



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 3. März 2008 betreffend Umsatzsteuer 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

Entscheidungsgründe

In der Berufung gegen den erklärungskgemäß ausgefertigten Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2006 mit Ausfertigungsdatum 3.3.2008 wandte die Berufungswerberin (kurz: Bw.) ein, dass sich in dem in B errichteten Einfamilienhaus betrieblich genutzte Räumlichkeiten im Ausmaß von 18,69% (Büro, Lager etc.) befänden. Die Vorsteuer für diesen Anteil betrage 4.529,08 € und sei daher in diesem Ausmaß zu erhöhen.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt (zusammengefasst) aus, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit der Bw. außerhalb des Arbeitszimmers liege und die Garage am Wohnort unabhängig vom Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Fahrzeugs privat veranlasst sei.

Dagegen wurde im Vorlageantrag eingewendet, dass die umsatzsteuerliche Behandlung des Büros und der weiters geltend gemachten Räumlichkeiten zu prüfen sei. Lagerräume fielen

nicht unter den Begriff des Arbeitszimmers. Gehöre das vom Steuerpflichtigen bewohnte Einfamilienhaus nicht zur Gänze zum Privatvermögen, seien die Garagierungskosten im prozentuellen Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Fahrzeugs, höchstens jedoch im prozentuellen Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Gebäudes (nunmehr 17,56%) als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Strittig ist – auf dem Hintergrund der Bestimmung des § 12 Abs. 2 UStG 1994 – die Frage, ob das von der Bw. errichtete Gebäude zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dient, wobei (hier) dahin gestellt sein kann, wann eine Mitteilung iSd § 12 Abs. 2 UStG erfolgt ist. Die Bw. ist der Ansicht, dass ein Vorsteuerabzug von 17,56% zu gewähren sei. Das Finanzamt ist der Meinung, dass die unternehmerische Nutzung des Gebäudes unter 10% liegt. Über Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenats (vom 8.1.2009) mitzuteilen, welchen Sachverhalt das Finanzamt dabei im Einzelnen als erwiesen annahm, wurde mit Schreiben vom 28.1.2009 ausgeführt, dass lediglich ein Lagerraum (mit 13,05 m²) in einem Ausmaß von 80% unternehmerisch genutzt werde.

2.) Die Äußerungen des Finanzamts vom 26. bzw. 28.1.2009, in denen das Ergebnis des Augenscheins vom 18.4.2008, über den eine Niederschrift nicht aufgenommen worden war, dargestellt wurde, wurden der Bw. mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 23.2.2009 zur Kenntnis gebracht. Auf der Grundlage der durchgeführten Erhebungen und der Stellungnahme der Bw. vom 13.4.2009 ist von folgendem entscheidungserheblichem Vorbringen und festgestelltem Sachverhalt auszugehen:

a.) Das im Erdgeschoß befindliche *Büro* (von 11,72 m²) wird in erster Linie, und zwar unentgeltlich, für eigengewerbliche Zwecke des Lebensgefährten der Bw. genutzt. Auch wenn der Lebensgefährte als Buchhalter der Bw. angestellt ist und dafür geringe Einkünfte erzielt, ist dennoch davon auszugehen, dass der genannte Raum überwiegend nicht für eigengewerbliche Zwecke der Bw., sondern eines – davon getrennten Unternehmens eines anderen Steuerpflichtigen – genutzt wird.

b.) In der Aufstellung vom 23.4.2008 war die betriebliche (unternehmerische) Nutzung des im Untergeschoß gelegenen *Lagerraums* (von 13,05 m²) noch mit 80% ausgewiesen. Im Vorlageantrag wurde von einer betrieblichen (unternehmerischen) Nutzung von 100% ausgegangen. Auf die Differenz angesprochen, wurde im Schreiben vom 13.4.2009 ausgeführt, dass der ursprünglichen Aufstellung „Nutzwerte“ zugrunde gelegt wurden (das Einfamilienhaus befindet sich im Wohnungseigentum), was sich als unzutreffend herausgestellt habe.

c.) Die *Garage* mit 32,91 m² wurde – wiederum auf der Grundlage von Nutzwerten – zunächst mit 26,33 m² dem unternehmerischen Bereich zugeordnet (80% von 32,91 m²). In der Beilage zum Vorlageantrag wurde die unternehmerische Nutzung mit 19,345 m² angesetzt (Nutzung zur Hälfte als Lager und zur Hälfte als eigentliche Garage; 16,455 m² + 2,89 m², ds. 17,56% von 16,455 m²). Da das Gebäude nicht zur Gänze dem Privatvermögen zuzurechnen sei, seien die „Garagierungskosten“ im prozentuellen Ausmaß der betrieblichen Nutzung der Garage (80%), höchstens jedoch im prozentuellen Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Gebäudes (17,56%) als Betriebsausgaben anzusehen.

