



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Stb., vom 17. Juli 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling vom 15. Mai 2006 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 bis 2003 nach der am 6. September 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Berufungsgegenständlich ist die Zuordnung einer Gebäudeaufstockung zum Betriebsvermögen eines vom Berufungswerber (Bw.) als Einzelunternehmen geführten Malermeisterbetriebes.

Dem **Bericht vom 16. Mai 2006 über eine Außenprüfung** (Bilanzakt Seite 1ff) Tz 19 ist zu entnehmen, dass im Jahr 2001 die Gebäudeaufstockung eines bereits im Betriebsvermögen befindlichen Gebäudes erfolgt sei. Die angefallenen Aufwendungen und die dafür erbrachte Eigenleistung seien zur Gänze aktiviert und auf die Nutzungsdauer abgeschrieben worden. Im Zuge der Prüfung sei festgestellt worden, dass das Obergeschoss nicht zur Gänze notwendiges Betriebsvermögen darstelle. Durch die Prüfung sei die Korrektur des Anlagevermögens in Höhe von S 67.000,00 sowie die darauf entfallenden Vorsteuer erfolgt. Die aktivierte Eigenleistung werde ebenfalls im Ausmaß von 1/3 des bisher geltend gemachten Aufwandes korrigiert (umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch).

Einkommensteuer: Geschäftsbilanz Prüferbilanz Erfolgsänderung Entnahme

	S	S	S	S
Anfangsbestand	592.438,00	592.438,00		
Zugang 2001	299.626,92	200.626,92		99.000,00
Afa 2001	-57.521,92	-56.531,92	990,00	
Buchwert 31.12.2001	834.543,00	736.533,00		
	€	€	€	
Buchwert 31.12.2001	60.648,61	53.525,94		
Zugang 2002	785,74	785,74		
Afa 2002	-2.589,17	-2.445,28	143,89	
Buchwert 31.12.2002	58.845,18	51.866,40		
Afa 2003	-2.325,60	-2.181,71	143,89	
Buchwert 31.12.2003	56.519,58	49.684,69		
		2001		
		S		
Entnahme netto		67.000,00		
darauf entfallende USt (=Vorsteuerkürzung)		13.400,00		
Entnahme brutto			80.400,00	
Entnahme netto (aktivierte Eigenleistung)		32.000,00		
darauf entfallender Eigenverbrauch		6.400,00		
Entnahme brutto			38.400,00	
Summe Entnahme brutto		118.800,00		

Das Finanzamt (FA) folgte diesen und anderen nicht berufungsgegenständlichen Feststellungen und erließ jeweils nach Wiederaufnahme des Verfahrens geänderte **Bescheide vom 15. Mai 2006 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 bis 2003**.

Festzustellen ist, dass betreffend **Umsatzsteuer 2002 bis 2003** aus dem berufungsgegenständlichen Punkt Tz 19 **keine Änderung** erfolgte.

Gegen die Abgabenbescheide erhob der Bw. nach mehrmaliger Fristverlängerung die **Berufung vom 17. Juli 2006** (Akt 2003 Seite 23f) und brachte vor, in Tz 19 des Berichtes werde ausgeführt, dass das Obergeschoss nicht zur Gänze notwendiges Betriebsvermögen darstelle. Es werde nicht dargelegt, aus welchen Gründen von der Außenprüfung eine Kürzung der Herstellungskosten bzw. der aktivierten Eigenleistungen um ein Drittel erfolgt sei. Bei der in Frage stehenden Aufstockung des Betriebsgebäudes seien zu einem Teil behördliche Auflagen erfüllt (Aufenthaltsraum, Wasch- und Duschaum für die beschäftigten Mitarbeiter) sowie andererseits die Möglichkeit geschaffen worden, eventuellen Kunden einen Überblick über die Machbarkeit gewisser Innenausbautechniken zu vermitteln. Im Besonderen handle es sich hier um Gewölbeausformungen für Dachgeschossausbauten, Stuckarbeiten sowie durchgeführte Kunstmalereiarbeiten (Marmorierungen von Säulen, Möbelstücken und Einrichtungsgegenständen). Wie in den meisten Büro- und Besprechungsräumen österreichi-

