



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vom 2. September 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 7. August 2003, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 sowie Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2003 und Folgejahre nach in Graz am 9. November 2004 durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen 6 Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2003 und Folgejahre werden mit € 101.734,41 festgesetzt.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Strittig sind im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat nachstehende Feststellungen der Betriebsprüfung (Betriebsprüfungsbericht vom 29. Juli 2003 - im Folgenden: Bp-Bericht - und Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 12. Juni 2003), die vom Finanzamt unter Bedachtnahme auf die Ausführungen in der Berufungsergänzung vom 6. November 2003 in der Berufungsvorentscheidung wie folgt gewürdigt worden sind:

1. Liegenschaft Le. 90/90a (Bp-Bericht Tz 13.3)

Dazu sei festzustellen, dass diese teilweise ab dem Jahre 1998 zur Wohnversorgung der unterhaltsberechtigten Söhne des Bw., Ulrich, Eugen und Philipp, für die er in den Streitjahren Familienbeihilfe bezogen habe, gedient habe. Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 22.11.2001, 98/15/0057 und VwGH 16.12.1998, 93/13/0299) sei, wenn Unterhaltsleistungen betreffend eine entsprechende Wohnversorgung der Kinder in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet würden, dies steuerlich unbeachtlich. Damit sei der von der Betriebsprüfung festgestellte außerunternehmerische Anteil in Höhe von 28,39 % grundsätzlich aus der Unternehmenssphäre auszuscheiden.

Im Hinblick auf das Urteil des EuGH vom 8.5.2003, Rs C-269/00 (Seeling), sei jedoch bei einem gemischt genutzten Gebäude ein gänzlicher Vorsteuerabzug möglich, sofern ein Teil des Gebäudes zur Ausführung von steuerpflichtigen Umsätzen verwendet werde. Da dies im vorliegenden Fall zutreffe, erscheine ein Vorsteuerabzug für die laufenden Kosten zur Gänze möglich. Der Nutzungseigenverbrauch für die nichtunternehmerische Nutzung des Gebäudes führe jedoch zu einer steuerpflichtigen Eigenverbrauchsbesteuerung mit dem Normalsteuersatz von 20 %. Da die Heizungsanlage für die Wohnungen der Söhne allerdings nicht im Rahmen der Vermietung errichtet, sondern vielmehr von ihnen selbst aus ihrem "eigenen Geld" finanziert worden sei, müsse die diesbezügliche Vorsteuerkürzung aufrechterhalten werden.

Dazu führte der Bw. im Vorlageantrag Nachstehendes aus:

Den Ausführungen der Behörde nach seien Mietverhältnisse mit unterhaltsberechtigten Kindern steuerlich nicht anzuerkennen. Warum dies aber dann ausschließlich für die Mieten und nicht auch für die Mieterinvestitionen gelten solle, sei unklar. Unmaßgeblich sei auch der Einwand, dass die Aufwendungen für die Errichtung des Gasheizungsanschlusses von den Söhnen bezahlt worden seien. Dies könne, folgt man der Logik der Betriebsprüfung, nichts daran ändern, dass es sich dabei nur um "um- bzw. rückgeleitete Eigenmittel des Vermieters" handeln könne. Die Errichtung eines Gasheizungsanschlusses stelle kein eigenständiges

Wirtschaftsgut dar und sei grundsätzlich dem Gebäude (weil damit fest verbunden) des Bw. zuzurechnen. Warum aber dann im Hinblick auf das Urteil des EuGH vom 8.5.2003, Rs C-269/00 (Seeling), für die Investitionskosten der Vorsteuerabzug ausgeschlossen sein solle, sei nicht ersichtlich und sachlich nicht zu rechtfertigen. Auch die durch die Söhne benützten Wohnungen hätten nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht mehr oder weniger mit dem Unternehmen des Bw. zu tun und trotzdem sei unter Zugrundelegung des vorhin zitierten Urteiles ein Vorsteuerabzug zulässig. Anderes könne auch nicht für die Gebäudeeinbauten gelten, welche nicht als eigenständiges Wirtschaftsgut anzusehen und mit dem Gebäude fest verbunden seien.

Da die Nutzungsüberlassung von Grundstücken für Wohnzwecke gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 10 % unterliege, sei dieser Steuersatz mangels anderslautender gesetzlicher Bestimmung auch auf den Nutzungseigenverbrauch anzuwenden, weil für dessen Anwendung die tatsächliche Verwendung der Liegenschaft entscheidend sei. Aus der in der Berufungsvorentscheidung zitierten Rz 43 des Urteiles Seeling könne keinesfalls die Berechtigung zur Anwendung des Normalsteuersatzes geschlossen werden, da diese lediglich besage, dass die Umsatzsteuer auf den Betrag der Ausgaben *für die entsprechende Verwendung* zu zahlen sei. Da die gegenständlichen Gebäudeteile jedoch für Wohnzwecke verwendet würden, unterlägen die zu versteuernden anteiligen Ausgaben daher dem ermäßigten Umsatzsteuersatz in Höhe von 10 %.

2. Vorsteuer für Steuerberatungskosten (Bp-Bericht Tz 19)

Der von der Betriebsprüfung angenommene Anteil für die ärztliche Tätigkeit in Höhe von 75 % sei nach sachlicher Würdigung der gebuchten Aufwendungen vorgenommen worden, sodass kein Anlass bestehe, davon abzuweichen. Im Wesentlichen handle es sich nämlich um Kosten für Buchhaltung, Lohnverrechnung, Umgründung, Bilanzen, Korrespondenz, Lohnsteuerprüfung und Kosten für die letzte Betriebsprüfung. Da diese Aufwendungen weitaus überwiegend nur die ärztliche Tätigkeit betreffen, könnten in freier Beweiswürdigung der gebuchten Aufwendungen nur 25 % der Vermietung und Verpachtung zugeordnet werden.

Dazu hat der bevollmächtigte Vertreter des Bw. im Vorlageantrag Folgendes ausgeführt:

Zur Untermauerung der Behauptung, dass 50 % der in Rechnung gestellten Rechts- und Beratungskosten die Vermietung und Verpachtung betreffen, seien dem Betriebsprüfer auch Arbeitsaufzeichnungen der Steuerberatungskanzlei zur Verfügung gestellt worden, aus denen

eindeutig hervorgehe, dass in den Streitjahren der Zeitaufwand und damit auch die Kosten für die Vermietung mehr als 50 % betragen habe, zumal auch die Einnahmen und Werbungskosten in der Buchhaltung (mit)geführt würden. Die von der Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung vorgenommene gleichmäßige Aufteilung der Kosten in allen Streitjahren sei insofern grotesk als die Kosten für Umgründung, Lohnsteuer- und Betriebsprüfung nicht regelmäßig anfallen und damit bei Ermittlung eines über Jahre hinweg geltenden Aufteilungssatzes unberücksichtigt bleiben müssten. Nur in den Jahren, in denen dieser Aufwand tatsächlich angefallen ist, könnten die Mehrkosten für diese der Ordination zuzurechnenden Tätigkeiten den Aufteilungsschlüssel beeinflussen. Für die Kosten im Zusammenhang mit der letzten Betriebsprüfung sei, so wie auch bei der gegenständlichen von einer Aufteilung 50 : 50 auszugehen. Um dies zu verifizieren genüge es lediglich die Feststellungen im Zuge dieser Betriebsprüfung heranzuziehen und eine Zuordnung zur ärztlichen Tätigkeit bzw. zur Vermietung und Verpachtung vorzunehmen. Der in der Berufung begehrte Aufteilungsschlüssel von 50 % werde selbstverständlich aufrechterhalten, da dieser ohnehin schon eine pro fiskalische Zuordnung hinsichtlich der abzugsfähigen Vorsteuern bedeute.

3. Dachgeschoßausbau M. 52 (Bp-Bericht Tz 21)

Für dieses Mietwohnhaus kämen wiederum die Grundsätze des EuGH-Urteiles vom 8.5.2003, Rs C-269/00 (Seeling), zum Tragen, was eine Rückgängigmachung der im Zuge der Betriebsprüfung vorgenommenen Vorsteuerkürzung zur Folge habe. Die zukünftige AfA im Ausmaß von 20 %, einschließlich der laufenden Kosten unterlägen der Eigenverbrauchsumsatzsteuer in Höhe von 20 %.

Dazu hat der Bw. im Vorlageantrag ausgeführt, dass die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken für Wohnzwecke dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 10 % unterliege, sodass die im Zuge der Berufungsvorentscheidung vorgenommene Versteuerung des Nutzungseigenverbrauches mit dem Normalsteuersatz unzulässig sei. Vielmehr werde auch unter Hinweis auf die diesbezügliche Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes in Höhe von 10 % begehrt.

4. Wohnungen der Söhne im Hause Le. 90/90a (Bp-Bericht Tz 25)

Diesbezüglich werde auf die Ausführungen zu Tz 13.3 verwiesen.

Dazu führte der Bw. im Vorlageantrag aus, dass das in der Berufungsschrift diesbezüglich dargelegte Berufungsbegehren, insbesondere schon auf Grund des Seeling-Urteiles unverändert aufrecht sei. Eine ergänzende Begründung fände sich unter den Ausführungen zu

Tz 78ff des Betriebsprüfungsberichtes bzw. zur diesbezüglichen Begründung der Berufungsvorentscheidung.

5. Versicherungen/Ermittlung des betrieblichen Gebäudeanteils M. 63 (Bp-Bericht Tz 31)

Der Hinweis auf eine Regelung durch Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Wiederaufnahmebescheide für die Jahre 1984 bis 1986 sei für die steuerliche Beurteilung der Streitjahre irrelevant. Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln sei aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen, weshalb eine Versteinerung einmal getroffener Aufteilungsschlüssel grundsätzlich ausgeschlossen sei.

Nach Beurteilung der tatsächlichen Nutzung des Objektes M. 63 im Prüfungszeitraum könne maximal von einem betrieblich genutzten Anteil von 40 % ausgegangen werden, zumal sowohl das Obergeschoß als auch das Dachgeschoß mit insgesamt 300 m² nur privaten Zwecken dienten. Dazu komme der Keller, der nur mit einem Raum in geringfügigem Ausmaß anteilig betrieblich verwendet werde (ca. 20 m² mit gemischter Nutzung). Da das gegenständliche Objekt insgesamt eine Nutzfläche von 595 m² aufweise und der betriebliche Anteil höchstens mit 218 m² gegeben sei, betrage der tatsächliche betriebliche Anteil nur 35 %, weshalb der anerkannte betriebliche Anteil von 40 % ohnedies großzügig beurteilt worden sei. Da im Übrigen in den Jahren 1984 bis 1986 das privat genutzte Dachgeschoß mit 130 m² noch nicht einmal ausgebaut gewesen sei, sei ein Vergleich mit den Wiederaufnahmebescheiden der Jahre 1984 bis 1986 schon aus diesem Grund unmöglich.

Im Übrigen würden unter der Tz 31 auch die privatanteiligen Kosten für "Haushaltsversicherung M. 63", "Lebensversicherung Privatanteil" und "Feuerversicherung R. 5" behandelt, die mit der Frage der privaten Nutzung der Liegenschaft M. 63 nichts zu tun hätten, weshalb schon aus diesem Grund "Kürzungen von Betriebsausgaben" nicht rückgängig gemacht werden könnten.

Dazu führte der Bw. im Vorlageantrag im Wesentlichen Folgendes aus:

Ogleich sich die flächenmäßige Nutzung des Gebäudes zwar durch den Ausbau des Dachgeschoßes zu einem höheren Privatanteil - 60 % - verschoben haben mag, könne damit aber nicht erklärt werden, warum sich die verbrauchsabhängigen Betriebskosten des privaten Bereiches im selben Ausmaß verändert haben sollten, wo doch in den Streitjahren weniger "private Nutzer" im Haushalt gelebt hätten (die Söhne seien doch nach den Ausführungen der Betriebsprüfung alle in anderen Wohnungen untergebracht gewesen).

Dass es bei der Ermittlung der dem betrieblichen Bereich zuzuordnenden Betriebskosten nicht

immer auf die Nutzflächenaufteilung des Gebäudes ankommen könne, wenn dies nach der Lage des Sachverhaltes unbillig sei, habe auch der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 3. Juli 1996, 92/13/0188 festgestellt. Nachdem eine Erhöhung des privaten Verbrauches um 20 % gegenüber dem Zeitraum, den diese Entscheidung betreffe, unlogisch erscheine, sei das Ausscheiden eines 60 %igen Privatanteiles bei den Betriebskosten keine Schätzung, die die größte Wahrscheinlichkeitsvermutung für sich hat.

Bezüglich der Betriebsausgabenkürzungen im Zusammenhang mit den Gebäudeversicherungen sei festzuhalten, dass der Ausbau des Dachgeschoßes auf die Höhe der zu leistenden Prämien keinen Einfluss gehabt hätte und auch hier somit nicht einfach von einer Erhöhung des Privatanteiles auszugehen sei, nur weil zusätzliche private Räumlichkeiten, die vorher schon vorhanden gewesen seien, brauchbar gemacht worden wären. Gleiches gelte auch für die Kürzungen im Hinblick auf die Grundsteuerzahlungen und Fremdkapitalzinsen.

Für sämtliche Kürzungen im Zusammenhang mit den verbrauchsabhängigen Betriebskosten, den geleisteten Versicherungsprämien und den Grundsteuern beim Wohnhaus M. 63 werde daher die Rückgängigmachung der Betriebsausgabenkürzung beantragt und den Privatanteil der Kosten, die das Gesamthaus betreffen, bei 40 % zu belassen.

6. Autokosten (Bp-Bericht Tz 32)

Auf Grund der sachlich unrichtigen (Aufwendungen der privaten Lebensführung - zB Süßigkeiten, Lebensmittel, Zeitschriften, Glücksspiel usw. seien nachweislich als "Treibstoff" abgesetzt worden / Treibstoff für die privaten Fahrzeuge der Söhne sei in sehr hohem Ausmaß als Betriebsausgabe abgesetzt worden / eine Vielzahl von "Autoreisen" im Inland und Ausland hätten rein gar nichts mit den unternehmerischen Tätigkeiten des Bw. zu tun) und auch formell mangelhaften Aufzeichnungen (der Bw. sei nicht einmal in der Lage gewesen die Veräußerung eines Porsche 993 bzw. die Neuanschaffung eines Porsche 993 zu dokumentieren) erweise sich die Schätzung des Privatanteiles in Höhe von 33,33 % als rechtmäßig.

Dagegen hat der Bw. im Vorlageantrag Folgendes vorgebracht:

Abgesehen davon, dass bereits im vorangegangenen Betriebsprüfungsverfahren der Privatanteil auf 25 % erhöht worden sei, lasse sich eine weitere Notwendigkeit zur Erhöhung des Privatanteiles auf 33,33 % angesichts der Tatsache, dass die "PKW-Kosten für Fahrzeuge der Herren Söhne" sowie "Einkauf von Sonstiges" im Rahmen der Schätzung ohnedies bereits betriebsausgabenmindernd berücksichtigt worden seien, daraus nicht ableiten.

Da auch die Vorprüfung angesichts der Aufzeichnungsmängel bereits von einem Privatanteil von 25 % ausgegangen sei, stelle sich die Frage, weshalb bei sogar gestiegenem Geschäftsumfang und zusätzlich ohnedies bereits vorgenommenen schätzungsweisen Aufwandskürzungen eine wesentliche Erhöhung der Privatanteile vorgenommen werden müsse, zumal der Privatanteil von 25 % gegenüber den Aufzeichnungen ohnehin einen "Sicherheitszuschlag" enthalte.

7. Zinsen Ordination und Grundsteuer (Bp-Bericht Tz 35 und 36)

Bezüglich der anteilmäßig überhöhten Absetzung der Zinsen und Grundsteuer werde auf die Ausführungen zu Tz 31 verwiesen. Der Hinweis auf eine seinerzeitige Entscheidung der Finanzlandesdirektion für Steiermark betreffend die Jahre 1984 bis 1986 könne nicht als präjudiziell für die vorliegenden Streitjahre herangezogen werden. Die Zinsen und Spesen für die Bürgschaft CA hätten von vornherein nichts mit den Einkünften aus ärztlicher Tätigkeit zu tun und könnten somit auch nicht im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit berücksichtigt werden. Hinsichtlich des Privatanteiles "Zinsen und Spesen für die PKW" sei auf die Ausführungen zu Tz 32 hinzuweisen.

Dagegen hat der Bw. Folgendes ausgeführt:

Dazu sei festzuhalten, dass die Zinsen und Spesen für die CA-Bürgschaft im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. bei der Ermittlung des erzielten Spekulationsgewinnes zu berücksichtigen seien, weil diese Kosten sowie die Bürgschaftszahlung selbst im Zusammenhang mit dem Ankauf der Liegenschaft Sch. 28/Mo. stünden.

Bezüglich der Erhöhung des Privatanteiles betreffend die Zinsenaufwendungen sei festzuhalten, dass der nachträgliche Dachbodenausbau nicht dazu führen könne, dass von dem ursprünglichen Finanzierungsvolumen nun mehr dem privaten Bereich zuzurechnen sei, weil sich die Nutzungsverhältnisse durch den Ausbau geändert haben. Der Dachbodenausbau könne an dem ursprünglichen Aufteilungsverhältnis für die ursprünglichen Finanzierungsverbindlichkeiten nichts ändern. Betrachte man, ausgehend von der Aufteilung des Wohnhauses vor dem Ausbau des Dachbodens die betriebliche und private Nutzungsverteilung (Erdgeschoß werde betrieblich und das Obergeschoß privat genutzt, während der unausgebaute Dachboden lt. Rechtsprechung des VwGH in die Ermittlung des Aufteilungsverhältnisses nicht einzubeziehen sei), dann gelte, dass der so ermittelte Aufteilungsmaßstab für die bereits bestehenden und zukünftig im Zusammenhang mit den beiden Etagen auch neu aufgenommenen Krediten der Aufteilung zu Grunde zu legen sei,

außer es würde sich die Qualität der Nutzung einzelner Räume in den angesprochenen Teilen ändern. Würden in der Folge die Dachgeschoßräume brauchbar gemacht, könne dies den Aufteilungsschlüssel damit nicht hin zu einem höheren Privatanteil ändern. Eventuelle Zinsen die für die neu ausgebauten Dachgeschoßräume angefallen sind, seien in den als Betriebsausgaben abgesetzten Finanzierungskosten ja gar nicht enthalten. In diesem Zusammenhang sei auf Rz 557 in den EStR 2000 hinzuweisen.

Im seinerzeitigen Betriebsprüfungsverfahren sei ein Privatanteil von 40 % errechnet worden. Wenn also der Dachboden zwischenzeitig ausgebaut worden ist, so könne dies den als privat auszuscheidenden Anteil der Zinsen aus Darlehen, die ursprünglich für den Kauf, Um- und Ausbau aufgenommen worden sind, nicht mehr beeinflussen. Aus diesem Grund sei weiterhin von einer betrieblichen Veranlassung der geleisteten Fremdkapitalzinsen in Höhe von 60 % auszugehen.

8. Geringfügig Beschäftigte (Bp-Bericht Tz 37)

Da nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ein sich auf die Matura vorbereitender Schüler (Sohn Eugen) mit anschließendem Militärdienst außerhalb von Graz sich nicht auch noch im Rahmen eines Dienstvertrages für die Wartung und Durchführung von Verbesserungsmaßnahmen eines EDV-Systems mit diesem professionell und bedarfssponant beschäftigen könne, liege ein familienhaftes Verhältnis vor, wobei der Verwaltungsgerichtshof nicht zulasse, dass überhaupt irgendwelche Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Da aber ohnedies 60 % der strittigen Beträge als Betriebsausgaben anerkannt worden seien, könne sich der Bw. jedenfalls nicht beschwert erachten.

Dagegen hat der Bw. im Vorlageantrag Nachstehendes ausgeführt:

Das vereinbarte Leistungsprofil sei im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens erörtert und es sei vor allem betont worden, dass die gegenständlichen Leistungen in der ordinationsfreien Zeit erbracht worden seien. Nach den Ausführungen der Abgabenbehörde seien bereits ab Jänner des Jahres 1999 die strittigen Zahlungen geleistet worden; somit seien für die Vorbereitung auf die Matura zehn Monate, wobei während mindestens drei Monaten gar kein Schulbetrieb mehr stattgefunden habe, verblieben. Es entspreche somit wohl nicht den dem Bw. bekannten Erfahrungen, wonach sich Maturanten über einen Zeitraum von neun bis zehn Monaten täglich auf die Matura vorbereiten. Da während der Zeit, in der der Sohn die EDV-Anlage betreut habe, keine zusätzlichen Betreuungs-, Wartungs- und Instandhaltungskosten im Zusammenhang mit der EDV-Anlage angefallen seien, müsse wohl von einer professionellen Erledigung der Arbeiten und damit vom Ersatz einer sonst nötigen fremden

Arbeitskraft ausgegangen werden. Tatsache sei auch, dass die EStR 2000 unter Rz 1144 genau auf den vorliegenden Fall zutreffen würden. Bezüglich der zeitlichen Möglichkeit für das Eingehen eines Dienstverhältnisses sei die Erfahrungstatsache, dass gerade im Maturajahr die reguläre Anzahl der Schulstunden niedriger ist und spätestens ab Juni kein Schulbetrieb mehr gegeben sei jedenfalls in die Beurteilung einzubeziehen. Hinzu komme, dass der Sohn Eugen erst im Oktober maturiert habe und ein Schüler, der sich fünf bis sechs Wochen auf die Matura vorbereite, wohl eher die (positive) Ausnahme darstelle.

