



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bwin., vertreten durch WT, vom 14. Juli 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 11. Juni 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs 4 BAO](#) betreffend Einkommensteuer 2004 und betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2004 wird Folge gegeben. Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer 2004 wird aufgehoben.

Die Berufung betreffend Einkommensteuer 2004 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin hat vom 1.6.1979 (vgl. Fragebogen vom 14.6.1979) bis 30.6.2004 einen Handel mit Bau- und Isoliermaterialien betrieben. Im Jahresabschluss zum 30.6.2004 ist ein betrieblich genutzter Gebäudeteil mit einem Restbuchwert von € 23.512,69 ausgewiesen, die anteiligen Herstellungskosten hierfür sind mit € 51.675,62 angegeben. In der Berechnung des Aufgabegewinns des Betriebes wurde für den im Anlagevermögen ausgewiesenen Gebäudeteil unter Anfügung des Vermerks „Gebäude – untergeordnete betriebliche Nutzung“ der Wert 0,00 angesetzt.

Aus Anlass der Betriebsbeendigung mit 30.6.2004 fand eine Außenprüfung betreffend die Einkommensteuer 2004 (Prüfungsauftrag vom 13.3.2006) statt. Mit Bescheid vom 12.3.2007

wurden das Verfahren betreffend Einkommensteuer 2004 wieder aufgenommen und ein neuer Sachbescheid gleichen Ausfertigungsdatums erlassen. Dabei wurden zufolge der Feststellung der Betriebsprüfung, das Gebäude sei zu 25,26% betrieblich genutzt gewesen und eine Entnahme aus Anlass der Betriebsaufgabe daher steuerlich wirksam, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um € 24.282,86 erhöht zum Ansatz gebracht. Der Wert errechnete sich aus dem anteiligen Entnahmewert von € 31.487,-- abzüglich eines nach § 24 Abs. 4 EStG 1988 (noch) auszuscheidenden Teilbetrages von € 7.204,14.

Zur Begründung wurde im Betriebsprüfungsbericht ausgeführt, dass von einem betrieblichen Anteil der Herstellungskosten des 1981 errichteten Gebäudes in Höhe von ATS 711.072 eine 3%-ige AfA geltend gemacht worden sei. Ausgehend von den vom Gatten der Berufungswerberin mit ATS 2,4 Mio. bezifferten Gesamtbaukosten bedeute dies den Ansatz eines betrieblichen Anteiles am Gebäude durch die Berufungswerberin im Ausmaß von 29,6 v.H. Der Umfang der betrieblichen Nutzung des Gebäudes habe, wie im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 27.11.2006 dargestellt, im Laufe der Jahre geschwankt, dies habe jedoch nie einen Niederschlag in den Jahresabschlüssen gefunden. Die steuerliche Vertretung habe nun (Anmerkung der Referentin: Schreiben vom 30.6.2006, dort errechneter betrieblicher Gebäudeanteil von 16,58 v.H.) bei der Ermittlung des Ausmaßes des betrieblichen Gebäudeanteiles die gegenüber den Büro- und Wohnräumen geringere Wertigkeit der Garagen- (30,25m²) und Kellerflächen (30,25 m²) sowie den Umstand, dass das Büro (12,90 m²) auch als Gästezimmer und für berufliche Zwecke des Ehegatten benutzt worden sei, durch den Ansatz von nur der Hälfte der tatsächlichen Flächenanteile dieser Gebäudeteile berücksichtigt. Die Betriebsprüfung hingegen habe den betrieblichen Gebäudeanteil unter Ansatz der vollen Flächen auch dieser Räumlichkeiten und daher in Höhe von 25,26 v.H. ermittelt. Die geringere Wertigkeit von Garage und Keller sei (erst) im Zuge der Entnahmewertermittlung bei der Berechnung des Sachwertes berücksichtigt worden und in Bezug auf das Büro gehe die Abgabenbehörde davon aus, dass dieses zur Gänze betrieblich genutzt worden sei.

In der gegen die Bescheide vom 12.3.2007 eingebrachten Berufung vom 11.4.2007 verwies der steuerliche Vertreter auf sein Schreiben vom 30.6.2006 und wandte ein, dass die betriebliche Nutzung des Gebäudes nur 16,58 v.H. umfasst habe, somit von untergeordneter Bedeutung sei, weshalb der betrieblich genutzte Gebäudeteil kein Betriebsvermögen darstelle und im Weiteren für eine Wiederaufnahme des Verfahrens kein Raum bliebe.

Mit Berufungsentscheidung vom 6.12.2007 hob der unabhängige Finanzsenat die angefochtenen Bescheide nach [§ 289 Abs. 1 BAO](#) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz mit folgenden Erwägungen auf:

„Die Aufteilung nach der Nutzfläche kann nur als Grundsatz gelten (siehe z.B. Kohler, RdW 1983,120). Weicht die Nutzbarkeit der Räume wesentlich voneinander ab (z.B. Keller und Obergeschoß), dann muss die unterschiedliche Nutzbarkeit (Wertigkeit) auch bei der Zuordnung zum Betriebsvermögen bzw. Privatvermögen berücksichtigt werden (siehe z.B. VwGH 13.12.1989, [85/13/0041](#); Doralt, EStG, [7], § 4, Tz 85; Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, 30.Lieferung, [§ 4 Abs. 1 EStG 1988](#), Tz 59; EStR 2000, Rz 559).

