



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der DI. A. B. GmbH, 0000 Wien, A-Gasse 32, vertreten durch Dr. Emmerich W., emerit. Rechtsanwalt, 00000 K., B-Str. 12, vom 8. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch ADir. Elisabeth Gürschka, vom 16. August 2005 betreffend Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer jeweils für das Jahr 2001 sowie Haftung für die Abfuhr der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2001 entschieden:

- 1) Die Berufungen gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 und den Körperschaftsteuerbescheid 2001 werden abgewiesen.
Diese angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.
- 2) Der Bescheid betreffend Haftung für die Abfuhr der Kapitalertragsteuer für das Jahr 2001 wird abgeändert.

Die Kapitalertragsteuer-Abfuhrdifferenz wird in Höhe von 6.892,06 € festgesetzt; die Fälligkeit dieses mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Kapitalgesellschaft. Der Gegenstand des Unternehmens besteht aus der Vermittlung von Handelswaren. Die Gesellschafter DI. A., C. und DI. D. B. sind - in der Reihenfolge ihrer Namensnennung - mit einem Anteil von 15 %, 10 % und 75 % am Stammkapital der GmbH beteiligt. Der Geschäftsführer der Gesellschaft ist DI. D. B.. Die Abgabenerklärungen für das Jahr 2001 wurden von der „A-GmbH - X. Y. Z. Steuerberater“ erstellt. Der auf die Abgaben für das Streitjahr 2001 bezügliche Prüfungsbericht gem. § 150 BAO vom 2. August 2005 weist X. Z. als steuerlichen Vertreter der Bw. aus.

Anlässlich einer Außenprüfung, deren Gegenstand u. a. die Umsatz-, Körperschaft- und Kapitalertragsteuer jeweils für das Jahr 2001 gewesen war, wurde in der Tz 1 der am 12. Juli 2005 aufgenommenen Niederschrift über die Schlussbesprechung gem. § 149 Abs. 1 BAO (=NS) an auf das Jahr 2001 entfallende Kosten Ausgaben für die „Instandhaltung Badezimmer“ als verdeckte Gewinnausschüttungen festgestellt (vgl. Tz 1 lit. a NS). Dies mit der Begründung: Das im Jahr 2001 komplett neu installierte und eingerichtete Badezimmer in K. --, A-Gasse 32/5, befindet sich laut Ansicht der Bp im privaten Bereich der Wohnung. Die Gesamtkosten hätten S 291.123 betragen; die Vorsteuer werde entsprechend berichtet. Als weitere verdeckte Gewinnausschüttung wurde ein Beratungshonorar von S 25.000 angeführt (vgl. Tz 1 lit. b NS).

Zur Kapitalertragsteuer führte die Außenprüferin unter der Tz 1 lit. e NS aus: Im Zuge der Schlussbesprechung sei festgehalten worden, dass die Kapitalertragsteuer vom Gesellschafter DI. A. B. getragen werde.

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Bp an und erließ Bescheide, mit denen das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001 wieder aufgenommen, die Summe der beiden letztgenannten Beträge als verdeckte Gewinnausschüttungen in Höhe von S 316.122,94 der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage für das Jahr 2001 hinzugerechnet, die mit der Umsatzsteuererklärung 2001 in Höhe von S 200.513,95 geltend gemachten Vorsteuern um den Betrag von S 63.224,04 vermindert, die Haftung für die Abfuhr der Kapitalertragsteuer von € 5.743,39 für das Jahr 2001 ausgesprochen wurde.

Mit der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001 anerkannte der emeritierte Rechtsanwalt Dr. W. als steuerlicher Vertreter zwar die Feststellungen der Bp zu den im Jahr 2001 bezahlten (rechtlich vom Vermittler falsch als Beratungshonorar bezeichneten) Vermittlungsprovision von S 25.000 ebenso wie die Kürzung um die darauf entfallende Umsatzsteuer und wertete die Wiederaufnahme der Körperschaft- und Umsatzsteuerverfahren grundsätzlich für gerechtfertigt, bestritt jedoch die rechtliche Richtigkeit der Nichtanerkennung des mit der Instandhaltung des Badezimmers verbundenen Aufwands als Betriebsausgabe mit der Begründung:

„In der top 5 übte der Vater des DI. A. B. bereits eine gleichartige unternehmerische Tätigkeit aus wie später DI. A. B.. Der Vater E. I. B. wohnte "in dem Objekt" bis zu seinem Tod am 19. Jänner 1989, nachdem er bereits vorher (im Jahr 1971) seinem Sohn DI. A. B. das Unternehmen (organisierte Erwerbstätigkeit) verkauft hatte. Für die Geschwister des DI. A. B. hatte er damit auch alleinigen Rechtsanspruch auf die Räumlichkeiten 'in dem in Rede stehenden Objekt' und wurde von der Hausinhabung auch im Jahr 1989, nach dem Tod von E. I. B., als Rechtsnachfolger anerkannt.“

Schon aus Gesundheitsgründen des alten Herrn ... musste DI. A. B. viele und auch zusammenhängende Zeiten nicht bei seiner Familie in XXXX K., A-Straße 9/2/8 wohnen, sondern lebte zum Teil und wirtschaftete gemeinsam mit und beim Vater. Da das Bestandobjekt vom Vater zu Wohnzwecken gemietet worden war und die organisierte Erwerbstätigkeit in der Wohnung top Nr.5 ... ausgeführt wurde, waren dadurch die Voraussetzungen für den Eintritt in die Hauptmietrechte des Vaters für DI. A. B. gegeben - sonst wäre damals das Bestandobjekt zur Ausübung der organisierten Erwerbstätigkeit ersatzlos weggefallen.

Als der Vater nach seiner vorverstorbenen Gattin im August 1989 verstorben war und nicht mehr in ... top 5 wohnte, fiel zunehmend für DI. A. B. der Grund für ein Wohnen in ... top 5 weg; spätestens ab dem Jahr 1995 wohnte niemand mehr in ... top Nr. 5 - auch nicht teilweise - was aber keinen privatrechtlichen Kündigungsgrund bildete, da unstrittig im Bestandobjekt die organisierte Erwerbstätigkeit, wenn auch an die Bw. verpachtet, existierte und betrieben wurde.

DI. A. B. wohnte selbstverständlich mit seiner Frau und seinen Kindern in der A-Straße, was er noch immer tut, und hätte eine Betriebsbesichtigung einerseits und eine Besichtung der Wohnung B. in der A-Straße andererseits die Richtigkeit dieses Fakts auch für den Prüfungszeitraum ergeben.

Selbstverständlich verwendete zunehmend die geprüfte Gesellschaft auch, und zwar ausschließlich, die restlichen Teile des Objekts in der A-Gasse 32, in welchem Objekt ein Jahrzehnte altes Badezimmer bestand. Wie aus den Prüfungsunterlagen ersichtlich ist, geht es bei jedem einzelnen Geschäft, das die geprüfte Gesellschaft als Pächterin betreibt und vermittelt, um "Millionenaufträge". Es ist bei Aufträgen in diesem Umfang den besuchenden Vertragspartnern schlechterdings nicht zuzumuten, in einem etwa sechzig Jahre alten Badezimmer die adequate Körperpflege zu betreiben und waren somit ausschließlich geschäftliche Gründe die Ursache für die Renovierung und Neueinrichtung des Badezimmers im Jahre 2001. Durch nichts ist die Ansicht der Betriebsprüfung, es handle sich um einen Privataufwand gerechtfertigt, ist doch griffig nachgewiesen, dass die Personen, die "zu einer privaten Benützung" in Frage kommen, im Prüfungszeitraum ihren gesamten Wohnbedarf in K. ==., A-Straße 9/2/8, decken konnten und deckten, ohne dass der von DI. E. B. ursprünglich verwendete Wohnteil ungenutzt frei gestanden hätte. ... Möglicherweise hätte die Betriebsprüfung zum Ergebnis kommen können, dass eine derartige Investition zu aktivieren und innerhalb des Abschreibungszeitraums abzuschreiben sei. Sicher ist aber unrichtig, dass es sich um eine private Investition handelte. Wahrscheinlich war die unrichtige Prämisse die Ursache für die Unterstellung der verdeckten Gewinnausschüttung."

Mit der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 behauptete der steuerliche Vertreter die Unrichtigkeit der rechtlichen Beurteilung der umsatzsteuerlichen Hinzurechnung des Aufwands des ausschließlich für die Vertragspartner und Kunden der Gesellschaft hergerichteten Badezimmers und beantragte die Abänderung des angefochtenen Bescheides dahingehend, dass im Sinn der materiellrechtlichen Ausführungen gegen den Körperschaftsteuerbescheid in diesem Berufungsschriftsatz die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 neu lediglich um +/- S 4.000 oder +/- € 290,69 als nachzahlungsbedürftig festgestellt werde.

Mit der Berufung gegen den Haftungs- und Abgabenbescheid für das Jahr 2001 führte der steuerliche Vertreter ins Treffen: „*Folgt man den Berufungsausführungen gegen den neuen Körperschaftsteuerbescheid und Umsatzsteuerbescheid jeweils für das Jahr 2001, was zu geschehen haben wird, sind auch keine Kapitalertragssteuerbeträge nachzuzahlen, für die dem Grunde nach eine Haftung bestehen könnte, auch wenn es sich um keine Lohnsteuer handelt, für die der Dienstgeber haften könnte. Für Kapitalertragsteuer haftet der Dienstgeber überhaupt nicht.*

Abgesehen davon, dass die Bescheide vom 16. August 2005 am 2. August 2005 noch gar nicht bestanden haben und daher ein Haftungsbescheid vom 2. August 2005 scheinbar "visionär" ist - wozu dann überhaupt noch eine Schlussbesprechung!?, ist die Abgabenschuldnerin ohnedies die Bw., die mit den festgesetzten Beträgen zusätzlich rechtlich belastet würde.

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme vom 13. Februar 2006 hielt die Abgabenbehörde erste Instanz der Bw. im Wesentlichen vor:

Im Prüfungsjahr 2001 sei das Badezimmer komplett saniert und die Kosten sofort als Betriebsausgabe geltend gemacht worden. Die Bw. habe die Aufwendungen bezahlt und auch die Vorsteuer in Abzug gebracht.

In der in Rede stehenden Wohnung würden 50 % der Räumlichkeiten von der Bw. als Büroräume genutzt. Diese Vereinbarung sei im Pachtvertrag vom 27. Jänner 1992 zwischen DI. A. B. und der GmbH getroffen worden und sei bis dato aufrecht.