9. AfA teilweise privat (Bepflanzung Parkplatz, Gerätehütte, Wasseraufbereitung, Schneefräse - Bp-Bericht Tz 38)

Da von den vorhin bezeichneten Wirtschaftsgütern, die auch anteilig privaten Zwecken im Zusammenhang mit der Nutzung des Wohnhauses M. 63 dienten, bisher niemals ein Privatanteil ausgeschieden worden sei, sei unter Bedachtnahme auf die Ausführungen in VwGH 25.1.1995, 93/15/0003, von den AfA-Beträgen in Anlehnung an das Nutzflächenverhältnis des Gebäudes ein Privatanteil von 60 % auszuscheiden. Des Weiteren sei (verbösernd) ein derartiger Privatanteil auch von den AfA-Beträgen der Parkplatzgestaltung auszuscheiden.

Dagegen hat der Bw. im Vorlageantrag Folgendes ausgeführt:

Wie die Abgabenbehörde angesichts der Tatsache, dass jeweils gesonderte Patienten- und Privatparkplätze bzw. Plätze für die betrieblichen Fahrzeuge existierten, zu einem 60 %igen Privatanteil bezüglich der Parkplatzgestaltung kommen könne, sei unklar. Wenn überhaupt, könne in diesem Zusammenhang nur von einer untergeordneten privaten Nutzung ausgegangen werden. Auch die Zufahrt zu den Garagen und Parkplätzen für die Fahrzeuge des Bw. führe nicht über den gegenständlichen Parkplatz. Da im vorliegenden Fall die Zufahrt über den Parkplatz zu den übrigen Gemeinflächen nicht möglich und damit aber eine eindeutige Abgrenzung zwischen den auch privat genutzten übrigen Flächen und des Parkplatzes vorgenommen werden könne, stütze das vom Finanzamt in diesem Zusammenhang zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes seinen Standpunkt. Mit der in der Berufungsvorentscheidung angeführten gemischten Nutzung der Zufahrt, im Sinne von Eingangstor zum Gebäude hätten die Ausführungen in der Berufungsschrift hinsichtlich der Parkplatzanlage selbst nichts zu tun. Die Berufungsbehörde vermische offensichtlich die örtlichen Bereiche Zufahrt (zum Haus) und Parkplatzanlage. Die angesprochene Thematik, wonach es auf Einzelbegehungen nicht ankomme, könne wohl nur für den Bereich der

Hauszufahrt gelten, für die aber nie eine ausschließliche betriebliche Nutzung behauptet worden sei.

Nach dem Betriebsprüfungsbericht sei die Parkplatzanlage zu 100 % dem betrieblichen Bereich zugeordnet, während die damit in Verbindung stehenden Kosten, sowie die Kosten der Schneefräse und des Geräteschuppens entsprechend den Nutzungsverhältnissen des übrigen Gebäudes aufgeteilt und ein Privatanteil von 60 % ausgeschieden worden seien. Da nun das Finanzamt als Berufungsbehörde die offensichtliche Fehlinterpretation des Verwaltungsgerichtshofurteils erkannt habe, habe man anscheinend keinen anderen Weg gesehen, als auch die private Mitbenutzung der Parkplatzanlage, wohlgernekt wider jeder Logik und insbesondere wider der im Betriebsprüfungsbericht vertretenen Meinung, zu behaupten.

Bezüglich der Wasseraufbereitungsanlage sei klar, dass die Zuordnung der Kosten sich wohl am Aufteilungsschlüssel, der für die Betriebskosten gelte, zu orientieren habe, da der durch die Ordination entstehende Mehrverbrauch an Wasser auch höhere betriebliche Kostenanteile für die Wasseraufbereitungsanlage bewirke.

Bei Bestimmung des betrieblichen Anteiles der Kosten im Zusammenhang mit der Schneefräse dürfe wohl nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Parkplatzanlage ausschließlich dem Ordinationsbetrieb diene und sich der betriebliche Nutzungsanteil demnach nur unter gewichteter Anwendung des allgemeinen, sich aus den Nutzungsverhältnissen des übrigen Gebäudes ergebenden Schlüssels (60:40) für die übrigen Allgemeinflächen und dem zu 100 % dem Betriebsvermögen zuzurechnenden Flächenanteiles des Parkplatzes ergeben könne. Dabei könne von einem so ermittelten 40 %igen Privatanteil bei den Kosten im Zusammenhang mit der Schneefräse und des Geräteschuppens, der insbesondere zur Aufbewahrung der Schneefräse und der sonstigen zur Instandhaltung der rund um das Gebäude bestehenden Flächen dienenden Geräte verwendet werde, ausgegangen werden. Dies gelte umso mehr, als sich das nunmehr vermeintlich höhere private Nutzungsverhältnis lediglich aus der Brauchbarmachung der Dachgeschoßräume ergebe.

10. Diverse private Aufwendungen (Bp-Bericht Tz 39 und 40)

Das Gesamtbild der Aufzeichnungen stelle sich so dar, dass grundsätzlich davon auszugehen sei, dass eine Vielzahl von Aufwendungen erfasst worden seien, die mit der ärztlichen Tätigkeit rein gar nichts zu tun hätten, wobei der Tz 39 einzelne Beispiele entnommen werden könnten. Bezüglich der Heizkosten sei vom Bw. überhaupt kein Privatanteil ausgeschieden

worden. Weiters sei beispielsweise auch die Rückzahlung eines Guthabens aus der Gasabrechnung der Grazer Stadtwerke AG (steuerlich) überhaupt nicht erfasst worden.

Der Privatanteil für "Reinigung durch Dritte" habe nichts mit "Betriebskosten an die Mieter" zu tun. Vielmehr handle es sich um eine Zahlung vom 27. Dezember 2000 über S 21.000,00, die für "Schneeräumung" für die Monate Dezember 2000 bis März 2001 an die Söhne Philipp und Ulrich geleistet worden sein sollte. Dafür liege ein Werkvertrag, der den Zeitraum 15. Dezember 2000 bis 31. Jänner 2001 bzw. 1. Februar 2001 bis 15. März 2001 betreffen solle, vor. Unabhängig von einer absoluten Unüblichkeit der Zahlung von Betriebskosten im Voraus betreffe dieser Betrag nur das Wohnhaus M. 63, weshalb für die private Nutzung des Wohnhauses 60 % der strittigen Zahlung immer als Privatanteil auszuscheiden sei.

Von den angefallenen Heizkosten seien, um den erhöhten betrieblichen Heizkostenaufwand zu rechtfertigen, ohnedies nur 40 % als Privatanteil ausgeschieden. Diesbezüglich sei auch auf das Heizkostenabrechnungsgesetz zu verweisen, wonach 35 % der Heizkosten nach heizbarer Nutzfläche und nur 65 % nach dem Verbrauch zu verrechnen seien. Da keine Verbrauchsablesungen vorlägen, seien nach § 17 MRG die Gesamtkosten nach dem Verhältnis der Nutzflächen zu verteilen, wobei das Vorhandensein eines Kachelofens keinen Einfluss habe. Für die übrigen Aufwendungen sei unter Hinweis auf Tz 31 des Betriebsprüfungsberichtes von einem Privatanteil von 60 % auszugehen.

Dazu hat der Bw. im Vorlageantrag im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Der unterschiedliche Rechtsstandpunkt zwischen der Abgabenbehörde und dem Bw. erstrecke sich im Wesentlichen auf die Aufteilung der verbrauchsabhängigen Kosten zwischen dem Ordinationsbetrieb und dem Privatbereich. Die Abgabenbehörde nehme eine Aufteilung dieser Kosten ausschließlich nach dem Nutzungsverhältnis, welches sich aus dem allgemeinen Aufteilungsverhältnis des Gebäudes ergebe, vor, ohne dabei auch nur im Entferntesten auf die tatsächliche Verbrauchsverteilung Rücksicht zu nehmen. Die Aufteilung der Betriebskosten im Verhältnis der Nutzflächen würde zu einem nicht den Tatsachen entsprechenden Ergebnis führen, weil der weitaus größere Anteil der Betriebskosten (Wasser, Heizung, Strom usw.) durch den Ordinationsbetrieb verursacht werde. Dieser Argumentation sei die Betriebsprüfung nur bei den Heizkosten gefolgt. Warum eine unsachliche Differenzierung zwischen den einzelnen Aufwandsarten vorgenommen werde, sei unklar. Der Berufungsantrag bezüglich des Privatanteiles an den Heizkosten ergebe sich aus dem Zusammenhang und der Satzkonstruktion eindeutig mit 20 %. Weshalb das Vorhandensein eines Kachelofens, der zusätzlich für die Beheizung der privaten Räume zur Verfügung stehe keinen Einfluss auf die

Heizkostenzurechnung haben solle, sei unverständlich, weil die Kosten für dessen Beheizung nichts mit den aufzuteilenden Kosten zu tun hätten und auch nicht in den aufzuteilenden Kosten der Hausabrechnung enthalten seien, was natürlich den Privatanteil aus den übrigen verteilungspflichtigen Kosten senke. Wie im vorliegenden Fall die Verbrauchsverteilung der tatsächlich angefallenen Heizkosten zwischen privat und betrieblich für steuerliche Zwecke vorzunehmen sei, könne aus dem Heizkostenabrechnungsgesetz bei einheitlichen Eigentumsverhältnissen nicht abgeleitet werden.

Bezüglich der von der Betriebsprüfung ausgeschiedenen Aufwendungen für die im Wartezimmer aufgelegten Zeitungen und Zeitschriften werde unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes 30.9.1987, 86/13/0080, und unter Bezugnahme auf Doralt in seinem Kommentar darauf hingewiesen, dass diesbezüglich von der Vermutung einer untergeordneten privaten Mitveranlassung der Aufwendungen auszugehen sei, weshalb dem Bw. nicht ein unmöglicher Beweis auferlegt werden dürfe. Es entspreche nicht der Verkehrsauffassung, dass ein Arzt Zeitungen und Zeitschriften, insbesondere im Hinblick auf die Höhe der Aufwendungen und der daraus abgeleiteten Anzahl, die er im Wartezimmer für die Patienten auflege, selbst lese. Diese Aufwendungen als Kosten der Lebensführung zu bezeichnen sei schon begrifflich nicht möglich, da die tatsächliche Nutzung im Rahmen der Lebensführung fehle.

Der Privatanteil für "Reinigung durch Dritte" sei den obigen Ausführungen entsprechend auf 40 % zu reduzieren.

11. Erhöhung der Betriebsausgaben (Bp-Bericht Tz 41)

Unter Bezugnahme auf die Ausführungen zu Tz 19 sei dieser Berufungspunkt betr. die Behandlung der Vorsteuerkürzungsbeträge im Zusammenhang mit den Steuerberatungskosten als Betriebsausgaben abzuweisen.

Auch der Bw. verweist diesbezüglich im Vorlageantrag auf seine Ausführungen zu Tz 19.

12. Diverse Kosten für Lizenzvertrag (Bp-Bericht Tz 42-48)

Da ein konkreter Berufungsantrag aus dem diesbezüglichen Vorbringen nicht erkennbar sei, bedürfe es diesfalls keiner weiteren Erörterung. Die Verminderung der Einkünfte aus dem Matratzenverkauf ergebe sich im Wesentlichen unter Bedachtnahme auf die Fahrtkosten und die Patentgebühren. Die nach Abzug der unstrittigen Patentgebühren verbleibenden Beträge in Höhe von S 13.290,00 (1998); S 40.845,00 (1999) und S 11.659,00 (2000) verbleibenden

Beträge würden die offenen PKW-Kosten und die schätzungsweise angenommenen Verwaltungs- und Gemeinkosten einschließlich anteiliger Beratungskosten betreffen.

Dazu führte der Bw. im Vorlageantrag Folgendes aus:

Es stelle sich für ihn die Frage, ob er ernst genommen werde, zumal sich zweifellos aus dem Gesamtkontext und zusätzlich aus dem Antrag in der Berufungsschrift zu den Tz 48-50 ein Berufungsbegehren entnehmen lasse.

Wenn die Abgabenbehörde in diesem Zusammenhang in der Lage gewesen sei, an Hand der vorliegenden Fahrtaufzeichnungen 5.000 km dem Matratzenverkauf zuzuordnen, dann erhebe sich andererseits die berechnete Frage, ob die Aufzeichnungen womöglich doch nicht so unbrauchbar gewesen sind, wie sie von der Abgabenbehörde im Zusammenhang mit der Berechnung zur Erhöhung des Privatanteiles dargestellt werden.

Zu den schätzungsweise angenommenen PKW-Kosten, Verwaltungs-, Vertriebs- und Gemeinkosten im Zusammenhang mit den Lizenzeinkünften müsse wohl angemerkt werden, dass die Abgabenbehörde einerseits bereits mit der Hinzurechnung der PKW-Kosten einmal Vertriebskosten der Tätigkeit hinzugeschätzt habe und dann offensichtlich in den einzelnen Streitjahren von zusätzlichen Verwaltungs-, Vertriebs- und Gemeinkosten in Höhe von S 3.290,00 (1998); S 30.845,00 (1999) und S 1.659,00 (2000) ausgegangen sei. Bei einem Zahlenvergleich stelle sich wohl die Frage, mit welcher Methode diese Kosten, im Übrigen ohne nähere Begründung, geschätzt worden seien. Somit werde der Antrag auf Anpassung des völlig unrealistischen Schätzungsergebnisses des Jahres 1999 an jenes der Jahre 1998 und 2000 und die restlichen Ausgaben wieder im Rahmen der ärztlichen Tätigkeit von der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer abzuziehen, gestellt.

13. Garage Mag. S. (Bp-Bericht Tz 52)

Im Hinblick auf die Ausführungen zu Tz 32 - PKW-Privatanteil - sei die vorgenommene Werbungskostenkürzung unverändert mit 33,33 % anzusetzen.

Der Bw. hingegen begehrt im Vorlageantrag entsprechend der beantragten Korrektur des PKW-Privatanteiles auf 25 % auch die Werbungskostenkürzung aus der anteiligen privaten Nutzung der Garage auf 25 % zu reduzieren.

14. Instandsetzungsaufwand 1998 des Mietobjektes M. 52 (Bp-Bericht Tz. 53)

Zunächst sei festzuhalten, dass das Amt der Steiermärkischen Landesregierung, Rechtsabteilung 14, über Ansuchen vom 14. Juli 1998 am 23. November 1999 die Förderung für fünf neu zu schaffende Wohnungen (zwei Kellerwohneinheiten und drei

Dachgeschoßeinheiten) gewährt habe. Der strittige Aufwand in Höhe von S 101.135,00 setze sich aus der Bauabgabe und aus Kosten für Planung, Einreichung und Ausschreibung des Bauvorhabens zusammen, wobei es sich um einen klassischen Herstellungsaufwand des Jahres 1998 handle, weshalb in den Streitjahren weder ein "Instandhaltungszehntel" noch eine laufende AfA - das hergestellte Mietobjekt sei erst im Jahr 2001 fertiggestellt worden - geltend gemacht werden könnte. Eine allfällige Gegenverrechnung mit einer Förderung sei im Jahr 1998 völlig ausgeschlossen, da die Förderungszusicherung erst am 23. November 1999 erfolgt sei.

Auch dem Begehren auf beschleunigte Absetzung der gegenständlichen Herstellungsaufwendungen auf 15 Jahre könne nicht entsprochen werden, da es sich um keine Sanierungsmaßnahmen, sondern um Errichtungsmaßnahmen, wofür eine "beschleunigte Absetzung" der Herstellungsaufwendungen ausgeschlossen sei, handle. Denn gemäß den Bestimmungen des § 28 Abs. 3 EStG 1988 sei eine Aufteilung der Herstellungskosten auf 15 Jahre nur unter folgenden Voraussetzungen möglich:

1. Es liegen Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 MRG in Gebäuden, die den Bestimmungen des MRG über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen, vor.
2. Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt.

Da Dachgeschoßausbauten nach den Bestimmungen des MRG nicht unter die Bestimmungen der §§ 3 bis 5 des MRG fielen, sei eine beschleunigte Absetzung der Kosten schon aus diesem Titel nicht möglich.

Im Übrigen lägen auch keine Sanierungsaufwendungen vor, sondern Aufwendungen für Errichtungsmaßnahmen, weshalb die Begünstigung auch aus dem Titel des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 nicht beansprucht werden könnte.

Dem hat der Bw. im Vorlageantrag Folgendes entgegengehalten:

Der Ausbau des Dachbodens und von Kellerräumen bedeute nicht die Herstellung neuer Substanz, sondern bezogen auf das Gesamtgebäude lediglich die Erhöhung des Nutzwertes des Gebäudes. Dass es sich beim Ausbau des Dachgeschoßes um Schaffung von anders nutzbaren Gebäudeteilen handle, sodass im Sinne des EStG von Herstellkosten auszugehen sei, sei in keinsten Weise bezweifelt worden. Doch aus diesem Grund könne die begünstigte Abschreibung nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 nicht in Abrede gestellt werden, weil diese

Bestimmung ja gerade auf Herstellungskosten Bezug nehme. Somit könne die Kernfrage in diesem Zusammenhang wohl nur sein, ob der Ausbau des Dachbodens als "Sanierungsmaßnahme" des Gebäudes an sich angesehen werden könne, welche nach landesgesetzlichen Vorschriften gefördert worden sei. Nach § 23ff des Steiermärkischen Wohnbauförderungsgesetzes 1993 werden die zu fördernden Maßnahmen detailliert aufgezählt. In der gegenständlichen Förderungszusage (GZ.: 14-64 120 4879) werde erstens dezidiert angeführt, dass es sich um eine Sanierungsförderung handle und zweitens fänden sich die in der Förderungszusage angeführten, geförderten Maßnahmen 1:1 im § 24 des vorhin zitierten Gesetzes. Als umfassende Sanierung gelte demnach eine in beträchtlichem Umfang über die notwendige Erhaltung hinausgehende Sanierung von Gebäuden und Gebäudeteilen mit mindestens drei Wohnungen durch Ein- und Umbauten. Eine entsprechende Förderung hätte, wenn die angeführte Voraussetzung nicht gegeben wäre, nicht bewilligt werden können und wäre mit Sicherheit auch nicht zugesprochen worden. Zusätzlich müsse auch darauf hingewiesen werden, dass in den Steiermärkischen Landesgesetzen die Wohnhaussanierungsförderung Teil des Wohnbauförderungsgesetzes sei und es diesbezüglich gar kein eigenständiges "Wohnhaussanierungsgesetz" gebe.

Somit läge eine umfassende Sanierung jedenfalls vor. Dies decke sich auch mit der Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen unter Rz 6482 der EStR 2000, wonach die Kosten des Ausbaus (und somit Herstellungskosten) nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 beschleunigt abschreibbar seien, wenn dafür eine Wohnbauförderung nach den entsprechenden landesgesetzlichen Vorschriften gewährt werde. Anders läge der Fall, wenn von einer völligen Neuerrichtung eines Gebäudes auszugehen wäre.

Zur Verrechnung der Subvention mit den Baukosten werde auf Rz 6510 der EStR 2000 verwiesen, wonach die von der Abgabenbehörde vertretene Meinung eine mögliche Vorgangsweise sei. Der "Normalfall" - eine sofortige Verrechnung (schon vor definitiver Förderungszusage) - bleibe aber jedenfalls zulässig. Im Übrigen wäre aber zumindest ab dem Kalenderjahr 1998 die Fünfzehntelabsetzung bei der Überschussermittlung zu berücksichtigen, da die Abschreibung nach § 28 Abs. 3 EStG 1988 - anders als eine "Normalabschreibung" - von der Fertigstellung unabhängig sei.

Der Antrag auf beschleunigte Abschreibung für die Ausbaukosten des Dachbodens werde unverändert, gegebenenfalls unter sofortiger Verrechnung der Baukosten mit der später erfolgten Subventionszusage, aufrecht erhalten.

