

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch die Steuerberater, über die Beschwerde vom 04.06.2008 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt B vom 14.05.2008, betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2003 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Die Beschwerde (vormals Berufung) war beim Bundesfinanzgericht unter der Geschäftszahl RV/3100082/2010 der Gerichtsabteilung xxxx zugeordnet. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 18.02.2019 wurde sie dieser (nach der Pensionierung des Richters) vakanten Gerichtsabteilung abgenommen und mit Wirkung vom 06.03.2019 der Gerichtsabteilung yyyy (Dr. A.) zugeteilt.

Der Bf bezieht als Komplementär der Rochus C KG (in der Folge kurz: KG), an der er zu 25% beteiligt ist und die in D-Ort einen Autohandel und eine Autoreparaturwerkstätte betreibt, Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Bei den weiteren Gesellschaftern (Kommanditisten) der KG handelt es sich um seine Eltern (Rochus C mit einer Beteiligung von 50% und Viktoria C mit einer Beteiligung von 25%).

Zusammen mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 (in der erstmals Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ausgewiesen waren), wurden am 28.04.2005 - neben einer Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 - Umsatzsteuererklärungen für die

Jahre 2000 bis 2002 eingereicht, in denen Vorsteuerbeträge von insgesamt 7.144,01 € für die Errichtung eines vermieteten Gebäudeteils geltend gemacht wurden. Nach den im Zuge der Veranlagung dem Finanzamt vorgelegten Plänen eines Einfamilienhauses und Auskünften des Bf einschließlich eines darüber aufgenommenen, undatierten und nicht unterfertigten Aktenvermerks, vermietet der Bf seit dem 01.01.2003 Räumlichkeiten im Keller des Privathauses um 484,00 € netto (580,80 € brutto) an die KG. Das Ausmaß der vermieteten Fläche wird mit 80,65 m² (19% der Gesamtfläche des Hauses) ausgewiesen. Das Büro weist einen eigenen Eingang (im Plan handschriftlich als "Abgang Büro" bezeichnet) auf.

Unmittelbar danach, am 05.07.2005, reichte der Bf die Umsatzsteuererklärung für 2003 nach in der er neben Vorsteuern von 2.601,85 € erstmals auch steuerpflichtige Entgelte von 5.808 € aus Vermietung auswies.

Die Veranlagung zur Umsatzsteuer der Jahre 2000 bis 2003 erfolgte mit Bescheiden vom 04.07.2005 (für 2000 bis 2002) und 11.08.2005 (für 2003) zwar erklärungsgemäß aber vorläufig.

Im Zuge einer am 20.08.2007 bei der KG begonnen und am abgeschlossenen 28.03.2008 Außenprüfung für die Jahre 2004 bis 2006 erkannte das Finanzamt das Mietverhältnis zwischen dem Bf und der KG sowohl umsatz- als auch ertragsteuerrechtlich nicht an.

Unter Tz. 4 des Prüfungsberichts über die bei der KG erfolgte Außenprüfung wurde die Feststellung getroffen, dass die vom Bf seit dem 01.01.2003 „im Rahmen einer Vermietung (Mietvertrag wurde nicht vorgelegt) zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten (Garage, Büro, Archivraum) in seinem Privathaus (Wohnungsverband) in 0000 E-Dorf, Straße 111, ertragsteuerlich keinesfalls als angemietete Räumlichkeiten anerkannt werden“ könnten. Den vorgelegten Plänen zufolge verfüge das Arbeitszimmer mit Archivraum zwar über einen eigenen Eingang. Es sei aber über den Vorraum und den Keller auch vom Haupthaus aus erreichbar und befinde sich jedenfalls auf der wirtschaftlichen Einheit 0000 E-Dorf, Straße 111. Es stelle entgegen den Ausführungen des steuerlichen Vertreters keinen eigenen Wohnungsverband dar, schon gar nicht sei die Situierung so wie in einem Haus mit zwei Wohnungen. Aus diesem Grund seien die Aufwendungen für diese Räumlichkeiten bei der KG nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Die berufliche Notwendigkeit häuslicher Arbeitsräume habe nicht erkannt werden können, da dem Bf im Betriebsgebäude der KG in 1111 D-Ort, B-Straße 22, ein entsprechend dimensioniertes Büro samt Infrastruktur zur Verfügung stehe. Die im Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 06.03.2008 enthaltene Behauptung, dieses Büro sei nur ca. 5 m² groß, hätte im Zuge der im Betrieb durchgeführten Prüfung relativiert werden können.

Der auf die genannten Aufwendungen entfallende Vorsteuerabzug sei zu versagen. Für Zwecke des Vorsteuerabzugs sei bei Arbeitszimmern (infolge des Erkenntnisses des VwGH 24.9.2002, 98/14/0198) ausschließlich auf Kriterien wie „(beinahe) ausschließliche betriebliche oder berufliche Nutzung“ bzw. „Notwendigkeit“ Bezug zu nehmen, wobei

sich allerdings im Zusammenhang mit der Notwendigkeitsvoraussetzung Fragen der zeitlichen Auslastung des Arbeitszimmers stellen würden. So habe der VwGH in seiner Rechtsprechung die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer immer wieder dann verneint, wenn dieses nicht entsprechend ausgelastet sei (zB VwGH 27.6.2000, 98/14/0198; vgl. auch VwGH 26.5.2004, 2000/14/0207). Wie der steuerliche Vertreter im Schreiben vom 06.03.2008 ausführe, würden die Räumlichkeiten des Bf abends bei Bedarf verwendet. Die weitaus überwiegende Zeit werde der Bf „wohl unbestritten“ im geprüften Betrieb (Autohandel und Autoreparatur) bzw. bei dessen Kunden verbringen. Dies werde nach den Erfahrungen des täglichen Lebens auch den Bereich der Vermittlung von Versicherungen betreffen. Daher erreiche die zeitliche Auslastung der im Arbeitszimmer ausgeführten Tätigkeiten lediglich ein Ausmaß, das als relativ gering anzusehen sei. Mangels entsprechender zeitlicher Auslastung des Arbeitszimmers sei auch dessen Notwendigkeit nicht gegeben. Die im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer stehenden strittigen Vorsteuerbeträge (aus den Mietaufwendungen) seien nicht anzuerkennen.

In der Folge wurde auch bei der Bf für die Jahre 2000 bis 2006 eine Außenprüfung durchgeführt, bei der dieses Mietverhältnis und die aus den Errichtungskosten geltend gemachten Vorsteuern und aus dem Mietverhältnis erklärten Umsätze nicht anerkannt worden sind. Im Prüfungsberichtes vom 28.03.2008 wurde auf die obigen Ausführungen im Prüfungsbericht der KG verwiesen und unter Tz. 3 ergänzend ausgeführt, Vorsteuer im Zusammenhang mit einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer könnten dann berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich unternehmerisch genutzt werde und die ausgeübte Tätigkeit ein solches Arbeitszimmer notwendig mache.

Im Zuge der Besichtigung der gegenständlichen Räumlichkeiten am 19.10.2007 sei festgestellt worden, dass sich im als Büro bezeichneten Zimmer ein Schreibtisch mit Computer sowie ein Couch befand. Der größte Teil dieses Raumes sei leer gestanden, der Nebenraum, welcher als Archiv dienen sollte, sei gänzlich leer. Der Bf habe angegeben, dass er in diesem Raum gelegentlich betriebliche EDV-Arbeiten erledige, welche er auch in seinem Büro in D-Ort machen könne, das Archiv solle in Zukunft als solches Verwendung finden.

Daraus sei nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht der Schluss zu ziehen, dass diese größtenteils leerstehenden Räume ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich unternehmerisch genutzt würden. Die vom Bf ausgeübte Tätigkeit (Komplementär der KG – Autohandel) mache solche Arbeitsräumlichkeiten auch nicht notwendig. Die für das Arbeitszimmer geltend gemachten Vorsteuern seien demnach zu versagen.

Das Finanzamt folgte der Ansicht des Prüfers und erließ mit Ausfertigungsdatum 14.05.2008 (neue) endgültige Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2006, in denen die Umsätze und die Vorsteuer mit 0 € festgesetzt wurden. Dies führte für die Jahre 2000 bis 2003 (aufgrund der Streichung der aus den Herstellungskosten geltend gemachten Vorsteuern) zu Nachforderungen und für die Jahre 2004 bis 2006

(aufgrund der erklärten und nunmehr nicht anerkannten Umsätze) zu Gutschriften. In der Begründung wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

Gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2000 bis 2003 erhob der Bf mit Schreiben vom 04.06.2008 Berufung. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, unstrittig sei, dass die KG umsatzsteuerlich ein eigenes Steuersubjekt darstelle und daher auch eine Leistungsbeziehung zwischen dem Bf und der KG dem Grundsatz nach möglich sei. Damit erhele aber entgegen den Prüfungsfeststellungen, dass eben nicht ein Arbeitszimmer im klassischen Sinn vorliege. Die Räumlichkeiten würden vom Bf nicht „zu seiner eigenen Einkunftserzielung“ benützt, sondern an ein umsatzsteuerlich verschiedenes Rechtsgebilde, die KG, fremdüblich vermietet. Eine andere Betrachtung würde allenfalls nur dann Platz greifen, wenn die Vermietung nicht fremdüblich wäre, ein von der KG verschiedener Dritter also unter keinen Umständen diesen Arbeitsraum anmieten würde.

Wie aber im Prüfungsverfahren festgestellt worden sei, verfüge der Bf in den Räumlichkeiten der KG, deren Dienstnehmer er sei, nur über einen Mini-Bürraum von gerade rund 5 m². Es sei zwar denkbar, dass der Bf in der Abwesenheit des Rochus C, dessen deutlich größeres Arbeitszimmer "auch mitbenützen" könne. Dies sei „jedoch nicht die Frage“. Entscheidend sei, ob es aus der Sicht der KG und des Bf einen – sozusagen abstrakten – Sinn mache, einen Bürraum anzumieten. Dabei sei zunächst zu beachten, dass der Komplementär (Bf) und somit der Geschäftsführer der KG eine Vielzahl von Tätigkeiten erbringen müsse, zu denen er im Betrieb weder die örtlichen Voraussetzungen noch die nötige Ruhe habe.

