



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Reinhard Hopf, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer 1994 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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 Berufungswerber (Bw.) ist Rechtsanwalt. Strittig sind das Ausmaß des betrieblichen Anteils an dem Haus in der Fasangartengasse, in dem sich sowohl die Rechtsanwaltspraxis als auch die Privatwohnung befinden, sowie die zweimalige gewinnerhöhend gebuchte Ver-

wendung von Investitionsrücklagen (IRL) 1992 und 1993 im Zusammenhang mit der Dotierung des Investitionsfreibetrages (IFB) 1994.

In der Abgabenerklärung gem. § 10 Grunderwerbsteuergesetz 1987 vom 25. 11. 1994 wurde das streitgegenständliche Grundstück als Einfamilienhaus bezeichnet. Der Bw. führte in der mündlichen Berufungsverhandlung dazu aus, dass sich zum Zeitpunkt des Kaufes im Haus eine Steuerberatungskanzlei befunden habe, weiters habe im Erdgeschoß eine alte Frau zwei Räume bewohnt, und eine Wohnung existiere in der Mansarde. Er wollte offensichtlich damit aufzeigen, dass seiner Meinung nach die Bezeichnung als Einfamilienhaus nicht gerechtfertigt sei.

Der Bw. machte in der Erklärung 66,67 % der Aufwendungen das gegenständliche Haus betreffend (Dotierung des Investitionsfreibetrages 1994, Zinsaufwand und Kreditkosten) betrieblich geltend. Der Bw. ermittelte den Prozentsatz indem er von der Kubatur gewichtet mit Nutzwertfaktoren ausging. Die Abweichung der Veranlagung gegenüber der Erklärung ergab sich daraus, dass die Raumhöhen entsprechend der Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke (eingebracht vom Bw. am 5. Jänner 1995) angesetzt wurden. Antragsgemäß erfolgte die Ermittlung der betrieblichen und privaten Nutzung auf Basis der Kubatur. Flur, Vorräum, Lager und Heizraum wurden als gemischt genutzte Räume dem Privatbereich zugerechnet.

Das Finanzamt erließ einen von der Erklärung abweichenden Bescheid und begründete diesen folgendermaßen:

Die Ermittlung der betrieblichen und privaten Nutzung sei wie vom Bw. beantragt nach Rauminhalt erfolgt, die Raumhöhen seien in Übereinstimmung mit der am 05.01.1995 eingebrachten Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes bebauter Grundstücke angegebenen Werten angesetzt worden und die betriebliche Nutzung des Gebäudes sei mit 48% ermittelt worden.

Der Investitionsfreibetrag, die Zinsen und die Kreditkosten seien dementsprechend gekürzt worden.

Dagegen erhob der Bw. Berufung:

die zweimalige Verminderung des Investitionsfreibetrages um die Auflösung von Investitionsrücklagen wurde bekämpft, da die Auflösung der Investitionsrücklagen aus 1992 und 1993 bereits in der Gewinnermittlung einnahmenerhöhend berücksichtigt worden sei

Weiters erhob der Bw. gegen die Ermittlung des betrieblichen Anteils an der Nutzung der Liegenschaft X mit lediglich 48% Einspruch, da im Zuge der Ermittlung des Aufteilungs-

schlüssels vom Finanzamt die gemischt benutzten Bereiche dem privaten Teil zugerechnet worden seien.

Gemäß den Gewinnermittlungsrichtlinien 1989, Abs D.3,1(11) seien Gebäudeteile, die nicht konkret den betrieblichen bzw. privaten Bereichen zuzuordnen seien, sondern mittelbar beiden Bereichen dienten, bei der Ermittlung des betrieblichen bzw. privaten Anteiles des Gebäudes irrelevant, das jeweilige Nutzungsausmaß sei nach der restlichen Nutzfläche zu ermitteln (vgl. Quantschnigg-Schuch, Einkommensteuer - Handbuch, S 111 und Doralt, Einkommensteuergesetz, S 106).

