

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Elisabeth Leitner, gegen die Bescheide des Finanzamtes Mödling betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1997 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und/bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Beim Bw. handelt es sich um ein Einzelunternehmen mit dem Betriebsgegenstand "Erzeugung von gewerblichen Elektroapparaten".

Strittig ist die Nichtanerkennung einer Liegenschaft in G. als notwendiges Betriebsvermögen im Sinne des § 4 EStG 1988, welche im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über die Jahre 1995 bis 1997 betreffend die Aufwendungen

- für Betriebskosten in Höhe von S 30.458,77, S 27.215,38 und S 52.294,60,
- und Leasing in Höhe von S 122.830,36, S 130.909,08 und S 115.947,--

zuzüglich Vorsteuer nicht anerkannt wurden. Laut Tz. 23 des Prüfungsberichtes führte die BP wie folgt aus:

Liegenschaft in S., H.straße bzw. G.

"A) Aktenlage:

1.) Im Einkommensteuerakt befinden sich folgende Hinweise bzw. Bescheide des Magistrats der Stadt W., jeweiliges Magistratisches Bezirksamt, betreffend Betriebsstandort des Elektromechaniker- und Elektromaschinenbauergewerbes, ausgeübt durch Herrn Ing. K.:

- a) Bescheid vom 13.11.1986 über Standort I.gasse samt Kenntnisnahme der Verlegungsanzeige an den Standort P.straße;
- b) Mitteilung des Abgabepflichtigen vom 13.8.1986 über Standortverlegung;
- c) Bescheid vom 4.1.1984 über Kenntnisnahme der Standortverlegung von D.straße nach I.gasse;
- d) Verständigung über Gewerbescheinausfertigung vom 1.2.1982 für Standort D.straße;
- e) Fragebogen anlässlich Betriebseröffnung vom 19.8.1976 mit Betriebsort S.gasse;
- f) Hinweise auf eine Betriebsstätte in Niederösterreich sind im Steuerakt nicht enthalten (Hinweis auf Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht im Sinne des §§ 119, 120 BAO).

2.)

- a) In den Gewinn- und Verlustrechnungen der Jahre 1993 bis 1997 wurden die Leasingraten für die Liegenschaft und das Bauwerk als Betriebsausgabe (Mitaufwand) abgesetzt;
- b) eine Aktivierung der angeblich betrieblich genutzten Grundstücks- und Gebäudeteile ist nicht erfolgt, obwohl die betriebliche Nutzung des Gebäudes lt. Angaben des Abgabepflichtigen mehr als 39 % beträgt und im vorliegenden Fall eines Kauf-Leasing-Vertrages die Aktivierung als Betriebsvermögen (im Fall des Nachweises der tatsächlichen betrieblichen Nutzung) geboten gewesen wäre.

B) Feststellungen und Maßnahmen der Betriebsprüfung:

1.) Augenschein gem. § 182 Abs. 1 BAO:

Zum Zweck der Klärung der tatsächlichen Verwendung der Liegenschaft hat am 30. August 1999 in Anwesenheit des Abgabepflichtigen ein Augenschein stattgefunden. Dabei wurden folgende Beobachtungen gemacht:

- a) Beim Eingang befindet sich weder ein Firmenschild noch ein sonstiger Hinweis auf eine allfällige geschäftliche Tätigkeit (wie etwa entsprechendes Schild oder Beschriftung der Gegensprechanlage);
- b) Spuren eines LKW-Verkehrs (Zubringer- oder Abholdienst) wurden auf dem Grundstück nicht beobachtet;
- c) das Ergebnis der Besichtigung des Kellers und des als "Büroraum" bezeichneten Zimmers ist in einem Vorhalt an den Abgabepflichtigen (Arbeitsbogen S. 323 oder 327) dargestellt;
- d) während des Augenscheins hat sich kein Dienstnehmer des geprüften Unternehmens im Gebäude befunden.

2.) Telefonanschluss:

Im amtlichen Telefonbuch scheint der Abgabepflichtige mit den Adressen P.straße (Betrieb) und T.gasse (Wohnung) auf.

Betreffend die Liegenschaft in S./G. besteht lt. Fernsprechauskunft (eingeholt am 12.4.2000) nur eine Geheimnummer.

3.) Briefpapier:

Auf dem vom Abgabepflichtigen verwendeten Briefpapier (Arbeitsbogen Seite 173) scheint als Adresse nur die P.straße auf.

4.) Personal:

Auf Befragen hat der Abgabepflichtige angegeben, dass sich eine Dienstnehmerin ein- oder zweimal jeweils für einen Tag zur Arbeitsleistung im Haus befunden hätte. Die vom Personal verrichteten Arbeitsleistungen wurden somit ausschließlich in den Geschäftsräumen in der P.straße erbracht.

5.) Ort der Durchführung der Betriebsprüfung:

Die Prüferin hat sich während der Dauer der Betriebsprüfung in den Geschäftsräumen in der P.straße aufgehalten, wo auch alle Besprechungen mit dem Abgabepflichtigen und der Steuerberaterin stattgefunden haben.

Während der Dauer der Betriebsprüfung hat sich der Abgabepflichtige stets in der P.straße aufgehalten.

6.) Beschäftigung des Abgabepflichtigen:

Der Abgabepflichtige übt neben seiner Tätigkeit als Einzelunternehmer auch noch folgende Funktionen aus:

- a) Gesellschafter und Geschäftsführer der Firma M. mit Standort in der P.straße;
- b) Komplementär der Firma Ing. F., mit Standort in der P.straße;

7.) Räumliche Lage:

Das Objekt befindet sich in G. bei S., ist vom Geschäftsstandort in der P.straße ca. 15 km (Luftlinie) entfernt, und selbst mit einem Auto nur schlecht erreichbar.

Der Abgabepflichtige hat im Bp-Verfahren auch nicht behauptet, dass jemals ein Kunde oder ein Lieferant das Objekt betreten hätte.

