



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Kofler, Prok. Bernd Feldkircher und Dr. Ulrike Stadelmann über die Berufungen des Bw, Gde X, S-Straße xx, vertreten durch die WT Steuerberatungsges.m.b.H., Gde X, H-Straße yy, vom 21. August 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch HR Walter Angerer, vom 17. Juli 2009 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2007 nach der am 22. März 2012 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw) ist (Allein-)Gesellschafter und einziger Geschäftsführer der B GmbH (in der Folge kurz: B. GmbH) und bezieht daraus Einkünfte aus selbständiger Arbeit (vgl. dazu entsprechenden Geschäftsführervertrag). Das Unternehmen ist in der Beratung von Unternehmen in der Entwicklung, der Implementierung und dem Controlling von Strategien tätig. Der in Rede stehende Betrieb wurde vormals (vom August 2001 bis Jänner 2006) in Form des nicht protokollierten Einzelunternehmens "Bw Unternehmensberatung" betrieben, welches im Mai 2006 - mit Ausnahme des (zu 29,8% betrieblich genutzten und im Betriebsvermögen befindlichen) Liegenschaftsvermögens (Haus samt Grund S-Str. xx) - gemäß Art. III UmgrStG rückwirkend zum 31. Jänner 2006 zu Buchwerten in die neu gegründete B. GmbH eingebracht wurde (vgl. entsprechenden Firmenbuchauszug bzw. den diesbezüglichen Notariatsakt vom

17. Mai 2006; siehe auch das Raumnutzungs- und Unternehmensentwicklungs-Konzept 2007 bis 2027 der B. GmbH vom August 2009).

Neben seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit erklärte der Bw noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Liegenschaften "S-Str. xx" und "SZ-Str. xy" (früher "SZ-Str. yx) an die B. GmbH.

In dem mit 15. Juli 2009 datierten Bericht über das Ergebnis einer die Jahre 2005 bis 2007 erfassenden abgabenbehördlichen Prüfung (samt Nachschau für 1/2008 - 2/2009) wurden in hier interessierender Hinsicht folgende Feststellungen getroffen (vgl. Tzen 1, 4, 5, 7, 11 und 15 des Prüfungsberichtes samt Anhang):

""Eigenverbrauch Heizmaterial (Tz 1)

Die Eingangsrechnung vom 20. September 2005 der Fa. W GmbH für 5.533 Liter Heizöl in Höhe von netto 3.066,48 € + 20% USt wurde in voller Höhe als Betriebsausgabe geltend gemacht, obwohl das Wohn- und Geschäftsgebäude "S-Str. xx" lediglich zu ca. 30% betrieblich genutzt ist. Es ergeben sich daher folgende Berichtigungen:

	<u>2005</u>
<i>ER 20.9.2005, Fa. W GmbH, Heizöl netto</i>	<i>3.066,48</i>
<i>davon Eigenverbrauch lt. Prüfung in %</i>	<i>70%</i>
<i>Eigenverbrauch Heizmaterial netto 20% lt. Prüfung</i>	<i>2.146,54</i>
<i>Eigenverbrauch Heizmaterial netto 20% bisher</i>	<i>0,00</i>
<i>Mehr-Entgelte netto 20% lt. Prüfung</i>	<i>2.146,54</i>
<i>Mehr-Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Prüfung</i>	<i>2.146,54</i>

Beratungskosten (Tz 4)

Die nachstehend angeführten Kosten betreffen das Wohn- und Geschäftsgrundstück "S-Str. xx" und wurden bisher zur Gänze als Betriebsausgaben mit Vorsteuerabzug geltend gemacht. Da dieses Grundstück lediglich zu ca. 30% betrieblich genutzt ist, ergeben sich folgende Änderungen:

	<u>2005</u>
<i>ER 30.11.05, P GmbH, Raumsondierung</i>	<i>2.036,00</i>
<i>ER 7.12.05, G GmbH, geotechnische Stellungnahme</i>	<i>1.552,50</i>
	<i>3.588,50</i>
<i>davon auszuscheiden lt. Prüfung in %</i>	<i>70%</i>
<i>Mehr-Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Prüfung</i>	<i>2.511,95</i>
<i>Weniger-Vorsteuer lt. Prüfung (20% von 2.511,95 €)</i>	<i>502,39</i>

Nichtabzugsfähige Aufwendungen gem. § 20 EStG (Tz 5)

Die nachstehend angeführten Kosten, die jeweils als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, sind der Privatsphäre zuzuordnen und daher gem. § 20 EStG auszuscheiden:

	<u>2005</u>	<u>2006</u>
<i>ER 15.3.2005, R. GmbH, Bewertungsgutachten, netto 20%</i>		<i>623,40</i>

ER 2.8.2005, BA, Skulptur "Z" (ohne USt)	110,00	
ER 29.11.05, Foto Ö, Fernglas "Leica Ultravid", netto 20%	390,00	
ER 14.12.2005, Hotel Rk, 10er-Block für Sauna (ohne USt)	220,00	
ER 23.12.2005, E GmbH & Co KEG, Apple iPod, netto 20%	390,00	
ER 27.12.2005, E GmbH & Co KEG, Zubehör zu iPod, netto 20%	85,83	
		195,13
ER 12.1.2006, J & Co, Sat-Receiver "Hirschmann", netto 20%		
Mehr-Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Prüfung	1.819,23	195,13
Weniger-Vorsteuer lt. Prüfung	297,85	39,03

Naturalbezug Dienstwohnung (Tz 11)

Da die Vermietung der Grundstücke 'S-Str. xx' und 'SZ-Str. yx' vom Bw an die B. GmbH sowie die Zurverfügungstellung als Dienstwohnung insoweit nicht anerkannt wird, als diese Grundstücke den Wohnzwecken der Familie des Abgabepflichtigen dienen (siehe Tz 15), ist der bisher angesetzte Naturalbezug auszuscheiden. Es ergeben sich daher folgende Berichtigungen:

	<u>2006</u>	<u>2007</u>
Naturalbezug Dienstwohnung bisher	8.248,28	20.864,66
Naturalbezug Dienstwohnung lt. Prüfung	0,00	0,00
Weniger-Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Prüfung	8.248,28	20.864,66

Vermietung 'S-Str. xx' und 'SZ-Str. yx' (Tz 15)

a) Laut Mietvertrag vom 4. September 2006 vermietet der Bw die Grundstücke 'S-Str. xx' und 'SZ-Str. yx' seit 17. Mai 2006 um monatlich netto 1.500,00 € zuzüglich 150,00 € Betriebskosten an die B. GmbH.

Dieser Mietvertrag wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, wobei der Vermieter auf die Dauer von 20 Jahren auf das Recht der ordentlichen Kündigung verzichtet.

Bei Berechnung der Miete wurde laut Auskunft des steuerlichen Vertreters in Anbetracht der vom Mieter geplanten Investitionen vom Baurechtszins für ein unbebautes Grundstück ausgegangen (insgesamt 1.592 m² Grundfläche a 0,94 €).

Das Wohn- und Geschäftsgrundstück 'S-Str. xx' (KGX, EZ xxy, GSt-Nr. abc) im Ausmaß von 785 m², welches der Abgabepflichtige im Jahr 2002 erworben und zu 29,8% betrieblich genutzt hat, wurde anlässlich der Einbringung des Einzelunternehmens in die B. GmbH per 31. Jänner 2006 zum Buchwert ins Privatvermögen übernommen. In der Zeit von Mai bis Dezember 2006 hat die B. GmbH auf diesem Grundstück umfangreiche Zu- und Umbauten vorgenommen.

Im Anschluss daran wurde das Gebäude 'S-Str. xx' laut hieramtlicher Berechnung, welche im Verlauf der Prüfung überreicht wurde, zu 30,43% unmittelbar für betriebliche Zwecke der B. GmbH und zu 69,57% für Wohnzwecke der Familie b verwendet.

In diesem Zusammenhang wird festgehalten, dass im Wohnungsverband im 1. Obergeschoß gelegene Räumlichkeiten im Ausmaß von 45,33 m² (Gästezimmer samt WC mit 17,87 m², Vorraum mit 7,34 m², Büro mit 12,02 m² sowie Büro mit 8,10 m²) nicht wie bisher dem Betriebs-, sondern dem Wohnbereich zugeordnet wurden.

