



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., 0000 X., X.-Str.1, vertreten durch Convisio Steuerberatungs-GmbH, Steuerberater, 9300 St. Veit/Glan, Schillerplatz 5, vom 31. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg, vertreten durch Mag. Richard Tscheru, gegen den Bescheid vom 5. Mai 2006 betreffend Umsatzsteuer 2004, dieser gemäß [§ 293b BAO](#) berichtet mit Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 20. Dezember 2006, die Berufung vom 16. Oktober 2007 gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2005 und 2006 vom 14. September 2007 und die Berufung vom 5. Juni 2009 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 vom 30. April 2009 entschieden:

Die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 sowie die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 wird als unbegründet abgewiesen.

Gleichzeitig werden die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 sowie die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 zum Nachteil des Bw. abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber hat ein Einzelunternehmen in X. (in weiterer Folge „X.“) in BL1 (in weiterer Folge „BL 1“). Im Einzelunternehmen war auch die Ehegattin des Bw. angestellt. Ca. ab 2003 arbeitete der Bw. auch auf Großbaustellen in BL2 (in weiterer Folge „BL 2“). Es waren ua. Mitarbeiter aus dem BL 1 im BL 2 tätig. Sie wohnten ab 2004 bis 2007 in der E.-Str. (in weiterer Folge „E-Str.“) in L. (in weiterer Folge „L.“), wo auch ein Büro samt Lager des Bw. war. Ab 15. Oktober 2007 eröffnete der Bw. eine Betriebsstätte mit Büro und Lagerräumlichkeiten an einer anderen Adresse in L.

Gegenstand des Einzelunternehmens ist der Elektrohandel sowie die Elektrotechnik (laut Gewerberegister), es führte laut Bw. Elektroinstallationen durch und betreute Satelliten-TV (Vorhaltsbeantwortung (in weiterer Folge „VB“ vom 21. Feber 2008).

Mit **Gesellschaftsvertrag vom 25. August 2004** wurde die UI-GmbH (in weiterer Folge „UI-GmbH“) gegründet. Ihr Gegenstand war „Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik“. Der Bw. war Geschäftsführer und seit 8. September 2004 einzelzeichnungsberechtigt. Am Kapital waren zu je 50% der Bw. und die U-WEG-GmbH (in weiterer Folge „U-WEG-GmbH“), deren Gegenstand die Immobilientreuhand (Makler, Verwalter, Bauträger) war, beteiligt. Die UI-GmbH war laut Bw. ein Internetprovider (Bw, im Erörterungstermin) und bot Breitbandverbindungen an, die auch das Einzelunternehmen installierte.

Neben dem Gesellschaftsvertrag zwischen dem Bw. bzw. dem Einzelunternehmen und der UI-GmbH hat es keine weiteren schriftlichen Vereinbarungen gegeben (VB vom 30. September 2010).

Mit **Anwartschaftsvertrag vom 1. Dezember 2004** erwarb der Bw. in Y. (in weiterer Folge „Y.“) von der U-WEG-GmbH eine Wohnung um € 165.000,00 zuzgl. € 33.000,00 USt, in der er per 30. Dezember 2004 seinen Hauptwohnsitz meldete. Nach ersten Verhandlungen im Juli 2004 habe er sich im Oktober 2004 zum Kauf entschlossen. Grund seien laut Bw. in der **VB vom 30. September 2010** die hohen Hotelkosten und die Lage sämtlicher Baustellen in diesem Gebiet gewesen, in Y. 53 Wohneinheiten und 29 Reihenhäuser, in L. 189 Wohneinheiten. Der Bw. behandelte die Wohnung als notwendiges Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens.

Die Wohnung bestand aus folgenden Räumlichkeiten (anlässlich des Erörterungstermins besprochen, unstrittig):

	Räumlichkeiten	m ²
1. OG:	Wohn-/Esszimmer	24,3

	Küche	6,81
	Vorraum	7,05
	Arbeitsraum	2,76
	WC	1,17
Summe		42,09
2. OG	Gang	3,1
	Bad	6,57
	WC	1,69
	Zimmer 1	10,02
	Zimmer 2	11,93
	Zimmer 3	10,12
Summe		43,43
DG	Terrasse	22,19
	Weiters:	
	1 Kellerabteil	
	1 PKW-Abstellplatz	
Summe		
1. OG		42,09
2. OG		43,43
Summe:		85,52
DG:		22,19
Loggia		3,31
Balkon		3,64
Total		114,66

Der Bw. bezahlte den Kaufpreis für die Wohnung wie folgt (VB vom 7. März 2011):

15. 12. 2004	€ 35.582,70	Überweisung vom Bankkonto, Endnummer 820
15.02.2005	€ 33.000,00	Überweisung vom Bankkonto, Endnummer 820
(14.02.2005	€ 33.000,00	Berücksichtigung der Vorsteuer in der UVA 12/2004, Rückzahlung am 25.02.2005)
	€ 64.971,50	Bausparkasse (lt. Auszug)
	€ 64.445,80	Direkt-Darlehen des BL 20 Rückzahlung mit der Betriebskostenabrechnung ab 1. Juli 2005

Die Nebenkosten des Kaufpreises und die Einrichtung hat der Bw. über das laufende Kontokorrentkonto fremdfinanziert (Bw. anlässlich des Erörterungstermins).

Er aktivierte die Anschaffungskosten für die Wohnung wie folgt (VB 29. März 2011):

Kaufpreis lt. Vertrag	165.000,00	
GrESt 3,5%	6.930,00	
GB-Eintragung 1%	1.980,00	
Kosten Kaufvertrag Finanzamt	1.916,67	
	9,72	
Summe	175.836,39	
20% GuB	35.518,95	
Anteil Gebäude	140.317,44	
Melanboden	3.915,83	3.915,83
Änderung Fliesen	291,67	291,67
Stromanschluss	70,83	70,83
Anteil AK Gebäude	144.595,77	4.278,33

Im Jänner 2008 wurde die Ehe des Bw. und seiner Ehegattin geschieden.

Mit 30. Juni 2008 veräußerte der Bw. die Wohnung an die A. (in weiterer Folge „A.“) Privatstiftung um € 188.000,00 zuzgl. € 37.600 USt, somit um € 225.600,00 (Kaufvertrag). Die Firmengruppe um die Privatstiftung ist der 90%ige Auftraggeber des Bw. A. steht hinter der U(I)-Firmengruppe. Der Veräußerer hat die Wohnung wieder zurückgekauft (Bw. anlässlich des Erörterungstermins). Die A-Privatstiftung bezahlte die Wohnung durch Übernahme des Bausparkassen- sowie des Direktdarlehens, durch die Überweisung von € 59.863,17 und durch Überrechnung von € 37.600,00 vom Finanzamtskonto (VB 27. Mai 2011, unbestritten).

Ab 7. Juli 2008 hatte der Bw. seinen Hauptwohnsitz in einem Reihenhaushaus mit zwei Kfz-Abstellplätzen in T.. Er habe es zum Zweck der Ersparnis weiterer Hotelkosten um € 235.000,00 erworben, finanziert größtenteils durch Bausparkassen- und Direktdarlehen des BL 2. Es ist nicht im Betriebsvermögen (VB 30. September 2010). Der Bw. hat seinen Hauptwohnsitz im BL 1 aufgegeben, sich von seiner Gattin getrennt und seine Lebenssituation ins BL 2 verlegt. Im Reihenhaushaus wohnten keine Mitarbeiter (Angaben des Bw. im Erörterungstermin).

A. Umsatzsteuer 2004:

Die Vorsteuer für die Wohnung von € 33.000,00 machte der Bw. in der **UVA für 12/2004** geltend. Im Zuge einer **USO-Prüfung** vertrat der Prüfer die Ansicht, die Wohnung sei nicht für Zwecke des Unternehmens angeschafft. Für die Übernachtung des Bw. und der damit angestrebten Kostenersparnis gegenüber einer Hotelunterkunft wäre eine wesentlich kleinere Wohneinheit ausreichend gewesen. Vor der Anschaffung der Wohnung seien 2004 53 Nächtigungen mit Ausgaben von € 2.669,54 angefallen; diese würden bereits durch die Wohnungs-AfA von € 2.475,00 erreicht. Unter Einbeziehung der laufenden Betriebskosten, Finanzierungskosten, Aufwendungen für die Einrichtung und Instandhaltung könne nicht von einer Kosteneinsparung auf längere Sicht gegenüber einer Hotelnächtigung gesprochen werden. Dieser Kostenüberhang lasse den Schluss auf eine private Vermögensanlage zu.

Der Ankauf falle zeitlich mit der Gründung der UI-GmbH mit Sitz in L. - an der gleichen Adresse des Einzelunternehmens - zusammen. Der Bw. sei Geschäftsführer und zu 50% beteiligter Gesellschafter. Nahe liegend sei, dass die Anwesenheit des Geschäftsführers in verstärktem Maße erforderlich gewesen und die Aufenthalte nicht nur dem Einzelunternehmen des Bw. zuzurechnen seien. Ausgehend von den an ein notwendiges Betriebsvermögen gestellten Voraussetzungen und einer Nutzungsdauer von 67 Jahren erhebe sich die Frage nach der Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes. Selbst aus dem hohen Anteil des Umsatzes des BL 2 am gesamten Umsatz vermag nichts gewonnen zu werden, weil die Auftragslage bei der UI-GmbH in wirtschaftlicher Betrachtung in absehbarer Zeit stagnieren oder wegfallen könne. Der Ankauf einer Wohnung dieser Größenordnung und die Nutzungsdauer widersprächen den wirtschaftlichen Gepflogenheiten und würden auf eine private (nichtbetriebliche) Mitveranlassung hindeuten.

Das Finanzamt erließ am 29. Juli 2005 einen diesen Ausführungen Rechnung tragenden **Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für 12/2004**, gegen den der Bw. die **Berufung** einbrachte. In dem am 5. Mai 2006 erlassenen **Umsatzsteuerbescheid 2004**, **dieser berichtigt noch durch den Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 20. Dezember 2006**, ließ das Finanzamt die strittige Vorsteuer ebenfalls nicht zum Abzug zu. Die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 2004 gilt nunmehr als gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 eingebracht.

In der **Berufung** bemängelte der Bw., dass das Finanzamt die betrieblich veranlassten Nächtigungen in der Wohnung nicht eruiert habe. Die Begründung sei mangelhaft. Der Bw. habe die Wohnung erst 2004 gekauft, da ab diesem Zeitpunkt seine Anwesenheit in W. (in weiterer Folge „W.“) an 4 Tagen in der Woche erforderlich gewesen sei. Aus den 53 Nächtigungen im Jahr 2003 wäre kein betrieblicher Vorteil aus dem Wohnungskauf zu erzielen

gewesen. 2004 habe er an 4 Tagen in der Woche in W. genächtigt, dies seien 180 betriebliche Nächtigungen (45 Kalenderwochen x 4 Nächtigungen). Er sei bis auf die Ausnahmen des § 20 EStG in der Wahl der Höhe seiner Betriebsausgaben nicht gebunden. Die Nächtigungen in einem Hotel der Mittelklasse in W. würden € 100,00 pro Nacht und somit insgesamt € 18.000,00 ausmachen. Die jährlichen Betriebsausgaben der Wohnung würden sich auf € 9.975,00 (AfA 1,5% € 2.475,00, Betriebskosten und Instandhaltung ca. € 2.500,00, Zinsen € 2.500,00, AfA Ausstattung 10% von € 25.000,00) belaufen, sodass der wirtschaftliche Vorteil der Wohnung eindeutig auf der Hand liege. Der Bw. spare sich durch den Kauf der Wohnung ca. € 8.000,00 an Betriebsausgaben; bei 100 jährlichen Nächtigungen sei die Wohnung kostendeckend. Inwieweit einmal seine Dienstnehmer in dieser Wohnung nächtigen werden, werde sich in der Zukunft zeigen, der mögliche Kostenvorteil wäre anzusetzen.

