

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 21. Oktober 2003 über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Rudolf Maschinegg, gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Harald Egger, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997, 1998 und 1999 nach in Graz durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung unverändert.

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

Der Berufungswerber (Bw.) errichtete in den Jahren 1994 bis 1996 ein Wohnhaus mit Ordination mit einer Gesamtnutzfläche von 267,61 m². Die im Erdgeschoß des Gebäudes

liegenden Ordinationsräume (mit eigenem Eingang) vermietet er seit dem Jahr 1996 an seine Ehegattin. Die Vermietung erfolgte bis 6. Mai 1997 aufgrund einer mündlichen Vereinbarung, für die Zeit danach liegt ein schriftlicher Mietvertrag vor. Im Obergeschoß des Gebäudes befindet sich auch ein Atelier, das vom Bw. im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit als Fotograf und Vortragender genutzt wird. Die Errichtungskosten des Gebäudes von rund 11,5 Mio. S deckte der Bw. überwiegend aus Eigenmitteln. Daneben nahm er zwei Bauspardarlehen in Höhe von 320.000,- S bzw. von 1,179.500,- S auf. Die Kosten (Zinsen und Spesen) des zweitgenannten Darlehens machte der Bw. zur Gänze als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus der Vermietung der Ordination geltend.

Anlässlich einer für die Jahre 1997, 1998 und 1999 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer ua. fest, dass die Kosten des genannten Darlehens den einzelnen Gebäudeteilen anteilig im Verhältnis ihrer Nutzflächen (22,77% der Nutzfläche des Gebäudes entfallen auf die Ordination, 5,41% auf das Atelier und 71,82% auf den Wohnbereich) zuzurechnen seien und nicht ausschließlich dem Ordinationstrakt zugeordnet werden können. Der Prüfer verminderte daher die Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit um die auf das Atelier entfallenden Darlehenskosten und erhöhte die Einkünfte des Bw. aus der Vermietung der Ordination. Das Finanzamt folgte bei der Erlassung der Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre den Feststellungen des Prüfers.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wurde vorgebracht, das Wohnhaus des Bw. mit Ordination sei beginnend mit Jänner 1994 in Bauabschnitten errichtet worden. Der Wohnbereich einschließlich des Ateliers sei Mitte November 1995 fertiggestellt gewesen. Die Familie des Bw. habe daher bereits zu diesem Zeitpunkt – und nicht erst mit der Erteilung der Benützungsbewilligung im Februar 1997 – in das neue Wohnhaus einziehen können. Erst nach der Fertigstellung des Wohnbereiches seien die Gesamtbaukosten des Objektes ziemlich genau abschätzbar gewesen. Zu diesem Zeitpunkt habe der Bw. sich daher entschlossen, den Ausbau des Ordinationstraktes vorzunehmen und dafür das Bauspardarlehen in Anspruch zu nehmen. Der Schuldschein und die Pfandbestellungsurkunde über den Darlehensbetrag von 1,179.500,- S seien zwar schon im Dezember 1994 unterzeichnet worden, das Darlehen habe er jedoch erst am 18. November 1995 in Anspruch genommen. So sei der Ausbau des räumlich vom Wohnbereich getrennten Ordinationstraktes in einem eigenen Bauabschnitt erfolgt. Wie aus den Aufzeichnungen der Bauaufsicht (dabei handelte es sich nach den Angaben des Bw. um die FS GmbH) hervorgehe, sei der Ausbau des Ordinationstraktes ab Dezember 1995 vorgenommen worden, womit der zeitliche Zusammenhang mit der

Inanspruchnahme des Darlehens gegeben sei. Das Darlehen sei daher der Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung zuzurechnen. Der Berufung wurde das Schreiben der FS GmbH, auf das sich der Bw. in seinen Ausführungen bezieht, angeschlossen. In diesem Schreiben bestätigte Herr S., der Bw. habe ihn bzw. sein Unternehmen mit der örtlichen Bauaufsicht und der technisch geschäftlichen Leitung des Bauvorhabens beauftragt. Er habe daher von Mai 1994 bis zur Fertigstellung des Gebäudes die erbrachten Leistungen der Professionisten vor Ort geprüft, die Kontrolle der Baurechnungen vorgenommen, etwaige Rechnungskorrekturen veranlasst und letztlich die Rechnungen zur Bezahlung durch den Bauherrn freigegeben. Die bezugsreife Fertigstellung des gesamten Wohnhausanteils einschließlich des Ateliers sei bis November 1995 erfolgt. Die Fertigstellungsarbeiten im Ordinationstrakt seien ab Dezember 1995 erfolgt, wobei sechs Gewerke ihre Arbeiten im ersten Quartal 1996 abgeschlossen hätten und die übrigen Arbeiten sukzessive bis zur Ordinationseröffnung Ende 1997 erfolgt seien.

