



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende HR Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder HR Dr. Reinhard Prinstinger, Dr. Walter Zisler und Dr. Martin Neureiter im Beisein der Schriftführerin Roswitha Mohr über die Berufung R.R., vertreten durch Uni.Prof.Dr.Josef Werndl, Steuerberater, 5020 Salzburg, Zillnerstr. 4, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch HR Dr. Susanne Fischer, betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1995 bis 1999 sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 1995 bis 2000 nach der am 1. März 2007 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Bw ist Architekt, der seine betriebliche Tätigkeit überwiegend vom Hauptsitz in A ausübt. Für die Jahre 1995-2000 erfolgte eine Betriebsprüfung, die folgenden Sachverhalt zu beurteilen hatte:

Für die Betreuung seiner W Kunden habe der Bw 1993 ein Bürogebäude in W. errichtet, das im Anlageverzeichnis 1993 unter

*„230 Betriebsgebäude auf fremden Grund :*

*0001-00Architekturbüro/Div. Firmen/Herstellungskosten*

*0002-00Hausmeisterwohnung/Div. Firmen/Herstellungskosten*

*Das Bürogebäude wurde in Form eines Superädifikates errichtet. Nach Ablauf von 15 Jahren geht das Bürogebäude unentgeltlich an die Bestandgeberin über."*

aufgenommen wurde.

Erhebungen der Betriebsprüfung ergaben, dass es sich bei diesem Objekt um ein Einfamilienhaus handle, das im Jahr 1993 im Wege eines Superädifikates errichtet worden sei. Diesem Superädifikat liege ein Pachtvertrag vom 0 1993 zu Grunde, den der Bw mit seiner Ehegattin, der Grundeigentümerin, unter Beitritt der Eltern der Ehegattin/Verpächterin geschlossen habe. In diesem Vertrag verpflichtete sich der Abgabepflichtige ein Bürogebäude mit einer Wohnung zu errichten, an der ein lebenslanges Wohnrecht für die Eltern der Ehegattin einzuräumen sei.

*Die diesbezüglich relevanten Punkte des **Pachtvertrages** lauten wie folgt:*

*Punkt II:*

*Die Verpächterin (Ehegattin) verpachtet und das Büro – im folgenden Pächter genannt – pachtet hiermit das im Punkt I. dieses Pachtvertrages näher bezeichnete Bestandsobjekt (Ad) zur Errichtung eines Superädifikates und zwar eines Bürogebäudes mit Wohnung und zum Betrieb eines Architekturbüros.*

*Punkt III:*

*Das Bestandverhältnis beginnt am 0 1993 und wird seitens der Vertragsparteien unkündbar auf die Dauer von 15 Jahren abgeschlossen, es endet daher mit Ablauf der Dauer von 15 Jahren ohne dass es einer Kündigung bedarf.*

*Punkt IV:*

*Als Gegenleistung:*

*a.) verpflichtet sich der Pächter zur Errichtung der Wohnung gemäß Punkt II. des Pachtvertrages und zur unentgeltlichen Bereitstellung derselben an die Eltern der Verpächterin gemäß Punkt V. diese Vertrages,*

*b.) fällt das gesamte errichtete Objekt nach Ablauf der Pachtdauer von 15 Jahren, für den Fall, dass das Objekt nach dieser Zeit noch einen Wert repräsentiert, entschädigungslos der Grundeigentümerin zu.*

*Mit Ausnahme der Feuerversicherung sind sämtliche Betriebskosten vom Pächter zu bezahlen.*

*Punkt V:*

*Der Pächter ist ausdrücklich zur Errichtung des im Punkt II. näher bezeichneten Superädifikates unter Einhaltung sämtlicher behördlicher, insbesondere baubehördlicher*

*Vorschriften verpflichtet und überdies berechtigt, Renovierungs- und Instandhaltungsarbeiten unter Bedachtnahme der vorgenannten Vorschriften vorzunehmen, ohne dass er aus dieser Tätigkeit einen Ersatzanspruch gegen die Verpächterin ableiten kann und wird dieser Pachtvertrag unter dem von der Verpächterin ausdrücklich gemachten Vorbehalt abgeschlossen, dass ein lebenslängliches und unentgeltliches Wohnrecht den Eltern der Verpächterin an dem vom Pächter auf der gegenständlichen Liegenschaft zu errichtenden Superädifikat (Bürogebäude mit Wohnung) und zwar an der im Erdgeschoß des gegenständlichen Hauses zu errichtenden Wohnung, verbunden mit dem Mitbenützungsrecht des Gartens, der Garage und den sonstigen Nebenräumlichkeiten und Grundstücksflächen, die zur ordentlichen Ausübung des Wohnrechtes erforderlich sind, eingeräumt wird.*

*Demgemäß räumt der Pächter hiermit den Eltern der Verpächterin an dem von ihm auf der gegenständlichen Liegenschaft zu errichtenden Superädifikat (Bürogebäude mit Wohnung) das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnrecht an der im Erdgeschoß des gegenständlichen Hauses zu errichtenden Wohnung, verbunden mit dem Mitbenützungsrecht des Gartens, der Garage und den sonstigen Nebenräumlichkeiten und Grundstücksflächen, die zur ordentlichen Ausübung des Wohnrechtes erforderlich sind, ein.*

*Die Eltern der Verpächterin nehmen das zu ihren Gunsten eingeräumte Wohnrecht hiermit rechtsverbindlich an.*

Das oben angeführte Grundstück habe die Ehegattin des Bw und deren Schwester von den Eltern mit Schenkungsvertrag vom 00. 1992 mit der Auflage erhalten, dass vom Bw an der gegenständlichen Liegenschaft ein Bürogebäude mit Wohnung mittels Superädifikat zu errichten sei und an der Wohnung ein lebenslängliches und unentgeltliches Wohnrecht für die Geschenkgeber begründet werde. Gleichzeitig habe die Ehegattin des Bw den Hälfteanteil an der Liegenschaft mit Kaufvertrag vom 00 . 1992 von deren Schwester erworben.

*Die diesbezüglich relevante Passage aus dem **Schenkungsvertrag** lautet wie folgt:*

*Punkt Viertens:*

*Als Gegenleistung für die gegenständliche Schenkung verpflichtet sich die Geschenknehmerin (Ehegattin des Bw), dafür Sorge zu tragen, dass ihre Eltern an einem vom Büro auf der gegenständlichen Liegenschaft zu errichtenden Superädifikat (Bürogebäude mit Wohnung) das lebenslängliche und unentgeltliche Wohnrecht, verbunden mit dem Mitbenützungsrecht des Gartens, der Garage und den sonstigen Nebenräumlichkeiten und Grundstücksflächen, die zur ordentlichen Ausübung des Wohnrechtes erforderlich sind, eingeräumt wird, welches Recht nach Errichtung des oben genannten Superädifikates grundbücherlich sicherzustellen ist.*

Laut Pachtvertrag (siehe oben) betrage die Laufzeit des Superädifikates 15 Jahre. Nach Verstreichen dieser Zeit falle das vom Bw zu errichtende Einfamilienhaus der Ehegattin des Bw entschädigungslos zu. Als Gegenleistung falle kein gesonderter Pachtzins für den Grund und Boden an.

Im Anlageverzeichnis werden die Herstellungskosten des gesamten Hauses im Jahr 1993 aktiviert und auf eine Nutzungsdauer von 15 Jahren abgeschrieben. Die von den Schwiegereltern bewohnte Erdgeschoßwohnung werde dabei als Hausmeisterwohnung bezeichnet. Die Erdgeschoßwohnung weise eine Wohnnutzfläche von 73,21 m<sup>2</sup> auf, während die Bürofläche 47,03 m<sup>2</sup> betrage. Die Aufteilung der Herstellungskosten erfolge im Verhältnis 50:50, wobei auch die Erdgeschoßwohnung als betrieblich angesehen werde. Weiters werden auch Betriebskosten für das gesamte Haus als Aufwand in Abzug gebracht.

Als Begründung werde ausgeführt, dass die Übernahme der Errichtungskosten für die Erdgeschoßwohnung einen Teil der Gegenleistung an die Grundstückseigentümerin darstelle und damit in einem unmittelbaren Kausalzusammenhang mit der Errichtung des Büros (ein Stockwerk und Archiv im Keller) stehe. Ohne Übernahme dieser Verpflichtung hätte auch das Büro nicht errichtet werden können. Außerdem liege ein sicheres Mietverhältnis vor und die Einrichtung könne nach den betrieblichen Erfordernissen ausgelegt werden. Der Rahmen für die Herstellungskosten wäre vorgegeben und liege damit in den Grenzen der Fremdüblichkeit. Für die Übernahme der laufenden Betriebskosten der Erdgeschoßwohnung werde folgendes angeführt:

Bewachung, Betreuung und Reinigung der Räumlichkeiten durch die Schwiegermutter während der betrieblichen Abwesenheit,

Telefondienst der Schwiegermutter bei Abwesenheit, insbesondere punktuelle telefonische Auskunft hinsichtlich bestimmter Bauprojekte,

Bewirtung anlässlich von Besprechungen.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung halte diese gewählte zivilrechtliche Gestaltung einem Fremdvergleich nicht stand. Der Pachtvertrag über das Superädifikat weise eine Laufzeit von nur 15 Jahren auf, wobei aufgrund des Wohnrechtes der Schwiegereltern (in der Folge nur mehr der Schwiegermutter) eine eingeschränkte betriebliche Nutzungsmöglichkeit bestehe. Der Bw habe für einen betrieblichen Büroraum im Ausmaß von ca 47m<sup>2</sup> und Archiv im Keller eine mit einem lebenslänglichen Wohnrecht belastete Wohnung im Ausmaß von ca 73m<sup>2</sup> mitfinanziert.

Die Nettoanschaffungskosten des Wohnhauses stellen sich wie folgt dar:

Architekturbüro: ATS 1.130.966,67

Hausmeisterwohnung: ATS 1.130.966,67

Div. Ausstattungen: ATS 74.911,17; Gesamtkosten netto ATS 2.336.844,50.