Nach [§ 12 Abs. 2 UStG 1994](#) würden Leistungen, die zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen, als für das Unternehmen ausgeführt gelten. Nach Abs. 2 Z. 2 UStG 1994 gelten Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt, wenn die Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Aufwendungen im Sinn der ertragsteuerlichen Vorschriften darstellen. Wäre Z. 2 weit auszulegen, so wäre das mit dem UStG 1994 gestrichene Überwiegensprinzip auf dem Umweg über Z 2 wieder anzuwenden. Die allgemeine Aussage des § 12 Abs. 2 hätte keine Bedeutung.

Das Argument des möglichen Fallens der Umsätze in W. sei nicht zielführend, denn es würde bedeuten, dass jede Anlageninvestition eines Unternehmens, die sich in der Zukunft nicht rechne, von der steuerlichen Abzugsfähigkeit ausgeschlossen wäre. Der Umsatzanteil aus dem BL 2 betrage 2005 bis Juni bereits 98,77 %, was die betriebliche Entscheidung zum Wohnungskauf untermauere. Das Finanzamt habe auch nicht bestritten, dass die persönliche Anwesenheit des Bw. auf den Baustellen fast täglich notwendig sei. Die Wohnung habe diese Größe, da der Bw. ein Schnäppchen erworben habe. Der m²-Preis mit netto € 1.447,37, sei unvorstellbar günstig. Eine kleine Wohnung wäre im BL 2 sicherlich zu einem m²-Preis von € 2.000,00 bis € 3.000,00 zu erwerben gewesen. Eine Wohnung von 50 bis 80 m² hätte den gleichen Preis gehabt. Das Finanzamt habe die außersteuerlichen Gründe nicht dargetan. Es unterstelle keine private Nutzung. Der Bw. sei glücklich verheiratet und habe zwei Kinder zwischen 10 und 14 Jahren. Der Familienwohnsitz sei in X. Die Kinder gehen zur Schule, seine Ehegattin arbeite im Betrieb in X. und nehme die Tätigkeiten wahr, welche er aufgrund seiner betrieblichen notwendigen Abwesenheit in W. nicht machen könne.

Seine Geschäftsführertätigkeit spreche für eine unternehmerische Nutzung der Wohnung. Ziffer 2 des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG sei richtlinienkonform auszulegen.

In seiner **Stellungnahme** blieb das Finanzamt bei seiner bisherigen Ansicht. Die 53 Nächtigungen seien 2004 und nicht 2003 angefallen. Die Behauptung des Bw., er würde derzeit 4 Nächte im BL 2 sein und pro Nacht € 110,00 bezahlen, sei eine reine Zweckbehauptung und kein Nachweis für die Kostenersparnis. Die Hauptwohnsitzmeldung sei Grundvoraussetzung für den Erhalt des Direktdarlehens. Insoweit sei der Hinweis betreffend die Nutzung als Hauptwohnsitz (als eine private Nutzung darstellende) zu verstehen.

Eine Wohnung, welche zum einen der Nächtigung des Betriebsinhabers der Einzelfirma, zum anderen dem 50%-Gesellschafter-Geschäftsführer einer fremden GmbH diene, könne nicht als notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens angesehen werden. In diesem Lichte sei auch das Argument des steigenden Umsatzes im fraglichen Zeitraum zu sehen. Dieser Umsatz werde (beinahe ausschließlich) mit der UI-GmbH getätigt, welche auch die Verkäuferin der Wohnung gewesen sei. Im Hinblick auf die Nutzungsdauer von 67 Jahren und die Abhängigkeit von einem einzigen Kunden könne nicht von einem (der objektiven Beschaffenheit und der Verkehrsauffassung nach) dem Betrieb dienenden Wirtschaftsgut gesprochen werden. Vielmehr sei darin eine privat begründete Mitveranlassung ableitbar.

Der betriebswirtschaftliche Vorteil der Wohnung – so der Bw. in der **Gegenäußerung** – sei für 2005 und die Folgejahre zu sehen. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht sei ein Wohnungserwerb erst ab Ende 2004 sinnvoll gewesen, weil ab diesem Zeitpunkt die Anwesenheit des Bw. im BL 2 an fünf Tagen unbedingt erforderlich gewesen und ihm eine ständige Heimfahrt mit dem PKW bzw. ein dauernder Hotelaufenthalt während des Jahres im BL 2 nicht zumutbar gewesen sei. Er habe die Wohnung aufgrund der Kosteneinsparung und für eine effiziente Abwicklung der Baustellen und dem damit verbundenen wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens angeschafft. Er habe auch seine Firmenunterlagen in der Wohnung gelagert.

Die Übernachtungskosten seien auf die wirtschaftlichen Erfordernisse des Jahres 2005 abgestimmt. Er lege als Nachweis für seine Aufenthalte einen handschriftlich geführten Steh(termin)kalender vor. In den Folgejahren wären die Kosten zu erhöhen, wenn die Umsätze des Bw. im BL 2 als Maßstab herangezogen werden.

Erst durch seinen ständigen Aufenthalt im Jahr 2005 seien Aufträge mit Neukunden abgeschlossen worden. In der laufenden Buchhaltung Jänner bis Oktober 2005 betrage der Anteil der Kunden außerhalb vom BL 1 bereits 76,51 % und habe einen Anteil von 98,16 % des Gesamtumsatzes erreicht. Für die Betreuung der Neukunden und die Überwachung der Baustellen sei die ständige Anwesenheit des Bw. nötig, und seien daher die Verhältnisse mit jenen der Vorjahre nicht vergleichbar. Als Beweis lege der Bw. die Debitorenliste 1-10/2005 vor. Die steigenden Umsätze im BL 2 hätten jetzt auch dazu

geführt, dass er dem Dienstnehmer Arbeiter1 (Arbeiter 1) in der Wohnung ein Zimmer zur Verfügung gestellt habe. Eine private Mitveranlassung der betriebsnotwendigen Investition sei nicht ableitbar.

Sein Arbeitsaufwand als Geschäftsführer der UI-GmbH sei zur Tätigkeit als Einzelunternehmer verschwindend gering, betreffe aber eine Tätigkeit als Unternehmer.

Im weiteren Berufungsverfahren konnten im umfangreichen Vorhalteverfahren sowie im Erörterungstermin diverse Punkte außer Streit gestellt bzw. die einzelnen Positionen geklärt werden. Die jeweiligen Beweismittel sind in Klammer angeführt:

zur Tätigkeit des Bw. als Einzelunternehmer bzw. als Geschäftsführer der UI-GmbH:

Zum Vorhalt, die Aufenthaltstage für 2004 bis 2007 – ab 2005 mit 200 beziffert - und die Notwendigkeit der Anwesenheit ab Kauf der Wohnung an vier (2004) bzw. fünf (2005) Tagen im BL 2, sowie den Abschluss von Aufträgen mit Neukunden aufgrund des ständigen Aufenthalts im Jahr 2005 im BL 2 nachzuweisen, legte der Bw. in der **VB vom 21. Feber 2008** einen Auszug des Kontos 7340 mit einer detaillierten Aufstellung der Nächtigungen im BL 2 für 2004 vor. Für 2005 habe er eine Auflistung auf Basis des vorgelegten Kalenders gemacht. 2006 und 2007 sei er von Montag bis Freitag im BL 2 und an den Wochenenden im BL 1 gewesen. Der Tätigkeitsschwerpunkt habe sich – siehe auch die Debitorenliste 2003 bis 2005 - vom BL 1 ins BL 2 verlagert, der Großteil der Projekte werde nunmehr im BL 2 abgewickelt.

Gefragt nach der jeweiligen Funktion der Anwesenheit im BL 2 - als Einzelunternehmer oder als Geschäftsführer der UI-GmbH –, gab er an, beinahe ausschließlich für das Einzelunternehmen tätig gewesen zu sein; dieses sei auch als Subunternehmer der UI-GmbH tätig geworden. Die UI-GmbH sei lediglich für die Verwertung der Breitbandverbindungen zuständig. Die Breitbanddienste würden über PC und hauptsächlich durch die Mitarbeiter der UI-GmbH durchgeführt. Die Mitwirkung bzw. die Anwesenheit des Bw. sei hiezu nicht erforderlich. Die Umsatzentwicklung der UI-GmbH sei daher nicht der Anwesenheit des Bw. im BL 2 zuzuschreiben und davon unabhängig erfolgt. Die Vorleistungen würde das Einzelunternehmen an die UI-GmbH verrechnen. Der Schwerpunkt des Bw. sei zu mehr als 95% im Einzelunternehmen, ableitbar auch aus der Erlössituation der Unternehmen:

Erlöse BL 1 und BL 2:

Wj.	Umsatz BL 1	Umsatz BL 1 in %	Umsatz BL 2	Umsatz BL 2 in %	Umsatz Gesamt
2003	248.061,41	33,70	488.270,00	66,30	736.331,41

2004	96.121,17	13,40	621.001,67	86,60	717.122,84
2005	14.733,50	1,40	1.013.647,75	98,60	1.028.381,25
2006	8.301,47	0,70	1.123.889,34	99,30	1.132.190,81
2007	6.953,05	0,70	932.163,58	99,30	939.116,63
	394.170,60	49,90	4.178.972,34	450,10	4.573.142,94

Entsprechende Unterlagen zu seinen Angaben legte er trotz Aufforderung nicht bei.

Zur Bitte, Nachweise vorzulegen, dass der Bw. davon ausgehen durfte, 2005 und in den Folgejahren laut seinen Angaben mehr als 200 mal im BL 2 zu sein, verwies der Bw. in der **VB vom 30. September 2010** wiederum auf den Stehkalender für 2005.

Anlässlich des **Erörterungstermins** hielt die Referentin die Anteile an den Einkünften des Bw. aus der Tätigkeit fürs Einzelunternehmen bzw. die GmbH entgegen:

Einkünfte des Bw.:

Jahr	2004	2005	2006	2007
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	3.948,00	15.792,00	15.792,00	18.894,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	75.706,92	16.670,79	20.479,65	11.578,00
Summe	79.654,92	32.462,79	36.271,65	30.472,00
Anteil in %				
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	4,96	48,65	43,54	62,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	95,04	51,35	56,46	38,00

Über Vorhalt der Referentin, dass man sich angesichts der vorliegenden Anteile an den Einkünften die Frage stellen könnte, ob die Wohnung zum Einzelunternehmen oder zur UI-GmbH gehöre, verwies der Bw. auf die 100%-ige Zugehörigkeit zum Einzelunternehmen. Die Geschäftsführertätigkeit könne der Bw. über das Netz durchführen, er müsse nicht körperlich anwesend sein, der Standort des Bw. sei völlig egal. Der steuerliche Vertreter bezifferte sodann den Arbeitsaufwand für die UI-GmbH mit 1%, jenen des Einzelunternehmens mit 99%. Gefragt nach dem Kriterium der Bemessung führte der steuerliche Vertreter aus, dass die Geschäftsführertätigkeit nur einen minimalsten Aufwand erfordere und de facto die gesamte Arbeitskraft für das Einzelunternehmen aufgenommen werde.

