



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der XYZ. KG, China Restaurant, G., vertreten durch Peter Wachta, Steuerberater, 1150 Wien, Goldschlagstraße 8, vom 21. Dezember 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 2. Dezember 2011 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 bis 2010 und vom 5. Dezember 2011 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 der Gesellschafterin XYZ., vertreten durch Amtsdirektorin Ingrid Deutsch nach der am 28. Oktober 2013 in 8018 Graz, Conrad von Hötendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1) Die Berufung gegen die Umsatzsteuer- und Gewinnfeststellungsbescheide 2007 bis 2010 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2) Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 der Gesellschafterin XYZ. wird gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung nachstehende strittige Feststellung getroffen:

Da die XYZ. KG (Berufungswerberin – Bw.), die in einem gemieteten Gebäude ein China Restaurant betreibt, den Mietaufwand und die Vorsteuer für das gesamte Gebäude, in dem sich im ersten Stock auch die Wohnung der Familie XYZ. befinde, als Betriebsausgabe und

abzugsfähige Vorsteuer geltend gemacht hat, sei der auf die Wohnung entfallende Anteil (10,82 %) des Mietaufwandes und der Vorsteuern zu kürzen (vgl. Bericht vom 30. November 2011 über das Ergebnis der Außenprüfung, Tz 3 und 4).

Gegen die auf dieser Basis erlassenen Umsatzsteuer- und Gewinnfeststellungsbescheide 2007 bis 2010 sowie gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 der Gesellschafterin XYZ. hat die Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Die Familie XYZ. habe ihren Wohnsitz in 8010 Graz, Xgasse, wo sie seit 2001 eine Eigentumswohnung besitze. Bei der im ersten Stock des Betriebsgebäudes befindlichen „Wohnung“ handle es sich in Wirklichkeit um Abstellräume bzw. Räume, die einem Teil des Personals zur Verfügung gestellt würden. Die Familie XYZ. benütze diese keineswegs als Wohnung, sondern übernachtete dort fallweise, wenn die Witterungslage oder Uhrzeit eine sichere Heimfahrt nicht zuließen, was dann allerdings betrieblich bedingt sei und keine private Ursache habe.

Da lt. Mietvertrag vom 15. November 2004 die monatliche Miete nicht nur das Gebäude (668,83 m²), sondern auch den dazugehörigen Kundenparkplatz, somit insgesamt 1.741 m² umfasse, basiere der im Betriebsprüfungsbericht angesetzte Prozentsatz von 10,82 zumindest aus diesem Grund auf einer unrichtigen Bemessungsgrundlage.

Im Übrigen gehe aus der Bestätigung der Vermieterin vom 8. Dezember 2011 hervor, dass die Gesamtmiete eine Fläche von 1.741 m² betreffe und das Obergeschoß auf Grund des desolaten Zustandes seinerzeit lt. Vereinbarung gratis zur Verfügung gestellt und in der Gesamtmiete nicht getrennt berechnet worden sei.

Die hinsichtlich Umsatzsteuer- und Gewinnfeststellungsbescheide 2007 bis 2010 abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt folgendermaßen begründet:

Die Tatsache, dass die Familie XYZ. in der Xgasse seit 2001 eine Eigentumswohnung besitzt, sei bekannt und nie bezweifelt worden. Nach den polizeilichen Meldedaten habe die Familie mit ihren beiden Söhnen dort in der Zeit von 25. Juni 2001 bis 12. September 2005 ihren Hauptwohnsitz begründet. Vom 12. September 2005 bis 9. September 2011 (Prüfungsbeginn: 16. Mai 2011) sei die Familie XYZ. in G. mit ihrem Hauptwohnsitz gemeldet gewesen. Ab 9. September 2011 scheine wieder die Xgasse als Hauptwohnsitz auf. Auch der Schwiegervater sei von 2001 bis 2005 in der Xgasse gemeldet gewesen. Gemeinsam mit der Familie sei am 12. September 2005 die Ummeldung auf G. und die Abmeldung von dort während der Betriebsprüfung, nämlich am 8. Juni 2011, erfolgt.

Eine anlässlich der Außenprüfung am 9. September 2011 durchgeführte Besichtigung habe ergeben, dass im Obergeschoß Wohnräume vorhanden seien, deren Ausstattung, vorgefundene Kleidung, Kosmetikartikel im Bad, Schuhe und Bilder/Poster den Rückschluss zuließen, dass dort nicht nur gelegentlich übernachtet worden sei.

