



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Werner Hofer, gegen die Bescheide des Finanzamtes Lienz betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1996 bis 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Die Fälligkeit dieser Abgaben bleibt unberändert.

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 im Gastgewerbe tätig und erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Gewinnermittlung erfolgt gemäß § 4 Abs.1 EStG 1988.

Anlässlich einer die Veranlagungsjahre 1996 bis 1998 umfassenden Betriebsprüfung traf der Prüfer u.a. folgende Feststellungen:

<i>"Tz 14 Eigenverbrauch</i>			
	1996	1997	1998
	S	S	S
<i>Laut Veranlagung</i>	26.616,85	27.202,26	19.604,10
<i>Laut Betriebsprüfung</i>	40.212,00	40.797,41	22.104,10
<i>+/- Eigenverbrauch</i>	+ 13.595,15	+ 13.595,15	+ 2.500,00

Darstellung	1996	1997	1998
	S	S	S
<i>EV Warenentnahme 10%</i>	14.799,00	16.078,91	15.285,00
<i>EV Warenentnahme 20%</i>	5.651,00	4.754,00	3.914,00
<i>Nutzung Gebäude 10%</i>	17.262,00	17.262,00	
<i>Nutzung bewegl. WG 20%</i>		202,50	405,10
<i>Aufwand 10% geschätzt</i>	500,00	500,00	500,00
<i>Aufwand 20% geschätzt</i>	2.000,00	2.000,00	2.000,00
<i>+/- Eigenverbrauch</i>	40.212,00	40.797,41	22.104,10

Der privat genutzte Anteil Gebäude wurde mit 11% ermittelt. Der private Aufwand für Strom, Heizung, Grundsteuer, Kaminkehrer, Wasser und Müllgebühr wurde im Schätzungswege zum Ansatz gebracht.

Tz 15 Vorsteuer

	1997
	S
<i>Laut Veranlagung</i>	205.804,90

Laut Betriebsprüfung	198.575,02
+/- Vorsteuer	- 7.229,88

Von den Instandhaltungskosten Dachsanierung wurden die direkt zuordenbaren Aufwendungen betreffend den Privatbereich Dachgaube ausgeschieden. Von den verbleibenden Kosten wurde ein Privatanteil von 11 % ausgeschieden.

Tz 16 Vorsteuerkorrektur gem. § 12 Abs. 10 UStG

	1998
	S
Laut Veranlagung	656,00
Laut Betriebsprüfung	1.421,80
+/- Vorsteuer	+ 775,80

Der privat genutzte Anteil Gebäude wurde mit 11 % zum Ansatz gebracht. Die Vorsteuerkorrektur gem. § 12 Abs. 10 UStG war zu berichtigen.

Tz 21 Privatentnahmen			
	1996	1997	1998
	S	S	S
Laut Veranlagung	136.318,74	157.616,52	126.690,68
Laut Betriebsprüfung	151.473,41	216.150,46	140.227,74
+/- Gewinn	15.154,67	58.533,94	13.537,16

Darstellung	1996	1997	1998
	S	S	S
Instandhaltung Gebäude		43.379,27	
Erhöhung EV Gebäude	15.154,67	15.154,67	13.537,16
+/- Gewinn	15.154,67	58.533,94	13.537,16

Vergleiche Tz 14 und 15".

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren (neue) Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1998 (Ausfertigungsdatum 25. Oktober 2000).

Gegen die genannten Bescheide wurde mit Eingabe vom 27. November 2000 fristgerecht berufen und ausgeführt, nur die Tz 13 und teilweise die Tz 14 (zusätzlicher Eigenverbrauch pauschal 500 (10 %) und 2.000 (20 %) für 1996 – 1998, zusätzlicher Eigenverbrauch von AfA Stromanschluss, Grundsteuer und Sachversicherung für 1996 und 1997 im Ausmaß von 5 %) würden anerkannt. Alle übrigen Feststellungen würden bekämpft. Der vom Prüfer als "Wohnraum" bezeichneten Raum im 1. Stock sei falsch zugeordnet worden. In diesem Raum würde sich zwar ein Tisch und eine Eckbank befinden, dieser Raum würde aber nur fallweise privat genutzt. Der Raum werde gemischt genutzt, überwiegend würde er aber für betriebliche Zwecke (Lager, Büro) verwendet. In diesem Raum seien sämtliche Büroarbeiten abgewickelt worden, an den Wänden würden sich Stellagen mit Aktenordnern, dem betrieblichen Zigarettenlager sowie der Arbeitskleidung befinden.

