

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W, vertreten durch Dr. B, vom 23. Jänner 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes I, vertreten durch Mag. C, vom 22. Dezember 2000 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1994 und 1997 bis 1999 im Beisein der Schriftführerin G nach der am 30. November 2004 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1994 wird teilweise Folge gegeben. Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für 1997 bis 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Jahr:	1994	1997	1998	1999
Einkommen:	43.618,24 €	39.701,17 €	41.176,43 €	39.236,06 €
Einkommensteuer:	13.970,92 €	12.604,81 €	13.224,42 €	12.409,47 €

Die Berechnung der Einkommensteuer ist den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) führt ein Buchhaltungsbüro und erklärt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Den Gewinn ermittelt er nach § 4 Abs. 1 EStG 1988. Daneben

erzielt er aus der vermietet eines Einfamilienhauses Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Bis zum Jahr 1989 betrieb er sein Buchhaltungsbüro in einem angebauten Büror Raum seines bis 1991 von ihm und seiner Familie bewohnten Einfamilienwohnhauses in K 9 a. Dieser Anbau mit einer Nutzfläche von 36,8 m² ist vom Bw. im Jahr 1979 an der Vorderfront des Hauses auf Kellergeschoßhöhe angebaut worden und diente ausschließlich betrieblichen Zwecken. Im Jahr 1988 begann der Bw. unmittelbar oberhalb dieses Hauses mit dem Bau eines neuen Einfamilienhauses in dem wiederum auf Kellergeschoßhöhe ein für betriebliche Zwecke genutzter Büror Raum (mit Vorraum, WC und Teeküche) mit einer Nutzfläche von insgesamt rd. 52 m² errichtet worden ist. Bereits im Mai 1989 wurde dieser Büror Raum in Nutzung genommen. Der privat genutzte Teil des neu errichteten Hauses wurde erst im Jahr 1991 fertig gestellt und bezogen. Nach Bezug des neuen Büror ames im Jahr 1989 wurde der bisherige Büror Raum im Wohnhaus in K 9 a bis Ende des Jahres 1993 an einen ehemaligen Mitarbeiter als Büro vermietet und im Jahr 1994 in eine Garconniere umgebaut und anschließend vermietet.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. November 2000 über die beim Bw. für den Zeitraum 1997 bis 1999 durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung stellt die Prüferin unter Pkt. 1 dazu fest, das noch immer im Betriebsvermögen aufscheinende Büro, werde ab 1994 als Garconniere zu Wohnzwecken vermietet und sei daher aus dem Betriebsvermögen zu entnehmen. Als Entnahmewert werde dem Gebäudebuchwert von 214.383 S ein Verkehrswert von 450.000 S gegenübergestellt. Die Prüferin setzte daher im Jahr 1994 für die Garconniere einen Entnahmegewinn von 235.617 S an (Bp-Bericht v. 14. Dezember 2000, Tz. 22 a).

Unter Pkt. 3 der Niederschrift führte die Prüferin sinngemäß aus, das neu errichtete Einfamilienhaus in K 12 e, diene zu 27,37% als Buchhaltungsbüro betrieblichen Zwecken. Die zur Finanzierung des gemischt genutzten Gebäudes aufgenommenen und auf dieser Liegenschaft besicherten Verbindlichkeiten seien nur im oben angeführten prozentuellen Ausmaß dem Betriebsvermögen zuzuordnenden. Nur in diesem Ausmaß seien die zugehörigen Fremdmittelzinsen betrieblich veranlasst. Eine Zuordnung der aufgenommenen Fremdmittel zum Betriebsvermögen mit dem Hinweis, der privat genutzte Gebäudeteil sei mit vorhandenen privaten Eigenmitteln und der betrieblich genutzte Gebäudeteil ausschließlich mit Fremdmitteln finanziert worden, sei für das ihrer Ansicht nach einheitliche Wirtschaftsgut "Gebäude", nicht möglich. Daraus ergebe sich ein betrieblicher Zinsanteil für 1997 von 15.258,23 S, für 1998 von 14.495,70 S und für 1999 von 7.647,72 S.

Im April 1999 schuldete der Bw. die aushaltenden Darlehensschulden, die er in den Jahren 1988 bis 1990 zur Finanzierung des Gebäudes aufgenommen hat, in einen Yen-Kredit um und erlitt bis Ende des Jahres 1999 einen Kursverlust in der Höhe von 228.679 S, den er als Betriebsaufwand geltend gemacht hat. Entsprechend der betrieblichen Nutzung des

Gebäudes setzte die Prüferin auch von den Kursverlusten nur 27,37 % (62.589,44 S) als gewinnmindernd an.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ am 22. Dezember 2000 ua. neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1997 bis 1999.

In der mit Schreiben vom 23. Jänner 2001 eingebrachten Berufung bekämpfte der Bw. die oben angeführten Einkommensteuerbescheide und beantragte eine mündliche Verhandlung. Die Berufung richtete sich gegen die Höhe des von der Prüferin ermittelten Entnahmewertes der Garconniere sowie die Kürzung der Darlehenszinsen und der als Aufwand geltend gemachten Kursverluste. Daneben beantragte er bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung den Wert von Badezimmereinbauten (Boiler, Waschtisch, Badewanne) als Teil der AfA-Bemessungsgrundlage im Schätzungswege zu ermitteln.

Zum Entnahmewert wird in der Berufungsbegründung im Wesentlichen vorgebracht, es sei unter anderem nicht berücksichtigt worden, dass auch dem Mieter der Garconniere Allgemeinflächen wie Keller, Waschraum mit Waschmaschinen, Dachbodenabteil, Gemeinschaftsantennenanlage und Terrassenfläche zur Verfügung stehen würde. Auch sei aus dem Privatvermögen (Einfamilienhaus) ein Raum von 5,5 m² abgetrennt und der Garconniere zugeordnet worden, um darin Bad und WC einzubauen zu können. Für diese dem Mieter zur Verfügung stehenden Nebenräume könne nach dem Mietrechtgesetz ein Zuschlag bis zu 40% des Grundmietpreises verlangt werden. Da hierfür kein Zuschlag verrechnet worden sei, wäre die Grundmiete auf 2.270 S im Monat zu vermindern. Kapitalisiere man diese Jahresmiete mit 6%, so ergebe sie einen kapitalisierten Wert von 372.006 S. Neben dem Ertragswert spiele aber auch der Zustand des Objektes eine große Rolle. Die zu entnehmende Garconniere weise bzw. wies schon im Jahr 1994 grobe Schimmelschäden auf, die ihre Ursache wiederum in einer mangelhaften Bauweise hätten. Der Schimmel trete immer an der Innenseite der Außenwand auf, bei der man fälschlicherweise nicht feuchtigkeitisolierende Ziegel verwendet habe, obwohl es sich um eine Wand im Erdreich handle. Der dadurch entstandene bzw. immer wieder auftretende schwere Schimmelbefall und die damit verbundene Wertminderung des Objektes (die Mieter würden zumeist beim neuerlichen Auftreten des Schimmels aus dem Objekt ausziehen, was Leerstände verursache) könne jederzeit durch Befragungen der Mieter bzw. Ex-Mieter, sowie durch Sachverständigengutachten nachgewiesen werden. Eine grundlegende Behebung der angeführten Schäden durch Entfernung des befallenen Putzes, Trockenlegung und Außenisolierung der Mauer, Neuverputzung und Ausmalen des Objektes würden sich laut Aussagen eines Baumeisters bei Durchführung in Eigenregie mit mindestens 120.000 S zu Buche schlagen. Unter Berücksichtigung des oben auf Ertragswertbasis berechneten Ausgangswertes bedeute dies einen Entnahmeteilwert von maximal rd. 250.000 S, der

abzüglich des vorhandenen Restbuchwertes von 214.383 S der Besteuerung zugrunde zu legen sei.