scher Unternehmungen und auch in Behördenräumlichkeiten mit Parteienverkehr seien vom Bw. die leeren Wände dieses Obergeschosses mit Bildern geschmückt worden, die allerdings nicht entgeltlich erworben und damit steuerlich als Betriebsausgabe geltend gemacht, sondern vom Bw. persönlich in seiner **Tätigkeit als Maler und Künstler** angefertigt worden seien. Aus diesem Grunde von einer Privatnutzung dieser Betriebsräumlich[keiten] auszugehen, würde dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen ("vgl. diverse Vorschriften bei der Errichtung von öffentlichen Gebäuden"). Der Bw. beantrage daher,

- a) die volle Anerkennung der seinerzeitigen Anschaffungskosten sowie der darauf entfallenden Vorsteuer sowie die Rückgängigmachung der durch die Außenprüfung durchgeführten Korrektur des Anlagevermögens und der Vorsteuer und
- b) die Streichung der Kürzung der aktivierten Eigenleistungen sowie die umsatzsteuerliche Behandlung dieser Kürzung als Eigenverbrauch.

In der **Stellungnahme vom 11. September 2006** (Akt 2003 Seite 28f) gab die Prüferin an, im Zuge der Außenprüfung sei festgestellt worden, dass der Ausbau des Obergeschosses nicht zur Gänze notwendiges Betriebsvermögen darstelle. Die im Folgenden dargestellten Sachverhalte würden einer ausschließlich betrieblichen Nutzung des Obergeschosses im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Einzelunternehmens des Bw. widersprechen:

1.) Gemäß dem Einreichplan vom 5. September 2001 bestehe das Obergeschoss lediglich aus einem großen Raum (bezeichnet im Plan mit Kunstmalerei) und einem Abstellraum. Am 25. Juli 2001 sei seitens des Bw. ein Ansuchen bezüglich des Dachgeschossausbaues für Ateliererrichtung an die Gemeinde ergangen. Im Schreiben des Bw. vom 9. August 2001 an die Bezirkshauptmannschaft habe der Bw. selbst bekanntgegeben, dass der beabsichtigte Dachausbau lediglich für den **Eigenbedarf** zur Ausübung seiner künstlerischen Tätigkeit diene und dass **kein Zusammenhang** mit der Ausübung des Maler- und Anstreichergewerbes bestehe. Daraufhin sei am 17. August 2001 ein Schreiben der Bezirkshauptmannschaft als Baubehörde an die Marktgemeinde ergangen, dass im gegenständlichen Dachgeschoßausbau keine gewerbsmäßige Tätigkeit ausgeübt werden soll bzw. auch kein Zusammenhang mit der Ausübung des Maler- und Anstreichergewerbes bestehe.

2.) Die in der Berufung genannten behördlichen Auflagen seien der Betriebsprüfung nicht bekannt. Ein Büro, einen Personalraum sowie sanitäre Einrichtungen hätten laut Aktenlage bereits vor der Gebäudeaufstockung im Erdgeschoss bestanden. Weitere sanitäre Anlagen seien erst im Zusammenhang mit einer [nicht berufungsgegenständlichen] Gebäudeerrichtung

im Jahr 2004 (unter Hinweis auf den Bescheid der Bezirkshauptmannschaft vom 13. Jänner 2004) geschaffen worden.

3.) Im Zuge der Außenprüfung sei auch berücksichtigt worden, dass die hier angeführten Räumlichkeiten auch von der bw.-xxl Maler und Bau BetriebsgmbH, deren Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw. sei, als Sitz bzw. Büro genutzt würden.

