



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des RH, W, S-Gasse, vertreten durch Palkovits, Linder, Sahliger OEG, 1060 Wien, Webgasse 28, vom 15. Jänner 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk vom 16. Dezember 2003 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1998 bis 2001 sowie Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 2-12/2002 sowie 1-9/2003, und vom 24. Februar 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer der Jahre 1998 bis 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2002 sowie 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. (RH) betreibt einen Handel mit Kunstgegenständen und Antiquitäten in Form eines nicht protokollierten Einzelunternehmens.

Der Betrieb wurde einer umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1997 bis 2001 sowie einer Umsatzsteuernachschau für den Zeitraum Jänner 2002 bis September 2003 unterzogen.

Dabei wurde u.a. hinsichtlich einer vom Bw. angemietete Wohnung festgestellt, dass eine betriebliche Nutzung in keiner Weise nachgewiesen worden sei, weshalb die damit verbundenen Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt und die geltend

gemachten Vorsteuerbeträge für den Zeitraum 1998 bis 2001 sowie im Rahmen der Umsatzsteuernachschau 2002 bis 9/2003 gekürzt wurden.

Desweiteren wurde eine als Privatverkauf deklarierte Veräußerung einer Skulpturengruppe 'Engelspieta' per 7. Juni 2002 um € 908.410,- im Rahmen der Umsatzsteuernachschau 2002 einer Umsatzbesteuerung (mit 10% USt) unterzogen.

Das Finanzamt für den 1. Bezirk in Wien folgte den Ausführungen der Betriebsprüfung und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren Einkommen- sowie Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2001 sowie Bescheide zur Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume 2-12/2002 sowie 1-9/2003.

Mit Eingabe vom 15.1.2004 wurde gegen obige Bescheide Berufung erhoben. Zu den Feststellungen der Bp. wurde im Einzelnen ausgeführt:

Engelspieta

Zur Hinzurechnung des Privatverkaufes der Engelspieta wurde dargelegt, dass diese mangels Darlegung eines schlüssigen Zusammenhanges zwischen dem vorgefundenen Sachverhalt und dem von der Bp. angeführten VwGH-Erkenntnis die notwendige gesetzliche Begründung vermissen lasse. Die bloße Zitierung eines Satzes eines Erkenntnisses des VwGH Zl.

84/130/0199, 0201, 0203 v. 27.3.1985 sei hiezu nicht ausreichend. Erkenntnisse könnten nur dann herangezogen werden, wenn die zugrundeliegenden Sachverhalte in ihrer Relevanz übereinstimmen würden.

Die Absicht des Gesetzgebers und nur so sei der VwGH interpretativ zu verstehen gehe dahin, dass es dem Abgabepflichtigen verwehrt sei, aus seinem Warenbezug einen Teil im Unternehmensbereich und willkürlich einen anderen im privaten Bereich (nicht steuerhängig) zu verwerten.

Das zitierte VwGH-Erkenntnis sei davon ausgegangen, dass bei einer Betriebsveräußerung im Ganzen der Verkauf zurückbehaltener Wirtschaftsgüter nicht der Privatsphäre sondern der betrieblichen Sphäre zuzurechnen sei, weil es verabsäumt worden war, die im Unternehmen angeschafften Gegenstände als Eigenverbrauch in das Privatvermögen zu überführen.

Der vorliegende Fall sei gänzlich anders gelagert. Die Skulptur sei 1950 und somit lange vor dem Betrieb des Antiquitäten- und Kunsthandels desolat und in Teile zerlegt vom Bw. entdeckt und erworben worden. Nach Restaurierung sei der Gegenstand integrativer Bestandteil der privaten Wohnungseinrichtung, also notwendiges Privatvermögen geworden. Der Gewerbebetrieb sei erst danach, im Jahre 1953 eröffnet worden. Die Skulptur sei stets als sonstiges Vermögen deklariert worden.

Der Bw. habe eine besondere Vorliebe für das streitgegenständliche Objekt entwickelt und daher 50 Jahre lang nicht daran gedacht, es zu verkaufen. Dies sei erst auf beharrliches Drängen von befreundeter Seite im Jahre 2003 geschehen. Die angeführten Umstände im

Zusammenhang mit Erwerb und Veräußerung der Engelspieta würden zeigen, dass hier zu keinem Zeitpunkt 'eine innere Beziehung' des Bw. mit seiner gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit bestanden habe. Der Verkauf der Skulptur sei demnach nicht steuerbar.

Der Bescheid sei mit Verfahrensmängeln belastet. Ein im Berufungsverfahren vorgelegtes Schreiben mit Angaben über den Erwerb und dem Standort (in der Privatwohnung des Bw.) von AM sei als Gefälligkeitsbestätigung bzw. als unerheblich abgetan worden. Der Zeitpunkt des Erwerbes sei jedoch wesentlich für die Beurteilung des Sachverhaltes. Dass der Zeuge krankheitshalber nicht nach Wien kommen könne, enthebe die Behörde nicht von ihrer amtswegigen Ermittlungspflicht gemäß § 115 BAO. Es liege ein Verstoß gegen Treu und Glauben vor, nachdem der gegenständliche Sachverhalt – nachträgliche Verkäufe von Kunstgegenständen aus dem von der seinerzeitigen Bp. der Jahre 1971 bis 1981 ins Privatvermögen überführten Bestand - von nachfolgenden Prüfungen der Jahre 1988 bis 1990 sowie 1992 bis 1994 eingesehen und als nicht steuerhängig befunden worden sei.

Betriebsausgaben W-Gasse

Unverständlich sei die Argumentation der Bp. wonach die Zurechnung u.a. damit begründet werde, dass die Kosten der Adaptierung durch den Mieter getragen würden. Es sei nicht unüblich, dass anlässlich einer Neuvermietung abgewohnte Räumlichkeiten instandgesetzt würden, damit ein entsprechend hoher Mietzins erzielt werden könne. In den Räumlichkeiten seien Antiquitäten ausgestellt, die zur Besichtigung und zum Verkauf bestimmt seien. Verkäufe aus diesem Bestand seien nachweisbar. Bei der Besichtigung sei feststellbar gewesen, dass 70% der Räumlichkeiten für die Aufbewahrung der genannten Gegenstände genutzt worden seien und nichts auf eine private Nutzung hindeute. In den in Frage stehenden Räumlichkeiten seien vielmehr Antiquitäten und Kunstgegenstände zu Besichtigungs- und Verkaufszwecken untergebracht. Aufwendungen die durch betrieblich genutzte Räumlichkeiten entstehen würden seien betrieblich bedingt, wobei deren Höhe der Dispositionsfreiheit des Mieters unterliege.

