



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 7. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch P.W., vom 4. November 2004 betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte in den Berufungsjahren Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Einzelunternehmer in Form eines Technischen Büros (Planungsbüro) sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Form einer Beteiligung.

Betreffend die Jahre 1999 bis 2001 wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt.

Aus dem vorliegenden Schlussbesprechungsprogramm vom 18. Oktober 2004 geht unter Anderem Folgendes hervor:

#### 7. Videoprojektionsanlage

Im Jahr 2001 hätte der Berufungswerber eine aus folgenden Teilen bestehende Videoprojektionsanlage angeschafft:

	netto	brutto
Video/Datenprojektor	175.000,00	210.000,00

Deckenhalterung	4.065,00	4.878,00
Funktastatur	3.870,00	4.644,00
Dolby Surround Receiver	14.380,00	17.256,00
Zusatzverstärker	7.390,00	8.868,00
DVD-Player	12.980,00	15.576,00
S-VHS Videorecorder	5.450,00	6.540,00
CD-Player	3.580,00	4.296,00
D-Box auch für ORF-Programme	3.900,00	4.680,00
5 Hauptlautsprecher mit Halterung	13.540,00	16.248,00
1 Effektlautsprecher	6.610,00	7.932,00
1 aktiver Subwoofer	6.580,00	7.896,00
drahtloses Touch-Paneel	30.920,00	37.104,00
Smar Touch Prozessor	15.980,00	19.176,00
5 IR-Sendedioden	2.100,00	2.520,00
Einbaurack	870,00	1.044,00
Metallrack	7.865,00	9.438,00
5 Einbauracks	2.250,00	2.700,00
diverse Kabel	2.104,00	2.524,80
Montage Projektion Verkabelung	6.460,00	7.752,00
Installation, Verdrahtung, Inbetriebnahme	15.300,00	18.360,00
softwaremäßige Programmierung nach Kundenwunsch	<u>10.000,00</u>	<u>12.000,00</u>
Summen	351.194,00	421.432,80
	2000	2001
	Anzahlung	Restzahlung

Zahlung brutto (Skonto und Abstriche berücksichtigt)	122.500,00	279.884,90
Vorsteuer	<u>20.416,67</u>	<u>46.647,48</u>
Nettobetrag	102.083,33	233.237,42

Diese Anlage sei im Hallenbad installiert worden.

Nach Angaben des Abgabepflichtigen werde die Videoprojektionsanlage für betriebliche Präsentationen, die Kunden vorgeführt würden, verwendet. Diese Präsentationen fänden im Hallenbad statt.

Wie im Punkt 8. dargestellt, werde davon ausgegangen, dass das Hallenbad der Privatsphäre zuzuordnen sei.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 behandle jene Aufwendungen, die der Privatsphäre zuzuordnen seien, gleichzeitig aber auch den Beruf fördern würden. Erfasst seien jene Aufwendungen, die primär zur Lebensführung gehörten, aber in weiterer Folge auch dem Beruf dienten.

Die wesentlichste Aussage des § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 sei die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung nicht abzugsfähig seien. Das Wesen dieses Aufteilungs- und Abzugsverbotes liege darin, zu verhindern, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen Aufwendungen für die Lebensführung deshalb zum Teil in einen einkommensteuerrechtlich relevanten Bereich verlagern könnten, weil sie einen Beruf hätten, der ihnen das ermögliche, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus zu versteuernden Einkünften decken müssten.

Dem privaten Haushalt oder der Familiensphäre seien typischerweise Haushaltmaschinen und -geräte und Geräte der Unterhaltungs- und Freizeitindustrie zuzuordnen. Grundsätzlich komme daher das Aufteilungs- und Abzugsverbot bei Wirtschaftsgütern des privaten Lebensbereiches zum Tragen (Waschmaschine, Fernseher, Videorecorder, Sportgeräte, usw.), gelte aber gleichermaßen auch für laufende Aufwendungen, wie sie im Rahmen der Lebensführung üblich seien.

Gegen eine ausschließliche bzw. nahezu ausschließliche Verwendung der Videoprojektionsanlage würden folgende Umstände sprechen:

- Im Lieferumfang sei auch eine D-Box zum Empfang von Fernsehprogrammen enthalten.
- Die örtliche Platzierung der Videoprojektionsanlage im Hallenbad.
- Folgender Vermerk auf einer Anzahlungsrechnung: "*gemäß Rücksprache mit Bw. vom 6. März 2002 zu 1005 betrieblich, da für den PA eine eigene Rechnung ausgestellt wurde.*"  
(Anmerkung: diese eigene Rechnung für den Privatanteil sei bisher nicht vorgelegt worden.)

Aufgrund der vorstehenden Ausführungen sei die Videoprojektionsanlage nach Ansicht der Betriebsprüfung als Heimkinoanlage dem Privatvermögen zuzuordnen und aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden.