Im gegenständlichen Fall liegt auf der Hand, dass die streitgegenständlichen Räumlichkeiten nicht gleiche Wertigkeiten aufweisen (Garage und Keller im Vergleich zu den Räumlichkeiten im Erd- und Obergeschoß). Für die konkrete Feststellung der Wertigkeit sind jedoch noch weitere Ermittlungen (z.B. Besichtigung, Einsichtnahme in Pläne) erforderlich.

Werden dieselben Grundstücksteile zeitlich abwechselnd oder gleichzeitig sowohl privat als auch betrieblich genutzt (im berufsgegenständlichen Fall Büro/Gästezimmer), ist für die Frage der Zuordnung auf das Überwiegen abzustellen (Doralt, EStG, [7], § 4, Tz 85; VwGH vom 19.9.1989, [88/14/0172](#); EStR 2000, Rz 560).

Im berufsgegenständlichen Fall teilte die Berufungswerberin zur vorhin angeführten Frage mit, dass der streitgegenständliche Raum sowohl als Büro als auch als Gästezimmer (für private Gäste) verwendet worden sei. Aussagen bzw. Ermittlungen zum Umfang der jeweiligen Nutzung fehlen jedoch (Bl. 16 d. Bp- Arbeitsbogens).

Die Frage der Zuordnung des angeführten Raumes kann daher ebenfalls erst nach Vornahme ergänzender Ermittlungen geklärt werden, wobei auch zu untersuchen sein wird, ob der Raum unter [§ 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988](#) (steuerliches Abzugsverbot betr. im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer) zu subsumieren und damit zur Gänze dem privaten Gebäudeteil zuzurechnen ist.

Erst nach Klärung der Ausmaße der betrieblichen Nutzung des streitgegenständlichen Gebäudes und damit auch der allfälligen Betriebsvermögenseigenschaft kann in der Folge über die Frage abgesprochen werden, ob bzw. bejahendenfalls in welchem Umfang ein steuerpflichtiger "Aufgabegewinn" im Sinne des [§ 24 EStG 1988](#) anzusetzen ist."

Die Abgabenbehörde forderte daraufhin zur Feststellung der Wertigkeit der Räumlichkeiten mit Schriftsatz vom 30.1.2008 den Bauplan an. Der Gatte der Berufungswerberin teilte am 11.2.2008 mit, dass bei der letzten Hausreparatur (neues Dach) ein Handwerker den Bauplan verloren habe, weshalb er der Prüferin anbot, seine während der Betriebsprüfung

durchgeführten Vermessungen vor Ort nachzuprüfen, und auf den bei der Gemeinde aufliegenden Einreichplan verwies. Am 4.3.2008 wurde der Einreichplan in Kopie beigebracht. Im Begleitschreiben hierzu wurde darauf aufmerksam gemacht, dass bei der tatsächlichen Bauführung in etlichen Punkten vom Plan abgewichen worden sei. Die Prüferin holte beim Sachbearbeiter des steuerlichen Vertreters am 10.3.2008 telefonisch Auskunft über die Abweichungen ein und erhielt die Information, dass vom Plan insoweit abgewichen worden sei, als das Büro nicht im Erdgeschoß sondern im Obergeschoß gelegen war, sowie, dass die Unterkellerung der Garage nachträglich vorgenommen wurde und im Plan daher noch nicht eingezeichnet sei.

Am 11.6.2008 erließ die Abgabenbehörde erster Instanz neuerlich Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 und betreffend Einkommensteuer 2004, welcher inhaltlich gleich lautete wie der nach § 289 Abs. 1 BAO aufgehobene Bescheide. In der gesonderten Bescheidbegründung zum Einkommensteuerbescheid 2004 stellte die Abgabenbehörde erster Instanz die im Zuge der Betriebsprüfung durch tatsächliche Vermessung gewonnenen Flächenausmaße der Räumlichkeiten ebenso außer Streit wie den Umstand, dass die Räumlichkeiten in der Garage und dem Keller eine geringere Wertigkeit aufwiesen, allerdings werde der geringere Ansatz durch Ansatz nur der Hälfte der betroffenen Raumflächen erst auf der Stufe der Bewertung des Gebäudes berücksichtigt. Hinsichtlich des Büros stützte sich die Abgabenbehörde erster Instanz auf die Erstaussage der Berufungswerberin, wonach ein Büro vorhanden gewesen sei. Dafür spreche auch der Ausweis eines Büros im Bauplan. Der Umstand, dass sich das Büro abweichend vom Bauplan im Obergeschoß befunden habe, ändere wegen der vergleichbaren Größe der Räume nichts. Der Betrieb der Berufungswerberin sei von zu Hause aus geführt worden. Nach Ansicht der Behörde sei zur Führung eines derartigen Betriebes ein Büro unabdinglich und die Erfahrungen der Praxis zeigten, dass zur Führung eines Betriebes im vorliegenden Ausmaß für die anfallenden Arbeiten wie Angebotserstellung, Terminvereinbarungen, Rechnungserstellungen, Belegsortierung und –aufbewahrung, Bankabrechnungen, div. Verwaltungsarbeiten etc. ein Büro unverzichtbar sei.

