



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Dr. Hans M. Slawitsch Wirtschaftstreuhandgesellschaft KEG, 8020 Graz, Strauchergasse 16, vom 6. Juli 2005 bzw. 4. Juli 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 17. Juni 2005 bzw. 16. Juni 2006 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Berufungsentscheidung ergeht vorläufig (§ 200 Abs. 1 BAO).

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) übt im Rahmen seines Einzelunternehmens (in: G1) die Tätigkeit eines selbständigen „technischen Organisators“ aus und erzielt daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die diesbezüglichen Einnahmen (Beratungshonorare, Leistungsprämien, Kilometergelder, Diäten, Nächtigungspauschalen) stammen von der S-GmbH (in: W1), an welcher der Bw. zu 33% beteiligt ist.

Darüber hinaus erzielt der Bw. auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, und zwar aus der Vermietung eines Teiles der in seinem Wohnungseigentum (Kaufvertrag vom

10. September 2003) stehenden Räumlichkeiten in: W1 an die S-GmbH für Büro Zwecke. Dort werden auch fremde Dienstnehmer beschäftigt.

Der nicht vermietete Teil dieser im Wohnungseigentum des Bw. stehenden Räumlichkeiten dient ihm anlässlich seiner beruflichen Aufenthalte in W für Übernachtungszwecke.

Strittig ist, ob diese für Übernachtungszwecke genutzten Räumlichkeiten Betriebsvermögen und die damit zusammenhängenden Aufwendungen/Ausgaben Betriebsausgaben des Bw. darstellen bzw. ob dem Bw. diesbezüglich der Vorsteuerabzug zusteht.

Laut - nicht datiertem - **Außenprüfungsbericht** (laut Aktenlage hat die Schlussbesprechung am 27. April 2006 stattgefunden) seien die strittigen Wohnungskosten der privaten Lebensführung des Bw. zuzuordnen. Es liege hier eine private Vermögensanlage vor, weil die Wohnungskosten auf längere Sicht nicht geringere Aufwendungen verursachen würden als eine Fremdunderkunft (die Kosten dieser Wohnung würden sogar noch nach 20 Jahren die Kosten einer alternativen Fremdunderkunft übersteigen). Dazu komme, dass die Wohnung in: W1 bisher auch nicht ins Anlagenverzeichnis des Bw. aufgenommen worden sei. Die im Zusammenhang mit dieser Wohnung geltend gemachten Betriebsausgaben (Instandhaltungsaufwendungen, Zinsen, AfA) in Höhe von 3.749,23 Euro (2003) und 38.685,30 Euro (2004) seien daher gewinnerhöhend auszuscheiden. Ein geschätzter „Aufwand/Zweitwohnung“ (1,5% AfA, Betriebs- und Energiekosten) in Höhe von 1.990,49 Euro (2003) und 4.523,47 Euro (2004) werde allerdings als Betriebsausgaben anerkannt. Außerdem seien die Vorsteuern um 288,94 Euro (2003) und 6.521,40 Euro (2004) zu kürzen.

In diesem Sinne ergingen auch die **Berufungsvorentscheidungen betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2003 vom 16. Juni 2006** (der Bw. hatte im Zusammenhang mit der Berufung vom 6. Juli 2005 „berichtigte“ Steuererklärungen für das Jahr 2003 mit erstmaliger Berücksichtigung der Kosten der Wohnung in W vorgelegt) sowie der **Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2004 vom 16. Juni 2006**.

Im **Vorlageantrag vom 4. Juli 2006** (2003) bzw. in der **Berufung vom 4. Juli 2006** (2004) brachte der Bw. dagegen im Wesentlichen Folgendes vor:

Die o.a. Betriebsausgaben- bzw. Vorsteuerkürzungen seien von Seiten des Finanzamtes zu Unrecht vorgenommen worden, und das, obwohl die Betriebsnotwendigkeit des verfahrensgegenständlichen Wohnungsteiles in: W1 außer Streit stehe. Sachverhaltsmäßig werde darauf hingewiesen, dass der Bw. im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit für seinen Auftraggeber sowohl in G als auch in W tätig sei. Der Bw. sei daher gezwungen, sich aus beruflichen Gründen in W - meist an vier bis fünf Tagen pro Woche - aufzuhalten, während er an den übrigen Tagen seiner Berufstätigkeit in G (und zwar sehr oft auch am Samstag oder

