

GZ. RV/1435-L/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Ried betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommen	13.990,11 €
Einkommensteuer	1.389,64 €
Lohnsteuer	-2.705,27 €
Gutschrift	-1.315,62 €

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Filialleiter und bezog im berufungsgegenständlichen Jahr 2000 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung beantragte er Sonderausgaben für Wohnraumschaffung in Höhe von 90.209,25 S.

Laut dem vorgelegten Einreichplan vom 15. Dezember 1999 handelt es sich um ein einstöckiges Gebäude mit folgender Raumaufteilung:

Erdgeschoss	
Garage	34,65 m ²
Tankraum	6,24 m ²
Technikraum	23,45 m ²
Werkstatt	23,40 m ²
Vorraum	16,56 m ²
Maschinenhalle	67,35 m ²
Gesamt	171,65 m²
Obergeschoss	
Wohnzimmer	21,26 m ²
Küche	14,99 m ²
Speisekammer	4,31 m ²
Schlafzimmer (Eltern)	21,36 m ²
Kinderzimmer	9,27 m ²
Diele	10,98 m ²
Badezimmer	9,39 m ²
WC	2,00 m ²
Abstellraum	3,16 m ²
Dachboden	66,94 m ²

Gesamt	164,26 m²
---------------	-----------------------------

Mit Bescheid vom 1. März 2000 erteilte die Marktgemeinde L. dem oben genannten Bauvorhaben "Neubau eines Wirtschaftsgebäudes mit Maschinenhalle, Werkstätte, Garage, Tank- und Technikraum im Erdgeschoss sowie Auszugswohnung im Obergeschoss" die Baubewilligung.

Im Zuge der Veranlagung anerkannte das Finanzamt die beantragten Sonderausgaben – mit der Begründung, die Wohnfläche betrage weniger als $\frac{2}{3}$ der Gesamtfläche des neu errichteten Gebäudes – nicht (Bescheid vom 9. Juli 2001).

Gegen diesen Bescheid er hob der Bw. mit Schriftsatz vom 23. Juli 2001 Berufung mit der Begründung, die Wohnnutzfläche sei falsch berechnet worden. Im Erdgeschoss befindet sich im Technikraum der Heizraum für die Pelletsheizung, der Lagerraum für die Pellets (15 m²) sei im Dachgeschoss. Überdies liege der Hauseingang auf der Garagenseite, sodass ein Zutritt zur Wohnung nur durch diese erfolgen könne. Eine $\frac{2}{3}$ -Nutzung sei somit gegeben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 2. Oktober 2001 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 31. Oktober 2001 (Vorlageantrag) führte der Bw. im Wesentlichen aus:

Bei der Berechnung der Wohnnutzfläche sei von einer falschen Quadratmeterfläche ausgegangen worden. Auf Grund nachstehender richtiger Quadratmeter-Berechnung sei die $\frac{2}{3}$ -Nutzung gegeben.

Raum	Quadratmeter
Garage	34,65
Tankraum	6,24
Technikraum	23,45
Vorraum	16,56
Stiegenaufgang Fläche Erdgeschoss	4,31
Stiegenaufgang Fläche 1. Stock	4,31
Wohnzimmer	21,26

Küche	14,99
Speisekammer	4,31
Schlafzimmer	21,36
Kinderzimmer	9,27
Diele	10,98
Abstellraum	3,16
WC	2,00
Bad	9,39
Pelletslagerraum	15,00
Wohnnutzfläche	201,24

Gesamtfläche	340,00
abzüglich Dachboden	-66,94
zuzüglich Pelletsraum	15,00
Berechnungsgrundlage	288,06
^{2/3}-Nutzung	190,12

Das Finanzamt legte in weiterer Folge die gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor.

Anlässlich einer Besprechung vor dem UFS legte der Bw. diverse Fotos vom betreffenden Gebäude vor und gab Folgendes an (Niederschrift vom 27. Juni 2003):

Erdgeschoss:

Maschinenhalle und Werkstatt gehören zur Landwirtschaft. Der Technikraum wird als Heizraum (Pelletsheizung) verwendet (darüber hinaus befinden sich darin Elektroverteiler, Windkessel, etc.) und wird ausschließlich – genauso wie die Garage und der Tankraum (ursprünglich war eine Ölheizung geplant, nunmehr dient der Raum als Abstellraum) – für die im Obergeschoss gelegene Wohnung genutzt. Die Haustür liegt neben dem Garagentor und führt in die Garage und von dort weiter in das Stiegenhaus zur Wohnung. Im Vorraum im

Untergeschoss sind eine Garderobe und Kühlgeräte für die Wohnung untergebracht. Die Türen in der Garage bzw. im Technikraum zum Vorraum sind Feuerschutztüren.

