



GZ. RV/0808-L/05,  
GZ. RV/0812-L/05,  
GZ. RV/0814-L/05

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Kreil und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Marco Laudacher, Josef Pointinger und Dipl.-Ing. Klemens Weisz über die Berufung des CL, vertreten durch KW, vom 7. April und 23. August 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 8. März, 18. März, 2. August und 4. August 2005 betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer und Umsatzsteuer 2002, Umsatzsteuer 2003 und Aufhebung nach § 299 BAO betreffend Umsatzsteuer 2003, Festsetzung Umsatzsteuer 1-3/2004 und 7-9/2004 sowie Einkommensteuer 2003 nach der am 30. September 2008 in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

1. Anlässlich einer beim Bw. durchgeführten Betriebsprüfung (BP) vom 10. Januar 2005 bis zum 7. März 2005 wurden nachstehende Feststellungen getroffen:

a. Der Abgabepflichtige habe 2002 ein Privathaus errichtet, welches im Herbst 2003 fertiggestellt und bezogen worden sei. Mit Datum 1. Mai 2004 seien von dem auf der Liegenschaft befindlichen Gebäude Büroräumlichkeiten und zwar das gesamte Penthouse im Ausmaß von 52 m<sup>2</sup> an die Firma PVG vermietet worden. Der vereinbarte Mietzins inklusive Betriebskosten betrage 520,00 € monatlich, zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer.

Sowohl im Jahr 2002 als auch 2003 sei unter Bezugnahme auf die Rspr „Seeling“ von den Errichtungskosten des gemischt genutzten Gebäudes der Vorsteuerabzug zur Gänze geltend gemacht worden.

Vom steuerlichen Vertreter sei der vermietete Anteil des Gebäudes mit 8,22% berechnet und im Jahr 2003 für den nichtunternehmerischen Anteil ein Eigenverbrauch iHv 14.631,56 € mit 20% umsatzversteuert worden.

b. Das Urteil des EuGH C-269/99, „Seeling“, sei für den Zeitraum 1. Januar 1995 bis 31. Dezember 2003 nicht anzuwenden. Beim EU-Beitritt habe Österreich von der Ausnahmeregelung des Art. 17 Abs 6 zweiter Unterabsatz der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie Gebrauch gemacht. Danach habe Österreich bestehende innerstaatliche Vorsteuerauschlüsse beibehalten können.

Im gegenständlichen Fall sei der vermietete Anteil des Gebäudes mit 8,22% berechnet worden, das entspreche einem untergeordneten Ausmaß (weniger als 20% der Gesamtnutzfläche). Das Gebäude sei daher zur Gänze Privatvermögen. Ein Vorsteuerabzug stehe nicht zu, es sei kein Eigenverbrauch zu versteuern.

c. In der UVA für das erste Kalendervierteljahr 2004 wurde vom Bw. ein Eigenverbrauch von 3.732,49 € mit dem Normalsteuersatz versteuert und eine abziehbare Vorsteuer iHv 4.334,84 € geltend gemacht. Auch im 3. Kalendervierteljahr 2004 wurde ein Eigenverbrauch von 3.732,49 € versteuert.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2002 wurde von der BP eine Wiederaufnahme des Verfahrens durchgeführt und der Abzug von Vorsteuern iHv. 48.566,20 € nicht anerkannt. Für die Zeiträume 1-3/2004 und 7-9/2004 wurde der Vorsteuerabzug ebenfalls nicht zugelassen bzw der Eigenverbrauch nicht berücksichtigt:

d. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2003 mit einem Verlust von – 893,22 € wurden in dieser Höhe nicht anerkannt. Die BP ließ vielmehr – unter Hinweis auf die Feststellungen zur Vermietung – die angesetzte Halbjahres-AfA iHv 655,22 € nicht zu und kürzte die Werbungskosten entsprechend, sodass sich ein Verlust von – 238,00 € für das Veranlagungsjahr 2003 ergab.

2. Bezüglich der Umsatzsteuerveranlagung 2003 erfolgte mit Bescheid vom 2. August 2005 eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO. In dem im Anschluss daran erlassenen Umsatzsteuerbescheid für 2003 vom 4. August 2005 wurde der Vorsteuerabzug iHv. 127.844,59 € nicht anerkannt (Vorsteuer für ein teilweise privat genutztes Gebäude).

3. Gegen die aufgrund der BP erlassenen Bescheide vom 8. März 2005 (Umsatzsteuer 2002 und Wiederaufnahme sowie USt 1-3/2004 und USt 7-9/2004) und vom 18. März 2005 (Einkommensteuer 2003) wurde mit Schreiben vom 7. April 2005 Berufung eingelegt:

(a) Die Berufung richte sich gegen

- a. die Wiederaufnahme des Verfahrens,
- b. die Nichtberücksichtigung von Vorsteuern entsprechend dem EuGH-Urteil in Sachen Seeling,
- c. die Nichtberücksichtigung der Versteuerung des nichtbetrieblich genutzten Gebäudeanteils als Eigenverbrauch und
- d. die Kürzung der AfA für den vermieteten Gebäudeteil.

Beantragt werde, die Bescheide aufzuheben und entsprechend den eingebrachten Erklärungen zu veranlagern.

(b) Der Bw. habe in den Jahren 2002 und 2003 ein Gebäude errichtet. Im Kalenderjahr 2002 seien in der Umsatzsteuererklärung Vorsteuern in Höhe von 48.566,20 € geltend gemacht worden. Im Kalenderjahr 2003 habe man laut Beilage zur Umsatzsteuererklärung Vorsteuern aus der Gebäudeerrichtung von 127.844,59 € geltend gemacht.

Bereits im Kalenderjahr 2004 sei vom Finanzamt ein Vorhalteverfahren eingeleitet und mittels Ergänzungsansuchen (laut Beilage 1) Aufklärung über die Entstehung der Vorsteuerbeträge gefordert und es seien Rechnungskopien angefordert worden. Diesem Ersuchen sei nachgekommen worden und man habe dem Finanzamt vier Rechnungen samt der Erklärung übermittelt, dass es sich dabei um eine Gebäudeerrichtung handle, wobei das Gebäude teils vermietet und teils für private Wohnzwecke verwendet werde.

In der Umsatzsteuervoranmeldung 4/2003 und in der Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2003 (Beilage 2 und 3) sei eine Aufteilung der Nutzung des Gebäudes erfolgt, woraus ersichtlich gewesen sei, dass 8,22% des Gebäudes vermietet worden seien und 91,78% nicht unternehmerischen Zwecken gedient hätten. Entsprechend diesem Aufteilungsverhältnis sei der Eigenverbrauch der Besteuerung unterzogen und vom Finanzamt entsprechend veranlagt worden.

Die in den Umsatzsteuererklärungen 2002 und 2003 sich ergebenden Überschüsse seien vom Finanzamt auch auf das Bankkonto des Bw. überwiesen worden.

Es könne daher kein Wiederaufnahmegrund gemäß § 303 Abs. 4 BAO vorliegen, da dem Finanzamt aufgrund des Ergänzungsansuchens und der detaillierten Offenlegung in der Umsatzsteuererklärung 2003 und in der Umsatzsteuervoranmeldung 4/2003 sämtliche Tatsachen bereits bekannt, entsprechend rechtlich gewürdigt worden (Rückzahlung der Guthaben) und daher keine neuen Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO hervorgekommen seien.

(c) Bei der eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung für 1-3/2004 seien Vorsteuern in Höhe von 3.588,34 € beantragt worden. Bei der Voranmeldung 7-9/2004 sei zusätzlich zu den Mieteinnahmen auch für den nicht unternehmerisch genutzten Teil vom Eigenverbrauch Umsatzsteuer abgeführt worden. Der unternehmerisch genutzte Gebäudeteil werde seit 1. Mai 2004 an die PVG vermietet. Der Mietvertrag sei entsprechend vergebührt und dem Finanzamt angezeigt worden (Beilage 4).

An Vorsteuern habe man geltend gemacht:

Kalenderjahr 2002	48.566,20
Kalenderjahr 2003	127.844,59
Kalenderjahr 2004	3.588,34
Summe	179.999,13

(d) Das Finanzamt stütze sich offensichtlich darauf, dass der Vorsteuerabzug eines gemischt genutzten Grundstückes hinsichtlich des privat genutzten Teiles für Zeiträume bis zum 31. Dezember 2003 trotz des EuGH-Urteils vom 8. Mai 2003, C-269/00 („Seeling“) nicht zugelassen werde. Im Zeitpunkt des EU-Beitrittes sei ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nur insoweit zulässig gewesen, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anzusehen waren. Für den nicht unternehmerisch genutzten Teil sei daher kein Vorsteuerabzug zugestanden. Diese Bestimmung wäre angeblich auf Basis von Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie bis 31. Dezember 2003 beibehalten worden, sodass ein Vorsteuerabzug nicht vorgesehen sei (so die UStR 2000, Rz 1912).

(e) Diese Annahme des Finanzamtes erweise sich jedoch als rechtsirrig, sodass der Vorsteuerabzug zustehe.

Richtig sei, dass beim EU-Beitritt die Zuordnung eines gemischt genutzten Grundstückes nur nach den einkommensteuerlichen Vorschriften – dh. nur im unternehmerisch (betrieblich)

genutzten Ausmaß – zum (umsatzsteuerlichen) Unternehmen möglich gewesen sei. Daraus hätte sich ergeben, dass im Ausmaß der privaten Verwendung auf Basis dieser Bestimmung ein Vorsteuerabzug nicht zugestanden sei.

Die genannte Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 sei jedoch nach ganz einhelliger Auffassung gemeinschaftsrechtswidrig gewesen. So habe der EuGH bereits am 11. Juli 1991 (C-97/90, „Lennartz“) entschieden, dass der Vorsteuerabzug dann zustehe, wenn ein Unternehmer ein (auch gemischt genutztes) Wirtschaftsgut erwerbe und es für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit dem Unternehmen zuordne. Dieses Urteil sei durch ein weiteres EuGH-Urteil vom 4. Oktober 1995 (C-291/92, „Armbrecht“) noch weiter präzisiert worden, wonach ein Steuerpflichtiger einen gemischt genutzten Gegenstand auch hinsichtlich des privat genutzten Teiles dem Unternehmen zuordnen könne, jedoch auch berechtigt sei, den privat genutzten Teil nicht dem Unternehmen zuzuordnen. Der Steuerpflichtige habe daher insoweit ein Wahlrecht.

Da nach § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 eine Zuordnung des privat genutzten Teiles zum Unternehmen nicht möglich gewesen sei, müsse diese Bestimmung als gemeinschaftsrechtswidrig angesehen werden. Sie regle überdies nur die Zuordnung oder Nichtzuordnung von Gegenständen zum (umsatzsteuerlichen) Unternehmen, nicht aber ein Vorsteuerabzugsverbot. Tumpel habe für den insofern vergleichbaren Fall der Nichtzuordnung von PKW zum Unternehmen nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994 ausgeführt, dass ernsthafte Zweifel bestünden, ob eine Regelung auf Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie gestützt werden könne, die nicht nur einen Ausschluss vom Vorsteuerabzug bewirke, sondern darüber hinaus auch andere nicht richtlinienkonforme Wirkungen entfalte. Daraus ergebe sich, dass die vom Finanzamt angenommene Beibehaltung eines Vorsteuerabzugsverbotes zum 1. Januar 1995 auf Basis des Art. 17 Abs. 6 der MWSt-Richtlinie nicht zur Anwendung komme, da keine Ausnahme vom Vorsteuerabzug vorgelegen sei, sondern eine andere Regelung, die auf den Vorsteuerabzug nur eine indirekte Auswirkung zeitige. Diese Zuordnungsregelung sei in weiterer Konsequenz auch für die aus ihr erfließende Vorsteuerabzugsberechtigung bzw. Nichtabzugsberechtigung vom EuGH bereits als EU-widrig erkannt worden (vgl. dazu auch Prodinger, SWK-Heft 23/25/2004, S 738).

Die Finanzverwaltung habe auch – trotz Geltung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 – teilweise sehr wohl den Vorsteuerabzug für privat genutzte Grundstücksanteile gewährt und insofern auch faktisch den Vorsteuerabzug nicht beibehalten (vgl. Beiser/Pülzl, SWK-Heft 12/2004, S 44).

Selbst wenn die genannte Norm einen Vorsteuerabzug enthalten sollte, gelte dieses Argument allenfalls bis zum Ende des Jahres 1997. Mit BGBl. I 1998/9 habe der Gesetzgeber nämlich

diese Bestimmung abgeschafft und durch eine neue ersetzt, wonach der Unternehmer das Wahlrecht habe, auf Antrag auch privat genutzte Grundstücke dem Unternehmen zuzuordnen. Ab dem Jahr 2000 sei zufolge BGBl. I 1999/106 diese Zuordnung der gesetzliche Regelfall, der sich auch ohne Antrag bereits per se ergebe. Damit sei unstrittig klar, dass die einen Vorsteuerabzug ausschließende Nichtzuordnungsmöglichkeit des privaten Anteiles ab 1998 nicht mehr dem österreichischen Rechtsbestand angehört habe. Insofern habe man das Grundstück zur Gänze dem Unternehmen zuordnen können, sodass – jedenfalls zunächst – zur Gänze der Vorsteuerabzug zugestanden sei. Logische Rechtsfolge sei das Entstehen eines Eigenverbrauches gewesen.