Am 14.7.2008 erhob der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin Berufung gegen die Bescheide vom 11.6.2008 und machte (wiederum) geltend, dass der betrieblich genutzte Gebäudeteil nur von untergeordneter Bedeutung gewesen sei und in weiterer Folge kein Betriebsvermögen dargestellt habe. Da das Büro zu mindestens 2/3 vom Gatten der Berufungswerberin als Gebietsleiter Arbeitgeberin¹ bzw. als Geschäftsführer des nachfolgenden Arbeitgebers und daher überwiegend zu anderen Zwecken genutzt werde, sei das Büro nicht als betrieblich genutzter Raum anzusetzen. Unter Aufrechterhaltung der mit einschlägigen Literaturquellenangaben belegten Rechtsansicht, dass die Garagen- und

Kellerräumlichkeiten wegen der geringeren Wertigkeit bei der Ermittlung des Nutzungsausmaßes nur zur Hälfte anzusetzen seien, ergebe sich somit eine betriebliche Gebäudenutzung von nur 12,91 v.H.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte die Berufung vom 14.7.2008 ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Die von der Abgabenbehörde erster Instanz durchgeführte Betriebsprüfung führte lediglich zu einer Abänderung bei der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2004. Diese bestand in der Erfassung der Entnahme des in den Anlageverzeichnissen des Streitjahres und der Vorjahre ausgewiesenen betrieblichen Gebäudeanteiles aus Anlass der Betriebsaufgabe zum 30.6.2004. Streit besteht nunmehr darüber, ob der betrieblich genutzte Gebäudeteil von untergeordneter Bedeutung war, sodass er kein Betriebsvermögen darstellte, die Betriebsaufgabe daher auch zu keiner Entnahmebesteuerung führte und ein Wiederaufnahmegrund somit nicht vorläge. Die Ermittlung des Gebäudewertes selbst steht, wie der steuerliche Vertreter am 23.10.2013 fernmündlich bestätigte, nicht in Streit.

2) Aufgrund der gegebenen Aktenlage ergibt sich folgender Sachverhalt:

a) Umfang der Tätigkeit und darauf gegründeter erforderlicher Raumbedarf:

* Die Berufungswerberin begann ihre Tätigkeit des Handels mit Bau- und Isoliermaterialien mit 1.6.1979 und übte diese nach 1981 vom neubauten Wohnsitz aus aus, indem sie dort die Bürotätigkeit erledigte und Räumlichkeiten als Lager nutzte. Mit 30.6.2004 beendete die Berufungswerberin ihre Tätigkeit.

* Abgesehen von den Schwankungen, wie sie durch den Aufbau und das Beenden der Tätigkeit bedingt und als solche auch vom Gatten der Berufungswerberin dargetan wurden (vgl. Niederschrift vom 29.6.2005), veränderte sich der Umfang der Tätigkeit weiters durch eine drastische Programmreduzierung auf den Handel mit Folien. Dies geht schon aus der Begründung der Berufung gegen den Vorauszahlungsbescheid an Einkommensteuer für das Jahr 1996 vom 2.7.1996 hervor und auch während der Betriebsprüfung hat der steuerliche Vertreter eingewendet, dass sich die betriebliche Tätigkeit seit 1995 massiv reduziert habe (E-Mail vom 27.11.2006), woraus sich ein verringerter Raumbedarf ergab.

* Die Stichhaltigkeit dieses Einwandes wird durch den Verlauf der Betriebsergebnisse, insoweit er aus der Aktenlage (Erklärungen für die Jahre 1994 bis 2002, Jahresabschlüsse ab 1998) und den amtlichen Datenbanken ableitbar ist, bestätigt:

Betriebsergebnisse in den Jahren 1994 bis 2003:

Jahr	Umsatz	Gewinn
1994	2,394.981,47 ATS	661.176 ATS
1995	977.656,38 ATS	181.794 ATS
1996	662.652,65 ATS	125.815 ATS
1997	630.161,51 ATS	220.675 ATS
1998	714.842,47 ATS	108.666 ATS
1999	889.654,40 ATS	160.755 ATS
2000	1,051.610,70 ATS	225.043 ATS
2001	689.469,19 ATS	210.643 ATS
2002	35.890,83 €	5.672,52 €
2003	18.178,45 €	-5.373,18 €

b) Räumlichkeiten im Gebäude:

* Bei dem streitgegenständlichen, 1981 erbauten Gebäude handelt es sich um ein mit Unter-, Erd- und Obergeschoß sowie einer angebauten Garage ausgestattetes Einfamilienhaus. Die Garage ist unterkellert und weist einen darüber liegenden Dachboden auf.

* Nach der zu Beginn der Betriebsprüfung im März 2006 beigebrachten Aufstellung über Art und Flächenausmaß der Räumlichkeiten des Gebäudes ergibt sich folgender Nutzflächenbestand:

Räumlichkeiten des Gebäudes und deren Nutzflächen:

Gebäudeteil	Raum	Nutzfläche
Garage	Garage	30,25 m ²
UG	Keller unter Garage	30,25 m ²
	Tischtennisraum	31,5 m ²
	Waschküche	11,5 m ²
	Heizraum	24,13 m ²
	Vorraum, Treppe	6,25 m ²
	Bügelraum	3,36 m ²
EG	Küche	13,7 m ²
	Wohnzimmer	31,5 m ²
	Stube	11,5 m ²
	WC	1,4 m ²
	Vorraum, Treppe	17,3 m ²
OG	Schlafzimmer	14,6 m ²

	Kinderzimmer	12 m ²
	Kinderzimmer	9,3 m ²
	Bad	9,28 m ²
	WC	1,4 m ²
	Büro/Gästezimmer	12,9 m ²
	Vorraum, Treppe	13,9 m ²
Dachboden	Dachboden über Garage	30,25 m ²

Im Schreiben vom 4.3.2008 wird dargelegt, dass die Flächenmaße durch den Gatten der Berufungswerberin mittels Lasermessung ermittelt worden seien. Die Abgabenbehörde erster Instanz legte ihren Berechnungen diese Angaben zu Grunde und sah auch im fortgesetzten Verfahren keine weitere Veranlassung, die Angaben wie in der E-Mail des Gatten der Berufungswerberin vom 11.2.2008 angeboten, zu überprüfen. In der Begründung zum neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2004 ist schließlich ausdrücklich ausgeführt, dass dieses tatsächliche Flächenausmaß nicht in Frage gestellt werde und Unterschiede zwischen den Standpunkten der Behörde und der Berufungswerberin nur in der Annahme des Nutzungsausmaßes des Büros sowie der Berücksichtigung der geringeren Wertigkeit von Gebäudeteilen nicht schon bei der Nutzungszuordnung sondern erst bei der Gebäudewertermittlung gelegen seien. Im Weiteren ist daher von den Angaben zu den Raumflächen und der Art der Räume nach dieser Aufstellung auszugehen.

