



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Facharzt für Orthopädie, G., vertreten durch Dr. Dörner & Dr. Singer, Rechtsanwälte, 8010 Graz, Brockmannngasse 91/I, vom 2. September 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 7. August 2003 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000, vertreten durch Teamleiter ADir. Otto Plank und Betriebsprüfer ADir. Peter Hierz, nach der am 22. Jänner 2010 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, im Beisein der Schriftführerin Claudia Schmölder durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen drei Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Berufungsentscheidung vom 12. November 2004, RV/0072-G/04, mit Erkenntnis vom 22. April 2009, 2004/15/0175, in ihrem Abspruch über Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Bezüglich der im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof strittigen und nach Aufhebung im fortgesetzten Verfahren noch maßgeblichen Streitpunkte wurde die Sach- und Rechtslage im Zuge eines Erörterungsgesprächs am 25. September 2009 im Wesentlichen wie folgt erörtert:

### **1) Verbrauchsabhängige Betriebskosten, Kosten Wasseraufbereitungsanlage**

(Punkte 9 und 10 der Berufungsentscheidung - Seiten 38-41)

Im Hinblick auf die Abweisung dieses Beschwerdepunktes erübrigen sich unter Hinweis auf die Seiten 7 bis 9 des eingangs zitierten Erkenntnisses weitere Erörterungen.

### **2) Parkplatz Ordination**

(Punkt 9 der Berufungsentscheidung - Seiten 38 und 39)

Im Zuge des mittlerweile bezüglich der Privatnutzung des gegenständlichen Parkplatzes durchgeführten Ermittlungsverfahrens habe sich herausgestellt, dass der Parkplatz seit 27. April 1998 (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 16. September 2009) an die E.

CarSharing GmbH (nunmehr D. CarSharing GmbH) nach Maßgabe der Verfügbarkeit der freien Standplätze vermietet sei. Die diesbezüglichen Mieteinnahmen des Jahres 1998 (monatlich S 975,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer) und der Jahre 1999 und 2000 seien dem Finanzamt deklariert worden. Während der Vertreter der Amtspartei mit Rücksicht auf die in der Beschwerdeschrift zugestandene untergeordnete Privatnutzung einen Privatanteil von 20 % als angemessen erachtete, sei nach Ansicht des Berufungswerbers (Bw.) überhaupt keine Privatnutzung gegeben, da sämtliche Besucher, Freunde und dgl. ihre Fahrzeuge auf dem unmittelbar vor dem gemischt genutzten Gebäude befindlichen Parkplatz mit fünf Stellplätzen abstellen würden. Dieser Parkplatz werde auch betrieblich für gehbehinderte Patienten und Rettungsfahrzeuge, sowie als Parkplatz für das Kraftfahrzeug des Bw. genutzt. Der Vertreter der Amtspartei gab zu bedenken, dass bezüglich dieses Parkplatzes ohnedies eine betriebliche Nutzung im Ausmaß von 40 % anerkannt worden sei.

### **3) Kreditzinsen**

(Punkt 7 der Berufungsentscheidung – Seite 36)

Der Verwaltungsgerichtshof sei im aufhebenden Erkenntnis der belangten Behörde zwar dem Grunde nach gefolgt, er habe aber die nach den Nutzflächen vorgenommene Schätzung der Erhöhung des Privatanteiles durch den Dachgeschoßausbau als unschlüssig beurteilt, da dadurch die unterschiedliche Wertigkeit der Gebäudeteile bei der Aufteilung der Fremdkapitalzinsen nicht berücksichtigt worden sei (vgl. Seiten 9 und 10 des Erkenntnisses).

Die vom Finanzamt unter Beiziehung eines Immobiliensachverständigen vorgenommene Schätzung unter Bedachtnahme auf die Wertigkeit der einzelnen Geschoße des gemischt

genutzten Gebäudes ergibt bezüglich der Fremdkapitalzinsen nach Durchführung des Dachgeschoßausbaues einen Privatanteil in Höhe von 52 %.

#### **4) Instandsetzungsaufwand – Dachgeschoß- und Kellerausbau des Gebäudes M.**

(Berufungsentscheidung Punkt 14, Seiten 44-46)

Das Berufungsbegehren auf Zuerkennung der 1/15-Absetzung nach § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 werde vom Vertreter der Amtspartei zustimmend zur Kenntnis genommen.

Bezüglich der Bemessungsgrundlage für die 1/15-Absetzung sei Folgendes auszuführen:

Im Jahr 2000 sei ausgehend vom Gesamtaufwand in Höhe von S 4.126.820,00 der auf die Wohnung Philipp L. entfallende Betrag (lt. Vorlageantrag 17 % = S 701.559,00 /vgl. Seite 48 der Berufungsentscheidung) in Abzug zu bringen, sodass sich ein Betrag von S 3.425.261,00 ergebe; demnach betrage die zu berücksichtigende Afa in Höhe von 1/15 S 228.350,73.

Der Privatanteil Zinsen und Gebühren sei ebenfalls antragsgemäß auf 17 % zu korrigieren, sodass sich im Jahr 2000 ein zu berücksichtigender Privatanteil von S 43.246,00 ergebe.

Zu den vorhin genannten Beträgen werde vom bevollmächtigten Vertreter des Bw. noch eine schriftliche Stellungnahme mit allfälliger Außerstreitstellung der Ziffern eingereicht werden.

#### **5) Spekulationsgewinn – Objekt Sch.**

(Berufungsentscheidung Punkt 16 – Seiten 48-50)

Da es sich um die Beurteilung einer reinen Rechtsfrage durch den Unabhängigen Finanzsenat handle, erübrige sich eine nähere Behandlung im Rahmen des Erörterungsgesprächs.

#### **6) Zinsenvorauszahlung 1999 und 2000**

(Berufungsentscheidung Punkt 18, Seiten 53-55)

Da es sich auch diesfalls um die Beurteilung einer reinen Rechtsfrage durch den Unabhängigen Finanzsenat handle, erübrige sich eine nähere Behandlung im Rahmen des Erörterungsgesprächs.

Zu den einzelnen Streitpunkten hat der bevollmächtigte Vertreter des Bw. im Schriftsatz vom 19. November 2009 Nachstehendes ausgeführt:

##### **1) Verbrauchsabhängige Betriebskosten, Kosten Wasseraufbereitungsanlage**

Im Hinblick auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes erübrigten sich - wie vom Unabhängigen Finanzsenat zutreffend dargelegt – weitere Erörterungen.