Die in Rede stehende Wohnung sei laut Mietvertrag nur für Wohnzwecke gewidmet, die Hauptmietrechte habe der Verpächter, DI. A. B. seit Jahren inne, auf das Kündigungsverfahren seitens der Vermieterin vor dem Bezirksgericht Kl. werde verwiesen. Da die Wohnung teilweise gewerblich genutzt werde, habe der Vermieter mit Kündigung gedroht, wenn weiterhin eine gewerbliche Nutzung erfolge. DI. A. B. habe betont, keineswegs die Wohnung aufzugeben, da mit dem alten Mietvertrag ein sehr niedriger Mietzins verbunden sei. Da seitens der Bw. damit gerechnet werde, dass die Ausübung der gewerblichen Tätigkeit vom Vermieter nicht geduldet werde, habe die Bw. ab Mai 2003 eine Wohnung gemietet, die

für die Ausübung des Gewerbebetriebes geeignet sei. Auf den Aktenvermerk vom 13. Juni 2005 über die Besichtigung der Wohnung in XXXX K., A-Straße 9/10 werde verwiesen.

Am 19. April 2005 habe die Bp bei einer Betriebsbesichtigung des Standortes 0000 K., A-Gasse 32 festgestellt, dass sich das Badezimmer im als „privat“ bezeichneten Teil der Wohnung befindet. Auf die Kopie des vorgelegten Wohnungsplanes werde verwiesen: Die Nutzung der Zimmer (Privat- und Büroräume) sei von DI. B. selbst gekennzeichnet worden. Der Umbauaufwand zähle nicht zu den Betriebsausgaben der GmbH, da sich der Mietvertrag nur auf die Geschäftsräumlichkeiten beziehe, nicht aber auf jene Räume, die zur Ausstattung einer Wohnung üblicherweise gehören und als privat genutzte Räume bezeichnet würden. Da die Aufwendungen für die Badsanierung nach ihrer objektiven Beschaffenheit privaten Bedürfnissen dienen würden, sei bereits im Zeitpunkt des Aufwandes eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen.

Es seien für die Erneuerung des Badezimmers ausschließlich private Motive maßgebend gewesen, die Übernahme der Kosten für die Renovierung des Bades liege im unmittelbaren Interesse des Gesellschafters. Aufwendungen, bei denen ein betriebliches Interesse der GmbH nicht gegeben sei und der getätigte Aufwand von vornherein gesellschafterbezogen gesehen werden müsse, seien als verdeckte Gewinnausschüttung zu erfassen.

Würden Kosten der privaten Lebensführung des Gesellschafters ohne Rechtsgrund oder in der Annahme der betrieblichen Veranlassung getragen, liege jedenfalls eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Über Ersuchen des Finanzamts vom 13. März 2006, sich zur Stellungnahme vom 13. Februar 2006 zu äußern, brachte der steuerliche Vertreter in seinem Schreiben vom 21. April 2006, was die auf das Badezimmer entfallenden Sanierungskosten betrifft, ergänzend vor: Aus dem Betriebsprüfungsakt gehe hervor, niemand habe zum Zeitpunkt der Badezimmersanierung in K. --, A-Gasse 32, gewohnt. Da sich dort ausschließlich das Büro der Bw. befunden habe, sei Kunden die Möglichkeit zu geben gewesen, „*wenn sie schon Millionenprovisionen zahlen sollten*“, sich auch die Hände waschen und im Badezimmer erfrischen zu können. Dass das Pachtverhältnis zwischen dem seinerzeitigen Einzelunternehmer DI. A. B. und der Bw. zum Zeitpunkt der Renovierung des Badezimmers aufrecht gewesen sei, sei ein Faktum, rechtfertige aber nicht den Umkehrschluss, dass dieser Teil der Wohnung nicht gewerblich genutzt worden sei; daher bleibe der Aufwand für das Badezimmer ein reiner Geschäftsaufwand.

Die rechtliche Beurteilung für das Landesgericht für Zivilrechtssachen Wien, durchaus bestätigt vom Obersten Gerichtshof, stelle klar, dass das Faktum der Nichtbewohnung der gewerblich genutzten Gesamtwohnung kein Kündigungsgrund gewesen sei und sei! Die

Entscheidung des Landesgerichts für Zivilrechtssachen Wien sei gewesen und sei im Übrigen da. Aktenkundig.

Die Behauptung des Teamleiters der Betriebsprüfung, "die Aufwendungen für die Badsanierung dienen nach ihrer objektiven Beschaffenheit privaten Bedürfnissen" diene der grundsätzlichen Animosität, sei unrichtig und auch nicht erklärt. „DI. A. B. wohnte und wohnt mit Familie in K. ==., A-Straße 9/2/8“, wo auch, wie die Betriebsprüfung richtig feststelle, eine Wohnung im Mai 2003 gemietet worden sei, die für die Ausführung des Gewerbebetriebes geeignet sei, wenn, aus welchen Gründen immer, der Standort K. --., A-Gasse 32, wegfalls.

Im Übrigen werde zu bedenken gegeben, dass „jede Steuer von der Steuer verfassungswidrig wäre, das heiße, dass sehr wohl bei Unterstellung eines "Privataufwandes - unrichtig siehe oben" die Umsatzsteuer rückzufordern und der Gewinnausschüttung - wieder unrichtig siehe oben - der Nettoaufwand zu unterwerfen wäre“. Es sei unzulässig, vom Bruttoaufwand Ertragssteuer zu rechnen und gleichzeitig die darin enthaltene Umsatzsteuer zu 100 % abzuverlangen. Das „wäre ein typischer verfassungswidriger Fall einer Steuer von der Steuer“. Abschließend äußerte der steuerliche Vertreter die Meinung, "dass darüber nachzudenken gewesen wäre, ob die Reparaturkosten des Badezimmers, die ausschließlich geschäftlichen Interessen dienten, nicht zu aktivieren gewesen wären" und beantragte u. a., im Falle der Vorlage dieses Aktes an den Unabhängigen Finanzsenat eine mündliche Berufungsverhandlung.

Am 20. Oktober 2008 erschienen der seinerzeitige Geschäftsführer der Bw., DI. A. B., sowie Dr. W. als steuerlicher Vertreter vor dem Unabhängigen Finanzsenat, wo das nachfolgend zitierte Protokoll aufgenommen wurde:

„Nach Angaben des steuerlichen Vertreters Dr. W. wurde das in Rede stehende Objekt - zumindest seit 2000 - ausschließlich betrieblich genutzt. Infolge Umzugs in das in Rede stehende Objekt in XXXX K. wird das Mietobjekt in 0000 K. nicht mehr zum Teil privat genutzt. Die Miete war lediglich eine solche der Ausstattungskategorie B und entsprach daher nicht einer Geschäftsraummiete. Eine Anzeige über die Änderung des Verwendungszweckes an den Bestandgeber ist nicht erfolgt und hätte zu einer Mietzinserhöhung (zum Zeitpunkt des Todes DI. E. B. war eine Miete von ca. 5 50/m² wertgesichert erzielbar) geführt. Mit 31. Dezember 2007 wurde das Bestandverhältnis unter gegenseitigen Forderungsverzicht für die Vergangenheit einvernehmlich aufgelöst, die Räumung des ausschließlich betrieblich genutzten Objekts ist erfolgt. Dr. W. war selbst bei der Beendigung des Bestandverhältnisses anwesend, hat die Schlüssel an die Hausverwaltung Dr. H. weitergeleitet.“

An Beweisen für das obige Vorbringen legte Dr. W. das Schreiben von DI. B. vom 30. März 2007 sowie das Schreiben des rechtsfreundlichen Vertreters vom 28. Dezember 2007 vor.

Im Anschluss daran gab der steuerliche Vertreter zu Protokoll: „Der gegenseitige Verzicht datiert vom 29. Mai 2007.“

Die Wohnung war solange in Bestand, weil die Hoffnung gegeben war, dass der Sohn und Mitgesellschafter der Firma, DI. D. B. sein Auslandsengagement (Stuttgart, Toronto (Canada)) beenden könnte; gedacht war, dass er die Wohnung so wie der Großvater tatsächlich gemischt nutzen wird; dieser Fall ist aber nie eingetreten.

Auf die Frage des Referenten, wie die Ausstattung des Badezimmers vor/nach den in Rede stehenden Umbauarbeiten in 0000 K., A-Gasse 32/5 gewesen sei, antwortete Dr. W.: „Das Haus wurde 1912 gebaut. Das Badezimmer wurde spätestens 1930 errichtet, war nicht mehr zeitgemäß. Der Mieter DI. E. B. hat die Wohnung, ausgestattet mit Wasser und Badezimmer (= WC und Bad) ca. 1936 für Wohnzwecke gemietet. Ab ca. 1960 wurde das für Wohnzwecke gemietete Objekt gemischt genutzt, ohne dass der Vermieter darüber in Kenntnis gesetzt wurde.“

Frau T. ist seit 11. Dezember 1979 Mehrheitseigentümerin des in Rede stehenden Objekts. Das Badezimmer ist komplett neu errichtet worden. Neu ist ein Waschtisch, eine Toilette, eine Dusche und eine Heizung (Therme+ Heizkörper) errichtet worden, das Holzfenster wurde durch ein Kunststofffenster ersetzt. Der Gedanke war, dass die Kunden sich die Hände waschen können; die Kunden kommen nach Wien - sind verschwitzt und verdreckt - und wollen sich gern retablieren. Die Kunden haben sich geduscht. Ich verweise auf den Schriftsatz vom 6. September 2005.“

Im Anschluss an die Bestätigung der Richtigkeit der Behauptung des Referenten, der unbefristete Pachtvertrag (0000 K., A-Gasse 32) sei durch einen befristeten Mietvertrag (XXXX K., A-Straße 9/top 10) ersetzt worden, brachte Dr. W. vor: „Der Pachtvertrag wurde durch nichts ersetzt. Lediglich der Verwendungszweck hat sich geändert. In der A-Gasse wurde das Objekt ausschließlich für Geschäftszwecke genutzt. Ich verweise auf die Berufung.“

In weiterer Folge wurden die nachfolgend zitierten Fragen des Referenten zum o. a. Mietvertrag wie folgt beantwortet:

Referent: „Warum wurde auf die Vereinbarung einer Wertsicherungsklausel und einer Kaution verzichtet, wenn der Mieter eine GmbH. war?“

Rechtsanwalt Dr. W.: „Mit dem Mietvertrag XXXX K., A-Straße habe ich nichts zu tun gehabt. Wenn keine Wertsicherung enthalten sein sollte, liegt das an der Befristung. Kaution hat die GmbH sicher keine geleistet, wenn sie der Familie B. selbst gehört. Eine Kaution steht nicht zur Debatte. Die Fremdvergleichjudikatur hat damit nichts zu tun.“