* Gegenüber dem Einreichplan ergeben sich aus der angeführten Aufstellung folgende Abweichungen: Unterkellerung der Garage, Ausbau eines Windfangs im Erdgeschoß zu einem Bügelzimmer, die Situierung des Büros im Ober- statt im Erdgeschoß sowie veränderte Raumaufteilungen dahingehend, dass im Untergeschoß ein Raum weniger besteht und im Übrigen die Flächenmaße der Räumlichkeiten von jenen lt. Einreichplan abweichen.

c) Nutzung der einzelnen Räumlichkeiten:

Zur Nutzung der einzelnen Räumlichkeiten liegen nur das Fax des Gatten der Berufungswerberin an den steuerlichen Vertreter vom 14.9.2005 und die Angaben in der im März 2006 beigebrachten Aufstellung vor. Demnach seien die Räume wie folgt genutzt gewesen:

* gemischt genutzt und bei der Berechnung des Nutzungsanteiles außer Acht gelassen:

Vorräume, Treppenhaus, Heizraum, Dachboden

* zur Gänze betrieblich genutzt: Keller unter der Garage

* zur Hälfte betrieblich genutzt: Garage und Büro (Ansatz jeweils der Hälfte des

Flächenausmaßes beim betrieblichen und privaten Bereich)

* zur Gänze privat genutzt: die restlichen Räume.

Die weiteren vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin beigebrachten Abwandlungen der Aufstellung vom März 2006, nämlich jene vom 30.6.2006 und 27.11.2006, unterscheiden sich hinsichtlich der Nutzungszuordnung nicht. Sie weisen nur insoweit Abweichungen zur Aufstellung vom März 2006 auf, als in der Aufstellung vom 30.6.2006 eine geringere Wertigkeit nicht nur des Kellers sondern auch der Garage durch den Ansatz nur der halben Fläche berücksichtigt wurde und in der Aufstellung vom 27.11.2006 lediglich die von der Abgabenbehörde vorgehaltene, eine geringere Wertigkeit von Keller und Garage außer Acht lassende, Berechnung des betrieblichen Anteiles hinsichtlich der Nutzungszuordnung des Büros korrigiert wurde.

Den aktenkundigen Unterlagen zufolge wurden von der Berufungswerberin daher bereits während der Betriebsprüfung der Keller unter der Garage zur Gänze sowie die Garage und das Büro je zur Hälfte der betrieblichen und der privaten Sphäre zugeordnet. Wegen der Mischnutzung des Büros wurde dieses schließlich in der Berufung gänzlich dem privaten Gebäudeanteil zugerechnet. Aus dem Fax des Gatten der Berufungswerberin vom 14.9.2005 kann hierzu entnommen werden, dass das Lager (Keller und Garage) nicht heizbar gewesen sei und auch der Lagerung diverser Materialien des Dienstgebers des Gatten der Berufungswerberin gedient habe (Muster und Retourwaren). Das Büro sei mit einem eingebauten Bett ausgestattet gewesen und auch als Gästezimmer für die Großmutter verwendet worden. Zudem habe auch der Gatte der Berufungswerberin das Büro für seine Tätigkeit verwendet.

Darüber hinausgehende Feststellungen zur Nutzung der Räume wurden nicht getroffen. Die Abgabenbehörde gründet die Annahme einer gänzlichen betrieblichen Nutzung des Büros durch die Berufungswerberin lediglich auf nicht näher konkretisierte Erfahrungen aus der Praxis und stützt sich darauf, dass zur Führung eines derartigen Betriebes ein Büro ihrer Ansicht nach unabdingbar sei. Feststellungen über Art und Umfang der angefallenen Verwaltungsarbeiten oder den tatsächlich benötigten Raumbedarf zur Aufbewahrung von betrieblichen Unterlagen liegen nicht vor.

d) Ausmaß des betrieblich genutzten Anteiles des Gebäudes:

* Als den betrieblichen Gebäudeanteil betreffende Anschaffungs- und Herstellungskosten wurden in den vorliegenden Jahresabschlüssen solche mit einem Betrag von ATS 711.072,-- bzw. € 51.675,62 ausgewiesen. Ausgehend von den vom Gatten der Berufungswerberin mit

2,4 Mio. ATS bezifferten Gesamtbaukosten wurden daher 29.6 v.H. der Anschaffungs- und Herstellungskosten in das Anlagevermögen aufgenommen.