d.) Nach Ansicht der Bw. ist der im Erdgeschoß befindliche, als *WC/Dusche* bezeichnete Raum (von 4,53 m²) als Gebäudeteil anzusehen, der gemeinschaftlichen Zwecken dient. Über Vorhalt, weshalb dieser Raum nicht dem privat genutzten Anteil des Hauses zuzurechnen sein soll, zumal er (den vorgelegten Plänen zufolge) nur von den Privaträumen her zugänglich sei, wurde ausgeführt, dass das WC als gemischt genutzt anzusehen sei. Zu einem Büroraum sei üblicherweise ein WC anzusetzen.

e.) In die Berechnung der Gesamtnutzfläche ist nach Ansicht des Finanzamts auch eine im Dachgeschoß situierte Terrasse von 13,40 m² einzubeziehen. Über Ersuchen vom 23.2.2009 auszuführen, wie die Terrasse baulich ausgestaltet ist, teilte die Bw. mit, dass es sich dabei um eine „bloße“, nicht überdachte Fläche handle.

3.) Für die Beurteilung der Frage, in welchem Umfang ein einheitliches Gebäude unternehmerischen Zwecken dient, sind die einzelnen Räumlichkeiten und Flächen je für sich nach ihrer jeweiligen *überwiegenden* Nutzung zuzuordnen. Dienen die Flächen *gemeinschaftlichen* unternehmerischen und nichtunternehmerischen Zwecken, ist eine Aufteilung nach dem Verhältnis vorzunehmen, das sich anhand der exakt zurechenbaren Flächen ergibt (*Ruppe*, UStG³, § 12 Tz 89 unter Hinweis auf das zur Einkommensteuer ergangene Erkenntnis des VwGH vom 7.7.2004, 99/13/0197).

Werden einzelne, bestimmt abgegrenzte Teile eines Gebäudes betrieblich genutzt, andere hingegen privat genutzt, ist das Gebäude in einen betrieblichen und in einen privaten Teil aufzuteilen. Gebäudeteile, die gemeinschaftlichen Zwecken dienen, beeinflussen dabei nicht das Aufteilungsverhältnis. Sie sind entsprechend dem Verhältnis der anderen Räumlichkeiten aufzuteilen. Bei der Beurteilung des Überwiegens einer betrieblichen oder einer privaten Nutzung eines Gebäudeteiles handelt es sich um die Beantwortung einer Tatsachenfrage, die von der Abgabenbehörde auf der Ebene ihrer Befugnis und Obliegenheit zur freien Beweiswürdigung zu lösen ist (VwGH vom 7.7.2004, 99/13/0197).

4.) Auf der Grundlage der dargestellten Rechtsansicht ist davon auszugehen, dass die offene Terrasse im Dachgeschoß in die Gesamtnutzfläche des Einfamilienhauses nicht einzubeziehen ist (Gesamtnutzfläche sohin 259,37m²). Das Büro ist aus den bereits dargestellten Gründen nicht dem unternehmerisch genutzten Anteil des Gebäudes zuzuordnen. Aus diesem Grunde sind auch Dusche und WC im Erdgeschoß dem privat genutzten Gebäudeteil zuzurechnen. Das Lager (von 13,05 m²) ist überwiegend unternehmerisch genutzt. Der als „Garage“ bezeichnete Raum (von 32,91m²) wird zur Hälfte zum Abstellen des zu 80% betrieblich genutzten (vorsteuerabzugsberechtigten) Kraftfahrzeugs genutzt. Die restliche Fläche des Raumes wird – nach den (vom Finanzamt unbestrittenen) Ausführungen der Bw. im Vorlageantrag – zur Lagerung sperriger Materialien verwendet, da das eigentliche Lager dafür zu klein sei. Auch dieser Raum ist daher zur Gänze dem unternehmerisch genutzten Anteil des Gebäudes zuzuordnen. Der unternehmerisch genutzte Anteil beläuft sich damit auf genau 18% des Gebäudes:

Privater Anteil: 22,47 m² DG + 46,78 m² OG + 91,05 m² EG + 49,54 m² UG (19,92 m² + 3,03 m² + 26,59 m²; ein Raum mit 3,57 m² ist gemischt genutzt). 209,84 m² von 255,80 m² = 82,0%.

Unternehmerisch genutzter Anteil: 32,91 m² „Garage“ + 13,05 m² Lager. 45,96 m² von 255,80 m² = 18,0%.

Der Abgabenbehörde steht es nicht zu, die Angemessenheit von Lagerflächen der Bw. zu beurteilen, solange keine Feststellungen des Inhalts getroffen werden, dass die Angaben der Bw. zur betrieblichen Verwendung einzelner Flächen unzutreffend sind.

5.) Die Bw. betreibt ihr Verkaufsgeschäft außerhalb des (im Jahr 2007 fertig gestellten) Einfamilienhauses. Das in einer Garagenhälfte abgestellte Kraftfahrzeug wird – unbestritten – zu 20% privat verwendet. Während das Finanzamt – gestützt auf das Erkenntnis des VwGH vom 12.11.1985, 85/14/0114 – der Ansicht ist, dass eine im Wohnungsverband gelegene Garage privat mitbenützt werde und deren Kosten auf Grund des Aufteilungsverbots zur Gänze nicht abzugsfähig seien, ist die Bw. (auf der Grundlage der Rz. 509 der Einkommensteuerrichtlinien) der Ansicht, dass die abzugsfähigen Garagierungskosten durch das Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Fahrzeugs *als auch* durch das Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Gebäudes begrenzt sind.