4.) Neben den Einkünften aus Gewerbebetrieb (Maler-und Anstreicher) sei der Bw. im Rahmen der **Kunstmalerei** tätig. Eine Erfassung der vom Bw. geschaffenen und ausgestellten Bilder (Kunstmalerei) bzw. Aufzeichnungen über die Tätigkeit als Maler und Künstler seien bis dato nicht erfolgt. Laut Bw. gebe es bisher keine Einnahmen aus dem Verkauf der Bilder.

Im Zuge der Betriebsbesichtigung sei festgestellt worden, dass der Bw. das Obergeschoss weitgehend als **Ausstellungsraum** für die von ihm gemalten Bilder verwende. Da bisher aus dieser künstlerischen Tätigkeit **keine Einkünfte** erklärt worden seien und auch zukünftig voraussichtlich keine Einkunftsquelle vorliegen würde, sei von einer in der privaten Neigung begründeten Tätigkeit auszugehen. Da eine ausschließlich betriebliche Nutzung des Obergeschosses im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Einzelunternehmens des Bw. somit nicht gegeben gewesen sei, sei im Schätzungsweg die Kürzung der Anschaffungskosten der Gebäudeaufstockung um rund ein Drittel erfolgt.

Mit Schreiben vom 21. September 2006 (Akt 2003 Seite 30) übermittelte das FA dem Bw. die Stellungnahme der Prüferin mit der Bitte um Gegenäußerung. Nachdem der Bw. eine solche nicht erstattete, wies das FA die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung vom 2. November 2006** unter Hinweis auf die Stellungnahme der Prüferin als unbegründet ab.

Im **Vorlageantrag vom 7. November 2006** (Akt 2003 Seite 31) erstattete der Bw. kein weiteres Vorbringen.

In der über Antrag des Bw. abgehaltenen **Berufungsverhandlung vom 6. September 2012** brachte der steuerliche Vertreter vor, die gegenständliche Gebäudeaufstockung sei vom Arbeitsinspektorat vorgeschrieben worden. Es sollten Duschen und Umkleideräume für die Arbeitnehmer errichtet werden. Der steuerliche Vertreter verweise auf 6 vorgelegte Fotos, auf denen eine geöffnete Tür zu einem WC und Dusche, mehrere Tische und Heurigenbänke, zwei Arbeitnehmer und ein Metallspint ersichtlich sind.

Der Bw. verwies auf die auf den Fotos ersichtliche Gewölbekonstruktion aus Holz und Stuckmarmor, die er selbst verkaufe. Diese Konstruktion im gegenständlichen Raum sei aus Werbezwecken gemacht worden, damit seine Kunden diese besichtigen könnten. Der Bw.

habe auch danach Aufträge bekommen. Der Bw. verweise auf einen verwirklichten Auftrag bei einem genannten Gemeindeamt mit Stuck und Marmor, der teilweise von berufungsführenden Einzelunternehmen und teilweise von der bw.-xxl GmbH realisiert worden sei.

Laut steuerlichem Vertreter sei die Auftragsaufteilung so erfolgt, dass die künstlerischen Tätigkeiten vom Einzelunternehmer (Bw.) und die technischen Tätigkeiten wie z.B. Fassadendämmung und Malerarbeiten von der bw.-xxl GmbH durchgeführt worden seien.

Laut Bw. sei es schon lange her, dass er Fassadenbilder für Kirchen gegen Entgelt angefertigt habe, diese seien von ihm im Einzelunternehmen zu Steuer erklärt worden. Der Bw. verweise auf die Verbundenheit seines Einzelunternehmens mit seiner künstlerischen Tätigkeit als „maler. Der Bw. habe ein großformatiges „bild geschaffen und könne sagen, dass einige seiner Kunden erst auf Grund seiner künstlerischen Tätigkeit auf ihn als Fassadengestalter aufmerksam geworden seien und der Bw. dadurch Aufträge erhalten habe. Seine berufliche Tätigkeit sei eine Art Gemeinschaftsarbeit zwischen dem Einzelunternehmen des Bw. und seiner bw.-xxl GmbH. Die künstlerische Tätigkeit, worin der Bw. auch die historische Gestaltung einer Fassade verstehe, erledige das Einzelunternehmen. Die GmbH sei zuständig für Wärmedämmung und die technische Ausführung, deshalb sei auch die GmbH aus Haftungsgründen gegründet worden.

