



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Ditachmair & Partner Steuerberatung KEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Steyr betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1993 bis 1995 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben betragen:

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1993	Einkommen	439.085 S	Einkommensteuer	128.330 S
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				9.326,10 €
1994	Einkommen	561.617 S	Einkommensteuer	118.418 S
festgesetzte Einkommensteuer (Abgabenschuld)				8.605,77 €
1995	Einkommen	9.375 S	Einkommensteuer	-1.026 S
festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-74,57 €

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

Die Abgabenfestsetzung erfolgt zudem gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs

Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Unternehmensberater und erklärte in den berufungsgegenständlichen Jahren 1993 bis 1995 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 418.556,00 S (1993), -95.487,00 S (1994), -86.685,00 S (1995) und sonstige Einkünfte in Höhe von 221.912,00 S (1994, Veräußerung GmbH-Anteil).

Das Finanzamt veranlagte mit Ausnahme des Jahres 1994 (Nichtanerkennung des Hälftesteuersatzes gemäß § 37 EStG 1988) die obigen Einkünfte erklärungsgemäß und setzte die Umsatzsteuer entsprechend den Erklärungen fest (endgültige Bescheide vom U, E 93: 11. April 1995, U, E 94: 17. April 1997, U95: 15. Mai 1997, E 95: 27. Juni 1997).

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 1993 bis 1995 traf der Betriebsprüfer im Wesentlichen folgende Feststellungen:

Gebäude O-Weg 27 (Tz 38):

Das Haus O-Weg 27 sei 1993 (Planung) bzw. 1994 (erste Baumaßnahmen) umgebaut und wesentlich vergrößert worden. Durch die Umbauten (Versetzen von Wänden, Fenstern und Türen) sei die Wesensart des Gebäudes verändert worden, sodass die Aufwendungen Herstellungskosten darstellten (Wegfall der Zehntelabsetzung). Eine Berücksichtigung der AfA sei nur für jenen – Ende des Jahres 1995 in Verwendung genommenen – Teil (Top A, Top D, Top J: 32,84 % des gesamten Objektes) möglich. Der zugesicherte Landeszuschuss in Höhe von 2.004.948,00 S entfalle lediglich auf den alten Gebäudeteil; die AfA- und IFB-Bemessungsgrundlage werde daher 1995 um 354.457,00 S, 1996 um 1.650.491,00 S gekürzt. Die Bescheide seien aus folgenden Gründen vorläufig erlassen worden: im Zeitpunkt der Betriebsprüfung seien große Teile des Gebäudes leer gestanden, der Abgabepflichtige habe eine künftige 100%ige eigenbetriebliche Nutzung geltend gemacht, aufgrund der

baulichen Ausführung einzelner Gebäudeteile (mehrere Wohneinheiten vorhanden, eine davon befristet vermietet, laut Abgabepflichtigen eigenbetriebliche Verwendung nach Ablauf des Mietvertrages) erscheine jedoch eine außerbetriebliche Verwendung wahrscheinlich.

AfA	S
Aktivierung Baukosten 1993 wie bisher	210.000,00
Aktivierung Baukosten 1994 wie bisher	2.337.071,00
Aktivierung Baukosten 1995 wie bisher	2.587.514,00
Aktivierung 1995 laut BP (bisher Zehntelabsetzung)	354.457,00
Fehler Rechnungen N.H. (bisher 315.380,00 – lt. BP 210.215,00)	-105.165,00
bisher abgezogener Zuschussanteil, der auf Aktivierung 1996 entfällt	1.650.491,00
RBW 30.6.1995 aus Ankauf Gebäude (Aktivierungen 1990 - 1992)	851.272,00
	7.885.640,00
davon 32,84 % (Top A, D und J) genutzt ab dem 2. Halbjahr 1995	2.589.644,00
1,5 % (Halbjahres-AfA) 1995 laut BP	38.845,00
AfA 1995 für Aktivierungen 1993 - 1995 bisher	131.557,00
AfA laut BP	-38.845,00
	92.712,00
AfA 2. Halbjahr 1995 für Aktivierungen 1990/1992 bisher	15.275,00
Gewinnerhöhung 1995 laut BP	107.987,00
IFB	
Summe aktivierte Baukosten bis 30.4.1995	1.403.109,00
Anteil, wofür Landeszuschuss zugesichert wurde	-25.000,00
Bemessungsgrundlage IFB 15 % laut BP	1.378.109,00
Summe aktivierte Baukosten 1.5. - 31.12.1995	3.438.645,00
Anteil, wofür Landeszuschuss zugesichert wurde	-329.457,00
Bemessungsgrundlage IFB 9 % laut BP	3.109.188,00

IFB 1995 gesamt bisher	518.114,00
IFB Anschaffung Computer unverändert wie bisher	-9.166,00
IFB Baukosten bis 30.4.1995 – 1.378.109,00 x 15 %	-206.716,00
IFB Baukosten bis 31.12.1995 – 3.109.188,00 x 9 %	-279.827,00
Gewinnerhöhung 1995 laut BP	22.405,00

Verkauf GmbH-Anteil (Tz 41):

1994 habe der Bw. einen Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des GmbH-Anteiles an der F-GmbH in Höhe von 221.912,00 S (Abzugsposten: 139.964,73 S Ausgleich Verrechnungskonto St., 5.623,00 S anteilige Begräbniskosten Edith K.) erklärt. Der – nicht den GmbH-Anteil des Bw. betreffende – Ausgleich des Verrechnungskontos sei wegen des persönlichen Naheverhältnisses zur verstorbenen Gesellschafterin geleistet worden. Diese Vorgangsweise halte einem Fremdvergleich nicht stand; eine Kürzung des Veräußerungsgewinnes sei daher nicht anzuerkennen.

