

GZ. RV/0040-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1992, 1993, 1994 und 1995, sowie Umsatzsteuer 1994 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

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

Die Abgabenbehörde I. Instanz führte beim nunmehrigen Bw., einem Steuerberater, eine Betriebspprüfung über die Jahre 1991 bis 1993 durch. Unter anderem wurden die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 1992 und 1993 gem. § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen. Gegen die in der Folge ergangenen Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993 wurde rechtzeitig Berufung eingebracht und im wesentlichen ausgeführt:

A) Mietvorauszahlung:

Er habe 1992 Gebäude und Areal der Villa H ausschließlich für betriebliche Zwecke anschafft (die bisherigen Räumlichkeiten seien zu klein gewesen). Sowohl Anschaffung als auch spätere Nutzung seien daher ausschließlich betrieblich veranlasst. Der Kaufpreis war im Vergleich zu anderen Liegenschaften günstig, auch bezüglich Parkplätzen und Erweiterungsmöglichkeiten für Gebäude erschien dieses Bauwerk als das geeignete. Eine teilweise Anschaffung, also Aufteilung des Grundstückes bzw. teilweiser Erwerb war von Verkäuferseite her nicht möglich. Er habe mit Pachtvertrag vom 14. Oktober 1992 einen Teil des Betriebsareals an die Stadtgemeinde verpachtet, für die gesamte Pachtdauer von 17 Jahren wurde ein Pachtzins von 2.020.000,00 S vereinbart. Betrachtet man diesen Erlös im Verhältnis zur Pachtdauer, zeigt sich, dass er im Verhältnis zum Gesamtumsatz minimal ist. Es liegen deshalb Nebeneinkünfte vor. Durch die Verpachtung ersparte er Betriebsausgaben (Personalkosten für Erhaltung u. a.). Gem. § 19 EStG 1988 ergebe sich für Vorauszahlungen von Mietkosten, dass sie abzugrenzen und auf die Laufzeit zu verteilen seien. Die Gesetzesdiktion gelte sowohl einnahmen- als auch ausgabenseitig. Sollte die Abgabenbehörde zu einer anderen Rechtsansicht gelangen, wird der Eventualantrag gestellt, die betrieblichen Nebeneinkünfte gem. § 37 EStG zu besteuern.

B) Aufteilung des Ankaufspreises:

Laut Kaufvertrag sei in beidseitiger Absprache unter Vorgabe des Verkäufers der Kaufpreis wie folgt festgelegt worden:

Grundwert 3 Millionen S

Bauwert 5 Millionen S

Gesamt 8,1 Millionen S

Er führt Vergleiche von Neuanschaffungswert mit Zeitwert der Abnutzung (50 %) an und führt aus, dass im sozialen Wohnbau mit Anschaffungskosten von ca. 25.000,00 S bis 26.000,00 S pro m² gerechnet werden müsse. Seine ursprünglichen Büroräumlichkeiten im Zentrum seien ihm zu einem m²Preis von 37.000,00 S angeboten worden. Allein der Ankauf der damaligen Bürofläche (ca. 200 m²) hätte einen Kaufpreis von mindestens 7,7 Millionen S verursacht. Die berufungsgegenständliche Liegenschaft liege an der Stadtautobahn (Schlagwort "Verkehrshölle"), eine Teilfläche von ca. 5.000 m² (der angeschafften ca. 18.000 m²) sei dadurch völlig entwertet, es könne theoretisch dafür kein Käufer gefunden werden. Ca. 12.000 m² seien als Grünland gewidmet, mit Ausnahme der Stadtgemeinde gäbe es keinen Käufer. Bei arithmetischer Aufteilung ergebe sich beim vorliegenden Gesamtkaufpreis von 8,1 Millionen S ein Verhältnis von 2.511.000,00 S für Grundwert und 5.589.000,00 S für Gebäudewert.

Beim Kauf war nur das Bauwerk für ihn entscheidend, eine vergleichbare Immobilie ohne Grund wäre jedenfalls unter 8 Millionen S nicht zu erwerben gewesen. Die Größe des Grundstückes war bei der Kaufentscheidung "jedenfalls unbedeutend und sogar von negativem Einfluss".

Er macht weiters Ausführungen zu erhöhten Schadstoffbelastungen und erhöhtem Lärmpegel, woraus sich die Wertlosigkeit des Grundstückes im Vorderbereich ergebe.

C) AfA:

Die Grundbausubstanz stamme aus 1780, 1870 erfolgte der erste Umbau. 1931 bis 1935 wurde das Bauwerk durch einen weiteren Umbau generalsaniert und in die bestehende Form gebracht. 1968 erfolgte eine Neueindeckung (keine Erneuerung des Dachstuhls). 1931 wurden lediglich Mauerwerke aus 1870 weggerissen und durch neue ersetzt.

Die Instandhaltung 1992 umfasste:

Erneuerung Wasser- und Elektroinstallation, Erneuerung Verputz im Keller, Erneuerung Fenster, Vollwärmeschutz.

Im Innenbereich wurde nur der Fußboden im Eingangsbereich erneuert, alle anderen Arbeiten betrafen Sanierungen wie u.a. Malerarbeiten, Verputz ausbessern und das Aufstellen von Dünnwänden zur Raumtrennung. Sogar die meisten Fußböden wurden nicht verändert.

Ein Gebäude neuer Wesensart sei somit nicht entstanden. Neuanschaffung von Fenstern und Vollwärmeschutz ergeben keine längere Haltbarkeit des Hauses. In Anbetracht des Alters des Baues sei ein AfA-Satz von 3 % gerechtfertigt, da die letzte Veränderung der Bausubstanz mehr als 62 Jahre zurückliege. Die wirtschaftliche Nutzung eines Gebäudes liege bei 50 bis 60 Jahren.

Mit den Umbauarbeiten sei am 17. März 1992 begonnen worden, die meisten Arbeiten seien vor dem 30. Juni 1992 abgeschlossen gewesen. Der Hauptbürobetrieb wurde am 20. Juni 1992 dort aufgenommen, nur der Sekretariatsbetrieb war teilweise noch im alten Büro. Nur Reklamationen und geringfügige Abschlussarbeiten wie Anpassung von Randleisten erfolgten erst in der zweiten Jahreshälfte. Der AfA-Satz möge also für das ganze Jahr gegeben werden "aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung und angepasst an die tatsächlichen Gegebenheiten".

