

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/7103166/2010

Hintere Zollamtsstraße 2b
1030 Wien
www.bfg.gv.at
DVR: 2108837

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Pavlik als Vorsitzenden, den Richter Dr. Peter Davidik, die Laienrichterin Felicitas Seebach und den Laienrichter Christian Schuckert, über die Beschwerde des Bf., vertreten durch Wirtschaftstreuhandkanzlei RLW Reiter KG, 1030 Wien, Landstraßer Hauptstraße 88/22, vom 14. Jänner 2010, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 16. Dezember 2009, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008, nach der am 01. Juli 2014 durchgeführten mündlichen Senatsverhandlung, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist zulässig.

.

Entscheidungsgründe

Im Rahmen einer Außenprüfung beim Berufungswerber (Bw), nunmehr Beschwerdeführer (Bf), für den Zeitraum 2006 – 2008 traf die Betriebsprüfung (Bp) des Finanzamtes (FA) das Streitjahr betreffend uA folgende Feststellungen:

„... Betriebsgegenstand: Realitätenwesen, Vermögensverwaltung, Wohnungs- und Siedlungswesen

Tz 1 Vorsteuer Wohnungskauf 2008

Sachverhalt

Grundsätzlich hatte die Firma XYZ Ing. C. L. GmbH (Gf Hr Ing. L.) die Absicht, die Wohnung in 1190 Wien, X-Straße NrX, TopY zu kaufen. Infolge Rückläufigkeit der Auftragslage der Firma kam der Gf ... mit seiner o a Firma überein, dass die Firma

vom Kauf zurücktritt und Hr Ing. L. als Privatperson die Luxuswohnung im Jahre 2008 übernahm. Die Bezahlung erfolgte auf die Weise, dass Hr Ing. L. eine offene Ausschüttung bei seiner oben erwähnten GmbH iHv EUR 800.000,-- tätigte und für den Rest des Kaufpreises einen Kredit aufnahm.

Die Wohnung besteht aus Garage, Keller mit Weinkeller und 2 Archiven, einem 1. Stock, wo ein Raum als Büroraum bezeichnet wird, und sich auch die Räumlichkeiten für die Dienstnehmerin der oa GmbH, Fr G. (Prokuristin der Firma) mit einer Größe von 33m², bestehend aus 1 Wohnraum, kleine Garderobe, Bad und WC und auch die Räumlichkeiten des Hrn Ing. L. (Gf) mit einer Größe von 21,6m², bestehend aus 1 Raum mit Dusche und WC befinden. Weiters gibt es ein Dachgeschoß mit einem großen Wohnraum und integrierter Küche, sowie einer Sauna und auch einen Wellnessbereich. Als Außenanlage ist in diesem Stockwerk noch eine große Terrasse zu finden.

Hr Ing. L. legte nun im Jahre 2008 einen Mietvertrag mit seiner GmbH vor, in dem er den Hauptteil der Wohnung (88%), darunter das gesamte Dachgeschoß mit Wellnessbereich, an diese GmbH vermietet.

Die GmbH ihrerseits vermietete einen kleineren Bereich im 1. Stock an die Dienstnehmerin und Prokuristin, Fr G.. Hr Ing. L. selbst behielt sich seine kleine Wohnung im 1. Stock zurück.

Gleichzeitig wurde in der Erklärung 2008 die Vorsteuer (anteilig nach Vermietung) für den Kauf der Wohnung geltend gemacht.

Würdigung

Es erfolgte eine Betriebsbesichtigung, zu deren Termin jedoch der Wohnungsplan noch nicht vorlag.

Die Räumlichkeiten von der Dienstnehmerin und auch jene von Herrn Ing. L. waren versperrt und wurden auch nicht besichtigt. Es ist hiezu noch zu bemerken, dass die Sauna und die Wellnessräume der Prüferin nicht gezeigt wurden. Erst bei Überprüfung des Wohnungsplanes konnte ersehen werden, dass sich im vermieteten Dachgeschoß auch diese Wellnessräume befinden.

Daraus wäre nun der Umkehrschluss zu ziehen, dass dieser Teil nun jedenfalls privat wäre.

Am Tag der Betriebsbesichtigung war Herr M. (Prokurist der Firma) auch in der X-Straße mit seinem Laptop anwesend. Auf die Frage, ob er immer hier arbeite, meinte er, selbstverständlich nicht, nur wenn er für gewisse Arbeiten Ruhe benötige und er außerdem auch viel unterwegs wäre. Der Coach der Firma, Hr Dr. N., war zufällig auch gerade zugegen, da er am nächsten Tag ein Meeting für die Firma hier veranstalten sollte, um die positive Arbeitseinstellung der Firmenmitarbeiter beizubehalten. Er meinte, dies wäre auf neutralem Boden besser möglich als in den Firmenräumen in 1090 Y-Gasse NrY. Diese Geschäftsräume wurden ebenfalls besichtigt und können als sehr schön und vor allem geräumig beschrieben werden.

Für dieses Meeting in der X-Straße wurde der große Esstisch im obersten Stock dienstlich hergerichtet und es gab auch noch kleine Requisiten, die aber jederzeit leicht wieder aufräumbar sind, sodass einer privaten Verwendung nichts im Wege stünde.

Es konnten bei Besichtigung in keinem der Räume Schreibtische, Ablagen etc. vorgefunden werden, die auf eine dauerhafte büromäßige Verwendung schließen lassen. Es gab nur ein kleines Glastischchen, wo ein Laptop stand. Eine längere Arbeit an diesem kleinen Tisch würde aber wohl zu Rückenproblemen führen. Gerade in dieser Firma, wo das Glücklichein der Angestellten so gefördert wird (eigener Coach), ist dies schwer vorstellbar.

Weiters sind die vermieteten Räumlichkeiten von den anderen Bereichen nicht eindeutig trennbar. Die ganze Wohnung ist so konzipiert, dass eine Trennung in Firmenräumlichkeiten, Dienstwohnung und Eigentümerwohnung nicht möglich ist. In der ganzen Wohnung gibt es nur eine Küche, die im vermieteten Dachgeschoß im Wohnbereich integriert ist.

Also allein aus der gesamten Planaufteilung der Wohnung mit der offenen Küche im oberen Wohnbereich ist ersichtlich, dass diese Immobilie primär für Wohnzwecke sehr repräsentativ ausgestattet ist und daher speziell auf Wohnbedürfnisse ausgelegt ist. Eine seriöse Aufteilung auf Dienstwohnung (Mieter der GmbH), Geschäftsteil GmbH und Eigenanteil Wohnung ist nicht möglich.