* Am 29.6.2005 gab die Berufungswerberin im Beisein ihres Gatten niederschriftlich an, dass die Gesamtwohnfläche 153 m² betrage, wovon eine Fläche von 22 m² als Büro genutzt würde und das Lager im Gesamtausmaß von 90 m² zu 2/3 betrieblich genutzt worden sei. Aus diesen Angaben errechnete die Abgabenbehörde erster Instanz einen betrieblichen Nutzungsanteil des Gebäudes im Ausmaß von 33,74 v.H. Wie sich aus der handschriftlichen Notiz, welche der Niederschrift beigelegt ist und lt. Vermerk der Abgabenbehörde erster Instanz vom Gatten der Berufungswerberin stammt, ergibt, lag diesen Angaben lediglich eine grobe Schätzung zu Grunde:

„9 x 8,5 x 2 76,5 m²

Wohnfläche = 153 m²

Büro ca. 22 m²

Lager gesamt 90 m², davon ca. 2/3 für Geschäft“

Fragen zur Konkretisierung und detaillierten Angabe des Sachverhaltes wie solche zur Lage des Büros im Gebäude, wie viele Räume dieses umfasste, worin genau die betriebliche Nutzung durch wen bestand und ob und seit wann Mischnutzungen vorlagen, wurden ebenso wenig gestellt wie Fragen zur genaueren Darstellung in Bezug auf Änderungen in Art und Umfang der Nutzung von Räumen im Zusammenhang mit der Betriebsentwicklung. Auch im folgenden Verfahren, insbesondere im Anschluss an die Kassation durch den Unabhängigen Finanzsenat, wurden ebenfalls keine weiteren Anstrengungen zur Feststellung von Art und Umfang der Nutzung der strittigen Räume sowie deren Ausstattung unternommen.

* Abweichend von den Angaben in der Niederschrift vom 29.6.2005 wurde in der vom Gatten der Berufungswerberin stammenden Aufstellung der Räumlichkeiten das Büro als ein im Obergeschoß gelegener Raum mit einer Fläche von 12,90 m² bezeichnet und wurde die Nutzung von Büro und Lager als nur zur Hälfte betrieblich angegeben. Je nachdem, ob nur hinsichtlich des Kellers eine geringere Wertigkeit angenommen und dementsprechend nur das halbe Flächenausmaß der Räume zum Ansatz kam, oder auch in Bezug auf die Garage so vorgegangen wurde, errechnete sich der betriebliche Gebäudeanteil nach Ansicht der Berufungswerberin sohin mit 19,22 v.H. bzw. 16,58 v.H.

e) Ansätze in den Jahresabschlüssen:

In den Jahresabschlüssen 1998 bis 2004 ist gleichbleibend ein betrieblich genutzter Gebäudeteil mit Anschaffungs- und Herstellungskosten in Höhe von ATS 711.072,-- bzw. €

51.675,62 als Anlagevermögen ausgewiesen. Davon wurde jährlich eine AfA in Höhe von 3 v.H., sohin ATS 21.332 bzw. € 1.550,27 (in 2004 € 775,13) abgeschrieben.

Die Feststellung der Abgabenbehörde, dieser Ansatz bestehe seit Aktivierung des betrieblichen Gebäudeteiles unverändert und die ab 1995 eingetretene Reduktion des Betriebsumfanges habe sich in den bilanziellen Ansätzen des betrieblichen Gebäudeteiles nicht niedergeschlagen, blieb von der Berufungswerberin unwidersprochen.

Aus Anlass der Betriebsaufgabe wurde ein Jahresabschluss zum 30.6.2004 eingereicht, in dem auch die Ermittlung des Aufgabegewinnes dargestellt ist. Dabei wurde für den aktivierten betrieblichen Gebäudeteil kein Entnahmegewinn berechnet, sondern - unter Beifügung des Vermerkes „Gebäude – untergeordnete betriebliche Nutzung!“ - der Wert 0,00 angesetzt. Dem entsprechend blieb der aktivierte Gebäudeanteil im Anlageverzeichnis zum 30.6.2004 auch mit einem sich nach Abzug der AfA für das Jahr 2004 (€ 775,13) ergebenden Buchwert zum 30.6.2004 in Höhe von € 23.512,69 ausgewiesen.

3) Der Unabhängige Finanzsenat hat mit Berufungsentscheidung vom 6.12.2007 die nach Durchführung der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2004 und die Einkommensteuer 2004 gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben. Er führte darin unter Verweis auf die einschlägige Judikatur und Literatur aus, dass die auf der Hand liegende geringere Wertigkeit von Keller und Garage bereits bei der Ermittlung des Ausmaßes des betrieblich genutzten Anteiles am Gebäude zu berücksichtigen ist, bei der Zuordnung von Räumlichkeiten auf das Überwiegen abzustellen ist und in Bezug auf das Büro überdies die Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 zu beachten sind. Als fehlende Ermittlungen benannte der unabhängige Finanzsenat Feststellungen zur konkreten Wertigkeit von Garage und Keller, zu Art und Umfang der Nutzung des Büros und zum Vorliegen der Voraussetzungen eines dem Abzugsverbot unterliegenden Arbeitszimmers.

Die Abgabenbehörde erster Instanz forderte daraufhin den Bauplan zur Feststellung der Wertigkeit an. Wegen Verlusts desselben wurde eine Kopie des Einreichplanes beigebracht, auf die im Zuge der Betriebsprüfung beigebrachte Aufstellung über die Räume des Gebäudes verwiesen und eingewandt, dass der Einreichplan von den tatsächlichen Gegebenheiten abweiche. Über Art und Umfang der Abweichungen holte die Abgabenbehörde erster Instanz eine fernmündliche Auskunft beim steuerlichen Vertreter ein. Auf weitergehende Ermittlungen zur Frage des Verhältnisses der Wertigkeit der Gebäudeteile und solche zu Art und Umfang der Nutzung der Räumlichkeiten, insbesondere des Büros, verzichtete sie.