Das Grundstück 'SZ-Str. yx' (KG X, EZ xyy, GSt-Nr. aab) im Ausmaß von 807 m², auf dem sich ein Einfamilienhaus befand, hat der Abgabepflichtige im Jahr 2004 erworben. Dieses Gebäude mit einer Nutzfläche von 165 m² wurde in der Zeit von Mai bis Dezember 2006 im Ausmaß von 27,27% (45 m²) als Büro und zu 72,73% (120 m²) für Wohnzwecke der Fam. b genutzt.

Nach Abschluss der 1. Bauetappe (Zu- und Umbau 'S-Str. xx') wurde das Gebäude 'SZ-Str. yx' im Frühjahr 2007 auf Kosten der B. GmbH abgerissen. In diesem Zusammenhang wurde der Restbuchwert des Gebäudes 'SZ-Str. yx' in Höhe von 97.750,00 € im Jahr 2007 als Werbungskosten geltend gemacht. Auf diesem Grundstück wurden in weiterer Folge auf Kosten der B. GmbH ein Nebengebäude (bestehend aus Garage, Abstellräumen, Beschattungsbaukörper und Terrasse), ein Swimmingpool sowie eine Gartenanlage errichtet.

Die von der B. GmbH getätigten Investitionen beliefen sich im Prüfungszeitraum auf insgesamt netto ca. 1.401.000,00 €, wovon ca. 1.075.000,00 € auf das Gebäude und ca. 326.000,00 € auf die Einrichtung entfallen.

Von diesen Gesamtkosten betreffen laut hieramtlicher Berechnung, welche dem steuerlichen Vertreter im Verlauf der Prüfung überreicht wurde, netto ca. 1.091.000,00 € den Wohnbereich (ca. 842.000,00 € für Gebäude und ca. 249.000,00 € für Einrichtung).

Hinsichtlich dieser Investitionen wurden im Mietvertrag jedoch keinerlei Ablöse-Vereinbarungen für den Fall der Kündigung oder vorzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses getroffen.

Diese beiden Grundstücke werden nach wie vor zum weitaus überwiegenden Teil für Wohnzwecke der Familie b verwendet und dem Bw im Rahmen seiner Geschäftsführungstätigkeit für die B. GmbH als Naturalbezug zur Verfügung gestellt. Bei Berechnung dieses geldwerten Vorteiles wurde bisher jedoch nur eine Wohnnutzfläche von 300 m² statt tatsächlich ca. 380 m² (lt. bisheriger Nutzflächenverteilung) zugrunde gelegt. Zudem wurde weder der luxuriöse Charakter der Baulichkeiten (Swimmingpool, etc) noch die exklusive Einrichtung (TV- und Stereoanlage um netto ca. 37.600,00 €) berücksichtigt.

In diesem Zusammenhang wird festgehalten, dass der bisherige Naturalbezug in Höhe von jährlich netto ca. 16.700,00 € (ohne Betriebskosten) nur ca. 14% der bei der B. GmbH angefallenen Kosten (Miete ca. 15.000,00 €; AfA ca. 56.000,00 €; Finanzierungskosten ca. 50.000,00 €) entspricht.

Da die vorstehende Vorgangsweise den Missbrauchstatbestand im Sinne des § 22 BAO erfüllt und zudem einem Fremdvergleich nicht standhält, wird die Vermietung der Grundstücke 'S-Str. xx' und 'SZ-Str. yx' an die B. GmbH nur insoweit anerkannt, als diese Liegenschaften dem unmittelbaren Betriebszweck der B. GmbH dienen.

aa) Das anteilige, monatliche Mietentgelt für die Büroräumlichkeiten 'S-Str. xx' wurde ausgehend von der Nutzflächenverteilung mit einem Betrag von netto 220,00 € (785 m² x 30,43% x 0,94 €) zuzüglich Betriebskosten von netto 22,00 € ermittelt.

Die Miete für die vorübergehend als Büro genutzten Räumlichkeiten im Gebäude 'SZ-Str. yx' beträgt monatlich netto 210,00 € (807 m² x 27,27% x 0,94 €) zuzüglich Betriebskosten von netto 21,00 €. Es ergeben sich daher folgende Berichtigungen:

	<u>2006</u>	<u>2007</u>
Miete 'S-Str. xx' netto lt. Prüfung (ab 5/06)	1.760,00	2.640,00
Betriebskosten 'S-Str. xx' netto lt. Prüfung (ab 5/06)	176,00	264,00
Miete 'SZ-Str. yx' netto lt. Prüfung (5-12/06)	1.680,00	
Betriebskosten 'SZ-Str. yx' netto lt. Prüfung (5-12/06)	168,00	
Gesamteinnahmen netto lt. Prüfung	3.784,00	2.904,00
Gesamteinnahmen netto bisher	12.370,00	19.800,00
Weniger-Entgelte netto 20% lt. Prüfung	8.586,00	16.896,00
Weniger-Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Prüfung	8.586,00	16.896,00

ab) Die Absetzung für Abnutzung für die Gebäude 'S-Str. xx' und 'SZ-Str. yx' verringert sich wie folgt:

	<u>2006</u>	<u>2007</u>
AfA Gebäude 'S-Str. xx'	5.305,26	5.305,26
davon Kürzung lt. Nutzflächenverteilung in %	69,57%	69,57%
Weniger-AfA 'S-Str. xx' lt. Prüfung	3.690,87	3.690,87
AfA Gebäude 'SZ-Str. yx'	1.500,00	750,00
davon Kürzung lt. Nutzflächenverteilung in %	72,73%	100,00%
Weniger-AfA 'SZ-Str. yx' lt. Prüfung	1.090,95	750,00
Weniger-AfA 'S-Str. xx' lt. Prüfung	3.690,87	3.690,87
Weniger-AfA 'SZ-Str. yx' lt. Prüfung	1.090,95	750,00
Mehr-Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lt. Prüfung	4.781,82	4.440,87

ac) Die Zinsen und Spesen im Zusammenhang mit der Finanzierung der Grundstücke 'S-Str. xx' und 'SZ-Str. yx' verringern sich wie folgt:

	<u>2006</u>	<u>2007</u>
Hypo Nr. 10 332 228 515, Zinsen und Spesen	1.400,36	1.467,50
Hypo Nr. 10 332 228 507, Zinsen und Spesen	532,61	220,26
Hypo Nr. 10 332 228 531, Zinsen und Spesen	1.038,88	1.715,45
Hypo Nr. 10 332 228 574, Zinsen und Spesen	489,46	202,28
Hypo Nr. 10 332 228 612, Zinsen und Spesen	1.722,25	
Hypo Nr. 10 332 228 620, Zinsen und Spesen	939,89	2.249,93
Hypo Nr. 10 332 228 639, Zinsen und Spesen		1.142,20
Hypo Nr. 10 332 228 655, Zinsen und Spesen		1.424,04
Hypo Nr. 10 332 228 671, Zinsen und Spesen		710,64
Hypo Nr. 10 332 228 681, Zinsen und Spesen		931,77
Hypo Nr. 10 332 228 698, Zinsen und Spesen		655,70
Hypo Nr. 19 332 228 016, Kursabsicherungsgebühr		2.256,48
Finanzierungskosten 'S-Str. xx' gesamt	6.123,45	12.976,25
davon Kürzung lt. Prüfung in %	69,57%	69,57%

<i>Weniger-Finanzierungskosten 'S-Str. xx' It. Prüfung</i>	<u>4.260,08</u>	<u>9.027,58</u>
	<u>2006</u>	<u>2007</u>
<i>Hypo Nr. 10 332 228 582, Zinsen und Spesen</i>	349,86	144,13
<i>Hypo Nr. 10 332 228 663, Zinsen und Spesen</i>		736,32
<i>Hypo Nr. 10 332 228 526, Zinsen und Spesen</i>		422,93
<i>Hypo Nr. 19 332 228 016, Kursabsicherungsgebühr</i>		406,35
<i>Finanzierungskosten 'SZ-Str. yx'</i>	<u>349,86</u>	<u>1.709,73</u>
<i>davon Kürzung It. Prüfung in %</i>	72,73%	100,00%
<i>Weniger-Finanzierungskosten 'SZ-Str. yx' It. Prüfung</i>	<u>254,45</u>	<u>1.709,73</u>
	<u>2006</u>	<u>2007</u>
<i>Weniger-Finanzierungskosten 'S-Str. xx' It. Prüfung</i>	4.260,08	9.027,58
<i>Weniger-Finanzierungskosten 'SZ-Str. yx' It. Prüfung</i>	254,45	1.709,73
<i>Mehr-Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung It. Prüfung</i>	<u>4.514,53</u>	<u>10.737,31</u>

ad) Da das Grundstück 'SZ-Str. yx' seit Jänner 2007 fast ausschließlich für Wohnzwecke der Fam. b verwendet wurde (mit Ausnahme der betrieblichen Mitbenützung der Garage) und das diesbezügliche Mietverhältnis mit der B. GmbH nicht anerkannt wird, kann die Ausbuchung des Restbuchwertes mangels Zusammenhanges mit einer (künftigen) Einkunftsquelle nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