Die an die Prokuristin vermietete Kleinstwohnung beinhaltet keine Küche. Etwaiges Frühstücksgeschirr müsste im Bad abgewaschen werden. Die finanziellen Lebensumstände (hohes Gehalt als Prokuristin) würden als Hauptwohnsitz eine größere Wohnung zulassen.

Der Einwand, man wolle Frau G. als ausgezeichnete Mitarbeiterin in Österreich halten und ihr deshalb die Dienstwohnung zur Verfügung stellen, erscheint anhand der Kleinstwohnung ohne Küche nicht sehr glaubhaft.

Hinsichtlich der Kleinstwohnung, welche sich der Besitzer, Hr Ing. L., für sich zurückbehalten hat, erscheint es nach den geltenden Lebensumständen nicht als wahrscheinlich, dass Hr Ing. L. als sehr gut verdienender Geschäftsmann und Eigentümer dieser Luxuswohnung und auch Eigentümer der Firma XYZ Ing L. GmbH, die den Rest der Wohnung anmietete, diese Kleinstwohnung innehat, und den Rest der luxuriösen Wohnung privat nicht verwendet.

Daraus folgt, dass das Mietverhältnis dieser, primär für Wohnzwecke, sehr repräsentativ und auch speziell für Wohnbedürfnisse ausgelegten Wohnung, zwischen dem Geschäftsführer der GmbH und seiner GmbH steuerlich nicht anerkannt wird.

In weiterer Folge ist die geltend gemachte Vorsteuer wieder vorzuschreiben und auch der geltend gemachte Verlust aus Vermietung und Verpachtung der X-Straße nicht anzuerkennen. ...“

Die von der Bp nicht anerkannte Vorsteuer betrug EUR 290.849,38,--.

Der Umsatz aus Vermietung iHv EUR 24.000,-- wurde „auf Null gestellt“.

Die negativen Einkünfte aus der Vermietung iHv EUR 19.030,25 wurden „auf Null gestellt.“

Das FA folgte den Feststellungen der Bp und erließ entsprechende Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2008.

In der von der steuerlichen Vertretung form- und fristgerecht eingebrachten Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde iW vorgebracht, die Beweggründe für die Anschaffung der Liegenschaft und der großteils Vermietung an die Kapitalgesellschaft seien uA dem nachstehenden Schreiben des Bw/Bf zu entnehmen:

„Ich habe XYZ-ABC im Jahre 1990 in Wien gegründet. Der Aufbau des Unternehmens war vor allem deswegen erfolgreich möglich, da ich aG meiner 10 jährigen Tätigkeit in der Automobilbranche in den Jahren davor sehr gute Kontakte entwickelte hatte.

Unser Core-Business ist die technische Vorortbetreuung vieler int Lieferanten direkt bei den Automobilherstellern...unsere lokalen Resident Engineers (heute ca 100) befinden sich weltweit permanent an rund 30 Kundenstandorten ...

Unsere Mitarbeiter sind quasi das Bindeglied zwischen den Automobilherstellern und den Zulieferanten und sind oft als Mediator tätig. ...

Das bedeutet, die Tätigkeit erfordert neben der technischen Qualifikation höchste Kompetenz im Umgang mit Menschen und verschiedensten Kulturen.

Unser Erfolg als Dienstleister basiert auf unseren Grundsätzen Fairness, menschliche Werte und Moral und höchste Qualität in der Kundenzufriedenheit.

Dies gilt sowohl extern als auch intern.

Da sich unsere Resident Engineers ausschließlich in den jeweiligen int Kundenorganisationen befinden, ist es nicht einfach, ein einheitliches Betreuungssystem zu gewährleisten. Daher sind regelmäßige Schulungen in allen Ebenen durchzuführen und auch Teamtreffen regelmäßig abzuhalten, um die Firmenzusammengehörigkeit zu fördern. Dies erfolgt in professionellster Weise mit unserem langjährigen Coach Dr. N..

Unsere Seminare werden in repräsentativen Hotels abgehalten wobei sämtliche Ebenen in der Organisation berücksichtigt werden.

Unter Beisein des Managements halten wir jährlich 2 Seniorresident Engineer Seminare sowie 2-4 Resident Engineer Seminare (Deutsch und Englisch) und ein Basisseminar für Newcomer ab.

Darüber hinaus veranstalten wir 4 Managementmeetings sowie 2-4 XYZ-Expertentreffen. Die Schulungsinhalte sind der Umgang mit Kunden, XYZ-Philosophie (positives Denken), Kommunikation, Psychologie sowie aktuelle Problembearbeitungen wunschgemäß.

Die Einstellung und die professionelle Aufgabenabwicklung sowie die repräsentative Auftretensweise unserer Mitarbeiter garantieren den Erfolg. Daher müssen die Schulungen und Zusammenkünfte in einem regelmäßigen Abstand eingehalten werden. Dies wurde auch der Betriebsprüferin im Zuge einer Betriebsbesichtigung in unseren Standorten (Y-Gasse, X-Straße sowie in DEF.) sowohl von mir als auch von diversen Mitarbeitern gezeigt und sämtliche Fragen wurden beantwortet.

Bei der Betriebsbesichtigung in der X-Straße wurde ihr folgendes erklärt:

„Grund der Anmietung durch die GmbH ist die Möglichkeit in einem repräsentativen Rahmen Managementmeetings, Strategiegespräche sowie spezielle Schulungen

durchführen zu können. Darüber hinaus auch gewisse Kundengespräche in einem besonderen Rahmen führen zu können.

Als Dienstleistungsunternehmen in der Automobilbranche ist neben der Qualität und Qualifikation unserer Mitarbeiter auch die Kundennähe und ständige persönliche, menschliche Betreuung unserer Kunden sehr wichtig, auch dafür ist unser Standort X-Straße gedacht (besondere Wertschätzung für Kunden).“

Die Liegenschaft sei aG wirtschaftlicher Gegebenheit vom Bw/Bf als Person erworben und an die Kapitalgesellschaft vermietet worden. Da außersteuerliche Gründe für den Ankauf der Liegenschaft gegeben gewesen seien und keine formalen Mängel vorlägen, seien die bestehenden Mietverhältnisse nicht in Zweifel zu ziehen. Die Ausführung im Bp-Bericht, es seien keine Schreibtische und büromäßige Verwendung ersichtlich, verkenne den Zweck der dem Betrieb dienenden Räumlichkeiten. Auch sei die Prüferin offensichtlich darüber nicht informiert, wie Unternehmen wirtschaftlich erfolgreich geführt werden können, wenn sie auf ein kleines Glastischchen, wo ein Laptop stand, mit polemischen Worten verweise. Die Vermietung der Kleinstwohnung an die Prokuristin würde ebenfalls in Zweifel gezogen. Diese Mitarbeiterin sei für das Unternehmen besonders erfolgreich tätig. Allein schon aus Zeitgründen benötige sie daher keine Kochgelegenheit.