Referent: „Was sagt Ihnen das Kürzel T-31G/Rev 3 (Feb 85)?“

DI. B.: „Das ist ein Standardformular für derartige Mietverhältnisse und stammt nicht aus der Feder eines Vertragspartners.“

Referent: „Wie hoch war der vereinbarte Mietzins/m²?“

DI. B.: „Der im Vertrag stehende Betrag ist ein Euro-Betrag. Im Jahr 2003 hat es den Schilling nicht mehr gegeben. Der Mietzins betrug ca. € 10/m² samt Nebenkosten.“

Referent: „War der Mietzins ein Pauschalzins?“

DI. B.: „Ja, der Zins ist ein Nettomietzins.“

Referent: „Aus wievielen Räumen besteht die Wohnung top 10 in XXXX K., A-Straße?“

DI. B.: „Ich verweise auf den Vertrag. Das Objekt wird ausschließlich betrieblich genutzt.“

Steuerlicher Vertreter: „Das Objekt wurde seinerzeit gemietet, um die Fortführung des Betriebes zu ermöglichen, wenn das Mietobjekt in 0000 K., A-Gasse 32 wegfallen sollte. Dies ist letztendlich geschehen.“

Zum in Rede stehenden Objekt in K. 9., äußerte Dr. W. die „Meinung, dass die gesamte Miete im Prüfungszeitraum betreffend das in Rede stehende Objekt in 0000 K., als Betriebsausgabe von der Bp gewertet hätte werden müssen. Die Mietzinsdifferenz ist mangels Zahlung auch von der Bp nicht zu berücksichtigen.“

Die ursprüngliche Aufteilung 51%- privat/ 49% der Nutzfläche betrieblich - geht auf mich zurück und wurde seit dem Pachtvertrag nicht geändert, tatsächlich jedoch schon. Der steuerliche Vertreter hat das Aufteilungsverhältnis nicht geändert, obwohl ausschließlich betriebliche/geschäftliche Nutzung in K. --, A-Gasse 32 gegeben war.“

Zu den Betriebskosten in K. --, A-Gasse 32, gab Dr. W. anhand der Bilanz der Bw. für das Jahr 2001 zu Protokoll: „Der gesamte Beheizungsaufwand von S 22.068,39 betrifft nur die ursprünglichen 49 %, während der tatsächliche Heizaufwand des Jahres 2000 etwa mit dem doppelten aus der Bilanz hervorgeht. Tatsächlich betrieblicher Aufwand war ca. S 43.000 für Heizung im Jahr 2001. Auch das hätte der Betriebsprüfung auffallen müssen. Analoges gilt auch für Strom und Gas etwa in der gleichen Höhe.“

Im Anschluss daran gab der steuerliche Vertreter zur Klarstellung zu Protokoll: „Die private Nutzung in K. --, fiel weg. DI. A. B. ist in ein anderes Objekt zur Gänze übersiedelt.““

Mit Schreiben vom 10. November 2008 hielt der Unabhängige Finanzsenat dem steuerlichen Vertreter vor:

„Der Begriff Badekultur bezieht sich auf das Baden in warmem oder kaltem Wasser, das in erster Linie der Reinigung dient, aber auch der Förderung der Gesundheit und des Wohlbefindens. Ein Badezimmer, umgangssprachlich kurz als Bad bezeichnet, ist das Zimmer

einer Wohnung oder eines Wohnhauses, in dem sich Personen baden oder duschen können. Dies kann sowohl aus hygienischen Gründen als auch zur Erholung geschehen. Normales Inventar in einem Badezimmer sind eine Badewanne und/oder eine Dusche und ein Waschbecken sowie Seifen, Bürsten, Handtücher und Armaturen. Heutzutage ist meistens auch eine Toilette Bestandteil des Badezimmers, in vielen Ländern ebenfalls ein Bidet. Wider den Betriebsausgaben-/Vorsteuercharakter des Renovierungsaufwands des Badezimmers könnten der nachfolgende, aus den „Einwendungen gegen die Aufkündigung vom 28. August 2003“ zitierte Textteil ebenso wie die nachfolgend zitierten Zeugenaussagen im bezirksgerichtlichen Verfahren, 4C9999/03p sprechen, weil diese das Bild einer Nutzung der in Rede stehenden Wohnung für Wohnzwecke des Herrn DI. D. B. samt Freundin im Jahr 2001 vermittelten. Wurden von mehreren Personen Nächte in der Wohnung verbracht, so könnte der Unabhängige Finanzsenat zu dem Schluss gelangen, eine private Veranlassung des Renovierungsaufwands des Badezimmers sei wahrscheinlicher als eine berufliche Veranlassung.

„Einwendungen gegen die Aufkündigung vom 28. August 2003“

„...Das aufgekündigte Objekt wurde in der Vergangenheit und wird auch in Zukunft für eigene Wohnzwecke der gekündigten Partei benötigt. Darüber hinaus wird das aufgekündigte Objekt auch ständig zumindest seit dem Jahr 1991 vom Sohn der gekündigten Partei, DI. D. B., für ausschließliche Wohnzwecke genutzt. Das aufgekündigte Objekt ... wird von Vater und Sohn gemeinsam für Wohnzwecke genutzt. Auch dieser Umsatz ist der kündigenden Partei seit dem Einzug des Sohnes im Jahr 1991 bekannt....“

Bezirksgerichtliches Protokoll vom 4. November 2003

Mag. L. M., Angestellter bei der Hausverwaltung H.

„Gesehen habe ich den großen Vorraum und einen großen Bürroraum. Ich hatte aber nicht den Eindruck, dass Bürotätigkeit entfaltet wird. Der Raum war nur schön als Büro eingerichtet. Der Raum war sehr sauber und sehr gepflegt. Allerdings dachte ich eben, es würde darin nicht gearbeitet. Durch den Detektivbericht wurde der Eindruck, den ich von der Wohnung hatte, bestätigt. ... Beim Besuch in der Wohnung habe ich eben den Eindruck gehabt, als gebe es keinen Betrieb. Es war totenstill. Ich habe auch keine privaten Sachen gesehen. Im Vorzimmer standen weder Schuhe, noch war Kleidung zu sehen. ... Frau N. hat geantwortet, der (Anmerkung des Referenten: Mieter) sei eh nie da. ... Ich habe schon gesehen, dass sich ein Firmenschild neben dem Eingang befindet. Ich glaube, dass Frau N. einen Stock ober der aufgekündigten Wohnung wohnt. ...“

Bezirksgerichtliches Protokoll vom 9. Dezember 2003

A) DI. A. B.:

„..... Sie (Anmerkung des Referenten: die Ehegattin) ist nur täglich zum Arbeiten gekommen. 1989 ist mein Vater gestorben. ... Seit 1989 lebe ich allein in der Wohnung. ... Seit 1991 wohnt mein Sohn bei mir in der A-Gasse. Er hat dort ein Zimmer bekommen. Jetzt benutzt er die zwei nach Westen gehenden Zimmer. Die beiden Zimmer liegen nebeneinander. In der Wohnung gibt es ein Badezimmer.

Seit 3 oder 4 Jahren lebt auch die Freundin meines Sohnes bei uns.

... Für die Reinigungsarbeiten gibt es eine Putzfrau. ...

Alle meine Dokumente sind in der A-Gasse.

... Ich weiß nicht, wie Mag. M. auf die Idee kommt, im Objekt würde keine Bürotätigkeit entfaltet.

Unter der Woche geht die Lebensgefährtin meines Sohnes regelmäßig am Morgen aus dem Haus und kommt abends wieder. Solange die Lebensgefährtin noch nicht im Haus gewohnt hat, haben mein Sohn und ich einander eben manchmal beim Frühstück gesehen.

Meine Frau ist seit 1. Jänner 2003. in Pension. Meine Schwester kommt gelegentlich, mehrmals in der Woche, tagsüber zu uns. Meine Schwester kommt in die Wohnung und schaut nach dem Rechten. Es ist ja auch der Postkasten zu leeren. Manchmal kommt auch jemand, der läutet und ein Paket bringt. Meine Schwester hilft dabei. Das hat sie früher auch schon getan. Früher war meine Schwester auch bei mir angestellt. Vor einigen Jahren ist sie in Pension gegangen. Meine Frau war mit 30 Stunden bei mir angestellt.

Mein Sohn hat keine andere Wohnmöglichkeit. Er beteiligt sich an den laufenden Kosten. Mein Sohn zahlt mir glaublich € 300, was etwa ¼ der laufenden Kosten ist. Die Hälfte der Wohnung wird ja vom Büro eingenommen. Ich bekomme diesen Betrag bar am Beginn jeden Monats. ... Mein Sohn ist seit 1991 in der A-Gasse 32/5 gemeldet. ...“

B) DI. D. B.

„.... Meine Mutter hat schon immer im Büro meines Vaters mitgearbeitet. ... Solange die Großeltern noch gelebt haben, war ich während der Ferien 2 Wochen lang in der A-Gasse.

Meine Eltern waren damals auf Urlaub. ... In der A-Gasse konnte ich zwei Zimmer mit insgesamt rund 60m² haben. Weil die A-Gasse auch näher zur WU gelegen ist, wo ich zuerst studiert habe, bin ich eben in die A-Gasse gezogen.

Ich bin nicht von heute auf morgen eingezogen, sondern es hat sich das Ganze über einen gewissen Zeitraum erstreckt. Ich habe jetzt noch Sachen in der A-Straße.

Ich habe ein ganz normales Studentenleben geführt, das heißt, ich bin spät aufgestanden und spät schlafen gegangen. Ich schätze, dass ich meinen Vater rund dreimal pro Woche während der Studienzeit gesehen habe. Wir haben gelegentlich miteinander spät gefrühstückt, manchmal war er auch am Abend da. Mittagessen haben wir natürlich auch gemeinsam. Von 1991 bis 1999 wird mein Vater durchschnittlich ein- bis zweimal pro Woche in der A-Gasse

übernachtet haben. Das heißt, ich habe ihn pro Woche ein- bis zweimal in der Wohnung gesehen. Ich bin oft spät nach Hause gekommen,

1999 habe ich meine Bürotätigkeit aufgenommen. Zu diesem Zeitpunkt hat meine Freundin nicht bei mir gewohnt. Seit Beginn der Berufstätigkeit arbeite ich an einem Projekt in O.. Ich fliege also am Montag oder Dienstag nach O. und komme am Donnerstag oder Freitag wieder zurück.