Da insbesondere der Flur und der Heizraum überwiegend betrieblich genutzt werden würden, werde beantragt diese Bereiche aus der Verhältnisrechnung im Sinne der Gewinnermittlungsrichtlinien auszuklammern. Insbesondere werde der kleine Heizraum nur betrieblich genutzt, da sich in diesem nur der Tank und die Heizung für die Beheizung des Erdgeschosses (Kanzlei) befänden.

Hinsichtlich des Vorraumes verwies der Bw. auf das Erkenntnis des VwGH vom 30.11.1962, ZI. 1268/61, wonach bei einem Vorzimmer nicht auf den Aufteilungsschlüssel abzustellen sei, sondern auf das Überwiegen der betrieblichen bzw. der privaten Nutzung bezogen nur auf diesen Raum. Für den Fall, dass die betriebliche Nutzung auf Grund von einer großen Kunden- bzw. Klientenzahl, die diesen Vorraum benutzt, auszugehen sei, sei dieser Bereich zur Gänze dem betrieblichen Teil zuzurechnen.

Der Vorraum - der zum Großteil eine Raumhöhe von 5 Metern aufweise - sei zu einem repräsentativen Kanzleieingang gestaltet worden. Dieser Teil werde fast ausschließlich betrieblich benutzt, da nach dem Öffnen der Hauseingangstüre mittels Fernbedienung alle Klienten in diesem Bereich in Empfang genommen werden würden. Dieser Teil des Hauses werde also nicht nur von allen Mitarbeitern der Rechtsanwaltskanzlei (insgesamt 8 Personen die Putzfrau mitgerechnet, was der Bw. in der mündlichen Verhandlung vorbrachte) täglich und oftmals benutzt, sondern auch von allen Lieferanten und Serviceleuten, Post- und Paket-zustellung, und diene vor allem dem täglichen Klientenverkehr.

Da im konkreten Fall der Vorraum auf Grund der gegebenen Personenfrequenz zumindest zum weit überwiegenden Teil betrieblich genutzt werde, wäre im Gegensatz zur Zuteilung im Zuge der Veranlagung 1994 das Vorzimmer dem betrieblichen Bereich zuzurechnen.

Wie aus der Nutzwertaufteilung zu entnehmen sei, wäre demnach ein betrieblicher Anteil von 66% gegeben.

Aufgrund einer Nachschau betreffend die betriebliche Nutzung des genannten Objektes hat sich Folgendes ergeben:

Kellergeschoß: Im Lager (31,01 m²) befinden sich die voneinander getrennten Heizungsanlagen für den betrieblichen und privaten Bereich samt Tank für die Heizung der Wohnung. Zwei Kästen dienen zur Ablage von Akten. Es sind auch div. Werkzeuge gelagert. Laut Aus-

kunft diene der Raum auch den Angestellten zum Umkleiden, da die Garderobe im Warte-
raum des Erdgeschosses ausschließlich den Klienten zur Verfügung stehe. Im Heizraum
(3,47 m²) ist nur der Tank untergebracht. Das Archiv befindet sich lt. Auskunft des Bw. seit
März 1998 in Umgestaltung, sodass der Raum zum Besichtigungszeitpunkt leer stand. Dies
sei infolge zweier feuchter Außenwände (Steinbeton) unbedingt notwendig gewesen. Es ist an
den beiden Seiten eine dünne Ytongwand mit Zwischenraum zur Außenwand aufgestellt
worden. Im Zwischenraum ist ein Heizkabel verlegt worden. Nach Fertigstellung und Auf-
stellen von Stellagen werde laut Bw. der Raum so wie schon vorher ausschließlich als Akten-
lager genutzt. Der gesamte Kellerbereich ist mit Fliesen ausgelegt.

