



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des L, vertreten durch StB, gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2004 entschieden:

Die Berufungen betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002, 2003 und 2004, sowie betreffend Umsatzsteuer 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002, 2003 und 2004, sowie betreffend Umsatzsteuer 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004 bleiben unverändert.

Den Berufungen betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 werden 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

Im Zuge einer Betriebsprüfung betreffend die Jahre 2000 bis 2004 wurden beim Bw ua folgende Feststellungen getroffen:

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus einem Mietverhältnis einer vom Bw privat genutzten Wohnung in X seien steuerlich nicht relevant. Die erklärten Einnahmen und Ausgaben seien daher um die, diese Wohnung betreffenden Anteile zu korrigieren. Die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen seien entsprechend zu vermindern. Die aus der Anschaffung dieser Wohnung resultierenden Vorsteuerbeträge seien ebenso nicht anzuerkennen.

Der Bw bewohne eine Dachgeschoßwohnung. Das Dachgeschoß sei ab 1997 vom Bw und seiner Gattin mit vier parifizierten Eigentumswohnungen (Top a, b, c, d) gekauft und renoviert worden. Nach Fertigstellung seien zwei Eigentumswohnungen (Top a und Top c) im Jahr 1999 verkauft worden. Eine Eigentumswohnung (Top e) werde seit dem Jahr 2000 fremdvermietet, eine weitere Wohnung (Top d) werde vom Bw privat genutzt. Der Bw sei seit 19.9.2000 in dieser Wohnung gemeldet. Im Jahr 2000 stünden den Aufwendungen für Top d keine Mieteinkünfte aus Top d gegenüber. Erträge aus der Vermietung der privaten Wohnung Top d an die US-RA würden erstmals ab der 2. Jahreshälfte 2001 erklärt (2001: ATS 108.900,00 zuzüglich ATS 30.960,00 für die Garagenmiete). Der Bw erkläre dazu, dass ihm diese Wohnung von der US-RA als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt werde, ein schriftlicher Mietvertrag sei jedoch nicht abgeschlossen worden. Der Gesellschaftsvertrag sei vom Bw, trotz mehrfacher Aufforderung, nicht vorgelegt worden. Es seien im Zuge der Betriebsprüfung lediglich mit „Memorandum“ bezeichnete Computerausdrucke vorgelegt worden, denen nach Ansicht der Betriebsprüfung keinerlei Beweiskraft zukomme. In der österreichischen Betriebsstätte der US-RA gebe es außer dem Bw als „Betriebsstättenleiter“ keinen österreichischen Partner. Der Bw habe die alleinige Entscheidungsbefugnis in der österreichischen Betriebsstätte. Die behauptete Vermietung der privaten Wohnung Top d werde in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (§§ 21 ff BAO) nicht anerkannt.

Weiters stellte die Betriebsprüfung fest, dass der Bw Einkünfte aus selbständiger Arbeit von einer Rechtsanwaltskanzlei (US-RA) in den USA beziehe. Diese Einkünfte würden aus der anwaltlichen Tätigkeit als Leiter der österreichischen Betriebsstätte resultieren. In den vorgelegten Vertragsbestandteilen aus dem Gesellschaftsvertrag werde der Bw als „fixed guarantee partner“ bezeichnet und würden seine Einkünfte aus der Rechtsanwalts Tätigkeit für die US-RA direkt mit der amerikanischen Personengesellschaft abgerechnet. Das vom Bw gem

§ 17 EStG in Anspruch genommene Betriebsausgabenpauschale sei unzulässig, da die Freigrenze jährlich überschritten werde.

Gegen die auf Grundlage der Feststellungen der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide erhob der Bw Berufung. Die Berufung begründete der Bw im Wesentlichen wie folgt:

Der Bw sei 1992 bis 1993 als Anwalt in New York bei US-RA tätig gewesen. 1993 bis 1999 sei er in Z als Zweigstellenleiter eingesetzt gewesen und habe maßgeblich dazu beigetragen, die Betriebsstätte X aufzubauen. In Z sei ihm nachweislich (Mietvertrag) eine Dienstwohnung zur Verfügung gestanden. Auch in den Anfängen der Tätigkeit in X hätte er über eine Dienstwohnung verfügt (Mietvertrag). Im März 2000 habe der Bw einen schweren Schlaganfall erlitten, der einen Spitalsaufenthalt und anschließend einen Rehabilitationsaufenthalt von März bis Juni 2000 und wieder im Oktober 2000 notwendig gemacht habe. Im Juli 2001 habe der Bw seine berufliche Tätigkeit wieder aufgenommen.