Der Mietvertrag schreibe zwar die Verpflichtung zur Nutzung für Wohnzwecke vor, es werde in diesem Zusammenhang jedoch auf die dem Abgabenrecht eigene Betrachtungsweise zur Beurteilung von Sachverhalten gemäß §§ 21-24 BAO hingewiesen, wonach nicht die formelle Bezeichnung sondern die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der Besteuerung zugrunde zu legen sei. Die Wohnung W-Gasse werde tatsächlich betrieblich genutzt, weswegen die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen als Betriebsausgaben absetzbar seien.

Die Bp. nahm zu obigen Ausführungen mit Schreiben vom 17. Juni 2004 Stellung:

Privatverkauf Engelspieta

Nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmung des § 23 Abs. 1 EStG 1988 sowie der darin angeführten Erfordernisse, die die Annahme von Einkünften aus Gewerbebetrieb rechtfertigen

würden wurde festgestellt, dass der Bw. seit Anfang 1953 einen Handel mit Kunstgegenständen und Antiquitäten betreibe, wobei er seit mehr als 10 Jahren in beträchtlichem Ausmaß Privatverkäufe von Kunstgegenständen betreibe, deren Erlöse weitaus überwiegend in den Betrieb eingelegt worden seien. In einem Beobachtungszeitraum von 9 Jahren (1993-2001) seien so insgesamt 38 Kunstgegenstände um gesamt fast S 27 Mio veräußert worden. Hinzu trete die im Nachschauzeitraum (2002) veräußerte Skulpturengruppe 'Engelspieta' um € 908.410,-. Für diesen 'Privathandel' würden alle Voraussetzungen für die Annahme eines Gewerbebetriebes vorliegen, die getätigten Privatverkäufe von Kunstgegenständen seien dem Unternehmen des Bw. zuzurechnen und somit steuerpflichtig. Allein aufgrund der Nähe zum Antiquitätenhandel und dem damit verbundenen Kundenkreis könne der private Verkauf von Kunstgegenständen nicht als zufällig angesehen werden, zumal die Verkäufe in nachhaltiger Weise stattgefunden hätten und von wesentlichem Wert gewesen seien. Das gemäß Bp.Bericht Tz. 15 zit. VwGH-Erkenntnis bringe zum Ausdruck, dass ein Kaufmann Geschäfte, die er in dem Bereich, in dem er sein Gewerbe ausübe auch privat tätige, der Geschäftssphäre zuzurechnen sei.

Aus dem VwGH-Erkenntnis 835/74 vom 13.5.1975 gehe überdies hervor, dass die Veräußerung von Wirtschaftsgütern auch dann gewerblich sei, wenn sie nicht im Rahmen des Gewerbebetriebes erfolge und nach außen wie ein Privatgeschäft abgewickelt werde. Wesentlich für die Abgrenzung von betrieblicher und privater Späre sei demnach Häufigkeit und Umfang der Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge unter Bedachtnahme auf die jeweilige Branche.

Für die Gewerblichkeit spreche, wenn Privatgeschäfte jener Branche zuzurechnen seien, in der der Veräußerer einen Gewerbeschein unterhalte. Weshalb gerade der Verkauf der Pieta im Gegensatz zu allen anderen Verkäufen, die fälschlicherweise der Privatsphäre zugerechnet worden seien, anders zu beurteilen sei, sei nicht schlüssig nachvollziehbar.

Die Entdeckung der Kunstfigur vor Einrichtung des Gewerbebetriebes spreche allein nicht gegen eine Zurechnung im betrieblichen Bereich, nachdem es speziell Restauratoren oder Antiquitätenhändlern vorbehalten sei, über die notwendigen Kenntnisse beim Ankauf zu verfügen.

Die Tatsache, dass die Kunstfigur als einmalig erkannt und selbst restauriert worden sei zeige, dass das geschäftliche Interesse und die Gewinnerzielung im Vordergrund standen.

Die Tatsache der zeitweisen Aufbewahrung in der Privatwohnung lasse keine Rückschlüsse darauf zu, ob Umlaufvermögen vorliege oder nicht. Eine über einen längeren Zeitraum erfolgte Aufbewahrung in den Privaträumen würde einen steuerwirksamen Entnahmetatbestand auslösen, hätte jedoch nicht nachgewiesen werden können. Aus einem vom Bw. vorgelegten Schreiben könnten zwar weder die seinerzeitigen Anschaffungskosten

noch der Vorbesitzer abgeleitet werden, es gehe daraus jedoch hervor, dass der Bw. schon damals mit Personen im Kontakt gestanden sei, die über gute einschlägige Branchenkenntnisse verfügt hätten. Aus der Tatsache, dass der 'Zeuge' der damals selbst Restaurator gewesen sei ein spezielles Verfahren zur Erneuerung von Gegenständen entwickelt und mehrfach versucht habe, die wiederhergestellte Figur zu erwerben gehe hervor, dass der Bw. im Kreis seines damaligen und späteren geschäftlichen Umfeldes jederzeit (und nicht zufällig) einen Käufer habe finden können.

Die Engelspieta sei am 7. Juni 2002 an SM, bedeutende Skulpturen, Gemälde in M, also an keine Privatperson verkauft worden. Dabei handle es sich vermutlich um den Sohn von AM, von dem das vorgelegte Schreiben stamme. Diese Firma sei auch sonst Geschäftspartner des Bw. gewesen.

Zum Vorwurf der nicht ausreichend gewürdigten Zeugenaussage von AM werde bemerkt, dass den Bw. bei Auslandssachverhalten eine erhöhte Mitwirkungspflicht treffe. Demnach sei eine im Ausland wohnende Person zum Zwecke der Einvernahme stellig zu machen.

Aus dem vorgelegten Schreiben gehe jedoch hervor, dass AM aus gesundheitlichen Gründen nicht nach Wien kommen könne und damit eine Einvernahme von vorneherein ausgeschlossen habe.

Die Bp. habe ihre Feststellungen im Rahmen der freien Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO getroffen.

Wenn die Privatverkäufe von Kunstgegenständen in früheren Prüfungsverfahren zu keinen Feststellungen geführt habe so sei dies darauf zurückzuführen, dass die privaten Veräußerungen damals ein wesentlich geringeres Ausmaß eingenommen hätten und die Nachhaltigkeit der Geschäftsvorfälle zumindest strittig gewesen sei. Der in diesem Zusammenhang getätigte Vorwurf der Verletzung von Treu und Glauben sei deswegen verfehlt.