15. Dachgeschoßwohnung Philipp L. (Bp-Bericht Tz 55.4 und 55.5)

Es sei richtig, dass am 15. Februar 2001 ein Mietvertrag mit dem Sohn Philipp L., für den zumindest bis Juni 2002 Familienbeihilfe bezogen und monatliche Unterhaltsleistungen in Höhe von S 10.000,00 erbracht worden seien, und (möglicherweise) auch mit einem "Armin Sa." abgeschlossen worden ist. Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. November 2001, 98/15/0057, komme es auf die fremdübliche Gestaltung des vom Bw. als Vermieter mit seinem Sohn abgeschlossenen Mietvertrages nicht an, sondern es seien Werbungskosten gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig. Dazu komme, dass lt. Mietvertrag der Erstbezug bereits im Monat Oktober des Jahres 2000 erfolgt sei, jedoch im Jahr 2000 noch keine Mietenzahlungen zu leisten gewesen wären. Insoweit liege somit von vornherein keine fremdübliche Gestaltung des Mietvertrages vor, weshalb schon aus diesem Grund dessen steuerliche Anerkennung zu versagen sei. Unter Einbeziehung von Armin Sa. ergebe sich für diese Wohnung bezogen auf die Gesamtfläche der neu errichteten Wohnungen ein Nutzflächenanteil von 20 % mit der Konsequenz der dementsprechenden Kürzung der Aufwendungen.

Dagegen hat der Bw. im Vorlageantrag Folgendes vorgebracht:

Der Unterstellung eines vermeintlichen Mitmieters sei entgegenzuhalten, dass der Mietvertrag schriftlich abgeschlossen und auch von Herrn Sa. ordnungsgemäß unterzeichnet worden sei. Allein dass der Name am Mietvertrag nur handschriftlich aufscheine, könne wohl nicht einmal ein Indiz für derartige Vermutungen sein. Bezüglich der Nutzungsverteilung zwischen den beiden Mietern sei wohl nicht an den Förderungsbestimmungen anzuknüpfen, sondern an der tatsächlichen Nutzung, die, nachdem es keinerlei Benützungsverbot für Herrn Sa. an irgendwelchen abgrenzbaren Wohnungsteilen gebe, wohl nur bei 50 % liegen könne. Da sich daraus für den Sohn ein Nutzungsanteil von 17 % (gerundet) ergebe, sei das gesamte Gebäude im Sinne des UStG 1994 und des EStG 1994 dem "Betrieb" Vermietung und Verpachtung zuzurechnen, weshalb eine Aufteilung in privaten und betrieblichen Teil zu unterbleiben habe. Darüber hinaus stehe für diesen Teil der Wohnung im Lichte des Urteiles Seeling der Vorsteuerabzug wohl zur Gänze zu, während die aliquote Abschreibung als Nutzungseigenverbrauch mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern sei.

16. Kauf Liegenschaft Sch. 28/Mo. (Bp-Bericht Tz 63)

Als Begründung für die Nichteinbeziehung des Betrages von S 3.322.064,00, der am 5. Dezember 1995 in Erfüllung einer Bürgschaftsverpflichtung geleistet worden sei, in die Anschaffungskosten werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23. November 1994, 91/13/0111, verwiesen, wonach zu den Anschaffungskosten nur jene

Verbindlichkeiten zählten, die der Erwerber als Gegenleistung für die Übertragung eines Vermögensgegenstandes übernehme. Der Bw. habe die Liegenschaft am 1. März 1996 vom minderjährigen Benjamin Sch.-L. - geboren am 1. Februar 1989 - gegen Bezahlung eines Betrages in Höhe von S 100.000,00 an den Sachwalter und eines weiteren Betrages in Höhe von S 100.000,00 an die Kindesmutter erworben. Gleichzeitig habe der Bw. die ausdrückliche Erklärung abgegeben, den minderjährigen Benjamin Sch.-L., aber vor allem Prof. Dipl.Ing. Hermann L., Frau Dr. Maria L., sowie den Sachwalter des minderjährigen Benjamin Sch.-L. hinsichtlich sämtlicher Forderungen und Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit den anhängigen Rechtsstreitigkeiten Dr. Eduard Mos., Creditanstalt-Bankverein, Steiermärkische Sparkasse usw. vollkommen schad- und klaglos zu halten. Die Bürgschaftserklärung sei bereits am 26. April 1990 abgeschlossen worden und habe nicht nur den Bw., sondern auch Frau Dr. Maria L. sowie Herrn Dipl.Ing. Hermann L. (Eltern des Bw.) betroffen und habe keinen wie immer gearteten Anspruch auf Übertragung der Liegenschaft vermittelt. Somit könne der strittige Betrag nichts mit dem im Jahre 1996 vorgenommenen Grundstückserwerb zu tun haben, weshalb er damit auch nicht Teil der Anschaffungskosten sein könne. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem vom Bw. selbst initiierten und den gegenständlichen Sachverhalt betreffenden Erkenntnis vom 9. August 2001, 98/16/0319, bestätigt habe, sei der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ein diesem eigentümlicher Terminus. Da der äußerst weite Begriff einer grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung aber nach den Ausführungen des VwGH im gegenständlichen Fall nicht angewendet werden könne, sei einkommensteuerlich auch davon auszugehen, dass dieser Betrag nicht zu den Anschaffungskosten gerechnet werden kann.

Dazu führte der Bw. im Vorlageantrag Folgendes aus:

Die Beurteilung der Abgabenbehörde, dass die Bürgschaftsverpflichtung nicht im Zusammenhang mit dem Ankauf der Liegenschaft gestanden sei, werde nicht bestritten. Unzweifelhaft sei jedoch auch, dass der Bw. die Möglichkeit gehabt habe, die Liegenschaft in Form einer Zwangsversteigerung zu verwerten, um damit die bestehende Regressforderung gegen Benjamin Sch.-L. zu bedecken. Auf die Zwangsversteigerung sei jedoch deshalb verzichtet worden, weil die Liegenschaft in der Folge an ihn übertragen worden sei. Die bestehende Forderung gegenüber dem Voreigentümer habe damit den zu entrichtenden Barkaufpreis im Zusammenhang mit der Liegenschaft reduziert und könne wohl in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nur ein Teil der Anschaffungskosten der Liegenschaft sein.

17. Mietobjekt R. 5 (Bp-Bericht Tz 66-69)

Dieses Mietobjekt sei lt. Baubewilligung des Magistrates Graz vom 24. April 1958 ohne Zuhilfenahme von öffentlichen Mitteln errichtet worden, was gemäß § 1 Abs. 4 Z 1 MRG zur Folge habe, dass es nicht unter den Vollarwendungsbereich des MRG falle, wodurch die Bestimmung des § 28 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 (Fünftelabsetzung von Herstellungskosten) nicht zur Anwendung komme. Der Bw. habe für 28 Wohnungen vom Amt der Steiermärkischen Landesregierung am 14. Februar 1995 eine Förderung in Höhe von S 25,059.000,00 zugesichert erhalten. Die umfassende Sanierung sei sowohl für die Wohnungen als auch für die im Erdgeschoß befindlichen Geschäftslokale durchgeführt worden. In den vorliegenden Mietverträgen für die Geschäftslokale werde ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Mietgegenstände vom Bw. im Jahr 1996 umfassend saniert worden seien und dass für die Mietverhältnisse die Bestimmungen des § 1 Abs. 4 Z 1 MRG Anwendung fänden.

Ausgehend von der Tatsache, dass das gesamte Mietobjekt einer umfassenden Sanierung unterzogen worden sei, sei auch unter Bezugnahme auf VwGH 11.5.1993, 92/14/0229, der gesamte Aufwand als Herstellungsaufwand anzusehen, da die baulichen Maßnahmen am Altgebäude in ihrer Gesamtheit überwiegend und schwerpunktmäßig keine Reparatur des alten Gebäudebestandes, sondern eine Neuherstellung von Wohnungen dargestellt habe. Schließlich sei das gegenständliche Mietobjekt ursprünglich kein Wohnobjekt gewesen, sondern habe einem Möbelhändler als Büro- und Lagergebäude gedient.

Da unter Bedachtnahme auf die Tatsache, dass der Anteil an den Gesamtkosten gemäß § 17 MRG nach dem Verhältnis der Nutzfläche der Mietgegenstände bestimmt werde, sich der insgesamt angefallene Aufwand auf Wohnungen und Geschäfte im Verhältnis von 71:29 verteile, sei vom gesamten Herstellungsaufwand in Höhe von S 41,895.889,00 der Betrag von S 12,100.000,00 (gerundet) aus der Bemessungsgrundlage für die Fünftelabsetzung auszuscheiden und auf eine Nutzungsdauer von 67 Jahren zu verteilen.

Dazu führte der Bw. im Vorlageantrag im Wesentlichen Nachstehendes aus:

Da durchschnittlich zwischen 60 und 65 % der Kosten durch das Land gefördert würden, bedeute das, dass bei einem Förderungsbetrag von 29,059.000,00 von gesamten Baukosten für die Wohnungen von mindestens S 38,500.000,00 auszugehen sei und im Umkehrschluss wohl kaum mehr als S 2,000.000,00 an Kosten für die Sanierung der Geschäftsräume angefallen sein könnten. Diese Größenordnung sei auch angesichts der den Geschäftsräumen zuordenbaren, in der Berufungsvorentscheidung konkret genannten Bauleistungen, plausibel, während die Umlage der Kosten nach § 17 MRG angesichts der eindeutig definierten und

zuordenbaren Leistungen wohl nicht zur Anwendung kommen könne und zu einem völlig unrealistischen Ergebnis führe. Die Ausstattung und die erforderlichen Sanierungsmaßnahmen im Zusammenhang mit Geschäftsräumen stehe wohl in keinem Vergleich zu den erforderlichen Sanierungsmaßnahmen im Zusammenhang mit den Wohnnutzflächen. Dies lasse sich sogar aus den in der Berufungsvorentscheidung aufgezählten Arbeiten ableiten, wobei dazu noch bemerkt werden müsse, dass es sich dabei unter Bezugnahme auf Rz 6469 der EStR 2000 eindeutig um Instandsetzungsaufwand handle.

Der Hinweis auf das Erkenntnis VwGH 11.5.1993, 92/14/0229, gehe deshalb ins Leere, da im gegenständlichen Mietobjekt die im Erdgeschoß gelegenen Einheiten alle als Geschäftsräume genutzt würden, während die darüberliegenden Einheiten als Wohnungen vermietet seien. Wenngleich die Wohneinheiten einer umfassenden Sanierung unterworfen worden seien und von einem einheitlichen Herstellungsaufwand auszugehen sei, müsse aber für die Geschäftsflächen der Charakter der Aufwendungen eigenständig geklärt werden. Dabei handle es sich um Erhaltungsaufwendungen, die aus ökonomischen Überlegungen zeitgleich mit den Wohnungssanierungen vorgenommen worden seien. Keinesfalls könnten aber Herstellungsmaßnahmen in einem anderen Stockwerk einen Einfluss auf die steuerliche Unterscheidung zwischen Herstellungs- und Instandsetzungsaufwand in anderen Stockwerken haben. Wäre der Erhaltungsaufwand, wie dies im vorliegenden Fall zutrefte, auch ohne Herstellungsaufwand notwendig gewesen, dann seien die Aufwendungen getrennt zu beurteilen (vgl. Rz 6453 EStR 2000). Eine einheitliche Beurteilung der Maßnahmen könne somit wohl nur hinsichtlich der sanierten Wohnungen vorgenommen werden.

Bei den Geschäftsräumen seien bis auf die allgemeinen Sanierungsmaßnahmen (Außenfassade) eigenständig zu beurteilende Maßnahmen gesetzt worden, die sich allesamt auf den Austausch und der Erneuerung der bisher schon vorhandenen Einrichtungen beziehen würden. Damit gelte auch nach den Ausführungen der Rz 6471 der EStR 2000 (Gebäude, welches teilweise für Wohnzwecke und teilweise für Geschäftszwecke vermietet wird), dass die Instandsetzungsaufwendungen, soweit sie den Wohnzwecken dienenden Teilen eindeutig zurechenbar seien, auf zehn Jahre zu verteilen seien. Jene Instandsetzungsaufwendungen, die nicht für Wohnzwecke vermietete Teile des Gebäudes betreffen, könnten sofort oder über Antrag auf zehn Jahre verteilt abgesetzt werden. Somit werde bezüglich der den Geschäftsräumlichkeiten zuzuordnenden Instandsetzungsaufwendungen, unter Beibehaltung des diesbezüglichen Antrages in der Berufung – "Wir beantragen daher die im Zuge der Betriebsprüfung auf die Geschäftsflächen ermittelten Instandsetzungskosten der Geschäftslokale gemäß § 28 Abs. 2 EStG auf 10 Jahre verteilt absetzen zu dürfen" – der

entsprechende Werbungskostenabzug beantragt. Zusätzlich werde allerdings beantragt, die durch die Berufungsbehörde nunmehr vorgenommene unrichtige geschätzte Zurechnung der Aufwendungen (Geschäftsräumlichkeiten - Wohnräume) wieder zu berichtigen und diese durch die von der Betriebsprüfung durch das Erhebungsverfahren gestützten Kosten zu ersetzen. Zur sachlichen Untermauerung hinsichtlich des Umfangs und der Kostenhöhe der in den Geschäftsräumlichkeiten durchgeführten Erhaltungsaufwendungen könnten Stellungnahmen der bauausführenden Firmen angeboten werden.

18. Zinsenvorauszahlungen 1999 und 2000 (Bp-Bericht Tz 71)

Über Auftrag des Bw. seien in den letzten Tagen der Jahre 1999 und 2000 von der Bank Austria Creditanstalt vom bereits passiven Ärztekontokorrentkreditkonto unter dem Titel "Zinsenvorauszahlungen" Beträge in Höhe von S 585.000,00 bzw. S 1.000.000,00 weggebucht und auf ein in seinen Aufzeichnungen als Guthabenskonto mit der Bezeichnung "pro diverse" geführtes Konto übertragen worden. Im jeweiligen Folgejahr seien diese Beträge wieder auf das Ärztekontokorrentkreditkonto rückübertragen und als Einnahme erfasst worden.

Eine Zahlung auf ein Verrechnungskonto mit Verfügungsmacht des Zahlers begründe weder dem Grunde noch dem Zeitpunkt nach einen Abfluss; dies gelte allgemein bei Zahlungen, die zu einer Gutschrift beim Empfänger zugunsten des Zahlers führten. Es liege nur ein Buchungsvorgang vor, der zu keiner Verausgabung führe. Da die zur Diskussion stehenden Zinsen nicht für das Kalenderjahr geleistet worden seien, in dem sie buchmäßig von einem bereits negativen Kontokorrentkonto auf ein anderes Konto mit späterer Rückbuchung übertragen worden seien, liege keine Verausgabung der "Zinsenvorauszahlung" im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG 1988 vor, sondern eine Verausgabung im wirtschaftlich kausalen Folgejahr.

Dazu hat der Bw. im Vorlageantrag Folgendes ausgeführt:

Die Zinsenvorauszahlungen wurden und werden von den Banken lediglich in der Form einer Umbuchung durchgeführt, indem ein in der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Zahlungspflichtigen stehendes Konto belastet wird und der Betrag auf ein im Verfügungsbereich der Bank stehendes (internes) Konto übertragen wird. Zweck dieser Vorgangsweise sei, dass die Zinsenvorauszahlungen im nächsten Jahr mit den kundenspezifisch tatsächlich angefallenen Zinsen gegengerechnet werden müssen. Somit sei die Umbuchung der Vorauszahlung auf ein bankinternes Konto, welches auch den Namen bzw. die Bezeichnung desjenigen enthalten muss, der die Zinsenvorauszahlung leistet, unumgänglich. Im Wesentlichen behaupte aber die Betriebsprüfung trotz entsprechender

gegenteiliger Bestätigung der Bank, dass durch die namentliche bankinterne Zuordnung der Vorauszahlungssumme die Verfügungsmacht über den geleisteten Geldbetrag nicht übergehe.

Zum Ausweis der Vorauszahlung als "Guthaben" in den Aufzeichnungen müsse wohl darauf hingewiesen werden, dass der "Ausweis" nicht als Guthaben, sondern in den Ordinationsaufzeichnungen unter den Kapitalkonten als Privatentnahme aufscheine, so wie alle im Zusammenhang mit der Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit gebuchten Geschäftsfälle.

Die im Folgejahr angeblich vorgenommene Rückzahlung könne nicht nachvollzogen werden. Im nächsten Jahr seien lediglich die ansonsten von den Konten für die Vermietung zu leistenden Zinszahlungen auf das Ordinationskonto als Einlage rückgebucht und rückgezahlt worden. Faktum bleibe, dass in den einzelnen Jahren wo Zinsenvorauszahlungen geleistet worden seien, diese Beträge mit den im nächsten Jahr angefallenen tatsächlichen Zinsen gegengerechnet worden seien und somit der Werbungskostenansatz der folgenden Jahre jeweils um die vorgezogenen Vorauszahlungen gekürzt worden sei.

Überdies sei zwar von der Betriebsprüfung die Zinsenvorauszahlung des Jahres 2000 in Höhe von S 1.000.000,00 bei der Überschussermittlung ausgeschieden worden, die abzugsfähigen Zinsen des Kalenderjahres 2001 seien aber nicht mehr entsprechend erhöht worden, wodurch tatsächlich angefallene Werbungskosten endgültig aus der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer ausgeschieden würden. Durch eine derartige Vorgangsweise gebrauche die Behörde das ihr in der Bestimmung des § 303 BAO eingeräumte Ermessen in verfassungswidriger Weise. Sollte sich daher auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz den Ausführungen des Finanzamtes anschließen und die geleisteten Vorauszahlungen nicht als Werbungskosten anzuerkennen, stelle er den Antrag, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Kalenderjahres 2001 um S 1.000.000,00 zu kürzen.

19. Zahlung an die Firma F. (Bp-Bericht Tz 73.3)

Die im Jahr 1997 geleistete Zahlung habe mit dem Mietobjekt R. 5 nichts zu tun und sei somit aus der Bemessungsgrundlage für die Fünfzehntelabsetzung auszuscheiden.

Dazu führte der Bw. im Vorlageantrag Folgendes aus:

Der strittige Betrag sei zu Recht ausgeschieden worden, müsse aber beim vermieteten Objekt Le. 90 in die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung des Jahres 1997 und die Folgejahre einbezogen werden. Im Übrigen verstoße die Vorgangsweise der Abgabenbehörde massiv gegen den im § 115 BAO normierten Grundsatz und entspreche wiederum einer nicht

sachgerechten Anwendung der Ermessensübung des § 303 BAO (Ausübung des Ermessens nur zum Nachteil, nicht aber zugunsten des Steuerpflichtigen).

20. Steuerliche Beurteilung des Mietobjektes R. 5 (Bp-Bericht Tz 76)

Der Bw. erkläre in diesem Punkt, dass die Finanzierungsstruktur des Jahres 2000 auf Grund eines Kursverlustes in Höhe von S 4,030.397,00 nicht mit jener zum Zeitpunkt der Kreditaufnahme übereinstimmen könne. Aus der von ihm vorgelegten Aufstellung gehe aber, gerade unter Berücksichtigung der Kursverluste hervor, dass außer dem geförderten Darlehen der Bank Austria Creditanstalt nur endfällige Darlehen vorlägen. Die laufenden Mieteinnahmen seien jährlich gänzlich auf das "Ärztegirokontokorrentkreditkonto" übertragen worden. Anteilige Darlehenstilgungen seien somit nur hinsichtlich des geförderten Darlehens vorgenommen worden. Die übrigen Darlehen hätten im Hinblick auf die Kursverluste keine Tilgung, sondern vielmehr eine Erhöhung erfahren.

Es sei davon auszugehen, dass die im Ausmaß der Darlehenszuschreibung gegebenen Zinsen steuerlich nicht wirksam sein könnten, da unter Bedachtnahme auf die Darlehenshöhe, die nur dadurch entstanden sei, dass die gesamten Einnahmen auf das "Ärztekontokorrentgirokonto" übertragen worden seien, eine Reduzierung der Darlehen eingetreten sei.

Es werde daher davon ausgegangen, dass die im Ausmaß der jährlich wegen Endfälligkeit der Darlehen nicht vorgenommenen Darlehenstilgungen keine Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 sein könnten. Somit würde diese Zinsenkürzung in der Höhe der bisher ungeklärten Darlehenszuschreibung in Höhe von S 5,500.000,00 weiter aufrechterhalten.

Dagegen hat der Bw. im Vorlageantrag im Wesentlichen Nachstehendes ausgeführt:

Für die Beurteilung, ob und inwieweit die mit den Fremdwährungskrediten im Zusammenhang stehenden Zinsen zu einem Werbungskostenabzug berechtigen, könne die Kursentwicklung keine Rolle spielen. Die "Darlehenserhöhung" ergebe sich bei geänderten Kursverhältnissen ja nur aus einer Bewertungsmaßnahme zum Stichtag. Abgesehen davon, dass im außerbetrieblichen Bereich für Bewertungen gar kein Raum bleibe, sei die Kredithöhe und die Zinsenlast in der aufgenommenen Währung unverändert. Höhere Werbungskosten würden sich ja erst aus der Umrechnung und tatsächlichen Zahlung in eigener Währung ergeben.

