

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.<sup>a</sup> Ingrid Enengel in der Beschwerdesache Bf., Adresse 1, vertreten durch 1) Aicher & Partner Steuerberatungs GmbH, Schillerplatz 5, 9300 St. Veit/Glan, und 2) Univ.-Doz. Dr. Wolfgang List für die List Rechtsanwalts GmbH, Weimarer Str. 55/1, 1180 Wien, gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Veit Wolfsberg vom 05.05.2006 betreffend Umsatzsteuer 2004, dieser gemäß § 293b BAO berichtigt mit Bescheid vom 20.12.2006, gegen die Bescheide vom 14.09.2007 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer 2005 und 2006 sowie gegen den Bescheid vom 30.04.2009 betreffend Einkommensteuer 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 sowie die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 werden abgeändert.

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

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der vorliegende Fall des Beschwerdeführers (Bf.) ist ein fortgesetztes Verfahren. Im Vorverfahren war die Berufungsentscheidung des **UFS vom 16.09.2011, GZ. RV/0041-K/06**, betreffend Umsatzsteuer 2004 bis 2006 und Einkommensteuer 2005 bis 2007 mit **Erkenntnis vom 29.01.2015, 2011/15/0173**, wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben worden. Auf die Ausführungen in den genannten Entscheidungen darf verwiesen werden.

Der Bf. führte in BL1 (in weiterer Folge „Bundesland (BL) 1“) einen Elektrohandel in Form eines Einzelunternehmens. Im Einzelunternehmen war auch die Ehegattin des Bf. angestellt. Ca. ab 2003 arbeitete der Bf. auch auf Großbaustellen in BL2 (in weiterer Folge "BL 2"). Es waren ua. Mitarbeiter aus dem BL 1 im BL 2 tätig. Sie wohnten ab 2004 bis 2007 in L. (in weiterer Folge „L.“), wo auch ein Büro samt Lager des Bf. war. Ab

15.10. 2007 eröffnete der Bf. eine Betriebsstätte mit Büro und Lagerräumlichkeiten an einer anderen Adresse in L.

Gegenstand des Einzelunternehmens ist der Elektrohandel sowie die Elektrotechnik (laut Gewerberegister), es führte laut Bf. Elektroinstallationen durch und betreute Satelliten-TV (Vorhaltsbeantwortung).

Mit **Gesellschaftsvertrag vom 25. 08.2004** wurde die UI-GmbH (in weiterer Folge "UI-GmbH") gegründet. Ihr Gegenstand war "Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik". Der Bf. war ihr Geschäftsführer und seit 08.09.2004 einzelzeichnungsberechtigt. Am Kapital waren zu je 50% der Bf. und die U-WEG-GmbH (in weiterer Folge "U-WEG-GmbH") mit dem Gegenstand Immobilienreuehand (Makler, Verwalter, Bauträger) beteiligt. Die UI-GmbH war ein Internetprovider, der Breitbandverbindungen anbot, die das Einzelunternehmen installierte.

Neben dem Gesellschaftsvertrag zwischen dem Bf. bzw. dem Einzelunternehmen und der UI-GmbH hat es keine weiteren schriftlichen Vereinbarungen gegeben (unstrittig).

Mit **Anwartschaftsvertrag vom 01.12. 2004** erwarb der Bf. in Y. (in weiterer Folge "Y.") von der U-WEG-GmbH eine Wohnung inklusive einem PKW-Abstellplatz (in weiterer Folge „ETW“) um € 165.000,00 zuzgl. € 33.000,00 USt, in der er per 30.12.2004 seinen Hauptwohnsitz meldete. Zuvor hatte er an den Tagen, an denen er im BL 2 arbeitete, in Hotels gewohnt. Für die Kaufentscheidung waren die hohen Hotelkosten und die Lage sämtlicher Baustellen in diesem Gebiet - in Y. 53 Wohneinheiten und 29 Reihenhäuser, in L. 189 Wohneinheiten - ausschlaggebend gewesen. Der Bf. behandelte die ETW als notwendiges Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens. Er machte Vorsteuern und Betriebsausgaben im Rahmen seines Einzelunternehmens geltend.

Das Finanzamt hatte in den angefochtenen Bescheiden die Aufwendungen in Höhe jener für eine Fremdunderkunft als zweckentsprechend angesehen. Es ließ die Vorsteuer für die Anschaffung der ETW nicht zum Abzug zu und anerkannte auch anteilig jährliche Ausgaben und Vorsteuern nicht.

In den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden setzte es die Vorsteuern in Höhe von € 72.670,93 (2004), € 98.640,43 (2005) und € 111.408,00 (2006) anstatt der geltend gemachten bzw. zuvor veranlagten € 105.670,93 (2004), € 98.802,25 (2005) und € 111.569,43 (2006) fest.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb veranlagte es in den Einkommensteuerbescheiden in Höhe von € 20.286,58(2005), € 24.247,54 (2006) und € 11.578,05(2007) anstatt der bisher veranlagten bzw. in den Steuererklärung ausgewiesenen € 16.670,79 (2005), € 20.479,65 (2006) und € 8.200,26 (2007).

Der UFS ließ in seiner **Berufungsentscheidung vom 16.09.2011, GZ. RV/0041-K/06**, zur Gänze die Vorsteuern 2004 bis 2006 sowie die gesamten Betriebsausgaben für 2005 bis 2007 für die ETW samt Einrichtung nicht zum Abzug zu. Der UFS sah die betriebliche Notwendigkeit beim Einzelunternehmen dem Grunde nach nicht als erwiesen an.

Der VwGH hob die zuvor genannte Entscheidung in seinem **Erkenntnis vom 29.01.2015, 2011/15/0173**, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts auf. Dem Bf. stehen aufgrund seiner Tätigkeit im BL 2 und der Unmöglichkeit der Verlegung des Familienwohnsitzes ins BL 2 die **unvermeidbaren Mehraufwendungen** zu, die ihm erwachsen sind, weil er am Beschäftigungs- bzw. Tätigkeitsort wohnen musste. Derartige Mehraufwendungen sind dem Beschwerdeführer zunächst in Form von Hotelkosten und dann in Form von Aufwendungen für die ETW auch unstrittig erwachsen, nachdem eine Verwendung der ETW für private Zwecke nicht festgestellt wurde.

Da die in Rede stehende ETW nur im Rahmen der betrieblich bzw. beruflich bedingten Aufenthalte des Bf. im BL 2 (sei es in seiner Funktion als Einzelunternehmer oder in seiner Funktion als Geschäftsführer einer GmbH, die laut angefochtenem Bescheid zu hohen Geschäftsführerbezügen geführt hat) genützt wurde, war nicht nachvollziehbar, dass die Aufwendungen für die ETW zur Gänze nicht abziehbar wären. Die **betragsmäßige Obergrenze** der abziehbaren Wohnungsaufwendungen in einem solchen Fall ist vielmehr mit der **Höhe der Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung** zu ziehen (Angemessenheitsprüfung).

Für die abschließende Beurteilung hinsichtlich des Vorsteuerabzugs wird im fortzusetzenden Verfahren insbesondere festzustellen sein, ob der Bf. als Geschäftsführer unternehmerisch tätig war (vgl. dazu z.B. das Urteil des EuGH vom 18. 10.2007, C-355/06, van der Steen).

Diesen Ausführungen folgend sind zum einen im Wege der Angemessenheitsprüfung die Kosten einer „zweckentsprechenden Wohnung“ zu ermitteln. Zum anderen ist die Frage zu klären, ob der Bf. als Geschäftsführer unternehmerisch oder nicht unternehmerisch tätig war.

#### **Zu den UNVERMEIDBAREN KOSTEN EINER „ZWECKENTSPRECHENDEN WOHNUNG“:**

Die ETW bestand aus folgenden Räumlichkeiten:

1. OG: Wohn-/Esszimmer 24,3 m<sup>2</sup>, Küche 6,81 m<sup>2</sup>, Vorraum 7,05 m<sup>2</sup>, Arbeitsraum 2,76 m<sup>2</sup>, WC 1,17 m<sup>2</sup>, Summe 42,09 m<sup>2</sup>,

2. OG Gang 3,1 m<sup>2</sup>, Bad 6,57 m<sup>2</sup>, WC 1,69 m<sup>2</sup>, Zimmer 1 10,02 m<sup>2</sup>, Zimmer 2 11,93 m<sup>2</sup>, Zimmer 3 10,12 m<sup>2</sup>, Summe 43,43 m<sup>2</sup>.

DG Terrasse 22,19 m<sup>2</sup>.

Weiters: 1 Kellerabteil, 1 PKW-Abstellplatz.

Die Wohnfläche vom 1. OG und 2. OG betrug zusammen 85,52 m<sup>2</sup>, unter Einbeziehung der Terrassen-, Balkon- und Loggia-Flächen 114,66 m<sup>2</sup>.

Der Bf. finanzierte die ETW über ein Bausparkassen- sowie Wohnbauförderungsdarlehen, die Nebenkosten des Kaufpreises und die Einrichtung über das laufende Kontokorrentkonto.

Mit 30.06.2008 veräußerte der Bf. die ETW wieder an die Verkäuferin um € 188.000,00 zuzgl. € 37.600,00 USt, somit um € 225.600,00 (Kaufvertrag). Die Firmengruppe um die HerrA. (in weiterer Folge „Herr A.“) Privatstiftung ist die 90%-ige Auftraggeberin des Bf. A. steht hinter der U(l)-Firmengruppe unstrittig).

Im weiteren Vorhalteverfahren wurde dem Bf. mitgeteilt, dass sich im Vorverfahren nicht habe verifizieren lassen, dass der als Zeuge einvernommene Arbeiter, Herr Zeuge1 (in weiterer Folge "Zeuge 1"), in der ETW des Bf. "gewohnt" habe bzw. dass die Arbeiter in der Mittagspause in der ETW gewesen wären (Vorhalt 19.03.2015).