D) IFB:

Durch eine fehlerhafte EDV Eingabe sei bei folgenden Wirtschaftsgütern der IFB 1993 nur mit 20 % anstatt mit 30 % berechnet worden:

<u>Kto.Nr.</u>	<u>Bezeichnung</u>	<u>AW</u>	<u>IFB bisher</u> <u>20 %</u>	<u>IFB lt. Antrag</u> <u>30 %</u>
----------------	--------------------	-----------	----------------------------------	--------------------------------------

		S	S	S
21004	Humusierung	107.745,00	21.549,00	32.323,00
21005	Außenanlagengest.	115.833,00	23.167,00	34.749,00
21006	Bepflanzung	29.275,00	5.855,00	8.782,00
21007	Planung Außenanl.	160.000,00	32.000,00	48.000,00
100029	Flachspeicher	9.269,00	1.854,00	2.780,00
100030	Stiegenverkleidung	8.850,00	1.770,00	2.655,00
100031	Außenleuchte	1.188,00	238,00	356,00
100032	Halogenlampen	12.873,00	2.575,00	3.861,00
100033	Div. Elektroinst.	49.241,00	9.848,00	14.772,00
100034	Div. Material	50.030,00	10.006,00	15.009,00
100035	Heizung	14.118,00	2.824,00	4.235,00
100036	Fliesenlegerarb.	20.833,00	4.167,00	6.249,00
100037	Asphaltierung	12.000,00	2.400,00	3.600,00
100038	Eternit	9.098,00	1.820,00	2.729,00
100039	Natursteinarbeiten	375.416,00	<u>75.083,00</u>	<u>112.624,00</u>
			<u>195.156,00</u>	<u>292.724,00</u>

Auch gegen den Einkommensteuerbescheid 1994 wurde hinsichtlich Pachtvorauszahlung und AfA Berufung eingebracht, wobei auf die Begründung zur Berufung Einkommensteuer/1992 und 1993 verwiesen wurde.

E) Ein weiterer Berufungspunkt betreffend den Einkommensteuerbescheid 1994 sowie den Umsatzsteuerbescheid 1994 ist, dass der von ihm geltend gemachte werbeähnliche Aufwand in Höhe von 88.463,00 S um 25 % gekürzt wurde (ebenso der entsprechende Vorsteuerabzug). In dieser Position seien hauptsächlich Ausgaben beinhaltet, die "Firmenfeiern, Eintragung in das Telefonbuch etc. beinhalten") eine Kürzung sei daher 1994 nicht vorzunehmen.

F) Gegen den Einkommensteuerbescheid 1995 wurde Berufung eingebracht, da 400.000,00 S nicht wie beantragt als Betriebsausgaben qualifiziert wurden: Es handelte sich dabei um eine Bürgschaft für ein Darlehen in Höhe von 400.000,00 S, die er für eine Klientin eingegangen sei. Durch Anfangsverluste sei das gesamte Stammkapital einer HandelsGmbH, deren Geschäftsführerin seine Klientin war, aufgebraucht worden, weshalb die Gesellschaft in weiterer Folge versuchte, durch Clubbingveranstaltungen das Unternehmen zu retten. Der Bw. als Steuerberater der Geschäftsführerin sei diese Bürgschaft "zur Aufrechterhaltung" der

Klientin eingegangen. Betriebsausgabencharakter sei in gängiger Rechtssprechung gegeben, da er die Bürgschaft "ausschließlich durch das Mandantenverhältnis begründet" habe.

Aus einer Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993 geht im wesentlichen hervor:

ad A) Pachtvorauszahlung:

Bei einem nur teilweise betrieblich genutzten Grundstück gehört bei §4/1 und § 4/3-Ermittlern nur der betrieblich genutzte Teil zum Betriebsvermögen. Die Mietvorauszahlung fließt dem Vermieter zur Gänze im Jahr der Vereinnahmung zu, weil das Verteilungsgebot nur die Aufwandseite betrifft. Die Behandlung erhaltener Vorauszahlungen erfährt keine Änderung durch §§ 4 Abs. 6 bzw. 19 Abs. 3 EStG 1988.

ad B) Aufteilung Kaufpreis:

Der Pächter des ad A) berufungsgegenständlichen Grundstückanteiles in der Größe von 7.532 m² hätte für diesen Anteil bei Kauf 3 Millionen S bezahlt. Beim vom Bw. erklärten "Grundwert" von 3.100.000,00 S würden für die restlichen 10.769 m² Grund (auf welchem sich u.a. das Betriebsgebäude und die Parkplätze befinden) ein Wert von nur 100.000,00 S entfallen. Nach Meinung der Betriebsprüfung entspreche der festgestellte Grundwert von 5 Millionen S den tatsächlichen Verhältnissen – der Großteil der in der Berufung angeführten Argumente wurde bereits während der Prüfungsverhandlungen vorgebracht und vom Prüfer bereits bei Festsetzung des Grundwertes berücksichtigt.

ad C) AfA:

Die gesamten Umbaukosten übersteigen die Anschaffungskosten des Gebäudes. Daher sei durch diese umfangreichen Investitionen ein Gebäude neuer Wesensart entstanden, ein AfA-Satz von 2 % erscheine daher gerechtfertigt.

Laut Aussage des Bw. anlässlich der Schlussbesprechung wurde ca. die Hälfte der Räumlichkeiten noch in der ersten Jahreshälfte 1992 benutzt. Deshalb wurde für die andere Hälfte die Halbjahres-AfA gewählt.

ad D) IFB:

Die angeführten Wirtschaftsgüter betreffen das Gebäude. Gem. § 10a Abs. 1 EStG erhöht sich der IFB von nach dem 31. Jänner 1993 und vor dem 1. April 1994 anfallenden Anschaffungskosten von 20 % auf 30 %. Bei Gebäuden ist Voraussetzung, dass mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 31. Jänner 1993 begonnen wurde. Im berufungsgegenständlichen Fall wurde jedoch bereits Anfang 1992 begonnen.

In einer Gegenäußerung zur Stellungnahme zur Betriebsprüfung führte der Bw. aus:

ad A) Pachtvorauszahlung:

Es liege keine teilweise betriebliche Nutzung vor, da keinerlei private Verwendung erfolge. Er verweise auf die Berufungsschrift und auf Doralt-Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Wien 1918!! Seite 35.

Der rechtwirksame Pachtvertrag sei am 5. November 1992 unterzeichnet worden. Die Ergänzung des Pachtvertrages vom 14. Oktober 1992 sei rechtsunwirksam, da sie nicht unterfertigt wurde. Es sei hinsichtlich der Mietvorauszahlung ein Darlehenscharakter gegeben, weshalb die Mieteinnahmen auf die Laufzeit zu verteilen seien.

ad B) Aufteilung Kaufpreis:

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise war nur das Bauwerk für die Kaufentscheidung maßgebend. Die Größe des Grundstückes war ein "Positivum". Seines Wissens hätte der Pächter das gesamte Areal samt Bauwerk um 20 Millionen S erworben.

ad C) AfA:

Es wurde auf die Berufungsschrift verwiesen.

ad D) IFB:

Die in der Berufung angeführten Rechnungen sind in sich abgrenzbare Teile. Humusierung, Außenanlagengestaltung, Bepflanzung und Natursteinarbeiten haben nichts mit dem Bauwerk zu tun. Halogenlampen, Außenleuchten, Flachspeicher und Einrichtungsgegenstände sind keine Baulichkeiten. Die Asphaltierung betrifft die Hauseinfahrt und war nur Ausbesserung.