Die Anzahlung sei fälschlicherweise auf das Konto Betriebs- und Geschäftsgebäude (0210) gebucht worden.

Die nachstehend dargestellten Beträge an Absetzung für Abnutzung (AfA) und der Investitionsfreibetrag (IFB) seien zu stornieren; die Vorsteuer sei gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 nicht abzugsfähig.

Konto Betriebs- und Geschäftsgebäude (0210)				
	HB	PB	Erfolg	Vermögen
Anschaffungskosten 2000	102.083,00		-102.083,00	
AfA 2000	<u>-1.021,00</u>		<u>1.021,00</u>	
Buchwert 31. Dezember 2000	101.062,00		-101.062,00	-101.062,00
AfA 2001	<u>-3.062,00</u>		<u>3.062,00</u>	
Buchwert 31. Dezember 2001	98.000,00		3.062,00	-98.000,00

Kürzung IFB 2000: 9.187,00

Konto Betriebs- und Geschäftsausstattung (0550)				
	HB	PB	Erfolg	Vermögen
Anschaffungskosten 2001	233.237,00		-233.237,00	
AfA 2001	<u>-46.647,00</u>		<u>46.647,00</u>	
Buchwert 31. Dezember 2001	186.590,00		-186.590,00	-186.590,00
	2000		2001	
Erhöhung Privatentnahmen	102.083,00		233.237,00	
Kürzung Vorsteuerabzug	20.416,67		46.647,48	

Durch den Abgabepflichtigen sei anlässlich der Vorbesprechung vorgebracht worden, dass er für die private Wohnung seinerzeit eine vergleichbare Heimkinoanlage vom selben Lieferanten angeschafft hätte.

Rechnungen für diese private Anschaffung hätte dieser nicht vorlegen können, da er diese

---

nicht aufbewahrt hätte. Auch über die Lieferfirma hätte er keine Rechnung besorgen können, da keine Ansprechperson erreichbar gewesen sein würde.

Diese Firma sei im Mai 2002 aufgelöst und gelöscht worden.

Bw. hätte jedoch die Möglichkeit zur Besichtigung der privaten Heimkinoanlage angeboten.

Diese Besichtigung würde anlässlich der Schlussbesprechung durchgeführt werden. Eine abschließende Beurteilung des Sachverhaltes könne erst nach dieser Besichtigung getroffen werden.

## **8. Hallenbad und Sauna**

In den Jahren 1998 bis 2001 hätte Bw. ein Wohn- und Bürogebäude errichtet. Im Gebäude würden sich ein Hallenbad und eine Sauna befinden. Das Hallenbad sei mit 50% in das Betriebsvermögen aufgenommen worden. Die Sauna-Räumlichkeiten (Sauna, Ruheraum) hätte der Berufungswerber dem Privatvermögen zugeordnet. Die Anschaffungskosten der Saunakammer selbst seien wiederum zu 50% dem Betriebsvermögen zugerechnet worden. Als Begründung hierfür hätte Bw. angegeben, dass einerseits im Hallenbad betriebliche Präsentationen stattfinden würden und andererseits das Schwimmbecken als Schauobjekt für Kunden verwendet werden würde, da spezielle Techniken des Schwimmbadbaues mit integriertem Whirlpool Verwendung gefunden hätten.

Weiters würde das Schwimmbecken als Wasserbecken für die Sprinklerbecken-Versuchsanlage Verwendung finden, für die Bw. ein Patent angemeldet habe.

Bei Wirtschaftgütern, die auch der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen könnten, sei nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ein strenger Maßstab anzulegen. Es sei gefordert, dass derartige Wirtschaftsgüter ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich verwendet würden, um sie als Betriebsvermögen behandeln zu können.

Nachstehend einige Leitsätze aus Erkenntnissen des VwGH:

- Hallenbad und Sauna gehören idR zum notwendigen Privatvermögen, da eine ausschließliche oder doch weit überwiegend betriebliche (berufliche) Nutzung auszuschließen ist (VwGH 12.11.1985, 85/14/0114).
- Notwendiges Privatvermögen ist auch das Schwimmbad eines Installateurs im eigenen Wohnhaus, auch wenn es als Musterbad genutzt wird (VwGH 17.11.1981, 81/14/0086, 0091, 0092).
- Eine im Wohn- und Bürohaus eines Architekten errichtete Sauna stellt auch dann keine Betriebsausgabe dar, wenn sie vom Personal und für Besprechungen benutzt wird, da die Benutzung nicht zumindest nahezu ausschließlich beruflich veranlasst ist (VwGH 30.1.2001, 95/14/0042).

Weiters werde auf die Ausführungen im Punkt 7. zur steuerlichen Behandlung gemischt veranlasster Aufwendungen hingewiesen.