Die Betriebsprüfung habe die Vermietung der Wohnung Top d nicht als solche anerkannt, mit der Begründung, dass kein formaler Mietvertrag vorgelegt werden könne und kein Zahlungsfluss nachgewiesen sei. Der Bw sei mit der US-RA übereingekommen, für den Dienstgeber nunmehr seine Wohnung zu vermieten. Der Bw würde die Vereinbarung jährlich gegenüber US-RA bestätigen und die monatliche Miete plus Umsatzsteuer festlegen. Die Höhe der Miete würde wiederum von US-RA berücksichtigt. Es sei fremdüblich, dass ein Arbeitnehmer eine ihm gehörende Eigentumswohnung dem Dienstgeber vermiete und diese vom Dienstgeber wieder als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt erhalte. Es sei unrichtig, dass kein Mietvertrag abgeschlossen worden sei. Es sei ein Mietvertrag durch Anbot des Bw und Bestätigung der US-RA zustande gekommen. Auch sei der Zahlungsfluss insofern dokumentiert, als von USA bestätigt worden sei, dass die vereinbarte Miete die Honorareinkünfte gekürzt habe. Eine Anzeige beim Finanzamt für Gebühren sei nicht erfolgt, weil der Vertrag primär mündlich mit gegenseitigen Bestätigungen zustande gekommen sei. Der Entscheidungsträger für die Anmietung von Dienstwohnungen sitze in Amerika, wodurch keine Personenidentität zwischen Mieter und Vermieter unterstellt werden könne. Es sei von 1999 bis 2000 nicht absehbar gewesen, dass der Bw in X bleiben werde. Die österreichische Betriebsstätte der US-RA sei weder tatsächlich noch angeblich der Mieter der Wohnung und die Betriebsstätte trage daher nicht nur keinen Mietaufwand, sondern auch die Honorareinkünfte des Bw nicht direkt.

Die Top d und e seien auch nicht als parifizierte Eigentumswohnungen angeschafft worden, es habe sich um einen rohen Dachboden gehandelt, der in einer Gesamtinvestition für die Top e und d insgesamt vorgenommen worden sei. Dies würden die Ausbaupläne beweisen.

Gegen die Streichung der Pauschalierung gemäß § 17 EStG wendet der Bw ein, dass bis zum Jahr 2002 dem Finanzamt jeweils in den Beilagen zur Einkommensteuererklärung offen gelegt worden sei, dass das Pauschale abgezogen worden sei. Es liege daher kein Wiederaufnahmegrund vor.

In der Stellungnahme zu den Berufungen führt die Prüferin ua aus, dass laut Kaufvertrag bereits parifizierte Wohnungseigentumsanteile gekauft worden seien. Der Bw und seine Ehegattin hätten die spätere Zusammenlegung von Wohnungen im eigenen Namen beantragt. Die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses würde nur die private Wohnung Top d betreffen. Das angebliche Mietverhältnis sei nicht fremdüblich, da es sich um Personenidentität zwischen Vermieter und Mieter handeln würde. Die Wohnung sei für die private Nutzung errichtet worden und sei niemals betrieblich verwendet worden.

Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse sei ersichtlich, dass das Mietverhältnis keinem Fremdvergleich standhalte. Sechs Monate nach Beginn der Betriebsprüfung sei ein Memorandum für jedes Prüfungsjahr vorgelegt worden, das inhaltlich die Mietvereinbarung dokumentieren sollte. Bei den Memoranden handle es sich um Ausdrucke aus einer Word Datei, unterzeichnet vom Bw. Ob die Unterschrift als Mieter oder als Dienstgeber erfolgt sei, bleibe unklar. Der Bw könne auch als Vermieter oder als angeblicher Dienstnehmer unterzeichnet haben. Die Betriebsprüfung sei zum Zeitpunkt der Vorlage der Memoranden bereits abgeschlossen gewesen, ein Mietverhältnis sei nicht erkennbar gewesen und sei auch nichts bekannt gegeben. Auf Betriebsausgaben, die durch eine angeblich Dienstwohnung für die österreichische Betriebsstätte anfallen würden, hätte es auch bei der Prüfung der Rechtsanwaltskanzlei US-RA keinen Hinweis gegeben. Ebenso wenig wären Hinweise für einen Mietaufwand festzustellen gewesen. Das Mietverhältnis sei rein buchungstechnisch und nur im Steuerakt des Bw bewirkt worden. Der Mietertrag im ersten Jahr 2001 sei sogar rückwirkend (buchhalterisch) nachgeholt worden. Einen schriftlichen Mietvertrag habe es zu keiner Zeit gegeben. Die in Form einer Word Datei im Jahr 2007 nachträglich vorgelegten jährlichen Bestätigungen könnten einen Mietvertrag nicht ersetzen, weil sie durch einen Angestellten in New York gegenüber dem Bw als Gesellschafter der Personengesellschaft ausgestellt worden seien und auch nur von diesem einzigen Gesellschafter, dem Bw unterzeichnet seien. Die Bestätigungen seien am 2.4.2007 vorgelegt worden, als die Betriebsprüfung das Mietverhältnis mangels Vertrages beanstandet gehabt hätte und auf die Konsequenzen aus dem fremdunüblichen Mietverhältnis hingewiesen hätte.

