



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Georg Rupprecht, Rechtsanwalt, 2500 Baden, Hauptplatz 9-13, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden, vertreten durch Dr. Christian Sommer, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 2003 bis 2006 entschieden:

1. Die Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 2003 wird als unbegründet abgewiesen.  
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
2. Die angefochten Bescheide hinsichtlich Umsatzsteuer 2004, 2005 und 2006 sowie Einkommensteuer 2003, 2004, 2005 und 2006 werden abgeändert.

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

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) betreibt in W eine veterinärmedizinische Praxis und ermittelt den Gewinn aus dieser selbständigen Tätigkeit gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

Mit Bescheiden vom 7. März 2005 (für das Jahr 2003), vom 18. November 2005 (für das Jahre 2004), vom 19. Dezember 2006 (für das Jahr 2005) und vom 29. August 2007 (für das Jahr 2006) wurde der Bw. erklärungsgemäß zur Umsatz- und Einkommensteuer veranlagt.

Im Zuge einer für die Jahre 2003 bis 2006 gemäß § 147 Abs. 1 BAO durchgeführten Außenprüfung und einer den Abgabenszeitraum 1/2007 bis 8/2008 gemäß § 144 Abs. 1 BAO betreffenden Nachschau – Prüfungsbeginn 11. April 2008, Schlussbesprechung 15. Oktober 2008 – traf der Prüfer nachstehende berufsrelevante Feststellungen:

#### TZ 1 Chevrolet Avalanche

Da es sich beim gegenständlichen Kfz Chevrolet Avalanche 5.3 Automatik steuerrechtlich um einen PKW handle (Verordnung über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse vom 15.5.2002) erfolge betreffend der Betriebsausgaben (Leasing, Treibstoff, sonstige Spesen) im Prüfungszeitraum eine Vorsteuerkürzung und im selben Maße eine Erhöhung der Betriebsausgaben.

	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>
VSt-Kürzung lt. Bp	748,62	3.229,85	3.267,33	3.357,79	3.273,04
+ Betriebsausgaben lt. Bp = Gewinnauswirkung	- 748,62	- 3.229,85	- 3.267,33	- 3.357,79	- 3.273,04

#### TZ 2 Luxustangente PKW

Laut Leasingvertrag betrage das Leasingentgelt für den steuerrechtlich als PKW einzustufenden Chevrolet Avalanche 5.3 Automatik netto € 60.000,--. Steuerlich anerkannt würden laut Angemessenheitsprüfung nur € 34.000,-- (= 57 %).

	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>
Gewinnerhöhung – 43 % der Leasingrate	1.590,00	7.155,00	7.158,00	7.268,00

#### TZ 4 Verkauf Betriebsgebäude

Mit Kaufvertrag vom 20.11.2003 sei der Verkauf der Liegenschaft erfolgt. Zur Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft habe der Bw. ein Gutachten erstellen lassen und sei der Wert der Tierpraxis dabei mit € 60.000,-- als Anlagenverkauf ermittelt worden. Durch die Betriebsprüfung werde der Wert Betriebsgebäude – Anlagenverkauf 2003 um € 40.600,-- erhöht. Folgende Berechnung (ABp AS 233) habe der Prüfer, den Wertansätzen des Gutachtens folgend, dabei angestellt:

		m <sup>2</sup>	Preis/m <sup>2</sup>	Altersabschlag 47 %	
Grundstück					68.310,00
Keller	Ordination	33,12	530,00	8.250,19	<b>9.303,41</b>
	Wohnung	27,02	530,00	6.730,68	7.589,92
Erdgeschoß	Ordination	115,55	1.491,00	80.973,97	<b>91.311,08</b>
	Wohnung	12,59	1.491,00	8.822,69	9.949,00
Dachgeschoß	Ordination	---	1.193,00	---	0,00
	Wohnung	106,17	1.193,00	59.530,58	67.130,23
Sonstiges	Ordination				0,00
	Wohnung				24.250,00

Gesamtwert					277.843,63
Erlös Ordination					<b>100.614,48</b>
Erlös Kaufvertrag					60.000,00
Differenz lt. Bp gerundet					40.600,00

Zusammenfassung der steuerlichen Auswirkungen der Feststellungen betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer:

<b>Est</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>
Tz 1 Chevrolet Avalanche 5.3 Automatik	-748,62	-3.229,85	-3.267,33	-3.357,79
Tz 2 Luxustangente PKW	1.590,00	7.155,00	7.158,00	7.268,00
Tz 3 erhöhte Zinsen	588,00	1.197,00	951,00	999,00
Tz 4 Verkauf Betriebsgebäude	40.600,00	---	---	---
nach Bp.	42.029,38	5.122,15	4.841,67	4.909,21
<b>Est</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>
vor Bp.	32.250,01	20.931,40	30.702,62	4.541,61
Tz 1-4	42.029,38	5.122,15	4.841,67	4.909,21
nach Bp.	74.279,39	26.053,55	35.544,29	9.540,82
<b>USt</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>
vor Bp.	20.862,20	19.369,86	17.883,20	21.134,50
Tz 1 Chevrolet Avalanche 5.3 Automatik	-748,62	-3.229,85	-3.267,33	-3.357,79
nach Bp.	20.113,58	16.140,01	14.615,87	17.776,71

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht der Betriebsprüfung, nahm mit Bescheiden vom 28. Oktober 2008 die Umsatz- und Einkommensteuerverfahren 2003 – 2006 wieder auf, setzte mit Bescheiden gleichen Datums die Umsatz- und Einkommensteuer der betreffenden Jahre, den Feststellungen folgend, neuerlich und die Umsatzsteuer 2007 erstmals gemäß § 200 Abs. 1 BAO fest.

Mit Schreiben vom 21. Jänner 2009 erhob der Bw. Berufung und führte im Wesentlichen begründend aus:

1. Die in den Jahren 2003 bis 2006 erklärte Umsatzsteuer für den Privatanteil des Chevrolet Avalanche sei nicht berichtigt worden. Auch aus diesem Grund seien die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide dieser Jahre zu berichtigen.
2. Aus den Unterlagen ergebe sich der Kaufpreis für den Chevrolet Avalanche mit € 55.000,--. Der restliche Betrag von € 5.000,-- auf die gesamte Finanzierungssumme von € 60.000,-- sei für die Ablöse des Chrysler Dodge aus dem bestehenden Vertrag verwendet worden. Die Berechnungsbasis für die Luxustangente betrage somit € 55.000,--. Aus diesem Umstand leite sich *"auch eine Berichtigung, der in den Feststellungen der Betriebsprüfung festgestellten Vorsteuerberichtigung [ab], da 1/12 (Verhältnis der € 5.000 zu den € 60.000) der monatlichen Zahlungen der Ablöse des LKW's Chrysler Dodge zu zurechnen ist, weswegen dafür die Vorsteuer zusteht."*

3. Im Zuge der Veräußerung des Betriebsgebäudes sei ein Gutachten vorgelegt worden, aufgrund dessen der Kaufpreis zwischen den Vertragsparteien einvernehmlich vereinbart worden sei. Die Gewinnerhöhung um € 40.600,-- sei daher nicht gerechtfertigt.

Der Bw. beantrage der Berufung im oben angeführten Sinne stattzugeben.

Zur Berufung Stellung nehmend führte der Betriebsprüfer am 29. April 2009 (ESt-Akt 2006, AS 50) aus:

### 1. USt für Privatanteil für Chevrolet Avalanche

Im Zuge der Betriebsprüfung sei übersehen worden, dass man Privatanteile des Chevrolet Avalanche der Umsatzsteuer unterzogen habe. In diesem Punkt sei der Berufung stattzugeben.