Weiters müssen an Finanzierungskosten Zinsen und Spesen in Höhe von ATS 61.244,- für 1993, ATS 110.696,- für 1994, ATS 84.794,- für 1995, ATS 40.664,- für 1996 sowie ATS 5.498,- für 1997 in Ansatz gebracht werden, sodass aus wirtschaftlichen Überlegungen ein fremder Dritter diese Investition nicht getätigt hätte.

Beim Wohnhaus handle es sich um ein KFertigteilhaus, das nach Erhebungen bei der Firma K Haus eine gewöhnliche Nutzungsdauer von 80 Jahren aufweisen müsse und zwar laut Vorgabe des Fertigteilhausverbandes.

Vom Bw werde die Fremdüblichkeit darin gesehen, dass ausgehend von den Errichtungskosten unter Zugrundelegung einer 15jährigen Dauer des Nutzungsrechtes ein monatlicher Teilbetrag von netto ca ATS 12.700,- anfalle. Dafür stehe dem Bw eine gesicherte nicht valorisierte Nutzung einer Büroeinheit mit Parkmöglichkeit und Gartenbenützung zur Verfügung. Hiezu komme die nicht unrealistische Aussicht, dass bei Ableben der Schwiegermutter die gesamte Liegenschaft für betriebliche Zwecke in Verwendung genommen werden könne.

Gemäß § 4 EStG sei bei Gebäuden eine Aufteilung in betriebliche und private Nutzung vorzunehmen. Die als Hausmeisterwohnung bezeichnete Erdgeschoßwohnung werde nachweislich von der Schwiegermutter des Bw benutzt.

Die Zurverfügungstellung einer Hausmeisterwohnung im Ausmaß von 73m<sup>2</sup> in einem Wohnhaus mit einer Gesamtwohnnutzfläche von 120m<sup>2</sup> sei im wirtschaftlichen Leben gänzlich unüblich.

Auch die Tragung sämtlicher Betriebskosten für diese Wohnung entspräche nicht der Lebenserfahrung. Die unentgeltlichen Dienste der Schwiegermutter für den Bw änderten nichts an dieser Betrachtungsweise. Vielmehr sei die Ehegattin des Bw aufgrund des Schenkungsvertrages verpflichtet, für die Eltern eine Wohnung mit lebenslanglichem Wohnrecht zur Verfügung zu stellen. Auch die eventuelle Aussicht einer gesamten betrieblichen Nutzung des Wohnhauses mache eine zunächst privat genutzte Wohnung nicht zu betrieblichen Räumlichkeiten (s.a. VwGH vom 24.1.1996, 93/13/0004).

Eine Auswertung der Reisekostenabrechnung habe ergeben, dass sich der Bw in den geprüften Jahren nur an ca 20 Tagen in W. aufgehalten habe.

Die Betriebsprüfung stelle weder die betriebliche Notwendigkeit eines Büros in W. , noch die Entscheidungsfreiheit wie ein Büro geführt bzw welche Investitionen getätigt werden, in Frage.

Bedingt durch die zivilrechtliche Gestaltung sei jedoch eine private Nutzung der Erdgeschoßwohnung gegeben. Der vom Bw vorgebrachte Kausalzusammenhang zwischen der Gegenleistung für die Errichtung der Erdgeschoßwohnung und des Büros ändere nichts an der privaten Nutzung.

Der von der Schwiegermutter genutzte Teil am Wohnhaus und die darauf entfallenden Betriebskosten werden ausgeschieden. Der privat genutzte Teil werde laut Betriebsprüfung mit 50% geschätzt, da neben der Büronutzfläche auch ein Archiv im Keller betrieblich genutzt werde.

Aus verfahrensrechtlichen Gründen (Verjährung) erfolge die Wiederaufnahme des Verfahrens erst ab dem Jahr 1995.

Die Aufwands- und Vorsteuerkürzung in ATS von 1995-2000 stelle sich wie folgt dar:

	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>
Zinsaufwand	84.794,-	40.664,-	5 498,-	0,00
Betriebskosten	8.199,98	6.188,69	2.012,27	6.267,-
Strom, Gas	9.467,68	15.086,80	14.534,65	14.930,37
ZS	102.490,76	61.939,49	22.044,92	21.197,37
<b>50% Kürzung laufende BK</b>	<b>51.245,38</b>	<b>30.969,75</b>	<b>11.022,46</b>	<b>10.598,69</b>
<b>50% Kürzung AfA Hausmeisterwohnung</b>	<b>75.398,00</b>	<b>75.398,00</b>	<b>75.398,00</b>	<b>75.398,00</b>
<b><u>Aufwandskürzung</u></b>	<b>126.643,38</b>	<b>106.367,75</b>	<b>86.420,46</b>	<b>85.996,69</b>
<b><u>Vorsteuerkürzung</u></b>	<b>1.769,68</b>	<b>2.127,55</b>	<b>1.654,69</b>	<b>2.119,74</b>
	<b>1999</b>	<b>2000</b>		
Zinsaufwand	0,00	0,00		
Betriebskosten	6.231,-	6.303,-		
Strom, Gas	16.356,75	12.678,07		
ZS	22.587,75	18.981,07		

<b>50% Kürzung laufende BK</b>	<b>11.293,88</b>	<b>9.490,54</b>		
<b>50% Kürzung AfA Hausmeisterwohnung</b>	<b>75.398,00</b>	<b>75.398,00</b>		
<b><u>Aufwandskürzung</u></b>	<b>86.691,88</b>	<b>84.888,54</b>		
<b><u>Vorsteuerkürzung</u></b>	<b>2.258,78</b>	<b>1.898,11</b>		

Neben diesen Kürzungen kam es 1999 und 2000 noch zu Korrekturen von Fremdleistungen, und zwar zu Vorsteuerkorrekturen und in der Folge zu Aufwandszurechnungen in Höhe der gekürzten Vorsteuer, nämlich 1999 um ATS 833,33 und 2000 um ATS 500,-.

Eine im Zuge der Betriebsprüfung in Auftrag gegebene Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO - Besichtigung der Liegenschaft in G - seitens des FA hat folgendes ergeben:

*An der oben angeführten Adresse befindet sich ein zweistöckiges Haus. Eine überdachte Garage ist nicht vorhanden. Die Einfahrt bietet für 2 Fahrzeuge eine Abstellmöglichkeit. Im Obergeschoss befinden sich 4 Räume. 1 Büroraum ausgestattet mit Schreibtisch und Sideboard mit Ordnern. 1 Besprechungszimmer mit kleiner Sitzbank Tisch und Sessel, 1 Archiv mit Toilette. Im Keller befinden sich weitere 2 Räume (ca 6m<sup>2</sup> pro Raum), 1 als Archiv ausgestatteter Raum, sowie 1 für Modellbau ausgestatteter Raum (Tischsäge länger nicht benutzt). Der Eingang zu diesen Räumen ist gemeinsam mit der Schwiegermutter. Das Erdgeschoss wird von der Schwiegermutter genutzt. Im Erdgeschoss befinden sich keine betrieblich genutzten Räume. Telefonanschlüsse sind im Obergeschoss und im Erdgeschoss. Die Telefonnummern sind ident. Ein Firmenschild ist am Eingang nicht vorhanden. Der Firmenname ist an der Gegensprechanlage angebracht. Für die Schwiegermutter ist eine eigene Glocke vorhanden. Das Obergeschoss ist für Kunden konzipiert. Von der Schwiegermutter wird das Erdgeschoss ständig genutzt. Sie hält die Büroräume instand. Gegebenenfalls bewirtet sie auch Kunden bei Besprechungen. Die KFZ Abstellplätze werden ausschließlich vom Bw genutzt, da die Schwiegermutter kein KFZ besitzt. Die Grünfläche wird ebenfalls von dieser betreut. Miete wird keine bezahlt. Ein Vertrag darüber ist vorhanden und liegt beim zuständigen Finanzamt auf.*

Ein Aktenvermerk des Bw betreffend Besprechung zu den Ergebnissen der Betriebsprüfung lautet wie folgt:

*Grundlage und Ausgangspunkt für die Besprechung bildeten die von der Betriebsprüfung verfassten „Prüfungsfeststellungen“ hinsichtlich des Bürogebäudes in W. .*

*Eine Zustimmung seitens des Bw zu den vorliegenden „Prüfungsfeststellungen“ sei nicht gegeben, da es sich dabei teilweise um unbewiesene Behauptungen, um aktenwidrige Annahmen sowie um realitätsferne, weil die besonderen beruflichen Notwendigkeiten negierende Schlussfolgerungen handle. Insgesamt sei der Verdacht nicht von der Hand zu weisen, dass die „Feststellungen“ nach Maßgabe des gewünschten Ergebnisses getroffen und nicht umgekehrt wertfrei ermittelt worden seien. In der Diskussion werden erneut die Gründe für die rechtliche Konstruktion dargestellt und die Behauptung zu widerlegen versucht, dass die gewählte zivilrechtliche Form einem Fremdvergleich nicht standhalten könne. Vor allem fehle es an Referenzangaben, welche diese Behauptung belegen bzw. untermauern könnten. Es stimme auch nicht, dass die Begründung für die Betriebszugehörigkeit der Erdgeschoßwohnung allein in der Tatsache der Überwachung des Büros und Bedienung des Telefons zu sehen sei. Entscheidender Grund dafür sei vielmehr der Umstand, dass die Übernahme der Errichtungskosten für die Erdgeschoßwohnung Teil der Gegenleistung an die Grundstückseigentümerin sei und damit in einem untrennbaren Kausalzusammenhang mit der Errichtung und dem Betrieb des Büros (1.Stock und Archiv im Keller) stehe. Ohne Übernahme dieser Verpflichtung hätte auch das Büro nicht errichtet werden können. Für die Übernahme der laufenden, auf die Erdgeschoßwohnung entfallenden Betriebskosten könne wiederum ins Treffen geführt werden, dass dafür Gegenleistungen seitens der Schwiegermutter erbracht werden (Reinigung des Büros, Telefondienst, punktuelle tel. Auskunft hinsichtlich bestimmter Bauprojekte, Bewirtung bei Besprechungen, Betreuung und Überwachung des Grundstückes), deren Zusammenhang mit dem Betriebsgeschehen wohl ebenfalls nicht in Frage gestellt werden können. Demgegenüber kommen die „Prüfungsfeststellungen“ lapidar zu dem Ergebnis, dass die Tragung sämtlicher Betriebskosten für diese Wohnung nicht der Lebenserfahrung entspreche.*

