



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder HR Dr. Karl Fink, Mag. Johann Hakel (Arbeiterkammer) und Mag. Christiane Riel-Kinzer (Wirtschaftskammer) im Beisein der Schriftführerin VB Claudia Schmolzer über die Berufung der Bw., Vermögensverwaltung, Graz, vertreten durch PSW Schöberl & Partner Steuerberatungs KEG, Steuerberatungskanzlei, 8054 Graz, Kärntnerstraße 415b, vom 29. Oktober 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 6. Oktober 2004 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum September bis Dezember 2003 und Jänner bis Juni 2004, vertreten durch ADir. Heidelinde Haindl nach der am 29. Juni 2005 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Bescheiden unter Bedachtnahme auf die Feststellungen einer Außenprüfung, wonach die Mietverhältnisse steuerlich nicht anzuerkennen seien, da die Liegenschaft unbestritten einerseits als gemeinsame Ehewohnung diene und andererseits von einem der Familie nahe stehenden Unternehmen genutzt werde, unter Bezugnahme auf die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 die bisher geltend gemachten Vorsteuern aus dem Umbau und der Einrichtung des Mietobjektes nicht zum Abzug zugelassen, da auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielten, Aufwendungen

gemäß § 20 EStG 1988 in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich unbeachtlich zu bleiben hätten (vgl. Niederschrift vom 4. Oktober 2004).

Dagegen hat die Berufungswerberin (Bw.) mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Bei der Bw. handle es sich um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, welche die gegenständliche Liegenschaft einerseits an die Gesellschafterin I.-AG und andererseits an den Gesellschafter Mag. A.P. sowie dessen Ehegattin Al.P. vermiete. Entsprechend der ständigen Rechtsprechung seien Personenvereinigungen, die nach außen im Wirtschaftsleben auftreten und daher umsatzsteuerlich Unternehmereigenschaft besitzen, grundsätzlich von den Gesellschaftern zu unterscheidende Umsatzsteuersubjekte und könnten daher den Gesellschaftern gegenüber auch umsatzsteuerlich relevante Leistungen erbringen (Trennungsprinzip). Zwischen Gesellschaft und Gesellschafter könne somit ein Leistungsaustausch stattfinden wie zwischen der Gesellschaft und Fremden (vgl. VwGH 26.11.1975, 770/75).

Auch reine Miteigentumsgemeinschaften, welche nach außen in Erscheinung treten, könnten Unternehmer sein und daher auch mit den einzelnen Gemeinschaftern in einen Leistungsaustausch treten. Der zwischen der Hausgemeinschaft und einem Miteigentümer abgeschlossene Mietvertrag führe somit umsatzsteuerlich zu einem Leistungsaustausch (bei Wohnraum bzw. Geschäftsraum mit Optionsausübung gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 daher volle Steuerpflicht für die Miete sowie voller Vorsteuerabzug beim Miteigentümer, der für unternehmerische Zwecke miete – vgl. VwGH 29.6.1982, 1347/78).

Nach herrschender Rechtsauffassung sei eine vermögensverwaltende Personengesellschaft nicht als Mitunternehmerschaft anzusehen, was nach der Rechtsmeinung des BMF vom 9. Dezember 1996 sogar dann gelte, wenn als Gesellschafter ausschließlich Kapitalgesellschaften beteiligt seien. Demgemäß fänden die Regelungen des § 23 Z 2 EStG 1988 betreffend Sondervergütungen für Dienstleistungen bzw. Überlassungen keine Anwendung. Die Vergütungen an die Gesellschafter einer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielenden Personengesellschaft seien daher bei der Personenvereinigung als Werbungskosten abzugsfähig und als Einkünfte der Gesellschafter zu erfassen (vgl. VwGH 25.6.1997, 95/15/0192 und VwGH 12.9.1998, 88/14/0137). Leistungsbeziehungen zwischen vermögensverwaltenden Personengesellschaften und deren Gesellschaftern seien bei Fremdüblichkeit (zB Darlehens- oder Mietverträge) wie Geschäfte mit Dritten zu behandeln [vgl. BMF 5.1.2000, EAS 1577 (Anfragebeantwortung)].

Der Begriff der Fremdüblichkeit werde in der Judikatur in Bezug auf die Erfordernisse für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen dergestalt definiert, dass

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen im Steuerrecht nur dann Anerkennung fänden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. für viele VwGH 22.2.2000, 99/14/0082).

Vom Vorliegen von Fremdüblichkeit sei insbesondere dann auszugehen, wenn zwischen der vermögensverwaltenden Personengesellschaft und deren Gesellschaftern ein selbständiger, schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen werde und die vereinbarte und effektiv geleistete Miete einem Fremdvergleich standhalte. Im vorliegenden Fall seien von der Bw. jeweils mit Datum 29. März 2004 Mietverträge mit der I.-AG, Herrn Mag. A.P. sowie Frau Al.P. in schriftlicher Form abgeschlossen worden. Als Beginn der Mietverhältnisse sei der 1. April 2004 vereinbart worden. Mit April 2004 seien die vereinbarten Mietzinse (Geschäftsraummiete zuzüglich 20% Umsatzsteuer betreffend die Vermietung an die I.-AG sowie Wohnraummiete zuzüglich 10% Umsatzsteuer betreffend die Wohnraumvermietung an Herrn Mag. A.P. und Frau Al.P.) an die Bw. als Vermieterin zur Anweisung gebracht worden.

Am 12. Juli 2004 sei im Zuge einer gemeinsamen Besichtigung des Mietobjektes vom rechtsfreundlichen Vertreter der Bw., Herrn Dr. M., sowie den anwesenden Amtspersonen vereinbart worden, dass zur Untermauerung der Fremdüblichkeit der verrechneten Mietzinse ein Sachverständigengutachten eingeholt werde. In diesem Gutachten, das dem Finanzamt auch im Original übermittelt worden sei, komme der Gutachter zum Ergebnis, dass der vereinbarte Mietzins für die Geschäftsraummiete in Höhe von € 3.600,00 netto pro Monat angemessen und sohin fremdüblich sei. In Bezug auf die Wohnraummiete werde durch den Sachverständigen der auf Herrn Mag. A.P. entfallende fremdübliche Nettomietzins mit € 850,00 (bisher € 600,00) pro Monat und der auf Al.P. entfallende fremdübliche Nettomietzins mit € 500,00 (bisher € 350,00) pro Monat angegeben, worauf in beiden Fällen beginnend mit 1. April 2004 rückwirkend entsprechend der mündlichen Vereinbarung zwischen den Vertragspartnern die vom Sachverständigen als fremdüblich erkannte Nettomiete zur Verrechnung gelangt und auch bezahlt worden sei. Die tatsächlich in der entsprechenden Höhe erfolgten Zahlungen seien aus dem Rechenwerk der I.-AG bzw. die abzuführenden Umsatzsteuerbeträge aus den beim Finanzamt eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen nachzuvollziehen.