Der steuerliche Vertreter verwies auf andere Fotos, die das private Maleratelier des Bw. zeigen würden, welches sich im Keller des Wohnhauses befinde. Das Bürogebäude hingegen sei nicht unterkellert.

Laut Vertreter des FAes gehe es um den sogenannten [GebäudeX] und die mangelnde Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen.

Laut steuerlichem Vertreter sei der [GebäudeX] ein ganz anderes Gebäude, das zu Wohnzwecken vermietet werde. Das berufsgegenständliche Dachgeschoss befinde sich hingegen in einem anderen Gebäude, nämlich dem Bürogebäude.

Der Vertreter des FAes vermisse betreffend den berufsgegenständlichen Dachausbau den betrieblichen Konnex und zwar auch, zu welchem Betrieb (Einzelunternehmen oder GmbH) es diene.

Der steuerliche Vertreter protestiere dagegen, dass der Dachausbau der privaten Sphäre zugeordnet werde. Wenn der Dachausbau von der GmbH genutzt werden sollte, so sei das auch für das Einzelunternehmen betrieblich. So komme es vor, dass Arbeitnehmer der GmbH den Dachausbau mitbenutzen würden. Es gebe darüber einen **schriftlichen Mietvertrag** zwischen Einzelunternehmen und GmbH. Im Einzelunternehmen des Bw. seien Mietein-

nahmen von der GmbH von rund € 7.000,00 plus Mehrwertsteuer pro Jahr enthalten. Der steuerliche Vertreter spreche nicht von der Mieteinnahme des [Gebäudex] aus Wohnungen, die als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt würden.

Der Vertreter des FAes wies darauf hin, dass auf der Homepage des Einzelunternehmens 2006 der Dachausbau als Atelier des Künstlers bezeichnet werde. Außerdem könne er sich nicht vorstellen, weshalb dieser Raum mit steuerlich anzuerkennender Wirkung an die GmbH vermietet sein soll, weil diese ja die rein technische Seite der Tätigkeit des Bw. nach seinen heutigen Aussagen übernehme. Der betriebliche Zusammenhang dieses Raumes mit dem Einzelunternehmen sei nicht evident. Außerdem sei abermals zu verweisen auf die Zurückziehung des Betriebsanlageansuchens und der dort gemachten Angaben. Der Vertreter des FAes verweise auf § 20 EStG und die Repräsentationskomponente bei gemischtem Aufwand.

Laut steuerlichem Vertreter sei im Fall des Bw. keine Repräsentationskomponente gegeben. Ein Maler könne keine Vorträge halten, er müsse seine Werke darstellen und vorzeigen, damit die Leute sehen würden, was er könne. Wenn der Vertreter des FAes auf die Homepage und das Foto des berufungsgegenständlichen Raum als "Atelier des Künstlers" hinweise, verweise der steuerliche Vertreter auf die von ihm vorgewiesenen Fotos des Künstlerateliers im Keller eines anderen Gebäudes, in das man wegen der Unaufgeräumtheit keine Kunden hineinlassen könne. Im berufungsgegenständlichen Raum seien auch nie Ausstellungen gemacht oder Einladungen ausgesprochen worden.

Laut Vertreter des FAes würden sich für ihn keine Einnahmen aus einer Vermietung an die GmbH darstellen. Im Jahr 2009 sehe er erstmals Mieterträge mit 10 % USt in der Höhe von rund € 7.000, ob diese von der GmbH stammen würden, wisse er nicht. Davor gebe es keine Mieterträge. Im Streitzeitraum seien keine Mieterträge vorhanden.