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung, mit der die Berufung in nahezu allen Punkten abgewiesen wurde. Begründend wurde darin ua ausgeführt, dass die Wohnung Top d vom Bw privat genutzt werde. Ein Nachweis eines Mietvertrages habe nicht vorgelegt werden

können. Ergänzende Angaben über das Mietverhältnis seien auch in der Berufung nicht vorgelegt worden. Die - vom Finanzamt durchgeführte - Vorsteuerkorrektur betreffe ausschließlich die Anschaffungen der privat genutzten Wohnung. Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse sei ersichtlich, dass das Mietverhältnis was die Höhe der angesetzten Mieteinkünfte ab 2001 betreffe im Verhältnis der anderen vom Bw vermieteten Wohnungen keinem Fremdvergleich standhalte.

Der Bw beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründend brachte der Bw im Vorlageantrag im Wesentlichen ergänzend vor, der Bw habe nach einem im Jahr 2000 erlittenen Schlaganfall im Juli 2001 seine berufliche Tätigkeit wieder aufgenommen, wobei naturgemäß ein enormer Arbeitsrückstand aufzuarbeiten gewesen sei und sich die Gedankenwelt weniger auf die eigene steuerliche Gebarung konzentriert habe. Die Normaleinkünfte des Bw bestünden aus Honoraren als „Fixed Guarantee Partner“ bei der Rechtsanwaltskanzlei US-RA einer Personengesellschaft mit Sitz in U USA. In der Zeit des Krankenstandes, also von März 2000 bis Juli 2001 seien ersatzweise Einnahmen aus einer in Amerika abgeschlossenen Berufsunfähigkeitsversicherung zugeflossen. Dass sich der Bw noch immer in X aufhalte, habe wohl konzernintern eher mit seinem Gesundheitszustand und mit der Tatsache zu tun gehabt, dass die Therapie in X begonnen worden sei und hier auch bestmöglich abgeschlossen werden sollte.

Die Betriebsprüfung erkenne die Vermietung als solche mit der Begründung nicht an, dass kein formaler Mietvertrag vorgelegt werden könne und kein Zahlungsfluss nachgewiesen werden könne. Der Bw würde jährlich die Vereinbarung über die Vermietung gegenüber US-RA bestätigen und würde die monatliche Miete plus Umsatzsteuer festlegen. Die Höhe der Miete sei wiederum von US-RA berücksichtigt worden. Das Schreiben des Bw sei ein kaufmännisches Bestätigungsschreiben, das den Inhalt einer mündlich getroffenen Vereinbarung gegenüber dem Vertragspartner bestätige. Ein derartiges Schreiben sei dann rechtsverbindlich, wenn der Vertragspartner nicht in angemessener Frist widerspreche. Die Vereinbarung sei jährlich rückbestätigt worden, was deutlich mehr als das erforderliche Stillschweigen darstelle. Es sei daher unmissverständlich ein Mietvertrag zustande gekommen.

Selbst wenn das kaufmännische Bestätigungsschreiben nicht als Mietvertrag ausreichen sollte, stünde es dem Steuerpflichtigen frei, einen gemischt genutzten Gegenstand zur Gänze seinem Unternehmen zuzuordnen, so dass ihm das Recht auf vollen Vorsteuerabzug zustünde. Dieser Grundsatz gelte uneingeschränkt auch für das gemischt genutzte Gebäude.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auszugehen ist von nachstehendem Sachverhalt:

Der Bw ist Rechtsanwalt und als solcher Partner einer internationalen Anwaltskanzlei (US-RA, eine US-Personengesellschaft).

Nach einigen Jahren Berufstätigkeit für die Anwaltskanzlei in den USA ist der Bw 1992 nach Europa zurückgekehrt und arbeitete seit damals für US-RA in V, Z und seit 1993 auch in X .

Während seiner Tätigkeit in Z wurde dem Bw seitens der US-RA eine Dienstwohnung zur Verfügung gestellt. Ebenso stand ihm in der Anfangszeit seiner Beschäftigung in X eine solche zur Verfügung.

Im Jahr 1995 erwarb der Bw in Wien Wohnungseigentumsanteile (einen ausbaufähigen Dachboden mit fünf parifizierten Wohneinheiten - Top d, e, f, g und h, je im 2. Dachgeschoß-, sowie eine Garage mit drei Autoabstellplätzen) (Kaufvertrag vom 14.12.1995, Arbeitsbogen der BP Band 4, Seite 818ff; Anbotsschreiben betreffend Schuldübernahme Hypothekendarlehen vom 14.12.1995, Arbeitsbogen der BP Band 4, Seite 804f). Eine Baubewilligung für den Dachbodenausbau lag vor und war die Möglichkeit den Dachboden „ ... ohne weitere Zustimmung der Verkäuferin ... nach den Vorstellungen des Bw auszubauen und von der vorliegenden Baubewilligung ... abzuweichen“ Inhalt des Kaufvertrages (Kaufvertrag Seite 7, Arbeitsbogen der BP Band 4, Seite 824). Mit demselben Kaufvertrag erwarb auch die Gattin des Bw Wohnungseigentumsanteile (zwei Wohneinheiten, Top a und c) im selben Haus.