Betriebsausgaben W-Gasse

Der Bw. habe am 2.6.1998 einen Mietvertrag auf unbestimmte Zeit, beginnend mit 1.9.1998 über die Liegenschaft W-Gasse 9, 1040 Wien, TopA mit einer Nutzfläche von 201qm abgeschlossen. Mit Zusatzvereinbarung sei ab 1.12.1998 auch die TopB gemietet und mit der bereits gemieteten TopA verbunden worden, sodaß ab diesem Zeitpunkt eine Nutzfläche von 242qm gegeben sei. Der Hauptmietzins betrage ab 1.9.1998 S 20.000,- und ab 1.12.1998 S 22.000,-. Es sei vereinbart, dass der Mietgegenstand (auch bei Untervermietung) nur für Wohnzwecke zu benützen sei.

Im Rahmen der Besichtigung am 10. Juli 2003 sei festgestellt worden, dass das gesamte Objekt im Zustand der Adaptierung und die Räume größtenteils leer und verstaubt gewesen

seien. Nur in einem Raum wären einige Sesseln und ein Tisch gestanden, sonstige Möbel wären nicht vorgefunden worden.

Der Bw. selbst habe keine Investitionen vorgenommen, diese seien gemäß einer internen Vereinbarung sämtlich durch den Vermieter zu tragen gewesen, weshalb die Kosten vom Mieter erfolgsneutral weitergerechnet worden seien.

So sei aufgrund eines Kostenvoranschlages der EP am 27.9.1999 ein Kostenvoranschlag über S 466.000,- für Heizungs- und Sanitärinstallationen gelegt worden. Die Leistungen seien erbracht und mit 3 Teilrechnungen (3 TR vom 28.5.2001) abgerechnet worden.

Mit Schlußrechnung vom 3.7.2003 sei auch über die (zusätzliche) Lieferung diverser Kücheneinbaugeräte abgerechnet worden. Der Leistungszeitraum sei mit Mai 2000 bis Juni 2003 angeführt worden.

Eine weitere Firma (RP) habe Elektroinstallationen durchgeführt. Laut Aufstellung seien 1 Normzähler, 23 Leitungsschutzschalter, 700 m Rohre, über 3300m Leitungsdraht 100 m (sattaugliches) Koaxkabel und 160kg. Zement in 110 Monteur- und 400 Helferstunden verarbeitet worden. Teilrechnungen seien im Juli sowie Oktober 2000 ergangen. Es gäbe noch keine Schlussrechnung, nachdem die Installationsarbeiten noch nicht beendet worden seien. RH habe seit 2000 keinen Kontakt mehr zur Fa. RP gehabt.

Das Mietentgelt sei gemäß der vereinbarten Nutzung für Wohnzwecke mit 10% USt versteuert worden.

Es sei in keiner Weise nachgewiesen worden, dass die Räumlichkeiten in einem bestimmten Umfang betrieblich verwendet worden seien bzw. verwendet wurden. Es lasse sich kein belegmäßiger Nachweis über die Nutzung der Räumlichkeiten zu Ausstellungszwecken bzw. als Lager finden.

Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Gewerbetreibender, der Räumlichkeiten betrieblich verwenden wolle, über einen Zeitraum von fast 5 Jahren keine entsprechenden Maßnahmen setze. Das Unterlassen der Durchführung betrieblicher Investitionen sei einzig im Mietvertrag begründet, der den Untermieter verpflichte, keine betrieblichen Anstrengungen zu setzen.

Laut ständiger Rechtsprechung sei die dem Abgabepflichtigen eingeräumte Entscheidungsfreiheit über die Aufnahme von Wirtschaftsgütern selbst bei gewillkürtem Betriebsvermögen keine schrankenlose. Dies gelte umso mehr bei notwendigem Betriebsvermögen.

Das Mietrecht diene seit dessen Erwerb per September 1998 nachweislich nicht dem Betriebszweck. Eine tatsächliche betriebliche und nachhaltige Nutzung habe nicht stattgefunden. Die Mietaufwendungen seien der Privatsphäre zuzurechnen. Ein Widerspruch

zu § 21 BAO ergebe sich nicht, mit dem Versuch Ausgaben privater Natur in die betriebliche Sphäre zu verlagern liege vielmehr ein offenkundiger Missbrauch vor.

Der Bw. replizierte auf die Stellungnahme der Bp. mit Eingabe vom 28. Juli 2004:

Engelspieta

Der konkret vorliegende Sachverhalt sei vernachlässigt worden, weswegen auch aus der Zitierung von VwGH-Erkenntnissen wenig zu gewinnen sei. Der VwGH selbst habe mit Erkenntnis vom 17.12.2003 Zl. 2001/13/0200 ausgesprochen, dass 'allgemein gehaltene Rechtsausführungen und Hinweise auf verwaltungsgerichtliche Erkenntnisse allein ausreichende, auf den konkreten Einzelfall bezogene Sachverhaltsfeststellungen nicht ersetzen könne...'

Die von Seiten der Bp. zitierten Erkenntnisse VwGH 13.5.1975, Zl. 835/74 bzw. 27.3.1985 Zl. 84/13/0199, 0201, 0203 würden zwar allgemein zum Ausdruck bringen, dass Geschäfte im Bereich des Geschäftszweiges eines Kaufmannes Vorgänge der Geschäftssphäre seien, der VwGH erachte es aber als unabdingbar, für die Zurechnung zur betrieblichen Sphäre konkrete Sachverhaltsmerkmale des jeweiligen Einzelfalles heranzuziehen (VwGH 23.9.1970, 1237/68). Die Figur sei nicht in den Betriebsräumen gelagert und bis zum Verkauf Bestandteil der privaten Wohnungseinrichtung des Bw. gewesen. Ein betrieblicher Zusammenhang habe nicht bestanden. Die Figurengruppe sei vor Gründung des Betriebes auf privatem Weg für die Privatwohnung erworben und niemals in den Betrieb eingebracht worden. Sie habe sich auf einer, von einer vorangehenden Prüfung angelegten Liste privater Objekte befunden und sei in die seinerzeitigen Vermögensteuererklärungen aufgenommen worden. Auf diesen konkret nachvollziehbaren Sachverhalt sei nicht oder nur geringfügig eingegangen worden.

Ungeachtet der besonderen Umstände des Einzelfalles ziehe die Bp. für ihre Sachverhaltsannahme generell alle Privatverkäufe innerhalb von 9 Jahren (die von mehreren Vorprüfungen der Privatsphäre zugerechnet worden seien) heran.

Wenn die Bp. Nachweise über Erwerb und Kosten hinterfrage übersehe sie, dass die Skulptur in desolatem, zerlegten Zustand erworben worden sei. Restauriere man einen Gegenstand spreche das noch nicht für einen betrieblichen Vorgang. Im privaten Bereich stehe die Freude an einem Kunstgegenstand wegen dessen optischer Ausstrahlung im Vordergrund, die Wiederherstellung diene nicht vordergründig der 'Wertsteigerung'.