Aufgrund dieses Vorbringens hielt das Finanzamt dem Bw. entgegen, dass der Rohbau des Gebäudes bereits im Februar 1995 fertig gestellt gewesen sei und dieser, wie aus den dem Finanzamt vorliegenden Plänen auch die Ordinationsräume umfasst habe. Weiters sei die Ordination, wie aus dem schriftlichen Mietvertrag vom 7. Mai 1997 hervorgehe, bereits ab Jänner 1996 an die Ehegattin des Bw. vermietet worden. Diese habe zwar noch keine Arztpraxis betrieben, die Räume aber für Risikoprüfungen bei Lebensversicherungen und für therapeutische Meditationsübungen genutzt. Der Bw. wurde daher ersucht, bekannt zu geben, welche Leistungen nach dem 18. November 1995 für den Ausbau des Ordinationstraktes erbracht worden seien und welche Leistungen mit den nach dem 18. November 1995 zur Verfügung stehenden Darlehensbeträgen bezahlt worden seien.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 18. April 2002 gab der Bw. detailliert bekannt, welche Arbeiten – beginnend ab Februar 1995 – in den Ordinationsräumen vorgenommen worden seien. Die folgenden Arbeiten seien ausgeführt worden:

im Februar 1995:

Stemmarten und Verlegung der Rohinstallation für die Elektroinstallation der Ordinationsräume;

Versetzen der Blindstücke für Fenster und Türen der Ordinationsräume;

im März 1995:

Innen- und Außenverputz der Ordinationsräume;

Einbau der Gipskartonwände und Decken sowie Blindböden der Ordinationsräume;

im April 1995:

Errichtung des Estrichs im Foyer und in den Nassräumen der Ordination;

im Mai 1995:

Einbau der Fenster und Fenstertüren in der Ordination;

im Juni 1995:

Elektroinstallation in den Ordinationsräumen;

Verfliesung der Nassräume (Böden und Wände) der Ordination;

im Juli 1995:

Parkettbodenverlegung in den Ordinationsräumen;

im September 1995:

Montage der Komplettierungen in den Ordinationsräumen;

Montage der Innenverglasungen im Sanitärraum der Ordination;

im Oktober und November 1995:

Montage der Türstöcke, Türblätter und Fensterbänke in den Ordinationsräumen;

von Oktober 1995 bis Februar 1996:

Endfertigstellungsarbeiten und Mängelbehebungen.

Mit der Heizung in der Ordination habe es jedoch Probleme gegeben, die auch in der Heizperiode 1996/1997 nicht hätten behoben werden können. Im Sommer 1997 sei diese Heizung daher durch ein anderes Wärmeabgabesystem ersetzt worden, das sich erst im folgenden Winter als geeignet erwiesen habe. Die Sanitär- und Heizungsinstallation sei daher erst im März 1998 abgerechnet worden. Die Abrechnung und Bezahlung aller übrigen Arbeiten sei im Zeitraum November 1995 bis März 1996 erfolgt (die genauen Daten wurden vom Bw. bekannt gegeben).

Die FS GmbH wurde unter Hinweis auf das der Berufung beiliegende Schreiben ersucht, bekannt zu geben, welche Firmen in der Zeit von Dezember 1995 bis zu dessen Fertigstellung am Gebäude des Bw. Arbeiten ausgeführt haben und Aufzeichnungen vorzulegen aus denen ersichtlich ist, dass diese Arbeiten den Ordinationstrakt betroffen haben. Herr S. von der FS GmbH gab daraufhin mit Schreiben vom 24. April 2002 bekannt, welche Firmen – wiederum beginnend ab Februar 1995 – welche Arbeiten in den Ordinationsräumen des Gebäudes des Bw. vorgenommen haben sowie wann diese Arbeiten im Einzelnen abgerechnet worden seien. Mit diesen Ausführungen bestätigte er die Angaben des Bw. sowohl hinsichtlich der Art der vorgenommenen Arbeiten als auch hinsichtlich ihrer zeitlichen Abfolge.