Obergeschoss:

Es handelt sich bei dem Dachboden neben der Wohnung um einen unausgebauten Dachboden mit einer Feuerschutzmauer bis zur Wohnungsdecke. Der Dachboden befindet sich über der Maschinenhalle. Da die Maschinenhalle eine Deckenhöhe von ca. 4 m hat, ist das Niveau des Dachbodens höher als das der Wohnung. Über der Wohnung selbst befindet sich auch ein unausgebauter Dachboden. Die beiden Dachböden sind durch eine Mauer mit einer Feuerschutztür getrennt.

Gegenüber den vorgelegten Plänen gab es keine Änderung mit Ausnahme des Pelletslagerraumes; dieser befindet sich im Dachboden über der Wohnung. Es handelt sich hiebei um einen abgemauerten Raum.

Bei den beantragten Sonderausgaben von 90.209,25 S handelt es sich lediglich um einen Teilbetrag der Gesamtkosten für das Gebäude. Da der Höchstbetrag für die Sonderausgaben im Jahr 2000 nur 90.000 S betragen hat, wurde eine Rechnung in etwa dieser Höhe vorgelegt.

Anlässlich eines Telefonates vom 2. Juli 2003 gab der Bw. noch ergänzend an, die Gesamterrichtungskosten hätten sich auf ca. 2,5 Mio. S belaufen; die im Erdgeschoss befindliche Garage gehöre zur Wohnung im Obergeschoss und werde vom Sohn des Bw., der auch in der Wohnung lebe, privat benutzt.

Aus den vorgelegten Fotos ist ersichtlich, dass die Vorderfront des Gebäudes das Aussehen eines normalen Einfamilienhauses mit Holzbalkon und Holzverschalung im Dachbodenbereich hat. An der Rückseite ist die Maschinenhalle angebaut, die sich optisch durch eine Holzverkleidung vom Wohntrakt abhebt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 sind folgende Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind: Beträge, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden. Eigenheim ist ein Wohnhaus im Inland mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen (1. und 2. Satz).

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um ein Gebäude, das sowohl Wohnräume, Räume, die privat und solche, die betrieblich genutzt werden, beinhaltet.

Zunächst ist zu überprüfen, ob es sich beim gegenständlichen Gebäude überhaupt um ein Wohnhaus handelt.

Wie die obige Beschreibung zeigt, ist eine optische Trennung zwischen dem Wohntrakt und der Maschinenhalle gegeben.

Zwischen der Maschinenhalle bzw. Werkstatt und den anderen – ausschließlich privat genutzten – Räumen (Garage, Technikraum, Tankraum, Vorraum) gibt es keine Verbindungstüren; im Vorraum gibt es lediglich eine Verbindungstür zur Garage und zum Technikraum. Sämtliche privat genutzten Räume im Erdgeschoss liegen direkt unter der Wohnung. Über der Wohnung im Obergeschoss befindet sich ein unausgebauter Dachboden mit dem abgemauerten Pelletslagerraum. Der neben der Wohnung gelegene (unausgebaute) Dachboden und die Wohnung liegen auf unterschiedlichen Niveaus, da die Maschinenhalle eine Deckenhöhe von ca. 4 m aufweist. Die beiden Dachböden sind durch eine Mauer mit Feuerschutztür abgetrennt.

Infolge ihrer unterschiedlichen baulichen Gestaltung ist nach der Verkehrsauffassung keine bauliche Einheit (Wohngebäude, Maschinenhalle samt Werkstatt) gegeben. Nach Ansicht des UFS reichen die oben beschriebenen Eigenschaften aus, dem Wohngebäude den Charakter eines selbständigen Wohnhauses und damit eines Eigenheimes zu geben (vgl. VwGH 27.1.1967, 1568/65). Daran mag auch der Umstand nichts zu ändern, dass sich die Werkstatt unter den Wohnräumen befindet. Entscheidend ist stets die (äußere) bauliche Gestaltung und nicht die den einzelnen Gebäudeteilen zukommende Funktion (VwGH 26.2.1975, 0337/73).

Ein Sonderausgabenabzug der Errichtungskosten ist weiters nur dann möglich, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen.