Dass darüber hinaus die Liegenschaft einen Sauna- und Wellnessbereich ausweise, samt großer Terrasse, liege an der vom Bauträger eingeholten Baugenehmigung und Errichtung des Bauwerks entsprechend derselben. Eine Widmungsänderung im baurechtlichen Sinne sei aus Gründen der Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit nicht beantragt worden.

Es sei unverständlich, weshalb die Prüferin behaupte, dass die Räumlichkeiten versperrt gewesen seien. Das Gegenteil sei der Fall gewesen.

Da die gewählte und dokumentierte Vermietung des ggstdl Objekts jedweden Fremdvergleich standhalte, liege jedenfalls keine missbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 22 BAO vor. Dass eine Vermietung an eine Kapitalgesellschaft von Anbeginn die Grundlage des Ankafs der Liegenschaft gewesen sei, lasse sich darüber hinaus aus nachstehenden Gründen beweisen:

Gemäß § 6 Abs 1 Z 9a UStG sei für einen Grundstücksumsatz die unentgeltliche Steuerbefreiung vorgesehen. Durch die im § 6 Abs 2 geschaffene Option sei es dem Stpfl allerdings möglich, solche Umsätze steuerpflichtig zu behandeln und dadurch die Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu erlangen. Da es sich bei der Bestimmung um eine Wahlmöglichkeit handle, wäre dann, wenn die private Nutzung beabsichtigt gewesen wäre, jedenfalls der Ausweis der Umsatzsteuer und daher Umsatzsteuerpflicht der Leistung niemals in Erwägung gezogen worden. Durch den vom Bauträger erfolgten Ausweis der Umsatzsteuer sei der zivilrechtliche Gesamtkaufpreis gegenüber jenem ohne Umsatzsteuerausweis wesentlich höher. Dass daher die unternehmerische Nutzung im Vordergrund gestanden sei, sei demnach auch aus dieser Vereinbarung klar ersichtlich. Es werde daher um Stattgabe der Berufung (nunmehr Beschwerde) gebeten.

Im Falle einer Vorlage der Berufung (nunmehr Beschwerde) an die Abgabenbehörde zweiter Instanz werde beantragt, eine mündliche Senatsverhandlung anzuberaumen.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung (nunmehr Beschwerde) wurde iW ausgeführt, es werde nochmals darauf hingewiesen, dass die vermieteten Räumlichkeiten der Wohnung von den anderen Bereichen nicht eindeutig trennbar seien und so eine Vermietung an eine fremde Firma nicht habe glaubhaft gemacht werden können.

Allein aus der Tatsache heraus, dass nur eine Küche im Dachgeschoßbereich, integriert in den Wohnbereich, vorhanden sei, sei eine Vermietung der Wohnung an eine fremde Firma nicht fremdüblich. Dies vor allem auch in Verbindung damit, dass der Bw/Bf als Eigentümer in der Wohnung eine Kleinstwohnung (ohne Küche) innehabe, und er selbst also weder Sauna- u Wellnessbereich, noch Dachgeschoß etc bei Fremdvermietung benützen könnte. Im ggstdl Fall sei dies aber unerheblich, da der Bw/Bf als Gf der anmietenden GmbH und Wohnungsbesitzer jederzeit die gesamte Wohnung benützen könnte.

Hiezu müsse noch bemerkt werden, dass der Bw/Bf seit 3.7.2008 seinen Hauptwohnsitz in 1060 Wien, B-Gasse NrZ bei seiner Mutter (ebenfalls hier hauptgemeldet) und seinen Nebenwohnsitz in seiner oa Kleinstwohnung gemeldet habe. Es erscheine nicht sehr glaubwürdig, dass der Bw/Bf plötzlich zu seiner Mutter in eine doch nicht so große Wohnung ziehe, wenn er eine schöne großzügige neue Wohnung besitze.

Auch Fr G. sei am 3.7.2008 in die neue Kleinstwohnung übersiedelt (Hauptmeldung). Weiters werde nochmals darauf hingewiesen, dass der Sauna- und Wellnessbereich der Außenprüfung infolge Nichtvorhandensein des Planes nicht bekannt gewesen sei und somit auch nicht gezeigt worden sei. Hier wäre nur der Umkehrschluss zu ziehen, dass dieser Bereich jedenfalls privat sei. Erst nach der Besichtigung der Wohnung bei Vorlage des Planes habe es den Hinweis auf diesen Wellnessbereich gegeben. Aus der Tatsache, dass sich dieser Sauna- und Wellnessbereich aber im vermieteten Teil befinde, lasse eine Trennung betrieblich und privat nicht zu.

Hingewiesen werde auch darauf, dass für diese Wohnung 1 Zähler unter dem Namen von Hrn Ing C. L. angemeldet sei, was auch nicht unbedingt auf Fremdüblichkeit hinweise.

Die Prokuristin habe nicht einmal die Möglichkeit, eine Tasse abzuwaschen.

Es sei nicht glaubhaft, dass eine fremde Firma eine Luxuswohnung miete, nur um repräsentative Kundengespräche dort führen zu können, denn so wie sich die Wohnung darstelle, sei eine reine betriebliche Verwendung (Büro, Geschäft) gemäß Betriebsbesichtigung nicht möglich.

Es würde also eine besonders repräsentative, sehr gut ausgestattete und auch große Wohnung, die speziell auf Wohnungsbedürfnisse abgestimmt sei, an eine Firma vermietet, wo der Vermieter auch Geschäftsführer sei und der Vermieter selbst eine Kleinstwohnung ohne Küche inne hätte.

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt und somit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen würden nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 Leistungen, deren Entgelt überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben iSd § 20 Abs 1 Z 5 EStG 1988 darstellten.

Grs sei aber jeweils von einer Einzelfallbetrachtung auszugehen.