4) Gemäß § 289 Abs. 1 BAO sind die Behörden, sowohl die Abgabenbehörde erster Instanz als auch der Unabhängige Finanzsenat, im weiteren Verfahren an die für die Aufhebung maßgebliche, im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden. Dieser Bindungswirkung entsprach die Abgabenbehörde erster Instanz nicht. Weder bezog sie den von ihr selbst in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2004 ausdrücklich festgestellten Unterschied in der Wertigkeit zwischen Wohnräumen und Keller und Garage in die Nutzungszuordnung und Ermittlung des Ausmaßes des betrieblich genutzten Gebäudeteiles ein, noch überprüfte sie die Zuordnung der Garage in Hinblick auf den Überwiegensgrundsatz. Auch die behauptete und durch keinen konkreten aktenkundigen Anhaltspunkt entkräftete Mischnutzung des Büros auch als Gästezimmer und Büro für die berufliche Tätigkeit des Gatten fand keinen Eingang in die steuerliche Beurteilung.

5) a) Die Abgabenbehörde erster Instanz hat in der Begründung zum neu erlassenen Einkommensteuerbescheid 2004 ausdrücklich festgestellt, dass sowohl die Garage als auch der Keller gegenüber den Wohnräumen eine geringere Wertigkeit aufweisen, und diese bei der Gebäudewertermittlung mit dem auch von der Berufungswerberin geltend gemachten Ausmaß von 50 v.H. bewertet und berücksichtigt, dies allerdings erst auf der Stufe der Ermittlung des Gebäudewertes. Die Feststellung des Bestehens und Ausmaßes der Wertigkeit erfolgte nach Durchführung der weiteren Ermittlungen im Anschluss an die Berufungsentscheidung vom 6.12.2007. Da sich aus den Verwaltungsakten zudem keine dem entgegenstehenden Anhaltspunkte ergeben, bestehen keine Bedenken gegen die Vorgangsweise der Berufungswerberin, eine geringere Wertigkeit von Keller und Garage von 50 v.H. zu unterlegen und diesem Umstand durch den Ansatz nur des halben Flächenausmaßes bei der Nutzungszuordnung zu entsprechen, wodurch sich allein schon ein betrieblicher Anteil am Gebäude von nur mehr 20,24 v.H. ergibt.

b) Hinsichtlich der Nutzung der Garage führte der Gatte der Berufungswerberin in seinem Fax vom 14.9.2005 aus, dass die Garage auch zur Lagerung für Waren im Zusammenhang mit seiner eigenen beruflichen Tätigkeit diene. Des Weiteren ist festzustellen, dass das Anwesen nur über diese Garage verfügte, und eine zumindest anteilige private Mitbenutzung daher auf der Hand liegt. Die Berufungswerberin bewertete den Anteil der nicht durch den Betrieb der Berufungswerberin verursachten Nutzung der Garage mit der Hälfte. Wie der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 6.12.2007 ausführte, ist die Frage der Zuordnung einer gemischt genutzten, nicht ein Arbeitszimmer darstellenden Räumlichkeit nach herrschender Auffassung von Judikatur und Literatur (vgl. Doralt, EStG, [7], § 4, Tz 85; VwGH vom 19.9.1989, 88/14/0172) nach dem Überwiegen zu lösen. Im gegenständlichen Berufungsfall liegt von der Abgabenbehörde erster Instanz unwidersprochen geblieben eine

nicht überwiegend betriebliche Nutzung der Garage vor, weshalb die gesamte Räumlichkeit der privaten Sphäre zuzurechnen war.

c) Auch in Bezug auf das Büro wurde seitens der Berufungswerberin bereits im Betriebsprüfungsverfahren eine gemischte Nutzung für eigene betriebliche Zwecke der Berufungswerberin, für berufliche Zwecke des Ehegatten sowie zur privaten Verwendung als Gästezimmer eingewendet. Das Büro habe darnach auch eine der privaten Mitbenutzung entsprechende Ausstattung mit einem Gästebett aufgewiesen. Dem widersprechende Feststellungen wurden durch die Abgabenbehörde erster Instanz nicht getroffen. Die Abgabenbehörde erster Instanz hielt dem lediglich entgegen, dass zur Führung eines derartigen Betriebes ein Büro unabdinglich gewesen sei und Erfahrungen der Praxis zeigten, dass zur Führung eines Betriebes im vorliegenden Ausmaß für die anfallenden Arbeiten wie Angebotserstellung, Terminvereinbarungen, Rechnungserstellungen, Belegsortierung und – aufbewahrung, Bankabrechnungen, div. Verwaltungsarbeiten etc. ein Büro unverzichtbar sei.

