bis 2010 wieder aufgenommen und die neuen Feststellungsbescheide für die Jahre 2006 bis 2010 erstellt.

Mit **Schreiben vom 05.09.2012** wurde von der Bf gegen die Umsatzsteuerbescheide und die Feststellungsbescheide **Berufung** erhoben. Zur Begründung wurde Folgendes ausgeführt:

*"Der dem Erkenntnis VwGH 25.4.2001, 99/18/0221 zugrunde liegende Sachverhalt, auf dem bei den Prüfungsfeststellungen verwiesen wird, weicht erheblich von unserem Fall ab. Beim zitierten Verwaltungsgerichtshoferkennntnis nutzte im Gegensatz zur Familie X**** der Beschwerdeführer sein Einfamilienhaus zur Gänze privat.*

Weiters erscheint uns die zitierte Richtlinie (Rz 509 EStR) unlogisch, weil nicht auf die reale betriebliche Nutzung der PKW's abgestellt wird. Würde man die Garage anmieten, bzw. als extra Gebäude errichten, wären die Kosten selbstverständlich im

Verhältnis der Nutzung abzugsfähig."

Die Berufung begehre daher die ersatzlose Aufhebung der zitierten Bescheide und die antragsmäßige Veranlagung.

Weiters wurde die Vorsteuer der angeblich nichtabzugsfähigen Aufwendungen dem Gewinn hinzugerechnet, was natürlich nicht richtig ist."

Mit **Schreiben vom 11.09.2012** erließ das Finanzamt einen Mängelbehebungsauftrag, weil aus der Berufung nicht eindeutig hervorgehe, gegen welche Bescheide und mit welcher Begründung Berufung erhoben worden ist.

Mit Schreiben **vom 14.09.2012** konkretisierte der Steuerberater der Bf die Bescheide gegen die berufen wurde und zwar die Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2010 ((siehe RV/5101118/2012) und die Bescheide über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO.

Mit Vorlagebericht vom 18.09.2012 legte das Finanzamt alle Unterlagen an das BFG vor und beantragte u.a. der Berufung nur betreffend der Vorsteuerzurechnung zum Gewinn stattzugeben.

Nach einem **Telefonat und mit Mail vom 04.06.2019** hat die Richterin des BFG dem Steuerberater zur Information die Beschwerde der Bf übermittelt, um den Sachverhalt und mögliche Lösungsmöglichkeiten zu besprechen.

Mit Eingabe vom 27.06.2019 hat der Steuerberater nach Durchsicht seines Handaktes im Wesentlichen den Standpunkt zu den Beschwerdepunkten nochmals erklärt, insbesondere die betriebliche Nutzung der Garage, die entsprechend der betrieblichen Nutzung der 2 PKWs zu je 85% anerkannt werden müsste, genauso wie die betriebliche Nutzung des WCs im Erdgeschoss und ein Anteil am Windfang sowie die unrichtige Vorsteuerzurechnung. Zum betrieblichen Anteil der Garage wurde noch erklärend mitgeteilt: *"Alle drei Gesellschafter der X**** C**** KG sind Handelsvertreter. Sie vertreiben Kosmetika und Nahrungsergänzungsmittel der Firma GmbH****, Ort3 unter den Marken C**** und N**** meist an private Kunden, aber auch an (Sport-) Vereine und Ärzte. - Die Produkte werden vor Ort präsentiert, die Bestellungen aufgenommen, und dann später an den Kunden ausgeliefert. Im ländlichen Gebiet um Wels - und nicht nur dort - ist daher ein PKW für den Handelsvertreter ein unabdingbares Betriebsmittel. ..."* Übermittelt wurde auch eine Nutzflächenberechnung mit einem betrieblichen Anteil von 21,37%.

Mit Mail vom 06.08.2019 wurde auf Grund der Nutzflächenaufstellung und unter Berücksichtigung der Judikatur von der Richterin des BFG dem Steuerberater eine mögliche Berechnungs-Variante für den **betrieblichen Anteil** am Einfamilienhaus mit

14,92% übersandt. Bei dieser Berechnung wurden **nur** die Wohnräume **den** betrieblichen "Wohn"-Räumen ohne Nebenräume (dh ohne Kellergeschoss) gegenübergestellt und dazu die Verhältnisrechnung angestellt. Problematisch blieb in dieser Aufstellung die Berücksichtigung eines betrieblichen Anteils für die Garage und die Auslegung des VwGH vom 25.04.2001, 99/13/0221 mit der Nichtanerkennung von Garagierungsaufwendungen am Wohnort.