Schädlich für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges sei auch, wenn ein besonders repräsentatives Gebäude, das speziell auf Wohnbedürfnisse abgestimmt sei, an die

eigene GmbH vermietet werde und von dieser nur für Repräsentationszwecke verwendet werden soll. Ein Indiz dafür könne auch die Tatsache sein, dass das Gebäude nie am freien Markt in dieser Ausführung und zu diesen Bedingungen angeboten worden sei. Rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielten, Aufwendungen für den Haushalt des Stpfl in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, seien steuerlich unbeachtlich. Dies gelte offensichtlich laut VwGH selbst dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten sowie unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die Gestaltung. (VwGH 2003/13/0120).

Das FA übermittelte die Stellungnahme der Bp dem Bw/Bf.

Der steuerliche Vertreter des Bw/Bf übermittelte eine Kopie des Werkvertrages zwischen der XYZ und Dr. N., aus dem die Tätigkeit des Beraters ersichtlich sei. Die betriebliche Nutzung der angemieteten Räumlichkeiten für die in der Berufung (nunmehr Beschwerde) angeführten Seminarveranstaltungen, unter anderem auch durch Hrn Dr. N., könnten damit eindeutig nachgewiesen werden.

Diesem am 14.01.2009 abgeschlossenen Werkvertrag ist uA zu entnehmen, dass zwischen den Vertragsteilen bereits ein Werkvertragsverhältnis existiert, welches nunmehr in schriftlicher Form festgelegt wird. Es wird der Aufgabenbereich des Coaches beschrieben, uA Abhaltung von Seminaren, Workshops und Trainingsveranstaltungen für Mitarbeiter aller Ebenen. Der Honoraranspruch wird definiert. Weiters ist der Auftragnehmer berechtigt, sämtliche Standorte im Inland und im Ausland zu besuchen und Gespräche dort zu führen. Auf Wunsch kann der Auftragnehmer im Rahmen seiner Tätigkeiten Räumlichkeiten und Gerätschaften an den Standorten Wien 19, X-Straße sowie Wien 9, Y-Gasse ohne vorherige Genehmigung benützen. Bei Bedarf stehen dem Auftragnehmer auch die Räumlichkeiten in Wien 19, X-Straße, zur Vorbereitung von Seminaren und Workshops (Schulungsmappen erstellen, Flip Charts ausarbeiten und dgl) zur Verfügung. Der Auftragnehmer kann auch auf die dort vorhandenen Datenträger sowie Projektionsanlagen und Gerätschaften zurückgreifen.

Das FA legte die Berufung (nunmehr Beschwerde) ohne Erlassung einer BVE der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

In der am 01. Juli 2014 abgehaltenen mündlichen Senatsverhandlung verlas der Vorsitzende die vom FA am 24.08.2010 aufgenommene Zeugenaussage der Fr Ang.. Diese hatte iW ausgesagt, sie sei in der Firma des Bf in Wien Y-Gasse tätig gewesen. In der X-Straße sei sie nie gewesen. Die Basisschulungen und Mitarbeiterseminare seien in Hotels abgehalten worden. Die Strategiemeetings seien nur von der Geschäftsleitung, manchmal in der X-Straße, manchmal auch in der Firma in der Y-Gasse abgehalten worden.

Fr G. wohne ihres Wissens nach ebenso wie Hr Ing. L. in der X-Straße. Ihres Wissens nach standen Hr Ing. L. und Frau G. in einer engeren Beziehung zueinander.

Der steuerliche Vertreter des Bf (Stb) führte ergänzend iW aus, es würden zwar alle Merkmale für eine anzuerkennende Vermietung sprechen, auch die Prognoserechnung

würde nach 20 Jahren einen Gesamtüberschuss ergeben. Der Stb verwies auch auf Verhandlungen vor dem FA, in denen ein Verhältnis von 50% betrieblich zu 50% privat im Raum gestanden sei. Aus nicht nachvollziehbaren Gründen habe das FA schließlich nicht zugestimmt.

AG der langen Verfahrensdauer und verschiedener Umstände hätte sich der Bf jedoch entschlossen, ein Verhältnis von 35% betrieblich zu 65% privat anzubieten und dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorzulegen.

Der Stb legte die Prognoserechnung vor. Nach dieser Berechnung ergibt sich nach 20 Jahren Vermietungsdauer im Jahr 2027 ein Gesamtüberschuss von EUR 177.000,--.

Der Vertreter der Amtspartei (FaV) führte aus, er könne dem Vorschlag des Stb nicht nähertreten; es hätten nämlich nachträglich Ermittlungen stattgefunden, wie eben die Zeugeneinvernahme der Fr Ang.. Diese hätte zB ausgeführt, dass sie nie in der Wohnung in der X-Straße gewesen sei. Weiters sei die vorgelegte Prognoserechnung insofern nicht richtig, als die Vermietung laut Mietvertrag automatisch nach 10 Jahren, somit 2018 enden würde.

Auch der Werkvertrag mit Dr. N. sei erst nachträglich vorgelegt worden; dieser Werkvertrag sei erst nach Vermietungsbeginn abgeschlossen worden.

Der Bf entgegnete, Fr Ang. sei nur Assistentin gewesen; daher sei sie natürlich nie in der Wohnung in der X-Straße gewesen, da diese Wohnung vor allem für Meetings für das Topmanagement vorgesehen gewesen sei. Es sei natürlich richtig, dass auch anderswo Meetings stattgefunden hätten.

Im Streitjahr 2008 seien ca 10 Meetings für Topmanager in der X-Straße veranstaltet worden.

Der Stb führte aus, vorher habe ein mündliches Vertragsverhältnis mit Dr. N. bestanden, welches eben erst dann schriftlich fixiert worden sei. Der Bf ergänzte, Dr. N. hätte schon jahrelang in dieser Firma gearbeitet, und zwar ca seit dem Jahr 1995.

FaV verwies abschließend iW auf seine bisherigen Ausführungen. Er könne im ggstdl Fall nach wie vor keine fremdübliche Vermietung erkennen.

Der Stb verwies in seinem Schlusswort darauf, dass alle Zahlen bereits jetzt einem Fremdvergleich standhalten würden und auch nach einer allfälligen Entscheidung durch das BFG würde eine Miete eingehoben werden, die jedenfalls einem Fremdvergleich Stand halten würde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Eingangs wird darauf hingewiesen, dass die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen sind.