Sonntag) nachzukommen habe. Da sich der Hauptwohnsitz des Bw. in G befinde, wo er auch berufstätig sei, und darüber hinaus die berufliche Notwendigkeit bestehe, mehrere Tage in der Woche in W anwesend zu sein, müsse der Bw. auch in W nächtigen. Der Bw. habe nun (*Anm.: im Jahr 2003*) in: W1 eine Wohnung erworben, die zu 54,58% an seinen Auftraggeber vermietet sei, welcher dort seine Büros betreibe. Der restliche Teil der Wohnung diene dem Bw. als Übernachtungsgelegenheit im Zusammenhang mit seinen auswärtigen Dienstverrichtungen in Wien (wie oben beschrieben). Insoweit sei der Sachverhalt vom Finanzamt unbestritten, und es werde auch nicht in Abrede gestellt, dass die Voraussetzungen für die Abschreibung von Kosten doppelter Haushaltsführung vorliegen würden. Im vorliegenden Fall werde nun aber völlig zu Unrecht der mit der Wohnungsanschaffung verbundene Zinsaufwand nicht berücksichtigt, ein AfA-Satz (betreffend die Wohnung) von nur 1,5% herangezogen und der Vorsteuerabzug nicht anerkannt. Außerdem würden Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen (2004) nicht zum Sofortabzug zugelassen. Es stehe unbestrittenermaßen fest, dass Mietaufwendungen für eine angemietete Wohnung als Kosten doppelter Haushaltsführung geltend gemacht werden könnten. Im Falle der Anschaffung eines Wirtschaftsgutes bestehe der Aufwand anstatt aus der Miete aber eben aus der Amortisation und den Finanzierungskosten. Warum im vorliegenden Fall gerade die Finanzierungskosten keine Betriebsausgaben darstellen sollten, sei für den Bw. unerklärlich. Wenn nun die Kosten doppelter Haushaltsführung im Bereich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb anfallen, so seien sie dennotwendigerweise Betriebsausgaben. Wirtschaftsgüter, deren Kosten Betriebsausgaben darstellen und die ausschließlich betrieblichen Zwecken dienen, würden Betriebsvermögen darstellen. Die beruflich bedingte (Zweit)Wohnung in: W1 diene eben gerade nicht der Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses des Bw. (er besitze ja eine Wohnung in G, deren Kosten er in keiner Weise geltend mache), sondern vielmehr dem betrieblichen Zweck der Berufstätigkeit in W. Auch die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges durch das Finanzamt sei unerklärlich: Wenn für einen mit einer auswärtigen Nächtigung verbundenen Aufwand kein Vorsteuerabzug zustünde, so dürfte man auch aus Hotelrechnungen im Zuge beruflicher Reisen keine Vorsteuer herausrechnen (das Hotelzimmer diene ja auch nicht der Ausübung der betrieblichen Tätigkeit, sondern der Nachtruhe). Die verfahrensgegenständlichen Wohnungskosten würden aber im Rahmen des Unternehmens des Bw. anfallen, weshalb hier auch sämtliche Voraussetzungen des § 12 UStG 1994 vorliegen würden. Völlig unverständlich sei im vorliegenden Fall die Verteilung von Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungskosten durch das Finanzamt auf 67 Jahre. Auch sei die Behauptung des Finanzamtes in der Niederschrift über die Schlussbesprechung, im Jahr 2003 seien drei Eigentumswohnungen gekauft und dann zu zwei Wohnungen umgebaut worden, unrichtig. Man habe der Prüferin