C. Vorhaltsbeantwortung vom 14.3.2000 und sonstige Einwendungen des Abgabepflichtigen:

Die Vorhaltsbeantwortung ist im Arbeitsbogen (Seite 334 bis 337) abgelegt.

Zu Punkt 2 der Vorhaltsbeantwortung:

- a) Das Vorbringen des Abgabepflichtigen ist insofern widersprüchlich, als ein eventueller Misserfolg der Firma F. dazu geführt hätte, dass in der P.straße noch ein zusätzliches Raumangebot entstanden wäre, sodass in diesem Fall eine Veranlassung, Räumlichkeiten im Haus in G. eigenbetrieblich zu nutzen, noch geringer gewesen wäre;
- b) Wenn im Leasingvertrag unter Punkt VI/1 davon die Rede ist, dass das Objekt in G. für private und berufliche Zwecke benutzt werden kann, ist das bloß eine Folge der Anwartschaft auf das Eigentumsrecht (§ 354 ABGB) und vermag über die tatsächliche Nutzung (§ 115 Abs. 1 BAO) überhaupt nichts auszusagen.
- c) die Art der Abrechnung von Strom, Gas, Wasser, Versicherung usw. in der P.straße ist für die Beurteilung der privaten oder betrieblichen Nutzung von Gebäudeteilen des Hauses in der G. nicht kausal, weshalb eine weitere Auseinandersetzung mit diesem Vorbringen gem. § 183 Abs. 3 BAO wegen Unerheblichkeit unterbleiben kann.

Zu Punkt 3 der Vorhaltsbeantwortung:

Zeitaufwand für (Weiter-) Bildung führt nicht zu einer Betriebsstätte, weil viele Dienstnehmer, Freiberufler und Unternehmer die verschiedensten Fortbildungsmöglichkeiten nutzen (auch und vor allem in ihrer Freizeit), ohne dass dies zu steuerlich abzugsfähigem Aufwand für die Nutzung ihrer Privaträume führen würde.

Zu Punkt 4 der Vorhaltsbeantwortung:

- a) Die Behauptung, dass laufende Buchungsunterlagen in der G. bearbeitet würden, steht im Widerspruch zu den von der Prüferin beobachteten Tatsachen: Die laufende Buchhaltung wird von der Ehegattin des Abgabepflichtigen, Frau K., geführt und diese verrichtet ihre Arbeitsleistungen ständig in den Geschäftsräumen in der P.straße;
- b) durch die Ablage von Buchhaltungsunterlagen und Korrespondenz wird ein Gebäudeteil noch nicht zu notwendigem Betriebsvermögen;
- c) das Vorbringen betreffend Materiallager, Kleinteile und Festwert ist aktenwidrig, weil aus der im Steuerakt befindlichen Mitteilung vom 27.8.1993 (Arbeitsbogen Seite 330 a, b) hervorgeht, dass der Lagerbestand laufend abgebaut werde;

- d) den Erwägungen der LKW-taugliche Auffahrt, extra breite Kellerstiege, separatem Eingang mit Doppelflügeltüre, verstärkte Fundamente, bewehrte Estriche usw. steht die Tatsache, dass der Abgabepflichtige bisher nicht einmal behauptet hat, dass jemals mittels eines LKWs etwas angeliefert oder abgeholt worden wäre, ebenso entgegen wie die oben unter Punkt B/1 wiedergegebenen Beobachtungen der Prüferin;
- e) wenn im Haus G. sieben Werkbänke sowie Maschinen und Messgeräte vorhanden sind, vermag das an der oben unter Punkt B/6 erwähnten Tatsache, dass der Abgabepflichtige nur einen geringen Bruchteil seiner gesamten Tätigkeit zeitlich und sachlich in Bezug auf seine übrigen geschäftlichen Tätigkeiten gesehen) im Haus G. ausübt, nichts zu ändern.

D.) Zusammenfassung

Es konnte der Prüferin bisher nicht nachgewiesen werden, welcher konkrete Auftrag (Produktion, Verkauf) im Haus G. bearbeitet bzw. ausgeführt worden wäre.

Die mangelnde Beschilderung bzw. Kennzeichnung im Zusammenhang mit einer Geheimnummer sprechen gegen eine nach außen hin in Erscheinung tretende geschäftliche Betätigung im Haus G. (BFH BStBI 1997 II 12).

Eine fallweise, gelegentliche, zeitlich zu vernachlässigende betriebliche Verwendung oder vorübergehende Nutzung von Privatvermögen begründet jedenfalls kein notwendiges Betriebsvermögen (Doralt, Kommentar zu § 4 EStG, Tz. 45 ff.).

Aufwendungen für notwendiges Privatvermögen begründen jedoch keinen Abzug als Betriebsausgabe."

Die gewinnmindernd geltend gemachten Aufwendungen für Leasing- und Betriebskosten wurden von der BP in Höhe der Bruttowerte als Entnahmen wie folgt ermittelt.

	<u>1995</u>	<u>1996</u>	<u>1997</u>
Betriebskosten in S	30.548,77	37.215,38	52.294,60
Leasingaufwand "	122.830,36	130.909,08	115.947,00
Vorsteuer "(Tz. 16)	15.601,65	22.160,73	34.176,99
Entnahme " (brutto)	168.980,78	190.285,19	202.418,59

In der form- und fristgerecht eingebrochenen Berufung wendet der Bw. ein, dass die Stellungnahme des Bw. zur Betriebsstätte in G. im Zuge der BP nicht ausreichend gewürdigt worden wäre. Die Tätigkeit der Firma des Bw. würde vor allem in der Erstellung von Sonderlösungen im Bereich der Elektronikindustrie liegen. Zusätzlich würde die Bestückung von Leiterplatten (L.) für die Fa. F. sowie anderwärtige Auftragsarbeiten übernommen werden. Es gäbe i.d.R. Einzelaufträge und keine Serienfertigungen und würden insbesondere die Entwicklungen und Berechnungen vom Bw. selbst ausgeführt werden.