Nach Abschluss des Kaufvertrages haben der Bw und dessen Gattin als Bauherren in einem mit dem Ausbau des Dachgeschoßes, sowie mit einem groß angelegten Umbau der beiden Wohnungen der Gattin begonnen. Der Ausbau des Dachbodens erfolgte nicht auf Grundlage der bestehenden Baubewilligung, es wurde vielmehr vom Bw und seiner Gattin als Bauwerber ein Änderungsplan eingereicht und dieser auch bewilligt (Einreichplan für den Zu- und Umbau des 4. Stockes und Dachbodens vom Dezember 1999 Arbeitsbogen der BP Band 4, Seite 838ff). Der grundlegende Unterschied zum ursprünglichen Einreichplan bestand darin, dass mit dem Ausbau nur mehr zwei Wohneinheiten (Top d und e) errichtet werden sollten und auch errichtet wurden. Entsprechend wurden die ursprünglich fünf parifizierten Wohnungen auf zwei zusammengelegt und neu parifiziert.

Die von der Gattin des Bw erworbenen Wohnungseigentumsanteile (Top a und c) wurden im Jahr 1999 unter Berichtigung der entsprechenden Vorsteueranteile weiterveräußert.

Ab der Fertigstellung wurde die Wohnung Top e vom Bw vermietet (mehr oder weniger kurz- bis mittelfristige Mietverhältnisse mit in erster Linie internationalen Unternehmen, die die Wohnung für Mitarbeiter/innen anmieteten).

Im Jahr 2000 erlitt der Bw einen Schlaganfall, der einen längeren Spitalsaufenthalt und in weiterer Folge eine Rehabilitation erforderlich machte.

Die Wohnung Top d wurde entgegen den ursprünglichen Plänen, die die Vermietung aller umgebauten Wohnungen vorsahen, unstrittig seit der Fertigstellung ab 2000 vom Bw gemeinsam mit seiner Ehegattin als Hauptwohnsitz genutzt. Diese Wohnung wurde nicht – wie vom Bw vorgebracht – an die US-RA vermietet und nicht dem Bw als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt. Die Wohnung Top d ist keine Dienstwohnung, sondern vielmehr der private, im Eigentum des Bw stehende Wohnsitz des Bw und seiner Gattin und wird dementsprechend vom Bw und seiner Gattin, ebenso wie zwei Garagenstellplätze, ausschließlich privat genutzt. Ein Mietverhältnis mit US-RA ist nicht zustande gekommen. Ab der zweiten Jahreshälfte 2001 hat der Bw Mieteinkünfte (ATS 108.900,00) für die Nutzung der Wohnung Top d verbucht. Die Verbuchung für das Jahr 2001 erfolgte nachträglich. Das angebliche Mietverhältnis existierte nicht und ist ausschließlich über die Verbuchung beim Bw in Erscheinung getreten. Die Ausgaben für die vermietete Wohnung Top e und die private Wohnung Top d wurden dabei größtenteils in einer Summe verbucht.

Der Bw vermietete weiters einen Teil einer Liegenschaft (Haus) in Y, im Jahr 2000 noch gemeinsam mit seinem Bruder (Erbengemeinschaft 1) und ab Juli 2001 als Alleineigentümer (Kaufvertrag vom 13.4.2001). Der Vermietungsanteil betrug unstrittig 40 %, den Rest, also 60 % nutzte der Bw privat.

Die Mieteinnahmen und Mietausgaben sind den einzelnen Objekten (sowohl in X als auch in Y) nur zum Teil direkt zuordenbar, die nicht direkt zuordenbaren wurden von der Betriebsprüfung im Wesentlichen nach den Nutzflächen zugeordnet und wurde die Zuordnung vom Bw nicht bestritten.

§ 17 EStG

Die vom Bw erklärten Honorareinkünfte resultieren aus seiner anwaltlichen Tätigkeit als Leiter der österreichischen Betriebsstätte der US-RA. Von März 2000 bis Juli 2001 bezog der Bw Leistungen aus einer in den USA abgeschlossenen Berufsunfähigkeitsversicherung, da er seinen Beruf in dieser Zeit krankheitsbedingt nicht ausüben konnte.

Die Honorare aus der selbständigen Tätigkeit (ohne die Versicherungsleistungen) betrugen in den einzelnen Jahren:

	1999	2000	2001	2002	2003	2004
	ATS 10.866.978,63	ATS 11.220.224,00	ATS 6.893.630,00	€ 914.517,93	€ 913.134,55	€ 824.639,15
Umsatzgrenze § 17 EStG	ATS 3.000.000,00	ATS 3.000.000,00	ATS 3.000.000,00	€ 220.000,00	€ 220.000,00	€ 220.000,00

Der Sachverhalt ergibt sich betreffend der Feststellungen über den Kauf, den Verkauf und Ausbau der Wohnungen und der Vermietung der Wohnung Top e aus den vorliegenden unbedenklichen Urkunden, Kaufverträgen und den Einreich- und Austauschplänen, auf die zT auch bereits in den Sachverhaltsdarstellungen Bezug genommen wurde. Das gegenteilige Vorbringen des Bw wonach ein roher Dachboden und nicht parifizierte Wohnungen angeschafft worden sei, widerspricht dem eindeutigen Wortlaut des vom Bw eigenhändig unterzeichneten unbedenklichen Kaufvertrages ebenso wie dem ebenfalls vom Bw eigenhändig unterzeichneten Anbotsschreiben betreffend die privative Schuldübernahme.