21. Gasheizungsanlage (Bp-Bericht Tz 78 und 79)

Nach den vorliegenden Unterlagen sei in den Streitjahren eine Gasheizungsanlage nur für drei Wohnungen - für Familie B., für Ulrich und Eugen L. - errichtet worden. Wann und für wen

weitere Gasheizungszentralen errichtet worden seien, könne ohne Prüfung der Jahre ab 2001 nicht festgestellt werden.

Dazu hat der Bw. im Vorlageantrag Folgendes ausgeführt:

Nachweislich könne die Betriebsprüfung auch ohne Prüfung irgendwelcher Unterlagen der Folgejahre feststellen, dass mittlerweile weitere drei Wohnungen an die zentrale Anlage angeschlossen wurden und die Anlage generell für die gesamte Wohnhausanlage dimensioniert worden wäre. Das Berufungsbegehren ergebe sich ausdrücklich aus den Ausführungen der Berufungsschrift zu Tz 79.4.

Am 13. August 1998 habe der Bw. den Mietern gegen Bezahlung eines Kostenanteiles von brutto S 50.000,00 das Anbot eines Gasheizungsanschlusses unterbreitet. Davon habe nur die Familie B. Gebrauch gemacht und den Betrag auch am 6. Oktober 1998 bezahlt. Nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 25. Oktober 1994, 94/14/0080, handle es sich für den Fall, dass sich ein Mieter an einer Sonderinstallation im vermieteten Objekt beteilige, nicht um eine Mieterinvestition, sondern um eine Anschaffung bzw. Herstellung des Vermieters, für die der Mieter einen Baukostenzuschuss leiste. Der gegenständliche Baukostenzuschuss sei daher im Jahr der Zahlung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen.

Dazu hat der Bw. im Vorlageantrag Folgendes ausgeführt:

Es werde nunmehr nicht mehr beantragt, den Baukostenzuschuss durch die Familie B. als Durchlaufposten zu behandeln, sondern es werde der Erfassung als Einnahmen im Kalenderjahr 1998 zugestimmt.

Bezüglich der Streitfrage ob die beiden Wohnungen der unterhaltsberechtigten Söhne als Teil der Einkunftsquelle anzusehen sei, werde auf die Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. November 2001, 98/15/0057, hingewiesen. Beide Söhne hätten keine fremdüblichen Mietzinse geleistet und hätten auch keinen wie immer gearteten Baukostenzuschuss im Zusammenhang mit dem Anschluss an die Gasheizungszentrale geleistet. Überdies werde dem Erfordernis der Fremdüblichkeit auch durch das Fehlen eines schriftlichen Mietvertrages nicht entsprochen. Nicht unerwähnt bleiben solle auch die Erklärung des Bw. im Rahmen einer Verhandlung vor dem Bezirksgericht Graz am 16. November 2000, dass die Wohnungen der Söhne im ursprünglichen Zustand, nämlich der Kategorie D vermietet würden und von den "Mietern" selbständig saniert werden würden. Am 8. Februar 2001 habe Frau Sieglinde L. angegeben, dass die Rechnungen von den Söhnen bezahlt worden seien. Das Geld der Söhne werde aber von ihr verwaltet. Diese Aussagen im

außerstreitigen Verfahren nach dem MRG würden bestätigen, dass die angesprochenen Aufwendungen nichts mit dem Bw. als Vermieter zu tun hätten.

Dazu führte der Bw. im Vorlageantrag Folgendes aus:

Ziehe man in Betracht, dass die Errichtung der Gasheizungsanlage zentral für das gesamte Wohnhaus erfolgt ist und dass eine derartige Investition immer dem Vermieter zuzurechnen sei, könnten überhaupt keine Anschaffungs- bzw. Errichtungskosten aus der Überschussermittlung bzw. vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen werden. Vielmehr sei die gesamte Investition zu den Anschaffungskosten zu rechnen und sei die anteilige Abschreibung, die auf die durch die Söhne benützten Wohnungen entfällt, für die Dauer dieser Nutzung einer Eigenverbrauchsbesteuerung zu unterziehen (vgl. dazu das Urteil Seeling), wenn man nicht von fremdüblichen Mietverhältnissen ausgehe. Da aber der Antrag auf Anerkennung der Mietverhältnisse mit den Söhnen wegen fremdüblicher Gestaltung sehr wohl aufrecht erhalten werde, werde die Rückgängigmachung der Vorsteuerkürzung im Zusammenhang mit der Gasheizzentrale und statt dessen für die anteilig genutzte Wohnfläche durch die Söhne die Versteuerung eines Nutzungseigenverbrauchs begehrt.

Einkommensteuerlich seien ebenso für den Zeitraum der Nutzung anteilige Abschreibungen, nach dem Verhältnis der Nutzflächen im Sinne der obigen Ausführungen auszuscheiden.

Als Eventualantrag für den Fall, dass auch die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Mietverhältnisse mit den Söhnen steuerlich nicht anerkenne, werde Folgendes begehrt:

Tatsache sei, dass die beiden Wohnungen nach wie vor im Eigentum des Bw. stünden und die vorgenommenen Mietereinbauten nach Auflösung der Mietverträge nicht wieder ohne Verletzung der Substanz entfernt werden könnten und somit dem zivilrechtlichen Eigentümer des Gebäudes zuzurechnen seien. Diesbezüglich seien die durchgeführten Maßnahmen auch bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen und allenfalls die daraus resultierenden Aufwendungen insoweit als sie auf den Zeitraum der Vermietung an die Söhne entfallen anteilig (aber nach den Nutzflächen; die errichtete Gasheizzentrale sei für das gesamte Wohnhaus ausgelegt, somit seien lediglich 28 % der Abschreibungen bei der Überschussermittlung als Privatanteil anzusehen) auszuscheiden bzw. einer Nutzungseigenverbrauchsbesteuerung im Sinne des Seeling-Urteils zu unterwerfen.

22. Spekulationsgewinn der Liegenschaft Sch. 28/Mo. (Bp-Bericht Tz 85)

Diesbezüglich sei auf die Ausführungen zu Tz 63 zu verweisen.

Dazu hat der Bw. im Vorlageantrag unter Hinweis auf seine Ausführungen zu Tz 63 ausgeführt, dass der Antrag auf Berücksichtigung der Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Forderungsverzicht weiterhin aufrechterhalten werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Liegenschaft Le. 90/90a (Bp-Bericht Tz 13.3)

Durch die Formulierung, dass nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Aufwendungen des Steuerpflichtigen für den Haushalt und den Unterhalt seiner Familienangehörigen bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden dürfen, hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen. Dies auch dann, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten sollten. Dabei ist entscheidend, ob der Steuerpflichtige einen Aufwand als Abzugspost geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht. Werden Unterhaltsleistungen betreffend eine entsprechende Wohnversorgung der Kinder in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet, so hat dies einkommensteuer- und umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich zu bleiben (vgl. VwGH 22.11.2001, 98/15/0057).

Da der unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 8.5.2003, Rs C-269/00 (Seeling), begehrten Rückgängigmachung der Vorsteuerkürzung, soweit sie auf laufende Aufwendungen im Zusammenhang mit der Nutzung von Wohnungen durch die unterhaltsberechtigten Söhne Ulrich, Eugen und Philipp entfällt, vom Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung entsprochen worden ist, genügt ein Hinweis auf die diesbezüglichen Ausführungen unter Punkt 2. der Berufungsvorentscheidung vom 23. Jänner 2004.

Zum Begehren des Bw. im Vorlageantrag, wonach angesichts der zitierten Rechtsprechung des EuGH auch die auf die Nutzung der von den Söhnen bewohnten Wohnungen entfallenden Vorsteuern im Zusammenhang mit dem Einbau der Gasheizungsanlage abzugsfähig sein müssten, ist Folgendes auszuführen:

Zufolge § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Die Person des Leistungsempfängers und damit des vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmers wird nach der schuldrechtlichen Anspruchslage bestimmt. Demnach ist

Leistungsempfänger, wer aus dem zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäft berechtigt und verpflichtet ist. Somit ist Leistungsempfänger regelmäßig der Auftraggeber oder Besteller einer Leistung (vgl. Anm. 181 und 182 zu § 12 in Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Band IV).

Zum Vorsteuerabzug nicht berechtigt ist der bloße Kostenträger, wenn er nicht Leistungsempfänger ist (vgl. Anm. 193 zu § 12 in Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Band IV).

Da die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung für die Vorsteuerkürzung angeführte Begründung - "Die Heizungsanlage für die Wohnungen der Herren Söhne wurde allerdings nicht im Rahmen der Vermietung errichtet, sondern wurde vielmehr von den Herren Söhnen aus ihrem "eigenen Geld" finanziert" - die Frage nach dem Leistungsempfänger im Sinne der vorhin zitierten herrschenden Rechtslage völlig außer Acht lässt, sondern ausschließlich an der Kostentragung anknüpft, erweist sich das Berufungsbegehren als berechtigt und ist die diesbezügliche unter Tz 25 des Bp-Berichtes dargestellte Vorsteuerkürzung des Jahres 1998 in Höhe S 35.637,00 rückgängig zu machen. An dieser Beurteilung vermögen auch die Ausführungen des Betriebsprüfers in seiner Stellungnahme vom 29. Juni 2004, wonach der strittige Vorsteuerbetrag deshalb nicht anzuerkennen sei, da er den Wohnungen der Söhne zuzurechnen sei, nichts zu ändern. Denn wie bereits vom Finanzamt bezüglich der Vorsteuern aus den laufenden Aufwendungen in der Berufungsvorentscheidung zutreffend erkannt wurde, ist der Vorsteuerabzug im Hinblick auf das diesbezüglich anzuwendende Gemeinschaftsrecht, dies gilt wohl auch hinsichtlich der Aufwendungen im Zusammenhang mit der Errichtung der Gasheizungsanlage – ein sachlicher Grund für eine Differenzierung ist nicht erkennbar – zu gewähren. Aus diesem Titel ist jedoch die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung aus dem Titel "Nutzungseigenverbrauch" zum Ansatz gebrachte Umsatzsteuerbemessungsgrundlage in allen Streitjahren um den Betrag von S 3.573,00 zu erhöhen (zufolge Tz 79.5 des Bp-Berichtes beträgt der auf die Wohnungen der Söhne entfallende Anteil der Herstellungskosten der Gasheizungsanlage S 207.785,00 / daraus errechnet sich unter Zugrundelegung des AfA-Satzes von 1,72 % eine jährliche AfA in Höhe von S 3.573,00).

Bezüglich des Steuersatzes für die Versteuerung des Nutzungseigenverbrauches - die Höhe der unter Punkt 2. der Berufungsvorentscheidung dargestellten Bemessungsgrundlage ist unbestritten - ist Folgendes festzustellen:

Zufolge § 10 Abs. 2 Z 4 lit. e UStG 1994 in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung des AbgÄG 1997, BGBl. I Nr. 9/1998, ermäßigt sich die Steuer auf 10 % für den Eigenverbrauch der unter lit. b ("Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen und die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen ...") und c ("die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke und die regelmäßig damit verbundenen Nebenleistungen ...") angeführten Leistungen.

Bis 31. Dezember 1997 unterlag der Nutzungseigenverbrauch für Wohnzwecke dem ermäßigten Steuersatz von 10 Prozent. Durch die Neufassung des § 10 Abs. 2 Z 4 lit. e UStG 1994 im Zuge des AbgÄG 1997 wurde die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes auf den Eigenverbrauch iZm Beherbergungsleistungen sowie der Grundstücksvermietung für Campingzwecke eingeschränkt. Die aktuelle nationale Rechtslage führt daher zum Ergebnis, dass der nunmehr steuerpflichtige Nutzungseigenverbrauch von Gebäuden dem Regelsteuersatz von 20 Prozent unterliegt (vgl. Mag. Dr. Hannes Gurtner, Mag. Manfred Schima, EuGH Rs Seeling: Unechte Steuerbefreiung des Verwendungseigenverbrauchs von Gebäuden EU-widrig ! in ÖStZ 2003, 686 ff und UFSI 23.7.2003, RV/0514-I/02, wonach die Nutzung von Grundstücken für Wohnzwecke der laufenden Eigenverbrauchsbesteuerung zum Normalsteuersatz von 20 % unterliegt). Somit konnte der Berufung in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

2. Vorsteuer für Steuerberatungskosten (Bp-Bericht Tz 19)

Gegen die Argumentation des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, wonach der Aufteilungsschlüssel für die Zuordnung der Steuerberatungskosten (75 % sind der ärztlichen Tätigkeit und 25 % sind der Vermietung und Verpachtung zuzurechnen) "nach sachlicher Würdigung der gebuchten Aufwendungen in freier Beweiswürdigung" ermittelt worden sei, wird vom Bw. im Vorlageantrag eingewendet, dass dem Betriebsprüfer auch Unterlagen aus den Arbeitsaufzeichnungen der Steuerberatungskanzlei zur Verfügung gestellt worden seien, aus denen eindeutig hervorgehe, dass in den Streitjahren der Zeitaufwand und damit auch die Kosten für die Vermietung mehr als 50 % betragen habe, weshalb der begehrte Aufteilungsschlüssel 50:50 jedenfalls gerechtfertigt sei. Abgesehen davon, dass diese Argumentation vom Bw. unter beispielhafter Vorlage der Aufzeichnungen für das Jahr 2000 bereits in der Berufung vertreten worden ist - "Die 50 %ige Zuordnung der Steuerberatungskosten und damit der ebenso 50 %ige Vorsteuerabzug von den in Rechnung gestellten Kosten ergibt sich aus den Zeitaufzeichnungen der Steuerberatungskanzlei. Aus beiliegender Aufstellung, in der beispielhaft für das Jahr 2000 eine Aufteilung aufgrund der nachweisbaren Leistungserfassung durchgeführt wurde, ergibt sich eindeutig ein mehr als

50 %iger Zeit- und Kostenaufwand für die Vermietung und Verpachtung" - und sich das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung damit überhaupt nicht auseinandergesetzt hat, ist für den unabhängigen Finanzsenat die Begründung der Schätzung des Finanzamtes in dieser allgemeinen Form ohne nähere Sachverhaltsfeststellungen nicht nachvollziehbar und damit nicht auf ihre Richtigkeit überprüfbar. Vielmehr erscheint das Schätzungsergebnis im Hinblick auf die Tatsache, dass es sich bei den vom Finanzamt auch als Begründung für die Änderung des Aufteilungsschlüssels herangezogenen Kosten für die Lohnsteuerprüfung und die Kosten der letzten Betriebsprüfung nicht um ständig wiederkehrende, sondern nur um fallweise anfallende Aufwendungen handelt, als nicht schlüssig. Denn diese können, wie der Bw. zutreffend aufzeigt, den Aufteilungsschlüssel nur in den Jahren beeinflussen, in denen sie tatsächlich anfallen, sie müssten aber für die Schätzung eines für mehrere Jahre gültigen Aufteilungsschlüssels auf Grund ihrer Außerordentlichkeit unberücksichtigt bleiben. Hingegen erweisen sich die vom Bw. als Nachweis für die von ihm begehrte Zuordnung der Kosten ins Treffen geführten kanzleiinternen Arbeitsaufzeichnungen, die den Zeitaufwand widerspiegeln und deren Richtigkeit vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung jedenfalls nicht bestritten wird, als geeigneter Anhaltspunkt, um ein sachgerechtes Ergebnis zu erzielen.

An dieser Beurteilung vermögen auch die Ausführungen des Betriebsprüfers in der Niederschrift vom 29. Juni 2004, wonach sich der wesentliche Aufwand des Steuerberaters aus Tätigkeiten im Zusammenhang mit der ärztlichen Tätigkeit des Bw. – "Buchhaltung nur ärztliche Tätigkeit, Lohnverrechnung nur ärztliche Tätigkeit, Lohnsteuerprüfung nur ärztliche Tätigkeit, Unternehmensumgründung nur ärztliche Tätigkeit, Bilanzierung nur ärztliche Tätigkeit und Beratung Sozialversicherung nur ärztliche Tätigkeit / Die Grundaufzeichnungen für die Vermietung und Verpachtung werden nur von den bestellten Hausverwaltern vorgenommen. Die drei Hausverwaltungen liefern grundsätzlich sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben der vier Mietobjekte, sodass von der Steuerberatungskanzlei im Wesentlichen nur die steuerliche Adaptierung der von den Hausverwaltern vorgelegten Unterlagen vorzunehmen ist" – nichts zu ändern. Denn der Bw. hat dazu in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. August 2004 Nachstehendes ausgeführt:

Die Buchhaltung, die von der Steuerberatungskanzlei für ihn geführt werde, umfasse, wie aus der beigeschlossenen Saldenliste des Jahres 2000 zu entnehmen sei, nicht nur die ärztliche Tätigkeit, sondern auch die Vermietungstätigkeit, die Autorentätigkeit und den damit im Zusammenhang stehenden umsatzsteuerpflichtigen Bücherverkauf, die Vortragstätigkeit und den Matratzenverkauf. Zur Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen würden auch die

monatlichen Erlöse und Werbungskosten für die Vermietungstätigkeit und die Geschäftsfälle der anderen umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeiten in der Finanzbuchhaltung erfasst.

Die verrechneten "Bilanzierungskosten" enthielten entgegen der Darstellung des Betriebsprüfers auch die Erstellung der Überschussrechnungen für die Vermietungstätigkeit und die Erstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die anderen umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeiten. Aus den Leistungsaufzeichnungen der Steuerberatungskanzlei gehe hervor, dass von den gesamten Jahresabschlusskosten für das Jahr 2000 in Höhe von S 38.111,30 rund S 29.600,00 nur durch die Vermietungstätigkeit verursacht seien. Denn für die Vermietungstätigkeit seien auf Grund der Um- und Ausbaumaßnahmen umfangreiche Baukostenaufstellungen zu erstellen, die Verrechnungskonten der Hausverwaltung mit der Finanzbuchhaltung abzustimmen und die korrekte Ermittlung der zurechenbaren Sollzinsen von Verbindlichkeiten, die nicht über die Hausverwaltung geführt werden, zu den einzelnen Mietobjekten vorzunehmen. Da die Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit der ärztlichen Tätigkeit bereits durch die Finanzbuchhaltung erfasst werden, erstreckten sich die wesentlichen Abschlussarbeiten vor allem auf die Kontrolle der Buchhaltung, der Erstellung des Anlagenverzeichnisses und der Errechnung und Verbuchung der Abschreibung. Der damit insgesamt in Verbindung stehende Arbeitsaufwand sei ungleich geringer als jener im Zusammenhang mit der Erstellung der Überschussrechnungen für die Vermietungstätigkeit.

Zu der vom Betriebsprüfer genannten Honorarnote 1177/99, wonach eine Beratungsleistung betreffend eine "Unternehmensumgründung" abgerechnet worden sei, sei anzumerken, dass es sich, wie aus dem beigeschlossenen Leistungsverzeichnis eindeutig hervorgehe, nicht um eine Unternehmensumgründung im eigentlichen Sinne, sondern um Vertragskonstruktionen im Zusammenhang mit dem Mietobjekt Sch. handle. Ausschließlich der ärztlichen Tätigkeit zuzurechnen seien lediglich die verrechneten Kosten für die Lohnverrechnung, Lohnsteuerprüfung und Beratungsleistungen im Zusammenhang mit sozialversicherungsrechtlichen Angelegenheiten, die im Jahr 2000 mit S 27.350,00 - Gesamtkosten in Höhe von S 117.870,00 - zu beziffern seien. Die Beratungsleistungen, die Korrespondenz, sowie die Kosten der Betriebsprüfung seien abgeleitet im Verhältnis der regelmäßig anfallenden Kosten aufzuteilen. Dies ergebe im Kalenderjahr 2000 ein Aufteilungsverhältnis von 60 % für die ärztliche Tätigkeit (inklusive der steuerpflichtigen Tätigkeiten aus dem Buchverkauf, der Vortragstätigkeit, dem Videoverkauf und dem Matratzenverkauf) und 40 % für die Vermietungstätigkeit. Hingegen ergebe sich für das Jahr 1999 bezüglich der Gesamtkosten in Höhe von S 144.830,00 abgeleitet von den direkt

zuordenbaren Kosten ein Verhältnis von 21 % für die ärztliche Tätigkeit und 79 % für die Vermietungstätigkeit. Berücksichtige man noch den Umstand, dass in der Finanzbuchhaltung auch die steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze aus dem Buchverkauf, der Vortragstätigkeit, des Matratzenverkaufes und der Videos erfasst seien, sei die Zuordnung von 50 % der verrechneten Kosten zur ärztlichen Tätigkeit eher fiskalisch.