Zugleich mit dem Zuordnungswahlrecht habe der Gesetzgeber 1998 die nichtunternehmerische Nutzung von Grundstücken (nämlich den Eigenverbrauch) unecht von der Umsatzsteuer befreit. Der private Anteil habe zwar dem Unternehmen zugeordnet werden können, im Ergebnis sei es aber beim mangelnden Vorsteuerabzug geblieben, da der folgende Eigenverbrauch aufgrund einer unechten Steuerbefreiung den Vorsteuerabzug ausgeschlossen habe.

Die unechte Steuerbefreiung des Eigenverbrauches mit daraus resultierendem Vorsteuerabzugsverbot sei aber nach der ganz eindeutigen Judikatur des EuGH (vom 8. Mai 2003, C-269/00, „Seeling“) ebenfalls gemeinschaftsrechtswidrig. Da eine Vermietung an sich selbst gedanklich nicht möglich sei, könne die für die Vermietung vorgesehene unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch nicht zum Tragen kommen.

Die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 sei daher zunächst formell durch eine andere Bestimmung ersetzt worden, es sei aber auch inhaltlich eine neue Bestimmung vorgelegen. Es handle sich nunmehr um eine Vorsteuerausschlussbestimmung und nicht mehr um eine Zuordnungsbestimmung. Im Fall der neuen Bestimmung ab 1998 sei ein Vorsteuerabzug nur hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Teiles möglich und eine Erhöhung dieses Anteiles in späteren Jahren ermögliche grundsätzlich einen Vorsteuerabzug, da das Gebäude zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet werden könne. Es liege daher eine Neuregelung vor. Ab 1998 sei der Vorsteuerausschluss daher nicht mehr beibehalten worden (Achatz, RFG 2004, 52; Prodinger, SWK 23/24/2004, S 738; Beiser/Pülzl, SWK-Heft 12/2004, S 444). Wie Achatz und Beiser betonten, habe der Gesetzgeber durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 einerseits eine EU-rechtskonforme Angleichung an das Europarecht vorgenommen, indem er die gänzliche Zuordnung eines gemischt-genutzten Grundstückes zum Unternehmen zugelassen habe. Gleichzeitig habe er mit einer anderen und neuen Bestimmung einen Vorsteuerausschluss wegen eines unecht steuerbefreiten Eigenverbrauches normiert. Diese

Kompensationsmaßnahme stehe aber im Widerspruch zu den Vorgaben des EU-Rechtes. Die Rechtsprechung des EuGH in der Rs „Seeling“ wirke erga omnes und ex tunc.

(f) Soweit der UFS bei seiner Entscheidung Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechtes habe, rege man die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens beim EuGH an.

(g) Beantragt werde nochmals, die Vorsteuer in Höhe von 179.999,12 € zu berücksichtigen.

4. Am 27. Juli 2005 wurde seitens des zuständigen Finanzamtes folgende Berufungsvorentscheidung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens zur Umsatzsteuer und Umsatzsteuer 2002 sowie Festsetzung Umsatzsteuer 1-3/2004 und 7-9/2004 erlassen: Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung:

a. Der Berufungswerber ist seit 1. April 2001 alleinvertretungsbefugter Prokurist der PVG. An dieser Gesellschaft sind die Eltern des Berufungswerbers wie folgt beteiligt:

PL mit einer Stammeinlage von ATS 125.000,-- = 25%

RL mit einer Stammeinlage von ATS 250.000,-- = 50%

Geschäftsführer dieser Gesellschaft ist der Vater des Berufungswerbers. Die Geschäftsanschrift lautet auf C-Straße 8. Konkret ist diese Gesellschaft im "KS" im angeführten Gebäude etabliert.

b. Mit Gesellschaftsvertrag vom 2. März 2004 wurde die "WM GmbH" gegründet. Deren Anschrift lautet ebenfalls auf C-Straße 8 ("KS"). Geschäftsführer dieser Gesellschaft ist der Berufungswerber. Der Berufungswerber ist als Gesellschafter an dieser Gesellschaft mit einer Stammeinlage von € 9.000,-- (= 25%) und seine Mutter mit € 18.000,-- (= 50%) beteiligt. Auch der dritte Gesellschafter PL ist ein Verwandter des Berufungswerbers (vgl. S. 208 f des Arbeitsbogens zu AB.Nr. 102002/05; im Folgenden abgekürzt mit AB).

c. Mit Kaufvertrag vom 1. Oktober 2002 hat der Berufungswerber ein Grundstück mit der Grundstücksadresse R-Straße 12 von seiner Mutter um einen Kaufpreis von € 160.000,-- erworben. Das Flächenausmaß beträgt 928 m<sup>2</sup> (vgl. den im AB erliegenden Kaufvertrag = S. 124 ff). Diese Liegenschaft, die sich in bester Lage befindet, wurde von der Mutter des Berufungswerbers mit Kaufvertrag vom 31. Mai 1999 um ATS 6.300.000,-- erworben (vgl. die im Einheitswertakt erliegende Ermittlung der Grunderwerbsteuer vom 10. November 1999 sowie den Beschluss des BG Linz als Grundbuchsgericht).

Im Kaufvertrag vom 1. Oktober 2002 wird unter Punkt V festgestellt, dass das auf der Vertragsliegenschaft stehende Haus R-Straße 12 abbruchreif sei und der Käufer plane, dieses Gebäude abzureißen und einen Neubau zu errichten (S. 125 des AB).

Bereits vor Abschluss dieses Kaufvertrages, nämlich am 1. August 2002, hat die Mutter des Berufungswerbers den Abbruch des bestehenden Wohnhauses dem Magistrat der Landeshauptstadt Linz als zuständige Baubehörde erster Instanz angezeigt (vgl. die im Einheitswertakt erliegende Verständigung der Baubehörde vom 14. August 2002).

Am 25. Juni 2002 wurde der Mutter des Berufungswerbers die Baubewilligung zum Umbau und der Neugestaltung des Objektes R-Straße 12 erteilt (ebenfalls im Einheitswertakt erliegend).

d. Mit Bescheid vom 2. März 2003 wurde dem Berufungswerber eine Planänderung betreffend das durch seine Mutter eingereichte und am 25. Juni 2002 bewilligte Bauvorhaben auf der angeführten Liegenschaft dergestalt bewilligt, dass die Errichtung eines Neubaus in derselben Kubatur wie der geplante Umbau mit teilweiser Vergrößerung der Garage an der Nordwestecke vorgesehen wurde (im Einheitswertakt erliegend). In der dem Bewilligungsantrag zugrunde liegenden Baubeschreibung vom 19. November 2002 wird unter der Beschreibung des Bauvorhabens folgendes angegeben (S. 23 des AB):

"Neubau eines Wohnhauses. Der Neubau entspricht der Lage nach dem Altbestand, mit Erweiterung der Garage im Westen und ostseitige Erweiterung des Objektes. Herstellung eines zurückgesetzten Dachgeschosses. Errichtung eines Swimmingpools."

Unter der Rubrik "Allgemeine Angaben" finden sich in der angeführten Baubeschreibung folgende Angaben (S. 24 des AB):

Wohnungen: 1

Geschäftseinheit: - (keine)

Büroeinheit – (keine)

Betriebseinheit – (keine)

Lager – (keine)

Sonstige Zweckwidmung – (keine)

Unter dem Punkt Kfz-Stellplätze ist in dieser Baubeschreibung angeführt, dass ein Kfz-Stellplatz gesetzlich erforderlich ist (§ 45 OÖ. Bautechnikverordnung) und zwei Kfz-Stellplätze im Bauplan ausgewiesen sind (S. 24 unten des AB).



Gemäß § 45 Abs. 2 Z 1 OÖ. Bautechnik-VO LGBl Nr. 106/1994 idF LGBl Nr. 59/1999 ist für Wohnungen aller Art pro Wohneinheit ein Kfz-Stellplatz vorzusehen.

Daraus ergibt sich nach Ansicht des Finanzamtes unzweifelhaft, dass im Gebäude R-Straße 12, nur eine Wohneinheit existiert und keine getrennte Einheit vorhanden ist, die für Büro Zwecke nutzbar ist, zumal § 45 Abs. 2 Z 5 leg. cit. für Büro- und Geschäftsräume für je 30 m<sup>2</sup> Nutzfläche einen Kfz-Stellplatz vorsieht.

In dem der Baubewilligung zugrunde liegenden Bauplan ist im Bereich des so genannten "Penthouses" ein WC mit Dusche, ein Billardtisch und im Außenbereich ein American Whirlpool eingezeichnet (S. 22 des Arbeitsbogens).

In den Einreichplänen vom 19. November 2002 und 11. März 2002 an die Baubehörde (beide erliegend im Einheitswertakt) ist das Bauvorhaben jeweils als "Villa L." bezeichnet.

Tatsächlich wurde im Auftrag des Berufungswerbers seit Oktober 2002 (vgl. das Schreiben der Fa. P GmbH an den Berufungswerber vom 9. Oktober 2002 = S. 57 des AB) ein Einfamilienhaus errichtet, das auf dem Satteldach ein Penthouse aufweist (vgl. die Ansichten West, Süd, Ost und Nord des Einreichplanes vom 19. November 2002). Dieses Gebäude wurde im Jahr 2003 fertig gestellt und von der Familie des Berufungswerbers bezogen. Seitdem wird dieses Gebäude für die Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Berufungswerbers und seiner Familie benützt.

e. Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 wurde vom Berufungswerber am 3. Dezember 2003 eingereicht. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden für 2002 nicht erklärt. Mit Schreiben vom 8. Januar 2004 wurde mitgeteilt, dass der Berufungswerber "ab Beginn seiner Tätigkeit auf die Anwendung des § 6/1/27 UStG verzichtet". Dieses Schreiben wurde am 12. Januar 2004 gleichzeitig mit einer Umsatzsteuererklärung für 2002 eingereicht. In dieser ist als Art des Unternehmens "Vermietung" angeführt. Umsätze werden für 2002 nicht erklärt. Hingegen werden Vorsteuern von € 48.566,20 geltend gemacht. Dieser Umsatzsteuererklärung für 2002 war ein als "Aufstellung" bezeichnetes Schriftstück angeschlossen, in dem verschiedene Firmen sowie Brutto- und Nettobeträge ausgewiesen sind. Handschriftlich ist der Betrag "48.566,20" dazugeschrieben worden.

f. Am 14. Januar 2004 erging an den Berufungswerber ein Vorhalt, in dem unter Fristsetzung um Mitteilung ersucht wurde, wie die geltend gemachten Vorsteuerbeträge entstanden sind und um Vorlage von Rechnungskopien über größere Beträge (zB die Fa. P GmbH betreffend) ersucht wurde. Des Weiteren wurde um Bekanntgabe gebeten, welche Tätigkeit der Berufungswerber in Zukunft ausüben wird.

g. Mit Schreiben vom 16. Februar 2004 hat der Bw. daraufhin mitgeteilt, dass die Vorsteuerbeträge aufgrund der Errichtung eines Gebäudes in der R-Straße 12 entstanden sind. Des Weiteren wird vorgebracht, dass Teile des Gebäudes vermietet und Teile für private Wohnzwecke verwendet würden. Ferner wurden diesem Schreiben drei Rechnungen und eine Rechnungsfreigabe angeschlossen. Die Vorlage eines Mietvertrages ist im Zuge der Vorhaltsbeantwortung nicht erfolgt. Auch Angaben über den Inhalt eines vom Berufungswerber abgeschlossenen bzw. abzuschließenden Mietvertrages wurden keine gemacht.

h. Am 29. April 2004 erfolgte die Erstveranlagung der Umsatzsteuer für das Jahr 2002.

i. Am 27. Oktober 2004 wurden die Einkommensteuer- und Umsatzsteuererklärungen für 2003 eingereicht. In einer Beilage zur Umsatzsteuererklärung wurde unter „Pkt 3 USt aus Eigenverbrauch“ folgendes angegeben:

		m2	in %
Untergeschoß		189,25	
Garage		-54,79	
Erdgeschoß		155,84	
Terrasse		-30,65	
Obergeschoß		119,12	
Dachgeschoß	153,91		
Terrasse	-61,64		
Grünfläche	-39,84	52,43	8,22
		431,20	

Errichtungskosten (ohne Vorsteuer) per 31. Dezember 2003 gesamt 1.062.799,57. Davon 91,78% mit 975.437,45 sowie 1,5% Afa mit 14.631,56 und 20% USt mit 2.026.31.

Auch dieser Beilage war kein Mietvertrag angeschlossen bzw. wurde der Inhalt eines vom Berufungswerber abgeschlossenen oder abzuschließenden Mietvertrages nicht bekannt gegeben.

j. Im Zeitraum 10. Januar 2005 bis 7. März 2005 fand beim Berufungswerber eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO idF BGBl Nr. I 124/2003 für den Zeitraum 2001 bis

2003 betreffend Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Zusammenfassende Meldungen statt, bei der von den Prüforgane folgendes festgestellt wurde:

Es existiert ein mit 1. Juni 2004 als Mietvertrag bezeichnetes Schriftstück (S. 52 ff des AB):

Als Vermieter wird der Berufungswerber angegeben. Als Mieter wird die PVG GmbH angeführt, deren gesellschaftsrechtliche Verhältnisse bereits dargestellt sind. Für die PVG GmbH ist dieses Schriftstück offenbar vom Vater des Berufungswerbers (als Geschäftsführer) unterfertigt. Im Folgenden werden die für die Erledigung der gegenständlichen Berufung wesentlichen Bestimmungen dieses Schriftstückes wiedergegeben:

#### "§ 1 Mietgegenstand

Der Vermieter ist Eigentümer der Liegenschaft R-Str. 2 (Anmerkung: Das Bestandobjekt wurde in diesem Schriftstück falsch bezeichnet - R-Straße 2 statt R-Straße 12). Der Mieter mietet von dem auf dieser Liegenschaft befindlichen Gebäude Büroräumlichkeiten im Ausmaß von 52 m<sup>2</sup>.