Der Bf. gab bekannt, dass bei einem Kaufpreis von ca. € 1.850,00 pro m<sup>2</sup> (€ 165.000,00/ 85,35m<sup>2</sup>) und dem Veräußerungsgewinn von € 10.159,97 nach nur drei Jahren die tatsächlich entstandenen Kosten zu berücksichtigen seien. Er legte zwei Immobilienangebote aus dem Jahr 2011 bei:

a. Neubau-Wohnung in R. , Dachgeschoss, Wohnfläche 56 m<sup>2</sup>, Nutzfläche von 62 m<sup>2</sup>, zwei Zimmer, ein Bad. Der Kaufpreis beträgt € 230.000,00.

b. Neubau-Wohnung im Stadtzentrum von S. , Fläche von 62 m<sup>2</sup>, drei Zimmer, ein Bad und ein WC. Der Kaufpreis beträgt € 174.000,00.

Eine Wohnung in dieser Größe hätte wahrscheinlich gleich viel gekostet. Der Vorteil der ETW sei die Lage im unmittelbaren Nahbereich der größten Baustelle zu dieser Zeit und die Möglichkeit der Lagerung von Messgeräten und diese bei Bedarf kurzfristig aus der ETW holen zu können.

Laut Rz. 349 der EStR würde bei einer Wohnung mit 55m<sup>2</sup> kein unvermeidbarer Mehraufwand bestehen. Der Bf. habe aber in der ETW teure und sensible Messgeräte lagern müssen und habe sie daher dementsprechend größer sein müssen. Der Zeuge 1 habe am 27.06.2011 ausgesagt, dass es ein Zimmer für die Arbeiter in der ETW gegeben und er tatsächlich in der ETW genächtigt habe. Diese Tatsache würde eindeutig belegen, dass die ETW eine notwendige und angemessene Größe aufgewiesen habe (VB 28.05.2015).

In seiner **Stellungnahme vom 14.09.2015** führte das Finanzamt aus, dass mangels eines Nachweises über die Kosten einer entsprechenden Wohnung von 50m<sup>2</sup> im Jahr 2004 die tatsächlichen Kosten bzw. Betriebsausgaben verhältnismäßig zu kürzen seien. Die 50m<sup>2</sup> seien rd. 43% von 114m<sup>2</sup> und daher die tatsächlichen Kosten um 57% zu kürzen. Ein Vorsteuerabzug stehe nicht zu, weil gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG die Aufwendungen für die ETW überwiegend (57%) nicht abzugsfähig seien.

Sollten die abzugsfähigen Aufwendungen überwiegen, so werde ein Vorsteuerabzug im Ausmaß der Nutzung der ETW durch den Bf. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der UI-GmbH nicht zulässig sein, da diese Tätigkeit mangels Unternehmerrisiko eindeutig nicht unternehmerisch sei (vgl. Ruppe, UStG-Kommentar, 4. Auflage, Tz. 86/3 zu § 2). Der Anteil der Nutzung der ETW als Geschäftsführer im Verhältnis zur Gesamtnutzung werde in Anlehnung an das Verhältnis zwischen den Einkünften

aus der Geschäftsführertätigkeit und den Einkünften aus Gewerbebetrieb (welche nicht ausschließlich auf das Bundesland 2 entfallen) im Streitzeitraum mit 50% geschätzt (z.B. Einkünfte lt. Erklärung 2005, Einkünfte aus selbständiger Arbeit € 15.792,00; Einkünfte aus Gewerbebetrieb € 16.970,79). Ein anderer Sinn als eine anteilige Vorsteuerkürzung könne in den Ausführungen des VwGH nicht erblickt werden, wonach es darauf ankomme, ob der Bf. als Geschäftsführer unternehmerisch tätig gewesen sei. Weiters wäre bei Zulässigkeit eines teilweisen Vorsteuerabzuges wegen des Überwiegens der abzugsfähigen Aufwendungen hinsichtlich der unangemessenen Aufwendungen eine Eigenverbrauchsversteuerung vorzunehmen.

In der **Gegenäußerung vom 09.10.2015** teilte der Bf. die Ansicht des Finanzamtes zur anteilmäßigen Kürzung bzw. jener zum Vorsteuerabzug nicht. Die ETW sei kostengünstiger gewesen als die fortlaufende Übernachtung in Hotels. Auf die Größe der Wohnung an und für sich, komme es nicht an. Der VwGH spreche in seiner Judikatur, *dass eine "private Vermögensanlage nicht anzunehmen sein (wird), wenn die ausschließlich als Unterkunft auf betrieblich veranlassten Reisen und ein Büro verwendete eigene Wohnung auf längere Sicht geringere Aufwendungen verursacht als eine Fremdunterkunft (Hotel), die eigene Wohnung also die Betriebsausgaben erspart."*

#### **Standpunkte zum Preisspiegel 2004:**

Den Parteien wurden die Werte laut Immobilienpreisspiegel 2004 für den Erwerb von Eigentumswohnungen im Bezirk G. (in weiterer Folge „G.“) bekannt gegeben:

Preise/m <sup>2</sup> in €	sehr guter Wohnwert	guter Wohnwert	mittlerer Wohnwert
Erstbezug	2.670,00	2.320,00	1.800,00
Gebraucht	1.905,70	1.524,30	1.310,50

*Erläuterung:*

#### **„Eigentumswohnungen - Erstbezug**

*„3-Zimmer Eigentumswohnung, ca. 70 m<sup>2</sup> Wohnfläche, ohne PKW-Stellplatz.*

*Mittlerer Wohnwert: gemischt-bebaute Wohnlage, normale verkehrsmäßige Erschließung, Mindestausstattung (Spannteppich, Mindestverfliesung in den Sanitärräumen), anspruchslose Architektur.*

*Guter Wohnwert: gute Wohnlage, Standardausstattung (bessere Qualität), Balkon, Loggia, Gemeinschaftsanlage, ansprechende Architektur.*

*Sehr guter Wohnwert: sehr gute Wohnlage (Villenlage, Grünblick in Citylage), hochwertige Ausstattung (zB Parkettböden, modern ausgestattete Bäder), großer Balkon, Terrasse, repräsentative Architektur, moderne Haus-/Heiztechnik.*

#### **Gebrauchte Eigentumswohnungen**

*3-Zimmer Eigentumswohnung, ca. 70 m<sup>2</sup> Wohnfläche, ohne PKW-Stellplatz.*

*Einfacher Wohnwert: WC in der Wohnung, einfaches Bad, beheizbar, jedoch keine Zentralheizung, Fenster mit Einfachverglasung, wenig bevorzugte Wohnlage.*

*Mittlerer Wohnwert: Bad, WC, Verbundglasfenster, Zentralheizung, gemischt-bebaute Wohnlage, normale verkehrsmäßige Erschließung, gute Bausubstanz.*

*Guter Wohnwert: modernes Bad, WC, Zentralheizung, Isolierverglasung, Balkon, eventuell Lift, gute Wohnlage, kein unmittelbarer Modernisierungsbedarf.*

*Sehr guter Wohnwert: moderne Ausstattung der Sanitäranlagen, Zentralheizung, Parkettböden, Balkon, Lift, sehr gute Wohnlage, moderne Haustechnik.“*

Diesbezüglich führte der Bf. im **Schreiben vom 12.11.2015** aus, dass die ETW im Eigentum der U-WEG GmbH gestanden sei, die für ihn die Abwicklung mit der Finanzierung und der Wohnbauförderung übernommen habe. Weder die Kategorie noch der Preis seien ausschlaggebend gewesen, sondern die konkrete Lage und Infrastruktur. Das Unternehmen sei mit der Ausstattung der Elektroninstallationen in 53 Wohneinheiten des gleichen Objekts bzw. von 200 Wohneinheiten in einem ca. drei Kilometer entfernt gelegenen Objekt beauftragt gewesen. Für diesen bis dahin größten Auftrag in der Firmengeschichte des Bf. habe er sogar Mitarbeiter einstellen müssen.

Das Finanzamt sah in seiner **Stellungnahme vom 13.11.2015** eine gebrauchte Eigentumswohnung mit maximal mittlerem Wohnwert und einer Größe von 50m<sup>2</sup> als zweckentsprechend an. Für Zwecke der Übernachtung auf betrieblich veranlassten Reisen könne damit das Auslangen gefunden werden. Die Kosten würden laut Immobilienpreisspiegel 2005 € 65.525,00 ausmachen (€ 1.310,50 /m<sup>2</sup> für gebrauchte Eigentumswohnungen in G. mit mittlerem Wohnwert 2004 mal 50 m<sup>2</sup>).

Dem entgegnete der Bf. im **Schreiben vom 20.11.2015**, dass zum Zeitpunkt der Anschaffung zahlreiche Mitarbeiter aus dem BL 1 in einer Betriebsunterkunft in L. untergebracht gewesen seien. Aufgrund des in Aussicht stehenden Großauftrages zur Ausführung der Elektroinstallationen in weiteren 200 Wohneinheiten habe sich die Notwendigkeit ergeben, die ETW auch den Vorarbeitern zur Verfügung zu stellen. Aufgrund des Erfordernisses von zusätzlichen Mitarbeitern wäre in der Betriebsunterkunft in L. nicht ausreichend Platz zur Verfügung gestanden.

In der **mündlichen Verhandlung** schilderte der Bf., 2000 im Gewerbepark in K. 2000 m<sup>2</sup> Grund mit 600 m<sup>2</sup> Büro-, Verkaufs- und Lagerflächen erworben zu haben. Die wirtschaftliche Situation habe bald gezeigt, dass der Betrieb nicht aufrecht zu erhalten sein werde. Er habe einen Unternehmer kennengelernt und die Möglichkeit erhalten, Arbeiten im BL 2 zu machen. Die Arbeiter aus dem Betrieb im BL 1 hätten im BL 2 gearbeitet. Der Bf. hatte im BL 2 in der E.-Straße (in weiterer Folge "E.-Straße") ein Büro und ein Lager mit angeschlossener Wohnmöglichkeit für die Arbeiter angemietet, das aus allen Nähten platzte. Die Wohnsituation sei damals so eng gewesen. Die Vorarbeiter hätten aufgrund

der Wohnsituation mit der Kündigung gedroht. Der Bf. habe deshalb eine Wohnung angeschafft, in der man sich bewegen konnte und in der auch Mitarbeiter wohnen konnten.

