



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, inXY, vertreten durch Wolfgang Leitner, Steuerberater, 4840 Vöcklabruck, Stadtplatz 34/4, vom 8. November 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Vöcklabruck vom 22. Oktober 2001 betreffend **Feststellung gemäß § 188 BAO im Jahr 2000 erzielter Einkünfte** entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die im Jahr 2000 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung werden gemäß § 188 BAO in Höhe von -19.491,00 S (-1.416,47 €) festgestellt.

Die Aufteilung der Einkünfte ist der angeschlossenen Beilage zur Berufungsentscheidung zu entnehmen. Sie bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruchs.

Entscheidungsgründe

1. Im Jahr 2000 erweiterten die Berufungswerber ihr bestehendes Wohngebäude um einen Lagerraum, einen Bürotrakt und einen darüber liegenden Wintergarten. Diese Räumlichkeiten wurden in der Folge an die Firma A GmbH (Handel mit BB) um monatlich 20.000,- S (netto) vermietet. An der mietenden Gesellschaft waren die Berufungswerber zu je 50 Prozent beteiligt.
2. Von den Berufungswerbern wurde ein „*Gutachten betreffend Nutzung gewerblich/privat der Liegenschaft Bw.*“ des Architekten Dipl. Ing. WH vom 26. Juni 2001 vorgelegt. Dieser stellte u. a. Folgendes fest:

„II. Befund:**1. Beschreibung der Baulichkeiten:**

Das bestehende Wohngebäude der Familie Bw. , ...wurde renoviert und gemäß dem vorliegenden Einreichplan erweitert...

2. Nutzung der Baulichkeiten:**a) Gewerblich genutzt und an Fa. A vermietet:**

.....EG: Wintergarten (Besprechung): 9,20 x 2,40: 22,08 m²...

Der Wintergarten im EG ist über eine Außentreppe erreichbar und wird von der Firma A als Besprechungsraum für Kunden und Firmenvertreter genutzt, da im Bürobereich kein Platz vorgesehen ist. Der Übergang zum privat, genutzten Teil des Wintergartens ist fließend, wobei der westliche, runde Teil eher dem privaten Bereich zuzuordnen ist, die Trennung jedoch mittels Paravent mobil gestaltet ist. Die gewerbliche Nutzung des südlichen Wintergartens ist jedoch eindeutig nachvollziehbar.....

III. Gutachten:**1. Umfang der gewerblichen Nutzung:**

Die in den Grundrissen dargestellten und gelb hinterlegten Räumlichkeiten sind vermietet und von der Fa. A tatsächlich gewerblich genutzt (Ergebnis des Lokalaugenscheins, gutachterliche Feststellung).

2. Miete des gewerblich genutzten Teiles:

... Somit ergibt sich eine gerechtfertigte Netto Monatsmiete incl. Betriebskosten von ATS 20.015,- (gerundet ATS 20.000,-) zuzügl. 20% MWSt..."

3. Der nachträglich errichtete Mietvertrag vom 15. November 2001 weist u.a. folgenden Inhalt auf:

..."Gegenstand dieses Mietvertrages ist die Garage, ein Büro im Kellergeschoss, ein Zwischenlager mit WC, ein Lager im Keller, ein Lagerraum sowie ein in Form eines Halbrundes errichteter Zubau mit Büro- und Besprechungsräumen sowohl im Keller- als auch im Erdgeschoss dieses Gebäudes.....

Die dem Mietgegenstand angrenzenden Privaträume sind abzuschließen und es ist auch seitens der Vermieter dafür zu sorgen, dass keine dem Mieter betriebsfremde Personen Zutritt zu den Mieträumen gewährt wird. Weiters ist dem Mieter auch jederzeit der Zutritt zum Wintergartenteil EG zu gewähren. Der Mieter ist berechtigt, in diesem Raum Besprechungen, Produktschulungen, Produktpräsentationen, Vertretermeetings u. ä. zu veranstalten. Die übrigen Räumlichkeiten sind dafür nicht geeignet. Der erwähnte Schulungsraum ist auch entsprechend zu möblieren.....

Festgestellt wird, dass die Nutzung des Mietgegenstandes bereits seit Juni 2000 erfolgt und seit diesem Zeitpunkt Miete bezahlt wird.....

Das Mietverhältnis beginnt am 1. Juni 2000 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen."

Verfahren vor dem Finanzamt:

4. Im Zuge einer Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs 3 BAO stellte der Prüfer Folgendes fest (Bericht über das Ergebnis der Prüfung vom 17. Oktober 2001):

Laut Herrn Bw. werde der Wintergarten von der Mieterin als Besprechungsraum genutzt. Dieser sei in Form einer Alu-Glas Konstruktion errichtet und würde direkt an das private Wohnzimmer und an das private Esszimmer angrenzen. Ausgestattet sei der Wintergarten mit einer Essplatz- sowie mit einer Wohnzimmersitzgarnitur. Eine Zugangsmöglichkeit bestehe vom Esszimmer, vom Wohnzimmer, als auch durch eine außen gelegene Treppe. Laut Aussagen von Herrn Bw. werde der Wintergarten auch für private Zwecke genutzt. Ein schriftlicher Mietvertrag sei trotz Aufforderung nicht vorgelegt worden. Nach Aussage des steuerlichen Vertreters sei auch keiner erstellt worden.

Da ein Mietvertrag bzw eine klare Vereinbarung über den Bestandsgegenstand und Bestandszins nicht vorliege und nach der Verkehrsauffassung und dem äußeren Erscheinungsbild der Wintergarten Bestandteil der eigenen Wohnung sei, könne von einer nahezu ausschließlich einkunftsbezogenen Nutzung keine Rede sein. Auch das durch Architekten Dipl. Ing. WH, inZ, erstellte Gutachten vom 26. Juni 2001, weise nur eine teilweise betriebliche Nutzung des Wintergartens aus.