Erdgeschoß: Im Flur befindet sich der zweite Eingang. Dieser werde lt. Bw. sowohl vom
Abgabepflichtigen als auch von den Angestellten beim Betreten und Verlassen der Kanzlei
verwendet um nicht mit im Warteraum aufhältigen Klienten in Kontakt zu kommen. Der Flur
diene auch der Zwischenlagerung von momentan nicht mehr gebrauchten Akten, die noch
nicht archiviert werden könnten. Darüber hinaus würden auch Stühle gelagert, die nur bei
größeren Besprechungen benötigt werden würden (z.B. Vertragserrichtungen). Der Wohn-
bereich sei nur vom Flur aus begehbar, sodass dieser lt. Auskunft des Abgabepflichtigen
gemischt genutzt werde. Der Vorraum sei praktisch der gemeinsame Zugang zur Kanzlei und
Wohnung. Nach den Angaben des Abgabepflichtigen überwiege die betriebliche Nutzung, da
dieser Vorraum als Empfang für alle Klienten, Lieferanten und für die insgesamt 8 Mitarbeiter
der Kanzlei diene.

Bei der im Wohnungsplan angesetzten Fläche des Vorraumes von 13,77 m² sind die Stiegen
über die man vom Parterre (Hauseingang) in das Hochparterre gelangt unberücksichtigt
geblieben. Unter Miteinbeziehung dieser Stiegen beträgt die Nutzfläche des wie der Bw.
selbst äußerte mit Fliesen und Marmor repräsentabel gestalteten Vorraumes oder auch
Stiegenhauses 19 m². Unmittelbar nach dem Stiegenaufgang gelangt man in die Kanzlei wo
gleich der Warteraum mit einer schwenkbaren Garderobe beginnt. Hinter dieser Garderobe
praktisch unterhalb der Stiege, die vom Flur aus in den Wohnbereich führt, sind auf einer
Fläche von etwa 1,5 m² die Putz- u. Reinigungsmaterialien für die Kanzlei aufbewahrt. Der
Flur ist vom Vorraum (Stiegenhaus) durch eine Tür getrennt. Im Flur befinden sich keine 2 WC
wie diese im übermittelten Plan eingezeichnet sind. Auch die darin angeführte Nutzungsfläche
von 25,71 m² ist nicht richtig, aufgrund der vorgenommenen Vermessung wurde das Ausmaß
der bis hin zur Sauna reichenden Fläche mit 23 m² festgestellt.

Die im DG befindliche Wohnung ist nur über den Vorraum bzw. Flur erreichbar. Ebenso sind
Terrasse und Sauna nur vom Flur aus begehbar. Der mit Büro 4 bezeichneten 30,65 m² große
Raum ist ein vom Flur aus begehbarer Arbeitsraum des Bw. Bei dem dem Finanzamt über-
mittelten Bauplan dürfte es sich offensichtlich um eine Kopie des Einreichplanes für bauliche

Änderungen handeln, aus der die im Originalplan markierten Abtragungen bzw. Neuherstellungen nicht erkennbar sind. Vor Durchführung der baulichen Änderungen seien in der jetzigen Kanzlei 3 Kleinwohnungen untergebracht gewesen. In der Aufstellung wurde die Nutzfläche des WC mit 2,1 m² angesetzt, diese ist auf 1,2 m² zu berichtigen. Die mit Lager, Archiv und Heizraum bezeichneten Räume befinden sich im Souterrain.