	1994
Veräußerungsgewinn bisher	221.912,00
Ausgleich Verrechnungskonto	139.965,00
Anteilige Begräbniskosten	5.623,00
Veräußerungsgewinn lt. BP	367.500,00

Das Finanzamt nahm das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ entsprechend den Feststellungen des Betriebsprüfers für die Jahre 1993 bis 1995 endgültige Umsatzsteuerbescheide und vorläufige Einkommensteuerbescheide (Bescheide vom 5. Dezember 1997 – U, E 93, 9. Dezember 1997 – U, E 94, 95).

Gegen diese Bescheide erhob der Bw. durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 30. Jänner 1998 innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist Berufung, beantragte eine vorläufige Veranlagung für einen Zeitraum von sieben Jahren (Tz 38), sowie die Anerkennung von Werbungskosten in Höhe von 139.965,00 S (Tz 41) und ersuchte um die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Begründend führte er im Wesentlichen aus, die Umsetzung des Konzeptes Haus S. (Tz 38) nehme einen Zeitraum von rund sieben Jahren in Anspruch. Dies sei auch von der Betriebsprüfung zugesagt worden.

Der unter sonstige Einkünfte ausgewiesene Verkauf des GmbH-Anteiles (Tz 41) enthalte eine Abzugspost in Höhe von 139.965,00 S, welche nachweislich zur Freimachung der GmbH-Verbindlichkeiten übernommen worden sei, um einen Verkauf überhaupt zu ermöglichen. Es sei daher der Nachweis der betrieblichen Veranlassung ausreichend erbracht.

In seiner Stellungnahme zur Berufung führte der Betriebsprüfer im Wesentlichen aus:

Gebäude O-Weg 27 (Tz 38):

Der Bw. habe 1994 damit begonnen, ein von ihm 1990 erworbenes Gebäude vollständig umzubauen. Das Bauansuchen habe ua. auf Neu-, Aus- und Umbaumaßnahmen zur Errichtung von Wohnungen und Büros gelautet. In dem neu entstandenen Gebäudekomplex habe der Bw. nunmehr seinen Betrieb untergebracht. Weiters beinhalte das Gebäude Wohneinheiten, die für eine spätere Vermietung geeignet seien. Der Bw. habe dafür auch Wohnbauförderung in Anspruch genommen. Eine Wohneinheit sei zum Zeitpunkt der Prüfung bereits vermietet worden, die übrigen Wohnungen bzw. die nicht dem Betrieb dienenden Gebäudeteile seien im Prüfungszeitraum noch leer gestanden. Laut Bw. handle es sich nur um eine kurzfristige Vermietung, die für die Beurteilung, ob Betriebsvermögen vorliege, nicht schädlich sei. Er beabsichtige im Übrigen, das Gebäude in Zukunft im Rahmen seines Projektes Haus S. zur Gänze betrieblich zu verwenden. Diese Argumente seien nicht grundsätzlich von der Hand zu weisen gewesen; es sei deshalb vereinbart worden, die Einkommensteuerbescheide vorläufig zu erlassen. Eine Zusage der Betriebsprüfung über eine vorläufige Bescheiderlassung über einen Zeitraum von sieben Jahren sei entgegen den Berufungsausführungen nicht erfolgt.

Zwischenzeitlich habe der Bw. mit Ausnahme der Wohnung Top A alle Wohneinheiten für zumindest drei Jahre für Wohnzwecke vermietet (Vertrag H. vom 10. Juni 1997 – Top B; Verträge L., B., P., M., A. vom 1. Oktober 1997 – Top C, D, E, F, H, I, J). In den Mietverträgen sei vereinbart, dass der Mietgegenstand nur für Wohnzwecke genutzt werden dürfe. Die Eignung dieser Gebäudeteile als Betriebsvermögen sei somit überhaupt weggefallen. Die Wohnung Top A – laut Bw. für "freie Mitarbeiter" des Betriebes vorgesehen – sei zum Zeitpunkt der Prüfung noch leer gestanden. Die bauliche Gestaltung habe den übrigen Wohnungen entsprochen, sodass sie objektiv gesehen eher für Wohnzwecke als für Betriebszwecke geeignet erscheine. Die Wohnung Top G sei nach Auskunft des Bw. bereits zum Zeitpunkt der Prüfung Manfred M. zur Verfügung gestanden; das Mietentgelt habe angeblich in Leistungen, des Mieters für den Betrieb des Bw. bestanden. Es seien sämtliche als Wohnungen konzipierte Gebäudeteile nunmehr in irgendeiner Form vermietet und stünden daher dem Betrieb nicht zur Verfügung. Lediglich der (geplante und in der Form errichtete)