Nach dieser Gesetzesstelle könnte somit ein Drittel der gesamten Nutzfläche betrieblichen Zwecken dienen, ohne dass dieser Umstand dem Abzug der auf die betriebliche Nutzung des Gebäudes bzw. der Wohnung entfallenden Errichtungskosten als Sonderausgaben schädlich wäre. Nach Auffassung des VwGH entspricht diese Auslegung dem Gesetz, da die Förderung der Neuschaffung von Wohnraum nicht schon deshalb ausgeschlossen werden soll, weil ein relativ untergeordneter Teil der Gesamtnutzfläche betrieblichen Zwecken dient (Hofstätter – Reichel, Die Einkommensteuer, EStG 1972, Band III B, Kommentar, § 18 Abs. 1 Z 3 Tz. 3.2).

Wesentlich für das Vorliegen des Tatbestandes nach § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b ist ausschließlich, dass Wohnraum vermehrt, dh. dort geschaffen wird, wo er bisher nicht bestand.

Da der Wohnzwecken dienende Teil mindestens zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche betragen muss, bedeutet dies, dass die Gesamtnutzfläche eines Eigenheimes noch um die Hälfte größer sein kann als der Wohnzwecken dienende Teil derselben (Hofstätter – Reichel, Die Einkommensteuer, EStG 1988, Band III B, Kommentar, § 18 Abs. 1 Z 3 Tz. 3.1).

In einem Eigenheim, das nur Wohnzwecken und keine betrieblichen Zwecken dienende Räume enthält, muss sich die Gesamtnutzfläche und die Wohnzwecken dienende Fläche decken (VwGH 28.10.1966, 0970/65).

Zur Gesamtnutzfläche des Eigenheimes gehören nach der bis Ende 1980 im § 18 Abs. 2 Z 3 enthaltenen Legaldefinition nicht Wandstärken, Treppen, offene Balkone und Terrassen, sowie Keller-, Dachboden- und sonstige Abstellräume, soweit sie nicht bewohnbar ausgestattet sind (Hofstätter – Reichel, a.a.O., EStG 1972, § 18 Abs. 2 Tz. 4.1).

Bei Prüfung der Voraussetzung, dass zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dienen müssen, kommt der zum zulässigen Ausmaß der Gesamtnutzfläche ergangenen Rechtsprechung des VwGH weiterhin Bedeutung zu (VwGH 9.11.1982, 82/14/0270; die seinerzeitige Nutzflächenbegrenzung ist mit Wirkung ab 1.1.1981 weggefallen; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 18 Tz. 57).

Wird ein Eigenheim teilweise zu Wohnzwecken und teilweise zu betrieblichen Zwecken verwendet, ist zunächst zu untersuchen, welchem Zweck der betreffende Raum tatsächlich gewidmet bzw. ob er überhaupt der Gesamtnutzfläche des Gebäudes zuzurechnen ist.

Es kommt hiebei nicht auf die persönliche Verwendung von Räumen durch den Steuerpflichtigen, sondern nur auf die objektive Eignung – sei es zu Wohnzwecken, sei es zu Betriebszwecken –, die Zweckwidmung an (VwGH 9.10.1964, 0562/64; VwGH 27.4.1977, 2028/76; VwGH 21.10.1980, 2530/79).

Keller-, Dachboden- und sonstige Abstellräume gehören nur dann zur Gesamtnutzfläche, wenn sie betrieblich genutzt werden oder bewohnbar ausgestattet sind (Quantschnigg/Schuch, a.a.O., § 18 Tz. 57).

Ein nicht ausgebauter Dachboden, dem es an einer weiteren Raumeinteilung fehlt und der vom Wohnbereich feuerhemmend abgeschlossen ist, kann auf die Gesamtnutzfläche nicht angerechnet werden (VwGH 12.12.1978, 2907/76).

Abstellräume können sich nicht nur im Kellertrakt oder im Dachboden, sondern auch in den dazwischen liegenden Geschossen innerhalb des geschlossenen Wohnungsverbandes befinden. Es kommt nun darauf an, ob die Abstellräume betrieblichen Zwecken dienen, ob sie bewohnbar ausgestattet sind oder ob keine dieser beiden Voraussetzungen vorliegt. Dass diese Räume einmal in Zukunft bewohnbar ausgestattet werden können, ist für die Beurteilung der Streitfrage, ob der Wohnzwecken dienende Teil der Gesamtnutzfläche die Zweidrittelpflicht erreicht, ohne Bedeutung (VwGH 12.5.1966, 0135/66; VwGH 16.4.1969, 0461/68). Einem Abstellraum, der im Wohnungsverband liegt und weder als Dachbodenraum noch als Kellerraum angesehen werden kann, ebenso wie einem Garderobenraum oder einem Bibliotheksraum kommt die Bedeutung zu, den Wohnraum zu entlasten. Es bestünden somit keine Bedenken, die von diesem Raum umfasste Fläche als Wohnnutzfläche zu werten (Hofstätter – Reichel, a.a.O., EStG 1988, § 18 Abs. 1 Z 3 Tz. 3.1).