*Schließlich sei auch die Einbeziehung von "Zinsaufwand" in die "Anschaffungskosten des Einfamilienhauses" nicht nachvollziehbar. Fremdkapitalkosten müssen für die Beurteilung nach den Grundsätzen eines Fremdvergleiches schon deshalb ausscheiden, weil diese auch dann anfallen, wenn das Rechtsgeschäft mit einem fremden Dritten abgeschlossen werde. Offensichtlich werden diese Positionen in den „Prüfungsfeststellungen“ deshalb mitveranschlagt, um den Investitionsaufwand argumentativ nach oben zu korrigieren. Nur dadurch lasse sich nämlich die Fremdüblichkeit in Zweifel ziehen.*

*Letztlich sei auch die Feststellung aktenwidrig, nach Ablauf des Superädifikates von 15 Jahren sei kein Substanzwert mehr vorhanden. Auch diesbezüglich habe man erklärt, dass nach Ablauf des Pachtverhältnisses die Grundeigentümerin mit dem dann noch vorhandenen Restwert des Gebäudes steuerpflichtig werde.*



*Insgesamt erweise sich die gesamte Investition aus der Sicht des Bw - und nur diese Sicht ist im gegebenen Zusammenhang von Relevanz - durchaus als fremdüblich. Ausgehend von Errichtungskosten in Höhe von ca. 2,3 Mio. ATS falle unter Zugrundelegung einer 15-jährigen Dauer des Nutzungsrechtes ein mtl. Teilbetrag von ca. ATS 12.700,- an. Dafür stehe dem Bw eine gesicherte, nicht valorisierbare Nutzung einer Büroeinheit mit Parkmöglichkeiten und Gartenbenutzung zur Verfügung. Hinzu komme die nicht unrealistische Aussicht, dass bei Ableben der Schwiegermutter - der Schwiegervater ist in der Zwischenzeit bereits verstorben - oder bei vorhergehender freiwilliger Räumung des Hauses die gesamte Liegenschaft für betriebliche Zwecke in Verwendung genommen werden könne. Sei also die Nutzung des ganzen Hauses bereits jetzt im ausschließlichen betrieblichen Interesse und halte - entgegen den unbewiesenen „Feststellungen“ der Betriebsprüfung. - auch der dafür erbrachte bzw. noch zu erbringende Gegenwert einem Fremdvergleich durchaus stand, wie Recherchen bei Immobilienmaklern bestätigen hätten können, so sei dies umso mehr dann der Fall, wenn bei Wegfall des Wohnungsrechtes dem Atelier die gesamte Nutzungsmöglichkeit offen stehe. Für diesen Fall müssten allerdings die bisher von der Schwiegermutter unentgeltlich erbrachten Leistungen zugekauft werden.*

*Der Bw habe ausführlich die betrieblichen Notwendigkeiten für eine Büroeinheit in W. dargelegt, zumal die Auftragslage variere, es aber Jahre gegeben habe, in denen der Umsatz des Ateliers sogar zu 90 % Projekte betraf, die in W. errichtet worden seien. Und auch für die Zukunft erweise sich das Vorhandensein einer Büroeinheit in W. schon deshalb als notwendig, weil gewisse Aufträge nur auf dieser organisatorischen Grundlage angenommen werden könnten. Für die effiziente und rasche Erledigung von Anfragen, Rückfragen, kurzfristig notwendigen Besprechungen etc. sei es schlechterdings notwendig, dass sich die diesbezüglichen Unterlagen vor Ort befinden und auch sofort eingesehen werden können. Für Baubesprechungen, Planungen werde wiederholt sogar schon jetzt die Erdgeschoßwohnung (Auflegen von Plänen) gebraucht. Dass der Bw selbst, wie in den „Prüfungsfeststellungen“ ausgeführt, nur an ca. 20 Tagen pro Jahr persönlich in W. anwesend sei, könne er schon deshalb nicht als Argument gegen die betriebliche Widmung des ganzen Gebäudes gelten lassen, weil es nicht auf die tatsächliche Anwesenheit des Architekten, sondern auf die jederzeit gegebene Verfügbarkeit der Unterlagen und Einrichtungen ankomme. Wie er sein Büro führe, welche Investitionen er dafür in Kauf nehme, sei wohl allein seine unternehmerische Entscheidungskompetenz.*

Die Abgabenbehörde erster Instanz folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung, nahm die Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1995-1999 wieder auf und erließ entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1995-2000.

Vom Bw wurde rechtzeitig sowohl gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens als auch gegen die Sachbescheide berufen.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1995-1999 lautet wie folgt:

Für die Jahre 1995 – 1999 liegen bereits rechtskräftige Bescheide vor. Eine rechtliche Neubewertung der Veranlagungen im Wege einer Wiederaufnahme der Verfahrens setze daher einen Wiederaufnahmegrund voraus. Bei der hier gegebenen Sachlage kommen wohl nur neue Tatsachen oder neue Beweismittel in Frage, die in den abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des jeweiligen Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Dabei sei es nicht Sache des Bw, das Nichtvorliegen eines Wiederaufnahmegrundes nachzuweisen, sondern Aufgabe der Behörde, die von ihr verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche tatbestandsrelevanten Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen seien (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006). Bei der vorzunehmenden Ermessensübung sei schließlich auch noch darauf Bedacht zu nehmen, dass es zu keinem Missverhältnis des Wiederaufnahmegrundes zu den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme insgesamt komme (z.B. VwGH 27.8.1998, 93/13/0023).

Das Finanzamt stütze die Wiederaufnahme unter Hinweis auf die Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht offensichtlich auf die Tatsache, dass es sich bei dem im Jahr 1993 errichteten und seinerzeit zur Gänze in das BV aufgenommenen Superädifikat (Bürogebäude mit Wohnung) um ein „Einfamilienhaus“ handle, das nach Auffassung der Betriebsprüfung teilweise (50 %) privat genutzt werde, und zwar von den Schwiegereltern bzw. nach zwischenzeitigem Ableben des Schwiegervaters von der Schwiegermutter des Bw. Grundlage dafür sei der Pachtvertrag vom x.1993, den der Bw mit seiner Frau abgeschlossen habe und der ua. auch die Errichtung einer Wohnung und die Einräumung eines lebenslänglichen Nutzungsrechtes für deren Eltern vorsehe. Angesichts der Größenordnung sowie der weiteren Tatsache, dass die Nutzungsmöglichkeit für den Bw vertragskonform nur für einen Zeitraum von 15 Jahren zur Verfügung stehe - für die Baulichkeit selber wird eine gewöhnliche Nutzungsdauer von 80 Jahren angenommen - werde gefolgert, dass die gewählte zivilrechtliche Gestaltung einem Fremdvergleich nicht standhalte.

Schließlich wurde für das Jahr 1999 eine unzutreffende Vorsteuerverrechnung konstatiert, die in der Folge eine Aufwandszurechnung bzw. eine Vorsteuerkürzung in Höhe von ATS 833,33 notwendig mache.

Entgegen der Auffassung der Abgabenbehörde handle es sich bei den erwähnten Tatsachen im Zusammenhang mit dem Superädifikat um keine Tatsachen, welche nicht bereits dem Finanzamt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung bekannt gewesen seien, bzw. um solche Tatsachen, die für Zwecke der Veranlagung des Pflichtigen als nicht tatbestandsrelevant ausgeschieden werden müssen. Wie aus den Beilagen zur Einkommensteuererklärung 1993 und Folgejahre bzw. aus den jeweiligen Anlageverzeichnissen entnommen werden kann, habe man die Investitionen im Zusammenhang mit dem W Bürogebäude ordnungsgemäß offen gelegt, und zwar in einer Weise, die ohne weiteres bereits eine rechtliche Subsumtion ermöglicht hätte, wie sie nunmehr das Finanzamt als zutreffend erachte. Wie aus dem Ausweis der Baulichkeit unter der Anlagenkategorie „Betriebsgebäude auf fremdem Grund“ im Anlagenverzeichnis klar hervorgehe, sei der Umstand besonders hervorgehoben, dass es sich um ein Superädifikat handle. Des weiteren werde mit der Aufteilung der Investitionskosten auf Herstellungskosten „Architekturbüro“ und Herstellungskosten „Hausmeisterwohnung“ im Verhältnis 50 : 50 auch eine klare Widmung der beiden Einheiten dem Finanzamt bekannt gegeben. Dass eine Büroeinheit grundsätzlich zu Büro Zwecken und eine Hausmeistereinheit grundsätzlich zu den Zwecken in Verwendung genommen werde, die man mit einer solchen erreichen wolle, brauche indessen nicht gesondert erwähnt zu werden, zumal dann nicht, wenn damit auch eine zweifellos im betrieblichen Interesse gelegene Betreuung und Bewachung der Liegenschaft erreicht werden solle. Diesbezüglich habe die Betriebsprüfung, wie sich aus der Niederschrift über die vorgenommene Nachschau am 17.1.2002 ergebe, keine neuen Erkenntnisse gebracht. Die gesamte Investition werde ferner auf einen Zeitraum von 15 Jahren abgeschrieben. Auch das ergäbe sich aus den Anlageverzeichnissen für die verfahrensgegenständlichen Jahre und sei dem Finanzamt von allem Anfang an bekannt gewesen.