Meine Freundin hat bis heute ihren eigenen Wohnsitz. Sie besucht mich nur in der A-Gasse. 1999 oder 2000, so irgendetwas in dieser Richtung, ist die Freundin schon sukzessive zu mir gezogen. Ihre Kleidung ist größtenteils in der A-Gasse

Unter der Woche wohnt meine Freundin also mit meinem Vater zusammen. Ich würde sagen, dass meine Freundin, die noch studiert, tagsüber viel auf der Uni ist. Die Wochenenden verbringt sie mit mir in der Wohnung.

Daran hat sich bis heute nichts geändert. ...

Meine Tante, die früher bei meinem Vater beschäftigt war, kommt auch noch in die Wohnung. Sie hilft meinem Vater und auch mir. Sie kocht etwa für uns und macht manchmal auch das Mittagessen. Es ist sicher nicht richtig, dass mein Vater in dieser Wohnung keine Bürotätigkeit ausübt. Ab nächsten Jahr werde ich beruflich in Kanada sein. "

C) P. Q., p.A. Wirtschaftsdetektei

„Im Oktober 2002 erhielt ich ... den Auftrag die Adressen in der A-Gasse 32 und in der A-Straße 9 zu überprüfen. ... Als nächstes erhielt ich den Auftrag zu überprüfen, ob Herr B. tatsächlich im 17. Bezirk wohnt. Zu diesem Zweck sind wir hinausgefahren. Dort haben wir den Nachbarn R. angetroffen. Ich habe ihn befragt. Das heißt, ich wollte von ihm wissen, ob Herr B. ständig im Haus lebt. Antwort war, Herr B. würde von Anfang an da sein. Er lebe auch jetzt noch hier. ... Nach unserem Bericht erhielten wir den Auftrag, eine fixe Kamera in der A-Gasse zu installieren. Unsere Techniker haben diese Kamera dann in der Türnische einer gegenüberliegenden Wohnung angebracht. Diese Kamera war dann genau auf die Eingangstür der Wohnung Top 5 gerichtet. Gelaufen ist die Kamera dann vom 24. November bis zum 8. Dezember 2002. ... An den Wochentagen war so gegen 8.00 Uhr morgens immer eine ältere Dame in der Wohnung. Sie ist gekommen und erst gegen 16:00 Uhr wieder gegangen. Am Freitag ist die Frau meist früher gegangen. Es gab Tage, an denen Herr B. gar nicht da war, an anderen ist er gekommen und wieder gegangen. Auf keiner Kassette war zu sehen, dass der Beklagte in der Wohnung verblieben wäre. Das heißt, immer dann, wenn er tagsüber gekommen ist, ist er auch am Abend wieder gegangen. Ebenfalls in der Wohnung war der junge Herr, der vor mir vernommen wurde. Der Mann hat damals schon in der Wohnung genächtigt. Ebenso hat ein junges Fräulein in der Wohnung geschlafen. Das

Fräulein war die ganze Zeit über da. Der junge Mann ist manchmal mit einem Rollkoffer für einige Tage weg gewesen.

Gekommen ist auch eine Putzfrau. Außerdem wurden Pakete zugestellt.

Nach dem 8. Dezember hatten wir unseren Auftraggeber informiert, es lebe ein junges Mädchen ständig in der Wohnung, ein junger Mann fahre offenbar beruflich immer wieder weg. ... Wir haben in weiterer Folge erfragt, wer die einzelnen Personen waren. So war etwa die Dame, die täglich am Morgen gekommen und am Nachmittag gegangen ist, die Schwester von Herrn B.. Beim jungen Herren hat es sich um seinen Sohn, beim Fräulein um dessen Freundin gehandelt.

Im April sollten wir... herausfinden, ob überhaupt je ein gemeinsamer Wohnsitz zwischen dem Beklagten und seinem Sohn in der A-Gasse bestanden hatte...., diesmal habe ich mit Frau R. gesprochen. Sie hat mir gesagt, D. B. habe zuvor bei seinen Eltern in der A-Straße gewohnt. Vor einiger Zeit sei er ausgezogen. ... Im Oktober dieses Jahres sollten wir wieder Kameras installieren. ... Begonnen wurde mit den Aufnahmen am 24. Oktober. Sie haben bis 6. Dezember, ... gedauert. Aufgenommen wurde unterbrochen. Ich habe mir allerdings noch nicht alle Kassetten angeschaut, sie sind archiviert.

Auf den ersten beiden Kassetten war zu sehen, dass der Beklagte gar nicht gekommen ist. ... Auf den Kassetten vom 9. November weg war er aber wieder zu sehen. Er ist zwar nicht täglich, aber doch regelmäßig gekommen. An allen Tagen, wo er gekommen ist, ist er auch wieder gegangen. Zwischen dem 9. November und dem 6. Dezember hat der Beklagte also mit Sicherheit nicht in der Wohnung geschlafen. Der junge Mann lebt nach wie vor in der Wohnung. Er fährt jede Woche für 2 oder 3 Tage weg. Er war manchmal auch am Wochenende nicht da. Das junge Mädchen war nach dem 9. November nur mehr sporadisch in der Wohnung. Beim letzten Mal hat sie den jungen Mann nur abgeholt, er ist dann allein zurückgekommen. ... "

DI. A. B. gibt nach Wahrheitserinnerung und Vorhalt des § 376 ZPO ergänzt vernommen u. a. an:

„... Es wird schon stimmen, dass die Freundin meines Sohnes in der letzten Zeit wenig da war, weil sie sich meines Wissens in Kanada aufhält. Ich denke, dass die Freundin seit 17. November in Kanada wohnt. Ich weiß nicht, ob sie dunkle, schulterlange Haare hat. Ich schließe aber aus, dass mein Sohn eine neue Freundin hat. Schließlich übersiedelt mein Sohn jetzt ja auch nach Kanada.“

Bezirksgerichtliches Protokoll vom 17. Februar 2004

Die Klägerin: „Früher war ich Alleineigentümerin des Hauses 0000 K., A-Gasse 32.... Ich weiß nur mehr, dass der Beklagte nach dem Tod der Eltern die Wohnung übernommen hat. Damals

bin ich davon ausgegangen, er habe bei den Eltern gelegt. Ich habe auch seine Schwester im Haus gesehen.

Später habe ich einmal seinen Sohn im Haus getroffen. Er hat mir die Tür vor der Nase zugeknallt. Ich habe den Sohn, der mit einer jungen Frau hinauf gegangen ist, gefragt, wer er sei. Der Sohn hat gesagt, er sei eben der Sohn des Herrn B. und wohne hier. Darüber war ich ganz schockiert, weil ich ihn vorher ja nie gesehen hatte.“

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2008 warf der steuerliche Vertreter dem Unabhängigen Finanzsenat vor, nach Einholung einer Äußerung/Stellungnahme des Finanzamts zur Aktenzahl RV/1062-W/06 einen Vorhalt an die Bw. z. H. des ausgewiesenen Bevollmächtigten an dessen Adresse geschickt zu haben (dorthin sei auch eine Zustellung erfolgt, doch sei die Bw. an der Adresse des Bevollmächtigten nicht nur nicht etabliert, sondern unbekannt). In diesem Schreiben würden aufwändig Zitate aus dem von der klagenden Partei unter der Stabführung des Liegenschaftsverwalters Dr. H. in allen Instanzen verlorenen Kündigungsprozess gegen die physische Person DI. A. B. dargestellt.

Vorausgeschickt sei, dass nach den rechtlichen Verfahrensvorschriften, die Zustellung statt an den Steuerpflichtigen an dessen Vertreter zu erfolgen habe. Gott sei Dank wisse jeder Postbote, wenn er „z.Hd.“ lese, dass das Schriftstück an den zugestellt werden solle, der als „Hand“ auf dem Briefkuvert stehe.

In der Anrede werde der s.g. Herr DI. B. angesprochen - somit wieder eine physische Person, wobei es einen DI. A. B. und einen DI. D. B. in der gegenständlichen Angelegenheit gebe. Aus dem Zusammenhang werde von der Bw. - Kapitalgesellschaft - geschlossen, dass der Angesprochene DI. A. B. sei, der, wie aus dem Firmenbuch ersichtlich, zwar im Prüfungszeitraum Geschäftsführer gewesen sei, aber in dieser Funktion von seinem Sohn DI. D. B. abgelöst worden sei (siehe Firmenbuch).

Faktum sei, dass das, unter der Stabführung Drs H., für die Klägerin in allen Instanzen schlecht ausgegangene Kündigungsverfahren, den DI. A. B. betroffen habe. Dabei sei seine Mietereigenschaft im Urteil des Landesgerichts für ZRS Wien rechtskräftig bestätigt worden. Auch die außerordentliche Revision der klagenden Partei unter Stabführung Drs. H. sei für die klagende Partei danebengegangen, obwohl Dr. H. auf Kosten der Mehrheitseigentümerin der Liegenschaft keinerlei Mittel und Kosten gescheut habe, einen Prozesserfolg zu landen; übrig seien nur die Kosten für die Mehrheitseigentümerin der Liegenschaft geblieben.

Nach soviel „Tüchtigkeit“ der Parteienvertreter sei es wohl sinnvoll gewesen, dass DI. A. B. mit E. T. eine außergerichtliche Erledigung vereinbart habe, habe doch die Causa nach einem endgültigen Vergleich geschrieben, der auch zustande gekommen sei (siehe Vorlage der Mietrechtsauflösung).

Selbstverständlich sei für DI. A. B. die Wohnung seines Vaters in 0000 K., A-Gasse 32, seit seiner Kindheit die B. ‚sche Stammburg gewesen. „Natürlich hätte DI. A. B., aber auch die Geschäftsführerin der DI. A. B. GmbH gerne gesehen, wenn der nach Kanada ausgewanderte Sohn, DI. D. B. in K. in die Fußstapfen seines Großvaters und seines Vaters getreten wäre, in der „Stammburg“ gewohnt und das gewerblich-technische Büro weiter betrieben hätte. Aber leider: ein noch so schönes Badezimmer vermag die Lebensführung und diesbezüglichen Entschlüsse von, in Kanada erfolgreichen, jungen Akademikern nicht zu ändern, sie suchen die weite Welt und finden sie auch.

Es wäre jetzt müßig, das Kündigungsverfahren zu wiederholen und zu den einzelnen Aussagen Äußerungen abzugeben, das ist rechtskräftig erledigt und vorbei, mit dem bereits oben dargestellten negativen Ergebnis für die Klägerin (unter der Stabführung von Dr. H.). Die Bw. sei überzeugt, dass alle Beweisaussagen von Zeugen richtig gewesen seien und deren eigenen Wahrnehmungen entsprechen würden.