*"... Änderung lt. Berufung = USt des EV zu unrecht abgeführt = Erhöhung des EV in der ESt Erkl.*

*2003: 0*

*2004: 322,98*

*2005: 337,23*

*2006: 362,72'*

### 2. Kaufpreis Chevrolet Avalanche

Die Rechnung des Verkäufers des Chevrolet Avalanche laute auf € 60.000,-- brutto. Da es sich um einen PKW handle, sei der Bruttopreis zur Berechnung der Luxustangente heranzuziehen.

### 3. Verkaufserlös Betriebsgebäude (Ordination)

*"... Im Zuge der Bp. wurde nun der tatsächliche Wert basierend auf den Werten lt. Schätzungsgutachten unter Berücksichtigung des tatsächlichen betrieblichen Anteils lt. Anlagenverzeichnis bzw. EHW Feststellung zum 1.1.1984 ermittelt. Dieser Wert (100.614,48) wurde dem vereinbarten Kaufpreis lt. Kaufvertrag gegenübergestellt. Es ergibt sich somit eine Diff. von 40.600,-- ... "*

Mit Ergänzungsschreiben vom 30. April 2009 übermittelte das Finanzamt die Stellungnahme der Betriebsprüfung (ESt-Akt 2006, AS 52) zur Berufung des Bw. und ersuchte um Beantwortung nachstehender Fragen:

### 1. USt für Privatanteil für Chevrolet Avalanche

Der Privatanteil des Kfz für das Jahr 2003 sei weiterhin der Umsatzsteuer zu unterziehen, da er nach der von Ihnen vorgelegten Aufstellung ausschließlich das Kfz Dodge betreffe, welches umsatzsteuerlich als LKW anzusehen war. Für die Jahre ab 2004 komme dem Berufungsbegehren hingegen Berechtigung zu.

## 2. Kaufpreis Chevrolet Avalanche

Bei Gebrauchtfahrzeugen habe die Berechnung der Luxustangente nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Erstzulassung zu erfolgen. Maßgeblich sei der Neuwert (Listenpreis) des Fahrzeuges. Es werde beabsichtigt, den Kürzungsprozentsatz ausgehend vom Listenpreis von € 65.000,00 zu Ihren Ungunsten zu erhöhen.

Aus dem Differenzbetrag von € 5.000,00 zum Zwecke der Finanzierung der Ablöse des Kfz Dodge stehe eine anteilige Vorsteuer aus den Leasingraten zu.

## 3. Verkaufserlös Betriebsgebäude (Ordination)

Der anteilige Kaufpreis für das Betriebsgebäude sei exakt im Sinne der übergebenen Unterlage angesetzt worden. Die betrieblich genutzte Fläche entspreche in dieser Berechnung den Angaben des Bw. und decke sich mit den Feststellungen des Betriebsprüfers. Der Bw. werde aufgefordert darzulegen, weshalb in der Berufung nunmehr weitere Flächen (Keller, Wohndiele) als nicht betrieblich ansehen seien.

Am 31. Juli 2009 (ESt-Akt 2006, AS 61) gab der Bw. dazu bekannt, dass der gegenständliche Wagen einzeltypisiert und auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen als vorsteuerabzugsberechtigt gelistet sei. Deswegen sei auch von der Berücksichtigung der Luxustangente abzusehen. Die Gewährung der betreffenden Vorsteuern werde weiterhin beantragt.

Mit Schriftsatz vom 26. August 2009 (ESt-Akt 2006, AS 77) ergänzte der Bw. die Berufung und führte zusätzlich begründend aus:

### ad 2. Kaufpreis Chevrolet Avalanche

*"... Diesbezüglich wird auf den Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 11.07.2007, BMF-01021910265-V11412007 verwiesen, welcher die steuerliche Behandlung vom Pritschenwagen im Hinblick auf die geänderten Erläuterungen zur kombinierten Nomenklatur zum Inhalt hat. Insbesondere wird auf Seite 2 des Erlasses verwiesen, wo es wörtlich heißt: 'Diejenigen Pritschenwagenmodelle, die zum Zeitpunkt der Veröffentlichung der EU-Mitteilung (31.03.2001) bereits auf dem Markt waren (und in der KFZ-Liste des BMF als Pritschenwagen enthalten sind), sind steuerrechtlich unverändert als LKW zu behandeln. Diese Pritschenwagenmodelle sind daher weiterhin vorsteuerabzugsberechtigt, fallen nicht unter die ertragsteuerlichen Einschränkungen und unterliegen weiterhin nicht der Normverbrauchsabgabe.'*

*Zum genannten Zeitpunkt war das gegenständliche Fahrzeug Chevrolet Avalanche 5,3 Automatik als LKW eingestuft und fällt daher unter diese Regelung. Obgleich es sich bei dem Fahrzeug um ein Fahrzeug mit zwei Sitzreihen und einem dahinter liegenden Laderaum handelt, wurde dieses als Lastkraftwagen der Position 8704 der KN (wobei diese Fahrzeugkategorie nicht der NoVA unterliegt) eingestuft, da:*

- Eine mit der Karosserie und der Bodenplatte untrennbar verbundene Trennwand, die lediglich eine verglaste Sichtluke aufwies, zwischen dem Fahrgastraum und dem Laderaum vorhanden war
- der Laderaum seitlich verblecht war und
- die Heckscheibe nicht zu öffnen war.

Aufgrund der Information des Bundesministerium für Finanzen vom 24.01.2005, ergänzt am 22.02.2005, handelt es sich bei dem Fahrzeug des Berufungswerbers daher um ein Fahrzeug, welches nicht der NoVA unterlag und auch vorsteuerabzugsberechtigt war. Aufgrund des oben zitierten Erlasses vom 11.07.2007 hat diese Beurteilung steuerrechtlich unverändert aufrecht zu bleiben. Insofern ist der steuerliche Bescheid für die Jahre 2003 bis 2007 daher zu korrigieren. Auch die Luxustangente kommt bei dem gegenständlichen Fahrzeug nicht zum tragen, da es sich richtigerweise um einen LKW handelt, für welchen keine Luxustangente vorgeschrieben wird."

### ad 3 Verkaufserlös Betriebsgebäude (Ordination)

"Richtig ist, dass der anteilige Kaufpreis für das Betriebsgebäude aufgrund von seitens des Berufungswerbers übergebenen Unterlagen angesetzt wurde, unrichtig ist jedoch, dass die betrieblich genutzte Fläche in dieser Berechnung den Angaben des Berufungswerbers entspricht. Hier ist offenbar ein Irrtum unterlaufen, da im Erdgeschoß in die betrieblich genutzte Fläche auch die 'Wohndiele' in einem Ausmaß von 32,44 m<sup>2</sup> miteinbezogen wurde, welche jedoch auch in der dem Bescheid zugrunde liegenden Planskizze aus dem entsprechenden Gutachten nicht gelb umrandet und daher nicht Teil der gewerblichen Nutzung ist.