Die BP hätte (an der Adresse der Geschäftsleitung) in der P.straße stattgefunden, da der Bw. auch Geschäftsführer der Firmen F. und M sei, deren Standort ebenfalls dort wäre. Die Vorjahresunterlagen der Fa. des Bw. wären in die P.straße gebracht worden, einzelne Unterlagen hätten aus G. nachgebracht werden müssen. Die Zeiteinteilung des Bw. (und der Gattin des Bw.) hätte sich nach der Anwesenheit der Prüferin gerichtet.

Zur Vorhaltsbeantwortung vom 14.3.2000 sowie sonstigen Einwendungen des Bw. würde wie folgend zur Richtigstellung eingewendet:

ad Punkt 2a)

Die Wahl des Standortes P.straße wäre auch nach dem Raumbedarf der zu diesem Zeitpunkt neu gekauften Anteile an der Fa. F., ausgesucht worden. Wäre der Erfolg dieses

wirtschaftlichen Engagements nicht eingetreten, wäre der Mietvertrag zum nächstmöglichen Termin gelöst worden, da die Produktionsflächen für die Fa. des Bw. zu groß und die Miete zu hoch gewesen wäre.

ad Punkt 2c)

Die Art der Abrechnung der Energie wäre zur Beurteilung der betrieblichen Nutzung der Liegenschaft G. unerheblich, und würde wie folgt widersprochen bzw. eingewendet:

Der Vermieter der Adresse P.straße hätte im Rahmen der Vertragserrichtung nur einen für den Verbrauch und die Verrechnung der Energie voll haftenden Einzelunternehmer anerkannt. Die Belastung mit den Energieaufwendungen wäre daher in voller Höhe an die Fa. des Bw. erfolgt. Die verbrauchskonforme Verrechnung mit den Firmen F. und M. wäre erst in einem zweiten Schritt erfolgt und wäre der gesamte Aufwand weiterverrechnet worden, da bezüglich der Fa. des Bw. kein Energie- und Heizungsaufwand in der P.straße angefallen wäre.

Dies sei ein deutlicher Beweis, dass die Erzeugung und Leistungserstellung der Fa. des Bw. nicht in der P.straße sondern in G. erfolgt wäre.

ad Punkt 3)

Für die Ablehnung der Betriebsstätte G. wäre unrichtigerweise der Begriff "Zeitaufwand für (Weiter-)Bildung" als Begründung herangezogen worden. Die BP hätte eine Relation zwischen Betriebsfläche und Umsatz hergestellt, jedoch hätte dies für Einzelaufträge dieser Art keine Aussagefähigkeit, sondern wären die erwirtschafteten Gewinne zur Beurteilung heranzuziehen. Nur die gewinnbringende Leistungserstellung würde einen entsprechenden Raum benötigen, nicht die (Weiter)Bildung.

Punkt 4a)

Die Grundaufzeichnungen wären von der Gattin des Bw. in G. geführt worden, die Finanzbuchhaltung und Lohnverrechnung in der Kanzlei des Steuerberaters. Die Tätigkeit der Gattin des Bw. am Standort P.straße würde für die Firmen F. und M. geleistet und an diese weiterverrechnet. Dies sei nicht ungewöhnlich, da die Gattin des Bw. auch Gesellschafterin der beiden Firmen wäre.

Punkt 4b)

In der Vorhaltsbeantwortung wäre angeführt worden, dass die Ablage der Unterlagen ebenfalls in G. erfolgt sei, jedoch wäre nicht behauptet worden, dass nur die Ablage der Unterlagen erfolgt sei.

Punkt 4c)

Eine Mitteilung, auf den Wissensstand zum Zeitpunkt August 1993, würde nicht zwingend

bindend für den Zeitraum 1995 bis 1997 heranzuziehen sein. Die Ausführungen bezüglich Materiallager würden daher aufrecht gehalten.

Punkt 4d)

Die betriebliche Nutzung der Räume wäre von Beginn an (Planungsstadium) vorgesehen und auch immer in den Versicherungsverträgen einbezogen worden. Die Räume hätten auch den Bau- und Sicherheitsvorschriften genügt, und wäre die Errichtung einer Lkw-Auffahrt nicht ohne Grund vorgenommen worden, selbst wenn die Benutzung im Rahmen des Betriebes nicht täglich gegeben bzw. vorgelegen wäre.

Punkt 4e)

Zur Beurteilung der Betriebsstätte G. wären nur jene Zeiträume heranzuziehen, welche der Bw. für sein Einzelunternehmen aufgewendet hätte, nicht jedoch dessen gesamte geschäftliche Tätigkeit. Es gäbe für die Erbringung der unternehmerischen Leistung keine festen Dienstzeiten, und hätte der Bw. neben zwei Geschäftsführertätigkeiten auch einen gut gehenden Einzelbetrieb geführt. Die verbliebene Zeit für den Einzelbetrieb wäre gering gewesen, hätte jedoch durch hohen persönlichen Einsatz, Erfahrung, Bildung, gutem Personal und Verwendung von passenden Maschinen zum Erfolg geführt. Wenn auch der Bw. nur zwei Nachmittage in G. verbracht hätte, hätte er doch seine gesamte Leistung eben dort erbracht. Die Dauer und der Zeitpunkt der geleisteten Arbeit, die Auslastung der Anlagen und Vorrichtungen in G. hätten sich ausschließlich nach den Erfordernissen der Auftragslage und Produktion zu richten.

Die Einzelfirma des Bw. hätte weiters im Auftrag der Fa. F. bestückt, und hätte diese Bestückungsarbeit viel Platz benötigt, welcher in der P.straße nicht zur Verfügung gestanden wäre. Für diese Arbeit hätten die Werkbänke/Labortische gedient, die jedoch nicht in dauernder Verwendung stehen würden.

Das einzige Beurteilungskriterium für die betriebliche Nutzung der Anlagen sei lt. Ansicht des Bw. die mögliche und tatsächliche Nutzung zur Erbringung einer Leistung für die Einzelfirma des Bw.