##### **2) Parkplatz Ordination**

Die von der Amtspartei durchgeführten Erhebungen, die bereits Gegenstand der Vorhaltsbeantwortung vom 16. September 2009 gewesen seien, würden für die begehrte 100 %-ige betriebliche Nutzung sprechen. Die monatlichen Mieteinnahmen aus der Vermietung des Parkplatzes der Jahre 1998 bis 2000 seien, wie aus den beigegebenen Kopien ersichtlich, auf dem Konto "4821 Mieteinnahmen" ausgewiesen und in den jeweiligen Jahresabschlüssen deklariert und letztlich versteuert worden.

### **3) Kreditzinsen**

Die Erörterung der vom Finanzamt vorgenommenen Schätzung des Privatanteiles in Höhe von 52 % mit einem Sachverständigen habe letztlich ergeben, dass das Ergebnis nicht vollkommen unplausibel erscheine. Da wohl die Einbeziehung des Dachgeschoßes jedenfalls zu einem Privatanteil von 50 % führe, trete der Bw. der Bemessung des Privatanteiles der Kreditzinsen mit 50 % nicht weiter entgegen. Sohin erweise sich die Schätzung des Finanzamtes zwar geringfügig höher, jedoch nicht weit über dem, dem Bw. realistisch erscheinenden Rahmen.

Im Hinblick darauf, dass zwischen der Amtspartei und dem Bw. nur eine geringfügige Prozentabweichung festzustellen sei, sei aus verfahrensökonomischen Erwägungen auf die Ausfertigung einer gutachterlichen Stellungnahme verzichtet worden.

Diese weitgehende Außerstreitstellung werde allerdings nur für das gegenständliche Einkommensteuerverfahren und für den gegenständlichen Prüfungszeitraum abgegeben.

### **4) Instandsetzungsaufwand – Dachgeschoß- und Kellerausbau des Gebäudes M.**

Da diesbezüglich mittlerweile die Amtspartei der Rechtsansicht des Bw. gefolgt sei, seien weitere Ausführungen entbehrlich. Die diesbezüglichen Ziffern würden außer Streit gestellt.

### **5) Spekulationsgewinn – Objekt Sch.**

Durch das nunmehr in Vorlage gebrachte Verkehrswertgutachten (Ermittlung des Residualwertes) werde auf Sachverhaltsebene die Angemessenheit der tatsächlich geleisteten Zahlungen dargelegt. Der Bw. strebe an, dass die von ihm insgesamt geleisteten Zahlungen in Höhe von S 6.022.064,91 als Kaufpreis angesehen und von den Anschaffungskosten in Abzug gebracht werden.

Unabhängig von den im zweiten Teil des Vorbringens behandelten spezifischen rechtlichen Fragen sei davon auszugehen, dass der Verkehrswert der Liegenschaft, was als weitere Stütze der Sichtweise des Bw. zu sehen sei, durchaus den geleisteten Zahlungen entspreche bzw. diese noch übersteige.

Aus dem vorliegenden Sachverständigengutachten vom 3. November 2009 ergebe sich unter Berücksichtigung der damaligen Verhältnisse ein Anschaffungswert von abgerundet € 591.000,00 (= S 8.132.337,30). Bereits daraus erhelle, dass der Bw. auch mit der von ihm angesprochenen Berücksichtigung der Anschaffungskosten in Höhe von weiteren S 3.322.064,91 eine durchaus realistische, sogar unter dem Verkehrswert gelegene Zahlung geleistet habe. Addiere man nämlich zu den bisher anerkannten Anschaffungskosten den strittigen Betrag von S 3.322.064,91 und die Zahlungen in Höhe von jeweils S 100.000,00 an den Sachwalter und an den Minderjährigen ergebe sich eine Summe von S 6.022.064,91, was Anschaffungskosten in Höhe von € 437.640,52 entspreche. So gesehen habe der Bw. ein insofern für sich nicht unvorteilhaftes Geschäft getätigt und keinesfalls Überzahlungen geleistet. Würde man die strittige Zahlung von S 3.322.064,91 nicht anerkennen, würde dies in letzter Konsequenz bedeuten, dass der Bw. ein dermaßen vorteilhaftes Geschäft getätigt hätte, dass er der Gefahr einer Anfechtung wegen Verkürzung um die Hälfte (laesio enormis) ausgesetzt gewesen wäre, unabhängig von in weiterer Folge noch darzulegenden rechtlichen Erwägungen.

Den im Betriebsprüfungsbericht auf Seite 41 angeführten Anschaffungskosten in Höhe von S 3.188.467,00 sei die strittige Zahlung von S 3.322.064,91 hinzuzurechnen, sodass sich vor dem Hintergrund des Spekulationsgewinnes für den weiterfolgenden Verkauf von 1898/2510 Anteilen der EZ 291 letztlich Anschaffungskosten in Höhe von S 6.510.531,91 (= € 473.138,81) ergeben würden.

Demnach würden sich die Anschaffungskosten für 75,617 % der Anteile nicht auf S 2.411.040,00 sondern jedenfalls auf S 4.923.103,41 belaufen, sodass ein Spekulationsgewinn gar nicht zum Tragen kommen könne, ohne noch auf die Anschaffungskosten für Grund und Boden Bezug nehmen zu müssen.

In rechtlicher Hinsicht sei seine bereits im ersten Rechtsgang dargelegte Sichtweise zur Berücksichtigung der strittigen Zahlung von S 3.322.064,91 wie folgt zusammenzufassen:

Wie bereits im Ergänzungsschriftsatz an den Verwaltungsgerichtshof vorgebracht, seien Anschaffungskosten alle Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, wozu nicht allein der Kaufpreis, sondern auch die übernommenen Schulden zählten.