Ergänzend teilte der Bw. in der **VB vom 27. Mai 2011** mit, dass ein Raum als Büro und Servicestützpunkt für die Aufrechterhaltung des Kabel- und Internetnetzes für die U-WEG-GmbH (24-Stunden-Verfügbarkeit) genutzt werde. Der Bw. führte in dem der VB beigelegten **Schreiben vom 17. Mai 2011** aus, je ein Zimmer für sich, den Arbeiter 1 oder andere und eines für Notfälle benötigt zu haben. Im dritten Zimmer seien ein Bett, ein Schreibtisch sowie Regale für Ordner gewesen, weiters sämtliche Ordner mit wichtigen Daten und die Messgeräte sowie der Computer. Viel wichtiger sei aber, dass dieser Raum eigentlich ein Arbeitsplatz gewesen sei, dort sei auch die Anbindung an die Kabel-TV-Anlage der „GmbH“ (nicht dezidiert gesagt, ob die UI- oder U-WEG-GmbH) gewesen. Es würden darin diverse Büroarbeiten erledigt. Viel wichtiger sei, dass sie seit ca. 10 Jahren alle Kabel-TV-Netze für die

GmbH bauen und die Verantwortung – 24 Stunden 7 Tage pro Woche - für das Service hätten. Wenn eine Anlage um 22 Uhr ausfalle, müssten sie dies beheben; dazu benötigen sie einen Zugang zum Netz der GmbH, um dies überhaupt zu gewährleisten. Aus den an die GmbH 2004 bis 2007 gestellten Rechnungen sei ersichtlich, dass sie diese Einsätze gehabt hätten und auch immer noch haben, an Wochenenden und auch außerhalb der Dienstzeit. Wenn eine Anlage ausgefallen sei, hätten sie sich in das Netz der GmbH eingeloggt und den Fehler feststellen können, danach sei dieser in den Anlagen vor Ort behoben worden. Sie hätten damals - und auch heute noch - ca. 18 Kabelnetze für die GmbH betreut. Diese Nacht- und Wochenendeinsätze hätten sie immer verrechnet, zu 99% habe sie der Bw. durchgeführt, da er den Zugang zum Netz in dieser Wohnung hatte.

Wenn sie dies nicht gewährleistet hätten, hätten sie die Netze nicht betreiben können und somit auch keine Aufträge erhalten. In diesem Zimmer seien außerhalb der Bürozeiten die Anlagen überwacht worden. Dass sie die Anlagen 24 Stunden gewartet hätten, könne die Geschäftsleitung der GmbH bestätigen. Ebenso könnten mehrere Personen bestätigen, dass es dieses Büro gegeben habe, der Bw., seine damalige Ehegattin und die Angestellte Frau S. von der UI-GmbH, die das Modem für den Zugang installiert hat und auch nach Rückgabe wieder ausgetragen habe. Diese beiden Angestellten seien dafür zuständig gewesen, den Bw. außerhalb der Dienstzeiten zu informieren, wenn Störungen vorgelegen seien. Es habe sehr wohl Anrufe um z. B. 20.00 Uhr oder später über Meldung von Störungen gegeben, dies könnten beide Angestellten bestätigen. Weiters könne dies auch der Käufer bezeugen, er habe die Wohnung samt Inventar übernommen.

zur Anzahl der Nächtigungen:

Das Finanzamt konnte sich anlässlich des **Erörterungstermins** auf keine genaue Anzahl der Nächtigungen festlegen. Der Kalender für 2005 sei schwer leserlich und könne nur Aufschluss über die Aufenthaltstage geben. Es gehe jedoch davon aus, dass der Bw. sehr oft im BL 2 gewesen sei, um dort Tätigkeiten zu verrichten die seine Anwesenheit erforderten.

Der Bw. gab anlässlich des **Erörterungstermins** an, 180 Nächte pro Jahr in der Wohnung verbracht zu haben. An einem Tag pro Woche sei er immer im BL 2 gewesen. Im Laufe der Zeit habe er Aufträge „bis zum Umfallen“ gehabt. Vor Anschaffung der Wohnung sei er z.B. am Montag ins BL 2, am Dienstag um 22.00 Uhr ins BL 1 und mittwochs ins BL 2 gefahren.

zur Nutzung der Wohnung durch seine ArbeiterInnen, insbesondere den Arbeiter 1:

In der **VB vom 21. Feber 2008** übermittelte der Bw. eine Liste der Mitarbeiter, die 2003 bis 2006 im BL 2 waren samt einer Liste der Anwesenheitstage, weiters eine Aufstellung über die Anwesenheitstage des Arbeiters 1 in der Wohnung. Der Bw. habe die Wohnung gleichzeitig mit dem Arbeiter 1 genutzt. Einen Sachbezug habe er nicht angesetzt, da der Arbeiter 1

Freizeit und Wochenenden am Hauptwohnsitz im BL 1 verbracht habe. Die angemietete Wohnmöglichkeit mit 60 m² habe der Bw. nie genutzt, sie sei nur für Arbeiter bestimmt gewesen.

In der **VB vom 30. September 2010** gab der Bw. an, dass 2004 aufgrund der Aufträge die Wohnung für die Arbeitnehmer in der E.-Str. in der Zwischenzeit zu klein geworden sei; sie hätten daher auch in der Wohnung nächtigen können.

Zum Vorhalt, dass aus den vorgelegten Unterlagen eine absteigende Tendenz der Beschäftigung von Dienstnehmern im BL 2, insbesondere 2006 und 2007, hervorgehe, führte der Bw. aus, die wirtschaftlichen Auslegungen des Unternehmens den geänderten Rahmenbedingungen sukzessive angepasst zu haben. Die Elektroinstallation bei großen Wohneinheiten (Siedlungsbau) hätten leider zum Teil nicht den erhofften wirtschaftlichen Erfolg gebracht, weshalb man im Laufe der Zeit auf das Angebot von kleinen Einheiten und Nischenangebote, wie derzeit z.B. auf den Einbau von Alarmanlagen, Wert gelegt habe. Dadurch sei eine Anpassung des Personaleinsatzes erforderlich gewesen.

Der Arbeiter 1 gab als **Zeuge** befragt, am **8. November 2010** Folgendes an:

1. Sie waren im Einzelunternehmen des Bw. angestellt. Als was haben Sie gearbeitet und womit waren Sie beschäftigt?
Ich habe bei der Firma gelernt, war Elektriker und dann als Arbeiter beschäftigt. Nach dem Bundesheer bin ich 2002 wieder in die Firma gekommen und habe dort bis September 2006 gearbeitet.
2. In welchen Jahren haben Sie für den Bw. im BL 2 gearbeitet?
Nach dem Bundesheer ab 2002 durchgehend im BL 2, in L. beschäftigt. Es waren im Wesentlichen die ähnlichen Tätigkeiten wie zu meiner Lehrzeit im Betrieb, ich habe mich im BL 2 auf die Installation von Fernsehanlagen spezialisiert.
3. Womit sind Sie in den BL 2 hin und zurück ins BL 1 gefahren?
In den Jahren ab 2002 als Vorarbeiter bin ich mit dem Bus mit mehreren Kollegen am Montag hinausgefahren und am Donnerstag bzw. Freitag wieder herein.
4. Wo haben Sie gewohnt, wenn Sie im BL 2 gearbeitet haben?
In den Jahren ab 2002 habe ich mit den Kollegen aus dem BL 1 anfangs in N., N.-Str.1 – dort war auch ein Fitnessclub – gewohnt, danach in L. in der E-Str.
5. Haben Sie auch in der Wohnung des Bw. in Y. (in weiterer Folge „ETW“), gewohnt?
Fallweise habe ich auch dort genächtigt, insbesondere wenn wir in W. länger gearbeitet

haben. Es war nur ganz selten der Fall, ich war alleine oder hatte auch einen Lehrbuben mit. Fixpunkt war aber in dieser Zeit immer die E-Str. Ich habe in der ETW wirklich nur fallweise geschlafen. Ich glaube nicht, dass dort auch noch andere Kollegen gewohnt haben. Ich habe in der ETW wirklich nur geschlafen, „gewohnt“ habe ich immer in der E-Str. In der ETW war der Bw., so viel ich weiß, sonst alleine draußen.

Ich kann nicht sagen wie oft ich in der ETW geschlafen habe, es war nur ganz selten der Fall. In der ETW konnte ich erst sein, nachdem ich in der gesamten Anlage die Installationen gemacht hatte. Die ETW war eine der letzten Wohnungen, die fertig geworden ist. Wann dies der Fall war, kann ich zeitlich nicht mehr sagen.

6. Wenn mir vorgehalten wird, dass ich laut Zentralem Melderegister in der ETW meinen Nebenwohnsitz von 28. September 2005 bis 5. September 2006 gehabt haben soll, gebe ich an:

Es hat geheißen, dass ich mich dort anmelden soll, damit ich dann auch in der Wohnung wohnen kann, wenn wir in W. länger arbeiten.

7. Können Sie angeben, an wie vielen Tagen pro Woche sich der Bw. in den Jahren 2005 und 2006 (bis zu Ihrem Ausscheiden aus der Firma am 8. September 2006) jeweils im BL 2 aufgehalten hat?

Wissen Sie, ob er an diesen Tagen auch in der ETW genächtigt hat?

Ab 2002 war der Bw. anfangs ein bis zweimal in der Woche draußen, später ist er dann fast durchgehend im BL 2 gewesen, zumindest mein letztes Arbeitsjahr. Ab dem Zeitpunkt, ab dem der Bw. ein Büro in der E-Str. hatte, war er durchgehend draußen.

Ich gehe davon aus, dass er sich an diesen Tagen, an denen er im BL 2 war, auch in der ETW aufgehalten und auch dort genächtigt hat.

8. Wie hat die ETW ausgesehen? Beschreiben Sie sie bitte.

Die Wohnung hatte zwei Geschoße. Im ersten war der Wohn- und Essbereich und die Küche, links vom Eingang war ein WC und ein Abstellraum und dann ist die Stiege in das erste Obergeschoß gegangen. Im ersten Obergeschoß waren die Schlafräume.

9. Zur Frage des Aufgabengebietes des Einzelunternehmens bzw. der UI-GmbH gebe ich an, dass ich die Errichtung der Fernsehanlagen gemacht habe, die UI-GmbH war für Internet- und Kabelanschlüsse zuständig.

Das Finanzamt führte im **Erörterungstermin** aus, dass die Judikatur des VwGH immer nur über Kleinwohnungen abgesprochen habe. Selbst wenn der Kostenvergleich für den Bw. sprechen würde, sei hier dieser nicht ausschlaggebend, weil bei einer Wohnung in dieser

Größe und Art eine private Mitveranlassung gegeben sei. Zudem habe der Bw. den Hauptwohnsitz in Y. angegeben, daher sei dieser Aufwand vom Aufteilungsverbot umfasst.

Der Bw. hielt abschließend fest, dass neben privaten und wirtschaftlichen Gründen für die Anschaffung genau dieser Wohnung ausschlaggebend gewesen sei, dass 3 Zimmer zur Verfügung gestanden seien, eines für sich, eines für den Vorarbeiter und eines für Notfälle. Eine Wohnung in dieser Größe sei Grundlage für ihn gewesen. Es sei auch keine vergleichbare Wohnung im BL zu bekommen gewesen. Ausschlaggebend sei auch die Lage direkt auf der Baustelle gewesen und dass er an das Netz der UI-GmbH angeschlossen gewesen sei.

Das Quartier in der E.-Str. sei zu klein geworden. Dem Arbeiter 1 als Vorarbeiter sei es nicht zumutbar gewesen, mit den Kollegen in der Wohnung in der E.-Str. zu schlafen. Der Arbeiter 1 hätte in der Wohnung ein fixes Zimmer gehabt, das er habe nutzen können, wie er wollte. Wenn weitere Arbeitnehmer gekommen wären, wäre ein weiteres Zimmer zur Verfügung gestanden. Die Einrichtung sei sehr billig, so habe z. B. das Schlafzimmer, in dem auch der Bw. geschlafen habe, nur rd. € 400,00 gekostet.

Leider hätten im Laufe der Zeit die Mitarbeiter aus dem BL 1 gekündigt, weil die Situation unzumutbar gewesen sei. Der Bw. habe die Baustellen nicht mehr annehmen können, weil er nicht mehr die Mitarbeiterkapazität gehabt habe. Im Laufe der Zeit habe er Mitarbeiter aus dem BL 2 eingestellt. Da er den Platz in der Wohnung nicht mehr benötigt habe, habe er die Wohnung verkauft. Die Baustellen in diesem Bereich seien in dieser Zeit auch nicht mehr, anders als zu Beginn, verfügbar gewesen.