Die steuerliche Anerkennung einer Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen (Gesellschafter der GmbH und Vermieter seien ident) setze voraus, dass sie nach außen hinreichend zum Ausdruck komme, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt habe und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Nach den Fremdvergleichsgrundsätzen würde eine fremde Gesellschaft diesen Wintergarten nicht mieten, sodass ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis nicht vorliege.

Überschussermittlung:

Um- und Zubau, 1. Hj.:	GB	PB	Minderung Überschuss d. Werbungskosten
Diverse Lieferanten	1,446.589,00	1,446.589,00	
Kürzung anteilige Zubaukosten Wintergarten, 1. Hj.		<u>-451.449,35</u>	
Zugang 30.06.2000	1,446.589,00	995.139,65	
AfA	<u>-21.590,88</u>	<u>-14.927,09</u>	<u>-6.663,79</u>
31.12.2000	1,424.998,12	980.212,56	-6.663,79
Um- und Zubau, 2. Hj.:			
Diverse Lieferanten	414.381,00	414.381,00	
Kürzung anteilige Zubaukosten Wintergarten, 2. Hj.		<u>-48.550,65</u>	
Zugang 31.12.2000	414.381,00	365.830,35	

AfA	<u>-3.092,40</u>	<u>-2.743,73</u>	<u>-348,67</u>
31.12.2000	411.288,60	363.086,62	-348,67
Möbelierung:			
Zugang 13.07.2000	100.000,00	0,00	
AfA	<u>-6.250,00</u>	<u>0,00</u>	<u>-6.250,00</u>
31.12.2000	93.750,00	0,00	-6.250,00
Bankspesen und Zinsen:			
Kürzung Bankspesen und Zinsen im Verhältnis Gesamtbaukosten – Baukostenanteil Wintergarten iHv 25 %	89.800,81	67.350,61	-22.450,20

Das Finanzamt folgte der Rechtsansicht des Prüfers und setzte unter Hinweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung mit Bescheid vom 22. Oktober 2001, die im Jahr 2000 erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 15.509,00 S gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert fest.

5. Dagegen wurde mit Schriftsatz vom 8. November 2001 Berufung erhoben. Begründend führten die Berufungswerber aus, dass im Betriebsprüfungsbericht der Wert des laut Betriebsprüfung privat genutzten Wintergartens mit 500.000,00 S netto geschätzt werde. Diese Schätzung sei nicht nachvollziehbar. Laut Schätzgutachten des Arch. Dipl. Ing. WH vom 26. Juni 2001, Seite zehn, Grundriss EG, sei lediglich der runde Vorbau dieses Wintergartens als nicht vermietet eingezeichnet. Dieser Gebäudeteil sei laut Gutachten eher dem privaten Teil zuzurechnen. Der längliche Teil dieses Zubaus angrenzend an die Treppe mit dem Eingang zu diesem Gebäude sei als vermietet festgestellt worden. Der laut Gutachter zum Teil privat genutzte Teil weise eine Größe von rund 20 m² aus.

Auf Seite vier dieses Gutachtens seien die vermieteten Gebäudeteile aufgelistet. Es ergebe sich daher für die anteilige private Nutzung dieser 20 m² folgende Berechnung:

Summe Nutzung der Baulichkeiten Garage/Lagerfläche	222 m ²
<u>Büro/Besprechung</u>	<u>41 m²</u>
	263 m ²
20 m ² davon sind der Privatsphäre zuzuordnen, dh ein Prozentsatz von 7,60 %	
Anschaffungskosten 1. Hj., lt. PB und GB	1,446.589,00
<u>Anschaffungskosten 2. Hj., lt. PB und GB</u>	<u>414.381,00</u>
	1,860.970,00
davon 7,6 % privat	141.434,00

Es würden laut Betriebsprüfung rund 90 % dieser Kürzung auf das 1. Hj. Entfallen; rund 10 % dieser Kürzung auf das 2. Hj., sodass sich folgende AfA-Berechnung ergebe:

1. Halbjahr	1,446.589,00
-------------	--------------

<u>abzügl. Kürzung 90 %</u>	<u>-127.291,00</u>	
	1,319.298,00	AfA, lt. Berufung: 19.691,00
		<u>AfA, lt. BP: 14.927,00</u>
		Differenz 1. Hj: 4.764,00
2. Halbjahr	414.381,00	
<u>abzügl. Kürzung 10 %</u>	<u>-14.143,00</u>	
	400.238,00	AfA, lt. Berufung: 2.987,00
		<u>AfA, lt. BP: 14.927: 2.744,00</u>
		Differenz 2. Hj: 243,00

Es werde daher beantragt, die AfA für den Um- und Zubau mit 22.678,00 S festzusetzen.

Der Prüfer habe die Möblierung als „Essplatzgarnitur“ sowie als „Wohnzimmergarnitur“ bezeichnet. Tatsächlich handle es sich dabei um einen großen Tisch, sechs Stühle und zwei Polstersessel. Laut Mietvertrag würden diese Möbelstücke für Besprechungen, Schulungen etc. dienen und würden auch tatsächlich für diese Zwecke genutzt. Im Privatbereich der Berufungswerber befänden sich bereits eine Wohnzimmer-, eine Esszimmer- sowie eine Küchenessgarnitur.

Da sich die strittige Möblierung im zum Teil privat genutzten Gebäudeteil befände, die beiden Polstersessel im vermieteten Teil aufgestellt seien und diese Möblierung auch zum Teil privat genutzt werde, werde beantragt, einen geschätzten, der Vermietung dienenden Wert von 50 Prozent, somit 50.000,00 anzusetzen und die AfA für die Möblierung mit 3.125,00 S festzusetzen.

Außerdem seien vom Prüfer die Bankspesen und Zinsen im Jahr 2000 mit 25 Prozent gekürzt worden. Der zum Teil privat genutzte Teil betrage aber lediglich 7,6 Prozent.

