



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Csaszar und die weiteren Mitglieder Dr. Michael Rauscher, Leopold Pichlbauer und Dr. Werner Loibl im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der Bw, vertreten durch Schwarz & Kallinger Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 4400 Steyr, Bahnhofstraße 11-15, vom 19. November 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 22. September 2008 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2006 sowie Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer 2006 nach zuvor durchgeführter mündlicher Verhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Bw ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Betriebsgegenstand ist die Gas-, Wasser- und Heizungsinstallation. Gesellschafter ist die TK-GmbH in München. Handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw ist FT.

Die Tochter von FT, ST, eine deutsche Staatsbürgerin mit Münchner Heimatadresse, begann am 19. September 2006 ein Bachelorstudium an der Wirtschaftsuniversität Wien.

Mit Mietvertrag vom 28. September 2006 begründete die Bw als Mieterin ein Mietverhältnis über eine Wohnung (94,42 m²) in der Porzellangasse in Wien für die Dauer von fünf Jahren, beginnend ab 1. Oktober 2006. Die Wohnung verfügt nach Punkt I. der Mietvertragsurkunde über drei Wohnräume, nämlich ein Wohn-Esszimmer mit integrierter Küche und zwei Zimmer.

Gemäß Punkt II. der Mietvertragsurkunde erfolgte die Vermietung ausschließlich zu Wohnzwecken von FT und seiner Tochter ST. Der Mietzins beträgt gemäß Punkt III. monatlich 1.424,98 Euro (einschließlich Umsatzsteuer).

In der Folge wurde die Wohnung von zwei Fachunternehmern um rund 31.700 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) neu eingerichtet (siehe die Rechnung vom 9. Oktober 2006 und die Rechnung vom 6. November 2006). Aus der erstgenannten Rechnung von Robert Seidl („Innenarchitektur“) vom 9. Oktober 2006 geht hervor, dass das „Wohn-Arbeitszimmer“ mit einer Polster-Ecksitzgruppe, einem Couchtisch, einem TV-Ladenelement, einem Schreibtisch und einem Sideboard ausgestattet wurde. Der Essbereich dieses Zimmers wurde mit einem Esstisch und vier Sesseln ausgestattet. Das „Schlafzimmer Tochter-S“ wurde mit einem Polsterbett, einem Nachtkästchen und einem Kleiderschrank ausgestattet. Das „Gästezimmer“ wurde mit einem Doppelbett, zwei Nachtkästchen und einer Kommode ausgestattet.

Die Bw hat für das Streitjahr 2006 für sämtliche Kosten der Wohnung (ua. Mietzins für Wohnung und Garage, Betriebskosten, AfA für Einrichtung) den Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug vorgenommen.

Im Zuge einer bei der Bw im Jahr 2008 durchgeführten Außenprüfung der Streitjahre traf das Finanzamt ua. die Feststellung, dass die betriebliche Nutzung der Wohnung in Wien nicht habe nachgewiesen werden können (siehe Tz 2 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung).

Mit den hier angefochtenen Bescheiden vom 22. September 2008 versagte das Finanzamt der Bw in der Folge im wiederaufgenommenen Verfahren den Betriebsausgabenabzug der für die Wohnung geltend gemachten Kosten für Mietzins (drei Monate), Garage, Strom und Maklerprovision im Gesamtbetrag von 9.966 Euro sowie für Absetzung für Abnutzung im Zusammenhang mit der Wohnungseinrichtung im Gesamtbetrag von 1.472,00 Euro. Weiters versagte das Finanzamt den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den Kosten für die Wohnung und deren Einrichtung im Gesamtbetrag von 6.891 Euro (siehe Tz 2 des Berichts vom 11. September 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung).

Die Bw wendet sich mit Berufungsschreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 19. November 2008 sowohl gegen die Wiederaufnahme- als auch gegen die Sachbescheide und beantragt bezüglich der Sachbescheide den Abzug der Vorsteuern in Höhe von 6.891 Euro sowie der Betriebsausgaben in Höhe von 11.438 Euro. Mit Mängelbehebungs schreiben vom 25. August 2009 beantragt der steuerliche Vertreter namens der Bw die Aufhebung der Wiederaufnahmebescheide.

Zum Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug:

Im Zuge der Außenprüfung wurde von Seiten der Bw vorgebracht, dass FT die Wohnung nutze, weil er in Wien Kunden (zB Firma-B) für Vertriebszwecke treffe (siehe **E-Mailschreiben vom 7. April 2008**).

Mit **Vorhaltsschreiben des Finanzamtes vom 24. April 2008** forderte der Prüfer die Bw ua. dazu auf, schriftlich bekannt zu geben, welche konkrete Tätigkeit und in welchem zeitlichen Ausmaß FT in der Wohnung ausübe. Weiters sollte FT Fahrtenbücher, Reisekostenabrechnungen oder ähnliches, was seine Aufenthalte in Wien nachweisen könne, vorlegen.

