



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Wolfgang Ryda, Mag. (FH) Heinrich Witetschka, Arbeiterkammer Niederösterreich und Mag. Harald Österreicher, Wirtschaftskammer Wien, im Beisein der Schriftführerin FOI Andrea Newrkla über die Berufung des Bw., vom 27. Oktober 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch Hofrat Dr. Walter Klang, vom 27. September 2004 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2002 nach der am 3. Dezember 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2002 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Jahr 2004 fand im Unternehmen des Bw. ein die Jahre 2000 bis 2002 umfassendes Betriebsprüfungsverfahren statt, im Zuge dessen nachstehende Feststellungen getroffen wurden :

Tz 14 Liegenschaften HGasse 12 und 14

Obgenannte Liegenschaften seien im Jahr 2002 vom Bw. bzw. dessen Ehegattin erworben worden.

In concreto habe die Ehegattin die Liegenschaft HGasse 14 von der Fa. X um den Betrag von 1.265.000 € erworben, wobei das Gebäude nach Abschluss diverser Bauarbeiten (Dacharbeiten, Fassade, Austausch der Fenster) ab dem Jahr 2004 an den Bw. in Bestand gegeben worden sei, wobei dieser seine Kanzlei bereits an nämliche Adresse übersiedelt habe.

Der Bw. selbst habe das angrenzende, auf eine Größe von 780 m² lautende, unbebaute Grundstück mit der Lageadresse HGasse 12 von dem als Vorstand der Fa. X fungierenden Herrn AS um den Betrag von 90.000.- € käuflich erworben.

In diesem Zusammenhang seien seitens der Prüferin Erhebungen betreffend die Angemessenheit des Kaufpreises gepflogen worden, wobei diese ergeben hätten, dass der ortsübliche Quadratmeterpreis auf 350 € zu lauten habe, während dem Bw. lediglich ein solcher von 115 € in Rechnung gestellt worden sei.

Addiere man jedoch zum Kaufpreis von 90.000 € die Beträge aus den in den Punkten 1 bis 3 näher besprochenen Rechnungen, so errechne sich – bezogen auf die Grundstücksgröße von 780 m² eine Gesamtsumme von 302.000 € , respektive ein Quadratmeterpreis von 387 €.

Unter diesem Aspekt sei nach Ansicht der Betriebsprüfung davon auszugehen, dass es sich bei den der Fa. X bezahlten Beträgen um die Differenz zum ortsüblichen Kaufpreis für die Liegenschaft HGasse 12 gehandelt habe.

1. Rechnung vom 12. Dezember 2002 HGasse 12

In Zusammenhang mit der Anschaffung der Liegenschaft HGasse 12 sei an den Bw. eine mit 12. Dezember 2002 datierte, auf einen Pauschalbetrag von 70.000 € netto zuzüglich 14.000 € Umsatzsteuer lautende Faktura gelegt worden, wobei dieser Entwürfe, Einreichpläne sowie ein Modell zur Errichtung eines Bürogebäudes für die Fa. X zugrunde gelegen seien.

Den Angaben des Bw. gemäß sei dem Ankauf des Grundstücks der Gedanken einer Kanzleivergrößerung zugrunde gelegen und seien obige Unterlagen – zwecks Vermeidung

einer nochmaligen und wesentlich kostspieligeren Beauftragung eines Architekten – gleichsam mit erworben worden, wobei anzumerken sei, dass derzeit eine tatsächliche Bauführung nicht angedacht sei.

Nach Auffassung der Prüferin liege mangels Erkennbarkeit künftiger betrieblicher Aktivitäten, wie beispielsweise der Aufnahme konkreter Bauverhandlungen für die Errichtung eines Bürogebäudes dem Ankauf der Pläne keine betriebliche Veranlassung zugrunde, weswegen den getätigten Aufwendungen der Status vorweggenommener Betriebsausgaben nicht beigemessen werden könne, respektive korrespondierend mit vorgenannter ertragsteuerlichen Beurteilung der Vorsteuerabzug für den Betrag von 14.000 € ebenfalls nicht zum Tragen komme.

2. Rechnung vom 12. Dezember 2002/ HGasse 14

Einer dem Bw. gelegten, mit 12. Dezember 2002 datierten und auf den Pauschalbetrag von 82.000 € netto zuzüglich 16.400 € Umsatzsteuer lautenden Faktura sei entnehmbar gewesen, dass dieser Gebäudeteile (Dachbodenausbau, Verkabelung DG, EDV- Verkabelung, Eingangstür etc.) der von seiner Ehegattin gekauften Liegenschaft HGasse 14 erworben habe.

In weiterer Folge habe der Bw. den Pauschalbetrag auf die einzelnen Positionen aufgeteilt, auf dem Anlagenkonto „Büroeinrichtung“ aktiviert und bereits ab dem Jahr 2002 abgeschrieben, wobei anzumerken sei, dass ein Betrag von 20.000 € der für die gesamten Deckenleuchten des Hauses über das Konto „geringwertige Wirtschaftsgüter“ sofort als Aufwand abgesetzt worden sei.

Die Frage, warum die Fa. X obige Gebäudeteile gegenüber dem Bw. fakturiert habe, habe dieser mit einer, mit seiner Ehegattin mündlich geschlossenen Vereinbarung bzw. einer ansonsten betragsmäßig höheren Mietzahlung begründet.

In Hinblick auf die vom Verwaltungsgerichtshof für die Anerkennung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien, gelangte die Prüferin zur Überzeugung, dass in der vorgebrachten Gestion der Ehegatten (mündliche Vereinbarung) dem Publizitätsgrundsatz nicht Rechnung getragen worden sei und demzufolge die geltend gemachten Aufwendungen weder als Betriebsausgaben anzuerkennen seien, noch für den Bw. eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug bestehe.

Der Vollständigkeit halber verbleibe seitens der Prüferin anzumerken, dass es sich bei den in Rechnung gestellten Positionen teilweise um gebrauchte, bzw. eher wertlose Gegenstände

handle, wobei ein Teil der Wirtschaftsgüter, wie etwa die Telefonanlage, Pfostenrahmen mit Verkleidungen im Prüfungszeitpunkt überhaupt nicht mehr vorhanden gewesen seien.

Unter nochmaliger Bezugnahme auf die Telefonanlage sei diese vom Bw. mit 7.000 € zum Ansatz gebracht worden, wobei der Bw. auf Befragen betreffend den Verbleib derselben mitgeteilt habe, dass diese im Keller aufbewahrt werde.

In realiter habe die Prüferin im Zuge einer Nachschau am angegebenen Ort jedoch ein einziges, überaltetes Telefon vorgefunden.

3. Rechnung vom 29. November 2002 betreffend Marktstudie

Laut Beleg sei dem Bw. von der Fa. X für eine Marktstudie (Analyse grenzüberschreitender wirtschaftlicher Aktivitäten, sozioökonomische Rahmenbedingungen und absehbare Entwicklungen bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten, bikulturelles Management) ein Pauschalbetrag in der Höhe von 60.000 € zuzüglich 12.000 € in Rechnung gestellt worden.

Laut Feststellungen der Prüferin basiere die seinerzeit von der Fa X in Auftrag gegebene Studie auf Daten ab dem Jahr 1990 und habe der Bw. auf Befragen betreffend die Ankaufsgründe der Unterlagen angegeben, eine künftige Orientierung in den osteuropäischen Raum angestrebt zu haben.

In concreto sei ob Beschäftigung des Herrn P, eines ungarischsprachigen Mitarbeiters eine Standortgründung in Ungarn vorgesehen gewesen, wobei nämlicher Plan nunmehr verworfen worden sei.

An dieser Stelle sei seitens der Prüferin anzumerken, dass die vom Bw. ins Treffen geführte Absicht beispielsweise via Vorlage von Unterlagen nicht untermauert worden sei, weswegen in Ermangelung der Darlegung der betrieblichen Veranlassung die sofort im Jahr 2002 als Betriebsausgaben abgesetzten Kosten und Vorsteuern keine Berücksichtigung zu finden hätten.

4. Finanzierung der unter den Punkten 1 bis 2 besprochenen Rechnungsbeträge

Zum Zweck der Begleichung der seitens der Fa. X in Rechnung gestellten Beträge sei dem Bw. von der Sparkasse y ein Darlehen von 250.000 € zugezählt worden und sei in diesem Zusammenhang eine Kreditgebühr von 2.000 € als Betriebsausgabe geltend gemacht worden.

In Ansehung der in den Punkten 1 bis 2 dargelegten rechtlichen Erwägungen sei das Darlehen aus dem Betriebsvermögen auszuscheiden, respektive die Betriebsausgaben um die Kreditgebühr von 2.000 € zu kürzen.

Tz 15 Anschaffung einer Küche

Laut Feststellungen der Prüferin habe der Bw. im Jahr 2002 eine Küche um den Betrag von 13.311 € angeschafft, wobei es sich inhaltlich laut der mit 19. Dezember 2002 datierten Rechnung der Fa. H um den Kauf eines Küchenblocks inklusive Geräte (Ausstellungsstück) gehandelt habe.

In der Folge sei vorgenannte Faktura als „Büroeinrichtung“ verbucht und ab 2002 die Absetzung für Abnutzung geltend gemacht worden.

Demgegenüber habe sich die Küche nicht in den Kanzleiräumlichkeiten befunden, sondern seien im Keller alte Küchenmöbel vorgefunden worden, von denen der Bw. behauptet habe, dass es sich bei diesen um den neu angeschafften Küchenblock handle.

In Ansehung der Tatsache, dass einerseits die im Keller befindlichen Möbelstücke als alt und abgewohnt zu qualifizieren gewesen seien und andererseits der Bw. auf nochmaliges Befragen betreffend den Verbleib der neuen Küche keine weiteren Angaben gemacht habe, sei die Küche aus dem Anlagevermögen auszuscheiden gewesen, respektive die geltend gemachte Vorsteuer in Höhe von 2.218,50 € nicht anzuerkennen gewesen.

Tz 16 Aktivierung Kanzleieinrichtung O

Im Juli 2002 habe der Bw. die Kanzlei eines Berufskollegen übernommen, wobei der für die Büroeinrichtung bezahlte Kaufpreis von 12.979,97 € unter dem Titel „geringwertige Wirtschaftsgüter“ sofort als Betriebsausgabe abgesetzt worden sei.

Nach dem Dafürhalten der Prüferin seien demgegenüber obige Kosten zu aktivieren und auf eine Nutzungsdauer von fünf Jahren abzuschreiben, wobei für das Jahr 2002 lediglich eine Halbjahres- AfA im Ausmaß von 1.297,97 € zum Tragen komme.

Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2002 vom 27. September 2004

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ entsprechende mit 27. September 2004 datierte Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2002.

Berufung vom 27. Oktober 2004

Mit Schriftsatz vom 27. Oktober 2004 erhob der Bw. gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 Berufung und führte aus wie folgt:

Rechnung vom 12. Dezember 2002 HGasse 14 Investablöse

Betreffend das von der Ehegattin des Bw. erworbene Grundstück sei anzumerken, dass im Anschluss an den Kauf am Gebäude Bauarbeiten durchzuführen gewesen wären, so dass dieses Ende Juni 2004 für den anmietenden Bw. zumindest zum Teil nutzbar gewesen sei.