Tatsächlich ist der als ursprünglich 'Wohndiele' bezeichnete gegenständliche Raum in einem Ausmaß von 32,44 m<sup>2</sup> teilweise gewerblich teilweise privat genutzt. Grund dafür ist, dass dieser Raum ursprünglich ausschließlich zur privaten Nutzung, nämlich versehen mit einem Esstisch, Bauernkästen, welche mit Geschirr und Gläsern eingeräumt sind und einem Fernseher versehen war, sich aber in der Folge herausgestellt hat, dass das Personal des Steuerpflichtigen gelegentlich Bedarf an einem Aufenthaltsraum hat, um Zeiten in denen eine Pause gemacht wird, überbrücken zu können und diese nicht im Wartezimmer bei den Patienten verbringen zu müssen. Es hat sich daher eine gemischte Nutzung zwischen gewerblicher und privater Nutzung für diesen Raum etabliert, einerseits nutzt der Steuerpflichtige diesen Raum selbstverständlich nach wie vor privat, andererseits verbringen die Mitarbeiterinnen des Steuerpflichtigen darin ihre Pausenzeit, sodass nach Ansicht des Steuerpflichtigen – auch unter Berücksichtigung, dass der Raum als Vorraum zum Ausgang in die Privaträume dient – zu einem 1:3 Anteil als gewerblich und einen 2:3 Anteil als privat genutzt angesehen werden kann.

Bei richtiger Berechnung ergibt sich daher eine Abweichung zur Tabelle, welche dem gegenständlichen Bescheid zugrunde liegt, nachstehende Differenz:

Wohndiele	32,44 m <sup>2</sup> x € 1.491,00	48.368,04
	abzgl. 47 %	- 22.732,98
	Differenz	25.635,06
	abzgl. 1/3 gewerbliche Nutzung	- 8.545,02
	Ergebnis	17.090,04

... Tatsächlich ist daher entgegen der Ansicht erster Instanz für das Jahr 2003 eine Erhöhung um die Differenz von € 23.600,00 und nicht von € 40.600,00 vorzunehmen."

Der Bw. beantragt daher eine entsprechende Korrektur des Bescheides erster Instanz dahingehend, dass

- a) das Fahrzeug Chevrolet Avalanche 5,3 Automatik nach wie vor als vorsteuerabzugsberechtigt beurteilt werde und daher keine entsprechende Korrekturen erfolgen und
- b) hinsichtlich des gewerblich genutzten Anteils der Liegenschaft sich für das Jahr 2003 eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage nicht um € 40.600,00 sondern um € 23.600,00 ergebe.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung legte das Finanzamt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In dem am 17. Juni 2010 abgehaltenen Erörterungsgespräch führte der Bw. hinsichtlich der Bewertung des betrieblichen Anteiles der Liegenschaft erläuternd aus, dass in der Wohndiele etwa 5 % der Patienten behandelt würden. Zur Zeit sei neben einer Putzfrau auch die Gattin des Bw. in der Ordination beschäftigt und sei die Küche ursprünglich als "*Betriebsküche*" gedacht gewesen. Im Jahr des Verkaufes (2003) der betrieblich genutzten Räume durch die Tierarztpraxis habe der Bw. keine Angestellten und Bediensteten gehabt, welche die privat genutzten Räume des Einfamilienhauses hätten verwenden können.

Im Zuge des Erörterungstermines vom 17. Juni 2010 wurde das Finanzamt daher ersucht, weitere Erhebungen über das Ausmaß der betrieblich genutzten Fläche im Einfamilienhaus des Bw. im Zeitpunkt des Verkaufes vorzunehmen.

Nach Einsicht in die Einheitswertakten, den Kaufvertrag sowie das Mietvertragsanbot vom 20.11.2003 übermittelte das Finanzamt am Nachmittag des 17. Juni 2010 nachstehendes tabellarisch dargestellte Ergebnis der Bauzeitwertermittlung im Rahmen einer e-mail. In Anlehnung an die Wertermittlung im Sachverständigengutachten gelangt die Amtspartei dabei zu einem Anteil der Tierarztpraxis am Liegenschaftskaufpreis von € 90.738,25, welcher sich aus nachstehender tabellarischer Darstellung ergibt:

Keller:	€ 280,90	Bauzeitwert pro m <sup>2</sup> laut Gutachten (Neubauwert € 530 abzügl. 47%)			
	m <sup>2</sup>	privat	betrieblich	gemischt	Grund für gemischte Nutzung
Vorraum	13,15			13,15	Durchgang zum Seuchenraum
Vorkeller	20,04			20,04	Durchgang zum Seuchenraum
Gewölbekeller	20,44	20,44			
Schleuse	2,20		2,20		
Seuchenraum	4,30		4,30		
Summen in m <sup>2</sup>	60,13	20,44	6,50	33,19	
betriebliche m <sup>2</sup> vervielfacht mit Bauzeitwert pro m <sup>2</sup>					1.825,85
gemischt genutzte m <sup>2</sup> vervielfacht mit Bauzeitwert pro m <sup>2</sup> gemischt genutzt davon 39,54%					3.686,10

Erdgeschoß:	€ 790,23	Bauzeitwert pro m <sup>2</sup> laut Gutachten (Neubauwert € 1.491 abzügl. 47%)			
	m <sup>2</sup>	privat	betrieblich	gemischt	Grund für gemischte Nutzung
Vorraum	6,91			6,91	auch Patienteneingang

Küche	9,13			9,13	auch Betriebsküche	
Wohndiele	32,44			32,44	auch für Ordinationszwecke	
WC	2,00	2,00				
Dunkelkammer	4,04		4,04			
Ordination	26,75		26,75			
Warteraum	16,50		16,50			
Empfang	12,75		12,75			
Waschraum/WC	2,90		2,90			
Operationsraum	14,66		14,66			
Summen in m <sup>2</sup>	128,08	2,00	77,60	48,48		
betriebliche m <sup>2</sup> vervielfacht mit Bauzeitwert pro m <sup>2</sup>						61.321,85
gemischt genutzte m <sup>2</sup> vervielfacht mit Bauzeitwert pro m <sup>2</sup> gemischt genutzt, davon 39,54%						15.146,92

Dachgeschoß:	nur privat genutzt				
	m <sup>2</sup>	privat	betrieblich	gemischt	Grund für gemischte Nutzung
Gang	4,93	4,93			
Bad	8,22	8,22			
Zimmer	13,08	13,08			
Abstellraum	6,58	6,58			
WC	1,44	1,44			
Dachboden	71,92	71,92			
Summen in m <sup>2</sup>	106,17	106,17	0,00		

Summen privat/betrieblich in m <sup>2</sup>	128,61	84,10		
in %	60,46	39,54		

sonstige Gebäudeteile:	gemischt genutzt				
	gesamt	privat 60,46%	betriebl. 39,54%		
Zeitwert Zugang/Carport	6.150,00		2.431,55		2.431,55
Zeitwert sonstige Außenanl.	16.000,00		6.325,98		6.325,98

Summe Bauzeitwerte betrieblich					90.738,25
--------------------------------	--	--	--	--	-----------

Diese vorliegende Aufteilung der privat, betrieblich und gemischt genutzten Nutzungsverhältnisse der Räumlichkeiten des Einfamilienhauses des Bw. ergeben sich nach Ansicht des Finanzamtes aus den Angaben des Bw. während des Erörterungstermines, wonach insbesondere hinsichtlich der diskutierten Wohndiele sowie der Küche im Erdgeschoß eine gemischte Nutzung dieser Räume vorliege. Das Finanzamt beantrage daher der Berufung in diesem Punkt teilweise stattzugeben und den Wert der verkauften Tierarztpraxis mit € 90.738,25 anzusetzen.