Mit **Vorhaltsbeantwortungsschreiben der Bw vom 13. Mai 2008** antwortete der steuerliche Vertreter wie folgt:

Zur Frage: Welche konkrete Tätigkeit übt der Geschäftsführer Hr. FT in der Wohnung in Wien aus.

Herr T nutzt die Wohnung in Wien bzw. plant die Ausübung folgender Tätigkeiten:

- Herr T als Geschäftsführer und Repräsentant der [Bw] (kurz ...)
- Möglichkeit der Ausweitung der Tätigkeiten der [Bw] im attraktiven Raum Wien
- dazu Kontakt- und Verhandlungsgespräche mit Kunden und Lieferanten / Subunternehmer der [Bw]
- Nutzung der Wohnung auch zum Zwecke der Geschäftsverbindungen aus Zagreb (T & Co. d.o.o.) für die T & Co. GmbH.

Zur Frage: In welchem zeitlichen Ausmaß übt der Geschäftsführer seine Tätigkeit aus. Dazu wäre es notwendig Fahrtenbücher, Reisekostenabrechnungen oder ähnliches, welche seine Aufenthalte in Wien nachweisen können vorzulegen.

Herr T hat mehrere Firmen-Fahrzeuge in Deutschland, die zu seinen Nutzen zur Verfügung stehen und auf den Namen der Fa. T & Co. GmbH zugelassen sind. Für diese Fahrzeuge werden keine Fahrtenbücher geführt.

Laut den beiliegenden Belegen für Tanken und Vignette für Fahrten nach Wien, die über die T & Co. GmbH abgerechnet wurden, sind einige Fahrten nach Wien nachweisbar.

Zur Frage: Ist der Geschäftsführer in der Wohnung in Wien gemeldet?

Weder Herr T noch seine Tochter ST sind in Wien gemeldet, da beide den Hauptwohnsitz in Deutschland haben und die Wohnung in Wien nur zu betrieblichen Zwecken (als Dienstwohnung) bzw. zum Studium der Tochter genutzt wird.

Zur Frage: Welche Tätigkeit übt die Tochter des Geschäftsführers aus, welche Tätigkeit übt die Tochter des Geschäftsführers in WIEN aus.

Die Tochter ST (geb. 3.9.1985) studiert derzeit BWL und Psychologie in Wien. In Zukunft ist geplant, dass sie die Tätigkeit Ihres Vaters unterstützt.

Die Bw legte die Mietvertragsurkunde, die beiden (oben bereits erwähnten) die Wohnungseinrichtung betreffenden Eingangsrechnungen sowie ein undatiertes, als Umlaufbeschluss bezeichnetes und von FT unterfertigtes Schriftstück, wonach „die

Gesellschafter“ sich damit einverstanden erklärten, dass FT ab 1. Oktober 2006 eine „Dienstwohnung“ in Wien erhalte, sowie Tankbelege vor (alle in Kopie).

Im Zuge der Schlussbesprechung vom 9. September 2009 brachte der steuerliche Vertreter namens der Bw dazu vor (siehe **Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung**):

Als Beweis wird die Besichtigung der Wohnung angeboten, der Plan wurde bereits vorgelegt.

Auf die Frage "Was eine Besichtigung beweisen soll, wird angegeben, dass ein eigenes Zimmer und die notwendigen Gegenstände für die Bewältigung seiner Aufgaben vorhanden sind.

Vom Steuerberater wird eingewendet, dass der Abschluss eines 5-jährigen Mietvertrages mit der Beständigkeit der Wahl der Studienorte der Tochter nicht im Einklang steht. Der Wohnsitz der Tochter ist in München; die Meldebescheinigung wird nachgereicht. Diese absolvierte auch ihr Praktikum bei Firma-B in München.

Vom Steuerberater wird auf den Bestand einer großzügigen Privatwohnung in Velden in Universitätsnähe hingewiesen.

Weiters wird vom Steuerberater auf die Notwendigkeit des Vertriebes im Zusammenhang mit der gesamten Unternehmensgruppe hingewiesen sowie auf die Tatsache, dass die [Bw] von der Gruppe kaum mit Vertriebsaufwendungen belastet ist, und somit ein Vorteilsausgleich gegeben ist. Der Steuerberater stellt fest, dass die Dienstwohnung im Rahmen der Gesamtausstattung des Geschäftsführers mit Bezügen Deckung findet und eine Dienstwohnung für private Zwecke verwendet werden kann. Weiters reklamiert der Steuerberater, dass für eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Muttergesellschaft keine KEST anfiele.