Es sei branchenfremd anzunehmen, dass speziell Restauratoren oder Antiquitätenhändler über die notwendigen Kenntnisse beim Ankauf verfügen würden.

Natürlich würden auch interessierte Kunstverständige über entsprechende Kenntnisse über den Wert von Kunstgegenständen verfügen.

Zur Beurteilung, ob der Erwerb die betriebliche oder private Sphäre falle, seien die Verhältnisse im Zeitpunkt des Erwerbes heranzuziehen.

Niemand habe unter den 1950/51 herrschenden Verhältnissen sagen können, dass der Bw. Kunstgegenstände in Hinblick auf eine 3 Jahre später erfolgende Eröffnung eines Kunsthandels erwerben werde. Ein zwingender Zusammenhang liege nicht vor. Zur Trennung von Privatsphäre und Betriebssphäre sei auszuführen, dass die Abgrenzung schon mit der Tatsache, dass es zum Zeitpunkt des Erwerbes noch keinen betrieblichen Bereich gab, nachgewiesen sei. Es liege weder geschäftliches Interesse noch Gewinnerzielungsabsicht vor. Die Zeugenaussage von AM werde von der Bp. entstellt wiedergegeben. Der Bw. sei zum Zeitpunkt des Erwerbes nicht als Restaurator tätig, sondern lediglich im Stadium des Erlernens gewesen. Die Restaurierung sei auch durch den Zeugen erfolgt.

Die von der Bp. aufgestellte Behauptung, dass die Pieta sich nur zeitweise in der Privatwohnung befunden habe, sei unbewiesen geblieben. Der aus München anreisende Zeuge habe die Figur mehrmals in der Privatwohnung gesehen. Die Pieta habe sich niemals in den Betriebsräumen befunden. Da sie nie in das Betriebsvermögen eingebracht worden sei könne kein Entnahmetatbestand (ohne vorhergehenden Einlagetatbestand) gegeben sein. Weiters spreche die Tatsache, dass die Figur schlußendlich nicht einmal dem, laut Bp. in einem Naheverhältnis stehenden AM verkauft worden sei, für den privaten Status der Skulptur. Gerade die Behauptung der Bp. dass der Bw. die 'Engelspieta' jederzeit an AM habe verkaufen können, spreche dagegen, dass 'geschäftliches Interesse' und Gewinnerzielungsabsicht im Vordergrund gestanden seien. Der Verkauf sei erst nach 50 Jahren aus privaten Gründen erfolgt.

Wenn die Bp. dem Schreiben des Zeugen entnehme, dass er seine Einvernahme von vorneherein ausschließe, so sei zu bemerken, dass eine durch Krankheit hervorgerufene Hinderung nicht dem subjektiven Willen des betroffenen unterliege und sich diese Forderung laut EStR auf Ausland, mit dem kein Auskunftsverkehr bestehe, beziehe.

Die von der Behörde im Rahmen der freien Beweiswürdigung getroffenen Schlüsse würden einerseits den Branchengegebenheiten widersprechen, seien in sich widersprüchlich und logisch nicht nachvollziehbar.

Die Begründung, die vorangegangenen Betriebsprüfungen hätten die Nachhaltigkeit der anerkannten Privatverkäufe nicht erkennen können, sei angesichts des langen Zeitraumes und der Mehrmaligkeit der Prüfungen nicht zu akzeptieren. Damit sei auch der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt worden.

Betriebsausgaben W-Gasse

Die Bp. habe als Begründung für die Aberkennung der betrieblichen Nutzung der Räumlichkeiten in der W-Gasse wiederholt die durchgeführten Adaptierungsaufwendungen herangezogen. Daraus werde fragwürdigerweise geschlossen, dass 'keine betrieblichen

Investitionen vorgenommen worden seien' da der 'Vermieter sämtliche Sanierungskosten zu tragen hatte.'

Die laut Auflistung der Bp. getätigten Investitionen würden S 1,2 Mio betragen.

Dass diese Aufwendungen von der Vermieterin getragen würden, spreche nicht gegen die betriebliche Nutzung der Räumlichkeiten. Es sei nicht unüblich, wenn der Vermieter durch Adaptierungen am Mietobjekt hoffe, eine höhere Miete zu erzielen oder eine leichtere Vermietbarkeit zu erreichen.

Die Räumlichkeiten seien total abgewohnt und jahrelang nicht zu vermieten gewesen. Dies sei erst durch eine interne Vereinbarung, wonach sämtliche Sanierungskosten zu Lasten der Vermieterin gehen würden, zu erreichen gewesen. Aus der Kostentragungsregelung abzuleiten, dass keine betrieblich genutzten Räumlichkeiten entstanden seien, sei nicht nachvollziehbar, weswegen auch die Feststellung der Bp, dass es unüblich sei, wenn ein Gewerbetreibender der Räume betrieblich verwenden wolle, fünf Jahre keine Maßnahmen setze, ins Leere gehe. Maßnahmen seien lt. Bp. laufend von 2000 bis 2002 gesetzt worden. Entscheidend sei die betriebliche Nutzung und nicht die Kostentragung.

Die Darstellung, dass die Räume größtenteils leer stehen würden und nur ein Tisch mit einigen Sesseln im Rahmen der Betriebsbesichtigung zu sehen gewesen sei, sei unrichtig. Vielmehr seien die Räume zu zwei Dritteln mit Jugendstilmöbeln belegt gewesen. Überdies sei es unzulässig, einen zum Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung festgestellten Sachverhalt auf den Prüfungszeitraum zurückzuprojizieren. Entsprechende Feststellungen seien unterlassen worden. Wiederholt wurde darauf verwiesen, dass nicht der Wortlaut des Mietvertrages (Nutzung zu Wohnzwecken) sondern die tatsächliche Nutzung maßgeblich sei (Hinweis auf §§ 21 (1), 23 (2) BAO).

Die betriebliche Veranlassung habe darin bestanden, Räume für die Zurschaustellung attraktiver Stilmöbel und für mögliche Verkäufe zu nutzen. Die Verkaufsmöglichkeit habe sich als Fehleinschätzung erwiesen. Dies spreche jedoch für sich allein noch nicht gegen deren betriebliche Veranlassung sondern sei Ausfluss des betrieblichen Unternehmerrisikos.

Die Wohnung sei betrieblich genutzt worden. In den Räumen seien dauernd Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens ausgestellt und eingestellt gewesen.

Mit einem weiterem Ergänzungsschreiben vom 12. Jänner 2005 wurde dem zuständigen Finanzamt ein Pfändungsprotokoll der Bp. der Jahre 1971 bis 1981 vorgelegt, in dem 196 Kunstgegenstände aufgelistet worden waren. Hierin seien Kunstgegenstände taxativ aufgezählt worden, die in S wie auch in der S-Stiege (Anmerkung d. UFS: Hierbei handelt es sich um die privaten Liegenschaften des Bw) beschlagnahmt worden seien.