Diesen Antrag und diese Ermittlungsergebnisse erwidern hält der Bw. mit Schreiben vom 28. Juni 2010 die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 14.12.2005, 2002/13/01149 entgegen, wonach "*die Aufteilung des Gebäudes grundsätzlich nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu erfolgen [hat]. Für Zwecke der Aufteilung des Gebäudes ist zunächst jeder Raum als betrieblicher oder privater Raum einzustufen; dies erfolgt nach der ausschließlichen oder zeitlich überwiegenden betrieblichen oder privaten Nutzung des*



*Raumes. Der Aufteilungsschlüssel des Gebäudes ergibt sich sodann aus dem Verhältnis der Summe der Nutzfläche der betrieblichen Räume zur Summe der privaten Räume."*

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes handle es sich bei der Küche und der Wohndiele um privat genutzte Räumlichkeiten (siehe die zum Nachweis beigelegten Bilder), zumal sich keine weitere Küche und kein weiterer Wohnraum in diesem Gebäude befinden. Es erscheine unrichtig, von einer gemischten Nutzung der Wohndiele auszugehen, wenn 5 % der Tiere aus Platzmangel auch in diesem Raum behandelt würden. Der Verwaltungsgerichtshof stelle eindeutig nicht auf die "ausschließliche Nutzung", sondern auch auf die "zeitlich überwiegende" Nutzung ab.

*"Wenn daher 5% der Tiere in den Privaträumen des Steuerpflichtigen behandelt werden, diese Räume jedoch, wie die Fotos eindrucksvoll zeigen, als Wohnraum, Essraum und Küche dienen, ist wohl von einer überwiegenden privaten Nutzung dieser Räume auszugehen. In diesem Sinne sind daher sowohl die Küche mit 9,13 m<sup>2</sup> sowie die Wohndiele mit 32,44 m<sup>2</sup> im Erdgeschoss der Liegenschaft gelegen der überwiegenden privaten Nutzung zu zuordnen und daher in der Berechnung alleine auf der Privatnutzungsseite auf zu nehmen. Es verändert sich daher der privat genutzte Anteil um 41,57m<sup>2</sup>."*

Es werde daher beantragt das Nutzungsverhältnis im obigen Ausmaß abzuändern und die dementsprechend sich ergebenden Wertänderungen des betrieblich genutzten Anteiles des Einfamilienhauses zu berücksichtigen.

Hinsichtlich des Berufungspunktes Chevrolet Avalanche werde auf das bisher Vorgebrachte verwiesen und die Stattgabe der Berufung in diesem Punkt beantragt.

*"Nach Ansicht des Steuerpflichtigen kann unter Hinweis auf die Information des Bundesministeriums für Finanzen vom 24.01.2005 ergänzt am 22.02.2005 als Unterschied nur gesehen werden, dass die Heckscheibe beim Fahrzeug Chevrolet Avalanche offenbar ist und offenkundig bei diesem Fahrzeug auch eine Durchlademöglichkeit der Ladefläche in die Fahrzeugkabine oder aber dadurch Vergrößerung der Fahrzeugkabine für den Fall eines Hardtops möglich ist. Beim Fahrzeug des Steuerpflichtigen ist dies nicht möglich. Da keine anderen Eingriffe dritter Personen in das Fahrzeug bekannt sind, ist nach Ansicht des Steuerpflichtigen jedenfalls davon auszugehen, dass diese Änderungen bereits werkseitig erfolgt sind. Das Fahrzeug ist jedenfalls so erstmalig zugelassen und typisiert worden."*

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Chevrolet Avalanche**

##### **a. Vorsteuer**

Am 1. Oktober 2003 schloss der Bw. einen Leasingvertrag betreffend ein Kraftfahrzeug der Marke Chevrolet, Type Avalanche, ab (ESt-Akt 2005, AS 39, ABp AS 25). Dem der Einzelgenehmigung angeschlossenen Datenblatt folgend (ABp AS 27 – 31) handelt es sich

dabei um einen importierten – erstmals in den Vereinigten Staaten von Amerika am 20. Juni 2002 zugelassenen – Lastkraftwagen Klasse N 1, welcher von der Leasingfirma um € 60.000,-- incl. Umsatzsteuer erworben wurde. Dieses Fahrzeug weist einschließlich des Lenkers 5 Sitzplätze verteilt auf zwei Sitzreihen auf und ist mit dem Eigengewicht von 2640 kg für die höchstzulässige Nutzlast von 460 kg – davon rechnerisch 280 kg für den Personentransport – zugelassen. Das höchstens zulässige Gesamtgewicht beträgt 3175 kg. Bei einem Hubraum von 5238 ccm ist im Datenblatt die Höchstgeschwindigkeit des gegenständlichen Fahrzeuges mit 160 km/h ausgewiesen.

Aus den im Berufungsverfahren vorgelegten Abbildungen des Chevrolet Avalanche (UFS-Akt, Bild 1 – 9) ist zu ersehen, dass die Sitzbank der zweiten Sitzreihe nach vorne geklappt wurde, um Platz für Tiertransportkäfige zu schaffen. Die dahinter liegende Wagenrückwand der Fahrzeugkabine ist mit Stahlblechen an der Fahrzeugkarosserie vernietet (UFS-Akt, Bild 1, 2, 3). Weder lässt sich die Heckscheibe öffnen, noch ist eine Durchlademöglichkeit vorhanden. Die an die Fahrzeugkabine anschließende noch oben offene Ladefläche – etwa im Ausmaß von 1,60 m x 1,30 m – kann mittels eines ausziehbaren Verdecks geschlossen werden. Gleichfalls mit an der Karosserie vernieteten Stahlblechen ist die Außenseite der Fahrzeugkabine, von der Ladefläche aus betrachtet (UFS-Akt, Bild 5, 7, 9), verkleidet.

Ob diese Änderung – Verkleidung der inneren und äußeren Fahrzeugkabinenrückwand mit Stahlblechen – bereits werksseitig erfolgte oder durch den Vorbesitzer vorgenommen wurde, lässt sich nicht mehr eruieren. Diese Feststellung ergibt sich aus der Aussage des Bw. im Zuge des Erörterungstermines, wonach Nachweise für die werksseitige Vornahme dieser Änderung am Fahrzeug nicht erbracht werden können.

Strittig ist, ob der Chevrolet Avalanche umsatzsteuerlich als vorsteuerabzugsfähiger (Klein-)Lastkraftwagen oder als nicht steuerabzugsberechtigter Personenkraftwagen (Kombinationskraftwagen) einzustufen ist.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die in einer Rechnung gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt wurden, als Vorsteuerbetrag abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), der Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen.

Mit Urteil vom 8. Januar 2002, C-409/99, Rs "*Metropol Treuhand und Stadler*", hat der EuGH festgestellt, dass die mit Wirksamkeit vom 15. Februar 1996 in Kraft getretene Verordnung BGBl. 273/1996, mit welcher der Kreis der vorsteuerabzugsberechtigten Fahrzeuge eingeschränkt wurde, gegen Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie verstößt. Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 ist aber richtlinienkonform. Es gilt daher neuerlich die Verordnung BGBl. 134/1993 (Keppert, SWK 2002, T 60; Tumpel, SWK 2002, S 92). Deren Regelungen für Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse wurden in die Verordnung BGBl. II Nr. 193/2002 vom 17. Mai 2002 übernommen.

Zu § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 (und den relevanten einkommensteuerlichen Bestimmungen) wurden mit der Verordnung über die steuerliche Einstufung von Fahrzeugen als Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse, BGBl II 2002/193 vom 17. Mai 2002, Ausführungsbestimmungen erlassen.