sehr wohl mitgeteilt, dass lediglich im Grundbuch drei Einheiten aufscheinen würden, welche aber schon vor dem Kauf der Wohnung durch den Bw. zusammengelegt gewesen seien (der Bw. habe lediglich eine Eingangstür versetzt, ansonsten aber keine baulichen Änderungen vorgenommen). Aus den vorgelegten Rechnungen gehe hervor, dass es sich hier im Wesentlichen um Installationsarbeiten, insgesamt jedenfalls um Sanierungen handle, nicht aber um einen Neuherstellungsaufwand. Es sei für den Bw. unerklärlich, warum derartige Sanierungsaufwendungen im Bereich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 67 Jahre verteilt werden sollten. Die Meinung des Finanzamtes, der zum Zwecke doppelter Haushaltsführung genutzte Wohnungsteil stelle nicht Betriebsvermögen dar, werde daher nicht geteilt. Ob dieser Wohnungsteil in das Anlagenverzeichnis aufgenommen gewesen sei oder nicht, sei irrelevant, weil im vorliegenden Fall der Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt werde und daher ein gewillkürtes Betriebsvermögen ohnedies nicht in Betracht komme. Räumlichkeiten, welche der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb dienen, würden jedoch notwendiges Betriebsvermögen darstellen. Es sei aber auch der im Prüfungsbericht angestellte Kostenvergleich unrichtig: Der vom Finanzamt geschätzte Nächtigungsaufwand (Hotelkosten) von 70,00 Euro pro Nacht sei jedenfalls zu tief gegriffen, weil im vorliegenden Fall aus Termingründen nur ein Hotel im innerstädtischen Bereich in Betracht komme und die Kosten pro Nacht mit mindestens 100,00 Euro angesetzt werden müssten. Darüber hinaus sei das Finanzamt bei seiner Ermittlung der Kosten für die streitgegenständliche Wohnung aus unerfindlichen Gründen von einer nur 20-jährigen Nutzungsdauer der Wohnung ausgegangen. Eine berichtigte Kostenvergleichsrechnung führe aber zum Ergebnis, dass innerhalb des vom Finanzamt herangezogenen 20-jährigen Beobachtungszeitraumes die jährlichen Wohnungskosten als Betriebsausgaben lediglich 11.282,00 Euro betragen würden - gegenüber Kosten einer Fremdunderkunft lt. Betriebsprüfung in Höhe von 14.000,00 Euro. Es zeige sich somit, dass im vorliegenden Fall keinesfalls von einer privaten Vermögensanlage auszugehen sei, vielmehr würden die Kosten der betrieblich unbedingt notwendigen Zweitunterkunft Betriebsausgaben darstellen. Auf den Umstand, dass die diesbezüglichen Zinsaufwendungen im Laufe der 20 Jahre durch Kredittilgung eine Verminderung erfahren, brauche bei dieser Relation gar nicht mehr eingegangen werden.

Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 20. November 2006 stellte das **Finanzamt** in seiner **Stellungnahme vom 18. Dezember 2006** klar, dass es sich bei der Kostenvergleichsrechnung laut Außenprüfungsbericht tatsächlich - in Bezug auf die AfA für die Wohnung und die Einrichtung - geirrt habe. Laut berichtigter Berechnung verkürze sich der Zeitraum, ab dem die eigene Wohnung günstiger sei als die Fremdunderkunft, daher auf ca. 13 Jahre. Als Grundlage für die Schätzung der Hotelkosten habe dem Finanzamt eine Buchung beim Hotel I in W aus dem Jahr 2004 gedient. Die in der Berufung angesprochenen

Erhaltungsaufwendungen würden richtigerweise tatsächlich Instandsetzungsaufwand darstellen und wären im Falle der Aufnahme der Wohnung in das Betriebsvermögen des Bw. daher sofort absetzbar.

Dagegen brachte der Bw. in der **Vorhaltsbeantwortung vom 9. Jänner 2007** im Wesentlichen vor, es sei völlig unrealistisch anzunehmen, dass die Nächtigungspreise in einem Hotel in W 13 Jahre lang völlig unverändert bleiben würden. Bereits bei Unterstellung einer Preiserhöhung von jährlich 3% ergäbe sich aber eine Ersparnis durch die Wohnung gegenüber den Hotelkosten in den ersten 10 Jahren von 8.442,00 Euro. Wenn man auch noch die Verminderung der Zinsaufwendungen im Laufe der Jahre auf Grund von Kredittilgungen berücksichtige, ergäbe sich eine sogar noch kürzere Amortisationsdauer der Wohnungsanschaffung. Abgesehen davon sei das vom Finanzamt zu Vergleichszwecken herangezogene, stadtauswärts gelegene Hotel I von seiner Lage her mit der in unmittelbarer Stadtparknähe gelegenen verfahrensgegenständlichen Wohnung des Bw. überhaupt nicht vergleichbar und als Übernachtungsmöglichkeit für den Bw. auch völlig ungeeignet. Es dürfe nämlich nicht übersehen werden, dass sich der Arbeitsplatz des Bw. unmittelbar neben der jetzigen Wohnung befinde und auch die wichtigsten Kunden, welche der Bw. häufig besuchen müsse, ihre Büros in der Innenstadt hätten. Ein Hotel, das einem echten Kostenvergleich gerecht würde, koste jedenfalls mindestens 100,00 Euro pro Nacht, zumal Hotelpreise in der Innenstadt im Vergleich zu o.a. Randlagen um mindestens 50% höher lägen. Zusammenfassend sei daher festzustellen, dass die Kosten der unstrittig ausschließlich beruflich genutzten Zweitwohnung schon nach weniger als zehn Jahren niedriger seien als Hotelkosten, und das selbst dann, wenn man das vom Finanzamt verwendete Zahlenmaterial heranziehe. Arbeite man mit wirklich vergleichbaren Hotelpreisen, so zeige sich eine Amortisation schon nach einem noch kürzeren Zeitraum. Im Einklang mit der Rechtsprechung sei daher im vorliegenden Fall keine private Vermögensanlage anzunehmen.