Die Pieta scheine als Prot. Nr. 25 auf. Im Bp. Bericht der Jahre 1971 bis 1981 würden unter Tz. 71b jene Gegenstände aufgezählt, die nicht zum Hausrat sondern zum sonstigen Vermögen zählen würden. Hiezu zähle auch die Prot. Nr. 25.

Aus dem Bp.-Bericht sei ein Wert von S 200.000,- (mit späteren Abwertungen) zu entnehmen. In der beigelegten Vermögensteuererklärung zum 1.1.1989 sei die Pieta in dem Betrag von S 1,4 Mio, die für das sonstige Vermögen angesetzt worden sei, enthalten.

In der Folge erließ das Finanzamt Wien 1/23 basierend auf den Feststellungen der Betriebsprüfung, Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003.

Am 24. Februar 2005 wurde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 vom 2.9.2005 Berufung erhoben. Der Wareneinkauf der differenzbesteuerten Umsätze (€ 55.244,47) sei ebenso wie der Privatanteil sonstige (€ 400) sowie der Privatanteil Kfz (€ 326,05) in der Erklärung als unecht steuerbefreite Umsätze (also ohne Vorsteuerabzug) in der Gesamthöhe von € 55.970,62 zum Ansatz gebracht worden.

Es werde ersucht, die Veranlagung in Übereinstimmung mit der zeitgleich eingereichten Umsatzsteuererklärung vorzunehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 1. (1) UStG 1988 lautet:

Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. Die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschrift als bewirkt gilt....

§ 2 (1) UStG 1988 lautet:

Unternehmer ist, 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, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 12. (1) UStG 1988 kann der Unternehmer 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....

Gemäß § 4 (4) EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die

durch den Betrieb veranlaßt sind....

§ 167 Abs. 2 BAO lautet:

Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Engelspieta

Laut Doralt/Ruppe, Grundriss des bürgerlichen Rechtes⁷ S 407 ist eine Tätigkeit dann nachhaltig, wenn Wiederholungsabsicht besteht oder wenn sie unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses wiederholt wird (Hinweis auf VwGH 10.9.1979, 225). Der Verkauf von Privatvermögen kann ebenfalls eine nachhaltige Tätigkeit sein, es muss jedoch ein innerer Zusammenhang zwischen den einzelnen Verkäufen bestehen (gilt nicht bei Sammlern von Briefmarken da der Verkauf nicht auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist (20.3.1980, 2598/77), anders 25.1.1995, 93/13/0084 Abverkauf von Bildern des Künstler-Erblassers durch die Erbengemeinschaft).

Der Bw. verkaufte mit 'Privatverkaufsrechnung' vom 7. Juni 2002 die Skulpturengruppe Engelspieta um € 908.410,- an einen deutschen Unternehmer.

Wie von Seiten der Bp. festgestellt, hat der Bw. im Prüfungszeitraum 1997-2001 wie auch einige Jahre davor eine Reihe von Antiquitäten und Kunstgegenständen verkauft, die formell nicht in das Betriebsvermögen aufgenommen worden waren. Die Betriebsprüfung korrigierte diese Vorgangsweise, indem sie unter Hinweis auf diese Geschäfte die Privatverkäufe seinem Gewerbebetrieb (nach vorangehender Einlage der Gegenstände in den Betrieb) zuordnete. Der Einlagewert (Teilwert) der eingelegten Kunstgegenstände wurde dabei mit 90% des erzielten Verkaufserlöses angesetzt (vgl. Niederschrift zum Bp-Bericht lit B)2) und die Umsatzsteuer entsprechend berichtigt (Niederschrift zum Bp-Bericht lit A)1).

Wenn der Bw. (in der Ergänzung der Berufungsschrift vom 28.7.2004) im Zusammenhang mit der umsatzsteuerlichen Erfassung des Verkaufes der Engelspieta im Rahmen der Umsatzsteuernachschau moniert, die Bp. habe als Begründung für ihre Sachverhaltsannahme generell alle Privatverkäufe innerhalb von 9 Jahren herangezogen so lässt er unerwähnt, dass die innerhalb des Prüfungszeitraumes erfolgten Verkäufe als betrieblich qualifiziert wurden was von seiner Seite unbestritten geblieben ist.

Wenn nun der Bw., wie von Seiten der Bp. in der Stellungnahme zur Berufung festgestellt, seit mehreren Jahren eine Vielzahl von Kunstgegenständen des Privatvermögens veräußerte (alleine im Beobachtungszeitraum von 9 Jahren 1993-2001 lt. Bp. 38 Kunstgegenstände um insgesamt fast S 27 Mio.), so kann ein mangelnder innerer Zusammenhang dieser Geschäfte mit dem berufungsgegenständlichen Verkauf nicht erkannt werden, handelte es sich doch in allen Fällen um Gegenstände, die im Privatvermögen gehalten worden waren.

Der VwGH hat schon im Erkenntnis vom 20. März 1980, Zl. 2598/77 (zur Veräußerung von Briefmarken im Privatvermögen) festgestellt, dass der mehrmalige Verkauf auch von Gegenständen des Privatvermögens eine selbstständige und nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen darstellen würde. Die Steuerpflicht wurde in diesem Fall nur deswegen verneint, weil Tauschvorgänge vorlagen, die dem Sammlungszweck dienen und nicht als Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen angesehen werden konnten.

Würden im vorliegenden Fall somit sogar unter der Annahme von Verkäufen von im Privatvermögen gehaltenen Gegenständen umsatzsteuerpflichtige Vorgänge vorliegen, hat die Bp. die fraglichen Umsätze im gegenständlichen Fall zutreffenderweise der betrieblichen Sphäre des Bw. zugeordnet.

Gemäß Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988 § 4 Rz. 11.2 sind Rechtsgeschäfte über Waren, die zum Handelsgewerbe des Betriebsinhabers gehören, auch dann Betriebsvorfälle, wenn sie der Betriebsinhaber als private Geschäfte behandelt hat (VwGH 12.6.69, 304/68; 25.2.70, 1099/68).

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 20.4.2004 Zl. 200/13/0109 desweiteren erkannt, dass die für die Umsatzsteuerpflicht erforderliche Nachhaltigkeit dann vorliegt, wenn mehrere aufeinander folgende gleichartige Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit und derselben dauernden Verhältnisse ausgeführt werden, oder wenn die tatsächlichen Umstände auf den Beginn oder die Fortsetzung der Tätigkeit hinweisen, sowie, dass die Verflochtenheit von beruflicher und privater Tätigkeit des Abgabepflichtigen in der Rechtsprechung als Indiz für das Bestehen einer Wiederholungsabsicht gewertet wird.

