



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Physiotherapeut, XX, vertreten durch Mag. Dietmar Sternbauer, 4600 Wels, Dr. Breitwieser Strasse 16 vom 15. April 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch Reinhard Schatzl, vom 20. und 21. März 2003 betreffend Einkommensteuer für Zeitraum 2000 und 2001 nach der am 6. September 2005 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben und die angefochtenen Bescheide wie folgt abgeändert:

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den Einkommensteuerbescheiden für 2000 und 2001 angeführten Abgaben betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	92.574 S	Einkommensteuer	- 46,38 S
			anrechenbare Lohnsteuer	- 19.901,20 S
				19.948,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				1.449,68 €

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	166.988 S	Einkommensteuer	11.046,10 S
			anrechenbare Lohnsteuer	- 10.408,10 S
				638,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Nachforderung)				46,37 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Die Fälligkeit der Einkommensteuernachforderung für 2001 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der am 6. September 2005 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung und im Zuge des an diesem Tag durchgeführten Augenscheines wurde der entscheidungsrelevante Sachverhalt vollständig erörtert. Dazu wurde folgende Niederschrift aufgenommen:

"Die mündliche Berufungsverhandlung findet auf Antrag der Partei statt. Der Referent weist darauf hin, dass zur Erstellung des Protokolls ein Tonträger verwendet wird. Die Parteien des Berufungsverfahrens sind damit einverstanden.

Beginn der Verhandlung: 9:00 Uhr.

Für den Berufungswerber ist dessen steuerlicher Vertreter Dietmar Sternbauer anwesend. Für die Amtspartei ist Herr AR Reinhard Schatzl anwesend.

Der Referent trägt folgenden Sachverhalt vor:

Zur Einkommensteuer 2000:

Der Bw. hat die Einkommensteuererklärung für 2000 am 23. Mai 2002 beim Finanzamt Urfahr eingereicht. Darin hat er einen Verlust in Zusammenhang mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von 161.700,77 S erklärt, sowie einen Investitionsfreibetrag gem. § 10 EStG in Höhe von 77.722,00 S geltend gemacht. Weiters hat er noch Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erklärt bzw. Sonderausgaben in Zusammenhang mit einer Lebensversicherung, Krankenversicherung und Unfallversicherung in Höhe von 6.972,00 S, sowie Sonderausgaben in Zusammenhang mit der Errichtung bzw. Sanierung von Wohnraum in Höhe von 33.146,17 S und den Kirchenbeitrag in Höhe von 1.000,00 S. Der Bw. hat eine Einnahmen- Ausgabenrechnung in Zusammenhang mit seinen Einkünften aus selbständiger

Arbeit vorgelegt. Daraus geht insbesondere die AfA für Errichtungskosten der Praxis hervor. Es dürfte sich um eine Halbjahres-AfA in der Höhe 1 % von 863.584,00 S handeln, was 8.636,00 S ergibt. Weiters hat er den IFB für die Errichtungskosten der Praxis 9% von 836.584,00 S geltend gemacht. Der Bw. hat Sonderausgaben für Wohnraumschaffung geltend gemacht. 4.563,67 S stehen in Zusammenhang mit einer Kreditrückzahlung bei der Hypo-Landesbank (76,22 % von 5.987,50 S) bzw. 28.582,50 S mit einem Bauspardarlehen bei Wüstenrot (76,22 % von 37.500,00 S). Also wurden insgesamt 33.146,17 S als Sonderausgaben in Zusammenhang mit der Wohnraumschaffung geltend gemacht.

Das Finanzamt hat dem Bw. am 7. Jänner 2003 einen Vorhalt übermittelt. Er wurde ersucht ein Fahrtenbuch vorzulegen, die Errichtungskosten der Praxis und die geringwertigen Wirtschaftsgüter nachzuweisen. Außerdem wurde er ersucht die Fortbildungskosten belegmäßig nachzuweisen. Der Vorhaltsbeantwortung ist der Bw. mit Schreiben vom 20. Jänner 2003 nachgekommen. Er hat eine Zahlungsbestätigung betreffend die Fortbildung vorgelegt. Die geringwertigen Wirtschaftsgüter wurden aufgeschlüsselt. Das Kilometergeld und das Taggeld hat er entsprechend dargestellt. Bezüglich der Praxis hat er angegeben, dass er ein Haus errichtet hat. Die Gesamtkosten für das Haus hätten 3,631.800,00 S betragen. Die gesamte nutzbare Fläche betrage 176 m², davon entfallen auf die Praxis 41,85 m², das seien 23,78 %. Die Praxiskosten würden daher 863.584,00 S betragen.