Gemäß § 1 der Verordnung fallen Kleinlastkraftwagen und Kleinbusse nicht unter die Begriffe "Personenkraftwagen" und "Kombinationskraftwagen".

Als Kleinlastkraftwagen können gemäß § 2 der Verordnung nur solche Fahrzeuge angesehen werden, die sich sowohl nach dem äußeren Erscheinungsbild als auch von der Ausstattung her erheblich von einem der Personenbeförderung dienenden Fahrzeug unterscheiden. Das Fahrzeug muss so gebaut sein, dass ein Umbau in einen Personen- oder Kombinationskraftwagen mit äußerst großem technischen und finanziellen Aufwand verbunden und somit wirtschaftlich sinnlos wäre.

§ 3 der Verordnung regelt folgende Mindestanforderungen, nach denen Fahrzeuge, die vom Aufbau der Karosserie her auch als Personen- oder Kombinationskraftwagen gefertigt werden, als Kleinlastkraftwagen eingestuft werden können:

1. Das Fahrzeug muss eine Heckklappe oder Hecktüre(n) aufweisen.
2. Das Fahrzeug darf mit nur einer Sitzreihe für Fahrer und Beifahrer ausgestattet sein.
3. Hinter der Sitzreihe muss ein Trenngitter oder eine Trennwand oder eine Kombination beider Vorrichtungen angebracht sein. Das Trenngitter (die Trennwand) muss mit der Bodenplatte (Originalbodenplatte oder Bodenplattenverlängerung) und mit der Karosserie fest und nicht leicht trennbar verbunden werden. Diese Verbindung wird insbesondere durch Verschweißen oder Vernieten oder eine Kombination beider Maßnahmen herzustellen sein.
4. Der Laderaum muss seitlich verblecht sein; er darf somit keine seitlichen Fenster aufweisen. Die Verblechung muss mit der Karosserie so fest verbunden sein, dass deren

Entfernung nur unter Beschädigung der Karosserie möglich wäre. Diese Verbindung wird insbesondere durch Verschweißen oder Verkleben mit einem Kleber, dessen Wirkung einer Verschweißung gleichkommt (Kleber auf Polyurethanbasis) herzustellen sein. Die Verblechung muss in Wagenfarbe lackiert sein. Ein bloßes Einsetzen von Blechtafeln in die für die Fenster vorgesehenen Führungen unter Belassung der Fensterdichtung ist nicht ausreichend.

5. Halterungen für hintere Sitze und Sitzgurte müssen entfernt und entsprechende Ausnehmungen unbenutzbar gemacht worden sein (z.B. durch Verschweißen oder Ausbohren der Gewinde).

6. ...

7. ...

8. Das Fahrzeug muss kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als Lastkraftwagen (Kraftfahrzeug für die Warenbeförderung) einzustufen sein.

9. ...

Gemäß Abs. 2 der erwähnten Verordnung muss der Kleinlastkraftwagen die angeführten Merkmale bereits werksseitig aufweisen. "Werksseitig" bedeutet, dass allenfalls für die Einstufung als Kleinlastkraftwagen noch erforderliche Umbaumaßnahmen bereits vom Erzeuger oder in dessen Auftrag oder von dem gemäß § 29 Abs. 2 KFG 1967 Bevollmächtigten oder in dessen Auftrag durchgeführt werden müssen.

Gemäß § 4 zweiter Gedankenstrich der Verordnung sind unter den in § 2 angeführten allgemeinen Voraussetzungen Pritschenwagen (Pick-Up-Fahrzeuge) nicht als Personen- oder Kombinationskraftwagen anzusehen (Kleinlastkraftwagen im weiteren Sinn). Demnach sind Pritschenwagen (Pick-Up-Fahrzeuge) Fahrzeuge, die bereits werksseitig (§ 3 Abs. 2) so konstruiert sind, dass sie ein geschlossenes Führerhaus (mit einer Sitzreihe oder mit zwei Sitzreihen) und eine sich daran anschließende, grundsätzlich offene Ladefläche aufweisen. Die Ladefläche kann auch mit einem Hardtop, einer Plane oder einer ähnlichen zum Schutz der Transportgüter bestimmten Zusatzausstattung versehen sein. Die Fahrzeuge müssen kraftfahrrechtlich und zolltarifarisch als Lastkraftwagen (Fahrzeuge für die Warenbeförderung) einzustufen sein.

Zur Abgrenzung von PKW und LKW hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgeführt (VwGH 16.12.1980, 1681,2817,2818/80), dass das Vorliegen eines PKW oder Kombinationskraftwagens in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu beurteilen ist. Es kommt auf den optischen Eindruck und die darauf beruhende Verkehrsauffassung an. Nicht der

Verwendungszweck im Einzelfall ist entscheidend, sondern der Zweck, dem das Kraftfahrzeug nach seiner typischen Beschaffenheit und Bauart von vornherein und allgemein zu dienen bestimmt ist (VwGH 14.9.1992, 92/15/0139).

Als "Pick-Up" bezeichnet man (englisch: to pick up = aufnehmen, mitnehmen) im Allgemeinen PKWs oder Geländewagen mit ebener, offener Ladefläche (Pritsche). Ein Pritschenwagen ist ein Kleinlastkraftwagen mit einer Fahrerkabine im vorderen Wagenbereich und einer ebenen offenen Ladefläche (Pritsche) dahinter und basiert in der Regel auf dem Chassis eines Kleintransporters oder PKWs (UFS vom 6.12.2007, RV/1860-W/06).

Subsumiert man den berufungsgegenständlichen Chevrolet Avalanche unter oben angeführte Bestimmungen, so bleibt festzuhalten, dass einerseits die Bauweise des Fahrzeuges und andererseits die zollrechtliche Einstufung des Chevrolet Avalanche als PKW gegen die Beurteilung eines Klein-LKW iSd § 3 oder eines Pritschenwagen iSd § 4 der Verordnung spricht.

Die in der VO normierten allgemeinen Voraussetzungen, dass sich das Fahrzeug dem äußeren Erscheinungsbild und der Ausstattung nach erheblich von einem PKW unterscheidet, sind nach Dafürhalten des Referenten insofern nicht gegeben, als der berufungsgegenständliche Chevrolet Avalanche seiner äußeren Karosserieform nach optisch einem PKW mit Stufenheck ähnelt.

Auch erschließt sich aus dem Umstand der geringen zulässigen Lastenbeförderung von 460 kg, dass das Fahrzeug hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt und vorgesehen ist, denn werden weitere vier Personen befördert, so verbleiben für den Lastentransport lediglich 180 kg (460 kg – 4 x 70 kg). Darüber hinaus entspricht auch die motorische Ausstattung mit einer zulässigen Höchstgeschwindigkeit von 160 km/h der eines PKW und dürfte das Fahrzeug – entgegen der hier vorliegenden Ausstattung – auch nur mit einer Sitzreihe ausgestattet sein. In diesem Zusammenhang bleibt festzuhalten, dass durch wenige Handgriffe – entfernen der Tiertransportkäfige und Umklappen der zweiten Sitzreihe – das Fahrzeug dem Personentransport zugänglich gemacht werden kann.