Der UFS ersuchte den steuerlichen Vertreter um Vorlage des Auftrages des Arbeitsinspektors und des Mietvertrages zwischen Einzelunternehmen und GmbH binnen vier Wochen.

Eine solche Vorlage erfolgte nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. bezieht aus seinem Einzelunternehmen als Maler und Anstreicher Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd § 23 EStG 1988. Mit diesem Malermeisterbetrieb ist der Bw. Unternehmer iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Gemäß § 7 EStG 1988 sind Anschaffungs- und Herstel-

lungskosten für Wirtschaftsgüter, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung, Afa).

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer für die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Im vorliegenden Fall errichtete der Bw. laut dem bei der Bauverhandlung am 5. September 2001 vorgelegten Einreichplan (Arbeitsbogen Seite 176) ua. ein im Plan ausdrücklich als "Kunstmalerie" bezeichnetes rechteckiges Dachgeschoss mit 77,65 m² bestehend aus einem einzigen Raum mit einem (laut Plan) kleinen Abstellraum in der Ecke.

Um bezüglich des Dachgeschossausbaus Betriebsausgaben und Vorsteuern geltend zu machen, bedarf es eines Zusammenhanges dieses Gebäudeteiles mit dem als Maler- und Anstreicher ausgeübten Betrieb (Einkommensteuer) bzw. Unternehmen (Umsatzsteuer) des Bw.

- Dazu ist festzustellen:

In dem von der Prüferin genannten Schreiben vom 9. August 2001 an die Bezirkshauptmannschaft (Arbeitsbogen Seite 178) gab der Bw. selbst an: "Ich ziehe das Betriebsanlagenansuchen zurück, da der beabsichtigte Dachausbau lediglich für den **Eigenbedarf** zur Ausübung meiner künstlerischen Tätigkeit dient. Es besteht **kein Zusammenhang mit der Ausübung des Maler- und Anstreichergewerbes.**"

Soweit nun der Bw. im Veranlagungszeitraum 2001, in dem er für den Dachbodenausbau anteilige Vorsteuer geltend machte, selbst nach außen hin angab, dass dieses Bauvorhaben in keinem Zusammenhang mit seinem (Einzel)Unternehmen als Maler und Anstreicher steht und dieses vielmehr seinem privaten Eigenbedarf dient, ist in rechtlicher Beurteilung zu entscheiden, dass mangels Leistungserbringung für sein Unternehmen für die Errichtung des Dachgeschoßumbaus ein Vorsteuerabzug iSd § 12 UStG 1994 nicht zusteht.

Weiters ist darauf hinzuweisen, dass der Bw. in der Stellungnahme vom 11. September 2006 den getroffenen Feststellungen der Prüferin nicht entgegentrat, dass er keine steuerlichen Ergebnisaufzeichnungen aus seiner künstlerischen Tätigkeit vorlegte und bisher angab, dass es auch keine Einnahmen aus dem Verkauf der Bilder gibt.

Dazu ist auch festzustellen, dass die Homepage des Einzelunternehmens des Bw. (Maler- und Anstreicherbetrieb) "/bw./ betrieb/" im Ausdruck vom 13.2.2006 neben Fotos des Unter-

nehmensstandortes und mehrerer Fassadengestaltungen in Wien als Vorzeigeprojekte vom Bw. gemalte Bilder (der Bw. vor einem weiblichen Akt, das Bild "Motiv Rosengeflecht", Überreichung eines Porträts bei einem Privattreffen des Bw. mit einer Politikerin) sowie zwei Fotos vom berufsgegenständlichen Dachgeschossraum ("Der Maler im Atelier", "Atelier des Künstlers", Arbeitsbogen Seite 37 bis 39) enthält.