Im Lager befinden sich 2 gleichartige Ölheizungsanlagen für Kanzlei und Wohnung samt dem 1000 l Tank für die Wohnung. Der andere 1000 l Tank wurde abgemauert, sodass sich daraus eine Nutzfläche von 3,47 m² ergeben hat. Weiters befinden sich in diesem Raum zahlreiche Werkzeuge und zwei Kisten in denen in Kartons Akten abgelegt sind. Der Bw. meinte auch, dass dieser Raum dem Personal zum Umkleiden diene, was aber nach Ansicht des Erhebungsdienstes des Finanzamtes kaum vorstellbar sei, da ja z.B. bei Winterwetter (Schnee od. Matsch) die Schuhe darin gewechselt werden. Der als Lager bezeichnete Raum wurde leer stehend vorgefunden, da wegen zweier feuchter Wände Sanierungsmaßnahmen ausgeführt worden sind. Die angeblich vorher in Kartons am Fliesenboden gelagerten Akten sollen die Feuchtigkeit aufgenommen haben. Es sei an zwei Seiten eine dünne Ytongwand mit Zwischenraum zur Außenwand und Luflöchern im Bodenbereich zwecks Zirkulation hergestellt worden. Weiters sei darin ein Heizkabel installiert worden. Laut Bw. würden nach den Verputzarbeiten an drei Seiten bereits bestellte Regale aufgestellt, sodass der Raum dann ausschließlich als Archiv genutzt werden würde. Durch diese Baumaßnahme habe sich die Nutzfläche des Raumes geringfügig um max. 1 m² (auf 19,94 m²) verkleinert.

Das Finanzamt erließ eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung und begründete diese folgendermaßen:

Nutzungsverhältnisse des Gebäudes/IFB:

Abweichende Flächen einzelner Räume bzw. Höhe des Vorraumes:

Bei der gem. § 144 BAO am 22.4.1998 im Objekt X durchgeführten Nachschau wurde die Fläche der folgenden Räume abweichend von den bisher vorliegenden Werten festgestellt: Flur, Vorraum, WC und "Archiv".

Die Höhe des Vorraumes wurde mit 5 Metern (lt. Berufungsschreiben v. 1.3.1998) angesetzt. Sämtliche abweichende Größen (Fläche, Raumhöhe, m³) dieser Räume seien in der Beilage fett gedruckt.

Flur und Vorraum sind ausschließlich privat genutzt:

Da der Zugang sowohl zum privaten Wohnbereich als auch zu den Kanzleiräumlichkeiten des Hauses nur über den Vorraum bzw. über den Flur möglich ist, stellen diese Räume unabhängig davon, in welchem Ausmaß sie für betriebliche (Empfang der Klienten, zweiter Eingang für die Angestellten) bzw. für private Zwecke genutzt werden, in ihrer Funktion für die Nutzung der privaten Wohnräume unabdingbare Gebäudeteile dar. Die im Berufungsschreiben vertretene Auffassung, dass diese Räumlichkeiten auf Grund ihrer Benutzung durch Klienten

bzw. Mitarbeiter zur Gänze dem betrieblich genutzten Teil zuzurechnen seien, ist somit nicht zutreffend, da die betriebliche Nutzung aus dem angeführten Grund ihrer Natur nach nicht von den Zwecken der privaten Lebensführung getrennt werden kann, sodass die mit diesen Räumen zusammenhängenden Aufwendungen zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben gehören (vgl. VwGH vom 17.6.1992, ZI. 91/13/0146).

Heizraum und Lager (gemischte Nutzung):

Der Heizraum (3,47 m²) ist abgemauert und enthält den Tank für die Beheizung des Erdgeschosses, also der Kanzleiräume, des Vorraumes und des Flures. Der als Lager bezeichnete Raum wird ebenfalls gemischt genutzt (Heizungsanlage für Erdgeschoß mit Kanzlei und Heizungsanlage sowie Tank für ausschließlichen Privatbereich, Aktenablage, div. Werkzeug, Schuhablage der Angestellten bei schlechter Witterung).

Da diese Räumlichkeiten dem privaten und betrieblichen Bereich nicht konkret zugeordnet werden können, da sie mittelbar beiden Bereichen dienen, erfolgt die Aufteilung nach dem Verhältnis, das sich an Hand der konkret dem betrieblichen und privaten Bereich zurechenbaren übrigen Gebäudeteile ergibt.