Die Verwendung für den Vertrieb wird vom Unternehmen dargelegt und unter anderem mit der Anwesenheit von Herrn Sadura in Wien untermauert.

Die vorgelegten Unterlagen werden von der Firma als beweiskräftig angesehen.

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 9. September 2008** (auf die im genannten Bericht verwiesen wird) wird zur Begründung der Versagung des Vorsteuer- und Betriebsausgabenabzugs für die Kosten der Wohnung ua. ausgeführt:

Lt dem Finanzamt vorliegenden Mietvertrag dient die angemietet Wohnung ausschließlich zu Wohnzwecken des Geschäftsführers der [Bw] Hr FT und dessen Tochter ST. (...)

Damit geltend gemachte Kosten auch steuerlich anerkannt werden können, ist die betriebliche Veranlassung der angefallenen Kosten und damit in Vbdg stehender Vorsteuer nachzuweisen.

Seitens des Finanzamtes wurde das Unternehmen mit Schreiben vom 24. April 2008 zum gegenständlichen Thema schriftlich befragt.

Das Schreiben des Finanzamtes wurde mit Schreiben vom 13.5.2008 schriftlich beantwortet.

Aus dem Antwortschreiben geht hervor, daß die Tochter des GF Fr ST in Wien ein Studium absolviert und die gegenständliche Wohnung für ihre Wohnzwecke nutzt.

Weiters wird angeführt, daß auch der GF zeitweise sich in Wien aufhält und die Wohnung für geschäftliche Zwecke verwendet. Außer dieser Angabe wurden einige Tankbelege, welche Fahrten nach Wien dokumentieren sollen vorgelegt.

Klare und eindeutige Nachweise über geschäftliche Tätigkeiten des GF im Rahmen des gegenständlichen Unternehmens wurden bisher nicht vorgelegt.

In der Besprechung vom 7.7.2008 wurde vom Steuerberater dem Prüfer die Besichtigung der gegenständlichen Wohnung angeboten.

Seitens des Finanzamtes wird dazu bemerkt, daß eine Besichtigung einer Wohnung niemals einen Aufschluss über die betriebliche Verwendung geben kann.

Seitens des Prüfers wurde dem Steuerberater mitgeteilt, daß der GF Namen, Anschrift etc seiner Geschäftspartner zwecks Befragung über die Umstände bekanntgeben möge. Zweckmäßig wäre die Bekanntgabe vor einer Schlußbesprechung.

Seitens des Prüfers wird bemerkt, daß die Geschäftspartner des gegenständlichen Unternehmens [Bw] alle in der Gegend von Steyr sind (Firma-B Steyr, Firma-S Steyr).

Nach Ansicht des Prüfers und der bisher bekannten Umstände wird es zwar möglich sein, daß der GF der [Bw] sich fallweise in Wien aufhält, daß jedoch seine Tochter in Wien studiert und dort lebt klar überwiegend ist.

Die geltend gemachten Kosten und Vorsteuern können daher mangels Nachweis (zur Zeit) der betrieblichen Nutzung steuerlich nicht anerkannt werden.

Im Berufungsschreiben bringt der steuerliche Vertreter dagegen vor:

Im Jahr 2006 wurde von unserer Klientin in Wien eine Dienstwohnung für den Geschäftsführer Herrn FT angemietet. Diese steht sowohl ihm als Dienstwohnung als auch für betriebliche Tätigkeiten für die Nutzung durch die Gesellschaft zur Verfügung. Der für Dienstwohnungen möglichen privaten Nutzung durch den Geschäftsführer FT wurde durch Ansatz des richtigen Sachbezugswertes Rechnung getragen.

Bei der Außenprüfung wurden die laufenden Betriebsausgaben für 2006 für Vermittlungsprovision Makler, Miete für 3 Monate und laufende Betriebskosten für 3 Monate in Höhe von € 9.966,00 sowie für die Afa Einrichtung und Adaption in Höhe von € 1.472,00 nicht als steuerliche Ausgaben anerkannt.

Die betriebliche Nutzung der Wohnung ist gegeben weil, Herr FT, als Repräsentant der [Bw] die Wohnung in Wien betrieblich nutzt bzw. die Ausübung folgender Tätigkeiten plant:

- Möglichkeit der Ausweitung der betrieblichen Tätigkeit der [Bw] im attraktiven Raum Wien, Ostösterreich und Osteuropa .*
- Kontaktgespräche mit Kunden und Lieferanten (Die Abwicklung der Kundenaufträge erfolgt größtenteils durch Beauftragung von Subunternehmer aus Ungarn)*
- Geschäftsverbindungen nach Zagreb betreffend Firmen T Co. d.o.o. (mit Sitz in Zagreb) und T Co GmbH (mit Sitz in München)*

Den Nutzen aus der Anmietung der Wohnung lag bei der [Bw] und allenfalls bei der deutschen Mutter-Gesellschaft.