Punkt D)

Der lt. Kommentar Doralt zu § 4 EStG angesprochene Sachverhalt betreffend gelegentliche, zeitlich zu vernachlässigende, betriebliche Verwendung von Privatvermögen wäre im vorliegenden Fall nicht gegeben. Es würde sich keineswegs um Privatvermögen handeln, welches nur für gelegentlich betriebliche Zwecke genutzt würde.

Die bauliche Ausstattung und die Einrichtungen würden die eindeutige betriebliche Verwendung erkennen lassen, und würde es keinen Sinn ergeben, hohe Kosten an Leasingraten für

eine betriebliche Nutzung zu investieren, und nur privat zu nützen. Der fehlende Hinweis auf eine Betriebsstätte lt. Punkt A1f) würde zwar der Offenlegungspflicht nicht entsprechen, ebenso die lt. Punkt A2b) unterbliebene Aktivierung der betrieblich genutzten Teile in G. Die Finanzbehörde hätte jedoch die tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten und Tätigkeiten heranzuziehen.

Eine zeitliche Vorgabe für die Erstellung der betrieblichen Leistung müsse jedoch abgelehnt werden. Der betriebliche Einsatz könne nicht in Stunden oder Minuten gemessen werden, sondern nur in Relation zur Zeit, die im Betrieb zur Leistungserstellung insgesamt aufgewendet würde.

Zur Berufung nahm die BP wie folgt Stellung:

Die Berufung würde entgegen den Bestimmungen nach § 250 Abs. 1 lit. d BAO keine Erklärung enthalten, welche Änderungen beantragt werden würden. Die Berufung wäre daher verbessерungsbedürftig.

Die Leasingraten wären bisher mit insgesamt 39,2% als Ausmaß der betrieblichen Nutzung abgesetzt worden. Es würde sich im vorliegenden Fall um einen so genannten Kauf-Leasing-Vertrag handeln und die Leasingraten für das Grundstück als auch das Bauwerk anfallen. Es wäre Aufgabe des Bw. zu erklären, welcher Anteil dieser Leasingraten als aktivierungspflichtig und welcher Anteil als abzugfähig anzusehen sei.

ad Punkt 2a) Kündigung:

Die Einwendung, die Betriebsstätte G. wäre unerlässlich gewesen, da im Falle des Scheiterns der Fa. F. der Mietvertrag gekündigt worden wäre, sei lt. Ansicht der BP rein spekulativ. Das Scheitern eines Unternehmens würde allgemeines Unternehmerrisiko darstellen, dem nicht mit der Errichtung eines dreigeschossigen Wohnhauses vorgebeugt werden könnte.

ad Punkt 2c) Heizungs- und Energiebedarf:

Die Einwendung, in der Betriebsstätte P.straße würde kein Energiebedarf bestehen, sei unrichtig, da die angemieteten Räumlichkeiten sowohl beheizt als auch mit dem nötigen Strom versorgt werden würden. Die anfallenden Kosten würden jedoch nicht vom Einzelunternehmer selbst getragen, sondern auf die übrigen Mieter aufgeteilt. Die Verrechnung und Verteilung von Energie- und Heizungskosten würde jedoch keinen Beweis dafür liefern, dass dort keine Erzeugung oder sonstige Leistung erbracht werden würde. Die Behauptung des Bw., die Leistungserstellung würde in G. erfolgen, hätte jedoch weder durch anwesende Dienstnehmer, noch Kunden- oder Lieferantenverkehr oder zuordenbare Umsätze nachgewiesen werden können.

ad Punkt 4a) Grundaufzeichnungen:

Zur Einwendung, dass die Grundaufzeichnungen durch die Gattin des Bw. geführt worden wären, sei anzumerken, dass sowohl die Buchhaltung als auch Lohnverrechnung in der P.straße durchgeführt worden wären, und die sonstigen Grundaufzeichnungen bezüglich Kassa ebendort aufbewahrt und auch die entsprechenden Online-Verbindungen dort vorhanden gewesen wären.

Durch die Ablage der Grundaufzeichnungen in G. würde jedoch kein notwendiges Betriebsvermögen begründet werden.

ad Punkt 4d) Betriebliche Nutzung:

Die Berücksichtigung einer möglichen betrieblichen Nutzung in der Planungsphase sei nicht relevant, da für die steuerliche Beurteilung auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen und nicht auf Absichten oder spekulative Umstände abzustellen sei. Die Errichtung einer Lkw-Auffahrt unter dem Aspekt "wenn sie irgendwann benötigt wird, muss sie schon vorhanden sein" sei steuerlich erst ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Nutzung relevant, und seien diese tatsächlichen Verhältnisse zu ermitteln.

Der Abgabenbehörde wäre im Zuge der BP bekannt gegeben worden, dass ein Großteil der Aufwendungen für Leasing- und Betriebsaufwendungen der privaten Liegenschaft in G. geltend gemacht worden wären. Laut Aktenlage wäre nicht ersichtlich gewesen, dass diese Aufwendungen der Liegenschaft in G. zuzuordnen wären, und wäre auch eine Aktivierung als Betriebsvermögen nicht erfolgt.

ad Punkt 4c) Dienstzeiten:

Laut Angaben des Bw. würde die private Liegenschaft an etwa zwei Nachmittagen pro Woche benutzt, und würde dies die gesamte betriebliche Tätigkeit des Unternehmers darstellen.

Eine gelegentliche, zeitlich zu vernachlässigende betriebliche Verwendung oder vorübergehende Nutzung von Privatvermögen würde jedoch lt. Kommentar zu EStG, Doralt, § 4 EStG, Tz. 459) kein notwendiges Betriebsvermögen begründen. Würde die gesamte betriebliche Tätigkeit des Bw. im Privatvermögen ausgeführt, würde die Frage aufgeworfen, wozu die P.straße als Betriebsstätte angemietet worden wäre. Anlässlich der BP wäre jedoch festgestellt worden, dass sich der Bw. überwiegend in der P.straße aufgehalten hätte, mit Ausnahme von Kundenbesuchen. Auch stünde die P.straße dem Bw. am Wochenende zur Verfügung, und hätte der Bw. lt. eigenen Angaben ausschließlich Entwicklungs- und Berechnungsarbeiten ausgeführt. Ein Nachweis für eine Tätigkeit in G. zur Bestückung von L. hätte nicht erbracht werden können.