Das Finanzamt hat im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2000 die Praxiskosten abgeändert. Es ist von den Gesamtkosten in Höhe von 3,631.800,00 S ausgegangen worden. Nutzbare Fläche seien 270 m², davon entfielen auf die Praxis 41,85 m². Die 41,85 m² seien daher 15,5 % der gesamten Hausfläche. Daher würden die Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten in Zusammenhang der Praxis 562.929,00 S betragen, also 15,5 % von den gesamten Anschaffungs- und Herstellungskosten des Hauses. Die AfA wurde mit 2 % dieser Anschaffungs- und Herstellungskosten berechnet (562.929,00 S mal 2 %, d.s. 11.258,58 S). Es wurde eine Halbjahres-AfA von 5.629,29 S errechnet. Da lt. Ansicht des Finanzamtes die betriebliche Nutzung unter 20 % des Gebäudes liegt, wurde der Investitionsfreibetrag gestrichen. Die Betriebskosten wurden auch noch berichtigt. Der Bw. hat in der Einnahmen- Ausgabenrechnung Betriebskosten in Höhe von 629,77 S geltend gemacht. Das Finanzamt hat die Betriebskosten mit 410,48 S errechnet. Es wurden die Betriebskosten des ganzen Hauses herangezogen und 15,5 % entsprechend berücksichtigt. Die geltend gemachten Diäten hat das Finanzamt gekürzt. Der Bw. hat ursprünglich 9.360,00 S geltend gemacht. Vom Finanzamt wurden 3.600,00 S anerkannt.

Das Finanzamt hat mit dem angefochtenen Bescheid vom 20. März 2003 die Einkommensteuer mit -1.449,68 € festgesetzt. Dem wurde ein Einkommen von 96.989,00 S bzw. 7.048,47 € zugrunde gelegt. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit haben lt. Finanzamt betragen -73.585,00 S. Der Bw. hat Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beim K. und bei

der G. bezogen. Diese Einkünfte wurden im Bescheid mit 181.574,00 S angesetzt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte hat daher 107.989,00 S betragen. Als Sonderausgaben wurden 10.000,00 S anerkannt, das ist das Viertel für Aufwendungen für Personenversicherung, Wohnraumschaffung, Sanierung, Genussscheine, junge Aktien. Weiters wurde der Kirchenbeitrag von 1.000,00 S berücksichtigt.

In der Begründung führte das Finanzamt insbesondere betreffend die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit aus, dass die betriebliche Nutzung nicht über 20 % liegt sondern nur 15,5 % beträgt und daher die AfA entsprechend zu kürzen war. Der IFB stehe nicht zu. Die Kürzung der Diäten in Zusammenhang mit den Fortbildungskosten wurde damit begründet, dass sie ab dem 15. Tag gestrichen worden sind.

Dagegen wurde mit Anbringen vom 15. April 2003 eine Berufung eingebracht. Darin wurde im Wesentlichen angeführt, dass die betriebliche Nutzung nicht unter 20 % sei, sie wurde mit 23,78 % errechnet. Der Bw. hat die Quadratmeteranzahl der einzelnen Zimmer des Hauses dargelegt und komme somit bei dieser Berechnung auf eine betriebliche Nutzung von 23,78 %. Zu den Diäten hat sich er Bw. nicht mehr geäußert. Die Kürzung sei so akzeptiert worden und daher kein Berufungspunkt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Mai 2003 ist zwar formell eine Änderung durchgeführt worden, aber betraglich hatte diese Änderung keine Auswirkung auf die Einkommensteuer. Es sind nur die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit mit 75.036,00 S festgesetzt worden. Das Finanzamt hat die AfA neu berechnet bzw. wurde im Erstbescheid die AfA nicht richtig berechnet und dieser Rechenfehler wurde entsprechend berichtigt, sodass die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von -75.035,62 S angesetzt wurden.

Der Bw. hat mit dem Anbringen vom 30. Juni 2003 einen Vorlageantrag gestellt und um Durchführung einer mündlichen Verhandlung ersucht. Hier wurde wieder angeführt, dass die betriebliche Nutzung über 20 % sei, insbesondere wurde darauf hingewiesen, dass die gemischt genutzten Gebäudeteile nicht bei der Berechnung der privaten oder betrieblichen Nutzung zu berücksichtigen seien.

Zur Einkommensteuer 2001:

Der Bw. hat die Steuererklärung am 3. Dezember 2002 beim Finanzamt Urfahr eingebracht. Auch hier wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärt. Diese betragen 96.899,12 S (Gewinn). Auch hier wurden 23,78 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten als Grundlage für die Berechnung der AfA herangezogen. Weiters wurden 23,78 % der Zinsen und Spesen für das Darlehen Hausbau, der Betriebskosten und der Tilgungsversicherung als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Das Finanzamt hat am 7. Jänner 2003 einen Vorhalt an den Bw. gerichtet. Er wurde ersucht, das Fahrtenbuch vorzulegen und die Errichtungskosten der Praxis, die geringwertigen

Wirtschaftsgüter und die Fortbildungskosten entsprechend darzulegen. Dem ist der Bw. durch Vorlage entsprechender Unterlagen nachgekommen.