Bei der ersten Betriebsbesichtigung am 16. Mai 2011 hätten Frau XYZ. und ihr Ehemann angegeben, dass sie mit den Schwiegereltern und Kindern über dem Geschäftslokal wohnten. Erst bei den nachfolgenden Besprechungen ab September 2011, alle hätten sich mittlerweile umgemeldet, sei behauptet worden, dass alle durchgehend in der Eigentumswohnung gewohnt hätten und die Räumlichkeiten über dem Lokal vom Personal bewohnt worden seien. Wenn die gesamten Räumlichkeiten tatsächlich vom Personal genutzt worden seien, hätte es entweder Mieteinnahmen oder eine Versteuerung des Sachbezuges geben müssen. Aktuell seien drei Dienstnehmer in G. gemeldet. Diesem Umstand werde durch die Außenprüfung auch Rechnung getragen.

Entgegen den Ausführungen in der Berufung handle es sich bei den in Rede stehenden Räumlichkeiten nach dem Erscheinungsbild nicht um Abstell-, sondern um Wohnräume. Von desolaten Zuständen könne nach Meinung der Außenprüfung nach erfolgter Besichtigung auch nicht gesprochen werden; wie jemand lebe und wohne könne nur subjektiv empfunden werden.

Die Berechnungsgrundlage der Eigennutzung lt. Außenprüfung sei im Schätzungsweg ermittelt worden und orientiere sich am Verhältnis der Gebäudenutzfläche zur privat genutzten Wohnfläche im Obergeschoß. Zwei Räumlichkeiten (3,68 %) seien als für das Personal genutzt anerkannt worden. Tatsächlich sei mit diesem Nutzflächenschlüssel auch jeglicher andere Anteil am Betriebsaufwand (Instandhaltung, privater Stromaufwand) abgegolten. Da bei einer Aufteilung eines gemischt genutzten Gebäudes in betriebliche und private Nutzung die Außenflächen das Schicksal der Gebäudeflächen teilten, komme eine Änderung des Aufteilungsschlüssels nicht in Frage.

Auch die mit der Berufung vorgelegte, mit Dezember 2011 datierte Bestätigung der Vermieterin, vermöge in der Sache selbst keine weitere Klärung zu bringen, da die genannten Tatsachen bekannt seien und die Aussage, die Räumlichkeiten im Obergeschoß seien seinerzeit „gratis zur Verfügung gestellt“ worden nicht mit dem Mietvertrag übereinstimme. Tatsächlich seien diese Räumlichkeiten in 1.2 und 1.3 des Mietvertrages enthalten und die nachfolgend durchgeführten Umbauarbeiten lt. Plan vom 23. März 2005 würden auf „Umbau der best. Sport- und Saunaanlage, Änderung der bew. Abstellplätze – Umsituierung, sowie Nutzungsänderung von Sauna- und Sportbetrieb zu Restaurantbetrieb mit Wohnung“ lauten.

Dagegen hat die Bw. fristgerecht den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

In der am 28. Oktober 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom bevollmächtigten Vertreter der Bw. Folgendes ausgeführt:

Die Tatsache, dass das Ehepaar XYZ. aus Zweckmäßigkeitsgründen die im ersten Stock des Gebäudes, in dem sich der Restaurantbetrieb befindet, gelegene Wohnung fallweise bewohnt hat, spricht nicht gegen den Betriebsausgabencharakter des auf diese Räumlichkeiten entfallenden anteiligen Mietaufwandes. Da sie in der Xgasse eine Eigentumswohnung besessen haben, werden sie doch in den Streitjahren nicht einen zweiten Haushalt geführt haben. Im Übrigen haben im Betriebsgebäude auch eindeutig Dienstnehmer übernachtet und waren auch dort polizeilich gemeldet.

Die Vertreterin der Amtspartei führte Folgendes aus:

Am 9. September 2011 wurde eine unangemeldete Betriebsbesichtigung der sogenannten „Dienstwohnung“ durchgeführt. Dabei bot sich mir folgendes Bild: Zwei Räumlichkeiten, die spärlich mit Bett und Kasten eingerichtet waren, wobei ein Raum mit Bildern und Postern wohnlich eingerichtet war. Dann wurde eine verschlossene Tür geöffnet. Dahinter befanden sich sechs Zimmer, wovon ich vier sehen durfte. Der Wäscheständer mit aufgehängten Kleidungsstücken war für mich ein Indiz für eine ständige Bewohnung dieser Räumlichkeiten, ebenso wie das Vorhaus/Bad, in dem sich sämtliche Kosmetika befanden. Bereits unter Außerachtlassung der eingangs genannten zwei Räumlichkeiten ergibt sich der Quadratmeterschlüssel von 10,82 %.