Da vom Bw. beabsichtigt gewesen sei, die Räumlichkeiten anzumieten habe dieser im Jahr 2003 mit seiner Ehegattin eine Grundsatzvereinbarung betreffend die Inbestandgabe abgeschlossen, wobei naturgemäß der Zeitpunkt der tatsächlichen Benutzbarkeit nicht festgestanden sei.

Mit Faktura vom 12. Dezember habe die Fa X dem Bw. die von ihr getätigten Investitionen mit einem beidseitig vereinbarten, sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach angemessen betrachteten Kaufpreis von 82.000 € (netto) in Rechnung gestellt.

In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass wesentliche Bestandteile des Gebäudes als Betriebsvorrichtungen und somit als bewegliche Wirtschaftsgüter zu betrachten seien, wenn diese – so wie im zu beurteilenden Fall – wirtschaftliches Eigentum des Investors darstellen und im Betrieb desselben Verwendung finden.

Inhaltlich hätten die Investitionen unter anderem den Dachbodenausbau, Einbauküchen, sämtliche Büroschränke, die gesamte Beleuchtung des Hauses, sowie Telefon- und EDV-Verkabelungen umfasst, wobei der Prüferin eine Aufstellung zur Verfügung gestanden sei.

In wirtschaftlicher Hinsicht seien nämliche Investitionen bereits im Unternehmen der Fa. X verwendet worden und sei es daher die Absicht des veräußernden Unternehmens gewesen nämliche Investitionen gesondert abgezahlt zu bekommen.

Angesichts dessen, dass derartige Investitionen den üblichen Gepflogenheiten des Wirtschaftslebens nach vom Nachmieter abzugelten seien, habe eine Direktverrechnung mit dem Bw. statt gefunden.

Im übrigen habe der Bw. im Zuge der Inbestandnahme vormaliger Büroräumlichkeiten die Investitionen direkt dem Vornutzungsberechtigten ersetzt, wobei eine in diesen

Veranlagungszeitraum fallende Betriebsprüfung nämlich als üblich erachtet und ergo dessen nicht beanstandet habe.

Demgegenüber sei nunmehr seitens der Organwalter des nunmehrigen Prüfungsverfahrens erstmals der Begriff der Unüblichkeit „ins Spiel“ gebracht worden.

So sei auch betreffend des hinter dem Haus aufgestellten, zum Zweck der Archivierung angeschafften Containers von der Abgabenbehörde erster Instanz die Ansicht vertreten worden, dass der Bw. ein derartiges Wirtschaftsgut nicht benötigen würde.

Desweiteren sei auch die Behandlung sämtlicher – und nicht nur der im BP- Bericht angeführten - Deckenleuchten als geringwertige Wirtschaftsgüter beanstandet worden, wiewohl in der Rz 3900 der Einkommensteuerrichtlinien die Auffassung vertreten werde, dass gerade Beleuchtungskörper keine Einheit bilden und demzufolge als eigenes Wirtschaftsgut zu qualifizieren seien.

Führe man nun eine Division des abgesetzten Wertes (20.000 € netto) durch die Anzahl der vorhandenen Beleuchtungskörper (179 Stück) durch, so errechne sich für den einzelnen Beleuchtungskörper ein Wert von 111,73 € netto, wobei dieser weit unter der für geringwertige Wirtschaftsgüter gesetzlich festgelegten Grenze von 400 € angesiedelt sei.

Zurückkehrend zur geleisteten Investitionsabläse finde sich diese auch in einem befristeten Kündigungsverzicht der Vermieterin, respektive wäre anderenfalls ein höherer Mietzins verrechnet worden.

Der Ansicht der mangelnden Publizitätswirkung sei insoweit entgegenzutreten, da der im Juli 2004 geschlossene Bestandvertrag ordnungsgemäß dem Finanzamt für Gebühren angezeigt, bzw. die Gebühr pünktlich entrichtet worden sei.

Im übrigen habe der Bw zu Beginn der Betriebsprüfung im Mai 2004 auf diesbezügliche Befragung angegeben, dass es betreffend des in der HGasse 14 domizilierten Objekts einen schriftlichen Mietvertrag geben werde und sei im Anschluss daran nie wieder nach dem Mietvertrag gefragt worden.

Bezug nehmend auf die Telefonanlage sei anzumerken, dass diese in der Fa. X Verwendung gefunden habe und diese auch während der Bauphase benützt worden sei.

Während der Bauarbeiten seien die nicht benötigten Apparate – zum Zwecke der Vermeidung einer Verschmutzung - in einer Schachtel verpackt worden und hätten demzufolge auch nicht umgehend den Organen der Betriebsprüfung präsentiert werden können.

Der Vorwurf des Erwerbes unbrauchbarer Wirtschaftsgüter werde seitens des Bw. jedenfalls zurückgewiesen, wobei diesen auch die amtliche Feststellung in Richtung des bereits erfolgten Gebrauchs der erworbenen Gegenstände wundere, zumal deren Neuheit niemals ins Treffen geführt worden sei.

Es sei richtig, dass vor dem Bezug des Gebäudes eine neue Telefonanlage angeschafft worden sei, wobei die Kaufentscheidung letztendlich im kaufmännischen Geschick des Vertreters sowie in einem Nachlass des Telefonanbieters von rund 50 % begründet gelegen sei.

Eine derartige Kaufentscheidung sei im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses mit der Fa. X nicht intendiert gewesen, wobei anzumerken sei, dass dem Unternehmer die Art und Weise seiner geschäftlichen Gestionen freistehe.

In Ansehung obiger Argumentation ergehe der Antrag auf Beibehaltung der bisherigen Aktivierung im Anlagevermögen und die Gewährung des Vorsteuerabzuges.

Rechnung vom 12. Dezember 2002, HGasse 12, Pläne

Zu obiger Faktura sei anzuführen, dass diese den Ankauf von Entwürfen, Einreichplänen sowie eines Modells von der Fa. X betroffen habe, wobei die Unterlagen der Prüferin zur Einsicht vorgelegt worden seien.

Der Zweck des Kaufs sei darin gelegen gewesen, dass das Grundstück sowohl als Firmenparkplatz zur Verfügung stehe, als auch eine direkte Zufahrtsmöglichkeit biete.

Relativ kurz vor dem Zeitpunkt der Veräußerung habe die Fa. X die Errichtung eines Bürogebäudes in Form eines Superädifikates beabsichtigt, wobei eine Ausschreibung im Weg eines Architektenwettbewerbs erfolgt sei, welcher im Verhältnis zu dem, dem Bw. in Rechnung gestellten Betrag mehr als doppelt so hohe Kosten verursacht habe. Wiewohl die Fa. X vom Plan auf Errichtung des Bürogebäudes Abstand genommen habe, seien die Vorarbeiten bereits ins Stadium der behördlichen Baueinreichung fortgeschritten.

Da der Bw. in den letzten Jahren sein Unternehmen immer wieder durch Zukäufe von Büros in Pension gegangener Berufskollegen vergrößert habe, sei ihm die Übernahme der Pläne samt Baueinreichung sehr gelegen gekommen.

Im Frühjahr 2004 sei die Errichtung des Bürogebäudes neu überdacht und schlussendlich die bereits erteilte Baubewilligung zurückgezogen worden.

Ungeachtet dieser Entscheidung seien sowohl der Anschaffung des Grundstückes als auch der Pläne eine betriebliche Veranlassung zugrunde gelegen, wobei nicht unerwähnt bleiben sollte,

dass eine Abschreibung von den Plänen nicht erfolgt sei, da diese als keinem Wertverzehr unterliegend zu erachten seien.

Was nun die Höhe des Kaufpreises für das Grundstück anlange, so sei Herr S bereit gewesen die Liegenschaft um annähernd jenen Preis zu veräußern, welcher den vormaligen Anschaffungskosten entsprochen habe, da der Bw. seinerseits willens gewesen sei, der Fa. X die in Zusammenhang mit den Plänen angefallenen Kosten teilweise zu ersetzen.

Darüberhinaus habe der Bw. – zum Zwecke des Nachweises der Angemessenheit des Kaufpreises - der Prüferin ein aktuelles, in der WGasse 2 gelegenes Vergleichsobjekt präsentiert, wobei diese - ohne Anstellung diesbezüglicher Prüfungen – lediglich auf ihre ermittelten, mit eher historischen Daten versehenen Vergleiche hingewiesen habe.

Das vom Bw. genannte, eine Grundfläche von 2.337 m² umfassende Objekt sei im Jahr 2003 um den Betrag von 1.272.775 € veräußert worden, wobei anzumerken sei, dass diese Liegenschaft, ebenso wie jene des Bw, sowie jene dessen Ehegattin an der Verbindungsbahn gelegen sei.

Addiere man nun die vom Bw. und dessen Ehegattin für die Objekte HGasse 12 und 14 bezahlten Kaufpreise von 1.265.000 € und 90.000 € so errechne sich eine Summe von 1.355.000 €, was im Ergebnis einen höheren Kaufpreis bedeute, da das in der WGasse 2 gelegene Objekt eine höhere Grundfläche aufweise.

Demgegenüber habe die Prüferin mit im Jahr 1998 endenden Daten operiert, wobei anzumerken sei, dass weder dem Umstand der Lage der Liegenschaften an der Bundesbahn Beachtung geschenkt, noch den derzeitigen Marktverhältnissen Rechnung getragen worden sei.

Folge man der Logik der Prüferin, wonach bei einem unbebauten Grundstück ein Quadratmeterpreis von 350 € zum Tragen komme, so ergebe sich bei dem vom Bw. ins Treffen geführten Vergleichsobjekt ein Preis von 817.950 € ($= 2.337 \times 350 \text{ €}$).

Subtrahiere man anschließend diesen Betrag vom Gesamtkaufpreis verbleibe für die beiden Gebäude ein Kaufpreis von 453.925 €.

Dividiere man nun diese Summe durch die nutzbare Fläche von rund 624 m², so errechne sich ein Quadratmeterpreis von 727 €, wobei an dieser Stelle zu berücksichtigen sei, dass sich dieser Betrag – ob Außerachtlassung der Kellerflächen – weiter vermindere.

Aus nämlicher Berechnung sei unter Anlegung eines Maßstabes der Erfahrung des täglichen Lebens die Irrealität des Gebäudequadratmeterpreis (zwei Gebäude samt zweier Keller und zweier Dachkonstruktionen) evident.

In Ansehung der derzeitigen – auch an Hand der Budgetzahlen des Finanzministers nachgewiesenen - hohen Sparquoten hätten sich jedoch die Liegenschaftspreise schlecht entwickelt, wobei in diesem Zusammenhang die Prüferin auf das Faktum, demgemäß die Ehegattin des Bw. zur Zeit – trotz nachweislicher Betrauung mehrerer Immobilienmakler – erfolglos danach trachte, eine in der HGasse 50 gelegene Liegenschaft zu vermieten, respektive zu veräußern, hingewiesen worden sei.