Im Rahmen des Berufungsverfahrens wurde in der Folge ein Mängelverfahren nach § 250 BAO durchgeführt, zur Befragung, welche ziffernmäßigen Änderungen der angefochtenen Bescheide beantragt würden.

Im Zuge der Beantwortung des Mängelvorhaltes wurde wie folgt bekannt gegeben:

Entgegen der Auffassung der BP würde die Anerkennung der betrieblichen Nutzung von 39,2 % der Liegenschaft eingewendet, und die Anerkennung der gesamten Aufwendungen als Betriebskosten in Höhe von insgesamt S 120.058,75 sowie Vorsteuer in Höhe von S 71.939,37 und Leasingaufwand in Höhe von insgesamt S 369.686,44 für den Prüfungszeitraum 1995 bis 1997 beantragt.

Zur Stellungnahme der BP würde vom Bw. wie folgt ergänzend eingewendet:

Die Einzelfirma des Bw. hätte ursprünglich in einer gemieteten Wohnung in der I.gasse ihren Firmensitz inne gehabt. Aufgrund zunehmender Betriebsgröße wäre die Fa. des Bw. im Jahre 1986 in die P.straße übersiedelt und der Mietvertrag mit dem Liegenschaftsbetreiber Fa. Ke. abgeschlossen worden.

Dieser Mietvertrag wäre Grundlage für die Energie- und Wasseranschlüsse gewesen. Im Jahre 1987 hätte das Ehepaar K. Mehrheitsanteile an der Fa. F. erworben, wobei der Standort der Fa. F. aus Platzgründen sowie mangels zusätzlicher gewerberechtlicher Bewilligungen nicht erweitert werden können. Durch Zumietung von weiteren Räumlichkeiten in der P.straße ebenfalls durch den Bw. hätten auch Teilbereiche der Fa. F. übersiedelt werden können.

Beide Firmen hätten expandiert, wobei die Fa. F. durch die Anschaffung neuer Maschinen einen sehr hohen Platzbedarf beansprucht hätte. Da eine Anmietung weiterer Flächen in der P.straße nicht möglich gewesen wäre, hätte die Planung des Hauses in G. bereits in der Zeit 1990/1991 begonnen, und die Absiedlung der Fa. des Bw. notwendig gemacht. Die Fa. F. wäre sehr anlagenintensiv und würde laufend Neuanschaffungen erfordern, und wäre bereits ab der Fertigstellung des Kellers und Erdgeschosses in G. (Fertigstellung des Baues im Jahre 1993) mit der Übersiedlung von Maschinen und sonstiger Betriebsausstattung begonnen worden. Die Betriebsstätte wäre jedoch, als einziger Mangel angemerkt, gewerberechtlich nicht gemeldet worden.

Eine Änderung der günstigen Mietverträge hätte zudem höhere Mietvorschreibungen bewirkt. Die Aufwendungen für Miete und Energie wären somit an die Firmen F. und M. weiterverrechnet worden. Vom Bw. wird ergänzend angemerkt, dass im Jahre 2000 eine neue Regelung getroffen werden können, und nunmehr der Standort G. auch gewerberechtlich verlegt worden wäre.

Weiters wurde wie folgt Stellung genommen:

ad Punkt 2a) Kündigung:

Die Nutzung der Liegenschaft G. hätte erst nach Fertigstellung des Gebäudes erfolgen können, die bereits bestehende Ausstattung jedoch die Nutzung ohne zusätzlichen Aufwand sofort nach Bezug erlaubt.

Aus den vorgelegten Plänen würde ersichtlich werden, dass nur der Bereich Keller/Erdgeschoß für betriebliche Zwecke ausgebaut und genutzt, und das Haus vom Bw. nicht errichtet sondern geleast worden wäre.

ad Punkt 2c) Heizungs- und Energiebedarf:

Die Tatsache der Weiterverrechnung der Kosten sei ein eindeutiger Beweis, dass in der P.straße keine betriebliche Tätigkeit der Fa. des Bw. stattfinden würde, sondern die Aufwendungen des Bw. in G. angefallen wären.

Es sei weiters für die Ausübung eines Gewerbes nicht erforderlich, dass Dienstnehmer beschäftigt würden, ebenso wenig der Kundenverkehr in der P.straße. Die Kunden des Bw. wären überwiegend aus der Großindustrie, und daher Kundenbesuche zu machen.

Die Zuordnung von Umsätzen zu einzelnen Betriebsstätten wären zudem nur für Firmen größeren Umfangs erforderlich.

ad Punkt 4a)

Die Fa. des Bw. würde auch in G. über Online-Verbindungen verfügen, und wären auf Wunsch der BP alle Unterlagen in die P.straße gebracht worden.

ad Punkt 4d) Betriebliche Nutzung:

a) Eine betriebliche Nutzung wäre selbstverständlich erst nach Fertigstellung vorgelegen, die Möglichkeit der betrieblichen Nutzung der Einrichtung erst ab dem Zeitpunkt des Gebrauches der Betriebsstätte gegeben gewesen. Die wirtschaftliche Notwendigkeit einer Auffahrt für Klein-LKW sei von der BP nicht zu beurteilen, und würde diese Auffahrt bei Bedarf selbstverständlich auch benutzt werden.

b) Weiters wären in der Zeit des gesamten Prüfungsverfahrens alle Unterlagen zur Verfügung gestanden, Auskünfte erteilt und Kopien von Verträgen und Belegen angefertigt worden.