Die als Vorzimmer, Flur oder Diele bezeichneten Räume eines Eigenheimes, die der Verbindung der Wohnräume untereinander dienen, sind bei der Ermittlung der Wohnfläche nicht auszuscheiden (VwGH 27.3.1968, 1346/67; VwGH 26.6.1974, 911/72).

Treppen zählen nach dem oben Gesagten nicht zur Gesamtnutzfläche und daher auch nicht zur Wohnfläche (Hofstätter-Reichel, a.a.O., EStG 1988, § 18 Abs. 1 Z 3 Tz. 3.1).

In Einfamilienhäusern sind der Wohnfläche auch als "Flur, Diele, Stiegenhaus oder Halle" bezeichneten Vorräume (abzüglich der vom Gesetz selbst ausgenommenen eigentlichen Treppenflächen) zuzuzählen, wenn und soweit sie die gleiche Funktion erfüllen, wie Vorzimmer in Wohnungen eines Miethauses oder in Eigentumswohnungen. Dies gilt auch für die im Erdgeschoss liegende Fläche einer Halle, die als Zugang zu den ausschließlich in einem oberen Stockwerk gelegenen Wohnräumen und zu der dahin führenden Treppe dient und ohne die man weder zur Treppe, noch in das obere Stockwerk gelangen könnte (VwGH 27.4.1977, 2028/76).

Wird eine Garage zur Einstellung eines überwiegend privat genutzten Pkw verwendet, gehört die Garage nicht zur Gesamtnutzfläche (Quantschnigg/Schuch, a.a.O., § 18 Tz. 57).

Im Hinblick auf obige Ausführungen bedeutet dies im gegenständlichen Fall folgende Zuordnung der Räume zur Gesamtnutzfläche:

Erdgeschoss:

Maschinenhalle ($67,35\text{ m}^2$), **Werkstatt** ($23,40\text{ m}^2$) und **Dachboden** ($66,94\text{ m}^2$) sind als eigener Gebäudetrakt zu sehen, gehören somit nicht zum Wohnhaus und sind in die Gesamtnutzfläche nicht einzubeziehen.

Technikraum ($23,45\text{ m}^2$) und **Tankraum** ($6,24\text{ m}^2$) dienen ausschließlich der darüber gelegenen Wohnung, sind jedoch objektiv nicht bewohnbar ausgestattet und gehören daher nicht zur Gesamtnutzfläche.

Die **Garage** ($34,65\text{ m}^2$) gehört zur Wohnung und wird vom Sohn des Bw., der auch die Wohnung bewohnt, privat genutzt und gehört daher nicht zur Gesamtnutzfläche.

Im **Vorraum** ($16,56\text{ m}^2$) befinden sich eine Garderobe und Kühlgeräte für die Wohnung sowie der Stiegenaufgang zur Wohnung; die Wohnräume sind ausschließlich über diesen Stiegenaufgang erreichbar. Im Vorraum gibt es jeweils eine Verbindungstür zur Garage und zum Technikraum, nicht jedoch zur Werkstatt oder Maschinenhalle. Der Vorraum gehört daher zur Gesamtnutzfläche und gleichzeitig zur Wohnnutzfläche.

Die **Treppen** zählen nicht zur Gesamtnutzfläche.

Obergeschoss:

Wohnung ($96,72\text{ m}^2$): Sowohl Diele ($10,98\text{ m}^2$) und Abstellraum ($3,16\text{ m}^2$) als auch sämtliche andere Räumlichkeiten der Wohnung werden privat genutzt und sind objektiv bewohnbar. Sie gehören daher sowohl zur Gesamtnutzfläche als auch zur Wohnnutzfläche.

Der über der Wohnung liegende **Dachboden** inklusive **Pelletslagerraum** ($15,00\text{ m}^2$) sind nicht objektiv bewohnbar ausgestattet und gehören somit nicht zur Gesamtnutzfläche.

Sämtliche zur Gesamtnutzfläche zählenden Räume gehören ebenfalls zur Wohnnutzfläche, sodass die vom Gesetz geforderte Zweidrittelpflicht erreicht ist.

Der beantragte Sonderausgabenabzug ist daher zur Gänze möglich.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 28. Juli 2003