Die DI. A. B. GmbH habe im Jahr 2001, wie in den vorangegangenen Jahren und danach, nicht un wesentliche, körperschaftsteuerpflichtige Erträge erzielt, dies zumeist mit ausländischen Partnern.

Es entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Ausländer gerne nach K. kommen und hier auch einige Tage verbringen. Das gelte auch für auswärtige Partner der DI. A. B. GmbH und deren handelnde Personen.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren gehe es somit nicht um eine Neuauflage des unter der Stabführung Drs. H. klar verlorenen Kündigungsprozesses zwischen physischen Personen, sondern darum, ob man auswärtigen Personen ein aus den 30er Jahren stammendes Badezimmer zur Retablierung zumuten könne, dies insbesondere dann, wenn nicht unerhebliche Zahlungen an die Bw. zu erfolgen hatten und haben.

Es entspreche der Erfahrung des täglichen Lebens, dass DI. D. B. seinen Wasch- und Badebedarf im Badezimmer der Wohnung in K. 17. A-Straße 9 top 8 jederzeit decken habe können, weshalb die „etwaige“ private Benützung in der A-Gasse zu Wochenenden wohl kaum eine ausreichende Begründung dafür sein könne, das aus den 30er Jahren stammende Badezimmer zu renovieren.

Ausschließlich die geschäftliche Verwendung zu Gunsten der Kunden der DI. A. B. GmbH rechtfertige eine derartige Investition. Die Zuweisung einer derartigen Investition in den Privatbereich sei rechtlich unzulässig, weil wirtschaftlich abwegig.

Das Abgabenrecht sei deshalb so hervorragend, weil es auf die tatsächlichen Sachverhalte einzugehen habe und nicht an Bezeichnungsfragen oder Unplausiblem zu messen sei.

Die wirtschaftliche Notwendigkeit zu Gunsten der Kunden der DI. A. B. GmbH, eine zeitgemäße Wasch- und Badegelegenheit zu schaffen, sei plausibel und das sei der

Beweggrund für die Renovierung gewesen und keineswegs die nicht aufgegangenen, etwaigen Hoffnungen der Eltern B. in Bezug auf ihren, bereits damals viel im Ausland befindlichen Sohn.

Die Berufung werde somit vollinhaltlich aufrecht erhalten, einmal mehr werde darauf hingewiesen, dass der em. Rechtsanwalt Dr. W. Bevollmächtiger sowohl der in Rede stehenden GmbH, als auch des DI. A. B. sei.

Dass DI. D. B. seine „Freundin des Jahres 2001“ im Jahr 2007 geheiratet habe und mit dieser, seiner Frau das Zentrum seines Lebensinteresses in Kanada habe, sei für seine Eltern schmerzlich hinzunehmen, aber Faktum.

Sicher habe DI. D. B. im Jahr 2001 öfter in verschiedenen Hotels genächtigt als in der „Stammburg“, weshalb kein Mensch auf die Idee käme, Hotel- Badezimmerrenovierungen dem Privatbereich des DI. D. B. zuzuordnen.

Abschließend wertete der steuerliche Vertreter die Anrufung des Verwaltungsgerichtshofes für den Fall, der UFS sollte der unrichtigen wirtschaftlichen Zuordnung der Betriebsprüfung folgen, als unverzichtbar bzw. verwies im Nachsatz darauf, dass die Zustell- und Kündigungsadresse der physischen Person DI. A. B. XXXX K., A-Straße 9/II/8-9 gewesen sei und sei, und stellte die rhetorische Frage (nach dem Grund dafür), warum diese objektiv richtige Adresse im Vorhalt nicht erwähnt werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 115 BAO lautet:

„(1)	Die Abgabenbehörden haben die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.
(2)	...
(3)	Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.
(4)	...“

§ 119 BAO lautet:

„(1)	Die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände sind vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.
(2)	Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für

	die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.“
--	---

Gemäß § 166 BAO kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist.

Nach § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörden, abgesehen von offenkundigen Tatsachen und von solchen, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. November 2004, 2002/15/0020) hat dabei die belangte Behörde bei mehreren Möglichkeiten diese gegeneinander abzuwägen und zu begründen, warum sie ihrer Feststellung jene Möglichkeit zu Grunde legt, die sie für wahrscheinlicher hält als die andere (siehe das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Februar 2002, 98/14/0213). Dass dabei Zweifel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit auszuschließen wären, ist nicht erforderlich.

Ritz, BAO³, Tz 8 zu § 167 BAO, zufolge genügt es nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. April 1996, 95/16/0244; 19. Februar 2002, 98/14/0213; 9. September 2004, 99/15/0250). Die Abgabenbehörde muss, wenn die Partei eine für sie nachteilige Tatsache bestreitet, den Bestand dieser Tatsache nicht „im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 23. Februar 1994, 92/15/01159).

a) Körperschaftsteuer

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 und 3 KStG 1988 BGBI. Nr. 401/1988 zuletzt geändert durch BGBI. Nr. 201/ 1996 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988, die nicht schon unter § 8 Abs. 2 fallen, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind, bzw.

Repräsentationsaufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

„1.	<i>Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.</i>
2.a)	<i>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.</i>
b)	<i>Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.</i>
c)	...
d)	<i>Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.</i>
e)	...
3.	<i>Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden. Für Steuerpflichtige, die Ausfuhrumsätze tätigen, kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung Durchschnittssätze für abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festsetzen, soweit für die Ausfuhrumsätze das inländische Besteuerungsrecht auf dem Gebiet der Einkommensteuer nicht eingeschränkt ist. Als Ausfuhrumsätze gelten Leistungen an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994), wenn es sich überdies um Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994, innergemeinschaftliche Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des Artikels 7 des Umsatzsteuergesetzes</i>

	1994 oder um Leistungen im Ausland handelt.
4.	..."

Ein „Büro“ ist ein Raum, in dem vorwiegend Verwaltungstätigkeiten wie Schreiben, Lesen, Rechnen und Besprechen ausgeübt werden. Mit dem Begriff „Wohnung“ wird eine Anzahl von Räumen innerhalb eines (in der Regel festen) Gebäudes bezeichnet, die zu Wohnzwecken dienen und die selbständige Lebensführung ermöglichen.

Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine betriebliche Veranlassung ist zu bejahen, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind. Im Gegensatz zu den Betriebsausgaben stehen die Aufwendungen für die private Lebensführung, also insbesondere für den Privathaushalt und für den Unterhalt der Familienangehörigen. Da diese Aufwendungen grundsätzlich nicht abziehbar sind, können Ausgaben für Ernährung, Kleidung, Hobby und Wohnung in der Regel nicht abgezogen werden.

Die in Rede stehende Wohnung ist nicht nur mit einem WC-Raum, sondern auch mit einem Badezimmer ausgestattet. Was die auf das Badezimmer entfallenden Kosten betrifft, wurden die Leistungen der Bw. betreffend „Umbau des Büros (Badezimmer)“ in der mit 10. Juli 2001 datierten Rechnung der Fa. A&F K. A. U. wie folgt in folgende Positionen gegliedert dargestellt:

- „1. Stemmarbeiten - abtragen Wand-Bodenfliesen und Beseitigung des Schuttes
- 2. Herstellen der Elektroarbeiten nach Plan
- 3. Mauern von zwei Duschwänden
- 4: Einziehen neuer Decke
- 5. Spachteln und Malen Wände und Decke
- 6. Anschließen von WC, Brausetasche und Waschtisch
- 7. Herstellen und Liefern einer Waschtischplatte (weiß satin)
- 8. Verfliesen nach Plan
- 9. Umschlagen der Tür
- 10. Lackieren der Tür und des Fensterstocks
- 11. Lieferung und Montage vom Spiegel“

In der mit 8. September 2005 datierten Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2001 beschrieb der emeritierte Rechtsanwalt Dr. W. als Vertreter der Bw. die ausschließlich geschäftlichen Gründe als Ursache für die Renovierung und Neueinrichtung des Badezimmers im Jahr 2001 wie folgt: „**Selbstverständlich verwendete zunehmend die geprüfte Gesellschaft auch, und zwar ausschließlich, die restlichen Teile des Objekts ..., in welchem ... ein jahrzehntealtes Badezimmer bestand. Wie aus den Prüfungsunterlagen ersichtlich ist, geht es bei jedem einzelnen Geschäft, das die geprüfte Gesellschaft als Pächterin betreibt und vermittelt, um „Millionenaufträge“. Es ist bei Aufträgen in diesem Umfang den besuchenden**

Vertragspartnern schlechterdings nicht zuzumuten, in einem etwa sechzig Jahre alten Badezimmer die adäquate Körperpflege zu betreiben.“

Diese Beschreibung stand mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch, weil ein Badezimmer das Zimmer einer Wohnung oder eines Wohnhauses ist, in dem sich Personen baden oder duschen können. Dies kann sowohl aus hygienischen Gründen, als auch zur Erholung geschehen. Normales Inventar in einem Badezimmer sind eine Badewanne und/oder eine Dusche und ein Waschbecken sowie Seifen, Bürsten, Handtücher und Armaturen. Die Dusche ist ein Bestandteil eines typischen modernen Badezimmers. Sie erlaubt zur schnellen, vollständigen Körperpflege die "Beregnung" mit kaltem oder warmem Wasser.