So werde auch das Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 06.03.2008 im Prüfungsbericht nicht korrekt dargestellt. Der Prüfungsbericht vermittle den Eindruck, dass die Räumlichkeiten nur abends bei Bedarf verwendet würden. In dem zitierten Schreiben sei jedoch ausgeführt worden, dass „diverse Kunden im Bereich des Abschlusses von Versicherungen leichter abends Zeit“ hätten und daher – auch im Gefolge der Nachbarschaft des Gebietsleiters der Versicherung – gerne zu den Bürräumlichkeiten der KG beim Haus des Bf kämen. Es sei auch ausgeführt worden, dass der Bf weitere Bereiche ebenso in E-Dorf ausführe und durchführe. Es bleibe eine wirtschaftliche Entscheidung der KG, ob sie notwendige Räumlichkeiten für einen Geschäftsführer an dritter Stelle errichte, ankaufe oder anmiete. Es ergebe sich auch noch der Vorteil, dass der Bf diese problemlos und einfach und unter Vermeidung von Fahrzeiten, etwa am Wochenende, Tätigkeiten in diesen Räumlichkeiten durchführen könne. Auch sei nicht zu erkennen, warum die teilweise Auslagerung eines Büros für den Geschäftsführer vom operativen Betrieb weg, wirtschaftlich nicht sinnvoll sein solle.

Aus den angeführten Gründen würde auch ein Dienstgeber, an dem der Dienstnehmer nicht beteiligt sei, eine derartige Vereinbarung abschließen. Da die Vermietung fremdüblich erfolgt sei und auch wirtschaftlich Sinn mache, könne kein Grund

bestehen, diese nicht anzuerkennen. Die KG beziehe vom Bf Leistungen aus dessen unternehmerischem Bereich.

Selbst wenn man trotzdem ein Arbeitszimmer (und keine Vermietung) als direkt anwendbar ansehen würde, würde sich nichts ändern. Nicht unter den Begriff eines Arbeitszimmers fielen nämlich – selbst auf der Basis der Auffassung der Verwaltung in den UStR bzw. EStR, insbesondere Rz 325 LStR 2002 – Kanzleiräumlichkeiten, bei denen entweder unternehmensfremde Mitarbeiter tätig seien oder aber ein regelmäßiger Kundenverkehr stattfinde. Es würden (wie ausgeführt und mitgeteilt) laufend Kunden an der Büroadresse empfangen, sei es in der Versicherungsberatung, sei es in der KFZ-Annahme.

Die Verwaltungsmeinung habe bei einem Versicherungsmakler, der einen Raum seines Wohnhauses mit eigenem Eingang und Firmenschild (mit Verbindungstür zu den privaten Räumen) für die Tätigkeit nütze und in dessen Büro, das nach außen hin als "Verkaufsbüro" erkenntlich sei, regelmäßiger Kundenverkehr stattfinde, nicht als Arbeitszimmer iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 eingestuft (LSt-Protokoll 2001).

Darüber hinaus sei zu bedenken, dass schon die Lage der Büroräumlichkeiten nicht dem typischen Arbeitszimmer entspreche. Die Räumlichkeiten seien an das Wohnhaus bloß angebaut und verfügten jedenfalls über einen eigenen Eingang. Es sei richtig, dass die Arbeitsräume auch vom Wohnhaus aus erreichbar seien. Dabei sei jedoch zu bedenken, dass dieser Weg – gerade im Vergleich mit der Benützung des normalen Eingangs – ein äußerst mühsamer sei. Man müsse nämlich den Stiegenabgang des Privathauses wählen, dort durch den gesamten Keller gehen, weiters durch den Tankraum, bis man endlich durch eine Tür die Büroräumlichkeiten erreiche. Auf der Basis der Judikatur des UFS (UFS 2.3.2007, RV/0191-F/06) zum Home-Office zeige sich, dass hier kein Arbeitszimmer gegeben sei.

Auch im vorliegenden Fall werde nicht bloß ein einzelner Raum vermietet. Darüber hinaus mache es wohl auch einen Unterschied, ob ein Arbeitszimmer nur durch die gesamte Wohnung, beispielsweise durch das Wohnzimmer oder gar das Schlafzimmer begehbar sei oder aber auch für externe Kunden von der Straße aus erreichbar sei und der Zugang von den Privaträumen nur durch den Keller und den Tankraum erfolge, was sich aus der baulichen Gestaltung ergebe.

Selbst wenn man – in eventu – dies nicht akzeptieren würde und ein „klassisches Arbeitszimmer“ annehme, sei der Vorsteuerabzug dennoch gegeben: Nach der Rechtslage, wie sie vor dem 01.01.1995 gegolten habe und nunmehr wieder anzuwenden sei (VwGH 24.9.2002, 98/14/0198), sei nur erforderlich, dass das Arbeitszimmer „(nahezu) beruflich“ (wohl gemeint: nahezu ausschließlich beruflich) genutzt werde. Dies sei nach den Ermittlungen des Finanzamts „unstrittig“ der Fall. Es ergäben sich keinerlei Hinweise auf eine Privatnutzung des Arbeitszimmers. Weiters sei auf der Basis der Rechtsprechung des VwGH die Notwendigkeit des Arbeitszimmers ausschlaggebend.

Wie dargestellt, würden die Räume eindeutig ausschließlich unternehmerisch genutzt. Eine Notwendigkeit sei insofern gegeben, als mangels ausreichender Büroflächen bei der KG und auf Grund der wichtigen Tätigkeiten des Geschäftsführers und Komplementärs aus der Sicht der KG oder aus der Sicht des Bf ein Arbeitszimmer notwendig sei, um die entsprechenden Tätigkeiten in der KG ausführen zu können. Damit stehe aber jedenfalls der Vorsteuerabzug aus den Baukosten zu.

Dabei sei jedoch zu bedenken, dass bisher der Vorsteuerabzug nur im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung der Räumlichkeiten, nämlich 19% geltend gemacht worden sei. Nach der in den fraglichen Zeiträumen geltenden Rechtslage sei für Gebäude ohne jede Grenze bei gemischter Nutzung eine automatische Zuordnung des gesamten Gebäudes zum Unternehmen gegeben gewesen. Der Unternehmer habe daher die Zuordnung nicht – wie in der Rechtslage 1998 – selbst vornehmen müssen, sie sei vielmehr automatisch Folge des Gesetzes gewesen.

Da somit nach den obigen Ausführungen feststehe, dass eine unternehmerische Nutzung dieser Flächen erfolgt sei, werde das gesamte Haus dem Unternehmensbereich zugeordnet. Daher werde auch für das gesamte Haus der Vorsteuerabzug geltend gemacht. Es würden sich daher folgende Vorsteuerbezüge ergeben:

2000: 19.319,19 € (bisher: 3.670,65 €), 2001: 10.850,24 € (bisher 2.061,55 €), 2002: 7.430,89 € (bisher: 1.411,87 €), 2003: 13.693,94 € (bisher: 2.601,85 €).

Soweit in den Jahren 2000 bis 2003 ein sich logisch ergebender Eigenverbrauch unecht steuerbefreit gewesen sei, werde unter Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH „Seeling“ festgehalten, dass diese Rechtslage eindeutig gemeinschaftswidrig sei. Soweit von der Finanzverwaltung in den Bestimmungen des § 12 Abs. 2 Z 1 und § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG ein Beibehalten einer vorher bestehenden Vorsteuerauschlussbestimmung erblickt werde, werde darauf hingewiesen, dass die Literatur mit überzeugenden Argumenten eine derartige Weitergeltung abgelehnt habe, da die Regelung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG in ein formell völlig neues Kleid gefasst worden sei und andere Anwendungsbereiche gehabt habe. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG sei dagegen nie einschlägig gewesen. Der Verwaltungsgerichtshof habe in der Rechtsache „Puffer“ die Frage der Weitergeltung dieser beiden Bestimmungen auch dem Europäischen Gerichtshof zu Vorabentscheidung vorgelegt. Entgegenstehende Ausschlüsse des Vorsteuerabzuges nach dem innerösterreichischen Recht seien daher zufolge des Widerspruches gegen Gemeinschaftsrecht unbeachtlich. Es stehe daher der gesamte Vorsteuerabzug zu.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) unmittelbar zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat (UFS) als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 01.01.2014 auch gegenüber dem BFG.

Strittig ist, ob das Mietverhältnis zwischen dem Bf und der KG anzuerkennen und damit von einer unternehmerischen Tätigkeit des Bf auszugehen ist.

Die Frage, ob das Mietverhältnis zwischen dem Bf und der KG anzuerkennen ist, hatte das Bundesfinanzgericht bereits in einer Beschwerde betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 bei der KG als Mieterin der streitgegenständlichen Räumlichkeiten zu beurteilen. Die damalige Beschwerde ist – soweit es die hier strittige Umsatzsteuer betrifft – wortgleich mit der gegenständlichen Beschwerde. Das Bundesfinanzgericht ist in seiner Entscheidung vom 11.06.2014, RV/zzzzz zur Überzeugung gelangt, dass das gegenständliche Mietverhältnis nicht auf einer fremdüblichen Leistungsbeziehung beruht und daher auch umsatzsteuerrechtlich nicht anzuerkennen ist.

II. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt wird (im Sinn des § 167 Abs. 2 BAO) als erwiesen angenommenem:

Der Bf hat in den Jahren 2000 bis 2003 in 0000 E-Dorf, Straße 111 ein Einfamilienhaus errichtet. 2005 machte er für die anteiligen Herstellungskosten des an die KG vermieteten Teiles des Hauses Vorsteuern für die Jahre 2000 bis 2003 in der Höhe von 9.745,88 € geltend und erklärte für das Jahr 2003 Erlöse aus dieser Vermietung von 5.808,00 €. Der monatliche Mietzins von 580,00 € (484,00 netto + 96,80 USt) bezog sich auf die Vermietung von 80,65 m² Nutzfläche im Anbau des privat genutzten Einfamilienhaus des Bf, näherhin für Büros mit Archiv im Kellergeschoß des Anbaus (53,85 m²), eines Pkw-Abstellplatzes in der darüber gelegenen Doppelgarage sowie der Hälfte des unmittelbar dahinter gelegenen Geräteabteils (26,80 m², die Hälfte von 53,61 m²; 39,22 m² Garage + 19,60 m² Geräteraum; der restliche Teil der Garage und des Geräteraums, ebenfalls 26,80 m², wird privat genutzt). Das Einfamilienhaus des Bf ist vom Betriebsgebäude (Sitz der KG) in etwa sieben Kilometer (ca. zehn Minuten Fahrzeit) entfernt. Ein schriftlicher Mietvertrag über die gegenständliche Vermietung liegt nicht vor.

Es kann zwar davon ausgegangen werden, dass die genannten Räumlichkeiten nach Ausweis der im Jahr 2005 dem Finanzamt vorgelegten Baupläne für die behaupten Vermietungszwecke verwendet werden sollten. Dass die in diesen Plänen (siehe Beilage zur Entscheidung) ausgewiesenen Räumlichkeiten, insbesondere der Büroraum und der Garagenplatz, aber im Beschwerdejahr 2003, tatsächlich in nennenswertem Umfang für die betrieblichen bzw. unternehmerischen Zwecke der KG verwendet worden sind, konnte

nicht als erwiesen angenommen werden. Es konnte auch nicht festgestellt werden, dass im Jahr 2003 an den Bf tatsächlich Zahlungen für diese Räumlichkeiten geleistet worden sind. Aber selbst wenn Zahlungen geleistet worden sein sollten, konnte insbesondere mit Rücksicht auf die Lage des Büros, nicht festgestellt werden, dass damit eine fremdübliche Leistungsbeziehung abgegolten worden wäre. Vielmehr ist davon auszugehen, dass diese in erster Linie auf das familiäre Naheverhältnis der Bf zum Mieter (KG) zurückzuführen sind.

III. Beweiswürdigung

Die Frage, ob das Mietverhältnis zwischen dem Bf und der KG anzuerkennen ist, hatte das Bundesfinanzgericht bereits in einer Beschwerde betreffend die Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2005 bei der KG als Mieterin der streitgegenständlichen Räumlichkeiten zu beurteilen. Die damalige Beschwerde ist – soweit es die hier strittige Umsatzsteuer betrifft – wortgleich mit der gegenständlichen Beschwerde. Das Bundesfinanzgericht ist bereits in seiner Entscheidung vom 11.06.2014, RV/zzzzz zur Überzeugung gelangt, dass das gegenständliche Mietverhältnis nicht auf einer fremdüblichen Leistungsbeziehung beruht und daher auch umsatzsteuerrechtlich nicht anzuerkennen ist.

Die getroffenen Feststellungen gründete das Bundesfinanzgericht in seiner Entscheidung vom 11.06.2014 auf folgende Überlegungen zur Beweiswürdigung:

.... 2. Die Bf. wurde im Verfahren vor dem UFS um die Mitteilung ersucht, ob ein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen worden sei. Sofern dies nicht der Fall gewesen sein sollte, wurde sie ersucht bekannt zu geben, wann genau ein solcher Mietvertrag mündlich abgeschlossen worden sei. Die Bf. hat dazu im Wege ihres steuerlichen Vertreters mitgeteilt, dass ein schriftlicher Mietvertrag nicht vorliege. Der Mietvertrag sei am 1.1.2003 mündlich zwischen der KG und Franz C abgeschlossen worden (wer dabei für die KG aufgetreten ist, wurde nicht mitgeteilt). Die Details zum Mietvertrag seien in einem Aktenvermerk festgehalten worden. Der dem Antwortschreiben der Bf. vom 13.9.2013 beigelegte Aktenvermerk wies aber weder ein Datum auf noch enthielt er eine Unterschrift. Erst über weiteres Ersuchen des UFS (vom 14.11.2013) wurde mitgeteilt, dass der Aktenvermerk „auf Grund der Angaben“ des Vermieters und der Bf. vom steuerlichen Vertreter „im September 2013 aufgenommen“ worden sei. Er enthalte die wesentlichen mündlich vereinbarten Punkte des „ursprünglichen Mietvertrags“.

3. Belege über eine Überweisung der Miete für Zeiträume vor dem 1.5.2005 konnten nicht vorgelegt werden (die Buchhaltungsbelege vor dem 1.5.2005 seien auf Grund der siebenjährigen Aufbewahrungsfrist bereits vernichtet worden; ein Ausdruck der Konten vor dem 1.5.2005 sei aus programmtechnischen Gründen nicht möglich; Buchhaltungsdaten vor dem 1.5.2005 seien vom Buchhaltungsprogramm nicht mehr aufrufbar). Einem – im Arbeitsbogen des Prüfers (Seite 226) befindlichen – „Kontenblatt in EUR – 7000 Mieten und Pacht - Gesamtjahr 2004/05“ lässt sich jedoch entnehmen, dass die „Miete Büro Franz 05-12/04“ (in Höhe von 3.872,00 €, somit in einem Betrag) mit Belegdatum

„31.12.2004“ eingebucht worden ist (alle folgenden Mieten wurden sodann monatlich verbucht). Der genannte Betrag (acht Nettomonatsmieten) dürfte daher erst nachträglich und im Wege der Verrechnung entrichtet worden sein (Vorbringen in der mündlichen Verhandlung), was dafür spräche, dass ein Mietvertrag der zuletzt behaupteten Form - was die Zahlung betrifft - während des Kalenderjahres 2004 noch nicht durchgeführt worden ist. Festgehalten sei, dass die Aufbewahrungsfrist des § 132 BAO zum Zeitpunkt der Einbringung des ersten Berufungsschriftsatzes der KG (dh. am 4.6.2008) noch nicht abgelaufen war und sich infolge des anhängigen Berufungsverfahrens verlängert hat (vgl. Ritz, BAO⁵, § 132 Rz 7), sodass sich die Bf. im Schreiben vom 13.9.2013 nicht erfolgreich auf den zwischenzeitig erfolgten Ablauf der Aufbewahrungsfrist für zwei der drei Wirtschaftsjahre, nämlich für den Zeitraum 1.5.2003 bis 30.4.2005, berufen konnte.

4. Den im Veranlagungsakt des Vermieters befindlichen Plänen, die offenbar am 4. Juli 2005 vorgelegt worden sind, lässt sich für das Kellergeschoß des Zubaus die (handschriftlich angebrachte) Widmung „Büro“ entnehmen. Derselbe Vermerk ist für die rechte Hälfte der darüber befindlichen Garage angebracht. Die am 13.9.2013 vorgelegten Pläne des Einfamilienhauses samt Zubau weisen dem gegenüber für das Kellergeschoß des Zubaus (in „Estrich“-Bauweise) noch die – offenbar in den Erstplänen aufscheinende – Widmung „Hobby“ aus. Ein „Büro“ mit 10,12 m² (und Parkettbelag) war in diesem Plan vielmehr im Erdgeschoß des Einfamilienhauses, und zwar unmittelbar neben dem Eingang des Hauses, eingezeichnet (dieser Raum ist schließlich zur Vergrößerung des Wohnzimmers auf rd. 26 m² genutzt worden). Wann die Widmungsänderung erfolgt ist, konnte nicht mehr festgestellt werden. Laut Schreiben vom 13.9.2013 (Punkt 10) ist sie während der Bauphase erfolgt. Es bestehen aber, wie bereits ausgeführt wurde, auch keine - über die Behauptungsebene hinausgehenden - Anhaltspunkte dafür, dass die strittigen Räumlichkeiten schon vor April 2005 (siehe Punkt 1) bzw. Juli 2005 (siehe vorhin) an die Bf. vermietet worden sind. Erst in diesen Monaten ist die beabsichtigte Vermietung von Räumen in einem Ausmaß von 80,65 m² (das ist in etwa das Achtfache des Ausmaßes des ursprünglich vorgesehenen Bedarfs von nur rd. 2,9% - und damit weit unter 10% - der Gesamtnutzfläche) gegenüber dem Finanzamt und damit nach außen hin in Erscheinung getreten.

5. Nach den Ausführungen der Berufung wurde ein eigenes Firmenschild angebracht (siehe Punkt I. 3b). Über Anfrage vom 11.7.2013 (Punkt 9), seit wann dieses Schild angebracht sei, wurde mitgeteilt, dass „alle Schilder“ im Jahr 2003 angebracht worden seien, und zwar zum einen an den Kundenparkplätzen im Freien sowie in der Garage, zum anderen im Eingangsbereich des Gebäudes. Über Nachfrage vom 14.11.2013, ob das Vorbringen, wonach die von der Fa. Evamatic gelieferten Schilder im Jahr 2003 angebracht worden seien, auch für das Schild gelte, das den Hinweis „Büroeingang um die Ecke Stiege hinunter“ (laut vorgelegtem Foto) trage, wurde bekannt gegeben, dass dieses Schild nicht von der genannten Firma geliefert worden sei. Auch ein Handy-Anschluss mit der Rufnummer, die auf diesem Schild angegeben sei, bestehe erst seit April 2005. Dies stellt einen weiteren Hinweis dafür dar, dass eine Nutzung der strittigen

Geschäftsräumlichkeiten von 80,65 m² für Vermietungszwecke auch erst zu dieser Zeit (zum April 2005 siehe schon Punkt 1) in Betracht gekommen sein kann. Dass die von der Fa. Evamatic bezogenen Schilder mit den Hinweisen „Geschäftsleitung“ und „Kunden“ bereits im Jahr 2003 geliefert worden sind, mag zwar ein Indiz dafür sein, dass eine Regelung der Pkw-Abstellflächen schon früher ins Auge gefasst bzw. vorgenommen worden ist. Dies bedeutet aber noch keineswegs, dass schon 2003 eine Vermietung der strittigen Fläche (80,65 m², und nicht bloß 10,12 m² (im Hauptgebäude) vereinbart gewesen ist und ein Mietvertrag über diese Fläche bereits ab dem 1.1.2003 abgewickelt worden wäre.

