

GZ. RV/0514-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Günther Bangratz, gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Steuerpflichtige Umsätze 2000: 219.347,17 €; Umsatzsteuer-Zahllast 2000: 4.765,59 €

Einkommen 2000: 29.813,38 €; Einkommensteuer 2000: 8.109,56 €

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige betreibt in L das Hotel "H", für das er den Gewinn durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt. Im Jahr 2000 wurden die ehemals als Personalzimmer vorgesehenen Räumlichkeiten im Westtrakt des 1. Obergeschosses, bestehend aus vier Zimmer, einem Gang und einem Bad, zusammen mit der nebenan gelegenen Waschküche umgebaut. Im Zuge dieser Baumaßnahmen wurden die Waschküche vergrößert und die ehemals als Personalzimmer vorgesehenen Räumlichkeiten zu einem großen Appartement für den Sohn TN, bestehend aus einem Wohnraum, einem Schlafräum und einem Bad/WC, umgebaut. Die Kosten des Umbaus beliefen sich auf insgesamt 931.351 S, die der Abgabepflichtige als betrieblich veranlasst betrachtete. Ein Betrag von 384.368 S wurde als Herstellungsaufwand auf das Gebäude aktiviert ("Umbau Waschküche"), ein Betrag von 198.690 S wurde als aktivierungspflichtiger Anschaffungsaufwand ("Betriebseinrichtung") angesehen. Der Restbetrag von 348.293 S wurde als "Reparaturen, Instandhaltung" behandelt und sofort als Betriebsausgaben abgesetzt.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung, umfassend die Jahre 1998 bis 2000, vertrat der Prüfer nach Durchsicht der einzelnen Aufwandsposten "Reparaturen, Instandhaltung" die Ansicht, dass ein Teil dieser Aufwendungen als Herstellungsaufwand dem "Umbau Waschküche" zuzurechnen sei und daher nicht als Reparaturaufwand sofort abgesetzt werden könne. Nach Rücksprache mit dem Abgabepflichtigen und dessen Sohn TN sei ein Betrag von 234.513 S als Reparaturaufwand auszuscheiden und als zusätzliche Umbaukosten zu erfassen, der aktivierungspflichtige Herstellungsaufwand "Umbau Waschküche" erhöhe sich somit auf insgesamt 618.881 S (vgl. Tz 18 des Bp-Berichtes vom 15. Oktober 2001, Bp abc, in Zusammenhang mit Pkt. 1 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. Oktober 2001).

Der Prüfer vertrat auch die Ansicht, dass ein Teil dieser den Umbau betreffenden Investitionen der Privatsphäre zuzurechnen sei. Im Jahr 2000 sei nicht nur die Waschküche vergrößert worden, es seien auch die ehemals als Personalzimmer vorgesehenen Nutzflächen im 1. Obergeschoss zu einer Dienstwohnung für den im Betrieb tätigen Sohn TN umgebaut worden, der diese seit Oktober 2000 bewohne. Hierbei handle es sich um eine Appartement-Wohnung, deren Ausstattung – vor allem die des Bades – nicht fremdüblichen Maßstäben entspreche. Aufgrund der räumlichen Gestaltung und Innenausstattung, die offensichtlich nach den persönlichen Wünschen und Vorstellungen des Sohnes gemacht worden seien,

handle es sich nach Ansicht des Prüfers um längerfristig für den Sohn als Privatwohnung vorgesehene Räumlichkeiten. Diese Ansicht werde auch dahingehend unterstützt, dass sämtliche Mitarbeiter des Gasthofes auswärtig untergebracht seien. Ein Nachweis über eine in naher Zukunft vorgesehene Nutzung des Appartements für Gäste habe nicht erbracht werden können. Auch die vorgenommene Ausstattung widerspreche einer Gästenutzung.

Nach Aussage des Abgabepflichtigen bezahle TN seit dem 1. Jänner 2001 eine Miete von 3.000 S brutto inklusive Betriebskosten. Ein schriftlicher Vertrag liege diesbezüglich jedoch nicht vor. Die Zahlung der Miete sei nachweislich am 31. August 2001 erfolgt, somit zu einem Zeitpunkt, als die Ansicht der Abgabenbehörde dem Abgabepflichtigen und seinem steuerlichen Vertreter bereits bekannt gewesen sei. Es stelle sich weiters die Frage, ob eine Miete in dieser Höhe der Fremdüblichkeit standhalte. Die mit dem Umbau der Dienstwohnung verbundenen Investitionen seien daher der Privatsphäre zuzurechnen und nicht als betrieblicher Aufwand absetzbar. Die Umbaukosten von (berichtigt) 618.881 S seien daher um 427.027 S zu kürzen (das entspreche einem Anteil der Dienstwohnung im Verhältnis zur Gesamtnutzfläche des Umbaus von 69 %) und nur mit dem auf die Waschküche entfallenden Anteil von 191.854 S als betrieblich bedingter Herstellungsaufwand anzuerkennen. Die im Zusammenhang mit dem Umbau der Dienstwohnung des Sohnes geltend gemachten Beträge (Vorsteuer, AfA und Investitionsfreibetrag) seien in entsprechender Höhe zu berichtigen (vgl. Tz 13, 19 und 22 des Bp-Berichtes vom 15. Oktober 2001, Bp abc, in Zusammenhang mit Pkt. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. Oktober 2001).

Auch die mit der Einrichtung der Dienstwohnung zusammenhängenden und auf dem Konto "*Betriebseinrichtung*" aktivierten Beträge seien auszuscheiden. Es handle sich dabei um Einrichtungsgegenstände wie Badezimmer, Schränke, Bett usw. im Ausmaß von 60.237,50 S netto, sowie Küchenmöbel und Türen im Ausmaß von 65.551,67 S netto, die eindeutig für die Wohnung des Sohnes angeschafft worden seien. Die dafür geltend gemachte Vorsteuer, AfA und Investitionsfreibeträge seien entsprechend zu korrigieren (vgl. Tz 14, 21 und 22 des Bp-Berichtes vom 15. Oktober 2001, Bp abc, in Zusammenhang mit Pkt. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. Oktober 2001).