Gemäß dem Kaufvertrag vom 1. März 1996 seien durch die völlige Schad- und Klagloshaltung des minderjährigen Benjamin S.-L. alle vom Bw. im Zusammenhang mit der Liegenschaft an BA-CA (S 3.322.064,91) sowie an die Steiermärkische Sparkasse (S 2.500.000,00) bezahlten Beträge wirtschaftlich vom Kaufpreis in Abzug gebracht worden. Ohne Übernahme aller

Schulden und Lasten durch den Bw. (Verzicht auf alle Regressansprüche gegen den Minderjährigen) wäre auch eine Genehmigung des sehr geringen Nettokaufpreises von S 200.000,00 durch das PflEGschaftsgericht nicht möglich und zulässig gewesen, weil das PflEGschaftsgericht grundsätzlich einem für den Minderjährigen wirtschaftlich nachteiligen Geschäft nicht zustimmen dürfe. Die Genehmigung eines solchen Geschäftes wäre durchaus geeignet gewesen, Amtshaftungsansprüche auszulösen. Das PflEGschaftsgericht sei jedoch aufgrund der komplexen zivilrechtlichen Rechtslage von der Zulässigkeit des Regresses des Bw. gegen den Minderjährigen bzw. in die Liegenschaft ausgegangen und habe daher den Kaufvertrag zu dem – in Anbetracht der bestehenden Verbindlichkeiten bzw. Ansprüche von insgesamt S 5.822.064,91 – angemessenen Nettokaufpreis von S 200.000,00 genehmigt. Dies bedeute zweifellos, dass nach der Würdigung des PflEGschaftsgerichtes von einer Gegenleistung von S 6.022.064,91 ausgegangen worden sei.

Sofern die Behörde bis dato das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zum Grunderwerbsteuergesetz vom 9. August 2001, 98/16/0319, ins Treffen geführt habe, sei nochmals darauf zu verweisen, dass es bei den Anschaffungskosten auf die Aufwendungen aus der Sicht des Käufers ankomme, diese jedoch nicht unbedingt dem Verkäufer zu Gute kommen müssten.

Im gegenständlichen Fall hätte der Bw., wenn er die Liegenschaft nicht erworben hätte, auch die Möglichkeit gehabt, seine Regressforderung durch eine Zwangsversteigerung der Liegenschaft abzudecken. Die Realisierung dieser Regressforderung wäre aufgrund der reinen Sachhaftung des Minderjährigen nur durch eine Exekution in die Liegenschaft möglich gewesen. Aus dem Versteigerungserlös hätte der Minderjährige sowohl die Regressforderung des Bw. als auch die Verbindlichkeiten gegenüber der Steiermärkischen Sparkasse begleichen müssen. Ein allfällig nachfolgender Kauf der Liegenschaft durch den Bw. hätte dann zum Verkehrswert der lastenfreien Liegenschaft von jedenfalls S 6.000.000,00 erfolgen müssen und damit im Ergebnis zur Einbeziehung des Betrages von S 3.322.064,91 als Teil der ertragsteuerlichen Anschaffungskosten geführt. Wenn dieser Sichtweise entgegengehalten werde, dass es sich dabei um fiktive Konstellationen handle, sei diesem Gegenargument zu entgegnen, dass diese fiktive Konstellation den einzigen anderen alternativen Weg darstelle. Egal ob man nunmehr diese Konstellation als fiktiv bezeichnen möge oder nicht, es sei jedoch der Sachverhalt gleichgelagert.

Die Sichtweise der Abgabenbehörde führe jedoch dazu, gleich gelagerte Sachverhalte mit unterschiedlichen Rechtsfolgen zu bedenken, sohin eine sachverhaltsmäßig nicht gebotene Differenzierung vorzunehmen und gleich Gelagertes ungleich zu behandeln. Diese Sichtweise würde eklatant dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen und auf eine nicht

verfassungskonforme Interpretation des Einkommensteuergesetzes hinauslaufen, was eine Gleichheitswidrigkeit in der Vollziehung darstellen würde.

Sollte hingegen die Behörde mit ihrer Rechtsansicht Recht haben, dass das Einkommensteuergesetz eine solche Interpretation gebiete, wären die hier in Betracht kommenden Gesetzesbestimmungen ihrerseits der Verfassungswidrigkeit ausgesetzt und wäre der Bw. durch Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm, nämlich durch ein verfassungswidriges Gesetz, im Recht aller Staatsbürger auf Gleichheit vor dem Gesetz gemäß Art. 2 StGG bzw. Art. 7 B-VG verletzt. Schon das Gebot einer verfassungskonformen Interpretation zwingt sohin die vom Bw. an die BA-CA geleisteten Zahlungen als Teil der Anschaffungskosten anzuerkennen, ganz gleichgültig, wie die Amtspartei meine, ob das ins Treffen geführte Erkenntnis zum Grunderwerbsteuergesetz analog auf diesen Rechtsfall anwendbar wäre oder nicht.

Das Prinzip, dass Normen grundsätzlich verfassungskonform zu interpretieren seien, gebiete daher gerade die Anerkennung des zitierten Betrages als Anschaffungskosten.

## **6) Zinsenvorauszahlung 1999 und 2000**

Auch hier handle es sich, wie der Unabhängige Finanzsenat zutreffend im Erörterungsgespräch festgehalten habe, um die Beurteilung einer reinen Rechtsfrage.

Der Bw. beschränke sich hier darauf auf das von ihm bereits bisher erstattete Vorbringen zu verweisen. Demnach lägen zwei inhaltlich voneinander abweichende Erklärungen der Bank Austria CA AG vor, wobei es insbesondere ohne weitere Erhebungen keinesfalls statthaft erscheine, die zeitlich nachfolgende Erklärung der Bank als reine Gefälligkeitsbestätigung abzutun.

In der am 22. Jänner 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom bevollmächtigten Vertreter des Bw. ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

Zum Berufungspunkt Spekulationsgewinn – Objekt Sch.:

Schon aus verfassungsgesetzlichen Erwägungen, insbesondere vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes ist im vorliegenden Fall die Anerkennung des vom Bw. geleisteten weiteren Betrages von ATS 3.322.064,91 als weitere Anschaffungskosten geboten, wobei es nicht darauf ankommt, dass die in den schriftlichen Ausführungen dargestellten Alternativszenarien fiktiv sind oder nicht; wesentlich ist, dass zum aufgezeigten Alternativszenario der Versteigerung ein gleich gelagerter Sachverhalt vorliegt, der eine gleiche einkommensteuerrechtliche Behandlung erfordert. Dabei ist es auch nicht wesentlich, ob der Bw. ex post betrachtet eine grunderwerbsteuerrechtlich günstigere Behandlung in der

Vergangenheit erfahren hat. Unabhängig von der rechtlichen Sichtweise, ob hier analog zum Grunderwerbsteuergesetz vorzugehen ist oder nicht, ist durch das vorgelegte SV-Gutachten des Dr. Ozimic, dessen Schlüssigkeit auch in der heutigen Verhandlung nicht in Zweifel gezogen wird, erwiesen, dass der Verkehrswert der Liegenschaft auch im Zeitraum des Erwerbsvorganges jedenfalls sämtliche vom Bw. geleisteten Aufwendungen überstiegen hat, sohin die Anschaffungskosten im Verkehrswert Deckung finden. Nach Ansicht des Bw. scheidet daher die Annahme eines Spekulationsgeschäftes aus.