Zum damaligen Zeitpunkt habe der Bf. bis zu 20 Mitarbeiter gehabt. Als der Auftrag über € 700.00,00 (200 Wohnungen) im August 2004 dazugekommen sei, habe er bis zu 20 Leiharbeitskräfte aufgenommen, der Mitarbeiterstand sei um die 40 gewesen.

Schon früher habe der Bf. versucht, in diesem Bereich eine Wohnung zu bekommen. Sie habe bestimmte Anforderungen erfüllen müssen, nämlich über ausreichend Parkmöglichkeiten verfügen müssen, um mit Firmenwagen zufahren zu können. Bei der ETW seien zwei fixe Parkplätze und Kellerabteile dabei gewesen, die ohne Probleme ein Beladen der Firmenautos ermöglicht hätten; man habe sie in der Früh von dort wegschicken können. In der noch nicht fertigen Anlage seien 20 Parkplätze zur Verfügung gestanden, die die Arbeiter benutzen durften. Die Lieferanten hätten ihr Material auf diese Parkplätze geliefert und von dort aus habe man die Firmenautos beladen; dies sei eine enorme Zeitersparnis gewesen. Die Arbeiter hätten auf der Baustelle ihre Mittagspause verbringen können, sie hätten dort sozusagen "gewohnt".

Der Bf. habe eine Wohnung im 15. Bezirk in Wien besichtigt, bei der keine Parkplätze vorhanden gewesen seien. Eine Wohnung in Wien hätte nichts genutzt und sei wirtschaftlich unmöglich gewesen. Es hätte vor allem enorme Kosten verursacht, 40 Mitarbeiter zur Baustelle 60 km fahren lassen zu müssen. Der steuerliche Vertreter gab zu bedenken, dass der Auftrag von € 700.000,00 höher als der in den Vorjahren erzielte Umsatz des Einzelunternehmens gewesen sei.

Das Messgerät habe € 12.000,00 gekostet. Tagsüber hätten die Mitarbeiter das Gerät mitgeführt, abends habe es unbeaufsichtigt nur in der ETW gelagert werden können. Über das Wochenende sei es im versperrten Büro in der ETW geblieben, der Bf. habe es im BL 1 nicht benötigt.

Die Verkäuferin habe die ETW mit der Zusage verkauft, sie jederzeit zurückzunehmen. Im Zeitpunkt der Anschaffung sei die Finanzierung der Wohnung eine Frage, aufgrund der risikolosen Variante aber möglich gewesen.

Der Rechtsvertreter wies darauf hin, dass Herr A. von der U-WEG Wohnungen baue, die in einem guten Einzugsbereich liegen und auch finanzierbar seien. Seine Wohnungen seien weg, bevor sie überhaupt zu bauen begonnen werden.

Der Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer passe für den Bf. nicht, weil schon kein Kfz-Abstellplatz enthalten sei, die besonderen Anforderungen würden nicht erfüllt. Neben dem Wohnbedürfnis seien betriebliche Erfordernisse zu befriedigen gewesen, so sei z.B. Platz für die Lagerung von Material und Unterlagen, das Vorhandensein von Parkplätzen, im Vordergrund gestanden.

Zur Nutzung der (im 2. OG der) ETW (gelegenen Zimmer) gab der Bf. Folgendes an:

„Zimmer 1:

*Dieses war das Zimmer für die Mitarbeiter. In diesen waren zwei Einzelbetten vorhanden. Im Wohnzimmer konnte auf einer ausziehbaren Couch auch noch jemand schlafen.*

*Zimmer 2:*

*Dieses war das Schlafzimmer mit einem Doppelbett.*

*Zimmer 3:*

*Dieses war das Büro. Darin ein Telefon und Fernsehanschluss. Es hatte ein Einzelbett, Schreibtisch und Regale und einen fixen Computer. Die Unterlagen und Messgeräte wurden dort gelagert. Das Messgerät hatten die Mitarbeiter über Tags mit. Am Abend hat es der Bf. wieder mit in die Wohnung genommen. Das Büro war auch versperrt.*

*Der Rest der Wohnung stand auch den Vorarbeitern zur Benutzung zur Verfügung.“*

Richtig sei - so der Bf. - dass der Zeuge 1 keinen Schlüssel der ETW am Schlüsselbund gehabt habe. Sehr wohl sei ein Schlüssel im Schlüsselkasten im Büro in der E.-Straße für die Vorarbeiter vorhanden gewesen. Wenn der Bf. nicht anwesend gewesen sei, hätten die Mitarbeiter das Messgerät aus der ETW holen können. Die Wohnung sei für die Nutzung des Bf. und auch der Vorarbeiter bestimmt gewesen. Die Vorarbeiter hätten die Möglichkeit gehabt, in dieser ETW zu schlafen, wenn es in der Unterkunft für die Mitarbeiter zu eng wird. Dafür sei ihnen auch der Schlüssel im Schlüsselkasten zur Verfügung gestanden.

Wenn der Bf. nicht vor Ort gewesen sei, habe er das Messgerät in das Zimmer der Mitarbeiter gestellt, sein Büro mit seinen persönlichen Firmenunterlagen habe er abgesperrt. So hätten sich die Mitarbeiter das Gerät jederzeit holen können.

### **Zur QUALIFIKATION der GESCHÄFTSFÜHRERTÄTIGKEIT und VERWENDUNG der ETW für diese TÄTIGKEIT:**

Beim **BFG** kam es im fortgesetzten Verfahren zu einem weiteren Vorhalteverfahren:

Aus den für die Geschäftsführerbezüge vorgelegten „**Auftragslisten**“ bzw. Buchungen auf den **Kontoauszügen** geht hervor, dass der Bf. ab 10/2004 bis Dezember 2006 14 mal im Jahr monatlich € 1.200,00 und ab Jänner 2007 14 mal pro Jahr € 1.500,00 als „Lohn“ erhalten hat

Zur Aufforderung (Vorhalt vom 19.03.2015), Nachweise für ein Tätigwerden als Geschäftsführer im eigenen/fremden Namen und auf eigene/fremde Rechnung vorzulegen, brachte er keine Unterlagen bei. Geschäftsführer seien grundsätzlich im eigenen Namen und auf eigene Rechnung tätig. Er wusste nicht, wie er den Nachweis erbringen sollte.

Die übrigen Fragen des Vorhalts vom 19.03.2015 waren:

„2. Welche Arbeiten hatten Sie im Rahmen der Geschäftsführertätigkeit zu verrichten?

3. Haben Sie diese Arbeiten

a. in eigenem oder fremden Namen



*b. auf eigene oder fremde Rechnung erbracht?*

*4. Wann und in welchem Ausmaß hatten Sie die Arbeiten zu erbringen?*

*5. Wo hatten Sie die Arbeiten zu erbringen?*

*6. Welche Vereinbarungen gab es hinsichtlich des Geschäftsführerbezuges 2004 bis 2008?*

*Konnten diese eingehalten werden?*

*Wenn nein, warum nicht?*

*Wie wurde die Bezahlung dann abgewickelt?*

*7. Wonach bestimmte sich die Höhe des Geschäftsführerbezuges?*

*8. Haben Sie die Einnahmen aus Ihrer Geschäftsführertätigkeit der Umsatzsteuer unterzogen? Wenn ja, in welcher Höhe sind sie in den Jahren 2004 bis 2008 jeweils in den erklärten Entgelten enthalten?*

*Wenn nein, warum nicht?“*

Diesbezüglich beantragte der Bf., die Einvernahme des Herrn A. als Zeugen über die genaue Geschäftsgebarung des Bf. insbesondere auch hinsichtlich der ETW. Im Rahmen eines Ermittlungsgesprächs würden sowohl der Bf. als auch der Zeuge sämtliche aufgeworfenen Fragen beantworten und erläutern (VB 23.04.2015).

Der Bf. sollte das Beweisthema betreffend die Einvernahme des Herrn A konkretisieren. Die Fragen seien an den Bf. in seiner Funktion als Geschäftsführer gerichtet, er sollte auch als „Ausführender“ die Fragen des Vorhalts beantworten, weil kein Hindernis für das BFG erkennbar sei (Vorhalt 04.05.2015).

Das Beweisthema - so der Bf. - sei allgemein gehalten, da sich die konkreten Fragen zum Sachverhalt bzw. zu den diesbezüglichen Beweisen aus der Ermittlungstätigkeit der RichterIn bzw. ihren Fragen an den Zeugen ergeben würden und sich somit ihrer Kenntnis entziehe. Der Zeuge habe im gegenständlichen Zeitraum intensive geschäftliche Kontakte zum Bf. gepflegt. Er habe über seine beruflichen Tätigkeiten und seine diesbezüglichen Aufträge und Geschäftsbeziehung Kenntnis erlangen können.

Der Bf. sei handels- und gewerberechtlicher Geschäftsführer. Ein schriftlicher Geschäftsführervertrag sei nicht errichtet worden. Es seien auch keine über den Umfang der Befugnisse des Gesellschaftsvertrages hinausgehenden Rechte und Pflichten für den Geschäftsführer vereinbart. Mündlich sei die monatliche Vergütung iHv € 1.200,00 14 mal im Jahr vereinbart, die an das Geschäftsvolumen angepasst würde. Diese Vergütung sei auf derzeit € 2.000,00 erhöht.

Die Höhe der Geschäftsführervergütung habe zur Zeit der Gründung jenem Betrag entsprochen, der üblicherweise für die Übernahme bzw. Zurverfügungstellung der gewerberechtlichen Geschäftsführung bezahlt werde. Gewerberechtliche Geschäftsführer, welche nicht im Unternehmen tätig seien, würden in der Regel 50% des kollektivvertraglichen Lohns erhalten. Sie würden außer der Obsorge für die

gewerberechtlichen Agenden üblicherweise keine Leistungen für die Gesellschaft erbringen. Die vereinbarte Vergütung von € 1.200,00 entspreche in etwa diesem Betrag und decke außerdem noch das Risiko und die Aufgaben eines handelsrechtlichen Geschäftsführers ab.

Als handelsrechtlicher Geschäftsführer habe er in erster Linie die angestellte Mitarbeiterin zu führen und zu kontrollieren bzw. für die ordnungsgemäße Abwicklung der finanziellen Gebarung und der Erstellung des jährlichen Jahresabschlusses zu sorgen gehabt. Der wöchentliche Zeitaufwand für diese Tätigkeit betrage zwei bis drei Stunden und sei im Streitzeitraum aufgrund des Geschäftsumfanges noch geringer gewesen.