Dem Vorhalt des Finanzamtes, dass der Arbeiter 1 selten und andere Arbeiter nicht in der Wohnung gewesen seien, entgegnete der Bw. mit der Aussage, dass laut Arbeiter 1 auch ein Lehrling in der Wohnung genächtigt hätte. Der Bw. begehrte, in der Vergleichsrechnung Nächtigungskosten für den Arbeiter 1 für geschätzte 70 Nächte (30 bis 35% der 220 Tage) und für den Lehrling für 35 bis 40 Nächte (Hälfte der Nächte des Arbeiters 1) mit je € 70,00 pro Nacht zu berücksichtigen.

Während der Bauphase hätten Mitarbeiter in der Mittagspause die Wohnung genutzt, so z.B. Herr R.. Der Bw. habe dort auch mit Mitarbeitern besprochen, was auf der Baustelle zu tun sei. Er wollte Namen und Adressen jener Personen bekannt geben, die die Mittagspause in der Wohnung verbracht haben, insbesondere vom Lehrling und von Herrn R.. Einen Schlüssel habe der Arbeiter 1, seine damalige Gattin und der Bw. gehabt, sonst niemand. Die Arbeiter seien in der Mittagspause immer nur mit dem Bw. oder mit dem Arbeiter 1 in die Wohnung gegangen.

Das Finanzamt hielt dem entgegen, dass für den Arbeiter 1 sowie dem Lehrling keine Hotelkosten anzusetzen seien, weil sie nicht in einem Hotel, sondern in der E-Str. geschlafen hätten. Dort sei für den Arbeiter 1 laut seiner Aussage sein Fixpunkt gewesen. „Ganz selten“ seien nicht 30 bis 35% der Arbeitstage, sondern 5 bis 6 Nächte pro Jahr.

Dem entgegnete der Bw., dass in der E-Str. die Angestellten sehr beengt gewohnt hätten. Wenn Lehrlinge in der Schule gewesen seien, sei wohl ein Bett frei gewesen. Die 5 bis 6 Nächte pro Jahr seien nicht nachvollziehbar und eine reine Mutmaßung.

Weiters begehrte der Bw., für seine Ehegattin als Angestellte für 60 Tage pro Jahr á € 70,00 an zusätzlichen Nächtigungskosten im BL 2 in die Vergleichsrechnung aufzunehmen. Sie mache auch nach der Scheidung den ganzen verwaltungstechnischen Bereich für die BL 1 und 2. Sie arbeite hauptsächlich im BL 1, aber für beide Standorte. Mindestens einmal wöchentlich sei sie im Betrieb im BL 2 gewesen, manchmal alle 14 Tage für 2 Tage. Sie habe im BL 2 die gleichen Tätigkeiten gemacht wie im BL 1, wie etwa Buchhaltung und Stundenabgleich mit den Arbeitern. Über Vorhalt der Referentin, dass die Ehegattin Reisekosten bekommen haben müsste, gab der Bw. an, keine Reisekosten gezahlt zu haben, weil der Bw. für beide Standorte tätig gewesen sei und zudem im BL 2 ihren Nebenwohnsitz hatte.

In seinem **Schreiben vom 17. Mai 2011** teilte der Bw. mit, dass aufgrund der langen Zeitspanne von mittlerweile fast sechs Jahren es ihm nicht möglich sei, genaue Angaben zu liefern, welche Mitarbeiter z.B. Baubesprechungen mit ihm in der Wohnung abgehalten haben. Sie hätten in diesen Zeitraum 18 bis 34 Mitarbeiter beschäftigt, die so ziemlich für einen gewissen Zeitraum auf dieser Baustelle anwesend gewesen seien.

Er könnte sich noch genau erinnern, das z.B. bei einer Weihnachtsfeier im Zeitraum 2004 - 2007 im BL 2 seine damalige Angestellte aus dem BL 1 und seine damalige Gattin in der Wohnung genächtigt haben. Welche Weihnachtsfeier dies war, könne er leider nicht sagen, jedoch könnten dies die beiden Angestellten sicherlich bezeugen.

Ergänzend befragt, führte der Arbeiter 1 als **Zeuge am 27. Juni 2011** aus:

1. Hatten Sie einen Schlüssel für die ETW?
Nein, ich hatte keinen Schlüssel für die Wohnung.
2. Ab wann haben Sie in der ETW genächtigt?
Ab wann ich in der ETW genächtigt habe, kann ich nicht mehr genau sagen. Es war wirklich nur sehr selten der Fall, es wird in der Zeit, in der ich beim Bw. noch beschäftigt war, vielleicht insgesamt fünfmal, sicher keine zehnmal gewesen sein, dass ich in der Wohnung genächtigt habe. Wie oft allenfalls Kollegen dort geschlafen haben, kann ich

nicht sagen. Es war hauptsächlich so, dass ich mit dem Bus von der E-Str. an verschiedene Baustellen die anderen Arbeiter führen musste.

3. Hatte der Bw. in der ETW ein Büro eingerichtet?

Das weiß ich nicht, dass in der ETW ein Büro eingerichtet gewesen wäre. Das Büro war in der E-Str., soviel ich weiß.

4. Können Sie beschreiben, wie die Wohnung eingerichtet war?

Das kann ich nicht mehr sagen.

5. Wenn mir die Aussage des Bw. vorgehalten wird, dass ich in der ETW ein Zimmer hatte, das ich benützen konnte, wann ich wollte, gebe ich an:

Ich kann nur sagen, dass es ein Zimmer allgemein für die Arbeiter gegeben hat. Es hat geheißen, dass ich in der ETW angemeldet sein soll, dass aber alle dort schlafen können. Es hatte aber eh niemand einen Schlüssel.

6. Wenn mir die Aussage des Bw. vorgehalten wird, dass ich an 70 bis 80 Tagen und der Lehrling an 35 bis 40 Tagen in der ETW genächtigt haben soll, gebe ich an:

Das kann nicht sein. Von meiner Seite nicht, wie es bei anderen war, kann ich nicht sagen.

7. War an den Tagen, an denen Sie in der ETW genächtigt haben, auch der Bw. anwesend?

Nein, das glaube ich nicht.

8. Was war der Grund dafür, dass Sie in der ETW geschlafen haben?

Es war einmal der Fall, dass ich fort gegangen bin. Es hat anfangs geheißen, dass mehr Aufträge in W. sein sollen und wir in der ETW schlafen sollten und dann nicht so eine lange Anfahrt nach W. hätten. Die Aufträge in W. hat es aber dann nicht gegeben, zumindest nicht allzu viel. Eine Großbaustelle war z.B. in L. Dies ist von der ETW ca. 10 bis 15 Minuten mit dem Auto entfernt.

Hing das Nächtigen in der ETW davon ab, ob der Lehrling in der E-Str. nicht anwesend war und somit „ein Bett frei war“?

Von meiner Seite ist mir dazu nichts bekannt, ich hatte mein fixes Bett in der E-Str.

9. Hat – wenn Sie in der ETW nächtigten - immer auch ein Lehrling dort genächtigt?

Wenn ja, waren Sie mit dem Lehrling in separaten Zimmern untergebracht oder mussten Sie ein Zimmer mit ihm teilen?

In welchem Zimmer haben Sie bzw. hat der Lehrling geschlafen?

Das kann ich nicht mehr sagen. Es ist schon so lange her und war nur selten der Fall.

Wir waren hauptsächlich in der E-Str., dort hatten wir unsere Stockbetten.

10. Haben Sie auch die Mittagspause zusammen mit dem Bw. bzw. mit anderen Arbeitern in der ETW verbracht?

Wie oft war dies der Fall?

Nein, dies war nicht der Fall. Ich hatte auch keinen Schlüssel. In einer halben oder einer Stunde wäre sich das nicht ausgegangen. Die ETW wurde zum Schluss fertig gestellt und damit war auch die Baustelle in Y. beendet.

11. Haben Sie in der E-Str. sehr beengt gewohnt?

Super war es nicht. Wir hatten zwei Räume für jeweils vier Personen zur Verfügung, dort waren Stockbetten drin. Dann hatten wir noch eine kleine Küche und die Sanitäreinrichtungen.

12. Warum haben Sie gekündigt?

War für Sie die Wohnsituation für die Kündigung ausschlaggebend?

Ausschlaggebend war für mich der Lohn, der immer gleich geblieben ist. Die Wohnsituation hat auch nicht gepasst.

13. Ist Ihnen bekannt, dass die Arbeiter aus dem BL 1 deshalb gekündigt haben, weil die Wohnsituation nicht zumutbar war?

Da waren mehrere Faktoren ausschlaggebend. Es hat mich z.B. gestört, dass die Arbeitszeit fürs Einräumen vom Auto von 6.45 – 7.00 Uhr nicht bezahlt wurde, und dass Wechseldienste nicht eingehalten wurden. Das Gleiche gilt auch für die Zeit fürs Ausräumen vom Auto.

14. Ist Ihnen bekannt, ob bzw. dass die Ehegattin des Bw. in den Jahren 2004/05 bis 2007/08 werktags in der ETW genächtigt hat?

Wenn ja, wissen Sie, wie oft dies pro Monat der Fall war?

Das weiß ich nicht, ob und wie oft das der Fall war.

15. Wenn mir die Aussage des Bw. vorgehalten wird, dass seine Gattin mindestens einmal pro Woche bzw. zwei Tage innerhalb von 14 Tagen für Buchhaltungsarbeiten und Stundenabgleich mit den Arbeitern in der ETW nächtigte, gebe ich an:

Davon weiß ich nichts.

16. Haben Sie auch in der ETW genächtigt, wenn die Ehegattin des Bw. dort war?

Nein.

17. Hatten Sie dienstlich auch im BL 2 mit der Ehegattin des Bw. zu tun?

Wenn ja, in welchen Angelegenheiten und wie oft pro Monat war dies der Fall?

Nein eigentlich gar nicht, ich hatte allgemein mit der Ehegattin des Bw. nicht viel zu tun, außer Bestellungen für Sachen die wir draußen gebraucht haben oder Stundenzettel abgeben.

18. Ist Ihnen bekannt, dass der Bw. Messgeräte in der Wohnung lagerte?

Wissen Sie, wo er sie lagerte?

Durften Sie diese Messgeräte auch verwenden? Wenn ja, eigenständig oder waren die Geräte in „Obhut“ des Bw.?

Es kann schon sein, dass er das Fernhemmessgerät dort lagert, das war nie in der Firma. Ich hatte das Messgerät bei Bedarf. Gab es aber dem Bw. immer am Abend zurück.

19. Über Befragen, wer Frau S. ist gebe ich an: Dies war die Sekretärin, die später einmal im Büro angestellt war. Ob vom Einzelunternehmen oder der UI-GmbH kann ich nicht sagen. Was ich weiß hat sie aber sehr viel für die UI-GmbH gemacht.

20. Zum Tätigkeitsbereich gebe ich noch an, dass ich die Fernsehanlagen installiert habe, bei den Stationen war auch der Bw. dabei. Der Bw. hat auch die Modems vorprogrammiert, die ich dann beim Kunden installiert habe.

zu Anschaffungskosten für eine Kleinwohnung:

Der Bw. wurde gebeten, die Gründe für die Anschaffung dieser Wohnung bekannt zu geben, des Weiteren, wie hoch die Anschaffungskosten einer Kleinwohnung am selben Ort gewesen wären. Er sollte die seine Angaben dokumentierenden Unterlagen (z. B. über eine kleinere Wohnung der Verkäuferin) vorlegen. Er habe – so in der VB vom 30. September 2010 - diese Wohnung gewählt, weil sich die Großbaustellen (über 3 bis 5 Jahre) in unmittelbarer Umgebung befunden hätten, und Mitarbeiter auch die Möglichkeit gehabt hätten, dort zu übernachten. Wichtig sei auch der wirtschaftliche Aspekt gewesen. Der Veräußerungsgewinn von € 10.059,97 spreche für die betriebswirtschaftlich richtige und notwendige Entscheidung.