Indessen bedürfe es keiner besonderen Erwähnung, dass es sich bei der Baulichkeit um ein Fertigteilhaus der Firma L handle, welches von dieser Firma als „Einfamilienhaus“ bezeichnet werde und nach deren Auffassung eine gewöhnliche Nutzungsdauer von 80 Jahren aufweise. Aus der Sicht des Bw bzw. unter Bedachtnahme auf die für ihn maßgeblichen tatbestandlichen Voraussetzungen seien das irrelevante Feststellungen, da es für die steuerrechtliche Beurteilung einer Baulichkeit nicht darauf ankomme, wie diese von der Herstellerfirma bezeichnet werde, sondern allein auf die ihr im Rahmen des Betriebs zugeordnete Funktion. Und diese Funktion bestehe weiterhin darin, dass gegenwärtig ca. 50 % der gesamten Nutzungsmöglichkeiten für Zwecke des Architekturbüros unmittelbar und die restlichen 50 % von der Schwiegermutter des Bw zu deren Wohnzwecke genutzt werden, und zwar in Wahrnehmung der vom Bw als Reallast übernommenen Verpflichtung zur Errichtung einer Wohnung bzw. in Wahrnehmung der damit korrespondierenden Berechtigung. Die

Bereitstellung der Wohnung diene gleichzeitig aber auch den unmittelbar im betrieblichen Interesse gelegenen Zwecken der Hausbesorgung (Büroreinigung, Bewirtung von Geschäftspartnern etc.) und der Hausüberwachung.

Die Nutzung der Wohnung durch die Schwiegermutter des Bw erweise sich bei richtiger Beurteilung indessen nicht, wie die Betriebsprüfung trotz Bejahung des Kausalzusammenhangs mit dem betrieblichen Geschehen annehme, um eine Nutzungsentnahme für private Zwecke, sondern um eine Form der Gegenleistung an die Grundstückseigentümerin für die Überlassung der Grundfläche und somit um eine betrieblich veranlasste Beschränkung der insgesamt getätigten Investition. Wie die Gegenleistung für die Überlassung einer Rechtsposition erbracht werde, ob durch laufende Zahlungen (Baurechtszins), durch einmalige Abgeltungen am Ende des Nutzungszeitraumes, durch Beschränkung der Nutzungsmöglichkeiten an Teilen der auf eigene Kosten errichteten Baulichkeiten oder durch eine Kombination aller dieser Möglichkeiten, sei nämlich ausschließlich und unstreitig Sache der Vertragsparteien. Und es sei auch Sache der Vertragsparteien, die Gegenleistung so zu gestalten, dass eine Pflicht gegenüber Dritten, hier den Schwiegereltern, übernommen werde, um den primär dazu Verpflichteten, hier die Grundstückseigentümerin, von dieser Pflicht frei zu halten. Im Ergebnis mache es für die Gewinnermittlung schließlich auch keinen Unterschied, ob neben einer nach Maßgabe des tatsächlichen Wertverzehrs gestalteten AfA auch noch laufende Zahlungen in der Form eines Baurechtszinses aufwandswirksam berücksichtigt werden – eine Vorgangsweise, die, wäre sie gewählt worden, von der Betriebsprüfung wohl unbeanstandet geblieben wäre - oder ob, wie hier, der Investitionsaufwand insgesamt nicht nach Maßgabe des tatsächlichen Substanzverzehrs der Baulichkeit, sondern im Wege einer auf die Dauer des Nutzungsrechts (15 Jahre) erfolgten Verteilung das Ergebnis beeinflusse, dafür aber ein laufender Baurechtszins entfalle. Immerhin zähle zu den Gegenleistungen an die Grundstückseigentümerin auch noch der nach Ablauf der Nutzungszeit verbleibende Restwert der Baulichkeit auf der Grundlage des Heimfallsrechtes. Insofern bedürfe es auch keiner besonderen Erwähnung, dass es sich bei der Vertragspartei um die Ehegattin und bei den Nutznießern der Reallast „Hausmeisterwohnung“ bzw. bei der Inpflichtnahme dieser Nutznießer für betriebliche Zwecke (Büroreinigung, Bewirtung anlässlich Besprechungen etc.) als Gegenleistung für die übernommenen anteiligen Betriebskosten um die Schwiegereltern (Schwiegermutter) des Bw handle. Aus Sicht des Bw sei es auch irrelevant, wie die Grundstückseigentümerin zu dem Grundstück gekommen sei, welche Gegenleistungen sie dafür und an wen erbracht und welche Reallasten sie übernommen habe. Alle diese Umstände seien steuerrechtlich ausschließlich unter Fremdvergleichsgesichtspunkten von Bedeutung. Jede andere Beurteilung würde nämlich schon in der Tatsache eines Vertrages unter

Familienangehörigen eine neue Tatsache iSd § 303 BA0 sehen, was sich indessen bei einer grundsätzlichen Unbedenklichkeit von Familienverträgen auch für Zwecke des Steuerrechtes als unzutreffend erweisen müsste. Die Frage, ob die getroffenen und dem Finanzamt im Ausmaß ihrer Tatbestandsrelevanz bereits bekannten Vereinbarungen letztlich auch einer Überprüfung unter dem Gesichtswinkel der Fremdüblichkeit standhalten, sei indessen – erneut entgegen der Auffassung des Finanzamtes - keine neue Tatsache, sondern bereits eine rechtliche Wertung, die für sich genommen keinen Wiederaufnahmegrund darstelle.

Ungeachtet des Fehlens eines Wiederaufnahmegrundes für die rechtliche Neubewertung des Jahres 1995 seien die Abgabenansprüche für dieses Jahr mit Ablauf des 31.12.2000 bereits verjährt. Unbestritten habe man die Prüfungshandlungen nämlich erst am 17.10.2001 - die Ausdehnung des Prüfungsauftrages ua. auch auf das Jahr 1995 erfolgte mit Verfügung vom 6.12.2001 -, sohin erst nach Ablauf der 5-jährigen Frist für die Abgabenbemessung in einer nach außen erkennbaren Form eingeleitet. Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 1995 erweise sich im Lichte des § 304 BA0 daher als gesetzwidrig.

Als neue Tatsache iSd § 303 BA0 bleibe somit lediglich die Feststellung, dass bei einer Eingangsrechnung des Jahres 1999 eine 20 %-ige Vorsteuer in Höhe von öS 833,33 in Verrechnung gebracht werde, obwohl es sich dabei um keinen Unternehmer gehandelt habe. In der Folge müsste die Umsatzsteuer-Zahllast um diesen Betrag erhöht und der Gewinn wegen der Nettoverrechnung der Umsatzsteuern bei der Einkünfteermittlung um denselben Betrag verringert werden. Die Abgabendifferenz belaufe sich bei der Einkommensteuer daher auf ATS 400,-- (Gutschrift) und bei der Umsatzsteuer auf öS 833,-- (Erhöhung der Restschuld), zusammen genommen also in einer Größenordnung, die vor dem Hintergrund der Auswirkungen der geltend gemachten Wiederaufnahmegründe als geringfügig zu bezeichnen sei. Für die anderen (zulässigerweise) geprüften Jahre 1996 – 1998 könne nicht einmal eine derart geringfügige Abweichung festgestellt werden.

Die Berufung gegen die Sachbescheide 1995-2000 lautet wie folgt:

Die im Betriebsvermögen befindliche „Hausmeisterwohnung“ im Erdgeschoß des im Jahre 1993 als Superädifikat errichteten Fertigteilgebäudes in W., H (Büroeinheit mit Wohnung) – die Betriebsprüfung spreche in diesem Zusammenhang von einem Einfamilienhaus – werde von der Schwiegermutter des Bw bewohnt. Wiewohl sich die Notwendigkeit der Wohnungsüberlassung aus der Vereinbarung mit der Grundeigentümerin ergebe und infolgedessen ein Kausalzusammenhang mit dem betrieblichen Geschehen auch von der Betriebsprüfung nicht in Abrede gestellt werde, unterstelle die Abgabenbehörde erster Instanz dessen ungeachtet sowie erneut unter Bezugnahme auf die Ausführungen im

Betriebsprüfungsbericht eine Nutzungsentnahme nach Maßgabe der auf diese Wohnung entfallenden und bis dahin aufwandswirksam verrechneten Positionen.

Begründet werde diese Beurteilung zum einen mit dem Hinweis auf die fehlende Fremdüblichkeit der getroffenen Vereinbarungen, zum anderen auf die bei Gebäuden grundsätzlich erforderliche Aufteilung in eine betriebliche und eine private Nutzung sowie mit der Bemerkung, dass die Zurverfügungstellung einer Hausmeisterwohnung in einem Ausmaß von 73 m<sup>2</sup> bei einer Gesamtwohnnutzfläche von 120 m<sup>2</sup> im wirtschaftlichen Leben „gänzlich unüblich“ sei, zumal das Büro überhaupt nur an ca. 20 Tagen eines Jahres aufgesucht werde. Schließlich entspräche auch die Tragung sämtlicher Betriebskosten nicht der Lebenserfahrung. Daran könnten auch die Dienste der Schwiegermutter, die „angeblich“ für Zwecke des Architekturbüros erbracht werden, nichts ändern.

Im Ergebnis habe man jeweils 50 % der laut Gewinn- und Verlustrechnung in den Prüfungsjahren dem Wiener Büro zugeordneten Aufwendungen (AfA, Zinsen für Fremdkapital, laufende Betriebs- und Energiekosten) als privat veranlasste Nutzungsentnahme ausgeschieden bzw. die in den Prüfungsjahren geltend gemachten Vorsteuern um die auf die Nutzungsentnahme entfallenden Vorsteuern gekürzt.

Nach Auffassung des Bw verkenne die Abgabenbehörde erster Instanz damit die rechtlichen Vorgaben und wirtschaftlichen Zusammenhänge.