Ausschließlich privat genutzt würde im Betriebsgebäude nur ein Raum, nämlich das Schlafzimmer und das Bad im 1. Stock. Diese Schlafgelegenheit würde vom Bw. zudem nur an den Tagen genutzt an denen aufgrund des Gastwirtschaftsbetriebes eine Rückkehr in die Privatwohnung nicht möglich sei.

Im Jahr 1997 seien eine Dachgaube und Dachfenster eingebaut worden. Weiters seien einige sonstige Dachsanierungsarbeiten durchgeführt worden. Der Prüfer habe die Kosten der Dachgaube nicht als Betriebsausgabe anerkannt. Der damit zusammenhängende Vorsteuerabzug sei ebenfalls nicht berücksichtigt worden. Die restlichen Sanierungskosten seien um einen Privatanteil von 11% gekürzt worden. Die Dachgaube sei mit dem Argument, dass der dahinterliegende Raum ausschließlich privat genutzt worden sei ausgeschieden worden.

Der vom Prüfer als "Wohnraum" bezeichnete Raum werde – wie bereits ausgeführt - gemischt genutzt. Allein schon deshalb wäre ein komplettes Ausscheiden der Kosten für die Gaube nicht zulässig. Tatsächlich sei es so gewesen, dass eine Dachreparatur vorgenommen worden sei, in deren Zuge die Dachgaube und die Dachfenster eingebaut worden seien. Insgesamt sei die Außenhaut des Gebäudes saniert worden. Für keine der in diesem Zuge vorgenommenen Maßnahmen könne eine ausschließliche betriebliche oder private Motivation angenommen werden. Es seien rein allgemeine Gebäudeteile betroffen gewesen. Ob sich unter einem Dachfenster oder hinter einer Dachgaube ein betrieblich oder privat genutzter Raum befinde sei dann unerheblich, wenn das Gebäude aufgrund seines untergeordneten Privatanteiles

insgesamt dem Betriebsvermögen zuzurechnen sei. Sanierungsmaßnahmen an allgemeinen Gebäudeteilen könnten bei einem zum Betriebsvermögen gehörigen Gebäudeteil immer nur anteilig aufgeteilt werden. Wäre es nicht so, dann müsste für jedes Bauteil geprüft werden, welcher Raum dahinter liegen würde. Die Instandhaltungskosten des Jahres 1997 seien um 5% zu kürzen. Zudem sei in den Ergebnisberechnungen im Prüfungsbericht in den Jahren 1997 und 1998 auf den Ansatz der Mehr – Weniger - Rechnung vergessen worden. Diese Werte seien gemäß den eingereichten Steuererklärungen zu berücksichtigen.

Nachdem keine Änderung des Privatanteiles gegenüber der Veranlagung eingetreten sei, müsste auch der Punkt Vorsteuerkorrektur laut Betriebsprüfung entfallen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 31. Juli 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Bescheidebegründung vom 1. August 2002 wurde ausgeführt, im ersten Stock würden sich die Personalzimmer und die Räumlichkeiten des Bw. und seiner Gattin befinden. Ein Schlafzimmer und ein Bad seien der Privatsphäre zuzurechnen. Strittig sei die Nutzung eines Raumes im Ausmaß von 22,14 m². Nach Besichtigung durch den Prüfer sei der Raum seiner Ausstattung nach durchaus mit einem üblichen Wohnzimmer vergleichbar. Ein Fernsehgerät sei vorhanden gewesen, in einem Regal seien einige Ordner abgestellt worden. Ein Zigarettenlager sei vom Prüfer nicht festgestellt worden. Nach persönlicher Aussage des Bw. sei dies der einzige Ort, um sich vom Gasthausbetrieb zurückziehen zu können. Zudem sei dieser Raum der einzige Zugang zum Schlafzimmer. Im übrigen befinde sich in der Küche ein geeigneter Tisch für Schreibarbeiten. Lagerräume seien im Keller vorhanden. Die Tageslosung werde über die Registrierkasse ermittelt worden. Das Kassabuch werde im Betrieb geführt. Die Buchhaltung und Lohnverrechnung würden durch das Steuerbüro geführt. Die betriebliche Nutzung erscheine eher von sehr geringer Bedeutung.