Insoweit habe auch Herr S angesichts oben beschriebener Konstellationen erkannt, dass für die Liegenschaft zu diesem Zeitpunkt kein höherer Kaufpreis zu erzielen sei.

Was nun die im BP- Bericht angeführten Varianten von Aufwendungen anlange, so seien diese für den Bw. in Anbetracht der Tatsache, dass es zu Aktivierungen gekommen sei, ohne dass auch nur ein Cent als Betriebsausgabe geltend gemacht worden sei, nicht nachvollziehbar.

Es sei lediglich Vorsteuer zur Verrechnung gelangt, wobei dieser Vorgang ob betrieblicher Veranlassung als legal zu qualifizieren sei.

Zusammenfassend ergehe der Antrag auf Beibehaltung der Aktivierungen sowie auf Belassung des Vorsteuerabzugs.

Rechnung vom 29. November 2002 betreffend die Marktstudie

Mit Beginn des Jahres 2002 (hierbei datiert das Anbot der Fa. X auf den 24. Jänner 2002) habe sich der Bw. entschlossen eine Marktstudie über den osteuropäischen Raum in Auftrag zu geben, wobei ihm die Fa. M als kompetentes Unternehmen namhaft gemacht worden sei.

Die Idee einer möglichen betrieblichen Expansion auf den osteuropäischen Markt sei im Bw. selbst bereits in den Jahren zuvor gereift, sollte jedoch erst mit der im Jahr 2002 in Auftrag gegebene Studie in die Praxis umgesetzt werden.

Dass eine tatsächliche Ansiedlung im osteuropäischen Raum unterblieben sei, sei sowohl auf die Darstellung in der Marktanalyse, die gesamte Entwicklung im Zuge des EU- Beitritts vieler osteuropäischer Länder, als auch auf einen in diesem Zeitraum durchgeführten Kanzleikauf zurückzuführen.

Im übrigen habe sich unmittelbar nach der Marktstudie – quasi auf Knopfdruck – ein möglicher Kanzleikauf nicht ergeben.

Die von der Prüferin ins Treffen geführte Behauptung des Bw., wonach der Plan für die Schaffung eines grenznahen Standorts in Ungarn verworfen worden sei, entspreche insoweit nicht den Tatsachen, da gerade in der Zeit der Prüfung Verhandlungen betreffend einer in Sz domizilierten Kanzlei im Gange gewesen seien.

In diesem Zusammenhang sei auch zu erwähnen, dass sowohl Herr P , als auch der Bw. selbst Seminare besucht hätten, welche sich inhaltlich mit osteuropäischen Steuerrecht beschäftigt hätten.

Was den von der Fa. M in Rechnung gestellten Betrag anlange, so sei dieser schlussendlich 10% unter dem seinerzeitigen Anbot angesiedelt gewesen.

Seitens des Bw. werde daher beantragt die Marktstudie unverändert im Aufwand zu belassen, respektive den in Zusammenhang stehenden Vorsteuerabzug zu gewähren.

Küchenanschaffung

Einleitend sei anzuführen, dass es sich bei dem am 19. Dezember 2002 bei der Fa. H angeschafften Küchenblock samt Geräten keineswegs um eine Neuküche, sondern um ein Produkt gehandelt habe, welches das veräußernde Unternehmen im Zuge der Verkleinerung der Verkaufsfläche abgegeben habe.

Der Preis sei dem Bw. als angemessen erschienen und habe der Küchenblock nunmehr seinen Aufstellungsort im Gartengeschoß gefunden.

Insoweit erweise sich auch die von der Prüferin aufgestellte Behauptung, wonach sich das Wirtschaftsgut nicht in den Betriebsräumlichkeiten befinde als unrichtig, da das Gartengeschoß einen Teil derselben darstelle.

Ebenso entspreche auch der ins Treffen geführte „Einzelstückcharakter“ nicht den Tatsachen, da der Küchenblock lediglich ob eines Wasserschadens abgebaut habe werden müssen.

Betreffend der Angemessenheit des Kaufpreises gebe der Bw. zu bedenken, dass ihm im Jahr 2004 für eine neue Küche, ohne Geräte ein Betrag von 15.777,60 € in Rechnung gestellt worden sei, wobei auch auf den Umstand Bedacht zu nehmen sei, dass die Fa. H die Garantie für sämtliche Geräte zu übernehmen gehabt habe.

Abschließend sei anzumerken, dass auch in der Faktura auf den Umstand, wonach es sich bei dem Wirtschaftsgut um ein Ausstellungsstück gehandelt habe, hingewiesen worden sei.

Zusammenfassend sei die Küche im Anlagevermögen zu belassen und ob betrieblicher Nutzung die geltend gemachte Vorsteuer abzugsfähig.

Aktivierung Büroeinrichtung Kanzlei O

Im Zuge des im Juli 2002 erfolgten Kanzleikaufs sei dem Bw. für die Geschäftseinrichtung ein Betrag von 12.979,97 € in Rechnung gestellt worden, wobei sich diese samt und sonders aus geringwertigen Wirtschaftsgütern rekrutiert habe.

Trotz Vorlage einer entsprechenden Liste, respektive des Hinweises auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Juni 1987, 87/14/0046 in welchem das Höchstgericht zur Überzeugung gelangt sei, dass eine Geschäftseinrichtung keine Sachgesamtheit bilde, habe die Prüferin an der Ansicht festgehalten, dass die Wirtschaftsgüter zu aktivieren und auf die Gesamtnutzungsdauer abzuschreiben seien.

In Ansehung vorstehender Ausführungen habe die Aktivierung zu unterbleiben und seien die Wirtschaftsgüter, wie etwa Rechenmaschine und Schreibtischlampe auf dem Konto geringwertige Wirtschaftsgüter zu belassen.

Finanzierungskosten

Die im Zusammenhang mit oben dargestellten Investitionen angefallene Kreditgebühr von 2.000 € sei korrespondierend mit deren ertragsteuerlichen Beurteilung als Betriebsausgabe zu qualifizieren.

Abschließend stellte der Bw. für den Fall der Nichterledigung der Berufung im Wirkungsbereich des Finanzamtes den Antrag auf Entscheidung des Rechtsmittels durch den gesamten Berufungssenat unter Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Berufungsstellungnahme der Prüferin vom 4. Februar 2005

Mit Schriftsatz vom 4. Februar 2004 (richtig wohl 2005) nahm die Prüferin zu den Berufungspunkten wie folgt Stellung:

Rechnung vom 12. Dezember 2002 betreffend Investitionsablöse HGasse 14

Dem Vorbringen des Bw., wonach es im Geschäftsleben Usus sei, dass der Nachmieter dem Vormieter direkt die von letzterem getätigten Investitionen abgelte, sei zu entgegnen, dass der zwischen der Ehegattin und der Fa. X geschlossenen Kaufvertrag keinen Hinweis enthalte, dass der bedungene Kaufpreis nicht auch die Investitionen des Veräußerers umfasse.

In diesem Zusammenhang sei auch zu bedenken, dass der Ehegattin des Bw. ob erfolgter Direktverrechnung der Investitionen in zivilrechtlicher Hinsicht kein Eigentum an den Verkabelungen, Einbauküchen und Einbauschränken übertragen worden sei, wobei nämliche Konstellation wohl den Erfahrungen des täglichen Lebens widerstreite.

Während der Prüfung sei auch die Frage nach dem Grund des Erwerbs des Baucontainers durch den Bw. aufgeworfen worden, zumal nicht dieser, sondern dessen Ehegattin als Grundeigentümerin die baulichen Maßnahmen habe durchführen lassen, wobei der Bw. angegeben habe, dass die Anschaffung auf Archivierungszwecken geüßt habe.

In diesem Zusammenhang sei anzumerken, dass niemals gesagt worden sei, dass der Bw. den Container nicht brauche, sondern sei vielmehr die Unglaublichkeit der Containerarchivierung außerhalb des Gebäudes trotz Vorhandenseins entsprechender Lagerkapazitäten im Inneren des Objekts ins Treffen geführt worden.

Es sei bereits im Mai 2004 vom Bw. ein schriftlicher Mietvertrag abverlangt worden, wobei der Bw. angegeben habe, dass es einen solchen nicht gebe, sondern lediglich eine Gesprächsnotiz zu einem mündlichen Mietvertrag vorhanden sei.

In weiterer Folge habe der Bw. auf nochmaliges Verlangen zwei aus den Jahren 1994 und 1995 stammende, dessen ehemaliges Büro betreffende Gesprächsnotizen vorgelegt, wobei er geäußert habe, dass es eine derartige Notiz auch für das nunmehrige Büro geben müsste, ohne eine solche jedoch tatsächlich vorgelegt zu haben.

Im Zuge einer am 6. Juli 2004 stattgefundenen Besprechung habe der Bw. die Existenz eines schriftlichen Mietvertrags in Abrede gestellt und hierbei die Ansicht vertreten, einen solchen auch nicht benötigen zu müssen.

Angesichts obiger Ausführungen sei es unverständlich, dass sich der Bw, nunmehr auf einen im Juli 2004 abgeschlossenen, dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern angezeigten Vertrag berufe, zumal er diesen weder im Zuge der am 3. August 2004 durchgeführten Schlussbesprechung präsentiert, noch der Berufung beigelegt habe.

Des weiteren sei es auch unklar, aus welchen Gründen die Telefonanlage zum Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung nicht vorgezeigt habe werden können, wenn so – wie im Rechtsmittel nunmehr behauptet –, diese auch heute noch besichtigt werden könne.

In realiter sei im Zuge der Betriebsbesichtigung nur ein einziges, veraltetes Telefon vorgezeigt worden und sei auch von der Verwahrung der Anlage in einer Schachtel keine Rede gewesen.

Die Feststellungen der Prüferin hätten sich im übrigen nicht auf die Gebrauchtheit der Wirtschaftsgüter, sondern vielmehr auf deren Wertlosigkeit bzw. auf deren Nichtvorhandensein (Telefonanlage um 7.000 €, Rezeption im ersten Stück um 1.000 € bzw. Pfostenverkleidungen und Rahmen um 2.500 €) bezogen.

Rechnung vom 12. Dezember 2002 betreffend Pläne HGasse 12

In Zusammenhang mit obiger Faktura seien der Prüferin drei Bene- Ordner mit Skizzen und Entwürfen diverser Architekten, sowie ein Einreichplan zur Errichtung eines Bürogebäudes vorgelegt worden, wobei der Bw. den Grundstückskauf selbst mit einer geplanten Vergrößerung seiner Kanzlei begründet habe.

Ergänzend habe der Bw. angegeben, dass die Bezahlung des Nettopauschalbetrages von 70.000 € weniger kostspielig als die neuerliche Beauftragung eines Architekten gewesen sei.

In weiterer Folge sei jedoch vom Bw. – so wie auch im Rechtsmittel ausgeführt –, die der Fa. X erteilte Baubewilligung zurückgezogen worden.

Wenn nun vom Bw. ins Treffen geführt werde, dass in ertragsteuerlicher Hinsicht eine Abschreibung von den Plänen nicht erfolgt sei, so dürfe auf der anderen Seite aber nicht übersehen werden, dass Vorsteuer in der Höhe von 14.000 € in Abzug gebracht worden sei.