Mit Mail vom 29.08.2019 - bzw. mit dem Schreiben vom **28.08.2019 im Anhang des Mails** - führte der Steuerberater in Beantwortung der Variante des BFG mit 14,92% betrieblichen Anteil nochmals ergänzend im Wesentlichen aus:

1. Zur Garage eines Handelsvertreters: *"Wir vertreten nach wie vor die Rechtsansicht, dass ein **betrieblicher Raum**, welcher zweifelsohne **mindestens 85%** betrieblichen Zwecken dient (analog zur Nutzungskomponente der darin aufbewahrten Kfz) nicht ganz einfach - und völlig unlogisch - das Schicksal eines gewöhnlichen Nebenraumes (wie z.B. Heizung) teilen kann. ...*

*Es macht auch sachlich einen Unterschied, ob jemand ein beliebiges anderes Gewerbe oder einen freien Beruf betreibt, bei dem das Kfz ein **nicht so maßgebliches** zentrales betriebliches Anlagevermögen darstellt, wie z.B. bei einem Handelsvertreter.*

Bei den einzelnen Räumen, welche ja unbestritten Teile des Gebäudes sind, ist richtigerweise **eine anteilige Aufteilung** zwischen betrieblich genutzten und privat genutzten Flächen möglich und sogar gesetzlich vorgesehen. Es sei seinen Klienten nicht einsichtig, auf welcher Rechtsgrundlage dies bei einzelnen Räumen dann gerade **nicht möglich** sein sollte, was aber bei einem gesamten Gebäude möglich ist. Ebenso spreche der auch vom BFG zitierte Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG § 4 Rz 79 geradezu von einzelnen Räumen, die entsprechend der räumlichen Nutzung nach den anteiligen Nutzflächen aufzuteilen sind.

*"Aber selbst wenn wir (vgl. VwGH vom 14.12.2005, 2002/13/0114) auf das **Überwiegen** einzelner Räume für die Zuteilung und Beurteilung abstellen, muss folgerichtig die gesamte Garage als betrieblich beurteilt werden."*

*"Exkurs zu den Anschaffungskosten: Es kann auch nicht argumentiert werden, dass die Anschaffungskosten des Bauwerkes und Gebäudes für einen Keller niedriger sein sollten als für das restliche Gebäude. Genau das Gegenteil ist der Fall: Jeder Bausachverständige wird Ihnen gerne bestätigen, dass die Gebäudeerrichtungskosten **im Keller am höchsten** sind und in der Regel, im Sinne von regelmäßig und immer, spürbar über 100% der durchschnittlichen Baukosten des Gebäudes betragen. Das liegt an der Herstellung des Kellers an sich, an den Fundamenten und Bewehrungen etc. Wenn wir also die Herstellungskosten eines Quadratmeter Keller mit dem übrigen Gebäude in Relation setzen, ist jeglicher Abschlag ungerechtfertigt. Sukkus daraus: Ein Quadratmeter Keller kostet immer mehr als ein Quadratmeter Gebäude der Etagen darüber."*

Wenn bei Räumen auf das Überwiegen abgestellt wird, könne es generell nicht sein, dass eine Garage quotenmäßig in der Aufteilung irgendwo dazu fällt. Es kann rein mathematisch nicht sein, dass ein Raum der zu 85% betrieblich ist, über eine anteilige Quotenzurechnung **massiv heruntergerechnet** wird.

"Ein Raum, der 85% betrieblich genutzt wird, kann nicht über eine andere Quote plötzlich nur mehr als z.B. 19% betrieblich angesehen werden. Das widerspricht jeglicher Logik und Mathematik.

Das zitierte Erkenntnis VwGH 25.04.2001, 99/13/0221 ist aus einer Causa, wo es einen Wohnsitz getrennt von dem betrieblichen Standort gibt. Dieser Wohnsitz ist aber in dem zitierten Erkenntnis 100% privat verursacht! Dann liegt klar auf der Hand, dass die im Wohnsitz befindliche Garage eben - wie der VwGH auch konsequent und richtig ausführt - wohl als "prinzipiell privat veranlasst" anzusehen ist."