#### § 2 Mietzweck

Der Mietgegenstand ist zur Nutzung ausschließlich für Büro Zwecke des Mieters bestimmt. Sämtliche behördlichen Bewilligungen sind vom Mieter zu besorgen, alle Behördenauflagen sind vom Mieter auf eigene Kosten zu erfüllen.

Der Mieter verpflichtet sich zum andauernden Betrieb seines Unternehmens.

#### § 3 Mietdauer

Das Mietverhältnis beginnt am 1. Mai 2004 und wird auf die Dauer eines Jahres abgeschlossen. Es endet mit Zeitablauf, ohne dass es einer Kündigung bedarf.

#### § 4 Miete und Betriebskosten

a) Der vereinbarte Mietzins inkl. Betriebskosten beträgt monatlich Euro 520,-- zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer.

#### § 5 Haftung für Schäden

Der Mieter verpflichtet sich, das Mietobjekt auf eigene Kosten dauernd in gutem Zustand zu erhalten, sowie allfällige Beschädigungen unverzüglich zu beheben.

Er verzichtet auf das Recht nach § 1096 ABGB, die Instandhaltung im Inneren des Mietgegenstandes vom Vermieter zu fordern.

Für die Dauer der Durchführung von nötigen Reparaturen verpflichtet sich der Mieter zur vorübergehenden Räumung des Mietobjektes oder Teilen davon.

Der Mieter verzichtet wegen zeitweiliger Gebrechen oder Absperrung der Wasserzufuhr, der Zentralheizung, der Strom- und Kanalisierungsleitungen irgendwelche Rechtsfolgen abzuleiten, sofern der Vermieter diese Störungen weder vorsätzlich, noch grob fahrlässig herbeigeführt hat.

Der Mieter verzichtet auf die Geltendmachung von Schadenersatzforderungen gegen den Vermieter falls sich im Zusammenhang mit Renovierungen, Zu- oder Umbauten am Gebäude oder an einzelnen Bestandsobjekten sowie durch Störungen der technischen Gemeinschaftsanlagen des Hauses eine vorübergehende Beeinträchtigung in der Benützung des Mietgegenstandes ergibt. Der Vermieter übernimmt keine wieder geartete Haftung für Schäden, die im Zusammenhang oder als Folge von Elementarereignissen auftreten.

#### § 6 Veränderungen am Mietobjekt

Beabsichtigte bauliche Veränderungen (Verbesserungen) in und am Mietobjekt bedürfen der ausdrücklichen schriftlichen Zustimmung des Vermieters. Eine Ablösung von Investitionen, die der Mieter in das Mietobjekt macht, kommt nur dann in Frage, wenn eine solche ausdrücklich und schriftlich vereinbart wurde.

Der Mieter nimmt zur Kenntnis, dass er außerhalb des Mietgegenstandes ohne schriftliche Zustimmung des Vermieters keine Veränderungen vornehmen darf (z.B. Fernsehantenne, Werbeträger, sonstige Schilder, Eingangstüre etc...). "

Bei der am 10. Januar 2005 durchgeführten Besichtigung des Gebäudes in der R-Straße 12 gemäß Punkt 4.8 der DBP, also mehr als sieben Monate nach dem laut Schriftstück vom 1. Juni 2004 bezeichneten Mietbeginn, wurde durch die Prüforgane festgestellt, dass die laut Angabe des Berufungswerbers an die PVG vermietete Räumlichkeit ("Penthouse") leer stand. Diese Räumlichkeit ist zudem nur durch die Hauptstiege, welche in den einzelnen Geschossen mit Barrieren in Form von Tür- und Treppenschutzgittern für Kinder ausgestattet ist, zu erreichen. Die dabei zu betretenden Vorräume führen direkt in den übrigen Wohnbereich. Im Außenbereich fand sich keinerlei Hinweis, wie ein Firmenschild oder ähnliches, welches darauf hingedeutet hätte, dass die PVG im Gebäude über ein Büro verfügen würde. Eine Toilettenanlage, Telefon- und Telefaxanschlüsse sind in den laut Angaben des Berufungswerbers gegenüber den Prüforganen an die PVG vermieteten Räumlichkeiten nicht vorhanden gewesen.

k. Am 3. Februar 2005 wurde im Rahmen der angeführten Außenprüfung der Berufungswerber unter anderem aufgefordert, die überwiesenen Mieteinnahmen (laut Schriftstück vom 1. Juni 2004) und Betriebskostensätze anhand der Kontoauszüge des im Mietvertrag angeführten Kontos nachzuweisen. Der Aufforderung auf Vorlage der Kontoauszüge kam der Berufungswerber nicht nach.

Aufgrund der bei dieser Außenprüfung getroffenen Feststellungen wurde die für die Jahre 2002 und 2003 geltend gemachte Vorsteuer zur Gänze nicht anerkannt (vgl. diesbezüglich auch die Niederschrift über die am 7. März 2005 stattgefundene Schlussbesprechung). Im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung für den Zeitraum 1-3/2004 sowie 7-9/2004 wurde aufgrund der im Rahmen der Außenprüfung für die Jahre 2001 bis 2003 getroffenen Feststellungen für den Zeitraum 1-3/2004 keine Vorsteuer (aus Haftrückläsen) anerkannt sowie eine Entsteuerung des für den Zeitraum 7-9/2004 erklärten Eigenverbrauches vorgenommen (vgl. die Niederschrift zu AB.Nr. 202076/04 vom 7. März 2005).

l. Das Finanzamt nahm aufgrund der in der gegenständlichen Außenprüfung getroffenen Feststellungen unter anderem das Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2002 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und erließ am 7. März 2005 einen den Prüfungsfeststellungen entsprechenden neuen Sachbescheid. Für den Zeitraum 1-3/2004 sowie 7-9/2004 wurden aufgrund der in der angeführten Umsatzsteuersonderprüfung getroffenen Feststellungen Festsetzungsbescheide gemäß § 21 Abs. 3 UStG 1994 am 8. März 2005 erlassen.

m. Unter anderem gegen diese Bescheide erhob der Berufungswerber mit Schriftsatz vom 7. April 2005 Berufung.

Die Berufung enthält unter anderem auch Ausführungen darüber, dass die unter Punkt 1 der Niederschrift vom 7. März 2005 im Abschnitt "Prüferfeststellung" dargestellte Rechtsansicht zur Unanwendbarkeit des EuGH-Urteils "Seeling" vom 8.5.2003, C-269/00, unrichtig ist.

Über die gegenständliche Berufung wurde erwogen (BVE vom 27. Juli 2005):

a. § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 idF BGBl I Nr. 106/1999 lautet wie folgt:

" Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Hievon bestehen folgende Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten:

- Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen.

- Abweichend von lit. a gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden stehen, nur dann als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

- Der Unternehmer kann Lieferungen oder sonstige Leistungen sowie Einfuhren nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt behandeln, als sie unternehmerischen Zwecken .. dienen. In den Fällen der lit. b müssen sie mindestens zu 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Diese Zuordnung hat der Unternehmer bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraumes dem Finanzamt schriftlich mitzuteilen."

Daraus folgt, dass ein Vorsteuerabzug aus Lieferungen oder sonstigen Leistungen nur dann zulässig ist, wenn der Gegenstand auf den sich die in Anspruch genommene Lieferung oder sonstige Leistung bezieht, überhaupt dem Unternehmen dient. Darüber hinaus ist aber ein Vorsteuerabzug bei so genannten gemischt genutzten Gebäuden, aufgrund des in Art 17 Abs. 6 der Sechsten EG-RL 77/388/EWG statuierten Beibehaltungsrechtes wegen der zum 1. Januar 1995 bestehenden innerstaatlichen Rechtslage, nur im Ausmaß der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung zulässig, wie dies vom Unabhängigen Finanzsenat bereits in zahlreichen Entscheidung bestätigt worden ist (vgl zB Berufungsentscheidung des UFS, Außenstelle Linz vom 2.3.2005, GZ RV/1186-L/04, sowie UFS, Außenstelle Graz vom 23.3.2005, RV/0187-G/05 und vom 22.4.2005, RV/0078-G/05) und es wird diesbezüglich auch auf Ausführungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 7. März 2005 unter Punkt 1 verwiesen.

Dient ein Gegenstand überhaupt nicht unternehmerischen Zwecken, ergibt sich auch aus den Bestimmungen der Sechsten EG-RL (vgl. zB Art 17 Abs. 2 leg. cit.), dass ein Vorsteuerabzugsrecht zur Gänze nicht zustehen kann, ohne dass geprüft werden muss, ob die österreichische Rechtslage durch das Beibehaltungsrecht des Art 17 Abs. 6 der Sechsten EG-RL gedeckt ist.

b. Aufgrund der oben wiedergegebenen, im Rahmen der Außenprüfung hervorgekommenen Umstände, der vom Berufungswerber behaupteten "Vermietung" von Gebäudeteilen der Villa in der R-Straße 12, ergibt sich aber eindeutig, dass dem Berufungswerber aus den Errichtungskosten überhaupt kein Vorsteuerabzug zusteht. Das Gebäude dient zur Gänze der Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses des Berufungswerbers und keinen unternehmerischen Zwecken (auch nicht untergeordnet im Ausmaß von 8,87%; der in der Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2003 angeführte Aufteilungsprozentsatz wurde

unrichtigerweise unter Einbeziehung der gemischt genutzten Flächen ermittelt; vgl. hierzu zB Doralt, EStG <sup>7</sup>, Tz 87 zu § 4 mwN).

c. (1) Die vom Berufungswerber behauptete unternehmerische Nutzung soll in einer Verwendung von Gebäudeteilen durch die PVG für unternehmerische Zwecke bestehen.

Wie bereits auf in der Berufungsvorentscheidung dargestellt, sind die Eltern des Berufungswerbers Mehrheitsgesellschafter der PVG. Geschäftsführer dieser Gesellschaft ist der Vater des Berufungswerbers. Der Berufungswerber selbst ist alleinvertretungsbefugter Prokurist.

(2) Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sowie auch der Lehre, können Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn sie

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen

einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und

zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. zB Ruppe, UStG<sup>2</sup>, Tz 180 ff zu § 1 sowie zB VwGH 1.7.2003, 97/13/0215; VwGH 16.9.2003, 97/14/0054; VwGH 27.8.1991, 91/14/0097 u.a.m.).

Nahebeziehungen können auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen (vgl. Doralt/Renner, EStG<sup>8</sup>, Tz 159/2 zu § 2). Es gelten daher die Grundsätze der Angehörigenjudikatur auch für Verträge zwischen einer GmbH und einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person (VwGH 15.12.1994, 93/15/0002, 93/15/0018, 93/15/0019).

(3) Im gegenständlichen Fall mangelt es bereits an der ausreichenden Publizität des mit 1. Juni 2004 datierten Schriftstückes. Von den Prüforganen wurde nämlich festgestellt, dass die laut Behauptung des Berufungswerbers an die PVG vermieteten Räumlichkeiten leer stehen und sich in diesen Räumlichkeiten weder eine Toilettenanlage, noch Telefon- oder Telefaxanschlüsse befinden. Auch im Außenbereich des Gebäudes findet sich keinerlei erkennbares Anzeichen, dass die PVG in der Villa R-Straße 12 Räumlichkeiten angemietet hat. Insbesondere findet sich kein Firmenschild. Die bloße Anzeige des Schriftstückes vom 1. Juni 2004 an das Gebührenfinanzamt kann an der mangelnden Publizität nichts ändern, weil der Vertrag für dritte Verkehrsteilnehmer (wie zB Geschäftskunden) erkennbar sein muss (vgl. Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, Tz 48 zu § 20). Des Weiteren ist festzuhalten, dass in der Beschreibung des Bauvorhabens unter dem Punkt "allgemeine Angaben" angeführt ist, dass in der Villa lediglich eine Wohneinheit bestehen wird, aber weder eine Geschäftseinheit noch

eine Büroeinheit. Daraus ergibt sich, dass auch gegenüber der Baubehörde lediglich die Errichtung eines Wohnhauses ohne geschäftliche Zwecke bekannt gegeben wurde.