Tatsächlich ist der Bw. neben seiner gewerblichen Tätigkeit als Maler und Anstreicher auch künstlerisch als von ihm selbst so bezeichneter "..maler" tätig. Auf der diesbezüglichen zweiten Homepage ..maler.com (Ausdruck UFS vom 17.4.2012) gibt der Bw. an:

*"Mein Name ist BW und ich bin Maler in voller Hinsicht. **Abseits meines Berufes** als Fassadengestalter, fertige ich Gemälde mit meist religiösem Inhalt. Sind Sie auf der Suche nach einem einzigartigen Bild zum Beispiel für ihre Eingangshalle? Dann kontaktieren sie mich, ich bin für alle Auftragsarbeiten offen. Sollten sie auf der Suche nach einem Fassadenmaler sein, verweise ich Sie auf meine Firmenseite bw.-xxl.com, wo Sie alle nötigen Informationen bekommen."*

Zum Vorbringen des Bw. auf eine Verbundenheit zwischen Einzelunternehmen als Maler und Anstreicher und seiner künstlerischen Tätigkeit in der Berufsverhandlung ist festzustellen, dass der Bw. in seinem Internetauftritt als Kunst- bzw. ..maler diese Tätigkeit ausdrücklich als eigenständige Tätigkeit abseits seines Berufes als Fassadengestalter (Einzelunternehmen des Bw.) darstellte.

Bei der verwiesenen dritten Firmenseite (Homepage) handelt es sich um jene der von der Prüferin ebenfalls in der Stellungnahme vom 11. September 2006 genannten bw.-xxl Maler und Bau BetriebsgmbH. Diese GmbH wurde laut offenem Firmenbuch mit Gesellschaftsvertrag vom 22. März 2003 gegründet. Der Bw. war zunächst mit 66% als Gesellschafter beteiligt, seit 2000 und somit vor dem berufsgegenständlichen Zeitraum, ist der Bw. alleiniger Gesellschafter. Die Geschäftsanschrift der bw.-xxl Maler und Bau BetriebsgmbH ist ebenfalls bereits seit 2000 die berufsgegenständliche Adresse. Bei der bw.-xxl Maler und Bau BetriebsgmbH handelt es sich ertragsteuerlich (Körperschaftsteuer) und umsatzsteuerlich um ein anderes - vom Bw. verschiedenes - Steuersubjekt. Die GmbH betreffende Ausgaben können daher nicht im Einzelunternehmen des Bw. geltend gemacht werden.

Laut Einreichplan und Fotos (Internet Arbeitsbogen Seite 37 und 39, sowie die 6 in der Berufsverhandlung vorgelegten Fotos) handelt es sich um einen rechteckigen Raum mit Bodenplatten in Schachbrettform, Fenstergaupen, Säulen und gewölbter Decke, einem gemauerten Kamin und dahinter (durch eine geöffnete Tür sichtbar) einen kleinen Raum mit

WC und Dusche. Dusche und WC sind nur auf den in der Berufungsverhandlung vorgelegten Fotos sichtbar, im Einreichplan ist dieser Raum noch als Abstellraum bezeichnet worden.

Soweit der Bw. vorbringt, das Arbeitsinspektorat habe die Errichtung der berufsgegenständlichen Räumlichkeiten vorgeschrieben (ohne jedoch auf Ersuchen des UFS einen entsprechenden Bescheid als Beweis vorzulegen), ist darauf hinzuweisen, dass der Bw. der Feststellung der Prüferin nicht entgegentrat, dass Personalraum und sanitäre Anlagen bereits außerhalb der berufsgegenständlichen Räumlichkeiten vorhanden waren und überdies weitere sanitäre Anlagen mit einer anderen Gebäudeerrichtung 2004 geschaffen wurden.

Die bw.-xxl GmbH und das Einzelunternehmen des Bw. sind als nahestehende Personen im Sinne des Abgabenrechts anzusehen, da der Bw. einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH ist. Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0159) können für den Bereich des Steuerrechts vertragliche Vereinbarungen zwischen nahestehenden Personen nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdüblichkeit).