Verwaltungs- und Seminarbereich werde betrieblich verwendet und sei daher Betriebsvermögen. Die neun Wohnungen seien hingegen dem Privatvermögen zuzurechnen. Die Befristung der Mietverträge auf drei Jahre vermöge an dieser Beurteilung nichts zu ändern. Der Investitionsfreibetrag könne daher nur für den betrieblich verwendeten Teil in Anspruch genommen werden. Der AfA-Satz für den privat genutzten Teil bestimme sich nach § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung lägen nunmehr die Voraussetzungen für eine verlässliche Beurteilung der Gebäudeteile als Betriebs- bzw. Privatvermögen vor; die Bescheide könnten nach Maßgabe der im Anhang angeführten Änderungen endgültig erlassen werden.

Verkauf GmbH-Anteil (Tz 41):

Der Bw. sei Gesellschafter der F-GmbH mit einer Einlage von 375.000,00 S gewesen. Seine Lebensgefährtin Edith K. habe die verbleibende Einlage auf das Stammkapital der Gesellschaft in Höhe von 500.000,00 S gehalten; sie sei auch mit der Geschäftsführung betraut gewesen. 1994, nach dem Tod von Edith K., habe der Bw. gemeinsam mit dem Sohn von Edith K., Hannes K., die Gesellschaftsrechte um einen Abtretungspreis von insgesamt 1.100.000,00 S veräußert; 75 % des Veräußerungserlöses seien auf den Bw. und die restlichen 25 % auf Hannes K. entfallen. Im Zuge der Abtretung der Gesellschaftsanteile habe der Bw. Zahlungen in Höhe von insgesamt 139.964,73 S an die Gesellschaft geleistet als Ausgleich für das aushaftende Verrechnungskonto von Edith K. Diesen Betrag habe er als Werbungskosten bei der Ermittlung der sonstigen Einkünfte abgezogen. Laut Bw. habe er diese Zahlung geleistet, damit der Verkauf der Gesellschaftsanteile überhaupt habe erfolgen können. Hannes K. als Erbe des Gesellschaftsanteiles sei trotz unbedingter Erbserklärung nicht bereit gewesen, diese Nachlassverbindlichkeiten zu bestreiten. Schriftliche Unterlagen zum Beweis des geschilderten Sachverhaltes seien nicht vorgelegt worden. Der Bw. habe bislang keine diesbezüglichen Forderungen an den Erben des Gesellschaftsanteiles und damit Zahlungsverpflichteten erhoben. Der Bw. habe ohne rechtliche Verpflichtung Zahlungen für seine verstorbene Lebensgefährtin bzw. für deren Sohn übernommen. Diese Vorgangsweise halte einem Fremdvergleich nicht Stand und sei in der persönlichen Lebensführung des Bw. begründet. Werbungskosten im Sinn des § 16 EStG 1988 lägen daher nicht vor.

In seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers führte der Bw. mit Schriftsatz vom 29. Mai 1998 ergänzend aus:

Gebäude O-Weg 27 (Tz 38):

Es handle sich beim Haus S. (Anlage 1) um ein langfristiges Projekt, welches an die Grenzen der Finanzierbarkeit einer einzelnen Person gehe. Im Zuge der geplanten Expansion des Unternehmens des Bw. (AAW) sei der Investitionsrahmen für das Haus S. gerechtfertigt erschienen. Das Haus sei so konzipiert worden, dass es notfalls auch in Wohneinheiten vermietet werden könne. In der Entwicklungsphase werde durch die Vermietung von Wohnungen ein Mietertrag und damit ein Finanzierungsbeitrag für das Projekt erwirtschaftet. Für die Unternehmensentwicklung sei eine vorläufige Veranlagungsfrist von sieben Jahren (1997 bis 2001) erbeten worden, was ein realistischer Zeitrahmen sei. Geplant sei eine interdisziplinäre unternehmerische Vernetzung von verschiedenen Professionen, um als kompetenter Ansprechpartner des Wirtschaftslebens aufzutreten. Für diesen Zweck sei das Haus ausgerichtet worden und werde bereits für Seminaraktivitäten verwendet (Anlage 2). Durch geplante Aktivitäten werde das Top G bereits zusätzlich betrieblich verwendet. Eine Kabelkanal-Verbindung mit allen Büroräumen sei bereits hergestellt (vgl. VwGH 15.3.1995, 92/13/0271). Die vorliegenden Mietverträge seien auf längstens drei Jahre abgeschlossen worden und stellten eine vorläufige Vermietung dar (Mietvertragsmuster Anlage 3). Mit Ausnahme des Top H seien alle Einheiten für eine betriebliche Verwendung vorgesehen; je nach Auftragseingang bei der AAW erfolge eine Nutzung für geschäftliche Zwecke. Eine Mitbenutzung der Seminarraumeinrichtung (Sauna) sei nur in der oben erwähnten Übergangsphase möglich und könne jederzeit widerrufen werden (siehe Mietvertrag).