Dazu kommt, dass zwar auch die am 6.12.2013 vorgelegte Rechnung (über 580,80 € Miete monatlich) das Ausstellungsdatum 1.1.2003 aufweist, diese Rechnung aber mit keiner Unterschrift versehen ist und im Übrigen auch keinen für Eingangsrechnungen eines Unternehmens üblichen Eingangsvermerk (bzw. anderweitigen Vermerk) enthält, obwohl es sich dabei um die „Originalrechnung“ und eine sog. Dauerrechnung handeln soll.

6. Mit Schreiben vom 11.7.2013 wurde um Auskunft ersucht, welcher Teil der Garage von der KG angemietet worden sei. Dem daraufhin vorgelegten Foto lässt sich entnehmen, dass das bereits erwähnte Parkschild „Geschäftsleitung“ nicht bei jener Fläche angebracht ist, die noch im April 2005 als vermietet angegeben wurde, sondern bei der anderen, nämlich der linken Garagenhälfte. Den im Schreiben vom 14.11.2013 (Punkt 4) enthaltenen Vorhalt, weshalb im Jahr 2005 eine solche Angabe erfolgen konnte, wenn das Parkschild – wie im Schreiben vom 13.9.2013 behauptet – schon im Jahr 2003 angebracht worden sei, wurde lediglich entgegen gehalten, dass es sich bei der Angabe des Jahres 2005 offensichtlich um einen Fehler handeln müsse (Schreiben vom 6.12.2013). Ein solcher Irrtum kann zwar nicht völlig ausgeschlossen werden, auch wenn der Bauplan am 4.7.2005 vom Vermieter persönlich vorgelegt wurde. Die tatsächliche und laufende Benützung eines für die KG vorgesehenen und von dieser angeblich seit dem 1.1.2003, dh. seit immerhin rund 2½ Jahren, angemieteten und laufend genutzten Parkplatzes würde aber einen solchen Irrtum eher ausschließen lassen. Von Bedeutung erscheint darüber hinaus, dass zu den mit dem Schreiben vom 13.9.2013 vorgelegten Fotos keine Angaben zum Zeitpunkt ihrer Erstellung gemacht worden sind und erst über diesbezügliche Nachfrage mitgeteilt wurde, dass die Bilder erst im September 2013 angefertigt worden sind. Aufnahmen des Jahres 2013 (dh. beinahe sieben Jahre nach Ablauf des letzten Beschwerdejahres) vermögen aber grundsätzlich keinen Aufschluss über die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse der Jahre 2003 und 2004 bis 2006 zu geben.

7. Im Aktenvermerk über den am 19.10.2007 erfolgten Augenschein der Organe der Großbetriebsprüfung ist festgehalten, dass der Vermieter angegeben habe, dass er in diesem Büroraum gelegentliche betriebliche EDV-Arbeiten erledige, welche er auch in seinem Büro in D-Ort machen könne. Das Archiv (gemeint war ganz offenkundig der hintere Teil der Räumlichkeiten im Kellergeschoß; "Nebenraum") „solle in Zukunft als

solches für den Betrieb Verwendung finden“. Dass solche Angaben erfolgt sind, wurde von der Bf. nicht bestritten (zum angeblich doch vorhandenen "Kasten" siehe unten).

8. Festgehalten wurde in dem soeben erwähnten Aktenvermerk weiters, dass sich im Arbeitszimmer (dh. im vorderen Teil der Räumlichkeiten des Kellergeschoßes) – zum Zeitpunkt der Besichtigung durch die Prüfer (19.10.2007) – ein Schreibtisch mit Computer, ein Bürostuhl sowie eine Couch befunden habe. Der größte Teil des Raums sei leer gestanden. Der Nebenraum, der angeblich als Archiv dienen sollte, sei "gänzlich leer" gewesen. Mit Fax des steuerlichen Vertreters vom 7.3.2008 (= Schreiben mit Datum 6.3.2008) wurde (zu den Feststellungen der Prüfungsorgane vom 12.2.2008 zur St.-Nr. des Vermieters) mitgeteilt, dass „laut Aussage“ des Vermieters – entgegen der Ansicht der Prüfer – sehr wohl ein Kasten mit archivierten Unterlagen "im Lagerraum [...] steht“.

Im Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 11.7.2013 (Punkt 13) wurde – unter Bezugnahme auf das Fax vom 6.3.2008 – danach gefragt, seit wann genau „ein Kasten mit archivierten Unterlagen im Lagerraum“ stehen soll. Dazu wurde lediglich zur Auskunft erteilt, dass im Vorbringen vom 7.3.2008 "ein Kasten mit archivierten Unterlagen definiert“ worden sei. Beim Kasten handle es sich um einen Glasschrank (Spiegelschrank), „wie auf dem Foto ersichtlich“. Der Kasten sei bereits zum Zeitpunkt der Besichtigung "im Büro" gewesen (auch zur Frage 4 des Schreibens vom 11.7.2013 wurde mitgeteilt, dass sich bereits zum 1.1.2003 im Büro ein „Schrank“ befunden habe).

Der Bf. wurde mit Schreiben vom 14.11.2013 vorgehalten, dass sich dieses Vorbringen in Widerspruch zum (beigelegten) Aktenvermerk der Prüfer befinde, dem zufolge der Nebenraum „gänzlich leer“ gewesen sei und sich im Büroraum ebenfalls kein Kasten befunden habe. Nach dem mit dem Schreiben vom 13.9.2013 vorgelegten Foto befinde sich ein Schrank im Büroraum und nicht im Lagerraum. Das Finanzamt habe sich dahin gehend geäußert, dass das Vorbringen vom 13.9.2013 die Beweiskraft des Aktenvermerks über den Augenschein vom 19.10.2007 nicht zu erschüttern vermöge.

Dazu wurde von der Bf. (mit Schreiben vom 6.12.2013) mitgeteilt, dass der Schrank bereits am 25.5.2002 bestellt und nach E-Dorf verbracht worden sei. Das Einfamilienhaus sei am 10.6.2002 bezogen worden. Wie schon mit Fax vom 6.3.2008 mitgeteilt worden sei, habe sich (laut Aussage des Vermieters) ein Kasten mit archivierten Unterlagen im Lagerraum befunden. Der Archivraum sei, wie bereits in den Prüfungsfeststellungen erwähnt worden sei, in den „darauf folgenden Jahren als Archivraum ausgestaltet“ worden. Der Aktenvermerk der Betriebsprüfung habe damals weder auf Richtigkeit geprüft werden können noch sei er von der Bf. unterzeichnet worden. Daher sei dieser Mangel im Fax vom 6.3.2008 mitgeteilt worden. Der Spiegelschrank sei im Jahr 2008 in das Büro übersiedelt worden, nachdem das Archiv ausgebaut worden sei. Die Stellungnahme vom 13.9.2013 sei also dahin gehend zu berichtigen, dass der Spiegelschrank im Zeitpunkt der Besichtigung nicht im Büro, sondern im Archivraum gewesen sei.

Dem Schreiben der Bf. vom 13.9.2013 war zwar die Ablichtung eines Kaufvertrags vom 25.5.2002 beigegeben. Danach wurden aber zwei Schränke, und zwar zwei

Spiegelschränke erworben (siehe auch Punkt 6 des Schreibens vom 13.9.2013). Nicht zuletzt deshalb verbleiben ernste Zweifel, ob sich ein Schrank (erst recht ein "Spiegelschrank") schon vor dem Jahr 2008 im Lagerraum befunden hat. Die Angaben des Aktenvermerks der Prüfer vom 19.10.2007 sind klar und eindeutig. Selbst wenn man dem Schreiben vom 6.3.2008 entnehmen wollte, dass sich ein Kasten mit archivierten Unterlagen schon zum 19.10.2007 (und nicht erst vor dem 6.3.2008) im Lagerraum befunden hätte, würde sich noch immer die Frage stellen, weshalb die Anschaffung eines Spiegelschranks für Zwecke der Vermietung in den Überschussrechnungen der Jahre ab 2003 keinen Niederschlag gefunden hat. Eine Absetzung für Abnutzung auf Grund des Einsatzes dieses Wirtschaftsguts für Vermietungszwecke wurde nicht in Anspruch genommen. Davon abgesehen lässt sich das Schreiben vom 6.3.2008 auch durchaus so verstehen, dass sich erst zum 6.3.2008 ein Kasten "mit archivierten Unterlagen" im Lagerraum befunden hat (arg. „steht“). Dies ließe sich auch mit einer künftigen Verwendung dieses Raums, wie er im Aktenvermerk festgehalten ist, in Einklang bringen. Erstmals im Schreiben vom 13.9.2013 (Punkt 12) ist auch davon die Rede, dass sich zum Zeitpunkt der Besichtigung „ein paar Ordner“ im Archiv befunden hätten. Ein derart detailliertes Vorbringen ist im Schreiben vom 6.3.2008 noch nicht enthalten.

9. Festzuhalten bleibt, dass eine (ggf. nicht nur gelegentliche) Nutzung der strittigen Räume für die behaupteten Zwecke vor April bzw. Juli 2005 (Beginn des - letzten hier zu beurteilenden - Wirtschaftsjahres 2005/2006) nicht erwiesen ist und der im Aktenvermerk der Betriebsprüfung größtenteils völlig unbestrittene, im Übrigen unaufgeklärt gebliebene Ausstattungszustand dieser Räume zum 19.10.2007 (dh. 1 1/2 Jahre nach Ablauf des Wirtschaftsjahres 2005/2006) auf keine Nutzung der Räumlichkeiten in einem Maße schließen lässt, das eine dem Vermieter fremd gegenüber stehende Person veranlasst hätte, diese Räumlichkeiten anzumieten. Dazu treten noch die folgenden weiteren Überlegungen.