Anders liegt aber unser Fall, wo die einzige Adresse auch zugleich die Betriebsadresse des Handelsvertreters ist.

2.Zur Gewinnverteilung: Es gibt keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung, die eine anderslautende Gewinnverteilung als die, die in der KG üblicherweise praktiziert wird, zulässt. Da es sich um den betrieblichen Anteil handelt, muss auch die Tochter im Betriebsergebnis diese Aufwendungen tatsächlich mittragen und erhält folgerichtig durch z.B. die Abschreibungen etc. anteilig weniger Gewinn zugewiesen. Sie nutzt ja auch in der täglichen Arbeit das gesamte Betriebsvermögen gleichteilig wie ihre Eltern auch. Es werde daher beantragt, alle Veränderungen in den Abschreibungen des betrieblich genutzten Teiles quotenmäßig allen Gesellschaftern zuzurechnen.

Am 26.09.2019 wurde anlässlich eines **Telefonats** der RichterIn mit dem Steuerberater eine Lösungsvariante unter Berücksichtigung der Argumente im Mail vom 29.08.2019 für die Bf gefunden und zwar: Die m² der Doppelgarage im Kellergeschoss des Einfamilienhauses werden entsprechend der **überwiegenden** betrieblichen Nutzung dieses Raumes durch das Abstellen von zwei PKWs mit 85% der Nutzfläche (das entspricht dem vom Finanzamt anerkannten Prozentsatz für die Aufwendungen für die zwei PKWs als Betriebsausgaben) als betrieblich angesetzt. Das ergibt einen insgesamt betrieblichen Anteil von 20,53% an diesem Einfamilienhaus.

Mit Telefonat und Informationsmail vom 26.09.2019 wurde der Fachvorstand des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom Stand der möglichen Lösungsvarianten für den hier vorliegenden Sachverhalt informiert. Es wurde insbesondere die Variante mit den 20,53% betrieblichen Anteil aufgezeigt.

Der Fachvorstand verwies in seinem Antwortmail erneut auf die EStR 2002 Rz 509 und ein Einkommensteuerprotokoll und zwar wie folgt:

"Im Einkommensteuerprotokoll 2002 (Erlass des BMF vom 26.11.2002, 06 0101/4-IV/6/02 ist unter Pkt 3 folgende Beurteilung nachzulesen:

Ein Wohnhaus wird zu 15% betrieblich genutzt. In der daran angebauten Garage wird der zu 80% betrieblich genutzte PKW abgestellt. Können die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Garage (zB AfA, Finanzierungskosten) im Ausmaß von 15% als Betriebsausgaben gelten gemacht werden?

Rz 509 EStR 2000 in der ab 2002 lautet: Ist das vom Steuerpflichtigen bewohnte Einfamilienhaus (die Wohnung) zur Gänze Privatvermögen, ist die Garage am Wohnort unabhängig vom Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Fahrzeuges durch den Wohnort und damit privat veranlasst (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221). Ist das vom Steuerpflichtigen bewohnte Einfamilienhaus (die Wohnung) nicht zur Gänze Privatvermögen, sind die Garagierungskosten am Wohnort im prozentuellen Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Fahrzeuges, höchstens jedoch im prozentuellen Ausmaß der betrieblichen Nutzung des (übrigen) Gebäudes als Betriebsausgaben abzugsfähig. Obwohl das Wohnhaus im konkreten Fall zur Gänze Privatvermögen darstellt (betriebliche Nutzung unter 20%), sind die Garagierungskosten im Ausmaß von 15% als Betriebsausgaben abzugsfähig."

Würde man diese Beurteilung dem konkreten Sachverhalt zugrunde legen, könne der Fachvorstand die Ansicht des BFG nicht teilen. Dass sich in dem Haus gleichzeitig der Betriebssitz des Unternehmens befindet, bewirke seines Erachtens keine andere Sichtweise.

Mit Mails vom 30.09.2019, 03.10.2019 und 28.10.2019 wurden noch Unklarheiten zwischen dem Bundesfinanzgericht und der Steuerkanzlei betreffend die Nutzflächenberechnung aufgeklärt und beseitigt.

Mit Schreiben des Steuerberaters vom 23.10.2019 wurden die Anträge auf eine mündliche Senatsverhandlung und der Antrag auf Anpassung des Grundfreibetrages und allfälliger Investitionsbegünstigungen zurückgezogen.