Folgender Sachverhalt steht fest:

Der Bf war im Streitjahr 100% Gesellschafter und Geschäftsführer (Managing Director und CEO) der Fa XYZ Ing. C. L. GmbH mit Firmensitz in 1090 Wien, Y-Gasse. Die Firma ist als Dienstleistungsunternehmen in der Automobilbranche tätig. Das Kerngeschäft der Firma ist die technische Vorortbetreuung vieler internationaler Lieferanten direkt bei den Automobilherstellern. Die Firma hat 35 Standorte in Europa und 10 Standorte in Asien und Übersee. Sie beschäftigt mittlerweile ca 200 Mitarbeiter.

Die Fa hält regelmäßig Schulungen für ihre Mitarbeiter mit dem Coach Dr. N. ab. Diese Seminare werden vorwiegend in repräsentativen Hotels abgehalten, wobei sämtliche Organisationsebenen berücksichtigt werden.

Prokuristin (Vice CEO) der Fa ist Fr M G.. Sie steht zum Bf in einer engeren Beziehung.

Der Bf erwarb eine neu errichtete Eigentumswohnung in 1190 Wien, X-Straße NrX TopY. Diese Wohnung sollte ursprünglich von der Fa XYZ Ing. C. L. GmbH angeschafft werden. Ein entsprechender Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag war bereits errichtet worden. Infolge Rückläufigkeit der Auftragslage trat die Firma vom Kauf zurück und der Bf trat in den Bauträger- und Wohnungseigentumsvertrag ein. Er erwarb die Liegenschaft am 03.06.2008. Der Kaufpreis betrug EUR 1,627.157,33 zuzüglich 20% USt, somit brutto EUR 1,952.588,79. Die Bezahlung erfolgte auf die Weise, dass der Bf eine offene Ausschüttung bei der XYZ Ing. C. L. GmbH iHv EUR 800.000,-- tätigte und den Rest des Kaufpreises fremdfinanzierte.

Bei der erworbenen Liegenschaft handelt es sich um eine Wohnung im ersten Obergeschoß/Dachgeschoß mit einer Nutzfläche von mehr als 340m² inklusive 4 Terrassen sowie einem Weinkeller, 2 Archiven und 2 Kfz-Abstellplätzen.

Die Liegenschaft ist wie folgt strukturiert:

Keller: Weinkeller 2,77m², zwei Archive gesamt 37,45m²

EG: 3,07m²

OG:

- Bad 10,09m², Garderobe 6,87m², Zimmer 16,96m², Terrasse 8,58m² (idF „Teil1 mit gesamt 33,92m² ohne Terrasse)

- Dusche/WC 7,30m², Arbeitsraum 4,76m², Zimmer 14,30m² (idF „Teil 2“ mit gesamt 26,36m²)

- Büro 20,81m², Terrasse 8,58m² (idF „Teil 3“)

- Flur 9,83m², Flur 6,64m², Haushaltsraum 7,37m² (idF „Teil 4“)

Dachgeschoß:

Sauna 5,37m², Wellness 8,64m², Wellnessbereich 18,39m², Flur 10,36m², Arbeitsraum 3,76m², offene Küche 14,05m², Wohnbereich (Bezeichnung laut BFG) 65,24m² (wurde vom Bf als Schulungs- und Aufenthaltsraum bezeichnet), WC 2,07m², drei Terrassen und ein Archiv mit gesamt 83,49m²

Der Bf legte dem FA einen Mietvertrag vor, wonach er als Eigentümer die Eigentumswohnung beginnend mit 01.07.2008 auf die Dauer von 10 Jahren an die XYZ Ing. C. L. GmbH um einen Hauptmietzins von monatlich netto EUR 4.000 zu Geschäftszwecken vermietet.

Vertragsgegenständlich ist jedoch nicht das gesamte Objekt, sondern Teile des Kellers (2 Archive), Teile des 1. Stockes (Teil 1, Teil 3) und das gesamte Dachgeschoß. Das Gesamtausmaß der vermieteten Teile beträgt ca 330m², darin enthalten ca 100m² Terrasse.

Das restliche Objekt wird laut Mietvertrag vom Vermieter persönlich benutzt und wird nicht vermietet. Es handelt sich dabei um den Weinkeller und den Teil 2 im ersten Stock im Gesamtausmaß von weniger als 30m². Dabei handelt es sich um 1 Zimmer, 1 sehr kleinen Arbeitsraum und Dusche/WC. Eine Küche ist in diesem Bereich nicht vorhanden.

Der Ausgang im Erdgeschoß und der Teil 4 im ersten Stock wird laut Mietvertrag gemeinschaftlich genutzt.

Laut Mietvertrag werden ca 88% der Liegenschaft vermietet und ca 12% privat genutzt. Das gesamte Dachgeschoß inklusive Wellnessbereich, Sauna, Küche und drei große Terrassen werden an die GmbH vermietet.

Die GmbH ihrerseits vermietete einen kleineren Bereich im ersten Stock an die Dienstnehmerin und Prokuristin, Fr G. (Teil 1). Es handelt sich um einen Bereich von ca 34m² zuzüglich Terrasse von 8,58m² mit einem Zimmer und ohne Küche.

In der X-Straße wurden 2008 maximal 10 Besprechungen mit kleinem Teilnehmerkreis von den Top-Managern der Ing. C. L. GmbH (dazu gehörten jedenfalls der Bf als Geschäftsführer/CEO und Fr G. als Prokuristin/Vice CEO) abgehalten.

Bei ggstdl Liegenschaft handelt es sich um eine Luxuswohnung. Sie ist für das private Wohnbedürfnis des Bf gewidmet und eignet sich ausschließlich für eine private Nutzung. Lage, Art und Einrichtung der Liegenschaft sind für eine betriebliche Nutzung ungeeignet.

Die repräsentative Wohnung (Neubau) entsprach den Bedürfnissen des Bf und wurde nach seinen Bedürfnissen eingerichtet.

Die laut Mietvertrag gegebene Aufteilung in einen betrieblichen und einen privaten Teil der Liegenschaft ist bei der Raumaufteilung, Ausstattung und Einrichtung der Räumlichkeiten nicht möglich.

Die Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Errichtung, der Erhaltung und dem Betrieb der Liegenschaft stehen, betreffen unmittelbar die private Lebensführung des Bf. Es handelt sich um Kosten der privaten Lebensführung.

Der Beschwerdeführer hat eine entgeltliche Überlassung der in Rede stehenden Luxuswohnung weder geplant noch durchgeführt.

Der Bf wohnte, ebenso wie Fr G., im Streitjahr in der X-Straße und hatte dort den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen.