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO von Amts wegen am 22. Oktober 2001 neue Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2000. Am 31. Oktober 2001 er hob der Abgabepflichtige gegen die beiden Sachbescheide rechtzeitig Berufung, mit der er sich gegen die Zurechnung der von seinem Sohn TN genutzten Räumlichkeiten zur Privatsphäre wandte. Sein Sohn sei Dienstnehmer und als solcher Betriebsleiter im

Gastgewerbebetrieb. Er sei außer dem Unternehmer und dessen Ehegattin der einzige Mitarbeiter, der im Hotel untergebracht sei. Er stehe praktisch rund um die Uhr in Bereitschaft, nachdem der Abgabepflichtige am 31. Juli 2000 das 61. Lebensjahr und seine Ehegattin das 56. Lebensjahr überschritten hätten und es einfach nicht mehr schafften, die Saisonen durchgehend abzuwickeln. In der Literatur (Hinweis auf Beiser, ÖStZ 2001/939) werde die Ansicht vertreten, dass sogar für den Unternehmer derartige Räumlichkeiten der Unternehmensphäre zuzurechnen seien. Mache der Unternehmer zB Spät-, Nacht- oder Frühdienst und übernachte er deshalb aus betrieblichen Gründen im eigenen Hotelbetrieb, so liege ein Eigenverbrauch nicht vor; die Anwesenheit/Präsenz des Unternehmers in seinem Unternehmen sei betrieblich durch die Unternehmensführung bedingt. Der gleiche Tatbestand liege im Falle des Betriebsleiters TN vor, der auch noch Mietezahlungen leiste. Es sei daher der volle Vorsteuerbetrag für die auf die Wohnung des Sohnes entfallenden Umbau- und Einrichtungskosten anzuerkennen, auch die damit zusammenhängenden AfA-Beträge und Investitionsfreibeträge seien zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 29. Jänner 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus, dass das Hotel "H" von Ende Dezember bis Ende März und von Anfang Juni bis Mitte Oktober geöffnet habe und vom Abgabepflichtigen geführt werde. Im Betrieb seien neben zwei Mitarbeitern aus dem ehemaligen Jugoslawien noch seine Ehegattin und seine beiden Söhne angestellt. Der Abgabepflichtige wohne mit seiner Ehegattin in einem Appartement im 1. Stock des Hotels, die Wohnung bestehne aus einem Schlafzimmer, einem Wohnraum mit Küchenblock, einem Vorräum und einem Bad/WC. Die Gesamtfläche dieser Privatwohnung betrage ca. 60 m². Im selben Stockwerk befindet sich auch die Privatwohnung des Sohnes TN. Die Wohnung bestehne aus einem Wohnraum, einem Schlafzimmer, einem Gang und einem Bad/WC, wobei sich im Gang auch ein Küchenblock befindet. Die Gesamtnutzfläche dieser Wohnung betrage ca. 66 m². Der zweite Sohn und die übrigen Angestellten benötigen und verfügen über keine Unterkünfte im Hotelgebäude.

Auffallend sei die persönliche Gestaltung des Appartements, das nicht mit dem Mobiliar und dem Design der übrigen Zimmer ausgestattet, sondern einem individuellen jugendlichen Stil des Wohnungsnehmers TN angepasst worden sei. Dies widerspreche insofern den Aussagen des Abgabepflichtigen, diese Räumlichkeiten zeitweise bzw. mittelfristig an Gäste vermieten zu wollen. Vom Angebot und Design des Hotels werde eine andere Klientel angesprochen, welcher das Appartement des Sohnes nicht entsprechen würde. Bei der Wohnung handle es sich um Räume, deren Größe und Ausstattung zum Teil nicht fremdüblichen Maßstäben für

eine Dienstwohnung entspreche und offensichtlich nach den persönlichen Wünschen und Vorstellungen des Sohnes ausgestattet sei. Die Wohnung werde daher auch aus diesem Grund dem Sohn längerfristig als Privatwohnung dienen.

Im Hinblick auf die nachträglich behauptete Vereinbarung einer Mietezahlung ab dem 1. Jänner 2001 habe der Betriebsprüfung kein schriftliches Dokument als Bestätigung vorgelegt werden können, da diese dem Abgabepflichtigen zufolge mündlich abgeschlossen worden sei. Die Verbuchung der Mietezahlung sei erst am 31. August 2001 erfolgt, also zu einem Zeitpunkt, als die Ansicht der Abgabenbehörde dem Abgabepflichtigen und dessen steuerlichen Vertreter schon bekannt gewesen sei. Des Weiteren stelle sich die Frage der Fremdüblichkeit der Miete, betrage doch der Quadratmeterpreis für dieses voll ausgestattete Appartement inklusive Betriebskosten lediglich 45,45 S brutto. Es sei auch auf die Tatsache hinzuweisen, dass außer dem Sohn TN kein anderer Dienstnehmer im Hotel untergebracht sei. Dazu habe der Abgabepflichtige lediglich angegeben, dass er grundsätzlich nur Dienstnehmer mit Wohnsitzen in der näheren Umgebung beschäftige.

Die vom Abgabepflichtigen angesprochene Literaturmeinung (Beiser, ÖStZ 2001/939) sei auf den Streitfall nicht anwendbar, weil der Unternehmer in dem angeführten Beispiel eine Privatwohnung auch außerhalb des Hotels benutzt habe. Zudem sei im Streitfall nicht die Privatwohnung des Unternehmers, sondern jene des im Betrieb angestellten Sohnes des Abgabepflichtigen zu beurteilen. Im Übrigen werde auf einen Artikel in derselben Ausgabe der ÖStZ verwiesen, in dem Kolacny den Überlegungen Beisers hinsichtlich des vollen Vorsteuerabzuges bei gemischt genutzten Grundstücken widersprochen habe. Im Hinblick auf das VwGH-Erkenntnis vom 21.2.2001, 2000/14/0158, ergebe sich aus dem bloßen Umstand der Vermietung einer Wohnung an einen Dienstnehmer noch kein für die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen erforderlicher betrieblicher Nutzen. Im Erkenntnis des VwGH vom 29.3.2001, 97/14/0076, werde darauf hingewiesen, dass die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung der Fremdüblichkeit standzuhalten habe. Dazu sei das Vorliegen einer klar nach außen in Erscheinung tretenden Vereinbarung notwendig. Eine solche liege im Streitfall nicht vor, es könne nur von einer nachträglich konstruierten Miete ausgegangen werden. Überdies halte die Höhe des Mietzinses, die Größe und Ausstattung der Wohnung sowie die Tatsache, dass die weiteren Lebenshaltungskosten wie Strom, Telefon und Essen zusätzlich vom Arbeitgeber getragen würden, einem Fremdvergleich nicht stand.