II) Sachverhalt

In den Jahren 1988 und 1989 wurde vom Ehepaar M**** und H**** X**** ein Einfamilienhaus errichtet.

Das Grundstück und das Gebäude stehen im Eigentum von M**** und H**** X****. An der Adresse dieses Einfamilienhauses befindet sich sowohl der **Hauptwohnsitz** von M**** und H**** X****, als auch die **Betriebsadresse der KG**, die am 04.02.1997 im Firmenbuch eingetragen wurde (FN***** k).

Im Prüfungszeitraum waren M**** und H**** X**** Komplementäre der KG, die Tochter N**** war Kommanditistin. Die jährliche Gewinnverteilung erfolgte laut Gesellschaftsvertrag im Verhältnis: 35% : 35% : 30%.

Alle drei Gesellschafter der X**** C**** KG sind Handelsvertreter. Sie vertreiben Kosmetika und Nahrungsergänzungsmittel der Firma GmbH****, Ort3, meist an private Kunden, aber auch an (Sport-) Vereine und Ärzte.

Die Produkte werden vor Ort präsentiert, die Bestellungen aufgenommen, und dann später an den Kunden ausgeliefert.

Im ländlichen Gebiet um Wels - und nicht nur dort - ist daher ein PKW für einen Handelsvertreter ein unabdingbares Betriebsmittel.

Die Gewinnermittlung der KG erfolgt in den beschwerdegegenständlichen Jahren in der Form der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung.

Unstrittig ist, dass sich 2 PKWs im Betriebsvermögen der KG befinden und deren Aufwendungen zu 85% als Betriebsausgaben auch vom Betriebsprüfer der Jahre 2006 bis 2010 - wie auch schon bei Betriebsprüfungen vorher - anerkannt wurden.

Von den Anschaffungskosten des Gebäudes mit den Grundstückseinrichtungen wurde ab dem Jahr 2006 vom Bundesfinanzgericht ein Anteil an der Nutzfläche in Höhe von **20,53%** als **betrieblich genutzter Gebäudeanteil** errechnet.

Das Einfamilienhaus besteht aus - siehe BEILAGE 1:

-dem Kellergeschoss (KG) **mit** den (Neben-) Räumen wie z.B. Keller, Heizraum etc. und einer Doppelgarage **in** diesem Kellergeschoss für 2 PKWs

-dem Erdgeschoss (EG) und

-dem Obergeschoss (OG); EG und OG beide bestehend aus den Wohnräumen und den Wohnräumen, die betrieblich genutzt werden.

Die Darstellung der Quadratmeter in Tabellenform ist auf Grund der hier vorhandenen Formatvorlagen nur je Geschoß und danach mit einer Zusammenstellung möglich.

In der BEILAGE 1 befindet sich die Nutzflächenberechnung auf einem einzigen Blatt.

Kellergeschoss

Kellergeschoss = Nebenräume	m² Nutzfläche
Keller	14,30
Keller	13,60

Tankraum	8,40
Heizraum	11,00
Vorraum	16,60
Garage = betrieblich für 2 Kfz, 29,50 m ² betrieblich	34,70
Summe m ² Kellergeschoss = Summe Nebenräume	98,60

Erdgeschoss

Erdgeschoss = Wohnräume, betriebliche Räume	m ² Nutzfläche
Wohnen	40,70
Essen	13,20
Küche	8,30
Archiv = betrieblich	6,00
Du - WC = betrieblich	2,80
Arbeitsraum = betrieblich	15,80
Windfang	10,40
Summe m ² Erdgeschoss	97,20

Dachgeschoss

Dachgeschoss = Wohnräume	m ² Nutzfläche
Kinderzimmer	19,50
Galerie	16,50
WC	1,50
Bad	9,50
Schrankraum	9,20
Schlafzimmer	11,50
Summe m ² Dachgeschoss	67,70

Zusammenfassung der Geschosse	m ² Nutzfläche
Kellergeschoss	98,60

Erdgeschoss	97,20
Dachgeschoss	67,70
Summe m² Nutzfläche gesamt	263,50

Dieser über Jahre in der KG verwendete Prozentsatz von 26,50% für die betriebliche Nutzfläche (für die Abschreibung für Abnutzung) und von aufgerundet 27% für Instandhaltungs- und Betriebskosten ist auf Grund der vorgelegten Gebäudeskizzen und der Nutzflächen der einzelnen Räume zu hoch gegriffen (siehe BEILAGEN 1, 2, 3, 4 und 5) und beträgt entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen **20,53%**. Das entspricht einem betrieblichen Anteil von 54,10 m² in der Relation zu 263,50 m² = 20,53%.