Dazu wurde in der **Finanzamtsstellungnahme vom 2. Februar 2007** im Wesentlichen vorgebracht, dass das Finanzamt bei seiner Hotelkostenschätzung auch mitberücksichtigt habe, dass bei ca. 240 Nächtigungen pro Jahr über einen Zeitraum von vielen Jahren ein spezielles Preisarrangement möglich sein würde (auch ein bis zu 30%iger Abschlag wäre für das Finanzamt vorstellbar). Auf Valorisierungen habe man in der Kostenvergleichsrechnung bewusst verzichtet. Es sei ja auch nicht anzunehmen, dass sich die Betriebskosten in diesem langen Zeitraum nicht ebenfalls erhöhen würden. Aber selbst ein valorisierter Ansatz der Hotelkosten - mit gleich bleibenden Betriebskosten - ergäbe im vorliegenden Fall einen Überhang der Hotelkosten über die Wohnungskosten erst im Jahr 2013 (der VwGH habe bereits einen Zeitraum von sieben Jahren als längerfristig angenommen).

Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 28. Februar 2007 gab der Bw. mit **Vorhaltsbeantwortung vom 21. März 2007** bekannt, dass er im Jahr 2005 224 Mal und im Jahr 2006 247 Mal aus beruflichen Gründen in W genächtigt habe. Für die Beurteilung, ob die eigene Wohnung gegenüber einer Fremdunderkunft billiger sei, müsse ein angemessener Kalkulationszeitraum herangezogen werden. Im vorliegenden Fall sei – wie in der Vorkorrespondenz dargelegt – die eigene Wohnung aber sogar schon ab dem dritten Jahr billiger als eine Fremdunderkunft. Ein quasi „Totalgewinn“ träte nach zehn Jahren ein, wenn man den Annahmen des Finanzamtes folge. Dabei blieben aber einige im Schreiben vom 9. Jänner 2007 angeführte Umstände (Verminderung der Zinsaufwendungen infolge von Kredittilgungen; Nicht-Vergleichbarkeit der Lage des „Vergleichshotels“ des Finanzamtes mit der der verfahrensgegenständlichen Wohnung) unberücksichtigt, weshalb eine Amortisation tatsächlich schon nach einem kürzeren Zeitraum als zehn Jahren einträte. Im vorliegenden Fall sei die Fremdunderkunft ja überhaupt nur in den ersten beiden Jahren günstiger als die eigene Wohnung. Dies liege daran, dass speziell im zweiten Jahr Erhaltungsaufwand in größerem Umfang angefallen sei. Hierbei handle es sich – unbestrittenermaßen – um Instandsetzungsaufwand, der zwar steuerlich sofort absetzbar sei, aber in nur sehr unregelmäßigen Abständen von mehr als zehn Jahren anfalle. Bei einer betriebswirtschaftlichen Betrachtung wäre es daher völlig unzutreffend, (*Anm.: für Zwecke des Kostenvergleichs*) beispielsweise einen Zeitraum von nur sieben Jahren heranzuziehen und diesem kurzen Zeitraum den Aufwand von Instandsetzungsaufwendungen gegenüberzustellen, die nur alle 10-15 Jahre anfallen würden. Ganz allgemein sei festzustellen, dass der vom Finanzamt genannte siebenjährige Kalkulationszeitraum für die Beurteilung der Rentabilität einer eigenen Immobilie im Vergleich zu einer Fremdunderkunft völlig ungeeignet sei. Gerade bei der Beurteilung der Rentabilität von Immobilien sei auf einen längeren Kalkulationszeitraum abzustellen. Nahe liegend wäre es, hier auf die Zeithorizonte der Liebhabereiverordnung abzustellen. Da nun im vorliegenden Fall die eigene Wohnung aber schon nach maximal zehn Jahren billiger sei als eine Fremdunderkunft, würden die Wohnungskosten unzweifelhaft Betriebsausgaben darstellen.