Am 20. Februar 2002 stellte der Abgabepflichtige den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wurde ausgeführt, dass die gesamte Nutzfläche des Hotels ca. 1000 m² betrage, die Privatwohnung des Unternehmers

demgegenüber ca. 60 m² und die Räumlichkeiten für den Sohn ca. 66 m². Das Hotel sei daher zu 100 % dem Unternehmensbereich zuzuordnen. Es sei völlig ausgeschlossen, ein Hotel mit 36 Betten während der Saison sowohl bei Tag wie auch bei Nacht führungslos zu belassen. Eine Betriebsleitung durch den Sohn sei daher notwendig, weil sonst – außer dem bereits pensionsberechtigten Unternehmer und seiner Gattin – niemand im Hotel den Gästen zur Verfügung stehe. Bei einer Gästepension sei auch ein langer Bereitschaftsdienst notwendig, weil sich in den Zimmern keine Minibars befänden, Telefondienst auch in der Nacht geleistet werden müsse, wobei alle Gespräche über die Vermittlung laufen müssten, und Arzt- und Taxianforderungen auch in der Nacht getätigten werden müssten. Auch für die spät ankommenden Gäste müsse praktisch die ganze Nacht jemand zur Verfügung stehen, der im Hotel wohne. Bei der Bewertung von Wohnraum, den der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer verbilligt zur Verfügung stelle, seien die amtlichen Quadratmeterpreise anzusetzen, die unterhalb der bezahlten Miete liegen. Die Wohneinheit sei daher nicht nur betriebsnotwendig, sie halte auch einem Fremdvergleich stand.

Mit Schreiben vom 7. Mai 2002 stellte der Abgabepflichtige den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung, weil er – im Hinblick auf ein eingeleitetes Finanzstrafverfahren – nun schon im Abgabenverfahren gezwungen sei, genauestens zu den strafrechtlichen Komponenten Stellung zu nehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 284 Abs. 1 BAO in der ab dem Jahr 2003 geltenden Fassung des AbgRmRefG, BGBI. I Nr. 97/2002, hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung (§ 250 BAO), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2 BAO) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1 BAO) beantragt wird oder wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3 BAO) für erforderlich hält. Nur ein rechtzeitig (und zwar in der Berufungsschrift, in der Beitrittserklärung oder im Vorlageantrag) gestellter Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung verschafft der Partei einen Rechtsanspruch auf Anberaumung und Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung (Ritz, BAO-Handbuch, Seite 213; vgl. auch VwGH 3.10.1990, 89/13/0002; VwGH 11.4.1991, 90/13/0023; VwGH 3.7.1991, 91/14/0112).

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung wurde unzweifelhaft weder in der Berufung vom 31. Oktober 2001 noch im Vorlageantrag vom 20. Februar 2002 gestellt. Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung ist somit nicht gegeben, weshalb in deren Unterlassung auch kein Verfahrensmangel erblickt werden kann. Ein entsprechender Antrag wurde vom Berufungswerber erst in einer

Berufungsergänzung (im Schreiben vom 7. Mai 2002) gestellt. Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (VwGH 23.4.2001, 96/14/0091).

Gemäß § 323 Abs. 12 BAO (Übergangsregelung) konnten Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung abweichend von § 284 Abs. 1 Z 1 BAO bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 leg.cit. genannten Abgabenbehörden für Berufungen gestellt werden, über die nach der vor 1. Jänner 2003 geltenden Rechtslage nicht durch den Berufungssenat zu entscheiden war. Nach § 284 Abs. 1 BAO in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 97/2002 gestellte Anträge auf mündliche Verhandlung gelten ab 1. Jänner 2003 als auf Grund des § 284 Abs. 1 Z 1 leg.cit. gestellt. Eine solche "Nachholung" von Anträgen auf mündliche Verhandlung, die im Übrigen erst ab dem In-Kraft-Treten des § 323 Abs. 12 BAO (somit am Tag nach der Kundmachung des AbgRmRefG im Bundesgesetzblatt, daher erstmals am 26. Juni 2002) zulässig gewesen wären, ist in Fällen, in denen – wie im Streitfall – nach bisheriger Rechtslage Senatszuständigkeit bestand (und kein derartiger Antrag in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung gestellt wurde), nicht vorgesehen (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, Seite 217).

Ergänzend ist festzuhalten, dass dem Berufungswerber nach Einbringung der Berufungsergänzung vom 7. Mai 2002 ohnehin ausreichend Gelegenheit geboten wurde, sein Vorbringen mit geeigneten Unterlagen zu untermauern. So wurde er vom Unabhängigen Finanzsenat mit Schreiben vom 12. Mai 2003 aufgefordert, zu der dem Sohn TN überlassenen Dienstwohnung Stellung zu nehmen. Vom Berufungswerber wurde daraufhin eine umfangreiche Vorhaltsbeantwortung vorgelegt (vgl. das Schreiben vom 28. Mai 2003), die es der Behörde ermöglichte, die Einräumung der Dienstwohnung steuerlich zu beurteilen. Für eine amtswegige Anberaumung eines Verhandlungstermines bestand daher keine Veranlassung.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob das Appartement im 1. Obergeschoss des Hotelgebäudes "H", das dem Sohn TN ab dem Jahr 2000 als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt wurde, Betriebsvermögen des Berufungswerbers darstellt. Die Tatsache, dass das mit dem Sohn eingegangene Dienstverhältnis auch steuerlich Anerkennung findet, steht außer Streit. Der Berufungswerber ermittelt seinen Gewinn aus dem Gastgewerbebetrieb gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. Es kann daher in die Gewinnermittlung nur notwendiges Betriebsvermögen einbezogen werden. Bei Dienstwohnungen naher Angehöriger wird daher zu prüfen sein, ob die Wohnung überhaupt dem Betriebsvermögen zugerechnet werden kann.