	<u>2007</u>
<i>Restbuchwert 'SZ-Str. yx' bisher</i>	97.750,00
<i>Restbuchwert 'SZ-Str. yx' It. Prüfung</i>	0,00
<i>Mehr-Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung It. Prüfung</i>	<u>97.750,00</u>

b) Im Jahr 2007 wurden im Zusammenhang mit der Vermietung der Grundstücke 'S-Str. xx' und 'SZ-Str. yx' Telefongebühren und Büromaterial in Höhe von jeweils 250,00 € (ohne Vorsteuer) als Werbungskosten geltend gemacht. Diesbezüglich konnten jedoch lediglich Eigenbelege beigebracht werden. Es ergibt sich daher folgende Berichtigung:

	<u>2007</u>
<i>Telefongebühren bisher</i>	250,00
<i>Büromaterial bisher</i>	250,00
<i>geltend gemachte Werbungskosten ohne Belegnachweis</i>	<u>500,00</u>
<i>diesbezügliche Werbungskosten It. Prüfung</i>	0,00
<i>Mehr-Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung It. Prüfung</i>	<u>500,00""</u>

Diesen Feststellungen des Prüfers folgend nahm das Finanzamt mit Bescheiden vom 17. Juli 2009 gemäß § 303 Abs. 4 BAO die Verfahren betreffend die Veranlagung des Bw zur Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 und Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 wieder auf und erließ für diese Jahre entsprechend geänderte Umsatz- und Einkommensteuerbescheide bzw. hinsichtlich 2007 einen entsprechenden Einkommensteuer(erst)bescheid (jeweils datiert mit 17. Juli 2009).

Der Bw erhob gegen die genannten Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007, in concreto gegen die Feststellungen des Betriebsprüfers (Tzen 1, 4, 5, 11 und 15 des Prüfungsberichtes samt Anhang), das Rechtsmittel der Berufung. Im Berufungsschriftsatz vom 21. August 2009 beantragte die steuerliche Vertretung des Bw, die angefochtenen Bescheide entsprechend dem Berufungsvorbringen abzuändern, weiters eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 282 BAO) sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung (§ 284 BAO) und führte unter Vorlage entsprechender Beilagen im Besonderen Folgendes aus:

""KONZEPT

In der Beilage "Raumnutzungs- und Unternehmensentwicklungs-Konzept 2007 bis 2027" (Stand: August 2009) wird das Unternehmen vorgestellt (s. S 3). Die Ausführungen im Konzept stellen die Basis für die unternehmerischen Entscheidungen des Bw und in Folge der B. GmbH dar. Daher bilden sie auch einen integrierten Bestandteil dieser Berufungen. Die Betriebsprüfung hat diese Ausführungen in keiner Weise - zumindest nicht in einer nach außen erkennbaren Weise berücksichtigt oder gewürdigt.

Der Unternehmensgegenstand ist die strategische Beratung von Unternehmen. Unter dem Slogan: "Wir schaffen strategische Voraussetzungen für gesunden Unternehmenserfolg: Strategieentwicklung - Strategieimplementierung - Strategisches Controlling" (s. Mail-Signatur) wird seriös und konsequent gearbeitet - auch was das eigene Unternehmen anlangt - was auch die erfolgreiche Teilnahme am Constantinus Beratungs- und IT-Preis deutlich macht [Teilnahme 2003 (1.), 2004 (Finalist), 2005 (2.) und 2006 (1.)]. Das eigene Unternehmen wird selbstredend nach gleichen Grundsätzen geführt, geplant, ausgerichtet. Ein kontinuierliches, gesundes Wachstum wird anvisiert und durch Planung, Bereitstellung der Räume, etc ermöglicht. Im genannten Konzept wird die Situation vor und die geplante Entwicklung nach der Umgründung des Einzelunternehmens in eine GmbH gezeigt. Diese Zahlen lagen auch beim Start zu den Überlegungen zur Nutzung von Baulichkeiten und Entwicklung des Unternehmens durch Umgründung in eine GmbH mit erweiterten Möglichkeiten in Richtung Mitarbeiter- und Partner-Aufbau bzw. Übertragung des Unternehmens in späterer Folge an Dritte (teilweise oder zu 100% - je nach Bedarf oder Notwendigkeit) vor. Das Gutachten zur Unternehmensbewertung wird beigelegt - Dokumentation der Richtigkeit des Gesamtkonzeptes, der Gesamtstrategie.

Ausgangslage war also die Nutzung eines Teils des Hauses "S-Straße xx" als Büro, eines anderen Teiles als Wohnung. Das Objekt wurde im Herbst 2002 erworben. Per 31. Jänner 2006 wurde die Liegenschaft mit Buchwert ins PV übernommen. Das Elternhaus - Adresse "SZ-Straße yx" - wurde in späterer Folge im Jahr 2004 erworben. An beiden Objekten war der Bw bereits aufgrund einer Einantwortungsurkunde aus 1984 Miteigentümer. Der Kauf des zweiten Objektes stellte einen Strategiebestandteil der vom Bw durchdachten Konzeption für das Unternehmen dar. Die SZ-Straße yx wurde 05/06-02/07 vorübergehend bezogen, um die Umbaumaßnahmen in der S-Straße zu ermöglichen. Geplante Änderungen waren:

- Umzug ins Elternhaus (mit Betrieb und Wohnung).*
- Umbau des Büro- und Wohnhauses S-Straße 05/06 - 02/07 durch die B. GmbH (sie ist Mieterin bzw. Bauberechtigte).*
- Umzug ins neue Gebäude.*

- Nutzung der Wohnung durch Geschäftsführer (Bw) > Sachbezug.

- Abriss des Elternhauses Frühjahr 2007: Abbruch durch die GmbH

o Der Restbuchwert ist beim Vermieter wegen Wegfalls der Opfertheorie als Werbungskosten in Ansatz zu bringen. Es ist nach Ende der Mietdauer mit einem erheblichen Wertzuwachs zu rechnen - auch wenn zB 25% des dann aktuellen Verkehrswertes des Gebäudes - s. Baurechtsgesetz - an Entschädigung an den Bauberechtigten/Mieter zu zahlen sein wird. Daher ist der Aufwand mehr als gerechtfertigt. (vgl. EStR, Rz 2618; VwGH 7.6.2005, 2002/14/0011).

o Denkbar wäre die Variante, dass mit diesem Wert eine Art "Wartetaste" dotiert wird, die im Zeitpunkt des Wertzuwachses durch den Übergang vom Gebäude in das Vermögen des Vermieters dann ergebnismindernd aufgelöst wird. Hierfür ist im Gesetz allerdings keine Deckung zu finden. Vielmehr ist durch das Ende der Opfertheorie davon auszugehen, dass im Jahr des Verlustes eines Vermögensteiles der entsprechende Ansatz zu erfolgen hat.

o Die Wertansätze ergeben sich aus den Akten bzw. den in der Beilage ersichtlichen Gutachten bzw. Ergänzungen zu den Steuererklärungen (s. Beilagen).

- Erweiterung Gebäude (Zubau Garagen für GmbH, Pool für Dienstwohnung).

- Büro und Wohnung haben separate Eingänge.

- Bürotrakt ist erweiterbar für den Fall, dass mehr Bürofläche bzw. weniger Wohnraum benötigt wird - von wem auch immer (Gesellschafter-GF oder fremder GF, Mitarbeiter, oä.).