Im Zuge des **Erörterungsgesprächs vom 20. Juni 2007** wies die Vertreterin des Finanzamtes darauf hin, dass im vorliegenden Fall unter einer „längeren Sicht“ ein Zeitraum von jedenfalls mehr als drei aber nicht mehr als zehn Jahren verstanden werden könne. In der Literatur würden als „länger“ je nach Gesetzesstelle Zeiträume von 15 Tagen bis zu 28 Jahren (in der Liebhabereiverordnung) verstanden. Über die Frage des AfA-Satzes betreffend die Wohnung im Falle deren Betriebsvermögenszugehörigkeit habe man bislang noch keine Überlegungen angestellt. Die vom Finanzamt geschätzten Hotelkosten (70,00 Euro pro Übernachtung) seien realistisch, weil es für Dauergäste sicherlich Rabatte bzw. spezielle

Preisvereinbarungen gäbe. Im Falle einer Berücksichtigung von Preissteigerungen bei den Hotelkosten im Rahmen der Kostenvergleichsrechnung müsste man diese auch auf der Wohnungskostenseite berücksichtigen. Es werde weiters darauf hingewiesen, dass in letzter Zeit auch die Zinsen deutlich gestiegen seien. Klar gestellt werde schließlich auch noch, dass es sich im vorliegenden Fall um ein endfälliges Wohnungsdarlehen handle.

Der steuerliche Vertreter des Bw. vertrat anlässlich dieses Erörterungsgesprächs dagegen die Auffassung, dass, wenn es um die Frage des "Sinnes" einer Immobilienanschaffung gehe, man keinesfalls auf einen Zeitraum von lediglich weniger als zehn 10 Jahren abstellen könne, denn sonst würde sich eine Immobilienanschaffung überhaupt nie rentieren, und man könnte demnach überhaupt nur mehr mieten. Außerdem habe der Gesetzgeber im Zusammenhang mit Immobilien auch nirgends auf kürzere Betrachtungszeiträume abgestellt. Dass die verfahrensgegenständliche Wohnung ursprünglich nicht in das Anlagenverzeichnis des Bw. aufgenommen worden sei, sei auf einen Irrtum zurückzuführen. Laut Auskunft des Bw. bleibe die Anzahl der beruflichen Nchtigungen in Wien tendenziell ungefähr gleich. Die vom Finanzamt geschätzten Hotelkosten seien jedenfalls zu gering. Aufgrund des beruflichen Einsatzes des Bw. in der Innenstadt wäre eine Lage außerhalb mit unzumutbarem Zeitaufwand und damit mit Einkommensverlusten verbunden. Außerdem seien im vorliegenden Fall auch die Preissteigerungen innerhalb des Kalkulationszeitraumes zu beachten. Eine gewisse Valorisierung auf der Hotelkostenseite sei hier auch deshalb erforderlich, weil auf der Wohnungskostenseite die hohen Aufwendungen ja bereits in den ersten Jahren angefallen seien. Bei den einmaligen hohen Aufwendungen in der ersten Zeit (zB Sanitär- und Elektrosanierungen) handle es sich aber um solche, welche nur alle rund 30 Jahre anfallen würden und jedenfalls nicht in zB zehn Jahren "verbraucht" seien. Auch wenn es sich im vorliegenden Fall um ein endfälliges Wohnungsdarlehen handle, werde ein wirtschaftlich vernünftig handelnder Abgabepflichtiger bei steigenden Zinsen wohl vorzeitige Tilgungen ins Auge fassen (bereits im Vorlageantrag sei auf mögliche Tilgungen hingewiesen worden). Klargestellt werde schließlich noch einmal, dass die im bisherigen Schriftverkehr von Seiten des Finanzamtes erwähnte Wohnungszusammenlegung nicht erst durch den Bw., sondern bereits früher erfolgt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 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.

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

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten ua. Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt.