Der durch Bw. gewählte Aufteilungsschlüssel (50% betrieblich, 50% privat) schließe schon eine Berücksichtigung als Betriebsvermögen aus, da dadurch dokumentiert sei, dass keine ausschließliche oder weitaus überwiegende betriebliche Nutzung vorliege.

Die Anschaffungskosten sowie die laufenden Kosten für das Hallenbad sowie die Sauna seien unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen nicht dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen und daher gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig.

Die damit zusammenhängende Vorsteuer könne gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 nicht abgezogen werden.

Es würden sich folgende Berichtigungen ergeben:

Konto Betriebs- und Geschäftsgebäude (0210)				
	HB	PB	Erfolg	Vermögen
Anschaffungskosten 1.Hj. 2000	47.104,17		-47.401,17	
AfA 2000	<u>-948,17</u>		<u>948,17</u>	
Buchwert 31. Dezember 2000	46.453,00		-46.453,00	-46.453,00
AfA 2001	<u>-1.422,00</u>		<u>1.422,00</u>	
Buchwert 31. Dezember 2001	45.031,00		1.422,00	-45.031,00
Konto Betriebs- und Geschäftsgebäude (0210)				
	HB	PB	Erfolg	Vermögen
Anschaffungskosten 2.Hj. 2000	180.632,18		-180.632,18	
AfA 2000	<u>-3.613,18</u>		<u>3.613,18</u>	
Buchwert 31. Dezember 2000	177.019,00		-177.019,00	-177.019,00
AfA 2001	<u>-5.419,00</u>		<u>5.419,00</u>	
Buchwert 31. Dezember 2001	171.600,00		5.419,00	-171.600,00
Konto Betriebs- und Geschäftsgebäude (0210)				
	HB	PB	Erfolg	Vermögen
Anschaffungskosten 1.Hj. 2001	517.619,03		-517.619,03	
AfA 2001	<u>-15.529,03</u>		<u>15.529,03</u>	

Buchwert 31. Dezember 2001	502.090,00		-502.090,00	-502.090,00
Laufende Kosten Schwimmbadchemie 2001 (Instandhaltung)				
Datum	Nettobetrag	Vorsteuer		
28. Februar 2001	3.352,00	670,40		
17. Mai 2001	967,00	193,40		
Summen	4.319,00	863,80		
	AK 1.Hj.	AK 2.Hj.	2000 gesamt	
Kürzung IFB 2000	4.266,00	16.257,00	20.523,00	
Erhöhung der Privatentnahmen		2000	2001	
Anschaffungskosten		228.033,35	517.619,03	
Instandhaltung			4.319,00	
Summen		228.033,35	521.938,03	

Die Summe der Aktivierungen würde sich nach den Angaben des Berufungswerbers wie folgt darstellen:

Summe Aktivierungen	894.782,85	745.652,38	149.130,48
davon 1.Hj. 2000	56.881,40	47.401,17	9.480,23
davon 2.Hj. 2000	216.758,62	180.632,18	36.126,44
davon 1.Hj. 2001	621.142,83	517.619,03	103.523,81

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 27. Oktober 2004 wurde unter Anderem Folgendes festgehalten:

#### 7. Videoprojektionsanlage

Es stehe in der Wohnung des Bw. ein Großbild-Fernsehgerät mit Heimkinoanlage zur Verfügung. Dieser Feststellungspunkt entfalle zur Gänze.

#### 8. Hallenbad und Sauna

Keine Abweichungen gegenüber dem Schlussbesprechungsprogramm.

Aus dem Betriebsprüfungsbericht geht unter Anderem Folgendes hervor:

Das Schlussbesprechungsprogramm vom 18. Oktober 2004 sowie die Niederschrift über die

---

Schlussbesprechung vom 27. Oktober 2004 würden integrierte Bestandteile des gegenständlichen Berichtes darstellen.

#### Tz.8 Hallenbad und Sauna

Hinweis auf Punkt 8. des Schlussbesprechungsprogrammes bzw. der Niederschrift.

Die Buchwerte laut Betriebsprüfung seien dem Schlussbesprechungsprogramm zu entnehmen.

Die Amtspartei folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und setzte die Einkommensteuer 2000 und 2001 nach den oben angeführten Grundlagen mit Bescheid jeweils vom 4. November 2004 fest.

Mit Schreiben vom 7. Dezember 2004 wurde gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 vom 4. November 2004 Berufung eingereicht.

Mit Schreiben des Berufungswerbers vom 17. Dezember 2004 wurde obige Berufung wie folgt ergänzt:

Das in den Jahren 1998 bis 2001 errichtete Gebäude beherberge mehrere Betriebe des Abgabepflichtigen und die Privaträumlichkeiten.