Als Beweis für die betriebliche Veranlassung wurde bei der Außenprüfung die Besichtigung der Wohnung angeboten, der Plan wurde bereits vorgelegt.

Weiters wurde eingewendet, dass der Abschluss eines 5-jährigen Mietvertrags mit der Beständigkeit der Wahl der Studienorte der Tochter nicht im Einklang stehe. Die Tochter benützt die Wohnung, diese Mitbenützung ist durch Ansatz eines Sachbezuges berücksichtigt. Der Wohnsitz der Tochter ist in München und die Tochter absolvierte im Prüfungszeitraum ein Praktikum in München und beabsichtigt derzeit ihre Studien in Paris weiterzuführen.

Von unserer Klientin wurden im Zuge der Abgabenprüfung bereits Unterlagen bzw. mittels schriftlicher Stellungnahme vom 13. Juni 2008 vorgelegt, die als beweiskräftig angesehen werden.

Aus einer der Bw vorgehaltenen **Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 26. November 2008** geht hervor:

Das geprüfte Unternehmen hat mit Mietvertrag vom 28. September 2006 eine Wohnung in Wien, Porzellangasse 2 mit einer Nutzfläche von 94,42 m² angemietet. Im Punkt 2 des Mietvertrages wird festgehalten, dass die Wohnung ausschließlich für Wohnzwecke des Herrn FT und seiner Tochter ST vermietet wird und dass Herr FT als Bürge und Zahler eintritt.

Das Unternehmen wurde im Zuge der Betriebsprüfung nach der betrieblichen Nutzung der Wohnung befragt, weil eine solche für den Prüfer nicht erkennbar war. Es wurde daraufhin mit Mail vom 7.4.2008 mitgeteilt, Herr FT würde die Wohnung für Treffen mit Kunden (Firma-B) für Vertriebszwecke nutzen. Außerdem würde die Wohnung von der Tochter mitbenützt.

Das Unternehmen wurde daraufhin mit Schreiben vom 24.4.2008 aufgefordert, nähere Auskünfte über die Tätigkeit des Geschäftsführers in der Wohnung und über das zeitliche Ausmaß der Nutzung zu geben und durch geeignete Belege nachzuweisen. Das Schreiben wurde daraufhin am 13.5.2008 wie folgt beantwortet:

„Herr FT nutzt die Wohnung in Wien bzw. plant die Ausübung folgender Tätigkeiten:

- Herr FT ist Geschäftsführer und Repräsentant der [Bw]
- Möglichkeit der Ausweitung der Tätigkeit der [Bw] im attraktiven Raum W'ien
- Dazu Kontakt- und Verhandlungsgespräche mit Kunden und Lieferanten/Subunternehmer der [Bw]
- Nutzung der Wohnung auch zum Zwecke der Geschäftsverbindungen aus Zagreb (T & Co d.o.o) für die T & Co GmbH"

Die Frage nach dem zeitlichen Ausmaß der Nutzung und nach der Vorlage von entsprechenden Unterlagen wurde wie folgt beantwortet:

„Herr FT hat mehrere Firmenfahrzeuge in Deutschland, die zu seinen Nutzen zur Verfügung stehen und auf den Namen der Fa. T & Co GmbH zugelassen sind. Für diese Fahrzeuge werden keine Fahrtenbücher geführt. Laut den beiliegenden Belegen für Tanken und Vignette für Fahrten nach Wien, die über die T & Co GmbH abgerechnet wurden, sind einige Fahrten nach Wien nachweisbar.“

Im selben Schreiben wird noch angegeben, dass die Tochter die Wohnung zum Studium nutze und derzeit BWL und Psychologie in Wien studiere.

Im Zuge der Schlussbesprechung wurde abermals das Thema der betrieblichen Nutzung der Wohnung eingehend diskutiert, wieder mit dem Ergebnis, dass weder Personen noch nähere Umstände oder konkrete Anhaltspunkte für eine betriebliche Nutzung bekanntgegeben worden sind. Es konnten auch keine konkreten Geschäftspartner genannt werden, welche ihren Sitz oder die Geschäftsleitung in Wien haben. Dazu muss angemerkt werden, dass das geprüfte Unternehmen seine Tätigkeit im Firma-B Werk in Steyr ausübt und nicht anzunehmen ist, dass potenzielle Gesprächspartner extra nach Wien reisen, um in einer Wohnung Besprechungen abzuhalten, wenn zweckmäßigere Räumlichkeiten vor Ort existieren.

