



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Innsbruck  
Senat (Innsbruck) 1

GZ. RV/0658-I/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vertreten durch die Steuerberater, vom 5. März 2008, 9. März 2009, 19. Mai 2010, 30. März 2011 und 23. April 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kufstein Schwaz vom 11. Februar 2008, 24. Februar 2009, 27. April 2010, 16 März 2011 und 2. April 2012 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2007 und 2009 bis 2011 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw) errichtete in den Jahren 1997 bis 2002 ein Eigenheim bestehend aus Keller-, Erd- und Obergeschoß. Die Wohnung im Erdgeschoß wird vom Bw zu eigenen Wohnzwecken genutzt und die Wohnung im Obergeschoß wird als Ferienwohnung an Gäste vermietet. Der Anteil der Ferienwohnung am Gesamtgebäude wurde vom Bw mit 40% angegeben und entsprechend diesem Anteil hat er auch die Aufwendungen ua auch die Finanzierungskosten zur Errichtung des Gebäudes als Werbungskosten angesetzt. Die Veranlagung zur Einkommensteuer der Jahre 1999 bis 2006 erfolgte vorläufig. Aufgrund der Bewirtschaftungsform und der dabei

entstandenen Werbungskostenüberschüsse erklärte das Finanzamt die Vermietung der Ferienwohnung mangels Einkunftsquelle als Liebhaberei und erließ am 11. Februar 2008 für die Jahre 1999 bis 2006 entsprechende endgültige Einkommensteuerbescheide, die vom Finanzamt am 18. Februar 2008 (wegen versehentlich nicht berücksichtigten Steuerberatungskosten) gemäß § 293 BAO berichtigt worden sind.

In der gegen diese Bescheide mit Eingabe vom 5. März 2008 eingebrachten Berufung ließ der Bw die Einstufung der Vermietung der Ferienwohnung als Liebhabereitätigkeit unbestritten, wendete jedoch ein, der im Rahmen der Vermietung und Verpachtung von ihm geltend gemachte Werbungskostenanteil von 40% sei unrichtig. Die im Jahr 1997 erfolgte Nutzungsaufteilung sei ohne Berücksichtigung des Kellergeschosses erfolgt, in dem eine Fläche von 64 m<sup>2</sup> privaten Wohnzwecken diene (1 Wirtschaftsraum, 1 Wohnraum, 1 Speis, Dusche und WC). Die private Wohnnutzfläche (Keller- und Erdgeschoß abzüglich Werkstatt und zuzüglich Garage) betrage 185,85 m<sup>2</sup> und die Nutzfläche der vermieteten Wohnung 81 m<sup>2</sup>. Es würden somit 69,65% privat und nur 30,35% für Zwecke der Vermietung genutzt. Aus diesem Grund beantrage er die Darlehensrückzahlungen als Sonderausgaben für Wohnraumschaffung in Höhe von 40.000 ATS für die Jahre 1999 bis 2001 sowie 2.920 EUR für die Jahre 2002 bis 2006 zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 12. März 2008 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung wird dazu im Wesentlichen ausgeführt, der Bw gehe davon aus, dass mehr als zwei Drittel des Wohnhauses privaten Wohnzwecken diene. Die der Berufung beiliegende Nutzungsaufteilung sei aber mangelhaft. Zum einen würde darin anstelle der Wohnnutzfläche die verbaute Geschoßfläche angesetzt und zum anderen würde die an das Kellergeschoß angebaute Garage als Wohnnutzfläche ausgewiesen. Bei den restlichen Wohnnutzflächen (nicht Geschoßflächen!) verbleibe keine 2/3 Mehrheit an Privatnutzung.

Im Vorlageantrag vom 24. März 2008 führte der Bw ergänzend aus, mindestens zwei Drittel des Wohnhauses werde von ihm als Wohnfläche genutzt. Keller-, Erd- und Obergeschoß seien jeweils gleich groß, wobei das Keller- und Erdgeschoß von ihm als Wohnfläche genutzt werde. Das Kellergeschoß bestehe aus einem Wasch- und Trockenraum mit Dusche und WC, einem Hobbyraum (im Plan als Werkstatt bezeichnet) einem Wohnraum mit zweiflügeligem Fenster, einer kleinen Speis und dem

Gang mit Bücherregal. Der Hobbyraum sei für ihn von elementarer Bedeutung um seinem Hobby nachgehen zu können.

Ebenso wie die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2006 wurden vom Bw in der Folge auch die vom Finanzamt mit Ausfertigungsdatum 24. Februar 2009, 27. April 2010, 16. März 2011 und 2. April 2012 erlassenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2007, 2009, 2010 und 2011 wegen Nichtanerkennung der geltend gemachten Darlehensrückzahlungen als Sonderausgaben mit Berufung bekämpft.