Gänzlich unverständlich erscheine, dass bei den vermieteten Geschäftsräumlichkeiten, welche zum überwiegenden Teil aus einem Großraumbüro mit voll eingerichteten EDV-Arbeitsplätzen für die beiden Vorstandsmitglieder der I.-AG bzw. für die bei der I.-AG angestellten

Mitarbeiter bestünden, seitens der Prüfungsorgane wider besseren Wissens durch eigene Inaugenscheinnahme Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen bzw. den Unterhalt seiner Familienangehörigen unterstellt werden.

Des Weiteren sei von den Prüfungsorganen in keiner Weise in Erwägung gezogen worden, dass eine Aktiengesellschaft mit einem voll eingezahlten Grundkapital von € 70.000,00, einem zweiköpfigen, weisungsfreien Vorstand, einem verpflichtenden Aufsichtsrat, umfangreichen Buchführungs- und Offenlegungsverpflichtungen sowohl nach dem Handelsgesetzbuch als auch nach dem Wertpapieraufsichtsgesetz sowie notariatsaktpflichtigen Hauptversammlungsbeschlüssen alleine schon wegen des finanziellen und organisatorischen Aufwandes keinesfalls eine rechtliche Gestaltung darstellen kann, die nur dem von der Finanzverwaltung unterstellten Zweck diene, Aufwendungen gemäß § 20 EStG 1988 in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden.

Entsprechend der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 16.6.1987, G 52/87) dürfe ein zweifellos vorliegendes Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen. Diese wäre jedoch ohne Zweifel gegeben, wenn die Vermietung einer Dienstwohnung durch eine Kapitalgesellschaft an deren Gesellschafter-Geschäftsführer, welche dieser zur Deckung seines privaten Wohnbedürfnisses nutze, bei Vorliegen von Fremdüblichkeit ertragsteuerlich anerkannt werde und damit auch die mit der Vermietung verbundenen Aufwendungen zum Vorsteuerabzug berechtigen, hingegen die fremdübliche Vermietung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft an einen ihrer Gesellschafter für private Wohnzwecke mit dem Argument des Vorliegens nicht abzugsfähiger Aufwendungen gemäß § 20 EStG 1988 (wobei allfällige Aufwendungen gemäß § 20 EStG 1988 nur beim privaten Mieter, nicht jedoch bei der vermietenden Personengesellschaft vorliegen) keine steuerliche Anerkennung finde.

Darüber hinaus sei festzuhalten, dass hinsichtlich der an Herrn Mag. A.P. und Frau Al.P. vermieteten Räumlichkeiten schon alleine auf Grund der Steuerpflicht für den Eigenverbrauch von privat genutzten Grundstücksteilen die anteiligen Vorsteuern zunächst abzugsfähig seien, da die Errichtung des Gebäudes vor dem 1. Mai 2004 erfolgt sei und die private Nutzung ab 1. April 2004 erfolge.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde vom Finanzamt im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Die strittigen Vorsteuern resultierten aus dem Umbau, der Ausstattung und der Einrichtung der gegenständlichen Liegenschaft, die von der Bw. im Juni 2003 erworben worden sei. Laut Gesellschaftsvertrag vom 28. Mai 2003 sei Herr Mag. A.P. mit einer Kapitaleinlage von

€ 500.000,00 persönlich haftender Gesellschafter und die I.-AG mit einer Kapitaleinlage von € 1,500.000,00 Kommanditist. Der Gegenstand des Unternehmens werde im Punkt 2 dieses Vertrages mit "Vermögensverwaltung (inklusive Vermietung und Verpachtung eigener Objekte), Unternehmensberatung sowie die Beteiligung an Unternehmen gleichen oder ähnlichen Unternehmensgegenstandes" umschrieben, wobei die Gesellschaft nach außen durch den persönlich haftenden Gesellschafter, nämlich Herrn Mag. A.P. vertreten werde.

Im Zuge der Nachschau seien Kopien von drei Mietverträgen [mit der I.-AG (ausgedruckt am 10. Mai 2004 und gefertigt am 29. März 2004), mit Herrn Mag. A.P. (ausgedruckt am 15. Juni 2004 und gefertigt am 29. März 2004) sowie mit Frau Al.P. (ausgedruckt am 10. Mai 2004 und gefertigt am 29. März 2004)] vorgelegt worden. Laut diesen Mietverträgen werden die vier Geschoße des Gebäudes den drei Mietern zur teilweise gemeinsamen Benutzung überlassen. Lediglich einzelne Räumlichkeiten würden der alleinigen Nutzung der einzelnen Mieter überlassen. Hinweise auf eine möblierte Vermietung fehlten in diesen Verträgen. Das Vorrecht der Nutzung bei Terminkollisionen behalte sich Herr Mag. A.P. bzw. die I.-AG vor.

Die vorgelegten Rechnungen wären großteils Baurechnungen gewesen, es befänden sich aber auch solche für exklusive Innenausstattung und Einrichtungsgegenstände (wie Küche Fa. Bulthaupt inklusive Geräte, Weinschrank, Flatscreen Fernseher, Klavier, Sofas, Solarium, Sauna usw.) darunter.

Die Besichtigung des Mietobjektes sei am 12. Juli 2004 im Beisein von Herrn Dr. M. als Rechtsbeistand von Herrn Mag. A.P. durchgeführt worden. Am Tischchen im Vorzimmer sei ein Gästebuch gelegen, welches ausschließlich Eintragungen privater Natur (von Freunden der Familie anlässlich von Essenseinladungen) enthalten habe. Die Küche habe eindeutige Spuren einer permanenten Nutzung aufgewiesen. Auch alle übrigen Nutzräume hätten auf einen normalen Familienhaushalt (der Gefrierschrank sei vollgefüllt gewesen und in der Waschküche im Kellergeschoß sei Schmutzwäsche gelegen) hingewiesen. Die Räume im Obergeschoß – Elternschlafzimmer und Kinderzimmer mit Badezimmer und Schrankraum – seien ebenfalls ständig benutzt worden. Lediglich die Sauna und der Fitnessbereich im Obergeschoß habe noch wenig bis gar nicht genutzt gewirkt. Die "Einliegerwohnung" befinde sich im Gartengeschoß und sei wegen eines Wasserschadens gerade saniert worden.

Im Haus befinde sich nur ein Zimmer mit Balkon, weshalb der Mietvertrag hinsichtlich dieses Punktes unrichtig sei, was Herr Dr. M. auch bestätigt habe. Zum Zeitpunkt der Besichtigung sei ein Nachtrag zum Mietvertrag vom 29. März 2004 – ausgedruckt am 6. Juli 2004 – nicht unterfertigt vorgelegt worden, in dem die stattgefundenene möblierte Vermietung genannt und die Gegenstände aufgezählt würden. Unter Punkt 3. werde festgehalten, dass

"Vertragspunkt 3. (Höhe des Mietzinses) durch diesen Nachtrag in keiner Weise abgeändert werde"; eine Vereinbarung betr. Kostentragung bei Defekten sei nicht getroffen worden.