Mit der **VB vom 27. Mai 2011** legte der Bw. ein Immobilienangebot über eine „Neubauwohnung mit Sonnenterrasse“ vor, in zentraler Lage O., Nähe W., 1. OG, Wohnfläche 62 m², 3 Zimmer, 1 Bad, 1 WC, 1 separater Abstellraum, 2 m² Terrasse, inkl. Stellplatz, mit Lift von den Garagenplätzen zur Wohnung, Kaufpreis € 174.000,00. Des Weiteren ein aktuelles Immobilienangebot über eine im zweiten Liftstock in einer zweigeschoßigen Wohnanlage gelegene Wohnung in F. mit einer Wohnfläche von 55 m² und einer Nutzfläche von 62 m², Alter „bis zu fünf Jahre“, bestehend aus Vorzimmer, Badezimmer, WC extra, Schlafzimmer und Wohnküche, Kaufpreis € 230.000,00. Letztendlich noch ein Angebot über eine Wohnung in Y.,

Toplage, Baujahr ca. 2010, Nutzfläche ca. 50 m², 2 Zimmer, 1 Badezimmer, 1 Toilette, 1 Balkon, 1 Loggia, 1 Terrasse, sehr guter Zustand, Kaufpreis € 142.510,00.

zur Vergleichsrechnung Wohnungskosten - Hotelkosten:

Anlässlich des **Erörterungstermins** führte der Bw. aus, dass fünf Hotelnächte pro Woche für einen Betrieb finanziell auf Dauer nicht zumutbar seien. Eine 60 m² große Wohnung koste im BL 2 rd. € 800,00 zzgl. Betriebskosten. Er habe die Wohnung nur bekommen, weil er für diesen Auftraggeber gearbeitet habe.

Eingehend wurde der Inhalt der „Beilage 1“ (Anhang zum Niederschriftenprotokoll) besprochen. In weiterer Folge brachte der Bw. noch Einwendungen vor und Unterlagen bei. Im **Vorhalt vom 28. Juni 2011** wurde eine entsprechend adaptierte „Beilage 1“ übermittelt. Diese wird nunmehr noch insoweit berichtigt, als die bereits in den Betriebskosten enthaltenen, in der Berechnung aber 2006 und 2007 separat in Ansatz gebrachten Instandhaltungsaufwendungen von je € 185,00 herausgenommen werden:

„Beilage 1“ lt. Vorhalt vom 28. Juni 2011:

	2005	2006	2007	
AfA Gebäude	2.899,00	2.899,00	2.899,00	2% ohne GuB
AfA für div. Einrichtung	992,49	992,49	992,49	9.924,89 auf 10 Jahre
Zinsen:				
- aus Bausparkasse	1.596,16	3.140,22	3.105,23	lt. Belege
- aus Direktd. BL 2	644,00	644,15	2.481,21	2006+2007 lt. VB 23.11.10
abzgl. Rückzahlung			- 1.862,42	Gutschrift lt. VB 27.05.11
- aus Eigenmittelanteil	1.426,87	1.681,28	2.085,15	Zinssätze lt. VB 27.05.11
- aus USt				
- A-Nebenk. €				
10.836,39	434,54	512,02	635,01	Zinssätze lt. VB 27.05.11
- Einrichtung €				
9.924,69	397,98	468,94	581,59	Zinssätze lt. VB 27.05.11
Betriebskosten	3.123,04	3.151,90	3.204,35	lt. VB 21.02.2008
Instandhaltung laut Vorschreibung	1.243,01			
Summe	12.757,09	13.490,00	14.121,61	
div. durch 180 Nächte	70,87	74,94	78,45	

Zu den einzelnen Positionen bestehen nunmehr folgende Standpunkte:

a. AfA Gebäude:

Der UFS ging von den der Höhe nach unstrittigen Anschaffungskosten der Wohnung ohne Grund und Boden aus, setzte aber in Anlehnung an die Entscheidung des UFS vom 27. 8. 2007, GZ. RV/0487-G/06, eine „betriebliche“ AfA von 2% an.

Das Finanzamt begehrte eine AfA von 2%. p. a., der Bw. im Erörterungstermin 1,25 % p. a.

b. (AfA) Einrichtung: Diese hat der Bw. nicht bestritten.

In der **VB vom 27. Mai 2011** teilte der Bw. noch mit, bis dato die Vorsteuer aus den Einrichtungskosten von netto € 9.924,89 (Vorsteuer € 1.984,78) noch nicht ausgeschieden zu haben.

c. Zinsen: Der Bw. begehrte die Zinsen laut Belege.

c.a. aus Bausparkasse: Die Beträge laut Belege stehen außer Streit.

c.b. aus Direktdarlehen des BL 2: Diese sind nunmehr – nach Berücksichtigung der Gutschrift im Jahr 2007 – der Höhe nach außer Streit.

c.c. aus Eigenmittelanteil sowie

c.d. aus Anschaffungsnebenkosten und Einrichtung:

Außer Streit steht, dass der Eigenmittelanteil, die Anschaffungsnebenkosten und die Einrichtung fremdfinanziert sind. Im **Erörterungstermin** verneinte der Bw. die Berechtigung zum Ansatz dieser Zinsen, weil eine nachhaltige Fremdfinanzierung aufgrund der Finanzierung aus dem Kontokorrentkonto nicht vorgelegen sei. Der Aufforderung der Referentin, dieses Vorbringen entsprechend nachzuweisen, kam der Bw. nicht nach. Der UFS berücksichtigte jedoch die vom Bw. in der **VB vom 27. Mai 2011** bekannt gegebenen niedrigeren Kontokorrentzinssätze. Gegen die darauf basierende Jahresermittlung hat der Bw. keinen Einwand erhoben, sodass diese Zinsen der Höhe nach unstrittig sind.

d. Betriebskosten: Diese hat der Bw. in der VB vom 21. Feber 2008 bekannt gegeben.

e. Instandhaltung: Der UFS brachte für 2005 den tatsächlichen Instandhaltungsaufwand in Ansatz, in den Folgejahren – dem Wunsch des Bw. im Erörterungstermin entsprechend - die von der U-Hausverwaltung GmbH hierfür vorgeschriebenen € 185,00 pro Jahr. Der UFS teilte dem Bw. allerdings mit, dass sich bei Ansatz von – auf längere Sicht gesehen jedenfalls erforderlichen - jährlichen Instandhaltungsaufwendungen von rd. 1% der Anschaffungskosten der Wohnung die Wohnungskosten pro Nacht entsprechend erhöhen würden.

Das Finanzamt begehrt, die Instandhaltung jährlich mit insgesamt 1% der Anschaffungskosten der Wohnung ohne Grund und Boden, also mit € 1.440,00 zu berücksichtigen.

zum Kriterium „auf längere Sicht“:

Über Befragen der Referentin, welchen Zeitraum der Bw. unter „auf längere Sicht“ verstehe, gab sein steuerlicher Vertreter anlässlich des Erörterungstermins an, dass zum damaligen Zeitpunkt die Anschaffung der Wohnung betriebsnotwendig gewesen sei, weil sie weniger gekostet habe als ein Hotel; es sei dem Bw. nicht zumutbar gewesen, dieses Geschäftsvolumen aus dem Hotel und im Auto abzuwickeln.

zu Hotelkosten:

Das Finanzamt ging von € 51,00 pro Nacht für die vom Bw. gewählte Unterkunft in einer Autobahnraststätte vor Ankauf der Wohnung aus. Diese seien nicht willkürlich erfunden, sondern der tatsächlich bezahlte Preis. Zusätzliche Parkkosten seien dort nicht angefallen.

Diese Raststation sei – der Bw. im Erörterungstermin – die günstigste Wohnungsmöglichkeit ohne Frühstück gewesen. Er habe alles mitnehmen müssen. Dies sei keine zumutbare Lösung für 180 Nächte pro Jahr. Es sei daher ein vernünftiges Hotel als Vergleichswert heranzuziehen und im BL 2 würde man € 100,00 hierfür bezahlen. In einem günstigen Hotel könnten auch Zusatzkosten für z.B. einen Safe oder Parkgebühren anfallen. Vor der Anschaffung sei die Anzahl der Nächtigungen geringer gewesen, der Bw. sei öfter heimgefahren, um Nächtigungskosten zu sparen. Es seien dann aber Aufträge in Höhe von einigen € 100.000 unterschrieben gewesen und daher habe man an der Wohnsituation etwas ändern müssen.

zum Veräußerungsgewinn:

Der Bw. begehrt, den Veräußerungsgewinn aus 2008 in den Vergleich einzubeziehen. Er zeige, dass im Vergleichszeitraum keine Wertminderung eingetreten und auch keine Instandhaltung notwendig gewesen sei.

Das Finanzamt verneinte seine Einbeziehung. Die Veräußerung im Jahr 2008 sei bei Ankauf im Jahr 2004 nicht geplant gewesen und bei einer längerfristigen Betrachtung die Veräußerung außer Ansatz zu lassen. In der Judikatur des VwGH und UFS habe eine fiktive Wertsteigerung bis dato keine Rolle gespielt.

B. Umsatzsteuer 2005 und 2006 sowie Einkommensteuer 2005 bis 2007:

Das Finanzamt anerkannte in den **Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2005 und 2006 vom 14. September 2007** sowie im **Einkommensteuerbescheid 2007 vom 30. April 2009** Betriebsausgaben (AfA und Betriebskosten) von € 3.615,80 (2005), € 3.767,89 (2006) und € 3.377,99 (2007) und Vorsteuern von € 161,82 (2005), € 161,43 (2006) im Zusammenhang mit der Wohnung nicht.

Der Bw. erhob gegen die genannten Bescheide unter Hinweis auf das Verfahren betreffend 2004 **Berufung**. Ergänzend zu den bisherigen Ausführungen wandte er ein, dass das Finanzamt auf eine detaillierte „Überwiegensrechnung“, unter Einbeziehung sämtlicher Ausgaben und Aufwendungen, wie sie [§ 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994](#) verlange, gänzlich verzichtet habe. Verwiesen werde auf die Ausführungen in Ruppe, UStG ³, § 12 Tz. 111 zu § 12) sowie das Erkenntnis des VwGH vom 20. 10. 1992, [88/14/0178](#), und vom 22. 1. 1992, 91/13/0160.

**Im Schreiben vom 21. Juli 2007 bezifferte der Bw. die bis dato nicht
ausgeschiedenen Vorsteuern:**

VORSTEUER aus:	2005	2006
Div. Einrichtung	388,13	
BK Strom Gas	171,42	110,40
Parkplatz	66,71	73,69
ORF-Gebühr	5,52	16,56
Bereitstellung SAT	27,60	27,60
Summe	659,38	228,25

Über die Berufung wurde erwogen:

Beweis wurde erhoben durch die Einsichtnahme in die Veranlagungsakten des Bw., den mit ihm geführten Schriftwechsel, die von ihm vorgelegten Unterlagen, seine Angaben anlässlich des Erörterungstermins, durch die Abfrage im Zentralen Melderegister sowie im Grundbuch.

Der UFS geht von folgendem Sachverhalt aus und gründen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel:

Der Bw. ist Einzelunternehmer (Elektrohandel und -technik) im BL 1. Ab ca. 2003 wurde er im BL 2 auf Großbaustellen tätig. Die Arbeiter seines Einzelunternehmens haben im BL 2 gearbeitet. Sie haben in der E.-Str. in L. gewohnt und genächtigt, dort hatte der Bw. von 2004 bis 2007 auch ein Büro und Lagerräume angemietet.

Seit 2004 war der Bw. Geschäftsführer der UI-GmbH im BL 2. Sie ist ein Internetprovider, die Breitbandverbindungen angeboten hat, die auch das Einzelunternehmen installierte (alle unbestrittene Angaben des Bw.).