Den Ausführungen des Bw in seiner Berufung als auch im Vorlageantrag kann entnommen werden, dass ein dauerhafter Einsatz des Bw in Wien, wie in internationalen Gesellschaften üblich, keineswegs von Anfang an fest stand. Der Bw hätte demnach ebenso gut in Wien bleiben, wie auch nach Deutschland zurückkehren und dort das Münchner Büro bei der Eröffnung unterstützen können oder überhaupt für einen ganz anderen Arbeitsort innerhalb des Konzerns bestimmt gewesen sein können. Dieses Vorbringen ist glaubwürdig und plausibel und ist auch anhand des beruflichen Werdegangs des Bw nachvollziehbar. Dementsprechend kann auch bedenkenlos angenommen werden, dass ursprünglich (ab Beginn der Investitionen mit dem Ausbau des obersten Stockwerkes sowie dem dazugehörigen Dachboden im Jahr 1997) beabsichtigt war, alle Wohnungen vermieten zu wollen.

Der im Jahr 2000 erlittene Schlaganfall machte einen längeren Aufenthalt in Wien erforderlich. Dementsprechend kann davon ausgegangen werden, dass spätestens ab dem Jahr 2000 die Vermietungsabsicht für die Wohnung Top d aufgegeben wurde und diese dauerhaft als privater Wohnsitz des Bw Verwendung gefunden hat.

Der Umstand, dass die unstrittig privat genutzte Wohnung Top d, nicht an die US-RA vermietet und dem Bw nicht wieder als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt wurde, ergibt sich aus dem Gesamtbild der praktisch absolut unüblichen, rechtlich zumindest unüblichen angeblichen Gestaltung des vorgeblichen Mietverhältnisses. Das Mietverhältnis hält auch insgesamt einem Fremdvergleich nicht stand. Ein schriftlicher Mietvertrag wurde unbestritten nicht abgeschlossen, wie der Bw selbst vorbringt. Dem Bw ist zuzustimmen, dass allein das Fehlen eines schriftlichen Vertrages nicht bedeutet, dass kein Vertrag abgeschlossen wurde. Im gegenständlichen Fall besteht allerdings kein Zweifel darüber, dass kein Mietvertrag

abgeschlossen wurde. Bis zum Beginn der Betriebsprüfung im Jahr 2006 war der einzige Umstand, der uU für ein bestehendes Mietverhältnis sprechen hätte können, die zT auch rückwirkend erfolgte Verbuchung von Mieteinnahmen für die Privatwohnung des Bw durch den Bw. Einen Zahlungsfluss hat es nach den Angaben des Bw nicht gegeben (Arbeitsbogen S 516). Dass die Miete vielmehr fixer Bestandteil der monatlichen Vergütung des Bw gewesen ist, konnte bzw wollte der Bw nicht nachweisen. Die bloße Behauptung, dass das so gewesen sei, reicht für eine Glaubhaftmachung nicht aus. Die Ausführungen des Bw über die Rechtsnatur von kaufmännischen Bestätigungsschreiben bleiben ohne Relevanz für das Berufungsverfahren. Die vom Bw als kaufmännische Bestätigungsschreiben bezeichneten Papiere sind als Reaktion auf die von der Betriebsprüfung angekündigte Nichtanerkennung des Mietverhältnisses anzusehen (Vorlage der Bestätigungen am 2.4.2007 im Zuge der Betriebsprüfung) und stellen einen Versuch dar, nachträglich die gewünschte steuerliche Gestaltung umzusetzen und die Vorsteuern für die Errichtung einer privaten Wohnung bzw die Aufwendungen für die Befriedigung der privaten Wohnbedürfnisse steuerlich geltend machen zu können. Für sein Vorbringen, wonach die Vereinbarung jedes Jahr während der laufenden Periode abgeschlossen und nur für die Prüferin gesondert ausgedruckt worden sei, bleibt der Bw jeden Beweis schuldig. Auch wären diese Bestätigungen ohnehin nicht geeignet, das Fehlen aller sonstigen Hinweise auf ein Mietverhältnis zu ersetzen, da sie nicht einmal in Ansätzen Inhalte eines Mietvertrages enthalten. Weder die Höhe der Miete (laut Bestätigung hätte der Bw die Miethöhe selbst festlegen können), noch das Mietobjekt oder die Zahlungsart sind in diesen Bestätigungen enthalten. Auch geht aus diesen Bestätigungen nicht hervor, wer die Unterzeichner selbst sind noch in welcher Eigenschaft sie unterzeichnet haben. Für den Bw wäre es überhaupt ein Leichtes gewesen, eine andere Form der Glaubhaftmachung zu wählen, indem er zB die von ihm behauptete Gegenverrechnung der Mieten mit seinen Honoraren nachvollziehbar darstellt (durch die Honorarabrechnungen, aus denen wohl die Gegenverrechnung ersichtlich sein müsste, oder zumindest durch die Vorlage des Gesellschaftsvertrages, aus dem zB zumindest der grundsätzliche Anspruch auf die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung hervorgehen könnte). Derartige Unterlagen konnte oder wollte der Bw nicht vorlegen. Die Gegenverrechnung stellt eine durch nichts nachgewiesene bzw glaubhaft gemachte Behauptung des Bw dar. Es wird davon ausgegangen, dass sich Steuerpflichtige dessen bewusst sind, dass ein unübliches Vertragsverhältnis zumindest nachvollziehbar dokumentiert werden sollte, ganz besonders wenn ein Auslandsbezug vorliegt. Dies trifft umso mehr auf rechtskundige Steuerpflichtige wie den Bw, einen Rechtsanwalt zu. Stellt man einen Außenvergleich an, so sind schon grundsätzlich mündlich abgeschlossene Mietverträge nicht der Regelfall. Werden allerdings dennoch Mietverträge mündlich abgeschlossen, so wird zumindest der wesentliche Inhalt