III) Beweiswürdigung

Im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 2006 bis 2010 wurden Baupläne und diverse Skizzen über die Lage des Hauses und der Geschoße (Kellergeschoß, Erdgeschoß und Dachgeschoß) vorgelegt.

Bis zum Jahr 2010 wurde die Abschreibung für Abnutzung (abgekürzt: AfA) mit einem betrieblichen Anteil von 26,50% der Errichtungskosten vom Gebäude mit den Grundstückseinrichtungen in Höhe von zusammen jährlich in Höhe von ca. € 2.022,42 geltend gemacht.

Von den Instandhaltungen und dem jährlich laufenden Aufwand auf das Gebäude mit den Grundstückseinrichtungen wurde jährlich ein Anteil von aufgerundet 27% als Betriebsausgaben und 27% der Vorsteuer abgezogen.

Zum betrieblichen Anteil und der Garage:

Auf Grund des vorliegenden Sachverhalts ergibt sich nach Neuberechnung durch das Bundesfinanzgericht ein betrieblicher Anteil von 20,53% am Einfamilienhaus. Für diesen Anteil spricht, dass alle drei Gesellschafter im Betrieb tätig sind und die Art ihrer Tätigkeit als Handelsvertreter.

Weder die EStR Rz 509, noch das zitierte Einkommensteuerprotokoll sind mit diesem hier vorliegenden Sachverhalt ident. Es handelt sich weder um eine an ein Haus angebaute Garage, noch kann ein Bruchteil an einer Garagengrundfläche von 34,70 m² fiktiv eine Stellfläche für 2 PKWs abgeben oder ein Bruchteil von Anschaffungskosten die tatsächlichen Garagierungskosten in einer Garage abbilden.

Aus den Skizzen über die Lage des Hauses

Zum Kunden-WC im Erdgeschoß:

Die Betriebsprüfung verweigerte die Anerkennung des WCs im Erdgeschoß im Ausmaß von 2,80 m² als betrieblich, da sich darin auch eine Dusche befindet. Betrachtet man den Erdgeschossplan - siehe BEILAGE 2, dann ist daraus leicht erkennbar, dass der WC Raum überwiegend aus WC und Waschbecken besteht und es sich bei der Dusche nur um eine Eckdusche handelt. Ebenso ist zu beachten, dass es sich um den alleinigen Betriebsstandort der Bf handelt. Ein Betriebsstandort, an den laut Schreiben des Steuerberaters auch Kunden kommen, ohne ein WC ist lebensfremd. Ein betrieblich nutzbares WC gehört zum üblichen Standard einer Betriebsstätte.

Im Schreiben vom 27.06.2019 führte der Steuerberater wie folgt aus: "*Frau X**** M**** und Frau X**** N**** präsentieren ihre Schminkprodukte auch an Kunden direkt durch das Auftragen von Schminke auf professionellen Kosmetikersesseln im betrieblichen Schminkraum. Das dauert niemals unter einer Stunde, im Anschluss an Beratungsgespräche können sich zwischen 3 und 4 Stunden ergeben. Durch diese persönlichen Bemühungen werden Dauerkundinnen gewonnen. ...*"

Die überwiegende betriebliche Nutzung des WCs im Erdgeschoß ist auf Grund von Schminkpräsentationen, dem betrieblichen Büro und dem Bedarf eines WCs an einem Betriebsstandort glaubhaft nachgewiesen.

Zum Windfang im Erdgeschoß:

Der Windfang ist gleichzeitig der Hauseingang mit Vorzimmer und Auf- und Abgang zum Kellergeschoß. Auch wenn das WCs überwiegend betrieblich ist, so kann dies für den Windfang nicht gelten. Da die Tätigkeit aller Familienmitglieder in der Firma überwiegend im Außendienst liegt - was an der 85%igen betrieblichen Nutzung der PKWs ersichtlich ist - ist für den Windfang als Hauseingang keine überwiegende betriebliche Nutzung glaubhaft. Der Windfang wird daher entsprechend der zeitlich geringen betrieblichen Nutzung als überwiegend privat eingestuft.