Aus dem Akteninhalt ist ersichtlich, dass der Bw. die Einkünfte aus dem Pachtvertrag nicht im Jahr des Erhalts der Pachteinkünfte (1992) als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärte, sondern den 1992 erhaltenen Betrag auf die Jahre der Laufzeit fraktionierte und den auf das jeweilige Jahr entfallenden Teil als betriebliche Einkünfte erklärte.

Von der Betriebsprüfung wurden diese Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung qualifiziert und der im Jahr 1992 erhaltene Betrag von 2.020.000,00 S netto 1992 der Besteuerung unterzogen.

Die 1992 erworbene Liegenschaft besteht aus einem Grundstück (Baufläche Garten) in der Größe von 18.301 m². Darauf befindet sich ein Gebäude, das besteht aus:

Keller 160 m²

Erdgeschoss 290 m²

1. Stock 290 m²

Halbstock 65 m²

Garage 50 m²

Magazin 20 m²

Der Kaufpreis für die Gesamtliegenschaft betrug 8,1 Millionen S. Die Betriebsprüfung ging von einem Grundwert von 5 Millionen S aus, für das Gebäude setzte sie 3,1 Millionen S an. (Der nunmehrige Bw. hatte einen Grundwert von 3,1 Millionen S und einen Wert für das Gebäude von 5 Millionen S angesetzt.) Die Liegenschaft ist an einer Seite begrenzt von einer Stadtautobahn, an einer anderen von einem Naherholungsgebiet, in dem sich Spielplätze und Joggingwege befinden. Im Anschluss an das Naherholungsgebiet ist ein Freibad situiert.. Die Einfahrt mündet direkt in ein Wohngebiet gehobener Qualität, das Gebäude ist nahe der Einfahrt situiert. Der an die Stadtgemeinde verpachtete Liegenschaftsteil ist in das Naherholungsgebiet eingegliedert. Im Zuge eines Ablöseverfahrens anlässlich des Ausbaues der Stadtautobahn wurde dem Bw. ein Teil des neben der Autobahn gelegenen Grundes abgelöst, pro m² wurden dafür 2003 200,00 € bezahlt. Entlang der Stadtautobahn ist eine dicht Verbauung mit Wohnhäusern. Aus dem Akteninhalt ist ersichtlich, dass die Liegenschaft 9/91 um 19 Millionen S, 11/91 um 11,5 Millionen S angeboten wurde.

Der Pachtvertrag mit der Stadtgemeinde erliegt nicht im Akt, auf (verlängerten) Vorhalt durch die Abgabenbehörde II. Instanz (10/2003) erfolgte keine Antwort (es wurde darauf hingewiesen, dass anlässlich eines Brandes 2000 der Pachtvertrag vernichtet wurde und man sich bemühe, von der Stadtgemeinde ein Duplikat zu erhalten).

Aus dem Akteninhalt ist ersichtlich, dass anlässlich der Veranlagung/Einkommensteuer 1994 (Beilage zur Bescheidbegründung) verwiesen wurde auf dieselben Vorlagen wie anlässlich der Betriebsprüfung hinsichtlich der in der Folge ergangenen Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993 (gegen die keine Berufung erhoben wurde).

Aus dem BP-Bericht ist dazu ersichtlich:

Da gemäß § 20 EStG Repräsentationsaufwendungen nicht abzugsfähig sind, wurde ein Anteil von 25 % als nicht abzugsfähiger Repräsentationsaufwand festgesetzt. Festgestellt wurde, dass in der Aufwandsposition "werbeähnlicher Aufwand" Geschenke an Klienten, Banken, Behörden etc. enthalten sind.

In der Berufung wurde nun ausgeführt, dass in dieser Position hauptsächlich Ausgaben beinhaltet sind, die Firmenfeiern, Eintragung ins Telefonbuch etc. beinhalten, weshalb eine Kürzung 1994 nicht vorzunehmen sei.

Sämtliche Berufungen wurden der Abgabenbehörde II. Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

A 1.Gem. § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1-5 gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (gem. § 2 Abs. 3 Z 1-5 leg. cit. unterliegen der Einkommensteuer: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbstständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb, aus nichtselbstständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen). Grundsätzlich ist die Frage zu klären, ob die Einkünfte aus Verpachtung des Grundstücksteils an die Stadtgemeinde als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder als betriebliche Einkünfte zu qualifizieren sind.

In Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar Band II wird dazu unter § 28 Tz. 1 ausgeführt, dass durch die o. a. zitierte Norm "... soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne ..." das Subsidiaritätsprinzip gilt, was bedeutet, dass Pachteinnahmen, die zu den betrieblichen Einkünften, nichtselbstständigen Einkünften oder Einkünften aus Kapitalvermögen gehören, bei diesen zu erfassen sind und nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren sind.

Laut Tz. 2 a.a.O. liegen betriebliche Einkünfte und nicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dann vor, wenn die Vermietung oder Verpachtung über eine Vermögensverwaltung hinausgeht und so die Tätigkeit als solche eine gewerbliche Tätigkeit begründet.

Laut § 23 Tz. 102 a.a.O. liegt Vermögensverwaltung insbesondere vor, wenn Vermögen genutzt wird (§ 32 BAO: "Vermögensverwaltung im Sinn der Abgabenvorschriften liegt insbesondere vor, wenn Vermögen genutzt ((Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet)) wird). Laut § 23 Tz. 103 a.a.O. liegt Gewerbebetrieb dann vor, wenn die Betätigung über den Rahmen der Vermögensverwaltung des § 32 BAO hinaus geht, was dann der Fall ist, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist (VwGH 29.7.1997, 96/14/0115 u. a.), wobei die Überschreitung deutlich sein muss (VwGH 22.3.1991, 90/13/0256).

Laut § 23 Tz. 105 a.a.O. richtet es sich nach der jeweiligen Tätigkeit, welches Ausmaß der Verwaltung nach Art und Umfang üblich ist.

Laut Ansicht des UFS ist die Verpachtung des Grundanteiles an die Stadtgemeinde, um so (wie in der Berufung ausgeführt) Kosten für Pflege und Betreuung des Grundstückes zu ersparen, der typische Fall einer bloßen Vermögensverwaltung: Allein aus dem Berufungsvorbringen ist zu entnehmen, dass der Gedanke der Kostensparnis bei Verpachtung ausschlaggebend war und kann daher nicht entnommen werden, dass die Verpachtung nach Art und

Umfang das Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, zumal es durchaus üblich ist, dass bei Realitäten, die nicht zur Nutzung für den betrieblichen Gebrauch oder Eigengebrauch benötigt werden, die anfallenden Fixkosten (wie Betriebskosten, Abgaben, Pflege etc.) durch Vermietung oder Verpachtung der Realität "hereingebracht" werden, wenn schon nicht ein ortsüblicher Pacht- (Miet)preis einen Gewinn bringt.