Das operative Geschäft der UI-GmbH bestehe im Betrieb eines Internetnetzwerkes. Sowohl das Netzwerk als auch der dafür erforderliche Server (Kopfstation) stehe im Eigentum der U-WEG-GmbH. Die UI-GmbH übernehme lediglich die Verwaltung und den Verkauf der Anschlüsse. Operativ laufe das Geschäft so ab, dass die an einem Internetanschluss interessierten Kunden größtenteils per Telefon im Büro anfragen. Sie bekommen ein Formular zugesendet. Nach Unterfertigung und Retournierung des Formulars durch die Kunden werde das Einzelunternehmen des Bf. beauftragt, die dementsprechende Modemininstallation durchzuführen. Weiters sei das bis 2013 die Buchhaltung durchführende Einzelunternehmen beauftragt worden, die Verrechnung durchzuführen. Bei Störungen im Leitungsnetz habe immer die U-WEG-GmbH an das Einzelunternehmen des Bf. einen Auftrag erteilt und habe es die Leistungen auch an sie verrechnet.

Das Einzelunternehmen habe bis 2013 das gesamte Rechnungswesen der UI-GmbH - Erstellung der Rechnungen und den gesamte Zahlungsverkehr - geführt. Diese Dienstleistungen habe das Einzelunternehmen an die UI-GmbH verrechnet. Das Einzelunternehmen mache die Herstellung des Internetnetzwerks im Auftrag der U-WEG-GmbH.

Daraus sei zu ersehen, dass der Bf. den größten Teil seiner Tätigkeit als Inhaber des Einzelunternehmens erbringe und erbracht habe. Er habe dafür zu sorgen, dass die Mitarbeiter im Einzelunternehmen die ihnen übertragenen Aufgaben, wie Rechnungslegung, Zahlungsverkehr, Buchführung, Herstellung von Internetleitungen, Anschlüsse der Modems und Reparaturservice ordnungs- und fachgemäß durchführen.

Im Rahmen seiner Aufgabe als Geschäftsführer habe er sich einmal monatlich von seiner Mitarbeiterin die Informationen geben lassen, welche Neu- bzw. Abgänge von Kunden stattgefunden hätten, diesbezüglich sei ihm eine Kundenliste übermittelt worden. Von seiner Buchhaltung habe er sich einmal im Monat die Umsatzliste übermitteln lassen. Nähere Informationen benötige er bezüglich der U-WEG-GmbH nicht.

Er habe ca. 1% seiner Arbeitszeit für die Geschäftsführung der UI-GmbH aufgewendet. Eine Anwesenheit in der ETW sei diesbezüglich nicht erforderlich gewesen, zumal die gesamte kaufmännische Gebarung der UI-GmbH das Einzelunternehmen im BL 1 abgewickelt habe. Die ETW sei für die Ausübung der Geschäftsführertätigkeit

nicht erforderlich und notwendig gewesen. Der effektive Geschäftsführungsaufwand sei im Verhältnis zur gewerblichen Tätigkeit vollkommen untergeordnet und somit vernachlässigbar gewesen (VB 28.05.2015).

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass der Bf. als Geschäftsführer nicht unternehmerisch tätig gewesen sei. Bezüglich der Vorsteuer sei - entsprechend der Höhe der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit als Geschäftsführer (z. B. 2005 € 15.792,00) bzw. der (nicht nur aus dem BL 2 stammenden) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (2005 € 16.970,79) - der nicht unternehmerische Anteil mit 50% zu bemessen (Stellungnahme vom 14.09.2015).

Der Bf. entgegnete, dass das Finanzamt bezüglich des behaupteten Fehlens des Unternehmerrisikos offensichtlich die 50%-ige Beteiligung des Bf. an der die UI-GmbH übersehe. Für seine Geschäftsführertätigkeit sei die Nutzung der ETW von vollkommen untergeordneter Bedeutung gewesen. Wenn überhaupt, sei eine Aufteilung der Nutzung der ETW nach den tatsächlichen faktischen Verhältnissen durchzuführen. Eine Aufteilung im Verhältnis der Einkünfte würde keinesfalls die tatsächlichen Verhältnisse wiedergeben und sei daher aus faktischer und rechtlicher Sicht unsachgerecht (Schreiben des Bf. vom 09.10.2015).

In der **mündlichen Verhandlung** gab er an, seine Gewerbeberechtigung der UI-GmbH zur Verfügung gestellt zu haben. Das „Kontrollieren der Mitarbeiter“ habe für ihn bedeutet, sich darum zu kümmern, wie viele Neukunden es gebe und wie viele Anschlüsse durchzuführen seien. Die Kontrolle der von seiner damaligen Ehegattin bzw. seinem steuerlichen Vertreter durchgeführten Buchhaltung samt Einziehungs-, Rechnungs- und Mahnwesen habe er im BL 1 gemacht. Dies hätte er im BL 2 gar nicht durchführen können, weil die Unterlagen im BL 1 gewesen seien. Der Bf. habe dann nur die Überprüfung vorgenommen.

Für die Aufgaben seiner Geschäftsführertätigkeit hätte er überhaupt nicht im BL 2 sein müssen.

Er sei bezüglich der Geschäftsführertätigkeit hinsichtlich Ort und Zeit an keine Vorgaben gebunden gewesen. Es sei völlig klar und mündlich vereinbart gewesen, dass er die Agenden selbstständig durchführe und bestimmen könne, wann und wo er dies tut.

Für die Mitarbeiterin der UI-GmbH sei nur ein Gehalt von € 0,00 (2004), € 8.500,00 (2005), € 15.000,00 (2006) und € 10.000,00 (2007) angefallen, sie sei teilzeitbeschäftigt gewesen. Sie habe hinsichtlich ihrer Zeiteinteilung selbstständig agiert und habe er sich orts- und zeitunabhängig bei ihr erkundigt und die entsprechenden Kontrollaufgaben durchgeführt.

Mit der GmbH habe er keinen Urlaubsanspruch vereinbart, einen solchen gebe es für einen Geschäftsführer nicht. 2004 bis 2007 habe er die Geschäftsführertätigkeit immer selbst erledigt. Der Zeitaufwand habe im Beschwerdezeitraum maximal 100 Arbeitsstunden pro Jahr betragen. Somit könne sich die Frage des Urlaubsanspruches nicht stellen.

Er habe für die Geschäftsführertätigkeit sämtliche Arbeitsmittel, wie Auto, PC, Telefon, des Einzelunternehmens verwendet. Kostenersatz habe er keinen bekommen. Die Höhe des Geschäftsführerbezuges hätten er, Herr A. und die Geschäftsführerin der U-WEG-GmbH bestimmt.

„*Unter faktischen Verhältnissen*“ sei die ETW zu 0% auf die Geschäftsführertätigkeit und 100% auf das Einzelunternehmen aufzuteilen; für die Geschäftsführertätigkeit sei die ETW in keiner Weise relevant (gewesen). Auch wenn er den Kaufvertrag erst im Dezember 2004 unterschrieben habe und die UI-GmbH bereits zuvor gegründet gewesen sei, hätten die Arbeiter schon in der Rohbauphase die ETW für Baubesprechungen, Mittagspausen und Arbeitsabläufe genutzt. Eine vom Finanzamt gewollte Aufteilung entsprechend der Höhe der Einkünfte der beiden Einkunftsarten sei schon allein aufgrund des immens hohen Arbeitsanfalles im Einzelunternehmen bzw. des geringen zeitlichen Aufwandes für die Geschäftsführung völlig unpassend.

### **Zur Zustellung der Schriftsätze des Beschwerdeverfahrens:**

Im Beschwerdeverfahren wurde neben dem mit Zustellvollmacht ausgestatteten steuerlichen Vertreter noch einem Rechtsanwalt die Vollmacht erteilt; letzterer hatte vorerst die Zustellvollmacht, verzichtete im weiteren Verfahren darauf, bat jedoch um Information per Email.

Wiederholt urgierte der Bf. bzw. der Rechtsvertreter die Zustellung der Schreiben an den Letztangeführten.

Diesbezüglich teilte das BFG dem Bf. unter Hinweis auf § 103 Abs. 2 BAO mit, dass für keinen der Vertreter eine "uneingeschränkte" Vollmacht bestehe, weshalb an den Bf. zuzustellen sei.

### **Zum ANTRAG auf MÜNDLICHE VERHANDLUNG:**

Der Bf. beehrte im fortgesetzten Beschwerdeverfahren die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Die Rechtslage zur Frage der mündlichen Verhandlung sei unsicher. In seinem Fall habe es keine Beschwerde an das Verwaltungs- oder das Bundesfinanzgericht gegeben, da die Angelegenheit vom VwGH mangels ausreichender Sachverhaltsfeststellung des UFS an das BFG verwiesen worden sei.

Das BFG führte seinerseits die mündliche Verhandlung auf Antrag der Referentin durch.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **A. Zum ANTRAG auf MÜNDLICHE VERHANDLUNG:**

Gemäß **§ 274 Abs. 1 BAO** hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden,

1. wenn es beantragt wird
  - a) in der Beschwerde,
  - b) im Vorlageantrag (§ 264),
  - c) in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) oder

d) wenn ein Bescheid gemäß § 253 an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides tritt, innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe (§ 97) des späteren Bescheides, oder

2. wenn es der Einzelrichter bzw. der Berichterstatter für erforderlich hält.

Da der Bf. weder in der Beschwerde noch im Vorlageantrag einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung stellte, hatte der Bf. keinen Rechtsanspruch auf ihre Durchführung (vgl. § 274 Abs. 1 Z. 1 lit. a und b idgF, der entsprechend § 323 Abs. 41 BAO idF BGBl. I Nr. 13/2014 mit 01.03. 2014 in Kraft getreten ist).

Die Einzelrichterin hielt jedoch im vorliegenden Fall die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung für erforderlich, weil die zu klärenden Sachverhaltselemente am praktikabelsten und schnellsten im Zuge einer solchen zu klären waren.