Die Tatsache, dass das Bestandobjekt von DI. A. und DI D. B. samt Freundin im Streitjahr 2001 für Wohnzwecke genutzt worden war, war dem Akt zum Verfahren vor dem Bezirksgericht Döbling, GZ 4 C 9999/03p zu entnehmen, weil einerseits den dort ersichtlichen Einwendungen gegen die Aufkündigung vom 28. August 2003 zufolge das aufgekündigte Objekt gemeinsam von Vater und Sohn für Wohnzwecke genutzt wurde, andererseits die protokollierte Zeugenaussage des DI. D. B. vom 9. Dezember 2003 lautete:

„1999 habe ich meine Bürotätigkeit aufgenommen. Seit Beginn der Berufstätigkeit arbeite ich an einem Projekt in Stuttgart. Ich fliege also am Montag oder Dienstag nach Stuttgart und komme am Donnerstag oder Freitag wieder zurück. 1999 oder 2000... ist die Freundin schon sukzessive zu mir gezogen. Unter der Woche wohnt meine Freundin also mit meinem Vater zusammen. Die Wochenenden verbringt sie mit mir in der Wohnung. Daran hat sich bis heute nichts geändert.“

Dafür, dass das in Rede stehende Bestandobjekt zwar auch von DI. A. B., jedoch vorrangig von DI. D. B. samt dessen Freundin im Streitjahr genutzt wurde, sprach die protokollierte Aussage des Zeugen DI. A. B. vom 9. Dezember 2003 (*„Seit 1991 wohnt mein Sohn bei mir in der A-Gasse. Seit drei oder vier Jahren lebt auch die Freundin meines Sohnes bei uns. Unter der Woche geht die Lebensgefährtin meines Sohnes regelmäßig am Morgen aus dem Haus und kommt abends wieder. Mein Sohn hat keine andere Wohnmöglichkeit.“*) in Verbindung mit dem auf DI. A. B. Bezug habenden Vorbringen in der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid (vgl. auch Stellungnahme der Außenprüferin [zur Berufung] vom 13. Februar 2005), Hauptmieter der in Rede stehenden Wohnung in der A-Gasse zu sein und mit seiner Frau samt Kindern an der in Rede stehenden Adresse in der A-Straße gelebt zu haben.

Aus dem Lageplan für das in Rede stehende Objekt in der A-Gasse war zu ersehen, dass das Mietobjekt teils privat, teils für Bürozwecke genutzt wurde. Die im Flur befindliche Tür teilt die Wohnung in zwei Sphären, von denen die eine das einzige Badezimmer der Wohnung samt zwei Privaträumen umfasst. Wurde das in Rede stehende „Büro Bad“ in einem Raum von

6,70 m² errichtet, der sich zwischen einem Privatzimmer (14,70 m²) und einem für berufliche Zwecke bestimmten Ablageraum (10 m²) befindet, so war das Badezimmer lagebedingt der Privatsphäre zuzuordnen. Da die Bestandgeberin die Wohnung nur zur Nutzung für Wohnzwecke in Bestand gegeben hatte, war die betriebliche Zweckbestimmung des Badezimmers nach außen hin nicht ersichtlich. Deckte der Bestand einer zweiten Toilette in der Wohnung die Kundenbedürfnisse ab, so wäre es an der Bw. gelegen gewesen, die betriebliche Veranlassung der Umbaukosten des Badezimmers nachzuweisen.

Mit der Behauptung, den Vertragspartnern sei die Ausübung der adäquaten Körperpflege in einem ca. 60 Jahre alten Badezimmer nicht zumutbar, lagen ungewöhnliche Verhältnisse vor, die nur die Abgabepflichtige aufklären konnte. War infolge solcher Verhältnisse die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht in dem Maße höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer waren, bestand somit eine erhöhte Mitwirkungspflicht, eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht, weil die Wohnung die Privatsphäre einer Person, also jener Bereich ist, der nicht öffentlich ist, in dem nicht im Auftrag eines Unternehmens, Behörde oder ähnliches gehandelt wird, sondern der nur die eigene Person angeht; mit Wohnungen soll Menschen ein räumlicher Bereich verbleiben, in dem sie sich frei und ungezwungen verhalten können, ohne befürchten zu müssen, dass Dritte von seinem Verhalten Kenntnis erlangen oder ihn sogar beobachten bzw. abhören können.

Obwohl die Bw. in allen Phasen des Abgaben-/Berufungsverfahrens steuerlich vertreten gewesen war, war die Verletzung der sie treffenden Beweisvorsorgepflicht beispielsweise aus dem Inhalt des nachfolgend zitierten 2. Absatzes auf der Seite 2 des Schreibens des Rechtsanwalts Dr. W. vom 28. Dezember 2007, demzufolge das in Rede stehende Bestandobjekt bei gegenseitigem Generalvergleich zum 31. Dezember 2007 einvernehmlich aufgelöst worden war, abzuleiten:

„Sämtliche etwaige gegenseitige Forderungen sind erledigt. ... Fr. T. hat keinerlei weitere Zahlungen, etwa für das neu eingerichtete Badezimmer nach § 10 MRG zu leisten, hat aber auch keinerlei Nachforderungen aus dem existent gewesenen Bestandverhältnis zu erheben.“

Das im Vergleich angesprochene Mietrechtsgesetz ist ein Bundesgesetz, das dem § 1 Abs. 1 MRG, BGBI. Nr. 520/1981 zuletzt geändert durch BGBI. I Nr. 124/2006, zufolge für die Miete von **Wohnungen, einzelnen Wohnungsteilen oder Geschäftsräumlichkeiten aller Art** (wie im besonderen von Geschäftsräumen, Magazinen, Werkstätten, Arbeitsräumen, Amts- oder Kanzleiräumen) samt den etwa mitgemieteten (§ 1091 ABGB) Haus- oder Grundflächen (wie im besonderen von Hausgärten, Abstell-, Lade- oder Parkflächen) und für die genossenschaftlichen Nutzungsverträge über derartige Objekte (im folgenden Mietgegenstände genannt) gilt; in diesem Bundesgesetz wird unter Mietvertrag auch der

genossenschaftliche Nutzungsvertrag, unter Mietzins auch das auf Grund eines genossenschaftlichen Nutzungsvertrages zu bezahlende Nutzungsentgelt verstanden. § 10 Abs. 1, 1. Satz MRG bestimmt, dass der **Hauptmieter einer Wohnung**, der in den letzten zwanzig Jahren vor der Beendigung des Mietverhältnisses in der gemieteten Wohnung Aufwendungen zur wesentlichen Verbesserung (§ 9) gemacht hat, die über seine Mietdauer hinaus wirksam und von Nutzen sind, oder der solche Aufwendungen dem Vormieter oder dem Vermieter abgegolten hat (Abs. 6 erster und zweiter Satz), bei der Beendigung des Mietverhältnisses Anspruch auf Ersatz dieser Aufwendungen vermindert um eine jährliche Abschreibung hat. Dass weitergehende Ansprüche nach den §§ 1097, 1036, 1037 ABGB hierdurch unberührt bleiben, ist dem Text des § 10 Abs. 8 MRG zu entnehmen.

§ 10 MRG normiert den Ersatz von Aufwendungen auf eine Wohnung und ist daher nicht auf Geschäftsräumlichkeiten, Mietobjekten nach § 1 Abs. 4 MRG sowie auf Untermieten anwendbar. Die *Bezugnahme der in Rede stehenden Kosten auf § 10 MRG in der Vergleichsvereinbarung, derzufolge Fr. T. keinerlei weitere Zahlungen, etwa für das neu eingerichtete Badezimmer nach § 10 MRG zu leisten hatte, sprach gegen die Wahrscheinlichkeit des Bestands eines unmittelbaren, nach außen hin ersichtlichen Zusammenhangs der Kosten für das in Rede stehende Badezimmer zu einer ausschließlich betrieblichen Nutzung des Badezimmers.*

Das für Fr. T. bestimmte Schreiben des DI. B. vom 30. März 2007 betreffend einvernehmliche Beendigung des Mietverhältnisses an dem in Rede stehenden Bestandobjekt enthielt den Stempelabdruck des Rechtsanwalts Dr. E. W. samt Angabe der Büroadresse und Telefonnummern. Das bereits oben zitierte Schreiben vom 28. Dezember 2007 wurde von Dr. W. verfasst und an die Hausverwaltung und Realitätenvermittlung Dr. H. adressiert. Aufgrund dieser beiden Schreiben hatte der Unabhängige Finanzsenat daher davon auszugehen, dass dem rechtsfreundlichen Vertreter im aktuellen Berufungsverfahren der Verzicht der Bw. auf Zahlungen für das neu eingerichtete Badezimmer nach dem Zivilrecht bekannt gewesen war. Da die Steuererklärungen für das Streitjahr von der A-GmbH erstellt worden war und die Bw. im Betriebsprüfungsverfahren von Steuerberater Z. bzw. im Berufungsverfahren vom emeritierten Rechtsanwalt Dr. W. vertreten gewesen war, war der beratungsbedingte Bestand von zumindest rudimentären Kenntnissen des Geschäftsführers der Bw. auf dem Gebiet des Abgabenrechts anzunehmen. Anstatt rechtzeitig für Beweismittel, die den Verzicht auf Ersatzansprüche betreffend die Kosten für das in Rede stehende Badezimmer nach den §§ 1097, 1036, 1037 ABGB im Sinn des Berufungsbegehrens dokumentieren und mit diesen ein Zusammenhang der in Rede stehenden Kosten mit der betrieblichen Sphäre zumindest auf der zwischen Bestandgeber/ Bestandnehmer bestehenden Verrechnungsebene glaubhaft gemacht werden könnte, Vorsorge zu treffen, verzichtete die Bw. auf den Ersatz von den in

Rede stehenden Kosten gemäß genau jener Norm des Mietrechtsgesetzes, die den Ersatz von Aufwendungen auf eine Wohnung (!) beschränkt. Damit fehlte ein Indiz für die betriebliche Veranlassung der Kosten für das Badezimmer einer Wohnung, die von drei Personen für Wohnzwecke benutzt wurde, obwohl die Bw. in abgabenrechtlichen Angelegenheiten in jeder Phase des Abgaben-/ Außenprüfungs-/Berufungsverfahrens vertreten gewesen war.