Das Finanzamt ermittelte ein Nutzungsverhältnis von 50 % betrieblich : 50 % privat und ermittelte die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wie folgt:

Gewinn lt. Erklärung:	500.181,91
IFB Gebäude:	-362.044,--
IFB Büroeinr.:	- 89.423,--
	48.714,91
Zinsen lt. Erkl.(66,67%):	+28.239,--
Kreditk. lt. Erkl. (66,67%):	+1.350,--
Zinsen lt. BVE (50%)	-21.178,20
Kredit lt. BVE (50%)	- 1.012,45
Eink. aus selbst. Arbeit:	56.113,26

Der Bw. beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und brachte zur Berufungsvorentscheidung und der dazu ergangenen Bescheidbegründung zusätzlich zum bereits Erwähnten noch Folgendes vor:

Die in der Bescheidbegründung enthaltenen Sachverhaltsannahmen bzw. rechtlichen Beurteilungen zum Nutzungsverhältnis des Gebäudes würden die Feststellungen hinsichtlich des Punktes betreffend abweichende Flächen, einzelne Räume bzw. Höhe des Vorraumes und des Punktes betreffend Heizraum und Lager akzeptiert. Auch die Zuordnung des Flurbereiches zum privaten Nutzungsbereich werde trotz des gegebenen Nutzungsverhältnisses nicht weiter beanstandet.

Demnach richte sich der Vorlageantrag lediglich gegen die Zuteilung des Vorraumes zur

ausschließlich privaten Nutzung.

Bei der Beurteilung der Rechtsfrage gehe das Finanzamt vom VwGH-Erkenntnis datiert mit 17. Juni 1992 aus. Mit dieser Beschwerdeentscheidung sei über ein Einfamilienhaus, in dem u.a. auch eine Ordination untergebracht gewesen sei, abgesprochen worden. Bei dem vorliegenden Fall handle es sich jedoch grundsätzlich um ein Bürogebäude, in dem in der Mansarde auch Wohnmöglichkeiten gegeben seien.

Der in Rede stehende Vorraum sei weitestgehend in das Kanzleigeschehen eingebunden. Die Ausstattung des Vorraumes sei auch dementsprechend klientengerecht.

Dazu komme, dass das Finanzamt von der Annahme ausgehe, dass der private Bereich ausschließlich über den Vorraum erreichbar sei. Diese Annahme entspreche nicht den tatsächlichen Gegebenheiten. Der private Bereich sei nämlich auch durch einen Seiteneingang erreichbar, welcher jedoch auf Grund der besonderen Umstände in den Jahren 1994 bis 1996 kaum bzw. nicht verwendet worden sei. Es sei jedoch von Anfang an geplant gewesen, diesen Seiteneingang so weit auszubauen, dass dieser als ständiger Privateingang verwendet werden könne. Der tatsächliche Umbau sei bis jetzt aus zeitlichen und finanziellen Gründen noch nicht durchgeführt worden, sei jedoch für die nächste Zeit beabsichtigt. Der Seiteneingang sei jedoch grundsätzlich schon immer begehbar gewesen.

Bei einer Zurechnung des Vorraumes zum betrieblichen Bereich sei der Aufteilungsschlüssel von 50:50 lt. Berufungsvorentscheidung auf 39 (privat) : 61 (betrieblich) zu ändern.

Nunmehr legte der Bw. eine neue Berechnung der Nutzungsverhältnisse vor, woraus sich ein betrieblich genutzter Anteil des Objektes in Höhe von 56 % ergibt (Betriebliche Nutzung des gesamten Objektes 56 %, Private Nutzung 44 %).