Unter Berücksichtigung der vorliegenden Umstände seien von den insgesamt 956,52 m² Nutzfläche lediglich 144,60 m² für eine langfristige Vermietung vorgesehen. Dies entspreche 16 % der Gesamtfläche und sei nach herrschender Lehre bei Inanspruchnahme des IFB und Beurteilung der Nutzungsdauer des Gebäudes zu vernachlässigen.

Verkauf GmbH-Anteil (Tz 41):

Nach § 16 EStG 1988 seien Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Die Abdeckung eines Verrechnungskontos durch den Hauptgesellschafter einer GmbH kurz vor Verkaufsabschluss eines GmbH-Anteiles stelle in diesem Sinne Werbungskosten dar. Sowohl die fGmbH (Käuferin) als auch deren steuerlicher Vertreter Mag. Norbert S. könnten den Sachverhalt bestätigen. Der Hinweis auf den Fremdvergleich gehe ins Leere; es habe eine Veräußerung stattgefunden, die zu einem Ertrag geführt habe. Jede Veräußerung eines GmbH-Anteiles, deren Erlös über dem Stammkapital liege, sei in der heutigen Zeit eine Seltenheit. Die Übernahme der Verbindlichkeiten sei daher nicht in einem Naheverhältnis zur verstorbenen Lebensgefährtin bzw. deren Sohn begründet, sondern in der Natur des Rechtsgeschäftes.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Juli 1998 (Begründung vom 3. August 1998) änderte das Finanzamt beim ersten Berufungspunkt (Tz 38) entsprechend der Stellungnahme der Betriebsprüfung die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 und 1995 und erklärte diese für endgültig, mit Endgültigerklärung vom 23. Juli 1998 erfolgte eine entsprechende Änderung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1993; den zweiten Berufungspunkt (Tz 41) wies das Finanzamt als unbegründet ab.

Mit Schriftsatz vom 30. Oktober 1998 ersuchte der Bw. innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist um Vorlage seiner Berufung – nunmehr lediglich gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1995 – an die Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung.

Im Zuge einer Besprechung vor dem UFS am 12. November 2003 zog der steuerliche Vertreter des Bw. den Berufungspunkt Tz 40 (auf den daher im Sachverhalt nicht eingegangen worden ist) sowie den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Mit Schreiben vom 30. April 2004 übermittelte der Bw. die Unterlagen hinsichtlich des Gebäudes O-Weg 27 (Raumaufteilung, Nutzungszuordnung, Baupläne).

Anlässlich einer Besprechung vor dem UFS am 12. Mai 2004 erläuterte der Bw. die Nutzung der öffentlichen Räumlichkeiten: Bei dem Hauptraum (80,70 m²) handle es sich um einen zweiten Seminarraum mit Seminarküche, die bei betrieblichen Veranstaltungen verwendet werde; dazu gehöre noch das WC (1,50 m²) und die Dusche (1,50 m²). Zu diesen Räumlichkeiten hätten die Mieter keinen Zutritt (eigener Schlüssel). Das Gleiche gelte für das Buffet im Keller (12,00 m²). Das Buffet werde nur bei Seminaren und Veranstaltungen ausschließlich von der AAW benutzt. Zu den restlichen Räumlichkeiten im Ausmaß von 20,20 m² hätten zwar die Mieter Zugang; tatsächlich werde dieser Bereich zu 95 % von der AAW genutzt. Bei mehrtägigen Seminaren sei eine Nutzung der Sauna und der dazugehörigen Räumlichkeiten durch die Seminarteilnehmer üblich. Auch bei eintägigen Seminaren stehe die Sauna den Seminarteilnehmern zur Verfügung.

In seiner Stellungnahme vom 27. Mai 2004 führte das Finanzamt im Wesentlichen aus, gegen die Zuordnung von Top A zum Betriebsvermögen bestünden keine Bedenken, da sich aufgrund einer Besichtigung am 26. Mai 2004 der vom Bw. geschilderte Sachverhalt bestätigt habe. Hinsichtlich der Räumlichkeiten des Top K hätten sich ebenfalls die Angaben des Bw. über die Flächennutzung als richtig erwiesen; die für eine Mitbenutzung durch die Mieter vorgesehene Fläche betrage somit nur 20,20 m². Eine fast ausschließlich betriebliche Nutzung des Saunabereiches könne jedoch nicht nachvollzogen werden, zumal eine anteilige Verrechnung der Betriebskosten an die Mieter erfolge.