Beweiswürdigung:

Die Feststellungen über die XYZ Ing. C. L. GmbH beruhen auf dem Vorbringen des Bf, dem im FA-Akt erliegenden Auszug aus dem Firmenbuch und den Ausführungen auf der homepage des Unternehmens.

Die Abhaltung der Seminare vorwiegend in repräsentativen Hotels ist durch die Ausführungen des Bf in der Berufung (nunmehr Beschwerde) erwiesen.

Die Ausführungen über Fr G. gründen auf dem Auszug aus dem Firmenbuch, der homepage des Unternehmens und der Aussage der unter Wahrheitspflicht stehenden Zeugin Fr Ang..

Die Größe, Raumaufteilung und Aufteilung der Benutzung der Liegenschaft laut Mietvertrag und Vorbringen des Bf ist dem vorgelegten Wohnungsplan, dem vorgelegten Mietvertrag und dem Vorbringen des Bf entnommen.

Dass der als Schulungsbereich bezeichnete Raum im Dachgeschoß im Ausmaß von 65,24m² in Wahrheit der Wohnbereich mit integrierter Küche ist, ergibt sich aus den glaubhaften Ausführungen der Betriebsprüferin anlässlich der Wohnungsbesichtigung hinsichtlich der Ausstattung dieses Raumes und dem vorgelegten Wohnungsplan, aus dem ersichtlich ist, dass sich hier der großzügige Wohnbereich mit integrierter Küche befindet.

Dass in der X-Straße im Streitjahr maximal 10 Besprechungen für Topmanager abgehalten wurden, beruht einerseits auf der Aussage des Bf in der mündlichen Senatsverhandlung vor dem BFG.

Andererseits ist diesbezüglich auch darauf hinzuweisen, dass im Verfahren vor der Abgabenbehörde eine Aufstellung vorgelegt wurde, wonach im Jahr 2009 in der X-Straße 21 Meetings stattgefunden hätten, darunter 9 Vorbesprechungen, Strategiemeetings, 4 Technologiekurse und 7 Einschulungen von neuen Mitarbeitern.

Die Zeugin Fr Ang., als Assistentin der Geschäftsführung Mitarbeiterin der Firma, sagte am 24.08.2010 vor dem FA aus, sie sei nie in der X-Straße gewesen. Die Basisschulungen der neuen Mitarbeiter und die Mitarbeiterseminare würden in Hotels abgehalten.

In der mündlichen Senatsverhandlung vor dem BFG führte der Bf aus, Fr Ang. sei nur Assistentin gewesen; daher sei sie natürlich nie in der Wohnung in der X-Straße gewesen, da diese Wohnung vor allem für Meetings für das Topmanagement vorgesehen gewesen sei.

Diese Aussage widerspricht der dem FA vorgelegten Aufstellung.

Das BFG geht daher davon aus, dass maximal 10 Meetings für Topmanager im Streitjahr in der X-Straße stattgefunden haben. Bei diesen dürfte es sich iW um Besprechungen des Geschäftsführers mit den Prokuristen Fr G. und Hrn M. gehandelt haben. (Letzterer war

bei der Betriebsbesichtigung durch das FA anwesend). Auch der mit dem Bf befreundete Coach Dr. N. (siehe unten) könnte anwesend gewesen sein.

Der im Verfahren vor der Abgabenbehörde vorgelegte Vertrag mit Dr. N., der laut Bf mündlich bestanden habe und erst nach einigen Jahren schriftlich festgelegt worden sei, vermag an dieser Feststellung nichts zu ändern, ist doch darin lediglich festgehalten, dass der Coach uA die Liegenschaft in der X-Straße und die dort vorhandenen Gerätschaften jederzeit ohne vorherige Ankündigung benützen darf. Die Häufigkeit der betrieblichen Nutzung ist damit keinesfalls erwiesen. Dass zwischen der GmbH und Dr. N. im Zeitraum von 1995 – 2009 lediglich ein mündliches Vertragsverhältnis existierte, ist im Geschäftsleben ungewöhnlich (laut schriftlichem Vertrag beträgt das Tageshonorar für den Coach zwischen EUR 3.000 und EUR 4.500 netto pro Tag) und lässt nur den Schluss auf ein freundschaftliches Vertrauensverhältnis zwischen dem Bf und Dr. N. zu.

Wieviele Seminare oder Veranstaltungen Dr. N. in ggstdl Wohnung abhielt, wie oft er sich dort aufhielt und wenn, ob er dies aus betrieblichen oder auch privaten Gründen tat, ist aus der Vereinbarung jedenfalls nicht ersichtlich.

Wie das FA richtig ausführt, handelt es sich bei der Liegenschaft um eine besonders repräsentative, sehr gut ausgestattete und auch große Wohnung, die speziell auf Wohnungsbedürfnisse abgestimmt ist. Dies ist aus dem Kaufpreis der Wohnung, der Lage, der Anordnung und Ausstattung der Räumlichkeiten klar ableitbar. Der großzügige Dachgeschoßbereich, die Wellnessräumlichkeiten, die großen Terrassen und der Weinkeller lassen nur eine Privatnutzung zu. Die Wohnung ist als Luxuswohnung zu bezeichnen.

Auch die Tatsache, dass nur eine Küche im Dachgeschoßbereich, integriert in den Wohn- und Wellnessbereich, vorhanden ist, lässt eine betriebliche Verwendung nicht zu, zumal gerade diese Teile, nämlich die Küche, der Wellnessbereich, der Wohnbereich und 3 Terrassen im Ausmaß von ca 80m² an die GmbH vermietet sein sollen, während dem Bf zur privaten Nutzung lediglich eine Kleinstwohnung im ersten Stock ohne Küche zur Verfügung stehen soll. Nach dem Mietvertrag könnte er selbst demnach weder Wellnessbereich noch Küche noch den großen Wohnbereich oder die Sauna privat benutzen, eine wenig glaubhafte Konstruktion.

Mit einer fremden GmbH wäre ein derartiger Mietvertrag niemals abgeschlossen worden. Dass der Bf, auch wenn glaubhaft ist, dass er sich viel im Ausland aufhält, als Gesellschafter/Geschäftsführer einer großen Firma in einer derart kleinen Wohnung ohne Küche wohnt, und statt dessen den größten, schönsten und zur Privatnutzung bestens geeigneten Teil an eine fremde GmbH vermietet, ist ausgeschlossen. Diese Konstruktion kann nur gewählt werden, weil der Vermieter als Gesellschafter/Geschäftsführer der GmbH und Eigentümer der Wohnung natürlich auch die vermieteten Teile benutzen kann, was die Fremdüblichkeit ausschließt. Es ist auch nicht möglich, die Räumlichkeiten in einen privaten und einen betrieblichen Teil zu trennen, da sie von vornherein nur für die private Nutzung gewidmet und geeignet sind.