Der anlässlich der Besichtigung bezweifelten Fremdüblichkeit hinsichtlich der Vertragsgestaltung allgemein und auch hinsichtlich der Höhe des Mietzinses sei entgegengehalten worden, dass ein diesbezügliches Gutachten vorgelegt werde. Eine Versteuerung der Mietzinse, die im Übrigen entsprechend dem Gutachten angehoben worden seien, habe im geprüften Voranmeldungszeitraum nicht stattgefunden, da Zahlungen bis Juni 2004 entgegen den vertraglichen Vereinbarungen nicht geleistet worden wären. Somit wäre die Bw. lt. Punkt 2.2. des Mietvertrages berechtigt gewesen, das Vertragsverhältnis sofort aufzulösen.

Leistungsbeziehungen zwischen vermögensverwaltenden Personengesellschaften und deren Gesellschaftern seien bei Fremdüblichkeit wie Geschäfte mit Dritten zu behandeln. Dazu sei es aber nicht ausreichend Verträge aufzusetzen, wenn in weiterer Folge deren Inhalt aber nicht fremdüblich sei. So erscheine die gemeinsame Nutzung insbesondere der Küche, des Wirtschaftsraumes und des Wohnzimmers/Besprechungsraumes durch die Familie mit einem Kind und durch die I.-AG gegen vorherige Absprache zumindest acht Tage im Voraus – bei Terminkollisionen stehe der I.-AG sogar das Vorrecht auf die Nutzung zu – als nicht unter Fremden vereinbar.

Kein Vermieter würde derart exklusive Einrichtungsgegenstände ohne gesondertes Entgelt und ohne genaue Auflistung im Mietvertrag zur Verfügung stellen. Der Nachtrag zum Mietvertrag sei erst nach den Beanstandungen des Prüfers erstellt worden. Die Anführung desselben Raumes zur alleinigen Nutzung durch Herrn Mag. A.P. und seine Gattin weise ebenfalls daraufhin, dass der Erstellung der Verträge nicht die zwischen Fremden übliche Aufmerksamkeit zuteil geworden sei. Eine Nichtzahlung der Miete ohne jegliche Konsequenz über einen Zeitraum von drei Monaten, sowie ein Mietzins, der nach Erstellung des eigenen Gutachtens anzuheben gewesen sei, seien auch nicht gerade als fremdübliche Bedingungen zu werten. Schon das Naheverhältnis der beteiligten Personen rechtfertige eine genaue Prüfung, ob diese Verträge durch eine Leistungsbeziehung oder familienhaft bestimmt sind.

Da die gegenständliche Liegenschaft in erster Linie der Befriedigung des Wohnbedürfnisses der Familie diene und damit Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 vorlägen und die vertragliche Form und auch der Inhalt der Vereinbarungen einem Fremdvergleich nicht standhalten würden, seien die geltend gemachten Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht abzugsfähig und damit zusammenhängende Mieteinnahmen nicht zu versteuern.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag hat die Bw. ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

Tatsache sei, dass sowohl die I.-AG als auch Herr Mag. A.P. sowie Frau Al.P. im Jahr 2004 nachweislich eine fremdübliche Miete an die Bw. bezahlt hätten (vgl. beiliegende Zahlungsbelege). Diese Zahlungseingänge seien bei der Bw. in die laufenden Umsatzsteuervoranmeldungen des Jahres 2004 aufgenommen und dem Finanzamt gemeldet worden (siehe beiliegende Übersicht bezüglich der Voranmeldungen 07-12/2004).

Der Umstand, dass die Prüfungsorgane im Rahmen der einen Zeitraum von rund drei Monaten in Anspruch nehmenden Prüfungshandlungen die für die Feststellung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zweifellos wesentliche Vorlage der Belege über die Mietenzahlungen niemals veranlasst hätten, stelle eine klare Verletzung der in § 115 Abs. 1 BAO normierten amtswegigen Ermittlungspflicht dar.

Darüber hinaus spreche für das Vorliegen von Fremdüblichkeit der nicht sofortige Beginn der Mietenzahlungen, wenn nämlich in Betracht gezogen werde, dass sich die gegenständlichen Räumlichkeiten zum Zeitpunkt des Beginnes der Mietverträge noch im Bau befunden hätten und daher keineswegs vollständig benutzbar gewesen wären. Kein fremder Mieter hätte für noch nicht vollständig eingerichtete und verwendbare Räumlichkeiten sofort den vollen Mietzins entrichtet. Als Beweis für den Bauzustand sei auf die Fotodokumentation des Objektes im Gutachten vom 20. Juli 2004 zu verweisen.

Die nach Erstellung des Sachverständigengutachtens rückwirkend vorgenommene Anhebung der Mietzinse betreffend Herrn Mag. A.P. und Frau Al.P. auf den vom Sachverständigen als angemessen und sohin fremdüblich erachteten Betrag, sowie die Tatsache, dass der im Mietvertrag mit der I.-AG vereinbarte Mietzins als angemessen bestätigt werde, würden den von vornherein bereits bei Vertragsabschluss bestehenden Parteiwillen, fremdübliche Mietverträge abzuschließen, bekräftigen. Das auf Grund der Bezweiflung der Angemessenheit der Mietzinse im Rahmen der UVA-Prüfung erstellte Sachverständigengutachten könne diese Tatsache nur unterstreichen.

Die Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen an die I.-AG sowie Herrn Mag. A.P. und Frau Al.P. werde in den jeweiligen Nachträgen zu den betreffenden Mietverträgen vom 29. März 2004 ausdrücklich vereinbart, wobei die mitvermieteten Einrichtungsstücke explizit aufgelistet wären. Auch bei der gutachtlichen Feststellung der Angemessenheit der Mietzinse sei die Mitvermietung des angeführten Mobiliars bereits berücksichtigt worden.

Die Nachträge zu den Mietverträgen seien vom Vertragserrichter, Herrn Rechtsanwalt Dr. M. am 1. Juli 2004 erarbeitet und dem Finanzamt am 7. Juli 2004 (mit Datum 6. Juli 2004 auf Grund edv-mäßiger Datumsaktualisierung) übermittelt worden. Folglich seien diese Urkunden

der Finanzverwaltung unter Berücksichtigung des Postlaufes bereits spätestens am 8. Juli 2004 zugegangen und nicht erst zum Zeitpunkt der Besichtigung des Objektes vorgelegt worden. Nicht nachvollziehbar sei daher die Argumentation, dass die Nachträge zu den Mietverträgen erst nach Beanstandung durch den Prüfer erstellt worden seien. Vielmehr habe sich die Notwendigkeit eines Nachtrages daraus ergeben, dass die endgültig zu vermietenden Einrichtungsgegenstände auf Grund der noch laufenden Bautätigkeit weder dem Umfang noch der Art nach zum Zeitpunkt der Errichtung der Mietverträge festgestanden seien. Nach Klärung dieses Punktes sei die entsprechende Liste umgehend in Form eines Nachtrages zum Mietvertrag erstellt und dem Finanzamt im Rahmen der Umsatzsteuernachschau zur Verfügung gestellt worden.