Damit kommt die auf Leistungsverzeichnisse der Steuerberatungskanzlei aufbauende Schätzung des Bw. dem Ziel der Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen jedenfalls näher als jene des Finanzamtes, welche lediglich die einzelnen Beratungsfelder ohne nähere Quantifizierung aufzählt und damit eine schlüssige Begründung für den Aufteilungsschlüssel schuldig bleibt. Im Übrigen ist jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent.

Somit war der Berufung in diesem Punkt ein Erfolg beschieden und es waren die vorgenommenen Vorsteuerkürzungen in Höhe von S 9.104,00 (1998); S 7.805,00 (1999) und S 5.880,00 (2000) rückgängig zu machen.

3. Dachgeschoßausbau M. 52 (Bp-Bericht Tz 21)

Da dem diesbezüglichen Berufungsbegehren auf Rückgängigmachung der Vorsteuerkürzung vom Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung (Punkt 4. Zu Tz 21.) unter Bedachtnahme auf das Urteil des EuGH vom 8. Mai 2003, Rs C-269 (Seeling), entsprochen worden ist, erübrigen sich weitere Ausführungen.

Bezüglich der im Vorlageantrag begehrten Versteuerung des Nutzungseigenverbrauchs mit dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 10 % ist Folgendes auszuführen:

Abgesehen davon, dass die Anwendung des Normalsteuersatzes, wie oben unter Punkt 1. ausgeführt worden ist, der für die Streitjahre maßgeblichen Rechtslage entspricht, hat das Finanzamt eine Versteuerung des Nutzungseigenverbrauchs überhaupt nicht vorgenommen. Vielmehr bringen die diesbezüglichen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung - "Die zukünftige AfA unterliegt im Ausmaß von 20 %, einschließlich der laufenden Kosten der Eigenverbrauchsumsatzsteuer, welche mit 20 % der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist" - eindeutig und unmissverständlich lediglich informativ die künftige steuerliche Behandlung zum Ausdruck und bedürfen damit in diesem Verfahren keiner weiteren Erörterung.

4. Wohnungen der Söhne im Hause Le. 90/90a (Bp-Bericht Tz 25)

Bezüglich des diesbezüglichen Berufungsbegehrens auf Rückgängigmachung der Vorsteuerkürzung im Zusammenhang mit der Errichtung der Gasheizungsanlage wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf obige Ausführungen unter Punkt 1. verwiesen.

5. Versicherungen/Ermittlung des betrieblichen Gebäudeanteils M. 63 (Bp-Bericht Tz 31)

Ogleich der Bw. die Ermittlung des Anteiles der privat genutzten Räumlichkeiten mit 60 % im Vorlageantrag letztendlich nicht mehr in Streit stellt - "..., so ergibt sich allein aus dem Verhältnis der Nutzflächen ein maximaler Privatanteil von 60 %. Von einer großzügigen (gönnenhaften) Beurteilung der Finanzverwaltung kann damit wohl nicht gesprochen werden, vielmehr wäre die Annahme eines höheren Privatanteiles gar nicht möglich gewesen" - wendet er sich gegen die Kürzung der verbrauchsabhängigen Betriebskosten in dieser Höhe, zumal sich doch allein durch den bloßen Ausbau des Dachgeschoßes kein höherer Privatanteil ergeben könne. Da unter Tz 31 aber lediglich die grundsätzliche Problematik der Höhe des Privatanteiles bzw. des Betriebsausgabencharakters diverser Versicherungen behandelt wird, erübrigen sich an dieser Stelle nähere Ausführungen zu "verbrauchsabhängigen Betriebskosten".

Die Argumentation des Bw. bezüglich der Betriebsausgabenkürzungen im Zusammenhang mit den Gebäudeversicherungen, wonach der Ausbau des Dachgeschoßes auf die Höhe der zu leistenden Prämien keinen Einfluss gehabt habe und hier somit nicht einfach von einer Erhöhung des Privatanteiles auszugehen sei, nur weil zusätzliche private Räumlichkeiten brauchbar gemacht worden seien, die vorher schon vorhanden gewesen seien, vermag aus folgenden Gründen nicht zu überzeugen:

Zufolge § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Prämien für Sachversicherungen, die sich auf Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens beziehen, sind Betriebsausgaben (vgl. Tz 36 Stichwort "Versicherungsprämien" zu § 4 Abs. 4 EStG 1988 allgemein in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III A). Bezüglich der Aufteilung von Aufwendungen bei Gebäuden, die teils betrieblichen, teils Wohnzwecken dienen, ist das Nutzflächenverhältnis als brauchbare Grundlage für die Bestimmung des betrieblichen und des privaten Gebäudeteils anzusehen (vgl. Tz 36 Stichwort "Aufteilung von Aufwendungen" zu § 4 Abs. 4 EStG 1988 allgemein in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III A).

Es ist im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat unbestritten, dass unter Einbeziehung des im Jahre 1989 erfolgten Dachgeschoßausbaues der privat genutzte Anteil des Gebäudes 60 % beträgt. Unter Bezugnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage erweist sich der von der Betriebsprüfung ausgeschiedene Privatanteil in Höhe von 60 % im Zusammenhang mit der Bündelversicherung des gemischt genutzten Gebäudes somit als rechtmäßig. Der Umstand, dass der Ausbau des Dachgeschoßes keinen Einfluss auf die Höhe der zu leistenden Versicherungsprämie gehabt habe, mag durchaus zutreffen, ist aber keinesfalls geeignet die Argumentation des Bw. zu stützen. Denn ausschlaggebend für die Erhöhung des Privatanteiles auf nunmehr unbestritten 60 % ist ausschließlich die Tatsache, dass sich gegenüber der Vorprüfung - 1984 bis 1986 - durch den erst in den Folgejahren vorgenommenen Ausbau des Dachgeschoßes und damit der Nutzbarmachung vorhandener Räumlichkeiten das Nutzflächenverhältnis geändert hat.

Da die unter Tz 31 vorgenommenen Betriebsausgabenkürzungen "Haushaltsversicherung M 63" und "Lebensversicherung Privatanteil", die im Übrigen im Vorlageantrag nicht mehr substantiiert in Streit gezogen werden, wie ohnedies vom Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung zutreffend ausgeführt worden ist, mit der Frage der Höhe des Anteiles der privaten Nutzung der Liegenschaft M. 63 überhaupt nicht im Zusammenhang stehen, erübrigen sich jegliche weitere Ausführungen, zumal deren mangelnder Betriebsausgabencharakter - es handelt sich offenkundig nicht um Sachversicherungen im Zusammenhang mit dem betrieblich genutzten Gebäudeanteil - wohl außer Zweifel steht.

Dass die bisher als Betriebsausgaben abgesetzten Versicherungsprämien betr. die "Feuerversicherung R. 5" zu Recht zur Gänze gekürzt worden sind, da sie dem Mietobjekt zuzurechnen sind, bedarf wohl keiner weiteren Begründung.

6. Autokosten (Bp-Bericht Tz 32)

Zufolge § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Wurde der Nachweis über die betriebliche Veranlassung geltend gemachter Fahrzeugaufwendungen nicht erbracht (wie zB mittels ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuches), dann ist die Abgabenbehörde gemäß § 184 Abs. 1 BAO verpflichtet, einen Privatanteil an den Kfz-Kosten durch Schätzung zu ermitteln (vgl. VwGH 2.8.2000, 97/13/0019). Das vorliegende strittige Schätzungsergebnis ist einer Prüfung dahingehend zu unterziehen, ob es in einem mängelfreien Verfahren zustandegekommen und unter

Bedachtnahme auf die allgemeine Lebenserfahrung schlüssig ist (vgl. VwGH 9.4.1997, 94/13/0274).

Die Betriebsprüfung hat im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Facharzt von den bisher abgesetzten Kfz-Aufwendungen zunächst unter dem Titel "Luxustangente von den Versicherungsprämien", "geschätzte PKW-Kosten für die Tätigkeit des Matratzenverkaufes" und "PKW-Kosten für Fahrzeuge der Herren Söhne" sowie "Einkauf von Sonstiges" entsprechende Betriebsausgabenkürzungen vorgenommen und sodann in Ansehung der Tatsache, dass zwei Fahrzeuge im Betriebsvermögen gehalten worden sind, dass die Aufwandsverrechnung, insbesondere die Kosten des Treibstoffes, völlig unübersichtlich erscheine und damit weitere Zweifel im Hinblick auf die betriebliche Veranlassung verschiedener Aufwendungen gesehen werden müssten, den mit 25 % erklärten Privatanteil auf 33,33 % erhöht, was im Übrigen bei einem Facharzt keinesfalls als überhöht anzusehen sei.

Der Argumentation des Bw. im Vorlageantrag, wonach durch die von der Betriebsprüfung vorgenommene geschätzte Kürzung der vorhin genannten, bisher als Betriebsausgaben abgezogenen Kosten, sich eine weitere Notwendigkeit zur Erhöhung der Privatanteile, ohne gegen den Grundsatz zu verstoßen, dass die Schätzung keine Strafsteuer sein dürfe, nicht ableiten lasse, ist Folgendes zu entgegnen:

Mit dieser Argumentation übersieht der Bw., dass mit der schätzungsweisen Kürzung der Betriebsausgaben vorweg lediglich jene Kosten, die mit der Gesamtfahrleistung der im Betriebsvermögen befindlichen Kraftfahrzeuge im Rahmen der fachärztlichen Tätigkeit in keinerlei Zusammenhang stehen ausgeschieden worden sind. Darüber hinaus ist aber sehr wohl die Richtigkeit des vom Bw. mit 25 % erklärten, griffweise geschätzten Privatanteiles einer näheren Prüfung zu unterziehen, wobei dafür das Verhältnis der privat gefahrenen Kilometer zur Gesamtkilometerleistung eines jeweiligen Jahres maßgeblich ist. Da im vorliegenden Fall zur Dokumentation der Richtigkeit des erklärten Privatanteiles keine Fahrtenbücher vorgelegt worden sind, ist die Betriebsprüfung bei der Schätzung von folgenden Überlegungen ausgegangen:

Da nicht einmal die jährliche Gesamtfahrleistung der im Betriebsvermögen befindlichen Kraftfahrzeuge an Hand von Kilometerständen ermittelbar gewesen sei, habe der Betriebsprüfer im Wege einer Schätzung, ausgehend von den verbuchten Treibstoffkosten, unter Zugrundelegung eines Durchschnittsverbrauches und eines entsprechenden Literpreises die Gesamtfahrleistung mit 43.000 km (1998); 64.000 km (1999) und 63.800 km (2000)

ermittelt. Die sich daraus unter Zugrundelegung des erklärten Privatanteiles in Höhe von 25 % ableitbare betriebliche Fahrleistung erweise sich auf Grund der Branchenerfahrung als nicht schlüssig, weshalb der Privatanteil auf 33,33 % zu erhöhen gewesen wäre. Die sich daraus ableitbare durchschnittliche private Jahreskilometerleistung von 14.333 km (1998); 21.333 km (1999) und 21.266 km (2000) entspreche der in der heutigen Zeit durchaus üblichen Nutzung von Fahrzeugen zur privaten Lebensgestaltung (Urlaubsfahrten, Fahrten zu diversen privaten Veranstaltungen, zu Freunden, Verwandten, privat veranlasste Fahrten zu Behörden und Ämtern, Besuch von sportlichen und religiösen Veranstaltungen usw.) [vgl. Punkt 3) der Niederschrift vom 29. Juni 2004 mit dem Betriebsprüfer].

Die dagegen vom Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. August 2004 vorgebrachten Argumente sind aus nachstehenden Erwägungen nicht geeignet, die Schlüssigkeit der Schätzung der Betriebsprüfung in Zweifel zu ziehen:

Die bloße Feststellung, dass sich für den Anstieg der privaten Fahrleistung um über 48 % vom Jahr 1998 auf das Jahr 1999 im Privatbereich kein Grund finden lasse, ist für sich allein nicht geeignet, das Schätzungsergebnis in Zweifel zu ziehen. Denn wie oben dargestellt, geht die Schätzung von den tatsächlich angefallenen Treibstoffkosten, die eben vom Jahr 1998 auf das Jahr 1999 eine Steigerung um 48,89 % aufweisen, aus. Die Behauptung, diese Steigerung sei mit einer gestiegenen betrieblichen Verwendung zu begründen, da er im prüfungsgegenständlichen Zeitraum nicht nur als Facharzt, sondern auch als Autor, verbunden mit umfangreichen betrieblichen Fahrten zu Vorträgen und als Teamarzt für verschiedene Sportverbände tätig gewesen sei, weshalb eine betrieblich veranlasste Kostensteigerung als wahrscheinlicher gelte, vermag aus nachstehenden Erwägungen nicht zu überzeugen:

Die durchschnittlichen Jahreswerte der Treibstoffpreise (in Schilling) weisen lt. Darstellung auf der Homepage des ÖAMTC folgende Entwicklung auf:

	Superbenzin	Normalbenzin
1998	11,25	11,00
1999	10,90	10,70

Damit ist jedenfalls erwiesen, dass die Entwicklung des Treibstoffpreises keine taugliche Begründung für die Steigerung der Treibstoffkosten darstellt.

Mit der ohne nähere Konkretisierung der tatsächlichen Fahrleistung vorgetragenen Behauptung, er habe im Zusammenhang mit seiner Autorentätigkeit umfangreiche

betriebliche Fahrten zu Vorträgen unternommen, übersieht der Bw. allerdings, dass bezüglich dieser erklärten Einkünfte hinsichtlich der Fahrtkosten ohnedies keine Prüfungsfeststellungen getroffen worden sind (vgl. Bp-Bericht Tz 46) und im Übrigen eine betriebliche Zuordnung der Fahrleistung mangels Fahrtenbuchführung keinesfalls möglich ist. Des Weiteren ist die Steigerung der Treibstoffkosten von S 61.976,00 (1998) auf S 92.278,00 (1999) nicht mit der Entwicklung der Einkünfte aus der Autorentätigkeit begründbar, da diese im Jahr 1998 S 99.292,00 betragen haben und im Jahr 1999 sogar auf S 98.837,00 abgesunken sind.

Sehr wohl aber erweist sich die durch die Schätzung des Privatanteiles in Höhe von 33,33 % ergebende durchschnittliche private Jahreskilometerleistung von 14.333 km (1998); 21.333 km (1999) und 21.266 km (2000) als mit der allgemeinen Lebenserfahrung in Einklang stehend. Vor allem die daraus ableitbare monatliche private Kilometerleistung von lediglich 1.200 km (1998); 1.780 km (1999) und 1.770 km (2000) entspricht unter Bedachtnahme auf die Mobilität der heutigen Gesellschaft und der dadurch bedingten Gestaltung des Privatlebens der allgemeinen Lebenserfahrung, wobei vor allem auch die gesellschaftliche Schicht zu berücksichtigen ist. Denn gerade die Höhe des Einkommens und der soziale Status sind bestimmende Faktoren für die Gestaltung des Privatlebens und damit auch der Freizeit, was sich entsprechend auf die Höhe der damit im Zusammenhang stehenden Fahrleistung auswirkt. Jedenfalls sind die allgemein gehaltenen Ausführungen, wonach üblicherweise davon ausgegangen werden könne, dass pro Kalenderjahr die private Fahrleistung im Durchschnitt 15.000 km nicht übersteige, nicht geeignet der Berufung bezüglich der Jahre 1999 und 2000 zum Durchbruch zu verhelfen. Denn weshalb in diesen beiden Streitjahren ebenfalls von einer privaten Kilometerleistung von jeweils 15.000 km auszugehen sei, wird von ihm nicht näher ausgeführt. Auch die Feststellung, dass er in G. wohne und damit bei Fahrten zu Behörden und Ämtern, zum Besuch von sportlichen und religiösen Veranstaltungen von relativ geringen Kilometerleistungen auszugehen sein werde, vermag nicht zu überzeugen. Denn abgesehen davon, dass mit dieser beispielhaften Aufzählung wohl keineswegs sämtliche erdenklichen privaten Anlässe für die Benutzung der gegenständlichen Kraftfahrzeuge ins Treffen geführt werden, bedarf es keiner weiteren Ausführungen, dass der Bw. seine Privatfahrten wohl nicht ausschließlich im Stadtbereich durchgeführt haben wird.

An dieser sich an der Höhe der geschätzten privaten Fahrleistung orientierenden Beurteilung vermögen auch die ebenfalls ohne Nennung von konkreten Kilometerleistungen bzw. Ortsangaben gemachten Ausführungen, wonach er als Teamarzt für verschiedene Sportverbände tätig gewesen sei, nichts zu ändern.

Bezüglich der weiteren Ausführungen, wonach sich lediglich kurzfristig, infolge eines Fahrzeugwechsels, drei Fahrzeuge im Betriebsvermögen befunden hätten, sind weitere Ausführungen entbehrlich, da die in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. August 2004 unbestritten gebliebene Jahresgesamtkilometerleistung ohnedies aus dem gesamten Treibstoffaufwand ermittelt wurde und damit die Anzahl der Fahrzeuge nicht relevant ist.

Im Übrigen ist jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent und es muss derjenige, der Anlass zur Schätzung gibt, die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999, Rz 3 zu § 184).

Somit konnte der Berufung in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

7. Zinsen Ordination und Grundsteuer (Bp-Bericht Tz 35 und 36)

Diese Betriebsausgabenkürzungen, die auf Grund des im zweitinstanzlichen Verfahren unbestrittenen Nutzflächenverhältnisses der Liegenschaft M. 63 (vgl. obige Ausführungen unter Punkt 5.) vorgenommen worden sind, werden vom Bw. "vor allem im Hinblick auf die Erhöhung des Privatanteiles im Hinblick auf die Zinsaufwendungen" in Streit gezogen. Der diesbezüglichen Argumentation, wonach "der Dachbodenausbau an dem ursprünglichen Aufteilungsverhältnis für die ursprünglichen Finanzierungsverbindlichkeiten nichts ändern könne" kann der unabhängige Finanzsenat aus nachstehenden Erwägungen nicht beitreten:

Bei der Beurteilung des Ausmaßes der betrieblichen bzw. außerbetrieblichen Nutzung eines Grundstückes (Gebäudes) ist jedenfalls auf die tatsächlichen Verhältnisse in den Streitjahren abzustellen (vgl. VwGH 29.6.1995, 93/15/0110). Wenn nun, wie im vorliegenden Fall für die Streitjahre unbestritten festgestellt wird, dass der private Nutzungsanteil auf Grund des erst Jahre nach der Anschaffung erfolgten Dachgeschoßausbaues 60 % beträgt, dann ist auch bezüglich der Zinsen korrespondierend mit dem tatsächlichen Nutzungsverhältnis ein Privatanteil in dieser Höhe auszuscheiden. Denn die den Zinsen zugrundeliegenden Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit dem seinerzeitigen Kauf, Um- und Ausbau stellen nur im Ausmaß des betrieblich genutzten Gebäudeanteiles (passives) Betriebsvermögen dar. Weshalb eine nach Aufnahme der Darlehen eingetretene Erhöhung des privaten Nutzungsanteiles des finanzierten Wirtschaftsgutes nicht auch eine Erhöhung des Privatanteiles bezüglich der tatsächlich angefallenen Zinsen zur Folge haben sollte, ist unerfindlich. Der Bw. lässt nämlich bei seiner Argumentation die Tatsache, dass der Betriebsausgabencharakter der Zinsaufwendungen im Hinblick auf deren betriebliche Veranlassung jeweils mit Rücksicht auf die Nutzungsverhältnisse des Gebäudes im jeweiligen Jahr einer gesonderten Beurteilung zu unterziehen ist, völlig außer Betracht. Denn die

Betriebsvermögenseigenschaft der zur Finanzierung des Gebäudes seinerzeit eingegangenen Verbindlichkeit ist eben nur im Ausmaß der jeweiligen betrieblichen Nutzung gegeben.

Bezüglich der Betriebsausgabenkürzung betr. Grundsteuer, die unter Bedachtnahme auf den im Zuge der Betriebsprüfung festgestellten und im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat unbestrittenen Privatanteil in Höhe von 60 % entsprechend vorgenommen worden ist, wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die obigen Ausführungen unter Punkt 5. verwiesen.

8. Geringfügig Beschäftigte (Bp-Bericht Tz 37)

Bezüglich der von der Betriebsprüfung unter Bezugnahme auf die Tatsache, dass der unterhaltsberechtigte Sohn Eugen im Oktober 1999 maturiert und in der Zeit zwischen dem 27. September 1999 und 26. Mai 2000 den Präsenzdienst in Fehring abgeleistet habe, unter grundsätzlicher Anerkennung des behaupteten Dienstverhältnisses - Wartung und Durchführung von Verbesserungsmaßnahmen des EDV-Systems der Ordination - vorgenommenen Betriebsausgabenkürzung ist Folgendes auszuführen:

Der Bw. stützt sich im Vorlageantrag im Wesentlichen darauf, dass ein geringfügiges Dienstverhältnis im Maturajahr oder während des Präsenzdienstes zeitlich durchaus möglich gewesen sei und betont, dass neben den vom Sohn in der ordinationsfreien Zeit erbrachten Dienstleistungen kein weiterer Betreuungsaufwand angefallen sei, weshalb mit seiner Beschäftigung sehr wohl eine fremde Arbeitskraft ersetzt worden sei.