Bezüglich der Instandhaltung könne der Meinung des steuerlichen Vertreters nur gefolgt werden, wenn es sich um eine "normale" Dachsanierung handeln würde. Im Streitfall sei eine direkte Zuordnung sinnvoll und möglich. Der erwähnte "Wohnraum" sei durch den Einbau der Dachgaube (einzig) besonders zu behandeln, sodass die Ansicht der privaten Zuordnung noch gestützt werde. Der Berufung sei lediglich bezüglich des Ansatzes der Werte laut Mehr – Weniger - Rechnung für die Jahre 1997 und 1998 Folge zu geben.

Im rechtzeitig gestellten Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 26. August 2002 wurde noch ausgeführt, die Ausstattung des strittigen Raumes bestehe aus folgenden Gegenständen: 1 Gläserschrank (Aufbewahrung von alten Gläsern), 1 Schubladenschrank (Aufbewahrung von Büromaterial, Servietten und Tischwäsche des Betriebes), 1 Aufbewahrungsschrank (Aufbewahrung des Zigarettenvorrates des Betriebes), 1

Schreibtisch mit Verbau (Aufbewahrung des Schreibmaterials und Ablageordner des Betriebes), 1 Kasten mit Bekleidung (Kochschürzen und private Kleidung), 1 Sitzgarnitur (Abhaltung von betrieblichen Besprechungen und fallweise privater Gespräche) und 1 Fernseher (Informationsbeschaffung). Das im Keller befindliche Lager könne wegen der Feuchtigkeit nur für Getränke und bestimmte Lebensmittel genutzt werden. Die Zigaretten seien diebstahlgeschützt in einem Kasten gelagert. An den Öffnungstagen sei der Betrieb von 6 - 24 Uhr geöffnet. Es bleibe faktisch keine Zeit für irgendwelche privaten Verrichtungen. Die Ruhetage würden aufgrund der beengten räumlichen Verhältnisse nicht im Betrieb verbracht.

Die betriebliche Verwendung des als vom Prüfer als "Wohnraum" bezeichneten Raumes würde weitaus überwiegen. Schreib- und Verwaltungsarbeiten würden im strittigen Raum und nicht in der Küche abgewickelt. In der Hektik der Küchenarbeit könnte die Belegsammlung nicht bearbeiten, Angebote nicht entwerfen und Speisepläne nicht erstellt werden. Die Sitzgarnitur werde überwiegend zur Abwicklung der notwendigen Besprechungen verwendet (Mitarbeitergespräche, Zusammenstellung von Speisekarten und Tagesangeboten). Täglich seien Speisepläne zu erstellen, Einkaufslisten zu schreiben, der Dienstplan zu erstellen. Ferner seien Preise zu kalkulieren, Werbetexte und Veranstaltungspläne zu überlegen und Stundenaufzeichnungen zu führen. Im strittigen Raum würden auch die im Betrieb anfallenden Bügelarbeiten durchgeführt.

Das Argument, dass der als "Wohnraum" bezeichnete Raum der einzige Zugang zum privat genutzten Schlafzimmer sei, sei im Streitfall nicht stichhältig. Der fragliche Raum befinde sich im Dachgeschoss. Sämtliche Räume davor, bis man ins Dachgeschoss gelange, seien Räume deren betriebliche Funktion außer Diskussion stehe. Der letzte vor dem Schlafzimmer liegende Raum könne nicht anders betrachtet werden. Da das strittige Gebäude zu 100% dem Betriebsvermögen zuzuordnen sei, würden Durchgangsräume nicht ihren Charakter als Betriebsvermögen verlieren, nur weil sich dahinter Privaträume befinden würden.

Die Aussage des Bw. über den Rückzugsraum sei vom Prüfer offensichtlich falsch verstanden worden. Da der Betrieb von 6 bis 24 Uhr geöffnet sei, stelle der strittige Raum (neben dem Schlafzimmer) den einzigen Raum dar, in dem der Bw. in aller Ruhe seinen betrieblichen Tätigkeiten nachgehen könne.

Die Dachgaube würde sich über den Schreibtisch befinden. Vor deren Einbau habe der Raum über kein Tageslicht verfügt und sei aufgrund der Schräge nur eingeschränkt nutzbar gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben liegen sohin dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen. Betriebsausgaben sind gegenüber der nicht betrieblichen (außerbetrieblichen) Sphäre abzugrenzen, da privat verlassene Ausgaben keine steuerliche Berücksichtigung finden.