Für den Fall der Abweisung der Berufung im Streitpunkt wandte der bevollmächtigte Vertreter der Bw. bezüglich der Berechnung des Aufteilungsschlüssels Nachstehendes ein:

Da nicht nur das Gebäude, sondern die gesamte Liegenschaft im Ausmaß von 1.741 m² gemietet (die vereinbarte Miete bezieht sich auf die Gesamtliegenschaft und wird nicht in Gebäude und Parkplatz getrennt) wird, müssten die im ersten Stock befindlichen Wohnräume im Ausmaß von 72,39 m² wohl in Relation zur Gesamtliegenschaft gesetzt werden, da ja der Parkplatz für die Gäste zur Verfügung steht.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Umsatzsteuer- und Gewinnfeststellungsbescheide 2007 bis 2010

Gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Die Abgrenzung der Betriebsausgaben ist gegenüber der nichtbetrieblichen (außerbetrieblichen) Sphäre von Bedeutung: Entweder ist die Ausgabe dem Betrieb oder der nichtbetrieblichen Sphäre zuzurechnen; stehen Aufwendungen zum Teil mit der betrieblichen, zum Teil mit der privaten Sphäre im Zusammenhang, dann sind die privat veranlassten Aufwendungen sofort auszuscheiden. Daher sind zB bei einem gemischt genutzten Gebäude Energie-, Wasser-, Telefonkosten ua. (allenfalls im Schätzungsweg) aufzuteilen. Bei Gebäuden, die teils betrieblichen, teils Wohnzwecken dienen, ist das Nutzflächenverhältnis als brauchbare Grundlage für die Bestimmung des betrieblichen und des privaten Gebäudeteils anzusehen (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 4, Tz 233 (1.7.2007) und Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III A, § 4 Abs. 4 EStG 1988 allgemein, Tz 36, Stichwort: Aufteilung von Aufwendungen).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Strittig ist im vorliegenden Fall die Frage, ob die im Obergeschoß des in G. gelegenen Gebäudes befindlichen, in Rede stehenden Räumlichkeiten im Ausmaß von 72,39 m² in den Streitjahren 2007 bis 2010 betrieblich (Abstellräume oder Personalwohnung) oder privat für Wohnzwecke der Familie XYZ. samt Kindern und Schwiegereltern genutzt worden sind.

Nach den unbestrittenen Daten des Zentralen Melderegisters hatte Frau XYZ. samt Familie in der Zeit von 12. September 2005 bis 9. September 2011 und damit jedenfalls in den Streitjahren 2007 bis 2010 den Hauptwohnsitz in G. begründet. Dies wird auch durch die im Vorlageantrag und in der mündlichen Berufungsverhandlung unwidersprochen gebliebene Feststellung in der Berufungsvorentscheidung, wonach bei der ersten Betriebsbesichtigung am 16. Mai 2011 Frau XYZ. und ihr Ehegatte angegeben hätten, „dass sie mit den Kindern und Schwiegereltern über dem Geschäftslokal wohnen“, bestätigt. Dass die in Rede stehenden Räumlichkeiten von Familie XYZ. auch tatsächlich – „wenn die Witterungslage oder die Uhrzeit eine sichere Heimfahrt nicht zulässt“ - zur Übernachtung benutzt worden sind, wird in der

Berufung sogar ausdrücklich zugestanden. Da ohnedies die betriebliche Nutzung von zwei Räumen als Schlafstelle für Dienstnehmer anerkannt worden ist, bleibt für eine betriebliche Nutzung der strittigen Räumlichkeiten aus dem Titel „Personalwohnung“ kein Raum. Der in der Berufung behaupteten Nutzung als Abstellräume steht wohl der im Zuge des Augenscheins am 9. September 2011 gewonnene Eindruck über die Nutzung – „Ausstattung als Wohnräume, vorgefundene Kleidung, Kosmetikartikel im Bad, Schuhe, Bilder und Poster“ – unzweifelhaft entgegen. Auf Grund dieser Umstände ist daher als erwiesen anzunehmen, dass die strittigen Räumlichkeiten in den Streitjahren der Familie XYZ. als Wohnung gedient haben.

An dieser Beurteilung vermag auch die in Besprechungen im September 2011 – nach entsprechender polizeilicher Abmeldung und Anmeldung in der Eigentumswohnung Xgasse – vertretene Behauptung, durchgehend in der Eigentumswohnung Xgasse gewohnt zu haben, während die strittigen Räumlichkeiten vom Personal bewohnt worden seien, nichts zu ändern. Abgesehen davon, dass der Erstaussage vom 16. Mai 2011 im Rahmen der Beweiswürdigung eine höhere Beweiskraft zukommt, steht diese Behauptung auch im Widerspruch mit den melderechtlichen Gegebenheiten, wonach die Eigentumswohnung in der Zeit von 25. Juni 2001 bis 12. September 2005 als Hauptwohnsitz gedient hat und ab 12. September 2005 unter der Adresse G. der Hauptwohnsitz begründet worden ist.