Mit Schriftsatz vom 14. Juni 2004 ersuchte der Bw., den Investitionsfreibetrag entsprechend den beigelegten Anlagenverzeichnissen 1993 bis 1995 mit 54.189,00 S (1993), 281.489,00 S (1994) und 367.459,00 S (1995) zu berücksichtigen und führte ergänzend aus, die Betriebskosten der Entspannungsräume (Top K) seien in der betrieblichen Aufwandsrechnung der AAW erfasst. Aufgrund von Vereinbarungen mit einzelnen Mietern seien lediglich Stromkostenanteile für den Saunagenerator im Zuge des allgemeinen Hausstroms zur Weiterverrechnung möglich. Diese vertragliche Vereinbarung habe aber nichts mit den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen der Nutzung zu tun. Die Fläche der Sauna betrage lediglich 1,60 m². Der Zugang, WC und Dusche werde vor allem für den 100 % betrieblichen Seminarbereich genutzt.

Zusammengefasst ergibt sich aufgrund der vorgelegten Unterlagen und der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens folgender Sachverhalt:

Gebäude O-Weg 27 (Tz 38):

Das Unternehmen des Bw. (AAW) beschäftigt sich mit Unternehmensberatung, Managementtraining, Lebens- und Sozialberatung sowie mit dem Handel mit Produkten für Zeitmanagement. Im berufungsgegenständlichen Gebäude werden Seminare und Veranstaltungen abgehalten.

Den mit Schreiben vom 30. April 2004 vorgelegten Unterlagen ist Folgendes zu entnehmen:

Gebäude	Einheit	Baujahr	Nutzfläche m²	Bauphase	Zuordnung s = Selbst. Tätigkeit v = Vermietung
Top A	Büro EG	1995	61,20	1	s
Top B	Büro/Wohnung OG	1995	101,10	1	v
Top C	Büro/Wohnung DG	1995	66,90	1	v
Top D	Büro/Wohnung EG	1911,1958,1997	61,68	2	v
Top E	Büro/Wohnung EG	1911,1958,1997	66,12	2	v
Top F	Büro/Wohnung OG	1911,1958,1997	58,25	2	v
Top G	Büro OG	1911,1958,1997	74,99	2	s
Top H	Büro/Wohnung DG	1911,1958,1997	55,05	2	v
Top I	Büro/Wohnung DG	1911,1958,1997	85,22	2	v
Top J	Büro EG	1995	127,90	1	s

Öffentl. Räume	1995	154,10	1	s
Garage AAW	1995	19,98	1	s
Garage	1995	17,94	1	v
Keller/Buffet	1995	12,00	1	s
Gesamt m²		962,43		

Nach der Aufstellung des Bw. beinhalten die öffentlichen Räumlichkeiten im Ausmaß von 154,10 m² folgende Einheiten:

Nutzung	gelegen in	Fläche in m ²
Hauptraum	Top K	80,70
WC	Top K	1,50
Dusche	Top K	1,50
Vorraum	Top K	2,40
Sitzhöhle	Top K	9,10
WC-Sauna	Top K	1,20
WC-Dusche	Top K	0,90
Sauna	Top K	1,60
Sauna-Vorraum	Top K	5,00
Seminarraum	Top J	48,60
WC-Seminarraum	Top J	1,60
Gesamt		154,10 *)

*) Die Gesamtfäche der im Top K gelegenen Räume beträgt 103,90 m². Die im Top J befindlichen öffentlichen Räume im Ausmaß von 50,20 m² sind nicht beim Top J berücksichtigt.

Der Bw. hat einen Mietvertrag vom 10. Juni 1997 (Top B) als Muster für die anderen Mietverträge vorgelegt. Daraus ist ersichtlich, dass die Mietverträge befristet abgeschlossen worden sind.

Die Verwendung der Wohnung, von Teilen derselben oder des Zubehörs, zu einem anderen Zweck, als zu dem diese vermietet wird, ist ausgeschlossen (Punkt 12).

Besondere Vereinbarungen: Die Benützung der Kellerräume und des Seminarraumes ist den Mietern nicht erlaubt. Die Dampfsauna mit Dusche und Fußwasserbecken darf von den

Mietern – gegen Bezahlung bei den anteiligen Betriebskosten – bis auf einseitigen Widerruf des Vermieters benutzt werden (Punkt 26).

Der Betriebsprüfer hat in seiner Stellungnahme zur Berufung (ersichtlich aus den Beilagen) bei der Aufteilung der Nutzflächen die jeweils einem Zweck dienenden Gebäudeteile direkt zugeordnet. Gemischt genutzte Flächen (insbesondere der im Kellergeschoss liegende Sauna- und Erholungsbereich – Top K – im Ausmaß von 103,90 m²) blieben unberücksichtigt. Danach ergibt sich laut Betriebsprüfung folgendes Bild: Die Wohnungen Top A, B, C, D, E, F, G, H und I sowie die Garage (links) im Ausmaß von insgesamt 651,68 m² (76,80 %) wurden dem Privatvermögen, die Wohnung Top J und die Garage (rechts) im Ausmaß von insgesamt 197,00 m² (23,20 %) wurden dem Betriebsvermögen zugeordnet.