Darüber hinaus sind aber die beiden anderen Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Angehörigenverträgen ebenfalls nicht erfüllt:

(4) Der "Mietvertrag" weist nämlich keinen eindeutigen klaren und zweifelsfreien Inhalt auf. Besonders gravierend in diesem Zusammenhang fällt ins Gewicht, dass aus dem vorgelegten "Mietvertrag" die **Lage** des Bestandobjektes nicht hervorgeht. Im bereits wiedergegebenen § 1 ist nämlich nur vollkommen unbestimmt von der Miete von Büroräumlichkeiten die Rede. In welchem Stockwerk sich diese befinden bzw. die genaue Lage ist nicht ersichtlich. Insbesondere ist dem "Mietvertrag" kein Lageplan angeschlossen. Des Weiteren finden sich keine Regelungen über den Zugang zu den angeblich gemieteten Räumlichkeiten. Wie von den Prüfororganen nämlich festgestellt wurde, ist ein Zugang nur über die Hauptstiege möglich, die zum übrigen Wohnbereich gehört. Dass sich im Bestandvertrag trotzdem keine Regelung über die Gestattung des Zutrittes sowie der Zeiten, in denen eine Benützung der Hauptstiege durch den Mieter zulässig ist, findet, ist unverständlich. Auch der Verwendungszweck der angeblich angemieteten Räumlichkeiten ist vollkommen unbestimmt mit "für Büro Zwecke" angegeben. In § 2 ist vorgesehen, dass sämtliche behördlichen Bewilligungen vom Mieter zu besorgen sind. Eine Mitwirkungsverpflichtung des Vermieters zur Erlangung allfälliger behördlicher Genehmigungen (welcher?) als Eigentümer ist hingegen nicht festgelegt. Die in § 2 getroffene Regelung, dass sich der Mieter zum andauernden Betrieb seines Unternehmens (wo?) verpflichtet ist, zum einen unbestimmt und zum anderen ist ein Sinn dieser Regelung nicht zu erkennen (der Mietzins ist ja nicht umsatzabhängig festgelegt). Auch ist nicht vorgesehen, dass der Mieterin eine Benützung von Kfz-Stellplätzen gestattet sei. Eine solche Gestattung wäre überdies auch schwerlich möglich gewesen, weil lediglich zwei Kfz-Stellplätze errichtet wurden. Gemäß § 45 Abs. 2 Z 5 OÖ. BautechnikVO hätten für die Büroräumlichkeiten alleine zwei Stellplätze errichtet werden müssen (je 30 m<sup>2</sup> Nutzfläche einer).

(5) Schließlich enthält das Schriftstück vom 1. Juni 2004 zahlreiche Bestimmungen, die keinem Fremdvergleich standhalten:

In § 3 ist die Mietdauer mit einem Jahr festgelegt. Eine Ablösung von Investitionen der Mieterin nach dieser sehr kurzen Vertragsdauer ist hingegen nicht vorgesehen (§ 6). Eine vorzeitige Auflösungsmöglichkeit ist nur für den Vermieter vorgesehen (§ 3). In § 4 ist die Zahlung der Betriebskosten durch den Mieter angesprochen. Ein Betriebskostenkonto ist nicht festgelegt. Überdies wurde die Zahlung der Betriebskosten durch die PVG nicht nachgewiesen. Der Mieter verzichtet auf seine Rechte aus § 1096 ABGB (§ 5). Der Mieter



kann keinerlei Ansprüche stellen, wenn eine Nichtbenützbarkeit (Gebrechen, Absperrung der Wasserzufuhr, der Zentralheizung, der Strom- und Kanalisierungsleitungen) des Mietobjektes eintritt, ohne dass den Vermieter Vorsatz oder grobe Fahrlässigkeit an der Nichtbenützbarkeit trifft. Eine Verpflichtung des Vermieters die von diesem zB leicht fahrlässig herbeigeführte Nichtbenützbarkeit zu beheben, ist auch nicht vorgesehen (§ 5). Wie bereits dargelegt ist auch eine Investitionsabgeltung von Mieterinvestitionen nicht eingeplant. Auch die in § 6 getroffene Regelung, dass der Mieter ohne Zustimmung des Vermieters außerhalb des Mietgegenstandes keine Veränderungen vornehmen darf (z.B. Werbeträger, sonstige Schilder) ist absolut fremdunüblich, weil zumindest die Anbringung eines Firmenschildes im Außenbereich (bei der Eingangstüre des Gebäudes oder an der Einfahrt) üblicherweise vertraglich dem Mieter gestattet wird.

Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass laut Angaben des Berufungswerbers in Reaktion auf den Vorhalt vom 3. Februar 2005 (S. 27 des AB) angegeben wurde, die vermieteten Räumlichkeiten würden auch durch Mag. TM benützt. Mag. TM war aber im Zeitraum 1. März 2004 bis 31. Dezember 2004 bei der Fa. WM GmbH und nicht bei der PVG beschäftigt (vgl. S. 49 des AB).

(6) Abschließend ist zu diesem Punkt festzuhalten, dass für die Beurteilung der Fremdüblichkeit einer Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen auch stets das tatsächlich verwirklichte Gesamtbild maßgebend ist (vgl. Quantschnigg/Schuch, aaO, Tz 56.3 zu § 20). Wie bereits dargestellt wurden die (angeblich) an die PVG vermieteten Räumlichkeiten anlässlich der am 10. Januar 2005 erfolgten Besichtigung durch die Prüforgane leer vorgefunden, obwohl das Bestandverhältnis zu diesem Zeitpunkt bereits mehr als sieben Monate gedauert haben soll. Die vom Berufungswerber für die festgestellte Nichtbenützung der Räume als Büro gegebene Erklärung, es hätte der Parkettboden aufgrund eines Wasserschadens abgeschliffen werden müssen, ist nicht plausibel, weil dann in diesen Räumlichkeiten zumindest eine Toilettenanlage sowie die entsprechende Büroinfrastruktur (Telefon-, Fax-, ADSL-Anschlüsse, EDV-Verkabelung etc.) hätte vorhanden sein müssen.

(7) Das Bild rundet sich weiter ab, wenn man sich die Ausführung des in Rede stehenden Gebäudes vor Augen führt. Es handelt sich nämlich um eine Villa in der besten Wohngegend. Dies spricht eindeutig für eine ausschließlich private Nutzung zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses. Es ist daher davon auszugehen, dass die PVG ihre Bürotätigkeit an der Anschrift C-Straße 8 im "KS" entfaltet und nicht in der Villa des Berufungswerbers.

(8) Aufgrund all dieser aufgezeigten Umstände geht das Finanzamt in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO davon aus, dass keine fremdübliche Vermietung von Räumlichkeiten in der Villa R-Straße 12 an die PVG ab Mai 2004 erfolgt ist. Vielmehr wurde das

gegenständliche Gebäude ab der Fertigstellung ausschließlich für die Befriedigung privater Wohnbedürfnisse genutzt und es war daher ein auch nur (teilweiser) Vorsteuerabzug nicht zulässig (vgl. auch § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994).

(9) All dies und insbesondere das als "Mietvertrag" bezeichnete Schriftstück vom 1. Juni 2004 sowie die Einrichtung und Zugänglichkeit der angeblich an die PVG ab Mai 2004 vermieteten Räumlichkeiten, wie auch das festgestellte Leerstehen dieser Räumlichkeiten und die Nichterkennbarkeit der Situierung von Räumlichkeiten der PVG im Außenbereich (kein Firmenschild etc.) waren dem Finanzamt vor Durchführung der Außenprüfung im Jänner bis März 2005 nicht bekannt.

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

Tatsachen im Sinn der zit. Gesetzesbestimmung sind mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften. Es sind Elemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis, als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten (vgl. zB VwGH 26.7.2000, 95/14/0094; VwGH 26.1.1999, 98/14/0038). Dass es sich bei den im Rahmen der geschilderten Außenprüfung hervorgekommenen Umständen im Zusammenhang mit der vom Berufungswerber behaupteten Vermietung von Teilen der Villa in der R-Straße 12 um Tatsachen handelt, steht unzweifelhaft fest (vgl. auch VwGH 8.9.1983, 81/15/0033).

In diesem Zusammenhang ist auch festzuhalten, dass die Frage, ob neue Tatsachen hervorgekommen sind oder nicht, immer aus Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist (vgl. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0135). Die am 30. Juni 2004 erfolgte Gebührenanzeige an das Gebührenfinanzamt ist daher unmaßgeblich für die Beurteilung der Frage, ob das Umsatzsteuerverfahren durch das für die Veranlagung zuständige Finanzamt wiederaufzunehmen ist oder nicht (vgl. VwGH 19.3.2002, 97/14/0034).

Auch die Entscheidungswesentlichkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen ist gegeben (vgl. hierzu Ritz, BAO<sup>2</sup>, Tz 24 f zu § 303), weil aufgrund der dem Veranlagungsreferat im Zuge der Erlassung des Erstbescheides betreffend Umsatzsteuer 2002 zur Verfügung gestandenen Unterlagen nicht bekannt war, dass die behauptete Vermietung von Gebäudeteilen tatsächlich gar nicht vorgelegen ist.

Schließlich ist zur Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer 2002 auszuführen, dass auch vom eingeräumten Ermessen richtig Gebrauch gemacht wurde, weil bei der Ermessensübung – aufgrund des Gesetzeszweckes des § 303 BAO – dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit vor jenem der Rechtsbeständigkeit der Vorrang einzuräumen ist (vgl. Ritz, aaO, Tz 38 zu § 303).

Es war daher die Berufung sowohl gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer 2002, als auch gegen den neuen Sachbescheid betreffend Umsatzsteuer 2002 und gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer 1-3/2004 sowie 7-9/2004 vom 8. März 2005 als unbegründet abzuweisen.

5. Am 4. August 2008 wurde eine BVE betreffend die Est-Berufung vom 7. April 2005 mit folgender Begründung erlassen: Wie sich aus der Begründung des Aufhebungsbescheides vom 2. August 2005 gemäß § 299 BAO betreffend Umsatzsteuerbescheid für 2003 vom 29. Oktober 2004 sowie aus der Berufungsvorentscheidung vom 27. Juli 2005 betreffend Wiederaufnahme USt 2002, USt 2002 und Festsetzung USt 1-3/2004 sowie 7-9/2004 (alle Bescheide vom 8. März 2005) ergibt, auf die daher verwiesen wird, liegt keine Vermietung von Räumlichkeiten der in den Jahren 2002 bis 2003 neu errichteten Villa auf dem Grundstück in der R-Straße 12 an die PVG vor, weswegen auch keine Einkünfte iS des § 28 EStG 1988 angefallen sind. Festzuhalten ist, dass Bescheide, die gemäß § 295 BAO ergehen, den hierdurch ersetzten Bescheid auch in Belangen abändern können, die über den Änderungsgrund hinausreichen.

6. Mit Schreiben vom 23. August 2005 legte der Bw. Berufung gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 2. August 2005 (betreffend Umsatzsteuer 2003) und den Umsatzsteuerbescheid 2003 vom 4. August 2005 ein:

Hinsichtlich der in der Begründung angeführten Darstellung der „nicht fremdüblichen Vermietung“ würden die Ausführungen auch gegen den Aufhebungsbescheid gem. § 299 BAO gelten, da die Bescheidbegründung im wesentlichen ident mit der Begründung der BVE vom 27. Juli 2005 sei.

7. Mit Schreiben vom 23. August 2005 beantragte der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag) betreffend Umsatzsteuer 2002 und Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2002, Umsatzsteuer 1-3/2004 und 7-9/2004 sowie die Einkommensteuer 2003:

Bei Vorlage an die zweite Instanz werde eine mündliche Verhandlung beantragt, die Bescheide seien aufzuheben und entsprechend der Berufung vom 7. April 2005 zu veranlassen.

(a) Die Berufung vom 7. April 2005 sei integraler Bestandteil des Vorlageantrages.

(b) Die grundsätzliche Feststellung in der BVE, dass der Bw. Prokurist der PVG sei und seine Eltern Gesellschafter, sei richtig. Die Behörde habe aber offenbar übersehen, dass an der PVG Frau MM mit 25% beteiligt sei, die mit dem Bw. in keinerlei verwandtschaftlicher Beziehung stehe.

Warum diese Beteiligung in der BVE nicht angeführt worden sei, erscheine seltsam, da alleine aufgrund dieser Tatsache die weiteren Ausführungen ins Leere gehen würden. Es lägen keine Verträge zwischen nahen Angehörigen vor. Sollte dies nicht der Fall sein, seien sämtliche Vereinbarungen zwischen Personen und Gesellschaften, an denen diese Person beteiligt sei, in Zweifel zu ziehen, was das herkömmliche Rechtssystem ad absurdum führen würde und daher nicht ernsthaft erwogen werden könne.

(c) Beim BP-Verfahren (Beginn Anfang Dezember 2004 in Form einer Umsatzsteuernachschau und nicht wie in der BVE angeführt am 10. Januar 2005) sei festgehalten worden, dass die PVG selbst als Vermieterin von zahlreichen Immobilien tätig sei. Für diese Vermietungen werde nun der Standardmietvertrag verwendet, der von der Finanzbehörde als nicht fremdübliches Schriftstück eingestuft worden sei. Die PVG habe selbst zahlreiche Mietverträge, die dem Standardmietvertrag entsprächen, seit vielen Jahren abgeschlossen. Die Behauptung dieser Mietvertrag sei nicht fremdüblich, sei willkürlich und entspreche nicht den Denkgesetzen, da ein Standardmietvertrag dem Fremdvergleich jedenfalls standhalte, wenn er in zahlreichen Fällen verwendet werde.