Anhand der vorgelegten Pläne und Flächenberechnungen ergebe sich ein betrieblicher Anteil in Höhe von 69,8%. Der daraus resultierende private Anteil am Gesamtgebäude betrage 30,2%. Dabei sei die Fläche des laut Prüfung bezeichneten Teiles "Hallenbad und Sauna", eigentlich Sprinklerbeckenversuchsanlage, nicht mitgerechnet. Dies gehe aus den vorgelegten und im Akt befindlichen Berechnungen hervor. Die Abgabenbehörde hätte dies letztendlich akzeptiert, nachdem noch im Betriebsprüfungsverfahren Uneinigkeit geherrscht habe. Als Beweis dazu diene das ursprüngliche Besprechungsprogramm vom August 2004, in dem die Abgabenbehörde unter Punkt 8b vermeint hätte, dass die Aufteilung der betrieblichen zur privaten Fläche nach einem anderen Prozentsatz zu erfolgen habe.

Nach eingehender Diskussion und Vorlage der entsprechenden Berechnungen sowie Pläne hätte die Abgabenbehörde den Standpunkt des Abgabepflichtigen anerkannt. Dieser Punkt scheine auch nicht mehr im Schlussbesprechungsprogramm auf.

Das Aufteilungsverhältnis zwischen betrieblicher Fläche und privater Fläche sei im Schlüssel 69,8% zu 30,2% außer Streit gestellt worden und sei daher für beide Seiten verbindlich.

Bereits im Abgabeverfahren sei dargelegt worden, dass der Teil "Hallenbad und Sauna" umfangreich betrieblich genutzt werde. Von Bw. sei daher stets der Ausdruck "Sprinklerbecken Versuchsanlage" benutzt worden. Diese betriebliche Nutzung basiere im Wesentlichen auf einer Erfindung des Bw., die patentrechtlich geschützt sei. Diese Erfindung (der technische Teil davon) werde anhand der Sprinklerbecken Versuchsanlage simuliert und durch technische Aufzeichnungen bewiesen. Des Weiteren diene dieser Gebäudeteil zu Präsentationen und Schulungen. Es würden auch die von Bw. vertriebenen Produkte

präsentiert. Als Beispiel dafür würden beheizbare Handtuchhalter in allen lieferbaren Farben angeführt. Acht Stück dieser Heizkörper seien montiert. Dieser Gebäudeteil diene jedoch auch nach Angaben des Steuerpflichtigen in geringem Umfang der Befriedigung privater Bedürfnisse. Auch diese Punkte stünden außer Streit (siehe Punkt 8 des Besprechungsprogrammes).

Streitgegenständlich sei die steuerliche Behandlung dieser gemischt genutzten Räumlichkeiten.

Die Abgabenbehörde argumentiere damit, dass dieser Gebäudeteil nicht dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen sei und ziehe daraus den Schluss, dass die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Vorsteuern nicht abgezogen werden könnten. Die Abgabenbehörde verweise dabei auf § 20 EStG 1988 bzw. § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 und leite daraus ein Aufteilungsverbot ab. In konsequenter Anwendung dieser Rechtsansicht nehme die Abgabenbehörde eine AfA-Kürzung vor, ebenso eine Kürzung des IFBs, eine Kürzung der laufenden Kosten, sowie die Versagung des Vorsteuerabzuges.

Die Abgabenbehörde irre, wenn sie vermeine, die Zuordnung dieses Gebäudeteiles zum Betriebsvermögen würde nur dann in Betracht kommen, wenn eine "praktisch ausschließliche betriebliche Nutzung" vorliegen würde.

Der VwGH hätte nach seiner Rechtsprechung bei Gebäuden, die teils betrieblich und teils privat genutzt würden, stets eine Aufteilung nach der konkreten Nutzung vorgenommen. Gebäudeteile, die gemeinschaftlichen Zwecken dienen würden, beeinflussten dabei nicht das Aufteilungsverhältnis, sondern seien entsprechend dem Verhältnis der anderen Räumlichkeiten aufzuteilen (VwGH 2.8.2000, 97/13/0019). Damit sei bei gemischt genutzten Gebäudeteilen nicht das Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 anzuwenden, denn sonst würden die Aufwendungen für gemischt genutzte Räumlichkeiten niemals zu Betriebsausgaben führen können (VwGH 7.7.2004, 99/13/0197).

Es werde daher beantragt, den von der Behörde ausgeschiedenen Anteil der Jahre 2000 und 2001 wiederum dem Betriebsvermögen zuzuordnen. Darüber hinaus werde beantragt, nicht nur einen wie bisher geltend gemachten Anteil in Höhe von 50%, sondern den Anteil in Höhe des allgemeinen Aufteilungsschlüssels (69,8% betrieblich) zum Ansatz zu bringen. Die AfA stehe daher in Höhe von 69,8% der gesamten Kosten zu. Des Weiteren sei der IFB im Ausmaß von 69,8% der Gesamtkosten zu gewähren. Gleichsam stehe der Vorsteuerabzug in Höhe von 69,8% der Gesamtkosten zu.