Die Aufteilung Wohnbereich und Betriebsbereich ist nicht richtig (70:30). Die Berechnung der Flächen und der Relation durch die BP wurde zwar übergeben und besprochen, zugestimmt wurde dem aber nicht. Die Berechnungen wurden lediglich zur Kenntnis genommen, ohne Änderung des Rechtsstandpunktes der Steuerpflichtigen. Mindestens 50% wurden für Büro Zwecke gebaut. Der Umbau muss über die gesamte Nutzungsdauer und darüber hinaus betrachtet werden. Der Baukörper hat die Fläche vorgegeben, dh. es war gar nicht möglich kleiner oder in anderen Etappen zu bauen. Durch die Situation des Altgebäudes musste die gesamte Kubatur behandelt bzw. be-/umgebaut werden. Es war von vornherein klar, dass in den ersten Jahren nur ein Teil der Fläche für Büros und ein Teil für eine Dienstwohnung der GmbH genutzt werden wird.

Die vorhandene Immobilie wurde umgebaut, unter Wahrung der Kubatur, eine für die Größe relativ günstige Investition getätigt. In Summe mit Pachtzins und vereinbarter möglicher Nutzungsdauer ist das ganze stimmig. Einrichtung und Standard erhöhen die Attraktivität für Pächter, Erwerber von Immobilie oder Unternehmen beträchtlich. Bei langfristiger Betrachtung als Grundlage für die Entscheidungen - unternehmerische Freiheit, kurz- oder langfristig zu denken, planen, handeln, das Unternehmen zu entwickeln - wäre kein anderes Ergebnis erzielt worden. Bei Veräußerung, Aufgabe, o.ä. des Unternehmens werden die dafür vorgesehenen Konsequenzen getragen bzw. zu tragen sein. Hierfür gibt es Regeln in den zivil- und steuerrechtlichen Vorschriften. Das Finanzamt spricht auch von "im Wohnungsverband gelegenen Räumlichkeiten", die auszuschließen seien. Eigentlich ist es umgekehrt: die Dienstnehmerwohnung befindet sich in den betrieblich genutzten Flächen bzw. im Mietobjekt der GmbH, in dem im Rahmen der betrieblichen Einkünfte DN-Wohnungen errichtet wurden. Es gibt daher kein "im Wohnungsverband" (Arbeitszimmer-Erlass ist daher nicht anwendbar). Der "Wohnbereich" ist somit kein Privatbereich, sondern Bereich der betrieblichen Einkunftserzielung der GmbH. Hier gilt auch die Freiheit der Gestaltung der Betriebsausga-

ben und die Möglichkeit der GmbH zu gewillkürtem Betriebsvermögen.

Strategie: Wohnung für Geschäftsführer ist notwendig und erforderlich, daher Dienstnehmer/Mitarbeiterwohnung (It. KommSt, DB, DZ - Judikatur des VwGH ist auch der 100%-ige Gesellschafter-Geschäftsführer in diesem Bereich als Mitarbeiter zu sehen, daher muss es auch möglich sein, Mitarbeiterwohnungen zu haben.

VERTRÄGE

Absolute Transparenz ist von Anfang an beabsichtigt und wird durch Vorlage sämtlicher Verträge und Informationen bereits im Zuge des Veranlagungsverfahrens dokumentiert. GmbH und natürliche Person sind verschiedene, deutlich unterscheidbare Rechtssubjekte. Wenn die Betriebsprüfung also vom Bestehen von wirtschaftlichem Eigentum des Vermieters spricht, wenn der Vermieter gleichzeitig 100% Gesellschafter der Mieterin (einer GmbH) ist, so werden grundlegende rechtliche Institute in Frage gestellt. Auch die steuerlichen Wirkungen von Rechtsbeziehungen der Gesellschafter zur Gesellschaft würden - teilt man die Auffassung der Betriebsprüfung - allesamt ihrer steuerlichen Wirksamkeit beraubt. Eine Einmann-GmbH, die mit dem Geschäftsführer eine Vereinbarung trifft, würde steuerlich wohl verunmöglicht. Das kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein. Die Verträge wurden unter Berücksichtigung des Fremdvergleichs erstellt - Mietzins, Mietdauer, sonstige vertragliche Bestimmungen - wurden nicht anders gestaltet, als sie zwischen Vertragspartnern, die kein persönliches Naheverhältnis zueinander haben, auch gestaltet worden wären. Es ist ein Mietvertrag der Liegenschaften "S-Straße" und "SZ-Straße" vorhanden (17. Mai 2006) - der Bw vermietet um xy.500,00 € zuzüglich BK von 150,00 € jeweils pro Monat an die B. GmbH. Der Vertrag wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, wobei der Vermieter einen Verzicht auf sein Kündigungsrecht für die ersten 20 Jahre abgegeben hat. Das ist bei entsprechend hohen Mieterinvestitionen eine gebräuchliche Praxis, um dem Mieter einen absehbaren Nutzungszeitraum zu sichern, ohne ihm die Möglichkeit zu nehmen, aus eigenem Antrieb bei entsprechenden Anlässen, das Mietobjekt selbst verlassen bzw. aufgeben zu können. Im Mietvertrag ist kein Ersatzanspruch nach Beendigung des Mietverhältnisses geregelt - spricht für Baurechtsgesetz-Regelung. Es ist dies aber eine grundsätzlich zulässige und auch vielfach gebräuchliche Vorgangsweise. Deshalb ja die lange Mietdauer!

Annahme: GmbH wird liquidiert - Vorteil für den Vermieter - wie allgemein üblich. Eine Verwertung ist möglich. Wert an den Vermieter. Er kann NEU und HÖHER an Nachfolgemietler vermieten. Wenn die GmbH-Struktur verändert wird: MV bleibt in Geltung.

Ausgangslage für Miethöhe war der Baurechtszins - nicht wie vom BP geschrieben "für ein unbebautes Grundstück", sondern für ein Grundstück mit einem Gebäude, das in der Form massivst verändert bzw. zT abgerissen werden muss. Der Vergleich hinsichtlich der Baurechtszinshöhe wurde mit versch. Objekten mit ähnlichem Charakter in X gezogen.

De facto handelt es sich also um einen Baurechtszinsvertrag - Bezeichnung Mietvertrag ist nicht ausschließlich maßgebend. So sieht das im Übrigen sogar das Gebührenrecht und nicht nur die Ertragsteuer (s. RdW 2009/543, 554). Diesem Artikel zufolge ist der Inhalt einer Urkunde maßgeblich, nicht allein der Wortlaut. Eine falsche Bezeichnung eines Rechtsgeschäftes schadet nicht. Ob ein Rechtsgeschäft zustande gekommen ist, ist jeweils nach zivilrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen. Jedenfalls ist eine sog. "Gesamtschau" bei der Ermittlung des Urkundeninhaltes anzustellen, die Beurteilung hat zivilrechtlich zu erfolgen. Auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise wird vom Verwaltungsgerichtshof wiederholt sogar im

Gebührenrecht bemüht. Aufgrund des Vorliegens fremd üblicher Parameter in den vorliegenden Verträgen kann die wirtschaftliche Betrachtungsweise zu keinem anderen Ergebnis führen, als zu dem vom Bw angestrebten.

Der Mietzins wurde orientiert an Baurechtszinsbeträgen zw. 0,50 € bis 1,50 € pro m².

Deshalb niedriger, weil die GmbH die Abbruchkosten übernimmt.

Ca. 100.000,00 € für Abbruch - bei 20 Jahren Nutzungsdauer ergibt sich ein Betrag von ca. 5.000,00 € pro Jahr - ohne Verzinsung zusätzlich zum "Baurechtszins".

Wenn keine besondere Regelung im Vertrag enthalten ist, sieht das Baurechtsgesetz Folgendes vor: Bei Ablauf der Baurechtszeit wird 25% des Verkehrswertes vom Eigentümer an den Bauberechtigten bezahlt.

Im "Mietvertrag" ist diesbezüglich keine Regelung enthalten, daher könnte man daraus schließen, dass die Zahlung von 25% des Verkehrswertes lt. BauRG gilt.

Zur Vereinbarung von Abgeltung der Mieterinvestition bei vorzeitigem Ausscheiden - vor Ablauf der Dauer des Kündigungsverzichts des Vermieters - ist zu sagen, dass im Regelfall folgende Vereinbarungen in solchen Verträgen existieren: bei relativ kürzerer Dauer (5 -10 Jahre) wird nur für den Fall eine Ablösezahlung vereinbart, wenn der Vermieter die Nutzung verunmöglicht bzw. in seiner Sphäre ein Grund auftritt, der die Nutzung durch den Mieter nicht mehr zulässt. In den übrigen Fällen, also Fällen in denen die vorzeitige Auflösung des Vertrages in der Sphäre des Mieters begründet ist, gibt es keine Ablöse! Schadenersatzrechtliche Ansprüche können gegebenenfalls geltend gemacht werden.