Im übrigen halte die Prüferin ihre Ansicht, der zufolge der Kaufpreis für die Liegenschaft mit einem Quadratmeterpreis von 115 € als zu nieder zu qualifizieren sei aufrecht.

Ebenso könne der Auffassung, wonach der Kaufpreis in Korrelation zu den derzeitigen Marktverhältnissen stehe, nicht gefolgt werden.

Zu dem vom Bw. ins Treffen geführte, in der WGasse 2 gelegenen Grundstück sei anzumerken, dass es sich hierbei um eine bebaute und wesentlich größere Liegenschaft handle und diese demzufolge nicht mit dem unbebauten Grundstück des Bw. zu vergleichen sei.

Wiewohl die von der Prüferin verwendeten Daten auf der Kaufpreissammlung des Jahres 1998 basieren, sei dennoch ersichtlich, dass bereits vier Jahre vor dem Streitzeitraum der Quadratmeterpreis für unbebaute Grundstücke auf öS 5.000.-, respektive 350 € gelautet habe.

Der Umstand, dass den Berechnungen des Bw. offenbar Überlegungen zugrunde gelegt worden seien, wonach der Grundstückspreis für bebaute und unbebaute Liegenschaften gleich hoch sei, entspreche nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, da in der Regel gerade für kleine Grundstücke der höchste Preis zu erzielen sei.

Rechnung vom 29. November 2002 betreffend die Marktstudie

Zu diesem Punkt sei einleitend anzumerken, dass die sechs Plastikmappen umfassende Studie auf Daten aus den Jahren ab 1990 basiere.

Wenn nun in der Berufung dargestellt werde, dass der Bw. als Auftraggeber der Studie fungiert habe, so sei zu entgegnen, dass die Studie ursprünglich zur Schaffung von

Grundlagen für die Entscheidung über die Realisierung der X Institut für Marketingberatung AG in Auftrag gegeben worden sei.

Inhaltlich habe es sich um aus Mittel des EU- Strukturfonds geförderte Pilotprojekte gehandelt.

Zur Unterstützung des Bw. durch Herrn P sei anzumerken, dass dieser bereits im Jahr 2001 aus der Kanzlei des Bw. ausgeschieden sei.

In diesem Zusammenhang habe der Bw. angegeben, dass ungeachtet dessen nach wie vor Kontakt zu Herrn P bestehe.

Was die beabsichtigte Eröffnung eines Standortes in U anlangt, so habe es der Bw. – trotz mehrfacher Urgenzen – unterlassen, dieses Vorhaben stützende Unterlagen nachzureichen.

Küchenanschaffung

Die im Jahr 2002 angeschaffte Küche habe sich zum Zeitpunkt der Betriebsbesichtigung nicht in den Kanzleiräumlichkeiten befunden, sondern seien im Keller Einzelteile alter Küchenmöbel vorrätig gewesen, welche vom Bw. als der von ihm angeschaffte Küchenblock bezeichnet worden seien.

Der Umstand, dass es sich um keine Neuküche, sondern um ein Ausstellungsstück gehandelt habe, sei bereits im Prüfungsverfahren bekannt gewesen, wobei bei der Fa. H in Erfahrung gebracht worden sei, dass es sich bei Ausstellungsstücken um sozusagen neuwertige Küchen handle.

Demgegenüber hätten jedoch die im Keller vorgefundenen Küchenmöbel deutliche Spuren eines Gebrauchs aufgezeigt und hätten sich diese wohl nicht zum Ver- respektive Ankauf geeignet.

Aktivierung Büroeinrichtung Kanzlei O

Im Zuge des Kanzleierwerbs sei ein Pauschalbetrag von öS 1.400.000.- vereinbart worden, wobei der Bw. für die übernommenen Büroeinrichtung den Wert von 12.979,97 € in Ansatz bzw. als Betriebsausgabe in Abzug gebracht habe.

Nach Auffassung der Prüferin habe es sich in rechtlicher Hinsicht um den Kauf eines gesamten Unternehmens gehandelt und sei demzufolge der für die Büroeinrichtung angesetzte Wert zu aktivieren.

Finanzierungskosten

In Ansehung der Tatsache, dass es sich bei den mit der Kreditgebühr in Zusammenhang stehenden Aufwendungen um keine Betriebsausgaben handle, sei diese völlig rechtens ausgeschieden worden.

Gegenäußerung des Bw. vom 4. Juli 2005

Mit Schriftsatz vom 4. Juli 2005 replizierte der Bw. zu den Ausführungen der Prüferin wie folgt:

Rechnung vom 12. Dezember 2002 betreffend Investitionsablöse HGasse 14

Wie in der Stellungnahme zutreffend ausgeführt worden sei, habe die Ehegattin des Bw. mit Kaufvertrag vom 16. Dezember 2002 die in der HGasse 14 gelegene Liegenschaft samt allem rechtlichen und faktischen Zubehör erworben.

Da die Fa. X dem Bw. gegenüber die von ihr getätigten Investitionen bereits vier Tage vorher in Rechnung gestellt habe, entspreche es - unbeschadet möglicher rechtlicher Konsequenzen für den Fall des Zuwiderhandelns – wohl der allgemeinen Rechtsauffassung, dass jemand nur in seinem Eigentum befindliche Gegenstände veräußern könne und nicht solche, welche bereits zuvor an einen Dritten verkauft worden seien.

Im Übrigen sei anzumerken, dass dies allen am Rechtsgeschäft beteiligten Personen bekannt gewesen sei.

Die Frage nach den Gründen der Anschaffung eines Baucontainers stelle sich einzig und allein für die Prüferin, wobei wiederholend anzumerken sei, dass es sich entsprechend der beruflichen Tätigkeit des Bw. als Steuerberater um einen Archivcontainer handle.

Ergänzend sei festzuhalten, dass die Art der Lagerung von Altunterlagen im Inneren des Gebäudes oder in einem Archivcontainer einzig und allein der unternehmerischen Entscheidung des Bw. vorbehalten sei.

Die im Mai 2004 getätigten Aussagen in Bezug auf den Mietvertrag (Gesprächsnotiz zu einem mündlichen Mietvertrag) hätten sich stets auf den alten Standort in der HGasse 50 bezogen, wobei anzumerken sei, dass das Gespräch über den mündlichen Mietvertrag an letztgenannter Adresse statt gefunden habe.

Die Behauptung der Prüferin, dass es den Angaben des Bw. gemäß niemals einen schriftlichen Mietvertrag geben werde, werde entschieden zurückgewiesen.

In realiter sei der Bw. im Zuge der am 3. August 2004 abgehaltenen Schlussbesprechung nach dem Vertrag nicht gefragt worden und stelle dies nicht eine nunmehr vom Bw. getätigte

bloße Behauptung dar, sondern spiegle dies den einseitigen Verlauf der Schlussbesprechung wider.

In Ansehung der erstmaligen, zumindest indirekt ergangenen Aufforderung lege der Bw. eine Ablichtung des gegenständlichen Mietvertrages vor.

Die in der Schachtel verpackte Telefonanlage könne noch heute besichtigt werden, wobei der Bw. auf entsprechenden Wunsch bereit sei, ein Foto anzufertigen, respektive dieses als Berufungsergänzung nachzureichen.

Hiermit sei vice versa klar gestellt, dass die Feststellung der Prüferin, wonach die in Streit stehende Anlage nicht vorhanden sei, nicht den Tatsachen entspreche.

Rechnung vom 12. Dezember 2002 betreffend Pläne für HGasse 12

In der Wiederholung der Ausführungen des Betriebsprüfungsberichtes seien nach dem Dafürhalten des Bw. von der Abgabenbehörde erster Instanz nach wie vor keine gesetzlichen, gegen die betriebliche Veranlassung des Kaufs der Pläne sprechenden Grundlagen dargeboten worden.

Des Weiteren halte der Bw. seinen Vorwurf, wonach sich die Prüferin mit dem von ihm angebotenen Vergleichsobjekt nicht auseinander gesetzt habe, weiter aufrecht.

Die Vorgangsweise der Prüferin, welche zugestandenermaßen mit im Jahr 1998 endenden Werten operiert habe und für die Nachfolgejahre einen Preisanstieg auf dem Immobiliensektor unterstelle, ändere nichts daran, dass in realiter ein derartiger Anstieg auf dem Markt nicht feststellbar sei, bzw. dass das vom Bw. angeführte Vergleichsgrundstück an der Bahn gelegen sei.

Zusammenfassend sei summa summarum auf obige Einwendungen des Bw. nicht eingegangen worden.

Rechnung vom 29. November 2002 betreffend die Marktstudie

Zu diesem Streitpunkt sei seitens des Bw. festzuhalten, dass das Ausscheiden des Herrn P als Dienstnehmer eine weitere Zusammenarbeit in anderer Form nicht hindere.

Der von der Prüferin ins Treffen geführte Vorwurf, demgemäß der Bw. es trotz mehrfacher Aufforderung unterlassen habe, Unterlagen betreffend einer Standortgründung in U nachzureichen, werde zurückgewiesen.

Zu bedenken sei, dass auch im Inland geführte Verkaufsverhandlungen oftmals nicht zum Ziel geführt hätten und würden entsprechende Verhandlungsunterlagen generell erst im fortgeschrittenen Verhandlungsstadium ausgehändigt werden.

Nichtsdestotrotz übermittelte der Bw. eine derartige, einen beabsichtigten Kanzleikauf in U betreffende Unterlagen.

Küchenanschaffung

Unter grundsätzlichem Verweis auf die Ausführungen im Rechtsmittel betonte der Bw., dass ob Auflösung der Ausstellungsfläche der Fa. H, vorgenanntes Unternehmen, im Keller gelagerte Reste zum Verkauf angeboten habe und es schlussendlich zum Erwerb eines derartigen Wirtschaftsgutes gekommen sei.

Aktivierung Büroeinrichtung O

In diesem Zusammenhang werde auf die Ausführungen im Rechtsmittel, respektive auf den Umstand der Nichtauseinandersetzung der Prüferin mit dem die Rechtsansicht des Bw. stützenden Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen.

Finanzierungskosten

Zu diesem Streitpunkt werde auf die bisherigen Berufungsausführungen verwiesen.

In weiterer Folge wurde das Rechtsmittel ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Berufungsverhandlung vom 3. Dezember 2010

Anlässlich der am 3. Dezember 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wird seitens des Bw. zum Punkt „Investitionsablässe“ auf den Umstand verwiesen, dass er auch anlässlich der im Jahr 1994 erfolgten Kanzleiübersiedlung und Anmietung der Betriebsräumlichkeiten in der HGasse 50 dem Vormieter dessen Investitionen abgelöst habe.

In concreto habe es sich bei nämlichen Mietobjekt um eine von der Ehegattin des Bw. käuflich erworbene Eigentumswohnung gehandelt und habe diese in weiterer Folge dem Bw. gegenüber als Bestandgeberin fungiert.

Demzufolge sei im Jahr 2002 betreffend der Investitionen in gleicher Art und Weise verfahren worden, wobei in Ansehung der Ausführungen in den Randzahlen 453, 472, 526, 581, 582 und 602 der EStR vorgenannte Gestion mit der in der Verwaltungspraxis vertretenen Ansicht korreliere.