Nachdem der Betriebsprüfer keine objektiv nachvollziehbaren Anhaltspunkte für eine tatsächliche betriebliche Nutzung der Wohnung finden konnte und die Tatsache des Studiums der Tochter in Wien gegeben ist, ging das Finanzamt in freier Beweiswürdigung davon aus,

dass die Wohnung deshalb angeschafft worden ist, um der Tochter eine Unterkunftsmöglichkeit an ihrem Studienort zu bieten.

Wenn die Bw. in ihrer Berufungsschrift nunmehr die betriebliche Nutzung mit der Möglichkeit der Ausweitung der betrieblichen Tätigkeit im attraktiven Raum Wien, Ostösterreich und Osteuropa angibt aber keinerlei objektiv nachvollziehbare weitere Informationen anbietet, bleibt es bei einer verbalen Darstellung einer möglichen Verwendung, es kommt aber zu keinem Nachweis einer tatsächlichen betrieblichen Nutzung. Das Gleiche gilt für die angeführten Kontaktgespräche mit Kunden und Lieferanten. Was die Geschäftsverbindungen zu den Firmen des Herrn FT nach Zagreb oder München anlangt, kann kein Zusammenhang mit dem geprüften Unternehmen hergestellt werden.

Es ist richtig, dass im Zuge der Schlussbesprechung eine Besichtigung der Wohnung angeboten worden ist. Diese Besichtigung wurde nicht durchgeführt, weil sie zur Sachverhaltsermittlung nicht beitragen kann. Es könnte zwar die Existenz der Wohnung mit einem eigenen Raum, welcher für Besprechungen genutzt werden kann und auch Gegenstände, welche einer Besprechung dienen können besichtigt werden. Diese Sachverhaltselemente werden aber von der Behörde nicht bestritten und sind auch nicht entscheidungsrelevant. Nützlich wären objektiv nachvollziehbare Informationen über Tatsache und Ausmaß einer betrieblichen Nutzung, welche eine Besichtigung aber nicht erbringen kann. Genausowenig sagt der vorgelegte Plan etwas über die Nutzung der Wohnung aus.

Auch wenn die Bw. nunmehr einwendet, der Wohnsitz der Tochter sei München und sie hätte im Prüfungszeitraum ein Praktikum in München absolviert ändert das nichts an der Tatsache, dass eine betriebliche Nutzung der Wohnung bisher nicht nachgewiesen worden ist und dass die Tochter die Wohnung in Wien für ihr Studium benötigt. Diese Tatsache hat die Bw. mit Schreiben vom 13.5.2008 selbst mitgeteilt.

Das Finanzamt sieht den Tatsbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an den Geschäftsführer als gegeben weil die Anmietung der Wohnung in Wien ausschliesslich mit persönlichen Interessen des Geschäftsführers begründbar ist und die Gesellschaft einem nicht nahestehenden Geschäftsführer eine Wohnung weit von der Betriebsstätte entfernt nicht anmieten würde. Selbst wenn gelegentliche Gespräche mit Geschäftspartner von Nöten wären, würde man dafür keine eigene Wohnung anmieten, sondern sie wie allgemein üblich in Hotels oder Gaststätten abhalten.

Entgegen den Ausführungen in der Berufungsschrift sieht die Finanzverwaltung den Nutzen in der Anmietung der Wohnung ausschliesslich beim Geschäftsführer FT, weil als einzig beweisbare Tatsache bleibt, dass die Wohnung von dessen Tochter für ihr Studium in Wien genutzt worden ist.

Mit **Schreiben der Bw vom 15. Dezember 2008** entgegnete der steuerliche Vertreter der Stellungnahme des Finanzamtes Folgendes:

Wie schon in der Berufung als auch in der Stellungnahme der Betriebsprüfung festgehalten, schloss die [Bw] am 28.09.2006 einen Mietvertrag über eine Wohnung in 1090 Wien, Porzellangasse 2 ab, und stellte die [Bw] diese Wohnung dem Geschäftsführer FT als Dienstwohnung zur Verfügung. Für eine eventuell vorliegende Privatnutzung wurde ein Sachbezug angesetzt.

Aus Sicht unserer Klientin ist die betriebliche Nutzung der Dienstwohnung gegeben, da diese für folgende betriebliche Tätigkeiten zur Verfügung steht:

- Durchführung von Besprechungen im Zusammenhang mit der Ausweitung der Tätigkeit im Raum Wien
- Durchführung von Besprechungen mit Kunden und Lieferanten (auch aus dem Raum Süd-Ost-Europa)

- Übernachtungsmöglichkeit für Herrn FT, aber auch eventuell für andere Dienstnehmer der [Bw].