Da im berufungsgegenständlichen Fall somit keinesfalls von einer deutlichen Überschreitung des Ausmaßes, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist, gesprochen werden kann, sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht als betriebliche sondern als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren.

A 2.

Gem. § 19 Abs. 1 EStG 1988 sind Einnahmen in jenem Kalenderjahr bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind.

Gem. § 19 Abs. 3 leg. cit. müssen Vorauszahlungen unter anderem von Mietkosten gleichmäßig auf den Zeitraum der Vorauszahlung verteilt werden, außer sie betreffen lediglich das laufende und das folgende Jahr.

Laut Doralt a.a.O. § 19 Tz. 53 sind Mietvorauszahlungen nur Ausgaben: Das ergibt sich aus dem im Gesetz ausdrücklich angeführten Terminus "... Kosten". Laut Erkenntnis des VwGH vom 24.10.1995, 95/14/0057 sind vorausgezahlte Einnahmen nicht aufzuteilen, sie sind zur Gänze im Zeitpunkt des Zufließens zu erfassen. Daraus ergibt sich eindeutig, dass die Unterbrechung des Zufluss- Abflussprinzips (wie in der Berufung angesprochen) vom Gesetzgeber gewollt ist und entspricht auch der Judikatur des VwGH. Die Erfassung der Pachteinnahmen im Jahr der Vereinnahmung erfolgte somit zu Recht. Eine Behandlung der Frage, ob ein Darlehen von der Stadtgemeinde an den Bw. gegeben wurde (d.h. der Pachtvertrag als Darlehensvertrag auszulegen wäre) konnte entfallen, da der Pachtvertrag nie vorgelegt wurde. Da es ungewöhnlich ist, dass ein 2000 verbrannter Pachtvertrag, also ein wesentliches Dokument, nicht sogleich im Anschluss an diesen Vorfall als Kopie vom Vertragspartner ersetzt wurde, ist im Zusammenhang damit, dass von 10 bzw. Anfang 11/2003 bis zur Unterfertigung dieser Berufungsentscheidung die Kopie nicht vorgelegt wurde (was sicherlich beim Vertragspartner, einer Stadtgemeinde, aufgrund der jederzeitigen Verfügbarkeit nicht sonderlich schwierig und langwierig gewesen wäre) davon auszugehen, dass eine Vorlage ohnehin nicht beabsichtigt war. Im Zusammenhang mit der o. a. anzuwendenden Gesetzesnorm und der dazu ergangenen VwGH Judikatur erscheint es auch äußerst zweifelhaft, dass es nach Einsicht in den Pachtvertrag tatsächlich zu einer anderen als der gegen-

ständlichen Behandlung des Berufungsvorbringens geführt hätte, zumal nicht vorstellbar ist, wie ein Pachtvertrag gestaltet sein müsste, um letztlich als Darlehensvertrag qualifiziert werden zu können.

A 3.

Gem. § 37 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in der 1992 geltenden Fassung ermäßigt sich der Steuersatz für außerordentliche Einkünfte im Sinn des Abs. 2 auf die Hälfte des auf das gesamte Einkommen entfallenden Durchschnittsteuersatzes. Gem. Abs. 2 Z 5 leg. cit. sind außerordentliche Einkünfte nur besondere Einkünfte im Sinn des § 28 Abs. 7, wenn seit dem 1. Jahr, für das Herstellungsaufwendungen gem. § 28 Abs. 3 in Teilbeträgen abgesetzt wurden, mindestens weitere 6 Jahre verstrichen sind.

Gem. § 28 Abs. 7 leg. cit. sind im Jahr der Übertragung zusätzlich besondere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen, wenn ein Gebäude unter Lebenden übertragen wurde und innerhalb von 15 Jahren vor der Übertragung vom Steuerpflichtigen oder bei Erwerb von Todes wegen von seinem Rechtsvorgänger Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gem. Abs. 3 abgesetzt wurden.

Da aus dem Akteninhalt nicht ersichtlich ist, dass ein Sachverhalt gegeben war, der unter § 28 Abs. 7 leg. cit. zu subsumieren wäre, braucht in der Folge auch nicht auf § 28 Abs. 3 leg. cit eingegangen werden.

Mangels Vorliegens eines Sachverhaltes, der unter § 28 Abs. 7 leg. cit. zu subsumieren ist, liegen auch keine außerordentlichen Einkünfte gem. § 37 leg. cit. vor und konnte der Berufung auch in diesem Punkt nicht stattgegeben werden.

B

Im berufungsgegenständlichen Punkt gilt es grundsätzlich zu klären, ob die Ansicht des Bw., wonach "der Grundwert 3,1 Millionen S und der Bauwert 5 Millionen S "betrage, zutrifft bzw. ob die Feststellung der Betriebsprüfung, wonach der Grundwert 5 Millionen S, der Gebäudewert 3,1 Millionen S betrage zutrifft:

Es ist diesbezüglich auf den festgestellten Sachverhalt zu verweisen, wonach es sich bei der berufungsgegenständlichen Liegenschaft um ein Grundstück (Baufläche, Garten) in der Größe von 18.301 m² handelt. Ein Teil von 7.532 m² ist an die Stadtgemeinde verpachtet, die ihn für Zwecke eines Naherholungsgebietes für die Öffentlichkeit freigegeben hat (im Anschluss an dieses Naherholungsgebiet befindet sich ein Freibad, im Naherholungsgebiet selber sind Spielplätze und Joggingwege situiert). An einer Seite der Liegenschaft ist eine Stadtautobahn situiert, der Vorderteil der Liegenschaft (in dem auch das Gebäude liegt) grenzt an ein Wohngebiet gehobener Qualität. Laut Angaben des Bw. sei anlässlich eines Ablöseverfahrens

beim Ausbau der Stadtautobahn 2003 200 €/m² ersetzt worden.

Das Gebäude stammt aus 1780, wurde 1870 umgebaut, 1931 bis 1945 erfolgte eine General-sanierung und wurde es in die bestehende Form gebracht, 1968 erfolgte eine Neueindeckung ohne Dachstuhlerneuerung (1931 wurde Mauerwerk aus 1870 weggerissen und ergänzt). 1992 erfolgten die berufungsgegenständlichen Aufwendungen. Das Gebäude umfasst: Keller 160 m², Erdgeschoss 290 m², 1. Stock 290 m², Halbstock 65 m², Garage 50 m², Magazin 20 m², in Summe 875 m².