Aus den nunmehr vorgelegten Fotos sei ersichtlich, dass sich der Container nach wie vor hinter dem Objekt HGasse 14 befinde, wobei dieser der Aufbewahrung diverser Gegenstände, wie Rasenmäher, Winterreifen etc. diene.

Anzumerken sei, dass im ursprünglich auf 80.000 € lautenden Anbot der Fa. X der Container nicht enthalten gewesen sei.

Den nachgereichten Fotos sei das Vorhandensein der Beleuchtungskörper zu entnehmen, wobei seitens des Bw. anzumerken sei, dass nämliche Wirtschaftsgüter zwischenzeitig zum Teil aus energie- bzw. gesundheitstechnischen Gründen ausgetauscht worden seien.

Betreffend den Berufungspunkt „Küche“ legt der Bw. entsprechende, das Vorhandensein des Küchenblocks dartuende Fotos, sowie die Rechnung samt Lieferschein vor.

Darüber hinaus wird eine Bestätigung des Herrn HH, wonach es sich bei dem Küchenblock um ein längere Zeit in dessen Unternehmen befindliches Ausstellungsstück gehandelt habe, nachgereicht.

Die Prüferin führt nach Betrachtung der Fotos aus, dass es sich tatsächlich um die in Streit stehende Küche handeln könne, wobei zu bedenken sei, dass im Besichtigungszeitpunkt die Küche nicht montiert gewesen sei.

Seitens des Bw. wird darauf hingewiesen, dass aus den gleichzeitig beigelegten Fotos auf die tatsächliche Existenz der in Schachteln befindlichen Telefonanlage geschlossen werden könne.

Die Prüferin repliziert, dass im Prüfungszeitraum auf den Umstand der Verpackung der Telefonanlage nicht hingewiesen worden sei, in der Faktura betreffend die Investitionsablässe aufgelistete Wirtschaftsgüter, wie Pfostenrahmen, Rezeption und Gartentor überhaupt nicht mehr vorhanden gewesen seien sowie dem Anlageverzeichnis des Jahres 2004 ein umfangreicher Austausch der Elektroinstallationen entnommen werden könne.

Auf diesbezügliche Befragung der Vorsitzenden des Berufungssenates gibt der Bw. an, dass bereits im Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft HGasse 14 die Ehegattin die Absicht gehabt habe, das Objekt an den Bw. vermieten zu wollen.

Im Zusammenhang mit der Investitionsablässe verweist der Bw. nochmals auf den im Punkt 2 des Bestandvertrages bedungenen Kündungsverzicht der Bestandgeberin.

Betreffend den Ankauf der in der HGasse 12 gelegenen Liegenschaft führt der Bw. aus, dass es seine Absicht gewesen sei, das Objekt um jenen Preis erwerben zu wollen, welcher den seinerzeitigen Anschaffungskosten des Herrn AS entsprochen hätte.

Letzterer habe den Vorschlag gemacht, dass der Bw. die Immobilie um 90.000 € erwerben könne, wenn dieser im Gegenzug die Pläne betreffend die Errichtung eines separaten Gebäudes bzw. eines mittels eines überdachten Ganges an das Objekt HGasse 14 gekoppelten Gebäudes ankaufe.

Die Frage der Senatsvorsitzenden, ob bereits im Zeitpunkt der Durchführung der Bauarbeiten am Objekt HGasse 14 eine Kanzleivergrößerung angedacht gewesen sei, wird vom Bw. dahingehend beantwortet, dass dies aus Kostengründen keine Überlegung gewesen sei.

Der Bw. führt aus, dass die von der Prüferin herangezogenen Objekte für einen Vergleich mit der Liegenschaft HGasse 12 insoweit unbrauchbar seien, da sich diese in O, so hin einer Nobelgegend befinden, während das Grundstück des Bw. in U und darüber hinaus in einer Schutzzone angesiedelt ist.

Zum Nachweis dafür legt der Bw. den Bescheid der Stadt Wien vom 16.3.2005 betreffend Bekanntgabe der Bebauungsbeschränkungen hinsichtlich der Liegenschaft HGasse 12 vor.

Der Vertreter des Finanzamtes gibt zu bedenken, dass dem Berufungsvorbringen zu entnehmen sei, dass Herrn S selbst das übertragene Grundstück „mehr wert“ gewesen sei, als dies im vereinbarten Kaufpreis zum Ausdruck komme.

Betreffend die Streitpunkte Marktstudie, Pläne und Investitionsabläufe wird seitens des Bw. ein Gedächtnisprotokoll vorgelegt, aus welchem hervorgeht, dass der Bw. Herrn S beim Joggen kennen gelernt habe.

Da gesprächsweise die Absicht des Bw. auf Ausweitung seiner Kanzleitätigkeit in Richtung Ungarn geäußert worden sei, habe Herr S ein Anbot auf Erwerb einer Marktstudie der Fa. X AG, eines zu den größten Brokern in diesem Land zählenden Unternehmen um den Preis von 67.000 € netto gestellt.

Die Marktstudie habe die Untersuchung der Rahmenbedingungen von Klein- und Mittelunternehmen in U zum Inhalt gehabt.

Schlussendlich habe der Bw. die Studie um den im Verhandlungsweg bedungenen Nettopreis von 60.000 € erworben, wobei anzumerken sei, dass eine eigens in Auftrag gegebene Studie Kosten von zumindest 200.000 € hervorgerufen hätte.

Im Zuge weiterer Lauftreffen sei es in Anbetracht dessen, dass der Bw. eine Kanzleiübersiedlung angedacht habe, zur Besichtigung der Liegenschaft HGasse 14 gekommen, wobei dem Bw. das Bürogebäude ob erfolgter technischer Sanierung als interessant erschienen sei.

Anlässlich der zwischen Herrn S und der Ehegattin des Bw. geführten Kaufverhandlungen sei die Direktfakturierung der durchgeführten Adaptierungen und Büroausstattungen an den das Gebäude zukünftig anmietenden Bw. bedungen worden und seien diese „Gegenstände“ tatsächlich am 12. Dezember 2002 an diesen verkauft worden, damit vorgenannte Gegenstände keinesfalls mehr den Gegenstand des am 16. Dezember abgeschlossenen Kaufvertrages und somit einen Teil des Kaufpreises für das Gebäude bilden können.

Demgegenüber sei im Zuge der Verhandlungen betreffend des Grundstücks HGasse 12 seitens Herrn S signalisiert worden, vorgenannte Immobilie nicht veräußern zu wollen, wobei der Grund hierfür im geringen Wert der Liegenschaft angesiedelt gelegen sei.

Ungeachtet der Lage des Grundstückes an der Bahn befände sich auf diesem ein alter Baumbestand, vor allem eine alte Linde, die nicht so leicht entfernt werden dürfe.

Erst als der Bw. vorgeschlagen habe, die Liegenschaft zu den seinerzeitigen Anschaffungskosten des Herrn S erwerben zu wollen, respektive durchblicken habe lassen, dass ansonsten vielleicht das ganze Geschäft scheitern könne, sei Herr S zum Verkauf des in der HGasse 12 gelegenen Objekts beriet gewesen, habe sich jedoch im Gegenzug die Abnahme der Pläne um den Nettopreis von 70.000 € ausbedungen.

Abschließend wird seitens des Bw. zum Streitpunkt Kanzleikauf O angemerkt, dass er die Kanzlei um den Betrag von öS 1.400.000.- erworben habe und der Ansatz der mit 12.979,97 € bewerteten geringwertigen Wirtschaftsgüter offensichtlich aus dem Anlageverzeichnis des Vorgängers stammen müssten.

Inhaltlich habe es sich bei diesen Gegenständen um Büromöbel, Schreibtische, Sessel, Lampen, Rechenmaschinen etc. gehandelt

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Umsatz- und ertragsteuerliche Beurteilung der Faktura vom 12. Dezember 2002 betreffend Investitionsablöse HGasse 14

Einleitend verbleibt anzumerken, dass der erkennende Senat bei Beurteilung dieses Berufungspunktes von nachstehend festgestelltem Sachverhalt ausgegangen ist.

Im Zusammenhang mit der Übertragung der Liegenschaft HGasse 14 kam es zum Abschluss eines, mit 12. Dezember bzw. zweier mit 16. Dezember 2002 datierter Verträge, wobei in ersterem die Verpflichtung des Bw. statuiert wird, der Fa X einen Pauschalbetrag in Höhe von 82.000 € (netto) für die Ablöse deren Investitionen im Bürogebäude (Dachbodenausbau, Einbauküchen, Beleuchtungsanlage, EDV- Verkabelungen, Telefonanlage etc.) zu leisten.

Der zwischen der Ehegattin des Bw. und der Fa. X geschlossene Vertrag vom 16. Dezember 2002 hatte wiederum die nach § 6 Abs.1 Z 9 a UStG 1994 befreite Grundstückslieferung, respektive die Anschaffung obgenannter Immobilie zum Inhalt wobei laut Punkt Zweitens der Verkäufer die Liegenschaft samt allem rechtlichen und faktischen Zubehör verkauft und übergibt.

Darüber hinaus kam es gleichfalls am 16.12.2002 zum Abschluss eines Kaufvertrages zwischen Herrn AS und der Ehegattin des Bw., im Zuge dessen diese das Grundstück (begrünte Baufläche) im Ausmaß von 396 m², auf welchem sich das von der Fa. X erworbene Gebäude befindet, um den Kaufpreis von 60.000,00 € gekauft hat.

Dem Umstand der Agitation des Bw., - zunächst das Substrat einer angeblich zwischen den Ehegatten mündlich geschlossenen Vereinbarung - wird nunmehr im Punkt 2 des mit 30 Juli 2004 datierten und im Zuge des Rechtsmittelverfahrens nachgereichten Mietvertrages insoweit Rechnung getragen, als die vermietende Ehegattin des Bw. aufgrund der vom Bestand nehmenden Bw. übernommenen Investitionsablässe an den vorher Nutzungsberechtigten auf die Kündigung dieses Vertrages für die ersten sieben Bestandjahre verzichtet.

In rechtlicher Hinsicht ist obiger Sachverhalt wie folgt zu würdigen:

Zu den tragenden Grundsätzen des Abgabenrechtes gehört die wirtschaftliche Betrachtungsweise.

Diese findet in verschiedensten steuerlichen Regelungen ihren Ausdruck.

In der BAO dienen speziell die §§ 21 ff der Umsetzung dieses Prinzips.

Gemäß § 21 BAO ist bei der Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen grundsätzlich vom wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht von der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes auszugehen.

Weichen die äußere Erscheinungsform eines Sachverhaltes und dessen wirtschaftlicher Gehalt voneinander ab, so ist Erstere für die Abgabenerhebung unbeachtlich. Sie entfaltet keine steuerliche Wirkung. Die steuerlichen Rechtsfolgen ergeben sich vielmehr gemäß dem wahren wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhaltes.

Nach § 22 BAO kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes weder umgangen noch gemindert werden.