Zum Berufungspunkt Zinsenvorauszahlung 1999 und 2000 verweist der bevollmächtigte Vertreter auf sämtliche im bisherigen Verfahren erstatteten Vorbringen.

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

#### **1) Verbrauchsabhängige Betriebskosten, Kosten Wasseraufbereitungsanlage**

(Punkte 9 und 10 der Berufungsentscheidung - Seiten 38-41)

Diesem Berufsbegehren konnte unter Bedachtnahme auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes auf den Seiten 7-9 des eingangs zitierten Erkenntnisses nicht entsprochen werden. Weitere Erwägungen sind, wie auch vom Bw. in der Stellungnahme vom 19. November 2009 ausdrücklich bestätigt wird, entbehrlich.

#### **2) Parkplatz Ordination**

(Punkt 9 der Berufungsentscheidung - Seiten 38 und 39)

Nach Kenntnisnahme des Ergebnisses des vom Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten Ermittlungsverfahrens – Vorhalt vom 19. August 2009 an den bevollmächtigten Vertreter des Bw. und Vorhaltsbeantwortung vom 16. September 2009 unter Vorlage des seit 27. April 1998 aufrechten Mietvertrages mit der Fa. E. CarSharing GmbH, sowie Stellungnahme des bevollmächtigten Vertreters vom 19. November 2009 zum Erörterungsgespräch vom 25. September 2009 unter Vorlage der Kontoblätter (Konto Nr 4821) betreffend Verbuchung der monatlichen Mieteinnahmen – könne nach Ansicht der Vertreter der Amtspartei die bisherige Annahme einer Privatnutzung des strittigen Ordinationsparkplatzes nicht mehr aufrechterhalten werden, weshalb die Ausscheidung eines Privatanteiles nicht gerechtfertigt sei (vgl. Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs am 10. Dezember 2009 mit den Vertretern der Amtspartei).

In diesem Zusammenhang wird festgestellt, dass die auf dem vorhin genannten Konto ausgewiesenen Jahresbeträge (1998: S 22.193,94; 1999: S 11.700,00 und 2000: S 9.840,02)



unter dem Titel "Mieteinnahmen" in den jeweiligen Einnahmen-Ausgabenrechnungen ohnedies erfasst sind.

Da im Übrigen im Zuge der vom Unabhängigen Finanzsenat im Wege mehrerer Augenscheine durchgeführten Erhebungen keine einzige Abstellung eines Fahrzeuges, das eine Ausscheidung eines Privatanteiles rechtfertigen würde, festgestellt werden konnte, war dem Berufungsbegehren im Sinne der Ausführungen der Amtspartei in der Niederschrift vom 10. Dezember 2009 vollinhaltlich zu entsprechen.

Somit verbleiben von den unter Tz 38 des Betriebsprüfungsberichtes vom 29. Juli 2003 dargestellten Privatanteilen lediglich in den Jahren 1998 und 1999 jeweils S 6.382,00, die die Wasseraufbereitungsanlage betreffen. Überdies ist demnach auch die in der Berufungsvorentscheidung in den Jahren 1998 bis 2000 im Wege der Verböserung erfolgte Ausscheidung eines Privatanteiles von der AfA-Parkplatzneugestaltung in Höhe von jeweils S 11.149,00 (vgl. Punkt 10 der Begründung der Berufungsvorentscheidung) rückgängig zu machen.

### **3) Kreditzinsen**

(Punkt 7 der Berufungsentscheidung – Seite 36)

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu im eingangs zitierten Erkenntnis unter "b) Kreditzinsen" Nachstehendes festgestellt:

"Es trifft zu, dass der Dachbodenausbau und die damit einhergehende Vermehrung der privat genutzten Gebäudeteile auch eine Erhöhung des Privatanteils für die im Zusammenhang mit der Anschaffung der Liegenschaft stehenden Kreditzinsen zur Folge hat. Verfehlt ist es jedoch, das durch den Dachbodenausbau geänderte Nutzflächenverhältnis schlechthin als Maßstab für die Erhöhung des Privatanteils heranzuziehen, weil der nicht ausgebaute Dachboden in Bezug auf seine Wertigkeit mit dem ausgebauten Erd- und Obergeschoß nicht vergleichbar ist. Indem die belangte Behörde die unterschiedliche Wertigkeit der Gebäudeteile bei der Aufteilung der Fremdkapitalzinsen unberücksichtigt ließ, hat sie ihre Schätzung unschlüssig gemacht."

Demgemäß hat der Vertreter der Amtspartei im Rahmen des Erörterungsgesprächs am 25. September 2009 eine nach Rücksprache mit einem Immobiliensachverständigen erstellte Schätzung präsentiert, die die Wertigkeit der einzelnen Geschoße im Bewertungsjahr 1982 und damit vor dem im Jahr 1989 durchgeführten Dachgeschoßausbau wie folgt angenommen hat:

Angaben in Prozent

Keller	10,00
Erdgeschoß	40,00
Obergeschoß	45,00
Unausgebautes Dachgeschoß	5,00

Unter Bedachtnahme auf die unbestrittenen Nutzflächen ergebe sich nach dem Dachgeschoßausbau bezüglich der Kreditzinsen ein Privatanteil in Höhe von gerundet 52,00 %.

Die Plausibilität dieser Schätzung wird vom Bw. in der dazu abgegebenen Stellungnahme vom 19. November 2009 nicht in Frage gestellt. Mit den Ausführungen, dass "die Einbeziehung des Dachgeschoßes jedenfalls zu einem Privatanteil von 50 % führt und die Schätzung des Finanzamtes zwar geringfügig höher gelegen ist, sich jedoch nicht weit weg von jenem, dem Bw. realistisch erscheinenden Rahmen erweist" vermag er aber das Ergebnis der Schätzung nicht zu erschüttern. Denn der Bw. stellt damit nicht die für das Ergebnis der Schätzung entscheidenden Ansätze der Wertigkeit der einzelnen Geschoße in Streit, sondern begnügt sich mit der allgemein gehaltenen Feststellung, dass der Privatanteil "jedenfalls 50 % betrage", ohne dafür nachvollziehbare Gründe ins Treffen zu führen. Somit konnte der Einschränkung des Berufungsbegehrens nicht zur Gänze entsprochen werden.