Das notwendige Betriebsvermögen umfasst alle Wirtschaftsgüter, die schon ihrer objektiven Beschaffenheit nach dem Betrieb zu dienen bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen, d.h. betrieblich verwendet werden. Es handelt sich um Wirtschaftsgüter, die vermöge ihrer Beschaffenheit und unter Bedachtnahme auf die Verhältnisse des Betriebes nach der Verkehrsanschauung nur dem Betrieb zugerechnet werden können. Maßgeblich ist zwar auch der subjektive Wille des Steuerpflichtigen, der durch besondere Widmung ein Wirtschaftsgut dem Betrieb dienstbar macht; dienstbar können einem Betrieb aber nur Gegenstände gemacht werden, die in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und geeignet sind, eine Funktion im Betriebsgeschehen zu erfüllen. Kommt neben einer betrieblichen auch eine private Nutzung in Betracht, zählt das Wirtschaftsgut bei tatsächlicher (überwiegender) betrieblicher Verwendung zum notwendigen Betriebsvermögen. Maßgebend sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Steuerpflichtigen sowie die Verkehrsauffassung, nicht aber subjektive Motive, wie zB der Grund der seinerzeitigen Anschaffung (Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 4 Tz 11.1).

Stellt ein Unternehmer einem seiner Angestellten für dessen Wohnzwecke eine Wohnung zur Verfügung, so dient die Wohnung nur dann betrieblichen Zwecken, wenn für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit ausschließlich oder doch zumindest überwiegend betriebliche Erwägungen maßgebend sind. Der Umstand, dass Eltern häufig bestrebt sind, ihren Kindern eine vom ursprünglich gemeinsamen Haushalt getrennte Wohnmöglichkeit zu beschaffen und dass dafür in der Regel Beweggründe maßgebend sind, die im familiären Bereich wurzeln, schließt allerdings an sich noch nicht aus, dass in einzelnen Fällen der Wohnungsbeschaffung die familiären Beweggründe in den Hintergrund treten und eine getrennte Wohnmöglichkeit nur wegen eines zwischen Eltern und Kind bestehenden Dienstverhältnisses geboten wird (vgl. hiezu beispielsweise VwGH 12.11.1985, 83/14/0217).

Die betriebliche Veranlassung für die Anschaffung bzw. Herstellung einer Wohnung, die in der Folge einem Angehörigen des Betriebsinhabers zur Nutzung überlassen wird, kann sich aus dem Dienstverhältnis des Benutzers der Wohnung zum Betriebsinhaber ergeben. Der Berufungswerber argumentierte damit, dass die ständige Anwesenheit des Sohnes TN als Dienstnehmer betrieblich erforderlich sei und dass dieses Ziel nur durch die Bereitstellung des Appartements im 1. Obergeschoss erreicht werden könne. So sei bei einer Gästepension ein langer Bereitschaftsdienst notwendig, weil sich in den Zimmern keine Minibars befänden und Telefondienst sowie Arzt- und Taxianforderungen auch in der Nacht geleistet bzw. getätigten werden müssten. Auch für die spät ankommenden Gäste müsse praktisch die ganze Nacht

jemand zur Verfügung stehen, der im Hotel wohne. Da der Berufungswerber bereits pensionsberechtigt sei und – außer ihm und seiner Gattin – den Hotelgästen niemand zur Verfügung stehe, sei eine Betriebsleitung durch den Sohn notwendig. Im vorliegenden Fall seien daher die familiären Beweggründe für die Errichtung der dem Sohn zur Verfügung gestellten Wohnung gegenüber betrieblichen Beweggründen in den Hintergrund getreten.

Dieser Gedankengang erscheint dem Referenten nicht schlüssig. Es mag zwar aus betrieblicher Sicht durchaus zweckmäßig sein, wenn ein Arbeitnehmer, von dessen zu unregelmäßigen Zeiten anfallendem Bereitschaftsdienst notwendige betriebliche Funktionen abhängen, direkt am Betriebsort wohnt, die entscheidende Frage ist jedoch die, ob der Berufungswerber die dem Sohn zur Verfügung gestellte Wohnung auch für einen nicht mit ihm verwandten Arbeitnehmer mit der gleichen Qualifikation errichtet hätte (vgl. VwGH 17.9.1990, 89/15/0019). Dies ist zu verneinen, weil im vorliegenden Fall keine schriftliche Vereinbarung über die Nutzung der Wohnung nach einer eventuellen Auflösung des Dienstverhältnisses oder nach einer möglichen Betriebsübernahme getroffen wurde. Auch im Hinblick auf die Vereinbarung einer Mietzahlung ab dem 1. Jänner 2001 konnte der Berufungswerber kein schriftliches Dokument vorlegen. Dies verstößt gegen den in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 20 Tz 46 ff, und die dort angeführten Erkenntnisse) vom VwGH vertretenen Grundsatz, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Auch die Größe und Ausstattung des Appartements im 1. Obergeschoss vermag einem Fremdvergleich nicht standzuhalten. So bewohnt der ledige Sohn TN eine ca. 66 m² große Wohnung, die - nach den Feststellungen des Prüfers - aufgrund der räumlichen Gestaltung und gehobenen Innenausstattung offensichtlich nach den persönlichen Wünschen und Vorstellungen des Sohnes errichtet und eingerichtet wurde. Die Räumlichkeiten der Wohnung entsprechen aufgrund deren Größe und Ausstattung nicht fremdüblichen Maßstäben für eine Dienstwohnung. Es handelt sich dabei augenscheinlich um Räumlichkeiten, die für den Sohn längerfristig als Privatwohnung vorgesehen sind. Dass der Berufungswerber die dem Sohn zur Verfügung gestellte Wohnung nicht auch für einen nicht mit ihm verwandten Arbeitnehmer errichtet hätte (vgl. nochmals VwGH 17.9.1990, 89/15/0019), ergibt sich auch daraus, dass tatsächlich keiner der übrigen Mitarbeiter (von der Ehegattin des Berufungswerbers abgesehen) im Hotelgebäude untergebracht ist.

Eine entscheidende Bedeutung ist nach Ansicht des Referenten auch dem Umstand beizumessen, dass es sich beim Hotel "H" um einen Saisonbetrieb handelt, der von Ende Dezember bis Ende März und von Anfang Juni bis Mitte Oktober geöffnet hat. Der Sohn TN bewohnt das Appartement im 1. Obergeschoss jedoch nicht nur in dieser Zeit, sondern auch während der saisonbedingten Schließung des Gastgewerbebetriebes. Somit wird die Wohnung dem Sohn auch für jene Zeit überlassen, in der er gar nicht beschäftigt, sondern vielmehr bei der Tiroler Gebietskrankenkasse arbeitslos gemeldet ist. Daraus ist ersichtlich, dass betriebliche Überlegungen für die Überlassung der Wohnung eine – wenn überhaupt – nur untergeordnete Rolle gespielt haben.