Zur Kürzung der als Betriebsaufwand geltend gemachten Zinsen und Kursverluste auf das Ausmaß des betrieblich genutzten Gebäudeteiles von 27,37% führt der Bw. aus, er habe den Büroteil vollkommen unabhängig (bis auf den Aushub) von Herbst 1988 bis April 1989 errichtet und diesen im Mai 1989 bezogen. Über diesen Bauabschnitt bzw. über die Errichtungskosten des Büros gebe es auch lt. Errichtungsvertrag eine gesonderte Abrechnung, die auch die Basis für die Aktivierung im Betriebsvermögen gebildet habe. Im Sommer/Herbst 1989 habe er mit der Errichtung des Rohbaus des Einfamilienhauses begonnen. Von dieser Bauphase lege er ein Foto bei, auf dem man erkennen könne, dass das Büro bereits bezogen, das Wohnhaus jedoch erst im Rohbauzustand sei. Das Privathaus sei in weiterer Folge erst im Herbst 1991 fertig gestellt und bezogen worden. Gegen die von der Prüferin behaupteten Einheitlichkeit des Gebäudes würden insbesondere folgende beweisbaren Tatsachen sprechen:

- Die Gebäude seien in mehreren getrennten Bauabschnitten errichtet und bezogen worden.
- Das Bürogebäude könne jederzeit ohne irgendwelche Umbauten parifiziert werden und in weiterer Folge einer gesonderten Verwertung zugeführt werden.
- Es bestehe zwischen den beiden Gebäuden kein echter baulicher Zusammenhang; weder das Fundament, die Kellerwände noch die Geschoßdecke seien niveaugleich oder tragend miteinander verbunden.
- Das Bürogebäude verfüge über getrennte Sanitäreinrichtungen und auch einen getrennten Kamin.
- Nicht einmal die Geschoßdecke des Büros werde für private Zwecke verwendet. Hier sei nur aus baupolizeilichen Gründen ein Geländer angebracht worden.

Es sei daher allein schon aus faktischen Gründen von zwei getrennten, sich nur an einer Kellerwand berührenden Gebäuden auf einem Grundstück zu sprechen. Eine räumliche Trennung der beiden Gebäude wäre wegen der notwendigen Abstände zu den Nachbarparzellen nicht möglich gewesen. Neben diesen faktischen Gründen gebe es auch noch einen handfesten rechtlichen Grund, von absolut getrennten Gebäuden zu sprechen. Der rechtliche Grund liege darin, dass das Grundstück und somit auch das Privatgebäude ihm und seiner Ehegattin je zur Hälfte gehörten. Daraus folge, dass das von ihm errichtete Gebäude ein Superädifikat sei, das ihm zuzurechnen sei. Aber auch ohne die Superädifikatseigenschaft wäre aus der oben dargestellten Getrenntheit der Gebäude die Konsequenz, dass die für die Errichtung des Betriebsgebäudes anfallenden Fremdkapitalzinsen zur Gänze als Betriebsausgaben anzusetzen seien. Es müsse dem

Unternehmer absolut freistehen, die betrieblichen Investitionen mit Fremdmitteln zu finanzieren und die privat vorhandenen Gelder für Investitionen im Privatbereich zu verwenden.

Nach Einholung einer Stellungnahme der Prüferin wies das Finanzamt die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Juni 2002 als unbegründet ab. In der gesondert ergangenen Begründung wurde zum Entnahmehgewinn im Wesentlichen ausgeführt, der Bw. habe der Prüferin ein von ihm in Auftrag gegebenes Schätzungsgutachten über das gesamte Objekt K 9 a zum Bewertungsstichtag November 1992 vorgelegt. In diesem Gutachten sei das gesamte Gebäude inklusive des Büroanbaues bewertet worden. Der Anbau sei zum Zeitpunkt der Bewertung 13 Jahre alt gewesen. Der Bauzustand des damals 37 m² großen Büros sei als "sehr gut" bezeichnet worden, Mängel seien keine angeführt. Der Verkehrswert des Büros sei mit 547.395 S bewertet worden. 1994 sei das Büro in eine Garconniere umgebaut und um Bad und WC (ca. 6 m²) erweitert worden. Die dabei angefallenen Baukosten von 134.667 S hätten den 1992 vom Sachverständigen festgestellten Wert noch erhöht. Der auftretende Schimmelpilz sei mittels Foto nachgewiesen und stehe außer Zweifel. Diesen Umstand sei auch Rechnung getragen worden und der Entnahmewert entsprechend mit 450.000 S festgesetzt worden.

Zu den nicht anerkannten Darlehenszinsen und Kursverlusten wurde im Wesentlichen ausgeführt, mit Bescheid vom 25. Februar 1988 habe die Gemeinde K dem Bw. und seiner Ehegattin die baubehördliche Bewilligung zum Neubau "eines Wohnhauses mit Büro und Garage, sowie überdachtem Sitzplatz und Terrasse" erteilt. Die Projektbeschreibung des Sachverständigen laute wie folgt: "Das gegenständliche Bauvorhaben besteht in der Errichtung eines Wohnhauses mit Büroteil im Kellergeschoß und angebauter Garage im Erdgeschoß. Auf der Terrasse über dem Büro ist westseitig ein überdachter Sitzplatz angebaut. Das Büro wird ebenflächig abgedeckt, begehbar belegt und als Terrasse genutzt". Aus dem mit A als selbständigen Bauleiter abgeschlossenen Vertrag über die Errichtung des Rohbaus sei als Termin für den Aushub der 20. Juli 1988 festgelegt worden. Im Vertrag werde ausgeführt: "Die Errichtung der Bodenplatte sowie der Kellermauern hat ohne Verzug zu erfolgen..... Die Bauausführung muss mit 30.09.1988 soweit fortgeschritten sein, dass die mit den Dachstuhlarbeiten betraute Firma mit diesem Datum ihre Arbeit aufnehmen kann". Dieser Vertrag widerlege die Ausführungen des steuerlichen Vertreters, der angebe, lediglich der Grundaushub sei gemeinsam erfolgt.

Als weitere Merkmale der Einheitlichkeit werden in der Berufungsvorentscheidung angeführt:

- Es existiere für das gesamte Gebäude ein Bauansuchen, ein Einreichplan und eine Baugenehmigung bei der zuständigen Behörde.
- Für das gesamte Gebäude liege ein einheitliches Versorgungssystem betreffend Heizung Wasser und Strom im Keller unterhalb des privat genutzten Hausanteiles vor.

- Das Dach des Büros bilde zugleich die Terrasse.
- Ein Teil des im Erdgeschoß befindlichen Erkers und des rechts daneben befindlichen Fensters würden direkt über dem Büroraum liegen.
- Es besteh ein direkter Zugang vom Büro in den privat genutzten Anteil des Hauses über den Keller.