Der Buchungsvorgang betreffend die monatlichen Leasingraten wäre persönlich dargelegt worden, und die Liegenschaft G. als Vertragsgegenstand ersichtlich gewesen. Auch wären die der BP vorgelegten Listen betreffend "Betriebskosten G." bzw. "Kosten G." Grundlagen der Bilanzerstellung gewesen, und somit lt. Aktenlage

erkennbar gewesen. Der Benützungsanteil von 39,2 % hätte den endgültigen Mietaufwand lt. Jahresabschluss ergeben.

Die Aktivierung der Betriebsstätte als Betriebsvermögen wäre nicht notwendig erschienen, da das Haus nicht überwiegend für Geschäftszwecke verwendet worden wäre.

Aufgrund der erforderlichen betrieblichen Räumlichkeiten hätte sich ein Flächen- und Betriebsanteil von 39,2 % ergeben, auch wären mangels Endabrechnung vorläufig die Leasingkosten mit 39,2 % vorgeschrieben worden. Erst nach Erhalt der Endabrechnung hätte eine definitive Miete vorgeschrieben werden können.

Für die Steuerpflicht des Bw. hätte sich durch diese Abrechnungsform keine Auswirkung ergeben, da die Mieteinnahmen unter Abzug der Betriebskosten als Einkommen versteuert, und in voller Höhe bei der Fa. des Bw. einen Aufwand darstellen würde, ebenso betreffend die Umsatzsteuerpflicht.

Unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse sei daher die Betriebsstätte in G. in typisierender Betrachtungsweise als geschäftsüblich zu betrachten.

ad Punkt 4c) Dienstzeiten:

Die Stellungnahme der BP sei insofern zurückzuweisen, da die Benutzung an zwei Nachmittagen pro Woche nur als Beispiel angeführt worden wäre. Die beruflich verbrachte Zeit des Bw., in G. wäre je nach Auftragslage und Arbeitsanfall unterschiedlich und könnten keine festen Dienstzeiten angegeben werden.

Bezüglich der Beobachtungen der BP wird ausgeführt, dass der Bw. seine Zeiteinteilung auf die BP abgestimmt hätte und die Beurteilung seiner Abwesenheit als Kundenbesuch willkürlich sei. Auch sei die Annahme der BP, dass die P.straße jederzeit, auch am Wochenende benutzt hätte werden können willkürlich.

Die Einwendungen, dass die Bw. die Liegenschaft G. zur Bestückung von L. benötigt hätte, wäre insofern falsch verstanden worden, als dass der größte Teil der reinen Bestückungsarbeit derzeit aus Kapazitätsgründen an geeignete Firmen außer Haus vergeben, und nur gelegentlich eine Bestückung in G. durchgeführt worden wäre. Diese Vorgangsweise wäre aus wirtschaftlichen Überlegungen (besserer Ausgleich von schwankenden Auslastungen und Personalkosten) gewählt worden. Der Rückschluss, dass kein Dienstnehmer bei der Bestückung anwesend gewesen wäre, sei zurückzuweisen, da der Bw. selbst die benötigten L. bestücken könne, auch ohne Personal. Auch wäre der BP das dazu erforderliche Kleinteillager in G. (und nicht in der P.straße) gezeigt worden. In G. wären somit hauptsächlich - aber nicht ausschließlich – Entwicklungsarbeiten und die Prüfung der angefertigten Geräte durchgeführt worden.

Dazu wäre ein umfangreicher Messgerätepark nötig und wäre nicht wie die BP behauptet veraltet, sondern würde dieser dem erforderlichen Umfang eines Elektronikergewerbebetriebes entsprechen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ein Gebäude kann in Hinblick auf die Nutzungsmöglichkeiten sowohl Betriebs- als auch Privatvermögen bilden. Bei teilweise betrieblich genutzten Grundstücken gehört bei § 4 Abs. 1 Gewinnermittlern der betrieblich genutzte Teil zum Betriebsvermögen. Die Aufteilung unterbleibt jedoch, wenn einer der beiden Teile (betrieblicher oder privater) nur von untergeordneter Bedeutung (rd. 20 %) ist.

Bei der Aufteilung des Gebäudes ist zu beachten, dass Räume bzw. Gebäudeteile, die gemeinschaftlichen Zwecken dienen, wie Stiegenhaus, Heizraum, Tankraum nicht das Aufteilungsverhältnis beeinflussen. Gebäudeteile wie Keller oder abgeschrägter Dachboden, die wertmäßig hinter den anderen Räumlichkeiten zurückbleiben, sind dabei lt. herrschender Lehre bei der Berechnung des Aufteilungsschlüssels des Gebäudes nicht mit der gesamten Nutzfläche, sondern z.B. mit zwei Dritteln der Nutzfläche anzusetzen. Ein nicht genutzter Raum zählt zum Privatanteil des Gebäudes; ein Vorzimmer wird nach ständiger Rechtsprechung je nach der überwiegenden privaten oder betrieblichen Nutzung dem Privat- oder Betriebsvermögen zugeordnet (vgl. Quantschnigg-Schuh, ESt-HB, Tz 11.3.3 zu § 4, VwGH 30.11.62, 1268/61; Hofstätter-Reichel, ESt-Komm., Tz 57 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988).

Wird nur eine Hälfte einer Doppelgarage für ein betriebliches Fahrzeug bzw. für andere betriebliche Zwecke verwendet, ist nur diese Hälfte Betriebsvermögen (VwGH 12.11.1985, 85/14/0114; Quantschnigg/Schuh, a.a.O. Tz. 11.3.4. zu § 4).