Betrachtet man die ausschlaggebenden objektiv erfassbaren Merkmale des Streitfalles, so ist auch festzustellen, dass die vom Berufungswerber im Rahmen seiner Argumentation immer wieder betonte Notwendigkeit, sein Sohn TN müsse im Hinblick auf die Besonderheiten des Betriebes unbedingt im Hotelgebäude wohnen, um jederzeit erreichbar zu sein, durch die Schaffung des Appartements im 1. Obergeschoss keinesfalls eine Förderung erfahren hat. Es ist nämlich darauf zu verweisen, dass der Sohn TN, wenn er wie bisher (vor dem Umbau) mit dem Berufungswerber im gemeinsamen Haushalt wohnen würde, genauso rasch und reibungslos zu unaufschiebbaren, auch nächtens anfallenden betrieblichen Tätigkeiten herangezogen werden könnte. Der Sohn TN hat nämlich auch vor der Errichtung der Dienstwohnung durch den im Jahr 2000 erfolgten Umbau im Hotelgebäude gewohnt (vgl. in diesem Zusammenhang VwGH 14.1.1981, 2202/79).

In der Vorhaltsbeantwortung vom 28. Mai 2003 führte der Berufungswerber aus, dass der Sohn TN *"bis 31.05.2001 nur teilzeitbeschäftigt"* gewesen sei. Seit dem 1. Juni 2001 stehe er – mit Ausnahme der Zeit der saisonbedingten Schließung des Hotels – in einem vollbeschäftigt Arbeitsverhältnis. Der VwGH hat in diesem Zusammenhang wiederholt ausgesprochen (VwGH 14.1.1981, 2202/79; VwGH 22.9.1992, 88/14/0058), dass wegen der verhältnismäßig zeitlich geringen Leistungen (Teilzeitbeschäftigung) des Dienstnehmers die Zweckbestimmung der Wohnung nicht darin gesehen werden kann, dem Betrieb zu dienen. Es ist vielmehr der Schluss gerechtfertigt, dass die Herstellung des in Rede stehenden Appartements im Wesentlichen aus privaten, in den Wohnbedürfnissen des Sohnes TN gelegenen Gründen erfolgt ist. Die den Erfahrungen des täglichen Lebens durchaus entsprechende Tatsache, dass ein erwachsener Mann (TN ist im Jahr 1964 geboren und war im Zeitpunkt des Bezuges des Appartements somit 36 Jahre alt) seine Wohnbedürfnisse nicht mehr in der elterlichen Wohnung zu befriedigen wünscht, beruht jedoch lediglich auf privaten, nicht aber betrieblichen Gründen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 28. Mai 2003 stellte der Berufungswerber auch klar, dass der Sohn TN wie alle seine Mitarbeiter nach dem Kollektivvertrag für Angestellte im Gastgewerbe entlohnt wird. Es ist somit von einer fremdüblichen Entlohnung auszugehen, wobei alle Auszahlungen lt. Aussage des Berufungswerbers bar erfolgen. Bei dieser Sachlage ist die Einräumung der Dienstwohnung als weiterer Lohnbestandteil keinesfalls gerechtfertigt und würde dies einem Fremdvergleich nicht standhalten können. Allein aus dieser Tatsache ist schon ersichtlich, dass die Überlassung des Appartements im 1. Obergeschoss aus privaten, in den Wohnbedürfnissen des Sohnes gelegenen Gründen erfolgt ist. In dieses Bild fügt sich, dass den übrigen Angestellten des Berufungswerbers keine Dienstwohnungen zur Verfügung gestellt wurden.

Aus dem Einwand, dass die Dienstwohnung dem Sohn TN ohnehin gegen einen monatlichen Mietzins von 3.000 S brutto inklusive Betriebskosten überlassen werde, lässt sich für den Standpunkt des Berufungswerbers nichts gewinnen. Das Mietverhältnis hält nämlich in keiner Weise einem Fremdvergleich stand und kann aus diesem Grund auch keine steuerliche Anerkennung finden. Zunächst ist festzuhalten, dass TN das Appartement im Streitjahr 2000 (von Oktober bis Dezember) unentgeltlich bewohnte; eine Vorgangsweise, die zwischen einander fremden Personen undenkbar wäre. Seit dem 1. Jänner 2001 sei lt. Aussage des Berufungswerbers eine monatliche Miete von 3.000 S brutto inklusive Betriebskosten vereinbart, wobei die erste Mietezahlung (für die vorangegangenen acht Monate) nachweislich erst am 31. August 2001 erfolgte. Der Berufungswerber begründete die verspätete Zahlung damit, dass sein Sohn TN aufgrund der bis zum 31. Mai 2001 ausgeübten Teilzeitbeschäftigung finanziell nicht in der Lage gewesen sei, seinen Zahlungsverpflichtungen aus dem Mietvertrag nachzukommen (vgl. die Vorhaltsbeantwortung vom 28. Mai 2003). Eine derart verspätete (gestundete) Mietezahlung widerspricht einer zwischen Fremden üblichen Leistungsabwicklung. Gänzlich unregelmäßige Mietezahlungen sowie eine im Hinblick auf den Zeitpunkt der Zahlungen erfolgte Bedachtnahme auf familiäre Bedürfnisse deuten in die Richtung einer steuerlich irrelevanten familienhaften Geldüberlassung (Quatschnigg/Schuch, EStG 1988, § 20 Tz 56.3).

Ein schriftlicher Mietvertrag über die Nutzung des Appartements im 1. Obergeschoss liegt nicht vor. Schriftform ist für die steuerliche Anerkennung eines Mietvertrages zwischen nahen Angehörigen zwar nicht unbedingt erforderlich; bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile und dem Beweis des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages kann der Mietvertrag auch ohne Schriftform anerkannt werden. Mit Schreiben vom 12. Mai 2003 wurde der Berufungswerber aufgefordert, die wesentlichen

Vertragsbestandteile des mit dem Sohn TN bloß mündlich abgeschlossenen Mietvertrages bekannt zu geben. Dazu gehören insbesondere eine detaillierte Umschreibung des Bestandgegenstandes, die Höhe der Miete einschließlich üblicher Wertsicherungsklauseln, Aussagen über die Dauer des Bestandverhältnisses, Regelungen betreffend Instandhaltungspflichten und Mieterinvestitionen, Regelungen über die Bezahlung der Betriebskosten (Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 20 Tz 56.2). Mit Schreiben vom 28. Mai 2003 wurde dazu lediglich Folgendes mitgeteilt:

"Es wurden keine zusätzlichen Vereinbarungen bezüglich der Betriebswohnung getroffen. Bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses endet automatisch das Mietverhältnis in einer Betriebswohnung."