10. Was die Zugangsmöglichkeiten zum Büroraum und zum Lagerraum betrifft, wurde in der Berufung – (noch) vor dem Hintergrund des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 – ausgeführt, dass die Räumlichkeiten an das Wohnhaus „bloß angebaut“ seien und jedenfalls über einen eigenen Eingang verfügten. Es sei richtig, dass die Arbeitsräumlichkeiten auch vom Wohnhaus aus erreichbar seien. Dabei sei jedoch zu bedenken, dass dieser Weg – gerade im Vergleich mit der Benützung des normalen Eingangs (von außen) – äußerst mühsam sei. Man müsse nämlich den Stiegenabgang aus dem Privathaus wählen, durch den gesamten Keller gehen, weiters durch den Tankraum, bis man endlich durch eine Tür die Büroräumlichkeiten im Anbau erreichen könne.

a.) Im Fax vom 6.3.2008 war dargestellt worden, dass die Bf. auch Versicherungen vermittle. Da die Kunden der Bf. meist abends leichter Zeit hätten und der Nachbar des Vermieters Gebietsleiter der Versicherung sei, mit der die Bf. zusammenarbeite, und diese Person bei Bedarf auch abends für Beratungen der Kunden zur Verfügung stehe, würden die meisten Versicherungsabschlüsse und Kundenberatungen der Bf. im strittigen Büro

durchgeführt. Weiters würden „betriebliche Bereiche (wie zB Garantiefälle etc.)“ bearbeitet, für die im Betrieb der KG in D-Ort wenig Platz sei. Auf Grund der „örtlichen Nähe“ würden auch viele Kunden ihre Fahrzeuge zwecks Verkaufs und Reparaturannahme direkt zur Büroadresse in E-Dorf bringen, wo dann auch die erforderlichen formalen und administrativen Geschäfte abgewickelt würden. Die Kunden könnten ihre Fahrzeuge nach erfolgter Reparatur auch wieder bei diesem Stützpunkt abholen.

b.) Im Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 11.7.2013 (Punkt 10) wurde der Bf. vorgehalten, dass der Zugang der Kunden zum Büro – den im Jahr 2005 vorgelegten Plänen zufolge (siehe Punkt 1) – offenbar über den Carport und den „Windfang“ des Einfamilienhauses (Raum mit 7,65 m²) erfolge. Eine von Baubeginn an geplante Verwendung der Räumlichkeiten unterhalb der Garage (als „Büro“) sei durch geeignete Unterlagen erst nachzuweisen, zumal es als ungewöhnlich angesehen werden müsse, dass ein fensterloser Büroraum auf Kellerniveau (mit offenbar nur einer Lichte) von Kunden erst über eine Garage und den auswärtigen Stiegenabgang bzw. über den Windfang, den angrenzenden Wirtschaftsraum und den vorerwähnten, (wiederum) im Freien gelegenen Stiegenabgang erreicht werden könne.

c.) Dazu wurde im Schreiben vom 13.9.2013 mitgeteilt, dass sich das geplante Büro ursprünglich im Erdgeschoss des Einfamilienhauses befunden habe (erst „während des Baus“ sei entschieden worden, den Hobbyraum im Kellergeschoss als „Büro und Archiv“ zu nutzen). Das Büro (der ursprüngliche Hobbyraum) könne „mit einem Weg, der außerhalb um das Einfamilienhaus herumführt, über den Stiegenabgang direkt erreicht werden, ohne die privaten Räumlichkeiten betreten zu müssen“. Darauf werde mittels des bereits erwähnten Schilds im Eingangsbereich („Büroeingang um die Ecke Stiege hinunter“; siehe Punkt 5) hingewiesen. Des Weiteren handle es sich nicht um einen fensterlosen Büroraum. Es bestünden zwei Fenster (eines als Lichte, das zweite als komplett freies Fenster).

d.) Das Finanzamt hat diesem Vorbringen entgegen gehalten, dass geprüft werden müsse, ob ein solches Mietverhältnis mit einem fremden Dritten überhaupt eingegangen worden wäre. Dies müsse auf Grund der vorliegenden Sachverhaltselemente in Abrede gestellt werden. Es handle sich um eine „Vermietung im Privathaus zur Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit“, wobei das gesamte Grundstück von allen Kunden betreten werden müsse. Das Finanzamt verwies auf die damit einhergehende laufende Störung der Privatsphäre des Vermieters mit „Blick durch die Fenster“, schließlich auf die Mitvermietung der eigenen, dh. auch privat genutzten Garage.

e.) Über Nachfrage (mit Schreiben vom 14.11.2013), ob das Vorbringen der Bf. also so zu verstehen sei, dass der Weg über die – im vorgelegten Bauplan eingezeichnete – Terrasse rund um das Einfamilienhaus herumführe, wurde mitgeteilt, dass das Büro entweder außerhalb des Einfamilienhauses auf der eingezeichneten Terrasse, die um das Einfamilienhaus herumführe, erreicht werden könne, oder durch die Garage. Die Räume des Einfamilienhauses seien von der Terrasse nicht einsehbar, da die Fenster

mit einer eigenen Spiegelfolie verklebt worden seien. Ein „Blick durch die Fenster“ des Einfamilienhauses sei damit nicht mehr möglich.

f.) Das Vorbringen der Abgabenbehörde, dass eine Vermietung unter den geschilderten Umständen nicht als fremdüblich angesehen werden kann, erweist sich als zutreffend. Es erscheint nicht vorstellbar, dass eine dem Vermieter „fremd“ gegenüber stehende Gesellschaft eine Vereinbarung über die Anmietung von Geschäftsräumlichkeiten abgeschlossen hätte, wenn die Räumlichkeiten von ihrem Geschäftsführer, vor allem aber von ihren Kunden, der Beschilderung folgend nur über einen Weg beinahe rund um das Einfamilienhaus (teilweise über die zweifellos auch privat genutzte Terrasse) erreicht werden können und die auf Kellerniveau gelegenen Geschäftsräumlichkeiten schließlich nur über eine Stiege im rückwärtigen Teil des Einfamilienhauses betreten werden können (wobei sich das von der Bf. angesprochene „komplett freie“ Fenster im hinter dem eigentlichen Büroraum gelegenen, von diesem allerdings nicht vollständig abgetrennten Lagerraum befindet). Es mag zwar zutreffend sein, dass die in das Kellergeschoß und damit zum Büroraum führende Außentreppe auch über die Garage und den rechtsseitig (hinter dem Privatparkplatz) gelegenen Ausgang erreicht werden könnte, doch setzte dies voraus, dass die Garage jederzeit, dh. auch abends und morgens, geöffnet wäre und der privat genutzte Garagenteil durchquert werden muss. Gerade wenn das Büro, wie von der Bf. behauptet, in einem erheblichen Ausmaß für die vorzugsweise abendliche Abwicklung von Kundenkontakten und nicht bloß für interne Büro Zwecke bestimmt gewesen wäre, wäre ein nur auf eine solche Weise, dh. schwer erreichbarer Büroraum von einem fremden Mieter nicht angemietet worden.

11. Der mit dem Schreiben vom 13.9.2013 vorgelegte Aktenvermerk vom September 2013 (siehe Punkt 2) ist zwar, was den Mietgegenstand betrifft, hinsichtlich des Büros und eines Garagenparkplatzes ausreichend bestimmt. Soweit aber darin ausgeführt ist, dass daneben auch noch die "Hälfte" des Geräteabteils (im Erdgeschoß) vermietet werden soll, lässt der Aktenvermerk eine Abgrenzung des vermieteten Teils in einer einem Fremdvergleich standhaltenden Weise nicht erkennen. Eine Aufteilung dieses Raums, in dem offenbar auch Gartengeräte lagern, in einen privaten und in einen vermieteten Teil ist den vorgelegten Fotos (aus dem Jahr 2013) nicht zu entnehmen.

12. Dazu kommt, dass in dem (mit dem Schreiben vom 13.9.2013) vorgelegten Aktenvermerk über die – angeblich schon am 1.1.2003 getroffenen Vereinbarungen – eine Anpassung der Miete nach dem Verbraucherpreisindex 2000 vorgesehen ist (Punkt 3), wobei Ausgangsbasis der Monat „November 2012“ (später richtiggestellt: „November 2002“) sein soll. Auf die Frage, ob eine solche Anpassung in den Jahren 2003 bis 2006 jemals vorgenommen wurde, wurde bekannt gegeben, dass dies nicht der Fall gewesen sei. Von einer Erhöhung der Miete sei mit Rücksicht auf die wirtschaftlichen Verhältnisse der Mieterin abgesehen worden. Auch ein solches Verhalten spricht gegen eine fremdübliche Vorgangsweise.

Dieselben Überlegungen gelten hinsichtlich der Abrechnung der Betriebskosten. In Punkt 6 des erwähnten Aktenvermerks ist ausgeführt, dass die Abrechnung dieser

Kosten jährlich mit Stichtag 31.12. erfolgt. Mit Schreiben vom 6.12.2013 wurde (über diesbezügliche Anfrage) bekannt gegeben, dass bisher keine Abrechnungen vorgenommen wurden. Auf Grund der geringfügigen Abweichungen zur Pauschale sei die Pauschale weiterhin als Akonto belassen worden. Unter Fremden wäre – bei gleichbleibendem Pauschale - doch zumindest abgerechnet worden. Mit den in der mündlichen Verhandlung behaupteten eher beengten finanziellen Verhältnissen des Vermieters lässt sich eine solche Vorgangsweise nicht erklären.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 17.2.2009 war dem Finanzamt (noch) bekannt gegeben worden, dass eine „10% Steigerung des Index“ unberücksichtigt bleiben soll und die Wertsicherung sowohl die Miete wie auch die Betriebskosten umfassen soll. Dem mit Schreiben vom 13.9.2013 vorgelegten detaillierten Aktenvermerk über eine angebliche Vereinbarung des Jahres 2003 lässt sich dies nicht mehr entnehmen. Es bleiben nur Schwankungen "bis ausschließlich 5%" unberücksichtigt. Über den "mündlich" abgeschlossenen Mietvertrag des Jahres 2003 bestanden daher offenbar selbst bei der Bf. (Mieterin) nur unzulängliche Erinnerungen, wenngleich sich die Angaben vom 17.2.2009 - diesem Schreiben zufolge - bereits aus einer "Aktennotiz" ergeben haben.

