



Vorsteuerabzug und Eigenverbrauch

EuGH-Urteil *Wollny*: Das Ende von *Seeling*?

Der EuGH bejaht die Erfassung des Eigenverbrauches über die Vorsteuerkorrekturperiode

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER*)

Seit dem EuGH-Urteil *Seeling* ist klar, dass eine volle Zuordnung eines gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmen zulässig ist, dem Unternehmer in diesem Fall der volle Vorsteuerabzug gebührt und eine Korrektur für die private Verwendung über den „Eigenverbrauch“ erfolgt. Der Eigenverbrauch kann dabei nicht unecht steuerbefreit sein. In der Rs. *Wollny* war strittig, ob die Erfassung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes als Ausgaben über die Abschreibungsdauer oder aber über die (deutlich kürzere) Vorsteuerkorrekturzeit stattfinden kann.

1. Urteil des EuGH *Wollny*

Der EuGH¹⁾ hatte in der Sache *Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny* zu entscheiden, ob die Bestimmung des § 10 Abs. 4 Nummer 2 dUStG gemeinschaftsrechtskonform ist. Nach dieser Bestimmung bemisst sich der Eigenverbrauch²⁾ nach den bei der Ausführung der Umsätze entstandenen Ausgaben, soweit diese zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes werden diese zur Ermittlung der Ausgaben über den Vorsteuerberichtigungszeitraum nach § 15a dUStG (10 Jahre) verteilt.

Die Hausgemeinschaft hatte argumentiert, dass unter den Ausgaben die Absetzung für Abnutzung nach § 7 Abs. 4 Nummer 2 Buchstabe a dEStG (2 %) zu verstehen sei.

Der Generalanwalt hat in seinen Schlussanträgen vom 15. 6. 2006 die Gemeinschaftsrechtskonformität der deutschen Regelung angenommen.³⁾

Der EuGH ist dem Generalanwalt im Wesentlichen gefolgt und hat die Gemeinschaftsrechtskonformität bestätigt.

Der EuGH hat sich zunächst auf die Urteile in den Rechtssachen *Seeling*⁴⁾ sowie *Charles und Charles-Tijmens*⁵⁾ bezogen und ausgeführt, dass der Steuerpflichtige einen gemischt genutzten Gegenstand in vollem Umfang seinem Unternehmen zuordnen könne, ihn im vollen Umfang im Privatvermögen belassen könne oder ihn im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in sein Unternehmen einbeziehen könne. Bezieht der Steuerpflichtige den Gegenstand voll ins Unternehmen ein, steht ihm grundsätzlich auch der volle Vorsteuerabzug zu.

Der EuGH hält danach fest, dass es Folge der vollen Zuordnung sei, dass nach Art. 6 Abs. 2 UAbs. 1 Buchstabe a 6. MwSt-RL die Verwendung des Gegenstandes für den privaten Bedarf einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt werde. Diese Verwendung werde auf der Grundlage des Betrages der Ausgaben für die Erbringung der Dienstleistung besteuert.

*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien.

¹⁾ EuGH 14. 9. 2006, C-72/05.

²⁾ Aus Vereinfachungsgründen wird die übliche Diktion Eigenverbrauch aus der früheren Rechtslage weiter verwendet.

³⁾ Vgl. hierzu *Pülzl*, SWK-Heft 26/2006, Seite S 737.

⁴⁾ C-269/00.

⁵⁾ C-434/03.



Fraglich sei nun, wie der Begriff „Betrag der Ausgaben“ im Sinne des Art. 11 Teil A Abs. 1 Buchstabe c der 6. MwSt-RL auszulegen sei.