Die drei Kriterien müssen kumulativ vorliegen (Doralt, EStG, 4. Auflage, § 4 Tz 160), sodass schon das Fehlen einer dieser Voraussetzung zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führt. Der UFS ersuchte daher den Bw., zum Beweis seines in der Berufungsverhandlung erstatteten Vorbringens, der berufsgegenständliche Raum werde von der bw.-xxl GmbH bzw. deren Dienstnehmer genutzt, um Vorlage eines entsprechenden Vertrages zwischen Bw. und der GmbH (der laut ausdrücklichem Vorbringen auch existieren soll). Dieser Vertrag wurde jedoch nie vorgelegt und es kann somit nicht festgestellt werden, dass es diesen zur Erfüllung der Publizität für eine Rechtsbeziehung zwischen Bw. und seiner GmbH erforderlichen (Miet)Vertrag tatsächlich gibt. Es wäre am Bw. gelegen gewesen, sich am Abgabenverfahren zu beteiligen und zum Beweis für sein Vorbringen einen solchen Vertrag vorzulegen.

Unrichtig ist weiters die Behauptung des Bw., im Einzelunternehmen seien für eine Nutzung des berufsgegenständlichen Raumes durch die GmbH Mieteinnahmen von rund € 7.000,00 plus Mehrwertsteuer pro Jahr erzielt worden. Der Vertreter des FAe wies zutreffend darauf hin, dass im berufsgegenständlichen Zeitraum 2001 bis 2003 im Jahresabschluss des Einzelunternehmens des Bw. (Gewinn- und Verlustrechnung) keine Mieteinnahmen von der bw.-xxl GmbH ersichtlich sind. Auch in den Gewinn- und Verlustrechnungen der GmbH der

Jahre 2001 bis 2003 sind keine entsprechenden Mietaufwendungen enthalten. Mieterträge des Einzelunternehmens in Höhe von € 7.854,55 finden sich erst im Jahr 2009 und somit lange nach Ende des berufsgegenständlichen Zeitraumes 2001 bis 2003.

Dass auf den in der Berufungsverhandlung vom 6. September 2012 vom Bw. vorgelegten Fotos des berufsgegenständlichen Raumes ein Metallspint, Heurigenbänke und zwei Arbeiter zu sehen sind, vermag eine betriebliche Verwendung des Raumes im Berufszeitraum 2001 bis 2003 nicht zu beweisen, da der Bw. im zeitnäheren Internetauftritt laut Ausdruck vom 13.2.2006 (Arbeitsbogen Seite 37 und 39) den Raum selbst als Atelier des Malers (Künstlers) und somit der privaten Tätigkeit zugehörig bezeichnete und überdies auf diesen Fotos eben kein Metallspint, keine Heurigenbänke und auch keine Arbeiter abgebildet sind. Auf den Fotos laut Internetausdruck vom 13.2.2006 ist der Bw. als Kunstmaler vor einem Aktbild und der Raum zum größten Teil leer mit einer Topfpflanze und an den Säulen angelehnten Leinwänden (Gemälden) abgebildet und entspricht damit der von der Prüferin anlässlich der damaligen Betriebsbesichtigung getroffenen Feststellung betreffend Verwendung als Ausstellungsraum für die privaten Bilder.

Zum Vorbringen, es handle sich um einen Ausstellungsraum für Kunden des Einzelunternehmens Maler- und Anstreicherbetrieb für die Demonstrierung der "Machbarkeit gewisser Innenausbautechniken" und "Gewölbeausformungen für Dachgeschossausbauten, Stuckarbeiten sowie durchgeführte Kunstmalereiarbeiten (Marmorierungen von Säulen, Möbelstücken und Einrichtungsgegenständen)", ist festzustellen, dass der Bw. keine erkennbare Abgrenzung zwischen seinem Einzelunternehmen als Maler und Anstreicher und seiner weiteren nicht zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer erklärten privaten Beschäftigung als ..- bzw. Kunstmaler vornahm.