Als Beweis für den auf Abschluss fremdüblicher Mietverträge gerichteten Parteiwillen sowie für den Zeitpunkt und die Umstände der Erstellung der Nachträge zu den Mietverträgen werde die Einvernahme des Vertragsserrichters und Rechtsanwaltes der Bw., Dr. M. als Zeuge beantragt.

Bei den Eintragungen in das Gästebuch handle es sich um solche, die anlässlich der Einladungen von Geschäftspartnern erfolgt seien, welche in der von der I.-AG angesprochenen exklusiven Kundensicht üblich und für den Aufbau einer guten Geschäftsbeziehung unabdingbar seien. Die vermerkten Danksagungen für diverse Einladungen ließen daher keineswegs den Schluss zu, dass es sich um privat motivierte Besuche gehandelt habe.

Durch Einsichtnahme in die Kundenliste wäre es ein Leichtes gewesen, den betrieblichen Charakter dieser Einladungen von Geschäftspartnern zu dokumentieren. Die Finanzverwaltung sei hingegen unter Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht ohne jegliche Nachforschungen anzustellen von vornherein davon ausgegangen, dass es sich ausschließlich um Einladungen privater Natur gehandelt haben müsse.

Nicht nachvollziehbar sei weiters die Argumentation mit der permanenten Nutzung der Küche, da diese auf Basis der vorliegenden Mietverträge sowohl an die I.-AG als auch an die Familie P. vermietet werde und daher auch selbstverständlich von den Mietern genützt werden dürfe. Auch in diesem Fall spreche die tatsächliche Nutzung der Räumlichkeiten für die Fremdüblichkeit der vorliegenden Mietverträge, da diese dokumentiere, dass die Mietverhältnisse nicht nur in vertraglicher Form, sondern auch nach den tatsächlichen Verhältnissen vorliegen würden. Darüber hinaus weise gerade der festgestellte Umstand, dass zum Zeitpunkt der Besichtigung des Mietobjektes während der urlaubsbedingten Abwesenheit der Familie P. der Kühlschrank voll gefüllt gewesen sei, eindeutig auf die tatsächliche Nutzung der Küche durch die I.-AG hin. Bei ausschließlich privater Nutzung durch die Familie P. wäre

es nach allgemeinem Verständnis wenig sinnvoll gewesen vor Antritt des Urlaubes den Kühlschrank zu füllen.

Weiters sei festzuhalten, dass Mietverträge, welche die exklusive Nutzung bestimmter Räumlichkeiten bei gleichzeitiger gemeinschaftlicher Nutzung von Allgemeinräumen vorsehen, in der Praxis durchaus üblich seien und beispielsweise bei jeder Bildung von Wohngemeinschaften Anwendung fänden (ein Zimmer stehe dem Mieter persönlich zur Verfügung, Wohnzimmer und Küche unterliegen der gemeinschaftlichen Nutzung durch alle Mieter). Auch diesfalls sei selbstverständlich eine Vereinbarung zu treffen, unter welchen Voraussetzungen einer der Mieter zu bestimmten Zeitpunkten die Allgemeinräumlichkeiten für sich allein nutzen darf.

Abschließend sei darauf hinzuweisen, dass es sich bei der I.-AG um ein den strengen Vorschriften des Finanzmarktaufsichtsgesetzes unterliegendes Unternehmen mit einer nicht in der Satzung festgelegten und daher nicht auf einen bestimmten Personenkreis eingeschränkten Eigentümerstruktur handle, welches nur durch einen kollektiv zeichnungsberechtigten zweiköpfigen Vorstand handlungsfähig sei.

Dies bedeute, dass Herr Mag. A.P. alleine nicht befugt sei, im Namen der I.-AG tätig zu werden, sondern dass sämtliche Geschäftsführungshandlungen ausschließlich zusammen mit dem zweiten Vorstand der Gesellschaft, Herrn J.R., der in keinerlei familiärer Beziehung zur Familie P. stehe, vorgenommen werden dürften. Dieser Umstand manifestiere sich auch darin, dass der mit der Bw. abgeschlossene Mietvertrag von beiden Vorstandsmitgliedern unterfertigt werden hätte müssen.

Als Beweis werde auf den beiliegenden Firmenbuchauszug der I.-AG vom 3. Februar 2005 verwiesen und es werde die Zeugeneinvernahme von Herrn J.R. beantragt.

Somit lägen sowohl der vertraglichen Form als auch dem Inhalt nach fremdübliche Vereinbarungen vor, weshalb unter Berücksichtigung der Behandlung von Leistungsbeziehungen zwischen vermögensverwaltenden Personengesellschaften und deren Gesellschaftern wie Geschäfte mit Dritten die geltend gemachten Vorsteuern abzugsfähig seien.

In der am 29. Juni 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von Mag. A.P. ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

Bezüglich des luxuriösen Charakters des strittigen Mietobjektes (Jugendstilvilla) sei festzustellen, dass es für Kunden der I.-AG (A-Klientel) selbstverständlich sei in einer derartigen Aufmachung empfangen zu werden. Von diesem Kundenkreis werde ein derartiges Ambiente geradezu erwartet. Bezüglich der von der Finanzverwaltung kritisierten

Eintragungen im Gästebuch sei zu bemerken, dass es sich dabei ausschließlich um prominente Kunden handle. Des Weiteren sei zu bedenken, dass die von der Bw. gewählte Konstruktion im Geschäftsleben durchaus üblich sei und auch von Steuerberatern in eigener Sache so gehandhabt werden würde. Es sei von Beginn an klar gewesen, dass dieses Objekt in der vorliegenden Art und Weise genutzt werden würde, da er sich dieses jedenfalls aus Kostengründen privat nicht leisten würde.

Auf die Frage der Vertreterin der Amtspartei, ob der Besprechungsraum/Wohnzimmer auch privat genutzt werden würde, erklärte Mag. A.P., dass dies bis jetzt allenfalls zwei oder drei Mal der Fall gewesen wäre, da sich die Familie im Übrigen ausschließlich in der Küche, die vom Besprechungsraum durch eine Tür getrennt sei, und weiters im Schlafzimmer aufhalte. Im Dachgeschoß, im Bereich des Fitnessraumes sei bald nach der Besichtigung durch Organe des Finanzamtes eine Kleinküche eingerichtet worden.

Der bevollmächtigte Vertreter der Bw. wies daraufhin, dass vor dem Ankauf der gegenständlichen Liegenschaft durch die Bw. ein Jahr lang eine Vermietung zu einem monatlichen Mietzins in Höhe von € 1.600,00 vergeblich versucht worden sei, weshalb letztlich die Liegenschaft auch zum Verkauf angeboten worden sei und nunmehr aber zu einem Mietzins in dreifacher Höhe vermietet werde.