Der EuGH hält in RdNr. 26 zunächst fest, dass der fragliche Begriff in einer gemeinschaftsrechtlichen Vorschrift enthalten ist, die für die Erläuterung nicht auf das Recht der Mitgliedstaaten verweist. Die Auslegung des Begriffes könne daher nicht in das Ermessen jedes einzelnen Mitgliedstaates gestellt sein. Allgemein seien die Ausgaben umfasst, die mit dem Gegenstand selbst verknüpft seien, so die Aufwendungen für den Erwerb oder die Herstellung des Gegenstandes.⁶⁾ Da die 6. MwSt-RL jedoch nicht die Angaben enthält, die für eine einheitliche und präzise Bestimmung der Grundsätze für die Ermittlung des betreffenden Ausgabebetrag erforderlich sind, verfügen die Mitgliedstaaten über einen gewissen Ermessensspielraum, vorausgesetzt, sie verkennen nicht den Sinn und Zweck der fraglichen Vorschrift und ihre Stellung im Gefüge der 6. MwSt-RL.⁷⁾

Der EuGH erläutert in der Folge den Zweck der Bestimmung, wonach verhindert werden soll, dass ein Steuerpflichtiger, der beim Erwerb oder bei der Herstellung eines seinem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes die Mehrwertsteuer abziehen konnte, der Zahlung dieser Steuer entgeht, wenn er diesen Gegenstand ganz oder teilweise privat nutzt.⁸⁾

In der Folge (RdNr. 34) vergleicht der EuGH den Zweck von Art. 6 Abs. 2 UAbs. 1 Buchstabe a der 6. MwSt-RL mit den Vorsteuerberichtigungsregeln nach Art. 20 und kommt zum Schluss, dass sich zwar der Anwendungsbereich nicht vollständig decke, jedoch in beiden Fällen auf Gegenstände, die zugleich für betriebliche und für private Zwecke genutzt werden, abgestellt wird, und durch die Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Zahlung von Beträgen, die den Vorsteuerabzügen entsprechen, ein ungerechtfertigter wirtschaftlicher Vorteil gegenüber dem Endverbraucher hintangehalten werden soll.⁹⁾ Weiters solle ein Zusammenhang zwischen Vorsteuerabzug und Erhebung der Mehrwertsteuer sichergestellt werden.

Auf Basis der gemeinsamen Zielsetzung und der sich nach der Systematik der 6. MwSt-RL insoweit ergänzenden Rolle der Art. 6 und 20 verkenne daher nach Auffassung des EuGH ein Mitgliedstaat nicht den ihm zustehenden Ermessensspielraum, wenn er für die Zwecke der Bestimmung der Besteuerungsgrundlage für die private Nutzung eines Unternehmensgegenstandes die Anwendung der Regel über die Berichtigung der Vorsteuerabzüge vorsieht (RdNr. 37).

Der EuGH erwähnt nachfolgend zwei Vorteile dieser Lösung:

Zum einen würde der Liquiditätsvorteil verringert, den eine gestaffelte Besteuerung dem Steuerpflichtigen, der eine Unternehmensimmobilie privat nutzt, verschafft. Zum anderen lässt sich durch die Lösung verhindern, dass es bei einer von der Mehrwertsteuer befreiten Veräußerung des Gebäudes nach Ablauf des Zeitraumes für die Berichtigung der Vorsteuerabzüge zu einem unversteuerten Endverbrauch kommt. Durch die Gleichstellung des Zeitraumes, über den sich die Erhebung der Mehrwertsteuer auf die private Nutzung des in Rede stehenden Gebäudes erstreckt, mit dem Berichtigungszeitraum wird sichergestellt, dass vor einer etwaigen steuerfreien Wiederveräußerung des Gebäudes der gesamte dem Vorsteuerabzug entsprechende Mehrwertsteuerbetrag für diese Nutzung erhoben wird.

Der EuGH geht nachfolgend nochmals auf das Urteil *Enkler* ein, in dem er in RdNr. 36 als Ausgaben ausdrücklich die Abschreibung für die Abnutzung anerkannt hat. Aller-

⁶⁾ Verweis auf EuGH 26. 9. 1996, C-230/94, *Enkler*.

⁷⁾ RdNr. 28.

⁸⁾ Verweis auf EuGH 27. 6. 1989, Rs. 50/88, *Kühne*.

⁹⁾ Verweis auf die Urteile EuGH 29. 4. 2004, Rs. C-487/01 und C-7/02, *Gemeente Leusden und Holin Groep*, sowie EuGH 30. 3. 2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaupunki*.

dings könne diese Aussage nicht so verstanden werden, dass der Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten dadurch völlig eingeengt werde.