Das Finanzamt ermittelte daraufhin, dass von den Baukosten des Wohnhauses samt Ordination nach dem 18. November 1995, dem Zeitpunkt der Zuzählung der Darlehensmittel an den Bw., ein Betrag von insgesamt 4.062.276,- S bezahlt worden sei, wobei die Bezahlung eines Teiles dieses Betrages erst in den Jahren 1997 und 1998 erfolgt sei. Von diesem Betrag sei ein Betrag von 1.289.418,- S auf Arbeiten an der Ordination entfallen. In der Berufungsvorentscheidung vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass einerseits mit dem Ausbau der Ordination offensichtlich nicht erst im Dezember 1995 begonnen worden sei, andererseits nach der Zuzählung des Darlehens nicht ausschließlich Arbeiten an der Ordination bezahlt

worden seien, weshalb die Aufnahme des Darlehens nicht ausschließlich dem Ausbau der Ordination zugeordnet werden könne. Die Kosten für das Darlehen seien daher aufzuteilen. Die Aufteilung der Kosten erfolgte in der Berufungsvorentscheidung jedoch nicht mehr (ausschließlich) nach Nutzflächen, sondern soweit möglich nach den für die einzelnen Bereiche angefallenen Baukosten, wodurch sich ein für den Bw. günstigerer Aufteilungsschlüssel ergab. Da nach den Feststellungen des Finanzamtes die nach dem 18. November 1995 angefallenen Baukosten für die Ordination 31,74% der gesamten ab diesem Zeitpunkt angefallenen Baukosten ausmachten, wurden 31,74% der Darlehenskosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt. Beim Atelier sei eine direkte Zuordnung der (nach dem 18. November 1995 angefallenen) Baukosten nicht möglich gewesen, weshalb die Aufteilung der Darlehenskosten nach der Nutzfläche (5,41%) beibehalten worden sei. Die restlichen Darlehenskosten (62,85%) seien nach Ansicht des Finanzamtes nicht absetzbar, weil sie dem privaten Wohnbereich zuzuordnen seien.

Im Vorlageantrag wurde kein weiteres Vorbringen erstattet. Es wurde jedoch der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt. Mit Schriftsatz vom 7. Jänner 2003 wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte der Bw. ergänzend vor, er habe im Jahr 1994 mit der Errichtung des Gebäudes begonnen, weil er die Notwendigkeit gesehen habe, in unmittelbarer örtlicher Nähe sowohl seine Privatwohnung als auch das Atelier für seine gewerbliche Tätigkeit und die Ordination der Ehegattin unterzubringen. An der Errichtung des Gebäudes seien mehr als zehn Unternehmen beteiligt gewesen. Es wäre ihm ohne weiteres möglich gewesen, mit jedem Professionisten gesonderte Verträge hinsichtlich der Errichtung des Wohntraktes einerseits und des Ordinationstraktes andererseits abzuschließen, was auch getrennte Fakturierungen zur Folge gehabt hätte. Da er an einer möglichst kostengünstigen Abwicklung seines Bauvorhabens interessiert gewesen sei, habe er einheitliche Aufträge für das gesamte Gebäude vergeben. Er habe nie die Absicht gehabt, das Bauspardarlehen für die Errichtung des Wohntraktes zu verwenden. Er habe in der Zeit von 18. November 1995 (Zeitpunkt der Zuzählung der Darlehensmittel) bis zum 31. Dezember 1999 ständig über ein täglich fälliges Guthaben, das mit rund 3% verzinst worden sei, von mehr als 1.196.269,- S (Darlehensbetrag) verfügt. Es wäre für ihn daher vollkommen unwirtschaftlich gewesen, für die Errichtung des Wohntraktes ein Darlehen, für