Für die betriebliche Nutzung dieser Wohnung ist es unerheblich, ob bereits tatsächlich solche Besprechungen in der Wohnung stattgefunden haben. Für die betriebliche Veranlassung reicht die tatsächliche Möglichkeit der Verwendung dieser Wohnung für solche Besprechungen bzw. Übernachtungen. Diese Möglichkeit der Verwendung der Wohnung für Besprechungen bzw. Übernachtungen wurde im Betriebsprüfungsverfahren glaubhaft gemacht. Dies kommt u.a. auch dadurch zum Ausdruck, dass die Tochter von Herrn FT ihren Wohnsitz in München hat und beabsichtigt, ihre Studien in Paris fortzusetzen und daher die Wohnung in Wien ohnehin nicht mehr benötigt.

Im Übrigen verweisen wir auf die Berufung vom 19.11.2008.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens:

Zur Begründung der Wiederaufnahme der Verfahren verweist der Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 11. September 2009 bezüglich des Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzugs für die Kosten der Wohnung auf die Tz 2, aus der hervor geht:

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens konnte die betriebliche Nutzung der Wohnung in Wien nicht nachgewiesen werden.

Im Mängelbehebungsschreiben vom 25. August 2009 bringt der steuerliche Vertreter namens der Bw gegen die Wiederaufnahme der Verfahren vor:

Unseres Erachtens liegt bezüglich der Kosten der Wohnung Wien kein Wiederaufnahmegrund vor, da dieser Sachverhalt bereits der Abgabenbehörde bekannt war, da Herrn FT ein Sachbezug für die Wohnung Wien berechnet wurde.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im Februar 2009 zur Entscheidung vor.

Die Bw hat die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

In der am 19. Jänner 2010 abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde von Seiten der Bw ergänzend ausgeführt, dass die strategische Ausrichtung im Vordergrund stehe. Mutterfirma sei die in Deutschland ansässige TK-GmbH. Die T-Gruppe beabsichtige den Aufbau im Südosten. Auf Nachfrage des Vorsitzenden wurde angegeben, dass eine betriebliche Nutzung bereits erfolgt sei. Unterlagen seien bereits vorgelegt worden. So seien bspw. die Tankbelege vorgelegt worden. Es sei die Erweiterung Richtung Osten beabsichtigt. Es liege in der Natur der Sache, dass Umsätze nicht sofort nach den Gesprächen hereinkämen. Die T-Gruppe kooperiere intensiv mit Subunternehmen aus dem Raum des Südostens. Weitere Aktivitäten von Österreich aus seien geplant. Herr T nutze für private Zwecke sein Penthouse in V. Vom Unternehmen sei ein Sachbezugswert angesetzt worden, der der Nutzung angemessen sei. Die gesamte Geschäftsführervergütung inklusive Sachbezug sei angemessen. Entsprechende Geschäfte in Österreich würden von Herrn T selbst abgeschlossen. Die Errichtung eines Sitzes

in Österreich sei geplant auf Grund der wirtschaftlichen Nähe zum Osten. Die Wohnversorgung der Tochter sei nicht ausschlaggebend für die Anmietung gewesen. Dies zeige, dass der Mietvertrag auf fünf Jahre abgeschlossen worden sei, die Tochter jedoch jetzt in Paris studiere. Wann die Tochter Wien verlassen habe, sei hier nicht bekannt. Der Mietvertrag selbst sei derzeit noch aufrecht. Auch die Inskription der Tochter in Wien sei noch aufrecht. Der Mietvertrag sei deshalb auf Namen abgeschlossen worden, weil dies dem Vermieter ein Anliegen gewesen sei. Herr T habe sonst keine Wohngelegenheit und auch kein Büro in Österreich. Die Umsätze der T-Gruppe hätten in den Streitjahren 1,6 Mio (2006) und 1,7 Mio Euro (2007) betragen. 2009 habe der Umsatz 2,5 Mio Euro betragen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu den Sachbescheiden:

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten (VwGH 20.06.2000, 98/15/0169).

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind (§ 4 Abs. 4 erster Satz EStG 1988).

Bei den einzelnen Einkünften dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden (§ 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988).

Der Unternehmer kann 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, abziehen (§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994).

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994).

Die Bw behauptet die betriebliche Nutzung der Wohnung in Form der Durchführung von Besprechungen sowie der Übernachtungsmöglichkeit für FT und eventuell für andere Dienstnehmer der Bw.

Dient eine eigene Zweitwohnung des Steuerpflichtigen nicht Zwecken eines zweiten Haushaltes, sondern (fast) ausschließlich als Unterkunft (oder Büro) auf betrieblich veranlaßten Reisen, wobei die Wohnung auf längere Sicht geringere Aufwendungen verursacht als eine Fremdunterkunft, sind die Aufwendungen Betriebsausgaben (vgl. VwGH 12.12.1978, 2575, 2643/76).