Im Dezember 2004 erwarb der Bw. in Y. eine Wohnung mit Wohn-Ess-Zimmer, Küche und 3 Zimmern sowie anderen Räumlichkeiten im BL 2 im Gesamtausmaß von rd. 115 m², davon rd. 85 m² Wohnfläche um € 165.000,00 zzgl. 20% USt (Plan der Wohnung, Angaben des Bw.). Zu diesem Zeitpunkt war die Großbaustelle in Y. beendet (Aussage Arbeitnehmer 1). Zuvor hat der Bw. anlässlich seiner Fahrten ins BL 2 in einer Autobahnraststätte genächtigt, für die er rd. € 51,00 pro Nacht bezahlte. Er meldete im Dezember 2004 seinen Hauptwohnsitz in der Wohnung in Y. an (Zentrales Melderegister).

Zum Nachweis seiner Aufenthaltstage und der Anzahl der Nächtigungen im BL 2 sowie dafür, welche Aufenthaltstage konkret für das Einzelunternehmen und welche für die UI-GmbH waren, legte der Bw. für 2005 einen handschriftlich geführten Stehkalender vor (VB vom

21. Feber 2011). Er bezifferte sein Ausmaß der Tätigkeit für die UI-GmbH mit 1% bzw. 5% (Erörterungstermin).

Der Arbeiter 1 hatte für die Wohnung keinen Schlüssel, er hat in der E-Str. gewohnt. Er hat bis zu seiner Kündigung im September 2006 „ganz selten“, insgesamt in etwa fünf Mal in der Wohnung genächtigt, einmal anlässlich einer Weihnachtsfeier. Die Mittagspause hat der Arbeiter 1 nicht in der Wohnung (mit anderen Arbeitern) verbracht (Aussagen Arbeiter 1).

Der Bw. hat keine weiteren Arbeit(nehm)er namhaft gemacht, die in der Wohnung gewohnt hätten. Er ist der Aufforderung nicht nachgekommen, Namen und Anschrift von dem von ihm genannten Herrn R. oder von den weiteren Arbeitern bekannt zu geben, die mit ihm Mittagspausen in der Wohnung verbracht bzw. dort auch Besprechungen abgehalten hätten (Erörterungstermin und Schreiben des Bw. vom 17. Mai 2011).

Die Ehegattin hat nicht regelmäßig einen Tag pro Woche bzw. alle 14 Tage 2 Tage im BL 2 genächtigt und dort gearbeitet (Aussage des Arbeiter 1). Reisekosten für die von ihm behaupteten Aufenthalte seiner Ehegattin im BL 2 hat der Bw. nicht geltend gemacht. Einmal anlässlich einer Weihnachtsfeier im Zeitraum 2004 bis 2007 haben die Ehegattin des Bw. sowie eine weitere Angestellte aus dem BL 1 in der Wohnung genächtigt (Bw. im Erörterungstermin).

Im Jahr 2004 hat der Bw. bis zum Erwerb der Wohnung zu Jahresende 53 Nächte in der Autobahnraststätte im BL 2 genächtigt (Buchhaltungskonto). In den Jahren 2004 bis 2007 hat der Bw. an 180 Tagen pro Jahr im BL 2 genächtigt (seitens des Finanzamtes nicht konkret in Abrede gestelltes Begehren des Bw., Aussage Arbeiter 1). Der Bw. hatte in der Wohnung einen Zugang zum Netz der UI-GmbH. Eine Lagerung von Messgeräten in der Wohnung ist nicht auszuschließen, die Unterbringung von Unterlagen nicht erwiesen (Aussage Arbeiter 1, Erörterungstermin).

Nachweise für Kaufpreise für eine Kleinwohnung in der gleichen Siedlung des Bw. hat er nicht beigebracht, wohl aber drei Angebote aus dem Jahr 2011 (VB vom 27. Mai 2011).

Die Zinsen bzw. die Zinssätze für einzelne Zeiträume für den Kontokorrentkredit und die Betriebskosten hat der Bw. belegmäßig nachgewiesen bzw. die Betriebsausgaben und Vorsteuern für die Wohnung für 2005 und 2006 mitgeteilt.

Am 22. Jänner 2008 wurde die Ehe des Bw. und seiner Ehegattin geschieden.

Mit 30. Juni 2008 veräußerte er die Wohnung an die A.-Privatstiftung. Er erzielte hiebei einen Veräußerungsgewinn inklusive Inventar von € 10.059,97. Er erwarb – im Wesentlichen

fremdfinanziert - 2008 um € 253.000,00 ein Reihenhaus mit 2 PKW-Abstellplätzen, das er nicht ins Betriebsvermögen aufgenommen hat.

Daraus ergibt sich folgende rechtliche Beurteilung:

A. Umsatzsteuer 2004:

Strittig ist die Frage, ob die Wohnung notwendiges Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Bw. und die auf die Anschaffung der Wohnung samt Einrichtung entfallende Vorsteuer abzugsfähig ist. Die rechtlichen Ausführungen gelten auch für die unter B. abgehandelten Steuerbescheide.

Notwendiges Betriebsvermögen sind alle Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind. Die Rechtsprechung stellt fallweise auch auf die betriebliche Verwendung ab. Die betriebliche Veranlassung ergibt sich aus dem Einsatz im Betrieb; bei Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens muss einerseits der sachliche Zusammenhang zum Betrieb („Veranlassungszusammenhang“) sowie andererseits ein persönlicher Zusammenhang (wirtschaftliches Eigentum des Betriebsinhabers) bestehen.

Für die Zuordnung zum Betriebsvermögen ist (1) die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, (2) die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges sowie (3) die Verkehrsauffassung maßgebend. Dabei kommt es auf den tatsächlich ausgeübten Betriebsgegenstand an. Die Rechtsfrage, ob eine Sache dem Betriebsvermögen zuzurechnen ist, ist erst nach Lösung der Sachfrage zu beantworten, in welcher Weise die betroffenen Sachen dem objektiven Anschein der Verhältnisse nach verwendet wird (vgl. Jakom⁴, EStG, Kommentar, 2011, Rz. 73, 81 und 82 zu § 4 EStG 1988).

Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten gemäß [§ 12 Abs. 1 lit. a UStG 1994](#) als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens zu 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) in Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes ... sind.

Bei den einzelnen Einkünften dürfen gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG** die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, sowie gemäß **Z. 2 lit. a leg. cit.** Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftlich oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt

und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

[§ 20 EStG 1988](#) stellt auch die Schnittstelle zwischen dem Einkommen- und Umsatzsteuerrecht dar. Einerseits knüpft § 20 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 an den umsatzsteuerlichen Eigenverbrauch an. Andererseits dient § 20 sowohl im § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a als auch im § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG als umsatzsteuerlicher Anknüpfungspunkt. Für die Umsätze nach [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) versagt das UStG den Vorsteuerabzug. Ist der Vorsteuerabzug wegen der überwiegenden Abzugsfähigkeit nicht ausgeschlossen, liegt nach § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG Eigenverbrauch vor, soweit ein Unternehmer nach § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 nicht abzugsfähige Ausgaben tätigt, die Leistungen betreffen, die Zwecken des Unternehmens dienen (Doralt, EStG, Kommentar, Tz. 6/2 zu § 20 EStG 1988).

Nicht jeder Aufwand für die Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses ist den Aufwendungen für den Haushalt und damit für die Lebensführung zuzurechnen. Dies trifft insbesondere auf den Aufwand für die Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses zu, der außerhalb des Haushaltes auf ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen anfällt.

Als dermaßen in Form von Betriebsausgaben berücksichtigungsfähige Aufwendungen können aber nicht allein die Kosten für das Wohnen in einer "fremden" Unterkunft (z. B. in einem Hotel) angesehen werden. Auch die Aufwendungen für die eigene Unterkunft (Wohnung) des Steuerpflichtigen können zu Betriebsausgaben führen, sofern im Sinn der hier gebotenen Abgrenzung von den Kosten der Lebensführung die Voraussetzung erfüllt ist, dass die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich betrieblich veranlasst sind. Im gegebenen Zusammenhang bedeutet dies, dass die eigene Wohnung des Steuerpflichtigen ausschließlich oder zumindest fast ausschließlich als Unterkunft auf betrieblich veranlassten Reisen (oder wie im Beschwerdefall gleichzeitig auch als Büro) verwendet werden muss und private Zwecke für das Halten der Wohnung - so etwa als Aufenthalt bei Privatreisen, als zweiter Haushalt oder als private Vermögensanlage in Form von Wohnungseigentum oder eines Mietrechtes - praktisch ausscheiden. Private Vermögensanlage wird allerdings im allgemeinen nicht anzunehmen sein, wenn die ausschließlich als Unterkunft auf betrieblich veranlassten Reisen und als Büro verwendete eigene Wohnung auf längere Sicht geringere Aufwendungen verursacht als eine Fremdunterkunft (Hotel), die eigene Wohnung also Betriebsausgaben erspart (vgl. VwGH vom 12. 12. 1978, 2575, 2643/76).

Betrachtet man den gegenständlichen Fall, so ergibt sich folgendes Bild:

zur Tätigkeit des Bw. als Einzelunternehmer bzw. als Geschäftsführer der UI-GmbH:

Eine Wohnung kann dem Erscheinungsbild nach privaten als auch betrieblichen Zwecken dienen. Der Bw. möchte die Wohnung ausschließlich seinem Einzelunternehmen zugerechnet haben.

Es steht außer Streit, dass der Bw. die Wohnung anlässlich seiner Aufenthalte, in denen er im BL 2 tätig wurde, für seine Nächtigung nutzte. Das Finanzamt hat auch nicht behauptet, dass der Bw. die Wohnung für seine privaten Aufenthalte verwendete.

Im gegenständlichen Fall ist zu bedenken, dass der Bw. im BL 2 in zwei „Funktionen“, nämlich als Einzelunternehmer und weiters als Geschäftsführer und 50%-iger Gesellschafter der UI-GmbH, tätig war. Unterlagen, die Aufschluss darüber geben würden, dass der Bw. zu einem nur sehr geringen Teil, sei es zu 1%, sei es zu 5% für die UI-GmbH gearbeitet hätte, hat er nicht beigebracht. Der Stehkalender aus 2005, auf dem handschriftlich Termine eingetragen sind, ist kein taugliches Beweismittel, weil sich nichts über die „Funktion“ und den damit verbundenen Zeitaufwand gewinnen lässt. Ebenso wenig kann allein aus den Umsatzverhältnissen bzw. dem Umsatzanteil aus dem BL 2 im Einzelunternehmen für das Begehren etwas gewonnen werden. Der Bw. vermochte keine nachvollziehbaren Abgrenzungskriterien darzutun, sondern hielt dem von der Referentin anlässlich des Erörterungstermins aufgezeigten hohen Anteil von Einkünften des Bw. von der UI-GmbH - der den Schluss für seinen intensiven Einsatz für die UI-GmbH zuließe - wiederum nur pauschal den sehr geringen Einsatz für die UI-GmbH entgegen.

Seine im Schreiben vom 17. Mai 2011 geäußerten Vorbringen, dass das „Büro“ im dritten Zimmer der Wohnung ein Servicestützpunkt für die Servicierung der Anlagen gewesen sei und er dort über einen Zugang zum Netz der UI-GmbH hatte, ist vielmehr ein Indiz dafür, dass er dort für die UI-GmbH Tätigkeiten abwickelte, die (weit) über das von ihm behauptete Ausmaß hinausgingen. Dem Vorarbeiter 1 war von der Existenz eines „Büros“ in der Wohnung nichts bekannt (Eilvernahme Arbeiter 1 vom 27. Juni 2011, Pkt. 3). Der Bw. hatte ohnehin in der E.-Str. ein Büro.

Neben dem Gesellschaftsvertrag der UI-GmbH gibt es keine Unterlagen betreffend die Aufgabenbereiche der UI-GmbH bzw. dem Einzelunternehmen. Es wäre daher am Bw. gelegen, die jeweiligen Aufgabenbereiche, „Einsatzzeiten und -orte“ anhand entsprechender Unterlagen nachvollziehbar darzutun.