vereinbart. Wesentlicher Inhalt eines Mietvertrages ist jedenfalls die Höhe der monatlichen Miete. Diesbezüglich gibt der Bw an, er als Vermieter der von ihm im Endeffekt selbst genutzten Wohnung würde in jährlichen Vereinbarungen die monatliche Miete plus Umsatzsteuer jeweils selbst festlegen – offensichtlich ohne irgendeine Vereinbarung wie hoch der festzulegende Betrag sein kann. Das ist sicher nicht üblicher Inhalt eines Mietvertrages. Auch ein Vergleich mit den sonstigen Mietverträgen für die Dienstwohnungen des Bw, die die amerikanische Gesellschaft für ihren Dienstnehmer, den Bw abgeschlossen hat, spricht gegen die Darstellung des Bw. Für beide Dienstwohnungen (Z und X) liegen schriftliche Mietverträge vor, die überaus detailliert die üblichen Inhalte von Mietverträgen über Privatwohnungen enthalten. Wieso die Gesellschaft bzw der Bw ausgerechnet für die im Eigentum des Bw stehende Wohnung auf die Errichtung eines schriftlichen Vertrages verzichtet haben soll, ist umso uneinsichtiger.

Die angenommene Höhe der Honorare aus der freiberuflichen Tätigkeit als Rechtsanwalt entspricht den in den Einkommensteuererklärungen beigelegten Einnahmen/Ausgabenrechnungen (1999 bis 2002) bzw den Beilagen E 1a (2003 und 2004) vom Bw erklärten Honoraren („Einkünfte aus Honoraren USA“/„Einkünfte aus selbständiger Arbeit – Erlöse), deren Höhe nicht bezweifelt wird.

Die übrigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich insbesondere aus den Erklärungen und Angaben des Bw bzw seines steuerlichen Vertreters und sind im Verfahren unstrittig geblieben.

Rechtlich folgt daraus

Einkommensteuer

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit - Pauschalierung gemäß § 17 EStG:

Gemäß § 17 EStG können bei Einkünften aus selbständiger Tätigkeit die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 EStG mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt bei freiberuflichen Einkünften 6 % der Umsätze iS des § 125 Abs 1 BAO. Die Anwendung des Durchschnittssatzes setzt aber ua voraus, dass diese Umsätze im vorangegangenen Wirtschaftsjahr die im Gesetz bestimmte Umsatzgrenze nicht überschritten haben. Die Umsatzgrenze betrug in den für die Berufung relevanten Wirtschaftsjahren 1999 bis 2001: ATS 3.000.000,00 bzw in den Jahren 2002 und 2003: Euro 220.000,00. Die vom Bw in den Jahren 1999 bis 2003 erzielten Honorare stellen Umsätze iS § 125 Abs 1 BAO (Umsätze gemäß § 1 Abs 1 Z1 und 2 UStG zuzüglich der Umsätze aus im Ausland ausgeführten Leistungen) dar. Die Umsatzgrenze wurde in jedem vorangegangenen Wirtschaftsjahr überschritten, sodass eine Betriebsausgabenpauschalierung nach § 17 EStG

nicht zulässig ist. Die Betriebsausgaben sind daher in den einzelnen Jahren in der nachgewiesenen Höhe zu berücksichtigen.