Die I.-AG beschäftige seit Mai 2004 zwei Vorstände, einen Assistenten des Vorstandes und Al.P. als Buchhalterin, die ihre Arbeiten an den PC-Arbeitsplätzen im gegenständlichen Mietobjekt verrichten würden. Daneben sei im Streitzeitraum auf Grund der noch nicht vollständigen Benutzbarkeit der strittigen Räumlichkeiten von ihnen auch das ehemalige Büro in der Grazer Innenstadt sporadisch genutzt worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Bestandverträge der Bw. mit Mag. A.P. und mit Al.P.

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

Der Unternehmer kann nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a leg.cit.

ua. Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 sind.

Bezüglich der umsatzsteuerlichen Anerkennung der in Rede stehenden Bestandverträge der Bw. mit den Ehegatten P. ist Folgendes auszuführen:

Sowohl im Mietvertrag vom 29. März 2004 mit Al.P. als auch in jenem vom 29. März 2004 mit Mag. A.P. wird unter "Punkt 1. Bestandsobjekt" im letzten Absatz unter Punkt 1.2. vereinbart, dass "die Vermietung des Bestandsobjektes ausschließlich zu Wohnzwecken erfolgt. Jede Änderung des vereinbarten Verwendungszweckes ist der Mieterin bzw. dem Mieter untersagt." Somit hat die Tätigkeit der Bw. – Mag. A.P. ist persönlich haftender Gesellschafter und als solcher zur Vertretung der Gesellschaft nach außen und zur Geschäftsführung befugt (vgl. Punkte 5. und 8. des Gesellschaftsvertrages vom 28. Mai 2003 und Firmenbuchstand vom 26. Juni 2003) – bezüglich dieser beiden Bestandverhältnisse – Mietbestand betr. Mag. A.P. 434,94 m² und Mietbestand betr. Al.P. 373,77 m² (vgl. Seite 8 des Sachverständigen-Privatgutachtens vom 20. Juli 2004 wegen Feststellung des angemessenen Mietzinses) – aus umsatzsteuerlicher Sicht darin bestanden, die ihr als Eigentümerin gehörige Liegenschaft im vorhin aufgezeigten Umfang den Ehegatten P. zu deren ausschließlicher privater Nutzung zu Wohnzwecken (als gemeinsame Ehwohnung) gegen ein vereinbartes Entgelt zur Verfügung zu stellen.

Bei sämtlichen Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Umbau und der Ausstattung bzw. Einrichtung der Liegenschaft, für die der Vorsteuerabzug begehrt wurde, handelte es sich demnach, soweit sie die Mietverhältnisse mit Mag. A.P. und Al.P. betreffen, um Kosten des Haushaltes und der Lebensführung des mit der Vertretung und Geschäftsführung betrauten persönlich haftenden Gesellschafters der Bw. und seiner Ehegattin. Die getätigten Aufwendungen für die privat genutzten Räumlichkeiten verlieren den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 aber nicht deswegen, weil die Bw. die private Nutzung der in Rede stehenden Räumlichkeiten zivilrechtlich einem Bestandrechtstitel (zwischen der KEG, an der Mag. A.P. als persönlich haftender Gesellschafter beteiligt ist und zu deren Vertretung nach außen und Geschäftsführung er befugt ist und Mag. A.P. sowie dessen Ehegattin Al.P.) zu Grunde gelegt hat.

Der Teil der Liegenschaft, der der ausschließlichen Privatnutzung als gemeinsame Ehwohnung der Ehegatten P. dient, ist somit zufolge § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht dem Unternehmensbereich der Bw. zuzuordnen, weshalb in den angefochtenen Bescheiden

der strittige Vorsteuerabzug vom Finanzamt zu Recht versagt worden ist (vgl. VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028).

Auf Grund dieser vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur vertretenen Rechtsansicht, wonach der Gesetzgeber mit der Formulierung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zum Ausdruck gebracht habe, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich selbst dann unbeachtlich bleiben sollen, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten sollten, erübrigt sich jegliche weitere Auseinandersetzung mit der Höhe der vereinbarten Mietzinse (vgl. VwGH 16.12.1998, 93/13/0299).

Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ist zu dieser Beurteilung festzuhalten, dass gegen die Anwendung der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 keine Bedenken bestehen. Denn der darauf beruhende Ausschluss des Vorsteuerabzuges betreffend Aufwendungen für den Haushalt und die Lebensführung hat im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie) in Österreich zum 1. Jänner 1995 bereits (unverändert) bestanden (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988). Deshalb war Österreich nach Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL berechtigt, die im vorliegenden Fall anzuwendende Vorsteuerausschlussregelung beizubehalten (vgl. nochmals VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028).

Da demnach die Bw. die Rechtslage offensichtlich verkannt hat, erübrigt sich auf Grund der obigen Ausführungen eine nähere Auseinandersetzung mit den einzelnen Argumenten.

2) Bestandvertrag der Bw. mit der I.-AG

Verträge zwischen nahen Angehörigen können nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt werden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich) [vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, 8. Lieferung, Tz 160 zu § 2 und die dort zitierte Judikatur].

Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. VwGH 27.8.1991, 91/14/0097).

Nahe Angehörige sind nicht nur die in § 25 BAO aufgezählten Personen und sonstige in einer Nahebeziehung stehenden Personen, sondern auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstandene Nahebeziehungen zwischen Gesellschaften (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, 8. Lieferung, Tz 159/2 zu § 2 und die dort zitierte Judikatur).

Im Lichte dieser Rechtslage stellt sich die umsatzsteuerliche Würdigung des Mietvertrages der Bw. vom 29. März 2004 mit der I.-AG als Mieterin wie folgt dar:

Da Mag. A.P. als persönlich haftender und zur Geschäftsführung befugter Gesellschafter der Bw. – die I.-AG ist Kommanditistin (vgl. Punkt 5. des Gesellschaftsvertrages vom 28. Mai 2003 und Firmenbuchauszug vom 27. Juni 2003) – im Streitzeitraum auch die Funktion des Vorstandsvorsitzenden der I.-AG innehatte, ist sowohl durch die Beteiligung der I.-AG an der Bw. als auch in der Person von Mag. A.P., der in beiden Gesellschaften mit der Führung der Geschäfte betraut war, eine derartige Verflechtung gegeben, dass von einer Nahebeziehung auszugehen ist, in deren Rahmen ein Rechtsgeschäft, wie der strittige Mietvertrag vom 29. März 2004, um steuerlich anerkannt zu werden, den eingangs angeführten, von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geprägten Kriterien jedenfalls entsprechen muss.

Zur Klärung der Streitfrage, ob das strittige Mietverhältnis auch zwischen Gesellschaften, die zueinander nicht in dem vorhin aufgezeigten Naheverhältnis stehen unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre (Fremdvergleich), sind die Bestimmungen des strittigen Mietvertrages vom 29. März 2004 einer entsprechenden Beurteilung zu unterziehen.

Unter Punkt 1.1. werden die einzelnen Räumlichkeiten des Gartengeschoßes und des Erdgeschoßes, die von der Bw. in Bestand gegeben werden, unter Angabe der jeweiligen Nutzfläche (insgesamt rund 329,23 m²) im Einzelnen bezeichnet.