Die Kürzung der Mieteinnahmen sei zu Unrecht erfolgt, denn es liege einerseits ein Gutachten vor und andererseits sei dem Prüfer auch mitgeteilt worden, dass ein Mietvertrag erst dann erstellt werde, wenn die Bautätigkeit seitens des Baumeisters abgerechnet sei. Dies sei zum Prüfungszeitraum noch nicht der Fall gewesen. Zwischenzeitig liege der Mietvertrag vor. Der Gutachter sei eindeutig zu dem Schluss gekommen, dass die verrechnete und vertraglich vereinbarte Miete von 20.000,00, inklusive Betriebskosten gerechtfertigt sei.

6. Zu den Berufungsausführungen bezog der Betriebsprüfer im Schriftsatz vom 26. November 2001 Stellung:

Der Baukostenansatz des Wintergartens in Höhe von netto 500.000,00 S sei teilweise auf Grund von Auskünften, der mit der Errichtung und Ausstattung beauftragten Lieferfirmen und teilweise auf Grund der vorgelegten Baurechnungen, in Übereinstimmung mit finanzamtinternen Erfahrungswerten ermittelt worden. Dies sei auch dem steuerlichen

Vertreter mitgeteilt worden. Ein Gutachten über die Errichtungskosten dieses Bauprojektes sei nicht vorgelegt worden.

7. Daraufhin brachten die Berufungswerber im Schreiben vom 3. Jänner 2002 vor, dass der strittige Wertansatz des Prüfers dem steuerlichen Vertreter zwar mitgeteilt wurde, von ihm aber schon zu diesem Zeitpunkt erklärt worden sei, dass der Betrag wertmäßig viel zu hoch angesetzt worden sei. Richtig sei, dass kein Gutachten über die Errichtung dieses Bauprojektes erstellt worden sei. Stattdessen sei ein Gutachten über den Wertansatz der Miete vorgelegt worden, aus dem die überwiegende betriebliche Nutzung des Bauprojektes hervorgehe. Die Berechnung des zum Teil privat genutzten Gebäudeteiles lasse sich damit korrekt an Hand der Nutzflächen errechnen.

Der Mietvertrag habe nicht früher vorgelegt werden können, da der Bau bis dato vom Baumeister nicht abgerechnet worden sei, da noch immer einige Baumängel strittig und überdies in der Zwischenzeit Wasserschäden aufgetreten seien. Das Mietverhältnis sei jedoch bereits im Sommer 2000 unbedingt notwendig gewesen, da das vorher angemietete Gebäude geräumt werden musste. Dies sei auch einer der Hauptgründe gewesen, warum dieses Bauprojekt gestartet worden wäre.

8. Im Schriftsatz vom 15. Jänner 2002 wies der Betriebsprüfer neuerlich darauf hin, dass der gesamte Wintergarten von innen nur durch den privaten Wohnbereich betreten werden könne. Ein direkter Innenzugang von den anderen vermieteten Räumen sei nicht möglich. Wollte ein Bediensteter des Betriebes von den unzweifelhaft betrieblich genutzten Räumlichkeiten unmittelbar in das Besprechungszimmer gelangen, müsse er die zur Gänze im Freien befindliche Treppe benützen.

Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat:

9. Im Vorhalt („V“) vom 2. August 2007 bzw im Antwortschreiben („A“) vom 12. September 2007 wurden folgende Fragen behandelt:

9.1. V: *„Dem vorliegenden Plan ist zu entnehmen, dass der strittige Wintergarten im Erdgeschoß einerseits aus einem südlichen, rechteckigen und andererseits aus einem halbkreisförmigen Teil besteht.“*

Herr Dipl. Ing. WH wies in seinem Gutachten vom 26. Juni 2001 einen Teil des südlichen, rechteckigen Abschnittes, nämlich 22,08 m² (9,20 x 2,40 m), dem gewerblich genützten Teil des Wintergartens zu und verwies die Restfläche in den privaten Bereich. In seiner Aufstellung auf Seite 4 sind daher auch nur diese 22,08 m² in der gesamten gewerblich genutzten Fläche (rund 263 m²) enthalten. Der private Anteil ist darin nicht enthalten. Die im Gutachten angeführte Fläche für Büro und Besprechung (rd. 41 m²) setzt sich somit aus 22,08 m² (EG-Besprechung) und 19,07 m² (KG-Büro) zusammen.

In Ihrer Berufung vom 8. November 2001 führen Sie nun aus, dass der privat genutzte Teil rd. 20 m² betrage und dieser in der vom Gutachter ermittelten gewerblich genutzten Gesamtfläche enthalten sei. Der dabei errechnete Privatanteil belaufe sich dabei auf 7,6 Prozent. Nach Ansicht der Referentin müsste aber zunächst die Gesamtfläche um die privat genutzten m² erhöht werden, um einen prozentuellen Privatanteil errechnen zu können."

A: „Ihre Überlegung ist richtig....der private Teil von 20 m² beträgt rd. 7 %."

9.2. V: „Im Zuge der Betriebsprüfung kürzte der Prüfer **sämtliche** Zubaukosten betreffend Wintergarten wegen fehlender Fremdüblichkeit des Vertragsverhältnisses. Zur Ermittlung der Herstellkosten der einzelnen Räumlichkeiten (Lagerraum, Büroräume und Wintergarten) wurde jede einzelne Eingangsrechnung auf ihre räumliche Zurechnung hin überprüft. Aus der beiliegenden, während der Prüfung erstellten Aufstellung ist daher zusammenfassend Folgendes ersichtlich:

	Gesamt-ER/netto	gesamte Vorsteuern	davon Wintergarten (netto)	davon Vorsteuern (20 %)
1. Halbjahr	1.516.311,34	303.168,96	451.449,35	90.289,87
2. Halbjahr	344.134,02	69.210,96	48.550,65	9.710,13
Summe	1.860.445,36	372.379,92	500.000,00	100.000,00

In seiner Stellungnahme vom 26. November 2001 wies der Prüfer darauf hin, dass die Herstellungskosten des Wintergartens teilweise auf Grund von Auskünften der beauftragten Lieferfirmen und teilweise auf Grund der vorgelegten Baurechnungen, in Übereinstimmung mit finanzamtinternen Erfahrungswerten, ermittelt wurden. Da kein Gutachten über die Errichtungskosten des Bauprojektes erstellt wurde, war der Prüfer auf Auskünfte von Lieferanten, Rechnungsinhalte und interne Erfahrungswerte angewiesen.