Dem Prüfer seien während der BP auch die einzelnen Punkte des Mietvertrages erläutert und festgehalten worden, dass die monatlichen Mietzahlungen in der Buchhaltung der PVG abgebildet und tatsächlich ausbezahlt und verbucht worden seien. Die Kontoauszüge der PVG sowie die einzelnen Überweisungen der Mietzahlungen auf das Konto des Bw. seien dem Prüfer zur Ansicht angeboten worden. Der Prüfer habe allerdings sämtliche Bewegungen auf einem Girokonto des Bw. einsehen wollen, was ihm nicht zustehe, da von diesem Konto überwiegend Zahlungen im nichtunternehmerischen Bereich getätigt worden seien und weder Zinsen noch Spesen dieses Kontos einkommensteuerlich als Werbungskosten beantragt worden seien.

(d) Hinsichtlich der Ausführungen in der BVE bezüglich eventueller Genehmigungen gemäß Bautechnikverordnung sei darauf hingewiesen, dass für sämtliche steuerliche Angelegenheiten gemäß § 21 BAO stets die wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgeblich sei.

Vorschriften in der OÖ. Bautechnikverordnung hätten keinerlei Bedeutung für das Vorliegen eines Unternehmens im Sinne des § 1 UStG 1994, da eben zivilrechtliche Bestimmungen für

die steuerlichen Beurteilungen lediglich Indizwirkung entfalten könnten, aber stets der tatsächliche Sachverhalt entscheidend sei.

Im übrigen gäbe es in Österreich eine große Anzahl von Vermietungen nicht, falls sämtliche Vorschriften aller österreichischen Bautechnikerverordnungen eingehalten würden.

(e) Als weiterer Punkt in der BVE hinsichtlich des Mietvertrages sei angeführt worden, dass sich der Mieter im Mietvertrag kein Firmenschild ausbedungen habe. Diese Feststellung verblüffe sehr. Es gebe keinen Mietvertrag, wo sich der Mieter ausdrücklich bedinge, dass ein Firmenschild am Gebäude montiert werden dürfe. Gerade so eine äußerst sonderbare Vereinbarung könne zu Fremdvergleichsüberlegungen führen, da die Außenwirkung des Mieters jedenfalls eine betriebswirtschaftliche Entscheidung des Mieters darstelle, unabhängig von Bedingungen in einem Mietvertrag.

Auch werde die Außenwirkung bei fremdüblichen Verträgen hinsichtlich eines Firmenschildes falsch interpretiert, da sich diese nicht auf räumliche Außenverhältnisse beziehe, sondern auf Rechtsverhältnisse außerhalb der Gesellschaftersphäre. Diese Wirkung sei jedenfalls bei einer Vermietung mit einem abgeschlossenen, vergebührten und beim Gebührenamt angezeigten Mietvertrag vorhanden. Weiters seien die Mieten monatlich überwiesen, in der Buchhaltung des Mieters einzeln verbucht und im Jahresabschluss als Aufwandspositionen ausgewiesen worden. Weiters seien die Räumlichkeiten auch von anderen Personen als vom Bw. (wie etwa einer Dienstnehmerin) benutzt worden. Die Anmietung durch die Mieterin sei eine unternehmerische Entscheidung seitens dieser und könne von der Finanzbehörde nicht beanstandet werden, da andernfalls jedes Rechtsgeschäft angezweifelt werden könne, was wohl der österreichische Gesetzgeber kaum beabsichtigt habe.

(f) In der BVE werde weiters angeführt, dass anlässlich der Besichtigung der Räumlichkeiten das Büro leer vorgefunden worden sei. Dazu werde angemerkt, dass dem Prüfer mehrmals angeboten worden sei, nach erfolgter Sanierung des Wasserschadens das Büro jederzeit zu besichtigen. Dieses Angebot sei selbstverständlich weiterhin aufrecht und es könne von der Finanzverwaltung jederzeit ein Besichtigungstermin vereinbart werden. Warum die Finanzbehörde bis dato keine weitere Besichtigung vorgenommen habe, sei nicht nachvollziehbar.

(g) Die weitere Feststellung in der BVE, „das Bild runde sich weiter ab, wenn man sich die Ausführung des in Rede stehenden Gebäudes vor Augen führe“, stelle lediglich auf Vermutungen und willkürliche Annahmen der Finanzverwaltung ab und nicht auf tatsächliche Rechtsverhältnisse. Warum eine Villa in einer guten Wohngegend eindeutig für eine ausschließliche private Nutzung zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses spreche, sei nicht

nachvollziehbar und entspreche auch nicht den derzeitigen Denkgesetzen. Die willkürliche Aussage, wonach eine Villa für eine betriebliche Verwendung nicht geeignet sei, entspreche auch keinesfalls den Erfahrungen des täglichen Lebens und der allgemeinen Alltagserfahrung. Viele Villen in guten Lagen würden an Unternehmen vermietet.

(h) Gemäß den EStR 2000, Rz 1132, sei Schriftform eines Vertrages nicht unbedingt erforderlich, in Ausnahmefällen sei bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile und des Beweises des Abschlusses mit tatsächlicher Durchführung des Vertrages eine steuerrechtliche Anerkennung auch ohne Schriftform möglich (Verweis auf VwGH 16.12.1988, 78/14/0036). In den EStR 2000 würden unter der Rz 1233 zahlreiche Judikate unter dem Stichwort „Mietvertrag“ angeführt. Dabei falle auf, dass bei all diesen Judikaten kein schriftlicher und beim Gebührenamt angezeigter Mietvertrag vorgelegen und kein einziges Judikat zu einer Gesellschaft ergangen sei, an der ein unzweifelhaft Dritter mit 25% beteiligt gewesen sei. Vielmehr seien jeweils ungewöhnliche Vereinbarungen hinsichtlich der Mietzinshöhe bzw. deren Entrichtung vorgelegen.

Da im vorliegenden Mietverhältnis hinsichtlich der Miethöhe und deren Zahlungsmodalitäten auch von der Finanzverwaltung keinerlei Zweifel aufgekommen seien, spreche dies für die Fremdüblichkeit der Vermietung.

(i) Die Aussagen der BVE zur nicht fremdüblichen Vermietung gingen ins Leere, weil folgende Kriterien gegeben seien:

An der Mieterin PVG sei eine dritte Person mit 25% beteiligt.

Ein Standardmietvertrag sei abgeschlossen worden, der bei zahlreichen anderen Vermietungen zur Anwendung komme.

Sämtliche Kriterien der Fremdüblichkeit seien erfüllt und das Mietverhältnis laufend in der Buchhaltung der PVG abgebildet worden.

Der Vermieter habe laufend die Umsatzsteuer fristgerecht entrichtet.

Der Mietvertrag sei beim Gebührenamt angezeigt und die Gebühr entrichtet worden.

Die Höhe der Miete und die Zahlungskonditionen seien marktüblich (dieser wesentliche Punkt sei von der Finanzverwaltung bisher unbeanstandet geblieben).

(j) Hinsichtlich Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug seien grundsätzliche Aussagen aus Standardlehrbüchern anzuführen. Von der BP seien lediglich Argumente im Zusammenhang mit dem Vorsteuerabzug (Seeling) angeführt worden, es finde sich kein Hinweis im BP-Bericht, wonach die Vermietung steuerlich nicht anerkannt werden solle. Dies

lasse darauf schließen, dass für die Betriebsprüfer die Unternehmereigenschaft des Vermieters und damit im Zusammenhang stehend die steuerliche Gültigkeit des abgeschlossenen Mietvertrages offensichtlich gewesen sei. Die Argumente hinsichtlich Eigenverbrauchsbesteuerung und Vorsteuerabzug stünden nach der Judikatur des EuGH auf tönernen Füßen. Daher versuche die Finanzverwaltung auf anderen Wegen den Vorsteuerabzug auszuschließen.

Bei gemischt genutzten Gebäuden sei davon auszugehen, dass die Leistungen zur Gänze für das Unternehmen ausgeführt worden seien (UStR 2000, Rz 1909), hinsichtlich des nicht unternehmerisch genutzten Teiles liege ein Eigenverbrauch vor. Der Vorsteuerabzug stehe in vollem Umfang zu.

Bei Betrachtung eines Gesamtbildes stoße man unweigerlich auf die willkürlichen Annahmen der Finanzbehörde über die grundsätzliche Nichtanerkennung der Vermietung. Auch den Medien sei zu entnehmen, dass die EuGH-Rechtsprechung im Bereich der Umsatzsteuer gravierend von der Auffassung der Finanzverwaltung abweiche.

(k) Zur Wiederaufnahme der Umsatzsteuer 2002:

Verwiesen werde auf die Berufung vom 7. April 2005. Beantragt werde, den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich der Umsatzsteuer 2002 aufzuheben, da kein Wiederaufnahmegrund vorliege.

8. Am 13. September 2005 wurden die Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2002, Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2002, Festsetzung 1-3/2004 und FSU 7-9/2004 und Bescheidaufhebung nach § 299 BAO sowie Umsatzsteuer 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Am 14. September 2005 erfolgte die Vorlage der Berufung über die Einkommensteuer 2003.

(a) Das Finanzamt führte in der Vorlage zum Aufhebungsbescheid nach § 299 BAO und zur Umsatzsteuer 2003 folgendes aus (Auszug):

Beantragt werde die Abweisung der Berufung. Zu verweisen sei auf die Begründung des Aufhebungsbescheides vom 2. August 2005.

(1) Die Abgabenbehörde habe nicht übersehen, dass an der PVG auch eine dritte Person neben den Eltern als Gesellschafter beteiligt sei. Entgegen der in der Berufung vertretenen Ansicht komme die Angehörigenjudikatur auch dann zur Geltung, wenn zwischen den Vertragsparteien eine gesellschaftsrechtliche Verflechtung gegeben sei (zB. Vereinbarung zwischen einer Gesellschaft und Angehörigen eines Mehrheitsgesellschafters – VwGH vom 26.9.2000, 98/13/0157). Die Eltern verfügten im gegenständlichen Fall über 75% der

Gesellschaftsanteile und der Vater sei Alleingeschäftsführer der PVG. Schon eine bloß personelle Verflechtung im Bereich der Kontrollorgane würde aber genügen (VwGH 27.2.2003, 99/15/0063; VwGH 27.2.2002, 98/13/0053). Die Eltern seien als beherrschende Gesellschafter der PVG anzusehen, zumal Beschlüsse der Gesellschaft mit einfacher Mehrheit zustande kämen (VwGH 19.3.1985, 84/14/0174).

Entscheidend sei, ob eine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Vertrages eingeräumt sei (VwGH 28.2.1978, 1257/75; VwGH 12.6.1990, 90/14/0054). Dies sei im gegenständlichen Fall unzweifelhaft gegeben.

(2) Die im Aufhebungsbescheid angeführte Außenprüfung habe am 10. Januar 2005 begonnen und sei mit der Nachschau vom 14. Dezember 2004 nicht ident.

(3) Das Vorbringen, wonach ein Standardmietvertrag verwendet worden sei, habe in der Berufung nicht unter Beweis gestellt werden können.

Zudem könne das Vorbringen an der fehlenden Fremdüblichkeit des „Mietvertrages“ vom 1. Juni 2004 nichts ändern. Vollkommen unüblich sei es jedenfalls, das Mietobjekt nicht richtig zu bezeichnen bzw. die Lage des Mietobjektes in einem Gebäude (bei Anmietung bloßer Gebäudeteile – Wohnung) nicht anzugeben, sondern bloß die Anmiete von „Büroräumlichkeiten“ im Ausmaß von 52 m<sup>2</sup> anzuführen. Auch der Nichtersatz von Mieterinvestitionen bei einer Laufzeit von einem Jahr sei nicht fremdüblich und sei bei Standardmietverträgen nur vorgesehen, wenn die Mietvertragsdauer auf unbestimmte Zeit oder für einen längeren Zeitraum vereinbart werde (ab 10 Jahre). Die Vereinbarung eines Betriebskostenakontos finde sich in jedem Standardmietvertrag.

(4) Die Abbildungen der Mietzahlung in der Buchhaltung der PVG und deren tatsächliche Auszahlung könnten die Richtigkeit des Bescheides nicht in Zweifel ziehen. Das Prüfungsorgan habe die Vorlage der Kontoauszüge (Oberbankkonto) gefordert (Arbeitsbogen Seite 27). Unrichtig sei, dass der Bw. aufgefordert worden sei, sämtliche Kontobewegungen offenzulegen, sondern nur jene, welche die Zahlung der Mieten belegen würden. Dieser Aufforderung sei der Bw. nicht nachgekommen. Die Weigerung der Beibringung der entsprechenden Kontoauszüge sei im Rahmen der freien Beweiswürdigung entsprechend mitzuberücksichtigen, zumal die Kontoauszüge als „sachnächstes“ Beweismittel anzusehen seien.

(5) Der Hinweis, wonach das Fehlen von Bewilligungen für KZF-Abstellplätze nicht maßgebend sei, müsse als verfehlt angesehen werden: Ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen müsse nach außen hinreichend in Erscheinung treten. Trete der Umstand, dass im zu errichtenden Gebäude Büroräumlichkeiten einzurichten seien nicht einmal gegenüber der Baubehörde



zutage, bedeute dies, dass der Mietvertrag nicht ausreichend nach außen hin in Erscheinung getreten sei. Die Einhaltung aller Bautechnikvorschriften werde dabei nicht gefordert. Die Frage der Zahl der Stellplätze sei aber von großer Wichtigkeit und bei Neubauten sei eine entsprechende Zahl von Stellplätzen vorzusehen. Es seien aber tatsächlich nur zwei Stellplätze vorhanden.