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

Die Bestimmung des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 in der für die Berufungsjahre geltenden Fassung zählt zu den Sonderausgaben auch Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung. Diese Bestimmung nennt in ihrer lit. b) Beträge, die zur Errichtung unter anderem von Eigenheimen verausgabt werden. Ein Eigenheim im Sinne dieser Bestimmung ist ein Wohnhaus im Inland mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen. § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d leg.cit. schließlich zählt zu den Sonderausgaben auch Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit. a bis c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen.

Mit dieser Bestimmung soll die Schaffung von Wohnraum zu eigenen Wohnzwecken des Steuerpflichtigen gefördert werden. Ein begünstigtes Eigenheim im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 liegt daher nur vor, wenn es zu mindestens zwei Dritteln der Gesamtnutzfläche Wohnzwecken dient. Wohnzwecke sind solche des Steuerpflichtigen und seiner Familienangehörigen (VwGH 9.11.1982, 82/14/0270), einschließlich der Unterbringung von Privatgästen. Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist abzuleiten, dass von begünstigten Wohnraum nur auszugehen ist, wenn der Wohnraum dem Steuerpflichtigen zur freien Verfügung steht (Jakom/Baldauf EStG, 2012, § 18 Rz 65 und die dort angeführte Rechtsprechung). Wohnräume die fremden Personen entgeltlich zu (deren) Wohnzwecken zur Verfügung gestellt werden, sind nicht begünstigt (VwGH 27.8.1991, 90/14/0240). Eine Vermietung ist daher auch dann begünstigungsschädlich, wenn - wie im gegenständlichen Fall - die Vermietung der Wohnung an Feriengäste mangels

Vorliegen einer Einkunftsquelle steuerlich als Liebhaberei zu qualifizieren ist (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>10</sup>, § 18 Tz 159; Jakom/Baldauf EStG, 2012, § 18 Rz 66; aA Wanke in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG 13. GL § 18 Anm. 73b).

Im gegenständlichen Fall ist daher zu prüfen, in welchem Ausmaß das Eigenheim Wohnzwecken des Bw bzw. der Vermietung als Ferienwohnung dient. Nur wenn der vermietete Teil unter einem Drittel liegt, ist noch von einem begünstigten Eigenheim im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 auszugehen.

Wie bereits eingangs angeführt, wird das Erdgeschoß des strittigen Gebäudes vom Bw bewohnt und die Wohnung im Obergeschoß an Feriengäste vermietet. Für die Ermittlung der privat genutzten Wohnfläche setzte der Bw nach der der Berufung beigelegten Nutzungsaufteilung für Keller, Erd- und Obergeschoß jeweils eine Nutzfläche von 81 m<sup>2</sup> an. Als privat genutzte Wohnnutzfläche nahm er das Kellergeschoß, abzüglich der Werkstatt von 17 m<sup>2</sup>, das gesamte Erdgeschoß und die Garage mit 40,85 m<sup>2</sup> an und kam so zu einer privat genutzten Wohnnutzfläche von 185,85 m<sup>2</sup>. Der so ermittelten privat genutzten Wohnfläche setzte er die Fläche der vermieteten Ferienwohnung im Obergeschoß mit 81 m<sup>2</sup> gegenüber und kam so zu einer privaten Wohnfläche von 69,65% und somit von mehr als zwei Dritteln.

Wie vom Finanzamt bereits eingewendet worden ist und aus den vorliegenden Bauplänen zweifelsfrei hervorgeht, handelt es sich bei der für die einzelnen Geschoße jeweils angesetzt Fläche von 81 m<sup>2</sup> nicht um die jeweilige Wohnnutzfläche für die einzelnen Geschoße sondern um die umbaute Fläche bzw. um die Außenmaße des Gebäudes (laut Plan 9,5 m x 8,5 m).

Nach den vorliegenden Bauplänen weist das Gebäude folgende Raumaufteilung auf:

<b>Keller- bzw. Hanggeschoß</b>	<b>Fläche:</b>
Werkstatt	18,71 m <sup>2</sup>
Wasch- und Trockenraum	13,59 m <sup>2</sup>
Wirtschaftsraum	11,84 m <sup>2</sup>
Gang	10,88 m <sup>2</sup>
Heizraum	2,09 m <sup>2</sup>
<b>Summe:</b>	<b>57,11 m<sup>2</sup></b>
angebaute Garage	36,13 m <sup>2</sup>

<b>Erdgeschoß</b>	<b>Fläche:</b>
Wohnraum	22,07 m <sup>2</sup>
Küche	12,59 m <sup>2</sup>
Schlafzimmer	11,80 m <sup>2</sup>
Diele	5,10 m <sup>2</sup>
Bad	5,34 m <sup>2</sup>
WC	2,32 m <sup>2</sup>
Abstellraum	2,09 m <sup>2</sup>
<b>Summe:</b>	<b>61,31 m<sup>2</sup></b>