13. Der auf die Vermietung entfallende Anteil der Gesamtnutzfläche wurde im Jahr 2005 mit 19,00% bekannt gegeben. Die mit Schreiben vom 11.7.2013 angeforderte Berechnung vom 13.9.2013 ergab dagegen 22,74%. Der mit 19% angesetzte „betriebliche Anteil“ sei auf die verminderten Baukosten für Keller und Garage“ zurückzuführen. Wie die Reduktion um immerhin rd. 4% ermittelt worden ist, lässt sich dem Schreiben vom 13.9.2013 schon nicht mehr entnehmen.

14. Mit Schreiben vom 11.7.2013 wurde (in Punkt 12) um die Beantwortung der Frage ersucht, in welchem zeitlichen Ausmaß das Büro „in den Jahren 2003 bis 2006“ täglich bzw. monatlich genutzt worden sei, wobei das diesbezügliche Vorbringen, soweit möglich auch hinsichtlich der zeitlichen Lagerung, konkretisiert und auf geeignete Weise glaubhaft gemacht werden möge. Dabei wurde auf den Inhalt des Aktenvermerks der Prüfer (siehe Punkt 7) hingewiesen.

a.) Dazu wurde mitgeteilt, dass das Büro täglich zu Mittag und am Abend sowie am Wochenende benützt werde. Alle Garantieanträge würden per Internet an die jeweiligen Versicherungen gemeldet. Eine Abarbeitung der Garantieanträge im Betrieb in D-Ort sei nicht möglich, da durch die Kundenfrequenz eine professionelle Erledigung innerhalb eines angemessenen Zeitrahmens nicht möglich sei. Außerdem könnten die Garantieanträge nicht während der Bearbeitung gespeichert werden und es gebe ein automatisches Ausloggen mit Zeitlimit bei Untätigkeit. Im Büroraum hätten sich bei der Besichtigung durch die Prüfer ein Computer, eine Couch, ein Schreibtisch, ein Stuhl (und ein Spiegelschrank) befunden. Des Weiteren seien im Jahr 2008 Stühle und ein Besprechungstisch dazugekommen (Hinweis auf die beigefügten Fotos). Im Archiv hätten sich zum Zeitpunkt der Besichtigung ein paar Ordner befunden; dieses Archiv sei im Jahr 2008 weiter ausgebaut worden (Schr. vom 13.9.2013).

b.) In Punkt 11 des Vorhalts vom 11.7.2013 wurde der Bf. entgegen gehalten, dass es *vorderhand – dh. selbst nach dem Vorbringen der Bf. vom 17.2.2009 zur telefonischen Anfrage des Finanzamts vom 14.1.2009 nach den Namen und den Adressen der behaupteten Kunden – nur wenig überzeugend erscheine, dass in nennenswertem Umfang Autos, die in der ca. sieben km entfernten Werkstätte repariert werden sollten, zunächst zum Einfamilienhaus des Geschäftsführers gebracht würden, wobei es zur Übergabe solcher Kfz üblicherweise auch keines Büroraums bedürfe. Das diesbezügliche Vorbringen wäre „für die Jahre 2003 bis 2006“ daher erst auf geeignete Weise nachzuweisen.*

c.) Dazu wurde von der Bf. ausgeführt, dass als zusätzliche Serviceleistung bei kleineren Reparaturen Tageswagen zur Verfügung gestellt würden. Die Kunden (aus den Gemeinden F-Dorf, E-Dorf und G-Dorf) könnten des Weiteren auch Vorführwagen beim Vermieter besichtigen und probefahren, selbst wenn die Werkstätte bereits geschlossen sei. Kleinschäden würden in der Garage besichtigt und könnten der Versicherung bereits mittels Fotos gemeldet werden. Das entsprechende Kundenauto werde von Franz C zum Service gefahren. Der Kunde könne sein Auto nach der Arbeit bei Franz C wieder abholen. Wie aus der Kundenliste ersichtlich sei, habe der Umsatz in den Jahren 2006 bis 2009 in dieser Region gesteigert werden können. Viele Kunden würden diese Serviceleistung schätzen, da erstens das Hin- und Zurückbringen des Autos in eine Werkstatt oft während der Arbeitszeit nicht möglich sei und zweitens ein Fahrzeug (Tageswagen) während des Tages benötigt werde (Schr. vom 13.9.2013).....

d.) Es trifft zu, dass der Umsatz in den Wirtschaftsjahren 2007/2008 und 2008/2009 gesteigert werden konnte. Worauf diese Steigerung zurückzuführen ist, kann aber nicht ersehen werden (sie wurde auch nicht erläutert), wobei es im Wirtschaftsjahr 2006/2007 zu einem starken Einbruch der Umsätze gekommen ist, der keinen Zusammenhang mit der behaupteten Präsenz in den strittigen Räumlichkeiten ab dem Jahr 2003 erkennen lässt (im Arbeitsbogen des Prüfers, Seite 60, findet sich vielmehr die offenkundig von der Bf. stammende Erklärung, dass die vergleichsweise niedrigen Umsätze der ersten Monate des Jahres 2007 auf den milden Winter zurückzuführen seien). Eine Aussagekraft zum Thema der Fragestellung kommt solchen Zahlenreihen folglich nicht zu, wie überhaupt festzuhalten ist, dass die wiedergegebenen Ausführungen der Bf. – trotz der klaren Bezugnahmen der Fragen – eine Antwort auf die Verhältnisse der Beschwerdejahre (2004 bis 2006) sowie des Jahres 2003 (Beginn der Vermietung) vermissen lassen. Da im gegebenen Zusammenhang aber nur auf die Verhältnisse der Beschwerdejahre Bedacht zu nehmen war, bedurfte es auch keiner Auseinandersetzung mit der Ausstattung des strittigen Büro- und Lagerraums im Jahre 2013. Die mit dem Schreiben vom 13.9.2013 (zu den Punkten 12 und 13) vorgelegten Aufnahmen vermögen aber ausschließlich einen Ausstattungsstand des Jahres 2013 zu dokumentieren und nicht einen solchen des Jahres 2008, geschweige denn einen solchen des Jahres 2007 (etwa vom Zeitpunkt des Augenscheins; 19.10.2007), wobei sich im Jahr 2008 Veränderungen ergeben haben

(siehe Punkt 8), die auf die Beschwerdejahre nicht zurückwirken können (vgl. § 4 Abs. 1 BAO).

In das Bild fügt sich, dass die Bf. zwar (ungefähre) Angaben dazu gemacht hat, zu welchen Tageszeiten das Büro genutzt worden sein soll, aber keinerlei Angaben zu der entscheidungserheblichen Frage, in welchem zeitlichen Ausmaß dies in den Beschwerdejahren wirklich der Fall gewesen sein soll. Die Bedenken des Finanzamts, dass sich der Kundenandrang auf Grund der doch eher abgelegenen Lage der strittigen Räumlichkeiten in Grenzen gehalten hat, erscheint nicht unangebracht (siehe Schr. vom 13.9.2013, Punkt 17). Der im Beschwerdeverfahren vorgelegten "Kundenliste" (mit den Angaben zu den genannten drei Ortsgemeinden; ohne Adressen) kann auch nicht entnommen werden, welche Kunden das Büro tatsächlich aufgesucht bzw. Vorführwagen in Anspruch genommen haben.

e.) Die erstmals in der mündlichen Verhandlung behaupteten umfangreichen täglichen Arbeitszeiten im Büro schon in den Beschwerdejahren (dh. vor immerhin 10 Jahren), die in erster Linie zur Bearbeitung von Garantiefällen genutzt worden sein sollen, wurden in einem derart späten Verfahrensstadium vorgetragen, dass sie schon aus diesem Grund keine besondere Überzeugungskraft beanspruchen können. Davon abgesehen waren sie derart allgemein gehalten, dass ihnen ohne hinzutretende Beweismittel, zu deren Vorlage in der Ladung aufgefordert worden war, nicht gefolgt werden kann.

15. Mit Schreiben der Bf. vom 17.2.2009 war dem Finanzamt über dessen Anforderung eine Liste der Besucher des Büros E-Dorf mit dem Hinweis übermittelt worden, dass in dieser Liste jene Personen noch nicht angeführt seien, die den Hol- und Bringservice der KG (zur Reparatur bzw. zum Kundendienst) in Anspruch genommen hätten. Da keine Aufzeichnungen über die Besprechungen geführt worden seien, handle es sich bei den genannten Personen nur um jene Personen, die noch in Erinnerung geblieben sind.

a.) Zu dieser Liste („Besucherdaten Büro E-Dorf“) wurde im Vorhalt des UFS vom 11.7.2013 (Punkt 18) angemerkt, dass danach zwar „monatliche“ Besprechungen bzw. Besprechungen „bei Bedarf“ mit Edmund L. (Gebietsleiter) und Anton S. sowie mit Karin P. (ca. 18 mal pro Jahr) und Meetings mit Franz W. (ca. 4 bis 5 mal pro Jahr) stattgefunden hätten. Sofern diese Besprechungen bzw. Meetings aber überhaupt in den Jahren 2003 bis 2006 (und nur diese Jahre seien entscheidungserheblich) erfolgt sein sollten, möge dies auf geeignete Weise glaubhaft gemacht werden. Dasselbe gelte für die behaupteten Besuche von Erwin K., Barbara V. und Helmut B.. Dies mit Rücksicht darauf, dass es als äußerst unwahrscheinlich angesehen werden müsse, dass zB die Besuche des Nachbarn Edmund L. (Straße 182) und des Anton S. mit dieser Regelmäßigkeit im (vorhin beschriebenen, karg eingerichteten) Büro stattgefunden hätten, die in D-Ort wohnhafte Karin P. seit 15.5.2000 selbständig vertretungsbefugte Prokuristin der KG und zweifellos ständig in der Firma erreichbar gewesen sei und es sich bei Barbara V. und Helmut B. offenkundig um in D-Ort ansässige Versicherungsvertreter gehandelt habe, die ihre (allfälligen) Besuche naheliegend im Betriebsgebäude der KG in D-Ort vorgenommen hätten. Ein Nachweis des Vorbringens, dass die meisten Versicherungsabschlüsse und

