

VWGH: AUFTEILUNGSSCHLÜSSEL IN EINEM GEMISCHT GENUTZTEN GEBÄUDE

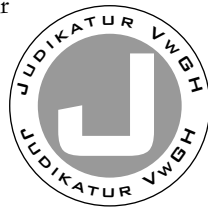
1. Gemischt-genutzte Gebäude sind in einen privaten und in einen betrieblichen Teil aufzuteilen, sofern die private/betriebliche Nutzung nicht nur von untergeordnetem Ausmaß ist.
2. Ein Vorraum, der sowohl für den Publikumsverkehr einer Kanzlei, als auch für den Zugang zur privaten Wohnung verwendet wird, kann nicht ausschließlich dem privaten Bereich zugeordnet werden.
3. Gemeinschaftlich genutzte Gebäudeteile bleiben für die Bestimmung des Aufteilungsschlüssels zwischen betrieblichen und privaten Teil außer Ansatz.
4. Die auf den gemeinschaftlich genutzten Gebäudeteil entfallenden Aufwendungen sind aufgrund des ermittelten Aufteilungsschlüssels aufzuteilen.

§ 4 Abs 1 EStG 1988

VWGH 7.7.2004, 99/13/0197

Kurzdarstellung des Sachverhalts:

Der Beschwerde führende Rechtsanwalt hatte seine Kanzlei im Erdgeschoss seines Wohnhauses untergebracht. Beide Bereiche (Kanzlei und Wohnung) wurden über einen gemeinsamen Vorraum erreicht, der für Zwecke der Kanzlei repräsentativ gestaltet war und dem Klienten, Mitarbeitern, Lieferanten, etc als (einziger) Zugang diente. Ein vorhandener Seiteneingang, der zum Eingang für den Wohnbereich umgebaut werden sollte, wurde im strittigen Zeitraum nicht benutzt. Strittig war, ob die Aufwendungen, die auf den Vorraum entfielen, (einkommens)steuerlich zum Abzug gebracht werden konnten.



Aus den Entscheidungsgründen:

Werden einzelne, bestimmt abgegrenzte Teile eines Gebäudes betrieblich genutzt, andere hingegen privat benützt, dann ist das Gebäude nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Zwecke der Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen in einen betrieblichen und in einen privaten Teil aufzuteilen, wovon nur dann Abstand zu nehmen ist, wenn der betrieblich genutzte oder der privat benützte Teil von bloß untergeordneter Bedeutung ist. Gebäudeteile, die gemeinschaftlichen Zwecken dienen, beeinflussen dabei nicht das Aufteilungsverhältnis, sondern sind entsprechend dem Verhältnis der anderen Räumlichkeiten aufzuteilen [...]. Maßgeblich für die vorzunehmende Aufteilung ist dabei jeweils die konkrete Nutzung oder Benützung der Räumlichkeiten in jenem Streitjahr, dessen Abgabenbemessungsgrundlagen es zu ermitteln gilt[...]. Wie der Verwaltungsgerichtshof [...] klargestellt hat, handelt es sich bei der Beurteilung des Überwiegens einer beruflichen Nutzung oder einer privaten Benützung eines Gebäudeteiles

um die Beantwortung einer Tatsachenfrage, die von der Abgabenbehörde auf der Ebene ihrer Befugnis und Obliegenheit zur freien Beweiswürdigung zu lösen ist.

Die von der belangten Behörde im Beschwerdefall gefundene Sachfragenlösung steht in Anbetracht der von ihr nicht in Zweifel gezogenen Tatsachenbehauptungen des Beschwerdeführers über die Ausgestaltung und tatsächliche Nutzung des betroffenen Vorraums mit der Lebenserfahrung nicht im Einklang. Ein für sämtliche Angestellte und den gesamten Klientenverkehr einer Rechtsanwaltskanzlei verwendeter Vorraum weist eine betriebliche Nutzung dieses Raumes in einem Ausmaß auf, welches es nicht gestattet, die auf einen solchen Raum entfallenden Aufwendungen aus dem betrieblichen Bereich zur Gänze auszuscheiden.

[...] Mit dem aus § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 abgeleiteten Aufteilungsverbot ließ sich die gänzliche Ausscheidung der auf den Vorraum entfallenden Aufwendungen aus dem betrieblichen Bereich im Beschwerdefall nicht tragfähig begründen, weil die dem Aufteilungsverbot zu Grunde liegenden Überlegungen bei der Beurteilung der Aufwendungen für ein Gebäude hinter den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien zur Aufteilung eines gemischt genutzten Gebäudes in den betrieblichen und in den privaten Bereich zurückzutreten haben.

[...] Dieser vom Beschwerdeführer eingeräumte Umstand einer gänzlichen Zuordnung des Vorraums zum betrieblichen Bereich, wie ihn der Beschwerdeführer begehrt hatte, für das Streitjahr gewiss entgegen, was es bei der im Beschwerdefall vorgefundenen Sachlage nahe legte, die Auf-

wendungen für den Vorraum im Sinne der oben genannten Judikaturgrundsätze über die Zuordnung gemeinschaftlichen Zwecken dienender Gebäudeteile entsprechend dem Verhältnis der anderen Räumlichkeiten aufzuteilen.