## **B. Zu den UNVERMEIDBAREN KOSTEN EINER „ZWECKENTSPRECHENDEN WOHNUNG“:**

**Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel bzw. wird dort die Unstrittigkeit festgehalten (in weiterer Folge „Sachverhalt“):**

Der Erwerb, die Höhe der Anschaffungskosten samt Nebenkosten und Einrichtung sowie die Veräußerung der ETW inklusive der Höhe des Veräußerungserlöses sind unstrittig; des Weiteren steht die Anzahl der 180 Nächtigungen des Bf. pro Jahr im BL 2 außer Streit.

Die Verkäuferin der ETW hatte dem Bf. eine jederzeitige Rückkaufszusage gegeben (Bf. in der mündlichen Verhandlung).

Das Finanzamt erachtet die Kosten einer gebraucht erworbenen Wohnung im Ausmaß von 50 m<sup>2</sup> mit einem mittlerem Wohnwert als ausreichend (Stellungnahmen des Finanzamtes vom 13.11.2015). Es beantragte, bezogen auf die Gesamtfläche der ETW von 114 m<sup>2</sup>, 43% der Betriebsausgaben zu gewähren, eine Vorsteuer jedoch nicht in Abzug zu bringen.

Der Bf. begehrt die gesamten Kosten als „unvermeidbare Mehraufwendungen“ zu qualifizieren, bedingt durch den Nächtigungsbedarf des Bf. und seiner auch im BL 2 arbeitenden Exgattin, allfälligen Nächtigungsbedarf von Vorarbeitern, die Lagerung von Unterlagen sowie eines teuren Messgerätes und der vorhandenen Parkmöglichkeiten für (das Beladen der) Firmenautos (Bf. im Verfahren vor dem BFG).

Die Wohnverhältnisse in der E.-Straße waren sehr beengt (Bf. in der mündlichen Verhandlung, Zeuge 1 in der Niederschrift vom 27.06.2011, Fragen 11. bis 13.).

Im Vorverfahren gab der Bf. an, im 2. OG ein Zimmer für sich, eines für die Arbeiter und eines für Notfälle benötigt zu haben (Schreiben vom 27.05.2011).

In der mündlichen Verhandlung gab er an, das Zimmer 1 sei für die Vorarbeiter mit zwei Einzelbetten, das Zimmer 2 sein Schlafzimmer und das Zimmer 3 sein Büro mit PC-Anschluss, Fernseher und seinen persönlichen betrieblichen Unterlagen gewesen

(Niederschrift über die mündliche Verhandlung). Der Zeuge wusste nicht, ob in der ETW ein Büro war (Niederschrift vom 27.06.2011, Frage 3).

Der Zeuge 1 hat bis zu seinem Auszug im September 2006 in etwa fünf Mal in der ETW genächtigt, möglicherweise auch ein Lehrling (Zeuge 1 in den mit ihm aufgenommenen Niederschriften).

Im Büro in der E.-Straße war ein Schlüssel der ETW im Schlüsselkasten. Die Arbeiter konnten sich aus dem Zimmer 1 das Messgerät holen, wenn der Bf. nicht anwesend war und sie es benötigten (unwidersprochene Aussage des Bf. in der mündlichen Verhandlung).

Das Messgerät hat der Bf. in der ETW gelagert. Am Wochenende verwahrte er es in dem versperrten Büro in der ETW, weil er es im BL 1 nicht benötigte (Zeuge 1 in der Niederschrift vom 27.06.2011, Frage 8., Bf. in der mündlichen Verhandlung).

Der Bf. gab an, die Firmenautos am Parkplatz der ETW beladen zu haben (Bf. in der mündlichen Verhandlung). Laut Zeugen 1 wurde das Firmenauto im Büro in der E.-Straße beladen (Zeuge 1 in der Niederschrift vom 27.06.2011, Frage 2.).

Der Immobilienpreisspiegel der WKO für den Bezirk G. wurde den Parteien bekannt gegeben (Vorhalteverfahren beim BFG).

### **Rechtliche Beurteilung:**

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988** dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. b) EStG 1988** dürfen bei den einzelnen Einkünften betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben nicht abgezogen werden, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

Den Ausführungen des **VwGH im Erkenntnis vom 26.05.2010, 2007/13/0095**, folgend, ist für die Frage, welche Wohnung „zweckentsprechend“ ist, auf die Verhältnisse des Einzelfalles abzustellen. Für eine Durchschnittsbetrachtung der Wohnungsgröße bleibt somit kein Raum.

Das Wort „**zweckentsprechend**“ impliziert die Erforschung des „Zwecks“ der ETW für die Tätigkeit(en) des Bf.

Der VwGH hat in seinem **Erkenntnis vom 14.01.1992, 91/14/0198**, betreffend die Anschaffung einer 34 m<sup>2</sup> großen Unterkunft für berufliche Aufenthalte zu Fortbildungszwecken festgehalten, dass für die Beurteilung, ob ein Wirtschaftsgut dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen ist, die **Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Beschaffenheit des Betriebes und des Berufszweiges des**

**Steuerpflichtigen sowie die Verkehrsauffassung**, nicht aber subjektive Motive, wie z. B. der Grund der Anschaffung, maßgeblich sind. Nach diesem Erkenntnis waren Feststellungen zur Kostenersparnis zu treffen; für die diesbezüglichen Berechnungen war auch von Belang, ob der Bf. schwer transportierbare Unterlagen in der Unterkunft lagerte, weil bei der Ermittlung der Kostenersparnis allenfalls fiktiv Kosten für die fiktive Anmietung eines Raumes zu berücksichtigen gewesen wären.

Bezüglich der vom Bf. bekannt gegebenen Entscheidungskriterien für die Anschaffung eben der ETW zeigt sich folgendes Bild:

- Die Anschaffung erfolgte 2004 aufgrund der Auftragslage und der damit verbundenen hohen Anzahl an Aufenthaltstagen im BL 2:

Es ist für das BFG nachzuvollziehen, dass der Bf. für die vielen Aufenthaltstage und die Abwicklung der betrieblichen Aufgaben im BL 2 einen „fixen Aufenthaltsort“ haben wollte.

- Eigene Wohnzwecke für 180 Nächte: diese sind unstrittig

- Nutzung durch den Zeugen 1 (und einen namentlich nicht genannten Lehrling):

Aufgrund der Aussagen des Zeugen 1 geht das BFG davon aus, dass der Zeuge 1 und möglicherweise auch ein namentlich nicht bekannter Lehrling bis zu seinem Ausscheiden aus der Firma in etwa fünf Mal in der ETW geschlafen hat.

- Schlafmöglichkeit für Vorarbeiter im Zimmer 1:

Der Bf. führte in der mündlichen Verhandlung ins Treffen, dass in der Schlafgelegenheit in der E.-Straße sehr beengte Verhältnisse herrschten und er bei einem Stand von rd. 20 „eigenen“ Arbeitern und rd. 20 Leiharbeitern eine Wohnmöglichkeit für die Vorarbeiter schaffen wollte, die aufgrund der Wohnsituation mit Kündigung drohten. Angesichts der Aussage des Zeugen 1 in der Niederschrift vom 27.06.2011 zu Frage 5, wonach in der ETW ein Zimmer für die Arbeiter zur Verfügung gestanden sei, wird man für den Zeitpunkt der Anschaffung der ETW bei dem Mitarbeiterstand des Bf. und mangels gegenteiliger Feststellungen den Vorbringen des Bf. folgen, auch wenn er konkret keine Namen von weiteren Personen nannte, die dort geschlafen hätten.

- Lagerung von Unterlagen und Messgeräten:

Diesen Vorbringen hat das Finanzamt im Verfahren vor dem UFS bzw. BFG keine gegenteiligen Feststellungen entgegen gesetzt, sodass diesbezüglich den Angaben des Bf. zu folgen ist. Wenn der Bf. - konkret befragt - angegeben hat, dass er das Messgerät am Wochenende in der ETW lagerte, weil er es im BL 1 nicht benötigte, so sieht das BFG beim vorliegenden Sachverhalt keinen Grund, dem nicht zu folgen.

- Zimmer 1 für „Zwischenlagerung“ des Messgerätes für die Arbeiter:

Es mag nun dahingestellt bleiben, ob die erstmals in der mündlichen Verhandlung gemachte Aussage des Bf., dass nämlich ein Schlüssel im Büro gewesen und den (Vor)arbeitern zur Verfügung gestanden sei, den Tatsachen entsprochen hat; denn es ist - wie oben festgehalten - von einem Zimmer für die Vorarbeiter auszugehen.

-Aufenthalte der auch im BL 2 arbeitenden Ehegattin, nicht regelmäßig wöchentlich einen Tag bzw. alle 14 Tage für zwei Tage:

Gegen diesen Zweck, den der UFS in seiner aufgehobenen Entscheidung bejahte, hat das Finanzamt auch im Verfahren vor dem BFG keinen Einwand erhoben. Es ist unbestritten, dass das Einzelunternehmen sehr viele Agenden für die UI-GmbH machte und ihre Leistungen der GmbH in Rechnung stellte. Vieles davon hat dem Vorbringen des Bf. nach seine damalige Ehegattin im Einzelunternehmen erledigt. Das BFG geht daher davon aus, dass auch diese Nächtigungen der Ehegattin für das Einzelunternehmen erfolgten und betrieblich veranlasst waren.

- Nutzung durch andere Mitarbeiter (in der Mittagspause):

Im Vorverfahren ließ sich nicht verifizieren, dass Mitarbeiter die ETW für ihre Mittagspause bzw. die Abhaltung von Dienstbesprechungen nutzten. Der Bf. hat die ETW zu einem Zeitpunkt erworben, in dem im Großteil der 53 Wohnungen die Installationsarbeiten abgeschlossen waren. Die Arbeiter konnten daher faktisch die Wohnung nicht genutzt haben.

Wenn auch im Zuge der Installationsarbeiten die Arbeiter - so der Bf. in der mündlichen Verhandlung - bereits den Rohbau der Wohnung für die Mittagspause genutzt haben mögen, so vermag dies nach Ansicht des BFG noch nicht die „betriebliche Nutzung“ für den erst späteren Anschaffungszeitpunkt zu begründen.