Die von der Abgabenbehörde angeführte Judikatur sie mit dem vorliegenden Fall in keiner Weise anwendbar. Die angeführte Judikatur betreffe lediglich untergeordnete Gebäudeteile, die sich im Privathaus befänden oder einzelne Anschaffungen, die möglicherweise unter das Aufteilungsverbot fallen könnten.

Im vorliegenden Fall handle es sich jedoch um bauliche Investitionen in gemischt genutzte Gebäudeteile, bei denen ein Aufteilungsverbot überhaupt nicht in Frage komme bzw. die Aufteilung nach dem allgemeinen Aufteilungsschlüssel zu erfolgen habe. Die nicht baulichen Investitionen z.B. Sauna seien ohnehin dem Privatvermögen zugeordnet worden.

Die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO werde beantragt.

Mit Schreiben vom 8. April 2005 wurde vom Betriebsprüfer folgende Stellungnahme zur Berufung gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 abgegeben:

Die Berufung richte sich gegen folgende Prüfungsfeststellung: Beurteilung des Hallenbades und der Sauna als private Wirtschaftsgüter.

### **Hallenbad und Sauna**

Aus dem Besprechungsprogramm vom 3. August 2004 sei unter Punkt 8b ersichtlich, dass seitens der Betriebsprüfung eine Änderung des Nutzflächenverhältnisses von 69,8% betrieblich zu 30,2% privat auf 59% betrieblich zu 41% privat vorgesehen gewesen wäre. Bei keiner der beiden Aufteilungsvarianten sei die Nutzfläche des später bewilligten Hallenbades berücksichtigt worden.

Die durch die Betriebsprüfung beabsichtigte Änderung des Nutzflächenverhältnisses wäre, wie dem Besprechungsprogramm vom 3. August 2004 zu entnehmen sei, durch unterschiedliche Auffassungen hinsichtlich der Bewertung der Räumlichkeiten (Unterzüge, tragende Säulen, Ausstattungsunterschiede) und unrichtige Nutzflächenannahmen (Kellerstüberl) durch Bw. begründet gewesen.

Seitens der Betriebsprüfung sei dabei davon ausgegangen worden, dass keine unterschiedliche Gewichtung der Nutzflächen, wie sie durch Bw. erfolgt wäre, vorzunehmen sei.

Keinesfalls könne, wie der Berufungswerber vermeine, aus dem Umstand, dass dieser Punkt im Schlussbesprechungsprogramm nicht mehr aufscheine, da das Nutzungsverhältnis durch die Betriebsprüfung nicht geändert worden wäre, davon ausgegangen werden, dass das Hallenbad und die Sauna mit einem Anteil von 69,8% als betrieblich genutzt zu berücksichtigen sein würden.

Auch eine beiderseitige Verbindlichkeit hinsichtlich des Aufteilungsschlüssels würde nicht bestehen.

Falls sich im Zuge des Berufungsverfahrens herausstellen würde, dass dieser Aufteilungsschlüssel infolge der durch die Betriebsprüfung in anderer Form erfolgten Berücksichtigung der Baukosten des Hallenbades und der Sauna (Ausscheiden der direkt zuzuordnenden Baukosten aus dem betrieblichen Bereich) unrichtig sei, würde eine

Berichtigung des Aufteilungsschlüssels vorzunehmen sein.

Festzuhalten sei, dass durch diese Vorgangsweise die nach Ansicht der Betriebsprüfung als Betriebsvermögen anzusetzenden Gebäudeteile wertmäßig mit dem richtigen Betrag im Anlagevermögen aufscheinen würden (siehe Darstellung der Kontos Betriebs- und Geschäftsgebäude im Punkt 8 des Schlussbesprechungsprogrammes in Verbindung mit der dort erwähnten Beilage 1).

Zum Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Hallenbades (Sprinklerbecken-Versuchsanlage und Präsentations- und Schulungszwecke) würden im Berufungsschreiben im Wesentlichen dieselben Argumente wie im Betriebsprüfungsverfahren vorgebracht werden.

Die Anmerkung, dass es außer Streit stehen würde, dass dieser Gebäudeteil nach Angaben des Steuerpflichtigen **in geringem Umfang** der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen würde, könne durch die Betriebsprüfung nicht bestätigt werden. Der Berufungswerber selbst habe von einem Großteil der Baukosten des Hallenbades und der Sauna 50% als privat veranlasst ausgeschieden und damit das damals angenommene Ausmaß der privaten Nutzung zum Ausdruck gebracht.