Liegt ein Missbrauch vor, sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen, rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Zwar bilden § 21 und § 22 BAO jeweils für sich eigene Tatbestände, doch sind beide Normen Ausfluss des selben Grundsatzes (wirtschaftliche Betrachtungsweise).

Die Bestimmungen ergänzen einander (VwGH vom 5.2.1992, 89/13/0111). Margreiter bezeichnet die §§ 22 und 23 BAO als verstärkte Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. Margreiter in FJ 1995, 90).

Der VwGH sieht in ständiger Rechtsprechung als Missbrauch im Sinn des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung an, die in Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur aufgrund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird.

Dabei ist zu beachten, dass der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert ist, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird. Im Falle einer rechtlichen Gestaltung, die in Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet, ist allerdings zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den Abgaben ersparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung unverständlich ist (VwGH 30. Mai 1990, 86/13/0046).

Bei den von den Rechtsfolgen des § 22 Abs. 2 BAO betroffenen Umgehungsgeschäften handelt es sich um Rechtsgeschäfte, die abgeschlossen werden, um ein sonst eintretendes wirtschaftliches Ergebnis abzuwenden oder ein sonst nicht eintretendes wirtschaftliches Ergebnis herbeizuführen.

Sie sind mit dieser Zielsetzung ernstlich gewollt und stellen keine Scheingeschäfte im Sinne der Bestimmung des § 23 BAO dar (VwGH 9.5.1969, 0658/69).

In Umsetzung der Rechtsgrundsätze des § 21 BAO haben Lehre und Rechtsprechung für Verträge zwischen nahen Angehörigen verschiedene Kriterien entwickelt, deren Vorliegen einen gewissen Ausgleich der in diesem Bereich in der Regel fehlenden Interessensgegensätze zwischen den Geschäftspartnern gewährleisten soll.

Um auszuschließen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen tatsächlich nicht primär durch das familiäre Naheverhältnis veranlasst ist, setzt die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen demnach voraus, dass sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

- einem Fremdvergleich standhalten, das heißt, dass sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH v. 17.9.1990, 89/15/0019 stellvertretend für viele andere).

Diese Kriterien kommen im Rahmen der Beweiswürdigung dann zum Tragen, wenn berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt von behaupteten, vertraglichen Gestaltungen bestehen (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221).

Angesichts des festgestellten Sachverhalts steht es für den erkennenden Senat außer Zweifel, dass die zivilrechtliche Agitation des Bw. sowie seiner Ehegattin unter dem Blickwinkel des § 22 BAO und den als Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise anzusehenden für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Kriterien zu beurteilen ist.

Nämliche Schlussfolgerung liegt vor allem darin begründet, da dem im Zusammenhang mit der Liegenschaft HGasse 14 erfolgten Splitting in eine vom Bw. an die Fa M zu leistende Investitionsablässe einerseits bzw. in einen Ankauf des Grundstückes samt „nackte“ Betriebsgebäude durch die Ehegattin andererseits, einzig und allein – in weiterer Folge näher auszuführende - Steuer schonende Effekte immanent sind und die Agitation per se überhaupt nur aus der nahen Angehörigeneigenschaft herrührt, respektive ob dieser erklärbar ist.

Hierbei ist der auf den Vorwurf der Prüferin, dem gemäß der am 16. Dezember 2002 mit der Ehegattin des Bw. geschlossene Kaufvertrag keinerlei Hinweis enthält, dass die von der Fa X getätigten Investitionen nicht von dessen Inhalt umfasst sind, in der Gegenäußerung vorgebrachten Replik des Bw., wonach dies – schon gemäß dem zivilrechtlichen Grundsatz *nemo plus iuris transferre potest quam ipse habet* – ausgeschlossen ist, zwar seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz zuzustimmen, ohne, dass diese den mit dem „Ankauf“ der Investitionen damit verbundenen, in der Person des Bw. eintretenden steuerlichen Effekt, auf Geltendmachung der fakturierten Umsatzsteuer als Vorsteuer aus „den Augen“ verliert.

Vice versa äußert sich die von den Ehepartnern gewählte Vorgangsweise, sprich dem Ankauf des Grund und Bodens und dem „nackten“ Gebäude für die Ehegattin aber auch in einer – um den Wert der Investitionen - verminderten Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage.

Wenn nun der Bw. im Berufungsschriftsatz, respektive in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Prüferin ins Treffen führt, dass die von den Ehegatten gewählte Vorgangsweise den Usancen des täglichen Geschäftslebens entspreche, so ist diesem Vorbringen seitens des erkennenden Senates entgegen zu halten, dass die Gestion in oben beschriebener Art und Weise nur aus der nahen Angehörigeneigenschaft erklärbar ist, bzw. eine solche – aus noch näher zu erläuternden Gründen - unter Fremden unterblieben wäre.

In diesem Zusammenhang sieht die Abgabenbehörde zweiter Instanz auch den Umstand, dass seitens der Fa. X die in der HGasse 14 domizilierte Liegenschaft in zwei gesonderten Tranchen (Gebäude bzw. Investitionen) veräußert worden ist, insoweit als unbeachtlich an, da es dem Verkäufer nur auf die Realisation des angemessenen Preises angekommen ist und nicht darauf, ob sich letztendlich die Zahlungsverpflichtung des ob der nahen Angehörigeneigenschaft als Einheit zu qualifizierenden Vertragspartners – dem äußeren Erscheinungsbild nach - auf einen oder mehrere Kontrakte gründet.

Es mag zwar durchaus zutreffen, dass im täglichen Geschäftsleben ein (präsumtiver) Nachmieter- dem Vormieter dessen (originären) Investitionen via Leistung einer Ablöse abgilt, es darf in diesem Zusammenhang allerdings nicht übersehen werden, dass eine derartige Vorgangsweise nur im Fall eines Bestandnehmerwechsels Platz greift und die - in einem zum nunmehrigen Mieter in einem Fremdverhältnis stehende Person - des Bestandgebers unverändert bleibt.

Wenn in diesem Zusammenhang seitens des Bw. ergänzend angemerkt worden ist, dass eine kongruent gewählte Vorgangsweise in Bezug auf die vormaligen Geschäftsräumlichkeiten in der Vorbetriebsprüfung keine Beanstandung gefunden habe, so ist diesem Vorbringen zu entgegnen, dass in Ansehung des Umstandes, dass jeder Besteuerungsabschnitt gesondert zu betrachten ist, dieser ertragsteuerliche Grundsatz auch eine eigenständige Beurteilung obigen Streitpunktes mit umfasst, ohne hierbei anders lautenden Schlussfolgerungen aus Vorperioden eine wie auch immer geartete Präjudizwirkung einzuräumen.

Abgesehen davon darf aber auch nicht übersehen werden, dass die Ablöse laut eigenen Angaben des Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung an den Vormieter und nicht an den in weiterer Folge an die Ehegattin des Bw. veräußernden Wohnungseigentümer geleistet worden ist.

Findet aber so wie im zu beurteilenden Fall ein Wechsel in der Person des Liegenschaftseigentümers, welcher die Immobilie in weiterer Folge an fremde Personen vermietet, statt, schlagen sich die vom vormaligen Grundeigentümer getätigten Investitionen, respektive exakter ausgedrückt deren Wert exklusiv in dem vom Erwerber zu tragenden Kaufpreises nieder, wobei dieser wiederum den „Ablösepreis“ in die Kalkulation des Bestandentgelts einfließen lässt.

Des weiteren ist nach dem Dafürhalten des erkennenden Senat auch auf den Umstand Bedacht zu nehmen, dass ein die Investitionen ablösender zukünftiger fremder Mieter zwecks „Absicherung“ nämlicher Wirtschaftsgüter mit dem künftigen Vermieter wohl eine Abmachung für den Fall des Nichtzustandekommen des Bestandsverhältnis getroffen hätte.

Eine derartige Absicherung ist im vorliegenden Fall gerade aber nicht zu erkennen, vor allem angesichts des Umstandes, dass der Bw. im Rechtsmittel selbst einräumt, dass eine Grundsatzvereinbarung über die Anmietung erst im Jahr 2003 getroffen worden ist.

In Ansehung obiger Erwägungen lässt sich nach dem Dafürhalten des Berufungssenates festhalten, dass die in Bezug auf die „Behandlung“ der Investitionen der Fa. X zwischen dem Bw. und dessen Ehegattin getroffenen Vereinbarungen dem in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Postulat, demgemäß für die Belange des Steuerrechts anzuerkennende Verträge zwischen nahen Angehörigen einem Fremdvergleich stand halten müssen, nicht Rechnung getragen worden ist.

Insoweit kann seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz der Ansicht der Prüferin, der gemäß die Investitionen aus dem Betriebsvermögen des Bw. auszuscheiden sind bzw. vice versa der Abzug der in der Faktura vom 12. Dezember 2002 ausgewiesenen Umsatzsteuer als Vorsteuer zu versagen ist, nicht mit Erfolg entgegengetreten werden.

Korrespondierend mit obiger Schlussfolgerung erweist sich nunmehr aber auch eine Beurteilung der – in den bisherigen Schriftsätzen der Parteien des Verwaltungsverfahrens – wie auch in der Berufungsverhandlung - akribisch geführten - Auseinandersetzung in Richtung Brauchbarkeit und der damit verbundenen Wertangemessenheit der „abgelösten“ Wirtschaftsgüter (insbesondere betreffend die Telefonanlage sowie den Container) sowie einer etwaig für die Deckenlampen bestehenden Aktivierungspflicht als obsolet.

Dem Rechtsmittel war daher in diesem Punkt der Erfolg zu versagen.

2. Umsatz- und ertragsteuerliche Beurteilung der Marktstudie sowie betreffend die Einreichpläne für die Liegenschaft in der HGasse 12

Zu diesem Punkt ist einleitend festzuhalten, dass nach dem Dafürhalten der Abgabenbehörde zweiter Instanz – wie es in den nachfolgenden Unterpunkten noch exakter auszuführen gilt - die Ankäufe der Pläne und der Marktstudie untrennbar mit der Anschaffung der in der HGasse 12 domizilierten Liegenschaft verbunden ist und demzufolge sämtliche Anschaffungsvorgänge einer gemeinsamen rechtlichen Würdigung zu unterziehen sind.

Wiederholend ist darauf hinzuweisen, dass für die Belange des Steuerrechts ein Sachverhalt nicht nach seinem äußeren Erscheinungsbild, sondern nach seinem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu beurteilen ist.

2.1. Angemessenheit des vertraglich bedungenen Kaufpreises von 90.000 €

Nach Ansicht des erkennenden Senat orientiert sich die auf wirtschaftlichen Kriterien beruhende Zusammenfassung, respektive Nichtzusammenfassung der Anschaffungsvorgänge rein an der Angemessenheit bzw. Unangemessenheit des für die Liegenschaft HGasse 12 bezahlten Kaufpreises, weswegen der Beurteilung nämlichen Punktes gleichsam Vorfragenqualität beizumessen ist.

Unter nochmalige Bezugnahme auf die Darstellung des Verwaltungsgeschehens hat der Bw. das unbebaute, eine Gesamtfläche von 780 m² aufweisende Grundstück mit Kaufvertrag vom 16. Dezember 2002 um den Preis von 90.000 € erworben, wobei aus vorgenannter Gesamtsumme ein Quadratmeterpreis von 115 € resultiert.