Die Frage, ob ein Wirtschaftsgut zum notwendigen Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen zählt, ist im allgemeinen für das Wirtschaftsgut als ganzes zu beantworten: es ist entweder zur Gänze dem Betriebsvermögen oder zur Gänze dem Privatvermögen zuzurechnen. Bei einer Liegenschaft bzw. bei einem Gebäude greift jedoch nach Schrifttum und Rechtsprechung (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuergesetz 1988, Tz. 11.3.3. zu § 4; Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, Tz 81 ff zu § 4) eine anteilmäßige Zurechnung Platz. Das Gebäude ist, soweit es betrieblich genutzt wird, notwendiges Betriebsvermögen, und soweit dies nicht der Fall ist, Privatvermögen. Dies gilt allerdings nicht, wenn ein Gebäudeteil im Verhältnis zum Gesamtgebäude nur von untergeordneter Bedeutung ist. In einem solchen Fall ist eine einheitliche Betrachtung geboten: dient der übrige Teil des Gebäudes betriebliche Zwecke, dann stellt auch der untergeordnete, nicht betriebliche genutzte Teil notwendiges Betriebsvermögen dar, dient hingegen der übrige Teil privaten Zwecken, dann bildet auch der untergeordnete, betrieblich genutzte Teil ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens. Als Richtschnur für eine solche untergeordnete Bedeutung sieht der Verwaltungsgerichtshof eine zwanzig prozentige Grenze an: bei einer weniger als zwanzig prozentigen Privatnutzung kommt dem privat genutzten Gebäudeteil in einem sonst betrieblich genutzten Gebäude grundsätzlich untergeordnete Bedeutung zu.

Strittig ist, ob der als "Wohn- und Arbeitszimmer" bezeichnete Raum im Dachgeschoss des zu 100% dem Betriebsvermögen zuzuordnenden Gebäudes betrieblich oder privat genutzt wird.

Die Feststellung des Finanzamtes (vgl. Tz 14 des Betriebsprüfungsberichtes vom 10. Oktober 2000) der privat genutzte Gebäudeteil sei mit 11 % ermittelt worden, ist durch nichts erwiesen. Die in den Jahren 1996 bis 1998 vorliegende Ausstattung des strittigen Raumes wurde nicht festgehalten. Ebenso wenig wurde die Verwendung dieses Raumes durch den Bw. in den Berufungsjahren erhoben. Der Prüfer hat lediglich in einer Stellungnahme zur Berufung, die in die Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 1. August 2002 Eingang gefunden hat, ausgeführt, dass seiner Ansicht nach die Ausstattung des Raumes mit einem üblichen Wohnzimmer vergleichbar sei.

Anlässlich eines am 28. Mai 2003 vom Finanzamt durchgeführten Lokalaugenscheins wurden vom strittigen Raum vier Fotos aufgenommen. Weiters wurde vom Finanzamt festgestellt und durch Vorlage der Fotos dokumentiert, dass die Ausstattung des Raumes zum Zeitpunkt der Durchführung des Lokalaugenscheins mit den Angaben des Bw. im Vorlageantrag übereinstimmt. Nach den Angaben des Bw. anlässlich seiner niederschriftlichen Vernehmung vom 28. Mai 2003 wurde der Raum für folgende betriebliche Tätigkeiten verwendet: Bügelarbeiten, Schreifarbeiten, Kassabuchführung, Belegordnung, Mitarbeitergespräche, Dienstenteilung, Erstellung von Speiseplänen. Die Angaben des Bw. wurden von drei seiner im Berufszeitraum beschäftigten Arbeitnehmern bestätigt. Weiters wurde von seinen (ehemaligen) Arbeitnehmern angegeben, dass der strittige Raum auch als Aufenthaltsraum für das Personal verwendet worden sei. Das Personal habe jederzeit Zutritt zu diesem Raum gehabt. Die Dienstnehmer hätten in diesem Raum ausspannen und fernsehen können (vgl. Niederschriften vom 10. und 13. Juni 2003).

Zusammenfassend ist festzustellen, dass das Vorbringen des Bw. von seinen (ehemaligen) Arbeitnehmern in allen Belangen bestätigt wurde. Für die Annahme der Betriebsprüfung, der gegenständliche Raum sei privat genutzt worden, fehlen hingegen jegliche Feststellungen. Der strittige als "Wohn- und Arbeitszimmer" bezeichnete Raum, war daher dem Betriebsvermögen zuzuordnen.

Zutreffend ist zwar, dass der steuerliche Vertreter des Bw. die Kosten für die Dachgaube ausgeschieden und (zunächst) als privaten Aufwand beurteilt hat. Allein daraus kann nach Ansicht der Referentin eine private Nutzung des gegenständlichen Raumes nicht abgeleitet werden, zumal von den restlichen Dachsanierungskosten lediglich ein Privatanteil von 5 % ausgeschieden worden ist.