Ein Dienstverhältnis zwischen Eltern und Kindern ist steuerrechtlich nur anzuerkennen, wenn es ernsthaft gewollt ist. Maßstab für die Ernsthaftigkeit ist, dass die gegenseitigen Beziehungen aus dem Vertragsverhältnis im wesentlichen die gleichen sind, wie sie zwischen Fremden bestehen würden. Es spricht gegen die Ernsthaftigkeit eines Arbeitsverhältnisses, wenn Kinder, die noch das Gymnasium besuchen, von denen eines sich auf die Reifeprüfung vorbereitete bzw. während drei Monaten des Jahres Präsenzdienst beim Bundesheer leistete, für fallweise geleistete Aushilfsarbeiten einen laufenden Bezug erhalten, ohne dass für sie die Verpflichtung zur Erbringung bestimmter Arbeitsleistungen oder zur Einhaltung bestimmter Arbeitszeiten besteht (vgl. VwGH 15.12.1976, 1286/74).

Dadurch, dass der Bw. die vom Sohn angeblich erbrachten Leistungen weder in der Berufungsschrift noch im Vorlageantrag konkret im Sinne einer detaillierten und zeitlich strukturierten Leistungsbeschreibung darlegt, sondern nur allgemein mit "Wartung, sowie Durchführung von Verbesserungsmaßnahmen des EDV-Systems der Ordination" beschreibt, wird er seiner Mitwirkungsverpflichtung im Rahmen der Sachverhaltsermittlung nur sehr

beschränkt gerecht. Jedenfalls sieht sich die Abgabenbehörde damit außer Stande bei dem im Rahmen der Würdigung der vorliegenden behaupteten Angehörigenvereinbarung anzustellenden Fremdvergleich zu prüfen, ob das bezahlte "Entgelt" überhaupt fremdüblich ist. Hinzu kommt, dass es nach der allgemeinen Erfahrung im Wirtschaftsleben bei der Wartung des EDV-Systems, sowohl Software als auch Hardware, üblich ist, dass die jeweilige Lieferfirma die entsprechenden Leistungen übernimmt. Vielfach sind derartige Leistungen bereits im jeweiligen Anschaffungsvorgang inkludiert. Überdies erweist sich bei den in Rede stehenden Leistungen der Abschluss eines Dienstvertrages auch mit einem Fremden als wirtschaftlich völlig unüblich. Denn diese Leistungen werden ja nicht regelmäßig im Sinne einer im Voraus völlig bestimmten Arbeitszeit benötigt, sondern sind vom jeweiligen, während des Betriebes der EDV-Anlage plötzlich auftretenden tatsächlichen Wartungs- oder Verbesserungsbedarf abhängig. Dass im Wirtschaftsleben niemand bereit ist, für Leistungen deren zeitlicher Umfang von vornherein nicht bestimmt ist, jemandem ein monatlich fixiertes Entgelt zu bezahlen, bedarf wohl keiner weiteren Erörterung. Hinzu kommt, dass der Sohn gerade im Zuge der Maturavorbereitung und während der Ableistung des Präsenzdienstes sicherlich nicht immer sofort die erforderliche Zeit dafür aufwenden hat können. Ohne auf den im Einzelfall sicherlich unterschiedlichen Zeitaufwand für die Maturavorbereitung näher einzugehen, ist es einleuchtend und bedarf keines Beweises, dass die Einhaltung der vom Bw. behaupteten Leistungsverpflichtung aus dem Dienstvertrag während der Intensivlernphasen vor der schriftlichen und mündlichen Matura sicherlich nicht immer möglich war. Dass der Bw. unter derartigen Umständen keineswegs bereit gewesen wäre, einem Fremden ein monatlich fixiertes Entgelt zu bezahlen, versteht sich wohl von selbst. Diese Ungewissheit der jederzeitigen Verfügbarkeit der begehrten Leistungen muss aber wohl auch für die Zeit des Präsenzdienstes gelten. Denn es ist allgemein bekannt, dass während der Ableistung des Grundwehrdienstes, gerade in der Ausbildungsphase auch Nachtübungen stattfinden bzw. in weiterer Folge von den Grundwehrdienern Dienste abverlangt werden, die ihre Anwesenheit im Kasernenbereich auch in der Nacht erfordern. Die vom Bw. diesbezüglich ins Treffen geführte grundsätzliche Heimschläfergenehmigung vermag somit nicht zu überzeugen. Somit kann auch während der Ableistung des Präsenzdienstes nicht davon ausgegangen werden, dass der Sohn über seine Zeit jederzeit so frei verfügen konnte, dass es ihm möglich gewesen wäre, einer eingegangenen Leistungsverpflichtung, die eine jederzeitige Leistungsbereitschaft - sei es auch nur während der ordinationsfreien Zeit - erfordert hätte, zu entsprechen.

Nachdem aber von der Betriebsprüfung angesichts der vorhin geschilderten Umstände ohnedies nicht der gesamte als Betriebsausgaben geltend gemachte Aufwand (1999:

S 35.000,00 und 2000: S 44.704,00) aberkannt, sondern lediglich um S 14.000,00 (1999) und S 18.000,00 (2000) gekürzt worden ist und sich der Bw. dadurch aber keinesfalls beschwert erachten kann, war der Berufung in diesem Punkt kein Erfolg beschieden.

9. AfA teilweise privat (Bepflanzung Parkplatz, Gerätehütte, Wasseraufbereitung, Schneefräse - Bp-Bericht Tz 38)

Bezüglich der Argumentation des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung, wonach es sich bei den Wirtschaftsgütern "Bepflanzung Parkplatz", "Gerätehütte", "Wasseraufbereitung", "Schneefräse" und auch "Parkplatzneugestaltung" zweifelsfrei um solche handle, die auch anteilig privat genützt würden, weshalb von den AfA-Beträgen in Anlehnung an das Gebäude M. 63 ein Privatanteil von 60 % auszuscheiden sei, hat der Bw. im Vorlageantrag im Wesentlichen behauptet, dass die Parkplätze lediglich von Patienten der Ordination benutzt und gesonderte Parkplätze für die privaten bzw. betrieblichen Fahrzeuge existierten, weshalb die Ausscheidung eines Privatanteiles von den Aufwendungen betreffend die Parkplatzfläche und der im Zusammenhang mit ihrer Pflege verbundenen Kosten nicht zulässig sei.

Selbst wenn man der Argumentation des Bw. folgen würde, dass die für die Patienten vorgesehenen Parkflächen nicht privat genutzt - "wer stellt schon sein Privatfahrzeug gerade auf den stark frequentierten Parkplatz der Ordination, wenn andere Abstellflächen existieren?" - werden, so kann das doch nur für die Benutzung der Parkflächen während der Ordinationszeiten gelten. Dass der Bw., seine Familienangehörigen und auch etwaige Besucher in der ordinationsfreien Zeit ihre Fahrzeuge nie auf die für die Patienten vorgesehenen Parkplätze abstellen, ist völlig unglaubwürdig, zumal in dieser Zeit für den jeweiligen Parkplatzbenutzer keine praktische Veranlassung besteht, zwischen den einzelnen Parkflächen zu differenzieren. In Anbetracht der Tatsache, dass die ordinationsfreien Zeiten die Ordinationszeiten (Montag bis Donnerstag von 8:30 bis 12:00 und Montag von 14:30 bis 18:00 bzw. nach entsprechender Terminvereinbarung) weitaus überwiegen, erweist sich demnach eine schätzungsweise Aufteilung an Hand des Nutzflächenverhältnisses sehr wohl als sachgerecht. Somit wurde von den AfA-Beträgen im Zusammenhang mit der "Bepflanzung Parkplatz" und "Parkplatzneugestaltung" zu Recht ein Privatanteil, dessen Höhe sich am privaten Nutzungsanteil des unbestritten gemischt genutzten Gebäudes orientiert, ausgeschieden.

Da die zur Schneeräumung der Parkflächen benutzte Schneefräse wohl jedenfalls auch zur Räumung der privat genutzten Parkflächen verwendet werden wird, ergibt sich die Notwendigkeit der Ausscheidung eines entsprechenden Privatanteiles. Diesfalls erweist sich

unter Bedachtnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Jänner 1995, 93/15/0003, die Ermittlung des privaten Anteiles nach dem Nutzungsverhältnis des unbestritten gemischt genutzten Gebäudes jedenfalls als rechtmäßig. Diese Ausführungen müssen wohl auch für die der Aufbewahrung der Schneefräse und allfälliger sonstiger, der Pflege des Parkplatzes dienender Gerätschaften gelten. Dem vom Bw. für die Kosten im Zusammenhang mit der Schneefräse und dem Geräteschuppen unter der Annahme "dem zu 100 % dem Betriebsvermögen zuzurechnenden Flächenanteil des Parkplatzes" mit 40 % "ermittelten" Privatanteil stehen somit jedenfalls die obigen Ausführungen bezüglich tatsächlicher Parkplatznutzung entgegen.

Bezüglich des Privatanteiles von den Anschaffungskosten der "Wasseraufbereitungsanlage" hat der Bw. im Vorlageantrag zustimmend zur Kenntnis genommen, dass es "klar ist, dass die Zuordnung der Kosten sich wohl am Aufteilungsschlüssel zu orientieren hat, der für die Betriebskosten gilt. Der durch die Ordination entstehende Mehrverbrauch an Wasser bewirkt auch in diesem Zusammenhang höhere betriebliche Kostenanteile für die Wasseraufbereitungsanlage". Mit dem bloßen Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 1996, 92/13/0188, in dem der Gerichtshof ausführt, dass die belangte Behörde dann, wenn sie bei Ermittlung des durch die betriebliche Nutzung veranlassten Betriebskostenanteiles nicht nur auf das Verhältnis der Nutzflächen, sondern auch auf das Ausmaß der Nutzung Bedacht genommen hat, damit nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoßen hat, allein vermag der Bw. jedoch im vorliegenden Fall keine Rechtswidrigkeit aufzuzeigen. Da er nämlich substantiierte Behauptungen oder konkrete Beweisanträge über den "betrieblichen Mehrverbrauch an Wasser" vermissen lässt und damit seiner Mitwirkungspflicht im Rahmen des Schätzungsverfahrens keinesfalls gerecht wird (vgl. Tz 19 zu § 184 in Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999) ist sein diesbezüglich völlig unbestimmtes Vorbringen nicht geeignet, die am Nutzflächenverhältnis anknüpfende Schätzung in Zweifel zu ziehen. Denn ohne nähere Angaben durch den Bw. verblieb für die Abgabenbehörde einzig und allein die Möglichkeit sich bezüglich der Aufteilung des gesamten Wasserverbrauches am Nutzflächenverhältnis zu orientieren.

10. Diverse private Aufwendungen (Bp-Bericht Tz 39 und 40)

Bezüglich der im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat strittigen Aufteilung der Aufwendungen für Heizung, Wasser, Strom und Reinigung durch Dritte auf Ordinationsbetrieb und Privatbereich beschränken sich die Ausführungen im Vorlageantrag lediglich auf die allgemein gehaltene Behauptung, dass der von der Betriebsprüfung herangezogene

Nutzflächenschlüssel zu einem nicht den Tatsachen entsprechenden Ergebnis führen würde. Dazu ist Folgendes auszuführen:

Da sich die Ausführungen bezüglich Privatanteile betr. Wasser- und Stromverbrauch im Vorlageantrag nur auf die völlig allgemein gehaltene Behauptung beschränken, dass die von der Betriebsprüfung in Anlehnung an das Nutzflächenverhältnis vorgenommene Schätzung mit 60 % zu einem nicht den Tatsachen entsprechenden Ergebnis führen würde, kann dem Berufungsbegehren auf Verminderung des Privatanteiles auf 40 % keinesfalls entsprochen werden. Denn das Vorbringen lässt substantiierte Behauptungen oder konkrete Beweisanträge über den "betrieblichen Mehrverbrauch an Wasser und Strom" vermissen. Somit wird der Bw. jedenfalls seiner Mitwirkungspflicht im Rahmen des Schätzungsverfahrens keinesfalls gerecht (vgl. Tz 19 zu § 184 in Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999). Damit verblieb für die Abgabenbehörde, wie bereits oben unter Punkt 9. zum Privatanteil betr.

Anschaffungskosten "Wasseraufbereitungsanlage" einzig und allein die Möglichkeit sich bezüglich der Aufteilung des gesamten Wasser- und auch Stromverbrauches am Nutzflächenverhältnis zu orientieren.

Dem unter Hinweis auf die zusätzliche Möglichkeit der Beheizung der privaten Räumlichkeiten mit einem Kachelofen geäußerten Begehren, den Privatanteil an den Heizkosten mit lediglich 20 % zu schätzen, konnte aus nachstehenden Erwägungen nicht entsprochen werden:

Abgesehen davon, dass der Bw. auch diesbezüglich, wie im Übrigen für alle privatanteilsverfangenen Aufwendungen konkrete Behauptungen bzw. Beweisanträge, aus denen man entsprechende rechnerisch fassbare Größen für die Aufteilung des Gesamtverbrauches auf den Ordinationsbetrieb und den privaten Bereich gewinnen könnte, vermissen lässt, ist zu betonen, dass die Betriebsprüfung im Bereich der Heizkosten die Tatsache des vorhandenen Kachelofens ohnedies berücksichtigt hat. Denn auf Grund der dadurch vorhandenen zusätzlichen Möglichkeit der Beheizung der privaten Räumlichkeiten wurde der Privatanteil ohnedies nur mit 40 % geschätzt. Weshalb darin zu den übrigen Aufwandsarten - Wasser, Strom und Reinigung durch Dritte - eine unsachliche Differenzierung zu erblicken sei, ist unerfindlich. Da nämlich bei jenen Aufwandsarten ein dem Kachelofen ähnliches sachliches Argument fehlt, war als Aufteilungsschlüssel einzig und allein das Nutzflächenverhältnis heranzuziehen. Die begehrte weitere Reduktion des Privatanteiles auf 20 % scheitert hingegen jedenfalls daran, dass der Bw. im Rahmen seiner im Schätzungsverfahren treffenden Mitwirkungspflicht nähere substantiierte Sachverhaltsangaben, aus denen sich sein Begehren schlüssig ableiten ließe, schuldig geblieben ist.

Auch der von der Betriebsprüfung für "Reinigung durch Dritte" - für Schneeräumung in der Zeit vom Dezember 2000 bis März 2001 durch die Söhne Philipp und Ulrich - in Anlehnung an das Nutzflächenverhältnis geschätzte Privatanteil in Höhe von 60 % erweist sich aus nachstehenden Erwägungen als rechtmäßig:

Abgesehen davon, dass der Bw. auch hier jegliche nähere Angaben für sein Begehren - Schätzung mit 40 % - schuldig bleibt, verbleibt mangels anderer vorhandener Möglichkeiten die Aufteilung nach dem Nutzflächenverhältnis als einzige, mögliche sachgerechte Methode der Zuordnung der strittigen Kosten zum betrieblichen und privaten Bereich.

Bezüglich der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Betriebsausgabenkürzung, wonach im Zusammenhang mit den im Wartezimmer aufgelegten Zeitungen und Zeitschriften unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1987, 86/13/0080, davon auszugehen sei, dass von keiner bzw. einer untergeordneten privaten Mitveranlassung auszugehen sei, weshalb ihm wohl nicht ein unmöglicher Beweis auferlegt werden könne, dass die strittigen Aufwendungen betrieblich veranlasst seien, ist Folgendes auszuführen:

Kosten für Tageszeitungen und Unterhaltungszeitschriften gehören nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den Aufwendungen der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988. An dieser Zuordnung ändert nichts, dass diese auch dazu dienen, um - wie der Bf. (ein Rechtsanwalt) vorbringt - allenfalls wartenden Klienten die Zeit zu verkürzen (vgl. VwGH 16.12.1986, 84/14/0110 und die dort zitierte Judikatur).

Der unabhängige Finanzsenat sieht sich angesichts dieses einschlägigen Erkenntnisses - weshalb diese Rechtsauffassung nicht auch auf die im Wartezimmer einer Arztordination für die Patienten aufliegenden Zeitungen und Zeitschriften gelten solle ist nicht einsichtig - außer Stande dem Berufungsbegehren in diesem Punkt zu folgen.

An dieser Beurteilung vermag auch der Hinweis des Bw. auf die diesbezügliche Kommentarmeinung von Doralt, wonach "bei Ärzten keine bzw. eine untergeordnete private Mitveranlassung gegeben" sei, nichts zu ändern. Denn obwohl der Kommentar unter Tz 330 zu § 4 - Stichwort Zeitungen - das vorhin zitierte Judikat anführt, lässt er eine nähere Begründung dafür, weshalb diese Rechtsauffassung nicht auch auf Ärzte anwendbar sein sollte, vermissen. Es ist nämlich in sachverhaltsmäßiger Hinsicht kein Unterschied zwischen dem Wartezimmer einer Rechtsanwaltskanzlei und dem Wartezimmer einer Arztordination

erkennbar. In beiden Fällen dienen die dort aufliegenden Zeitschriften dazu, den wartenden Klienten bzw. Patienten die Zeit zu verkürzen.

Auch aus dem Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. September 1987, 86/13/0080, vermag der Bw. nichts für sich zu gewinnen. Denn in diesem Beschwerdefall war die steuerliche Beurteilung der "Wartezimmerliteratur" überhaupt nicht Streitthema. Dieses erschöpfte sich nur in der Zurechnung von Aufwendungen eines selbständig und nichtselbständig tätigen Arztes zu Betriebsausgaben und Werbungskosten.

Schlussendlich übersieht der Bw. mit seinen Ausführungen, wonach es nicht der Verkehrsauffassung entspreche, dass ein Arzt, abgeleitet von der Höhe der Aufwendungen, eine derartige Anzahl von Zeitungen und Zeitschriften selbst lese und somit die tatsächliche Nutzung der Wirtschaftsgüter im Rahmen der Lebensführung fehle, dass als potentielle Leser nicht nur er selbst, sondern auch seine Gattin und seine drei Söhne in Frage kommen.

11. Erhöhung der Betriebsausgaben (Bp-Bericht Tz 41)

Die sich unter Bedachtnahme auf Tz 19 ergebenden Betriebsausgabenerhöhungen werden vom Bw. im Vorlageantrag unter Hinweis auf die Ausführungen zu Punkt 3. der Berufungsvorentscheidung bekämpft.

Infolge Stattgabe des Berufungsbegehrens betr. Tz 19 (Vorsteuer aus Steuerberatungskosten) war die unter Tz 41 vorgenommene Betriebsausgabenerhöhung antragsgemäß rückgängig zu machen.

12. Diverse Kosten für Lizenzvertrag (Bp-Bericht Tz 42-48)

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Erhöhung des Gewinnes aus der ärztlichen Tätigkeit um jene Aufwendungen, die der selbständigen Tätigkeit aus dem Verkauf der "Mobilisationsmatratze mit ABS nach Dr. L." zuzuordnen seien, um S 3.290,00 (1998); S 30.845,00 (1999) und S 1.659,00 (2000) wird mit "PKW-Kosten, Steuerberatungskosten, Patentgebühren, Telefonkosten und allen übrigen Gemeinkosten" begründet.

Da für die in den einzelnen Streitjahren vorgenommenen und in der Berufungsvorentscheidung mit "schätzungsweise angenommenen Verwaltungs- und Gemeinkosten (einschließlich anteiliger Beratungskosten)" begründeten Gewinnerhöhungen nähere Sachverhaltsfeststellungen fehlen, erweist sich die Rüge des Bw. nach welcher Methode die Kosten des Jahres 1999 geschätzt worden seien, als berechtigt. Die Annahme, dass im Jahr 1999 im Vergleich zum Jahr 1998 rd 9-fach und im Vergleich zum Jahr 2000 rd 18-fach höhere Gemeinkosten angefallen sind, wird vom Finanzamt auch in der

Berufungsvorentscheidung nicht näher begründet und steht auch nicht im Einklang mit der Höhe der erklärten Einkünfte aus dem Matratzenverkauf (1998: S 107.662,00; 1999: S 406.900,00 und 2000: S 320.462,00). Damit erweist sich das im Vorlageantrag formulierte Berufsbegehren, die "unrealistische Schätzung der Betriebskosten des Jahres 1999 an die Kalenderjahre 1998 und 2000 anzupassen und die restlichen Ausgaben wieder im Rahmen der ärztlichen Tätigkeit von der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer abzuziehen" insoweit als berechtigt, als die Gewinnerhöhung des Jahres 1999 auf S 2.474,00 (= S 3.290,00 + S 1.659,00 / 2) zu reduzieren war.