Vermeint der Bw. der Berufung durch den Verweis auf den in der vom BMfF (vgl. [https://www.bmf.gv.at/steuern/fachinformation/umsatzsteuer/listedervorsteuerab\\_5549/pritschenwagengem7d\\_5553/\\_start.htm?q=pritschenwagen](https://www.bmf.gv.at/steuern/fachinformation/umsatzsteuer/listedervorsteuerab_5549/pritschenwagengem7d_5553/_start.htm?q=pritschenwagen)) veröffentlichten Liste als Pritschenwagen im Sinne des § 4 zweiter Gedankenstrich beurteilten Chevrolet C/K (Silverado) zum Erfolg zu verhelfen, so bleibt zu entgegnen, dass dieses KFZ vom gegenständlichen Chevrolet Avalanche verschieden ist.

Zur zolltarifarischen Einstufung ist festzuhalten, dass unter zahlreichen verbindlichen Zolltarifauskünften (VZTA) Fahrzeuge der Type Chevrolet Avalanche zolltarifarisch als Personenkraftwagen eingestuft wurden (vgl. auch UFS vom 23.1.2006, RV/0962-L/05). In dieser Entscheidung wurde festgehalten, dass

*"- unter der Nummer DEB/1388/04-1 ein Fahrzeug (Pick-up mit Benzinmotor) mit einem Hubraum von 5.300 ccm, viertüriger Fahrerkabine mit 5 Sitzplätzen und einer davon abgetrennten kleinen offenen Ladefläche mit Abdeckung, einem zulässigen Gesamtgewicht von 3.178 kg und einer maximalen Zuladung von 610 kg (davon mindestens 350 kg für den Personentransport) als Personenkraftwagen eingestuft wurde ("das Fahrzeug ist aufgrund seiner objektiven Beschaffenheitsmerkmale hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt");*

*- unter der Nummer DEB/328/02-1 ein Pick-up mit 5.300 ccm, 5-6 Sitzplätzen, einem Gesamtgewicht von 3.175 kg und maximaler Zuladung von 600 kg (davon mindestens 350 kg für den Personentransport) als PKW eingestuft wurde ;*

*- unter der Nummer DEB/297/03-1 ein Pick-up 1500 (aus 2003) mit 5.300 ccm, 5 Sitzplätzen, einem Gesamtgewicht von 3.175 kg und maximaler Zuladung von 574 kg (davon mindestens 350 kg für den Personentransport) als PKW eingestuft wurde.*

*- unter der Nummer DEB/678/02-1 ein Pick-up 1500 4x4 Base (aus 2002) mit 5.300 ccm, 5 oder sechs Sitzplätzen, einem Gesamtgewicht von 3.175 kg und maximal zulässiger Zuladung von 600 kg (dafür mindestens 350 kg für den Personentransport) als PKW eingestuft wurde.*

*- unter der Nummer DEB/733/05-1 ein Pick-up 1500 4WD V8 5,3L (aus 2002) mit 5.300 ccm, 6 Sitzplätzen, einem Gesamtgewicht von 3.171 kg und maximaler Zuladung 611 kg (davon mindestens 420 kg für die Personenbeförderung) als PKW eingestuft wurde.*

*- unter der Nummer DEB/885/02-1 ein Pick-up 1500 4x4 B (aus 2002) mit 5.300 ccm, 5 Sitzplätzen und einer offenen Ladefläche (die mit einer Abdeckung versehen ist), einem Gesamtgewicht von 3.175 kg, einem Leergewicht von 2.540 kg und einer zulässigen Nutzlast von 635 kg (davon rechnerisch 350 kg für den Personentransport) als PKW eingestuft wurde.*

*- unter der Nummer DEB/1174/02-2 ein Pick-up mit 5.300 ccm, 5 oder sechs Sitzplätzen und einer davon abgetrennten Ladefläche (die mit einer Abdeckung versehen werden kann), einem Gesamtgewicht von 3.175 kg und maximal zulässiger Zuladung von 600 kg (davon mindestens 350 kg für den Personentransport) als PKW eingestuft wurde."*

Maßgebend war, dass die geprüften Fahrzeuge ihrer Beschaffenheit nach, und zwar vor allem aufgrund der maximalen Zuladung abzüglich der rechnerisch für den Personentransport vorgesehenen Zuladung ( $70 \text{ kg/Person} \times 5 = 350 \text{ kg}$ ), hauptsächlich zur Personenbeförderung bestimmt sind.

Somit bleibt festzuhalten, dass der berufsgegenständliche Chevrolet Avalanche 5.3 Automatik nach dem vorangehend Gesagten zolltariflich nicht als LKW einzustufen ist, da zollrechtliche Tarifierungen (grundsätzlich) europaweit verbindlich sind. Diese Einstufungen

gelten auch für Österreich, da von den EU-Ländern in aller Regel jene Einstufung übernommen wird, die ein anderer Mitgliedstaat erstmalig trifft.

Diese Beurteilung ergibt sich auch aus der Zeugenaussage der AA – Mitarbeiterin der den Leasingvertrag abwickelnden Bank – im Finanzstrafverfahren (Strafakt AS 77), wonach das Zollamt Innsbruck festgestellt hat, dass das gegenständliche Fahrzeug beim Import ein Personenkraftwagen war und daher die Normverbrauchsabgabe vorzuschreiben ist.

Da mit der vorzunehmenden zollrechtlichen Einstufung als PKW eine der Voraussetzungen des § 4 der Verordnung BGBl. II 193/2002 nicht erfüllt ist, kommt der Vorsteuerabzug auch aus diesem Grund nicht in Betracht.

## **b. Privatanteil Chevrolet Avalanche**

Das von der Amtspartei im Ergänzungsersuchen vom 30.4.2009 (ESt-Akt 2005, AS 50) unter Punkt 1. angesprochene Versehen wird nunmehr berücksichtigt und werden die angefochtenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 2004, 2005 und 2006 dem Antrag der Amtspartei folgend dementsprechend berichtigt.

	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>
Eigenverbrauch lt. Bp.	2.545,72	2.670,13	2.065,56
Eigenverbrauch lt. UFS	930,82	983,98	252,01
Differenz	1.614,90	1.689,15	1.813,55
USt-Gutschrift	322,98	337,23	362,71

## **c. Luxustangente**

Über den Ankauf des Gebrauchtwagens Chevrolet Avalanche durch die BB Leasing am 3.10.2003 wurde ihr von der Fa. E GesmbH eine Gebrauchtfahrzeugrechnung ausgestellt, worin der Bruttoverkaufspreis für den PKW mit € 60.000,-- ausgewiesen ist (ABp AS 24). Die erstmalige Zulassung des PKW erfolgte am 20. Juni 2002 in den Vereinigten Staaten von Amerika (siehe Datenblatt, ABp AS 28) und wurde das Fahrzeug mit Bescheid vom 8. April 2003 in Österreich genehmigt (ABp AS 27) und erfolgte die Zulassung durch den Bw. am 1. Oktober 2003 (ABp AS 31).