Damit ist dem Erfordernis der Bekanntgabe der wesentlichen Vertragsbestandteile nicht Genüge getan. Zum geforderten Beweis über den Abschluss und die tatsächliche Durchführung des bloß mündlich abgeschlossenen Mietvertrages ist festzuhalten, dass lediglich eine Einnahmenaufgliederung für das Jahr 2001 (nicht auch für die Folgejahre) vorgelegt wurde, aus der ein Mieterlös von 36.000 S ersichtlich ist. Ein Nachweis des tatsächlich vollzogenen Geldflusses wurde vom Berufungswerber mit dem Hinweis, dass sich ein solcher Nachweis seines Erachtens erübrige, nicht erbracht. (Der Berufungswerber wurde dezidiert aufgefordert, einen Zahlungsnachweis hinsichtlich aller von seinem Sohn bisher geleisteten Mietzahlungen zu erbringen.) Somit bleibt offen, ob – von der am 31. August 2001 erfolgten Zahlung abgesehen – vom Sohn TN überhaupt Mietzahlungen geleistet wurden. Letztlich kann auch die Höhe der vereinbarten Miete einem Fremdvergleich nicht standhalten. TN bezahle seit dem 1. Jänner 2001 eine Miete von 3.000 S brutto inklusive Betriebskosten. Der Quadratmeterpreis für das voll ausgestattete Appartement inklusive Betriebskosten beträgt somit lediglich 45,45 S brutto.

Unter Bedachtnahme auf alle Umstände des Berufungsfalles lässt sich sohin nicht sagen, dass ein Ausnahmefall vorliegt, in dem die familiären Beweggründe für die Errichtung des Appartementes im 1. Obergeschoss gegenüber den betrieblichen Erfordernissen entscheidend in den Hintergrund getreten sind. Für die Errichtung und Zurverfügungstellung der Wohnung an den Sohn TN war dessen Wohnversorgung ausschlaggebend. Fremden Arbeitskräften wäre eine Wohnung in der gegebenen Wohnungsgröße nicht zur Verfügung gestellt worden. Die dem Sohn im Betriebsgebäude eingeräumte Wohnung dient ihrer Art nach unter Berücksichtigung der Beschaffenheit des Betriebes (offenkundig notwendige Wohnraumbeschaffung für den Sohn TN) anderen als betrieblichen Zwecken.

Der Berufungswerber stützte sich in seiner Argumentation auf Beiser, Der Eigenverbrauch bei der Mischnutzung von Gebäuden für unternehmerische und private Wohnzwecke, ÖStZ 2001/939, der zum Ausdruck bringt, dass die Nutzung von Hotelräumen aus betrieblichen (unternehmerischen) Gründen zur Unternehmensphäre zähle und nicht als Eigenverbrauch zu erfassen sei. Eine solche betriebliche Nutzung liege nach Beiser auch dann vor, wenn der Unternehmer zB Spät-, Nacht- oder Frühdienst mache und deshalb aus betrieblichen Gründen im eigenen Hotelbetrieb übernachte. Die Anwesenheit des Unternehmers in seinem Unternehmen sei betrieblich durch die Unternehmensführung bedingt. Diese Meinung mag auf sich beruhen. Im Streitfall ist nicht die Nutzung von Hotelräumlichkeiten durch den Unternehmer, sondern die Überlassung einer im Hotelgebäude gelegenen Wohnung an einen nahen Angehörigen des Betriebsinhabers für dessen Wohnzwecke zu beurteilen. Auf der Grundlage der Rechtsprechung des VwGH gelangt der Referent zur Überzeugung, dass die dem Sohn TN im Betriebsgebäude eingeräumte Wohnung bei der gegebenen Sachlage eben anderen als betrieblichen Zwecken dient, weil für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit überwiegend private Erwägungen maßgebend waren. Im Übrigen ist festzuhalten, dass Beiser in dem angeführten Beispiel von einem Sachverhalt ausgegangen ist, bei dem die Privatwohnung des Unternehmers nicht im Hotelgebäude liegt und dieser Hotelräumlichkeiten losgelöst von seiner Privatwohnung für Übernachtungen nutzt.

Im Hinblick auf das dem Sohn überlassene Appartement im 1. Obergeschoss ging das Finanzamt offenbar von einem selbständig bewertbaren Wirtschaftsgut aus, das dem Privatvermögen zuzurechnen sei. Die im Zusammenhang mit dem Umbau dieser Wohnung geltend gemachten Beträge (Vorsteuer, AfA und Investitionsfreibetrag) wurden in entsprechender Höhe berichtigt (vgl. Tz 13, 19 und 22 des Bp-Berichtes vom 15. Oktober 2001, Bp abc, in Zusammenhang mit Pkt. 2 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 11. Oktober 2001). Es ist jedoch zu bedenken, dass das gesamte Hotelgebäude ein einheitliches Wirtschaftsgut darstellt. Vom Berufungswerber wurde im Vorlageantrag vom 20. Februar 2002 zu Recht eingewendet, dass dem Wohnzwecken dienenden Teil des 1. Obergeschosses (den zwei Wohnungen des Berufungswerbers und seines Sohnes mit Nutzflächen von 60 m² und 66 m²) im Verhältnis zur Gesamtnutzfläche des Gebäudes von ca. 1000 m² eine lediglich untergeordnete Bedeutung zukommt.

Die Frage, ob ein Wirtschaftsgut zum notwendigen Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen zählt, ist im Allgemeinen für das Wirtschaftsgut als Ganzes zu beantworten: Es ist entweder zur Gänze dem Betriebsvermögen oder zur Gänze dem Privatvermögen zuzurechnen. Bei einer Liegenschaft bzw. bei einem Gebäude greift jedoch nach Schrifttum und