Gemäß § 200 Abs. 1 erster Satz BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich ist oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Nach der Judikatur des VwGH ist aber nicht jeder Aufwand für die Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses den Aufwendungen für Haushalt und Lebensführung (§ 20 EStG 1988) zuzurechnen. Dies trifft insbesondere auf den Aufwand für die Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses zu, der außerhalb des Haushaltes auf ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen anfällt. Als in Form von Betriebsausgaben berücksichtigungsfähige Aufwendungen für Reisen können jedoch nicht allein die Kosten für das Wohnen in einer „fremden“ Unterkunft (zB in einem Hotel) angesehen werden. *Auch die Aufwendungen für die eigene Unterkunft (Wohnung) des Steuerpflichtigen können zu Betriebsausgaben führen, sofern im Sinne der gebotenen Abgrenzung von den Kosten der Lebensführung die Voraussetzung erfüllt ist, dass die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich betrieblich veranlasst sind. Die eigene Wohnung des Steuerpflichtigen muss dazu ausschließlich oder zumindest fast ausschließlich als Unterkunft auf betrieblich veranlassten Reisen (oder gleichzeitig auch als Büro) verwendet werden, und private Zwecke für das Halten der Wohnung – so etwa als Aufenthalt bei Privatreisen, als zweiter Haushalt oder als private Vermögensanlage in Form von Wohnungseigentum – müssen praktisch ausscheiden. Private Vermögensanlage wird im Allgemeinen dann nicht anzunehmen sein, wenn die ausschließlich als Unterkunft auf betrieblich veranlassten Reisen und als Büro verwendete eigene Wohnung auf längere Sicht geringere Aufwendungen verursacht als eine Fremdunterkunft (Hotel), die eigene Wohnung also Betriebsausgaben erspart* (vgl. zB VwGH 16.9.1986, 86/14/0017; VwGH 24.10.2002, 99/15/0147).

Im vorliegenden Fall hat nun das Finanzamt, offenbar ausgehend von der o.a. Judikatur, die hier strittigen Betriebsausgaben- bzw. Vorsteuerkürzungen im Wesentlichen damit begründet, dass die eigene (Zweit)Wohnung des Bw. in: W1 auf längere Sicht eben gerade *nicht* geringere Aufwendungen verursache als eine Fremdunderkunft (Hotel).

Zur Untermauerung dieser seiner Auffassung hat das Finanzamt zunächst im Außenprüfungsbericht einen Vergleich angestellt, wonach die Kosten der eigenen Wohnung die Kosten einer alternativen Fremdunderkunft auch noch nach 20 Jahren überschreiten würden. - Dieser Kostenvergleich ist aber, wie oben bereits erwähnt, mittlerweile überholt.

Laut berichtigter Kostenvergleichsrechnung des Finanzamtes vom 18. Dezember 2006 kommt die eigene Wohnung des Bw. (vom Jahr 2003 an gerechnet) nach rd. 13 Jahren billiger als eine Fremdunderkunft. Aus dieser Kostenvergleichsrechnung geht ua. auch hervor, dass die jährlichen Kosten der eigenen Unterkunft bereits ab dem dritten Jahr niedriger sind als die für die Fremdunderkunft.

Entsprechend der modifizierten Kostenvergleichsrechnung des Finanzamtes vom 2. Februar 2007 (mit Valorisierung der Hotelkosten) ist die eigene Wohnung des Bw. nach rd. 10 Jahren billiger als eine Fremdunderkunft.

Im Zusammenhang mit den o.a. Kostenvergleichsrechnungen vom 18. Dezember 2006 und 2. Februar 2007 ist aber Folgendes aufgefallen:

- Die anfänglichen „Wohnungskostenüberschüsse“ sind demnach im Wesentlichen auf die in zeitlicher Nähe zum Wohnungskauf angefallenen o.a. (einmaligen) Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen zurückzuführen.
- In beiden Kostenvergleichsrechnungen wird ua. insofern von einer unrichtigen AfA-Bemessungsgrundlage für die Wohnung ausgegangen, als in dieser ua. Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen in Höhe von 32.677,46 Euro enthalten sind.
- In beiden Kostenvergleichsrechnungen werden im Jahr 2003 auf der Wohnungskostenseite Einrichtungskosten in Gesamthöhe von 5.326,00 Euro („AfA/Einrichtung“) doppelt erfasst.
- Weiters wird in beiden Kostenvergleichsrechnungen von einem AfA-Satz betreffend die Wohnung in Höhe von 1,5% ausgegangen. Da nun aber im vorliegenden Fall die Frage der *Betriebskostensparnis* zu klären ist, muss nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch schon beim (Betriebs)Kostenvergleich eine Betriebsvermögenszugehörigkeit der Wohnung unterstellt werden. Es ist hier also

richtigerweise ein AfA-Satz in Höhe von 2% (vgl. § 8 Abs. 1 letzter Teilstrich EStG 1988: „... Gebäude ... soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dienen ...“) anzusetzen.