(6) Die im Mietvertrag enthaltene Bestimmung betreffend das Verbot des Anbringens von Schildern widerspreche den Standardmietverträgen.

(7) Der Bw. missverstehe auch die Ausführungen zur Publizität im Aufhebungsbescheid: Durch ein bloßes Anzeigen eines Vertrages gegenüber einem Gebührenfinanzamt werde die Publizität eben nicht erfüllt, der Vertragsvollzug müsse für Dritte erkennbar sein (VwGH 27.5.1998, 95/13/0171). Die bloße Verbuchung der Mieten in der Buchhaltung der PVG stelle auch keine Publizität gegenüber Dritten her.

(8) Die in der Berufung angebotene Besichtigung der Räumlichkeiten könne keinen Beweis dafür liefern, dass in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen ein steuerrechtlich anzuerkennender Mietvertrag vorgelegen sei, den man auch tatsächlich durchgeführt habe. Überdies sei festzuhalten, dass sich in den Räumlichkeiten, die von der PVG angemietet worden sein sollen, keine entsprechende Büroinfrastruktur befunden habe (keine entsprechenden Anschlüsse).

(9) Das Vorbringen auf Seite vier zweiter Absatz der Berufung stelle lediglich ein unsubstantiiertes Bestreiten der Richtigkeit der getroffenen Feststellungen dar. Aus der Entrichtung der Umsatzsteuer könne nicht geschlossen werden, dass eine unternehmerische Betätigung des Bw. tatsächlich vorgelegen sei. Die Nichtanerkennung des Vertrages führe zur Rückgängigmachung der abgabenrechtlichen Konsequenzen. Die Zahlungskonditionen seien von der BP ebenfalls nicht als fremdüblich eingestuft worden (kein Betriebskostenkonto).

(10) Die Ausführungen auf Seite fünf der Berufung stellten nur allgemeine Überlegungen zur Unternehmereigenschaft dar und hätten für die Lösung des Berufungsfalles keine Relevanz.

(b) Am 26. August 2008 erfolgte eine Zeugenbefragung des Vaters des Berufungswerbers zum Thema Anmietung des Büroraumes in der R-Straße 12, worüber folgende Niederschrift (zur Wahrung der Anonymität mit sprachlichen Abänderungen) aufgenommen wurde:

Ich bin zu einer Zeugenaussage bereit.

(Der Zeuge wird über den Anspruch auf Zeugengebühren gem. § 176 BAO belehrt).

SB: Bitte teilen Sie uns mit, welche Tätigkeiten von Ihnen für die Firma PVG durchgeführt werden und welche Firmen in der C-Straße 8 ansässig sind, bei denen Sie Gesellschafter sind oder sich in anderer Funktion betätigen?

Da ist die PVG Vertrieb, die Prospekt- und Zeitungsverteilungen macht, wir sind auch Vertragspartner der Post mit deren Tochtervertrieb. Wir arbeiten auch zusammen mit anderen Postvertretungen und verteilen Prospekte. Die PVG ist auch vertreten in anderen Ländern.

Zur PVG Vermögen: Hier laufen alle Gesellschafterfäden zusammen (Holding).

Die PVG Vertrieb ist noch gemeinsam mit anderen Zeitungen tätig und einem Verlagshaus.

Dann gibt es noch Nachrichtenblätter.

In der C-Straße 8 sind außerdem Zeitungsverlage, das sind Z, Ch, O und Kundenmagazine.

Dann gibt es noch den W-Verlag, das ist ein Magazin mit hoher Auflage in Gesamtösterreich.

Ich habe bei einer Zeitung begonnen und dann zu Hause gearbeitet.

Es gibt außerdem noch die DW und SF.

SB. Diese Firmen haben alle ein Büro in der C-Straße 8?

PL. Ja.

SB. Wieviele Leute arbeiten in der Firma PVG?

PL: Mein Sohn als Prokurist, ich und die Schwiegertochter.

Mag. K. Und eine Sekretärin.

SB. Wie kommt es zu dieser Vermietungsgeschichte des Sohnes?

PL. Die Idee war auf einem Nachbargrundstück ein Bürohaus zu errichten. Es ist ein Bürohaus geplant worden und während der Planung hat mein Sohn gesagt, er möchte dort wohnen. Der nächste Schritt ist, dass mein Sohn nächstes Jahr auszieht und dann werden wir das gesamte Haus als Bürohaus verwenden. Noch ein paar Infos zur Planung: Die Platzsituation in der C-Straße ist so, dass ich mein Büro mit meinem Partner seit Jahrzehnten teile.

SB: Ab wann wurde das geplant, dass das Büro gebaut wird?

PL: Es war von Anfang an geplant, dass ein Bürohaus gebaut wird. Ab 2002 wurde es geplant und 2004 ist es erstellt worden.

SB. Wenn das ab 2002 geplant war, dann stellt sich die Frage, warum das selbst im Mietvertrag vom 1 Juni 2004 nur mit „der Mieter mietet Büroräumlichkeiten im Ausmaß von 52 m<sup>2</sup>“ beschrieben und eigentlich ungenau beschrieben wird? Haben Sie genau 52 m<sup>2</sup>? Ist das ein Raum oder sind das mehrere Räume?

PL: Das ist ein Raum und laut Plan sind es genau 52 m<sup>2</sup>.

SB: Das ist ein Raum? Eine Toilette ist keine dabei?

PL.: Nein da muss ich runter gehen.

SB. Das ist die Privattoilette, die nicht im Mietvertrag erfasst ist?

PL. Ja.

Sb: Wo parken sie, wenn sie dann im Büro sind?

PL: Im gegenüberliegenden Privathaus.

SB. Der Mietvertrag ist nach wie vor aufrecht?

PL: Ja. Zu meiner Arbeitsphilosophie: Ich berate Zeitungen bzw. gründe Zeitungen und führe viele Gespräche die ich nicht im Büro bzw. in der Öffentlichkeit führen kann.

SB: Wie sieht es in dem Büro der R-Straße 12 aus?

PL: Das ist mein Kreativbüro.

SB. Und Kundenkontakt gibt es dort keinen?

PL. Nein.

SB. Im Mietvertrag ist eine Klausel enthalten: Der Mieter verpflichtet sich zum andauernden Betrieb seines Unternehmens.

Mag. K: Dieser Standort bzw. dieser Mietvertrag ist entstanden in Anlehnung an die Standard-Mietverträge der PVG mit deren Mietern. Deshalb sind diese Standardformulierungen im Mietvertrag vorhanden.

SB: Das heißt, Sie haben einen Schlüssel für dieses Haus und können dort jederzeit aus und ein gehen?

PL: Ja.

SB: Wie die Betriebsprüfung 2005 dort war, war nichts drin im Zimmer.

PL: Da war ein Wassereintritt.

Sb. Was wurde da beschädigt von ihren Sachen im Zimmer?

PL: Von meinen Sachen ist nichts beschädigt worden, das Wasser hat nur die Böden beschädigt. Die Sachverständigen streiten noch immer über die Ursachen des Schadens und wer den Sachschaden zahlen soll.

Sb. Gibt es eine eigene Versicherung, die die PVG abgeschlossen hat für dieses Zimmer?

PL: Nein, gibt es nicht.

Sb: Es ist im Mietvertrag aber so vereinbart worden.

Mag. K. Das ist im Standardmietvertrag so enthalten.

SB: Sind das 632 m<sup>2</sup>? Denn 52 m<sup>2</sup> sind ungefähr 8,22 % dieser Fläche?

Mag. K: Das sind laut Plan 431 m<sup>2</sup>.

SB. Der Mietvertrag ist vom 1 Juni 2004. Ist der Vertrag an diesem Tag abgeschlossen worden oder in den nachfolgenden Monaten?

PL: Genau an diesem Tag.

SB. Das ist Ihre Unterschrift?

PL. Ja.

SB: Da ist eine Baubewilligung eingeholt worden und zwar am 19. November 2002. Warum ist in der Baubewilligung von einem Büro noch nichts enthalten?

PL: Weil der Bauherr nicht wie geplant die PVG war, sondern mein Sohn, der Bw. Da gab es ausführliche Diskussionen zwischen dem Herrn Mag. K. und mir und meinem Sohn, ob wir eine saubere Lösung finden können. Die Überlegung war, nachdem es hauptsächlich privat genutzt wird, dass der Bauherr nicht die PVG ist, sondern die Privatperson CL.

SB. Gut, aber das beantwortet noch nicht meine Frage. Denn wenn es Diskussionen gegeben hat mit dem Sohn und klar war, dass sie dort ein Büro haben wollen, dann müsste das ja zum Zeitpunkt der Baubewilligung in den Antrag zur Baubewilligung eingeflossen sein.

PL: Ich habe keine Veranlassung empfunden, der Baubehörde mitzuteilen, dass ein Teil als Büro gemeldet werden müsste. Ich habe veranlasst dass das um eine Etage höher wird.

SB: Also der Mietvertrag ist aufrecht, dass heißt wir können uns das jederzeit ansehen.

PL. Ja, jederzeit.

SB. Auch jetzt sofort?

PL. Auch jetzt sofort.

Ende der Einvernahme: 11.10 Uhr.

(c) Auf nachträglichen Wunsch des PL wurde die Besichtigung des Büros auf den Nachmittag desselben Tages (26. August 2008) verschoben.

Die Besichtigung des Büroraumes in der C-Straße 12 fand um 15 Uhr statt. In einem Aktenvermerk wurde vom Sachbearbeiter festgehalten, das Büro enthalte im wesentlichen einen zusammenklappbaren Billardtisch (und entsprechendes Spielgerät), diverse Aktenböcke, zwei Kästen, vier Sitzgarnituren und zwei Barhocker. Auf dem Tisch seien diverse Zeitungs- und Magazinausschnitte gelegen, die der „Mieter“ für seine Tätigkeit benötige.

(d) Als Zusatzinformation ist anzuführen, dass sich das Wohnhaus (die Villa) des Vaters des Berufungswerbers gegenüber jenem Gebäude befindet, in dem das Büro untergebracht ist.

(e) Am 3. September 2008 übermittelte der Steuerberater Mag. K. Fotos der Villa des Sohnes und des Büroraumes mittels Mail (s. Anhang I zur Berufungsentscheidung).

(f) Zeugenbefragung Frau Mag. TM: Am 22. September 2008 wurde die Zeugin Frau Mag. TM zur Aussage im Vorlageantrag befragt, sie habe fallweise das Büro benützt.

Ich bin zu einer Zeugenaussage bereit.

SB: Bitte teilen sie uns mit, in welcher Firma sie arbeiten und welches ihre Funktion in dieser Firma ist.

Zeugin: Ich bin bei der Fa. WM GmbH. Ich bin Assistentin der Geschäftsführung (alle juristischen Angelegenheiten, teilweise für die ganze Mediengruppe). Der zweite Bereich ist der Mediaservice, hier betreue ich in Wien die Mediaagenturen, die Inserate in unserem Magazin schalten.

SB: Kennen sie das Haus R-Straße 12 bzw. das Bürozimmer und haben sie dort schon gearbeitet bzw. wie oft und in welcher Funktion waren sie dort?

Zeugin: Ich kenne das Gebäude und bin ca. einmal pro Woche oder alle vierzehn Tage dort und hole dort Herrn CL ab. Wenn wir im Büro seines Hauses sind, bereiten wir Besprechungen vor oder gehen Protokolle durch. Wir besprechen zB auch Betriebskostenabrechnungen und ähnliches. Manchmal werden dort auch Verträge unterschrieben, die ich mitnehme; das kann verschiedene Firmen betreffen. Manchmal werden auch Rechtsstreitigkeiten mit Herrn CL diskutiert.

(g) Der Sachbearbeiter stellt einen Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs 1 Z 2 BAO.

9. In der mündlichen Verhandlung vom 30. September 2008 wurde nach dem Vortrag des Berichterstatters folgendes vorgebracht:

Vorsitzender: Ich ersuche Sie, Ergänzungen zum Sachverhalt oder weitere Beweisanträge vorzubringen und anschließend um ihre rechtlichen Ausführungen.

Mag. K.: Weitere Beweisanträge haben wir vorerst nicht. Wir dürfen aber ausführen, warum wir die betriebliche Veranlassung eindeutig als gegeben ansehen, entgegen der Vorstellung der Finanzverwaltung.

CL: Ich würde gerne einmal das Wort Villa in Relation setzen, sie haben alle ein Photo von dem Haus. Es schaut auch auf den ersten Blick aus wie ein Bürohaus, es ist relativ quadratisch oder rechteckig gebaut. Das Wort Villa – und das stört mich seit Beginn – kommt daher, weil auf den Plänen mein lieber Architekt Villa daraufgeschrieben hat. Unter Villa verstehe ich ein Märchenschloss oder sonstiges, aber sicher nicht ein Gebäude dieser Art.