Nachdem der Zeuge 1 die Angaben des Bw. über die behauptete Nutzung der Wohnung nicht bestätigte, legte der Bw. auf einmal auf das „Büro“ im „dritten Zimmer“ besonderes Augenmerk. Brachte der Bw. unter anderem als Argument für sein geringes zeitliches Engagement für die (Geschäftsführer)tätigkeit (am PC) für die UI-GmbH vor, diese Arbeiten

völlig ortsunabhängig durchführen zu können (Erörterungstermin), führte er nach der Aussage des Arbeiters 1 das „Büro“ als Stützpunkt für die Servicierungsarbeiten im Netz sowie als Ort zur Lagerung von Ordnern und Unterlagen ins Treffen. Die Aussage des Arbeiters 1, dass das Büro seines Wissens in der E.-Str. gewesen sei, spricht vielmehr dafür, dass im „Büro“ in der Wohnung allenfalls für die UI-GmbH, aber nicht fürs Einzelunternehmen gearbeitet wurde. Es soll dort auch eine Angestellte der UI- GmbH, Frau S., gearbeitet haben (Installation von Modem). Sollte der Bw. tatsächlich Messgeräte bzw. ein Fernhemessgerät – wobei nicht klar ist, ob fürs Einzelunternehmen bzw. die UI-GmbH - gelagert haben, wird hiedurch die Wohnung noch nicht zum notwendigen Betriebsvermögen.

Der vorgelegte Stehkalender und die sonstigen, nicht dokumentierten Behauptungen – wie z. B., dass 2004 Aufträge von mehreren hunderttausend Euro unterschrieben gewesen seien - lassen den UFS nicht zur Auffassung gelangen, dass die Aufenthalte des Bw. (fast) ausschließlich durch das Einzelunternehmen bedingt waren und er die Wohnung ausschließlich für Zwecke des Einzelunternehmens nutzte.

Der Bw. ordnet die Wohnung ausschließlich seinem Einzelunternehmen zu. Was seinen Hinweis auf die Nutzung für den „unternehmerischen Bereich“ anlangt, so hat eben eine Klärung zu erfolgen, ob es sich hier um ein vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenes Privatvermögen handelt oder nicht. Würde allein das Faktum der Nächtigung anlässlich von beruflichen Reisen ausreichen, wäre - ohne entsprechende Abgrenzung zum Privatbereich – die Nichtabzugsfähigkeit der Vorsteuern im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern des Privatvermögens obsolet. Für die Abgrenzung ist der VwGH-Judikatur folgend die Vergleichsrechnung anzustellen.

zur Anzahl der Nächtigungen des Bw.:

Zwar hat der Bw. im Jahr 2004 lediglich 53 Nächte im BL 2 verbracht und lässt sich mangels Unterlagen nicht verifizieren, dass sich zur Zeit des Ankaufs der Wohnung – im Juli 2004 erste Überlegungen, im Oktober 2004 Kaufentschluss – die Auftragslage ein massives Ansteigen der Nächtigungen erwarten ließ, doch sprechen die Angaben des Arbeiter 1 dafür, dass der Bw. ab 2005 während der Woche (beinahe) durchgehend im BL 2 war. Das Finanzamt stellte nicht in Abrede, dass der Bw. eine Vielzahl an Nächten im BL 2 verbrachte. Daher wird dem Begehren des Bw. auf Berücksichtigung von 180 Nächtigungen pro Jahr nachgekommen.

zur Nutzung der Wohnung durch ArbeitnehmerInnen, insbesondere den Arbeiter 1:

Nach den Einvernahmen des Arbeiters 1 kann der UFS die anlässlich des Erörterungstermins aufgestellten Behauptungen des Bw. nicht teilen, dass der Arbeitnehmer 1 einen Schlüssel zur Wohnung hatte und ihm ein Zimmer zur Verfügung stand, das er nutzen konnte, wie er wollte. Es besteht kein Grund, an der Glaubwürdigkeit des Zeugen zu zweifeln und hat auch

der Bw. nach Übersendung der Niederschriften nicht behauptet, dass der Zeuge die Unwahrheit gesagt hätte. Betrachtet man im Zeitablauf, dass der Bw. schon seinen Hauptwohnsitz ab Dezember 2004 in der Wohnung hatte, der auch schon zu dieser Zeit im BL 2 tätige Arbeiter 1 seinen Nebenwohnsitz erst per 28. September 2005 „melden sollte, um dort auch wohnen zu können“, so fällt ins Auge, dass die Nebenwohnsitzmeldung in einem Zeitraum geschah, in dem der Bw. seine Berufung gegen den angefochtenen Bescheid eingebracht hatte (Berufung vom 31. August 2005). In dieser Berufung schrieb der Bw. noch, dass sich „in der Zukunft zeigen werde, inwieweit seine Dienstnehmer in der Wohnung nächtigen werden.“

Während der Bw. z. B. noch in der VB vom 28. Feber 2008 die Anzahl der Anwesenheitstage des Arbeiters 1 im Jahr 2005 in der Wohnung mit 199 bezifferte - wenn auch demgegenüber die Anzahl der Nächtigungen aufgrund der Anfahrt am Montag ein wenig niedriger sein werden -, behauptete der Bw. im Erörterungstermin nur mehr 70 für den Arbeiter 1 und weitere 35 bis 40 für den Lehrling. Diese sind angesichts der Aussagen des Arbeiters 1 nicht als erwiesen anzusehen. Glaubwürdig erscheint dem UFS, dass der Arbeiter 1 einmal bei einer Weihnachtsfeier und „sehr selten“ in der Wohnung nächtigte, wenn er – wie er sagte – aus W. sehr spät zurückfuhr. Diese ca. fünf Nächtigungen – davon jedenfalls eine anlässlich einer Weihnachtsfeier - vermögen aber noch nicht die Betriebsvermögenseigenschaft der Wohnung zu begründen.

Was die Behauptung des Bw. anlangt, eine Vielzahl von Arbeitern hätte mit dem Bw. bzw. dem Arbeiter 1 die Mittagspause in der Wohnung verbracht, so nannte der Bw. – entgegen seiner Ankündigung im Erörterungstermin - keine Namen und Anschriften von Arbeitern, die man diesbezüglich hätte befragen können. Wenn ohnehin eine Vielzahl von Arbeitnehmern auch im BL 2 gearbeitet haben sollen, so ist es nicht nachvollziehbar, warum diese Angaben nicht gemacht werden konnten. Nicht einmal die Daten von Herrn R. teilte der Bw. mit. Der UFS konnte daher nicht zur Überzeugung gelangen, dass Arbeiter mit dem Bw. bzw. dem Arbeiter 1 häufig ihre Mittagspause in der Wohnung verbracht und dort der Bw. mit ihnen Besprechungen abgehalten hätte.

Ebenso wenig kann eine Nächtigung anlässlich einer Weihnachtsfeier im Zeitraum 2004 bis 2007 von der Ehegattin des Bw. und einer Angestellten aus dem BL 1 zur Betriebsvermögenseigenschaft der Wohnung führen. Der UFS geht angesichts der Angaben des Arbeiters 1 und des Umstandes, dass der Bw. der Ehegattin keine Reisegebühren zahlte, nicht davon aus, dass die Ehegattin regelmäßig die vom Bw. genannten Zeiten zu beruflichen Zwecken im BL 2 verbracht hätte.

Für den UFS ist nicht erwiesen, dass Arbeiter oder Angestellte des Bw. regelmäßig die Wohnung für die beruflichen Zwecke des Einzelunternehmens – sei es zur Nächtigung, zur Abhaltung von Besprechungen oder sonstigen Agenden - genutzt hätten. Nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens geht der UFS davon aus, dass der Bw. die Wohnung für 180 Nächtigungen im Jahr nutzte.

Eine Wohnung lässt sich für verschiedene Zwecke nutzen, so auch für die private Vermögensanlage. Selbst wenn die Ermittlungen zweifelsfrei ergeben hätten, dass diese Wohnung ausschließlich dem Betrieb und Unternehmen des Einzelunternehmens diene, ist angesichts der Größe und Ausstattung der Wohnung die Frage zu klären, ob hier private Zwecke für die Anschaffung der Wohnung auszuschließen sind oder nicht. Der Judikatur des VwGH, vgl. das Erkenntnis vom 12. 12. 1978, 2575, 2643/76, folgend, wird daher ein Vergleich der Kosten der Wohnung und des Aufwandes für 180 Nächtigungen in einem Hotel angestellt.

zu den einzelnen Positionen der Vergleichsrechnung Wohnungskosten - Hotelkosten:

a. AfA Gebäude:

Die Bemessungsgrundlage der Gebäude-AfA ist unstrittig. Streit besteht über die Höhe des AfA-Satzes. Das Finanzamt begehrt 2%, der Bw. möchte eine AfA von 1,25 % p.a.

Von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Gebäude beträgt die Absetzung für Abnutzung gemäß [§ 8 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG 1988](#) ohne Nachweis der Nutzungsdauer bis zu 2%, soweit diese anderen betrieblichen Zwecken dienen.

In seiner Entscheidung vom 27. 8. 2007, GZ. RV/0487-G/06, hat der UFS die Ansicht vertreten, dass die „betrieblichen“ AfA-Sätze heranzuziehen seien. Im Jahre 2004 war der 1969 geborene Bw. 35 Jahre alt. Stellt man bei der Wohnung auf das „Dienen im Betrieb des Bw.“ ab, so könnte der Bw. bei einer Nutzungsdauer von 50 Jahren die Wohnung bis zu seinem 85. Lebensjahr nutzen. Dabei würde selbst dem Umstand Rechnung getragen, dass selbständig Erwerbstätige in der Regel länger als nichtselbständig Erwerbstätige arbeiten. Bei der Neuwohnung und dem Alter des Bw. besteht daher kein Anlass, der AfA von 1,25% zu folgen. Diese wird mit 2% p. a. festgesetzt und das Begehren des Bw. als unbegründet abgewiesen.

b. (AfA) Einrichtung: Diese steht der Höhe nach außer Streit.

c. Zinsen: Zumal der UFS diversen Einwendungen des Bw. hinsichtlich der Höhe der Zinsen folgte, stehen diese nunmehr außer Streit. Sein Vorbringen, die Zinsen aus dem Kontokorrentkredit nicht anzusetzen, weil es zu keiner nachhaltigen Fremdfinanzierung

gekommen sei, hat der Bw. trotz Aufforderung hiezu nicht durch Unterlagen nachgewiesen. Daher werden auch Kontokorrentzinsen in Ansatz gebracht.

d. Betriebskosten: Diese sind unstrittig und belegmäßig nachgewiesen.

e. Instandhaltung: Hier ist zwar keine Prognose für eine Liebhaberei, wohl aber eine Betrachtung „auf längere Sicht“ anzustellen. Für 2005 setzte der UFS die tatsächlichen Betriebsausgaben an.