Die Undurchsichtigkeit des DI. A. B. in seinem Verhalten als Hauptmieter nach den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes wird durch die Erklärung des emeritierten Rechtsanwalts Dr. W. vom 20. Oktober 2008, eine Anzeige über die Änderung des Verwendungszwecks sei nicht erfolgt und hätte zu einer Mietzinserhöhung geführt, verdeutlicht, wenn § 12 MRG in der Fassung des BGBI. Nr. 520/1981 zuletzt geändert durch BGBI. Nr. 800/1993 die Abtretung des Mietrechts wie folgt regelt:

„(1)	<p>Der Hauptmieter einer Wohnung, der die Wohnung verlässt, darf seine Hauptmietrechte an der Wohnung seinem Ehegatten oder Verwandten in gerader Linie einschließlich der Wahlkinder oder Geschwister abtreten, falls der Ehegatte oder die Verwandten in gerader Linie einschließlich der Wahlkinder mindestens die letzten zwei Jahre, die Geschwister mindestens die letzten fünf Jahre mit dem Hauptmieter im gemeinsamen Haushalt in der Wohnung gewohnt haben. Dem mehrjährigen Aufenthalt in der Wohnung ist es gleichzuhalten, wenn der Angehörige die Wohnung seinerzeit mit dem bisherigen Mieter gemeinsam bezogen hat, beim Ehegatten auch, wenn er seit der Verehelichung, und bei Kindern auch, wenn sie seit ihrer Geburt in der Wohnung gewohnt haben, mag auch ihr Aufenthalt in der Wohnung noch nicht die vorgeschriebene Zeit gedauert haben. Der Eintritt in das Hauptmietrecht nach §§ 87 und 88 des Ehegesetzes wird dadurch nicht berührt.</p>
(2)	<p>Sowohl der bisherige Hauptmieter als auch der Angehörige (die Angehörigen) sind verpflichtet, die Abtretung der Hauptmietrechte dem Vermieter unverzüglich anzugeben. Der Vermieter kann die Rechtsfolgen des durch die Abtretung herbeigeführten Eintritts des (der) Angehörigen in das Hauptmietverhältnis ab dem der Abtretung folgenden Zinstermin geltend machen. Mehrere Angehörige, die in das Hauptmietverhältnis eintreten, sind für den Mietzins zur ungeteilten Hand zahlungspflichtig.</p>

Für den Fall, dass ein Unternehmen veräußert oder verpachtet wird, enthält § 12a MRG BGBI. Nr. 520/1981 zuletzt geändert durch BGBI. Nr. 800/1993 u. a. folgende Anzeigebestimmungen:

„(1)	<p><i>Veräußert der Hauptmieter einer Geschäftsräumlichkeit das von ihm im Mietgegenstand</i></p>
------	---

	<i>betriebene Unternehmen zur Fortführung in diesen Räumen, so tritt der Erwerber des Unternehmens anstelle des bisherigen Hauptmieters in das Hauptmietverhältnis ein. Sowohl der Veräußerer als auch der Erwerber sind verpflichtet, die Unternehmensveräußerung dem Vermieter unverzüglich anzuzeigen. Der Vermieter kann die Rechtsfolgen des durch die Unternehmensveräußerung herbeigeführten Eintritts des Erwerbers in das Hauptmietverhältnis ab dem der Unternehmensveräußerung folgenden Zinstermin geltend machen.</i>
(2)	<i>Ist der bisherige Hauptmietzins niedriger als der angemessene Hauptmietzins nach § 16 Abs. 1, so darf der Vermieter bis spätestens sechs Monate nach Anzeige der Unternehmensveräußerung die Anhebung des Hauptmietzinses bis zu dem nach § 16 Abs. 1 zulässigen Betrag, jedoch unter Berücksichtigung der Art der im Mietgegenstand ausgeübten Geschäftstätigkeit, verlangen. Ändert der neue Hauptmieter in der Folge die Art dieser Geschäftstätigkeit, so darf der Vermieter ab diesem Zeitpunkt den nach § 16 Abs. 1 zulässigen Hauptmietzins ohne Berücksichtigung der Art der Geschäftstätigkeit verlangen</i>
(3)	<i>Ist eine juristische Person oder eine Personengesellschaft des Handelsrechts Hauptmieter einer Geschäftsräumlichkeit und ändern sich in ihr die rechtlichen und wirtschaftlichen Einflussmöglichkeiten entscheidend, wie etwa durch Veräußerung der Mehrheit der Anteile an einer Gesellschaft, so ist Abs. 2 anzuwenden, auch wenn die entscheidende Änderung nicht auf einmal geschieht. Die vertretungsbefugten Organe der juristischen Person oder Personengesellschaft des Handelsrechts sind verpflichtet, solche Änderungen der rechtlichen und wirtschaftlichen Einflussmöglichkeiten dem Vermieter unverzüglich anzuzeigen. Besteht bei Überlegung aller Umstände kein vernünftiger Grund, daran zu zweifeln, dass ein Rechtsgeschäft zur Umgehung des dem Vermieter zustehenden Rechtes auf Anhebung des Hauptmietzinses geschlossen wurde, so obliegt es dem Hauptmieter, das Fehlen der Umgehungsabsicht zu beweisen.</i>
(4)	<i>Die Anhebung ist entsprechend der Anhebungsregel des § 46 a Abs. 2 vorzunehmen, wenn der neue Hauptmieter im Zeitpunkt des Eintritts gesetzlicher Erbe des bisherigen Hauptmieters wäre oder ist.</i>
(5)	<i>Der Hauptmieter einer Geschäftsräumlichkeit darf das von ihm im Mietgegenstand betriebene Unternehmen ohne Rücksicht auf entgegenstehende Vereinbarungen verpachten. Sowohl der Hauptmieter als auch der Pächter sind verpflichtet, die Verpachtung unter Angabe der dafür vorgesehenen Dauer dem Vermieter unverzüglich anzuzeigen. Der Vermieter kann die Rechtsfolgen der Verpachtung ab dem der Verpachtung folgenden Zinstermin geltend machen. Ist der bisherige Hauptmietzins</i>

	<i>niedriger als der angemessene Hauptmietzins nach § 16 Abs. 1, so darf der Vermieter für die Dauer der Verpachtung die Anhebung des Hauptmietzinses bis zu dem nach § 16 Abs. 1 zulässigen Betrag, jedoch unter Berücksichtigung der Art der im Mietgegenstand ausgeübten Geschäftstätigkeit, verlangen. Ändert der Pächter in der Folge die Art dieser Geschäftstätigkeit, so darf der Vermieter ab diesem Zeitpunkt den nach § 16 Abs. 1 zulässigen Hauptmietzins ohne Berücksichtigung der Art der Geschäftstätigkeit verlangen.</i>
(6)	..."

Als Motiv für die Verletzung der Anzeigepflicht war aus den Ausführungen des rechtsfreundlichen Vertreters „*die Hoffnung, dass der Sohn und Mitgesellschafter der Firma sein Auslandsengagement beenden könnte; gedacht war, dass er die Wohnung so wie der Großvater tatsächlich gemischt nutzen wird*“ zu deuten.

Abgesehen davon, dass das Bestandverhältnis unter gegenseitigen Forderungsverzicht mit 31. Dezember 2007 gelöst wurde, womit gegen die Bestandgeberin gerichtete Schädigungshandlungen der Bw. für die Zukunft denkunmöglich wurden, war vom Motiv für diese Unterlassungshandlung auf die vorrangige Zweckbestimmung der Wohnung für Wohnzwecke zu schließen, zumal die Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes in Verbindung mit jenen des Umsatzsteuergesetzes bzw. des Finanzstrafgesetzes unterschiedliche Folgen an die Vermietung von Wohnungen und zur Berufsausübung verwendeten Räumen knüpft. Für den Fall, dass der Bestandgegenstand teils als Wohnung, teils als Büro verwendet wird, sind auch die zur Berufsausübung verwendeten Räume nach dem Zivilrecht als Wohnraum und nicht als Geschäftsräumlichkeiten anzusehen, weil sich in solchen Fällen das Wohnbedürfnis und der geschäftsorientierte Bestandzweck im Zweifel die Waage halten (vgl. siehe MietSlg 42.318). Wird ein Bestandobjekt (überwiegend) für Wohnzwecke genutzt, so hat die Bestandgeberin gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 a UStG 1994 den ermäßigten Steuersatz auf die Bestandzinse für das Mietobjekt in Anwendung zu bringen.

Wäre das Bestandobjekt laut den Angaben des rechtsfreundlichen Vertreters tatsächlich ausschließlich für Geschäftszwecke genutzt worden, so wäre die Bestandgeberin - bei Kenntnis des vom rechtsfreundlichen Vertreter dem Unabhängigen Finanzsenat am 20. Oktober 2008 behaupteten Sachverhalts - gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 dazu verpflichtet gewesen, den Normalsteuersatz auf den Mietzins in Anwendung zu bringen, sowie zur Anhebung des Mietzinses berechtigt gewesen. Da DI. A. B. als Hauptmieter die Zinsanhebung vermeiden wollte und die in Rede stehende Wohnung die einzige Wohnmöglichkeit für DI. D. B. im Streitjahr 2001 geboten hatte, war die Annahme im hohen Maß wahrscheinlich, dass DI. A. und DI. D. B. das Bestandobjekt auch für Wohnzwecke genutzt hatten, um eine

Zinsanhebung samt Anwendung des Normalsteuersatzes auf den Bestandzins, in eventu eine Aufkündigung des Bestandverhältnisses, jeweils (nicht nur) im Streitjahr zu umgehen. Wäre die Wohnung tatsächlich im Streitjahr ausschließlich für geschäftliche Zwecke genutzt worden, so hätte die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Wohnung das Risiko der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens bewirkt, in dessen Rahmen die Finanzstrafbehörde der Bestandgeberin den vom rechtsfreundlichen Vertreter behaupteten Sachverhalt vorzuhalten gehabt hätte.

Jenes Sachverhaltselement, das der rechtsfreundliche Vertreter dem Unabhängigen Finanzsenat am 20. Oktober 2008 zu Protokoll gegeben hatte, - die ausschließliche Nutzung der Wohnung für geschäftliche Zwecke - wurde vom Geschäftsführer der Bw. weder der Bestandgeberin, noch dem Gericht im Verfahren, GZ 4 C 9999/03, angezeigt, sondern erst zu einem nach der Beendigung des Bestandverhältnisses gelegenen Zeitpunkt thematisiert, zu dem die Bw. mit mietrechtlichen Folgewirkungen aus dem Bestandverhältnis, die für die Bw. finanziell von Nachteil gewesen wären, nicht mehr rechnen musste. Aufgrund des Widerspruchs des Aussagekerns des Sachverhaltselements mit dem Motiv für die Verletzung der die Bestandnehmerin treffenden Anzeigepflicht nach § 12 MRG war von einer Nutzung der Wohnung (auch) für Privatzwecke von Vater und Sohn B. auszugehen.

Es mag dahingestellt bleiben, ob der zwischen DI A. und C. B. als Bestandgeber und der Bw. als Bestandnehmerin abgeschlossene Vertrag vom 1. Mai 2003 betreffend Vermietung der Top Nr. 10 in K. ==., A-Straße 9 für drei Jahre zur Verwendung für Bürozwecke den Kriterien der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen entspricht; zumindest war der Zeitpunkt dieses Vertragsabschlusses ein Indiz für die Aufgabe der bisherigen Sitzadresse der GmbH zum damaligen Zeitpunkt. Für den Fortbestand der GmbH an der nunmehrigen Adresse sprach das Schreiben der Bw. vom 3. Dezember 2008, wo die aktuelle Geschäftssadresse der Bw. mit Anschrift XXXX K., A-Straße 9 und die Zustelladresse der physischen Person DI. A. B. mit XXXX K., A-Straße 9/II/8 - 9, genannt wurde.