Kundenberatungen in den Jahren 2003 bis 2006 im Büro in E-Dorf durchgeführt wurden (siehe Schreiben vom 6.3.2008) sei daher erst zu erbringen.

b.) Dazu wurde im Schreiben vom 13.9.2013 (Punkt 18) lediglich vorgebracht, dass das Büro in E-Dorf, wie bereits in der Berufung vom 30.12.2011 angeführt worden sei, nicht nur dem Abschluss von Versicherungen und der Annahme von Kundenfahrzeugen diene, sondern auch der Bearbeitung von Garantieanträgen sowie der Abarbeitung von Schadensfällen und der Meldung an die Versicherung. Da der Computer mit dem Büro in D-Ort verbunden sei, könnten Daten jederzeit vom Server abgerufen werden. Fotos der Schäden sowie damit verbundene Schadensmeldungen könnten mittels Internet und Eingabemasken in Ruhe nach Arbeitsende der Versicherung gemeldet werden. Des Weiteren würden Garantieanträge per Internet mit vorgegebenen Eingabemasken gemeldet. Eine weitere Tätigkeit sei die Betreuung der Firmenhomepage sowie der Gebrauchtwagenbörse. Da sämtliche Voraussetzungen für ein Arbeitsbüro gegeben seien (separater Eingang, Beschilderung, Ausstattung etc.) und weiters eine fremdübliche Miete vorliege, sei „per Definition“ ein Büro anzuerkennen. Zu den Ausführungen des Vorhalts hinsichtlich der Personen Edmund L., Anton S., Karin P., Franz W. etc. wurde nicht Stellung genommen. Zutreffend wies das Finanzamt (in seiner Stellungnahme vom Oktober 2013 zum Schreiben der Bf. vom 13.9.2013) darauf hin, dass für den Berufungs- bzw. Beschwerdezeitraum lediglich „zwei Kundenkontakte an dieser Adresse nachgewiesen werden konnten“. Ein Bezug zu den strittigen Räumlichkeiten lässt sich den (am 30.3.2009) vorgelegten Unterlagen gleichfalls nicht entnehmen.

c.) Abgesehen davon, dass mit dem zuletzt wiedergegebenen Vorbringen des Jahres 2013 erstmals weitere Tätigkeiten im Büro in E-Dorf behauptet worden sind (Betreuung der Firmenhomepage etc.), konnte auch für diese Tätigkeiten in keiner Weise nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden, dass sie schon in den Beschwerdejahren (2004 bis 2006) in einem Umfang entfaltet worden wären, die – beurteilt nach Fremdvergleichsmaßstäben – ein Büro der vorliegenden Größenordnung erforderlich gemacht hätten bzw. eine "fremde" Gesellschaft aus betrieblichen bzw. unternehmerischen Gründen veranlasst hätten, ein solches Büro anzumieten.

d.) Dies trifft insbesondere auf die behaupteten Besprechungen mit der Prokuristin Karin P. zu, die im Betriebsgebäude in D-Ort über ein Büro (in der Größe von 19,26 m²) verfügt hat und die in der Firma – unbestritten – ständig zu erreichen war. Dazu kommt, dass es sich bei Karin P. um eine Schwester des Vermieters handelt, was Zweifel nahe legt, ob die behaupteten Besuche in E-Dorf wirklich ausschließlich auf die behaupteten betrieblich veranlassten Gründe (Abschluss von Versicherungen etc.) und nicht auch auf familiär bedingte Gründe zurückzuführen sind.

16. Offenbar zur Dokumentation der Erforderlichkeit eines auswärtigen Büros wurde von der Bf. im Schreiben vom 6.3.2008 vorgebracht, dass für eine Bearbeitung „bestimmter betrieblicher Bereiche“ im Betrieb in D-Ort „wenig Platz“ bestehe. Im Prüfungsbericht vom 28.3.2008 wurde dagegen ausgeführt, dass die berufliche Notwendigkeit „häuslicher Arbeitsräumlichkeiten“ nicht „erkannt werden konnte“, da dem Komplementär (Franz C)

im Betriebsgebäude der KG ein entsprechend dimensioniertes Büro samt Infrastruktur zur Verfügung stehe. Die im Schreiben der Bf. vom 6.3.2008 enthaltene „Behauptung, dieses Büros sei nur ca. 5 m² groß“, habe im Zuge der im Betrieb durchgeführten Prüfung dahin gehend relativiert werden können, dass dem Komplementär bei Abwesenheit seines Vaters (Rochus C) auch dessen Chefbüro (weit über 5 m²) zur Verfügung stehe, was vor allem in den Abendstunden der Fall gewesen sein dürfte.

Im Hinblick auf das Vorbringen, wonach es sehr wohl denkbar sei, dass Franz C „in der Abwesenheit von Rochus C dessen deutlich größeres Arbeitszimmer auch mitbenützen“ könne, wurde die Bf. um die Mitteilung ersucht, welche Tätigkeit in den einzelnen Jahren (2003, 2004, 2005, 2006) von Rochus C in einem der Büros der Bf. verrichtet worden sein soll, zumal er ab dem 1.6.2000 Pensionseinkünfte bezogen habe (Schreiben vom 11.7.2013, Punkt 15). Dazu wurde mitgeteilt, dass Rochus C in den Jahren 2003 bis 2006 "seine Interessen als Kommanditist" wahrgenommen habe. „Des Weiteren“ sei Rochus C seinem Sohn auf Grund seines umfangreichen Fachwissens als Berater zur Verfügung gestanden. Zur weiteren Frage, ob der Sozialversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft (SVA) mitgeteilt worden sei, dass von Herrn Rochus C eine aktive Tätigkeit im Rahmen seiner Beteiligung an der KG entfaltet worden sei (Schreiben vom 11.7.2013, Punkt 16), wurde mitgeteilt, dass eine solche Mitteilung nicht ergangen sei, da keine „aktive Tätigkeit“ vorgelegen sei. Rochus C habe „keine aktive Tätigkeit im Unternehmen entfaltet (weder Verkauf, Reparatur, Vertrieb)“.

Nach Ausweis des Firmenbuchs hat Rochus C seine Tätigkeit als Komplementär der Bf. im Mai 2000 aufgegeben (seit diesem Zeitpunkt ist Franz C Komplementär). Dass er in den Beschwerdejahre (2004 bis 2006), dh. dreieinhalb bis sechseinhalb Jahre nach seinem Pensionsantritt, eine Tätigkeit entfaltet hätte, die über eine familiär bedingte Unterstützung seines Sohnes hinausgereicht und deshalb ständig ein Arbeitszimmer im Betriebsgebäude erfordert hätte (das dem Komplementär deshalb nicht mehr zur Verfügung stehen konnte), lässt sich dem zuletzt erstatteten Vorbringen der Bf. nicht mehr entnehmen. Von der Bf. wurde auch nie erläutert, um welchen Raum des Betriebsgebäudes in D-Ort, der eine Nutzfläche von ca. 5 m² aufgewiesen hätte, es sich dabei gehandelt haben soll. Das Büro im Obergeschoß (28,33 m²), das dem Komplementär ab 2012 zur Verfügung stand, wurde zuvor als „Besprechungsraum“ genutzt (Schreiben vom 13.9.2013, Punkt 15). Es wäre auch nicht recht verständlich, weshalb es möglich gewesen sein sollte, verschiedenen Dienstnehmern der KG sehr wohl Büroräumlichkeiten zu überlassen (bzw. größere Räumlichkeiten als Lagerraum zu nutzen), dem Komplementär und Geschäftsführer der Gesellschaft aber kein ausreichendes bzw. angemessenes Büro bereitzustellen. Das Vorbringen der Bf. (insbesondere vom 6.3.2008), dass die Anmietung der strittigen Räumlichkeiten auch aus Platzgründen erfolgt sei, erscheint daher nicht nachvollziehbar. Es wurde in der mündlichen Verhandlung nicht mehr wiederholt.

17. Es entspricht der Rechtsprechung des VwGH, dass nicht nur bei familiären, sondern auch bei gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen wegen der besonderen

Einflussmöglichkeiten auf die Vertragsgestaltung die sog. „Angehörigen-Judikatur“ heranzuziehen ist (VwGH 26.7.2006, 2001/14/0122). Nach dieser Rechtsprechung sind Verträge, selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen, in steuerlicher Hinsicht nur anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen geschlossen worden wären.

Für die steuerliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen mit "nahe stehenden" Personengesellschaften, zB einer KG, bedarf es aber nicht nur des Ausweises klarer, fremdüblicher und nach außen hin in Erscheinung tretender Vereinbarungen, sondern auch der tatsächlichen Durchführung der behaupteten Abmachungen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden können (VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 4.6.2003, 2001/13/0300).

18. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (§ 167 Abs.2 BAO), und zwar insbesondere dort, wo Zweifel an der Ernsthaftigkeit oder am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Sie gelten auch für den Bereich der Umsatzsteuer (siehe etwa Ruppe/Achatz, UStG, 4. Auflage, § 1 Rz. 179 ff).