Des Weiteren wurde unter diesem Punkt Nachstehendes vereinbart:

"Mitvermietet sind auch Abstellmöglichkeiten für 5 PKW auf dem Grundstück, doch nimmt die Mieterin zur Kenntnis, dass diese Abstellmöglichkeiten von den Mietern der übrigen Räumlichkeiten des Objektes mit den gleichen Rechten wie sie die Mieterin besitzt, mitbenützt werden.

Festgehalten wird, dass den Mietern der übrigen Räumlichkeiten des Objektes ebenfalls ein Nutzungsrecht der Mitarbeiterküche [17,69 m²], des Vorraums (zur Küche) [2,97 m²], des Wirtschaftsraums [7,56 m²], des Besprechungsraums [105,65 m²] und des Weinkellers [8,48 m²] zukommt, das die Mieterin zustimmend zur Kenntnis nimmt. Die Mieterin wird sich daher bei einer Nutzung dieser Räumlichkeiten mit den übrigen Mietern zumindest acht Tage

im Voraus absprechen; bei einer allfälligen Terminkollision steht der Mieterin das Vorrecht auf die Nutzung dieser Räumlichkeiten vor den anderen Mietern zu, solange ein Zeitraum von acht Tagen gewahrt ist; bei einer kurzfristigeren Inanspruchnahme dieser Räumlichkeiten durch die Mieterin gehen allfällige Terminkollisionen zu ihren Lasten."

Die Ausführungen der Bw. im Vorlageantrag lassen erkennen, dass auch sie von der Notwendigkeit der fremdüblichen Gestaltung des strittigen Bestandsverhältnisses als unabdingbare Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung überzeugt ist. Dafür reicht aber die Angemessenheit - diese wird auch im vorgelegten Sachverständigengutachten vom 30. Juli 2004 bestätigt – des im strittigen Mietvertrag mit € 3.600,00 vereinbarten monatlichen Nettomietzinses für sich allein nicht aus. Somit erübrigt es sich auch auf die diesbezügliche Feststellung in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach die gegenständliche Liegenschaft nunmehr schließlich zu einem Mietzins in dreifacher Höhe vermietet werde, als ursprünglich vor dem Kauf vergeblich versucht worden sei, einen Mieter zu finden. Vielmehr sind sämtliche Modalitäten des Bestandsverhältnisses einem Fremdvergleich zu unterziehen.

Unter Punkt 2.1. des gegenständlichen Vertrages wird vereinbart, dass "das Mietverhältnis am 1. April 2004 beginnt und auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wird."

Gemäß Punkt 2.2.1. "ist die Vermieterin zur sofortigen Vertragsauflösung gemäß § 1118 ABGB berechtigt, wenn die Mieterin trotz Fälligkeit bei der Zahlung des Mietzinses zur Gänze oder teilweise mehr als 8 Tage im Rückstand ist."

Nach Punkt 3.1. "verpflichtet sich die Mieterin beginnend ab Beginn des Mietverhältnisses (VP 2.1.) jeweils am ersten eines jeden Monats im Vorhinein einen monatlichen Mietzins in der Höhe von pauschal € 3.600,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer in Höhe von € 720,00 auf das Konto X zu bezahlen."

Nach Punkt 3.1.2. "verpflichtet sich die Mieterin beginnend ab Beginn des Mietverhältnisses (VP 2.1.) jeweils am ersten eines jeden Monats im Vorhinein die auf das Mietobjekt anteiligen entfallenden gesetzlichen Betriebskosten sowie öffentlichen Abgaben einschließlich der Aufwendungen für die Wartung, Erhaltung und den Betrieb der Heizungsanlage zu einem Drittel zu bezahlen. Die Vermieterin ist vereinbarungsgemäß berechtigt, ein monatliches Akonto für die Betriebskosten und öffentlichen Abgaben analog § 21 Abs. 3 MRG in angemessener Höhe zur Vorschreibung zu bringen, wobei dessen Abrechnung gegenüber der Mieterin im Sinne vorstehender gesetzlicher Bestimmung jährlich erfolgt.

Das monatliche Akonto wird vorerst mit € 1.000,00 zuzüglich Mehrwertsteuer in jeweiliger gesetzlicher Höhe, derzeit 20 %, sohin € 200,00, sohin insgesamt mit € 1.200,00

vorgeschrieben und ist mit dem Mietzins jeweils zum Monatsersten im Vorhinein zur Zahlung fällig."

"Für den Fall des Zahlungsverzuges sind lt. Punkt 3.4. Verzugs- und Zinseszinsen von 5 % über dem jeweiligen Eckzinsfuß zu bezahlen."

Der Argumentation der Bw. im Vorlageantrag, wonach der nicht sofortige Beginn der Mietenzahlungen gerade für das Vorliegen von Fremdüblichkeit spreche, wenn nämlich in Betracht gezogen werde, dass sich die gegenständlichen Räumlichkeiten zum Zeitpunkt des Beginnes der Mietverträge noch im Bau befunden hätten und kein fremder Mieter für noch nicht vollständig eingerichtete und verwendbare Räumlichkeiten sofort den vollen Mietpreis entrichtet hätte, vermag der erkennende Senat aus folgenden Gründen nicht zu folgen:

Es bedarf eigentlich keiner weiteren Erörterung, dass im Wirtschaftsleben kein Mieter, außer er steht in einer besonderen Nahebeziehung zum Vermieter, bereit wäre die im gegenständlichen Mietvertrag verbindlich mit 1. April 2004 einsetzende Verpflichtung zur Bezahlung der Miete und des Betriebskostenakontos zu akzeptieren, obwohl, wie die Bw. selbst ausführt, die Mieterin im Zeitpunkt des Beginnes des Bestandverhältnisses sehr wohl über die mangelnde vollständige Benutzbarkeit des Mietobjektes Bescheid gewusst habe. Denn ein Fremder hätte sehr wohl darauf bestanden, dass der Beginn der Mietenzahlungen und der Zahlung des Betriebskostenakontos erst mit der tatsächlichen vollständigen Benutzbarkeit einsetzt oder hätte zumindest eine entsprechende Herabsetzung der vereinbarten Miete gefordert.

Bezüglich des vereinbarten Betriebskostenakontos ist darauf hinzuweisen, dass lt. den mit dem Vorlageantrag vorgelegten Beweismitteln (Übersicht bezüglich der Umsatzsteuervoranmeldungsdaten und Bankbuchungsdaten) mit Ausnahme der Monate April und Mai – allerdings verspätet am 10. Mai 2004 [Zahlungseingang von € 11.040,00 (Miete zuzüglich Betriebskosten für die Monate April und Mai 2004)] – von der I.-AG entgegen der vorhin zitierten Verpflichtung im strittigen Mietvertrag für die Monate Juni bis Dezember 2004 überhaupt keine Betriebskostenakontozahlungen geleistet worden sind.

Die Tatsache, dass die Bw. trotz unbestrittenen Zahlungsverzuges bezüglich der Miete und Betriebskosten für die Monate April und Mai und bezüglich der Betriebskosten für die übrigen Monate weder vom vertraglich eingeräumten Recht der sofortigen Vertragsauflösung noch von der Anlastung von Verzugszinsen Gebrauch gemacht hat, spricht jedenfalls gegen die behauptete Fremdüblichkeit der Vereinbarung.