Wie sich aus der Aktenlage ergibt, hat die Bw die Wohnung zum Zeitpunkt des Studiumsbeginns von ST angemietet. ST hat die Wohnung unbestritten zu diesem Zweck auch bewohnt. Die Wohnung selbst ist nicht charakteristisch für die Abhaltung von beruflichen Besprechungen mit Geschäftspartnern eingerichtet (einzige Sitzgelegenheit ist der Esstisch im „Wohn-Arbeitszimmer“). Daraus ergeben sich für die Abgabenbehörden berechnete Zweifel an der (behaupteten) betrieblichen Nutzung der Wohnung durch die Bw.

Auf Verlangen der Abgabenbehörden haben die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung (§ 138 Abs. 1 BAO).

Die Bw war schon im Prüfungsverfahren zum Beweis bzw. zur Glaubhaftmachung der betrieblichen Nutzung der Wohnung aufgefordert worden, in dem das Finanzamt sie aufforderte schriftlich bekannt zu geben und zu belegen, welche **konkrete** Tätigkeit in der Wohnung ausgeübt wurde und in welchem zeitlichen Ausmaß.

Die Bw hat nur auf die „Möglichkeit der Ausweitung der Tätigkeiten der [Bw] im attraktiven Raum Wien“, auf „Kontakt- und Verhandlungsgespräche mit Kunden und Lieferanten / Subunternehmer der [Bw]“ und auf eine „Nutzung der Wohnung auch zum Zwecke der Geschäftsverbindungen aus Zagreb (T & Co. d.o.o.) für die T & Co. GmbH“ verwiesen (siehe das Vorhaltsbeantwortungsschreiben vom 13. Mai 2008 und das Berufungsschreiben).

Mit diesen Angaben wurde von Seiten der Bw die betriebliche Nutzung der Wohnung als beruflicher Besprechungs- und Nächtigungsort mangels zeitlicher und personeller Konkretisierung weder nachgewiesen noch ist ihr die Glaubhaftmachung gelungen. Die vorgelegten Tankrechnungen beweisen für sich nicht die betriebliche Nutzung der Wohnung als Besprechungs- und Nächtigungsort. Dass in Zukunft geplant ist, dass ST die Tätigkeit ihres Vaters unterstützt, begründet für das Streitjahr keine betriebliche Nutzung der Wohnung.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher – wie schon das Finanzamt – in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Wohnung im Streitjahr gar nicht betrieblich genutzt wurde, sondern der Wohnversorgung von ST während ihres Studiums in Wien dient (gedient hat). Der Unabhängige Finanzsenat hält es sogar für ausgeschlossen, dass FT als Eigentümer der T-Gruppe geschäftliche Besprechungen mit gegenwärtigen oder potentiellen zukünftigen Geschäftspartnern ohne entsprechenden repräsentativen Rahmen am Esstisch im „Wohn-Arbeitszimmer“ in einem sonst von seiner Tochter genutzten Wohnraum abgehalten würde.

Eine (zumindest geplante) betriebliche Nutzung der Wohnung belegt auch nicht die vereinbarte Mietvertragsdauer von fünf Jahren, weil diese Vereinbarung nach den Bestimmungen des MRG lediglich die vorzeitige Kündigungsmöglichkeit des Vermieters beschränkt; der Mieter selbst hat bei einem befristetem Mietverhältnis gemäß § 29 Abs. 2 MRG das Recht, den (hier zu Wohnzwecken) abgeschlossenen Mietvertrag nach Ablauf eines Jahres vorzeitig unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zu kündigen. Wann ST ihr „Studium in Paris“ begonnen hat, ob es sich um ein reguläres Studium oder nur um sog. Austauschsemester handelt, und ob sie danach in Wien weiterstudieren wird, konnte in der mündlichen Verhandlung von Seiten der Bw nicht geklärt werden.

Gegen eine betriebliche Veranlassung der Wohnung im Streitjahr sprechen im Übrigen auch die angefallenen Kosten für Miete und Einrichtung, die um ein mehrfaches höher sind, als die Kosten vereinzelter Nächtigungen in einem Hotel. Auch wenn es der Abgabenbehörde grundsätzlich nicht zusteht, die Angemessenheit eines Aufwandes im betrieblichen Bereich zu überprüfen und die steuerliche Abzugsfähigkeit eines Aufwandes als Betriebsausgabe vom Ergebnis dieser Prüfung abhängig zu machen, so kann dennoch die Unangemessenheit oder Unzweckmäßigkeit dieses Aufwandes Anlass zu Zweifeln geben, ob der Aufwand betrieblich veranlasst ist (VwGH 20.10.1992, 88/14/0178; VwGH 29.06.1995, 93/15/0112).