Die nachgewiesenen Betriebsausgaben betrugen:

Jahr:	2000	2001	2002	2003	2004
	ATS	ATS	Euro	Euro	Euro
Betriebsausgaben	59.169,29	59.169,29	4.300,00	4.304,00	4.282,45

Die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (= Ausländische Einkünfte mit Steueranrechnung) betrugen daher:

Jahr:	2000	2001	2002	2003	2004
	ATS	ATS	Euro	Euro	Euro
Einkünfte lt BE	11.000.017,00	6.839.540,00	910.217,93	908.830,55	820.356,70

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 werden dabei dahingehend abgeändert, als die Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit statt der irrtümlicher Weise in Abzug gebrachten Eurobeträge (4.300,00), in Schillingbeträge (59.169,29) umgerechnet werden.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – nicht abzugsfähige Aufwendungen:

Ein Gebäude/Gebäudeteil, das zu einem Teil betrieblichen Zwecken dient, zu einem anderen Teil privaten Wohnzwecken des Unternehmers, wird nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes einkommensteuerlich wie folgt behandelt:

Werden räumliche Bereiche eines Gebäudes/Gebäudeteils unterschiedlich genutzt, die einen betrieblich, die anderen privat, so erfolgt aus einkommensteuerlicher Sicht eine Aufteilung des Gebäudes in einen betrieblichen und einen privaten Teil.

Für Zwecke der Aufteilung des Gebäudes/Gebäudeteils ist zunächst jeder Raum als betrieblicher oder als privater Raum einzustufen. Diese Einstufung erfolgt nach dem Überwiegen der betrieblichen oder privaten Nutzung des Raumes. Entscheidende Bedeutung kommt sohin der auf den einzelnen Raum bezogenen Überwiegensprüfung zu.

Die Aufteilung des Gebäudes/Gebäudeteils ergibt sich sodann aus dem Verhältnis der Summe der Nutzflächen der auf diese Weise ermittelten betrieblichen Räume zur Summe der Nutzflächen der auf diese Weise ermittelten privaten Räume.

Wird, wie im Beschwerdefall ein Gebäudeteil nur zum Teil vermietet und zum anderen Teil für eigene Wohnzwecke genutzt, richtet sich die Ermittlung des zu nicht abziehbaren Aufwendungen führenden Anteils grundsätzlich wie im betrieblichen Bereich nach der anteiligen Nutzfläche.

- X: Aus der vom Bw privat genutzten Wohnung Top d (plus Garagenplätze) in Wien sind mangels des Vorliegens eines Mietverhältnisses keine Mieteinnahmen geflossen.

Die im Zusammenhang mit der behaupteten Vermietung erklärten Erträge werden demgemäß bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht berücksichtigt. Ebenso wenig sind Aufwendungen, die auf diese Wohnung und die Garagenplätze entfallen als Werbungskosten zu berücksichtigen. Dazu zählen die fiktiven Mieteinnahmen der Wohnung und der Garagenplätze und die Aufwendungen, die diesen Objekten zuzurechnen sind. Die nicht direkt zurechenbaren Aufwendungen werden, wie oben ausgeführt (und wie Betriebsprüfung), nach dem Verhältnis der Nutzflächen aufgeteilt.

- Y: Ab 2001 werden die Ausgaben für die anteilige (60 %ige) private Nutzung des Hauses in Y nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgezogen. Die Zurechnung der Ausgaben erfolgt, soweit möglich direkt, im Übrigen im Verhältnis der Nutzflächen der privaten Nutzung zur Vermietung (wie Betriebsprüfung).

Die von der Betriebsprüfung durchgeführte Aufteilung der Einnahmen und Ausgaben auf die einzelnen Objekte ist dem Grunde und der Höhe nach zwischen den Parteien unstrittig (vgl Schreiben des steuerlichen Vertreters des Bw vom 8.2.2007, Arbeitsbogen Seite 515). Die Aufteilung und die Berechnungen sind im Detail den beiliegenden Tabellen zu entnehmen und sind integrierter Bestandteil dieser Berufungsentscheidung.

Umsatzsteuer

Vorsteuerkorrektur – Änderung der Verhältnisse

§ 12 Abs 10 und 11 UStG sehen eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges vor, wenn sich die Verhältnisse ändern, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren. Dadurch sollen sowohl ungerechtfertigte Steuervorteile wie auch steuerliche Nachteile, die sich durch eine nachträgliche Änderung des Verwendungszweckes für den Unternehmer ergeben könnten, vermieden werden. Gemäß Abs 12 des § 12 UStG gelten die Bestimmungen der Abs 10 und 11 sinngemäß auch für Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören. Damit sind die Berichtigungsvorschriften auch auf Gegenstände anwendbar, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen.

Gemäß § 12 Abs 11 UStG ist, wenn sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist. Als Anwendungsbereich der Bestimmung des § 12 Abs 11 UStG kommen noch nicht in Verwendung genommene Gegenstände des Anlagevermögens in Betracht. Die Berichtigung nach der Vorschrift des § 12 Abs 11 UStG sieht weder eine zeitliche Begrenzung noch eine Aliquotierung noch eine Limitierung vor.