Verkauf GmbH-Anteil (Tz 41):

Der Bw. war mit einer Einlage von 375.000,00 S (75 %), seine Lebensgefährtin Edith K. mit einer Einlage von 125.000,00 S (25 %) an der F-GmbH beteiligt.

Nach dem Tod von Edith K. verkauften der Bw. und der Sohn von Edith K., Hannes K., (Erbe durch unbedingte Erbserklärung) ihre Geschäftsanteile an die I-GmbH zu einem Abtretungspreis von 1.100.000,00 S (Notariatsakt vom 28. Februar 1994). Das Verrechnungskonto von Edith K. war zum Zeitpunkt des Verkaufes mit 139.964,73 S negativ. Der Bw. glich dieses Verrechnungskonto mit Überweisungen am 11. Februar 1994 und 28. Februar 1994 aus.

Im Abtretungsvertrag vom 28. Februar 1994 wurde Folgendes vereinbart:

Der übernehmende Gesellschafter erwirbt diese Geschäftsanteile mit allen Rechten und Pflichten, die den abtretenden Gesellschaftern der Gesellschaft sowie den Mitgesellschaftern gegenüber zustehen beziehungsweise obliegen. Er erklärt den Gesellschaftsvertrag in der derzeit geltenden Fassung zu kennen und sich allen seinen Vereinbarungen zu unterwerfen, ferner die abtretenden Gesellschafter hinsichtlich der von ihnen übernommenen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten aus dem Gesellschaftsverhältnis, die in diesem Vertrag ausdrücklich übernommen werden, klag- und schadlos zu halten (Punkt 3).

Die abtretenden Gesellschafter haften dafür, dass die vertragsgegenständlichen Geschäftsanteile ihr unbeschränktes Eigentum darstellen und nicht mit irgendwelchen Rechten Dritter belastet sind. Sie verpflichten sich, etwa auftretende, noch von ihnen zu vertretende Verbindlichkeiten unverzüglich zu berichtigen und den übernehmenden Gesellschafter diesbezüglich klag- und schadlos zu halten. Sie erklären ferner, dass neben den dem übernehmenden Gesellschafter bekannten Bestimmungen des

Gesellschaftsvertrages keinerlei Vereinbarungen oder Beschlüsse der Gesellschafter bestehen, die mit den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteilen verbundenen Mitgliedschaftsrechte beeinflussen (Punkt 4).

Die vom Bw. zum Thema der Verkaufsverhandlungen namhaft gemachten Zeugen Horst I. und Mag. Norbert S. haben telefonisch mitgeteilt, dass sie sich an die Details nicht mehr erinnern könnten; seitens des Bw. wurde daher auf eine Zeugeneinvernahme verzichtet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gebäude O-Weg 27 (Tz 38):

Investitionsfreibetrag:

Gemäß § 10 Abs. 1 EStG 1988 kann der Steuerpflichtige bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag von höchstens 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gewinnmindernd geltend machen.
(BGBl. Nr. 400/1988).

Der Investitionsfreibetrag beträgt von den nach dem 31. Jänner 1993 und vor dem 1. April 1994 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 30 %, von den nach dem 31. März 1994 und vor dem 1. April 1995 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 15 % (§ 10 a EStG 1988 idF BGBl. Nr. 253/1993), von den nach dem 30. April 1995 anfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten höchstens 9 % (BGBl. Nr. 297/1995 ab 5. Mai 1995).

Gemäß § 10 Abs. 3 EStG 1988 darf für Gebäude der Investitionsfreibetrag nur insoweit geltend gemacht werden, als sie unmittelbar dem Betriebszweck dienen oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt sind.

Ob ein Gebäude unmittelbar dem Betriebszweck dient, ist nach seiner sachlichen Zweckbestimmung im Betrieb zu beurteilen (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar Band I, § 10 Tz 41). Ein Gebäude dient (nur) dann unmittelbar dem Betriebszweck, "wenn es von seiner Funktion her jene Tätigkeit(en) ermöglicht, die der Betrieb nach seinem Hauptzweck zur Erzielung der Betriebseinnahmen entfaltet" (VwGH 6.5.1980, 0442/79).

Wird das Gebäude zu (mehr als) 80 % betrieblich und zu (höchstens) 20 % privat genutzt, so kann trotz der untergeordneten Bedeutung der privaten Nutzung der Investitionsfreibetrag nicht von den gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten geltend gemacht werden, sondern vielmehr nur vom Ausmaß der betrieblichen Nutzung (VwGH 14.9.1993, 93/15/0135). Dies ergibt sich schon aus dem Gesetzeswortlaut, nach dem der Investitionsfreibetrag nur

insoweit zusteht, als das Gebäude unmittelbar dem Betriebszweck dient. Es wird daher auf das Ausmaß der betrieblichen Nutzung abgestellt (Prodinger, Der IfB bei vermieteten Gebäuden, ÖStZ 1995, S 325).