Vom Finanzamt wurde die Einnahmen- Ausgabenrechnung wie folgt geändert:

	lt. Einnahmen- Ausgabenrechnung	lt. Finanzamt
AfA	17.272,00 S	11.258,58 S
Zinsen für den Hausbau	15.248,80 S	9.931,29 S
Spesen für Darlehen Hausbau	39,95 S	26,04 S
Tilgungsversicherung Darlehen	351,90 S	229,21 S
Betriebskosten	3.322,27 S	2.165,48
Diäten	5.130,00 S	3.150,00 S

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Einkommensteuer für 2001 mit 2.207,66 € festgesetzt. Das Einkommen für 2001 wurde mit 255.180,00 S d.s. 18.544,65 € festgestellt. Dabei wurden Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 111.495,00 S und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der O. berücksichtigt. Diese haben nach Abzug des Werbungskostenpauschales 164.685,00 S betragen, sodass ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von 276.180,00 S herauskommt. Bei den Sonderausgaben hat das Finanzamt 20.000,00 S für das Viertel der Aufwendungen für Personenversicherung, Wohnraum-schaffung, Sanierung, Genussscheine und junge Aktien berücksichtigt. Ein Kirchenbeitrag von 1.000,00 S wurde ebenfalls berücksichtigt. In der Begründung wurde auf die Begründung des Vorjahresbescheides verwiesen.

In der gegenständlichen Berufung vom 15. April 2003 ist vorgebracht worden, dass die betriebliche Nutzung des Gebäudes 23,78 % betrage und die AfA sowie die Betriebskosten bzw. Darlehenszinsen und Spesen entsprechend zu berücksichtigen seien. Weiters wurde vorgebracht, dass im Jahr 2001 tatsächlich ein Anspruch auf Familienbeihilfe für 3 Kinder bestanden hat und zwar für Marlies W. geb. am 3.4.1997, Rosalie W. geb. am 18.4.1995 und für Wendelin W. geb. am 2.7.2001. Irrtümlich sei die Familienbeihilfe für 1 Kind nicht ausbezahlt worden, was im Nachhinein korrigiert worden wäre. Es hätte im Jahr 2001 für 3 Kinder der Anspruch auf Familienbeihilfe bestanden, was Auswirkungen auf die Sonderausgaben hat.

Das Finanzamt hat mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Mai 2003 der Berufung teilweise stattgegeben und den angefochtenen Bescheid abgeändert. Es wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2001 mit 2.193,27 € festgesetzt. Bisher waren 2.207,66 € vorgeschrieben. Das

Einkommen für das Jahr 2001 beträgt 254.604,00 S d.s. 18.502,79 €. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden mit 111.327,00 S berücksichtigt. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden mit 164.685,00 S angesetzt, sodass der Gesamtbetrag der Einkünfte 276.012,00 S betragen hat. Bei den Sonderausgaben hat Finanzamt den Erhöhungsbetrag für drei Kinder und somit die Topf-Sonderausgaben mit 20.408,00 S berücksichtigt.

Im Vorlageantrag vom 30. Juni 2003 hat der Bw. die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt und darauf hingewiesen, dass die betriebliche Nutzung 23,78 % des Gebäudes beträgt, sowie die AfA und die Kosten entsprechend zu berücksichtigen seien.

Es ist ein Foto des Gebäudes aktenkundig. Auch wurde im Zuge des Berufungsverfahrens ein Plan vorgelegt.

Die Streitpunkte zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens sind nur mehr die Aufteilung des Gebäudes in betriebliche und private Nutzung und somit die entsprechende Berücksichtigung der AfA und sonstigen Kosten in den Jahren 2000 und 2001, sowie die Anerkennung des Investitionsfreibetrages im Jahr 2000. Alle anderen Punkte sind ausgeräumt.

Stellungnahme des Bw.:

"Ich habe mich bei der Aufteilung des Erdgeschosses geirrt. Das sieht man auf Seite 3, Grundriss Erdgeschoss. Sie sehen hier einen Bereich Vorraum und einen Bereich Flur."

Der Vertreter des Bw. zeigt dem Referenten diese Räume.

Vertreter des Bw.:

"Das war ein Irrtum meinerseits. Wir haben in der ursprünglichen Aufteilung den Flur als gemischt genutzt betrachtet (15,41 m²). Im Wesentlichen war ich mit den räumlichen Gegebenheiten nicht so vertraut. Man geht beim Vorraum hinein d.h. der Eingang ist beim Vorraum, daher ist der Vorraum gemischt genutzt und der Flur ist rein privat genutzt."

Referent: "Was heißt das?"

Vertreter der Bw.: "D.h. dass die 15,41 m² rein privat sind und der Vorraum gemischt genutzt wird."

Referent: "Wie viel m² hat der Vorraum?"

Vertreter des Bw.: "8,84 m² umfasst der Vorraum, ich habe das neu berechnet."

Referent: "Laut Berufung beträgt der Raum 8,84 m² und laut Plan beträgt er 15,41 m². Wo sind die 8,84 m² laut Plan?"

Der Vertreter des Bw. zeigt dem Referenten wo sich dieser Raum mit 8,84 m² befindet.

Vertreter des Bw.: "Es war ein Irrtum meinerseits, weil ich die Aufteilung anhand des Planes gemacht habe. Im Zuge der Vorbereitung habe ich mir das vor Ort angesehen und dann gemerkt, dass die Verhältnisse tatsächlich anders sind. Wenn man das vor Ort sieht, ist es eigentlich klar ersichtlich."

Referent: "Ich schlage vor, dass wir die einzelnen Zimmer systematisch lt. Plan durchgehen:

Obergeschoss		
Schlafraum	15,92 m ²	privat
Erdgeschoss		
Bad	10,80 m ²	privat
Flur	15,41 m ²	privat
WC	2,32 m ²	privat
Abstellraum	2,63 m ²	privat
Wohn- Essraum	53,71 m ²	privat
Schlafraum 1	13,02 m ²	privat
Schlafraum 2	12,18 m ²	privat
Kinderzimmer	15,02 m ²	privat

Jetzt fehlt der Vorraum im Erdgeschoss."