Unbestrittene Tatsache sei, dass das fragliche Grundstück im zivilrechtlichen Eigentum der Ehegattin des Bw stehe und mit der Verpflichtung zur Einräumung eines lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnrechtes zugunsten der Eltern der Grundstückseigentümerin belastet sei. Unbestritten sei ferner, dass das fragliche Grundstück mit Vertrag vom x .1993 dem Bw zum Zwecke der Errichtung einer Büroeinheit (Superädifikat) für einen Zeitraum von 15 Jahren pachtweise überlassen wurde. Gleichzeitig sei aber auch die Verpflichtung zur Bereitstellung einer Wohneinheit für deren Eltern überbunden worden. Ohne Übernahme dieser Verpflichtung hätte also kein Büro und auch kein „Einfamilienhaus“ errichtet werden können. Zusammen mit dieser überbundenen und vom Bw auch übernommenen Reallast habe sich die Grundstückseigentümerin anstelle eines laufenden Baurechtszinses für die Überlassung der Grundfläche allerdings ausbedungen, dass das Gebäude am Ende der Pachtzeit mit dem dann noch verbleibenden Restwert unentgeltlich ihr zufalle (Heimfallsrecht). Unter der Annahme, dass nach Ablauf der Pachtzeit das Gebäude noch einen Restwert von 70 % der Herstellungskosten aufweise (100 % abzüglich AfA: 15 x 2 % p.a.), ergäbe sich für die Grundstückseigentümerin zwar eine akkumulierte, aber durchaus marktgerechte Rendite aus der Überlassung des Grundstückes.

Weitgehend unbestritten seien auch die Größenordnungen: Demnach werde für das Superädifikat insgesamt ein Betrag in Höhe von ca. ATS 2,262.000,-- aufgewendet. Dieser Betrag werde schließlich je zur Hälfte auf „Architekturbüro“ und „Hausmeisterwohnung“ aktiviert bzw. in das Anlagenverzeichnis aufgenommen und auf die Dauer des Pachtverhältnisses, dh. auf 15 Jahre abgeschrieben. Die aufwandswirksame Verrechnung der gesamten auf das Objekt entfallenden Herstellungskosten und nicht nur die auf den Bürobereich entfallenden sowie auch die ungeschmälernte Verrechnung der gesamten damit im Zusammenhang stehenden Fremdkapitalkosten gründe sich auf das Fehlen eines laufend zu entrichtenden Baurechtszinses, weiters auf die mit 15 Jahren zeitlich begrenzte Nutzungsmöglichkeit unter Bedachtnahme auf den als Reallast übernommenen Nutzungsverzicht hinsichtlich der Erdgeschoßwohnung und schließlich auf die Vereinbarung mit der Grundstückseigentümerin, dass nach Ablauf der Pachtzeit ein eventueller Restwert des Gebäudes unentgeltlich zu übergeben sein werde. Demgegenüber werde die Übernahme der gesamten laufenden Betriebskosten für das Superädifikat nicht mit der überbundenen Reallast eines unentgeltlichen und lebenslänglichen Wohnrechtes begründet, sondern damit, dass den Wohnungsberechtigten (Schwiegereltern des Bw) im betrieblichen Interesse gelegene Aufgaben (Betreuung und Überwachung des Hauses, Reinigung der Büroeinheit, Bewirtung anlässlich von Besprechungen etc.) überantwortet worden seien, welche von diesen auch tatsächlich und nicht nur „angeblich“ wahrgenommen wurden.

Bestritten werden bzw. nicht nachvollziehbar seien indessen die aus diesen Vorgaben abgeleiteten Schlussfolgerungen. Wie schon in der Vorbesprechung zur Betriebsprüfung kritisch vermerkt werden musste, erweise sich die Feststellung, dass die Konstruktion nicht fremdüblich sei, weil „ein fremder Dritter aus wirtschaftlichen Überlegungen diese Investition nicht getätigt hätte“, als unbewiesene Behauptung. Zahlen oder Vergleichsgrößen, wie für die Beurteilung der Fremdüblichkeit eigentlich erforderlich, werden indessen nicht genannt; die Betriebsprüfung beschränke sich vielmehr auf die Wiedergabe des Investitionsvolumens und auf die durch das Wohnungsrecht der Schwiegereltern eingeschränkten Nutzungsmöglichkeiten des „Einfamilienhauses“ und folgere daraus, dass allein schon daraus die Unhaltbarkeit der Konstruktion aus wirtschaftlichen Überlegungen ersichtlich sei. Auf die Tatsache, dass bei einer Verteilung des Investitionsvolumens auf die gesamte Nutzungsdauer (15 Jahre) pro Monat lediglich ein Betrag von ca. ATS 12.700,-- entfalle, ein Betrag, der angesichts der vorhandenen Nutzungsmöglichkeiten (Büro, Archivräume, Parkplätze, Benützung des sonstigen Grundflächen) bereits seinerzeit (1993) als marktgerecht bezeichnet werden konnte, wie Auskünfte von Immobilienhändlern ergeben hätten, dass weiters eine Valorisierung dieses Betrages, wie bei sonstigen Mieten stets üblich, für den gesamten Pachtzeitraum (15 Jahre) nicht greifen könne und dass schließlich die Aussicht auf vorzeitigen

Wegfall des Wohnungsrechtes und damit auf Ausdehnung der Nutzungsmöglichkeiten auf das ganze Haus angesichts des Alters der berechtigten Person als durchaus realistisch zu sehen sei, wurde erst gar nicht eingegangen bzw. mit dem Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.1.1996, 93/13/0004 als irrelevant abgetan.

Der Hinweis auf das erwähnte Erkenntnis erweise sich schon deshalb als unpassend bzw. für die Beantwortung der gegenständlichen Rechtsfrage nicht anwendbar, weil es bei dem Beschwerdefall nicht um die Übernahme einer Reallast zugunsten fremder Dritter, sondern darum ging, ob Teile einer von der Betriebsinhaberin selbst nicht unwesentlich auch privat genutzten Büro- und Wohnungseinheit zum notwendigen Betriebsvermögen gehöre oder nicht. Im gegenständlichen Fall gehe es aber nicht um die erhoffte Ausdehnung des Betriebsvolumens im Wiener Bürogebäude auf die Erdgeschoßwohnung, um damit die betriebliche Notwendigkeit bereits heute unter Beweis zu stellen, sondern darum, dass die Nutzung der Erdgeschoßwohnung bereits jetzt und unstreitig in einem Kausalzusammenhang mit dem betrieblichen Geschehen liege. Die Aussicht eines vorzeitigen Wegfalls des Wohnungsrechtes ändere also nichts an der betrieblichen Veranlassung, erhöhe aber – und das ist für die Beurteilung der Fremdüblichkeit wieder wichtig - die Attraktivität der gesamten Investition nicht unmerklich. Für denselben Aufwand stünden dann nicht mehr 50 %, sondern 100 % zur ausschließlichen und unmittelbaren Nutzung für Zwecke des Architekturbüros zur Verfügung. Und diese Perspektive sei auch mit zu berücksichtigen, wenn es darum gehe, ob ein fremder Dritter diese Investition aus rein wirtschaftlichen Überlegungen ebenfalls getätigt hätte. Die mit dem Pachtvertrag vom x .1993 übernommene Reallast enthalte somit Elemente eines aleatorischen Vertrages, die im Geschäftsleben nicht unüblich seien und auch steuerrechtlich ihre besondere Anerkennung gefunden hätten.

Unverständlicherweise gehe die Betriebsprüfung auf diese vertraglichen Besonderheiten nicht ein bzw. missdeute sie mit dem Hinweis, dass es wirtschaftlichen Überlegungen widerspreche, die Aufwendungen für ein Haus mit einer gewöhnlichen Nutzungsdauer von 80 Jahren auf 15 Jahre verteilt abzuschreiben. Voraussichtliche Nutzungsdauer der Substanz und rechtliche Nutzungsbefugnis an dieser Substanz werden hier nicht getrennt, obwohl der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 17.5.1977, Zl. 1934/76 festgestellt habe, dass für den Fall einer Beendigung des Mietverhältnisses an einer vom Mieter auf eigene Kosten errichteten Baulichkeit vor dem Ende der technischen Nutzbarkeit der Sachsubstanz und bei vereinbarter kostenloser Überlassung derselben der noch vorhandene Buchwert (Restwert) als gewinnmindernder Aufwand auszuscheiden sei. Ebenso unberücksichtigt bleibe der Umstand, dass die Grundeigentümerin nach Beendigung des Pachtverhältnisses diesen Restwert als weitere Form der Entschädigung für die Überlassung des Grundstückes unentgeltlich und für sie frei verfügbar übertragen erhalte und dafür



steuerpflichtig werde. Man übersehe schließlich auch den Hinweis in den EStR 2000 (Rz 126), wonach Gebäude auf fremdem Grund und Boden den Nutzungsberechtigten zuzurechnen seien, der sie nach Maßgabe der zeitlichen Nutzungsmöglichkeiten auch abzuschreiben habe, wenn nicht von vornherein wirtschaftliches Eigentum beim Grundstückseigentümer angenommen werden könne. Auch diese Vorgabe werde erst gar nicht in Erwägung gezogen.

Im übrigen sei der Hinweis im Betriebsprüfungsbericht, dass sich der Bw nach Auswertung der Reisekostenrechnungen in den geprüften Jahren nur an ca. 20 Tagen im Jahr in W. betrieblich aufgehalten habe, unverständlich. Was solle damit unter Beweis gestellt werden? Die mangelnde Fremdüblichkeit der getätigten Investition oder die mangelnde Notwendigkeit eines eigenen Büros? Sollte letzteres damit gemeint sein, so müsste eigentlich das gesamte Büro und nicht nur die Erdgeschoßwohnung als privat veranlasst ausgeschieden werden. Sollte indessen ersteres gemeint sein, so müsse man sich in der Tat fragen, was die physische Anwesenheit des Betriebsinhabers in einer Büroeinheit mit der Fremdüblichkeit der dafür in Kauf genommenen Aufwendungen zu tun habe. Entscheidend für die betriebliche Notwendigkeit eines Wirtschaftsgutes, hier der Büroeinheit, sei doch, und dieser Hinweis werde auch niederschriftlich beurkundet, die mit dieser Büroeinheit beabsichtigte und auch tatsächlich verwirklichte Zwecksetzung. Ausführlich habe man dafür in der Vorbesprechung vom 6.2.2002 (siehe dazu Aktenvermerk des Bw oben) die Gründe und Notwendigkeiten für deren Bereitstellung dargestellt. Die Abgabenbehörde erster Instanz finde es offensichtlich nicht der Mühe wert, darauf einzugehen.