Strittig ist nunmehr die Frage der Höhe der Anschaffungskosten für das Ausscheiden der "Luxustangente" des Chevrolet Avalanche. Vermeint der Bw. die Anschaffungskosten liegen bei € 55.000,--, so vertritt die Amtspartei nunmehr die Ansicht, diese liegen in Höhe des Listenpreises von € 65.000,--. Diesen Listenpreis (Neuwert des Fahrzeuges) leitet die Amtspartei aus dem handschriftlichen Vermerk "LP 65.000.--" auf dem in Ablichtung vorliegenden Angebot der Fa. E GesmbH ab (ABp AS 35).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, insoweit nicht abgezogen werden, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt unter anderem für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 22.1.2004, 98/14/0165 unter Bezugnahme auf sein Erkenntnis vom 5.7.1994, 93/14/0049 ausgesprochen, dass das Ausmaß der repräsentativen Veranlassung anschaffungsbezogen zu beurteilen ist und in der Folge keiner Änderung unterliegt. Auch ein Luxusfahrzeug verliert seine Luxustangente nicht dadurch, dass es gebraucht angeschafft wird. Der Anteil des Repräsentationsaufwandes an den Aufwendungen für einen Gebrauchtwagen ist wie jener für einen Neuwagen im Schätzungsweg unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 184 BAO zu ermitteln. Das Ausmaß der repräsentativen Veranlassung für die Anschaffung eines bestimmten Personenkraftwagens kommt zutreffend zum Ausdruck durch einen Vergleich des Neupreises des Gebrauchtwagens mit dem Neupreis eines den betrieblichen Erfordernissen gleichfalls – nicht aber einem Repräsentationsbedürfnis – gerecht werdenden Fahrzeuges.

In diesem Sinne gehen auch die steuerrechtliche Literatur (vgl. z.B. Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 20, Tz 19; JAKOM/Baldauf, EStG § 20, Tz 29; Doralt, EStG, § 20, Tz 53) sowie die Verwaltungspraxis (vgl. z.B. Rz 4775 EStR) davon aus, dass die Kürzung der Aufwendungen (Anschaffungskosten) auf Grund der Verhältnisse zum Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeuges zu erfolgen hat.

Der Referent sieht im gegenständlichen Fall keine Veranlassung, von dieser in der Judikatur und Verwaltungspraxis verankerten Methode der Berechnung abzuweichen. Somit ist zur Ermittlung der abzugsfähigen Aufwendungen eine Verhältnisrechnung anzustellen und wird dabei der Listenpreis des PKW in Relation zur Angemessenheitsgrenze gesetzt.

Vom Bw. grundsätzlich unbestritten ist in diesem Zusammenhang, wie sich auch aus den Berufungsschriftsätzen implizit ergibt, dass die Anschaffungskosten für den Chevrolet Avalanche einer Angemessenheitsüberprüfung unterliegen. Auf den gegenständlichen Fall bezogen betragen die den betrieblichen Erfordernissen anzuerkennenden Anschaffungskosten des PKW € 34.000,--.

Aus der Aktenlage ergibt sich, dass der ursprüngliche Listenpreis (Neuwert) des gegenständlichen 16 Monate alten Gebrauchtwagens Chevrolet Avalanche € 65.000,-- beträgt.



Dies ist insbesondere aus der handschriftlichen Notiz auf dem Angebot der Fa. E GesmbH ersichtlich.

Unter Punkt 2.) des Vorhaltes vom 30. April 2009 (Est-Akt 2006, AS 52) wurde dem Bw. die diesbezügliche Rechtsmeinung und der dementsprechende Antrag der Amtspartei zur Kenntnis gebracht, wonach eine Änderung des Kürzungsprozentsatzes auf Basis des Listenpreises von € 65.000,-- beantragt werde.

In den folgenden Schriftsätzen und auch im Rahmen der Erörterungsgesprächs blieb dieser Ansatz und Antrag der Amtspartei – Listenpreis von € 65.000,-- – vom Bw. unwidersprochen und wurde auch substantiell nicht entkräftet, sodass von der Richtigkeit der erstinstanzlich getroffenen Feststellung auszugehen ist.

Das vom Bw. in der Berufung angeführte Argument, die Anschaffungskosten für den Chevrolet Avalanche betragen nur € 55.000,-- steht somit in Widerspruch zu den Verhältnissen im Zeitpunkt der Erstzulassung (Listenpreis) des PKW und vermag der Berufung daher nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Kürzung der betrieblich veranlassten Leasingentgelte wird daher abgeändert und beträgt nunmehr gerundet 48 % ( $34.000 / 65.000 \times 100 - 100 = 47,69 \%$ ).

	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2005</b>	<b>2006</b>
Luxustangente lt. Bp	1.590,00	7.155,00	7.158,00	7.268,00
Luxustangente lt. UFS	1.775,40	7.987,64	7.990,75	8.113,74

## **2. Verkaufserlös bzw. Entnahmewert Betriebsgebäude**

Mit Kaufvertrag vom 20. November 2003 veräußerte der Bw. die auch im Rahmen der tierärztlichen Praxis betrieblich genutzte Liegenschaft (Einfamilienhaus).

Im Kaufvertrag setzten die Vertragsparteien dabei den Wert des Anteiles der tierärztlichen Praxis am Kaufpreis mit € 60.000,-- fest (ABp AS 184 f). Diesem Wert liegt ein – in seiner Berechnungsmethode im Wesentlichen unstrittiges – "*Gutachten zur Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft*" eines gerichtlich beeideten Sachverständigen zugrunde (ABp AS 184 ff). Dabei wurde auf Grundlage des vom Gutachter ermittelten Neubauwertes die betrieblich genutzte Fläche des Erdgeschoßes (79,60 m<sup>2</sup>) pro m<sup>2</sup> mit € 1.491,-- multipliziert und davon ein Altersabschlag von 47 % berücksichtigt (ABp AS 223).

Als Ergebnis des im Rahmen des Erörterungstermines an die Amtspartei erteilten Auftrages zur Ermittlung des betrieblich genutzten Flächenanteiles im Jahr 2003 (siehe oben dargestellte tabellarische Darstellung der Bauzeitwertermittlung) gelangt die Amtspartei – abweichend von

der Betriebsprüfung – zu einer betrieblichen Nutzung der Liegenschaft durch die Tierarztpraxis im Ausmaß von 39,54 %. In Anlehnung an die Wertermittlung im Sachverständigengutachten beträgt dieser Anteil € 90.738,25 am Liegenschaftskaufpreis. Die Amtspartei beantragt daher diesem Berufungspunkt teilweise stattzugeben.

Aus dem dem Gutachten des Sachverständigen beiliegenden Plan des Erdgeschosses (ABp AS 207) ist die Raumaufteilung ersichtlich. Während der der Straße zugewandte Teil des Einfamilienhauses aus den als Operationsraum, Dunkelkammer, Ordination, Warteraum, WC, und Empfangsraum bezeichneten Zimmern besteht, befinden sich im Garten zugewandten hinteren Teil des Hauses die Küche, die Wohndiele, der Stiegenaufgang in das Dachgeschoss sowie ein weiteres durch die Wohndiele begehbares WC. Die Einrichtung des als Wohndiele bezeichneten Zimmers ist aus vom Bw. angefertigten Ablichtungen (Bild ./A – ./H) ersichtlich. Demnach ist dieses Zimmer mit den klassischen Einrichtungsgegenständen eines gemeinhin als "Wohnzimmer" bezeichneten Raumes ausgestattet (z.B. Esstisch, Sitzgruppe, Möbelgarnitur, Teppiche, Sitzkissen, Stereoanlage, Wandschmuck, Holzschrank, familiäre Wert- und Schmuckgegenstände udgl.).