Zur Information:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche das Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

IV) Rechtslage

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994, BGBl. Nr. 663/1994, in der für den Beschwerdefall geltenden Fassung, gelten Lieferungen und sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen)

im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des EStG 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des KStG 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt.

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie 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, nicht abgezogen werden.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 knüpft an die einkommensteuerliche Behandlung des Gebäudes an. Für die Zuordnung von gemischt genutzten Gebäuden zum Betriebsvermögen ergibt sich aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 5. Juli 1994, 91/14/0110): Grundsätzlich ist für jeden Raum, der zeitlich abwechselnd betrieblich und privat verwendet wird, das Überwiegen der einen oder der anderen Nutzung maßgeblich. Ergibt sich sodann, dass bei manchen Räumen die betriebliche Nutzung, bei anderen hingegen die außerbetriebliche Nutzung überwiegt, so gehört das Gebäude in jenem Ausmaß dem notwendigen Betriebsvermögen an, in dem die Räume mit überwiegender betrieblicher Nutzung zu den Räumen mit überwiegender privater Nutzung stehen. Erreicht der privat genutzte räumliche Gebäudeanteil bloß ein untergeordnetes Ausmaß, was der Fall ist, wenn er weniger als ca. 20 % des Gebäudes umfasst, gehört das Gebäude insgesamt zum Betriebsvermögen.

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

Das Bundesfinanzgericht ist in seiner Entscheidung nicht an die Erlässe des BMF gebunden, sondern nur an die Gesetze und die dazu ergangene Judikatur der Höchstgerichte.

Es wird hier die Rz 509 der EStR 2000 zitiert - so wie auch die Meinung des Fachvorstandes der Amtspartei im oben angeführten Mail vom 30.09.2019 - da der Betriebsprüfer diese Randziffer 509 als Argument für seine Feststellung anführte:

"Ist das vom Steuerpflichtigen bewohnte Einfamilienhaus nicht zur Gänze Privatvermögen, sind die Garagierungskosten am Wohnort im prozentuellen Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Fahrzeugs höchstens jedoch im prozentuellen Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Gebäudes als Betriebsausgaben abzugsfähig (VwGH 25.04.2001, 99/13/0221)."

Einkommensteuerrichtlinien (abgekürzt: EStR) 2000 Garage (06 0104/9-IV/6/00 vom 10.5.2006:

Rz 509 - Fassung ab Veranlagung 2002:

"Ist das vom Steuerpflichtigen bewohnte Einfamilienhaus (die Wohnung) zur Gänze Privatvermögen, ist die Garage am Wohnort unabhängig vom Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Fahrzeuges durch den Wohnort und damit privat veranlasst (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221).

Ist das vom Steuerpflichtigen bewohnte Einfamilienhaus (die Wohnung) nicht zur Gänze Privatvermögen, sind die Garagierungskosten am Wohnort im prozentuellen Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Fahrzeuges höchstens jedoch im prozentuellen Ausmaß der betrieblichen Nutzung des (übrigen) Gebäudes (unabhängig von dessen Betriebsvermögenszugehörigkeit) als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Kosten für die Garagierung am vom Wohnsitz verschiedenen Betriebsort sind ungeachtet der Betriebsvermögenszugehörigkeit des Fahrzeuges abzugsfähig."

V) Erwägungen

Gemischt genutzte unbewegliche Wirtschaftsgüter wie Gebäude sind nach allgemeiner Rechtsmeinung in einen betrieblich sowie einen privat genutzten Teil aufzuteilen. Ausgaben sind dementsprechend verhältnismäßig aufzuteilen (Jakom/Marschner EStG, 2012, § 4 Rz 166).

Bei der Aufteilung ist für jeden einzelnen Raum zu beurteilen, ob dieser betrieblich oder privat genutzt wird; dies erfolgt nach der ausschließlich oder zeitlich überwiegenden betrieblichen oder privaten Nutzung des Raumes (VwGH vom 14. Dezember 2005, 2002/13/0114). Ist aufgrund der Nähe zum Privatbereich eine (teilweise) betriebliche Nutzung nicht feststellbar, gehört der Raum zum Privatvermögen. Werden dieselben Gebäudeteile z.B. zeitlich abwechselnd teils betrieblich teils privat genutzt, ist auf das Überwiegen abzustellen (vgl. Jakom/Marschner EStG, 2012, § 4 Rz 167).