Mit dieser Aussage befindet sich die Abgabenbehörde jedoch nicht im Widerspruch zum Vorbringen der Berufungswerberin, welche gleichbleibend angibt, einen Raum als Büro genutzt zu haben, und sie schließt auch nicht das Bestehen der behaupteten, zusätzlichen nichtbetrieblichen Nutzung dieses Raumes als Gästezimmer oder Büro für berufliche Zwecke des Gatten aus. Anhaltspunkte, welche auf die Unrichtigkeit des Vorbringens der Berufungswerberin unmittelbar oder mittelbar schließen ließen, sind nicht aktenkundig. Es bestehen auch keine Feststellungen dahingehend, dass der als Büro genutzte Raum tatsächlich keine einer privaten Nutzung zugänglichen bzw. eine solche nahelegende Ausstattung aufgewiesen hätte, und der Aktenlage sind auch keine konkreten Fakten zu Umfang und Inhalt der betrieblichen Tätigkeit sowie Umfang und Art der aufzubewahrenden betrieblichen Unterlagen zu entnehmen, aus denen – abweichend vom Berufungsvorbringen - abgeleitet werden könnte, dass die Nutzung des Raumes eine (fast) ausschließlich betriebliche gewesen sei. Zur Begründung einer ausschließlichen betrieblichen Nutzung des Büros beruft sich die Abgabenbehörde erster Instanz (lediglich) auf Erfahrungen der Praxis beruft. Hierzu ist festzustellen, dass es sich dabei nur um den Ausdruck einer von der Abgabenbehörde erster Instanz gehegten Vermutung handelt und die Abgabenbehörde auch nicht annähernd dargetan wurde, wessen Erfahrungen und welche Praxis als Vergleichsmaßstab herangezogen worden sind, und geradezu im Gegensatz dazu der Gesetzgeber selbst vielmehr bei einem häuslichen Arbeitszimmer wie dem vorliegenden (Büro im Einfamilienhaus) einen erhöhten Abgrenzungsbedarf wegen der Nähe zur privaten Lebenssphäre sieht und daher auch den Nachweis einer (fast) ausschließlichen beruflichen oder betrieblichen Nutzung fordert. Entgegen der Ansicht der Abgabenbehörde zeigt sich eine derartige Nähe im gegebenen Berufungsfall unzweifelhaft, indem das Büro mit einem die Nutzung als Gästezimmer

ermöglichenden und nahelegenden Gästebett ausgestattet war. Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass die dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid zu Grunde gelegte Annahme einer (fast) ausschließlichen Nutzung des Büros weder dem Berufungsvorbringen entspricht noch sachverhaltsmäßig erhärtet ist. Auch konkrete Feststellungen, welche die Glaubwürdigkeit des Berufungsvorbringens als solches zu erschüttern vermögen, liegen nicht vor. Im Weiteren ist daher von einer das untergeordnete Ausmaß übersteigenden nichtbetrieblichen Nutzung des Büros auszugehen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden, es sei denn, ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Ungeachtet dessen sind aber jedenfalls nach § 20 Abs. 1 Z. 1 und Z. 2 lit. a EStG 1988 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 abzugsfähig.

Die Frage, ob Aufwendungen oder Ausgaben für einen im Wohnungsverband gelegenen Raum abzugsfähig sind, hängt daher von der Beantwortung zweier Fragen ab, nämlich, ob der jeweilige Raum den Mittelpunkt der Tätigkeit bildete und ob der Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wurde (Krafft in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 20 Anm 34, 36). Im Allgemeinen prägt bereits die Ausgestaltung des jeweiligen Raumes die Beurteilung wesentlich. So wird ein mit Einrichtungsgegenständen wohnlichen Zuschnittes – „typischer Wohnzimmereinrichtung“ – ausgestatteter Raum im Allgemeinen nicht als Arbeitszimmer in Betracht kommen, weil in derartigen Fällen eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche/berufliche Nutzung nicht anzunehmen ist (vgl VwGH 12. 9. 1996, [94/15/0073](#); Krafft in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 20 Anm 39). Im gegenständlichen Berufungsfall wird zum einen schon nicht behauptet und von der Abgabenbehörde erster Instanz auch nicht festgestellt, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit der Berufungswerberin darstellte, zum anderen blieb der Einwand der Berufungswerberin, wonach das Büro mit einem Gästebett ausgestattet gewesen und auch dementsprechend genutzt worden sei, von der Abgabenbehörde erster Instanz unwidersprochen. Damit liegen aber schon die allgemeinen Voraussetzungen für das Vorliegen eines steuerlich anzuerkennenden Arbeitszimmers nicht vor, weshalb dem Berufungsantrag der Berufungswerberin entsprechend

der als Büro genutzte Raum bei Vornahme der Nutzungszuordnung der privaten Sphäre zuzurechnen ist.

d) Der nach den vorstehenden Ausführungen als betrieblich genutzt zu beurteilende Gebäudeteil bemisst sich daher wie folgt: die neutral zu behandelnden Flächen umfassen die Vorräume, Treppen und den Dachboden, insgesamt sohin wie unstrittig bereits im bisherigen Verfahren angesetzt 43,27 m², als betrieblich genutzt ist die Fläche von 15,13 m² (Keller unter der Garage, Ansatz des halben Flächenausmaßes wegen geringerer Wertigkeit) anzusetzen und der privaten Sphäre sind zuzurechnen 160,70 m² (Garage und Büro zu Gänge zugeordnet, Ansatz der halben Flächen wegen geringerer Wertigkeit bei den Kellerräumen und der Garage). Dadurch ergibt sich ein betrieblich genutzter Gebäudeanteil von 8,60 v.H.

e) Die sohin festgestellte betriebliche Nutzung ist somit, wie vom steuerlichen Vertreter der Berufungswerberin eingewendet, nur von untergeordneter Bedeutung, weshalb für eine Entnahme des betrieblich genutzten Gebäudeteiles aus dem Grund der Betriebsaufgabe keine rechtliche Grundlage besteht. Es verbleibt sohin die Frage, ob zwar eine Entnahme des Gebäudeteiles nicht im Zuge der Beendigung der betrieblichen Tätigkeit zu unterstellen war, eine solche jedoch zur steuerwirksamen Korrektur der Bilanzansätze im Berufungsjahr vorzunehmen wäre. In Bedachtnahme auf den Grundsatz der periodengerechten Gewinnermittlung und dementsprechender Erfassung der Betriebsvorfälle in jenen Zeiträumen, in denen sie die Wurzeln haben, wäre ein Absinken des betrieblich genutzten Gebäudeteiles von ursprünglich rund 30 v.H. auf ein untergeordnetes Ausmaß während des Berufungsjahr in diesem steuerwirksam zu behandeln, eine in den Vorjahren unterlassene Anpassung des unrichtigen bzw. unrichtig gewordenen Bilanzansatzes könnte hingegen nicht durch den Ansatz einer Entnahme im Berufungsjahr als einem späteren Wirtschaftsjahr ausgeglichen werden (Nachholverbot; Doralt, EStG11, § 4 Tz 169 ff).