-Parkmöglichkeiten für die Lieferung von Material bzw. das Beladen von Firmenautos und Nähe zu Baustellen:

Wenn auch der Zeuge 1 sagte, mit dem Firmenauto von der E.-Straße weggefahren zu sein, so ist nicht auszuschließen, dass andere Arbeiter des Bf. während der Bauphase die Parkplätze in der Anlage nutzten. Dies dürfte sich aber noch zu einer Zeit abgespielt haben, als der Bf. selbst noch nicht die ETW erworben hatte. Dass die Nähe zu Baustellen einen Vorteil in der Abwicklung und auch der Kosten gebracht hat, stellt das BFG nicht in Abrede.

-Fehlendes Kostenrisiko:

Angesichts der 2000 im BL 1 im Einzelunternehmen getätigten Investitionen wird man mangels gegenteiliger Feststellungen nicht in Abrede stellen können, dass das fehlende Kostenrisiko aufgrund der Rückkaufszusage eine die Kaufentscheidung unterstützende Facette war.

Stellt man nun auf die zu beurteilenden **Verhältnisse des Einzelfalles** ab, so ergibt sich für das BFG Folgendes:

Unter Berücksichtigung der **Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, der Beschaffenheit des Betriebes und des Berufszweiges des Steuerpflichtigen sowie der Verkehrsauffassung**, kann dem Finanzamt nicht gefolgt werden, eine Wohnung mit nur 50 m<sup>2</sup> als „zweckentsprechend“ zu qualifizieren. Das Finanzamt ist hiebei von



einer Durchschnittsbetrachtung ausgegangen und hat nur den Nächtigungsbedarf des Bf. einbezogen.

Nach Ansicht des BFG sind die konkrete Wohnung und die Zwecke zu betrachten. Konkrete Einwendungen gegen die Nutzung der Räumlichkeiten des 1. OG liegen seitens des Finanzamtes nicht vor. Nach der Schilderung des Bf. im Beschwerdeverfahren über die Nutzung des 2. OG wird man - auch wenn es vom Bf. unterschiedliche Aussagen gab - jedenfalls zwei Zimmer (Schlafzimmer und ein Zimmer für die Arbeiter samt Gang und Sanitärräumlichkeiten) als betriebsnotwendig ansehen müssen. Angesichts der schon im Vorverfahren geschilderten Arbeiten betreffend die Störungsbehebung wird man mangels gegenteiliger Feststellungen auch das Büro als betriebsnotwendig ansehen müssen.

**Der Bf. benötigte die ETW also für folgende "Zwecke":**

Für die eigene Nächtigungen und Aufenthalte an durchschnittlich 180 Tagen pro Jahr, die Nächtigungen seiner Ehegattin und fallweisen Nächtigungen des Arbeiters 1 (und eines Lehrlings), die Lagerung von Unterlagen und Messgeräten im Büro und für die Lagerung des Messgerätes im Zimmer 1 für die Arbeiter sowie für die Durchführung der diversen Büroarbeiten und Arbeiten im Zusammenhang mit der Störungsbehebung; den Parkplatz bzw. die noch nicht ausgelasteten Parkplätze konnte er für das Beladen der Firmenautos nutzen.

**ANGEMESSENHEITSPRÜFUNG:**

Entsprechend den Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 29.01.2015, 2011/15/0173, ist im vorliegenden Fall eine Angemessenheitsprüfung durchzuführen, dies, obwohl eine Wohnung kein im § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b) EStG 1988 genanntes Wirtschaftsgut ist.

Die Angemessenheitsgrenze richtet sich nach der „allgemeinen Verkehrsauffassung“ und nicht nach dem geschäftlichen Erfolg oder gesellschaftlichen Status des Steuerpflichtigen. Sie steht in keinem Zusammenhang mit der Höhe der vom Steuerpflichtigen erzielten Umsätze und Gewinne. Zu berücksichtigen ist insbesondere das Verhältnis der Aufwendungen für eine „Normalausstattung“ zu jenen einer Ausstattung mit den erfassten Luxus-Wirtschaftsgütern. Der Gesetzesbegriff „unangemessen hoch“ (Z 2 lit b) verstößt nicht gegen das Legalitätsprinzip (Art 18 B-VG); der Anteil einer repräsentativen Mitveranlassung kann nur im Schätzungsweg (§ 184 BAO) ermittelt werden (VwGH 22.3.00, 97/13/0207). Gegen Z 2 lit b bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken (Jakom/Baldauf, EStG, Kommentar, 8. Aufl. 2015, Tz. 24 zu § 20 EStG 1988).

**Zur Ausstattung und den Kosten der ETW:**

Selbst wenn man dem Bf. „zumuten“ wollte, dass allenfalls aufgrund der Größe der Räumlichkeiten auch in anderen Zimmern Unterlagen und das Messgerät gelagert werden bzw. der PC und Fernseher installiert werden könnten, und allenfalls eines der drei Zimmer im 2. OG als „nicht betriebsnotwendig“ angesehen werden könnte, ergäbe sich folgende Situation:

Ausgehend von der Wohnfläche von 85,52 m<sup>2</sup> - die rd. 114 m<sup>2</sup> beinhalten Balkon-, Loggia- und Terrassenflächen - wären allenfalls rd. 10 m<sup>2</sup> in Abzug zu bringen und wären bei dieser Variante rd. 75 m<sup>2</sup> als für den Bf. „zweckentsprechend“ anzusehen.

Entgegen der Auffassung des Bf. ist nach Ansicht des BFG der Immobilienpreisspiegel sehr wohl als Basis für die Anschaffungskosten einer Wohnung heranzuziehen. Die durch den Betrieb verursachten weiteren betrieblichen „Bedürfnisse“, wie Vorhandensein von Parkplätzen, wären durch Ansatz entsprechender Positionen in den Berechnungen zu berücksichtigen.

#### **- Erstbezug oder gebrauchte Wohnung? Welcher Wohnwert?:**

Das Finanzamt billigt eine Wohnung mit „mittlerer Ausstattung“ zu. Eine solche Ausstattung bedeutet - siehe die Erläuterung zum Immobilienpreisspiegel - eher eine „Mindestausstattung“.

Das Gesetz und auch das gegenständliche VwGH-Verfahren betreffende Erkenntnis geben keine Hinweise darauf, dass nur eine gebrauchte Wohnung als Basis dienen darf. Beim „klassischen“ Wirtschaftsgut Kfz werden (erlassmäßig) auch die höchstzulässigen Anschaffungskosten eines Neuwagens vorgegeben; selbst bei einem Gebrauchtwagen hängt das Verhältnis der auszuscheidenden Kosten von dem Übersteigen der Anschaffungskosten des Neuwagens ab (vgl. VwGH vom 22.01.2004, 98/14/0165).

Betrachtet man die gegenständliche Wohnung, so waren im Wohnzimmer und in den drei Zimmern Teppiche angeboten, in der Küche Fliesen. Eine solche Ausstattung ist aber noch nicht als eine der Kategorie "Sehr guter Wohnwert" zugrunde liegende „Luxusausstattung“ zu werten. Nach Ansicht des BFG wird daher der „Normalausstattung“ wohl vielmehr die Wohnung mit einem die "*Standardausstattung*" umfassenden „guten Wohnwert“ gerecht.

Ein durchschnittlicher Kaufpreis für eine Wohnung mit rd. 70 m<sup>2</sup> beträgt laut Immobilienpreisspiegel bei einem Erstbezug € 2.320,00. Selbst wenn man dem Bf. nur eine Wohnfläche von 75 m<sup>2</sup> zubilligen würde, ergibt dies Anschaffungskosten von € 174.000,00. Darin finden die Anschaffungskosten der ETW noch ohne Ausscheidung eines Grundanteils inklusive einem Kfz-Abstellplatz Deckung. Nach Ansicht des BFG sind die Anschaffungskosten für die ETW als „angemessen“ anzusehen. Der Bf. hat die auch Terrasse-, Loggia- und Balkonflächen beinhaltende ETW zweifellos zu sehr guten Konditionen erhalten; dies kann jedoch nicht zulasten des Bf. durch Nichtanerkennung eines Teils der Anschaffungskosten gehen.

Im gesamten Verfahren wurde nicht behauptet, dass die Betriebskosten eine „Luxustangente“ beinhalten würden, sodass kein Grund besteht, einen Teil der Aufwendungen zu streichen. Dass die Einrichtung "luxuriös" gewesen wäre, hat das Finanzamt nicht behauptet. Die AfA für die Einrichtung ist daher nicht zu kürzen. Zumal es dem Bf. frei steht, ein Wirtschaftsgut mit Eigen- oder Fremdmittel zu erwerben, ist auch an den Zinsen keine Änderung vorzunehmen.

### **Vergleichsparameter - Vergleich mit den Hotelkosten:**

Beide Parteien haben im Verfahren die Kosten für die ETW mit den Hotelkosten verglichen.

Wie sich im weiteren Verfahren zeigte, erfüllte die ETW nicht nur die Zwecke des Aufenthalts des Bf., sondern nutzte er sie für weitere Zwecke. Die Kosten für die weiteren festgestellten Zwecke sind daher nach Ansicht des BFG in einen Kostenvergleich einzubeziehen (vgl. VwGH vom 14.01.1992, 91/14/0198).

Das Finanzamt hat als Hotelkosten für 2005 bis 2007 jeweils € 51,00 pro Nacht angenommen. Dieser Betrag hat keine Valorisierung erfahren.

Neben den Nächtigungskosten für den Bf. sind nach Ansicht des BFG jedoch noch folgende Positionen in Ansatz zu bringen, und zwar jedenfalls:

- Kosten für 5 Nächte für den Zeugen 1 und den nicht namentlich genannten Lehrling bis zum Ausscheiden des Zeugen 1 im September 2006; im Schätzungswege drei Nächte für 2005 und zwei Nächte für 2006,
- jedenfallsunter Berücksichtigung von Urlaub und Feiertagen (konkrete Nachweise fehlen) 45 Nächtigungen für die Ehegattin,
- fiktive Kosten für die Anmietung des Büroraumes zur Lagerung der Unterlagen und des Messgerätes (vgl. VwGH vom 14.01.1992, 91/14/0198),
- ev. Anmietung eines entsprechenden Parkplatzes für das Beladen der Firmenautos.