Bezüglich der unter Tz 42 als diverse Kosten angeführten im Zusammenhang mit dem Lizenzvertrag "Mobilisationsmatratze mit ABS nach Dr. L." stehenden PKW-Kosten in Höhe von jeweils S 10.000,00 und der Patentgebühren in Höhe von S 36.710,00 (1998); S 14.155,00 (1999) und S 48.341,00 (2000) ist Nachstehendes festzustellen:

Bezüglich der PKW-Kosten ist im Rahmen der ärztlichen Tätigkeit bereits eine entsprechende Betriebsausgabenkürzung vorgenommen worden (vgl. Tz 32.2). Die Patentgebühren sind bisher vom Bw. im Rahmen der Einkünfte aus Autorenhonoraren als Betriebsausgaben geltend gemacht und daher von der Betriebsprüfung im Rahmen dieser Einkünfte gewinnerhöhend berücksichtigt worden (vgl. Tz 46). Beide Ausgabenpositionen sind sachlich zutreffend von der Betriebsprüfung im Rahmen der Gewinnermittlung hinsichtlich der Einkünfte aus dem Matratzenverkauf zur Gänze berücksichtigt worden, da sie in Summe jedenfalls im Rahmen der zum Ansatz gebrachten Betriebsausgabenerhöhung in Höhe von S 50.000,00 (1998); S 55.000,00 (1999) und S 60.000 (2000) Deckung finden (vgl. Tz 47 und 48).

13. Garage Mag. S. (Bp-Bericht Tz 52)

Bezüglich dieses Streitpunktes, der die Höhe der anteiligen privaten Nutzung der angemieteten PKW-Garage - Anlehnung an den Privatanteil der PKW-Kosten in Höhe von 33,33 % - betrifft, wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die obigen Ausführungen unter Punkt 6. hingewiesen.

14. Instandsetzungsaufwand 1998 des Mietobjektes M. 52 (Bp-Bericht Tz. 53)

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 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 geteilt:

Die Bestimmung des § 28 Abs. 3 EStG 1988 ermöglicht in den taxativ aufgezählten Fällen über Antrag die Verteilung von bestimmten Herstellungsaufwendungen auf 15 Jahre. Der im gegenständlichen Fall vom Bw. beanspruchte Tatbestand der Z 2 ist aber nur dann erfüllt, wenn Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen getätigt werden. Unter Sanierungsmaßnahmen im Sinne dieser Norm sind aber nur Maßnahmen zu verstehen, die an bereits bestehendem Wohnraum vorgenommen werden. Erfolgt ein **Dachbodenausbau** im Zusammenhang mit einer Wohnhaussanierung, dann gilt auch der Dachbodenausbau als begünstigte Maßnahme, wenn dies in den einzelnen landesgesetzlichen Vorschriften - im vorliegenden Fall wird zufolge § 24 Abs. 1 Z 12 Stmk. WFG 1993 auch die "Schaffung von Wohnungen in Gebäuden, die den Bestimmungen des § 23 Abs. 1 unterliegen" gefördert - bestimmt wird (vgl. Kohler/Wakounig, Steuerleitfaden zur Vermietung, Wien 2001, 272, Stichwort: Dachbodenausbau). In diesem Sinne auch Tz 147 zu § 28 in Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II und Tz 47.3 zu § 28 in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Wien 1993). Da im vorliegenden Fall ausschließlich Aufwendungen im Zusammenhang mit der Schaffung von zwei Kellergeschoßwohnungen und drei Dachgeschoßwohnungen getätigt worden sind, können diese nach der vorhin dargelegten herrschenden Rechtsansicht nicht im Wege des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 auf 15 Jahre verteilt werden. Denn die Argumentation des Bw., die sich ausschließlich an den Bestimmungen des Stmk. WFG 1993 orientiert und dabei zum Ergebnis kommt, dass infolge der nach den Bestimmungen des Stmk. WFG 1993 gewährten Förderung die betreffenden Aufwendungen jedenfalls auch der steuerlichen Begünstigung des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988

zuteil werden, übersehen, dass die steuerliche Bestimmung auf Grund der eindeutigen und unmissverständlichen Textierung jedenfalls voraussetzt, dass überhaupt Sanierungsmaßnahmen im Sinne der eigentlichen Wortbedeutung vorliegen. Erst wenn diese Voraussetzung zutrifft, ist die Frage zu klären, ob überhaupt eine Förderungszusage nach den entsprechenden landesgesetzlichen Vorschriften vorliegt. Die vom Bw. vertretene Rechtsansicht, wonach jede nach dem Stmk. WFG 1993 geförderte Maßnahme ohne jede weitere Prüfung jedenfalls auch der steuerlichen Begünstigung zuteil wird, lässt sich nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates mit der Bestimmung des § 28 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 nicht in Einklang bringen. Hätte nämlich der Gesetzgeber jede Maßnahme, die nach den entsprechenden landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung gefördert wird, auch steuerlich begünstigen wollen, dann hätte er dies im Wege der Formulierung des Tatbestandes entsprechend - zB "Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen im Sinne der landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung" / die Z 1 der gegenständlichen Bestimmung wurde dergestalt formuliert ("Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die ...) - zum Ausdruck gebracht. Vielmehr lässt sich im Wege der grammatikalischen Interpretation aus der Verwendung des Konditionalsatzes - "wenn die Zusage der Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt" - klar und unmissverständlich ableiten, dass der Begriff "Sanierungsmaßnahmen" nicht im Sinne der Begriffsdefinition der genannten Gesetze, sondern nach der eigentlichen Wortbedeutung unter Bedachtnahme auf die Verkehrsauffassung zu verstehen ist.

Da im vorliegenden Fall zwar über Ansuchen vom 19. August 1999 um "Förderung von fünf neu zu schaffenden Wohnungen" eine Wohnbauförderung nach den Bestimmungen des Stmk. WFG 1993 gewährt worden ist, aber nicht auch bestehende Wohnungen saniert, sondern mit den Fördermitteln ausschließlich Wohnungen neu geschaffen worden sind, konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

An dieser Beurteilung vermag auch der Hinweis des bevollmächtigten Vertreters des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung auf eine Einzelerledigung des BMF vom 13. Juli 1998 und auf die RZ 6482 der EStR 2000 nichts zu ändern. Denn auch die diesbezügliche Richtlinienaussage – "Die Förderungszusage ist hingegen dann erforderlich, wenn zB der Dachboden im Zusammenhang mit der allgemeinen Sanierung des Gebäudes ausgebaut werden soll, weil dies bei einer allgemeinen Sanierung des Gebäudes als Teil des begünstigten Sanierungsaufwandes gilt" – erweist sich deshalb als nicht geeignete Belegstelle für die vom

Bw. vertretene Rechtsansicht, da auf Grund der eindeutigen Textierung ein Dachbodenausbau nur dann der steuerlichen Begünstigung zuteil wird, wenn er im Zusammenhang mit einer allgemeinen Sanierung des Gebäudes vorgenommen wird. Damit der Dachbodenausbau als "Teil des begünstigten Sanierungsaufwandes gilt" muss er zwingend im Rahmen einer allgemeinen Sanierung des Gebäudes vorgenommen werden. Somit erübrigt es sich bereits aus diesem Grund auf den Rechtscharakter der EStR 2000 näher einzugehen.

Zur zitierten Einzelerledigung des BMF vom 13. Juli 1998 ist lediglich festzustellen, dass diese Aussage insoweit nicht mehr als Auslegungsbehelf herangezogen werden kann, da sie durch die zeitlich später erlassenen EStR 2000 jedenfalls obsolet geworden ist.

15. Dachgeschoßwohnung Philipp L. (Bp-Bericht Tz 55.4 und 55.5)

Bezüglich der von der Betriebsprüfung auf Grund der Ausscheidung des auf den Sohn Philipp L. entfallenden Wohnungsanteiles aus der Einkunftsquelle vorgenommenen Verminderung der AfA-Basis und des Abschreibungsbetrages des Jahres 2000 sowie der Ausscheidung des entsprechenden Privatanteiles von den Finanzierungskosten ist Folgendes auszuführen:

Durch die Formulierung, dass nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Aufwendungen des Steuerpflichtigen für den Haushalt und den Unterhalt seiner Familienangehörigen bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden dürfen, hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen. Dies auch dann, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten sollten. Dabei ist entscheidend, ob der Steuerpflichtige einen Aufwand als Abzugspost geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht. Werden Unterhaltsleistungen betreffend eine entsprechende Wohnversorgung der Kinder in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet, so hat dies einkommensteuer- und umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich zu bleiben (vgl. nochmals VwGH 22.11.2001, 98/15/0057).

Somit entspricht die Vorgangsweise der Betriebsprüfung, den auf den Sohn Philipp entfallenden Anteil der Wohnung aus der Einkunftsquelle auszuschneiden, jedenfalls der herrschenden Rechtslage. Die Ausführungen des Bw. im Vorlageantrag, wonach der auf den Sohn entfallende Nutzungsanteil mit 17,42 % zu ermitteln sei, lassen erkennen, dass er die vorhin dargestellte Rechtslage grundsätzlich zur Kenntnis nimmt und sich lediglich gegen die Höhe des Nutzungsanteiles wendet.

Diesbezüglich ist seinem Begehren aus nachstehenden Erwägungen Folge zu leisten:

Die rechnerische Darstellung der Ermittlung in der Berufungsvorentscheidung zeigt, dass das Finanzamt, ausgehend von der Gesamtnutzfläche der Wohnung den auf den fremden Mitmieter entfallenden geförderten Flächenanteil in Abzug bringt und den verbleibenden, auf Philipp L. entfallenden Flächenanteil zur gesamten geschaffenen Nutzfläche von 288,49 m² ins Verhältnis setzt. Für die Klärung der Frage, welche Gebäudeteile im Rahmen eines gemischt genutzten Gebäudes privat genutzt werden und damit aus der Einkunftsquelle auszuscheiden sind, ist aber einzig und allein die tatsächliche Nutzung entscheidend. Ob die Herstellungskosten des Gebäudes teilweise durch Gewährung von öffentlichen Zuschüssen gefördert worden sind, hat somit für die Bestimmung der Höhe des privat genutzten Gebäudeanteiles keine Bedeutung. Dafür ist einzig und allein das Nutzflächenverhältnis maßgebend. Somit erweist sich der vom Bw. mit 17,42 % (gerundet 17,00 %) ermittelte privat genutzte Anteil als rechtmäßig.

Doch die von ihm in weiterer Folge vertretene Rechtsansicht, wonach damit das gesamte Gebäude im Sinne des UStG 1994 als auch des EStG 1994 dem "Betrieb" Vermietung und Verpachtung zuzurechnen wäre, weshalb eine Aufteilung zu unterbleiben habe, steht nicht im Einklang mit der Rechtslage.

Dieser Rechtsansicht ist in ertragsteuerlicher Hinsicht insoferne zuzustimmen, als im Bereich der betrieblichen Einkünfte - im vorliegenden Fall handelt es sich aber zweifellos um außerbetriebliche Einkünfte - für die Frage der Zugehörigkeit eines gemischt genutzten Gebäudes zum Betriebsvermögen der Anteil der außerbetrieblichen Nutzung von entscheidender Bedeutung ist. Bei einer außerbetrieblichen Nutzung von weniger als 20 % ist das Gebäude zur Gänze als Betriebsvermögen zu behandeln und die auf die Privatnutzung entfallende AfA ist im Wege der Nutzungsentnahme auszuscheiden. Im vorliegenden Fall jedoch ist unter Bedachtnahme auf das eingangs zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes der auf die private Nutzung des Gebäudes entfallende Anteil aus der Einkunftsquelle auszuscheiden und haben die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen im Rahmen der Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten außer Ansatz zu bleiben.

Unter Bedachtnahme auf den lt. Berufungsentscheidung maßgeblichen privaten Nutzungsanteil von 17 % ändert sich die unter Tz 55.5 dargestellte AfA wie folgt:

Vom Gesamtaufwand der Jahre 1998 bis 2000 in Höhe von S 4.126.820,00 ist der auf die Errichtung der anteiligen Wohnung für Philipp L. entfallende Betrag in Höhe von S 701.559,00

in Abzug zu bringen, woraus sich für das Jahr 2000 eine Halbjahres-AfA in Höhe von S 25.689,00 (1,5 % von S 3,425.261,00 / 2) errechnet.

Der Privatanteil an den Zinsen beträgt für das Jahr 2000 S 43.246,00 (17 % von S 254.389,00).

In umsatzsteuerlicher Hinsicht ist auf obige Ausführungen unter Punkt 3. zu verweisen.

16. Kauf Liegenschaft Sch. 28/Mo. (Bp-Bericht Tz 63)

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. - 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 allein, sondern vielmehr deren Rechtsgrund maßgebend. Denn für die Beurteilung, ob ein bestimmter Aufwand dafür geleistet wird, um ein Wirtschaftsgut zu erwerben, ist wohl der Verpflichtungsgrund für die betreffende Zahlung ausschlaggebend. Denn dadurch ist gewährleistet, dass nicht jegliche Zahlung in zeitlicher Nähe zum Anschaffungsvorgang mit diesem in Beziehung gebracht wird. Für die Annahme, dass die Garantieerklärung mit der Absicht abgegeben worden wäre, später das Grundstück zu erwerben, fehlt aber, wie der Verwaltungsgerichtshof in dem die Grunderwerbsteuer betreffenden Erkenntnis vom 9. August 2001, 98/16/0319, ausgeführt hat, im vorliegenden Fall jeglicher Anhaltspunkt. Dem Einwand, dass dieses Erkenntnis zur Grunderwerbsteuer ergangen sei, kommt insoferne 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, wonach er unzweifelhaft die Möglichkeit gehabt habe, die Liegenschaft in Form einer Zwangsversteigerung zu verwerten, um damit die bestehende Regressforderung gegen Benjamin Sch.-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 orientiert, 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. nicht in Anrechnung auf den Kaufpreis der mit 1. März 1996 erworbenen Liegenschaft geleistet, sondern 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. 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 berücksichtigt worden ist, ist wirtschaftlich durchaus verständlich, vermag aber den geforderten unmittelbaren sachlichen Zusammenhang keinesfalls herzustellen.

17. Mietobjekt R. 5 (Bp-Bericht Tz 66-69)

Bezüglich der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung - verbösernd - unter Bedachtnahme auf das Nutzflächenverhältnis zwischen den geschaffenen Wohnungen und den adaptierten Geschäftsräumen vorgenommenen Änderung der Kostenzuordnung - während in den angefochtenen Bescheiden die auf die Adaptierung der Geschäftsräume des Erdgeschoßes entfallenden Kosten mit S 2,000.000,00 geschätzt worden sind, ergeben sich nunmehr unter Bedachtnahme auf das Nutzflächenverhältnis solche in Höhe von S 12,100.000,00, die aus der Bemessungsgrundlage für die Fünfzehntelabsetzung ausgeschieden und einer AfA mit einer Nutzungsdauer von 67 Jahren zugeführt werden - erweist sich das Berufungsbegehren aus nachstehenden Gründen als berechtigt:

Die Erhöhung des schätzungsweise ermittelten Kostenbetrages um das 6-fache hätte schon besonderer Gründe bedurft, um deren Rechtmäßigkeit zu untermauern. Das Finanzamt hat in der Begründung der Berufungsvorentscheidung unter beispielhafter Aufzählung der im Einzelnen vorgenommenen Adaptierungsarbeiten der Geschäftsräumlichkeiten die geänderte Kostenzuordnung ohne nähere Ausführungen, die eine derartige Erhöhung zumindest plausibel erscheinen ließen, zum Ansatz gebracht. Dass die Überlegungen und Sachverhaltsannahmen, die das Finanzamt dazu verlasst haben, im Rahmen eines mängelfreien Schätzungsverfahrens dem Bw. zur Stellungnahme zu übermitteln gewesen wären, bedarf wohl keiner weiteren Ausführungen. Dies umso mehr, als sich der vor Ort befindliche Betriebsprüfer doch ein Bild über den Umfang der erbrachten Bauleistungen und die Höhe der damit im Zusammenhang stehenden Kosten machen konnte. Weshalb sich die auf Grund des Augenscheins vorgenommene Schätzung nun als derart unzutreffend erweisen sollte, dass zur Erreichung des Zieles jeder Schätzung, nämlich den tatsächlichen Verhältnissen möglichst nahezukommen, eine 6-fache Erhöhung vorzunehmen ist, ist auf Grund der Aktenlage unerfindlich.

Die Argumentation des Bw. im Vorlageantrag, wonach die Ausstattung und die erforderlichen Sanierungsmaßnahmen im Zusammenhang mit Geschäftsräumen wohl in keinem Vergleich zu den erforderlichen Sanierungsmaßnahmen im Zusammenhang mit Wohnnutzflächen stünde,

erweist sich auch nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates grundsätzlich als schlüssig. Bereits die Tatsache, dass eine Liftanlage, die ausschließlich den über dem Erdgeschoß befindlichen Wohnungen zugutekommt, eingebaut worden ist, beweist, dass die Verteilung der Kosten nach dem Nutzflächenverhältnis, ohne auf die tatsächlich erbrachten Leistungen Bedacht zu nehmen, zu keinem sachgerechten Ergebnis führt.

In der Niederschrift vom 29. Juni 2004 hat dazu auch der Betriebsprüfer die Auffassung vertreten, dass zur sachlichen Untermauerung der Kostenhöhe wohl die vom Bw. im Vorlageantrag angebotene Stellungnahme der bauausführenden Firma I. GmbH einzuholen sein wird.

Dazu hat der Bw. über Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates in der Vorhaltsbeantwortung vom 6. August 2004 unter Vorlage von Baukostenaufstellungen ausgeführt, dass die den Geschäftslokalen im Erdgeschoß zurechenbaren Kosten den ursprünglich im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens ermittelten Wert von annähernd S 2.000.000,00 erreichen würden, was auch plausibel erscheine. Überdies gehe aus den zwei Schlussrechnungen – Rechnung vom 28. Februar 1997 betreffend die Wohnungssanierung und Rechnung vom 25. Juni 1997 betreffend die Geschäftslokale im Erdgeschoß – der Firma I. GmbH an sich schon eindeutig hervor, dass eine getrennte Abrechnung und eigenständige Aufträge vorlägen. Zusätzlich sei mit der beigeschlossenen Faxnachricht vom 19. Dezember 1998 das Konzept der Schlussrechnung für die Wohnungssanierungsarbeiten übermittelt und explizit darauf hingewiesen worden, dass die in der angeführten Schlussrechnung angeführten Leistungen "excl. EG-Geschäfts-ausbauten" zu verstehen seien.

Schließlich hat der Bw. ergänzend zur Vorhaltsbeantwortung vom 6. August 2004 mit Schriftsatz vom 15. September 2004 eine Bestätigung der Firma St. AG, datiert mit 2. September 2004 vorgelegt, wonach die Schlussrechnung Nr. ZA 0104 vom 25. Juni 1997 der Firma I. GmbH lediglich die Umbau- und Adaptierungsarbeiten der Geschäftslokale betreffe. Die Schlussrechnung Nr. ZA 0050 vom 28. Februar 1997 hingegen betreffe den Um- und Ausbau sämtlicher Wohnungen über dem Erdgeschoß.

Somit war der Berufung, soweit sie sich gegen die Verböserung wendet, stattzugeben.

Bezüglich des Charakters der Aufwendungen im Zusammenhang mit der Adaptierung der Geschäftsräumlichkeiten ist Folgendes auszuführen:

Zufolge § 28 Abs. 2 zweiter Unterabsatz EStG 1988 sind Instandsetzungsaufwendungen jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein

oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern.

Mit den Berufungsausführungen, wonach die Erneuerung der Sanitäreinrichtungen, der Elektroinstallationen, der Kanalanlage, der Fenster und der Außentüren, sowie die Wärmedämmung der Fassade und die Dachsanierung typische Instandsetzungsmaßnahmen darstellten, setzt sich das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung überhaupt nicht näher auseinander, sondern befindet ohne nähere Begründung, dass die gegenständlichen Aufwendungen "weder als Instandhaltungsaufwand, noch als Instandsetzungsaufwand im Sinne des § 28 Abs 2 EStG 1988, sondern als Herstellungsaufwand anzusehen sind".

Instandsetzungsaufwand liegt immer dann vor, wenn das Gebäude auf Grund der durchgeführten Investitionen zB durch Erzielung höherer Einnahmen besser nutzbar ist bzw wenn Teile des Gebäudes ausgetauscht und modernisiert werden, ohne dass infolge Änderung der Wesensart des Gebäudes Herstellungsaufwand gegeben ist (vgl. Tz 18.2 zu § 28 in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B).

Herstellungsaufwand hingegen liegt stets vor, wenn durch bauliche Maßnahmen die Wesensart des Gebäudes verändert wird, wie dies bei Zubauten, Aufstockungen und Umbauten der Fall ist (vgl. Tz 18.3 zu § 28 in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B).