Somit vermindert sich die lt. Betriebsprüfungsbericht (Tz. 35) unter Zugrundelegung eines Privatanteiles von 60 % vorgenommene Betriebsausgabenkürzung in Höhe von 20 % unter Bedachtnahme auf den lt. Berufungsentscheidung maßgeblichen Privatanteil von 52 % auf 12 %.

	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>
Betriebsausgabenkürzung lt. angefochtene Bescheide	22.405,00	18.550,00	16.100,00
Betriebsausgabenkürzung in Höhe von 12 % lt. BE vom 22.1.2010	13.443,00	11.130,00	9.660,00
Gewinnminderung lt. BE vom 22.1.2010	8.962,00	7.420,00	6.440,00

#### **4) Instandsetzungsaufwand – Dachgeschoß- und Kellerausbau des Gebäudes M.** (Berufungsentscheidung Punkt 14, Seiten 44-46)

Zufolge § 28 Abs. 3 EStG 1988 sind folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen:

1. Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen.
2. Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt.
3. Aufwendungen auf Grund des Denkmalschutzgesetzes. § 8 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gilt entsprechend.

Die dazu vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung – mittlerweile aber ohnedies nicht mehr (vgl. Punkt 4 der Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs vom 25. September 2009) - vertretene Rechtsansicht, wonach im gegenständlichen Fall vom Bw. kein Ansuchen auf Förderung einer umfassenden Sanierung eingereicht und demgemäß auch "keine umfassende Sanierung eines bestehenden Mietobjektes", sondern eine Neuerrichtung von zwei Kellergeschoßwohnungen und drei Dachgeschoßwohnungen vorgenommen worden sei, weshalb es sich somit um keine nach § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 begünstigte Sanierungsmaßnahmen, sondern um Errichtungsmaßnahmen handle, wird vom Unabhängigen Finanzsenat aus nachstehenden Erwägungen nicht geteilt:

Der im gegenständlichen Fall vom Bw. beanspruchte Tatbestand des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 ist ua. dann erfüllt, wenn Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, für die eine Zusage für eine Förderung nach den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung (Steiermärkisches Wohnbauförderungsgesetz 1993 – Stmk. WFG 1993, LGBl. Nr. 25/1993) vorliegt, getätigt werden.

Unter anderem sind nach § 24 Abs. 1 Z 7 Stmk. WFG 1993 die Vereinigung von Wohnungen oder von sonstigen Räumen zu Wohnungen und nach Z 12 leg.cit. auch die Schaffung von Wohnungen in Gebäuden, die den Bestimmungen des § 23 Abs. 1 entsprechen, Sanierungsmaßnahmen. Da die strittige Schaffung von drei Dachgeschoßwohnungen und zwei Kellergeschoßwohnungen bereits unter die vorhin zitierten Förderungstatbestände subsumierbar ist – auf Grund des entsprechenden Förderungsansuchens vom 19. August 1999 wurde nach entsprechender Prüfung durch die Rechtsabteilung 14 des Amtes der Steiermärkischen Landesregierung (vgl. Technisches Gutachten vom 23. September 1999, 64-120-4879) mit 23. November 1999 die Förderungszusicherung in Form eines

Annuitätenzuschusses für das Darlehen der Bank Austria AG in der Höhe von S 4.309.000,00 auf die Dauer von 15 Jahren gewährt – bedarf es nicht der vom Finanzamt als zwingend erachteten "umfassenden Sanierung" iSd § 24 Abs. 2 Stmk. WFG 1993. In diesem Sinne auch Stingl-Nidetzky, Handbuch Immobilien & Steuern, Manz, wonach in manchen Bundesländern der Dachbodenausbau mit Wohnbau-Sanierungsmitteln gefördert werde, was die 1/15-Absetzung für den Herstellungsaufwand zur Folge habe (vgl. 1.2.3 aaO). Nimmt der Steuerpflichtige die Begünstigung in Anspruch, hat die Abgabenbehörde bei Zusage einer Förderung nicht mehr zu prüfen, ob die Voraussetzungen des Wohnhaussanierungsgesetzes bzw. des Startwohnungsgesetzes oder eines entsprechenden Landesgesetzes für die Gewährung von Darlehen, Annuitätenzuschüssen oder Zinsenzuschüssen bzw. Bürgschaftsübernahme vorliegen, sondern die Behörde kann sich darauf beschränken festzustellen, ob die Zusage der Förderung vorliegt (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III C, Tz 23.2 zu § 28 EStG 1988). In diesem Sinne ist wohl auch die Rz 6481 der EStR 2000 – "Erfolgt bei einem Gebäude ohne Vornahme von Sanierungsmaßnahmen [gemeint wohl im Sinne der im § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 genannten Gesetze betreffend Wohnhaussanierung] die Errichtung (Schaffung) eines Dachbodenausbau, ist die Neuerrichtung des Dachbodenausbau nicht begünstigt" – zu verstehen. Denn wenn in der unter 21.4.6.2 vorangestellten Überschrift Sanierungsmaßnahmen nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz und den entsprechenden Landesgesetzen über Wohnhaussanierung aufgezählt sind, dann wird damit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass der Sanierungsbegriff im Sinne dieser außersteuerlichen Rechtsvorschriften auch für die steuerliche Beurteilung im Rahmen des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 maßgebend ist (vgl. auch UFS 16.12.2009, RV/0837-G/09).

Schlussendlich ist auch auf die in RdW 1998, 506 veröffentlichte Anfragebeantwortung des Bundesministeriums für Finanzen vom 13. Juli 1998 hinzuweisen, wonach der Ausbau eines Dachgeschoßes, der nach den Bestimmungen des Wiener Wohnbauförderungs- und Wohnhaussanierungsgesetzes – WWFSG 1989 – gefördert wird, unter die Bestimmung des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 subsumierbar ist.