Hinsichtlich der Zuordnung von gemischt genutzten Gebäudeteilen zum Betriebsvermögen sei Folgendes festzuhalten:

Für Zwecke der Aufteilung des Gebäudes sei zunächst jeder Raum als betrieblicher oder privater Raum einzustufen; dies erfolge nach der ausschließlichen oder zeitlich überwiegenden betrieblichen oder privaten Nutzung des Raumes. Der Aufteilungsschlüssel des Gebäudes ergebe sich sodann aus dem Verhältnis der Summe der Nutzflächen der betrieblichen Räume zur Summe der privaten Räume. Dabei sei noch zu beachten: Räume bzw. Gebäudeteile, die von vornehmerein gemeinschaftlichen Zwecken dienen würden, wie Stiegenhaus, Heizraum, Tankraum, würden das Aufteilungsverhältnis nicht beeinflussen (VwGH 27.6.2000, 95/14/0083, 19.9.1989, 88/14/0172, 5.7.1994, 91/14/0110, 25.1.1995, 93/15/0003).

Das bedeute, dass das Gesamtgebäude (gesamte Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten) nach dem Verhältnis der betrieblichen zur privaten Nutzfläche (der anderen als der Gemeinschaftsgebäudeteile, wie Stiegenhaus etc.) aufgeteilt werde, dass diese Gemeinschaftsgebäudeteile anteilig in das Betriebsvermögen fallen würden.

Zu unterscheiden sei zwischen Räumen, die von vornherein gemeinschaftlichen Zwecken dienen würden (Beispiele siehe oben) und solchen Räumen, die auf Grund der Einzelbeurteilung (*"nach der ausschließlichen oder zeitlich überwiegenden betrieblichen oder privaten Nutzung des Raumes"*) zur Gänze als betrieblicher oder privater Raum einzustufen seien.

Bei Gebäudeteilen, die auf Grund ihrer Widmung und Ausstattung in der Regel dem notwendigen Privatvermögen zuzuordnen seien (z.B. Hallenbad, Sauna), sei nicht nur das

---

Überwiegen einer betrieblichen Nutzung, sondern die ausschließlichkeit der betrieblichen Nutzung oder zumindest weit überwiegender betrieblicher Nutzung erforderlich, um diese gebäudeteile dem betriebsvermögen zuzuordnen.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei den Ausführungen des Berufungswerbers diese Voraussetzung nicht zu entnehmen, da weder bei einem betrieblichen Ausmaß von 50%, noch bei dem beantragten betrieblichen Anteil von 69,8% von ausschließlicher oder zumindest weit überwiegender betrieblicher (nahezu ausschließlicher) Nutzung ausgegangen werden könne. Dem Argument, die durch die Abgabenbehörde angeführte Judikatur würde im vorliegenden Fall in keiner Weise anwendbar sein, da sich diese lediglich auf untergeordnete gebäudeteile beziehen würde, die sich im Privathaus befinden würden oder einzelne Anschaffungen, die möglicherweise unter das Auteilungsverbot fallen könnten, könne nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht gefolgt werden.

Der gebäudeteil, der das Hallenbad und die sauna beinhaltet, stelle einen Zubau zum Wohnhaus (und Bürohaus) dar und sei daher grundsätzlich nicht anders zu behandeln, als ein Hallenbad oder eine sauna in einem ausschließlich privat genutzten Gebäude.

Der Aussage, dass die nicht baulichen Investitionen z.B. sauna ohnehin dem Privatvermögen zugeordnet worden wären, müsse unter Hinweis auf die unter Zeilennummer 16 und 29, Beilage 1 zum Schlussbesprechungsprogramm, angeführten und als betrieblich berücksichtigten Anschaffungskosten der sauna widersprochen werden.

Unter Berücksichtigung der vorstehen dargestellten Ausführungen könne nach Ansicht der Betriebsprüfung dem Berufungsbegehren nicht stattgegeben werden.

Mit Schreiben vom 1. Juni 2005 wurde von Bw. folgende Gegenäußerung zu obiger Stellungnahme abgegeben:

1.

Zum Aufteilungsschlüssel seien keine neuen Erkenntnisse in der Stellungnahme erkennbar. Der Aufteilungsschlüssel sei nach eingehender Darlegung des Sachverhaltes und Studium der Planunterlagen durch die Abgabenbehörde so festgesetzt worden (anerkannt worden), wie dies in den Abgabenerklärungen beantragt worden sei. Die Behörde hätte damit die Richtigkeit bestätigt. In weiterer Folge bestehe kein Grund mehr, über den Aufteilungsschlüssel zu diskutieren.