Das Unternehmen des Bw. (AAW) beschäftigt sich mit Unternehmensberatung, Managementtraining, Lebens- und Sozialberatung sowie mit dem Handel mit Produkten für Zeitmanagement. Im berufungsgegenständlichen Gebäude werden Seminare und Veranstaltungen abgehalten.

Hinsichtlich der Nutzungszuordnung in der Bauphase 1 (Berufungszeitraum) ist lediglich ein im Top K gelegener Bereich im Ausmaß von 20,20 m² (Vorraum 2,40 m², Sitzhöhle 9,10 m², WC-Sauna 1,20 m², WC-Dusche 0,90 m², Sauna 1,60 m², Sauna-Vorraum 5,00 m²) strittig.

Zu diesen Räumlichkeiten haben die Mieter zwar Zugang; tatsächlich wird dieser Bereich aber zu 95 % von der AAW genutzt, dies vor allem bei mehrtägigen Seminaren durch die Seminarteilnehmer. Auch bei eintägigen Seminaren steht es den Teilnehmern (meist nach Beendigung des Seminares) frei, die Sauna und die Nebenräume zu benutzen.

Zieht man den Unternehmensgegenstand in Betracht, sind die oben angeführten Argumente nicht von der Hand zu weisen. Geht man weiters davon aus, dass bei einer Gesamtfläche in der Bauphase 1 von 561,12 m² die strittigen Flächen nur 3,59 % ausmachen, bestehen seitens des UFS keine Bedenken hier eine insgesamte betriebliche Zuordnung vorzunehmen.

Nach Ansicht des UFS sind daher folgende Gebäudeteile im Gesamtausmaß von 375,18 m² als unmittelbar dem Betriebszweck dienend anzusehen: Top A – Büro Bw. (61,20 m²), Top J – Büro AAW (127,90 m²), öffentliche Räume (154,10 m²), Garage (19,98 m²), Buffet – Keller (12,00 m²).

Für diese Gebäudeteile (66,86 % der Gesamtnutzfläche) steht aus den dargelegten Gründen ein Investitionsfreibetrag zu: 42.118,00 S (1993), 256.796,00 S (1994), 336.975,00 S (1995). Die Berechnung erfolgte aus den Werten der vorgelegten Anlagenverzeichnissen mit dem oben ermittelten Prozentsatz.

Entsprechend den Sachverhaltsfeststellungen werden folgende Gebäudeteile im Gesamtausmaß von 185,94 m², die im Berufungszeitraum (Bauphase 1) zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verwendet wurden, dem Privatvermögen zugeordnet: Top B (101,10 m²), Top C (66,90 m²), Garage (17,94 m²).

Für diese Gebäudeteile (33,14 % der Gesamtnutzfläche) ist kein Investitionsfreibetrag zu gewähren.

Absetzung für Abnutzung:

Gemäß § 8 Abs. 1 EStG 1988 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; 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 (BGBl. Nr. 400/1988).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 kann bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5 % der Bemessungsgrundlage als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden (BGBl. Nr. 400/1988).

Entsprechend der oben durchgeführten Zuordnung der einzelnen Gebäudeteile dienen insgesamt 375,18 m² (66,86 %) unmittelbar der Betriebsausübung, während 185,94 m² (33,14 %) der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen.

Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten stellen sich entsprechend der Stellungnahme der Betriebspprüfung (Beilage 3), vermindert um die anteilige Förderung und adaptiert auf obige Prozentsätze wie folgt dar:

AK/HK	gesamt	Förderung	verminderte AK/HK
AK	983.684,00	-231.772,00	751.912,00
HK 1990	27.162,00	-6.416,00	20.746,00
HK 1992	7.482,00	-1.804,00	5.678,00
HK 1993	210.000,00	-49.522,00	160.478,00
HK 1994	2.337.071,00	-550.359,00	1.786.712,00
HK 1995	4.946.917,00	-1.165.075,00	3.781.842,00
AK/HK gesamt	8.512.316,00	-2.004.948,00	6.507.368,00

AK/HK	vermindert	Anteil s.A.	Anteil V+V
AK	751.912,00	502.728,00	249.184,00
HK 1990	20.746,00	13.871,00	6.875,00
HK 1992	5.678,00	3.796,00	1.882,00
HK 1993	160.478,00	107.296,00	53.182,00

HK 1994	1.786.712,00	1.194.596,00	592.116,00
HK 1995	3.781.842,00	2.528.539,00	1.253.303,00
AK/HK gesamt	6.507.368,00	4.350.826,00	2.156.542,00

Die AfA (1995) berechnet sich für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wie folgt:

1995	AK/HK s.A.	AfA-Satz	AfA
AK	502.728,00	4 %	20.109,00
HK 1990	13.871,00	4 %	555,00
HK 1992	3.796,00	4 %	152,00
HK 1993	107.296,00	4 %	4.292,00
HK 1994	1.194.596,00	4 %	47.784,00
HK 1995	2.528.539,00	4 %	101.142,00
AfA gesamt			174.034,00

Die AfA (1993-1995) für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist folgendermaßen zu berechnen:

	AK/HK V+V	AfA-Satz	AfA
HK 1993	53.182,00	1,5 %	798,00
HK 1994	592.116,00	1,5 %	8.882,00
HK 1995	1.253.303,00	1,5 %	18.800,00

Verkauf GmbH-Anteil (Tz 41):

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Strittig ist, ob die vom Bw. durchgeführte "Glattstellung" des Verrechnungskontos Edith K. (Lebensgefährtin des Bw.) zu Gunsten des Sohnes von Edith K. betrieblich oder privat veranlasst war.