Die Räume des Erdgeschosses des Einfamilienhauses werden den Angaben der Parteien während des Abgabensverfahrens gemäß folgendermaßen genutzt:

<b>Erdgeschoss</b>		<b>Nutzung lt. Bp.</b>	<b>Nutzung lt. Gutachten</b>	<b>Nutzung lt. FA, Stellungnahme vom 17.6.2010</b>	<b>Nutzung lt. Bw., Stellungnahme vom 28.6.2010</b>
Vorraum	6,91	keine Angaben		gemischt genutzt	gemischt genutzt
Küche	9,13	keine Angaben		gemischt genutzt	privat
Wohndiele	32,44	keine Angaben		gemischt genutzt	privat
WC	2,00	keine Angaben	betrieblich	privat	betrieblich
Dunkelkammer	4,04	keine Angaben	betrieblich	betrieblich	betrieblich
Ordination	26,75	keine Angaben	betrieblich	betrieblich	betrieblich
Warteraum	16,50	keine Angaben	betrieblich	betrieblich	betrieblich
Empfang	12,75	keine Angaben	betrieblich	betrieblich	betrieblich
Waschraum/WC	2,90	keine Angaben	betrieblich	betrieblich	betrieblich
Operationsraum	14,66	keine Angaben	betrieblich	betrieblich	betrieblich
betriebliche Nutzung		115,55*	79,60	77,60	79,60
Summe in m <sup>2</sup>	128,08				

\*) Diesen flächenmäßigen Ansatz leitete der Prüfer aus der Einheitswerterklärung zum 1.1.1984 ab, worin das Flächenausmaß der Tierarztordination mit 115,55 m<sup>2</sup> erklärt wurde.

In Anbetracht obiger Ausführungen stellt sich nach Ansicht des Referenten nunmehr die betriebliche bzw. private Nutzung der als Küche, Wohnzimmer und als WC bezeichneten Räume als strittig dar.

Werden bei einem Gebäude einzelne Teile unterschiedlich benutzt, dann erfolgt die Aufteilung in einen privaten und einen betrieblichen Teil. Diese Aufteilung erfolgt entsprechend der räumlichen Nutzung nach der Nutzfläche (Doralt, EStG, § 4 Tz. 85). Für die Ermittlung des Nutzungsverhältnisses ist bei bestimmt abgegrenzten Räumlichkeiten und Flächen in erster

Linie der betriebliche oder private Charakter für sich zu untersuchen. Dies erfolgt nach der ausschließlichen oder zeitlich überwiegenden betrieblichen oder privaten Nutzung des Raumes (VwGH 14.12.2005, 2002/13/0114). Lässt sich nach der Art der Räumlichkeit (Fläche) und ihrer Nutzung konkret feststellen, dass die betriebliche Verwendung überwiegt, so ist die Räumlichkeit (Fläche) als betrieblicher Teil des Gebäudes in die Berechnung des Nutzungsverhältnisses einzubeziehen. Werden dieselben Gebäudeteile abwechselnd teils betrieblich teils privat genutzt, so ist auf das Überwiegen abzustellen (VwGH vom 19.11.1998, 96/15/0051). Gebäudeteile, die gemeinschaftlichen Zwecken (wie Stiegenhaus, Gang, Heizraum, Keller, Abstellräume usw.) dienen, beeinflussen nicht das Aufteilungsverhältnis, sondern sind entsprechend dem Verhältnis der anderen Räumlichkeiten aufzuteilen (schlüsselmäßige Aufteilung, VwGH 19.9.1989, 88/14/0172; VwGH 5.7.1994, 91/14/0110; VwGH 25.1.1995, 93/15/0003). Maßgebend für die Aufteilung ist die konkrete Nutzung oder Benutzung der Räumlichkeiten in jenem Wirtschaftsjahr, dessen Abgabenbemessungsgrundlagen ermittelt werden.

Subsumiert man den gegenständlichen Sachverhalt unter obige Ausführungen, so ergibt sich in freier Beweiswürdigung, dass die Küche, der Wohnraum und das dort begehbbare zweite WC einer ausschließlich bzw. überwiegenden privaten Nutzung durch den Bw. und seine Gattin zugeführt werden, weil weitere als Küche und Wohnraum bezeichnete und genutzte Zimmer in diesem Einfamilienhaus nicht vorhanden sind. Zwar gesteht der Bw. während des Erörterungstermines eine untergeordnete betriebliche Mitbenützung des Wohnzimmers ein, doch wird daraus eine überwiegende oder gar ausschließlich betriebliche Nutzung des Wohnzimmers nicht begründet. Nach Ansicht des Referenten ist davon auszugehen, dass der als Wohndiele bezeichnete Raum des Einfamilienhauses hauptsächlich und im überwiegendem zeitlichen Ausmaß dem familiären Leben des Bw. gewidmet wird. Für diese Ansicht spricht nicht nur die Wohnzimmereinrichtung an sich, sondern auch der Umstand, dass der mit Abstand größte Raum im Einfamilienhaus des Bw. als einziger für diese Zwecke geeignet und auch eingerichtet ist.

Gleichfalls vertritt der Referent die Ansicht, dass die im Einfamilienhaus des Bw. eingerichtete Küche durch ein gelegentliches Mitbenutzen von Mitarbeitern des Bw. zur Tee- und/oder Kaffeezubereitung keine überwiegende betriebliche Nutzung erfährt und dadurch zu einer "*Betriebsküche*" wird.

Hinsichtlich des zweiten neben dem Stiegenaufgang in das Dachgeschoß befindlichen WC bleibt auch hier eine überwiegende private Nutzung festzustellen. Nicht nachvollziehbar ist in diesem Zusammenhang, dass beide im Erdgeschoss befindlichen Nassräume in einem überwiegenden Ausmaß durch die Patienten des Bw. benützt werden sollen, zumal lediglich

einer der beiden eine Handwaschgelegenheit aufweist und der andere überdies durch das Wohnzimmer des Bw. erreichbar ist.

Die Berechnung der privaten bzw. betrieblich genutzten Räume zeitigt folgendes Ausmaß:

Erdgeschoß:	€ 790,23	Bauzeitwert pro m² laut Gutachten (Neubauwert € 1.491 abzügl. 47%)				
	m²	privat	betrieblich	gemischt	Grund für gemischte Nutzung	
Vorraum	6,91			6,91	auch Patienteneingang	
Küche	9,13	9,13				
Wohnndiele	32,44	32,44				
WC	2,00	2,00				
Dunkelkammer	4,04		4,04			
Ordination	26,75		26,75			
Warteraum	16,50		16,50			
Empfang	12,75		12,75			
Waschraum/WC	2,90		2,90			
Operationsraum	14,66		14,66			
Summen in m²	128,08	43,57	77,60	6,91		
betriebliche m² vervielfacht mit Bauzeitwert pro m²						61.321,85
gemischt genutzte m² vervielfacht mit Bauzeitwert pro m² gemischt genutzt, davon 33,07%						1.805,99

In Anlehnung an die tabellarische Darstellung der Bauzeitwertermittlung errechnet sich der Entnahmewert des betrieblich genutzten Anteiles des Einfamilienhauses des Bw. mit € 75.363,02 (siehe Berechnung im Anhang) und war der Berufung in diesem Punkt teilweise stattzugeben.

Hinsichtlich Einkommensteuer ergeben sich somit folgende Änderungen:

	2003	2004	2005	2006
Einkünfte lt. Bp				
USt auf Eigenverbrauch		-322,98	-337,23	-362,71
Luxustangente lt. Bp	-1.590,00	-7.155,00	-7.158,00	-7.268,00
Luxustangente lt. UFS	1.775,40	7.155,00	7.158,00	7.268,00
Gebäudeentnahme lt. Bp	-100.600,00			
Gebäudeentnahme lt. UFS	75.363,02			
Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit	49.227,81	26.536,20	36.039,81	9.933,85

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Excel-Tabelle, 7 Berechnungsblätter

Wien, am 24. Juni 2011