Die Behandlung des gesamten Gebäudes – einschließlich der privat genutzten Räume – als notwendiges Betriebsvermögen hat zur Folge, dass die für diese Räume getätigten Aufwendungen (laufende Kosten, Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwand, Errichtungskosten im Wege der AfA) Betriebsausgaben darstellen. Gleichzeitig ist der privaten Nutzung von Gebäudeteilen im Wege der Nutzungsentnahme Rechnung zu tragen. Auch der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Errichtung und Erhaltung des Betriebsgebäudes steht zur Gänze zu, bestimmt doch § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994, dass Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden insoweit als für das Unternehmen ausgeführt gelten, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Die Privatnutzung eines Teiles des Betriebsgebäudes bewirkt allerdings einen Eigenverbrauch gemäß § 1 Abs. 1 Z. 2 a UStG 1994 (vgl. Ruppe, UStG 1994, Tz 94, 100 zu § 12).

Gehört ein betrieblich genutztes Wirtschaftsgut infolge des geringen Ausmaßes einer privaten Nutzung zum Betriebsvermögen, so liegt einkommensteuerrechtlich in der privaten Nutzung eine Nutzungsentnahme. Der Zweck der Entnahmeregelerung besteht darin sicherzustellen, dass der steuerliche Gewinn nicht durch außerbetriebliche Vorgänge gemindert wird. Aus dem Zweck der Regelung ergibt sich, dass durch die Nutzungsentnahme die Vorgänge im Betriebsvermögen zu neutralisieren sind, soweit sie der privaten Nutzung zuzuordnen sind. Dem wird auch die Bewertung der Nutzungsentnahme mit dem entsprechenden Anteil an Betriebsausgaben entsprochen. Insbesondere werden daher die auf den privat genutzten (wegen seines untergeordneten Ausmaßes zum Betriebsvermögen zählenden) Gebäudeteil entfallenden Beträge an AfA, Reparaturen, Betriebskosten sowie Finanzierungsaufwendungen anzusetzen sein.

Zutreffend ist, dass die Zerlegung des Aufwandes, entsprechend der Nutzfläche, in einen betrieblichen und privaten Anteil jedoch nur als Hilfsmittel für eine möglichst verursachungsgerechte Kostenaufteilung angesehen werden kann und nur jene Posten umfassen kann, die nicht direkt einer der beiden Verwendungsbereiche zuzuordnen sind (z.B. Instandsetzung der gesamten Fassade, Erneuerung des Daches oder der Hauptwasserleitung). Sind einzelne Aufwendungen eindeutig einem der beiden Verwendungsbereiche zuzuordnen, so sind sie bei jenem Bereich zu berücksichtigen, bei dem sie entstanden sind. Würde eine Aufteilung dieser Kosten entsprechend der Nutzfläche erfolgen, so würde dies zu einer völligen Verzerrung hinsichtlich der Kostenverursachung führen. Die der Privatnutzung entsprechenden Kosten setzen sich somit aus den direkt zuordenbaren und jenen zusammen, die das gesamte Gebäude betreffen und mangels einer direkten Zuordenbarkeit nach einem bestimmten Schlüssel (Nutzfläche) anteilig zu bestimmen sind.

Im Streitfall wurde von den Dachsanierungsaufwendungen ein Betrag von 39.235,80 S direkt dem privaten Bereich zugeordnet. Dabei soll es sich Ausgaben für die Fenster des (privaten) Bades und des strittigen Raumes gehandelt haben. Da der als Wohn- und Arbeitszimmer bezeichnete Raum mangels gegenteiliger Feststellungen des Prüfers dem Betriebsvermögen zuzuordnen ist, können die auf den Einbau der Dachgaube und der Fenster entfallenden Aufwendungen nicht dem Privatbereich zugeordnet werden. Die Kosten des Fensters für das (private) Bad haben lediglich 4.190 S betragen. Nach Ansicht der Referentin sind daher die

gesamten Kosten für die Dachsanierung entsprechend den Nutzflächen in einen betrieblichen und privaten Teil aufzuteilen.

Der Berufung war somit stattzugeben. Die Abgaben wurden antragsgemäß festgesetzt.

Die Berechnungsgrundlagen und die darauf Abgaben sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde aufgrund der vorliegenden Beweisergebnisse Abstand genommen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Innsbruck, 11. August 2003