Demgegenüber haben die anhand der mit dem Jahr 1998 für Vergleichsgrundstücke endenden Kaufpreissammlung geführten Ermittlungen der Prüferin, einen von vorgenanntem Wert abweichenden Durchschnittsquadratmeterpreis von rund 350 € gezeitigt, wobei der Bw. nämlich Missverhältnis mit der Preisstagnation am Immobilienmarkt im allgemeinen, sowie der differenten Lage und Ausstattung der Liegenschaft zu den Vergleichsobjekten, respektive der mangelnden Aktualität der aus der Kaufpreissammlung resultierenden Werte im besonderen rechtfertigt.

Hierbei ist der Bw. darauf hinzuweisen, dass sein Vorbringen, demgemäß die Lage der angekauften Liegenschaft an der Bahn, sowie die Tatsache dessen „Unaufgeschlossenheit“ die Abweichung des Quadratmeterpreises zu den Werten der Vergleichsobjekte bedinge, ob einer ausgewiesenen, wohl als eklatant zu bezeichnenden rechnerischen Kluft von nahezu 70% (Abfall von 350 € auf 115 €) von der Abgabenbehörde zweiter Instanz als nicht tragfähig erachtet wird.

Nämliche Schlussfolgerung liegt weiter auch darin begründet, dass in der Bundeshauptstadt Wien im allgemeinen, bzw. im Lagebezirk im besonderen die Anzahl der am Markt zur Verfügung stehenden unbebauten Grundstücke als derart rar zu qualifizieren ist, sodass der aus dem Vertrag vom 16. Dezember 2002 resultierende Quadratmeterpreis von 115 € jedenfalls als außerhalb jeglicher Lebenserfahrung angesiedelt zu erachten ist.

In diesem Zusammenhang vermag auch der im Jahr 2003 für die vom Bw. ins Treffen geführte Liegenschaft in der WGasse 2 erzielte Verkaufspreis von 1.271.775 € an der Unangemessenheit des für die in der HGasse 12 domizilierten Liegenschaft bezahlten Preises insoweit nichts zu ändern, da - wie die Prüferin in zutreffender Art und Weise ausführt - es sich bei dem Vergleichsobjekt des Bw. nicht nur um ein flächenmäßig wesentlich größeres Grundstück handelt, sondern dieses darüber hinaus noch bebaut ist.

Hierbei vermag der erkennende Senat in den ergänzenden Aussagen der Prüferin, der gemäß der Quadratmeterpreis zwischen einem bebauten Grundstück zu einer unbebauten Liegenschaft per se schon nicht vergleichbar ist bzw. dass sich der Preis auch generell am Ausmaß der Grundstücks selbst orientiert, keine Rechtswidrigkeit zu erblicken.

Der Vollständigkeit halber ist der Bw. ergänzend darauf hinzuweisen, dass es eine notorische Tatsache darstellt, dass sich der Grad der Marktgängigkeit einer Liegenschaft an den Parametern Größe bzw. Bebauungszustand bemisst. Was das Vorbringen in der Berufungsverhandlung angeht, wonach die von der Betriebsprüfung herangezogenen Liegenschaften schon deshalb für einen Vergleich nicht in Frage kämen, weil sich diese in O befinden, ist darauf hinzuweisen, dass aus sämtlichen, im Akt einliegenden und darauf Bezug nehmenden Aktenteilen (z.B. Kaufvertrag, Grundbuchsauszügen etc.) wie auch aus dem im Rahmen der Berufungsverhandlung vorgelegten Bescheid betreffend Bebauungsbestimmungen des Magistrates der Stadt Wien vom 16.3.2005 ersichtlich ist, dass auch das streitgegenständliche Grundstück in der KG O gelegen ist.

Auch der Einwand, dass sich die Liegenschaft in einer Schutzzone befindet, ist nicht geeignet, die Argumentation des Bw. zu untermauern, zumal den im genannten Bescheid angeführten Bebauungsbeschränkungen wie etwa Beschränkung der Bauhöhe, im Hinblick auf die beabsichtigte Errichtung eines Bürogebäudes keine entscheidende Bedeutung zukommt.

Im Zusammenhang mit der Überprüfung der Angemessenheit des Kaufpreises darf weiters nicht übersehen werden, dass die Gattin des Bw. die in der HGasse 14 gelegene und **bebaute** Grünfläche von 396 m² um 60.000 € (ohne Gebäude) erworben hat, während der Bw. zum gleichen Zeitpunkt für ein nahezu doppelt so großes, **unbebautes** Grundstück (lediglich) 90.000 € bezahlt hat.

In Anbetracht voran geführter Eckdaten kommt der erkennende Senat in völliger Übereinstimmung mit der Abgabenbehörde erster Instanz zur Auffassung, dass – rein bezogen auf die im Vertrag vom 16. Dezember 2002 angeführte Geldsumme - die Liegenschaft in der HGasse 12 vom Bw. zu einem unangemessenen Preis erworben worden ist.

Vorstehende Schlussfolgerung, respektive die Ausführungen der Prüferin, wonach der Bw. via Ankauf der Pläne sowie der Marktstudie der Fa. M gleichsam ein Zugabe auf den angemessenen Grundstückspreis der Liegenschaft HGasse 12 geleistet habe, veranlasst den Senat nämliche Rechtsgeschäfte nach deren wahren wirtschaftlichen Gehalt zu beurteilen.

2.2. Wirtschaftliche Beurteilung des Ankaufs der Pläne

Bezug nehmend auf das äußere Erscheinungsbild wurden zwischen dem Bw. und der Fa. X drei Verträge abgeschlossen, wobei prima vista zwei Anschaffungen, sprich dem Gebäudeankauf sowie dem Kauf der Pläne samt Modell ein direkter Konnex immanent ist.

Nämlicher Konnex wird hierbei nicht zuletzt auch vom Bw. selbst hergestellt, indem dieser im Prüfungszeitpunkt gegenüber der Abgabenbehörde erster Instanz ausführt, dass angesichts einer Kanzleivergrößerung im Streitzeitraum die auf den erworbenen Plänen basierende Errichtung eines Bürogebäudes angedacht gewesen sei, ohne dass derzeit eine tatsächliche Bauausführung intendiert sei.

In diesem Zusammenhang kommt auch dem im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Gedächtnisprotokoll insoweit Bedeutung zu, als schlussendlich der vereinbarte Kauf der Pläne zum Preis von 70.000 € ein Scheitern des „ganzen“ Geschäftes verhindert hat, wobei nach dem Dafürhalten des erkennenden Senates das Wort „ganz“ sowohl auf das Rechtsgeschäft betreffend des Objekts HGasse 14 als auch auf jenes betreffend die in der HGasse 12 domizilierte Liegenschaft Bezug nimmt.

Auch dem Berufungsvorbringen und den Ausführungen des Bw. in der mündlichen Verhandlung ist zweifelsfrei zu entnehmen, dass Herr S nur deshalb bereit war, die Liegenschaft HGasse 12 um den Preis von 90.000 € zu veräußern, weil sich der Bw. im Gegenzug damit einverstanden erklärt hat, die Pläne der Fa. X bezüglich Errichtung eines Bürogebäudes zu erwerben. Zutreffend erweist sich daher in diesem Zusammenhang der Einwand des Finanzamtsvertreters, dass angesichts einer derartigen „Vereinbarung“ offensichtlich das übertragene Grundstück für den Veräußerer tatsächlich „einen höheren Wert“ hatte als dies im vereinbarten Kaufpreis zum Ausdruck kommt.

Wenn nun der Bw. in seinen Rechtsmittelausführungen die Auffassung vertritt, dass die Anschaffung der Pläne ob der vom Bw. verfolgten „Expansionspolitik“ jedenfalls auf betrieblichen Erwägungen beruht und demzufolge auch das Recht auf Vorsteuerabzug vermittelt, ist dieser Argumentation seitens des erkennenden Senates nachstehendes zu erwidern:

Einleitend ist festzuhalten, dass angesichts des Faktums, dass einerseits die Ehegattin des Bw. das in der HGasse 14 gelegene, Bürogebäude zum Zwecke der – nach erfolgter Adaptierung nunmehr tatsächlich bewirkten - Inbestandgabe desselben an den Bw. erworben hat, andererseits der Bw. selbst der veräußernden Fa. X die Gebäudeinstallationen „abgelöst“ hat, schon prima vista gegen die ins Treffen geführte zukünftige „betriebliche“ Verwendung der Pläne spricht.

In diesem Zusammenhang ist erwähnenswert, dass obgenannter Ersteindruck durch die vom Bw. im Frühjahr des Jahres 2004 bewirkte Rückziehung der bereits der Fa. X erteilten Baubewilligung verstärkt, wenn nicht überhaupt durch nämliche Gestion geradezu bestätigt wird.

Ein weiteres, gegen die betriebliche Verwendung der Pläne sprechendes Indiz liefert der Bw. im übrigen im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung selbst, indem er auf entsprechende Befragung durch die Senatsvorsitzende, ob nicht Hand in Hand mit der Sanierung des Objekts HGasse 14 eine Kanzleivergrößerung angedacht gewesen sei, diese Intention unter Hinweis auf die hohen Kosten negiert.

Obige Schlussfolgerungen veranlassen wiederum den erkennenden Senat zur Anstellung von Überlegungen in Richtung Feststellung der für den Ankauf der Pläne tatsächlich maßgeblichen Gründe.

Zurückkehrend zu den unter Punkt 2.1. gezogenen Schlussfolgerungen, wonach die Anschaffung der Liegenschaft HGasse 12 einerseits zu einem vertragsmäßig bedungenen unangemessenen Preis erfolgt ist, andererseits aber auch – wie bereits an oberer Stelle ausgeführt –, ein betrieblich veranlasster Grund für den Erwerb der Pläne sowie des Modells nicht erkennbar ist, erscheint der Abgabenbehörde zweiter Instanz - unter Anlegung eines von wirtschaftlichen Erwägungen getragenen Maßstabes - der Ankauf derselben nunmehr in einem ganz anderen Licht.

Betrachtet der Senat nunmehr das Rechtsgeschäft betreffend die Pläne rein nach seinem wirtschaftlichen Gehalt, so ist in der Hingabe des Geldbetrages eine „Teildraufgabe“ auf den ortsüblichen Preis des Grundstückes zu erblicken.

Der Zweck der Zweiteilung hie in Grundstückskauf und hie in gesonderter Anschaffung der Pläne bestand für den Bw. einzig und allein in der Lukrierung eines zweifach ausgerichteten Steuervorteils.

Einerseits wurde durch den Abschluss zweier Rechtsgeschäfte die Grunderwerbsteuerbasis für die unbebaute Liegenschaft niedrig gehalten, andererseits durch Fakturierung des Kaufpreises der Pläne – ungeachtet dessen tatsächlichen Zugehörigkeit zu den Grundanschaffungskosten - mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer dem Bw. das Recht auf Abzug derselben als Vorsteuer überhaupt ermöglicht.