Laut Aktenlage erfolgte die Innutzungnahme der Büroräumlichkeiten 1995, weshalb im Berufungsjahr keine AfA vom Gebäude- bzw. Teil des Gebäudes geltend gemacht wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werden einzelne, bestimmt abgegrenzte Teile eines Gebäudes betrieblich genutzt, andere hingegen privat benutzt, dann ist das Gebäude nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die Zwecke der Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen in einen betrieblichen und in einen privaten Teil aufzuteilen, wovon nur dann Abstand zu nehmen ist, wenn der betrieblich genutzte oder der privat benutzte Teil von bloß untergeordneter Bedeutung ist (VwGH 7. 10. 2003, 2001/15/0025, 18. 12. 2001, 98/15/0019, 19. 11. 1998, 96/15/0051, 10. 4. 1997, 94/15/0211, und 9. 5. 1995, 94/14/0151). Gebäude- teile, die gemeinschaftlichen Zwecken dienen, beeinflussen dabei nicht das Aufteilungsverhältnis, sondern sind entsprechend dem Verhältnis der anderen Räumlichkeiten aufzuteilen (VwGH 2. 8. 2000, 97/13/0019, und 5. 7. 1994, 91/14/0110). Maßgeblich für die vorzunehmende Aufteilung ist dabei jeweils die konkrete Nutzung oder Benutzung der Räumlich-

keiten in jenem Streitjahr, dessen Abgabenbemessungsgrundlagen es zu ermitteln gilt (VwGH 29. 5. 2001, 96/14/0069, 29. 6. 1995, 93/15/0110, und. 3. 7. 1991, 90/14/0066). Wie der Verwaltungsgerichtshof im letztzitierten Erkenntnis klargestellt hat, handelt es sich bei der Beurteilung des Überwiegens einer beruflichen Nutzung oder einer privaten Benützung eines Gebäudeteiles um die Beantwortung einer Tatsachenfrage, die von der Abgabenbehörde auf der Ebene ihrer Befugnis und Obliegenheit zur freien Beweiswürdigung zu lösen ist. Ein für sämtliche Angestellte und den gesamten Klientenverkehr einer Rechtsanwaltskanzlei verwendeter Vorraum weist eine betriebliche Nutzung dieses Raumes in einem Ausmaß auf, welches es nicht gestattet, die auf einen solchen Raum entfallenden Aufwendungen aus dem betrieblichen Bereich zur Gänze auszuscheiden. Die vom Bw. aus den Aussagen des VwGH-Erkenntnisses vom 30. 11. 1962, 1268/61, gezogene Umkehrschluss ist nicht grundsätzlich verfehlt (VwGH 21. 7. 1993, 91/13/0231). Mit dem aus § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 abgeleiteten Aufteilungsverbot ließe sich das gänzliche Ausscheiden der auf den Vorraum entfallenden Aufwendungen aus dem betrieblichen Bereich im Berufungsfall nicht tragfähig begründen, weil die dem Aufteilungsverbot zu Grunde liegenden Überlegungen bei der Beurteilung der Aufwendungen für ein Gebäude hinter den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien zur Aufteilung eines gemischt genutzten Gebäudes in den betrieblichen und in den privaten Bereich zurückzutreten haben. Die Aussagen des ins Treffen geführten VwGH-Erkenntnisses vom 17. 6. 1992, 91/13/0146, dürfen nicht in einer über die in diesem Erkenntnis gebilligte Sachfragenlösung hinausgehenden Weise generalisierend missverstanden werden. Vom vorliegenden Berufungsfall unterscheidet sich der Fall des genannten Erkenntnisses schon dadurch, dass die privaten Räumlichkeiten im dortigen Beschwerdefall gar nicht anders als durch Benützung des dort in Rede stehenden Raumes erreicht werden konnten, was für den vorliegenden Berufungsfall der Sachlage nach nicht zutrifft, wenngleich der Bw. eingeräumt hat, dass der bestehende zweite Eingang im Streitjahr regelmäßig nicht benutzt wurde. Dieser vom Bw. eingeräumte Umstand stand einer gänzlichen Zuordnung des Vorraums zum betrieblichen Bereich, wie ihn der Bw. ursprünglich begehrte hatte, für das Streitjahr gewiss entgegen, was es bei der im Berufungsfall vorliegenden Sachlage nahe legte, die Aufwendungen für den Vorraum im Sinne der oben genannten Judikaturgrundsätze über die Zuordnung gemeinschaftlichen Zwecken dienender Gebäudeteile entsprechend dem Verhältnis der anderen Räumlichkeiten aufzuteilen.