Eine fremde GmbH hätte die Liegenschaft aber auch nicht angemietet. Einerseits sind die Kosten (EUR 4.000 pro Monat) für sporadisch stattfindende Besprechungen viel zu hoch und andererseits sind für gelegentliche Treffen der Führungskräfte die laut Bp großzügigen Geschäftsräumlichkeiten am Sitz der Fa völlig ausreichend. Niemand würde für derartige Zwecke eine luxuriöse Wohnung mit großzügigem Wellnessbereich und Terrassen dauerhaft mieten.

Bezüglich Hauptwohnsitz des Bf ist anzumerken, dass die Meldung allein für den tatsächlichen Mittelpunkt der Lebensinteressen nicht ausschlaggebend ist. Dass der Bf vom 03.07.2008 – 03.08.2011 in der Wohnung seiner Mutter einen Hauptwohnsitz, in der X-Straße einen Nebenwohnsitz und erst ab 4.8.2011 den Hauptwohnsitz in der X-Straße gemeldet hat, ist, wie das FA zu Recht ausführt, wenig glaubhaft. Dass ein erfolgreicher Geschäftsmann nicht in der soeben erworbenen, luxuriösen Dachgeschoßwohnung, sondern bei seiner Mutter wohnt, widerspricht der Lebenserfahrung. Auch die Aussage der Zeugin Ang., wonach der Bf ihres Wissens nach in der X-Straße wohnt und mit der ebenfalls dort wohnenden (und auch dort hauptgemeldeten) Fr G. in einer engeren Beziehung steht, untermauert diese Feststellung.

Auch die Tatsache, dass sich im gesamten Wohnbereich nach den Ermittlungen des FA bei Wien Energie nur ein Zähler befindet, ist ein Indiz für die weder vorgesehene noch durchgeführte und auch nicht mögliche Trennung in einen privaten und einen betrieblichen Bereich.

In das Bild passt auch, dass die GmbH ihrerseits einen kleinen Teil der Wohnung an die Prokuristin Fr G. vermietet. Auch dieser Wohnbereich hat keine Küche und ist schon aus diesem Grund zur privaten Nutzung als Hauptwohnsitz ungeeignet. Diese Wohnung ist mit ca 34m² auch sehr klein und hat nur ein Zimmer. Es widerspricht der Lebenserfahrung, dass die Prokuristin (Vice CEO) in einer derart bescheidenen Wohnung ohne Küche lebt, während das repräsentative Dachgeschoß mit integrierter Küche und Wellnessbereich betrieblich verwendet wird.

Die Luxuswohnung war daher von Anfang an für die private Nutzung des Bf gedacht und ausschließlich für eine derartige Privatnutzung gewidmet. Dies ist aus der Art, Größe und Gestaltung der Wohnräume ersichtlich. Es handelt sich um eine repräsentative Wohnung inklusive Dachgeschoß mit großzügigen Wellness- und Außenbereichen sowie einem Weinkeller, die typischerweise zur Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses gedacht ist. Daran vermag auch der ursprünglich geplante Erwerb durch die XYZ Ing. C. L. GmbH nichts zu ändern, denn das BFG geht davon aus, dass die GmbH ursprünglich die Wohnung zu Privatzwecken an den Bf vermieten sollte.

Die Vermietung durch den Bf an die XYZ Ing. C. L. GmbH zu betrieblichen Zwecken ist auszuschließen, war tatsächlich niemals geplant und wurde niemals durchgeführt und hält einem Fremdvergleich nicht stand. Der Bf erwarb die repräsentative Liegenschaft, um hier sein privates Wohnbedürfnis zu befriedigen. Dass in der Privatwohnung des Bf

(Gesellschafter/Geschäftsführer der GmbH) gelegentlich Meetings und Besprechungen stattgefunden haben, ändert nichts an der Widmung der Wohnung zu privaten Zwecken.

Rechtliche Beurteilung:

§ 12 UStG 1994 Vorsteuerabzug lautet (auszugsweise):

„§ 12. (1) Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. 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. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Wurde die Lieferung oder die sonstige Leistung an einen Unternehmer ausgeführt, der wusste oder wissen musste, dass der betreffende Umsatz im Zusammenhang mit Umsatzsteuerhinterziehungen oder sonstigen, die Umsatzsteuer betreffenden Finanzvergehen steht, entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug. Dies gilt insbesondere auch, wenn ein solches Finanzvergehen einen vor- oder nachgelagerten Umsatz betrifft;

...

2) ...

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind,

...“

§ 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 lautet:

„§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.“

VwGH 19.09.2013, ZI 2011/15/0157 behandelt den Vorsteuerabzug bei für das private Wohnbedürfnis des Gesellschafters gewidmeten Räumen und führt dazu aus:

„§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 normiert einen Vorsteuerausschluss in Bezug auf Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind. Dieselbe Regelung fand sich bereits in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 schließt Aufwendungen für die private Lebensführung des Steuerpflichtigen vom Vorsteuerabzug aus. Unter den Begriff der Lebensführung fallen im Wesentlichen Aufwendungen für die Nahrung, bürgerliche Kleidung und die eigene

Wohnung des Steuerpflichtigen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24. Juni 2010, 2006/15/0170, mwN).“

Im ggstl Fall hat das BFG die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass der Bf ggstl Wohnung zur Befriedigung seines privaten Wohnbedürfnisses erworben und benutzt hat. Bei den Aufwendungen im Zusammenhang mit der Errichtung, der Erhaltung und dem Betrieb der Wohnung handelt es sich daher um solche, die unmittelbar die private Lebensführung des Bf betreffen. Die Wohnung ist für das private Wohnbedürfnis des Bf gewidmet. Aufwendungen für die eigene Wohnung fallen unter den Begriff der Lebensführung. Diese Aufwendungen sind daher vom Vorsteuerabzug auszuschließen.

Die geltend gemachte Vorsteuer ist daher nicht anzuerkennen.

Mit der Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von "Einkünften" zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen. Dies auch dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten. Das Abzugsverbot besteht unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung. Entscheidend ist lediglich, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht (*siehe VwGH 23.05.2007, ZI 2003/13/0120*).