<b>Obergeschoß (Ferienwohnung)</b>	<b>Fläche:</b>
Wohnraum	20,61 m <sup>2</sup>
Küche	12,59 m <sup>2</sup>
Schlafzimmer	11,80 m <sup>2</sup>
Schlafzimmer	8,44 m <sup>2</sup>
Diele	4,80 m <sup>2</sup>
Bad/WC	7,87 m <sup>2</sup>
<b>Summe:</b>	<b>66,11 m<sup>2</sup></b>

Für die Feststellung, ob mindestens zwei Drittel (eigenen) Wohnzwecken dienen, ist die Gesamtnutzfläche im Verhältnis der betrieblichen (beruflichen) bzw. privaten Verwendung aufzuteilen. Garagen, Keller-, Dachboden- und sonstige Abstellräume gehören nur dann zur Gesamtnutzfläche, wenn sie bewohnbar sind oder beruflich genutzt werden. Gebäudeteile die gemeinschaftlichen Zwecken dienen (zB Stiegenhaus, Gang, Heizraum) sind entsprechend den übrigen Nutzungsanteilen aufzuteilen bzw. (mit dem gleichen Ergebnis) aus der Verhältnisrechnung auszuscheiden ((Doralt/Renner, EStG<sup>10</sup>, § 18 Tz 159)).

Im gegenständlichen Fall ist die Nutzungsaufteilung nicht zwischen betrieblich (beruflich) und privat sondern zwischen vermieteten und privat genutzten Teil vorzunehmen.

Wie bereits aus dem Gesetzestext hervorgeht, sind nur Ausgaben zur Schaffung und Sanierung von Wohnraum als Sonderausgaben begünstigt. Die vom Bw an das Gebäude angebaute, privat genutzte Garage kann – wie vom Bw vorgenommen – wohl kaum als Wohnnutzfläche ausgewiesen werden. Diese Räumlichkeit dient nicht

Wohnzwecken und ist auch nicht zwecks Entlastung des herkömmlichen Wohnraumes für den Aufenthalt oder für eine Tätigkeit bestimmt, die sonst innerhalb des geschlossenen Wohnungsverbandes vorgenommen wird (vgl. VwGH 15.11.1977, 1224/77), sondern dient eben nur dem Abstellen von Kraftfahrzeugen und Geräten. Die Nutzfläche der Garage ist daher für die Bemessung der vom Bw für Wohnzwecke genutzten Gebäudeteile außer Acht zu lassen.

Selbst wenn der Bw neben dem Erdgeschoß (61,31 m<sup>2</sup>) auch das gesamte Kellergeschoß (57,11 m<sup>2</sup>) zu Wohnzwecken nützen würde, würde Keller- und Erdgeschoß zusammen (118,42 m<sup>2</sup>) nur rd. 64% und damit weniger als zwei Drittel der Gesamtnutzfläche (184,53 m<sup>2</sup>) umfassen. Tatsächlich dient aber das Kellergeschoß nicht zur Gänze Wohnzwecken, wodurch sich der Anteil der Wohnnutzfläche noch weiter verringert. Auch wenn man die im Bauplan als Werkstatt und Wirtschaftsraum bezeichneten Räume, die nach den Angaben im Vorlageantrag vom Bw als Hobbyraum bzw. Wohnraum genutzt werden, den Wohnräumen zuordnet (obwohl der Bw in der Berufung beiliegenden Nutzungsaufteilung die Werkstatt von der Wohnnutzfläche in Abzug gebracht hat), bleibt immer noch ein erheblicher Teil des Kellergeschoßes, das nicht Wohnzwecken gewidmet ist bzw. gemeinschaftlichen Zwecken (der Vermietung und dem privaten Bereich) dient und daher aus der Verhältnisrechnung auszuscheiden ist. So dient der Heizraum (2 m<sup>2</sup>), der Wasch- und Trockenraum (13,59 m<sup>2</sup>) als auch der Gang (10,88 m<sup>2</sup>) der zu diesen Räumen führt, sowohl private Zwecken als auch Zwecken der Vermietung, zumal der Heizraum auch der Beheizung der Ferienwohnung und der Wasch- und Trockenraum auch dem Waschen und Trocknen der Wäsche der Ferienwohnung dient.

Da somit weit weniger als zwei Drittel der zu berücksichtigenden Gesamtnutzfläche eigenen Wohnzwecken dient, handelt es sich bei dem strittigen Gebäude um kein begünstigtes Eigenheim im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988. Die beantragten Darlehensrückzahlungen können daher nicht als Sonderausgaben abgesetzt werden.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 25. April 2013

Ergeht auch an: Finanzamt als Amtspartei