Laut VwGH vom 23.4.1998, 96/15/006; 6.7.1990 86/14/0084 ist eine Differenzrechnung, wonach der Gebäudewert sich ergibt aus der Differenz vom Gesamtkaufpreis und dem Wert des Grund und Bodens, nicht zulässig. Sie setzt voraus, dass der Gesamtkaufpreis betrags-mäßig genau der Summe aus dem Bodenwert und Gebäudewert entspricht – dass dies im berufungsgegenständlichen Fall nicht gegeben ist, ergibt sich ja schon aus dem Berufungsvor-bringen selbst, wenn der Bw. wie o. a. vorbringt, weshalb er der Meinung ist, dass die Verteilung wie von ihm beantragt erfolgen sollte.

Gem. § 184 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Grundlage für die Abgabenerhebung zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Gem. Abs. 2 leg. cit. ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine aus-reichenden Aufklärungen zu geben vermag. Laut VwGH vom 15.3.1995, 92/13/0271 wird die Schätzung des Grundanteiles regelmäßig unter Bedachtnahme auf anschaffungsnahe Veräußerungen vergleichbarer Grundstücke erfolgen: Dass im berufungsgegenständlichen Fall eine Bedachtnahme wie o. a. nicht erfolgen kann, ist offenkundig, da es durchaus nicht üblicherweise vorkommt, dass ein Gebäude wie das berufungsgegenständliche auf einem Grundstück in der Größe des berufungsgegenständlichen Grundstückes in einer Lage situiert ist, die auf einer Seite an ein Wohngebiet gehobener Qualität grenzt, während auf der anderen Seite eine Stadtautobahn vorbeiführt, gleichzeitig direkt daneben sich ein Naherholungsgebiet anschließt und die Stadtgemeinde einen Teil des Grundes für diesen Zweck pachtet.

Wenn man nun für das Jahr 1992 für das wie o. a. Wohngebiet gehobener Qualität von einem (durchaus niedrig angenommenen) Preis pro m²/Baugrund von 2.000,00 S ausgeht, so würde sich für ein Grundausmaß von durchschnittlich 1.000 m², das sicherlich der gehobenen Qualität des angrenzenden Wohngebietes entspricht, ein anteiliger Bodenwert von durchschnittlich 2 Millionen S dafür und durchschnittlich 3 Millionen S für den Rest des Grundstückes ergeben (dies würde unter der Prämisse erfolgen, dass für den Anteil, der der

Stadtgemeinde als Naherholungsgebiet verpachtet wurde und den Anteil neben der Stadtautobahn der Ansatz von durchschnittlich 170,00 S/m², der durchaus zutreffend zu sein scheint, erfolgt). Es ist daraus zu ersehen, dass anlässlich der von der Betriebsprüfung durchgeführten Schätzung ohnehin schon sehr im Interesse des Bw. vorgegangen wurde. Es mag auch durchaus zutreffen, dass der Grundanteil neben der Stadtautobahn von starken Emissionen und Lärmbelästigungen betroffen ist, doch wird – wie angeführt – diesbezüglich ebenfalls ein Wertansatz von durchschnittlich 170,00 S/m² gemacht. Dass jedoch das gesamte Grundstück durch Emissionen und Lärm derart belastet wäre, dass sich ein derart geringer Grundwert wie in der Berufung beantragt ergibt, ist nicht ersichtlich, zumal – wie angeführt – sogar ein Naherholungsgebiet und ein Freibad sich in unmittelbarer Nachbarschaft befindet und in diesem Bereich neben der Stadtautobahn eine dichte Verbauung mit Wohnhäusern besteht, von einer fehlenden Wohnqualität und gänzlichen Entwertung der angrenzenden Grundstücke somit keinesfalls gesprochen werden kann. Das ergibt sich auch aus den Ablösezahlungen für einen Grundanteil entlang der Stadtautobahn von 200,00 €/m² im Jahr 2003, was einem durchaus gerechtfertigten m²/Preis für Baugrund sogar gehobener Wohnqualität entspricht. Es ist dem UFS durchaus klar, dass es sich bei den Wertansätzen nur um Durchschnittswerte handelt, doch sind diese anzusetzen, um den außergewöhnlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen, da – wie o. a. – das berufungsgegenständliche Grundstück durch seine Lage schwer mit anderen zu vergleichen ist. Auch wurde dadurch dem Umstand Rechnung getragen, dass ein derartiges Grundstück nur für einen kleinen Käuferkreis interessant ist.

Was nun den Gebäudewert betrifft, so ist bei Beachtung der Angaben zum Sachverhalt durchaus kein Vergleich zu Kosten für Ankäufe von Büroräumlichkeiten im Zentrum zu ziehen. Es ist auch grundsätzlich bei Kaufpreisen/m² für Eigentumswohnungen kein Vergleich zu Kaufpreisen/m² bei Gebäuden anzustellen, da sich die m²/Preis unterschiedlich berechnen, zumal sich bei Ankauf einer Eigentumswohnung der m²/Preis pro gekaufter Fläche errechnet, während bei Gebäuden insgesamt von einem nicht einheitlichen m²/Preis ausgegangen werden kann durch die Unterschiedlichkeit der Nutzungsmöglichkeit der verschiedenen Geschosse und Gebäudeteile wie u. a. bloße Lagermöglichkeiten, Wohnmöglichkeit, Stiegenhaus etc. Es ist bei Beachtung des Umstandes, dass das Gebäude 1931 bis 1935 generalsaniert wurde (wobei Mauerwerk aus 1870 weggerissen und ergänzt wurde), 1968 eine Eindeckung ohne Erneuerung des Dachstuhles erfolgte (der Dachstuhl also noch aus spätestens 1935 stammt), das Gebäude bloß zur Hälfte unterkellert ist und diverse Renovierungen wie Erneuerung der Elektroinstallation etc. (wie vom Bw. nach Kauf auch

getätigt) nötig waren, durchaus den Umständen entsprechend, von einem geschätzten Gebäudewert von 3.100.000,00 S auszugehen. Dabei findet auch Berücksichtigung, dass sich das Gebäude nicht im Zentrum befindet.

Dass die Größe des Grundstückes für den Bw. nicht kaufentscheidend, sonder nur ein "Positivum" war, ist als subjektives Moment nicht entscheidend zur Beurteilung der Aufteilung des Kaufpreises, da die Aufteilung sich anhand objektiver Kriterien zu orientieren hat, um so zu einem geschätzten Wert zu gelangen, der einem Wert vergleichbarer Objekte entspricht. Dem fehlenden Interesse des Bw. an einem derart großen Grundstück wurde offenkundig schon bei der Preisgestaltung durch den Verkäufer entsprochen, wenn er für die gesamte Liegenschaft 9/91 19 Millionen S, 11/91 11,5 Millionen S und 1992 schließlich den aktenkundigen Kaufpreis anbot, der ja um mehr als die Hälfte niedriger ist als das ursprüngliche Anbot.

Die durch die Betriebsprüfung erfolgte Schätzung hat somit alle für die Aufteilung des Kaufpreises wesentliche Umstände erhoben und entsprechen sie wie o. a. den wirtschaftlichen und tatsächlichen Gegebenheiten.