Im Grunde ist es – bei den Punkten, die sie angeschnitten haben – relativ simpel. Die PVG Vermögen ist die Holding von uns, das heißt sie ist vorgesehen bei allen Beteiligungen, wir halten momentan bei knapp zehn verschiedenen Beteiligungen. Wir haben die Problematik, dass sowohl mein Vater, als auch ich, extrem viel in Österreich unterwegs sind, so dass ich teilweise vier Tage oder fünf Tage nicht in L. bin und wenn ich zurückkomme, ist das sehr früh oder sehr spät. Daher wurde primär versucht eine Örtlichkeit zu schaffen, wo mein Vater und ich uns relativ unkompliziert treffen können, um verschiedene Sachen zu besprechen. Ich weiß nicht, ob sie bei meinem Vater im Büro auch waren, er hat dort einen Partner, dh. er teilt sich auch in unserem Firmengebäude in der C-Straße 8 ein Büro mit seinem Partner. Es gibt eigentlich keinen richtigen Rahmen in unserem Firmengebäude, wo wir verschiedene heikle Sachen, Strategien besprechen können. Das war die Grundidee, dass wir gesagt haben, wir brauchen irgendwo einen Raum, wo wir heikle Sachen besprechen können. So ist man dann hier naheliegenderweise auf dieses Gebäude gekommen, das ja ursprünglich als Bürohaus geplant war. Meine Frau hat dann aber gemeint, mit den Schwiegereltern ist das praktisch, da sollten wir gegenüber gleich wohnen und so wurde aus dem Bürogebäude quasi teilweise dieses Privathaus. Dieses Penthouse oben drauf, so wurde es auch in den Bauplänen genannt, ist also dann für die Büronutzung verwendet worden. Auch da wieder steht – vom Architekten aus – das Penthouse am Plan drauf, hätten wir gewusst, dass das so eine Diskussion nach sich zieht, dass da nirgends Büro steht, dann hätte man in den Plänen gleich das Büro angeführt.

Referent: Wenn ich das noch ergänzen darf, der Vater des Bw. hat auf der gegenüberliegenden Straßenseite sein Privathaus.

CL: Genau. Und in der Praxis funktioniert das relativ simpel. Ich bin sehr viel in Wien, wenn ich in der Nacht zurückkomme, sprich acht oder neun am Abend, dann ist Gott sei Dank Frau Mag. TM – die sie da befragt haben – sehr flexibel. Das heißt, sie bringt mir im Grunde genommen alle Verträge einfach hier nach Hause und durch die Nähe zu meinem Vater kann man das auf relativ unkompliziertem Wege im Rahmen dieser Büroräumlichkeiten im obersten Geschoß besprechen. Das ist also der Hintergrund, ein relativ flexibles Büro zu haben. Auf der anderen Seite ist mein Vater nach wie vor mein Mentor, also von mir und meinem Bruder, das heißt, alle strategischen Entscheidungen entfallen auf ihn. Und auch dazu benützt er den Raum, um sich Inspirationen zu holen. Sie haben das persönlich gesehen und sie sehen das auch auf den Photos, dass er in tausenden von Medien verschiedenste Berichte herausschnipselt, um die nach seinem System abzulegen. Das heißt, dafür nutzt er im Grunde genommen dieses Büro, deshalb nennen wir es „Kreativoase“, wo er sich über die weiteren Entscheidungen der Gesamtgruppe austauscht, auch mit Freunden bzw. selbst darüber nachdenkt. Das ist so die Grundidee gewesen.

Zur Frage, warum Frau Mag. TM bei der WM GmbH beschäftigt ist, das ist ganz simpel erklärt: Das ist eine strategische Entscheidung gewesen, unsere Assistentin dort anzustellen, das hat keinen tieferen Grund. Es ist einfach so, wir haben in verschiedensten Firmen verschiedenste Leute drinnen. Ich persönlich habe drei Assistenten und von denen sitzt einer in der Wiener GmbH, einer in der GmbH in Linz und in Salzburg. Das ist einfach so, um die Kosten aufzuteilen, das ist der Hintergrund. Die werden dann wieder im Rahmen der Betriebskostenabrechnung oder der Jahresabrechnung unter den GmbH's verrechnet.

Referent: Da hätte ich dann eine Zwischenfrage. Arbeitet dann die Frau Mag. TM gar nicht bei der WM GmbH, sondern für jemand anderen, aber sie ist nur aus irgendwelchen Kostenverteilungsgründen dort beschäftigt?

CL: Sie arbeitet für mich und meinen Vater.

Referent: Ja, dann arbeitet sie für die WM GmbH und nicht für die PVG?

CL: Noch einmal. Wenn sie zehn Beteiligungen haben, dann ist es nicht so, dass sie sagen, jetzt arbeite ich zehn Minuten für die eine Firma und dann zehn Minuten für die andere und zwanzig Minuten wieder für eine andere.

Referent: Na bei Freiberuflern – zB Steuerberatern – funktioniert das, da arbeite ich zehn Minuten für die Firma x, dann schreibe ich das auf und dann arbeite ich zehn Minuten für die Firma y. Das funktioniert bei Freiberuflern ganz tadellos.

CL: Nein, also das machen wir nicht, sondern sie arbeitet für die gesamte Gruppe für alle Beteiligungen. Sie arbeitet für mich und für meinen Vater. Und wir als Personen halten diese zehn Beteiligungen. Und noch einmal: Die Holding oben drüber ist die PVG, die dann zum Beispiel die ganzen Grundstücke verwaltet, die ganzen Mietverträge und die ganzen rechtlichen Probleme klärt. Alles was hier anfällt, rennt in der PVG zusammen.

Referent: Die PVG ist eine Firma die Grundstücke vermietet, muss man jetzt dazusagen.

CL: Zu Kleinigkeiten, wie der Sache mit den Stellplätzen: Also es gibt im Grunde genommen zwei Stellplätze, weil sie gesagt haben, es seien keine Stellplätze vorhanden. Das Thema, das aufgetaucht ist, mit dem Schild: Sie haben vollkommen Recht, wir haben kein Schild angebracht, wir haben weder ein Privatschild, noch ein Firmenschild angebracht. Dies deshalb, weil wir leider einem örtlichen Tourismus unterliegen. Das heißt, vom Haus ca. 300 Meter Luftlinie entfernt, ist der botanische Garten und an einem schönen Wochentag wandern hier Heerscharen von Leuten vorbei. Sie werden es nicht glauben, aber ich lade sie ein, kommen sie vorbei, schauen sie sich das an, die Leute bleiben stehen, ich schätze am Tag ungefähr 20-30 Leute und schauen auf sie herunter. Und das wollten wir vermeiden. Dadurch dass die Firma dann auch noch ungünstig mit PVG (VermögensverwaltungsgmbH) bezeichnet ist, führt das dazu, dass man vielleicht einen falschen Eindruck erwecken kann. Daher finden sie den Herrn Mustermann in den Briefkästen und es wurde weder eine private Bezeichnung, noch eine Firmenbezeichnung angebracht.

Weil sie gesagt haben, kein Telefon und kein Fax. Also in Zeiten der Telekommunikation – wir haben alle Notebooks, wir können ja mailen. Fax haben wir überhaupt nicht mehr, das ist 1% der Kommunikation. Das heißt, es geht alles elektronisch. Wir haben ein Notebook, da ist eine Datenkarte drinnen, Wireless Lan. Mit der Datenkarte surfen wir im Internet, wir empfangen alle Mails. Zusätzlich haben wir Blackberrys, die mobilen Handys, wo jedenfalls die Mails ankommen. Das nur als Hinweis, warum wir dort kein Fax stehen haben.

Das Thema Wasserschaden ist ein sehr leidvolles Thema. Im Dezember 2004 erfolgte ein Wassereintritt, leider über vier Geschosse. Sie können sich vorstellen, dass wir alle miteinander keine Freude damit hatten. Das ist ein Planungsfehler des Architekten. Das Wasser ist in die Geschosse eingetreten und hat in den obersten Stockwerken und dem Büroraum den Parkettboden ruiniert. Das Wasser ist über die Etagen hinunter und sie sehen jetzt noch, wo die Wasserschäden sind. Daher wurden bei der Erstbesichtigung im Januar



2005 alle Möbel auf die Seite geräumt, damit dieser Parkettboden neu abgeschliffen werden konnte, teilweise wurde er sogar ersetzt. Das ist der Grund, warum damals keine Möbel drinnen waren. Der Wasserschaden ist bis heute nicht behoben, also streiten wir bis heute mit dem Architekten wer zahlt. Wir haben das Büro bezogen, sie sehen aber, dass die Terrasse bis jetzt noch nicht saniert wurde.

Vorsitzender: Haben die Beisitzer Fragen dazu?

Beisitzer: Nein.

Vorsitzender: Dann ersuche ich um die Ausführungen der Amtsvertreterin bzw. ihren Antrag. Das Schlußwort kommt dann dem steuerlichen Vertreter zu.

Mag. T.: Das Finanzamt hält den Antrag aufrecht, die Berufung als unbegründet abzuweisen. Wir haben das im Beiblatt zur Vorlage und in der Berufungsvorentscheidung ausführlich begründet, ebenso in der Begründung zur Abweisung der Aufhebung nach § 299 BAO.

Mag: K.: Unsere rechtliche Begründung haben wir schriftlich ausführlich dargestellt. Ich möchte nur noch einmal zusammenfassend hinterfragen, warum grundsätzlich die betriebliche Veranlassung von der Finanzverwaltung nicht akzeptiert wird, nur weil in einer sehr guten Lage (unter Anführungszeichen) ein Büro verwendet wird.

Die Tätigkeit vom Berufungswerber ist keine gewöhnliche. Im Zeitungsverlag und Medienbetrieb hat man nicht mit herkömmlichen Geschäftskunden zu tun, sondern es entsprechen die Arbeitsgewohnheit und der Arbeitsrhythmus ganz anderen Gesetzen.

Die PVG ist seinerzeit Mieter von vielen Wohnungen und Liegenschaften gewesen und da wurde genau dieser Mietvertrag verwendet, vor nicht allzulanger Zeit hat es noch Mietverträge in Trafiken zu kaufen gegeben. Also, ein Standardmietvertrag ist nichts Ungesetzliches und nichts Ungewöhnliches.

Zum Mietobjekt: Wenn ich eindeutig sehe, das Penthouse oben ist das Objekt, das vermietet wird, dann ist es sehr wohl ausreichend bestimmt. Diese Nichtanerkennung vom Mietvertrag, weil der Fremdvergleich gefordert wird, mit der Begründung, er ist nicht ausreichend bestimmt, ist meiner Meinung nach überhaupt nicht gegeben. Und zur Außenwirkung: Auch wenn die Gebührenanzeige nach der Judikatur nicht ausreicht, ist sie trotzdem ein Indiz. Es hat auch alles in der Buchhaltung seinen Niederschlag gefunden. Und dazu kommt der Punkt, den auch die Betriebsprüfung in Zweifel gezogen hat, dass auch die Dienstnehmerin dort einen geschäftlichen Verkehr mit dem Geschäftsführer hat. Das hat schon eine Außenwirkung.

Ich verstehe persönlich nicht, warum die betriebliche Veranlassung in Zweifel gezogen wird. Dass man über die Thematik Seeling sprechen kann, das ist keine Frage, so wurde das auch bei der Betriebsprüfung ursprünglich diskutiert. Dass dann bei der Bescheiderlassung vom Finanzamt völlig umgeschwenkt wurde und gleich der Betriebsausgabenabzug sozusagen nicht anerkannt wurde, ist für mich schon fremd, weil alles, was durch den Betrieb veranlasst ist, abzugsfähig wäre. Und betriebliche Veranlassung dort zu verneinen, wo ich einen schriftlichen Vertrag habe, wo ich nachweislich laut Aussage Kontakt habe mit der Dienstnehmerin, das würde ich eher nicht verstehen.

Vorsitzender: Ihr Antrag lautet daher?

Mag. K.: Mein Antrag ist natürlich, dass die Bescheide aufgehoben werden.

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

1. Vom Referenten wurde die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gemäß § 282 Abs 1 Z 2 BAO wegen besonderer Bedeutung der Entscheidung beantragt. Diese liegt darin, dass ein besonderes Interesse der Allgemeinheit hinsichtlich der Lösung der Frage besteht, in welchen Fällen im Vorfeld der „Seelingrechtsprechung“ die Anerkennung des Vorsteuerabzuges bei gemischt genutzten Gebäuden verweigert werden kann und inwieweit der UFS der Rechtsprechung des EuGH in dieser Frage nach dem derzeitigen Stand des Verfahrens folgt. Der Senat hat der Entscheidung durch den Berufungssenat zugestimmt.

2. Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich die Frage, ob der Mietvertrag für einen Büroraum in einem Privathaus anzuerkennen ist, die Vorsteuer für das gesamte Gebäude daher (infolge der Seelingrechtsprechung) abzugsfähig sein und der Bw. daher ab 2003 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aufweisen kann.

3. Wiederaufnahme Umsatzsteuer 2002:

a. Gem. § 303(4) BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Tatsachen sind Sachverhaltselemente (mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände): Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften. Selbst innere Vorgänge (soweit sie rational feststellbar sind) können Tatsachen sein (zb. Ansichten, Absichten). Tatsachen sind daher beispielsweise

- mangelnde Ordnungsmäßigkeit der Buchführung

- nähere Umstände über die Marktgerechtigkeit des Verhaltens usw.

b. Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, daß sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH v. 8.3.1994, 90/14/0192).