Vertreter des Bw.: "Das ist der Eingangsbereich, dieser wird teilweise von Patienten benützt. Das Haus des Bw. hat 2 Eingänge."

Referent: "Ist dieser Raum gemischt genutzt?"

Vertreter des Bw.: "Der Vorraum beträgt 8,84 m² und ist gemischt genutzt."

Vertreter des Bw.: "Beim Keller habe ich noch Korrekturen. Der Raum der jetzt als Heizraum bezeichnet wurde, ist ein gemischt genutzter Lagerraum."

Referent: "Der Heizraum beträgt 10,12 m² und wird wahrscheinlich gemischt genutzt?"

Vertreter des Bw.: "Ja!"

Referent: "Gibt es eine separate Heizung für die Praxis?"

Vertreter des Bw.: "Nein, es wird alles von diesem Heizraum aus geheizt."

Referent: "Welche Heizung ist das?"

Vertreter des Bw.: "Ich glaube Erdwärme."

Angaben des Vertreters des Bw. zu den Räumen im Keller:

"Heizraum	10,12 m ²	gemischt
Lageraum 3	11,39 m ²	gemischt
Lageraum 2	18,90 m ²	gemischt
Lageraum 1	10,66 m ²	gemischt
Praxis WC	3,46 m ²	betrieblich
Praxis	41,85 m ²	betrieblich
Flur 1	2,04 m ²	gemischt
Flur 2	7,17 m ²	gemischt"

Referent: "Wo befindet sich das WC im Keller?"

Vertreter des Bw.: "Das WC im Keller mit 3,46 m² haben wir ursprünglich so berechnet, als wenn es in der Praxis mit 41,85 m² enthalten wäre. Bei näherer Betrachtung war das aber falsch. Das WC ist rein betrieblich. Es ist nur für die Patienten und man kann nur von der Praxis aus hineingehen."

Referent: "Die Praxis ist klar mit 41,85 m² und ist rein betrieblich genutzt. Der Flur 1 beträgt 2,04 m² und wie wird dieser genutzt?"

Vertreter des Bw.: "Er ist gemischt genutzt, man kann von hier aus in die Praxis und in den Keller gehen."

Referent: "Der Flur 2 mit 7,17 m²?"

Vertreter des Bw.: "Dieser ist auch gemischt genutzt."

Referent: "Die Gesamtnutzfläche beträgt ca. 270 m²?"

Vertreter des Bw.: "Ich habe eine Berechnung, wo sich nur geringfügig etwas ändert."

Der Bw. gibt eine korrigierte Berechnung der Gebäudeaufteilung zum Akt.

Referent: "Was sagt der Vertreter des Finanzamtes dazu?"

Vertreter des FA:

"Wenn ich das richtig auf dem Plan sehe, gibt es bei der Praxis einen eigenen Eingang mit einem Glasvordach. Da erscheint es mir ungewöhnlich, dass der Bw. die Patienten durch den Wohn- und Essraum über die Treppe in die Praxis gehen lässt, wenn es einen eigenen Eingang gibt."

Vertreter des Bw.:

"Wenn wir das Gebäude besichtigen, werden Sie es sehen. Es ist zwar so dass unten der Eingang ist, aber ein großer Teil der Patienten benutzt den oberen Eingang, weil dieser Eingang größer und ersichtlicher ist. Dabei geht es nur um den Vorraum von 8,84 m². Wie ich selber das erste Mal dort war, habe ich auch den oberen Eingang benützt. Ich dachte mir, das sei der richtige Eingang."

Referent:

"Was mich interessieren würde, ist die Mischnutzung von den Kellerräumen."

Vertreter des Bw.:

"Teilweise sind Holzscheite, sowie auch alte Akten und Fitnessgeräte im Keller vorhanden. Für mich ist die gemischte Nutzung klar ersichtlich, sie werden es dann selber sehen. Dieses Haus hat eine verschachtelte Bauweise, das ist etwas verwirrend. Die Kellerräume sind nur ein paar Treppen darunter und diese Räume sind auch nicht bewohnbar und nicht ausgebaut, weil keine Heizung und keine Installationen vorhanden sind. Verputzt ist der Keller schon, aber nicht so, dass man darin wohnen könnte."

Vertreter des FA:

"Was mir ungewöhnlich vorkommt ist, dass die Kellerräume teilweise betrieblich und teilweise privat genutzt werden, wofür es eigentlich keine Notwendigkeit gibt. Normalerweise wird er irgendwo seine Vorräte haben und nicht die Akten neben den Lebensmitteln stehen haben."

Vertreter des Bw.:

"Wir sind eigentlich davon ausgegangen, dass ich sage der Keller ist weder eindeutig privat noch eindeutig betrieblich und als solcher eigentlich in die Aufteilung nicht aufzunehmen. Natürlich nur nicht ausgebaute Kellerräume. Wenn ich Kellerstüberl habe oder so etwas ähnliches, dann ist es etwas anderes."