das er rund 6% Zinsen zu zahlen habe, aufzunehmen. Der steuerliche Vertreter des Bw. ergänzte in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass er dem Bw. zur Fremdfinanzierung des Ordinationstraktes geraten habe, weil er die Ansicht vertrete, dass ein Unternehmer in der Finanzierung seiner Vorhaben frei sei. Er wolle weiters darauf hinweisen, dass die Gesamtkosten für den Ordinationstrakt 2.094.840,- S betragen haben, wovon ein Teilbetrag von 1.179.500,- S durch das Darlehen und der restliche Betrag von 915.340,- S, der somit einen beträchtlichen Teil der Gesamtkosten ausmache, durch Eigenmittel finanziert worden sei. Der Vertreter des Finanzamtes wiederholte im Wesentlichen den in der Berufungsvorentscheidung dargelegten Standpunkt. Der Bw. führte abschließend aus, er hätte die vom Finanzamt geforderten formellen Voraussetzungen, nämlich die Ausstellung von getrennten Rechnungen für den privaten Bereich und den Ordinationsbereich leicht erfüllen können, wenn er gewusst hätte, dass damit die Zuordnung der Darlehensmittel zum Ordinationsbereich nachgewiesen worden wäre. Der Bw. ersuchte daher, der Berufung stattzugeben.

Der Senat hat erwogen:

Finanzierungskosten sind dann als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn die zugrunde liegende Schuld betrieblich veranlasst ist (vgl. zB Doralt, EStG⁷, § 4 Tz 330, Stichwort: Finanzierungskosten). Schuldzinsen sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Werbungskosten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Verbindlichkeiten zur Anschaffung bzw. Herstellung eines teils privat (zu Wohnzwecken sowie zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) teils betrieblich genutzten Gebäudes sind in dem Verhältnis aufzuteilen, in dem das Gebäude zum Privatvermögen bzw. Betriebsvermögen gehört. Bei dem zum Privatvermögen gehörenden Teil des Gebäudes ist wiederum zu unterscheiden zwischen jenem, der Wohnzwecken und jenem, der der Erzielung von Einkünften dient. Eine einseitige Zurechnung der Verbindlichkeiten nur zum betrieblich genutzten Teil bzw. zu jenem Teil, der der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dient, ist nicht zulässig. Wird dagegen ein Darlehen **nachweislich** allein für die Anschaffung bzw. Herstellung eines abgrenzbaren, ausschließlich betrieblich bzw. für die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzten Gebäudeteils aufgenommen, dann ist das Darlehen zur Gänze Betriebsschuld bzw. sind die Schuldzinsen Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (vgl. ua.

Doralt, EStG⁷, § 4 Tz 72 sowie die dort zitierte Judikatur, insbesondere das Erkenntnis des VwGH vom 21.5.1985, 85/14/0004).

Das Vorliegen dieser letztgenannten Voraussetzung behauptete der Bw. zunächst. In der Berufung wurde vorgebracht, beim Ordinationstrakt handle es sich um einen räumlich (vom Wohnbereich) getrennten Gebäudeteil, dessen Ausbau ab Dezember 1995 – somit nach dem Bezug des Wohnbereiches – vorgenommen worden sei, weshalb der zeitliche Zusammenhang zwischen der Inanspruchnahme des Bauspardarlehens in Höhe von 1,179.500,- S und dem Ausbau des Ordinationstraktes voll und ganz gegeben sei. Diesen Ausführungen in der Berufung widerspricht der Bw. aber bereits in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 18. April 2002, in der er detailliert bekannt gibt, welche Arbeiten im Zusammenhang mit dem Ausbau des Ordinationstraktes, beginnend ab **Februar 1995**, im Einzelnen erfolgt seien. Diese Ausführungen des Bw. wurden von Herrn S. von der FS GmbH, die der Bw. mit der örtlichen Bauaufsicht und der technisch geschäftlichen Leitung seines Bauvorhabens beauftragt hatte, im Schreiben vom 24. April 2002 sowohl hinsichtlich der Art als auch hinsichtlich der zeitlichen Abfolge der im Ordinationstrakt durchgeführten Arbeiten bestätigt. Dass ab Dezember 1995 noch Fertigstellungsarbeiten im Ordinationstrakt erfolgten, die im Wesentlichen erst im ersten Quartal 1996 abgeschlossen waren, wie in dem der Berufung angeschlossenen Schreiben des Herrn S. ausgeführt wurde, ist ebenso unbestritten wie dass sich Probleme bei der Installierung der Heizung ergeben hatten, weshalb die letzten Arbeiten für den Ordinationstrakt erst im Jahr 1998 abgerechnet worden seien. Unbestritten ist auch, dass der Rohbau des Gebäudes bereits im Februar 1995 fertiggestellt war und der Bw. mit seiner Familie im November 1995 in das neue Wohnhaus einziehen konnte. Der Innenausbau des Wohnbereiches musste daher im Wesentlichen in der Zeit von Februar bis November 1995 erfolgt sein. Im selben Zeitraum aber erfolgte nach den Angaben sowohl des Bw. (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 18. April 2002) als auch des mit der örtlichen Bauaufsicht betrauten Herrn S. (siehe Schreiben vom 24. April 2002) der Innenausbau des Ordinationstraktes. Es ist daher als erwiesen anzusehen, dass der Innenausbau des Ordinationstraktes gleichzeitig mit dem Innenausbau des Wohnbereiches vorgenommen worden war. Hinsichtlich des vom Bw. betrieblich genutzten Ateliers wurde ohnehin nie etwas anderes behauptet. Die räumliche Abgrenzbarkeit des Ordinationstraktes bezieht sich offensichtlich ohnedies nur auf den vom Wohnbereich gesonderten Eingang. Einen gesonderten Gebäudeteil Ordination gibt es laut Bauplan nicht, sondern es handelt sich dabei lediglich um einen Teil der Räume des Erdgeschoßes im Wohnhaus.