So stellte sich der Bw. – wie bereits festgestellt - auf der Homepage seines Einzelunternehmens Malermeisterbetrieb (Maler- und Anstreicher) auf dem Foto "Der Maler im Atelier" mit Pinsel in der Hand stehend vor einem Aktbild auf einer Staffelei dar. Das zweite Foto zeigt laut Unterschrift das "Atelier des Künstlers" (Arbeitsbogen Seite 37 und 39). Der Bw. gibt selbst auf der eigenen Homepage für diese private Tätigkeit als Maler an, dass er diese Tätigkeit "abseits meines Berufes als Fassadenmaler" ausübt.

Soweit nach den Angaben des Bw. aus seiner künstlerischen Tätigkeit keine Einnahmen erzielt und auch keine steuerlichen Aufzeichnungen geführt werden, ist diese Betätigung der Privatsphäre zuzuordnen.

Ausgaben, die der Privatsphäre des Bw. zuzuordnen sind, können nicht im Einzelunternehmen des Bw. geltend gemacht werden.

An der Anschrift des Dachbodenausbaus befindet nicht nur die Geschäftsanschrift des Einzelunternehmens des Bw. (Maler- und Anstreicherbetrieb) und die Geschäftsanschrift der bw.-xxl Maler und Bau BetriebsgmbH sondern überdies noch die private Wohnadresse des Bw.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind somit privat, außerhalb einer Einkunftsquelle angefallene Aufwendungen.

Laut Aufstellung des Bw. im Arbeitsbogen Seite 61 stellt sich der Zugang (Errichtungskosten netto) des berufungsgegenständlichen Gebäudeteils wie folgt dar:

	S
69 Einzelrechnungen	203.626,92
"aktivierte Eigenleistung"	<u>96.000,00</u>
	299.626,92

Die Prüferin ermittelte – im Betrag vom Bw. unbestritten - die auf den berufungsgegenständlichen Gebäudeteil entfallenden Errichtungskosten mit 1/3. Von den Errichtungskosten laut Bw. S 299.626,92 zog die Prüferin somit anteilig geschätzte S 99.000,00 ab. Bei den "aktivierten Eigenleistungen" handelt es sich um Lohnzahlungen des Bw. an Dienstnehmer (vgl. Aufstellung 2001 über gesamt S 96.000,00, Arbeitsbogen Seite 64). Diese S 96.000,00 sind in den Errichtungskosten S 299.626,92 enthalten. Ein Drittel dieser Lohnzahlungen beträgt S 32.000,00 und ist dieser Betrag in den ausgeschiedenen Errichtungskosten S 96.000,00 enthalten.

	S
Rechnungen	67.000,00
Dienstleistungen	<u>32.000,00</u>
	99.000,00

Anteilige Vorsteuern aus Rechnungen aus dem Jahr 2001 für Leistungen, die nicht für das Unternehmen Malermeisterbetrieb sondern für die dem Privatleben zuzurechnenden künstlerischen Betätigung erbracht wurden, sind bei der Umsatzsteuerveranlagung nicht abzuziehen. Ein Drittel der Vorsteuern aus den Errichtungskosten aus Rechnungen war daher zu streichen.

Die Lohnzahlungen für die Errichtung des berufungsgegenständlichen Gebäudeteils an die überwiegend im unternehmerischen Bereich eingesetzten Dienstnehmer im Jahr 2001 unterliegen dem Eigenverbrauch gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. b UStG 1994 in der damals geltenden Fassung (Ruppe, UStG 1994, zweite Auflage 1999, § 1 Tz 381).

Das Berufungsvorbringen betraf nicht die Umsatzsteuer 2002 und 2003.

Die Berufung war aus den genannten Gründen als unbegründet abzuweisen

Wien, am 22. November 2012