Referent:

"Ich komme auf eine Gesamtnutzfläche von 270,09 m² und ich glaube dass es am zweckmäßigsten ist, wenn man sich das vor Ort ansieht."

Der Referent verkündet den

Beschluss,

die mündliche Verhandlung zur Durchführung eines Augenscheins im Hause des Berufungswerbers in Z. zu unterbrechen. Dort wird die mündliche Verhandlung dann im Anschluss fortgesetzt.

Augenschein bei Herrn Wolfgang Weidinger in Z.:

Neben dem Vertreter des Bw. ist nun auch der Berufungswerber, Herr W., selbst anwesend.

Sowohl vom Vertreter der Amtspartei als auch vom Bw. wurde übereinstimmend festgestellt, dass das WC im Keller im Ausmaß von 3,46 m² rein betrieblich genutzt wird.

Es wurde vom Bw. und vom Vertreter der Amtspartei übereinstimmend festgestellt, dass der Lagerraum im Keller mit dem Quadratmeterausmaß von 10,12 m² ein gemischt genutzter Raum ist. Darin befindet sich die Heizungsanlage (Wärmepumpe). Mit dieser Heizung wird das gesamte Gebäude beheizt.

Ein weiterer Lagerraum im Keller, das Quadratmeterausmaß ist 11,39 m², wird als Abstellraum benutzt. Nach Ansicht des Bw. handelt es sich um einen gemischt genutzten Raum. Der Vertreter des Finanzamtes bezweifelt, ob 10 abgestellte Ordner bereits diesen Raum zum gemischt genutzten Raum machen.

Im Lagerraum 2 im Ausmaß von 18,90 m² sind private Gegenstände, ein tragbares Therapiebett und diverse Therapiebälle abgestellt. Der Bw. gibt dazu an, dass dieser Raum eindeutig gemischt genutzt sei.

Dazu führt der Vertreter des Finanzamtes aus:

"Für mich ist eine gemischte Nutzung dennoch nicht erkennbar, weil nur einige wenige Gegenstände hingestellt wurden, die für die Praxis auch Verwendung finden können."

Im als Heizraum lt. Plan bezeichneten Raum im Ausmaß von 14,65 m² befindet sich der Verteilerkasten der lt. Bw. für das ganze Haus besteht. Weiters sind darin diverse private Gegenstände wie Schi, Schuhe und Ähnliches abgestellt. In einem Kasten befinden sich diverse betriebliche Ordner. Nach Ansicht des Bw. ist dieser Raum gemischt genutzt. Nach Ansicht des Vertreters der Amtspartei kann man diesen Raum eventuell als gemischt genutzt betrachten, weil sich einige Ordner in einem Kasten befinden und der Stromverteiler auch hier untergebracht ist.

Im Lagerraum 1 im Ausmaß von 10,66 m² befinden sich die Waschmaschine, ein stählernes Waschbecken, weiters die Warmwasserbereitungsanlage sowie der Zentralstaubsauger für das gesamte Haus, somit auch für die Praxisräume. Nach Ansicht des Bw. ist dieser Raum gemischt genutzt. Nach Ansicht des Vertreters der Amtspartei ist dieser Raum wie der Heizraum zu sehen und als gemischt genutzt zu betrachten.

Der Flur 1 im Kellergeschoss im Ausmaß von 2,04 m² führt einerseits zur Praxis und andererseits zu den Lagerräumen bzw. zum Heizraum.

Der Flur 2 im Keller im Quadratmeterausmaß von 7,17 m² führt insbesondere zu den Lagerräumen im hinteren Teil des Kellers. Nach Ansicht des Bw. sind diese Flure gemischt genutzt. Dazu der Vertreter der Amtspartei:

"Soweit es den Flur 1 im Ausmaß 2,04 m² betrifft, ist eindeutig eine gemischte Nutzung gegeben. Beim Bereich Flur 2 mit 7,17 m² macht meiner Meinung nach die gelegentliche Benutzung um Ordner nach hinten zu tragen noch nicht zu einem gemischt genutzten Raum."

Nach Ansicht des Bw. ist der Vorraum im Erdgeschoss im Ausmaß von 8,84 m² teilweise betrieblich und teilweise privat genutzt, also gemischte Nutzung. Begründet wird das ins-

besondere dadurch, dass die Patienten zum teil auch diesen Eingang benützen um zur Praxis zu gelangen, andererseits wird darauf hingewiesen, dass eine Glocke angebracht ist die zur Praxis führt.

Dazu der Vertreter der Amtspartei: *"Der Vorraum im Erdgeschoss führt einerseits zum Ess-Wohnraum, andererseits zum Sanitärraum und Abstellraum. Im oberen Eingangsbereich ist eigentlich kein Hinweis auf die Praxis ersichtlich, während beim Zugang zur Praxis im Untergeschoss ein eigener Parkplatz vorgesehen ist und auch bei den Türen Schilder, die auf die Praxis hinweisen, angebracht sind."*

Nach Abschluss des Augenscheins wird die mündliche Berufungsverhandlung in der Praxis des Berufungswerbers fortgesetzt. Es bestehen Auffassungsunterschiede zwischen dem Vertreter des Finanzamtes und Bw. hinsichtlich folgender Räume:

- Flur 2 im Keller (7,17 m²) – das Finanzamt behauptet eine private Nutzung und der Bw. behauptet teilweise betriebliche, teilweise private Nutzung.
- Lagerraum 2 im Keller (18,90 m²) – das Finanzamt behauptet private Nutzung und der Bw. behauptet gemischte Nutzung.
- Lagerraum 3 im Keller (11,39 m²) – das Finanzamt behauptet private Nutzung und der Bw. behauptet gemischte Nutzung.
- Der Vorraum im Erdgeschoss (8,84 m²) – das Finanzamt behauptet private Nutzung und der Bw. behauptet gemischte Nutzung.