Eine Besichtigung der Wohnung hat das Finanzamt im Berufungsfall zu Recht abgelehnt, weil eine Besichtigung den Wahrheitsgehalt der Behauptung der betriebliche Nutzung der Wohnung als beruflicher Besprechungs- und Nächtigungsort im Streitjahr nicht hätte bestätigen können.

Wenn von Seiten der Bw vorgebracht wird, dass es für die betriebliche Nutzung der Wohnung unerheblich sei, ob bereits tatsächlich Besprechungen in der Wohnung stattgefunden haben und für die betriebliche Veranlassung die tatsächliche Möglichkeit der Verwendung der Wohnung für Besprechungen und Übernachtungen ausreiche, so gesteht sie damit indirekt ein, dass solche Besprechungen bzw. Nächtigungen in den Streitjahren gar nicht stattgefunden haben. Abgesehen davon wäre es – gerade wenn es innerhalb der Streitjahre tatsächlich nicht zu beruflichen Besprechungen und Nächtigungen gekommen ist – an der Bw

gelegen gewesen, anhand konkreter Umstände nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen, dass zum Zeitpunkt der Anmietung die zukünftige Abhaltung solcher Besprechungen bzw. Nächtigung in der Wohnung nicht bloß „tatsächlich möglich“, sondern ernsthaft geplant und auch wahrscheinlich war.

Dem Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug aus dem Grunde der betrieblichen Nutzung stünde im Berufungsfall im Übrigen auch die mangelnde Trennbarkeit der Betriebsausgaben von den Kosten der Lebensführung (hier: Wohnversorgung der Tochter während des Studiums) entgegen. Denn soweit Aufwendungen für die Lebensführung, zu denen also auch die Kosten der Befriedigung des Wohnbedürfnisses (auch naher Angehöriger) zählen, mit der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen, können sie nur dann als Abzugsposten berücksichtigt werden, wenn sich der Teil, der auf die ausschließlich betriebliche Nutzung fällt, einwandfrei von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienen, trennen läßt. Ist eine solche Trennung in Betriebsausgaben (Werbungskosten) und in Kosten der Lebensführung nicht einwandfrei durchführbar, so gehört der gesamte Betrag derartiger Aufwendungen zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben (VwGH 17.06.1992, 91/13/0146, mWA).

Dem im Zuge der Schlussbesprechung von Seiten der Bw angebrachten Hinweis, dass die Bw von Seiten der „Gruppe“ kaum mit Vertriebsaufwendungen belastet und somit ein Vorteilsausgleich gegeben sei, ist im Hinblick auf das Berufungsbegehren auch kein Erfolg beschieden. Denn Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Vorteilsausgleich sind ausdrückliche wechselseitige Vereinbarungen über den Ausgleich der gegenseitigen Vorteilszuwendungen, welche bereits im Zeitpunkt der Vorteilsgewährung vorliegen müssen (VwGH 16.05.2007, 2005/14/0005).

Ebensowenig ist dem Einwand der Angemessenheit der Gesamtentlohnung ein Erfolg beschieden. Weder ist die Wohnung als „Dienstwohnung“ zu qualifizieren noch ist es nach der Verkehrsauffassung bei Betrieben von mittlerer Größe üblich, Kindern von (mittelbar beteiligten) Geschäftsführern Wohnungen zur Verfügung zu stellen (vgl. VwGH 17.09.1990, 89/15/0019; VwGH 22.09.1992, 88/14/0058; VwGH 22.10.1992, 88/14/0178; VwGH 25.01.1995, 93/15/0003; VwGH 10.07.1996, 94/15/0013; VwGH 30.09.1999, 98/15/0005; VwGH 29.03.2001, 97/14/0076). Vor diesem rechtlichen Hintergrund kann daher davon ausgegangen werden, dass die Anmietung der Wohnung einem Fremdvergleich nicht standhält (vgl. VwGH 20.06.2000, 98/15/0169).

Da das Finanzamt der Bw den Betriebsausgaben- und Vorsteuerabzug für die Kosten der Wohnung zu Recht versagt hat, war die Berufung in der Sache als unbegründet abzuweisen.

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens:

Eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ist ua. in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte (§ 303 Abs. 4 BAO).

Das Finanzamt ist erkennbar von der festgestellten Tatsache ausgegangen, dass keine betriebliche Nutzung der Wohnung stattgefunden hat. Diese festgestellte Tatsache ist erst im Zuge der Außenprüfung neu hervor gekommen. Mit dem Hinweis, dass im Zusammenhang mit der Wohnung ein Sachbezug versteuert wurde, wird nicht aufgezeigt, dass dem Finanzamt das gänzliche Fehlen der betrieblichen Nutzung dieser Wohnung zum Zeitpunkt der Erlassung des Erstbescheids bekannt war.

Die Berufung war daher auch bezüglich der Wiederaufnahme der Verfahren als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 19. Jänner 2010