Nicht nachvollziehbar sei schließlich auch die Begründung für die Eliminierung der auf die Erdgeschoßwohnung entfallenden laufenden Betriebskosten. Deren Tragung entspräche nicht der Lebenserfahrung, und daran könne auch der Hinweis auf die „angeblichen“ Dienste der Schwiegermutter im Interesse des Büros nichts ändern. Das Gegenleistungsverhältnis sei nach Auffassung der Abgabenbehörde erster Instanz also nur ein angebliches, was die Vermutung nähre, dass es sich dabei aus der Sicht der Abgabenbehörde um eine unbewiesene Zweckbehauptung des Bw handle. Indessen werde auch diesbezüglich auf die Ausführungen im oben erwähnten Aktenvermerk hingewiesen, die zumindest den Anschein für sich haben, dass sie tatsächlich zutreffen. Immerhin entspräche es auch der Lebenserfahrung, dass Leistungen grundsätzlich nicht kostenlos erbracht werden, auch wenn es sich um Leistungsbeziehungen zwischen Familienangehörigen handle.

Die Stellungnahme der Betriebsprüfung dazu lautet wie folgt:

Ad Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens:

Vom Bw werde im wesentlichen gerügt, dass dem Finanzamt bereits zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung die Tatsachen im Zusammenhang mit dem Superädifikat bekannt gewesen

wären und somit die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO rechtswidrig erfolgt sei. Als Begründung werde angeführt, dass aus den jeweiligen Anlageverzeichnissen die Investitionen im Zusammenhang mit dem "W Bürogebäude" ordnungsgemäß offen gelegt worden seien, die ohne weiters bereits eine rechtliche Subsumtion ermöglicht hätte.

Durch die Aufteilung der Investitionskosten auf "Architektenbüro und Hausmeisterwohnung" im Verhältnis 50:50 sei eine klare Widmung der beiden Einheiten erfolgt, sodass die Betriebsprüfung daher keine neuen Erkenntnisse gebracht hätte.

Diese Auffassung des Bw kann seitens der Betriebsprüfung nicht geteilt werden. Erst im Zuge der Betriebsprüfung sei erkannt worden, dass es sich bei dem "Betriebsgebäude auf fremden Grund und Boden" um ein Einfamilienhaus handle und dass die als Hausmeisterwohnung deklarierte Wohnung von den Schwiegereltern des Bw benutzt werde. Weiters habe man erst im Zuge der Betriebsprüfung die dem Superädifikat zu Grunde liegenden Verträge vorgelegt. Aus diesen Verträgen gehe eindeutig hervor, dass die private Nutzung der Erdgeschosswohnung durch die Schwiegereltern des Berufungswerbers immer im Vordergrund gestanden sei (Gegenleistung für Schenkung des Grund und Bodens).

Wenn der Bw vermeine, dass es keiner besonderen Erwähnung bedurft hätte, dass es sich bei gegenständlichen Vertragsparteien um die Ehegattin und die Schwiegereltern handelte und dass dieser Umstand aus der Sicht des Pflichtigen irrelevant sei, verkenne er nach Ansicht der Betriebsprüfung die Rechtslage. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werden bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen wegen Fehlens von Interessensgegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit gestellt. Die Behörde sei auf die "Nahebeziehung" der Vertragspartner erst im Zuge der Betriebsprüfung aufmerksam geworden und habe unter Einbeziehung des Fremdvergleiches die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 BAO verfügt.

Der Bw führe ergänzend an, dass die Frage der Fremdüblichkeit keine neue Tatsache, sondern bereits eine rechtliche Wertung darstelle und für sich genommen keinen Wiederaufnahmegrund darstelle.

Um jedoch die Frage der Fremdüblichkeit von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beurteilen zu können, müsse diese Tatsache der Behörde bekannt sein. Würde man der Ansicht des Bw folgen, würde eine Wiederaufnahme des Verfahrens bei Verträgen naher Angehöriger (z.B. Lohnaufwand der Gattin, der nicht extra ausgewiesen wurde) unmöglich sein, da die Frage des Fremdvergleiches bereits eine rechtliche Würdigung darstelle.

Für das Hervorkommen neuer Tatsachen i.S.d. § 303 Abs. 4 BAO sei maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen sei, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion

zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (u.a. VwGH v. 247.9.96, 93/13/0091). Ob die Abgabenbehörde mehr oder minder weitreichende Erhebungen im abgeschlossenen Verfahren durchgeführt habe, sei für die Beurteilung, ob ein Wiederaufnahmegrund vorliege, nicht wesentlich, weil selbst ein Verschulden der Abgabenbehörde am Unterbleiben der Feststellung der maßgebenden Tatsachen und Beweismittel eine Wiederaufnahme des Verfahrens nicht ausschließe (u.a. VwGH 27.7.94, 92/13/0140). Aus den Angaben im Anlageverzeichnis könne für sich alleine noch nicht der Schluss gezogen werden, dass die Schwiegereltern des Bw die besagte Hausmeisterwohnung privat nutzen würden.

Vom Bw werde für die von der Betriebsprüfung verfügte Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 1995 Verjährung eingewendet, was jedoch mit den einschlägigen Bestimmungen der BAO widerlegt werden kann.

Vom Berufungswerber werde auch angeführt, dass für das Jahr 1999 wegen Geringfügigkeit des Betrages eine Wiederaufnahme nicht gerechtfertigt sei.

Da nach Ansicht der Betriebsprüfung die Wiederaufnahme des Verfahrens bezüglich der privaten Nutzung der Wohnung durch die Schwiegereltern des Bw gerechtfertigt sei, erübrige sich hiezu eine Stellungnahme.

#### Ad Berufung gegen die Sachbescheide 1995 – 2000

Der Bw bemängle, dass die Feststellung der Betriebsprüfung, die gewählte Konstruktion sei nicht fremdüblich, eine unbewiesene Behauptung darstelle.

Die Betriebsprüfung habe zuerst die zivilrechtlichen Verträge unter dem Aspekt der Fremdüblichkeit untersucht und festgestellt, dass die gewählte zivilrechtliche Gestaltung einem Fremdvergleich nicht standhalten könne und dies im Bp.-Bericht auch ausführlich dargestellt.

In der Berufung werde die Fremdüblichkeit darin gesehen, dass ausgehend von den Errichtungskosten unter Zugrundelegung einer 15 jährigen Dauer des Nutzungsrechtes ein monatlicher Teilbetrag von netto ca. 12.700,00 anfallen werde. Dafür stehe dem Berufungswerber eine gesicherte, nicht valorisierte Nutzung der Büroeinheit mit Parkmöglichkeiten und Gartenbenützung zur Verfügung. Hinzu komme die nicht unrealistische Aussicht, dass bei Ableben der Schwiegermutter die gesamte Liegenschaft für betriebliche Zwecke in Verwendung genommen werden könne.

Bezüglich der Angemessenheit der "De-facto Miete" i.H.v. S 12.700,- übersehe der Bw, dass trotz des eingeschränkten Nutzungsrechtes er auch das "Bauherrnrisiko" zu tragen habe.

Weiters wären die Baukosten teilweise fremdfinanziert, sodass bei der Berechnung auch diese Kosten nicht zur Gänze außer Betracht bleiben können.

Die Überlegung, dass bei Ableben der Schwiegermutter die gesamte Liegenschaft für betriebliche Zwecke in Verwendung genommen werden könne, sei nach Ansicht der Betriebsprüfung unglaublich. Gegen diese Überlegung spräche einerseits die kurze Nutzungsdauer des Superädifikates (15 Jahre) und das Alter der Schwiegereltern zum Zeitpunkt der Vertragsschließung im Jahr 1993 (69 und 71 Jahre) und andererseits auch der Umstand, dass sich der Bw nur an ca. 20 Tagen im Jahr in W. aufhalte. Die betriebliche Notwendigkeit in W. ein größeres Büro zu unterhalten, werde nicht einmal in der Berufung geäußert.

Vom Bw werde weiters angeführt, dass das von der Betriebsprüfung zitierte VwGH-Erkenntnis vom 24.1.1996, 93/13/0004 nicht anwendbar sei, da es in diesem Erkenntnis nicht um die Übernahme einer Reallast zugunsten fremder Dritter gehe.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei dieses Erkenntnis auf den gegenständlichen Fall sehr wohl anzuwenden. Inwieweit der Berufungswerber seine "Schwiegereltern" als fremde Dritte ansehe (Übernahme Reallast zugunsten fremder Dritter!) entziehe sich der Kenntnis der Betriebsprüfung. Unbestritten sei, dass der Bw die Liegenschaft gänzlich dem Betriebsvermögen zugeordnet habe. Weiters sei unbestritten, dass die Schwiegermutter die Erdgeschosswohnung privat nutze. Eine spätere Aussicht auf Nutzungsänderung, wie in der Begründung angeführt werde, mache eine privat genutzte Wohnung nicht zu betrieblichen Räumlichkeiten.

Dem vom Bw immer wieder angeführten Kausalzusammenhang zwischen der betrieblichen Veranlassung und dem Wohnrecht an der Erdgeschosswohnung könne von Seiten der Betriebsprüfung nicht gefolgt werden. Bezüglich der Überwachungsfunktion, die von der Schwiegermutter ausgeübt werde, sei anzumerken, dass sie in dem Einfamilienhaus lebe und sich die Überwachungsfunktion daher relativiere. Bezüglich der Reinigungsarbeiten im Büro gäbe es keinerlei Aufzeichnungen, wobei anzumerken sei, dass eine gelegentliche Reinigung des Büros (Aufenthaltstage des Berufungswerbers im Büro ca. 20 Tage im Jahr!) wohl nicht eine betriebliche Veranlassung von privat genutzten Räumlichkeiten begründen könne.

Auf die angeblich weiteren Tätigkeiten der Schwiegermutter – Bewirtung anlässlich von Besprechungen – erscheine ein weiteres Eingehen entbehrlich. Auf der einen Seite werde vom Bw die Behauptung aufgestellt, dass für die Beurteilung der Fremdüblichkeit ein etwaiger Wegfall des Wohnungsrechtes wegen Todes der Schwiegermutter die Attraktivität der Investition nicht unmerklich steigern könne, auf der anderen Seite versuche der Bw die

betriebliche Veranlassung durch Bewirtungstätigkeiten der Schwiegermutter gegenüber Geschäftspartnern zu begründen.