Mit Eingabe vom 4. Juli 2002 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte zum Entnahmewert der Garconniere ergänzend vor, in der Berufungsvorentscheidung werde darauf verwiesen, dass das Gutachten aus dem Jahr 1992 von einem "sehr guten" Bauzustand spreche und den Verkehrswert des Büros mit 547.395 S beziffere. Um den Unterschied zwischen dem im Gutachten ermittelten und von ihm beantragten Wert zu erklären, müsse man berücksichtigen, dass zum Zeitpunkt der Schätzung im Oktober/November 1992 das gegenständliche Objekt an H zur Ausübung seines Berufes als Büro vermietet gewesen sei. Das habe Einfluss auf die Wertermittlung des Gutachters gehabt. Einerseits rechnete der Gutachter mit der damals von H bezahlten Monatsmiete von 3.150 S und andererseits sei die Bestandaufnahme durch den Gutachter bei voller Möblierung erfolgt. Besonders letzterer Punkt habe sich fatal auf die Bewertung ausgewirkt, da erst nach dem Auszug von H im Dezember 1993 und der damit verbundenen Entfernung aller Büromöbel, die in der Wand bereits bestehenden Feuchtigkeits- und Schimmelschäden zu Tage getreten seien. Damals sei auch klar geworden, woher die vom Mieter so oft beklagte hohe Luftfeuchtigkeit gekommen sei. Hätte der Gutachter diesen Befund bei Erstellung des Gutachtens bereits gekannt, hätte er nie von einem "sehr gutem" Bauzustand gesprochen, da klar sei, dass derartige Feuchtigkeitsschäden nur durch extrem aufwendige Maßnahmen saniert werden könnten. Diese Kosten würden vermutlich den vom Gutachter angesetzten Bauwert überschreiten. Weiters vertrete das Finanzamt die Ansicht, die durchgeführten Umbauarbeiten in Höhe von 134.776,77 S würden den Wert der entnommenen Garconniere weiter steigern. Dabei verkenne das Finanzamt jedoch, dass das fragliche Objekt vor den Umbauarbeiten über keine eigenen Sanitäreinrichtungen verfügt habe. Die Vermietung vor den Umbauarbeiten sei nur möglich gewesen, da die Schwägerin des Mieters im ersten Stock des Hauses in Miete gewesen sei und H so die Sanitäranlagen seiner Schwägerin habe benutzen können. Nach dem Auszug von H Ende 1993 wäre weder eine Vermietung als Büro noch als Wohnung möglich gewesen, da das Büro über keine Sanitäreinrichtungen verfügt habe. Auch nach dem Einbau der Sanitäreinrichtungen sei die Vermietung höchst schwierig gewesen, da die immer wieder auftretenden nur notdürftig sanierten Schimmelschäden, einen hohen Mieterwechsel verursacht hätten. Die durchschnittliche Mietdauer habe 6 bis 9 Monate betragen. Seit September 2001 stehe die Garconniere überhaupt leer und sei nicht mehr vermietbar. Diese Umstände, die auch vom Gruppenleiter der Betriebsprüfungsabteilung bestätigt worden seien und die der Gutachter bei der Bewertung weder im Bau- noch im Ertragswert berücksichtigt habe, würden sich in einer

weitaus niedrigeren Bewertung, eventuell sogar unter dem in der Berufung vorgeschlagenen Wert von 250.000 S niederschlagen.

Bezüglich der nicht anerkannten Zinsen brachte er ergänzend vor, aus dem Argument eines einheitlichen Bauansuchens bzw. Baubewilligung könne in Anbetracht der Tatsache, dass hier trotzdem zwei – sich zugegebenermaßen berührende – Baukörper in zwei völlig getrennten Bauphasen errichtet worden seien, nicht wirklich etwas gewonnen werden. Wie bereits in der Berufung ausgeführt, sei aus bautechnischen Gründen zwar der Aushub und die Fundamentierung in einem Zug erfolgt, jedoch sei der Bauabschnitt "Büro" (im Mai 1989) bereits fertig gestellt worden, während das Wohnhaus noch im Rohbau gestanden sei. Weiters sei entgegenzuhalten, dass zwar ein Einreichplan samt Bewilligung existiere, dieser jedoch hinsichtlich des Büroteils bei der tatsächlichen Bauausführung dahingehend geändert worden sei, dass das Bürogebäude um rund 75 cm höher aus dem Erdreich rage, als dies der Plan vorgesehen habe, da sonst die Fenster des Büros noch beinahe im Erdreich gelegen wären. Durch diese Maßnahme komme der auch aus dem ursprünglichen Plan hervorgehende Bruch zwischen Wohngebäude einerseits und Bürogebäude andererseits noch wesentlich deutlicher hervor. Auch sei das Dach des Büros nicht die Terrasse, es habe nur aus baupolizeilichen Gründen an der nördlichen Dachkante ein Geländer angebracht werden müssen, da ein unbeabsichtigtes Begehen des Daches und somit eine Absturzgefahr nicht ausgeschlossen werden könne. Ansonsten werde das Dach nicht als Terrasse genutzt. Auch liege weder ein Teil des im Erdgeschoß befindlichen Erkers noch das rechts daneben befindliche Fenster direkt über dem Büroraum. Aus dem vorgelegten Foto sei mehr als deutlich ersichtlich, dass die Oberkante der Geschoßdecke des Büros fast vier Ziegelreihen (somit gut 75 cm) über der Oberkante der Parterregeschoßdecke (Anmerkung: gemeint ist wohl die Kellergeschoßdecke) des Wohnhauses liege. Was die gemeinsame Versorgung mit Wasser, Wärme und Strom anlange, müsse gesagt werden, dass hinsichtlich des Stroms ein Subzähler für das Bürogebäude vorhanden sei. Was die Wasser- und Wärmeversorgung angehe, so müsste nach der Argumentation des Finanzamtes das Geschäftslokal und die Wohnung eines Abgabepflichtigen in einem mehrgeschossigen Gebäude (mit mehreren Eigentümern), als Einheit betrachtet werden, wenn diese - wie allgemein üblich - eine einheitliche Heizanlage und Wasserversorgung hätten. Eine solche Argumentation führe sich in Anbetracht der heute im Wohnbau gängigen Standards und technischen Gegebenheiten selbst ad absurdum und brauche nicht länger kommentiert zu werden. Ähnliches gelte auch für das Argument des direkten Zugangs vom Bürogebäude in den Keller des Wohnhauses. Abgesehen davon, dass sich auch hier die Niveauverschiedenheit massiv auswirke und weiters dieser so genannte direkte Zugang mit Ziegeln in einem halben Tag absolut vom Wohngebäude getrennt werden könnte, dürfe diese interne Verbindung von zwei getrennten Objekten nicht als Argument für das Vorliegen eines einheitlichen Baukörpers herangezogen werden. Hier handle es sich – insbesondere in Hinblick auf den vollwertigen, getrennten

externen Zugang zum Bürogebäude – um eine reine Frage der Bequemlichkeit. Abschließend sei auch noch dem Argument, die Büroräume könnten ohne vorhergehende Umbauten nicht gesondert veräußert werden, widersprochen. Bis auf die angeführte Vermauerung der Tür, wären keinerlei Umbauten nötig. Das Fehlen einer getrennten Heizung bzw. einer eigenen Wasseruhr könne durch die im Wohnungseigentumsgesetz bzw. im Mietrechtsgesetz angeführten Abrechnungsmodi ausgeglichen werden. Das Finanzamt deute nämlich nicht einmal an, dass sie Zweifel an der Parifizierbarkeit des Objektes habe. Sei ein Objekt – wie das vorliegende – parifizierbar, dann sei es auch eindeutig getrennt veräußerbar. In Anbetracht der vorgebrachten Argumente halte er fest, dass es sich eindeutig um zwei getrennte Baukörper handle, die entsprechend auch einer getrennten Betrachtung der Finanzierung und Zuordnung von Krediten fähig sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Entnahme des Büroanbaus:

Die im Jahr 1994 anlässlich des Umbaues des bis dahin betrieblich genutzten Büorraumes in eine zu Vermietungszwecken bestimmte Garconniere erfolgte Überführung vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen, stellt eine Entnahme eines Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens im Sinne des § 4 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988 dar, die nach § 6 Z 4 EStG 1988 mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen ist.