Ein Wirtschaftsgut zählt also nicht deshalb zum notwendigen Betriebsvermögen, weil es nicht privat genutzt wird, es ist vielmehr die tatsächlich (überwiegende) betriebliche Verwendung positive Voraussetzung. Eine zum Erwerb des betrieblich genutzten Teils eingegangene, auf dem Gesamtgrundstück sichergestellte Verbindlichkeit ist weiters Betriebsschuld.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ergibt sich weiters, dass eine bloß vorübergehende Nichtverwendung eines Wirtschaftsgutes vor Beginn der tatsächlichen Nutzung der Beurteilung als notwendiges Betriebsvermögen nicht entgegensteht, wenn der Steuerpflichtige bemüht ist, das Wirtschaftsgut so bald als möglich der betrieblichen Nutzung zuzuführen (VwGH 13.9.88, 87/14/0162).

ad Kellerräumlichkeiten betrieblich genutzt)

Im vorliegenden Fall wird eingewendet, dass die betriebliche Nutzung erst nach Fertigstellung erfolgen hätte können, und die Möglichkeit der betrieblichen Nutzung ab Bezug ohne zusätzlichen Aufwand sofort möglich gewesen wäre. Auch würde die Auffahrt bei Bedarf selbstverständlich benutzt werden. Aufgrund der erforderlichen betrieblichen Räume hätte sich ein Betriebsanteil von 39,2 % ergeben, und wären mangels Endabrechnung die Leasingkosten mit 39,2 % vorläufig vorgeschrieben worden.

Der größte Teil der reinen Werkstückeherzeugung würde derzeit aus Kapazitätsgründen an anderen Firmen außer Haus vergeben und nur gelegentlich eine Arbeit in G. durchgeführt. In G. wären in erster Linie Entwicklungsarbeiten und die Prüfung angefertigter Geräte durchgeführt worden. Die beruflich verbrachte Zeit in G. wäre unterschiedlich gewesen, und die Benützung an zwei Nachmittagen pro Woche nur beispielhaft angegeben worden wäre. Die betriebliche Nutzung der Räume wäre somit insgesamt von Beginn an vorgesehen gewesen und auch in den Versicherungsverträgen einbezogen worden. Im Jahr 2000 wäre nun auch gewerberechtlich der Betriebsstandort nach G. verlegt worden.

Im vorliegenden Fall hatte somit der Bw. lt. Aktenlage (Bewertungsakt) die Absicht der künftigen betrieblichen Nutzung. Wenn auch lt. BP keine betriebliche Verwendung erfolgte bzw. nur die Lagerung von Geräten und Kleinteilen (Kleinteillager) nachgewiesen werden konnte, dienten die Räumlichkeiten im Keller auch nicht anderen (privaten) Zwecken. Entsprechend der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass bei einem in Bau befindlichen Gebäude in Zweifelsfällen die Absicht des Steuerpflichtigen entscheidet, wurde somit die betriebliche Nutzung der Räume bewirkt. Lt. Bw. handelt es sich um einen umfangreichen Messgerätepark zur Entwicklung von elektronischen Geräten. Zur Entwicklung eines elektronischen Gerätes würde auch fallweise eine Bestückung einer oder mehrerer L. vorgenommen. Lt. vorgelegten Bilanzen wird weiters im Streitzeitraum 1995 bis 1997 ein konstanter Bestand an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe in Höhe von rd. S 250.000,-- ausgewiesen. Die Kellerräume der Liegenschaft sind somit lt. Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates grundsätzlich dem (notwendigen) Betriebsvermögen zuzurechnen.

Zum betrieblichen Nutzungsausmaß ist jedoch auszuführen, dass lt. vorgelegten Planungsunterlagen an die Bewertungsstelle des Finanzamtes neben den beiden betrieblichen Kellerräumen auch der Vorraum sowie der Heizraum zu 75 % dem betrieblichen Anteil zugerechnet wurden. Die Räumlichkeiten betreffend Heizraum beeinflussen jedoch nach ständiger Rechtsprechung des VwGH und herrschender Lehre nicht das Aufteilungsverhältnis, das Nutzungsverhältnis ist nach der restl. Nutzfläche zu ermitteln. Weiters stellt der VwGH bei Vorzimmer auf das Überwiegen der betrieblichen bzw. privaten Nutzung ab. Im vorliegenden Fall sind somit die Kellerräume betreffend Heizraum und Vorzimmer im Rahmen der

Ermittlung des betrieblichen Ausmaßes nicht bzw. als privates Vermögen zu berücksichtigen. Die Heizräume im Ausmaß von 7,53 und 17,06 m² wurden somit bzgl. der Nutzfläche außer Acht gelassen, der Vorraum im Ausmaß von 19,19 m² ist in Anbetracht der angegebenen geringen betrieblichen Nutzung bezüglich Werkzeugung außer Haus als überwiegend privat genutzt zu beurteilen. Die Kellerräumlichkeiten wurden jedoch bei der Berechnung des Aufteilungsschlüssels des Gebäudes entsprechend der herrschenden Lehre und Rechtsprechung nicht mit ihrer gesamten sondern mit nur 75% der Nutzfläche angesetzt. Die Berufung war daher in diesem Punkt insgesamt teilweise Folge zu geben.

Das Verhältnis Betriebsvermögen zu Gesamtvermögen beträgt somit rd. 18,5 % und wurde wie folgt ermittelt:

Kellerräume betrieblich genutzt:	45,10 m ²
"	20,77 m ²
davon 75% von 65,87 m ²	49,40 m ²
zzgl. Garage betrieblich	30,87 m ²
ergibt betriebl. Nutzung gesamt in m ²	80,27 m ²

Kellerräume privat genutzt: Vorraum	19,19 m ²
" : Lager	15,54 m ²
" : Waschkü.	24,57 m ²
davon 75% (von 59,3 m ²)	44,48 m ²
zzgl. Garage privat	30,87 m ²
Erdgeschoss gesamt (lt. Bewert.stelle)	127,86 m ²
Obergeschoss gesamt (lt. ")	134,28 m ²
zzgl. Arbeitszimmer	15,98 m ²
Gesamtausmaß des Gebäudes lt. Bewertungsakt: (ohne gemeinschaftl. Räume)	353,47 m ²

Gesamtausmaß des Gebäudes privat lt. Bewertungsakt: (ohne gemeinschaftl. Räume)	353,47 m ²
zzgl. betriebl. Nutzung gesamt in m ²	80,27 m ²
private und betriebl. Nutzung gesamt	433,74 m ²
Verhältnis private und betriebl. Nutzung	18,5 %

ad Arbeitszimmer)

Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtungsgegenstände dürfen gem. § 20 Abs. 1 Zi. 2 lt. d EStG 1988 nur unter besonderen Voraussetzungen abgezogen werden. Das Arbeitszimmer muss den Mittelpunkt der betrieblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bilden und das betrieblich verwendete Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit notwendig sein und tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich genutzt werden. Die Prüfung dieser Voraussetzungen ist aus der Sicht der Einkunftsquelle vorzunehmen.