Auch die Aussagen im Urteil *Seeling*, wonach ein unverteuerter Endverbrauch aus dem System der 6. MwSt-RL entspringen würde, können nicht so verstanden werden, dass es den Mitgliedstaaten verwehrt wäre, sich einer Methode zu bedienen, die es verhindere, dass es bei einer von der Mehrwertsteuer befreiten Veräußerung des Gegenstandes durch den Steuerpflichtigen zu einem unverteuerten Endverbrauch kommt (RdNr. 43-48).

Abschließend hält der EuGH fest, dass von den Kosten nicht nur das Gebäude, sondern auch das Grundstück (nach österreichischer Diktion also der Grund und Boden) umfasst wäre, sofern auf diese Kosten Mehrwertsteuer erhoben wurde und der Steuerpflichtige hierfür den Vorsteuerabzug erhalten hat.

2. Stellungnahme

Zunächst ist begrüßenswert, dass der EuGH ausdrücklich an der vollen Zuordnungsmöglichkeit des gemischt genutzten Gebäudes und der sich daraus ergebenden vollen Vorsteuerabzugsmöglichkeit festhält. Die Rechtsprechung des EuGH ist daher weiter gefestigt, mag diese nun stringent sein oder nicht. Es wäre daher wünschenswert, wenn sich diese Rechtsauffassung des EuGH, der zur Auslegung des Gemeinschaftsrechtes allein berufen ist, in sämtlichen österreichischen Bundesländern durchsetzt. Das Festhalten an einer gegenteiligen Meinung entgegen der Auffassung des allein auslegungsbefugten Höchstgerichtes stellt nämlich – auf den Punkt gebracht – einen revolutionären Akt dar, da sich die Verwaltung bzw. die Judikatur nicht mehr im Rahmen des durch Art. 18 Abs. 1 B-VG normierten Legalitätsprinzips und des (direkt geltenden) Gemeinschaftsrechtes bewegt.¹⁰⁾

Im Kern seiner Entscheidung betont der EuGH zum einen den Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten, da die entsprechende Bestimmung der 6. MwSt-RL eben nicht ausreichend präzise formuliert sei. Der Einklang einer Eigenverbrauchsbesteuerung über die Vorsteuerkorrekturperiode wird aus dem Zusammenhalt dieser beiden Vorschriften und aus der Vermeidung eines unverteuerten Letztverbrauches gefolgert.

Fraglich ist, ob diese Auslegung tatsächlich zwingend ist: In der Literatur¹¹⁾ wurde argumentiert, dass der Eigenverbrauch mit den tatsächlichen Kosten zu versteuern sei, die sich im Rahmen des wirtschaftlichen Wertverzehres aus der Abnutzungsdauer und nicht aus pauschalen Sätzen der Vorsteuerkorrektur ergäben. Ebenso wurde ausgeführt, dass die Vorsteuerkorrekturperioden offensichtlich pauschalierend seien und nicht auf die wirtschaftliche Lebensdauer im Detail abstellen. Weiters wurde aus der Analyse des EuGH-Urteiles *Fischer*¹²⁾ argumentiert, dass bei der Ermittlung des Restwertes eines Gegenstandes offensichtlich letztlich auch auf die Abschreibungskomponente in ihrer wirtschaftlichen und nicht in ihrer pauschalierenden umsatzsteuerlichen Komponente abzustellen sei. Das – im zitierten Artikel schon angedeutete – Hauptargument gegen die Überlegungen des EuGH ist jedoch die Gegenläufigkeit der Fristen für die Vorsteuerkorrektur und für den Eigenverbrauch. Bekanntermaßen betrug die Vorsteuerkorrekturfrist nach der 6. MwSt-RL ursprünglich maximal 10 Jahre und wurde (bzw. war) auch in Österreich so implementiert. Der Vorteil einer kurzen Vorsteuerkor-

¹⁰⁾ Die Problematik *Seeling* wird wohl im Wesentlichen nur in Steuerfachkreisen diskutiert. Eine ähnliche Problematik wurde aber im Rahmen der Kärntner Ortstafeln durchaus auch weitreichend diskutiert.

¹¹⁾ Vgl. *Prodinger*, SWK-Heft 16/2004, Seite S 553 mit Verweis auf *Beiser*, SWK-Heft 9/2004, Seite S 356, der die gegenteilige Rechtsauffassung vertritt.