- In beiden Kostenvergleichsrechnungen wird bei den geschätzten Hotelkosten von durchschnittlich 200 beruflichen Nächtigungen des Bw. in W pro Jahr à 70,00 Euro ausgegangen. Tatsächlich hat der Bw. laut Aktenlage aber im Jahr 2005 224 Mal und im Jahr 2006 sogar 247 Mal (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 21. März 2007), in den letzten beiden Jahren somit durchschnittlich rd. 235 Mal pro Jahr und somit deutlich häufiger als laut Annahme in den Kostenvergleichsrechnungen, beruflich in W genächtigt.

Dem entsprechend wären im Rahmen der Kostenvergleichsrechnungen also richtigerweise die Wohnungskosten einerseits zu verringern (Berichtigung der Afa-Bemessungsgrundlage; Eliminierung der Doppelerfassung von Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen), andererseits zu erhöhen (Anhebung des AfA-Satzes) und auch die geschätzten Hotelkosten (höhere Nächtigungszahl) zu erhöhen.

Eine Adaption der - aus Vereinfachungsgründen zutreffenderweise nicht valorisierten - Kostenvergleichsrechnung vom 18. Dezember 2006 führt nun aber nach Eliminierung bzw. unter Berücksichtigung der o.a. Unrichtigkeiten bzw. Unsicherheiten, insbesondere auch unter Zugrundelegung von geschätzten 235 beruflich veranlassten Nächtigungen in W pro Jahr, zum Ergebnis, dass die eigene Wohnung des Bw. demnach bereits innerhalb von rd. zehn Jahren billiger käme als eine Fremdunderkunft (Hotel).

Das Finanzamt hat im vorliegenden Fall ua. damit argumentiert, dass „der VwGH“ im hier relevanten Zusammenhang „bereits einen Zeitraum von 7 Jahren als längerfristig angenommen“ habe, eine Betriebskostensparnis im o.a. Sinne durch die eigene Wohnung gegenüber der Fremdunderkunft also bereits innerhalb von sieben Jahren eintreten müsse (vgl. Stellungnahme vom 2. Februar 2007).

Dazu wird allerdings festgestellt, dass dem Unabhängigen Finanzsenat eine derartige Judikatur nicht bekannt ist. Auch konnte das Finanzamt eine solche (angebliche) Judikatur nie konkretisieren. Schließlich ist dem Unabhängigen Finanzsenat aber auch völlig unklar, aus welchen Erwägungen man gerade im hier gegebenen Zusammenhang, wo, wie der Bw. zutreffend aufzeigt, die Frage der „Rentabilität“ von Immobilien eine Rolle spielt, auf einen bloß siebenjährigen Zeitraum abstellen sollte.

Im Übrigen hat das Finanzamt seine diesbezügliche Meinung in der Folge dann ohnedies dahingehend modifiziert, dass seiner nunmehrigen Ansicht nach im hier gegebenen

Zusammenhang eine Betriebskostensparnis durch die eigene Wohnung innerhalb von zehn Jahren ausreichend ist (vgl. Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs vom 20. Juni 2007). - Wie bereits erwähnt, führt aber auch die entsprechend den o.a. Überlegungen adaptierte Kostenvergleichsrechnung des Finanzamtes vom 18. Dezember 2006 zum Ergebnis, dass die eigene Wohnung des Bw. bereits innerhalb von rd. zehn Jahren billiger käme als eine Fremdunderkunft (Hotel).