Rechtsprechung (zB Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 4 Tz 11.3.3; Doralt, EStG, 7. Lieferung, § 4 Tz 81 ff; Hofstätter-Reichel, EStG 1988, Kommentar, § 4 Abs. 1 Tz 12, und die dort jeweils zitierte Judikatur) eine anteilmäßige Zurechnung Platz. Das Gebäude ist, soweit es betrieblich genutzt wird, notwendiges Betriebsvermögen, und soweit dies nicht der Fall ist, Privatvermögen. Dies gilt allerdings nicht, wenn ein Gebäudeteil im Verhältnis zum Gesamtgebäude nur von untergeordneter Bedeutung ist. In einem solchen Fall ist eine einheitliche Betrachtung geboten: Dient der übrige Teil des Gebäudes betrieblichen Zwecken, dann stellt auch der untergeordnete, nicht betrieblich genutzte Teil notwendiges Betriebsvermögen dar, dient hingegen der übrige Teil privaten Zwecken, dann bildet auch der untergeordnete, betrieblich genutzte Teil ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens. Als Richtschnur für eine solche untergeordnete Bedeutung sah der Verwaltungsgerichtshof eine 20 %-Grenze an: Bei einer weniger als 20%igen Privatnutzung kommt dem privat genutzten Gebäudeteil in einem sonst betrieblich genutzten Gebäude grundsätzlich untergeordnete Bedeutung zu (zB VwGH 18.1.1983, 82/14/0100, 0103, 0104; VwGH 21.2.1984, 83/14/0159; VwGH 28.2.1989, 88/14/0052; VwGH 19.9.1989, 88/14/0172). Der privat genutzte Gebäudeteil im 1. Obergeschoss des Hotelgebäudes mit einer Nutzfläche von weniger als 20 % erlangt auch unter Bedachtnahme auf die Verkehrsauffassung kein eigenständiges Gewicht, wenn man berücksichtigt, dass es sich dabei um Wohnräume handelt, die einem Gebäude eingegliedert sind, das auch sonst Personen als Unterkunft (Fremdenbeherbergung) dient (vgl. VwGH 18.1.1983, 82/14/0100, 0103, 0104; VwGH 19.9.1989, 88/14/0172).

Die Nutzung von Betriebsvermögen für betriebsfremde Zwecke ist als solche Gegenstand der Entnahme. Es sind die Vorgänge im Betriebsvermögen zu neutralisieren, soweit sie der privaten Nutzung zuzuordnen sind. Dem wird durch die Bewertung der Nutzungsentnahme mit dem entsprechenden Anteil an den Betriebsausgaben entsprochen. Insbesondere werden daher die auf den privat genutzten Gebäudeteil entfallenden Beträge an AfA, Reparaturen, Betriebskosten sowie Finanzierungsaufwendungen anzusetzen sein (VwGH 18.2.1999, 98/15/0192). In seinen Auswirkungen ändert sich daher Tz 19 des Bp-Berichtes vom 15. Oktober 2001, Bp abc, nicht, weil eine monatsweise AfA-Berechnung (vgl. das Schreiben des Berufungswerbers vom 7. Juli 2003) nicht vorgesehen ist und im Streitjahr für eine lediglich dreimonatige Nutzung als Betriebsausgabe ebenfalls eine Halbjahres-AfA von den gesamten auf die Wohnung entfallenden Herstellungskosten von (berichtigt) 618.881 S zu berücksichtigen ist. Die auf das Appartement im 1. Obergeschoss entfallenden Heizungs- und Betriebskosten (für die dreimonatige Nutzung im Streitjahr) wurden vom Berufungswerber mit Schreiben vom 7. Juli 2003 mit 192,12 € netto, somit 230,54 € brutto inkl. 20 % USt bekannt

gegeben. Dieser Betrag von umgerechnet ca. 3.172 S brutto ist zusätzlich als Betriebseinnahme zu erfassen.

Gemäß § 10 Abs. 3 EStG 1988 darf der Investitionsfreibetrag für Gebäude nur insoweit geltend gemacht werden, als sie unmittelbar dem Betriebszweck dienen oder für Wohnzwecke betriebszugehöriger Arbeitnehmer bestimmt sind. Dienstwohnungen und Mietwohnungen für betriebszugehörige Arbeitnehmer kommen demnach für den Investitionsfreibetrag ebenfalls in Betracht. Die dem Sohn TN eingeräumte Wohnung im 1. Obergeschoss ist aber nicht als eine solche Wohnung zu qualifizieren, sie stellt lediglich aufgrund der untergeordneten Privatnutzung notwendiges Betriebsvermögen dar (Doralt, EStG, 4. Auflage, § 10 Tz 47). Aus dem Gesetzeswortlaut ("*nur insoweit*") folgt, dass sich die Begünstigung nicht auch auf jene Herstellungskosten beziehen soll, die mit privat genutzten Gebäudeteilen im Zusammenhang stehen. Wird ein Gebäude weitaus überwiegend betrieblich und lediglich in untergeordnetem Ausmaß privat genutzt, so gehört das Gebäude zwar zur Gänze zum Betriebsvermögen; hinsichtlich des privat genutzten Teiles steht aber kein Investitionsfreibetrag zu, weil das Gebäude "*insoweit*" nicht unmittelbar dem Betriebszweck dient (vgl. VwGH 14.9.1993, 93/15/0135; siehe auch Nolz, SWK 1983, A I 85). Von den auf die Wohnung des TN entfallenden Herstellungskosten kann somit ein Investitionsfreibetrag nicht geltend gemacht werden. Tz 22 des Bp-Berichtes vom 15. Oktober 2001, Bp abc, ändert sich nicht.

In umsatzsteuerlicher Hinsicht ist derzeit von folgender Gesetzeslage im Hinblick auf die Mischnutzung von Gebäuden für unternehmerische Zwecke und private Wohnzwecke auszugehen: Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG 1994 in der ab dem 1. Jänner 2000 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 106/1999 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Abweichend von lit. a gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden stehen, nur dann als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dienen (§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. b UStG 1994). Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie unternehmerischen Zwecken dienen. In den Fällen der lit. b müssen sie mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dienen (§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. c UStG 1994). Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen.