Aus der von der Vermieterin am 8. Dezember 2011 ausgestellten Bestätigung, wonach „lt. Mietvertrag Pkt. 1.3 und 1.7 das Obergeschoß nicht als Wohnung anzusehen ist“, kann nichts für die Bw. gewonnen werden, da aus der Bekanntgabe der bisherigen Verwendung von Räumlichkeiten („Sanitär- und Abstellräumlichkeiten“) im Mietvertrag nicht zwingend auf die tatsächliche Nutzung durch den neuen Mieter geschlossen werden kann. Hinzu kommt, dass, wie in der Begründung der Berufungsvorentscheidung – im Vorlageantrag und in der mündlichen Berufungsverhandlung unwidersprochen – festgestellt wurde, „die nachfolgend durchgeführten Umbauarbeiten lt. Plan vom 23. März 2005 auf „Umbau der best. Sport- und Saunaanlage, Änderung der bew. Abstellfläche – Umsituierung, sowie Nutzungsänderung von Sauna- und Sportbetrieb zu Restaurantbetrieb mit Wohnung“ lauten.“

Überdies kann auch aus den Ausführungen in der Bestätigung der Vermieterin, wonach die Räumlichkeiten im Obergeschoß auf Grund des desolaten Zustandes nicht vermietbar und gratis zur Verfügung gestellt worden und daher in der Gesamtmiete nicht getrennt berechnet seien, aus folgenden Erwägungen nichts für die Schätzung des Privatanteiles gewonnen werden:

Die in den angefochtenen Bescheiden vorgenommene Kürzung der auf die privat genutzten Gebäudeteile entfallenden Miete erweist sich als zutreffend, da der Anteil des gesamten Mietaufwandes, der auf die tatsächlich privat genutzten Räumlichkeiten entfällt, keine

Betriebsausgabe im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 darstellt, sondern zufolge § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben zählt. Dabei erweist sich das vom Finanzamt für die Betriebsausgabenkürzung herangezogene Gebäudenutzflächenverhältnis nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als sachgerecht.

Dem Eventualantrag, bei Ermittlung des Aufteilungsschlüssels die privat genutzten Räumlichkeiten im Ausmaß von 72,39 m² in Relation zur Gesamtliegenschaft im Ausmaß von 1.741 m² zu setzen, da ja der Parkplatz für die Gäste zur Verfügung stehe, konnte aus folgenden Erwägungen nicht entsprochen werden:

Die das Gebäude umgebende Bodenfläche ist im Verhältnis der Nutzung des Gebäudes aufzuteilen, soweit sie mit dem Gebäude nach der Verkehrsauffassung eine Einheit bildet (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 4, Tz 85 unter Hinweis auf VwGH 18.12.2001, 98/15/0019).

Dies bedeutet im vorliegenden Fall, dass nach Verminderung der Gesamtnutzfläche von 1.741 m² um die Gebäudenutzfläche von 668,83 m² eine Nutzfläche von 1.072,17 m² verbleibt, von der 116,01 m² (= 10,82 %) dem privat genutzten Gebäudeanteil zuzurechnen sind, sodass sich ein privat genutzter Liegenschaftsanteil von insgesamt 188,40 m² errechnet. Setzt man diesen, wie vom bevollmächtigten Vertreter der Bw. begehrt, in Relation zur Nutzfläche der Gesamtliegenschaft von 1.741 m², dann ergibt sich ebenfalls der vom Finanzamt ermittelte Aufteilungsschlüssel in Höhe von 10,82 %.

2) Einkommensteuer 2007 bis 2009 der Gesellschafterin XYZ.

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Zur Einbringung einer Berufung ist gemäß § 246 Abs. 1 BAO jeder befugt, an den der den Gegenstand der Anfechtung bildende Bescheid ergangen ist.

Ein Bescheid ergeht an die Person (Personenvereinigung, Personengemeinschaft), die (gemäß § 93 Abs. 2) im Spruch des Bescheides genannt ist (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 2011, § 246, Tz 2).

Da die angefochtenen, gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 vom 5. Dezember 2011 an die Gesellschafterin XYZ. ergangen sind, war die von der XYZ. KG erhobene Berufung mangels Aktivlegitimation gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 29. Oktober 2013