Hier nun das Berechnungsblatt, welches der Betriebsprüfung übergeben wurde:

Bw/B. GmbH

Zins für die Nutzung der Flächen bzw. Objekte "S-Straße und SZ-Straße"

Annahme:

Das Grundstück "SZ-Straße" wird frei gemacht. Das Gebäude "S-Straße" wird ausgehöhlt, geringfügig erweitert und auf der frei gewordenen Fläche "SZ-Straße" werden Nebenräume und sonstige Grundstückseinrichtungen [Garage, Vordach (Wetterschutz und Sonnenschutz), Pool, etc] errichtet. Daher Orientierung an Baurechtszinsen für die in Nutzung zu gebenden Flächen (Bandbreite 0,50 - 1,50 / m²).

100.000	Ca. 20 Jahre	Abbruchkosten	
		Nutzungsdauer	
5.000	pro Jahr		
Monate		12 Monatszins	gesamt
mtl. Anteil	416,67	1.500	1.916,67
Fläche	ca.	Zins	1,20
1.600		pro m ²	
	ohne Abbruchkosten	pro m ²	0,94

Referenzzinssätze für Baurechtszins

Zentrum		
denkmalgeschütztes Objekt		2006
Fläche		1010
Zins/m ²	0,975	monatlich
	985,00	
Zentrum		
denkmalgeschütztes Objekt		2002
Fläche		1319
Zins/m ²	0,834	monatlich
	1.100,00	

MISSBRAUCH

Die Betriebsprüfung sieht Missbrauch (§ 22 BAO) verwirklicht. Dieser Ansicht kann nicht gefolgt werden.

Ritz schreibt in seinem Kommentar zur BAO zu § 22 BAO ua. Folgendes:

Nach VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176, ist die statistische Häufigkeit des Vorkommens einer bestimmten zivilrechtlichen Gestaltung im Wirtschaftsleben allein für die Beurteilung dieser Gestaltung als Missbrauch iSd § 22 BAO kein entscheidender Parameter. Gestaltungsmissbrauch bleibe ein solcher auch dann, wenn er von vielen Steuerpflichtigen in gleicher oder ähnlicher Weise betrieben wird.

Der Maßstab für die Missbrauchsbeurteilung bilde das Kriterium der rechtlichen Angemessenheit und nicht jenes (unbeachtliche) der Übereinstimmung einer Vorgangsweise mit den Vorgangsweisen vieler anderer.

Der § 22 BAO hat also per se keine normative Bedeutung. Es ist Sache des Abgabepflichtigen, die außersteuerlichen Gründe darzutun (VwGH 7.11.1989, 86/14/0203; VwGH 19.1.2005, 2000/13/0176).

Dieser Verpflichtung sind die Berufungswerber klar nachgekommen und haben wiederholt ihre Motive für das Vorgehen offen gelegt und auch objektive Tatsachen im Zusammenhang mit Entwicklung des Unternehmens, der örtlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen für die unternehmerische Tätigkeit und die Gestaltung der "Gehaltssituation" für einen Unternehmensberater (Geschäftsführer, Gesellschafter-Geschäftsführer, leitender Mitarbeiter) dargetan.

Das "typische Erfinderschicksal" soll nicht den treffen, der erstmals neue Gestaltungen vornimmt (s. Gassner, ÖStZ 1981, 263, zur Ablehnung der Außentheorie). Ebenso unsachlich ist es eine Gestaltung nur deshalb anzuerkennen, weil viele sie wählen.

Es würde auch dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widersprechen, gleiche wirtschaftliche Vorgänge, je nachdem, ob nur die Absicht der Steuervermeidung oder auch beachtliche außersteuerliche Gründe vorliegen, unterschiedlich zu behandeln.

Obermaier/Weninger, FJ 2005, 209, meinen gar, dass § 22 heute längst entbehrlich sei, seine ersatzlose Streichung würde wohl keine normativen Konsequenzen nach sich ziehen. Neben dem objektiven Element der ungewöhnlichen und unangemessenen Gestaltung wird auch ein subjektives Element (die Absicht der Steuervermeidung) vorausgesetzt (vgl. zB Ellinger, ÖStZ 1975, 204). Sowohl Missbrauchshandlung als auch Missbrauchsabsicht sind von der Behörde nachzuweisen (VwGH 29.11.1988, 88/14/0184).

Es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuererminderung einfach unverständlich wäre

(zB VwGH 14.12.2000, 95/15/0111; VwGH 25.9.2002, 97/13/0175, 0192; VwGH 26.5.2004, 99/14/0209; VwGH 9.12.2004, 2002/14/0074; VwGH 28.1.2005, 2000/15/0214).

- Der Bw hätte nichts anderes gemacht, egal ob sich ein Vorsteuerabzug oder nicht ergeben hätte. Die baulichen Voraussetzungen waren maßgebend für Kubatur, die Konzeption und Strategie für das Unternehmen für die Ausführung. Hinsichtlich der Bewertung des Sachbezuges müssen die Flächen, etc an den jeweils vom GF zu Dienstwohnungszwecken genutzten Bereich und die Größenordnung angepasst werden

- auch hier hätte er nichts anderes gemacht. Einzig die verdeckte Ausschüttung lt. Betriebsprüfung, welche weder geplant noch beabsichtigt war, war nicht Bestandteil des Konzepts. Der Betrieb soll und wird in der Folge ja ausreichend hohe Gewinne erzielen, die offene Ausschüttungen ermöglichen sollen.

Eine ungewöhnliche Gestaltung ist allerdings kein Missbrauch iSd § 22, wenn für sie außersteuerliche Gründe vorliegen: Solche Gründe sind nach der Judikatur:

- Sozialversicherungsrechtliche Vorteile,
- Überlegungen der Zukunftsplanung (VwGH 15.1.1991, 90/14/0208),
- Überlegungen der Altersvorsorge (VwGH 22.10.1991, 91/14/0147),
- Sicherung des Steuerpflichtigen für den Fall der Ehezerstörung (VwGH 29.11.1988, 88/14/0184).

Gerade Überlegungen der Zukunftsplanung kann man den Berufungswerbern nicht absprechen. Es geht dabei nicht nur um persönliche und private Zukunftsvorsorge, sondern auch um betriebliche Zukunftsvorsorge, dh. Absicherung der weiteren betrieblichen Entwicklungen und Gestaltungen.

Unter Umständen kann auch ein Pensionsmodell im Projekt gesehen werden. Wenn nämlich nach 20 Jahren das Büro vermietet oder verkauft (die GmbH und/oder das gesamte Objekt samt GmbH) wird. Der Bw ist Unternehmensberater. Anfänglich Einzelunternehmer ohne viel Personal. Die Personalisierung ist in dieser Branche sehr stark.

Ohne den Bw keine Basis - vgl. andere Freiberufler wie Architekt, Rechtsanwalt, Steuerberater
Möglichkeit der Veräußerung des Unternehmens bei

- Tod
- Berufsunfähigkeit
- Pensionierung.

Erhöhte Chancen einer wertstabilen Veräußerung durch das Angebot einer Kombination von Büro und Geschäftsführerwohnung

- Berufsunfähigkeit

o GmbH wird verkauft

- Nachfolger übernimmt GmbH und Immobilie
- Übernahme von Aktiva und Passiva
- Übernahme des Kundenstocks
- Möglichkeit des Erwerbs von Grund und Boden - evtl. weitere Vermietung durch den Bw
- Keine Investitionen durch den Erwerber ins Objekt erforderlich
- Familie N. wird ausziehen und eine behindertengerechte Wohnung beziehen.

o Attraktives Unternehmen mit Immobilie

- Immobilie ist an verschiedene betriebliche Erfordernisse ohne weiteres anzupassen - ohne wesentlichen Aufwand, zT innerhalb eines Tages

- Nachhaltige Sicherung der Unternehmerexistenz ist möglich

o GmbH wird durch Erben verkauft

- Nachfolger übernimmt GmbH und Immobilie
- Übernahme von Aktiva und Passiva
- Übernahme des Kundenstocks
- Möglichkeit des Erwerbs von Grund und Boden - evtl. weitere Vermietung durch Erben - s. Testament: M.N. kann rasch disponieren!
- Keine Investitionen durch den Erwerber ins Objekt erforderlich
- Familie N. wird ausziehen und eine andere Wohnung beziehen.