Beim Anlagevermögen liegt der Teilwert regelmäßig über dem gemeinen Wert und kann selbst im ungünstigsten Fall nicht darunter sinken (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz. 90b zu § 6; Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar⁴, Band I, Tz. 140 zu § 6). Bei Grundstücken (Gebäuden) besteht im Ergebnis regelmäßig kein Unterschied zum gemeinen Wert (Verkehrswert) weshalb bei der Ermittlung des Teilwertes die für die Ermittlung des gemeinen Wertes (Verkehrswert) in der Judikatur erarbeiteten Kriterien auch für die Ermittlung des Teilwertes herangezogen werden können (VwGH 28.4.1994, Zl. 93/16/0186).

Die Ermittlung des Teilwertes erfolgt nach dem Sachwertverfahren. Das Sachwertverfahren stellt das grundsätzliche Verfahren der Immobilienschätzung dar (vgl. Ross-Brachmann-Holzner, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken, 28 Auflage, Theodor Oppermann Verlag; Simon/Kleiber, Schätzung und Ermittlung von Grundstückswerten, 7. Auflage, Leuchterhand Verlag; Heimo Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 4 Auflage; § 6 Liegenschaftsbewertungsgesetz). Danach ist der Neubauwert zum Zeitpunkt der Bewertung unter Berücksichtigung eines Altersabschlages zu ermitteln.

Nach der Aktenlage (EW-AZ 000) ist das Wohnhaus K 9 a bestehend aus Keller-, Erd- und Obergeschoß im Jahr 1961 errichtet worden. Das bis 1991 vom Bw. und seiner Familie bewohnte Einfamilienhaus ist seit 1993 vermietet und gehört zum Privatvermögen des Bw. Im Jahr 1979 ist von Bw. mit einem Kostenaufwand von rd. 250.000 S an der Vorderfront des Hauses auf Kellergeschoßhöhe ein betrieblich genutzter Büroanbau mit einer Nutzfläche von 36,8 m² und einem umbauten Raum von 127,3 m³ errichtet worden. Das Fundament dieses Zubaus ist aufgrund der Hanglage um rd. 30-40 cm tiefer gesetzt als das Fundament des Wohnhauses. Wegen der starken Hanglage liegt die Vorderseite des Zubaus über dem natürlichen Gelände und der Raum wird durch zwei große Fenster natürlich belichtet und belüftet. Das Fundament des Büorraumes ist aus Beton erstellt. Das Mauerwerk wurde aus Hohlblocksteinen errichtet und mit einer Wärmeisolierung versehen. Im Jahr 1994 wurde der frühere Bürraum in eine Garconniere umgebaut und bis 2001 zu Wohnzwecken vermietet, seither steht die Garconniere leer.

Bei der vom Finanzamt im Jahr 2000 durchgeführten Betriebsprüfung ist der Entnahmewert des Zubaus mit 450.000 S in Ansatz gebracht worden. Die Prüferin ging bei der Ermittlung des Entnahmewertes aber nicht von dem damals bestehenden Büroraum aus, sondern von der Garconniere, in die der Büroraum im Laufe des Jahres 1994 umgebaut worden ist. Teil des notwendigen Betriebsvermögens und damit Gegenstand der Entnahme war aber der damalige Büroraum und nicht die Garconniere, in die der Büroraum für Zwecke der Vermietung umgebaut worden ist. Nach Ansicht des UFS ist der Entnahmewert des Zubaus **vor** und nicht nach dem Umbau in eine Garconniere zu ermitteln.

Der Verkehrswert des Büroraumes ist bereits im Jahr 1992 im Auftrag des Bw. vom gerichtlich beeideten Sachverständigen und Baumeister Ing. D zum Zwecke der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten des damals erstmals vermieteten Wohnhauses, getrennt ermittelt worden. Der Sachverständige ermittelte den Verkehrswert des Büroraumes zum Bewertungszeitpunkt "November 1992" bei einem Bauwert (Sachwert) von 464.790 S und einem Ertragswert von 630.000 S mit 547.395 S (Gutachten vom 14.11.1992).

Der vom Bw. erhobene Einwand, der ermittelte Ertragswert sei zu hoch, weil der vom Gutachter angesetzte Mietzins in der Folge nicht mehr erzielbar gewesen wäre, erscheint berechtigt. Der Büroanbau verfügte damals zwar über eine Wasserauslassstelle aber über keine sanitären Anlagen. Die im Büro Beschäftigten mussten daher die sanitären Anlagen des Wohnhauses benützen. Im damaligen Bauzustand, ohne die Möglichkeit der Mitbenutzung der Sanitäranlagen im Wohnhaus, wäre eine getrennte Vermietung des Zubaus als Büroraum nicht möglich gewesen. Eine Mitbenützung der Sanitäranlagen im Wohnhaus war aber aufgrund der damals bereits bestehenden Vermietung, nicht mehr möglich. Ohne Mitvermietung mit dem restlichen Wohnhaus, wäre (vor dem Umbau in eine Garconniere) eine Vermietung des damaligen Büroraumes nur mehr als Lager- oder Abstellraum möglich gewesen.

Nach Ansicht des UFS kann aufgrund dieser Umstände dieser Zubau nicht – wie vom Sachverständigen und von der Prüferin vorgenommen – als Wohn- oder Büroraum bewertet werden, er ist aber zumindest gleichwertig wie die Kellerräume des Wohnhauses anzusehen.

Für das Kellergeschoß des Wohnhauses wurde vom Sachverständigen Ing. D in seinem Gutachten zur Ermittlung des Neubauwertes ein Richtwert pro Kubikmeter umbauten Raumes von 2.650 S angesetzt. Diesen Wert erachtet der UFS als durchaus sachgerecht, er entspricht auch den veröffentlichten Werten (vgl. ua. Kranewitter², Liegenschaftsbewertung, Seite 204, Richtpreise für das Jahr 1993) und kann daher ohne Bedenken für die Bewertung des Zubaus herangezogen werden.

Der Einwand des Bw., dass der Zubau Feuchtigkeitsschäden aufweist, konnte bei dem am 16. Juni 2004 durchgeführten Lokalaugenschein bestätigt werden. Ob diese

Feuchtigkeitsschäden bereits zum Zeitpunkt der Entnahme, der nunmehr bereits 10 Jahre zurückliegt, bestanden haben, kann im Nachhinein nicht mehr zweifelsfrei festgestellt werden.

Die Angaben des Bw., wonach der damalige Mieter H bereits über hohe Luftfeuchtigkeit geklagt hat und nach der Entfernung der Büromöbel die Feuchtigkeitsschäden am Mauerwerk (Verputz) sichtbar geworden sind, erachtet der UFS als grundsätzlich glaubhaft. Bei der Bewertung wird daher davon ausgegangen, dass bereits damals das Mauerwerk gewisse Feuchtigkeitsschäden aufgewiesen hat. Diesen Schäden an Verputz und Mauerwerk wird durch einen Abschlag von 30% des Neubauwertes aber hinreichend Rechnung getragen.

Für den Zubau (Büroraum) vor dem Umbau in eine Garconniere errechnet sich somit lt. nachfolgender Darstellung folgender Neubauwert.