Der Hinweis des Bw auf die EStR 2000 - die Betriebsprüfung übersehe diese - wonach Gebäude auf fremdem Grund und Boden den Nutzungsberechtigten zuzurechnen seien und auch nach Maßgabe der Nutzungsmöglichkeit abzuschreiben wäre, könne nicht nachvollzogen werden. Die Betriebsprüfung habe den betrieblichen Anteil den Nutzungsberechtigten zugerechnet und auf die Nutzungsdauer von 15 Jahren abgeschrieben.

Aus den Zurechnungsvorschriften in den EStR gehe nicht hervor, dass privat genutzte Liegenschaftsanteile betrieblich abzuschreiben seien.

Der Einwand, dass die Betriebsprüfung die Möglichkeit der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums an den Grundeigentümer nicht geprüft habe, sei unrichtig. Umso bemerkenswerter sei dieser Einwand, da der Berufungswerber auf mehreren Seiten der Berufung gerade die Umstände aufzählte, die gegen ein wirtschaftliches Eigentum des Grundeigentümers an der Liegenschaft sprechen.

Auch der Hinweis, dass der Liegenschaftseigentümer nach Beendigung des Pachtvertrages mit dem Restwert des Gebäudes steuerpflichtig werde, ändere nichts an der Beurteilung, ob notwendiges Betriebsvermögen auf Seiten des Bw bestehe oder nicht.

Die betriebliche Notwendigkeit des Büros in W. sei seitens der Betriebsprüfung nie in Frage gestellt worden. Dem werde dadurch Rechnung getragen, dass 50 % der Liegenschaft als notwendiges Betriebsvermögen anerkannt werde.

Weiters werde vom Bw angemerkt, dass die Begründung über die Eliminierung der Betriebskosten der Erdgeschosswohnung nicht nachvollziehbar sei.

Auch hier werde um Wiederholungen zu vermeiden auf die Begründung im Bp-Bericht verwiesen. Ergänzend sei anzuführen, dass bezüglich der Arbeiten der Schwiegermutter keinerlei Aufzeichnungen geführt werden. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden nur unter bestimmten Voraussetzungen anerkannt.

Da bezüglich der von der Schwiegermutter zu tätigen Arbeiten keine der von der Rechtsprechung geforderten Merkmale gegeben seien, könne auch kein Zusammenhang mit der Betriebskostenübernahme durch den Bw gesehen werden. Vielmehr wäre bereits die Ehegattin des Bw auf Grund des Schenkungsvertrages vom YY.1992 verpflichtet, ein unentgeltliches Wohnrecht den Eltern (Geschenkgebern) einzuräumen. In diesem Schenkungsvertrag habe man über eine etwaige Tätigkeit der Schwiegereltern als Hausmeister für den Bw jedenfalls nichts vereinbart.

Die Betriebsprüfung habe 50% der Betriebskosten als betrieblich angesehen. Dieser Prozentsatz liege wohl eindeutig über den tatsächlich betrieblich angefallenen Betriebskosten, auch in Hinblick auf die tatsächliche Anwesenheit des Bw in W. .

Abschließend sei anzumerken, dass der Bw versuche eine zivilrechtliche Reallast (lebenslängliches und unentgeltliches Wohnrecht), die durch Schenkung eines Grundstückes an die Ehegattin entstanden sei, als betrieblich veranlasst erscheinen zu lassen.

Die Zurverfügungstellung einer Hausmeisterwohnung im Ausmaß von 73 m<sup>2</sup> in einem Einfamilienhaus mit einer Gesamtwohnnutzfläche von 120 m<sup>2</sup> sei im wirtschaftlichen Leben gänzlich unüblich und könne wohl nur durch das Verwandtschaftsverhältnis begründet sein.

Im Rahmen eines Erörterungsgespräches vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde seitens des steuerlichen Vertreters der Einwand der Verjährung des Veranlagungsjahr 1995 betreffend infolge der geänderten Gesetzeslage nicht mehr aufrechterhalten.

Bezüglich der weiteren Streitpunkte wurden die jeweiligen Standpunkte nochmals dargelegt.

Bezüglich des Hauses wurde seitens des Bw erneut ausgeführt, dass im Obergeschoss (47m<sup>2</sup>) sowie im Keller eine ausschließliche betriebliche Nutzung vorliege, und dass auch die Erdgeschosswohnung bei Bedarf (größere Besprechungen) betrieblich genutzt werde und dies eben gerade durch die Schwiegermutter ermöglicht werde. Bezüglich der Tätigkeiten der Schwiegermutter gäbe es keinen schriftlichen Vertrag, die übernommenen Verpflichtungen und die erhaltenen Berechtigungen seien mündlich abgesprochen und von beiden Teilen akzeptiert.

Da die Wiederaufnahme der Verfahren in Konnex mit den Schwiegereltern des Bw seitens der Abgabenbehörde erster Instanz gesehen werde, legte der steuerliche Vertreter des Bw ein Erkenntnis des VfGH vom 15.6.1982, SlNr. 9417 vor, in dem sich ein Abstellen auf ein nahes Verwandtschaftsverhältnis als Verstoß gegen das den Gesetzgeber bindende Gleichheitsgebot erwies und der bekämpfte Bescheid aus diesen Gründen als verfassungswidrig aufgehoben wurde.

Vom Bw wurde sowohl eine mündliche Verhandlung in der Berufung vom 3. April 2002 als auch im Schreiben vom 14. Jänner 2003 die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (§ 323 Abs. 12 BAO) beantragt.

In der am 1. März 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des Bw nochmals hervorgehoben, dass bzgl der Hausmeisterleistungen der Schwiegereltern (Schwiegermutter) keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen wurden. Die Schwiegermutter werde vom Bw in keinem Dienstverhältnis gesehen. Ihr Tätigkeitsfeld umfasse die Bedienung der Kaffeemaschine, die Bestellung von Brötchen, die Reinigung der Büroräumlichkeiten. Sie

habe keine telefonischen Auskünfte gegeben sondern auf Anordnung des Bw Ordnerteile geholt und die benötigten Unterlagen in das Büro nach A gefaxt. Vom Bw werden keine Dienstwohnungen für weitere Mitarbeiter zur Verfügung gestellt.

Nochmals wurde bestätigt, dass sowohl die Verträge wie auch die Nutzung der Hausmeisterwohnung erstmals im Zuge der Betriebsprüfung der veranlagenden Behörde bekanntgegeben wurden. Die angesprochenen Verträge wurden lediglich beim zuständigen Finanzamt für Gebühren in W. zur Anzeige gebracht.

Im übrigen wurde auf die ausführlichen schriftlichen Darstellungen verwiesen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### Ad Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 1995-1999:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen iSd § 303 Abs. 4 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen (VwGH vom 26.7.2000, ZI 95/14/0094).

Wiederaufnahmegründe sind somit im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen.

Die Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen dient dem Zweck, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen.

Für das Hervorkommen neuer Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO ist maßgebend, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (VwGH vom 23.4.1998, ZI 95/15/0108).

Soll eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung zulässig sein, dann muss aktenkundig erkennbar sein, dass dem Finanzamt

nachträglich Tatumstände zugänglich gemacht wurden, von denen es nicht schon zuvor Kenntnis gehabt habe.

Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtswegige Wiederaufnahme zu verfügen ist.

#### Das bedeutet für den gegenständlichen Fall:

Zunächst ist festzuhalten, dass der Einwand des Bw bezüglich Verjährung (das Jahr 1995 betreffend) aufgrund der geänderten gesetzlichen Vorgaben (siehe dazu AbgÄG 2004, BGBl 2004/180, §§ 207ff BAO ) ins Leere geht und so auch nicht mehr vom Bw aufrechterhalten wird (siehe dazu Niederschrift Erörterungstermin).

Der von der Abgabenbehörde erster Instanz ins Treffen geführte Wiederaufnahmegrund - nämlich die Benützung der Hausmeisterwohnung (Wohnrecht) durch die Schwiegereltern des Bw - stellt eine Tatsache dar, die im Zeitpunkt der Erlassung der Erstbescheide 1995-1999 zwar existent war, jedoch erst später, und zwar im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung der Finanzbehörde zur Kenntnis gelangt ist.

Die Abgabenbehörde erster Instanz verfügte in den Steuerakten bei der Erstveranlagung lediglich über die im Anlageverzeichnis angeführten Angaben (siehe Darstellung Sachverhalt), die zunächst eine Beurteilung abzugsfähiger Betriebsausgaben zulassen.

Der relevante Sachverhalt, nämlich der Konnex zu den Schwiegereltern des Bw, war somit keineswegs offen gelegt, wie auch das umfangreiche Vertragsmaterial als ausschlaggebend für das Konstrukt eines Superädifikates erst im Zuge der Betriebsprüfung der veranlagenden Abgabenbehörde bekannt gegeben wurde.

Aus dem Anlageverzeichnis allein war daher der Abgabenbehörde erster Instanz der Sachverhalt keineswegs so vollständig bekannt - wie der Bw vermeint -, sodass man schon in diesem ersten Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zweifelsfrei zu der in den wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können.

Der Terminus Hausmeisterwohnung iVm einem verwandtschaftlichen Naheverhältnis stellt eine Tatsache dar, von der die Beurteilung der Betriebsausgabeneigenschaft abhängt.

Die Einwände des Bw im Zuge der Berufung stellen kein Hindernis für eine Wiederaufnahme des Verfahrens dar, zumal sie allesamt nicht geeignet sind eine mangelhafte Offenlegung der entscheidungsrelevanten Sachverhaltselemente anlässlich der Erstveranlagung zu sanieren.



Das Vorbringen des Bw dient vielmehr dazu einen Kausalzusammenhang zwischen betrieblichem und privatem Geschehen herzustellen bzw die Fremdvergleichsgesichtspunkte der Betriebsprüfung anhand vertraglicher Verpflichtungen zu entkräften.