Einzig ausschlaggebend sei, dass das vorliegende Gebäude eine Einheit sei. Bestandteil dieser Einheit seien sowohl Privaträumlichkeiten, die betrieblichen Räumlichkeiten, sowie auch die streitgegenständliche Sprinklerbeckenversuchsanlage bzw. Schulungsräumlichkeiten. Daraus folge, dass eine gemischte Nutzung vorliege. Die Einheit Gebäude sei daher aufzuteilen. Dass bei der Festlegung des Aufteilungsschlüssels die Fläche der Sprinklerversuchsanlage zunächst herausgenommen worden sei, sei ebenfalls korrekt. Nach einhelliger Literatur und Judikatur

sei dies so vorgesehen, da eine gemischt genutzte Fläche vorliege. Diese Vorgangsweise werde auch vom Prüfer auf Seite 2 seiner Stellungnahme als richtig angesehen. Die Abgabenbehörde führe bei der Judikatur unter Anderem das Erkenntnis des VwGH vom 19.9.1989, 88/14/0172, an. Gerade in diesem Erkenntnis sei die anzuwendende Vorgangsweise eindeutig beschrieben. Die Abgabenbehörde irre, wenn sie vermeine, dieses Erkenntnis spreche für die Ansicht der Behörde. Dieses Erkenntnis gebe eindeutig der Rechtsansicht des Berufungswerbers Recht.

Die Abgabenbehörde ziehe jedoch daraus falsche Schlüsse, wenn sie vermeine, dass eine nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung vorliegen müsse.

Aus der Literatur und Judikatur sei eindeutig ableitbar, dass lediglich ein Überwiegen der betrieblichen Nutzung erforderlich sei.

Dass der Berufungswerber ursprünglich lediglich von einer circa 50%-igen Nutzung ausgegangen sei, entspreche den Tatsachen, da immer schon geplant gewesen wäre, die technischen Versuche dort durchzuführen und damit die Wirksamkeit der von Bw. eingesetzten Systeme zu beweisen und zu demonstrieren.

Ursprünglich nicht vorgesehen wäre jedoch gewesen, dass in diesen Räumlichkeiten auch Schulungen sowohl für Kunden, als auch für das eigene Personal durchgeführt würden. Dafür würden ursprünglich andere Räumlichkeiten vorgesehen gewesen. Auf Grund der starken Expansion der Firmen des Abgabepflichtigen wäre dies jedoch nicht mehr möglich gewesen, sodass man auf die Räumlichkeiten der Sprinklersuchsanlage ausweichen habe müssen. Zu diesem Zweck seien dann auch die umfangreichen und aufwendigen technischen Anlagen wie z.B. die Videoprojektionsanlage notwendig geworden. Damit hätte sich eindeutig und schlüssig ergeben, dass die betriebliche Nutzung überwiege. Davon hätte sich die Abgabenbehörde im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens überzeugen können.

Die von der Abgabenbehörde als ausschlaggebend bezeichnete und geforderte "praktisch ausschließliche betriebliche Nutzung" sei als denkunmögliche Auslegung des Gesetzes anzusehen.

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Komponente komme nur eine 100%ige Zuordnung zum Betriebsvermögen in Frage.

Am 22. Juli 2005 wurde die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

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

#### **Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung**

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung ist erstmals im Schreiben vom 17. Dezember 2004 gestellt worden.

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO hat dann eine mündliche Verhandlung statt zu finden, wenn diese in der Berufung, dem Vorlageantrag oder der Beitrittserklärung beantragt wird.

Da im gegenständlichem Fall der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung erst in einem ergänzenden Schriftsatz gestellt worden ist, wurde diesem nicht entsprochen.

## **Hallenbad, Sauna**

Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Bei den einzelnen Einkünften dürfen gemäß § 20 Abs. 2 Z 2 lit a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Strittig ist, ob die Aufwendungen im Hinblick auf die Sauna und das Hallenbad im Zubau eines sowohl betrieblich, als auch privat genutzten Gebäudes, abzugsfähig sind.

Die betriebliche Veranlassung eines Aufwandes bedarf insbesondere dann einer sorgfältigen Prüfung, wenn Aufwendungen vergleichbarer Art häufig auch in der Privatsphäre anfallen (VwGH 30.1.2001, 95/14/0042).

In diesem Erkenntnis hat der VwGH wie folgt ausgeführt:

*"Bei der im eigenen Wohnhaus eingebauten Sauna handle es sich bei objektiver Betrachtung um ein Wirtschaftsgut, das dem privaten Lebenskreis des Beschwerdeführers zuzuordnen sei. Dieses Wirtschaftsgut werde auch dadurch nicht zum Betriebsvermögen, dass es, wie im gegenständlichen Fall, in einem entfernten Zusammenhang mit dem Beruf des Beschwerdeführers stehe. Die Sauna würde nur dann kein notwendiges Privatvermögen darstellen, wenn sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich Zwecken der Berufsausübung diente."*

.....