In der Berufungsschrift vom 8. November 2001 richten Sie sich gegen die vom Prüfer ermittelten Herstellungskosten des Wintergartens in Höhe von 500.000,- S (netto) und berechnen die Kürzung der Herstellungskosten um den privat genutzten Teil anhand einer Verhältnisrechnung [Relation zwischen Gesamtfläche (263 m²) und Privatfläche (20 m²) – siehe oben Pkt. 1]. Ihren Ausführungen zufolge besteht somit Einigkeit darüber, dass der westliche Teil (Essplatz) wegen unmittelbaren Bezugs zur privaten Lebensführung aus der Einkünfteermittlung auszuscheiden ist.

Hinsichtlich Ihrer Berechnung stellen sich allerdings folgende Fragen:

*Nach vorliegendem Plan beträgt die Gesamtfläche des Wintergartens rund 43 m², davon werden rund 22 m² gewerblich genutzt. Der Rest (21 m², ds 48,8 % der Gesamtfläche) ist laut Gutachten dem privaten Bereich zuzuordnen. Die Herstellkosten für den Wintergarten sind bekannt (500.000,-). Wieso kürzen Sie die gesamten Herstellkosten (1.860.970,- S) um einen nach m² ermittelten Prozentsatz (7,6 %), wenn aber **nur** die Zuordnung der Herstellkosten des Wintergartens strittig ist?"*

A: „Nachdem die gesamte Zubaufäche (283 m²) bekannt ist und auch der privat genutzte Teil mit 7% dieser Fläche lt Gutachten unbestritten ist, brauche ich die Herstellkosten für den Wintergarten nicht mehr schätzen, da ich auch die Gesamtbaukosten incl. Wintergarten kenne (ATS 1.860.445,36). Ziehe ich die 7 % private Fläche von den Gesamtbaukosten ab, erhalte ich die gewerblich genutzte und vermietete Fläche."

9.3. V: „Tatsache ist, dass der südliche, rechteckige Teil des Wintergartens nicht nur einen Außenzugang aufweist, sondern auch von den privat genutzten Räumen aus, nämlich vom Schlafzimmer, Wohnzimmer und Esszimmer problemlos betreten werden kann. Den vorliegenden Fotos nach, vermittelt der strittige Raum eine dementsprechend private Atmosphäre und lässt eine ausschließliche betriebliche Nutzung auf Grund der Ausstattung

bzw Einrichtung nicht erkennen. So wurde auch im Zuge der Besichtigung während der Betriebsprüfung von Herrn Bw. eingestanden, den Besprechungsraum ebenso für private Zwecke zu benützen (Aktenvermerk vom 15. März 2001).

Dieser doch nicht unerhebliche Bezug zur privaten Lebensführung rechtfertigt eine nähere Untersuchung, inwiefern dieser Raum tatsächlich einer fremdüblichen Vermietung zugeführt wurde.

§ 20 EStG 1988 verweist nämlich Aufwendungen, die den Haushalt bzw die Lebensführung des Steuerpflichtigen betreffen, in den Bereich der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB 22.02.2007, 2006/14/0020) liegt dem Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen der Gedanke der Steuergerechtigkeit zugrunde. Es soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes/ seiner Tätigkeit eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was unsachlich gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Tätigkeiten nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuertem Einkommen tragen müssen.

Solche unter § 20 EStG 1988 subsumierbare Aufwendungen verlieren ihre steuerliche Unbeachtlichkeit auch nicht deswegen, weil ein zivilrechtlich gültiger Bestandsvertrag abgeschlossen wurde. Dies gilt auch dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten. Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist nämlich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts maßgeblich (§ 21 BAO)."

A: *„Herr Bw. hat bei der Betriebsprüfung eingestanden, den Besprechungsraum auch für private Zwecke zu nutzen. Der Raum, den Herr Bw. aber angesprochen hat, ist der bereits im Gutachten als privat genutzt bezeichnete Raum; also jene 20 m² oder 7 %, die bereits abgezogen wurden. Der rechteckige, südliche Teil des Wintergartens wird betrieblich genutzt; dies ist auch im Gutachten festgehalten. § 20 EStG ist daher gegenstandslos, weil der von Herrn Bw. angesprochene Besprechungsraum von 20 m² als privat zu behandeln ist und der südliche, rechteckige Teil zur Gänze betrieblich genutzt wird."*

9.4. V: *„Dem vorliegenden Anlageverzeichnis nach wurden im Jahr 2000 ein großer Tisch, sechs Stühle sowie zwei Polstersessel im Wert von 100.000,- € angeschafft (Nutzungsdauer: 8 Jahre) und sodann laut Mietvertrag an die GmbH vermietet. Aus dem Gutachten vom 26. Juni 2001 geht allerdings nicht hervor, dass die Benützung der Einrichtungsgegenstände in den Mieterlösen enthalten ist. Nehmen Sie dazu bitte Stellung.*

Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter sind, wenn sie gemischt, also zum Teil privat, zum Teil beruflich veranlasst sind, zur Gänze nicht abzugsfähig. Solche Aufwendungen, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung in gleicher Weise privat wie auch beruflich bzw betrieblich verwendet werden können, können nur dann einkünftermindernd in Ansatz gebracht werden, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis der (nahezu) ausschließlichen beruflichen bzw betrieblichen Verwendung erbringt (VwGH 27.03.2003, 2001/15/0038). Dieser Nachweis konnte bisher nicht erbracht werden."