Es konnte der Berufung aus den o. a. Gründen in diesem Punkt nicht stattgegeben werden.

C

- Gem. § 7 Abs. 1 EStG 1988 sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt.
- Gem. § 7 Abs. 2 leg. cit. ist der gesamte auf ein Jahr entfallende Betrag abzusetzen, wenn das Wirtschaftsgut im Wirtschaftsjahr mehr als 6 Monate genutzt wird, sonst die Hälfte dieses Betrages.
- Gem. § 8 Abs. 1 leg. cit. beträgt die Absetzung für Abnutzung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude ohne Nachweis der Nutzungsdauer
 - bis zu 4 %, soweit diese unmittelbar der Betriebsausübung eines Land- und Forstwirtes oder Gewerbetreibenden dienen und bis zu 2,5 % oder 2 %, soweit diese den in der Folge genannten Zwecken dienen; dient ein Gebäude zu mindestens 80 % unmittelbar der Betriebsausübung, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 4 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten
 - bis zu 2,5 %, soweit diese unmittelbar dem Betrieb des Bank- und Versicherungswesens sowie unmittelbar dem Betrieb ähnlicher Dienstleistungen (z.B. der Kreditvermittlung)

dienen; dient ein solches Gebäude zu mindestens 80 % dem Kundenverkehr, dann beträgt die Absetzung für Abnutzung für das ganze Gebäude bis zu 4 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten

– bis zu 2 %, soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dienen.

In Doralt, EStG, Kommentar, Band I, § 8 Tz. 23/2 ist ausgeführt, dass die Kanzleiräume eines Steuerberaters dem AfA-Satz von 2 % unterliegen; Sie sind mit Bankgebäuden mit Kundenverkehr nicht vergleichbar, die unterschiedlichen AfA-Sätze sind nicht verfassungswidrig (VwGH 25.10.1994, 14/14/0052, unter Hinweis auf einen Ablehnungsbeschluss des VfGH).

In Anbetracht des angeführten VwGH - Erkenntnisses und der eindeutigen Sachverhaltslage (der Bw. betreibt im berufungsgegenständlichen Gebäude seine Steuerberatungskanzlei) ist ein AfA-Satz von 2 % anzuwenden. Da weder aus der VwGH - Judikatur noch aus der Gesetzesdiktion zu entnehmen ist, dass das Alter des Gebäudes einen Einfluss auf den AfA-Satz für ein als Steuerberatungskanzlei verwendetes Gebäude haben soll, ist auf das diesbezügliche Berufungsvorbringen nicht einzugehen.

Des weiteren ist nun zu klären, ob die 1992 getätigten Arbeiten Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand darstellen. Laut Doralt, a.a.O., § 7 Tz. 26 ist Erhaltungsaufwand grundsätzlich sofort abzugsfähig. Zur Abgrenzung wird dabei auf § 6 Tz. 123 ff verwiesen: Danach dient Erhaltungsaufwand dazu, das Wirtschaftsgut in ordnungsgemäßem Zustand zu erhalten oder in einen solchen zu bringen. Heraltungsaufwand liegt hingegen vor, wenn durch den Aufwand die Wesensart des Wirtschaftsgutes geändert wird (VwGH 2.8.95, 92/13/0197). Laut Tz. 125, a.a.O. ist der Umbau von Gebäudeteilen, die Wohnzwecken dienen, zu Geschäftsräumlichkeiten Heraltungsaufwand (VwGH 15.2.94, 93/14/0175). Laut Tz. 129, a.a.O. liegt auch Heraltungsaufwand vor, wenn Trennwände gesetzt werden, um das Gebäude anders oder besser nutzen zu können (VwGH 23.3.77, 46/75). Laut Tz. 131 a.a.O. ist unter Verweis auf VwGH vom 15.2.94, 93/14/0175 bei Zusammenfallen von Erhaltungsaufwand und Heraltungsaufwand zu unterscheiden: Grundsätzlich gehört der Erhaltungsaufwand, der im Zuge eines Heraltungsaufwandes anfällt, ebenfalls zum Herstellungsaufwand (VwGH 11.5.93, 92/14/0229 und Vorjudikatur). Ist jedoch der Erhaltungsaufwand unabhängig vom Herstellungsaufwand nötig, bleibt der Erhaltungsaufwand sofort abzugsfähig (VwGH 9.6.80, 55/79).

Aus dem vorliegenden Akteninhalt und Berufungsvorbringen ergeben sich keine Hinweise, wonach der Erhaltungsaufwand "ohnehin nötig" gewesen wäre. Vielmehr ist aus dem Berufungsvorbringen ersichtlich, dass das Gebäude erworben (und in der Folge der

berufungsgegenständliche Aufwand getätigt) wurde, um dort die Steuerberatungskanzlei des Bw. zu betreiben. Es ist in der Folge unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 15.2.94, 93/14/0175 (wonach Herstellungsaufwand vorliegt, wenn ein Umbau von Gebäudeteilen, die Wohnzwecken dienen, zu Geschäftsräumlichkeiten stattfindet) davon auszugehen, dass der Umbau der Villa H. in Räumlichkeiten einer Steuerberatungskanzlei (u. a. durch Setzen von Trennwänden) die in der Folge bzw. daneben nötig gewordenen Erhaltungsarbeiten (wie Malerarbeiten u. a.) und dadurch entstandenen Kosten als Herstellungskosten qualifizieren lässt.

Laut Doralt, a.a.O., § 7 Tz. 31 beginnt die AfA mit der Inbetriebnahme. Laut Tz. 35, a.a.O., unterliegt ein im ersten Halbjahr in Betrieb genommenes Wirtschaftsgut der Ganzjahres-AfA. Laut Stellungnahme der BP zum Berufungsvorbringen sei laut Aussage des Bw. anlässlich der Schlussbesprechung ca. die Hälfte der Räumlichkeiten noch in der ersten Jahreshälfte 1992 benutzt worden. Deshalb sei für die andere (erst im 2. Halbjahr benutzte) Hälfte die Halbjahres-AfA gewählt worden. Der Bw. verweist nach Kenntnisnahme dieser Stellungnahme auf sein Berufungsvorbringen. Daraus kann jedoch nicht entnommen werden, dass mehr als die Hälfte des Gebäudes noch im ersten Halbjahr in Betrieb genommen wurde: Wenn ausgeführt wird, dass der "Hauptbürobetrieb" am 20.6.1992 in der Villa H. in Betrieb genommen wurde, der Sekretariatsbetrieb teilweise noch im alten Büro abgeführt wurde, ist nicht ersichtlich, dass der "Hauptbürobetrieb" auch mehr als die Hälfte des Gebäudes beanspruchte. Der Hinweis, dass nur Reklamationen und geringfügige Abschlussarbeiten wie Anpassung von Randleisten etc. erst in der zweiten Jahreshälfte erfolgten, ist in sich nicht schlüssig, da bei Zutreffen dieses Sachverhaltes nicht erklärlich wäre, warum nicht überhaupt der ganze Betrieb bereits im ersten Halbjahr 1992 in der Villa H. geführt wurde (Reklamationen und Anpassen von Randleisten behindern offenkundig einen Steuerberatungskanzleibetrieb nicht so stark, dass er teilweise nicht geführt werden könnte). Allein das Vorbringen, wonach der "Hauptbürobetrieb" noch im ersten Halbjahr 1992 in der Villa H. aufgenommen wurde, kann nach wie vor nicht eindeutig klarmachen, dass der "Hauptbürobetrieb" sich über mehr als die Hälfte des Gebäudes erstreckte. Die "tatsächlichen Gegebenheiten" wie o. a. sprechen nicht für das Berufungsbegehren. Auch der Hinweis in der Berufung, wonach der AfA-Satz "aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung" für das ganze Jahr gegeben werden möge, kann nichts für das Berufungsbegehren bringen, zumal – abgesehen von dem Umstand, dass die AfA sich an den gesetzlichen Vorgaben des § 7 Abs. 2 leg. cit. zu orientieren hat und nicht nach Umständen der "Verwaltungsvereinfachung" – schon allein der Hinweis auf eine AfA über die gesamte Jahresdauer "aus Gründen der