Indem die belangte Behörde, von einem vom Verwaltungsgerichtshof nicht geteilten Rechtsfolgenverständnis der

Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 ausgehend, die Aufwendungen für den gewichtig auch betrieblich genutzten Vorraum zur Gänze aus dem betrieblichen Bereich ausgeschieden hat, hat sie damit den angefochtenen Bescheid im Ergebnis mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, welcher deshalb gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

ANMERKUNG

§ 4 Abs 1 EStG definiert Gewinn als „Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Das Betriebsvermögen setzt sich somit aus Wirtschaftsgütern zusammen. Aufwendungen, die nicht der Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern dienen, mindern hingegen als Betriebsausgaben den Gewinn, soweit die Bilanzierungsvorschriften nicht ausdrücklich anderes vorsehen (vgl Petritz, GmbH-Anteil als notwendiges Betriebsvermögen, GeS 2004, 85ff).

Der Begriff des „Wirtschaftsgutes“ ist nicht gesetzlich definiert, eine solche Definition lässt sich nur aus der Rechtsprechung ableiten, wonach „Wirtschaftsgüter alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbstständig bewertbaren Güter jeder Art“ sind (VwGH 12.1.1983, 82/13/0174). Lt VwGH gehören Wirtschaftsgüter grundsätzlich entweder zur Gänze zum Betriebsvermögen oder zur Gänze zum Privatvermögen (VwGH 10.7.1996, 96/15/0124, 0125), auch wenn sie unterschiedliche Nutzungen erfahren. Demnach würde die Kanzlei aufgrund ihrer objektiv erkennbaren Betriebsdienlichkeit (vgl VwGH 12.12.1995, 94/14/0091) zum (notwendigen) Betriebsvermögen gehören. Hingegen fallen unter das (notwendige) Privatvermögen jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar der privaten Bedürfnisbefriedigung dienen (vgl Doralt/Ruppe, Steuerrecht⁸, Rz 178), in unserem Fall grundsätzlich die private Wohnung.

Bei Gebäuden ist jedoch eine Trennung in einen betrieblichen und in einen privaten Bereich vorzunehmen (es kommt somit nicht zu einer Zuordnung zu einem der beiden Bereiche und einer Entnahme in weiterer Folge, sofern eine Einordnung in die betriebliche Sphäre erfolgt ist; vgl Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer – Kommentar, Rz 44 ff zu § 4), sofern nicht einer der beiden Bereiche von nur untergeordneter Bedeutung ist. Eine solche untergeordnete Bedeutung ist anzunehmen, wenn der Bereich weniger als ca 20% des Objektes umfasst (vgl ua VwGH

7.10.2003, 2001/15/0025 und VwGH 10.4.1997, 94/15/0211).

Die Aufteilung des Gebäudes erfolgt grundsätzlich nach dem Verhältnis der Nutzflächen (vgl Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer – Kommentar, Rz 57 zu § 4). Für Zwecke der Aufteilung des Gebäudes ist zunächst jeder Raum als betrieblicher oder privater Raum einzustufen. Dies erfolgt nach der ausschließlichen oder zeitlich überwiegenden Nutzung des Raumes. Im vorliegenden Erkenntnis hält der VwGH fest, dass ein für den Publikumsverkehr genutzter Vorraum jedenfalls eine betriebliche Nutzung in einem so erheblichen Ausmaß aufweist, das eine reine Zuordnung zur privaten Sphäre nicht möglich ist, somit dient der Vorraum gemeinschaftlichen Zwecken.



Der Aufteilungsschlüssel zwischen privaten und betrieblichen Bereich ergibt sich aus dem Verhältnis der Summe der Nutzflächen der betrieblichen Räume zur Summe der privaten Räume (vgl Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer – Kommentar, Rz 58 zu § 4). Es entspricht der st Rsp, dass Gebäudeteile, die einem gemeinschaftlichen Zwecken dienen, nicht das Aufteilungsverhältnis beeinflussen, sondern entsprechend dem Verhältnis der anderen Räumlichkeiten aufzuteilen sind (vgl VwGH 2.8.2000, 97/13/0019 und VwGH 5.7.1994, 91/14/0110). Beispiele für solche gemeinschaftlich genutzten Räume umfassen Stiegenhäuser, Heizräume, Tankräume, oder, wie im vorliegenden Sachverhalt, Eingangsbereiche.

Maßgeblich für die vorzunehmende Aufteilung ist dabei jeweils die konkrete Nutzung oder Benützung der Räumlichkeiten in jenem Streitjahr, dessen Abgabenbemessungsgrundlagen es zu ermitteln gilt (vgl VwGH 29.5.2001, 96/14/0069, VwGH 29.6.1995, 93/15/0110 und 3.7.1991, 90/14/0066). Daher kann auch der geplante Umbau des Seiteneingangs zum (einzigsten) Eingang des Wohnbereichs zu keiner geänderten Ansicht führen.

Interessant ist, dass auch der dt BFH im Zuge eines Urteils iZm der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für eine häusliche Notfallpraxis (die als häusliches Arbeitszimmer iSd § 4 Abs 5 Nr 6b dEStG, vergleichbar § 20 Abs 1 Z 2 lit d öEStG, klassifiziert wurde) auf das Kriterium des Publikumsverkehrs bei einem Vorraum eingegangen ist und in ähnlicher Weise entschieden hat (vgl BFH 20.11.2003, IV R 3/02, siehe auch *Hofbauer/Hohenwarter/Obermair/Petritz*, BFH Rechtsprechungsübersicht, Notfallpraxis als häusliches Arbeitszimmer: das Kriterium des Publikumsverkehrs, *ecollex* 2004, in Druck). Auch für den BFH stellt

der Publikumsverkehr ein wichtiges Indiz für die (zumindest teilweise) betriebliche Nutzung des Vorraums dar.

Dem Ergebnis des VwGH ist demnach zu folgen. Die für den Vorraum angefallenen Aufwendungen waren nach dem Verhältnis der übrigen Räumlichkeiten aufzuteilen. Der Bescheid wurde zurecht wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben.

MICHAEL PETRITZ