A: *„Wie bereits in der Berufung angeführt, dient die Garnitur, bestehend aus einem Besprechungstisch, 6 Stühlen sowie 2 Polstersesseln auch für geschäftliche Besprechungen. Dies ist auch dem Betriebsprüfer bekannt. Es gibt im gesamten betrieblichen Bereich sonst keine Möglichkeit, um mit Kunden, Vertretern oder Lieferanten Besprechungen abzuhalten, da hier auch Muster und Pläne auszubreiten sind. Diese Besprechungsgruppe wird aber auch unbestritten privat genutzt.....Die Benützung dieser Einrichtungsgegenstände für betriebliche Zwecke ist im Mieterlös enthalten."*

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Berufungswerber sind laut Grundbuchsatzug (KG ABC) je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaft U. Im Jahr 2000 erweiterten die Berufungswerber das bestehende Wohngebäude um einen Wintergarten im Erdgeschoss und um Lager- bzw Büroräumlichkeiten im Kellergeschoss. Ab 1. Juni 2000 wurden diese Räume an die Firma AGmbH. vermietet. Laut Firmenbuchsatzug des Landesgerichtes Wels (FN xxx) waren die Berufungswerber an der Mieterin zu gleichen Teilen beteiligt. Als handelsrechtliche Geschäftsführer werden ebenfalls beide Berufungswerber angeführt. Ein schriftlicher Mietvertrag wurde im November 2001 abgeschlossen.

Laut vorliegendem Plan besteht der Wintergarten im Erdgeschoss aus einem südlichen, rechteckigen Teil, der fließend in einen dreiviertelkreisförmigen Teil übergeht. Eine bauliche Trennung dieser beiden Einheiten liegt nicht vor. Im Gutachten wurde die Möglichkeiten einer mobilen Trennung mittels eines Paravents angesprochen.

Zu erreichen ist der Wintergarten einerseits durch den privaten Wohnbereich und zwar konkret durch eine Türe im privaten Esszimmer, eine Türe im privaten Wohnzimmer und eine Türe im privaten Schlafzimmer. Andererseits kann der Wintergarten von außen durch eine Terrassentür betreten werden. Diese Terrassentür führt im Außenbereich zu einer nicht überdachten, teilweise begrünten Dachterrasse (im Plan als Dachgarten bezeichnet), die dem Privatbereich zuzuordnen ist bzw zu einer nach unten führenden Außentreppe. Auf dem vorliegenden Foto der Terrasse sind Gartenmöbel (Esstisch und Stühle) sowie eine Hollywood-Schaukel zu erkennen. Will daher die Mieterin den Wintergarten für ihre betrieblichen Zwecke nutzen, müssen die an Besprechungen teilnehmenden Personen entweder den privaten Wohnbereich durchqueren oder von außen über die Terrassentür eintreten.

Im kreisförmigen Teil des Wintergartens befindet sich eine Essplatzgruppe, bestehend aus einem Tisch und sechs Stühlen. Der rechteckige Teil ist mit einer Sitzgruppe eingerichtet, bestehend aus zwei Sofas aus Rattan sowie zwei Couchtischen. Der wohnliche Charakter des Wintergartens wird außerdem durch diverse Wohnaccessoires unterstrichen.

Während die Tatsache der Zuordnung des runden, westlichen Teils des Wintergartens zum Privatbereich zwischen den Parteien außer Streit steht, ist die Verwendung des südlichen, rechteckigen Teils strittig:

Herr Bw. gab im Zuge der Prüfung bekannt, **den Wintergarten** auch für Privatzwecke zu verwenden. Dem Argument der Berufungswerber, dass es sich dabei nur um den ohnehin privaten runden Teil des Wintergartens gehandelt habe, kann nicht gefolgt werden.

Einerseits hat sich Herr Bw. nämlich zur gesamten Einheit „Wintergarten“ geäußert und damit auch eine private Verwendung des gesamten Wintergartens zugestanden. Andererseits handelt es sich dabei - ungeachtet der Möglichkeit einen mobilen Paravent zu verwenden - um einen einzigen Raum, der nur in seiner Gesamtheit beurteilt werden kann. Auf Grund dieser Einheitlichkeit des Raumes erscheint es unglaublich, dass die Berufungswerber den rechteckigen Teil nicht auch privat genutzt haben sollen, zumal auch dieser als Wohnraum prädestiniert erscheint. Für diese Vermutung spricht auch die Tatsache, dass die Berufungswerber eingestanden haben, die Möblierung des Wintergartens, nämlich den *„Besprechungstisch, 6 Stühle sowie 2 Polstersessel auch für geschäftliche Besprechungen“* genutzt zu haben. *„...Diese Besprechungsgruppe wird aber auch unbestritten privat genutzt“*. Um aber die Polstersessel (vielmehr Sofas) privat benützen zu können, muss logischerweise auch der rechteckige Teil des Wintergartens privat benützt werden.

Hinsichtlich der Ausführungen im Gutachten des Sachverständigen Dipl.Ing.WH vom 26. Juni 2001, dass *„die gewerbliche Nutzung des südlichen Wintergartens eindeutig nachvollziehbar“* sei (Zweck des im Auftrag der Berufungswerber erstellten Gutachtens war u.a. die Feststellung, *„inwiefern die vermieteten Flächen gewerblich tatsächlich genutzt werden, bzw. bauliche Aufwendungen steuerlich geltend gemacht werden können“*), ist zunächst grundsätzlich zu bemerken, dass auch Gutachten der freien Beweiswürdigung nach § 167 BAO unterliegen und ihnen keine erhöhte Beweiskraft zukommt. Den inhaltlichen Ausführungen ist dahingehend zu widersprechen, als es denkmöglich erscheint, eine Feststellung hinsichtlich der tatsächlichen, **ständigen** Nutzung des Wintergartens zu treffen, da ein Lokalaugenschein eines Gutachters lediglich eine, auf diesen Zeitpunkt bezogene Momentaufnahme der Nutzung darstellt, aber keine Rückschlüsse auf den tatsächlichen Verwendungszweck vor und nach dem Lokalaugenschein zulässt, zumal der Raum zweifelsfrei den Charakter eines Wohnraumes aufweist. Überdies dient ein Gutachten lediglich der fachmännischen Beurteilung von Tatsachen, keinesfalls aber zur Lösung von Rechtsfragen (VwGH 17.12.1993, 93/15/0094). Ob daher *„bauliche Aufwendungen steuerlich geltend gemacht werden können“*, ist eine, ausschließlich von den Abgabenbehörden zu beurteilende Rechtsfrage.