Die Beurteilung hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, d.h. nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen. Der Tätigkeitsmittelpunkt ist primär nach dem materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit festzustellen, lässt sich dieser nicht feststellen nach dem zeitlichen Überwiegen.

Der streitgegenständliche Arbeitsraum bzw. Arbeitszimmer in G. liegt somit im Wohnbereich des Bw. und war im Streitzeitraum lediglich mit einer Geheimnummer erreichbar. Lt. Angaben des Bw. wurden die Buchhaltungsunterlagen in G. aufbewahrt und von der Gattin als Angestellte des Bw. die Grundaufzeichnungen in G. geführt. Darüber hinaus wären lt. Berufungsausführungen Arbeiten durch die Gattin des Bw. in der P.straße für die Firmen F. und M. geleistet und weiterverrechnet worden. Sie sei auch bei diesen beiden Firmen Gesellschafterin gewesen. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates erfordert jedoch die Tätigkeit der Gattin des Bw. neben den durchgeföhrten Buchhaltungsarbeiten am Betriebssitz der Firma des Bw. kein zusätzliches Arbeitszimmer im neuen Wohnhaus des Bw., auch macht die Aufbewahrung von Buchhaltungsunterlagen diesen Raum noch nicht zu einem Arbeitsraum im Sinne des Mittelpunktes der betrieblichen Tätigkeit bzw. notwendiges Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Für die Gattin des Bw. stand somit ein Arbeitsplatz in der P.straße zur Verfügung, und erfolgte die Nutzung des Arbeitszimmers in G. somit auch nur im untergeordneten Zeitausmaß.

Geschäftliche Besprechungen fanden laut Angaben des Bw. in G. ebenfalls nicht statt bzw. erfolgten durch des Bw. ausschließlich Kundenbesuche. Lt. Berufungseinwendungen wären in G. Entwicklungsarbeiten und die technische Prüfung der Geräte durchgeföhrten worden. Jedoch handelt es sich lt. BP um alte Geräte und Maschinen und auch Lagerteile, die lt. Bilanzen im Streitzeitraum auch in konstanter bzw. unveränderter Höhe angegeben werden. Auch steht dem Bw. am Betriebssitz ein Arbeitsraum zur Verfügung. Lt. Bw. wäre weiters der verbliebene Zeitaufwand für den Einzelbetrieb gering gewesen und z.B. an nur zwei Nachmittagen in der Woche in G. die gesamte betriebliche Leistung bzw. Leistungszeit erbracht worden, damit würden jedoch die auswärtigen Arbeitstage am Betriebssitz bzw. durch Kundenbesuche bei weitem überwiegen. Die Einwendung, dass neben den zeitlichen Leistungen für den Betrieb zwei Geschäftsführertätigkeiten überwiegend die geschäftliche Tätigkeit bestimmt hätten, vermag jedoch nicht zu überzeugen, da eine exakte Abgrenzung der Arbeitsstunden wohl kaum möglich ist, auch nicht dargelegt wurde und somit ebenfalls zu keinem eindeutigen Überwiegen der Tätigkeit des Bw. im Wohnbereich führt, welche eine andere Beurteilung rechtfertigen würde. Angesichts des vorliegenden Sachverhaltes ist somit das streitgegenständliche Arbeitszimmer im Wohnhaus nach Art der Tätigkeit als nicht notwendig

zu beurteilen, und stellt nicht den Mittelpunkt der betrieblichen Tätigkeit des Bw. dar. Die Berufung erweist sich daher in diesem Punkt als nicht begründet.

Die gewinnmindernd geltend gemachten Aufwendungen für Leasing- und Betriebskosten sind daher lt. vorliegender Berufungsentscheidung in Höhe folgender Bruttowerte als Entnahmen zu berücksichtigen.

	<u>1995</u>	<u>1996</u>	<u>1997</u>
Betriebskosten in S	14.417,15	17.563,38	24.679,85
Vorsteuer in "	1.566,19	4.280,40	5.185,47
Leasingaufwand "	57.968,41	61.781,07	54.719,88
Vorsteuer "(Tz. 16)	5.796,84	6.178,11	10.943,98
Entnahme " (brutto)	79.748,59	89.802,96	95.529,18

Die Vorsteuerbeträge lt. Berufungsentscheidung lauten wie folgt:

	<u>1995</u>	<u>1996</u>	<u>1997</u>
Summe Vorsteuerkürzung	7.363,03	10.458,51	16.129,45
Differenz Vorsteuerkürzung zur BP	8.238,62	11.702,22	18.047,54
abziehbare Vorsteuer lt. BP	339.417,15	290.136,46	342.947,81
abziehbare Vorsteuer lt. Berufungsentscheidung	347.655,77	301.838,68	360.995,35

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden wie folgt ermittelt:

	<u>1995</u>	<u>1996</u>	<u>1997</u>
Bilanzgewinn lt. BP	1.097.320,--	2.162.146,--	1.056.655,--
abzgl. Aufwend. privates Wohnhaus lt. BP	-168.980,78	-190.285,19	-202.418,59
zzgl. Aufwend. privates Wohnhaus lt. BE	79.748,59	89.802,96	95.529,18
Bilanzgewinn lt. Berufungsentscheidung	1.008.087,60	2.061.663,70	949.765,40
"	gerundet	1.008.088,--	2.061.664,--
ergibt Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesamt	1.646.138,--	2.675.664,--	1.654.138,--

Der Berufung war somit insgesamt teilweise Folge zu geben.

Wien, 30. August 2004