Auch die unter Punkt 1.1. vereinbarte gemeinsame Nutzung der Mitarbeiterküche, des Vorraumes zur Küche, des Wirtschaftsraumes, des Besprechungsraumes und des Weinkellers mit dem Ehepaar P. und die in Durchführung dieser Vereinbarung festgelegte Absprache

zwischen den Mietern über die Nutzung spricht nach Ansicht des erkennenden Senates gegen die Fremdüblichkeit des vorliegenden Bestandsverhältnisses. Denn welcher fremde Mieter würde sich angesichts eines monatlichen Nettomietzinses in Höhe von € 3.600,00 auf eine Benützungsregelung hinsichtlich bestimmter Räumlichkeiten mit zwei weiteren Mietern einlassen. Auch wenn im Falle einer mindestens acht Tage im Voraus stattgefundenen Absprache der I.-AG im Falle einer Terminkollision das Vorrecht auf die Nutzung dieser Räumlichkeiten vor den anderen beiden Mietern zusteht, ändert dies nichts an der Beurteilung. Denn gerade bezüglich der Benutzung der "Mitarbeiterküche" und auch des "Besprechungsraumes", der auf Grund der Einrichtung und Ausstattung den Eindruck eines luxuriösen Wohnzimmers vermittelt, ist es schwer vorstellbar, dass eine jeweils mindestens acht Tage im Voraus festgelegte Nutzung zwischen drei Mietern im täglichen Leben der Ehegatten P. und im Geschäftsleben bezüglich der I.-AG in einer für alle Interessenten befriedigenden Weise stattfinden kann. Die in diesem Zusammenhang in der mündlichen Berufungsverhandlung aufgestellte Behauptung, wonach der "Besprechungsraum" von der Familie P. bis jetzt lediglich zwei oder drei Mal privat genutzt worden wäre, da sich die Familie im Übrigen ausschließlich in der Küche, die von diesem Raum durch eine Tür getrennt sei, und im Schlafzimmer aufhalte, vermag den erkennenden Senat nicht zu überzeugen. Denn es widerspricht geradezu jeglicher Lebenserfahrung, dass sich eine Familie, die eine Jugendstilvilla bewohnt, zu Wohnzwecken ausschließlich in der Küche und im Schlafzimmer aufhält, obwohl ein luxuriös ausgestattetes Wohnzimmer vorhanden ist. Überdies bleibt die Bw. während des gesamten Verwaltungsverfahrens nähere Angaben über das zeitliche Ausmaß der Nutzung dieses Raumes für Kundenbesprechungen schuldig. Hinzu kommt, dass es für den erkennenden Senat nicht vorstellbar ist, dass sich der im Streitzeitraum erst siebenjährige Sohn des Ehepaares P. im täglichen Leben stets an die mindestens acht Tage im Voraus stattgefundenene Absprache über das Benutzungsrecht der diversen Räumlichkeiten gehalten hat. Es widerspricht nämlich geradezu der allgemeinen Lebenserfahrung im Umgang mit gleichaltrigen Kindern, dass deren Essgewohnheiten zeitlich so programmiert sind, dass nicht auch in Zeiten, in denen der I.-AG das ausschließliche Recht der Küchenbenutzung zusteht, die Küche benutzt wird bzw. er selbst Nahrungsmittel aus dem Kühlschrank entnimmt und diese in der Küche verzehrt. An dieser Beurteilung ändert auch der Umstand, dass unmittelbar nach Besichtigung des Mietobjektes durch die Organe des Finanzamtes im Dachgeschoß, im Bereich des Fitnessraumes, eine Kleinküche eingerichtet worden sei, nichts. Denn es ist angesichts der Größe des Gebäudes nicht verwunderlich, dass im Fitnessbereich (101,31 m²) eine Kleinküche vorhanden ist, um sich während des Aufenthaltes in diesem Gebäudebereich auch mit Imbissen und Getränken zu versorgen, zumal dieser Bereich im Dachgeschoß liegt und die eigentliche Küche im Erdgeschoß situiert ist. Im Übrigen bedarf es

wohl keiner weiteren Ausführungen, dass für die Einnahme der üblichen Mahlzeiten durch die Familie P. wohl die Küche im Erdgeschoß (18,33 m²) und das angrenzende Esszimmer (33,22 m²) benutzt werden.

Zu den Terminabsprachen bezüglich der auch von den Mietern der übrigen Räumlichkeiten (Mag. A.P. und Al.P.) zu nutzenden Räumlichkeiten ist die Besonderheit zu bemerken, dass Mag. A.P. als Vorstandsvorsitzender der Mieterin eine Terminabsprache mit sich selbst in seiner Eigenschaft als persönlicher Mieter bzw. mit seiner Ehegattin ebenfalls als persönliche Mieterin trifft. Im Rahmen dieser Konstellation ist keine sachliche Differenzierung mehr möglich, ob Mag. A.P. die Mitarbeiterküche, den Vorraum zur Küche, den Wirtschaftsraum, den Weinkeller und das Besprechungszimmer, das auf Grund seiner Einrichtung und Ausstattung jedenfalls auch als Wohnzimmer genutzt werden kann, als Vorstandsvorsitzender der Mieterin oder als persönlicher Mieter nutzt. Somit ist insoweit eine Trennung vom privaten Lebensbereich keinesfalls möglich, weshalb auch diesfalls auf die diesbezüglichen Erwägungen unter Punkt 1) der gegenständlichen Berufungsentscheidung zu verweisen ist. Dasselbe gilt auch für die Ehegattin, wenn sie die "Mitarbeiterküche" als Mieterin oder in ihrer Eigenschaft als Dienstnehmerin (Buchhalterin) der I.-AG benutzt.

Zum Antrag der Bw., den Vertragsserrichter, Herrn Rechtsanwalt Dr. M. zum Beweise für den auf Abschluss fremdüblicher Mietverträge gerichteten Parteiwillen sowie den Zeitpunkt und die Umstände der Erstellung der Nachträge zu den Mietverträgen als Zeugen einzuvernehmen, ist Folgendes auszuführen:

Zufolge § 183 Abs. 3 BAO ist von der Aufnahme beantragter Beweise ua. abzusehen, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind.

Da die vorhin im Rahmen des Fremdvergleiches gewürdigten Vertragsbedingungen auf Grund ihrer Textierung und des Vorbringens im Berufungsverfahren eindeutig sind und keinen begründeten Anlass zu Zweifeln aufkommen lassen, erübrigt sich eine nähere Erforschung des Parteiwillens. Vielmehr besteht die Aufgabe des erkennenden Senates darin, den vorliegenden Bestandvertrag im Hinblick auf die für die umsatzsteuerliche Anerkennung unabdingbare Voraussetzung der Fremdüblichkeit zu würdigen. Nachdem vom erkennenden Senat der mit dem Zeugenbeweis zu erweisende Zeitpunkt und die Umstände der Erstellung der Nachträge zu den Mietverträgen auf Grund der obigen Ausführungen jedenfalls als nicht entscheidungswesentlich erachtet werden, war der Beweisantrag abzulehnen.