Umbauter Raum lt. Gutachten u. Einheitswertakt:	127,30 m ³
Richtpreise pro Kubikmeter umbauten Raumes (vgl. Gutachten) :	2.650 S
Neubauwert: (127,30 m ³ x 2.650 S)	337.345 S
Abschlag von 30% wegen Feuchtigkeit:	- 101.204 S
Neubauwert abzüglich Abschlag:	236.141 S

Die Wertminderung wegen Alters wurde vom Sachverständigen nach der anerkannten Formel nach Ross ermittelt. Die Berechnung der Wertminderung nach dieser Formel (vgl. vgl. Ross-Brachmann-Holzner²⁸, aaO., Seite 265 ff; Kranewitter⁴, aaO. Seite 82 f. und 274) ist in der Lehre der Gebäudewertermittlung allgemein anerkannt und wird daher auch der gegenständlichen Berechnung zugrunde gelegt.

Die Nutzungsdauer des Gebäudes wurde vom Sachverständigen Ing. D mit 100 Jahren angenommen. Entsprechend dem damaligen Alter des Gebäudes von 13 Jahren gelangte er zu einem Abschlag wegen Alterswertminderung von 7%.

Die vom Sachverständigen angesetzte Nutzungsdauer von 100 Jahren erachtet der UFS als an der oberen Grenze der möglichen Nutzungsdauer gelegen. Nach der Fachliteratur für Gebäudebewertung wird für Ein- und Zweifamilienhäuser je nach Bauweise eine gewöhnliche Lebensdauer von 60 – 100 Jahren angenommen (vgl. Ross-Brachmann-Holzner²⁸, aaO., Seite 94-100; Kranewitter⁴, aaO., Seite 80 f.). In Anbetracht des Umstandes, dass der gegenständliche Zubau, wenn auch in Massivbauweise, so doch in einer relativ einfachen Art ausgeführt ist, wird eine Nutzungsduer von 70 Jahren für sachgerechter erachtet. Bei einem Alter von 15 Jahren im Bewertungsjahr 1994 ergibt sich eine Wertminderung wegen Alters von 13%. Der Zeitwert im Jahr 1994 errechnet sich somit wie folgt:

Neubauwert abzüglich Abschlag wegen Feuchtigkeit:	236.141 S
Altersabschlag von 13%:	- 30.698 S

Zeitwert (Entnahmewert) im Jahr 1994 (gerundet):	205.000 S
---	------------------

Diese Berechnung und die oben dargestellte Begründung ist dem Bw. bereits mit Schreiben vom 22. Juni 2004 zur Stellungnahme bekannt gegeben und vom Bw. (ohne dazu schriftlich Stellung zu nehmen) zur Kenntnis genommen worden. Auch in der mündlichen Verhandlung wurden dazu weder von Seiten des Bw. noch vom Finanzanwalt konkrete Einwände vorgebracht. Der so ermittelte Entnahmewert kann daher ohne Bedenken zur Berechnung des Entnahmegergebnisses herangezogen werden.

Der Entnahmegergebnis errechnet sich somit wie folgt:

Entnahmewert im Jahr 1994:	205.000,00 S
- Buchwert zum 1.1.1994	-96.979,81 S
Entnahmegergebnis lt. BE:	108.020,19 S
Entnahmegergebnis lt. Bp:	235.617,00 S
- Entnahmegergebnis lt. BE:	-108.020,19 S
Gewinnminderung (gerundet):	127.597,00 S

2) Abzugsfähigkeit der Finanzierungskosten

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Die grundsätzlich anerkannte Dispositionsfreiheit des Steuerpflichtigen, seinen Betrieb mit Eigen- oder Fremdkapital zu finanzieren bzw. Entnahmen zu tätigen, wird auch im gegenständlichen Fall nicht bestritten. Die Anerkennung dieser Freiheit des Bw. löst jedoch nicht die vorliegendenfalls allein maßgebende Frage, ob bestimmte Fremdmittel ausschließlich zur Finanzierung betrieblicher Investitionen verwendet worden sind und damit eine Betriebsschuld und die in diesem Zusammenhang entrichteten Zinsen Betriebsausgaben darstellen oder nicht.

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre und Rechtsprechung (vgl. Doralt, Einkommensteuerkommentar⁴, § 4 Tz. 68 und die dort wiedergegebene Rechtsprechung), ist diese hier streitentscheidende Frage im Wesentlichen nach dem Schuldgrund zu beantworten. Nur dann, wenn die Schuld ursächlich und unmittelbar auf Vorgängen beruht, die den Betrieb betreffen, stellt sie eine Betriebsschuld dar (VwGH v. 18.1.1989, 88/13/0081). Für die Abzugsfähigkeit von Zinsen und Spesen als Betriebsausgaben ist somit die Verwendung der Geldmittel maßgeblich, die durch die Schuldaufnahme verfügbar gemacht werden. Ob nämlich ein Kredit eine betriebliche oder eine private Verbindlichkeit darstellt, hängt davon ab, wozu die damit verfügbar gewordenen finanziellen Mittel dienen. Dienen sie

der Finanzierung von Aufwendungen, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, so liegt eine Privatverbindlichkeit vor; dienen sie hingegen betrieblichen Zwecken, so ist die Verbindlichkeit als Betriebsschuld anzusehen (ua. VwGH v. 22.2.2000, 94/14/0129). Für die Prüfung der betrieblichen Veranlassung ist auf dem Zeitpunkt der Schuldaufnahme abzustellen (VwGH v 23.3.2000, 97/15/0164).

Bei einem hergestellten einheitlichen Wirtschaftsgut (Gebäude), welches sowohl betrieblich als auch privat genutzt wird, ist nur der auf den betrieblich genutzten Teil entfallende Schuldbetrag Betriebsschuld. Für die Zuordnung der Schuld ist grundsätzlich auch ohne Bedeutung, ob sie die Herstellungskosten des Wirtschaftsgutes zur Gänze oder nur zum Teil deckt. Dient die Schuld als solche der Herstellung eines einheitlichen Wirtschaftsgutes, dann kann sie nicht schon deshalb, weil sie geringer ist als die Herstellungskosten des betrieblich genutzten Teiles, als allein den betrieblich genutzten Teil betreffend angesehen werden. Vielmehr ist auch in einem solchen Fall die zur Herstellung des ganzen Wirtschaftsgutes aufgenommene Schuld seiner Nutzung entsprechend aufzuteilen (VwGH 24.10.1995, 91/14/0270; 2.8.2000, 97/13/0019).

Der Bw. stützt die Zuordnung der aufgenommenen Fremdmittel zum Betriebsvermögen im wesentlichen darauf, dass es sich beim betrieblich genutzten Büro und dem privat genutzten Einfamilienhaus um zwei eigenständige Gebäude handelt und daher eine Aufteilung der Fremdmittel entsprechend der privaten und betrieblichen Nutzung des Gesamtgebäudes (Büro und Einfamilienhaus) nicht zu erfolgen habe.

Diese Ansicht vermag der UFS nicht zu teilen. Die Frage, ob ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorliegen ist auch für den Bereich der Einkommensteuer nach bautechnischen Kriterien zu lösen (vgl. VwGH 27.1.1994, 93/15/0161). Zu den bautechnischen Kriterien gehört die Frage, ob Gebäude unmittelbar aufeinander errichtet bzw. unmittelbar aneinander grenzend angebaut bzw. ineinander integriert sind, oder mit entsprechendem räumlichen Abstand voneinander. Weitere wesentliche Kriterien sind: Die Errichtung der Bauwerke auf verschiedenen Grundstücken mit identen oder verschiedenen Eigentümern; Ineinandergreifen der einzelnen Räumlichkeiten; Bestehen eigener Eingänge und Stiegenaufgänge (EStR 2000, Rz. 564).

Betrachtet man vor dem Hintergrund dieser vom Verwaltungsgerichtshof erarbeiteten Kriterien den vorliegenden Fall, so ist nach Ansicht des UFS von einem einheitlichen Gebäude auszugehen.