Ob der vorgelegte Mietvertrag der Höhe nach fremdüblich ist und ob außersteuerliche Gründe für die rechtliche Gestaltung vorliegen, braucht daher nicht geprüft zu werden. Das BFG geht aber von mangelnder Fremdüblichkeit des Mietvertrags dem Grunde nach aus. (Siehe oben).

Der Mietvertrag ist daher nicht anzuerkennen.

Dementsprechend ist kein Umsatz aus der Vermietung anzusetzen.

Diese Ausführungen gelten auch ertragsteuerlich. § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 normiert ein Abzugsverbot für Aufwendungen der Lebensführung. Das Abzugsverbot erfasst auch Gestaltungen, die darauf abzielen, nicht abzugsfähige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, selbst wenn sie einem Fremdvergleich standhalten sollten, zB durch Vermietung (*siehe VwGH 23.05.2007, ZI 2003/13/0120*).

Die – negativen – Einkünfte aus Vermietung sind daher nicht anzuerkennen. Die privaten Aufwendungen für die Wohnung sollen in die betriebliche Sphäre verschoben und so steuerlich abzugsfähig gemacht werden. Dies wurde vom FA zu Recht korrigiert.

In diesem Bereich gilt auch ein allgemeines Aufteilungsverbot (*siehe VwGH 05.04.2001, ZI 98/15/0046*). Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen Veranlassung sind zur Gänze nicht abzugsfähig, soweit sich die Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen.

Auf den ggstl Fall bezogen wären als Ausnahme ausschließlich für Erwerbszwecke verwendete Räume zu nennen (*siehe VwGH 21.07.1993, ZI 91/13/0231*). Diese Ausnahme liegt jedoch nicht vor. Die gesamte Wohnung wird vom Bf privat genutzt. Eine Trennung in privat genutzte und betriebliche Räume ist nach der Raumanordnung weder möglich noch sinnvoll und widerspricht der privaten Widmung der gesamten Wohnung sowie den tatsächlichen Gegebenheiten. So werden die Küche und der Wellnessbereich im Dachgeschoß selbstverständlich privat genutzt, obwohl sie vom Mietvertrag als betrieblich genutzt erfasst sind. Die betrieblichen Besprechungen, die fallweise in der Privatwohnung stattfinden, haben lediglich untergeordnete Bedeutung und diese – sporadisch stattfindende – betriebliche Nutzung unterliegt dem Aufteilungsverbot.

Die Abgrenzung der abzugsfähigen von den nicht abzugsfähigen Aufwendungen hat nach objektiven Kriterien zu erfolgen; maßgebend ist das äußere Erscheinungsbild, das auf Art und Beweggrund eines Aufwands schließen lässt und nicht die bloß behauptete, davon abweichende Motivation des StPfl (*siehe Jakom EStG, 6. Auflage 2013, § 20, II. Abzugsverbote gemäß Abs 1 Rz 17*). Dabei ist eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden (*siehe VwGH 29.09.2004, ZI 2000/13/0156; 24.11.1999, ZI 99/13/0202*).

Im vorliegenden Fall lässt das äußere Erscheinungsbild nur auf privat veranlasste Aufwendungen, nämlich solche der Lebensführung, schließen.

Soweit der Bf auf eine im erstinstanzlichen Raum stehende „Einigung“ mit dem FA verweist, so ist darauf hinzuweisen, dass das BFG den Sachverhalt von Amts wegen festzustellen und einer rechtlichen Würdigung zu unterziehen hat. Der festgestellte Sachverhalt lässt nur die rechtliche Beurteilung zu, dass die geltend gemachten Aufwendungen zur Gänze nicht anzuerkennen sind. Es ist auch nicht die Aufgabe des BFG, das Verfahren vor der Abgabenbehörde zu beurteilen oder weiterzuführen.

Das Argument in der Berufung (nunmehr Beschwerde), es wäre auf Grund der Wahlmöglichkeit, den Grundstücksumsatz steuerfrei oder steuerpflichtig zu behandeln, die Umsatzsteuerpflicht der Leistung niemals in Erwägung gezogen worden, wenn die private Nutzung beabsichtigt gewesen wäre, da durch den Ausweis der Umsatzsteuer der zivilrechtliche Gesamtkaufpreis wesentlich höher gewesen sei, ist unschlüssig.

Tatsächlich war die private Nutzung beabsichtigt, der Finanzverwaltung gegenüber wurde durch den vorgelegten Mietvertrag jedoch die betriebliche Nutzung erklärt.

Wäre dies akzeptiert worden, wäre dies die günstigste Variante gewesen. Die Befreiung des § 6 Z 9a UStG 1994 ist eine unechte Umsatzsteuerbefreiung. Der Bauträger kann die Vorsteuern iZm der Errichtung daher nicht abziehen (zB Vorsteuern auf Baukosten). Diese Vorsteuern werden idR zum Kostenfaktor. Im Endeffekt kommt daher – durch den Vorsteuerabzug – der Kauf mit Umsatzsteuerausweis billiger, mag auch der zivilrechtliche Gesamtkaufpreis höher gewesen sein. Darüber hinaus können die Verluste aus der Vermietung ertragsteuerlich beim Vermieter geltend gemacht werden und die Miete kann als Betriebsausgabe bei der GmbH angesetzt werden.

Das Argument geht daher von einer falschen Voraussetzung aus, nämlich dass beabsichtigt gewesen wäre, die private Verwendung auch gegenüber dem FA offen zu

legen. In diesem Fall wäre der Bf – auch dem FA gegenüber – aber nicht als Vermieter unternehmerisch tätig geworden und hätte die Liegenschaft umsatzsteuerfrei erworben. Die private Verwendung offen zu legen war aber nicht geplant und wurde auch nicht in die Tat umgesetzt.

Wenn der steuerliche Vertreter des Bf in der mündlichen Senatsverhandlung auf dessen Verdienste verweist, so ist dies durchaus glaubwürdig und nachvollziehbar, kann jedoch auf die steuerliche Beurteilung vorliegenden Sachverhalts keinen Einfluss haben.

Zulässigkeit der Revision:

Es liegt eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung vor, da zwar zur Sachverhaltskonstellation, dass eine GmbH eine Liegenschaft an ihren Gesellschafter vermietet, zahlreiche Erkenntnisse des VwGH ergangen sind, während zum vorliegenden Fall – Vermietung einer Liegenschaft vom Gesellschafter an die GmbH – keine derartige Judikatur existiert; es ist daher gerechtfertigt, die ordentliche Revision zuzulassen.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. August 2014