o Attraktives Unternehmen mit Immobilie

- Immobilie ist an verschiedene betriebliche Erfordernisse ohne weiteres anzupassen - ohne wesentlichen

Aufwand, zT innerhalb eines Tages

- Nachhaltige Sicherung der Unternehmerexistenz ist möglich

Zielsetzung:

o Langfristige Betrachtung

- Zeithorizont über 20 Jahre hinaus

o Wachstum der GmbH mit angemessener Gewinnentwicklung

- 2012 bereits Adaptierung von Teilen als Büro

- 2015 weitere Adaptierung als Büro

- 2018 weitere Adaptierung als Büro

- Das alles als Folge einer im Jahr 2006 absehbaren Entwicklung des Unternehmens in Richtung Umsatz und Mitarbeiterstand:

Generell ist der Umsatz nur durch eine Erhöhung des Personals und eine entsprechende Situation im Verkauf der Dienstleistung möglich

- Flexibilität der Immobilie für sämtliche Aktivitäten der GmbH und deren Mitarbeiter

- Bei fremdem Geschäftsführer - Angebot des Bezugs der Geschäftsführerwohnung gegen Berücksichtigung des gleichen Sachbezugswertes wie vorher beim Bw

o Nachhaltige Sicherung der Unternehmerexistenz bei Risiken

- Bessere Veräußerungsmöglichkeiten

- Verkauf Unternehmen samt Immobilie

o Auch Veräußerung des Unternehmens zu einem beliebigen früheren Zeitpunkt besser möglich: Bewahren unternehmerischer Freiheit - Entscheidung zur Veräußerung bzw. zur Gewinnung von Partnern im Rahmen einer kurz- bzw. mittelfristigen Übernahme

o Bei gutem Verlauf sind 15 - 20 Jahre Betriebsführung durch den Bw möglich

o Schnelle Übergabe der GmbH samt Immobilie für unterschiedlichste Anforderungsprofile (Raumbedarf, Anzahl Arbeitnehmer, etc)

o Attraktives Paket für Erwerber: Im Gesamtpaket leichter zu verkaufen!

Zum Gebäude selbst:

o Kubatur praktisch unverändert

o Umbau der vorhandenen Immobilie

o Nahezu sämtliche Räume können innerhalb kürzester Zeit - ca. ein Tag - in Büroräume umgewandelt werden.

- Die Kinder - sofern überhaupt noch an dieser Adresse wohnhaft - können in den unteren Stock ziehen, damit wird de facto ein Raum gleicher Fläche wie das EG-Büro als Büro nutzbar.

- Die Raumgrößen können durch Entfernen der Leichtbauwände verändert werden.

- Eine Tür zum Wohnraum hin wäre abzusperren und damit ein völlig getrennter Bürotrakt.

o Die Wohnung kann nach Auszug der Fam. b - aus welchem Grund auch immer, wann auch immer - sofort von der GmbH verwertet werden. Durch Vermietung oder Nutzung durch den neuen Geschäftsführer.

- Bei entsprechendem Angebot für GmbH und Immobilie wird der Bw umgehend ausziehen und die GmbH

- samt allem, uU auch samt dem Grundstück - an Interessenten veräußern:

Flexibilität und unternehmerische Reaktionsmöglichkeit an erster Stelle.

Der Fremdvergleich ist mE gegeben, da ein fremder Dritter die Bedingungen des Konzeptes oder Projektes gleich eingegangen wäre. Beispiele aus der näheren regionalen Umgebung zeigen, dass Unternehmen größere Beträge investieren, um zT auch über einen kürzeren Zeitraum ihre betriebliche Tätigkeit in entsprechenden räumlichen Rahmenbedingungen zu entfalten. Mietpreis, Baurechtszins, Laufzeit, eigene Mieterinvestition, Aufwendungen der Bauberechtigten, etc sind mit denen vom Bw bzw. der B. GmbH vergleichbar. Auch die Aussage der Betriebsprüfung "Der Bau ist billiger als wenn das gleiche Objekt auf der grünen Wiese errichtet worden wäre" zeugt nicht davon, dass der Fremdvergleich für das Projekt ins Leere ginge.

Missbrauch (§ 22 BAO) und fehlende Fremdüblichkeit werden von der Betriebsprüfung als Begründung für die nur teilweise Anerkennung der Vermietung der Grundstücke angeführt. Lediglich der unmittelbare Betriebszweck sei ausreichend um einen Teil des Vertragswerkes anzuerkennen. Aber hiermit anerkennt die Betriebsprüfung ja selbst, dass es offensichtlich möglich ist, mit einer GmbH in anerkannte Rechtsbeziehung zu treten. Dasselbe muss also auch hinsichtlich der als Dienstwohnung ausgestalteten Räumlichkeiten gelten.

Es wird übersehen, dass es sich um ein Gesamtprojekt handelt, das der strategischen Ausrichtung des Unternehmens entspricht und daher in Summe also 100%-ig dem unmittelbaren Betriebszweck zuzuordnen ist.

Weder in der Niederschrift zur Schlussbesprechung noch in irgendeinem anderen Bescheidteil ist auf das Vorbringen des Steuerpflichtigen oder seines steuerlichen Vertreters hingewiesen, geschweige denn eingegangen worden. Der Bescheid ist daher mangelhaft, das Ermittlungsverfahren ist mangelhaft, Rechtswidrigkeit wegen unvollständiger Sachverhaltsermittlung liegt vor.

Es wird nur mit Zahlenmaterial (Flächen, Baukosten) agiert, es erfolgt aber keine Berücksichtigung von

- Motiv*
- Strategie*
- Außersteuerlicher Komponente bei der Planung und Umsetzung des Projektes.*

Es wird vorausgesetzt, dass nur wegen Vorsteuerabzug und KöSt-Vorteilen diverse Schritte gemacht werden.

Die Argumentation in diversen Gesprächen mit Betriebsprüfer und Vorgesetztem wurden nicht protokolliert, und auch im Bescheid nicht berücksichtigt. Offensichtlich liegt eine eher selektive Ermittlung des Sachverhalts und der Wahrheit iZm diesem Projekt vor. Es drängt sich der Verdacht auf, dass eine Konzeption, die in dieser Form nicht dutzendfach existiert als von vornherein unmöglich und den gesetzlichen Rahmenbedingungen nicht entsprechend betrachtet werden soll. Wie sonst kann es gewertet werden, dass bereits am Beginn der Prüfung bekannt gegeben wird, dass sich die Rechtsmittelinstanzen mit diesem Fall werden beschäftigen müssen, da das Finanzamt Feldkirch eine solche Gestaltung nicht zulassen kann.

Bauetappen I und II wurden von der Betriebsprüfung klar getrennt. Etappe I wurde eher noch als betrieblich, Etappe II gänzlich dem Wohnbereich, dem Privatbereich zugeordnet. Das ist nicht richtig.

Etappe II hätte ohne Etappe I und umgekehrt nicht durchgeführt werden können. Die Garagen sind betrieblich genutzt, die Zufahrt zu den Garagen ist betriebsnotwendig, die Gartengestaltung, etc ist jeweils

betrieblich veranlasst, da Mitarbeiterwohnung, etc. Solche Umstände wurden gar nicht berücksichtigt. Die Berücksichtigung eines Sachbezuges im fremd üblichen Ausmaß kann nicht als Missbrauch betrachtet werden. Auch die Berücksichtigung einer zu geringen Fläche kann maximal eine Unrichtigkeit der Berechnung an sich, nicht aber das Fehlen des Fremdvergleiches verursachen. Maßgebend ist also der m^2 -Preis und nicht die Summe der Kosten des Dienstgebers im Zusammenhang mit einer selbst errichteten Wohnung. Auch von einem fremden Mieter wäre keine höhere - Ausnahme 25% Abschlag, der nicht vorzunehmen gewesen wäre (Sachbezugsabschlag) - Miete zu erzielen gewesen.

Keine Berücksichtigung von Größe, Ausstattung bei der Ermittlung des Sachbezuges, wie das die Betriebsprüfung meint, ist falsch. Bei der Berechnung des Sachbezuges wurde wegen der Größe der genutzten Wohnfläche ein Größenabschlag gemacht (25% des Mietpreises einer ortsüblichen Miete für ca. 50 - 70 m^2 große Wohnungen). Ein Abschlag, wie er in den Richtlinien und der aktuellen Judikatur zur Berechnung des Sachbezugswertes vorgesehen ist, wurde allerdings nicht abgezogen. Daher kann dieses "Nichtberücksichtigen des 25% Abschlages" als Berücksichtigen der Ausstattung des Objektes herangezogen werden.