II. Rechtliche Erwägungen:

Gemäß **§ 16 Abs 1 EStG 1988** sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Aufwendungen oder Ausgaben für

den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies ausdrücklich zugelassen ist.

Nach **Ziffer 8** dieser Bestimmung zählen zu den Werbungskosten die Absetzungen für Abnutzung und Substanzverringerung (§§ 7 und 8).

§ 20 EStG 1988 normiert für sämtliche Einkunftsarten ein Abzugsverbot für mit der Privatsphäre im Zusammenhang stehende Aufwendungen. So dürfen nach **Abs 1 Z 1** dieser Bestimmung die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Abs 1 Z 2 lit. a normiert, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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, keine steuerliche Berücksichtigung finden und daher dem Abzugsverbot unterliegen.

Mit dieser Bestimmung hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von „Einkünften“ zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen. Dies auch dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten (VwGH 16.12.1998, 93/13/0299; 23.05.2007, 2003/13/0120).

1. Nahe Angehörigenproblematik

Die Berufungswerber begründeten mit der A GmbH ein Bestandsverhältnis und erzielten daraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 Abs 1 Z 1 EStG 1988. An der Mieterin waren die Berufungswerber nicht nur zu gleichen Teilen beteiligt, sondern darüber hinaus auch als Geschäftsführer tätig. Der beherrschende Einfluss auf den Willen der juristischen Person war daher zweifelsfrei gegeben und es ist zu hinterfragen, ob diese Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB 11.05.2005, 2001/13/0209; 20.04.2006, 2002/15/0106) finden nämlich **Verträge zwischen nahen Angehörigen** unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich nur dann Anerkennung, wenn die Vereinbarungen

- nach außen ausreichend in Erscheinung treten,
- einen eindeutigen, klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und

- auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Kriterien haben ihre Bedeutung ausschließlich im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen daher in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 30.06.1994, 92/15/0221). Heranzuziehen sind diese Grundsätze auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, sodass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung (VwGH 22.11.2006, 2004/15/0139; 26.07.2007, 2005/15/0013). Entspricht die Vertragsgestaltung nicht, so sind die mit der Nutzung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen als nicht abzugsfähige Aufwendungen der privaten Lebensführung gemäß § 20 Abs 1 EStG 1988 anzusehen.

An der gegenständlichen Vertragsgestaltung bestehen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt, womit eine genaue Prüfung des Mietverhältnisses gerechtfertigt ist. Fraglich erscheint vor allem die **Fremdüblichkeit der Vermietung des Wintergartens**.

Ein bei dieser Prüfung vorzunehmender Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen anzustellen, wobei die Fremdüblichkeit aus der Sicht beider Vertragsparteien, somit des Vermieters und der Mieterin, zu beurteilen ist (VwGH 10.07.1996, 94/15/0039). Maßgebliches Kriterium ist dabei die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis (VwGH 21.03.1996, 95/15/0092).

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats scheitert die Anerkennung des Mietverhältnisses hinsichtlich des Raumes „Wintergarten“ an der geforderten Fremdüblichkeit und zwar aus folgenden Überlegungen:

1.1. Gegenstand des Mietvertrags ist u.a. *„ein in Form eines Halbrundes errichteter Zubau mit Büro- und Besprechungsräumen“*. Es befindet sich kein Passus im Vertrag, der zwischen privaten und vermieteten Teilen differenziert. Somit liegt dem zivilrechtlichen Bestandsvertrag (mit allen damit verbundenen Rechten und Pflichten) der gesamte Wintergarten (einschließlich des runden Teils und der dazugehörigen Möblierung) zu Grunde. Der Vertragsgegenstand ist diesbezüglich klar und zweifelsfrei umschrieben.

Demgegenüber wurde sowohl im Rechtsmittelverfahren als auch im Gutachten vorgebracht, den runden Teil **privat** zu nützen. Diese Raumeinheit, samt der Möblierung wurde daher entgegen der vertraglichen Vereinbarungen nicht der Vermietung unterworfen. Diese Vertragsabweichung lässt sich nur mit dem bestehenden Naheverhältnis begründen. Ein

fremder Mieter hätte nämlich bei gleich bleibender Miete (20.000,- S) auf Erfüllung des Vertragsinhalts beharrt und nicht zugelassen, einen Teil des Raumes an die Vermieter wegen privater Nutzung abzugeben, noch dazu, wenn **keine genaue Benützungsregeln** festgelegt wurden.

1.2. Im Mietvertrag wurde die Abgrenzung zu den angrenzenden Privaträumen zwar grundsätzlich geregelt, nämlich, dass *„die dem Mietgegenstand angrenzenden Privaträume abzuschließen sind undauch seitens der Vermieter dafür zu sorgen ist, dass keine dem Mieter betriebsfremde Personen Zutritt zu den Mieträumen gewährt wird. Weiters ist dem Mieter auch jederzeit der Zutritt zum Wintergarten EG zu gewähren.“*

Auch diese vertragliche Vereinbarung wurde von den Berufungswerbern definitiv nicht eingehalten, da die private Nutzung des Wintergartens feststeht und eine abschließbare, bauliche Trennung zwischen runden und rechteckigen Teil nicht besteht. Dieser Umstand berechtigt nach den Erfahrungen des allgemeinen Lebens zur Annahme, dass damit auch betriebsfremde, der Familie und deren Bekanntenkreis angehörige Personen Zutritt zum behaupteten Mietobjekt hatten. Dass diese geduldete Vertragswidrigkeit aber nur aus dem Naheverhältnis resultieren kann, liegt auf der Hand.