Vertreter der Amtspartei:

"Es ist keine gemischte Nutzung beim Vorraum im Erdgeschoss gegeben, wo sich der Haupteingang vom privaten Wohnbereich befindet und wo man dann über eine Treppe zum Praxisbereich im Untergeschoss gelangen kann. Weiters ist keine gemischte Nutzung im Lagerraum neben dem Heizraum mit 11,39 m² und im großen Lagerraum mit 18,90 m² gegeben. Hinsichtlich des Lagerraums mit 14,65 m² und dem Lagerraum mit 10,66 m², wo sich die Warmwasserbereitung und der Waschraum befinden, ist meiner Meinung nach gemischte Nutzung gegeben."

Korrektur: Seitens der Amtspartei wird bezüglich des Flures 2 im Untergeschoss im Ausmaß von 7,17 m² zugestimmt, dass eine gemischte Nutzung vorliegt, weil sowohl der Zugang zu einem der gemischt genutzten Lagerräume als auch zum Heizraum durch diesen Flur führt."

Vertreter der Bw.:

"Wir stellen fest, dass unserer Meinung nach der Vorraum im Erdgeschoss mit 8,84 m² gemischt genutzt ist. Vor dem Vorraum befindet sich der Haupteingang des Hauses mit zwei Glocken, eine Glocke für die Privaträumlichkeiten und eine Glocke für die Praxis. Im Vorbereich des Vorraumes ist ein großer Parkplatz auf dem immer wieder Patienten parken und dieser Vorraum wird auch von den Patienten als Durchgang zur Praxis benutzt."

Zu den Kellerräumlichkeiten: Der Lagerraum mit 11,39 m² wird unserer Meinung nach auch gemischt genutzt, es befinden sich darin teils privat gelagerte Gegenstände, teils betrieblich gelagerte Gegenstände wie z.B. Aktenordner. Für den Lagerraum mit 18,90 m² gilt das

gleiche wie für den vorher genannten. Auch hier befinden sich teils betriebliche Gegenstände wie mobile Behandlungsliegen und andere Therapiegeräte, andererseits auch private Gegenstände. In dem Lagerraum im Keller mit 11,39 m² befindet sich zudem der Hauptwasserhahn an dem die Wasserleitungen des gesamten Hauses angeschlossen sind."

Der Referent verkündet den

Beschluss

dass die Berufungsentscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

Ende der Verhandlung: 11.30 Uhr."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) sind Betriebsausgaben jene Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 beträgt die Absetzung für Abnutzung ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 2% von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude, soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dienen.

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 kann bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern der Steuerpflichtige einen Investitionsfreibetrag von den nach dem 30. April 1995 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 9% geltend machen. Die Absetzung für Abnutzung (§§ 7 und 8) wird dadurch nicht berührt. Gemäß § 10 Abs. 3 EStG 1988 darf für Gebäude der Investitionsfreibetrag nur insoweit geltend gemacht werden, als sie unmittelbar dem Betriebszweck dienen oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt sind. Für Gebäude, die zur entgeltlichen Überlassung an Dritte (ausgenommen betriebszugehörige Arbeitnehmer) bestimmt sind, steht für vor dem 1. Februar 1993 anfallende Anschaffungs- oder Herstellungskosten ein Investitionsfreibetrag nur zu, wenn der ausschließliche Betriebsgegenstand die gewerbliche Vermietung von Wirtschaftsgütern ist. Der Investitionsfreibetrag kann gemäß § 10b EStG 1988 nur von Anschaffungskosten geltend gemacht werden, die vor dem 1. Jänner 2001 angefallen sind.

Werden bei einem Gebäude einzelne Teile unterschiedlich benutzt, dann erfolgt die Aufteilung in einem privaten und einem betrieblichen Teil. Diese Aufteilung erfolgt idR entsprechend der räumlichen Nutzung nach der Nutzfläche (vgl. *Doralt*, EStG⁷, § 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. 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. 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) (vgl. EStR 2000, Rz. 560; VwGH 19.9.1989, 88/14/0172; VwGH 5.7.1994, 91/14/0110; VwGH 25.1.1995, 93/15/0003). In die Verhältnisrechnung sind idR Keller- und Abstellräume nicht in die Verhältnisrechnung einzubeziehen (vgl. *Doralt*, EStG⁷, § 4 Tz. 85 unter Hinweis auf EStR 2000, Rz. 560 und VwGH 19.9.1989, 88/14/0172).