Nach dem Baubescheid vom 25. Februar 1988 handelt es sich beim gegenständlichen Gebäude um ein Wohnhaus mit Büro, Garage und Terrasse das auf der Gp. 999 der KG K vom Bw. und seiner Ehegattin gemeinsam errichtet worden ist. Wie bei dem am 16. Juni 2004 durchgeführten Lokalaugenschein festgestellt werden konnte, erweckt das Gebäude aufgrund

der Bauweise und der äußere Gestaltung den Eindruck eines einheitlichen Gebäudes. Für die vom Bw. behaupteten zwei getrennten Bauwerke ergeben sich mit Ausnahme des für den Büroteil bestehenden getrennten Einganges, keine konkreten Anhaltspunkte. Das Gebäude ist in Massivbauweise (Ziegelbau) errichtet und steht in einer Hanglage. Der an der Westseite des Gebäudes rd. 70 cm über dem Kellerniveau des Wohnhauses befindliche rd. 50 m² große Bürraum (inkl. Vorraum, WC und Teeküche) liegt auf Grund der Hanglage auf der Vorderseite des Gebäudes über dem natürlichen Gelände und wird durch drei Fenster natürlich belichtet und belüftet. Büroteil und Wohnhaus bilden ein harmonisches Ganzes. Der Büroteil ist mit einer Betondecke ebenflächig abgedeckt und ist als Terrasse ausgebildet, die nur von dem im Erdgeschoss des Wohnhauses befindlichen Wohnraum aus betreten werden kann. Auch die Baukonstruktion lässt keinen Schluss auf ein eigenes Gebäude zu. Die Fundamentierung und die Errichtung des Kellermauerwerks erfolgten gemeinsam. Das Fundament des Büroteiles ist etwa 70 cm höher als das des Wohnhauses; der Büroteil und das Wohnhaus haben an den Verbindungsstellen eine gemeinsame tragende Mauer. Das Wohnhaus weist Keller- Erd- und Obergeschoss auf. Das Dach des Wohnhauses ist westseitig etwa 5-6 m über dem Bürotrakt gezogen unter dem sich auf der Terrasse über dem Büroteil ein an drei Seiten mit Holzwänden abgeschlossene Nische befindet. Das Büro verfügt über einen eigenen westseitig gelegenen Eingang. Zwischen dem Bürraum und dem Keller des Wohnhauses besteht eine Verbindungstür, sodass das Büro auch von Wohnhaus aus betreten werden kann. Vom Bürraum kommt man über ein paar Stufen in den tiefer gelegenen Keller des Hauses und von dort in die Wohnräumlichkeiten im Erdgeschoss. Wohnhaus und Büroteil verfügen über ein gemeinsames Heizungssystem und eine gemeinsame Strom- und Wasserversorgung.

Als wesentliches Argument für die bauliche Eigenständigkeit dieser beiden Bauteile bringt der Bw. insbesondere vor, dass der Büroteil zeitlich vor dem Einfamilienhaus errichtet worden sei. In der Berufung führte er dazu aus, im Zeitraum vom Sommer 1988 bis April 1989 sei der Büroteil errichtet und erst im Herbst 1989 mit dem Bau des Einfamilienhauses begonnen worden, lediglich der Aushub der Baugrube sei für beide Bauteile gemeinsam erfolgt. Im Zuge des Berufungsverfahrens gestand der Bw. aber ein, dass nicht nur der Aushub der Baugrube, sondern auch die Fundamentierung und das tragende Mauerwerk im Kellerbereich aus statischen Gründen gemeinsam errichtet worden ist. Gerade der Umstand, dass aus bautechnischen und statischen Gründen eine gemeinsame Fundamentierung und Errichtung des tragenden Mauernwerkes notwenig war, zeigt, dass nicht nur nach der äußeren Erscheinung, sondern auch aus statischer Sicht ein einheitliches Gebäude vorliegt. Auch aus dem Vertrag mit dem bauausführenden Unternehmer vom 20. Mai 1988 geht unzweifelhaft hervor, dass die Errichtung des Rohbaues für Wohnhaus und Büroteil gemeinsam erfolgt ist. So wurde unter Pkt. 4 dieses Vertrages vereinbart, dass die erste Teilzahlung nach Fertigstellung von Keller und Büro, die zweite Teilzahlung nach Fertigstellung der Kellerdecke

inkl. Büro und die 3 bis 6 Teilzahlung nach weiteren Bauabschnitten (Fertigstellung Erdgeschoß, Decke Erdgeschoß, Obergeschoß, Garage und Grundstücksmauer) zu erfolgen hatte. Als Termin für den Aushub der Baugrube ist der 20. Juli 1988 festgelegt worden und am 30. September 1988 musste (Pkt. 4 dieser Vereinbarung) die Baufirma mit den Bauarbeiten so weit fortgeschritten sein, dass die dazu beauftragte Firma mit den Dachstuhlarbeiten beginnen konnte. Diesen bereits vom Finanzamt in der Berufungsvereinbarung vorgebrachten Umständen, die auf eine gemeinsame Bauführung schließen lassen, hatte der Bw. nichts entgegengesetzt. Auch das vom Bw. vorgelegte, angeblich aus dem Jahr 1989 stammende Foto, vermag die Behauptung, wonach die Errichtung des Büros und des Wohnhauses in getrennten Bauphasen erfolgt sein sollen, nicht zu beweisen. Das Bild zeigt den gesamten bereits fertig gestellten Rohbau, wobei im Büroteil des Gebäudes bereits mit den Außenputzarbeiten begonnen worden ist. Dass das Büro vor dem Wohnhaus fertig gestellt und bezogen worden ist, ist nie bestritten worden. Das Foto vermag aber keinen Aufschluss darüber zu geben, ob der Rohbau für das Büro – wie behauptet – vor dem Wohnhaus errichtet worden ist. Zudem hat der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht mehr in Abrede gestellt, dass der Rohbau des Gesamtgebäudes gemeinsam errichtet worden ist und nur der Ausbau des betrieblich genutzten Gebäudeteiles vorgezogen worden ist.

Sowohl das Finanzamt als auch der Bw. setzen sich eingehend mit der Frage auseinander, ob das Gebäude parifiziert werden könnte und damit an den als Büro bzw. als Wohnung genutzten Gebäudeteilen Wohnungseigentum begründet werden könnte. Aus der Klärung dieser Frage, kann aber für die Beurteilung, ob im streitgegenständlichen Fall ein einheitliches Gebäude oder zwei Bauwerke vorliegen, nichts gewonnen werden, denn eine Parifizierung wird in der Regel gerade dann vorgenommen, wenn an einem bautechnisch einheitlichen Gebäude mehrere wirtschaftlich selbständige Einheiten geschaffen werden sollen. Es erübrigt sich daher, auf dieses Vorbringen näher einzugehen.

Der vom Bw. in der Berufung vertretenen Ansicht, wonach rechtlich von zwei Gebäuden (Superädikaten) auszugehen sei, weil die Ehegattin Miteigentümerin der Liegenschaft ist, kann nicht gefolgt werden. Zum einen ist die Frage, ob das Gebäude im Allein- oder Miteigentum des Bw. steht, für die nach bautechnischen Kriterien zu beurteilende Frage, ob ein einheitliches oder zwei getrennte Gebäude vorliegen, ohne jegliche Bedeutung und zum anderen erstreckt sich das zivilrechtliche Miteigentum an der Liegenschaft auch auf das nur einen Bestandteil der Liegenschaft bildende Gebäude, sodass nicht von einen Superädikat gesprochen werden kann, auch wenn das Gebäude allein vom Bw. finanziert worden sein sollte.