Leistungen im Zusammenhang mit einem unternehmerisch genutzten Gebäude gelten somit unabhängig davon, in welchem Ausmaß die unternehmerische Nutzung erfolgt, grundsätzlich

zur Gänze als für das Unternehmen ausgeführt. Dem Berufungsverlierer ist somit zuzustimmen (vgl. den Einwand im Vorlageantrag vom 20. Februar 2002), dass das Hotelgebäude (damit auch die Wohnung des Sohnes TN, von deren Herstellungskosten ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde) zu 100 % dem Unternehmensbereich zuzuordnen ist. Die Leistung im Zusammenhang mit der Errichtung der Wohnung ist zwar in vollem Umfang für das Unternehmen ausgeführt, sodass dem Unternehmer das Recht auf den vollen Vorsteuerabzug zustehen müsste; nach der derzeitigen Gesetzeslage ist jedoch zu berücksichtigen, dass gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 in der ab 1998 geltenden Fassung BGBl. I Nr. 9/1998 bzw. § 6 Abs. 2 leg.cit. der Nutzungseigenverbrauch von Grundstücken zwingend steuerfrei gestellt ist. Die Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung der dem Sohn TN eingeräumten Wohnung müssten daher wegen ihres notwendigerweise gegebenen Zusammenhangs mit steuerfreien Umsätzen (Eigenverbrauch aufgrund der privaten Wohnzwecken dienenden Nutzung) im Ausmaß des Eigenverbrauchs gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 vom Abzug jedenfalls ausgeschlossen sein (vgl. Ruppe, UStG 1994², § 12 Tz 95/3, 95/4 und 100; Kolacny, Der Eigenverbrauch bei der Mischnutzung von Gebäuden für unternehmerische und private Wohnzwecke, ÖStZ 2001/940).

Nun hat der **EuGH** in seinem erst kürzlich ergangenen **Urteil vom 8. Mai 2003, RS C-269/00, Seeling/FA Starnberg**, zum Verwendungseigenverbrauch von Grundstücken zum Ausdruck gebracht, dass ein Mitgliedstaat die Verwendung einer Wohnung in einem Geschäftsgebäude, das insgesamt dem Unternehmen zugeordnet ist, zu privaten Wohnzwecken nicht als nach Art. 13 Teil B lit. b der RL 77/388/EWG (6. EG-RL) steuerbefreit ansehen kann, sodass der Vorsteuerabzug zunächst in voller Höhe geltend gemacht werden kann. Dieses Urteil ist zwar zur Rechtslage in Deutschland ergangen, Österreich stellte aber die private Nutzung der dem Unternehmen zugeordneten Grundstücksteile (wie in Deutschland) steuerfrei. Die markanten Aussagen des EuGH schlagen gleichermaßen auf Österreich durch: Die deutsche wie die österreichische einfachgesetzliche Rechtslage bewirken im Ergebnis eine Einschränkung des von der Richtlinie vorgegebenen Systems des vollen Vorsteuerabzugs mit nachfolgender laufender Besteuerung des Eigenverbrauchs und teilen damit ihr EU-rechtliches Schicksal. Angesichts der deutlichen Worte des EuGH und seines mit der Rechtssache betrauten Generalanwaltes ist es betroffenen Steuerpflichtigen infolge der entgegenstehenden nationalen Rechtslage möglich, sich unmittelbar auf Gemeinschaftsrecht zu berufen. Der Anwendungsvorrang der Gemeinschaftsrechtsregelung ist von den nationalen Instanzen unmittelbar wahrzunehmen (vgl. Pircher/Püchl, ÖStZ 11/2003).

Die Vorsteuerkorrektur lt. Tz 13 des Bp-Berichtes vom 15. Oktober 2001, Bp abc, ist daher rückgängig zu machen, die im Ausmaß von 85.405,40 S im Jahr 2000 geltend gemachten Vorsteuern stehen zu. Andererseits unterliegt die Nutzung von Grundstücken für Wohnzwecke der laufenden Eigenverbrauchsbesteuerung zum Normalsteuersatz von 20 %. Der Sohn TN bezog die streitgegenständliche Wohnung im 1. Obergeschoss Anfang Oktober 2000, er bewohnte sie bis zum Ende dieses Jahres unentgeltlich (vgl. die Aussagen des Berufungswerbers anlässlich der abgabenbehördlichen Prüfung, die am 3. Oktober 2001 niederschriftlich festgehalten wurden). Die für Zwecke der umsatzsteuerlichen Eigenverbrauchsbesteuerung maßgebliche Bemessungsgrundlage für das Streitjahr 2000 (die auf die Nutzung der Wohnung entfallenden Kosten gemäß § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994) ermittelt sich wie folgt (vgl. das Schreiben des Berufungswerbers vom 7. Juli 2003):

AfA 4 % von 427.027 S, davon Halbjahres-AfA (vgl. die vorstehenden Ausführungen)	8.540,54 S
Heizungskosten für 3 Monate (98,61 €)	1.356,90 S
Betriebskosten für 3 Monate (93,51 €)	<u>1.286,73 S</u>
Eigenverbrauch Appartement TN	11.184,17 S

Tz 14 und 21 des Bp-Berichtes vom 15. Oktober 2001, Bp abc, erfahren durch diese Berufungsentscheidung keine Änderung. Bei den Gegenständen der Wohnungseinrichtung handelt es sich um selbständig bewertbare bewegliche Wirtschaftsgüter, die nicht den vorhin für Grundstücke aufgezeigten Grundsätzen unterliegen. Aufgrund ihrer ausschließlich privaten Nutzung durch den Sohn TN gehört die Wohnungseinrichtung weder dem Betriebsvermögen noch dem Unternehmensbereich des Berufungswerbers an. Vorsteuern, AfA und Investitionsfreibeträge können dafür nicht geltend gemacht werden. In Tz 23 des Bp-Berichtes vom 15. Oktober 2001, Bp abc, ist nur mehr der Vorsteueraufwand Wohnungseinrichtung als gewinn-erhöhend zu erfassen.

Die Besteuerungsgrundlagen ermitteln sich wie folgt:

Vorsteuern lt. Bp	202.269,98 S
Tz 13 des Bp-Berichtes lt. BE	<u>85.405,40 S</u>
Vorsteuern lt. BE	287.675,38 S

Eigenverbrauch lt. Bp	44.180,24 S
Eigenverbrauch Appartement TN lt. BE	<u>11.184,17 S</u>

Eigenverbrauch lt. BE	55.364,41 S
-----------------------	-------------

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. Bp	500.675 S
-------------------------------------	-----------

Tz 23 des Bp-Berichtes lt. Bp	-110.563 S
-------------------------------	------------

Tz 23 des Bp-Berichtes lt. BE	25.168 S
-------------------------------	----------

Nutzungsentnahme (Heizungs- und Betriebskosten) lt. BE	<u>3.172 S</u>
---	----------------

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	418.452 S
-------------------------------------	-----------

Die Berechnung der Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2000 (in Schilling) ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die insoweit Bestandteil dieser Berufungsentscheidung sind. Die Umrechnung in Euro erfolgte mit dem in der EG-Verordnung 2866/98, ABI. L 359, festgelegten Kurs von 1 € = 13,7603 S.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Innsbruck, 23. Juli 2003