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates ist derzeit daher eher davon auszugehen, dass die eigene Wohnung des Bw. auf längere Sicht im Sinne der o.a. Judikatur tatsächlich geringere Aufwendungen verursacht als eine Fremdunderkunft (Hotel) und somit auf längere Sicht also Betriebsausgaben erspart. - Auf den Umstand, dass die anfänglich hohen Wohnungskostenüberschüsse im vorliegenden Fall im Wesentlichen aus der steuerlichen Sofortabschreibung der o.a. (Anfangs)Investitionen resultieren, welche aber offenbar sehr wohl als längerfristig werthaltig anzusehen sind (vgl. Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs vom 20. Juni 2007), wird hier nur der Vollständigkeit halber auch noch hingewiesen. Weiters sei hier auch noch bemerkt, dass das Finanzamt die Nächtigungskosten für ein Hotel in zentraler Lage in W in seinen Kostenvergleichsrechnungen offenbar ohnedies eher „vorsichtig“ geschätzt hat (vgl. zB UFS 5.3.2004, RV/0064-K/03). Schließlich sei aber auch noch erwähnt, dass nach allgemeiner Lebenserfahrung bei langfristigen Auswärtsaufenthalten das Halten einer Wohnung in der Regel auch zweckmäßiger ist als die Inanspruchnahme einer Hotelunterkunft; dies ua. deshalb, weil Arbeitsunterlagen bzw. sonstige vertrauliche Unterlagen in einem Wohnverband auf Dauer gesehen problemloser aufbewahrt werden können als im Hotel, wo vielfach auch die Anmietung eigener Behältnisse (Hotelsafe etc.) bzw. Räumlichkeiten erforderlich sein wird (vgl. nochmals: UFS 5.3.2004, RV/0064-K/03).

Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates kann aber derzeit auf Grund der relativen Kürze des hier zur Verfügung stehenden Betrachtungszeitraumes (die bislang verstrichene Zeit lässt noch keine langfristige Sicht zu) und der damit verbundenen Unsicherheiten in Bezug auf das dem im vorliegenden Fall anzustellenden Kostenvergleich zu Grunde liegende Zahlenmaterial eine endgültige Beurteilung der Frage, ob das Halten der eigenen Wohnung des Bw. auf längere Sicht tatsächlich geringere Aufwendungen verursacht als die Anmietung einer Fremdunderkunft (Hotel), noch nicht erfolgen. Ein längerer Betrachtungszeitraum bis zur endgültigen Beurteilung erscheint daher erforderlich. Dabei wird eine Zeitspanne von rd. sieben Jahren in der Regel als hinreichend anzusehen sein, um abschließend darüber befinden zu können, ob die eigene Wohnung auf längere Sicht somit tatsächlich die günstigere Alternative zur Fremdunderkunft (Hotel) darstellt bzw. ob insbesondere auch die aus heutiger Sicht erkennbare Tendenz in Richtung Beibehaltung einer relativ hohen Anzahl beruflich

veranlasster Aufenthalte/Nächtigungen in W weiterhin anhält (vgl. nochmals: UFS 5.3.2004, RV/0064-K/03).

Aus diesem Grund ergeht die Berufungsentscheidung *vorläufig*. Gemäß § 200 Abs. 1 BAO dürfen nämlich vorläufige Bescheide vor allem auch dann erlassen werden, wenn - wie auch im vorliegenden Fall - in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind (vgl. Ritz, BAO³, § 200 Tz 5).

Im Rahmen dieser Berufungsentscheidung werden die strittigen Betriebsausgaben im vom Bw. beantragten Ausmaß berücksichtigt: Hinsichtlich des AfA-Satzes betreffend die Wohnung wird auf die diesbezüglichen obigen Ausführungen (zu den Kostenvergleichsrechnungen des Finanzamtes) verwiesen. Was die o.a. Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen (2004) anlangt, so ist deren sofortige steuerliche Abzugsfähigkeit mittlerweile ohnedies unbestritten (vgl. Finanzamtsstellungnahme vom 18. Dezember 2006). Entsprechend dem oben Gesagten besteht nunmehr aber auch kein Grund mehr für die Aufrechterhaltung der strittigen Vorsteuerkürzungen.

Abschließend wird noch bemerkt, dass der vom Finanzamt aufgezeigte Umstand, dass die verfahrensgegenständlichen Wohnräumlichkeiten ursprünglich nicht ins Anlagenverzeichnis des Bw. aufgenommen waren, aus dem Grund nicht entscheidungsrelevant ist, weil es hier um die Frage der Zugehörigkeit zum *notwendigen* Betriebsvermögen (der Bw. ermittelt seinen Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988) geht.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Graz, am 27. August 2007