¹²⁾ EuGH 17. 5. 2001, C-322/99.



rektureperiode ist evidenterweise, dass verwaltungstechnisch eine Relevanz vergangener Jahre nur über einen halbwegs überschaubaren Zeitraum bestehen bleibt. Andererseits ist fiskalistisch eine Verlängerung der Korrekturperiode naturgemäß insofern besser, da sie bei stattgefundenem Vorsteuerabzug eine Korrektur und insofern eine Nach Erfassung eben über einen längeren Zeitraum ermöglicht.¹³⁾ Insofern wurde ja die 6. MwSt-RL auch adaptiert und der Zeitraum auf maximal 20 Jahre ausgeweitet.

Für die Erfassung des Eigenverbrauches gilt nun, dass eine „Korrektur“ über einen möglichst kurzen Zeitraum fiskalistisch von Vorteil ist. Hat der Steuerpflichtige die Ausgaben über 10 Jahre der Umsatzsteuer zu unterwerfen, zahlt er die Vorsteuer also über 10 Jahre zurück, während er bei Unterstellung einer zwanzigjährigen Frist denselben Betrag nur über 20 Jahre zurückzahlen müsste. Selbstverständlich ist die zweite Variante für den Steuerpflichtigen barwertmäßig deutlich günstiger.

Hier zeigt sich also klar, dass entgegen dem EuGH eine wirtschaftliche Gleichsetzung der Regelungsziele beider Bestimmungen nicht ohne weiteres angenommen werden kann.

Man könnte nun argumentieren, dass zwar eine Verlängerung der Vorsteuerkorrekturperiode auf 20 Jahre möglich wäre, gleichzeitig aber die Erfassung der Ausgaben im Rahmen des Eigenverbrauches etwa über 10 Jahre zu erfolgen hätte. Das EuGH-Urteil *Wollny* trifft hierzu keine endgültigen Aussagen. Allerdings lässt sich aus dem Wertungsgefüge doch recht deutlich ableiten, dass im Hinblick auf die Vermeidung eines unverteuerten Letztverbrauches die Gleichsetzung der „umsatzsteuerlichen Abschreibungsdauer“ mit der Vorsteuerkorrekturperiode zulässig ist. Der Ansatz einer deutlich kürzeren Frist würde wohl dem Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten unter Bezug auf Sinn und Zweck der 6. MwSt-RL zuwiderlaufen.

Letztlich mögen einige Argumente des EuGH durchaus schlüssig sein; es konnte jedoch gezeigt werden, dass hier durchaus auch Gegenargumente gefunden werden können und die Lösung des EuGH nicht zwingend ist.

Im Ergebnis mag es daher sein, dass die wirtschaftlich wohl unbestrittenermaßen überschießenden Auswirkungen des Urteiles *Seeling* durch dieses Urteil wieder eingefangen werden, ohne dass es einer Änderung der Rechtsprechung bedarf. Da die bisherige Rechtsprechung ja durchaus konsistent war, hätte es vielmehr der Änderung der 6. MwSt-RL bedurft.

Soweit sich daher in der Zukunft in einem Mitgliedstaat eine der deutschen Regelung entsprechende Bestimmung findet, ist die Auswirkung des Urteiles *Seeling* zwar nach wie vor vorhanden, jedoch deutlich abgeschwächt. Bei Vorliegen einer zehnjährigen Nachversteuerungsdauer hat der Steuerpflichtige die Vorsteuer eben über 10 Jahre zurückzuzahlen, während nach der bisherigen Auffassung bei Vorliegen eines Abschreibungssatzes von 1,5 % i. S. von § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG dafür 67 Jahre zur Verfügung gestanden wären. Der entsprechende Barwerteffekt ist natürlich gewaltig. Weiters ist einer weiteren „Optimierung“ durch steuerfreie Entnahme nach Ablauf der zehn- (oder zwanzig-)jährigen Korrekturdauer der Weg abgeschnitten. Würde aber umgekehrt in einem Mitgliedstaat die (gesamte) Rechtslage in diesem Sinne klar sein, so hätte ein Steuerpflichtiger, der unbestrittenermaßen ein gemischt genutztes Gebäude voll dem Unternehmen zuordnet, für den privaten Anteil zunächst den vollen Vorsteuerabzug, den er nur über etwa 10 Jahre korrigieren muss. Ein gewisser Barwerteffekt ist daher gegeben.¹⁴⁾

¹³⁾ Natürlich kann sich die Vorsteuerkorrektur auch zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirken.