1.3. Es steht außer Streit, dass der Wintergarten nur über eine Terrassentür von außen betreten werden kann. Um also Besprechungen abhalten zu können, müssten die teilnehmenden Personen samt ihren Unterlagen bei jeder Witterung, also auch bei starkem Regen und Schneefall die Außentreppe benützen, um in den dafür vorgesehenen Raum zu gelangen. Fraglich ist zudem, wie man ohne Zutun der Vermieter in den Wintergarten gelangt, da Terrassentüren in der Regel nur von innen geöffnet werden können. Außerdem ist es bei Besprechungen üblich, Kaffee und Getränke zu servieren, die ebenfalls über den Außenbereich transportiert werden müssten. Dass diese Vorgangsweise tatsächlich auch so gehandhabt wurde, ist unglaublich. Diese Feststellung wurde den Berufungswerbern in der Stellungnahme des Prüfers vom 15. Jänner 2002 vorgehalten und blieb unbeanstandet.

Vielmehr ist auf Grund der Identität von geschäftsführenden Gesellschaftern und Vermietern und der dadurch bestehenden gemeinsamen Interessenslage anzunehmen, dass sowohl die Mitarbeiter, als auch die Kunden, Lieferanten und Vertreter der Mieterin über den Privatbereich in den Wintergarten gelangten und auch bei der Bewirtung auf die leicht erreichbaren privaten Einrichtungen zurückgegriffen wurde. Damit bestand eine Vermischung zwischen Privat- und Vermietungssphäre, die aus objektiver Sicht zwischen Fremden, vor allem aus der Sicht eines fremden Vermieters in dieser Form nicht geduldet worden wäre und damit als fremdunüblich anzusehen ist.

1.4. Unbestritten ist weiters die Tatsache, dass die nicht vermietete und daher dem Privatbereich zuzuordnende Dachterrasse auf direktem Weg vom privaten Wohnbereich aus, nur über den Wintergarten erreicht werden kann. Wollten die Vermieter also im Sommer den Dachgarten benützen, müssten sie die Außentreppe benützen, obwohl die privaten Räume, vor allem der Küchenbereich, ungleich näher gelegen wären. Dass vielmehr, vor allem bei privaten Bewirtungen, der direkte Weg über den Wintergarten genommen wurde, ist nahe liegend und entspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens. Ein fremder Mieter hätte jedoch zweifelfrei diese Mitverwendung nicht akzeptiert. Die Fremdunüblichkeit ist dabei offensichtlich und findet darüber hinaus auch keine Deckung im Mietvertrag.

2. Aufwendungen für Haushalt und private Lebensführung

Selbst wenn die Vereinbarung einem Fremdvergleich standhalten würde, wäre damit für den Ausgang des Berufungsverfahrens noch nichts gewonnen, da das Abzugsverbot auch dann besteht, wenn außersteuerliche Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung maßgeblich waren. Entscheidend ist vielmehr, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand bzw Werbungskosten geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses in wirtschaftlichem Zusammenhang steht (23.05.2007, 2003/13/0120).

Der in Streit stehende Wintergarten ist objektiv betrachtet als Wohnraum eingerichtet und als solcher zu qualifizieren. Er wurde nachträglich zugebaut und schließt an die Wohnräume der Berufungswerber an. Ungeachtet der Möglichkeit einen mobilen Paravent zu verwenden, handelt es sich dabei um einen einzigen Raum, der nur in seiner Gesamtheit beurteilt und nicht in Einzeleinheiten „zerlegt“ werden kann (siehe dazu VwGH vom 25.02.2004, 2003/13/0124, hinsichtlich Beurteilung eines gemischt genutzten Arbeitszimmers: der Gerichtshof vertrat dabei die Auffassung, dass die Unterteilung eines gemischt genutzten Raumes durch eine bloße Regalwand keine Beseitigung der gemischten Nutzung des mit der Regalwand unterteilten Raumes bewirke).

Der Wintergarten kann vom privaten Wohnbereich von drei Seiten, unter anderem auch vom Schlafzimmer (das in der Regel dem besonderen persönlichen Intimbereich zuzuordnen ist) aus, betreten werden. Diese enge Anbindung an den Privatbereich der Berufungswerber und die damit verbundene jederzeitige Möglichkeit des Zutritts in das Vermietungsobjekt, sowie das Eingestehen der tatsächlichen privaten Nutzung, lässt eine nach objektiven Gesichtspunkten zuverlässige Abgrenzung zwischen Vermietung und privater Nutzung nicht zu. Eine Teilung des Wintergartens in einen steuerlich beachtlichen und in einen privaten Teil lässt sich auf Grund der vorliegenden Sachlage nicht durchführen.

Werbungskosten können aber nur dann steuerlich als Abzugsposten berücksichtigt werden, wenn sich eine eindeutige Trennung zwischen ausschließlicher beruflichen Nutzung und privater Lebensführung ergibt. Im Falle der Undurchführbarkeit einer solchen Trennung und damit dem Vorliegen einer Mischverwendung, gehört der Gesamtbetrag der Aufwendungen, die mit der Nutzung des Raumes im wirtschaftlichen Zusammenhang stehen – einschließlich der auf die Wohnung entfallende AfA – zu den gemäß § 20 Abs 1 EStG 1988 nichtabzugsfähigen Aufwendungen für die Lebensführung. Dass dieser Raum gelegentlich auch als Besprechungsgelegenheit verwendet wird, lässt ihn nicht schon deshalb zum Gegenstand einer steuerlich beachtlichen Vermietung werden, sondern lässt sich ausschließlich mit dem unstrittig vorliegenden Naheverhältnis begründen.