19. Nimmt man auf diese Rechtsprechung Bedacht, ergibt sich – zusammenfassend – nicht nur, dass der behauptete Abschluss eines Mietvertrags betreffend die strittigen Räumlichkeiten (schon) zum 1.1.2003 nicht erwiesen ist, eine laufende Verbuchung und Zahlung von Miete bei der Bf. in den Jahren 2003 und 2004 nicht festgestellt werden konnte, der behauptete Mietvertrag dem Finanzamt erst im April 2005 zur Kenntnis gebracht worden ist und bis dahin Anhaltspunkte fehlen, dass Räumlichkeiten in einem Ausmaß von 80,65 m² vermietet werden sollten (siehe Punkte 9, 11 und 12). Es ist vor allem auch festzuhalten und festzustellen, dass die genannten Räumlichkeiten von einem fremden Mieter für die behaupteten Zwecke vor allem mit Rücksicht auf deren Lage (siehe Punkt 10) nicht angemietet worden wären und eine ins Gewicht fallende Nutzung für die behaupteten, im Beschwerdeverfahren erweiterten Verwendungszwecke der Bf. (vgl. Punkte 14 und 15) für die Beschwerdejahre - 2004 bis 2006 - nicht nachgewiesen werden konnte.

20. Gegen eine nennenswerte Nutzung der Räumlichkeiten in den Beschwerdejahren sprechen gerade auch jene Feststellungen, die von den Prüfern zeitnah im Oktober 2007 (rund neun Monate nach Ablauf des letzten Beschwerdejahrs) zur Ausstattung der Räumlichkeiten getroffen worden sind (Punkt 7), wobei es – beurteilt nach dem Gesamtbild der Verhältnisse – letztlich nicht ausschlaggebend ist, ob sich der strittige „Kasten“ bzw. „Spiegelschrank“ bereits in diesem Jahr (2007) in einem der strittigen Räume befunden hat (vgl. Punkt 8). Lediglich abrundende Bedeutung kommt auch der Fragestellung zu, ob dem Komplementär während der üblichen Arbeitszeiten ein entsprechend dimensioniertes Büro im Betriebsgebäude der KG zur Verfügung gestanden ist.

Mit Schreiben vom 29.03.2019 wurde dem Bf mitgeteilt, dass das Bundesfinanzgericht bereits mit dem oben angeführten Erkenntnis vom 11.06.2014, GZ. RV/zzzzz, betreffend die Jahre 2004 bis 2006 festgestellt hat, dass das behauptete Mietverhältnis zwischen ihm und der KG steuerrechtlich nicht anerkannt wurde und es ihm frei stehe, sich innerhalb von vier Wochen zur Beschwerde noch einmal zu äußern.

Dieses Schreiben blieb vom Bf unbeantwortet.

Neue, das gegenständliche Mietverhältnis betreffende Umstände und Beweismittel wurden nicht vorgebracht. Für das Bundesfinanzgericht gibt es daher keine Veranlassung von den im oben angeführten Erkenntnis getroffenen Feststellungen abzugehen.

IV. Rechtliche Würdigung

In rechtlicher Hinsicht ist der unter Punkt II. festgestellte Sachverhalt wie folgt zu würdigen:

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht Gewinne zu erzielen fehlt.

Nach den allgemeinen Regeln ist somit Unternehmer, wer selbständig und nachhaltig eine Tätigkeit zum Zweck der Einnahmenerzielung entfaltet.

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

Grundvoraussetzung für den Vorsteuerabzug ist somit die Unternehmereigenschaft. Die (nachhaltige) Einnahmenerzielungsabsicht ist wiederum Voraussetzung für die Unternehmereigenschaft. Da es auf das tatsächliche Erbringen der Leistung ankommt, ist – bei vertraglich vereinbarten Leistungen – nicht der Vertragsabschluss (das Verpflichtungsgeschäft) maßgebend, sondern das Erfüllungsgeschäft (vgl. *Ruppe/Achatz*, UStG, 5. Aufl., § 1 Tz. 17).

An einer Leistung fehlt es nach der Rechtsprechung auch, wenn der zum Ausdruck gebrachte Leistungsaustausch zwischen gesellschaftsrechtlich nahestehenden Personen den Kriterien der Rechtsprechung des VwGH zu Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht entspricht (Melhardt/Tumpel, UStG, § 1 Rz 162, ua VwGH 18.12.2008, 2006/15/0208, 26.06.2013, 2009/13/0071).

Nachhaltige Leistungen des Gesellschafters an seine Gesellschaft begründen nur dann Unternehmereigenschaft, wenn diese dem Fremdvergleich genügen (*Ruppe/Achatz*, aaO., § 1 Tz. 182/1, § 12 Tz. 36, unter Hinweis auf VwGH 29.3.2007, 2003/15/0085; BFG, 28.01.2015, RV/7103135/2013).

Grundgedanke der Rechtsprechung ist, dass bei einer nicht fremdüblichen Gestaltung der Leistungsbeziehungen kein betrieblicher Anlass gegeben ist, sondern betriebs- bzw. unternehmensfremde Zwecke in den Vordergrund treten. Die behaupteten Beziehungen haben dann ihre Wurzel in den außerbetrieblichen Interessen der Gesellschafter.

Ein Vergleich mit den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, wird auch in der Rechtsprechung des EuGH als geeignet angesehen, um im Angehörigenkreis wirtschaftliche Tätigkeiten von nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten abzugrenzen (EuGH 26.9.1996, Rs. C-230/94, *Enkler*).

Im gegenständlichen Fall hat der Bf zwar im Jahr 2003 (neben der geltend gemachten Vorsteuer) auch Umsätze (Mietentgelte) aus der behaupteten Vermietung an die KG erklärt, einen Nachweis, dass ihm im Jahr 2003 tatsächlich Mieteinnahmen zugeflossen sind, konnte er aber nicht erbringen. Die angeblichen Mieteinnahmen des Bf sind bei der KG erst anlässlich der Erstellung der im April 2005 eingereichten Jahreserklärungen als Aufwand erfasst worden. Auch von Seiten der KG konnte nicht erwiesen werden, dass in den hier strittigen Jahren Zahlungen an den Bf für das behauptete Mietverhältnis geleistet worden sind. Einen Nachweis für den behaupteten entgeltlichen Leistungsaustausch konnte für die Beschwerdejahre somit gar nicht erbracht werden.

Aber selbst wenn in den Folgejahren tatsächlich Zahlungen geleistet worden sein sollten, hält der vom Bf zum Ausdruck gebrachte Leistungsaustausch zwischen ihm und der KG – wie oben unter Pkt. III ausgeführt – einen Fremdvergleich nicht stand.

Entscheidend ist im Beschwerdefall auch nicht – wie in der Beschwerde ausgeführt – ob es aus der Sicht der KG und des Bf einen „*abstrakten Sinn*“ macht, einen Büroraum anzumieten, sondern, ob die behauptete Nutzungsüberlassung *konkret und dem Grunde nach* unter fremdüblichen Bedingungen erfolgt ist. Nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens werden Büroräumlichkeiten unter Fremden nur angemietet, wenn und soweit sie erforderlich sind und – nach ihrer Lage und Ausstattung – den betrieblichen Bedürfnissen, zB der Abwicklung des Kundenverkehrs, entsprechen.

Wie aber bereits oben festgestellt, wären die genannten Räumlichkeiten von einem fremden Mieter für die behaupteten Zwecke nicht angemietet worden.

Auf der Grundlage des festgestellten Sachverhalts ist daher nicht von einer fremdüblichen, sondern von einer in erster Linie durch das außerbetriebliche Interesse des Bf (als Komplementär der Familiengesellschaft) erfolgten Überlassung der strittigen Räumlichkeiten auszugehen. Das steuerrechtlich nicht anzuerkennende Mietverhältnis zwischen dem Bf und der KG hat zur Folge, dass die für die Errichtungskosten dieser Räumlichkeiten geltenden gemachten Vorsteuern, mangels Unternehmereigenschaft des Bf, nicht abgezogen werden können.

Die vom Bf vertretene Meinung, wonach der Vorsteuerabzug für die Baukosten auch dann zustehen würde, wenn keine Vermietung vorliegt, sondern die gegenständlichen Räumlichkeiten nur als Arbeitszimmer des Bf anzusehen wären, ist verfehlt.

Wie der Bf selbst in der Beschwerdeschrift ausführt, ist die KG umsatzsteuerrechtlich als ein eigenes Steuersubjekt anzusehen.

Der Gesellschafter einer Personenvereinigung ist als solcher nicht Unternehmer, sondern kann Unternehmereigenschaft nur aus anderen Gründen besitzen und in dieser Eigenschaft mit der Gesellschaft in Leistungsbeziehungen treten. So führt die Vermietung des Gesellschafters an die Gesellschaft zum Leistungsaustausch, der Gesellschafter ist mit der Vermietung unternehmerisch tätig. Eine solche liegt aber - wie oben ausgeführt - mangels Fremdüblichkeit im gegenständliche Fall nicht vor.

Allein die Nutzung von Wirtschaftsgütern des Gesellschafters im Interesse der Gesellschaft führt nicht zur Unternehmereigenschaft des Gesellschafters. Dem Gesellschafter kann nicht die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft zugerechnet werden (*Ruppe/Achatz*, aaO., § 1 Tz 106 ff).

Auch wenn der Bf die hier angesprochenen Räume als Arbeitszimmer für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der KG gelegentlich nutzen sollte, so wird dadurch mangels eines entgeltlichen Leistungsaustausches, keine Unternehmereigenschaft des Bf begründet.

Ein Vorsteuerabzug aus den anteiligen Errichtungskosten des Arbeitszimmers bzw. der hier angeführten Gebäudeteile steht dem Bf nicht zu, weil er nicht Unternehmer ist.

Es erübrigt sich daher, auf das in der Beschwerde erhobene Begehren einzugehen, nicht nur für die anteiligen sondern für die gesamten Errichtungskosten des Einfamilienhauses die Vorsteuer zu beanspruchen.

V) Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall waren keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu beurteilen, vielmehr waren Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung zu klären. Für die Zulässigkeit der ordentlichen Revision besteht daher kein Anlass.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 2. September 2019