Eine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs 11 UStG tritt in jenem Veranlagungszeitraum ein, in dem der Unternehmer seine Absicht, einen Gegenstand oder eine sonstige Leistung zur Ausführung unecht steuerfreier bzw steuerpflichtiger oder echt steuerfreier Umsätze zu verwenden, nach außen hin erkennbar, klar bestimmt und verbindlich geändert hat (zB durch Abschluss von verbindlichen Nutzungsverträgen dahingehend, zu errichtende Wohnungen nunmehr steuerpflichtig vermieten zu wollen), und nicht erst im Zeitpunkt des erstmaligen Bewirkens von Umsätzen (vgl VwGH 11.11.2008, 2006/13/0070). Die Berichtigung ist für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist. Ein Anwendungsfall dieser Bestimmung ist auch gegeben, wenn die Änderung der Verhältnisse im Jahr der erstmaligen Verwendung erfolgt und die Anschaffung in einem vorangegangenen Jahr liegt.

Im vorliegenden Fall hat der Bw die Wohnung entgegen der ursprünglichen Absicht der Vermietung, ab der Fertigstellung privat genutzt. Im Jahr 2000 haben sich daher die Verhältnisse iS des § 12 Abs 11 UStG geändert (ursprünglich geplante Vermietung, die aber nie erfolgte), sodass die in den Jahren 1997 bis 1999 angefallenen Vorsteuern, die die Anschaffung/Herstellung der privaten Wohnung Top d in Wien betreffen, im Jahr 2000 gemäß § 12 Abs 12 iVm § 12 Abs 11 UStG zur Gänze zu korrigieren sind.

Die Vorsteuerkorrekturen betragen im Jahr 2000: ATS 2.815.091,00. Dieser Betrag setzt sich aus den für die Anschaffung/den Ausbau der Wohnung Top d geltend gemachten Vorsteuern in den Jahren 1997 bis 1999 wie folgt zusammen: **1997**: ATS 184.664,74; **1998**: ATS 1.584.572,75; **1999**: ATS 1.045.853,51.

Vorsteuer iZm nicht abzugsfähigen Aufwendungen

Gemäß § 12 Abs 2 Z2 lit a UStG gelten ua Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs 1 bis 5 EStG sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt. § 20 Abs 1 EStG erfasst in Z1 „die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen

aufgewendeten Beträge" und in Z2 lit a „Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung". Aufwendungen des Unternehmers für die seine privaten Wohnzwecken dienende Wohnung stellen nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung dar.

Die Vorsteuern, die in Zusammenhang mit den oben unter den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für nicht abzugsfähig beurteilten Aufwendungen stehen, werden daher gemäß § 12 Abs 2 Z2 lit a UStG nicht anerkannt.

Die Vorsteuerkürzungen betragen in den Jahren: **2000**: ATS: 198.248,00; **2001**: € 85.535,45; **2002**: € 7.021,64; **2003**: € 3.449,77; **2004** € 2.560,66.

Erlöskorrektur

Die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses der privaten Wohnung in Wien und zweier Garagenabstellplätze führt zur Kürzung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlagen. Diese werden um die erklärten Erlöse aus der Vermietung von zwei Garagenplätzen (20 %), sowie der Privatwohnung Top d (10 %) gekürzt.

Die Kürzungen betragen im Einzelnen (wie Betriebsprüfung):

	2001 in ATS	2002 in €	2003 in €	2004 in €
Bemessungsgrundlage 20 %	- 30.960,00	- 5.583,60	- 5.583,60	- 5.583,60
Bemessungsgrundlage 10 %	- 108.900,00	- 28.373,64	- 28.373,64	- 28.373,64
Summe	- 139.860,00	- 33.957,24	- 33.957,24	- 33.957,24

Der Bw verneint unter dem Hinweis auf das "Seeling-Urteil" des EuGH, dass eine volle Zuordnung eines gemischt genutzten Gebäudes zum Unternehmen zulässig sei, dem Unternehmer in diesem Fall der volle Vorsteuerabzug gebühre und eine Korrektur für die private Verwendung über den Eigenverbrauch erfolge. Wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung (vgl zB 2009/15/0100 vom 28.5.2009, 2010/15/0097 vom 24.6.2010) erkannt hat, ergibt sich der Vorsteuerauschluss hinsichtlich der privaten Wohnzwecken dienenden Gebäudeteile, als Rechtsfolge der Anwendung des § 12 Abs 2 Z2 lit a UStG. Nicht anders ist auch die aufgrund der privaten Nutzung ab erstmaliger Verwendung erfolgte Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs 11 UStG zu beurteilen. Für den Berufungsfall bedeutet dies, dass der Vorsteuerabzug nur für den betrieblich genutzten Teil zusteht.

Gemäß § 284 Abs 1 Z1 BAO hat über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn es in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung beantragt wurde. Ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung kann zulässigerweise nur in einer

Berufung oder einem Vorlageantrag gestellt werden. Der Antrag des Bw auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde erst in einem ergänzenden Schriftsatz vom 8.10.2008 (Akt Seite 162) – Vorlageantrag vom 8.9.2008 - gestellt und war daher verspätet. Eine mündliche Verhandlung war daher nicht durchzuführen.

Beilage: 4 Berechnungsblätter, 5 Tabellen á 2 Blatt (10 Blatt)

Wien, am 15. März 2012