Auch der Zeitraum der Abrechnung bzw. der Bezahlung diverser Baukosten spricht gegen einen eigenen Bauabschnitt Ordination. Ab November 1995, dem Zeitpunkt der Zuzählung der Darlehensmittel, wurden nicht nur die Rechnungen betreffend den Innenausbau der Ordination in Höhe von 1,289.418,- S, sondern Rechnungen in Höhe von insgesamt 4,062.276,- S bezahlt. Nicht nur die Errichtung, sondern auch die Abrechnung und die Bezahlung der Gebäudeteile Wohntrakt und Ordinationstrakt erfolgten somit einheitlich. Diese Vorgangsweise wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung sogar ausdrücklich bestätigt. Unter diesen Voraussetzungen aber kann von der Aufnahme des strittigen Darlehens für einen – im Sinn der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe nochmals das Erkenntnis vom 21.5.1985, 85/14/0004) – abgrenzbaren, ausschließlich zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzten Gebäudeteils keine Rede sein. Das Vorbringen des Bw., er hätte die Auftragsvergabe und damit die Abrechnung seines Bauvorhabens auch anders gestalten können, ändert an der rechtlichen Beurteilung des tatsächlich verwirklichten Sachverhaltes nichts. Die bloße Absichtserklärung des Bw., er habe das Darlehen stets für die Errichtung des Ordinationstraktes verwenden wollen, kann die vom Bw. gewünschte steuerliche Behandlung der Darlehenskosten solange nicht herbeiführen, solange diese Absicht sich nicht in der tatsächlichen Finanzierung der Errichtungskosten des vermieteten Gebäudeteils niederschlägt. Hinzu kommt, dass die vom Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung genannte Finanzierungsabsicht nicht als erwiesen angesehen werden kann. Laut Schultschein und Pfandurkunde vom 20. Dezember 1994 hat der Bw. als Darlehensnehmer bei der Aufnahme des Darlehens lediglich erklärt, das Darlehen für die Errichtung einer Wohnung verwenden zu wollen.

Das Darlehen ist daher nicht – wie der Bw. meint – der Einkunftsquelle Vermietung und Verpachtung, sondern der Herstellung des gesamten Gebäudes zuzuordnen. Die Kosten dieses Darlehens sind entsprechend der Nutzung des Gebäudes aufzuteilen. Gegen die Art der Aufteilung der Darlehenskosten wie sie vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vorgenommen wurde, nämlich nicht ausschließlich nach der Nutzfläche der einzelnen Gebäudeteile, sondern soweit möglich nach der Höhe der den einzelnen Gebäudeteilen zuordenbaren Baukosten, erhob der Bw. keine Einwendungen. Von der Art dieser Aufteilung wird daher nicht abgewichen und es wird in diesem Zusammenhang auf die detaillierte ziffernmäßige Darstellung in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Graz, 21. Oktober 2003