Dementsprechend sind bei einer gemischten Gebäudenutzung, also einer Nutzung von Gebäudeteilen, die einen IFB rechtfertigen, und einer Nutzung anderer Gebäudeteile, die keinen IFB rechtfertigen, die Anschaffungs- und Herstellungskosten aufzuteilen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch (EStG 1988), Tz. 54 zu § 10).

Der in Streit stehende Vorraum wurde lt. Bw. um ATS 100.000,00 derart renoviert, damit der Eindruck entstehe, man gelange von dem Vorraum in eine Rechtsanwaltskanzlei.

Betreffend die übrigen Berufungspunkte hinsichtlich der Zuordnung des Hauses zum betrieblichen Bereich wird auf die teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung und deren Begründung verwiesen, weil außer gegen den strittigen Punkt im Zusammenhang mit dem Vorraum im Vorlageantrag nichts vorgebracht wurde bzw. sich der Bw. mit der Berufungsvorentscheidung hinsichtlich der übrigen Streitpunkte ausdrücklich einverstanden erklärt hat. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist eine Berufungsvorentscheidung, in der die Behörde das Ergebnis der behördlichen Ermittlungen, Erhebungen und Sachverhaltsfeststellungen darlegt und sich mit den anstehenden Sachverhaltsfragen auseinandersetzt, geeignet, wie ein Vorhalt zu wirken und als solcher zu gelten (vgl. VwGH 21.4.1983, Zl.

82/16/0177;13.3.1986, Zl. 84/16/0235). Es ist Sache der Partei, sich im Vorlageantrag mit den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung bzw. dem Ergebnis der behördlichen Ermittlungen auseinander zu setzen und die daraus gewonnenen Feststellungen zu widerlegen (vgl. VwGH 28.6.1989, Zl. 89/16/0048 mit Hinweis auf die Vorjudikatur zitiert in Finanz-Journal Nr. 7/8/1995 Seite 189).

Der Bw. legte eine Berechnung der Nutzungsverhältnisse vor, wobei der Bw. analog zum diesbezüglichen VwGH- Erkenntnis 7.7.2004, 99/13/0197 davon ausgegangen ist, dass die Zuordnung von gemeinschaftlichen Zwecken dienenden Gebäudeteilen (etwa von dem konkret strittigen Vorraum) entsprechend dem Verhältnis der anderen Räumlichkeiten zu erfolgen hat.

Hinsichtlich des Berufungspunktes betreffend die Zuordnung des Hauses zum betrieblichen Bereich wird der Berufung im Sinne der vom Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Berechnung der Nutzungsverhältnisse entsprochen, wonach 56 % der diesbezüglichen Ausgaben sowie des Investitionsfreibetrages als betrieblich anzuerkennen sind. Insgesamt ist in diesem Berufungspunkt teilweise stattzugeben, da vom Bw. ursprünglich eine 100%ige Zuteilung des Vorraums zum betrieblichen Bereich begehrt wurde, was zu einem wie oben ausgeführt höheren betrieblichen Anteil des Objektes geführt hätte.

Hinsichtlich der Berufung betreffend die doppelte gewinnerhöhende Verwendung der IRL 1992 und 1993 in Höhe von ATS 119.400,57 im Zusammenhang mit der Dotierung des IFB 1994 wird der Berufung stattgegeben, da die bestimmungsgemäße Verwendung des IRL gegen die Dotierung des IFB 1994 bereits in der Gewinn- und Verlustrechnung des Bw. gewinnerhöhend berücksichtigt wurde.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Wien, 29. Dezember 2004