Die durch die Berufung gegen den Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheid 1996 untermauerte Einwendung, wonach sich abgesehen von den durch das Anlaufen und Beenden des Betriebes ausgelösten Veränderungen auch die massive Reduktion des Betriebsumfanges auf den Vertrieb eines Produktes auf den Raumbedarf ausgewirkt habe, wurde von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht in Abrede gestellt. Für das Zutreffen der Einwendung der Berufungswerberin sprechen auch die für die Jahre ab 1994 aktenkundigen Betriebsergebnisse, welche eine nachhaltigen und wesentlichen Betriebseinschränkung aufzeigen, sodass der als Folge der Betriebseinschränkung behauptete geringere Raumbedarf wegen Reduzierung der zu verrichtenden Verwaltungsarbeiten und des Anfalls von aufzubewahrenden Dokumenten als nachvollziehbar erscheinen. Insoweit daher nicht überhaupt schon von Beginn der Tätigkeit an eine Mischnutzung des Büros vorgelegen hat,

lässt die Aktenlage den Schluss zu, dass eine Verlegung des Büros in einen kleineren Raum (lt. Angaben zur Niederschrift vom 29.6.2005, die sich auf die aktivierten Ansätze bezogen, umfasste das Büro 22 m² Nutzfläche und lag lt. Bauplan im Erdgeschoß, lt. unstrittiger Raumaufstellung umfasste das Büro nur mehr 12,90 m² und befand sich im Obergeschoß) und die Aufnahme einer deutlichen Mischnutzung (eigene betriebliche Nutzung, Gästezimmer mit entsprechender Einrichtung, berufliche Nutzung durch den Gatten) bereits mit der Umstellung des Betriebsgegenstandes einhergegangen sind. Gegenteilige Anhaltspunkte, nämlich dafür, dass die mit typischen Gegenständen eines Wohnraumes bestandene Ausstattung und die private Nutzung des Büros erst mit Betriebsende eingetreten seien, liegen hingegen nicht vor. Die Abgabenbehörde erster Instanz hat eine solche Ansicht auch nicht vertreten. Eine Korrektur der Bilanzansätze (Ausscheiden des nicht mehr zu Recht aktivierten Gebäudeteiles aus dem Anlagevermögen) hätte daher längst vor dem Berufungszeitraum erfolgen müssen. Eine Nachholung im Berufungsjahr wäre aber wie ausgeführt unzulässig, sodass der von der Abgabenbehörde erster Instanz vorgenommenen Einbeziehung eines Entnahmewertes des aktivierten Gebäudeteiles in die Besteuerungsgrundlagen des Jahres 2004 die rechtliche Grundlage fehlt.

6) Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Wie vorstehend ausgeführt, unterscheiden sich der Erstbescheid und der nach Wiederaufnahme des Verfahrens neu erlassene Einkommensteuerbescheid nur darin, dass eine Entnahme des aktivierten betrieblichen Gebäudeteiles unterstellt und dementsprechend die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erhöht wurden, diese Maßnahme jedoch zu Unrecht erfolgte und daher auch eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht zu begründen vermochte.

Aus dem im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens festgestellten Sachverhalt, wonach eine bereits zu Beginn des Jahres 2004 bestandene Untergeordnetheit der Bedeutung des betrieblich genutzten Gebäudeteiles bestand, folgt jedoch, dass die in 2004 anteilig abgesetzte AfA von € 775,13, da von einer Basis von rund 30% der Anschaffungs- und Herstellungskosten errechnet, mit einem zu hohen Betrag zum Ansatz gekommen ist. Selbst im Fall, dass die AfA zur Gänze als Aufwand wegfiel, erhöhte sich das Gesamteinkommen bei einer Neutralisierung dieser Aufwandsposition aber lediglich von € 4.292,39 auf € 5.067,52, sodass die errechnete Einkommensteuer (€ 137 bzw. € 299,78) jedenfalls die Absetzbeträge (€ 1.664) nicht überstiege. Da der Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 2004 bereits vor Hinzurechnung der AfA positiv war (€ 7.767,59) und somit auch zu keinem Verlustvortrag

führte, könnte eine solche Ergebniskorrektur auch keine Änderung in der Steuerbelastung der Folgejahre nach sich ziehen. Die Umsetzung der Feststellungen durch die Abgabenbehörde erster Instanz führte daher zu keinerlei steuerlichen Auswirkungen und hätte auch für Nachjahre keine Bedeutung, weshalb in Anwendung der Grundsätze des [§ 20 BAO](#) eine Wiederaufnahme des Verfahrens nach § 303 Abs. 4 BAO wegen Geringfügigkeit zu unterlassen war (vgl. Ritz, BAO, 4. Aufl., § 303 Tz 40 und die dort angeführten Nachweise). Der Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO war sohin aufzuheben.

7) Wird ein Bescheid über die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens aufgehoben, tritt gemäß [§ 307 Abs. 3 BAO](#) das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat und scheidet der neue Sachbescheid ex lege aus dem Rechtsbestand aus (Ritz, BAO, 4. Aufl., § 307 Tz 8). Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 12.3.2007 war daher gemäß [§ 273 Abs. 1 lit. a BAO](#) als unzulässig geworden zurückzuweisen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 9. Dezember 2013