Auf der anderen Seite wäre in einer Kostenvergleichsrechnung bei den Kosten der ETW dem Umstand Rechnung zu tragen, dass der Bf. bei der Veräußerung der ETW einen Veräußerungsgewinn von mehr als € 10.000,00 erzielte.

Vorauszuschicken ist, dass beide Parteien im fortgesetzten Verfahren keine weiteren Vorbringen zu den vom UFS in seiner Entscheidung ermittelten Kosten für die ETW erstatteten. Geht man von den im Vorverfahren ermittelten und zum Großteil außer Streit gestellten Kosten im Zusammenhang mit der ETW aus, so zeigt sich- noch ohne Berücksichtigung des Veräußerungserlöses - folgendes Bild:

	<b>2005</b>	<b>2006</b>	<b>2007</b>	
AfA Gebäude	2.899,00	2.899,00	2.899,00	2% ohne GuB
AfA für div. Einrichtung	992,49	992,49	992,49	9.924,89 auf 10 Jahre
Zinsen				

aus Bausparkasse	1.596,16	3.140,22	3.105,23	lt. Belege
aus Direktdarlehen BL 2	644,00	644,15	2.481,21	2006+2007 lt. VB 23.11.10
abzgl. Rückzahlung			- 1.862,42	Gutschrift lt. VB 27.05.11
aus Eigenmittelanteil	1.426,87	1.681,28	2.085,15	Zinssätze lt. VB 27.05.11
aus A-Nebenk. € 10.836,39	434,54	512,02	635,01	Zinssätze lt. VB 27.05.11
aus Einrichtung € 9.924,69	397,98	468,94	581,59	Zinssätze lt. VB 27.05.11
Betriebskosten	3.123,04	3.151,90	3.204,35	lt. VB 21.02.2008
Instandhaltung laut Vorschreibung	1.243,01			
Summe	12.757,09	13.490,00	14.121,61	
div. durch 180 Nächte	<b>70,87</b>	<b>74,94</b>	<b>78,45</b>	

Würde man anstatt der in der Tabelle angesetzten Instandhaltung 1% der Anschaffungskosten ohne Grund und Boden berücksichtigen, d. s. € 1.440,00 p. a., so wären pro Nacht Kosten in Höhe von **€ 71,97 (2005), € 82,94 (2006) und € 86,45 (2007)** angefallen.

Der Bf. hat die Wohnung mit Dezember 2004 erworben und am 30.06.2008 verkauft, sie war also 43 Monate in seinem Eigentum. Angesichts der jederzeitigen Rückkaufszusage der Verkäuferin sind in einer nach Ansicht des BFG anzustellenden Durchschnittsbetrachtung die Kosten für die ETW pro Nacht um den durchschnittlichen Veräußerungserlös pro Nacht zu vermindern:

Veräußerungsgewinn	€	10.059,97
div. durch Anzahl Monate Besitzzeit		43
pro Monat	€	233,95
für 12 Monate	€	2.807,43
Jahresbetrag/180 Nächte	€	15,60

Die Kosten der ETW pro Nächtigung betragen nunmehr:

	2005	2006	2007
Kosten pro Nacht lt. adapt. Berechnung	71,97	82,94	86,45
abzgl. Veräußerungserlös/Nacht	- 15,60	- 15,60	- 15,60
<b>ergibt Kosten/Nacht</b>	<b>56,37</b>	<b>67,34</b>	<b>70,85</b>

Selbst wenn man für die Hotelunterkunft von den vom Finanzamt angesetzten Hotelkosten von € 51,00 pro Nacht ausgeht, diese - jahresweise mit 3% p.a. geschätzt - erhöht, die Kosten für die Nächtigung der Arbeiter und der Ehegattin (ebenfalls um 3% p.a. erhöht) sowie fiktive Kosten für die Anmietung eines Raumes für die Lagerung der Unterlagen und des Messgerätes – mit € 150,00 pro Monat sehr niedrig bemessen - hinzurechnet, wären die eben zuvor ermittelten durchschnittlichen Kosten für die ETW abzüglich des Veräußerungserlöses unzweifelhaft „eingestellt“ bzw. überschritten. Darin sind aber noch allfällige Kosten für die Garagierung des Kfz des Bf. nicht berücksichtigt:

	2005	2006	2007
Hotelkosten Bf. € 51,00/N.	9.180,00	9.455,40	9.739,06
Nächtigung Arbeiter 1 1 Geselle, a 5 N	306,00	210,12	
45 Nächtig. Ehegattin	2.295,00	2.363,85	2.434,77
Anmietung f. Lagerung, 150,00 p.m.	1.800,00	1.854,00	1.909,62
	13.581,00	13.883,37	14.083,45
<b>ergibt pro Nächtigung</b>	<b>75,45</b>	<b>77,13</b>	<b>78,24</b>

Nach all dem Gesagten erblickt das BFG in den in der Erklärung enthaltenen Aufwendungen für die Anschaffung der Wohnung samt Einrichtung sowie für ihre Betriebskosten keine unangemessene Tangente, die auszuschneiden gewesen wäre.

Diesbezüglich ist daher dem Begehren des Bf. Folge zu geben.

### **C. NUTZUNG der ETW für das EINZELUNTERNEHMEN des Bf. oder auch für seine GESCHÄFTSFÜHRERTÄTIGKEIT?**

#### **Sachverhalt:**

Der Bf. hat im gesamten Verfahren behauptet, für die Tätigkeit als Geschäftsführer die ETW nicht benötigt und nicht genutzt zu haben. Das zeitliche Ausmaß für die Geschäftsführung bezifferte er mit 1% bzw. maximal zwei bis drei Wochenstunden (Bf. im Beschwerdeverfahren).

Diesbezüglich liegen gegenteilige Feststellungen seitens des Finanzamtes nicht vor (Stellungnahmen des Finanzamtes). Es begehrt, wegen der Qualifikation der Geschäftsführung als nicht unternehmerische Tätigkeit - siehe die Ausführungen unter D. - basierend auf der Höhe der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit bzw. Gewerbebetrieb nur 50% der Vorsteuer zu gewähren.

#### **Rechtliche Beurteilung:**

Nutzungsentnahmen entstehen infolge der Nutzung betrieblicher Wirtschaftsgüter für außerbetriebliche Zwecke oder wenn Leistungen, die sonst nur iRd Betriebes zu erbringen sind, für private Zwecke erbracht werden (EStR 2478 über Leistungen eines Baumeisters für ein Privathaus). Die privat genutzten Wirtschaftsgüter müssen schwerpunktmäßig Betriebsvermögen sein, VwGH 10.4.97, 94/15/0211; EStR 2477 (siehe Jakom/Laudacher, EStG 1988, Kommentar, 8. Aufl. 2015, Tz. 117 zu § 6 EStG 1988).

Hinweise für ein operatives Tätigwerden des Bf. als Geschäftsführer für die UI-GmbH gibt es nicht. Er hat im Verfahren vor dem BFG dargetan, die ETW für die Tätigkeit als Geschäftsführer nicht benötigt und auch nicht genutzt zu haben. All die von ihm in der ETW durchgeführten Arbeiten, wie insbesondere die Störungsbehebung, waren Leistungen, die er im Rahmen seines Einzelunternehmens erbrachte, das die Leistungen an die UI-GmbH verrechnete. Das Messgerät, das er in der ETW lagerte, benötigte er ebenfalls für Arbeiten im Rahmen des Einzelunternehmens.

Die ihm als Geschäftsführer obliegende Kontrolle der Buchhaltung sowie des Mahn- und Rechnungswesens war - so der Bf. in der mündlichen Verhandlung - wegen der im BL 1 befindlichen Unterlagen nur im BL 1 faktisch möglich.

Auch kann ihm nicht entgegen getreten werden, dass er die Kontrolle der Mitarbeiterin der UI-GmbH über die Neuzugänge bzw. Abgänge der Kunden orts- und zeitunabhängig durchführte. Es gibt für das BFG keine konkreten Anhaltspunkte, dass der Bf. diese Tätigkeiten in der ETW verrichten musste bzw. verrichtet hat. Abgesehen davon, ist das Zeitausmaß für die Geschäftsführung als nur sehr gering anzusehen und hat die Geschäftsführung - Gegenteiliges behauptet auch das Finanzamt nicht - keine Nöchtigungen im BL 2 erfordert.

Beim vorliegenden Sachverhalt und den Vorbringen des Bf. geht das BFG davon aus, dass die ETW nur für die Tätigkeit des Einzelunternehmens benötigt und auch genutzt

wurde. Es sind keine Anhaltspunkte erkennbar, die das BFG die Feststellung „dingbar“ machen ließen, dass der Bf. die ETW für seine Geschäftsführertätigkeit benötigte und sie auch benutzte.

Zumal die Mehraufwendungen **„bei jener Einkunftsart abzuziehen sind, bei der sie erwachsen sind“**, sind im vorliegenden Fall die Kosten für die ETW beim Einzelunternehmen in Abzug zu bringen, was in den Steuererklärungen auch schon geschehen ist.

#### **D. VORSTEUERABZUG:**

##### **Sachverhalt:**

Die Unternehmereigenschaft des Bf. als Einzelunternehmer ist unstrittig.

Der Bf. war im Beschwerdezeitraum an der UI-GmbH zu 50% beteiligt und ihr handels- und gewerberechtliche Geschäftsführer. Ein schriftlicher Vertrag betreffend die Geschäftsführung wurde nicht abgeschlossen (unbestrittene Aussage des Bf.). Mündlich war die Bezahlung des monatlichen „Lohns“ für 14 Mal vereinbart (Vorbringen des Bf.). Er bekam 14 Mal pro Jahr € 1.200,00 für 10/2004 bis 12/2006 bzw. € 1.500,00 für 2007 (vorgelegte Bankauszüge). Er bezahlte für die Bezüge Versicherungsbeiträge bei der Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft (Bf. in der mündlichen Verhandlung).

Der Bf. hatte als Geschäftsführer die unter Pkt. B. festgehaltenen Aufgaben (Beschwerdeverfahren und Aussagen des Bf. (in der mündlichen Verhandlung)).