¹⁴⁾ Der Barwert der Rückzahlung eines Vorsteuerabzuges von 100 beträgt bei einem Zinssatz von 5 % (3 % p. a. und einer Rückzahlung über 10 Jahre 77,22 % (85,3 %), über 20 Jahre 62,31 % (74,39 %) und über 67 Jahre 28,72 % (42,89 %).





3. Ausblick

3.1. Auswirkungen auf die bestehende Rechtslage

Aus den letzten Entwicklungen lassen sich auf die bisher ausführlich geführte Diskussion folgende Auswirkungen ableiten:

- Die volle Zuordnungsmöglichkeit des gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmen und der daraus entspringende grundsätzliche volle Vorsteuerabzug steht wohl außerhalb jeder Diskussion.
- Für *Seeling*-Altfälle wurde in der Literatur ausführlich gezeigt, dass die Annahme der Beibehaltung von Vorsteuerauschlussrechten nicht gerechtfertigt ist. Dies gilt sowohl für § 12 Abs. 2 Z 1 UStG als auch für § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG. Diese Argumentation hat durch das EuGH-Urteil *Uudenkaupungin kaupunki* eine weitere Stärkung erfahren. Ein Vorsteuerauschluss darf nach Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL nur dann beibehalten werden, wenn er auf bestimmte Arten von Ausgaben angewendet werden darf, nicht jedoch, wenn der Vorsteuerabzug von einer bestimmten Verwendung des Gegenstandes abhängt (vgl. hierzu SWI 2006, 385, EU-News mit Verweis auf *Baumann/Biebl*, SWK-Heft 7/2005, S 293 ff.).
- Für *Seeling*-Neufälle sprechen nach mehrheitlicher Auffassung der Lehre die überwiegenden Argumente nach dem EuGH-Urteil *Charles und Charles-Tijmens* für die Nichtanwendbarkeit der Ausnahmebestimmung auf die private Nutzung von gemischten Gebäuden.
- Die nur andiskutierte Überlegung, die Veräußerung bzw. Entnahme des Gebäudes in Analogie zu dem Urteil *Seeling* einer unechten Steuerbefreiung nicht zugänglich zu machen, scheint auf Basis der ausführlichen Überlegungen und zweckhaften Begründungen des EuGH in der Rechtssache *Wollny* ebenfalls unrealistisch.

3.2. Umsetzung der deutschen Rechtslage in die österreichische Rechtslage

Denkbar wäre eine Überlegung des österreichischen Gesetzgebers, die Eigenverbrauchsbesteuerung der Vorsteuerkorrekturperiode anzupassen und damit die gleichen Rechtswirkungen wie in Deutschland – auf Basis der Meinung des EuGH gemeinschaftsrechtskonform – zu erwirken. Wie gezeigt, wäre *Seeling* damit die wirtschaftliche Hauptproblematik genommen und könnte überdies eine insgesamt gemeinschaftsrechtskonforme Lösung angestrebt werden, so die Rechtskonformität gewünscht ist.

Voraussetzung hierfür wäre, die Regelung von § 3a Abs. 1a letzter Satz UStG und das korrespondierende Vorsteuerabzugsverbot in § 12 UStG wieder zu streichen.

Diesfalls könnte bei einem gemischt genutzten Grundstück hinsichtlich des nicht unternehmerisch genutzten Anteiles wiederum der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden. Die Vorsteuerkorrekturperiode nach § 12 Abs. 10a UStG beträgt dabei 20 Jahre. Aufgrund der auf Basis der oben vertretenen Auffassung als Ausfluss des EuGH-Urteiles *Wollny* angestellten Überlegungen wären daher die Aufwendungen im Rahmen des Eigenverbrauches über 20 Jahre nachzuersteuern.

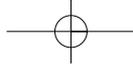
Wie weit der Gesetzgeber dann auch die Aufhebung der ohnedies gemeinschaftsrechtlich bedenklichen Vorschrift des § 12 Abs. 10a UStG andenkt, wäre abzuwarten. Diesfalls wäre der Korrekturzeitraum nach § 12 Abs. 10 UStG wiederum 10 Jahre und daher die Versteuerung über diesen Zeitraum möglich.