Eine derartige Verflochtenheit trifft auf den gegenständlichen Fall zu.

Der Bw. führt an, dass es sich bei dem Verkauf der Skulptur um einen besonderen Einzelfall handle, sei die 'Engelspieta' doch bereits 1950, somit lange vor Aufnahme des Kunstbetriebes angeschafft worden. Lange Zeit sei nicht daran daran gedacht gewesen, diesen Gegenstand zu veräußern.

Diese Aussagen wurden durch Vorlage eines Schreibens von AM M-Stadt untermauert.

Die Skulptur sei nach deren Restaurierung integrativer Bestandteil der privaten Wohnungseinrichtung gewesen und würde somit Privatvermögen darstellen.

Der Bw. leitet aus der aus privaten Gründen erfolgten Anschaffung des fraglichen Gegenstandes sowie der Lagerung in der Privatwohnung für die Dauer von über 50 Jahren ab, dass für ihn aus diesen Gründen kein Bezug zum betrieblichen Bereich zu erkennen sei. Nachdem das Wirtschaftsgut nicht in das Betriebsvermögen eingebracht worden sei, könne es auch zu keinem Entnahmetatbestand kommen.

Der in der ergänzenden Berufungsschrift des Bw. geäußerten Rechtsansicht, dass zur Beurteilung, ob der Erwerb in die betriebliche oder private Sphäre fällt, die Verhältnisse im

Zeitpunkt des Erwerbes heranzuziehen sind, ist unter dem vorliegenden Sachverhalt zu folgen (Ausnahmen davon vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch § 4 Tz. 8.2).

Die geäußerte Ansicht steht jedoch der von der Bp. getroffenen Annahme, dass das fragliche Wirtschaftsgut per 1950 (privat) angeschafft, zu einem späteren Zeitpunkt in den Betrieb eingebracht und im Rahmen des Unternehmens des Bw. veräußert wurde, nicht entgegen.

Wie ein innerbetrieblicher Vergleich zeigt, ist auch aus der Tatsache, dass zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung und der Veräußerung der Engelspieta ein langer Zeitraum liegt, nichts für den Bw. zu gewinnen. Dem, vom Bw. beigebrachten Pfändungsprotokoll vom 26.11.1981 sind neben der Engelspieta mehrere Kunstgegenstände zu entnehmen, die im Prüfungszeitraum, somit 1997 bis 2001 veräußert wurden. In der Inventur des Bw. des Jahres 1999 finden sich Wirtschaftsgüter die per 1970 und davor angeschafft wurden. Der langjährige Besitz von Antiquitäten sei es (zunächst) im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen stellt somit kein außergewöhnliches Sachverhaltselement dar.

Wenn AM im Zusammenhang mit dem Erwerb der Kunstfigur angibt, diese sei seit 1950 bzw. 1951 im Besitz des Bw., wobei er sie in dessen Auftrag restauriert habe, so spricht dies wie oben dargelegt ebensowenig gegen die Annahme einer späteren Zuordnung zur unternehmerischen Sphäre wie die Feststellung, dass die Engelspieta sich bei dessen Besuchen in den privaten Räumlichkeiten des Bw. befunden hätte.

Wie die Bp. im Rahmen ihrer Stellungnahme zur Berufung darlegt, kann man schon aufgrund des vom Bw. betriebenen Antiquitätenhandels, dem damit gegebenen Kundenkreis und den gewerblichen Kenntnissen und Erfahrungen davon ausgehen, dass der Verkauf von Kunstgegenständen aus dem vermeintlichen Privatbereich nicht zufällig erfolgte, sondern unter Ausnutzung geschäftlicher Kontakte. Dafür sprechen im konkreten Fall die festgestellte Häufigkeit derartiger Geschäfte, der hohe Verkaufspreis i.H.v. € 908.410,- wie auch der Verkauf der Skulptur an einen im Ausland ansässigen Kunsthändler.

Die von der Bp. im Rahmen der Stellungnahme zur Berufung in diesem Zusammenhang geäußerte Vermutung, dass es sich beim Käufer der Skulptur, SM, Bedeutende Skulpturen, Gemälde, in M vermutlich um den Sohn von AM handle, blieb unwidersprochen. Dass die Skulptur nicht in den betrieblichen Räumlichkeiten gelagert wurde, kommt unter Berücksichtigung der sonstigen dargestellten Feststellungen zum Sachverhalt untergeordnete Bedeutung zu.

Der Bw. leitet aus der Erklärung von AM, der die Statue immer gerne gekauft hätte ab, dass die Tatsache, dass der Verkauf nicht schon früher erfolgt sei, gegen die Gewinnerzielungsabsicht spreche.

Gewinnabsicht liegt vor, wenn nicht nur Kostendeckung, sondern Überschüsse über die mit einer Tätigkeit verbundenen Ausgaben angestrebt werden (vgl. VwGH 16.11.1956, 2216/54).

Vergleicht man die vom Bw. der Bp. im Rahmen einer Vorbetriebsprüfung per 30.11.1984 übergebene Aufstellung der Gegenstände als Grundlage der Feststellung der gemeinen Werte derselben (für 1986-1989) mit den im gegenständlichen Prüfungsraum realisierten Veräußerungserlösen (z.B. Pfändungsprotokoll Nr. 7 gemeiner Wert S 12.000,-, Veräußerungserlös 1999 S 400.000,- brutto, Pfändungsprotokoll Nr. 156 gemeiner Wert S 5.000,-, Veräußerungserlös 1997 S 1.286.500,- ...) so ergeben sich auch unter Berücksichtigung langer Behaltefristen ansehnliche Wertsteigerungen. Im vorliegenden Fall wurde der Statue per 1.1.1983 gemäß Berufungsergänzung vom 12.1.2005 ein gemeiner Wert von **öS** 200.000,- zugeordnet, der Veräußerungserlös per 7.6.2002 betrug **€** 908.410,-. Aus der Annahme der Bp., die die Einlagewerte der sonstigen Verkäufe aus dem 'Privatvermögen' mit 90% der letztlich lukrierten Veräußerungserlöse ansetzte kann abgeleitet werden, dass sie im Schätzungswege davon ausging, dass die jeweilige Einlage und somit die Zuordnung der Wirtschaftsgüter zum betrieblichen Bereich eher kurzfristig erfolgte (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung Pkt. B)2).

Weshalb es sich gerade beim Verkauf der Engelspieta aufgrund 'besonderer Umstände' abweichend von der Behandlung der übrigen Geschäftsvorfälle um einen Privatverkauf handeln sollte, ist für den UFS nicht ersichtlich.