Hinsichtlich Ort und Zeit war er in seiner Einteilung frei. Im Beschwerdezeitraum hat er die Agenden immer selbst durchgeführt. Urlaubsanspruch hatte er keinen, einen solchen auch nicht vereinbart. Die Arbeitsmittel, wie etwa Kfz, PC, Telefon, bekam er von der UI-GmbH nicht zur Verfügung gestellt, sondern verwendete jene des Einzelunternehmens. Die GmbH zahlte keinen Kostenersatz (Bf. in der mündlichen Verhandlung).

Der Bf. hat nicht nachgewiesen, dass er den „Lohn“ der Umsatzsteuer unterworfen hat (unbeantwortet gebliebener Vorhalt, in der Einkommensteuererklärung Ausweis in Höhe des Lohns).

##### **Rechtliche Beurteilung:**

Gemäß **§ 2 Abs. 1 UStG 1994** ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Der Unternehmer kann gemäß **§ 12 Abs. 1 Z 1 erster Satz UStG 1994** die Vorsteuerbeträge für die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn

gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen.

Nach den Ergebnissen des Verfahrens (siehe die Ausführungen unter Pkt. C) gelangte das BFG zur Auffassung, dass die Aufwendungen für die ETW bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Bf. als Einzelunternehmer „erwachsen“ sind. Eine Verwendung der ETW im Rahmen der Geschäftsführung war nicht als erwiesen anzusehen.

Dies bedeutet für den vorliegenden Fall, dass dem Bf. die Vorsteuer für die ETW allein aus der 100%-igen Verwendung im Rahmen des Einzelunternehmens zur Gänze zusteht. Selbst wenn der Bf. als Geschäftsführer nicht unternehmerisch tätig war, würde dies mangels Nicht-Verwendung der ETW für die Geschäftsführung kein im Erkenntnis anklingendes (anteiliges) Nichtgewähren des Vorsteuerabzugs rechtfertigen.

Folgt man jedoch dem „Auftrag“ des VwGH, die Qualifikation der Tätigkeit des Geschäftsführers als nicht/unternehmerische vorzunehmen, so verweist der VwGH auf das **Urteil des EuGH vom 18. 10.2007, C-355/06, van der Steen**.

Nach Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie unterliegen der Mehrwertsteuer Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger als solcher im Inland gegen Entgelt ausführt.

Gemäß **Art. 4 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie** gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

Die in Absatz 1 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten sind gemäß **Art. 4 Abs. 2 der Sechsten Richtlinie** alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

**Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie** bestimmt, dass der Begriff „selbständig“ die Lohn- und Gehaltsempfänger und sonstige Personen von der Besteuerung ausschließt, soweit sie an ihren Arbeitgeber durch einen Arbeitsvertrag oder ein sonstiges Rechtsverhältnis gebunden sind, das hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers ein Verhältnis der Unterordnung schafft.

In seinem Urteil führt der EuGH weiters aus:

*„Eine natürliche Person, die aufgrund eines Arbeitsvertrags mit einer steuerpflichtigen Gesellschaft, deren einziger Gesellschafter, Geschäftsführer und Mitarbeiter sie im Übrigen ist, alle Arbeiten im Namen und für Rechnung dieser Gesellschaft ausführt, ist für die Zwecke von Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern nicht selbst Steuerpflichtiger im Sinne von Art. 4 Abs. 1 dieser Richtlinie.*



*In einer solchen Situation kann nämlich nicht von der selbständigen Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne der letztgenannten Bestimmung durch die natürliche Person gesprochen werden, da hinsichtlich der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts sowie der Verantwortlichkeit des Arbeitgebers von einem Verhältnis der Unterordnung im Sinne von Art 4 Abs. 4 Unterabs. 1 der Sechsten Richtlinie zwischen ihr und der Gesellschaft ausgegangen werden muss.“*

Unzweifelhaft wird man im vorliegenden Fall aufgrund der 50%-igen Beteiligung des Bf. im Lichte der VwGH-Judikatur die Selbstständigkeit bejahen können. Für den EuGH reicht dies allein nicht aus, sondern ist zu prüfen, ob das Verhältnis zwischen der UI-GmbH und dem Bf. auf einer im Erkenntnis näher ausgeführten „Unterordnung“ basiert oder nicht.

Ein eine solche Unterordnung dokumentierender schriftlicher „Arbeitsvertrag“ liegt nicht vor. Die freie Einteilung hinsichtlich Zeit und Ort der Durchführung der von ihm geschilderten Agenden ist ein Indiz in Richtung Selbstständigkeit, schließt aber ein nicht unternehmerisches Tätigwerden in keiner Weise aus.

Die fixen „Lohn“-zahlungen und das im Wesentlichen gleich bleibende Tätigkeitsfeld mit bestimmten internen Kontrollaufgaben und einem - den Ausführungen des Bf. folgend - im Wesentlichen gleich bleibenden Zeitaufwand spricht wiederum für ein nicht unternehmerisches Tätigwerden des Bf. als Geschäftsführer.

Ein maßgebliches Kriterium ist für den EuGH ein Tätigwerden im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, also das Tragen eines wirtschaftlichen Risikos.

Für das BFG liegen keine Unterlagen vor, die dafür sprechen würden, dass der Bf. im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Geschäfte (der GmbH) gemacht hätte. Mit den Leistungen, die die GmbH angeboten hat, war das Einzelunternehmen des Bf. beauftragt und hat dieses die Leistungen für die operativen Umsätze der UI-GmbH in Rechnung gestellt. Dies hat jedoch nicht die Geschäftsführung betroffen.

Der Bf. hat keine Stundenverrechnung vorgenommen. Die Höhe seiner Einnahmen war fix und nicht z. B. vom jeweiligen Umsatz der UI-GmbH oder seiner "Einsatzzeit" abhängig. Zwar hat er angegeben, dass sich die Höhe des Monatslohnes am Geschäftsvolumen der UI-GmbH orientierte, doch sind die Zahlungen doch über längere Zeiträume - so z. B. von 10/2004 bis 12/2006 der Höhe nach gleich geblieben.

Einzig „Auftraggeberin“ war die GmbH. Dem Bf. oblagen die gewerbe- und handelsrechtliche Geschäftsführung und die von ihm geschilderten daraus fließenden Kontrollaufgaben bei der Mitarbeiterin der UI-GmbH bzw. bei seiner Ex-Gattin hinsichtlich der Buchhaltung im weiteren Sinne.

Die Höhe des Geschäftsführerbezuges bestimmten - so der Bf. in der mündlichen Verhandlung - er, Herr A. und die Geschäftsführerin der U-WEG-GmbH. Dies bedeutet, dass er zwar die Höhe des „Lohns“ mitbestimmen konnte, aber keinesfalls allein entscheidungsbefugt war.

Der Bf. hat Arbeitsmittel für die Geschäftsführung nicht von der UI-GmbH zur Verfügung gestellt bekommen. Der Ansatz der Betriebsausgaben von jährlich 6% der Einnahmen im Zeitraum 2005 bis 2007 spricht für eine pauschale Schätzung der Betriebsausgaben.

Das im Wesentlichen gleich bleibende, von der GmbH vorgegebene Aufgabengebiet, die im Wesentlichen gleich bleibende Einnahmen- und Ausgabenstruktur, der fehlende Nachweis für ein Tätigwerden im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, die Abhängigkeit der Höhe der Einnahmen auch von zwei weiteren Personen und keine Indizien für das Tragen eines wirtschaftlichen Risikos sprechen für ein nicht unternehmerisches Tätigwerden des Bf. iS der vom EuGH für die Umsatzsteuer zu prüfenden Frage der „Selbstständigkeit“ (siehe auch die Ausführungen im Urteil des EuGH vom 25.07.1991, C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla).

Die Ergebnisse aus der Tätigkeit als Geschäftsführer hat der Bf. als Einkünfte aus sonstiger selbstständiger Arbeit erklärt und auch veranlagt.

Was die Einkünftequalifikation anlangt, so ist der Gesellschafter dann nicht weisungsgebunden, wenn Gesellschafterbeschlüsse auf Grund der Höhe der Beteiligung des Gesellschafters (ab 50%) oder aber auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen (sog. Sperrminorität) nicht gegen seinen Willen zustande kommen können.

Unter einer „sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2)“ aufweisenden Beschäftigung ist daher eine Beschäftigung zu verstehen, die alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, nicht aber das Merkmal der Weisungsgebundenheit (das Merkmal der Weisungsgebundenheit als Tatbestandsvoraussetzung der Erzielung von Einkünften iSd Z 2 TS 2 sollte mit dem Wort „sonst“ beseitigt werden (siehe Jakom/Baldauf, EStG 1988, Kommentar, 8. Aufl., Tz. 109 zu § 22 EStG 1988).

Nunmehr ist aus umsatzsteuerlicher Sicht für Belange der Arbeitsbedingungen und des Arbeitsentgelts eine "Unterordnung" gegeben und ist diesbezüglich die Unternehmereigenschaft zu verneinen.

Einkommensteuerrechtlich ist die wesentliche Beteiligung gegeben und der Bf. somit diesbezüglich "weisungsungebunden". Dass die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses nicht gegeben wären, hat das Finanzamt nicht behauptet. Das BFG sieht sich nicht veranlasst, von der Einkünftequalifikation abzugehen.

Auch begehrte das Finanzamt keine Änderung der Höhe der vom Bf. geltend gemachten Betriebsausgaben und Vorsteuern für eine allfällige - nach den Ausführungen im Verfahren - nur sehr geringe Nutzung allfälliger Arbeitsmittel für die Geschäftsführung.

**Zusammenfassend darf nun festgehalten werden**, dass nach all dem Gesagten der Beschwerde des Bf. gegen die Umsatzsteuerbescheide 2004 bis 2006 sowie die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 Folge zu geben war.

## **E. Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Angesichts der vielen Parameter zur Beurteilung der „zweckentsprechenden Wohnung“ und der Qualifikation der Einkünfte bzw. nicht/unternehmerischen Tätigkeit wird aufgrund der speziellen Konstellation und des Fehlens der diesen Einzelfall treffenden Judikatur die Revision zugelassen.

Beilagen: 6 Berechnungsblätter

Klagenfurt am Wörthersee, am 23. März 2016