"Verwaltungsvereinfachung" darauf schließen lässt, dass die tatsächlichen Gegebenheiten (wie Nutzung des Wirtschaftsgutes über mehr als 6 Monate) nicht vorliegen, da ansonsten durch erfüllen der legistischen Vorgaben ja der "Ausweg" über die "Verwaltungsvereinfachung" nicht gewählt werden müsste.

Es konnte aus den angeführten Gründen der Berufung hinsichtlich der Nutzung des Wirtschaftsgutes nicht stattgegeben werden.

D

Gem. § 10 a EStG 1988 erhöht sich für ungebrauchte Wirtschaftsgüter der IFB von den nach dem 31.1.1993 und vor dem 1.4.1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten von 20 auf 30 %. Bei Gebäuden erhöht sich der IFB nur von den Herstellungskosten. Weiters ist bei Gebäuden Voraussetzung, dass mit der tatsächlichen Bauausführung nach dem 31.1.1993 begonnen wurde.

Es ist grundsätzlich zu klären, ob die gegenständlichen Wirtschaftsgüter wie in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung ausgeführt "in sich abgrenzbare Teile" betreffen oder zur Bauausführung zu zählen sind.

Es ist in der Folge zu eruieren, was als Bestandteil des Gebäudes zu zählen ist, also der IFB nicht für das Wirtschaftsgut selbst, sondern (bei Vorliegen aller anderen Prämissen) für das Gebäude in Anspruch genommen werden kann.

Der IFB ist seinem Wesen nach eine Zusatzabschreibung, es ist in der Folge durchaus angemessen die Kriterien zur Qualifizierung als Gebäude bzw. als Wirtschaftsgut auch in Kommentaren zu Normen zu suchen, die Abschreibungen betreffen: In Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988 § 8 (Sonderformen der AfA), Tz. 8.2 wird dazu ausgeführt, dass "bloße Bestandteile des Gebäudes, für die keine eigene AfA in Frage kommt" u. a. sind: Elektroinstallationen (VwGH 26.5.1981, 14/3642/80, 14/3888/80), sanitäre Anlagen, Beleuchtungsanlagen (VwGH 1.3.82, 82/14/0156), Heizung, Fußböden samt Belag, Verputz, Außenfassade. – Es ist diesbezüglich hinsichtlich der in der Gegenäußerung zur Stellungnahme angeführten "Halogenlampen, Außenleuchte, Flachspeicher" auf obige Ausführungen zu verweisen. Es erscheint bei Beachtung der o. a. Judikatur als durchaus angemessen, den Flachspeicher unter "Elektroinstallationen bzw. sanitäre Anlagen" bzw. Halogenlampen und Außenleuchte unter "Beleuchtungsanlagen" zu subsumieren, d. h. dass eine Qualifizierung als bloße Bestandteile des Gebäudes und nicht als "in sich abgrenzbare Teile" zu erfolgen hat.

Der Hinweis auf "Einrichtungsgegenstände" braucht nicht näher behandelt werden, da Einrichtungsgegenstände gar nicht in der berufungsgegenständlichen Liste enthalten sind. Die

Positionen Stiegenverkleidung, Fliesenlegerarbeiten, Eternit "fallen offenkundig unter die zitierte Literaturstelle" (sie wurden auch in der Berufungsschrift nicht extra erwähnt) und wird nur der Vollständigkeit halber ausgeführt, dass diesbezüglich ebenso bloße Bestandteile des Gebäudes vorliegen, für die kein IFB in Betracht kommt.

Was nun die mit der Gartenanlage in Zusammenhang stehenden Kosten betrifft (Humusierung, Außenanlagengestaltung, Bepflanzung, Planung der Außenanlage, Asphaltierung) ist auszuführen, dass auch hier untersucht werden muss, ob die Gartenanlage ein Wirtschaftsgut darstellt oder als Teil des Gebäudes anzusehen ist. Doralt, a.a.O., führt dazu in § 6 Tz. 127 aus, dass bei Gebäuden Herstellungsaufwand vorliegt, wenn Wirtschaftsgüter in das Gebäude neu eingebaut werden, die als Teile des Gebäudes anzusehen sind. Da die Thematik "Herstellungskosten" Bedeutung erlangt bei der Feststellung der Bemessungsgrundlage eines Wirtschaftsgutes für die AfA, ist die Anwendung der daraus gewonnenen Ergebnisse auf die berufungsgegenständliche Thematik IFB als Zusatzabschreibung durchaus gerechtfertigt: In Tz. 129 a.a.O. wird als Herstellungsaufwand eines Gebäudes u. a. die Errichtung einer gartenähnlichen Anlage angeführt. Dass dies im berufungsgegenständlichen Fall geschehen ist, lässt sich leicht aus dem Zusammenhang erkennen, wenn allein für die Planung der Außenanlage 160.000,00 S veranschlagt wurden. Weiters wird in Doralt, a.a.O., § 8, Tz. 5/1 unter Verweis auf § 6 Tz. 8 a.a.O. ausgeführt, dass unselbstständige Bestandteile des einheitlichen Wirtschaftsgutes Gebäude gemeinsam mit dem Gebäude abzuschreiben sind. Im § 6 Tz. 8 wird ausgeführt, dass als einheitliches Wirtschaftsgut zu bewerten ist "Gebäude und Gebäudeeinbauten": Erläuternd wird unter Verweis auf VwGH vom 2.8.2000 97/13/0019 ausgeführt, dass zum einheitlichen Gebäude u. a. die Weganlage gehört. Dass die Kosten der Asphaltierung und der Natursteinarbeiten zur Errichtung einer Weganlage bzw. einer Fahrt- und Parkmöglichkeit (die im weitesten Sinn eine "Weganlage" darstellt) anfielen, ist offenkundig. Es ist daher zweifellos hinsichtlich o. a. Positionen, die mit der "Gartenanlage" im Zusammenhang stehen, von einem Teil des Gebäudes auszugehen und nicht von einem eigenen Wirtschaftsgut. Es ist daher auch diesbezüglich der IFB gem. § 10a leg. cit. (wie bei den anderen ad D angeführten Positionen) nicht zu gewähren, da unbestritten die Bauausführung vor dem 31.1.1993 begonnen wurde. Es war aus den angeführten Gründen die Berufung ad D als unbegründet abzuweisen.