Demnach sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2000 betreffend das Mietobjekt M. wie folgt zu ändern:

(Beträge in Schilling)

	2000
Einkünfte lt. Tz 56 des Bp-Berichtes	-227.647,46

zuzüglich AfA lt. Tz 55.5 des Bp-Berichtes	24.761,00
abzüglich 1/15 von 3.425.261,00	228.350,73
zuzüglich Privatanteil Zinsen und Gebühren lt. Tz 55.5 und 56	50.878,00
abzüglich Privatanteil Zinsen und Gebühren lt. Punkt 15 der BE vom 12.11.2004	43.246,00
Einkünfte lt. BE vom 22.1.2010	-423.605,19

### 5) Spekulationsgewinn – Objekt Sch.

(Berufungsentscheidung Punkt 16 – Seiten 48-50)

Hinsichtlich der strittigen Zahlung vom 5. Dezember 1995 in Höhe von S 3.322.064,91, die nach Ansicht des Finanzamtes vom Bw. auf Grund einer Bürgschaftserklärung geleistet worden sei und keinen Gegenleistungscharakter bezüglich des Liegenschaftserwerbes besitze, was auch vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 9. August 2001, 98/16/0319, bestätigt worden sei, ist Folgendes auszuführen:

Das EStG enthält keine gesetzliche Umschreibung des Begriffes Anschaffungskosten. Da die allgemeinen und die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im Bereich der Anschaffungskosten nicht voneinander abweichen, gilt der handelsrechtliche Anschaffungskostenbegriff (§ 203 Abs. 2 HGB) für sämtliche Gewinnermittlungsarten und auch für die außerbetrieblichen Einkunftsarten (vgl. VwGH 23.11.1994, 91/13/0111).

Demnach sind Anschaffungskosten jene Aufwendungen, die geleistet werden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben und in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Wirtschaftsgut einzeln zugeordnet werden können, wobei zu den Anschaffungskosten auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten gehören.

Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen.

Zu den Anschaffungskosten gehören weiters auch sogenannte vorweggenommene Anschaffungskosten, das sind Aufwendungen, die dem Anschaffungsvorgang zeitlich vorangehen, mit diesem aber in einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang stehen (vgl. Tz 69 zu § 6 in Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage ist der vorliegende unbestrittene Sachverhalt – Auf Grund einer am 26. April 1990 abgegebenen Bürgschafts-/Garantieerklärung leistete der Bw. am 5. Dezember 1995 die gegenständliche Zahlung / Vereinbarung vom 1. März 1996 betreffend Kauf der gegenständlichen Liegenschaft durch den Bw. und

Verkauf eines Anteiles von 75,617 % am 27. April 1999 – einkommensteuerrechtlich wie folgt zu würdigen:

Für die Lösung der Streitfrage, ob die gegenständliche Zahlung in einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Anschaffungsvorgang steht und damit zu den Anschaffungskosten für die Liegenschaft zählt ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht die bloße Tatsache der Zahlung für sich allein, sondern vielmehr deren Rechtsgrund maßgebend. Denn für die Beurteilung, ob ein bestimmter Aufwand für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes geleistet wird, ist wohl der Verpflichtungsgrund für die betreffende Zahlung ausschlaggebend. Für die Annahme, dass die Garantieerklärung in der Absicht abgegeben worden wäre, später das Grundstück zu erwerben, fehlt aber, wie der Verwaltungsgerichtshof in dem die Grunderwerbsteuer des Bw. betreffenden Erkenntnis vom 9. August 2001, 98/16/0319, ausgeführt hat, im vorliegenden Fall jeglicher Anhaltspunkt. In diesem Zusammenhang ist auch auf die Ausführungen auf Seite 12 der Berufungsschrift zu verweisen, wonach es "zwar richtig sein mag, dass die ursprünglich abgegebene Bürgschafts- bzw. Garantieerklärung nicht in Hinblick auf den Liegenschaftserwerb erfolgte." Dies wird auch im Vorlageantrag auf Seite 18 ausdrücklich bestätigt, indem zu Punkt 18 der Berufungsvorentscheidung ausgeführt wird, dass der vom Finanzamt relevierte fehlende Zusammenhang der Bürgschaftsverpflichtung mit dem Ankauf der Liegenschaft "in der Berufungsschrift auch nicht bestritten wurde." Dem Einwand, dass dieses Erkenntnis zur Grunderwerbsteuer ergangen sei, kommt insofern keine Berechtigung zu, als es auf Sachverhaltsebene sehr wohl auch für den vorliegenden Fall heranzuziehen ist, zumal das Vorbringen im gegenständlichen Verfahren keine Divergenz in sachverhaltsmäßiger Hinsicht erkennen lässt. Hinzu kommt, dass unbestritten nicht nur der Bw. allein, sondern auch dessen Eltern die gegenständliche Bürgschafts-/Garantieerklärung abgegeben haben.

Aus den Ausführungen des Bw. im Vorlageantrag und in der Stellungnahme vom 19. November 2009, wonach er unzweifelhaft die Möglichkeit gehabt habe, die Liegenschaft in Form einer Zwangsversteigerung zu verwerten, um damit die bestehende Regressforderung gegen Benjamin S.-L., seinem Neffen, zu bedecken, worauf jedoch verzichtet worden sei, weil die Liegenschaft in der Folge an ihn übertragen worden sei, kann nichts für ihn gewonnen werden.

Denn allfällige fiktive Sachverhaltskonstellationen vermögen an der steuerlichen Beurteilung, die sich ausschließlich am tatsächlichen Geschehen zu orientieren hat, nichts zu ändern.

Der Argumentation, wonach die bestehende Forderung des Bw. gegenüber dem Voreigentümer den zu entrichtenden Barkaufpreis im Zusammenhang mit der Liegenschaft

reduziert habe, weshalb sie in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nur ein Teil der Anschaffungskosten sein könne, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Die strittige Zahlung vom 5. Dezember 1995 wurde vom Bw. einzig und allein deshalb geleistet, weil er von der Bank auf Grund seiner eingegangenen Bürgschafts-/Garantieverpflichtung klagsweise in Anspruch genommen worden ist. Damit liegen jedoch keine Kosten vor, die geleistet wurden, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben; vielmehr erfolgte die Zahlung in Erfüllung einer schuldrechtlichen Verpflichtung. Aber auch sogenannte vorweggenommene Anschaffungskosten liegen nicht vor, da der dafür geforderte unmittelbare sachliche Zusammenhang mit dem Anschaffungsvorgang jedenfalls fehlt. Die Tatsache, dass in weiterer Folge bei Festlegung des Barkaufpreises die vom Bw. bereits vorher, aber wie vorhin ausgeführt, ohne jeglichen sachlichen Zusammenhang mit dem späteren Anschaffungsvorgang geleistete Zahlung entsprechend kaufpreismindernd berücksichtigt worden ist, ist wirtschaftlich durchaus verständlich, vermag aber den für die steuerliche Anerkennung als Anschaffungskosten geforderten unmittelbaren sachlichen Zusammenhang keinesfalls herzustellen.