Ebenso notwendig wäre es, die (ohnedies misslungene und gemeinschaftsrechtlich bedenkliche) Vorschrift des § 20 Abs. 1 Z 6 2. Satz EStG wieder aufzuheben.

Eine derartig implementierte neue Rechtslage würde aufgrund des Vertrauensschutzes, der dem Gemeinschaftsrecht innewohnt,¹⁵⁾ wohl nur ex nunc wirken. Für die bishe-

¹⁵⁾ Vgl. z. B. *Aigner*, SWK-Heft 13/14/2005, Seite S 481.





rigen *Seeling*-Altfälle und *Seeling*-Neufälle würde der Vorsteuerabzug daher sofort zustehen. Eine Nachversteuerung hätte wohl über die Nutzungsdauer zu erfolgen. Die genauen Auswirkungen wären noch detailliert zu untersuchen.

4. Zusammenfassung

- Der EuGH hat in der Rechtssache *Wollny* festgehalten, dass bei einer vollen Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes zum Unternehmen der Vorsteuerabzug zunächst zur Gänze zusteht, eine Eigenverbrauchsbesteuerung jedoch auch über die Zeit der Vorsteuerkorrekturperiode zulässig ist.
- Der EuGH begründet dies mit der Ähnlichkeit der Regelungen über den Eigenverbrauch und die Vorsteuerkorrektur in Bezug auf Sinn und Zweck der Bestimmungen und ihre Stellung im System der 6. MwSt-RL.
- Weiters stellt der EuGH auf den Ermessensspielraum der Mitgliedstaaten ab, da die Richtlinie die Auslegung zwar nicht in das freie Ermessen der Mitgliedstaaten stelle, andererseits auch nicht derartig detailliert sei, dass kein Spielraum gegeben sei.
- Die Auslegung des EuGH scheint nicht zwingend; es konnten auch Gegenargumente aufgezeigt werden.
- Eine Umsetzung dieser Rechtslage würde *Seeling* die Hauptproblematik der wirtschaftlichen Auswirkungen nehmen.
- Auf Basis des Gemeinschaftsrechtes wäre daher in Österreich der Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude zur Gänze zuzugestehen. Eine Errechnung der Kosten bei der Eigenverbrauchsermittlung wäre über 20 Jahre, bei weiterer Änderung der Rechtslage allenfalls auch über 10 Jahre möglich.
- Eine derartige neue Rechtslage zur Ermittlung der Aufwendungen scheint prima facie nicht auf *Seeling*-Fälle vor dieser Rechtslage anwendbar.

Lagerräumlichkeiten von der Werbungskostenpauschale umfasst

Gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen bei Handelsvertretern (BGBl. II Nr. 95/2000) vom 28. 3. 2002 können Durchschnittssätze nur für die in Abs. 2 und 3 angeführten Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträge angesetzt werden. Neben dem jeweiligen Durchschnittssatz dürfen Betriebsausgaben oder Vorsteuerbeträge nur dann berücksichtigt werden, wenn sie in vollem Umfang nach den tatsächlichen Verhältnissen angesetzt werden. Der Durchschnittssatz für Betriebsausgaben umfasst unter anderem auch Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räumlichkeiten, insbesondere Lagerräumlichkeiten und Kanzleiräumlichkeiten.

Unter dem Begriff Wohnungsverband sind auch Räumlichkeiten zu subsumieren, die nicht direkt von der Wohnung aus zu betreten sind, aber dennoch an diese angrenzen. Nach einer Entscheidung des BFH (VI R 164/00 vom 13. 11. 2002) gilt ein Arbeitszimmer auch dann als häuslich, wenn es sich um einen nicht direkt vom Wohnhaus zugänglichen, sondern mit einem separaten Eingang versehenen Anbau handelt.

Aus diesen Gründen ist auch die Abschreibung für Abnutzung für die von einem Warenpräsentator als Lagerräumlichkeiten genutzten, vom Wohnhaus nicht direkt betretbaren Räumlichkeiten nicht (zusätzlich) als Werbungskosten absetzbar, sondern von der Werbungskostenpauschale umfasst. (*UFS Linz 2. 3. 2006, RV/0272-L/05*)