Richtig ist, dass nicht die tatsächlich genutzte Fläche von 322,57 m^2 - hier ist eine Bewertung von Räumen mit geringerem Wohnwert bereits berücksichtigt, s. Tabelle Miete 2008 ff - , sondern nur 300 m^2 für die Sachbezugsberechnung herangezogen worden sind. Hier ist offensichtlich ein Fehler unterlaufen, der im Rechtsmittelverfahren korrigiert werden kann.

Bewertung Sachbezug

Basis in der Planungsphase: 300 m^2

Preis 6,80 It. Immobilienpreisspiegel der Sparkassen

Abschlag für Größe: 25%

Daher Preis pro m^2 : 5,10

Mittelwert des Mietzinses am Ort - von BP nicht erhoben oder kommentiert. Unser Ansatz bleibt unwidersprochen.

Anpassung an Wert nach Fertigstellung

Diese Anpassung erfolgte bis dato nicht - Anpassung durch BP

Kellerräume, Fahrradraum, etc mit Abschlag berücksichtigen

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass Missbrauch im Sinne des § 22 BAO nicht vorliegt. Der Begründung des FA Feldkirch, der Betriebsprüfung, in den angefochtenen Bescheiden wird somit der Boden entzogen, was diesen Punkt anlangt.

FREMDSVERGLEICH

Einkommensdaten im internationalen Vergleich - externer Betriebsvergleich - wurden bekannt gegeben - S. Beilage wdf-magazin, spiegel-online, FAZ, www.personalmarkt.de - um der Betriebsprüfung zu ermöglichen, den Fremdvergleich bei der Höhe des Gehalts anzustellen. Auch wenn die Flächenausmaße gegebenenfalls geändert werden sollten, so werden dennoch die daraus resultierenden Gehaltsanpassungen nach oben ohne weiteres Platz im Rahmen der Entlohnung dieser Berufsgruppe finden, einem Fremdvergleich also standhalten. So sieht das auch Dr. Klagian, der den Geschäftsführervertrag erstellt hat.

VERDECKTE GEWINNAUSSCHÜTTUNG

Privatsphäre/außerbetrieblicher Bereich einer GmbH:

KStR, Rz 819

Hier hat es eine wesentliche Anpassung durch die Judikatur gegeben (2008), die mE in der Form berücksichtigt werden muss, dass die Differenz zwischen der bisher berücksichtigten Fläche für die Sachbezugs-ermittlung und der tatsächlich genutzten Fläche als verdeckte Gewinnausschüttung betrachtet wird.

*Zum steuerneutralen Vermögen einer Körperschaft und damit zur außerbetrieblichen Sphäre gehören nur solche angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter, die nur eine gesellschaftliche und keine betriebliche Veranlassung haben, **sofern** nicht unter Umständen wirtschaftliches Eigentum des Anteilsinhabers angenommen werden kann. Das würde mE bedeuten, dass in einem solchen Fall auch keine verdeckte Ausschüttung in Frage kommen würde, da die Zurechnung bereits im Vorfeld an den Anteilsinhaber gehen würde.*

Also selbst wenn der Standpunkt des Finanzamtes wider Erwarten Geltung haben sollte, so wäre die vom Finanzamt gezogene Konsequenz falsch.

Die Annahme eines außerbetrieblichen Vermögens einer Körperschaft - wie es von der Betriebsprüfung gemacht wird - ist nur unter bestimmten Voraussetzungen gerechtfertigt. Es ist nämlich zwischen Gebäuden zu unterscheiden, die jederzeit im betrieblichen Geschehen der Kapitalgesellschaft (zB durch Vermietung) eingesetzt werden können, und Gebäuden, die ihrer Erscheinung nach für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind.

Werden solche Gebäude dem Gesellschafter unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen Mietzins zur Verfügung gestellt, spricht diese nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, zu einer verdeckten Ausschüttung in Höhe der Differenz zum fremdüblichen Mietzins. Gebäude deren konkrete Ausgestaltung im Gesellschafterinteresse liegt, sind der außerbetrieblichen Sphäre zuzuordnen. Im vorliegenden Fall hätte die Ausstattung und Ausgestaltung nicht anders ausgesehen, wenn ein anderer Geschäftsführer diese Wohnung benutzt hätte. Was wäre in einem Fall der verdeckten Ausschüttung zu tun:

In Rz 818 wird festgehalten, dass die gesamte Ergebnisbelastung zu neutralisieren ist. Rz 820 spricht von " ... die Aufwandstragung selbst verdeckte Ausschüttung ... " was wiederum auf den Punkt hinausläuft, dass nur steuerliche Ergebnisse korrigiert bzw. neutralisiert werden sollen, nicht aber die Anschaffungskosten und die Verbindlichkeiten. Weiter in Rz 820: "Ist jedoch der Aufwand oder die Investition zunächst betrieblich veranlasst und kommt es in der Folge zu einer ungerechtfertigten Vorteilsgewährung an den Anteilsinhaber, bleibt der Aufwand abzugsfähig und es wird der fehlende Ertrag zu erfassen sein. Es wird auch auf Rz 828 verwiesen. Dagegen haben die Berufungswerber ja gar nichts einzuwenden.

Rz 827 beinhaltet Rechtsbeziehungen zwischen juristischen Personen und deren Eigentümern und kommt zu keinem anderen Ergebnis. Auch in Rz 829 wird nur von einer Neutralisierung der verdeckten Ausschüttung gesprochen.

Völlig widersinnig wäre es allerdings, die gesamten Baukosten für den als Dienstwohnung genutzten Teil als Basis für die verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen, ohne zu berücksichtigen, dass in gleicher Höhe Verbindlichkeiten vorhanden sind, für die der Bw als Bürge Sicherstellung leistete. Wird nämlich nicht nur der Aufwand für die Errichtung, sondern auch das Fremdkapital in diesem Zusammenhang gesehen, so ergibt sich ein Wert von NULL. Übrig bleibt mE nur der Sachbezugswert, der zu korrigieren ist und in Höhe der Korrektur als verdeckte Gewinnausschüttung zu betrachten ist.

In diesem Lichte ist auch Rz 838 zu sehen, wenn für die Bewertung von verdeckten Ausschüttungen jener Betrag angesetzt wird, welcher der Differenz zwischen der fremdüblichen Leistung und der tatsächlich erbrachten bzw. der Vermögensminderung, welche die Körperschaft hinnehmen musste, entspricht. Die tatsächliche Vermögensminderung im vorliegenden Fall entspricht der Differenz zwischen der verrechneten und der zu verrechnenden Sachbezugshöhe.

Mittlerweile ist die Miete auf 2.683,33 € pro Monat angepasst worden!

Rz 949 verneint das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung bei Miete eines Grundstückes mit Gebäude vom Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person. In der Folge ist nur eine entsprechende Vergütung aufgrund der Verbesserungsmaßnahmen anzusetzen. Auch die gesamte Höhe der Geschäftsführervergütung spielt hier eine Rolle. Von der BP wurde das nicht berücksichtigt. Auch hier liegt ein Mangel im Ermittlungsverfahren vor (s. Rz 960). Auch die Rzen 1040 und 1041 sind heranzuziehen. Eine Erläuterung durch die BP wird vermisst. Eine Begründung im Detail fehlt.