Für den gegenständlichen Fall bedeutet diese Rechtslage, dass bei der Berechnung des Nutzungsverhältnisses die Kellerräume, welche lediglich als Abstellräume genutzt werden, nicht berücksichtigt werden. Damit kann der Unabhängige Finanzsenat der Ansicht des Finanzamtes nicht folgen, wonach der Lagerraum neben dem Heizraum mit 11,39 m² und der große Lagerraum mit 18,90 m² dem privat genutzten Teil des Gebäudes zuzurechnen seien. Vielmehr sind diese beiden Räume bei der Berechnung des Nutzungsverhältnisses nicht zu berücksichtigen.

Hinsichtlich des Vorraumes im Erdgeschoss (8,84 m²) hingegen folgt der Unabhängige Finanzsenat der Auffassung des Vertreters der Amtspartei. Das Vorzimmer einer teilweise beruflich genutzten Wohnung zählt dann zum Betriebsvermögen, wenn es überwiegend betrieblich genutzt wird (zB. großer Patientenkreis). Im gegenständlichen Fall befindet sich jedoch ein eigener Eingang für Patienten im unteren Bereich des Gebäudes. Dieser Eingang ist Patienteneingang beschildert. Der Vorraum im Erdgeschoss bildet jedoch den einzigen Zugang zur Wohnung des Berufungswerbers und ist somit unabdingbarer Gebäudeteil für die Nutzung der Wohnräume. Daher ist dieser Vorraum dem Privatvermögen zuzurechnen (vgl. dazu *Doralt*, EStG⁷, § 4 Tz. 89; EStR 2000, 561). Daran ändert auch der Umstand nichts, dass dieser Vorraum gelegentlich von Patienten als Zugang zur Praxis benutzt wird.

Hinsichtlich des im Veranlagungsjahr 2000 geltend gemachten Investitionsfreibetrages ist das Finanzamt zutreffend davon ausgegangen, dass dieser nicht zusteht, wenn ein Gebäude nur im untergeordneten Ausmaß (weniger als 20 %) betrieblich genutzt wird. Da auf Grund der vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Neuberrechnung der Nutzverhältnisse eine betriebliche Nutzung von 23,21685 % ermittelt wurde, steht der Investitionsfreibetrag zu. Der Investitionsfreibetrag ist jedoch nicht bei der Ermittlung des Gewinnes oder Verlustes zu berücksichtigen, da die Verlustklausel des § 10 Abs. 8 EStG 1988 keine Gewinnermittlungsvorschrift, sondern eine Maßnahme der Einkommensermittlung ist (vgl. *Doralt*, EStG⁴, § 10 Tz. 80).

Die Nutzungsverhältnisse wurden wie folgt berechnet:

Bezeichnung des Raumes	m ² privat	m ² betrieblich	m ² außer Ansatz
Schlafraum	15,92		

Bad (Erdgeschoss)	10,8			
Flur (Erdgeschoss)	15,41			
WC (Erdgeschoss)	2,32			
Abstellraum (Erdgeschoss)	2,63			
Wohn-Essraum (Erdgeschoss)	53,71			
Schlafrum 1 (Erdgeschoss)	13,02			
Schlafrum 2 (Erdgeschoss)	12,18			
Arbeitszimmer (Erdgeschoss)	15,02			
Heizraum (Keller)				14,65
Flur I (Keller)				2,04
Flur II (Keller)				7,17
Praxis (Keller)		41,85		
WC (Keller)		3,46		
Lageraum I (Keller)				10,66
Lageraum II (Keller)				18,9
Lageraum III (Keller)				11,32
Lageraum IV (Keller)				10,12
Vorraum (Erdgeschoss)	8,84			
Summe:	149,85	45,31	74,86	270,02 m ²
Nutzungsverhältnis	76,78315%	23,21685%		

Die Absetzung für Abnutzung und der Investitionsfreibetrag wurden wie folgt berechnet:

	76,78315% privat	23,21685% betrieblich
Anschaffungskosten gesamt 3.631.800,00 S	2.788.610,52 S	843.189,48 S
AfA 2 % von 843.189,48 S		16.863,79 S
IFB 9 % von 843.189,48 S		75.887,05 S

Zum Veranlagungsjahr 2000:

Für das Jahr 2000 ergibt sich folgende Einnahmen/Ausgabenrechnung:

	lt. Erklärung	lt. Erstbescheid	lt. Berufungs- vorentscheidung	lt. UFS
Erlöse 0 %	31.150,00	31.150,00	31.150,00	31.150,00
AfA 2 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten der Praxis (2. Halbjahr 2000)	- 8.636,00	- 4.221,96	- 5.669,23	- 8.431,89
IFB für Errichtungskosten Praxis 9 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten	- 77.722,00			
Betriebskosten betriebl. Anteil von 2.648,30 S	- 629,77	- 410,48	- 413,39	- 614,85
Fortbildungskosten	- 60.000,00	- 60.000,00	- 60.000,00	- 60.000,00
Diäten	- 9.360,00	- 3.600,00	- 3.600,00	- 3.600,00
Kilometergeld	- 15.876,00	- 15.876,00	- 15.876,00	- 15.876,00
geringwertige Wirtschaftsgüter	- 20.627,00	- 20.627,00	- 20.627,00	- 20.627,00
Verlust	- 161.700,77	- 73.585,44	- 75.035,62	- 77.999,74

Im beiliegenden Berechnungsblatt wird der Investitionsfreibetrag bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit berücksichtigt, jedoch dann als nicht ausgleichsfähiger Verlust hinzugerechnet, da im Jahr 2000 bereits aus dem laufenden Betrieb ein Verlust erwirtschaftet wurde und der aus der Geltendmachung des Investitionsfreibetrages resultierende Verlust auf

Grund der Bestimmung des § 10 Abs. 8 EStG 1988 nicht mit anderen Einkünften ausgleichsfähig ist.