Das UStG kennt kein Aufteilungsverbot, wie es der Rechtsprechung des VwGH zu § 20 EStG zugrunde liegt. Davon abgesehen ist die Verwaltungspraxis selbst in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht davon abgegangen, Kosten einer gemischt genutzten Garage am Wohnort des Steuerpflichtigen zur Gänze dem nicht abzugsfähigen Bereich zuzuordnen (Rz. 509 EStR in der Fassung ab der Veranlagung 2002). In dem Erkenntnis vom 12.11.1985, 85/14/0114, hat der

VwGH auch lediglich zum Ausdruck gebracht, dass eine Hälfte einer Doppelgarage, die weder für ein zweites betrieblich genutztes Fahrzeug noch für andere betriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen überwiegend genutzt wird, dem Privatvermögen zuzurechnen sei. Im vorliegenden Fall handelt es sich um einen einzigen Raum (mit einem Tor), der dauerhaft zur Hälfte zum Abstellen des betrieblich genutzten Kraftfahrzeugs und zur Hälfte für *andere betriebliche* Zwecke (Lagerzwecke) herangezogen wird.

Es gilt zwar allgemein, dass eine im Einfamilienhaus des Steuerpflichtigen gelegene Garage unabhängig von der betrieblichen Nutzung des Fahrzeugs durch den Wohnort bedingt und damit als privat veranlasst anzusehen ist, *sofern* das Gebäude zur Gänze dem Privatvermögen zuzurechnen ist (VwGH 25.4.2001, 99/13/0221). Dient das Einfamilienhaus – wie im vorliegenden Fall – aber zugleich auch als Betriebsstätte des Steuerpflichtigen, wird davon ausgegangen, dass die Kosten der „Garage“ im prozentuellen Ausmaß der Nutzung des Fahrzeugs abzugsfähig sind, nach Rz. 509 EStR *zudem* höchstens im prozentuellen Ausmaß der betrieblichen Nutzung des übrigen Gebäudes. Mit der zusätzlichen Begrenzung durch den Aufteilungsschlüssel für allgemein nutzbare Räume wird offensichtlich dem Umstand Rechnung getragen, dass es sich um eine Räumlichkeit handelt, die – zur Gänze – betrieblich wie auch privat verwendet wird und somit gemeinschaftlichen Zwecken dient. Im vorliegenden Fall wird der Raum von 31,09 m² aber einwandfrei überwiegend für unternehmerische Zwecke genutzt (eine private Nutzung in einem Ausmaß von 10% des gesamten Raumes wird im Ergebnis nur dadurch erreicht, dass das Kraftfahrzeug zu 20% für außerbetriebliche bzw. unternehmensfremde Zwecke verwendet wird). In einem Fall wie dem vorliegenden erscheint es nicht sachgerecht, die zweite Garagenhälfte isoliert zu betrachten und nur mit 2,024 m² anzuerkennen (rd. 12,3 %; dies entspräche dem Flächenverhältnis von 29,505 m² [13,05 m² + 16,455 m²] zur privat genutzten Fläche von 209,84 m²). Kleinste Beurteilungseinheit ist grundsätzlich der einzelne Raum. Bei der zum Abstellen des Fahrzeugs genutzten Hälfte der „Garage“ handelt es sich um keinen Gebäudeteil, bei dem (vergleichbar Stiegenhäusern, Gängen usw.) nicht mehr als die allgemeine Feststellung getroffen werden könnte, dass er gemeinschaftlichen betrieblichen *und* privaten Zwecken dient (und daher als neutral zu beurteilen ist; VwGH 19.9.1989, 88/14/0172) bzw. der nicht soweit abgegrenzt ist, dass der betriebliche oder private Charakter für sich untersucht werden könnte (VwGH 27.6.2000, 95/14/0083). Unbestritten ist, dass das Kraftfahrzeug zu 80%, dh überwiegend zu betrieblichen Zwecken verwendet wird (Betriebsvermögen darstellt), in umsatzsteuerlicher Hinsicht zum Unternehmensbereich der Bw. zu zählen ist und nicht nur zu Fahrten der Bw. vom und zum Verkaufsgeschäft genutzt wird, sondern auch zur Ein- und Auslagerung der im Einfamilienhaus untergebrachten betrieblichen Wirtschaftsgüter.

6.) Die Vorsteuern des Jahres 2006 waren um 500,96 € zu kürzen (Stellungnahme des Finanzamts vom 26.1.2009). Von dem verbleibenden Betrag waren 18% als Vorsteuern anzuerkennen. Die Bemessungsgrundlage und die abzugsfähige Vorsteuer ergeben sich aus dem beiliegenden Berechnungsblatt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Innsbruck, am 14. Mai 2009