Wie bereits ausgeführt, liegt im streitgegenständlichen Fall nach Ansicht des UFS zweifelsfrei ein bautechnisch einheitliches Gebäude vor, das zum Teil betrieblich und zum Teil privat

genutzt wird. Entsprechend dieser Nutzung sind auch die zur Finanzierung des Gebäudes aufgenommen Mittel im Verhältnis der Nutzung aufzuteilen.

Aber selbst wenn man von zwei getrennten Bauwerken ausgehen würde, wäre für den Bw. nichts gewonnen, denn dies allein würde die Zurechnung der gesamten für die Errichtung dieses Bauwerkes aufgenommen Fremdmittel zum betrieblich genutzten Gebäude nicht rechtfertigen. Vielmehr hat der Bw. nachzuweisen, dass die aufgenommenen Fremdmittel auch ausschließlich zur Finanzierung des betrieblich genutzten Gebäudes verwendet worden sind. Diesen Nachweis hat der Bw. aber nicht erbracht.

Der Bw. behauptet in der Berufung, den wesentlich früher fertig gestellten Büroteil ausschließlich mit Fremdmittel und den privat genutzten Teil mit Eigenmitteln finanziert zu haben. Als Betriebsschulden anlässlich der Errichtung des streitgegenständlichen Gebäudes wurden folgende Darlehen aufgenommen und deren Zinsen als Betriebsausgaben geltend gemacht:

SPK- S	Auszahlung 1988	500.000 S
BSPK 111	Auszahlung 10/89	105.500 S
BSPK 112	Auszahlung 11/88	116.200 S
BSPK 113	Auszahlung 7,8,10/1990	700.000 S
Summe		1.421.700 S

Mit Schreiben vom 11. Februar 2004 wurde dem Bw. vorgehalten, die gesamten im Anlagenverzeichnis ausgewiesenen Investitionskosten für die Herstellung und Einrichtung des Büros würden 1.305.315 S betragen; die vom Bw. dem Betriebsvermögen zugeordneten Darlehensschulden von 1.421.700 S seien somit höher als die gesamten anteiligen Herstellungs- und Anschaffungskosten des Büros. Der Einwand in der Vorhaltsbeantwortung vom 31. März 2004, wonach nach Abzug von Kreditgebühren tatsächlich nur ein Betrag von 1.386.220 S zur Auszahlung gelangt sei und unter Ansatz der Bruttoinvestitionssumme (inkl. Umsatzsteuer), die gesamten betrieblichen Investitionsausgaben die Höhe der aufgenommenen Fremdmittel erreicht bzw. überschritten haben, erscheint einsichtig. Damit ist aber nicht erwiesen, dass die durch die Kreditaufnahme verfügbar gemachten finanziellen Mittel auch tatsächlich nur zur Finanzierung des betrieblich genutzten Gebäudeteiles verwendet worden sind, denn wie bereits oben ausgeführt, kann eine Schuld nicht schon deshalb, weil sie geringer ist als die Herstellungskosten des betrieblich genutzten Teiles, als allein den betrieblich genutzten Teil betreffend angesehen werden.

Dem Bw. wurde daher bereits im Vorhalt vom 11. Februar 2004 mitgeteilt, es erscheine unglaublich, dass die erst im Oktober 1989 und im Jahr 1990 ausbezahlten Darlehen ausschließlich zur Finanzierung der Bau- und Einrichtungskosten des Büros verwendet

worden sein sollen, wenn das Büro bereits im Mai 1989 fertig gestellt und in Betrieb genommen worden ist und im Jahr 1990 an betrieblichen Investitionen nur noch 36.173,32 S für die Asphaltierung des Parkplatzes aktiviert worden sind. Er wurde daher ersucht, als Nachweis für die behauptete ausschließliche Verwendung der aufgenommenen Fremdmittel für die Finanzierung der Errichtungs- und Einrichtungskosten des zu Bürozwecken verwendeten Gebäudeteiles, den Zahlungsfluss von der Auszahlung der Darlehen bis zur Bezahlung der betreffenden Rechnungen an Hand von Belegen lückenlos zu dokumentieren.

Diesen Nachweis hat der Bw. aber nicht erbracht. Er blieb für die Behauptung, die Kredite seien ausschließlich für den betrieblich genutzten Teil des Gesamtgebäudes verwendet worden, jeden Beweis schuldig. In der mündlichen Verhandlung hat der Bw. auch gar nicht bestritten, dass er insbesondere am Anfang der Bauphase primär Eigenmittel zur Finanzierung des neu errichteten Gebäudes eingesetzt hat. Nach seinen Ausführungen in der mündlichen Verhandlung habe er zur Bezahlung der Baukosten bei der Hausbank ein eigenes Baukonto eröffnet, das bereits Ende des Jahres 1989 (nach Fertigstellung des Büros) wieder gelöscht worden sei. Auf Befragung gab er an, dass das Baukonto damals zu einem wesentlichen Teil durch Eigenmittel (private Einlagen) abgedeckt worden sei. Er habe quasi durch Eigenmittel betriebliche Investitionen vorfinanziert und dann nach Auszahlung der für die betrieblichen Investitionen vorgesehenen Kredite, seine Eigenmittel wieder entnommen, um damit den weiteren Ausbau des privat genutzten Gebäudeteils zu finanzieren.

Dies zeigt aber gerade, dass die als Betriebsschuld ausgewiesenen Kredite auch zur Finanzierung des privat genutzten Gebäudeteiles verwendet worden sind und keineswegs ausschließlich zur Finanzierung der Baukosten eines abgrenzbaren, ausschließlich betrieblich genutzten Gebäudeteiles verwendet worden sind.

Der Bw. übersieht offensichtlich, dass Betriebsausgaben nur solche Aufwendungen sind, die durch den Betrieb veranlasst sind. Wird wie im gegenständlichen Fall ein betrieblich veranlasster Aufwand durch Eigenmittel finanziert und anschließend eine private Investition durch Fremdmittel, dann sind nach ständiger Rechtsprechung die Fremdmittelzinsen nicht betrieblich veranlasst und damit nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig. Es steht dem Steuerpflichtigen nicht frei, eine Schuld als betrieblich oder privat zu behandeln. Wie bereits oben ausgeführt ist die Frage, ob eine Schuld dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zuzurechnen ist, danach zu beurteilen, wofür die durch die Schuldaufnahme verfügbar gewordenen Geldmittel verwendet wurden. Nur soweit damit ein betrieblicher Aufwand abgedeckt wurde, liegt eine Betriebsschuld vor. Im gegenständlichen Fall sind nach den eigenen Angaben des Bw. mit den aufgenommenen Krediten nur zum Teil betriebliche Aufwendungen abgedeckt worden. Mit dem im Jahr 1990 ausbezahlt Kredit dürfte vorwiegend die Fertigstellung des privat genutzten Gebäudeteiles finanziert worden sein, zumal der betriebliche Teil bereits im Jahr 1989 in Nutzung genommen worden ist und im Jahr

1990 nach dem Anlagenverzeichnis nur 36.174 S für die Asphaltierung des Parkplatzes aktiviert worden sind. Auch für den im Jahr 1988 errichteten Rohbau und die im Jahr 1989 durchgeführten Ausbauarbeiten lässt sich nur feststellen, dass sowohl der betriebliche als auch der private Gebäudeteil gemeinsam errichtet und finanziert worden ist. Eine getrennte Finanzierung ist nicht erfolgt, zumindest hat der Bw. dafür keinen Nachweis erbracht.