Selbst wenn man dem Begehren des Bw. folgt und für 2006 und 2007 nur die von der Hausverwaltung vorgeschriebenen € 185,00 ansetzt, beträgt die jährliche Vorsorge für Instandhaltung 0,13% der Anschaffungskosten der Wohnung ohne Grund und Boden, führt aber – siehe die Berechnung – nicht zum Erfolg des Begehrens. Dieser Anteil – mag er auch noch in den ersten Jahren zutreffend sein - ist bei einer Wohnung mit Tiefgaragen, Lift und aufgrund der Terrassen mit vielen Außenflächen ein ausgesprochen niedriger Prozentsatz, der auf die Dauer von 50 Jahren gesehen nicht zu halten sein wird. Zudem ist die Höhe der Instandhaltungsrücklage auch durch die Eigentümer bestimmbar. Der UFS erachtet einen höheren Prozentsatz – bei der 50-jährigen Nutzungsdauer in etwa 1% - als gerechtfertigt, der die Berechnung in der adaptierten „Beilage 1“ noch (deutlich) verschlechtern würde.

zu Hotelkosten:

Das Finanzamt ging von € 51,00 pro Nacht für die vom Bw. gewählte Unterkunft in einer Autobahnraststätte vor Ankauf der Wohnung aus. Zumal der Bw. diese Beträge noch im Jahr 2004 bezahlte, besteht nach Ansicht des UFS kein Grund, von diesem Vergleichswert abzugehen. Ein „vernünftiges Hotel“ in W. mit € 100,00 pro Nacht ist nicht von Relevanz, da der Bw. wiederholt auf die gute Lage der Wohnung in der Nähe der Baustellen hingewiesen hat, die jedoch in einer gewissen Entfernung von W. gelegen sind. Der Bw. hat auch nicht behauptet, dass er in der bis dahin genutzten Raststätte nicht mehr hätte nächtigen können. Da er die Bezahlung von Zusatzkosten nicht behauptete, waren solche auch nicht in die Berechnung einzubeziehen. Dem Bw. wird jedoch insoweit entgegen gekommen, als dass die Hotelkosten um 3% p. a. erhöht werden; dagegen hat der Bw. keinen Einwand erhoben.

Im Verfahren ließ sich nicht verifizieren, dass der Arbeiter 1 und sein Lehrling sowie die Ehegattin des Bw. zu beruflichen Zwecken in der Wohnung „gewohnt“ haben. Die vom Bw. anlässlich des Erörterungstermins begehrten Zusatzkosten für 70 bzw. 60 Nächtlungen a € 70,00 sind daher in den Vergleich nicht einzubeziehen.

zum Kriterium „auf längere Sicht“ und zum Veräußerungsgewinn:

Der Bw. ließ sich - konkret im Erörterungstermin befragt - auf keine bestimmte Dauer eines „längeren Zeitraumes“ ein. Dem Finanzamt ist zuzustimmen, dass bei der vom Bw. „auf

längere Sicht“ geplanten Tätigkeit ein Verkauf und der damit verbundene Veräußerungsgewinn nur rd. dreieinhalb Jahre nach dem Verkauf keinen Platz hat. Mag der Verkauf tatsächlich einen Gewinn abgeworfen haben, so sind selbst bei Einbeziehung des Veräußerungsgewinnes für den Zeitraum der Nutzung der Wohnung die Wohnungskosten pro Nacht laut der adaptierten „Beilage 1“ höher als die Hotelkosten:

Berechnung des Überhangs der Wohnungskosten:

Jahr	Wohnungsk./Nacht lt. adapt. „Beilage 1“	Anzahl Nächte	ergibt	Hotel (zzgl. 3%/J.)	Differenz
2005	70,87	180	12.757,09	9.180,00	3.577,09
2006	74,94	180	13.490,00	9.455,40	4.034,60
2007	78,45	180	14.121,61	9.739,06	4.382,54
2008	78,45	90	7.060,80	5.015,62	2.045,19
					14.039,42
Veräußerungs- gewinn					- 10.059,97
Überhang der Wohnungskosten					3.979,45

Die vom Bw. als Grund für die Anschaffung der Wohnung genannten stets steigenden Aufträge (ab 2005) lassen grundsätzlich bei einem wirtschaftlich denkenden Unternehmer eine längere Dauer als nur rd. dreieinhalb Jahre erwarten. Für diese Dauer rentierte sich auch bei Optimalbedingungen die Anschaffung nicht. Selbst innerhalb eines „längeren Zeitraumes“ von beispielsweise zehn Jahren würde sich für den Bw. keine Verbesserung abzeichnen. Er hat nicht dargetan, dass die Zinsen drastisch sinken würden, die AfA bliebe ohne Neuanschaffung jedenfalls auf die Dauer von zehn Jahren unverändert. Wie sich schon im Berufszeitraum gezeigt hat, steigen die Betriebskosten jährlich an. Weiters wären auch höhere Instandhaltungsaufwendungen anzusetzen und wäre ein (solcher) Veräußerungsgewinn (ohne zusätzliche Aufwendungen) äußerst fraglich. Die Umstände sprechen daher dafür, dass sich auf die Dauer von 10 Jahren die „Spirale nach unten bewegen“ würde.

Der UFS konnte aufgrund der aus dem Jahr 2011 vorgelegten Immobilienangebote wegen völlig anderer Grundlagen nicht zur Ansicht gelangen, dass 2004 in der gleichen Siedlung eine Kleinwohnung (in etwa) gleich viel gekostet hätte, wie „das Schnäppchen“ des Bw. Er hat nicht dargetan, dass der Vorlage solcher „zeitnaher und ortsgleicher“ Unterlagen etwas entgegengestanden wäre, die den UFS allenfalls davon überzeugen hätten können, dass eine 50 m² große Wohnung gleich teuer wie die gegenständliche gewesen wäre. Den „äußerst günstigen“ m²-Preis von rd. € 1.447,00 ermittelte er, indem er den Gesamtkaufpreis durch die Gesamtanzahl der Quadratmeter – also inklusive der Terrassenflächen – dividierte, die jedoch eine andere Wertigkeit haben werden.

Sein zum Einwand, die Abgabenbehörde habe grundsätzlich die Angemessenheit eines Aufwandes nicht zu prüfen, genanntes Erkenntnis des VwGH vom 22. 1. 1992, [91/13/0160](#), ist nicht zielführend, weil es im Erkenntnis um die – mit dem hier vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbare - Frage einer rechtsgrundlosen Zahlung von Vorauszahlungen an die Gebietskrankenkasse ging. Auch lag dem Erkenntnis vom 20. 10. 1992, 88/14/0078, ein anders gelagerter Sachverhalt – die Bereitstellung einer Wohnmöglichkeit für eine Dienstnehmerin, um das gekündigte Dienstverhältnis aufrecht zu erhalten – zugrunde.

Abschließend ist festzuhalten, dass die Größe der Wohnung mit den vom Bw. ins Treffen geführten Gründen nicht zu rechtfertigen war. Bezogen auf den Zeitpunkt der Anschaffung konnte der Bw. nicht dartun, dass die Wohnung auch seinen Arbeitern aus dem Einzelunternehmen dienen sollten. Der diesbezügliche „Konnex“ zum „unternehmerischen Bereich“ ließ sich nicht herstellen. Der Bw. bewohnte - soweit die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens – die Wohnung allein. Die Nächtigungen des Arbeiters 1, der Ehegattin des Bw. und einer Angestellten aus dem BL 1 (anlässlich von Weihnachtsfeiern) vermögen den behaupteten „betrieblichen“ Platzbedarf des Einzelunternehmens des Bw. nicht zu untermauern. In der E.-Str. hatte er ein Büro angemietet. Da Arbeiter nicht in der Wohnung waren, kann die - allenfalls durch andere Ursachen bedingte - Kündigung der Arbeiter aus dem BL 1 nicht „ursächlich“ für den Verkauf der Wohnung gewesen sein. Während der Bw. dem Finanzamt vorerst das Argument, es könnten die Umsätze zurückgehen, noch anlastete, gab er selbst im weiteren Verfahren an, die Baustellen nicht so wie gewünscht bekommen und „Nischen“ genutzt zu haben. Der Bw. hat auch – für den UFS ohne ersichtlichen Grund - keine Unterlagen über Kleinwohnungen in der gleichen Siedlung beigebracht. Dass dem unüberwindbare Hindernisse entgegengestanden wären, hat der Bw. nicht behauptet. All diese Umstände und der Ablauf sprechen vielmehr dafür, dass für den Ankauf der Wohnung private Interessen des Bw. im Vordergrund standen, insbesondere auch, da er spätestens 2008 nach der Scheidung auch seinen privaten Mittelpunkt ins BL 2 verlegte.

Der angestellte Vergleich in der „adaptierten Beilage 1“ zeigt deutlich, dass der durchschnittliche Wohnungsaufwand mit einem Gesamtaufwand pro Jahr von € 12.757,09 (2005), € 13.490,00 (2006) und € 14.121,61 (2007) bzw. bei 180 Nächten pro Nacht von € 70,87 (2005), € 74,94 (2006) und € 78,45 (2007) bedeutend höher war als die durchschnittlichen Hotelkosten pro Nacht von € 51,00 (2005), € 52,53 (2006) und € 54,11(2007). Dieser Vergleich würde noch bei Ansatz eines adäquaten Instandsetzungsaufwandes bedeutend ungünstiger ausfallen.

Nach Ansicht des UFS waren im gegenständlichen Fall die privaten Interessen am Ankauf der Wohnung - sei es als zweiter Haushalt, sei es als Vermögensanlage - keinesfalls

auszuschließen. Diese Aufwendungen gehören jedoch den nichtabzugsfähigen Aufwendungen des [§ 20 EStG 1988](#) an.

Somit hat der Bw. nicht abzugsfähige Aufwendungen getätigt, für die auch nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Der Bw. behauptete ja die „unternehmerische“ Nutzung als Ganzes. Da nunmehr die Wohnung als „Privatvermögen“ anzusehen ist, wird hier auch nicht das mit dem UStG 1994 gestrichene Überwiegensprinzip über den Umweg des [§ 12 Abs. 2 Z. 2 UStG 1994](#) umgangen. Der diesbezügliche Einwand ist demzufolge unberechtigt.

Nach all dem Gesagten konnte daher der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004 kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Gleichzeitig ist der Umsatzsteuerbescheid 1994 zum Nachteil des Bw. abzuändern, als das der bis dato gewährte Vorsteuerabzug für die Einrichtung von € 1.984,78 nicht zusteht.

B. Umsatzsteuer 2005 und 2006 sowie Einkommensteuer 2005 bis 2007:

Obigen Ausführungen folgend ist die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2005 und 2006 als unbegründet abzuweisen und sind die Bescheide insoweit zum Nachteil des Bw. abzuändern, als weitere Vorsteuern von € 659,38 (2005) und € 228,25 nicht zum Abzug zuzulassen sind.

Da die Wohnung den nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung zuzurechnen ist, sind zusätzlich zu den vom Finanzamt nicht anerkannten Betriebsausgaben für AfA und Betriebskosten lt. Vorschreibung noch auszuschneiden:

	2005	2006	2007	
Zinsen				
- aus Bausparkasse	1.596,16	3.140,22	3.105,23	lt. Belege
- aus Land BL 2	644,00	644,15	2.481,21	lt. VB 23.11.10
abzgl. Rückzahlung BL 2			-1.862,42	Gutschrift lt. VB 27.05.11
- aus Eigenmittelanteil	1.426,87	1.681,28	2.085,15	Zinssätze lt. VB 27.05.11
- aus				
Anschaffungsnebenkosten € 10.836,39	434,54	512,02	635,01	Zinssätze lt. VB 27.05.11
-aus Einrichtung € 9.924,69	397,98	468,94	581,59	Zinssätze lt. VB 27.05.11
Betriebskosten	3.123,04	3.151,90	3.204,35	lt. VB 21.02.2008
abzgl. BK lt. Finanzamt	- 1.504,57	-1.656,67	-1.266,57	im angefochtenem Bescheid
Instandhaltung lt.				schon ausgeschieden
Aufwand	1.243,01			
Summe	7.361,03	7.941,84	8.963,55	

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 war daher als unbegründet abzuweisen und waren die Bescheide zum Nachteil des Bw. abzuändern.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Vorsteuern betragen nunmehr:

	2004	2005	2006	2007
Vorsteuern bisher	72.670,93	98.640,43	111.408,00	
nicht abzugsf. Vorsteuern	- 1.984,78	- 659,38	- 228,25	
Vorsteuern lt. BE	70.686,15	97.981,05	111.179,75	
Einkünfte aus Gew. bisher		20.286,58	24.247,54	11.578,05
zzgl. nicht anerkannte BA		7.361,03	7.941,84	8.963,55
Einkünfte aus Gew. lt. BE		27.647,61	32.189,38	20.541,60

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Klagenfurt am Wörthersee, am 16. September 2011