Auf Grund dieser Würdigung ist eine nähere Auseinandersetzung mit dem im Zuge der Stellungnahme vom 19. November 2009 vorgelegten Verkehrswertgutachten vom 3. November 2009, mit dem im Hinblick auf den Verkehrswert der in Rede stehenden Liegenschaft die Angemessenheit der tatsächlich geleisteten Zahlungen – unter Einbeziehung der strittigen Zahlung in Höhe von S 3.322.064,91 aus der Inanspruchnahme aus der Bürgschafts-/Garantieerklärung – unter Beweis gestellt werden sollte, jedenfalls entbehrlich.

An dieser Beurteilung vermögen auch die Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung, die den Verpflichtungsgrund für die strittige Zahlung völlig außer Betracht lassen, nichts zu ändern.

## **6) Zinsenvorauszahlung 1999 und 2000**

(Berufungsentscheidung Punkt 18, Seiten 53-55)

Zufolge § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Unter "leisten" ist nach Lehre und Rechtsprechung das Übertragen der tatsächlichen und rechtlichen Verfügungsmacht über Geld oder Geldeswert zu verstehen (vgl. VwGH 24.9.1986, 84/13/0214). Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung liegt ein "Abfluss" dann vor, wenn Geldmittel oder Geldwerte so aus der Verfügungssphäre eines Steuerpflichtigen ausscheiden, dass er die tatsächliche wirtschaftliche Verfügungsmacht verliert und dadurch

wirtschaftlich bei ihm eine Vermögensminderung eintritt. Der Verlust wirtschaftlicher Verfügungsmacht ist dann anzunehmen, wenn ein Steuerpflichtiger über Geld oder Geldwerte nicht mehr im eigenen Namen und für eigene Rechnung verfügen kann. Unter Vermögen im Sinne dieser Definition ist der im Eigentum befindliche Bestand an Geld oder Geldwerten bzw. die tatsächliche und rechtliche Verfügungsmöglichkeit oder Nutzungsberechtigung über Geld und Geldwerte zu verstehen.

"Abfluss" ist daher das Übertragen der tatsächlichen und rechtlichen Verfügungsmacht über Geld und Geldeswert (vgl. Blüml, Abfluss von Zinsen im Sinne von § 19 EStG in SWK 1995, A 58 ff).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung eindeutig und unmissverständlich unter Angabe der konkreten Kontonummer getroffenen Tatsachenfeststellung, wonach im jeweiligen Folgejahr die "Zinsenvorauszahlung" wieder auf das Ärztekontokorrentkonto des Bw. (Kontonummer X.) nachweislich rückübertragen und somit wiederum als Einnahme erfasst worden sei, begegnet der Bw. im Vorlageantrag lediglich damit, dass die Betriebsprüfung im Wesentlichen behaupte, durch die namentliche bankinterne Zuordnung der Vorauszahlungssumme gehe die Verfügungsmacht über den geleisteten Geldbetrag nicht über.

Damit wird aber die für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes wesentliche Tatsachenfeststellung, wonach die Bank die strittigen Beträge im jeweiligen Folgejahr wieder auf das Ärztekontokorrentkreditkonto überwiesen habe, keineswegs bestritten. Aus welchen Ausführungen im Punkt 20. der Berufungsvorentscheidung die Behauptung, die namentliche bankinterne Zuordnung der Vorauszahlungssumme sei für die Beurteilung des Überganges der Verfügungsmacht maßgeblich, ableitbar sei, ist nicht nachvollziehbar und kann auch dahingestellt bleiben. Denn entscheidend ist einzig und allein die Frage, ob der Bw. nach Belastung des Ärztekontokorrentkreditkontos zu Gunsten des Kontos "pro diverse" noch rechtlich und tatsächlich in der Lage war, über die strittigen Beträge zu verfügen. Der Umstand, dass die Vorauszahlungssumme für Zwecke der Gegenverrechnung der tatsächlich angefallenen Zinsen bankintern entsprechend namentlich zuordenbar sein muss, bedarf wohl keiner weiteren Ausführungen.

Das im Betriebsprüfungsbericht unter Tz 71 zitierte Schreiben der CA-BV vom 21. Februar 2003 lautet:



"Das Konto Y. wurde am 23.12.1999 eröffnet; am 30.12.1999 erfolgte eine Umbuchung in Höhe von ATS 585.000,-- z.L. Konto X. z.G. Konto Y. – Verwendungszweck: Zinsenvorauszahlung 2000. Mit Buchungsdatum 05.04.2000 und 03.05.2000 wurden ATS 155.452,33 und ATS 429.547,67 (insgesamt somit ATS 585.000,--) z.L. Konto Y. z.G. Konto X. für angefallene Zinsen div. Kredite rückübertragen.

Die weiteren Kontobewegungen ab 27.12.2000 entnehmen sie bitte den Anlagen."

Da dem Bw. der Inhalt dieser Bestätigung der Bank Austria Creditanstalt vom 21. Februar 2003 über die Buchungen auf dem Konto "pro diverse" mit der Kontonummer Y., lautend auf SF/SV Bw., die im Übrigen von seinem damaligen bevollmächtigten Vertreter telefonisch angefordert und ihm per Telefax übermittelt worden ist, demnach bereits im Zeitpunkt der Betriebsprüfung (Schlussbesprechung am 12. Juni 2003 und Bp-Bericht vom 29. Juli 2003) jedenfalls bekannt gewesen sein musste und er gegen die inhaltliche Richtigkeit keinen substantiierten Einwand – trotz ausdrücklicher Zitierung dieser Bestätigung im Bp-Bericht unter Tz. 71 und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung unter Punkt 31. nimmt er dazu während des gesamten Verwaltungsverfahrens nicht einmal ansatzweise Stellung – erhoben hat, konnte das Finanzamt und auch der Unabhängige Finanzsenat den diesbezüglichen Sachverhalt in völlig unbedenklicher Weise als erwiesen annehmen.