Aufgrund der obigen Ausführungen sprach für die Wertung der auf das Badezimmer entfallenden Kosten als der Privatsphäre des DI. A. B. zuzurechnende Stranded Investment Costs vor allem das Verhalten des DI. D. B., das von seinem Interesse an beruflichen Tätigkeiten im Ausland gekennzeichnet war. Als Beweis dafür sei die im bezirksgerichtlichen Verfahren am 9. Dezember 2003 protokollierte Ankündigung des als Zeugen einvernommenen Sohns des Bw., ab nächsten Jahr beruflich in Kanada zu sein, genannt, die durch die Ausführung im Schreiben der Bw. vom 3. Dezember 2008, der zufolge DI. D. B. mit seiner Frau - der „Freundin des Jahres 2001“ - das Zentrum seines Lebensinteresses in Kanada habe, bestätigt wurde.

Für das Interesse des DI. A. B., die Wohnung für Wohnbedürfnisse des Sohnes in Bestand zu halten, sprach einerseits die am 9. Dezember 2003 protokollierte Aussage des Zeugen DI. A. B. in dem in Rede stehenden Bezirksgerichtlichen Verfahren - „*Mein Sohn hat keine andere Wohnmöglichkeit*“ -, andererseits jene Ausführungen des rechtsfreundlichen Vertreters vom 20. Oktober 2008, nach denen die „*Wohnung solange in Bestand war, weil die Hoffnung gegeben war, dass DI. D. B. sein Auslandsengagement beenden könnte; gedacht war, dass er die Wohnung so wie der Großvater tatsächlich gemischt nutzen wird; dieser Fall ist aber nie eingetreten*“.

Aufgrund des offensichtlichen Wegfalls des Wohnbedarfs des Sohns von DI. B. an der in Rede stehenden Adresse in der A-Gasse, der aus den letztzitierten Aussagen von DI. A. B. vom 9. Dezember 2003 und des rechtsfreundlichen Vertreters vom 20. Oktober 2008 zu deuten war, in Verbindung mit der einvernehmlichen Auflösung des Bestandverhältnisses in K. ---, A-Gasse 32, im Jahr 2007 standen die emotionalen Ausführungen im Schreiben der Geschäftsführerin der Bw. vom 3. Dezember 2008 „*Hätte DI. A. B. gerne gesehen, wenn DI. D. B. in K. in die Fußstapfen seines Großvaters und Vaters getreten wäre, in der „Stammburg“ gewohnt und das gewerblich-technische Büro weiter betrieben hätte*“ in einem unauflösbar Widerspruch mit der Annahme, die Kosten für das Badezimmer wären ausschließlich betrieblich veranlasst.

Zu den in der Niederschrift vom 20. Oktober 2008 protokollierten Ausführungen des emeritierten Rechtsanwalts Dr. W. sei, soweit sie einen Bezug zum Streitjahr erkennen ließen, bemerkt:

Die Behauptung des steuerlichen Vertreters, das in Rede stehende Objekt sei zumindest seit 2000 ausschließlich betrieblich genutzt worden, widersprach den oben zitierten, am 9. Dezember 2003 protokollierten Aussagen der beiden Zeugen DI. A. und D. B., denen zufolge die Wohnung auch für Wohnzwecke genutzt wurde. Damit ging auch der an den steuerlichen Vertreter adressierte Vorwurf des Dr. W., der steuerliche Vertreter hätte das Aufteilungsverhältnis nicht geändert, obwohl ausschließlich betriebliche/ geschäftliche Nutzung in dem in Rede stehenden Objekt gegeben gewesen sei, ins Leere (vgl. Niederschrift des UFS vom 20. Oktober 2008). Wurde die Wohnung teils privat, teils betrieblich genutzt, so waren die Ausführungen des Dr. W. zur Miete samt Betriebskosten im Beisein des Gesellschafters DI. A. B. vor dem Referenten des Unabhängigen Finanzsenats am 20. Oktober 2008 unglaublich.

Der von Dr. W. zu Protokoll gegebene Gedanke für die in Rechnung gestellten Arbeiten, demzufolge sich die Kunden die Hände waschen könnten, „*die Kunden kommen nach Wien - sind verschwitzt und verdreckt - und wollen sich gern retablieren. Die Kunden haben sich geduscht.*“ schließt eine Privatnutzung des Badezimmers nicht aus. Da DI. A. B. nicht nur im

Streitjahr daran gedacht hatte, dass DI. D. B. die Wohnung so wie der Großvater tatsächlich gemischt nutzen werde (zum Beweis dafür sei auf die oben zitierte Niederschrift des Unabhängigen Finanzsenats vom 20. Oktober 2008 verwiesen), war die Annahme, die auf das Badezimmer entfallenden Ausgaben seien privat veranlasst, im höchsten Maß wahrscheinlich. Selbst wenn die auf das Badezimmer entfallenden Kosten zur Förderung der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgt sind, waren sie als Ausgaben für die Lebensführung gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig.

b) Umsatzsteuer

Gemäß § 12 Abs. 1 Ziffer 1 UStG 1994 kann der Unternehmer 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, als Vorsteuerbeträge abziehen. § 12 Abs. 2 Ziffer 2 lit. a leg. cit. zufolge 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, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Gemäß § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20 % der Bemessungsgrundlage (§§ 4 und 5). Im Fall der Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Lieferung von Wärme, ermäßigt sich die Steuer gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 a UStG 1994 auf 10 %. Der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme der Außenprüferin vom 13. Februar 2006 zufolge ist die in Rede stehende Wohnung in der A-Gasse lt. Mietvertrag nur für Wohnzwecke gewidmet, weshalb der Bestandgeber die Miete für das Streitjahr nicht mit dem Normalsteuersatz von 20 % USt zu versteuern hatte. Sind die auf das Badezimmer entfallenden Kosten Ausgaben für die Lebensführung gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988, so war die in der Rechnung ausgewiesene Steuer gem. § 12 Abs. 2 Ziffer 2 lit. a leg. cit. nicht als Vorsteuer abzugsfähig. Es war daher die Berufung auch im gegenständlichen Berufungspunkt als unbegründet abzuweisen.

c) Kapitalertragsteuer

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 ist es für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 17. Oktober 2007, 2006/13/0069, sind verdeckte (Gewinn)Ausschüttungen Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form außer der

Dividende oder sonstigen offenen Gewinnverteilung, gleichviel unter welcher Bezeichnung gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde (vgl. für viele etwa das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 3. Juli 1991, 90/14/0221, Slg. Nr. 6617/F).

Diese Ursache ist an Hand eines Fremdvergleiches zu ermitteln, wobei es nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes das zwischen dem Gesellschafter und einer Kapitalgesellschaft durch die gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen gegebene Naheverhältnis gebietet, behauptete Vereinbarungen zwischen diesen Personen an jenen Kriterien zu messen, die für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die jeweilige Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Der Grund für diese Anforderungen liegt darin, dass das zwischen Angehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessensgegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss (z.B. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 21. Juni 2007, 2006/15/0043). Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (z.B. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. April 2007, 2004/13/0025).

Die Anwendung dieser Grundsätze war im vorliegenden Fall deshalb angebracht, weil angesichts der gesellschaftsrechtlichen und familiären Verbundenheit der handelnden Personen, der von DI. A. B. als Hauptmieter initiierten Neuerrichtung eines Badezimmers und der nachfolgenden Überlassung der Wohnung für Wohnzwecke seines Kindes die Annahme nahe lag, dass für den Umbau private Beweggründe, nämlich die Wohnversorgung seines Kindes ausschlaggebend gewesen waren.

Dies umso mehr, als DI. A. B. im Streitjahr an der in Rede stehenden Adresse im ==. K.er Sprengel wohnhaft war und DI. D. B. im Ausland beruflich tätig war, weshalb die Beteuerung der Bw., „*Der Gedanke war, dass die Kunden sich die Hände waschen können; die Kunden kommen nach Wien - sind verschwitzt und verdreckt - und wollen sich gern retablieren. Die Kunden haben sich geduscht.*“ wenig plausibel war und die Glaubwürdigkeit der Behauptungen des Bw nicht hob.

Seitens der Außenprüferin wurde die Kapitalertragsteuer-Abfuhrdifferenz in Höhe von € 5.743,39 für das Jahr 2001 wie folgt ermittelt:

	Bad	291.123,00 S	
	Provision	25.000,00 S	
Verdeckte Gewinnausschüttung		316.123,00 S	316.123,00 S
			22.973,55 €
	25% KEst		5.743,39 €

Für die Abänderung des angefochtenen Bescheides zuungunsten der Bw. war entscheidend, dass die verdeckte Gewinnausschüttung, was die auf das Badezimmer entfallenden Kosten betrifft, von den Nettokosten und daher nicht von den Bruttokosten berechnet wurde. Das gleiche galt für eine von der Bw. an den geschäftsführenden Gesellschafter DI. A. B. im Jahr 2001 bezahlte, mit der Berufung ausdrücklich nicht bekämpfte Vermittlungsprovision von S 25.000 netto, die vom Vermittler falsch als Beratungshonorar bezeichnet wurde. Auch die Kürzung um die darauf anfallende Umsatzsteuer wurde ausdrücklich nicht bekämpft und nicht in Frage gestellt.

I) Badkosten		291.123,00 S	
	+ USt.	58.224,00 S	
Zwischensumme		349.347,00 S	
			+ 25.388,04 €
II) Provision (S 25.000 netto + 20% USt =) S 30.000			+ 2.180,19 €
Verdeckte Gewinnausschüttung neu			27.568,23 €
	25% KEst von 27.568,23 €		6.892,06 €

d) Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung

Auch wenn der steuerliche Vertreter die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt, ändert dies nichts an der Tatsache, dass ein solcher Antrag in der Berufung bzw. in einem Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu stellen gewesen wäre, sodass dieser als einheitlicher Antrag mit der Berufung bzw. als einheitlicher Antrag mit dem Vorlageantrag zu sehen gewesen wäre. Im Postweg eingebrachte Berufungen und ein Antrag auf Durchführung einer Berufungsverhandlung in einem Schreiben, das die Ausführungen zur Berufung gegen das Betriebsprüfungsergebnis bei der Bw. ergänzt, konnten nicht als einheitlicher Antrag im Sinn des § 284 BAO gewertet werden, womit über die Berufung ohne Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung abgesprochen werden konnte. Als Beweis dafür, dass der Partei dennoch Gehör verliehen wurde, sei auf die Niederschrift über das Erörterungstermingespräch vom 20. Oktober 2008 sowie der Vorhalt vom 10. November 2008 verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Februar 2009