*Bei der gegebenen örtlichen Situierung der Sauna im Keller des eigenen Wohnhauses gehe die belangte Behörde von einer nicht unerheblichen privaten Nutzung durch den Beschwerdeführer aus. Der Beschwerdeführer selbst habe eine nicht unerhebliche Privatnutzung eingeräumt, diese mit 42,15% (auf der Grundlage des Nutzflächenverhältnisses) beziffert und von den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der Sauna einen Privanteil in diesem Ausmaß ausgeschieden. Abgesehen davon, dass einer anteiligen Berücksichtigung von Betriebsausgaben im Zusammenhang mit dem Betrieb einer Sauna das Aufteilungsverbot entgegenstünde, erscheine der vom Beschwerdeführer herangezogene Aufteilungsmaßstab auch nicht geeignet, eine betriebliche Verwendung dieses typischerweise dem Privatgebrauch dienenden Wirtschaftsgutes im behaupteten Ausmaß*

---

*darzutun.*

*Die Sauna sei daher zur Gänze als notwendiges Betriebsvermögen zu behandeln. Es lägen Aufwendungen für die Lebensführung vor. Möge die Sauna auch der Förderung des Berufes dienlich sein, so stehe einem Betriebsausgabenabzug die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 entgegen."*

Der oben zitierte Fall ist mit dem vorliegenden durchaus vergleichbar.

Sowohl Hallenbad, als auch Sauna befinden sich im betrieblich und privat genutzten Gebäude. Diese sind als notwendiges Privatvermögen einzustufen, da sie nach ihrer objektiven Beschaffenheit der privaten Bedürfnisbefriedigung dienen (VwGH 17.1.1995, 94/14/0077).

Nach VwGH vom 17.11.1981, 81/14/0086, umfasst das notwendige Betriebsvermögen "alle Wirtschaftsgüter, die schon ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen, d.h. betrieblich verwendet werden. Dabei sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Steuerpflichtigen sowie die Verkehrsauffassung, nicht aber subjektive Momente, wie zum Beispiel der Grund der Anschaffung, maßgebend.

**Legt man diese Maßstäbe, im Besonderen den auf die Erfahrungen des täglichen Lebens sich gründenden Maßstab der Verkehrsauffassung an, dann ergibt sich, dass ein im eigenen Wohnhaus installiertes Schwimmbad mit Sauna bei objektiver Betrachtung dem privaten Lebenskreis der Partei zuzuordnen ist.**

.....

*Der atypischen Verwendung eines Schwimmbades und einer Sauna im eigenen Haus ausschließlich oder zumindest weitaus überwiegend zum gewerblichen Gebrauch steht die typische Verwendung dieser Wirtschaftsgüter für private Zwecke gegenüber."*

Im Erkenntnis vom 12.11.1985, 85/14/0114, hat der VwGH ausgeführt, dass Räume wie Sauna oder Hallenschwimmbad zu den Einrichtungen des gehobenen privaten Bedarfs gehören.

Einer Aufteilung der Aufwendungen in einen betrieblichen und privaten Anteil steht – wie im Erkenntnis das VwGH vom 30.1.2001, 95/14/0042, ausgeführt, das Aufteilungsverbot entgegen.

Entscheidend ist, ob Hallenbad und Sauna von Bw. ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen Zecken errichtet und verwendet wurden, oder ob sie dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen sind (siehe auch VwGH vom 19.1.1982, 81/14/0001).

Im gegenständlichen Fall wurde vom Berufungswerber selbst in seinen ursprünglich erklärten Einkünften jeweils ein Privatanteil von 50% ausgeschieden.

Eine nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung kann darin jedoch nicht erblickt werden.

---

Dies trifft auch zu bei Berücksichtigung der nunmehr eingewendeten 69,8%igen Nutzung im Rahmen des Betriebes (dieser Prozentsatz ergibt sich aus der anteiligen betrieblichen Nutzung der gemischt genutzten Gebäudeteile).

Einer etwaigen Änderung der Nutzungsverhältnisse in den Jahren 2002ff kann im Zuge dieses Berufungsverfahrens nicht Rechnung getragen werden.

Da es sich laut Aktenlage (siehe Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung) um einen Zubau handelt und daher sowohl vom Betriebsprüfer, als auch von Bw. die gegenständlichen Räumlichkeiten aus der anteiligen Nutzflächenberechnung ausgeschieden worden sind, sieht sich auch der Senat nicht veranlasst, den Prozentsatz der betrieblichen Nutzung für die weiteren Gebäudeteile zu vermindern.

Es liegen daher Aufwendungen der Lebensführung gemäß § 20 Abs. 2 Z 2 lit a EStG 1988 vor. Die Berufung war folglich als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 16. März 2007