Im Zuge der Betriebsprüfung wurden Blätter mit Hausansichten und Skizzen der Geschosse des Hauses vorgelegt, aus denen die Quadratmeter (m²) der einzelnen Räume dargestellt werden konnten - siehe Punkt II) Sachverhalt und BEILAGE 1.

Eine untergeordnete Nutzung wird bei einer Nutzung von weniger als 20% in einem Bereich angenommen. Wird das Gebäude bei untergeordneter betrieblicher Nutzung zur Gänze dem Privatvermögen zugeordnet, liegt betreffend den betrieblichen Teil eine Nutzungseinlage in den Betrieb vor, sodass die angefallenen anteiligen Kosten als Betriebsausgaben anzuerkennen sind (Jakom/Marschner EStG, 2012, § 4 Rz 171, VwGH vom 13. September 2006, 2002/13/0123).

Zur Ermittlung eines Aufteilungsverhältnisses zwischen privaten und betrieblichen Räumen eines Einfamilienhauses kann als Aufteilungsmaßstab das Verhältnis der Nutzflächen zueinander gelten.

Es kann für ein **Einfamilienhaus**, das im Kellergeschoss des Einfamilienhauses über Nebenräume und eine Garage verfügt, nur zwei logische Maßstäbe geben.

1. Man entscheidet sich dafür, den betriebliche Anteil für Archiv, Arbeitsraum und WC nur im Verhältnis zur Summe aller Nutzflächen aller Wohnräume ohne Nebenräume zu ermitteln

oder

2. Man entscheidet sich dafür, den betrieblichen Anteil für Archiv, Arbeitsraum, WC und einer anteilige Garagennutzfläche im Verhältnis zur Quadratmetersumme **aller** Nutzflächen aller Wohnräume **und** aller Nebenräume zu ermitteln.

Ad. V.) Punkt 2.:

Genau diese Form in Punkt V.) Punkt 2. hat der Betriebsprüfer seiner Feststellung zu Grunde gelegt. Er hat sich entschieden, **alle Nebenräume** dh das gesamte Kellergeschoss des Einfamilienhauses **in** die Gesamtquadratmeter-Berechnung mit einzubeziehen (263,50 m²); er hat dann aber nur die betrieblichen Wohnräume (nämlich den Arbeitsraum und das Archiv ohne WC) in der Relation zur Gesamtnutzfläche mit 8,27% ermittelt.

Wenn Nebenräume - hier das Kellergeschoss im Ausmaß von 98,60 m² - in die Berechnung der Nutzfläche mit 263,50 m² **zur Gänze** einbezogen werden, dann ist auch für die Doppelgarage, die zu den Nebenräumen zählt, darauf abzustellen, ob die Garage als Nebenraum überwiegend betrieblich oder privat genutzt wird. Es muss dann für jeden Raum - **sei es Wohnraum oder Nebenraum** - auf **das Überwiegen der Nutzung** abgestellt werden.

Der Betriebsprüfer interpretierte die EStR Rz 509 dahingehend, dass er - obwohl er die betriebliche Nutzung von nur 2 Arbeitsräumen ohne WC auf die Gesamtfläche **mit** Nebenräumen bezog - die Garage nur als Bruchteil ihrer Nutzfläche berücksichtigte.

Wie zwei Kfz - siehe vorher auf Seite 2 unter Punkt I) 2. Ablauf des Verwaltungsgeschehens - auf einer betrieblichen Fläche von rechnerisch 2,87 m² tatsächlich stehen könnten, ist mit den üblichen Denkgesetzen nicht nachvollziehbar. In dem Fall der Betriebsprüfung wurde der auf die betrieblich genutzten Räume entfallende Anteil erheblich zu niedrig angesetzt, weil die Relation des Ansatzes alle Nebenräume ohne einzelne Räume wie hier die Garage als betrieblich genutzt anzuerkennen, im Prozentsatz nicht abgebildet wird.

Diese Ansicht der Betriebsprüfung entspricht nicht der gängigen Judikatur des VwGH zur Aufteilung gemischt genutzter Gebäude nach Nutzflächen und auch nicht dem VwGH Erkenntnis vom 25.4.2001, 99/13/0221.