Nach der ständigen Rechtsprechung finden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen – selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen – im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

- auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären – so genannter Fremdvergleich (VwGH vom 22.2.2000, ZI. 99/14/0082).

Diese Grundsätze beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084) und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 6.10.1992, 89/14/0078).

Grundvoraussetzung für die Anwendung des Fremdvergleiches ist der Begriff "nahe Angehörige". Rechtsprechung und Verwaltungspraxis gehen von einem weiten Begriffsverständnis aus.

Das "Nahestehen" ist ein Indiz für eine private bzw. gesellschaftsrechtliche Veranlassung; zur Begründung des "Nahestehens" reicht jede familienrechtliche, gesellschaftsrechtliche, schuldrechtliche oder auch rein tatsächliche Beziehung zu einem Dritten aus. Entscheidend kommt es auf ausschließlich im Naheverhältnis und dem dadurch verbundenen fehlenden Interessensaustausch begründete Vorteile für den Steuerpflichtigen selbst oder für den nahe stehenden Dritten an (Wieser, Die ertragsteuerliche Beurteilung von Vereinbarungen und Leistungsbeziehungen zwischen "Nahestehenden" Teil I, FJ 1998, S 55).

Unter den Begriff "nahe Angehörige" sind daher sonstige Personen, die untereinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen – wie im gegenständlichen Fall Lebensgefährten (VwGH 16.11.1993, 90/14/0179) und ihre Nachkommen – zu subsumieren.

Beim Fremdvergleich ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zu Grunde liegt (Doralt, a.a.O., § 2 Tz 161).

Nach den Angaben des Bw. hätte sonst die IGmbH die Anteile an der F-GmbH nicht bzw. nicht um den vereinbarten Abtretungspreis erworben.

Diese Aussagen sind durchaus glaubwürdig. Es liegt auf der Hand, dass der Abtretungspreis um den Saldo des Verrechnungskontos reduziert worden wäre.

Die Abdeckung des Verrechnungskontos durch den Bw. hat jedoch nicht seinen GmbH-Anteil betroffen. Er wäre daher zu einer "Glattstellung" des Kontos nicht verpflichtet gewesen. Diese hätte eigentlich der Sohn von Edith K., Hannes K., der den GmbH-Anteil durch seine unbedingte Erbserklärung erworben hat, durchführen müssen. Es kann davon ausgegangen werden, dass die Begleichung der Schulden durch den Nachlass gedeckt gewesen wäre, denn ansonsten hätte Hannes K. keine unbedingte Erbserklärung abgegeben.

Der Bw. hat auch in weiterer Folge keine Forderungen an Hannes K. gestellt.

Es erscheint im Rahmen des gebotenen Fremdvergleiches ausgeschlossen, dass jemand für einen Dritten Schulden übernimmt und diese nicht zurückfordert.

Der UFS vertritt daher die Auffassung, dass die geleistete Abdeckung des Verrechnungskontos von Edith K. privat veranlasst war. Sie ist somit nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung errechnen sich entsprechend den obigen Ausführungen und unter Berücksichtigung der durch die Berufungsvorentscheidung erfolgten Änderungen, die nicht Gegenstand dieses Berufungsverfahrens sind, wie folgt:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit

1993

Gewinn laut BP	485.421,00
abzüglich IFB laut BE	-42.118,00
Gewinn laut Berufungsentscheidung	443.303,00

1994

Gewinn laut BP	274.979,00
abzüglich IFB laut BE	-256.796,00
Gewinn laut Berufungsentscheidung	18.183,00

1995

Gewinn laut BP	18.350,00
zuzüglich AfA laut BP	38.845,00
abzüglich AfA laut BE	-174.034,00
zuzüglich IFB laut BP	486.543,00
abzüglich IFB laut BE	-336.975,00
Gewinn laut Berufungsentscheidung	32.729,00

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

1993	-798,00
------	---------

1994	-8.882,00
1995	-18.800,00

Vorläufige Veranlagung:

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens ist jedoch die Ungewissheit beseitigt, sodass die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1995 endgültig zu erlassen sind (§ 200 Abs. 2 BAO).

Der Bw. hat für die Dauer von sieben Jahren (1997 bis 2001) eine vorläufige Veranlagung beantragt. Da der berufungsgegenständliche Zeitraum 1993 bis 1995 ist, kann in diesem Berufungsverfahren über das Begehren nicht abgesprochen werden.

Aus den oben dargelegten Gründen war der Berufung teilweise statzugeben.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Linz, 30. Juni 2004