3. Zusammenfassung

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das Mietverhältnis in seiner tatsächlichen Ausgestaltung nicht den oben angeführten Kriterien standhält. Weder ein fremder Mieter noch ein fremder Vermieter hätten derartige Eingriffe in das Vertragsverhältnis und in die Privatsphäre geduldet. Der Wintergarten wurde entgegen der vertraglichen Vereinbarung einer Mischverwendung zugeführt, die sich ausschließlich mit dem unbestrittenen Naheverhältnis erklären lässt. Der Wintergarten dient nach seiner objektiven Beschaffenheit und seiner Eingliederung in den Privatbereich vorwiegend der privaten Bedürfnisbefriedigung. Es ist objektiv nicht erkennbar und auch aus den tatsächlichen Umständen nicht erschießbar, dass dieser Raum ausschließlich und unmittelbar der Vermietung dient. Die Vermietung des strittigen Wintergartens ist somit ungeachtet des zivilrechtlichen Bestandsvertrages als steuerlich unbeachtlich anzusehen.

4. Bemessungsgrundlage für Absetzung für Abnutzung (AfA), Bankspesen und -zinsen

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage der AfA der außer Streit stehenden vermieteten Räumlichkeiten wird die Ansicht der Berufungswerber nicht geteilt, dass eine Aufteilung an Hand eines Prozentsatzes zu ermitteln sei. Diese Vorgangsweise würde nämlich zu einem krass unrichtigen Ergebnis führen, da Baukosten je nach Verwendungszweck und Bauweise naturgemäß unterschiedlich hoch sind. So fallen in der Regel für Lagerräume und Produktionshallen niedrigere Baukosten an, als für Büro- und Besprechungsräume. Wintergärten sind durch den relativ hohen Glasanteil und der damit erforderlichen Isolierung ebenfalls anders zu bewerten.

Diese unterschiedliche Kostenstruktur ist auch klar aus der Aufstellung des Prüfers ersichtlich. Demnach sind die Anschaffungskosten in Höhe von

- 985.056,- S dem Lagerraum zuzurechnen, d.s. bei rd. 222 m² **4.437,- pro m²,**
- 361.785,- S den Büroräumen zuzurechnen, d.s. bei rd. 19,07 m² **18.971,- pro m²**
und
- 11.628,- S dem Wintergarten zuzurechnen, d.s. bei rd. 43 m² **11.628,- pro m²**

Diese Aufteilung der Anschaffungskosten anhand der vorgelegten Baurechnungen, in Übereinstimmung mit finanzamtinternen Erfahrungswerten, wurde den Berufungswerbern im Zuge des Betriebsprüfungs- und im Rechtsmittelverfahren vorgehalten. Es wurden keine Einwendungen vorgebracht.

Es ist daher nicht einsichtig, warum als Bemessungsgrundlage ein prozentueller Anteil aus einer Gesamtsumme herangezogen werden soll, obwohl objektive Anhaltspunkte für eine **konkrete Zuordnung** der Kosten zu den einzelnen Bauabschnitten bestehen und diese Zuordnung ein wesentlich anderes Ergebnis bringt als eine ungenaue Verhältnisrechnung. Da keine stichhaltigen Einwendungen vorgebracht wurden, sieht sich der Unabhängige Finanzsenat nicht veranlasst, von den Berechnungen des Prüfers abzugehen.

5. Möblierung

Grundlegende Aussage des § 20 Abs 1 Z 2 lit. a EStG 1998 ist die, dass Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, wenn sie gemischt, also zum Teil privat, zum Teil beruflich veranlasst sind, zur Gänze nicht abzugsfähig sind. Anderes gilt nur, wenn feststeht, dass das betreffende Wirtschaftsgut (nahezu) ausschließlich beruflich oder betrieblich genutzt wird. Diesbezügliche Aufwendungen können nur dann einkünftermindernd in Ansatz gebracht werden, wenn der Steuerpflichtige den **Nachweis** der (nahezu) ausschließlich beruflichen bzw betrieblichen Verwendung erbringt.

Es hat also derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend macht, im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw betriebliche Sphäre betreffen (VwGH 27.03.2003, 2001/15/0038). Folglich ist der gesamte Betrag dann nicht abzugsfähig, wenn sich die Aufwendungen für die Lebensführung und die Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen und abgrenzen lassen.

Diesem Abzugsverbot liegt der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was unsachlich gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche

Verbindung zwischen beruflichen und privaten Tätigkeiten nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuertem Einkommen tragen müssen (VwGH 22.02.2007, 2006/14/0020).

Die strittige Möblierung besteht nicht nur ausnahmslos aus Gegenständen, die typischerweise dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, sondern diese wurden nach Angaben der Berufungswerber auch tatsächlich einer Mischverwendung zugeführt, die sich nicht einwandfrei trennen lässt. Damit zählen die Aufwendungen für die Möblierung im Sinne des Aufteilungsverbotens gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit. a EStG 1998 zur Gänze zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben.

6. Kürzung der Mieteinnahmen

Auf Grund der steuerlichen Unbeachtlichkeit des Mietvertrages hinsichtlich des Wintergartens sind nicht nur die Werbungskosten, sondern auch dementsprechend die Mieteinnahmen zu kürzen. Im erstinstanzlichen Umsatzsteuerbescheid wurde diese Kürzung vorgenommen, **nicht jedoch im Feststellungsbescheid**. Der Prüfer ermittelte einen Anteil des Wintergartens an den vorliegenden Gesamtbaukosten von rund 25 Prozent. Analog zu den umsatzsteuerlichen Erlöskürzungen werden somit nun auch im ertragsteuerlichen Feststellungsverfahren die Einnahmen um 25 Prozent vermindert, sodass im Jahr 2000 Einnahmen in Höhe von 125.000,- S (anstelle von 160.000,- S) festzusetzen sind.

7. Ermittlung des Überschusses der Werbungskosten über die Einnahmen

- 20.204,00 Verlust lt. Erklärung
- 35.000,00 Einnahmengkürzung
- 35.712,66 Berichtigungen lt. BP
- **19.491,34 Überschuss**

Insgesamt war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Aufstellung der Aufteilung der Einkünfte

Linz, am 22. Jänner 2008