Die vom Bw. mehrfach betonte "Dispositionsbefugnis" des Steuerpflichtigen bei Finanzierung seines Betriebes besteht nur in der Entscheidungsfreiheit den Betrieb mit Eigen- oder Fremdmittel zu finanzieren und nicht darin, eine Verbindlichkeit mit steuerlicher Wirkung umzuwidmen. Der einmal entstandene wirtschaftliche Zusammenhang zwischen Darlehensschuld und den damit finanzierten Aufwendungen kann nicht durch bloße Willensentscheidung des Steuerpflichtigen beeinflusst werden. Ein willkürlicher Austausch der Finanzierungsgrundlagen ist steuerrechtlich nicht möglich. Es ist daher nicht möglich, die zur Finanzierung des einheitlichen Gebäudes aufgenommen Kredite allein den betrieblichen Teil zuzuordnen. Noch weniger ist es möglich, einen nach Fertigstellung des betrieblichen Teiles ausbezahlten Kredit, der zwar zur Finanzierung des betrieblichen Gebäudeteiles vorgesehen gewesen sein mag (soweit eine vom privaten Teil abgrenzbare Zuordnung überhaupt möglich gewesen wäre) tatsächlich aber für die Fertigstellung des privaten Gebäudeteiles verwendet worden ist, den betrieblichen Bereich zuzuordnen.

Dass die aufgenommenen Kredite insgesamt für die Finanzierung der Herstellungskosten des betrieblich als auch des privat genutzten Gebäudes verwendet worden sind, wird nicht in Abrede gestellt. Ebenso blieb vom Bw. unbestritten, dass der betrieblich genutzte Gebäudeteil 27,37% des Gesamtgebäudes beträgt.

Die Prüferin hat daher zu Recht die Abzugsfähigkeit der Zinsen für die zur Finanzierung der Herstellungskosten des gesamten Gebäudes aufgenommene Schulden und die aus der Umschuldung entstandenen Währungsverluste nur entsprechend der betrieblichen Nutzung von 27,37% als Betriebsausgaben anerkannt.

Vom gesamten lt. Gewinn u. Verlustrechnung geltend gemachten Zinsaufwand hat die Prüferin nur den der betrieblichen Nutzung des Gebäudes entsprechenden Anteil von 27,37% der für die Finanzierung des Wohn- und Bürogebäudes aufgewendeten Zinsen als Betriebsausgaben anerkannt (1997: 15.258,23, 1998: 14.495,70 S, 1999: 7.647,72, siehe Bp-Bericht, Tz. 22, ad c). Die Prüferin hat dabei aber offensichtlich übersehen, dass im gesamten Zinsaufwand, neben den Zinsen für die Finanzierung des Wohn- und Bürohauses auch Zinsen aus einem im Jahr 1997 aufgenommen Kredit zur Anschaffung eines im Betriebsvermögen befindlichen PKW enthalten sind. Diese Zinsen (1997: 9.611 S, 1998: 9.710 S, 1999: 6.568 S) waren aber zur Gänze als Betriebsausgabe anzuerkennen. Der von der Prüferin festgestellte Gewinn, war daher entsprechend zu berichtigen.

3) Badezimmereinbauten:

Nachdem der Bw. im Jahr 1991 sein neues Einfamilienhaus bezogen hatte, schuf er im bis dahin von ihm und seiner Familie bewohnten Einfamilienhaus in K 9 a, zwei Wohneinheiten (je eine Wohneinheit in Erd- und Obergeschoß) und vermietete sie ab Ende 1992 zu Wohnzwecken. In der Berufung beantragte er für die Sanitäreinbauten (Boiler, Waschtisch und Badewanne) einen Einlagewert im Schätzungswege zu ermitteln und die der Nutzungsdauer des Gebäudes entsprechende AfA zusätzlich als Werbungskosten anzusetzen, wobei nach seinen Angaben ein Einlagewert von 40.000 S nicht zu hoch gegriffen sei.

Das Finanzamt führte dazu in der Berufungsvorentscheidung aus, die beiden Wohnungen seien im Jahr 1992 im Gesamtwert von 435.183 S saniert worden. In diesem Zusammenhang seien auch das Bad, WC und die Sanitärinstallationen um 143.183 S erneuert worden und seither würden diese Kosten als Instandsetzungsaufwendungen im Wege der Zehntelabsetzung als Werbungskosten geltend gemacht. Es liege daher kein Grund vor, dem Begehr nachzukommen, da es ansonsten zu einer doppelten Geltendmachung dieser Kosten kommen würde.

Im Vorlageantrag wurde dazu ausgeführt, im Rahmen der Gebäudesanierung seien zwar zwei WC's aber nur ein Bad in der Wohnung im Parterre eingebaut worden. Ein weiteres Bad sei im ersten Stock im Rahmen der Altbausanierung eingebaut worden, diese Kosten von mindestens 100.000 S bis 120.000 S seien aber weder als Aktivierung noch als Zehntelabsetzung angesetzt worden. Diese in der Überschussrechnung noch nicht aufscheinenden Kosten, sollten mit dem Antrag in der Berufung geltend gemacht werden, wobei der beantragte Betrag von 40.000 S in Anbetracht der tatsächlichen Kosten, sicherlich niedrig angesetzt sei.

Mit Vorhalt vom 11. Februar 2004 wurde dem Bw. mitgeteilt, als Bemessungsgrundlage für die seit 1992 vermieteten Wohnungen seien nicht die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern der vom Sachverständigen Ing. D in seinem Gutachten vom 14.11.1992 ermittelte Verkehrswert angesetzt worden. Bei der Ermittlung des Verkehrswertes der Wohnung im Obergeschoß, seien vom Gutachter die Badezimmereinbauten bereits berücksichtigt worden (vgl. Seite 4 des Gutachtens vom 14.11.1992). Ein gesonderter Ansatz der angeführten Badezimmereinbauten würde daher zu einer doppelten Aktivierung dieser Wirtschaftsgüter führen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 31. März 2004 wurden dazu keine konkreten Einwände vorgebracht, sondern es wurde lediglich zu Bedenken gegeben, ob unmittelbar vor der Schätzung eingebaute Investitionen in Nässeräumen in den pauschalen Sätzen pro

Kubikmeter umbauten Raum eines grundsätzlich alten Gebäudes (Baujahr 1959/60) entsprechend werterhöhend Eingang gefunden haben.

In dem vom Bw. zur Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage in Auftrag gegebenen und vom Sachverständigen Ing. D erstellten Gutachten wird ausdrücklich darauf hingewiesen (Seite 5), dass beide Wohnungen vollkommen renoviert und ua auch die sanitären Einrichtungen erneuert worden sind. Es besteht daher kein Anlass daran zu zweifeln, dass die durchgeführten Instandsetzungsarbeiten im Sanitärbereich bei der Ermittlung des Verkehrswertes des Gebäudes, der vom Bw. als AfA-Bemessungsgrundlage herangezogen worden ist, nicht entsprechend berücksichtigt worden sind.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Der Gewinn aus Gewerbebetrieb erfährt daher folgende Änderung:

	1994	1997	1998	1999
Gewinn lt. Bp:	747.130 S	526.985 S	556.450 S	498.428 S
Korrektur Entnahmegewinn	-127.597 S	----	----	----
Korrektur Zinsen Darlehen f. PKW	----	-9.611 S	-9.710 S	-6.568 S
Gewinn lt. BE:	619.533 S	517.374 S	546.740 S	491.860 S

Die Bemessungsgrundlagen und die darauf entfallenden Abgaben sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden

Beilage: 8 Berechnungsblätter (in Euro und in Schilling)

Innsbruck, am 7. Dezember 2004