Dass die gegenständlichen Investitionen zu einer Änderung der Wesensart des Gebäudes geführt hätten, wird vom Finanzamt nicht behauptet und ist für den unabhängigen Finanzsenat aus der Aktenlage auch nicht erkennbar. Vielmehr handelt es sich offenkundig um Investitionen, um die bereits bisher von einem Gewerbetreibenden als Büro- und Lagergebäude genutzten Räumlichkeiten besser nutzbar zu machen, ohne dass eine Wesensänderung des Gebäudes damit verbunden wäre.

Wird ein Gebäude teilweise zu betrieblichen Zwecken vermietet, dann bleibt dem Steuerpflichtigen für die auf die nicht Wohnzwecken dienenden Gebäudeteile entfallenden Instandsetzungsaufwendungen das Wahlrecht (Sofortabsetzung oder Verteilung auf zehn Jahre) erhalten (vgl. Tz 22 zu § 28 in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B).

Somit ist der auf die Geschäftslokale entfallende Instandsetzungsaufwand in Höhe von S 2.000.000,00 antragsgemäß im Wege der Verteilung auf 10 Jahre in den Streitjahren 1998 bis 2000 jeweils mit S 200.000,00 im Rahmen der jeweiligen Überschussermittlung als Werbungskosten in Abzug zu bringen.

18. Zinsenvorauszahlungen 1999 und 2000 (Bp-Bericht Tz 71)

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. nachweislich rückübertragen 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 von ihm 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.

Die Tatsache, dass die strittigen Beträge im Folgejahr vom Konto "pro diverse" ungeschmälert wieder auf das Ärztekontokorrentkreditkonto des Bw. rückgebucht worden sind, beweist, dass der Bw. im Jahr der Umbuchung vom Ärztekontokorrentkreditkonto 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 Anweisung auf 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 jeweiligen Folgejahren tatsächlich angefallenen und verrechneten Zinsen sind nicht mit den strittigen Beträgen, sondern im Wege gesonderter Überweisung vom Kontokorrentkreditkonto beglichen worden.

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 erfolgt / 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.

19. Zahlung an die Firma F. (Bp-Bericht Tz 73.3)

Bezüglich des im Vorlageantrag geäußerten Begehrens, die Zahlung in Höhe von S 41.666,67 im Sinne einer sachgerechten Ermessensübung - Kürzung beim Objekt R. 5 und Berücksichtigung beim Objekt Le. 90/90a - des § 303 BAO in die Bemessungsgrundlage für die AfA des Jahres 1997 und Folgejahre betr. das Objekt Le. 90/90a aufzunehmen, ist Folgendes auszuführen:

Die vom Finanzamt unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. Oktober 1994, 94/14/0080, vorgenommene einnahmenmäßige Erfassung als Baukostenzuschuss der Familie B. beim Mietobjekt Le. 90/90a (vgl. Tz 82), gegen die sich der Bw. im Vorlageantrag auch nicht mehr wendet (vgl. Seite 27, letzter Absatz), erweist sich auch nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates als rechtmäßig.

Bezüglich des Antrages auf Berücksichtigung des Betrages in Höhe von S 41.666,67 im Rahmen der AfA-Bemessungsgrundlage beim Objekt Le. 90/90a ist jedoch Folgendes auszuführen:

Da der im Zusammenhang mit der Errichtung der Gasheizungsanlage von der Familie B. geleistete Betrag im Rahmen der Ermittlung der Herstellungskosten ohnedies nicht kostenmindernd berücksichtigt worden ist (der angefallene Gesamtaufwand in Höhe von S 311.678,00 ist abzüglich der anteilmäßigen Herstellungskosten betr. die drei Wohnungen der Söhne Ulrich, Eugen und Philipp der Ermittlung der AfA zugrundegelegt worden - vgl. Tz 79.1, 79.4 und 79.5 / in der Berufungsentscheidung entsprechend den Ausführungen unter Punkt 21. korrigiert) erweist sich der diesbezügliche Berufungsantrag als unbegründet, weshalb der Berufung in diesem Punkt nicht entsprochen werden konnte.

20. Steuerliche Beurteilung des Mietobjektes R. 5 (Bp-Bericht Tz 76)

Bezüglich der Prüfungsfeststellung, wonach 17 % der ungeförderten Darlehen nicht eindeutig der Anschaffung und Sanierung der Einkunftsquelle zurechenbar seien, weshalb die damit zusammenhängenden Zinsaufwendungen nicht als Werbungskosten anzuerkennen seien, ist Folgendes auszuführen:

Obwohl das Finanzamt unter Punkt 22. der Berufungsvorentscheidung dem Einwand in der Berufung, wonach die Fremdwährungsverbindlichkeiten vom Betriebsprüfer nicht mit dem Kurs zum Zeitpunkt der Kreditaufnahme, sondern unzulässigerweise mit dem viel höheren Kurs zum Ende des Geschäftsjahres 2000 bewertet und damit nicht realisierte Kursverluste in Höhe von S 4.030.397,00 einbezieht, zwar grundsätzlich gefolgt ist - "Im Übrigen haben die Kursverluste nur S 4.030.397,00 betragen, sodass bereits laut Berufungsschrift eine Differenz in der Höhe von S 1.469.603,00 besteht" - hat es die Berufung in diesem Punkt ohne nähere schlüssige Begründung vollinhaltlich abgewiesen.

Als Werbungskosten abzugsfähig sind Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Anschaffung, der Herstellung oder Erhaltung eines Mietwohnhauses (vgl. Tz 55 zu § 16 in Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I). Die vom Finanzamt vorgenommene Prüfung, ob die gesamte Darlehenssumme für die Anschaffung und Sanierung der Einkunftsquelle

Verwendung gefunden hat, erweist sich insoweit als nicht schlüssig, als dafür die ursprünglichen Gesamtkosten des Bauvorhabens mit dem Schuldenstand per 31. Dezember 2000 verglichen werden. Denn dabei wird übersehen, dass, wie vom Bw. zu Recht eingewendet und vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung auch grundsätzlich nicht in Abrede gestellt wird, der seit der Kreditaufnahme eingetretene Kursverlust - die Höhe wird vom Finanzamt nicht bestritten - zu einer entsprechenden Erhöhung der Verbindlichkeit geführt hat. Kursverluste aus Fremdwährungsdarlehen, deren Zinsen gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung darstellen, bleiben im Rahmen der Einkünfteermittlung nach § 28 EStG 1988 unberücksichtigt, da Wechselkursänderungen zu keinen Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 führen (vgl. Tz 51 zu § 16 in Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I); sie sind aber im vorliegenden Fall insofern von Bedeutung, als aus der dadurch eingetretenen Erhöhung der Verbindlichkeit keine Rückschlüsse auf die Verwendung der seinerzeit tatsächlich zugezählten Darlehenssumme hergestellt werden können.

Bezüglich der vom Betriebsprüfer in der Niederschrift vom 29. Juni 2004 weiterhin aufrecht erhaltenen Bedenken hinsichtlich der Darlehensverwendung eines Betrages in Höhe von S 5.500.000,00, wobei mit nicht realisierten Kursverlusten lediglich ein Teilbetrag in Höhe von S 4.030.397,00 erklärt werden könne, hat der Bw. in seiner Stellungnahme vom 15. September 2004 im Wesentlichen Nachstehendes ausgeführt:

Den Feststellungen der Betriebsprüfung, wonach ausgehend von einem Schuldenstand per 31. Dezember 2000 in Höhe von S 55.727.311,00 und der bis dahin bereits erfolgten Darlehenstilgung betreffend die geförderten Darlehen in Höhe von S 4.942.443,00 von einem Verbindlichkeitenstand in Höhe von S 60.669.754,00 auszugehen sei, woraus sich der Differenzbetrag in Höhe von rund S 5.500.000,00 – die tatsächlichen Baukosten würden rund S 55.000.000,00 betragen – ableite, sei Folgendes entgegenzuhalten:

Die hypothetische Errechnung des fiktiven Darlehensstandes impliziere, dass die Darlehensrückzahlungen an das Land Steiermark aus Eigenmitteln erfolgt sind. Weiters impliziere die Berechnung der Betriebsprüfung, dass etwaige negative Cash Flows aus der laufenden Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit nicht angefallen sind und damit der Verbindlichkeitenstand zum Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Sanierung des Gebäudes seit dem Jahr 1995 unverändert sein müsste.

Errechne man aber, ausgehend von den ermittelten Einkünften aus der Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit die daraus resultierenden zahlungswirksamen Überschüsse bzw.

Mittelabflüsse, so zeige sich, dass sich allein aus der Anschaffung bzw. Sanierung des Objektes und aus den laufenden (negativen) Cash Flows ohne Tilgungskomponente des Förderungsdarlehens im Kalenderjahr 2000 ein Mittelbedarf in Höhe von S 55,579.899,44 ergebe. Der tatsächliche Darlehensstand zum 31. Dezember 2000, der von der Betriebsprüfung ohnedies nicht bestritten werde, betrage S 55,727.311,00 (lt. Vorhaltsbeantwortung vom 28. September 2004 unter Bedachtnahme auf die Bestätigung vom 20. September 2004 des Kreditinstitutes im Zusammenhang mit den Kursverlusten bei den Fremdwährungskrediten S 55,862.823,50). Rechne man noch die Möglichkeit ein, dass die Rückzahlungen des geförderten Landesdarlehens ebenso durch die Aufnahme von neuem Fremdkapital bzw. über Bankkontokorrentkredite finanziert hätte werden können, so wäre auch ein Darlehensstand in Höhe von S 60,522.342,94 als plausibel anzusehen. Da somit die vermeintliche Differenz in Höhe von S 1,469.603,00 hinsichtlich der Darlehensverwendung für das Objekt R. 5 nicht erblickt werden könne, könne damit auch die geforderte belegmäßige Dokumentation dieses Betrages nicht erfolgen.

Da demnach nicht von einer erwiesenen ungeklärten Mittelverwendung ausgegangen werden kann, waren die Zinsenkürzungen in Höhe von S 207.530,00 (1998); S 158.890,00 (1999) und S 203.227,00 (2000) rückgängig zu machen.

Die diesbezüglich allgemein gehaltene Begründung, wonach "davon ausgegangen werde, dass die im Ausmaß der jährlich wegen Endfälligkeit der Darlehen nicht vorgenommenen Darlehenstilgungen keine Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 sein können", vermag aus folgenden Erwägungen nicht zu überzeugen:

Bei endfälligen Darlehen werden während der Laufzeit nur Zinsen bezahlt. Das aufgenommene Kapital wird erst am Ende der Laufzeit in der vollen Höhe fällig ("endfällig"), wobei die Rückzahlung des Kapitals aus dem angesparten Guthaben des Tilgungsträgers (zB. Lebensversicherung, Aktien- oder Rentenfonds) erfolgt. Dass steuerlich nur die laufend bezahlten Zinsen und nicht auch die laufende Ansparung des Tilgungsträgers, die ja der herkömmlichen laufenden Tilgung einer Darlehensverbindlichkeit gleichzuhalten ist, grundsätzlich als Werbungskosten absetzbar sind, bedarf keiner weiteren Erörterung (vgl. Stummer, Fremdwährungskredite im österreichischen Steuerrecht in VWT 2000 H4-5, 46).

21. Gasheizungsanlage (Bp-Bericht Tz 78 und 79)

Soweit sich der Bw. gegen die Ausscheidung der Wohnungen der beiden unterhaltsberechtigten Söhne Ulrich und Eugen wendet, wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf obige Ausführungen unter Punkt 1. hinzuweisen.

Bezüglich der Kürzung der im Zusammenhang mit der Errichtung der Gasheizungsanlage angefallenen Herstellungskosten ist dem Eventualantrag des Bw., wonach die von der Betriebsprüfung vorgenommene Kürzung im Ausmaß von 2/3 auf 2/6 zu korrigieren sei, da die Anlage für sechs Wohnungen konzipiert sei und mittlerweile auch genutzt werde, aus nachstehenden Erwägungen zu entsprechen:

Da an der gegenständlichen Gasheizungsanlage mittlerweile sechs Wohnungen angeschlossen sind - die diesbezüglichen Berufungsausführungen werden vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung nicht in Abrede gestellt - sind deren Herstellungskosten wohl auf sechs Wohnungen zu verteilen, woraus sich für die beiden Wohnungen der Söhne Ulrich und Eugen eine Kürzung in Höhe von 2/6 ergibt.

Von den gesamten Herstellungskosten in Höhe von S 311.678,00 (vgl. Tz 79.5) entfallen demnach S 103.892,00 auf die Wohnungen der beiden Söhne. Damit betragen die abschreibbaren Herstellungskosten S 207.786,00. Daraus errechnet sich die AfA unter Zugrundelegung des unbestrittenen AfA-Satzes von 1,72 % wie folgt: S 1.787,00 (1998 - HalbjahresAfA); S 3.574,00 (1999) und S 3.574,00 (2000).

Bezüglich der Ausführungen des Bw., wonach in einkommensteuerlicher Hinsicht für den Zeitraum der privaten Nutzung der Wohnung anteilige Abschreibungen auszuscheiden seien, ist Folgendes festzustellen:

Da die von der Betriebsprüfung vorgenommene Methode - für Zwecke der Ermittlung der Abschreibungsbasis werden von den gesamten Herstellungskosten die auf die Wohnungen der Söhne entfallenden Herstellungskosten in Abzug gebracht - mathematisch zum selben Ergebnis führt wie die des Bw. - die von den gesamten Herstellungskosten ermittelte AfA wird um die auf die private Nutzung der Wohnungen entfallende anteilige AfA gekürzt – ergibt sich kein Änderungsbedarf.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht wird auf obige Ausführungen unter Punkt 1. hingewiesen.

22. Spekulationsgewinn der Liegenschaft Sch. 28/Mo. (Bp-Bericht Tz 85)

Zufolge § 30 Abs. 4 EStG 1988 sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen.

Als Werbungskosten können solche Aufwendungen berücksichtigt werden, die durch das Veräußerungsgeschäft verursacht worden sind. Dazu gehören die Ausgaben für Zeitungsanzeigen, Vermittlungsprovisionen, Vertragserrichtungskosten, vom Verkäufer

übernommene Steuern und Gebühren, die auf dem Veräußerungsvorgang oder dessen Verwirklichung (zB Eintragung im Grundbuch) beruhen uä (vgl. Tz 26 zu § 30 EStG 1988 in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B).

Werbungskosten sind ganz allgemein gesprochen jene Aufwendungen und Ausgaben, die im Rahmen der Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte aufgewendet werden (vgl. Tz 1 zu § 16 in Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Wien 1993).

Der Antrag auf "Berücksichtigung der Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Forderungsverzicht" wird mit dem Hinweis auf die Ausführungen zu Punkt 18. der Berufungsvorentscheidung begründet. Die dortigen Ausführungen lauten: "Die bestehende Forderung gegenüber dem Voreigentümer reduzierte damit den zu entrichtenden Barkaufpreis im Zusammenhang mit der Liegenschaft und kann wohl in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nur ein Teil der Anschaffungskosten der Liegenschaft sein".

Da bei einem "Forderungsverzicht" keine Aufwendungen oder Ausgaben getätigt werden, kann bereits begrifflich nicht von Werbungskosten gesprochen werden. Überdies handelt es sich nicht um einen Vorgang im Rahmen der Veräußerung, sondern im Zusammenhang mit der Anschaffung.

Soweit der Bw. den "Forderungsverzicht" im Zusammenhang mit der Ermittlung der Anschaffungskosten der Liegenschaft ins Treffen führt, wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf obige Ausführungen unter Punkt 16. verwiesen.

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

UMSATZSTEUER

	1998	1999	2000
Vorsteuern lt. BVE	247.895,78	321.162,32	2.886.278,94
+ Vorsteuern lt. BE (Punkt 1.)	35.637,00		
+ Vorsteuern lt. BE (Punkt 2.)	9.104,00	7.805,00	5.880,00
Vorsteuern lt. BE	292.636,78	328.967,32	2.892.158,94

	1998	1999	2000
Nutzungseigenverbrauch lt. BVE	41.896,87	36.553,13	34.243,38
+ AfA Gasheizungsanlage lt. BE (Punkt 1.)	3.573,00	3.573,00	3.573,00
Nutzungseigenverbrauch lt. BE	45.469,87	40.126,13	37.816,38

	1998	1999	2000
Gesamtbetrag der steuerbaren Umsätze (ohne Eigenverbrauch) lt. BVE	11.192.024,41	11.673.267,12	12.227.261,35
+ AfA Gasheizungsanlage lt. BE (Punkt 1.)	3.573,00	3.573,00	3.573,00
Gesamtbetrag der steuerbaren Umsätze (ohne Eigenverbrauch) lt. BE	11.195.597,41	11.676.840,12	12.230.834,35
+ Eigenverbrauch lt. BVE	41.896,87	36.553,13	0,00
Gesamtbetrag der steuerbaren Umsätze (zuzüglich Eigenverbrauch) lt. BE	11.237.494,28	11.713.393,25	12.230.834,35

	1998	1999	2000
Umsätze 20 % lt. BVE	1.764.005,81	1.874.932,56	1.911.872,37
+ Umsätze 20 % lt. BE (Punkt 1.)	3.573,00	3.573,00	3.573,00
Umsätze 20 % lt.	1.767.578,81	1.878.505,56	1.915.445,37

BE			
-----------	--	--	--

EINKOMMENSTEUER

	1998	1999	2000
Einkünfte aus selbstständiger Arbeit lt. BVE	4.936.987,00	4.678.512,00	5.323.751,00
+ Vorsteuerkürzung (Punkt 11.) lt. BE	9.104,00	7.805,00	5.880,00
- Gewinnerhöhung lt. angefochtenem Bescheid		30.845,00	
+ Gewinnerhöhung (Punkt 12.) lt. BE		2.474,00	
Einkünfte aus selbstständiger Arbeit lt. BE	4.946.091,00	4.657.946,00	5.329.631,00

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2000 betreffend das Mietobjekt M. 52

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. angefochtenem Bescheid	- 227.647,46
+ AfA lt. angefochtenem Bescheid	24.761,00
- AfA (Punkt 15.) lt. BE	25.689,00
+ Privatanteil Zinsen und Gebühren lt. angefochtenem Bescheid	50.878,00
- Privatanteil Zinsen und Gebühren (Punkt 15.) lt. BE	43.246,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE	- 220.943,46

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend das Mietobjekt Le. 90/90a

	1998	1999	2000
Einkünfte aus Vermietung und Ver-	- 32.610,15	- 25.972,94	- 28.077,89

pachtung lt. angefochtenem Bescheid			
+ AfA lt. Bp	894,00	1.787,00	1.787,00
- AfA (Punkt 21.) lt. BE	1.787,00	3.574,00	3.574,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE	- 33.503,15	- 27.759,94	- 29.864,89

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend das Mietobjekt R. 5

	1998	1999	2000
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. angefochtenem Bescheid	- 2.133.316,00	- 994.264,00	- 1.241.480,00
+ AfA lt. Bp	30.000,00	30.000,00	30.000,00
- 1/10 Absetzung (Punkt 17.) lt. BE	200.000,00	200.000,00	200.000,00
- Werbungskostenkürzung (Punkt 20.) lt. BE	207.530,00	158.890,00	203.227,00
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. BE	- 2.510.846,00	- 1.323.154,00	- 1.614.707,00

Demnach ermitteln sich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bezüglich der im Alleineigentum des Bw. befindlichen Mietobjekte wie folgt:

	1998	1999	2000
M. 52 lt. angefochtenem Bescheid lt. BE	- 47.900,81	7.284,65	- 220.943,46
Sch. 26 lt. angefochtenem Bescheid	- 6.115,90	- 22.580,25	74.763,13
R. 5 lt. BE	- 2.510.846,00	- 1.323.154,00	- 1.614.707,00

Le. 90/90a lt. BE	- 33.503,15	- 27.759,94	- 29.864,89
Gesamteinkünfte lt. BE	- 2.598.365,86	- 1.366.209,54	- 1.790.752,22

Zusammenfassung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

	1998	1999	2000
Einkünfte aus V+V als Miteigentümer lt. angefochtenem Bescheid	- 221.919,00	- 172.232,00	- 214.884,00
Einkünfte aus V+V als Alleineigentümer lt. BE	- 2.598.365,86	- 1.366.209,54	- 1.790.752,22
Einkünfte aus V+V lt. BE	- 2.820.284,86	- 1.538.441,54	- 2.005.636,22

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.

Bezüglich der Berufung gegen den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid für 2003 und Folgejahre ist Folgendes auszuführen:

Die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung betrifft das Jahr 2000. Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 wurde daher die maßgebliche Abgabenschuld lt. Berufungsentscheidung in Höhe von € 89.240,71 um 14 % erhöht.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Graz, 12. November 2004