Letzterer Vorteil wird nach Auffassung des erkennenden Senates vom Bw. hingegen insoweit geradezu verniedlicht dargestellt, in dem dieser im Rechtsmittel ausführt, dass im Gegenzug zur „lediglichen Geltendmachung des Vorsteuerabzuges“, die Pläne mangels Abschreibbarkeit

für die Belange des Ertragsteuerrechts als unbedeutend zu erachten sind, da sich die in Streit stehende Position nicht mit einem Cent im Aufwand niedergeschlagen hat.

Zusammenfassend vermag der unabhängige Finanzsenat aus obgenannten Erwägungen in der „Ausbuchung“ der Pläne aus dem Betriebsvermögen, respektive vice versa der Verweigerung des Vorsteuerabzuges keine Rechtswidrigkeit zu erblicken und war daher dem Rechtsmittel auch in diesem Punkt der Erfolg zu versagen.

2.3. Wirtschaftliche Beurteilung des Ankaufs der Marktstudie

Nach Prüfung der Unterlagen ist einleitend festzuhalten, dass der Bw. – entgegen anders lautender Ausführungen im Berufungsschriftsatz – nicht als Auftraggeber der Marktstudie fungiert hat, sondern diese vielmehr in Abweichung von einem mit 24. Jänner 2002 datierten auf einen Nettopreis von 67.000 € lautenden Anbots der Fa. X auf Erwerb einer bereits erstellten Studie, diese schlussendlich mit Vertrag vom 29 Jänner 2002 um den Nettopreis von 60.000 € erworben hat.

Aus dem der Prüferin vorgelegten Endbericht der Fa. X Marketingberatungs AG geht hervor, dass es ein wesentliches Anliegen dieses aus Mitteln der EU – Strukturfonds (Interreg II a) geförderten und von Y GmbH in Auftrag gegebenen Pilotprojekts war aktuelle Forschungsergebnisse, Fallstudien und best practises erfolgreicher Unternehmen in Bezug auf grenzüberschreitende Aktivitäten kleiner und mittlerer Unternehmen auszuwerten und zu praktisch anwendbaren Tools aufzubereiten.

Mit diesem Pilotprojekt wurde erstmalig eine neue innovative Beratungsleistung für kleine und mittlere Unternehmen getestet, um diese bei ihren geplanten grenzüberschreitenden Aktivitäten zu unterstützen.

Via Abhaltung des Workshop „Bikulturelles Management“ ist es gelungen die Teilnehmer zu motivieren, erste gegenseitige Kontakte zwischen österreichischen und ungarischen Partnern und Vertretern maßgeblicher Institutionen herzustellen und so Transaktionskosten bei grenzüberschreitenden Aktivitäten zu senken, wobei im Endergebnis eine positive Resonanz der befragten Teilnehmer erzielt, bzw. der Wunsch nach Abhaltung weiterer Workshops geäußert worden ist.

Ausgehend von diesen Ergebnissen könnten sich Kontakte zu den Außenhandelsstellen in zentral- und osteuropäischen Ländern positiv auf die Rekrutierung von Teilnehmern aus diesen Ländern erweisen und die Aktivitäten der X Institut für Marketingberatung AG sollten dort der Öffentlichkeit vorgestellt werden.

Aus der näheren Beschreibung betreffend den Ablauf des Workshop ist erkennbar, dass dessen Abhaltung erst nach einer Kontaktaufnahme mit der Außenhandelsabteilung der Wirtschaftskammer Österreichs gleichsam erst im zweiten Versuch (die im Februar 2000 geplante Erstveranstaltung musste in Ermangelung der Teilnahme österreichischer Unternehmer abgesagt werden) ermöglicht werden konnte.

Hierbei gab die Struktur der Teilnehmer sowohl betreffend Alter- als auch Branchenstruktur ein eher heterogenes Bild ab.

Angesichts obiger Auszüge aus dem Endbericht der Studie erhebt sich für den erkennenden Senat in Übereinstimmung mit den Ausführungen der Prüferin die Frage nach der betrieblichen Veranlassung des Ankaufs derselben respektive nach deren Entscheidungsrelevanz für die vom Bw. gefassten grenzüberschreitenden Expansionspläne.

Es ist dem Bw. durchaus zuzugestehen, dass einerseits eine Standortgründung in U unmittelbar nach Erwerb der Studie (auf Knopfdruck) nicht gefordert werden kann bzw. die Nichtrealisation des Projektes der Betriebsausgabeneigenschaft der Anschaffungskosten per se nicht abträglich ist, andererseits auch das Ausscheiden des Herrn P aus der Kanzlei einer weiteren, auf anderen Füßen stehenden Kooperation mit dem Bw. nicht hinderlich ist, aber ändern voran geführte Fakten nichts an der Tatsache, dass der Inhalt der Studie einen Konnex mit Absichten des Bw. auf Gründung eines ausländischen Betriebsstandorts vermissen lässt, noch diese als Entscheidungshilfe zur Verfolgung nämlicher Expansionspolitik zu qualifizieren ist.

Das Postulat, dass der Studie in qualitativer Hinsicht gerade aber letztgenannte Eigenschaft anheim zu stellen ist, liegt nach dem Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates schon ob der Höhe des Nettoankaufspreises von 60.000 € gerade zwingend auf der Hand.

In Ansehung der Tatsache, dass einerseits das Ausmaß des Preises als völlig diametral zu den aktenkundigen Versuchen einer Expansion in U zu qualifizieren ist und andererseits dem Bw. in seiner Eigenschaft als äußerst erfolgreicher Unternehmer keineswegs unterstellt werden kann, den Ankauf der Studie einzig und allein zum Zweck der Lukrierung augenscheinlich frustrierter Aufwendungen getätigt zu haben, war der erkennenden Senat verhalten das Rechtsgeschäft nach seinem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu beurteilen.

Angesichts des Faktums, dass die Annahme des bereits im Jänner 2002 gestellten Angebotes zum Erwerb der Studie vom Bw. erst am 29. November 2002, sohin einem in unmittelbarer Nähe zum Erwerb der Liegenschaft HGasse 12 und dem Ankauf der Pläne liegenden Zeitpunkt erfolgt ist, ist der bereits von der Prüferin gezogene Schluss, wonach in der Hingabe des

Nettoentgelts von 60.000 € eine weitere Aufzahlung auf den ortsüblichen Preis zu erblicken ist, als zutreffend zu erachten.

Was die aus der Gestion resultierenden Steuervorteile anlangt, so wird der Bw. - um Wiederholungen zu vermeiden – auf die Ausführungen unter Punkten 1.2.1. und 1.2.2. der Berufungsentscheidung verwiesen.

Aus obgenannten Gründen ist daher sowohl der Vorsteuer- als auch Betriebsausgabenabzug aus dem Erwerb der Studie völlig zu Recht erfolgt und war daher das Rechtsmittel auch in diesem Streitpunkt als unbegründet abzuweisen.

3. Ertragsteuerliche Behandlung der Kreditgebühr

In Anbetracht der unter den Punkten 1 und 2. der Berufungsentscheidung gezogenen Schlussfolgerungen kommt dem Abzug der Kreditgebühr von 2.000 € als Betriebsausgabe keine Berechtigung zu.

4. Umsatz- und ertragsteuerliche Behandlung der im Dezember 2002 angeschafften Küche

In diesem Punkt ist im wesentlichen strittig, ob es sich - so die Ausführungen des Bw- bei der im Zuge der Betriebsbesichtigung im Keller der Kanzleiräumlichkeiten vorgefundenen Möbel tatsächlich um den mit Rechnung der Fa. H vom 19 Dezember 2002 fakturierten Küchenblock, oder ob es sich – so die Ausführungen der Prüferin – lediglich um alte Möbeleinzelteile gehandelt hat.

Der Bw. führt im Rechtsmittel aus, dass sich der Aufstellungsort der Küche nunmehr im Gartengeschoss des Bürogebäudes befindet.

Ausgehend von diesen Eckdaten handelt es sich nach dem Dafürhalten des erkennenden Senates um eine rein auf der Beweiswürdigungsebene zu lösendes Problem, da auf Grund des lang zurückliegenden Veranlagungszeitraumes ein eindeutiges Ergebnis in Richtung der Eruierung des "wahren Charakters" der vorgefundenen Wirtschaftsgüter wohl nicht mehr zu erwarten ist.

Insoweit gelangt der Unabhängige Finanzsenat ob der Relation der wirtschaftlichen Verhältnisse des Bw. zu den Anschaffungskosten des Küchenblockes zur Überzeugung, dass entgegen der Ansicht der Prüferin - die Anschaffung desselben zu privaten Zwecken als nahezu ausgeschlossen zu betrachten ist.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass auch das Vorbringen des Bw., wonach das Vorhandensein von Einzelteilen auf Grund eines durch einen Wasserschaden bedingten

Abbaus des Küchenblockes hergerührt hat, als nicht außerhalb jeglicher Lebenserfahrung liegend zu qualifizieren ist.

Dass sich der Küchenblock tatsächlich in den Betriebsräumlichkeiten des Bw. befunden hat, wird nunmehr auch durch die Prüferin selbst bestätigt, welche anhand der im Rahmen der Berufungsverhandlung vorgelegten Fotos diesen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit als Objekt der damaligen Betriebsbesichtigung identifiziert (wenngleich die Küche zum damaligen Zeitpunkt nicht montiert war).

Zusammenfassend ist daher den Ausführungen des Bw. zu folgen und - ob der Qualifikation des Anschaffungsvorganges aus betrieblichen Gründen - in Abänderung des Umsatz- und Einkommensteuerbescheides 2002 der Vorsteuerabzug im Ausmaß von **2.218,50 €** sowie die Absetzung für Abnutzung im Ausmaß von **554,63 €** zu gewähren.

5. Behandlung der Wirtschaftsgüter der Kanzlei O

In Ansehung der vom Bw. vorgelegten Inventarliste sowie des für die steuerliche Behandlung der Geschäftseinrichtung als geringwertige Wirtschaftsgüter sprechenden Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 30.6. 1987, 87/14/0046 kommt der erkennende Senat zur Überzeugung, dass die von der Prüferin vorgenommene Aktivierung zu Unrecht erfolgt ist und demzufolge in Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2002 der zwischen der bereits anerkannten Absetzung für Abnutzung von **1.297,97 €** und den Anschaffungskosten des Inventars von **12.979,97 €** liegende Differenzbetrag von **11.682 €** als zusätzliche Betriebsausgabe in Ansatz zu bringen ist.

6. Neuberechnung der Vorsteuern sowie der Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das Jahr 2002

In Anbetracht der unter den Punkten 4 und 5 der Berufungsentscheidung getroffenen Feststellungen waren nachstehende Neuberechnungen durchzuführen:

6.1. Vorsteuern 2002

Vorsteuern laut BP	38.415,85
zusätzliche Vorsteuern aus der Anschaffung der Küche	2.218,50
Vorsteuern gesamt laut BE	40.634,35

6.2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit 2002

Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut BP	151.588,86
abzüglich AfA Küche (Punkt 4)	- 554,63
abzüglich Differenz Inventar (Punkt 5)	- 11.682

Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut BE	139.352,23
--	-------------------

Es war daher wie im Spruch zu befinden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 10. Dezember 2010