Nach Meinung des Bundesfinanzgerichtes hat der Betriebsprüfer zu Unrecht, die Nutzfläche des WCs und die Nutzfläche der Garage als betrieblich überwiegend genutzt, weggelassen.

Es ist gängige Übung und Rechtsmeinung, dass Garagierungskosten für betrieblich genutzte Kfz ganz oder anteilig als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Der steuerliche Berater der Bf hat Recht, wenn er bei Handelsvertretern die Kfz als betriebsnotwendig und als Betriebsmittel im weiteren Sinn ansieht. Es ist daher eine Möglichkeit zu finden, die rechnerisch **eine sachgerechte Lösung** für die Ermittlung der Kosten der Garagierung von diesen zwei Kfz zulässt.

Im Betriebsvermögen der KG befinden sich diese zwei Kfz, die unbestritten - dh von beiden Parteien des hier gegenständlichen Verfahrens (sowohl der Bf, als auch von der Amtspartei) anerkannt - zu 85% betrieblich genutzt werden.

Die Doppelgarage im Kellergeschoß des Hauses ist durch das Abstellen dieser zwei Kfz grundsätzlich **überwiegend** betrieblich genutzt. Die Nutzfläche der Doppelgarage im Ausmaß von 34,70 m² ist bekannt. Ebenso, dass nur 85% der Kfz Kosten betrieblich sind. Im gegenständlichen Sachverhalt ist daher die Nutzfläche der Doppelgarage zu 85% - das sind 29,50 m² - als betriebliche Nutzung anzuerkennen. Das entspricht auch von der Logik her einer Stellplatzfläche, auf der zwei Kfz stehen können und auf der auch bei geöffneten Wagentüren ein ungehindertes Ein- und Aussteigen in jeden der Wagen möglich ist.

ad. V. 1.)

Für den hier gegenständlichen Sachverhalt ist eine reine Nutzflächenberechnung nach den Quadratmetern der Wohnräume nicht sachgerecht. Es käme dabei nur zu einer den Denkgesetzen widersprechenden anteiligen Berechnung der Betriebsausgaben für die Garagierung von zwei Kfz; eine Aufsummierung der m² der Wohnräume von Erdgeschoss und Obergeschoss (97,20 m² und 67,70 m² = 164,90 m² in Relation zu den betrieblichen Räumen Archiv, WC und Arbeitsraum mit 24,60 m² = 14,92 %) würde die tatsächliche betriebliche Nutzung des Hauses **mit** der Garage und die damit verbundenen betrieblichen Aufwendungen nicht abbilden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Berechnung:

Die Kürzung der Betriebsausgaben auf den Prozentsatz von 20,53% sind auch in der BEILAGE 6 und BEILAGE 7 rechnerisch dargestellt:

20,53% betriebliche Nutzung des Gebäudes	2006	2007	2008	2009	2010
---	------	------	------	------	------

Kürzung Afa	455,62	455,62	486,03	449,34	501,22
Änd. Instandhaltung	1.181,63	0,00	0,00	0,00	1.038,83
Änd. lfd. Aufwand	363,26	256,42	326,95	360,76	8303,64
Erhöhung Gewinn gesamt	2.000,51	712,04	812,98	810,10	1.843,69

Der Mehrgewinn wird bei den Feststellungsbescheiden auf alle drei Gesellschafter entsprechend dem Antrag des Steuerberaters und der üblichen KG-Gewinnverteilung aufgeteilt. Alle Investitionsbegünstigungen bleiben in derselben Höhe wie in den Feststellungsbescheiden, die laut den Steuererklärungen zu den einzelnen Jahren ergangen sind.

Die Kürzung der Vorsteuern statt von 27% auf 20,53% von den Instandhaltungen und dem laufenden Aufwand für das Gebäude sind in der BEILAGE 6 dargestellt.

20,53% betriebliche Nutzung des Gebäudes	2006	2007	2008	2009	2010
Kürzung Vorsteuer in €	290,69	34,74	51,39	58,04	254,17

Alle BEILAGEN sind integrierende Bestandteile zu dieser Entscheidung.

BEILAGEN: 1, 2, 3, 4, 5, 6 und 7

Berechnungsblätter: Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2006, 2007, 2008, 2009 und 2010

Zulässigkeit einer 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 .

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Linz, am 31. Dezember 2019