Auch kann aus dem im Zuge des Erörterungstermines vorgelegten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes für diesen Fall nichts gewonnen werden, da dieses zu Sachbescheiden erging.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz kann unter diesen Voraussetzungen auch keinen Ermessensmissbrauch bei der seitens der Abgabenbehörde erster Instanz gewählten Vorgangsweise erkennen.

Ein näheres Eingehen zu der in der Berufung angeführten Geringfügigkeit der steuerlichen Auswirkungen das Jahr 1999 betreffend erübrigt sich somit.

#### Ad Sachbescheide Umsatzsteuer- und Einkommensteuer 1995-2000:

Gemäß § 4 Abs 4 EStG sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Das notwendige Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen (vgl. Hofstätter/Reichel, § 4 Abs. 1 EStG Tz 25 mit Hinweis auf die hg Rechtsprechung)

#### Berufungspunkt Übernahme der laufenden Betriebskosten:

Die streitgegenständlichen Ausgaben - die laufenden Betriebskosten - stehen in Zusammenhang mit einer Dienstwohnung, die der Schwiegermutter des Bw zur Verfügung gestellt wurde.

Wohnungen, die dauerhaft Dienstnehmern überlassen werden, stellen insbesondere dann Betriebsvermögen dar, wenn die Wohnungsüberlassung Teil der Entlohnung ist.

Für den betrieblichen Charakter einer Dienstwohnung spricht die Anbindung der Überlassung der Wohnung an das Bestehen eines Dienstverhältnisses sowie einer damit verbundenen Einflussnahme auf das Betriebsgeschehen (ihre tatsächliche Verwendung muss dem Betrieb dienen), was im streitgegenständlichen Fall bereits in Zweifel zu ziehen ist (siehe dazu VwGH vom 26.7.2006, 2004/14/0091).

Die zwischen dem Bw und seiner Schwiegermutter getroffene mündliche Vereinbarung stellt sich nämlich wie folgt dar:

Die Schwiegermutter als Arbeitnehmerin hat für die Betreuung und Überwachung des Hauses/Grundstückes, die Reinigung der Büroeinheit, die Bewirtung anlässlich von Besprechungen zu sorgen, sowie Telefonate entgegenzunehmen und punktuelle telefonische Auskünfte (dem Bw in Form der Übermittlung von Unterlagen per Fax) hinsichtlich bestimmter Bauprojekte zu geben. Diese Tätigkeiten werden vom Arbeitgeber durch die übernommenen Betriebskosten abgegolten. Es gibt - außer dem Schenkungs- und Pachtvertrag, wo bereits die Unentgeltlichkeit des Wohnrechtes und somit auch die Übernahme der Betriebskosten von der Ehegattin des Bw im Schenkungsvertrag einräumt wurde – weder einen Dienstvertrag (z.B. Kollektivvertrag für Hausmeister), noch schriftliche Darstellungen der Arbeitsabläufe oder der Stundenabrechnungen, noch Aktenvermerke bzgl Telefonate, noch Abrechnungen oder Aufzeichnungen bzgl der Bewirtungskosten, noch Anordnungen oder Gegenzeichnungen des Auftraggebers, noch findet sich der Ansatz eines Sachbezuges.

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass selbst der Bw (siehe Niederschrift mündliche Berufungsverhandlung) seine Schwiegermutter nicht in einem Dienstverhältnis sieht.

Die Anwesenheit des Bw an ca 20 Tagen pro Jahr (siehe Sachverhalt) in W. lässt außerdem auf einen geringen Arbeitsaufwand der Arbeitnehmerin in diesem Büro schließen.

Zu den nach der Legaldefinition des § 47 EStG geforderten Kriterien der Arbeitnehmereigenschaft, nämlich der Weisungsgebundenheit und der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus müssen auch die von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien wie eine laufende Lohnzahlung vorliegen, um von einem Dienstverhältnis ausgehen zu können.

Wie aber dem Sachverhalt zu entnehmen ist, erhält die Schwiegermutter weder laufend angemessenes Entgelt (die Betriebskosten sind aus einem anderen Titel zu bezahlen) noch kann aufgrund des zeitlichen Ausmaßes der Tätigkeit und einer Verpflichtung zur Einhaltung bestimmter Arbeitsstunden von einer Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitsgebers gesprochen werden.

Die steuergesetzlichen Vorgaben einer Dienstnehmereigenschaft sind somit nicht erfüllt.

Die gegenständliche Leistungsbeziehung ist aber auch unter dem Titel Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen (Schwiegermutter) zu durchleuchten. Aus den Bestimmungen des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) und aus den diese Bestimmungen ergänzenden Vorschriften der §§ 22 und 23 BAO wird abgeleitet, dass bei nahen Angehörigen besonders vorsichtig geprüft werden muss, ob die formelle rechtliche Gestaltung eines Rechtsgeschäftes seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht. Es ist daher bei Vorliegen einer derartigen

Leistungsbeziehung im Einzelfall die Sachverhaltsfrage anhand besonderer Kriterien zu klären, ob eine private oder betriebliche Veranlassung gegeben ist.

Nach ständiger Rechtsprechung setzt die betriebliche Veranlassung von Vereinbarungen bzw Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass sie

nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten (Publizität)

einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben

und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung.

Es ist daher zu hinterfragen, ob der streitgegenständlichen Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder eben das Naheverhältnis Schwiegermutter/Schwiegersohn - Tochter zugrunde liegt.

Von einem angemessenen Leistungsaustausch kann aber im gegenständlichen Fall nicht die Rede sein.

Weder hält das Größenverhältnis Büroeinheit : Wohnung, noch halten die seitens des Bw aufgelisteten Tätigkeiten der Schwiegermutter einem Fremdvergleich stand. Es handelt sich hier vielmehr um Leistungsbeziehungen, die zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen nicht getroffen worden wären, da ihnen die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis fehlt.

Die Mithilfe der Schwiegermutter fällt in den Bereich familienhaft bedingter Mithilfe, die aber steuerlich unbeachtlich ist.

Auch fehlt es in der Vereinbarung an klaren und eindeutigen vertraglichen Abmachungen, denen dann besondere Bedeutung zukommt, wenn von allgemein üblichen Vertragsinhalten abgewichen wird.

Die im Berufungsverfahren vorgebrachten Argumente sind nicht geeignet den seitens der Abgabenbehörde erster Instanz ermittelten Sachverhalt zu entkräften.

Die oben dargestellten Kriterien sprechen für eine private Veranlassung der laufenden Betriebskosten und wurden von der Abgabenbehörde erster Instanz zu Recht ausgeschieden.

Berufungspunkt Investitionskosten Superädifikat

Vom Bw wurden die gesamten Investitionskosten des Superädifikates (Kosten für die Büroeinheit sowie Kosten für die Hausmeisterwohnung) im Wege der AfA in Abzug gebracht, demnach das Wirtschaftsgut Gebäude dem Betriebsvermögen zur Gänze zugeordnet.

Zum Betriebsvermögen zählen jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen.

Wie den obigen Ausführungen entnommen werden kann, liegt hinsichtlich der Hausmeisterwohnung jedoch keine betriebliche Nutzung vor, die eine Investitionskostenberücksichtigung rechtfertigen würde.

Aber auch aus dem im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens und der Berufung immer wieder hervorgehobenen Umstand, dass die Übernahme der Errichtungskosten für die Erdgeschosswohnung Teil der Gegenleistung an die Grundstückseigentümerin ist und damit in einem untrennbaren Kausalzusammenhang mit der Errichtung und dem Betrieb des Büros steht, kann für das gegenständliche Berufungsverfahren nichts gewonnen werden.

Die betriebliche Notwendigkeit eines Büros in W. wurde seitens der Abgabenbehörde erster Instanz nicht in Frage gestellt (Anerkennung aller Kosten zu 50%), wie es auch dem Bw überlassen ist, sich Standort, Finanzierungsmodus, Haustype (hier Wahl eines KE für Räumlichkeiten eines Architekturbüros), Miete oder Eigentum, Baurechtszins oder Heimfallsrecht des errichteten Gebäudes nach 15 Jahren für seine Büroeinheit auszusuchen.

Der Bw hat sich für die Errichtung eines Superädifikates auf dem im Eigentum seiner Ehegattin befindlichen W Grundstückes entschieden und die damit verbundenen Auflagen, die seine Ehegattin im Schenkungsvertrag übernommen hat, nämlich ein lebenslanges und unentgeltliches Wohnrecht für die Schwiegereltern einzuräumen in Kauf genommen.

Einem lebenslangen und unentgeltlichen Wohnrecht, das wem auch immer eingeräumt wird, fehlt jeglicher betriebliche Konnex.

Dessen dürfte sich auch der Bw bewusst gewesen sein, sonst hätte er nicht versucht, diesen über eine Hausmeisterwohnung herzustellen.

Auch eine faktische oder tatsächlich sporadische Nutzung der der Schwiegermutter zur Verfügung gestellten Wohnung durch den Bw kann nicht eine mangelnde Betriebszugehörigkeit sanieren.

Grundsätzlich kann ein Wirtschaftsgut nur entweder Betriebsvermögen oder Privatvermögen sein. Eine Ausnahme besteht für Gebäude, die in einen betrieblich genutzten und privat genutzten Teil aufgeteilt werden können, was seitens der Abgabenbehörde erster Instanz im Ausmaß von 50 : 50 erfolgte.

Abschließend darf nochmals bemerkt werden, dass die Errichtung einer Büroeinheit in Form eines Superädifikates und die betriebliche Nutzung (siehe auch Nachschau), die Abschreibung innerhalb der vertraglich festgesetzten 15 Jahre sowie die Rentabilität dieser Vorgangsweise nicht Streitgegenstand dieses Berufungsverfahrens sind und die in den schriftlichen Ausführungen des Bw diesbezüglich angeführten Argumente nicht dazu beitragen können den privaten Charakter der den Schwiegereltern in Form eines lebenslangen und unentgeltlichen Wohnrechtes eingeräumten Möglichkeit der Nutzung der Erdgeschoßwohnung zu widerlegen. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 1. März 2007