E

Gem. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer der

Steuerpflichtige weist nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt.

Gem. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer als Vorsteuerbeträge abziehen: 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. Gem. § 12 Abs. 2 leg. cit. gelten Lieferungen und sonstige Leistungen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a leg. cit. gelten als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen oder sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1-5 des EStG 1988 sind.

Es ist nun grundsätzlich festzuhalten, dass wie o. a. – die Abgabenbehörde I. Instanz den werbeähnlichen Aufwand anlässlich der Veranlagung zur Einkommensteuer 1994 um 25 % kürzte und in der Beilage zur Bescheidbegründung verwies auf die Betriebsprüfung, anlässlich der in den nach Wiederaufnahme der Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide 1992 und 1993 ebenfalls eine 25%ige Kürzung des werbeähnlichen Aufwandes erfolgte, wogegen keine Berufung erhoben worden war. Festgestellt wurde dabei, dass die Aufwandsposition "werbeähnlicher Aufwand" Geschenke an Klienten, Banken, Behörden enthielt.

Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass erfahrungsgemäß auch im Jahr 1994 der selbe Aufwand für Geschenke an Klienten, Banken, Behörden anfiel, also schon aus dem Grund des vergleichbaren Sachverhaltes mit den Vorjahren eine 25%ige Kürzung des werbeähnlichen Aufwandes durchaus den Tatsachen entsprechend erscheint, dies umso mehr, als gegen die bescheidmäßige Erledigung des vergleichbaren Sachverhaltes für die Vorjahre in diesem Punkt kein Rechtsmittel erhoben wurde.

Was nun das Berufungsvorbringen betrifft, dass 1994 in dieser Position hauptsächlich Ausgaben beinhaltet sind, die "Firmenfeiern, Eintragung ins Telefonbuch etc." betreffen, so ist dem grundsätzlich entgegen zu halten, dass lediglich eine 25%ige Kürzung stattfand, also abzugsfähiger Aufwand durch den verbliebenen "Rest" von 75 % gedeckt ist, worin grundsätzlich Aufwendungen wie "Ausgaben für Eintragung ins Telefonbuch, Firmenfeiern" enthalten sind. Bezuglich der Position "Firmenfeiern" ist – wie oben – auszuführen, dass wohl nicht erst 1994 Firmenfeiern stattfanden, also erfahrungsgemäß die Aufwendungen für derartige Feiern auch in den Vorjahren anfielen. Es ist – wie ebenfalls o. a. - dieser Aufwand demzufolge im 75%igen "Rest" der erklärten Betriebsausgaben enthalten.

Da die Berufungsausführungen keine schlüssigen Hinweise lieferten, wonach die berufungsgegenständliche Kürzung der erklärten Betriebsausgaben um 25 % hinsichtlich einer

Repräsentationskomponente unzutreffend wäre, konnte der Berufung ad E aus o. a. Gründen nicht stattgegeben werden. Es ist darauf hinzuweisen, dass bei Beachtung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 die Vorsteuerkürzung betreffend des gekürzten Betrages von 25 % zu Recht erfolgte und ist die Berufung auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

F

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

Es ist nun zu untersuchen, ob die berufungsgegenständlichen Aufwendungen zufolge Bürgschaftsübernahme als Betriebsausgaben zu qualifizieren sind.

Laut VwGH vom 23.10.90, 90/14/0080 sind Aufwendungen aus einer Bürgschaftsübernahme abzugsfähig, wenn die Bürgschaftsübernahme betrieblich veranlasst war.

Laut VwGH vom 20.4.93, 92/14/0232 gehört das Eingehen einer Bürgschaftsverpflichtung bei einem Steuerberater in der Regel nicht zu seinen beruflichen Obliegenheiten. Kann er aber den Klienten nur durch Bürgschaftsübernahme gewinnen oder halten, dann ist die Übernahme betrieblich veranlasst (VwGH 21.3.96, 95/15/0092), wobei die Bürgschaftsübernahme fremd-üblich sein muss (VwGH 30.9.99, 97/15/0101).

Wie aus dem Berufungsvorbringen zu entnehmen ist, war das Stammkapital der HandelsgmbH, deren Geschäftsführerin die Klientin des Bw. war, durch Anfangsverluste aufgebraucht, weshalb die Gesellschaft in weiterer Folge versuchte, durch Clubbingveranstaltungen "das Unternehmen zu retten". Der Bw. sei also die Bürgschaft "zur Aufrechterhaltung seiner Klientin" eingegangen: Aus dem Textzusammenhang ist zu entnehmen, dass der Bw. die Bürgschaft übernahm, um die wirtschaftliche Existenz seiner Klientin insoweit "aufrecht zu erhalten", als sie durch die Möglichkeit des Weiterbestehens der GmbH, deren Geschäftsführerin sie war, in der Lage war, Einkünfte zu erzielen. D. h., dass als Motiv zur Bürgschaftsübernahme die Rettung bzw. Konsolidierung der wirtschaftlichen Lage der GmbH, deren Geschäftsführerin die Klientin war, zu sehen ist, und nicht das Ziel, dass der Bw. sie als Klientin gewinnen oder halten könne. Das Ziel, sie als Klientin zu gewinnen oder zu halten könnte nämlich im Sinne der o. a. VwGH- Judikatur nur dahingehend interpretiert werden, dass eine etwaige Bürgschaftsübernahme als "Werbung" des Steuerberaters zur Gewinnung einer neuen Klientin unternommen wird, bzw. das Ziel hat sie zu motivieren, weiterhin seine Klientin zu bleiben. Im berufungsgegenständlichen Fall jedoch ist der Sachverhalt keineswegs so gestaltet, dass der Bw. die Bürgschaft übernahm um der Klientin Avancen zu machen, weiterhin seine Dienste in Anspruch zu nehmen. Die Umstände waren vielmehr so gestaltet, dass der Bw. die Bürgschaft übernahm, um dem Unternehmen, dessen Geschäftsführerin

seine Klientin war, zu helfen, das wirtschaftliche Überleben zu sichern.

Es kann laut obigen Ausführungen keine Anerkennung des berufungsgegenständlichen Aufwandes als Betriebsausgabe erfolgen, weshalb die Berufung auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen ist.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 10.°Dezember 2003