Der Vorwurf, wonach die Finanzverwaltung unter Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht ohne jegliche Nachforschungen anzustellen, von vornherein davon ausgegangen sei, dass es sich bezüglich der im Gästebuch dokumentierten Einladungen

ausschließlich um solche privater Natur gehandelt habe, erweist sich aus folgendem Grund als völlig unberechtigt:

Auch wenn es sich ausschließlich um Einladungen von Geschäftspartnern gehandelt hätte, vermag die Bw. daraus nichts für sich zu gewinnen. Denn die Lösung der in diesem Verfahren strittigen Frage, ob der gegenständliche Bestandvertrag einem Fremdvergleich standhält und die Bw. insoweit im Wege der Vermietung unternehmerisch tätig wird, ist nicht davon abhängig, ob die in Rede stehenden Räumlichkeiten von Geschäftspartnern oder bisweilen auch von privaten Gästen betreten werden. Vielmehr ist, wie oben ausgeführt, einzig und allein entscheidend, ob die Vertragsbedingungen einem Fremdvergleich standhalten oder nur mit dem Naheverhältnis zwischen der Bw. als Vermieterin und der I.-AG als Mieterin erklärbar sind. Somit bedarf es auch keiner näheren Erörterung der diesbezüglichen Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung.

Auch der Hinweis, gerade der im Zeitpunkt der Besichtigung des Mietobjektes durch Organe der Finanzverwaltung während der urlaubsbedingten Abwesenheit der Familie P. festgestellte Umstand, dass der Kühlschrank voll gefüllt gewesen sei, was auf die Nutzung durch die I.-AG hinweise, vermag aus folgenden Erwägungen nicht zu überzeugen:

Abgesehen davon, dass die Bevorratung von Lebensmitteln für sich allein noch keinen Beweis für die Nutzung der Küche durch die I.-AG liefert, bleibt die Bw. nähere Ausführungen zur Küchennutzung schuldig. Aber selbst wenn die Nutzung der Küche durch Organe oder Angestellte der Mieterin als erwiesen anzunehmen wäre, kann daraus nichts für die Lösung der Streitfrage gewonnen werden. Denn dafür ist, wie oben bereits dargestellt, ausschließlich maßgebend, ob der in Rede stehende Bestandvertrag einem Fremdvergleich standhält oder nur mit dem Naheverhältnis zwischen der Bw. und der Mieterin erklärbar ist und damit eine unternehmerische Betätigung im Wege der Vermietung ausscheidet. Zu einer allfälligen Nutzung der Küche durch Mag. A.P. in seiner Funktion als Vorstandsvorsitzender und damit als Organ der I.-AG ist jedoch zu bemerken, dass diese Nutzung, wie bereits vorhin ausgeführt, jedenfalls im Lichte des § 20 EStG 1988 zu sehen ist, da sich in dem Mietobjekt auch seine gemeinsame Ehwohnung befindet und dazu selbstverständlich auch die Küche zu zählen ist. Da eine sachgerechte Zuordnung, in welcher Eigenschaft Mag. A.P. (als Vorstandsvorsitzender der I.-AG oder als persönlicher Mieter) und seine Ehegattin (als Buchhalterin der I.-AG oder als persönliche Mieterin) die "Mitarbeiterküche" oder beispielsweise auch das "Besprechungszimmer", in dem sich auch ein Fernsehgerät befindet, nutzen, nicht möglich ist, sind diese Räumlichkeiten jedenfalls dem privaten Lebensbereich zuzuordnen.

Auch aus dem Hinweis auf Wohngemeinschaften, im Rahmen derer auch selbstverständlich Vereinbarungen über die gemeinschaftliche Nutzung bestimmter Räumlichkeiten zu treffen seien, kann nichts für die Bw. gewonnen werden, denn im gegenständlichen Fall ist die strittige Problematik im persönlichen Naheverhältnis zwischen Vermieter und Mieter begründet.

Die Behauptung, dass Mag. A.P. alleine nicht befugt sei, im Namen der I.-AG tätig zu werden, sondern dass sämtliche Geschäftsführungshandlungen ausschließlich zusammen mit dem zweiten Vorstand der Gesellschaft, J.R., der in keinerlei familiärer Beziehung zur Familie P. stehe, vorgenommen werden dürften, was sich auch in der Unterfertigung des in Rede stehenden Mietvertrages manifestiere, steht im Widerspruch zu § 7 (Vorstand) der Satzung der I.-AG vom 14. Mai 2002.

Zufolge Punkt 1. "besteht der Vorstand aus einer, zwei, drei oder vier Personen. Der Aufsichtsrat kann ein Mitglied zum Vorsitzenden und ein weiteres Mitglied zum Stellvertreter des Vorsitzenden ernennen".

"Hat der Aufsichtsrat ein Vorstandsmitglied zum Vorsitzenden des Vorstandes ernannt, gibt bei Stimmengleichheit seine Stimme den Ausschlag" (Punkt 4.).

In dem der Körperschaftsteuererklärung 2003 beigelegten Lagebericht zur I.-AG wird unter "Vorschau 2004" ausgeführt:

"Da die Prüfung der Geschäftsfelder sowie der Aufbau und die Entwicklung des Back Office/Controlling sowie geeigneter Marketingstrategien abgeschlossen ist, konzentriert sich nun die I.-AG vollständig auf den Aufbau von Geschäftspartnern, das Wertpapierresearch, der Marktforschung sowie der aktiven Kundenakquise. Um die Akquisition von Neukunden zu beschleunigen wurde mit Herrn J.R. ein zweiter Vorstand in der I.-AG installiert. Herr J.R. wird sich zu 100 % dem Aufbau des Vertriebsnetzes widmen und die dafür geeigneten Vertriebslinien aufbauen. Der Vorstandsvorsitzende der I.-AG, Herr Mag. A.P., wird den gesamten Bereich des Wertpapierresearch abdecken".

Damit ist auf Grund des lt. § 7 Punkt 4. der Satzung im Falle der Stimmengleichheit dem Vorstandsvorsitzenden zustehenden Dirimierungsrechtes Mag. A.P. eine derart bestimmende Funktion innerhalb des Vorstandes der I.-AG eingeräumt, die die persönliche Nahebeziehung der Aktiengesellschaft zur Bw., an der diese als Kommanditistin beteiligt ist und Mag. A.P. seinerseits als persönlich haftender Gesellschafter mit der Führung der Geschäfte betraut ist, jedenfalls rechtfertigt.

Auf Grund der eindeutigen und unmissverständlichen Festlegung der Beschlussfassung im Rahmen des zweiköpfigen Vorstandes erübrigt sich damit jedenfalls die beantragte Zeugeneinvernahme des zweiten Vorstandsmitgliedes.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 1. Juli 2005