Der Bw. führt weiters an, die Bescheide seien aufgrund mangelnder Beweiserhebung mit einem Verfahrensmangel behaftet. Das vorgelegte Schreiben von AM sei als unerheblich abgetan worden. Die Ablehnung eines Beweismittels müsse von Seiten der Behörde eingehend begründet werden.

Hiezu ist einleitend anzumerken, dass das vom Bw. vorgelegte Schreiben keinen Eingang in die Bescheidbegründung fand. Der Bw. sieht den Zeitpunkt des Erwerbes, die Behauptung, dass sich die Skulptur in seiner Privatwohnung befand und er sich öfters weigerte, diese an den Verfasser des Schreibens zu veräußern, als maßgeblich für die Beurteilung des Sachverhaltes an.

Von Seiten des UFS wird der Inhalt des Schreibens nicht in Frage gestellt. Allerdings ist für ihn daraus wie oben dargelegt, im Gegensatz zum Bw., keine für die Beurteilung des Sachverhaltes maßgebliche Relevanz in der Richtung zu erkennen, dass sich aus dem Inhalt des Schreibens die Steuerfreiheit des gegenständlichen Umsatzes ergeben würde.

Sollte der Bw. in diesem Zusammenhang darüberhinausgehende Sachverhaltselemente als maßgeblich erachtet haben, so ist anzuführen, dass die Beachtlichkeit eines Beweisantrages die ordnungsgemäße Angabe des Beweisthemas voraussetzt, das mit dem Beweismittel unter Beweis gestellt werden soll. Erheblich ist ein Beweisantrag dann, wenn Beweisthema eine für die Rechtsanwendung mittelbar oder unmittelbar erhebliche Tatsache ist (Erkenntnis des VwGH vom 31.3.1998, 96/13/0002).

Ein derartiger Beweisantrag wurde nicht gestellt.

Der Bw. macht darüberhinaus einen Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben geltend. Obwohl der gegenständliche Sachverhalt, Verkäufe von Kunstgegenständen aus dem Privatvermögen bereits im Rahmen mehrerer Betriebsprüfungen bekannt und als nicht steuerhängig befunden worden sei, hätte dies zu keinen steuerlichen Feststellungen geführt. Wie der VwGH in ständiger Rechtssprechung darlegt, stellt es keine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben dar, wenn die Abgabenbehörde bisher übersehene oder aus anderen Gründen nicht aufgegriffene Unrichtigkeiten im Zuge späterer Abgabenverfahren wahrnimmt (u.a. VwGH 30.11.1981, 3166/79).

Betriebsausgaben W-Gasse

Mit 28. August 1998 schloss der Bw. einen Mietvertrag über die Wohnung 1040 Wien, W-Gasse 9 TopA beginnend mit 1. September 1998 auf unbestimmte Zeit, ab.

Der Mieter verpflichtete sich gemäß Punkt X des Mietvertrages, den Mietgegenstand nur zu Wohnzwecken zu nützen.

Mit Zusatzvereinbarung vom 10. November 1998 mietete der Bw. zusätzlich die TopB an derselben Adresse an.

Wenn der Bw. anführt, dass als Ausfluss der dem Abgabenrecht innewohnenden eigenen Betrachtungsweise und Beurteilung von Sachverhalten (§§ 21 BAO ff) nicht die formelle Bezeichnung eines Vertrages oder einer Tätigkeit, sondern der wirtschaftliche Gehalt und die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der Besteuerung zugrundeliege, ist ihm hierin zu folgen.

Gerade über die Frage der tatsächlichen Nutzung sind indes erhebliche Unterschiede zwischen der Darstellung des Bw. und jener der Bp. festzustellen.

Während der Bw. im Rahmen der Berufungsschrift anführt, in den gemieteten Räumlichkeiten seien Antiquitäten und Kunstgegenstände zu Besichtigungs- und Verkaufszwecken ausgestellt und bei der Besichtigung durch die Bp. eine 70%ige Nutzung der Räume feststellbar gewesen, legte die Bp. dar, dass keine betriebliche Verwendung festgestellt werden konnte, sich das gesamte Objekt bei der am 10. Juli 2003 erfolgten Besichtigung im Zustand der Adaptierung befand und die Räume größtenteils leer und verstaubt waren. In einem Raum sei ein Tisch mit einigen Sesseln zu sehen gewesen.

In der ergänzenden Niederschrift bestreitet der Bw. diese Darstellung. Die Räume seien zu zwei Dritteln mit Jugendstilmöbeln belegt gewesen. Es sei überdies unzulässig, einen 2003 festgestellten Sachverhalt auf den Prüfungszeitraum zurückzuprojizieren. Der Bw. modifiziert seine Darstellung der Berufungsschrift insoweit als er darlegt, dass sich die Verkaufsmöglichkeit in den Räumlichkeiten als Fehleinschätzung erwiesen habe, wobei deren Nutzung für Lagerzwecke nach wie vor gegeben sei.

Die Bp. stützt ihre Beurteilung weiters auch auf Anbotschreiben, Teilrechnungen sowie unter anderem eine Endrechnung der EP über Heizungs- und Sanitärinstallationen und die Lieferung von Kücheneinbaugeräten i.H.v. gesamt € 35.984,34 netto. Der Leistungszeitraum wurde mit Mai 2000 bis Juni 2003 ermittelt.

Daneben legte der Unternehmer RP im Jahr 2000 Teilrechnungen über die Herstellung einer neuen Elektroinstallation (in Summe bislang über S 177.611,- netto), wobei er auf Anfrage bekanntgab, bis 2003 keine Schlussrechnung gelegt zu haben, weil die Installationsarbeiten noch nicht beendet seien.

Sämtliche Instandsetzungskosten wurden an den Vermieter weiterverrechnet. Dem Bw. erscheint die Aufstellung der Rechnungen über Adaptierungskosten unter dieser Prämisse unverständlich.

Die vorliegenden Rechnungen sind indes zur Beurteilung des Sachverhaltes bedeutsam. Zum einen, weil im Mietvertrag vom 28. August 1998 Pkt. III.2 ausdrücklich festgehalten wird, dass sich die Lichtinstallationen, die WC-Installationen, die Badegelegenheit mit Warmwasseraufbereitung sowie die Etagenheizung in gutem funktionsfähigen Zustand befinden.

Diese Darlegung steht in unmittelbarem Widerspruch zu den kurze Zeit später an ihnen durchgeführten umfangreichen Sanierungsarbeiten.

Gemäß Pkt. III.3 des Mietvertrages verpflichtet sich der Mieter auf seine Kosten, den Mietgegenstand, insbesondere auch die oben angeführten Installationen zu warten, instandzuhalten und so zu erneuern, dass der Vermieterin oder anderen Mietern des Hauses kein Nachteil erwächst.