Aus der mit der gegenständlichen Bestätigung vorgelegten Umsatzliste des Kontos "pro diverse Y." geht für das Jahr 2000 hervor, dass am 27. Dezember 2000 der ebenfalls strittige Betrag in Höhe von ATS 1.000.000,00 gutgeschrieben worden ist und mit Buchungsdatum 31. Jänner 2001, 13. April 2001 und 9. Mai 2001 auf Grund von Überweisungen Belastungen erfolgten, die in Summe den Betrag von ATS 1.000.000,00 ergeben. Schließlich ist aus dem aktenskundigen Bankbuch des Monates April 2001 ersichtlich, dass die vom Konto "pro diverse" im Monat April überwiesenen Beträge als Einnahmen aufscheinen. Damit durfte der Unabhängige Finanzsenat auch für das Streitjahr 2000 in ebenfalls unbedenklicher Weise als erwiesen annehmen, dass der Bw. mit der am 27. Dezember 2000 erfolgten Umbuchung des Betrages von S 1.000.000,00 vom Ärztekontokorrentkonto auf das Konto "pro diverse" die tatsächliche und rechtliche Verfügungsmacht über diese Beträge der Bank nicht übertragen hat. Denn die im Folgejahr von ihm veranlasste und von der Bank auch tatsächlich durchgeführte Rückbuchung der strittigen Beträge setzt doch voraus, dass er in diesem Jahr noch rechtlich und tatsächlich in der Lage war, darüber entsprechend zu verfügen. Daraus folgt jedoch eindeutig, dass diesen Beträgen die vom Bw. behauptete Vorauszahlungsfunktion überhaupt nicht zugekommen ist. Denn die in den Folgejahren tatsächlich angefallenen und verrechneten Zinsen sind nicht mit den strittigen Beträgen, sondern im Wege gesonderter Überweisungen vom Ärztekontokorrentkreditkonto beglichen worden.

Die vom Bw. in diesem Zusammenhang mit der Berufung vorgelegte und auch in der Stellungnahme vom 19. November 2009 ohne nähere Erläuterung erwähnte Bestätigung der Bank Austria Creditanstalt vom 30. April 2003 betreffend die Zinsenvorauszahlungen für die Jahre 2000 und 2001 mit dem Wortlaut "Bezugnehmend auf Ihre Anfrage teilen wir Ihnen mit, dass die Zinsenvorauszahlungen auf ein internes Konto der Bank Austria Creditanstalt AG gebucht wurden und somit für Herrn Bw. kein Verfügungsrecht bestanden hat" erweist sich angesichts der tatsächlichen Verhältnisse, die von der Bank im Wege des Schreibens vom 21. Februar 2003 detailliert und unmissverständlich bestätigt worden sind, wohl als bloße Gefälligkeitsbestätigung, der keinerlei Beweiskraft zukommt. Überdies beweist auch die buchhalterische und steuerliche Behandlung der rückgebuchten Beträge im Bankbuch als "Einnahmen" durch den damaligen bevollmächtigten Vertreter jedenfalls die Richtigkeit der von der Bank in ihrer (ersten) Bestätigung vom 21. Februar 2003 gemachten detaillierten Angaben. Angesichts dieser Umstände bestand wohl keine weitere Veranlassung das Bankinstitut mit seinen widersprüchlichen Erklärungen zu konfrontieren.

Bezüglich des vom Bw. für den Fall, dass die Werbungskosteneigenschaft der Vorauszahlungsbeträge im Wege der Berufungsentscheidung nicht anerkannt würde, als Eventualantrag formulierten Begehrens, "die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2001 um S 1.000.000,00 zu reduzieren und in die neu vorzunehmende Einkommensteuerberechnung einzubeziehen" ist Folgendes auszuführen:

Da die Entscheidung, ob das Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2001 – die Einkommensteuerveranlagung ist mit Bescheid vom 28. Jänner 2004 erklärungsgemäß durchgeführt worden / dieser Bescheid wurde gemäß § 295 Abs. 1 BAO am 22. März 2004 geändert – gemäß § 303 BAO wiederaufzunehmen ist, gemäß § 305 Abs. 1 BAO der Abgabenbehörde zusteht, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat, erübrigen sich in diesem Verfahren weitere Ausführungen.

Unter Bedachtnahme auf die obigen Ausführungen ändern sich die Bemessungsgrundlagen (Beträge in Schilling) wie folgt:

	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>
Einkünfte aus selbstständiger Arbeit lt. BVE vom 23.1.2004	4.936.987,00	4.678.512,00	5.323.751,00
+ Vorsteuerkürzung (Punkt 11.) lt. BE vom 12.11.2004	9.104,00	7.805,00	5.880,00
- Gewinnerhöhung lt. angefochtenem Bescheid (Bp-Bericht Tz 42 und 43)		30.845,00	

+ Gewinnerhöhung (Punkt 12.) lt. BE vom 12.11.2004		2.474,00	
- Gewinnminderung (Verminderung PA Parkplatz – Punkt 2.) lt. BE vom 22.1.2010	7.533,00	7.533,00	5.840,00
- Gewinnminderung (Verminderung PA Parkplatzneugestaltung – Punkt 2.) lt. BE vom 22.1.2010	11.149,00	11.149,00	11.149,00
- Gewinnminderung (Verminderung PA Kreditzinsen – Punkt 3.) lt. BE vom 22.1.2010	8.962,00	7.420,00	6.440,00
Einkünfte aus selbstständiger Arbeit lt. BE vom 22.1.2010	4.918.447,00	4.631.844,00	5.306.202,00

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezüglich der im Alleineigentum des Bw. befindlichen Mietobjekte betragen:

	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>
M. lt. angefochtene Bescheide lt. BE vom 22.1.2010	-47.900,81	7.284,65	-423.605,19
Schu. lt. angefochtene Bescheide	-6.115,90	-22.580,25	74.763,13
R. lt. BE vom 12.11.2004	-2.510.846,00	-1.323.154,00	-1.614.707,00
Le. lt. BE vom 12.11.2004	-33.503,15	-27.759,94	-29.864,89
Gesamteinkünfte lt. BE vom 12.11.2004 Gesamteinkünfte lt. BE vom 22.1.2010	-2.598.365,86	-1.366.209,54	-1.993.413,95

Zusammenfassung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>
Einkünfte aus V+V als Miteigentümer lt. angefochtene Bescheide	-221.919,00	-172.232,00	-214.884,00
Einkünfte aus V+V als Alleineigentümer lt. BE vom 12.11.2004	-2.598.365,86	-1.366.209,54	
Einkünfte aus V+V als Alleineigentümer lt. BE vom 22.1.2010			-1.993.413,95

Einkünfte aus V+V lt. BE vom 22.1.2010	-2.820.284,86	-1.538.441,54	-2.208.297,95
-------------------------------------------	---------------	---------------	---------------

Da der lt. Tz 50 für das Jahr 2000 unstrittig festgestellte Wartetastenverlust in Höhe von S 55.346,00 bei der Ausfertigung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2000 jedoch irrtümlich keine Berücksichtigung gefunden hat, war aus diesem Titel der Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 2000 um diesen Betrag zu erhöhen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Graz, am 22. Jänner 2010