Die Sonderausgaben für Wohnraumschaffung wurden wie folgt berechnet:

	lt. Erklärung	lt. UFS
Hypo Landesbank privater Anteil von S 5.987,50	4.563,67	4.597,39
Wüstenrot 5443894-0452 privater Anteil von S 37.500	28.582,50	28.793,68
	33.146,17	33.391,07

Hinzu kommen die geltend gemachten Beiträge für Personenversicherungen in Höhe von 6.972,00 S. Gemäß § 18 Abs. 3 Z. 2 EStG 1988 gilt für Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 2 bis 4 EStG 1988 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von 40 000 S jährlich. Dieser Betrag erhöht sich

- um 40 000 S, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder
- um 20 000 S bei mindestens drei Kindern (§ 106 Abs. 1 und 2 EStG 1988).

Ein Kind kann nur bei der Anzahl der Kinder eines Steuerpflichtigen berücksichtigt werden. Kinder, die selbst unter das Sonderausgabenviertel fallende Sonderausgaben geltend machen, zählen nicht zur Anzahl der den Erhöhungsbetrag vermittelnden Kinder.

Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach § 18 Abs. 2 EStG 1988, als Sonderausgaben abzusetzen,
- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Da dem im Jahr 2000 Berufungswerber weder der Alleinverdienerabsetzbetrag zustand noch für mindestens 3 Kinder Familienbeihilfe bezogen hat, sind 10.000,00 S an Topf-Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Zum Veranlagungsjahr 2001:

Für das Jahr 2000 ergibt sich folgende Einnahmen/Ausgabenrechnung:

	lt. Erklärung	lt. Erstbescheid	lt. Berufungs- vorentscheidung	lt. UFS
Erlöse 0 %	213.565,00	213.565,00	213.565,00	213.565,00
AfA 2 % der Anschaffungs- und Herstellungskosten der Praxis	- 17.272,00	- 11.258,58	- 11.338,47	- 16.863,79
AfA für Betriebs- u. Geschäftsausstattung	- 6.127,00	- 6.127,00	- 6.127,00	- 6.127,00
Zinsen für Darlehen Hausbau betrieblicher Anteil von 64.124,49 S	- 15.248,80	- 9.939,29	- 12.447,90	- 14.887,69
Spesen für Darlehen Hausbau betrieblicher Anteil von 168,00 S	- 39,95	- 26,50		- 39,00
Tilgungsvers. Darlehen betrieblicher Anteil von 1.479,80 S	- 351,90	- 229,21		- 343,56
Betriebskosten betrieblicher Anteil von 13.970,84 S	- 3.322,27	- 2.165,48		- 3.243,59
Telefonkosten	- 2.256,90	- 2.256,90	- 2.256,90	- 2.256,90
Büromaterial/Fachliteratur	- 823,40	- 823,40	- 823,40	- 823,40
Fortbildungskosten abzgl. Zuschuss	- 23.774,00	- 23.774,00	- 23.774,00	- 23.774,00
Diäten	- 5.130,00	- 3.150,00	- 3.150,00	- 3.150,00
Kilometergeld/Fahrtkosten	- 23.218,40	- 23.218,40	- 23.218,40	- 23.218,40
geringwertige Wirtschaftsgüter	- 9.934,60	- 9.934,60	- 9.934,60	- 9.934,60
Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft	- 9.166,66	- 9.166,66	- 9.166,66	- 9.166,66
Gewinn	96.899,12	111.494,98	111.327,67	99.736,41

Im beiliegenden Berechnungsblatt wird der im Jahr 2000 geltend gemachte Investitions-freibetrag als "Verrechenbare Verluste der Vorjahre" berücksichtigt.

Die Sonderausgaben für Wohnraumschaffung wurden wie folgt berechnet:

	lt. Erklärung	lt. UFS
Hypo Landesbank privater Anteil von S 7.578,00	5.775,95	5.818,63
Wüstenrot 5443894-0452 privater Anteil von S 90.000,00	68.598,00	69.104,84
	74.373,95	74.923,46

Hinzu kommen die geltend gemachten Beiträge für Personenversicherungen in Höhe von 7.260,00 S. Die Topf-Sonderausgaben betragen daher 82.183,46 S.

Da im Jahr 2001 dem Berufungswerber sowohl der Alleinverdienerabsetzbetrag zustand als auch für mindestens 3 Kinder Familienbeihilfe bezogen hat, sind beide Erhöhungsbeträge gemäß § 18 Abs. 3 Z. 2 EStG 1988 zu berücksichtigen. Es ist daher ein Viertel der gesamten Topf-Sonderausgaben – das sind 20.546,00 S – zu berücksichtigen.

Die konkrete Berechnung der Einkommensteuer für 2000 und 2001 ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 30. September 2005