Diese vertraglich vereinbarte Kostentragungsregelung wurde ins Gegenteil verkehrt. Die Kosten wurden dem Vermieter überrechnet.

Im Gegensatz zu den Ausführungen der Bw. entspricht es nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, Verträgen unwahre Angaben zugrunde zu legen und diese über gleichzeitige Nebenabreden (interne Vereinbarungen) in einer von den Vertragspartnern erwünschten Weise abzuändern.

Bedeutung erlangen obige Feststellungen aber ausschließlich deshalb, weil sie Rückschlüsse auf den Zustand der Wohnung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zulassen.

Dass die Liegenschaft sanierungsbedürftig war, wird vom Bw. bestätigt, wenn er von total abgewohnten, unvermietbaren Räumlichkeiten spricht.

Der Bw. gab zunächst an, dass die Räumlichkeiten zur Ausstellung wertvoller Stilmöbel zu Besichtigungs und Verkaufszwecken diene.

Es entspricht in diesem Zusammenhang nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, potentiellen Kunden wertvolle Möbel in total abgewohnten, sanierungsbedürftigen Räumen zu

präsentieren, wird doch bei Schauräumen allgemein ein ansprechendes Ambiente vorausgesetzt.

Dem Bw. muss daher bei Abschluss des Mietvertrages die Dringlichkeit der Sanierungsarbeiten bewusst gewesen sein.

Dies gilt nicht nur für den Fall, dass der Bw. Schau- und Verkaufsräume einrichten wollte, sondern (mit Einschränkungen) auch, wenn die Räume letztlich (lediglich) zur Einstellung von Jugendstilmöbeln verwendet werden sollten.

Wenn nun die Instandsetzungsarbeiten über 5 Jahre nach Abschluss des Mietvertrages kein Ende gefunden haben, ist in Ansehung der Tatsache, dass diese Arbeiten zwangsläufig zu einer gewissen Schmutz- und Staubbelastung verbunden mit der Gefahr der Beschädigung von dort gelagerten Jugendstilmöbeln geführt hätten, die in freier Beweiswürdigung gezogene Schlussfolgerung der Betriebsprüfung, wenn sie von einer privaten Motivation hinsichtlich der Anmietung der Räumlichkeiten ausging, nachvollziehbar.

Dies auch unter Bedachtnahme darauf, dass die Bp. im Rahmen der Besichtigung der Wohnung durch Prüfer und Gruppenleiter keine wie immer geartete betriebliche Nutzung feststellen konnte und sich kein belegmäßiger Nachweis für die Nutzung der Räumlichkeiten für Ausstellungs- oder Lagerzwecke fand.

Ogleich die Betriebsbesichtigung per 2003 stattfand, kann, nachdem die Sanierungsmaßnahmen über weite Strecken schon im Prüfungszeitraum erfolgten, obige Annahme der Bp. unbedenklich für diesen Zeitraum getroffen werden.

Die mit der Anmietung der Räumlichkeiten verbundenen Kosten wurden ebenso zurecht dem Gewinn hinzugerechnet wie den damit verbundenen Vorsteuerbeträgen den Abzug versagt.

Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für 2-12/2002, 1-9/2003 bzw. Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 sowie 2003

Mit 16. Dezember 2003 wurden Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum 2-12/2002 sowie 1-9/2003 erlassen.

Am 9. Februar 2004 erließ das Finanzamt Wien 1/23 unter Hinweis auf die Feststellungen der Betriebsprüfung Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2002 und 2003.

Auf Grund des § 274 BAO idF des AbgRmRefG ist davon auszugehen, dass eine gegen einen Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuervorauszahlungen gerichtete Berufung, die im Zeitpunkt der Erlassung des Umsatzsteuerveranlagungsbescheides noch unerledigt ist, sich auch gegen diesen richtet, weil der Umsatzsteuerveranlagungsbescheid (auch) an die Stelle des angefochtenen Bescheides tritt (Ellinger-Iro-Kramer-Sutter-Urtz, BAO, § 273, 8); Ritz, BAO-Handbuch, S.188).

Gemäß § 323 Abs. 10 BAO treten die §§ 273 und 274 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 97/2002 mit 1. Jänner 2003 in Kraft und sind, soweit sie Berufungen und

Devolutionsanträge betreffen, auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen und Devolutionsanträge anzuwenden.

Der Umsatzsteuerbescheid 2002 erging auf Basis der Umsatzsteuererklärung des Bw. unter Berücksichtigung der Feststellungen der Betriebsprüfung.

Der Bw. brachte mit Eingabe vom 24. Februar 2005 eine gesonderte (weitere) Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 ein.

Gemäß Ritz BAO-Kommentar² § 274 Rz. 11 ist diese als ergänzender Schriftsatz zur ursprünglichen Berufung zu werten.

Die vom Bw. abgegebene Umsatzsteuererklärung 2002 sei unrichtig.

Differenzbesteuerte Umsätze i.H.v. € 55.244,47 seien ebenso wie sonstige Privatanteile (€ 400,-) sowie Kfz-Privatanteile (€ 326,05) als unecht steuerbefreite Umsätze ohne Vorsteuerabzug i.H.v. gesamt € 55.970,62 zum Ansatz gebracht worden.

Durch die unrichtig ausgefüllte Umsatzsteuererklärung 2002 weist der ergangene Jahresbescheid einen zu hohen Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen und Eigenverbrauch aus (Summe € 55.970,52), dem in (fast) gleicher Höhe unrichtig ausgewiesenen steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug (Abzugspost € 55.970,62) gegenüberstehen.

Der Gesamtbetrag der sonstigen steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch i.H.v. € 1.171.402,51 würde sich bei der beantragten Korrektur um € 0,1 erhöhen, die Zahllast bliebe unter Berücksichtigung der Rundungsbestimmung des § 204 BAO gleich, weshalb durch die aufgezeigte Unrichtigkeit keine Änderung der bescheidmäßig festgesetzten Umsatzsteuer eintrat. Das subjektive öffentliche Recht des Bw., nicht zu Unrecht zu einer Abgabenleistung herangezogen zu werden, wird damit nicht verletzt.

Der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2002 ist somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

Soweit sich die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-9/2003 erstreckte, gilt sie im vorliegenden Fall gemäß § 274 BAO auch als gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 gerichtet.

Der Umsatzsteuerbescheid 2003 erging auf Basis der Umsatzsteuererklärung des Bw. unter Berücksichtigung der Feststellungen der Betriebsprüfung.

Den bereits gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 1-9/2002 gerichteten Berufungspunkten wurde aus den oben dargelegten Erwägungen keine Folge gegeben. Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2003 ist abzuweisen.

Wien, am 11. Oktober 2005