Der springende Punkt bei allen Überlegungen ist und bleibt die Frage, ob dem Vorbringen der Berufungswerber hinsichtlich der Motivation und Durchführung des Projektes aus betrieblichen Überlegungen im Sinne der obigen Ausführungen Glauben geschenkt wird oder nicht. ""

Nach Einbringung einer Vorlageerinnerung gemäß § 276 Abs. 6 BAO beim Finanzamt (vgl. Schriftsatz der steuerlichen Vertretung des Bw vom 29. März 2010) legte dieses die gegenständlichen Berufungen ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz (dem Unabhängigen Finanzsenat) zur Entscheidung vor.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens des Unabhängigen Finanzsenates wurde von Seiten der steuerlichen Vertretung des Bw (vgl. E-Mail vom 24. Juni 2011) noch das Gutachten von Univ. Prof. Dr. T vom 4. Jänner 2010 vorgelegt, wonach dieser bezogen auf den gegenständlichen Berufungsfall zu folgendem Ergebnis gelangte:

- "1. Ein Missbrauch liegt nicht vor, weil das Streben nach einer optimalen Auslastung des Mietgegenstandes S-Straße xx und die strategische Flexibilität in der Ausweitung der Büroflächen nach Maßgabe der Zahl der Mitarbeiter wirtschaftlich sinnvoll sind: Die Nutzung als Büro und als Mitarbeiterwohnraum ergänzen sich wechselseitig zu einer optimalen Auslastung des Mietgegenstandes in Höhe von 100% und vermeiden so Leerkosten (Fixkosten nicht genutzter Raumkapazitäten). Büroraumreserven werden so im angestrebten Wachstum des Unternehmens gesichert.*
- 2. Die Mieterinvestitionen der B. GmbH stehen in der Nutzungsdisposition der B. GmbH und sind somit wirtschaftliches Eigentum der B. GmbH, solange das Mietverhältnis dauert. Erst mit der Beendigung des Mietvertrages werden die Mieterinvestitionen der B. GmbH wirtschaftliches Eigentum des Vermieters (Bw).*
- 3. Soweit eine mangelnde Investitionsablöse dem gesetzlichen Verbot der Einlagenrückgewähr nach §§ 82 f GmbHG widerspricht, ist im Fall einer Beendigung des Mietvertrages eine angemessene Investitionsablöse vom Bw an die B. GmbH zu leisten. Mangels Mietvertragsbeendigung liegt derzeit eine verdeckte Gewinnausschüttung auf Grund einer nicht angemessenen In-*

vestitionsablässe nicht vor.

4. Nach Lehre und Rechtsprechung ist eine verdeckte Gewinnausschüttung "an der Wurzel" bei folgenden Investitionen der B. GmbH gegeben:

1. Schwimmbad (SZ-Straße yx)
2. Gartenanlage (SZ-Straße yx)
3. Einrichtung/Ausstattung der Wohnung (S-Straße xx)."

In weiterer Folge wurde von der steuerlichen Vertreterin des Bw (vgl. E-Mail vom 23. November 2011) noch ein Auszug aus einem E-Mail von Univ. Prof. Dr. T, worin dieser in diesem Zusammenhang auf VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003, sowie Renner, Neues zur Wohnraumüberlassung zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschaftern, in: ÖStZ 2010/563, 279 ff, verweist, vorgelegt.

In Erwiderung dazu wurde vom Finanzamt vorgebracht (vgl. dazu die E-Mails vom 11. Oktober 2011 bzw. vom 6. Dezember 2011), dass es trotz dieses Gutachtens und dieses Verwaltungsgerichtshofurteils bzw. dieser Literaturstelle nach wie vor der Überzeugung sei, dass nicht nur die von Univ. Prof. Dr. T als verdeckte Ausschüttungen an der Wurzel betrachteten Mieterinvestitionen (Schwimmbad, Wohnungseinrichtung, Garten) dem außerbetrieblichen Bereich der GmbH zuzuordnen seien, sondern auch die gesamten Herstellungskosten der Wohnung samt den Finanzierungskosten und den Nebenkosten, sodass die gesamten Investitionen und die Kosten der Wohnung des Alleingeschafters (Bw) betreffend als verdeckte Ausschüttungen an der Wurzel zu behandeln seien. Im gegenständlichen Fall handle es sich bei der in Rede stehenden Wohnung zweifelsfrei um eine sog. Luxuswohnung (Wohnung für acht Personen - Wohnfläche 380 m²; Baukosten ohne Grundanteil: 842.000,00 €, Wohnungseinrichtung: 249.000,00 €). Eine solche Wohnung sei überhaupt nicht fremd vermietbar und damit nicht im betrieblichen Geschehen der B. GmbH einsetzbar. Bei solchen Wohnungen habe der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen ausgesprochen und habe auch der Unabhängige Finanzsenat bereits in mehreren Berufungsentscheidungen dargelegt, dass Wohnungen, welche schon ihrer Erscheinung nach (zB besonders repräsentativ oder speziell auf die Wohnbedürfnisse abgestellt) für die Privatnutzung des Geschafters bestimmt seien, *zur außerbetrieblichen Sphäre der Gesellschaft gehörten (kursiver Text vom Referenten hinzugefügt)*, sodass sie als verdeckte Ausschüttung an der Wurzel von vornherein nicht zum Betriebsvermögen zählen würden (beispielhafter Verweis auf VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083; VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091). Überdies erfolge die Vermietung der repräsentativen Wohnung an den Geschaftser zu einem Mietzins, welcher im Hinblick auf die exorbitant hohen Investitionskosten und der damit zusammenhängenden Afa und Zinsen zu laufenden Verlusten aus der Vermietung der Wohnung führen würde, sodass von Liebhaberei ausgegangen werden müsse (Verweis auf VwGH 28.4.2009, 2006/13/0140 - "Auch eine von einer *der Körperschaftsteuer* unterliegenden

Gesellschaft ausgeübte Betätigung kann als Liebhaberei angesehen werden“). Die Überlassung der Wohnung an den Alleingesellschafter entspreche nicht dem Fremdvergleich. Eine derartige Anschaffung sei nur durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Dass der gegenständliche Mietvertrag nicht fremdüblich sei, habe sogar Univ. Prof. Dr. T eingeräumt (Seite 8, mangelnde Ablöse). Zudem liege nach den Kriterien der Rz 694b der UmgrStR kein wirtschaftliches Eigentum der GmbH vor. Missbrauch liege auch vor. Eine eventuelle Erweiterung der Büroräumlichkeiten im Erdgeschoß zu Lasten der im Obergeschoß befindlichen Wohnung müsse schon aufgrund des Familienstandes, der repräsentativen Einrichtung der Wohnung und der Zimmereinteilung der Wohnung als realitätsfremd bezeichnet werden. Somit falle die wirtschaftliche Begründung für eine betriebliche Veranlassung weg und es sei von Missbrauch auszugehen. Abschließend werde noch darauf hingewiesen, dass kurze Zeit nach Beendigung der Betriebsprüfung im Grundbuch bei den dem Bw gehörenden Grundstücken (SZ-Straße und S-Straße sowie Straßenanlage) ein Veräußerungs- und Belastungsverbot zugunsten dessen Ehegattin A b eingetragen worden sei (vgl. dazu die Vereinbarung über die Einräumung eines Veräußerungs- und Belastungsverbot vom 27. Juli 2009).

Mit E-Mail vom 18. Jänner 2012 wurde diese Stellungnahme des Finanzamtes zum Gutachten von Univ. Prof. Dr. T der steuerlichen Vertretung des Bw zur Kenntnisnahme übermittelt.

Am 22. März 2012 wurde eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat abgehalten; im Detail wird auf die diesbezügliche Verhandlungsniederschrift sowie bezüglich des wesentlichen Kerns der Aussagen des Bw und seiner steuerlichen Vertretung bzw. der Amtspartei und deren Würdigung auf die nachfolgenden Ausführungen verwiesen.

Der Unabhängige Finanzsenat (Berufungssenat) hat über die Berufungen erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat (Berufungssenat) hat mit Entscheidung vom 10. April 2012, RV/0141-F/10, auf deren Ausführungen verwiesen wird, festgestellt, dass das hier in Rede stehende Gesamtkonzept zwischen dem Bw und der B. GmbH, nämlich die Vermietung der gegenständlichen Wohnung vom Bw an die B. GmbH mit anschließender Überlassung als Dienstwohnung an den Bw, wegen fehlender Fremdüblichkeit alternativ auch infolge des Vorliegens von Missbrauch im Sinne des § 22 BAO keine steuerliche Anerkennung finden kann; damit waren die mit der gegenständlichen Geschäftsführerwohnung verbundenen Vorgänge ab der Wurzel zu korrigieren (den Wohnbereich betreffende Investitionen der B. GmbH stehen im wirtschaftlichen Eigentum des Bw; die in Rede stehende Geschäftsführerwohnung ist nicht dem Betriebsvermögen bzw. dem Unternehmensbereich der B. GmbH zuzuordnen) und ergaben sich daraus unstrittig die vom Betriebsprüfer getroffenen, oben dargestellten Konsequenzen; auf die einzelnen Feststellungen wird verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 10. April 2012