Es genügen außerdem für eine amtswegige Wiederaufnahme schon relativ geringfügige Ergänzungen des Sachverhaltes, weil der Sachverhalt des Erstverfahrens dann eben nicht vollständig ist. Selbst die Tatsache einer dreissigjährigen Gebäudenutzung mit Verlusten hindert eine Wiederaufnahme wegen Liebhaberei nicht, wenn erst im Zuge der Betriebsprüfung die näheren Umstände der Nutzung hervorkommen (VwGH vom 24.9.1986, Zl. 84/13/0039).

c. Im gegenständlichen Fall führt der Bw. aus, der Behörde seien infolge des Ergänzungsansuchens und der detaillierten Offenlegung in der Umsatzsteuererklärung 2003 bereits sämtliche Tatsachen bekannt gewesen.

Das angesprochene Ergänzungsansuchen stammt vom 12. Januar 2004. Darin wird ersucht mitzuteilen, wie die Vorsteuerbeträge entstanden sind und Rechnungskopien über die größeren Beträge beizulegen. Dem folgend wurden die Rechnungskopien dem Finanzamt übermittelt. Damit war dem Finanzamt bekannt, dass der Vorsteuerabzug infolge der Errichtung eines Büros erfolgte und wie hoch die Rechnungssumme war. Erst anlässlich der Betriebsprüfung im Januar bis März 2005 wurden die näheren Umstände dieser Vermietung bekannt

- Anmietung durch eine Firma des Vaters.
- Benutzung des Büros durch den Vater.
- Leerstehen des Büros infolge Wasserschadens.
- Mietvertrag und gesamte Umstände der Vermietung.

Dass eine fremdübliche Vermietung nicht vorgelegen ist, konnte das Finanzamt aus den Unterlagen nicht entnehmen, dies hat erstmals die Betriebsprüfung anhand der ihr vorgelegten Belege und nach der Besichtigung des Zimmers feststellen können. Bezüglich des Ermessens verwies die BP auf das Prinzip der Rechtsrichtigkeit und hat damit das Ermessen entsprechend der Judikatur richtig ausgeübt. Es besteht ein wesentliches öffentliches Interesse daran, dass aus nicht ernst gemeinten Vertragsverhältnissen bzw mißbräuchlichen Vertragskonstruktionen keine steuerlichen Vorteile gezogen werden dürfen.

d. Die Wiederaufnahme des Verfahrens bei der Umsatzsteuer 2002 war daher rechtlich zulässig.

4. Ist bereits der Mietvertrag nicht anzuerkennen, so erübrigt sich die Fragestellung, ob ein Vorsteuerabzug für das Gesamtgebäude nach der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie geboten ist. Vorrangig ist daher zu prüfen, ob der abgeschlossene Mietvertrag zwischen dem Bw. und der PVG den Fremdvergleichskriterien standhält.

a. Der im gegenständlichen Fall relevante Mietvertrag wurde zwischen CL (Bw.) und der Fa. PVG abgeschlossen. Die PVG ist eine GmbH und weist als Geschäftsanschrift die C-Straße 8 aus. Geschäftsführer ist PL (der Vater des Bw.), Gesellschafter der GmbH sind PL mit 25%, RL mit 50% (Mutter) und MM mit 25% des Stammkapitals, der Bw. ist Prokurist. Gegenstand der Gesellschaft ist die Vermögensverwaltung, die Firma erzielt Mieterlöse und Erlöse im Zusammenhang mit dem Zeitungs- und Zeitschriftenvertrieb. An der angegebenen Geschäftsadresse der PVG haben zahlreiche weitere Firmen – bei denen PL beschäftigt oder an denen er beteiligt ist – ihren Sitz.

b. Da bei Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen ein Interessensgegensatz wie zwischen Fremden fehlt, ist nach der ständigen Judikatur des VwGH bei bestimmten Konstellationen die Fremdüblichkeit von Verträgen zu prüfen. Das besondere Naheverhältnis ist relevant, wenn es um Rechtsbeziehungen zwischen (beherrschendem) Gesellschafter und Kapitalgesellschaft (VwGH 26.5.1999, 99/13/0039) geht bzw. um das Rechtsverhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und einer den Gesellschaftern nahestehenden Person (Jakom/Lenneis § 4, Rz 331; VwGH 27.5.1998, 95/13/0282; VwGH 26.5.1999, 99/13/0039; VwGH 21.6.2007, 2006/15/0043 usw.). Die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen gelten nämlich auch für Verträge mit juristischen Personen, wenn an ihnen Vertragspartner oder Angehörige in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme naheliegt, für eine Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine im Gesellschaftsverhältnis wurzelnde Veranlassung (VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013).

Da die Eltern des Bw. Gesellschafter der PVG sind, ist die Angehörigenjudikatur auch auf das Mietverhältnis zwischen CL und der GmbH anzuwenden. Soweit der Bw. dazu im Vorlageantrag vom 23. August 2005 anführt, es sei auch eine dritte (nicht verwandte) Person an der PVG beteiligt, sodass die Ausführungen in der Berufung ins Leere gehen würden, weil keine Verträge zwischen nahen Angehörigen gegeben seien, teilt der Berufungssenat diese Rechtsansicht nicht. Die Judikatur des VwGH spricht von beherrschenden Gesellschafterverhältnissen (s VwGH 26.5.1999, 99/13/0039). Beide Elternteile zusammen besitzen 75% der Anteile, sodass von einer beherrschenden Stellung auszugehen ist. Die

Inhaber von Anteilen in diesem Ausmaß können in der Gesellschaft jede von ihnen vertretene Rechtsposition durchsetzen. Die Angehörigenjudikatur ist daher auch in diesem Fall anzuwenden.

c. Vor einer Prüfung von erklärten (negativen) Einkünften tritt zunächst die Beurteilung der Frage, ob der Steuerpflichtige die zu prüfenden Ergebnisse überhaupt aufgrund einer Betätigung in einer der gesetzlich aufgezählten Einkunftsarten erwirtschaftet hat. Im gegenständlichen Fall stehen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zur Beurteilung an. Die Zuordnung des Liegenschaftsteiles setzt voraus, dass der Mietvertrag als solches erweislich ist. Das wiederum hat zur Voraussetzung, dass der Mietvertrag zwischen nahen Angehörigen so gestaltet ist, dass er auch mit Fremden in gleicher Weise abgeschlossen worden wäre und dass das Rechtsgeschäft nicht als Gestaltungsmissbrauch für die Ermittlung der Abgabenbemessungsgrundlagen unberücksichtigt bleiben muss (zB VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013; VwGH 25.9.2002, 97/13/0175).

Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen so abgefasst sein, dass von einer eindeutigen und klaren Vereinbarung gesprochen werden kann. Die Verträge müssen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und so gestaltet sein, dass sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (Doralt/Renner § 2 Rz 160 ff; Jakom/Lenneis § 4 Rz 332 ff).

Bei Mietverträgen kommt hinzu, dass nicht nur die Vereinbarung fremdüblich sein muss, sondern auch deren Durchführung (Jakom/Lenneis § 4 Rz 337). Zu fixieren sind die wesentlichen – unter Fremden üblichen – Vertragsbestandteile, wie Bestandgegenstand, Befristung, Mietzinshöhe, Wertsicherungsklauseln, das Schicksal von Mieterinvestitionen oder die Tragung der Betriebskosten (Jakom/Lenneis § 4 Rz 345 mit Verweis auf VwGH 1.7.2003, 97/13/0215).

d. (1) Die Betriebsprüfung hat folgende Punkte als ungewöhnlich und fremdunüblich angesehen (s auch Berufungsvorentscheidung vom 27. Juli 2005):

- Die ursprüngliche Beschreibung des Bauvorhabens (Baubeschreibung zum Bewilligungsantrag, die zum Bewilligungsbescheid vom 2. März 2003 führt) enthalte keine Angaben über eine zu errichtende Büroeinheit („Büroeinheit – keine“).
- Gesetzlich vorgesehene Kfz-Stellplätze seien nicht errichtet worden.

- In der am 3. Dezember 2003 abgegebenen Einkommensteuererklärung für 2002 seien Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht erklärt worden, erst in der Umsatzsteuererklärung vom 12. Januar 2004 fände sich die Deklaration einer Vermietung, wobei Vorsteuern geltend gemacht worden seien.
- Bei einer am 10. Januar 2005 durchgeführten Besichtigung des Gebäudes sei das Büro infolge eines Wassereintruchs leer gestanden.
- Das Büro sei nur über die Hauptstiege und die Wohnräume zu erreichen, eine Toilette sei nicht vorhanden und an der Außenmauer befände sich kein Firmenschild.
- Die Kontoauszüge jenes Kontos, auf das die Mieteinnahmen eingegangen seien, habe der Bw. nicht vorgelegt.
- Im Büro befänden sich keine Telefon- und Telefaxanschlüsse.

(2) Die erstinstanzliche Behörde geht in der BVE vom 27. Juli 2005 davon aus, dass

- eine für Angehörigenverträge ausreichende Publizität nicht vorliegt, weil es keine Telefon- und Faxanschlüsse gebe und ein Firmenschild nicht angebracht worden sei, auch habe man die Errichtung einer Büroeinheit der Baubehörde gegenüber nicht angezeigt;
- der Mietvertrag keinen eindeutigen, klaren und zweifelsfreien Inhalt habe: Die Lage des Büros gehe daraus nicht hervor. Ein Lageplan sei dem Vertrag nicht beigegeben. Über den Zugang zum Büro finde man im Vertrag nichts, ebenso nicht über die Zeiten. Der Mieter müsse Genehmigungen der Behörde selbst einholen und verpflichte sich zum dauernden Betrieb des Unternehmens. Die Mietdauer sei mit einem Jahr festgelegt. Eine Ablöse von Investitionen sei nicht vorgesehen. Nur der Vermieter könne den Vertrag vorzeitig auflösen. Der Mieter könne bei Nichtbenutzbarkeit des Büros keine Ansprüche stellen, ausgenommen bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit des Vermieters.

(3) Den vorangehend festgehaltenen Ausführungen hält der Bw. entgegen, dass ein Standardmietvertrag jedenfalls einem Fremdvergleich standhalten müsse. Jene Kontoauszüge, die nicht mit dem Mietverhältnis zusammenhängen würden, seien nicht hergezeigt worden, weil dies dem Prüfer nicht zustehe. Die Vorschriften der Bautechnikverordnung seien nicht von Bedeutung, da es eine große Anzahl von Vermietungen nicht geben würde, müsste man alle Verordnungen einhalten. Das Anbringen von Firmenschildern werde in keinem Mietvertrag ausbedungen. Die Räumlichkeiten würden auch von anderen Personen – so Frau Mag. TM – genutzt. Zudem finde sich bei allen in den EStR zum Thema Angehörigenjudikatur angeführten Judikaten keines, bei dem ein Mietvertrag vorgelegen sei und sich ein Dritter am

Stammkapital mit 25% beteiligt habe. Die Höhe der Miete und der Zahlungskonditionen sei marktüblich.

e. Der Unabhängige Finanzsenat nimmt aufgrund folgender Überlegungen an, dass infolge der gewählten Vertragsgestaltung und der sonstigen Umstände kein fremdüblicher Mietvertrag, sondern eine mißbräuchliche Vertragskonstruktion nach § 22 BAO vorliegt und daher die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – ebenso wie der geltend gemachte Vorsteuerabzug – nicht anzuerkennen sind:

(1) Zunächst ist festzuhalten, dass der Rechtsmeinung der BP beiegepflichtet wird, wonach der Mietvertrag und die damit einhergehende Gestaltung des Mietverhältnisses als solches nicht fremdüblich ist.

In § 1 des Mietvertrages heißt es, „der Mieter mietet von dem auf dieser Liegenschaft befindlichen Gebäude Büroräumlichkeiten im Ausmaß von 52 m<sup>2</sup>.“ Damit ist zunächst die genaue Lage des Büros gar nicht bezeichnet, obwohl eine derartige Angabe sicherlich zu den Standards eines Mietvertrages zählt.

In § 5 ist angeführt, dass bei Durchführung nötiger Reparaturen der Mieter verpflichtet ist, das Mietobjekt oder Teile davon vorübergehend zu räumen. Bei zeitweiliger Absperrung der Wasserzufuhr, der Heizung oder der Strom- und Kanalisierungsleitungen verzichtet der Mieter darauf, aus diesen Umständen Rechtsfolgen abzuleiten. Bei vorübergehender Beeinträchtigung der Benützung des Mietgegenstandes verzichtet der Mieter auch auf Schadenersatzforderungen. Der in § 5 enthaltene Abschluss der Betriebsbündelversicherung durch den Mieter ist nicht erfolgt. Damit ergibt sich, dass der Mieter praktisch keine Rechte hat, wenn der Fall eintritt, dass das Büro nicht benützbar ist. Er hat nicht einmal eine Versicherung, die ihm diesen Schaden ersetzen würde, obwohl eine solche im Mietvertrag vorgesehen ist. Da der Rest des Hauses privaten Zwecken dient und im Mietvertrag kein Ersatzquartier geregelt ist, wird auch der Vermieter in keiner Weise verpflichtet, einen Ersatz anzubieten, ein Ausweichquartier gibt es nicht. Auch diese Vereinbarungen und die daraus resultierenden Konsequenzen sind – zieht man die Sorgfaltspflichten eines Kaufmannes als Maßstab heran – äußerst ungewöhnlich. Der oben beschriebene Fall ist offenkundig auch eingetreten, denn als die BP am 10. Januar 2005 eine Nachschau abgehalten hat, stand das Büro leer und wurde zu dieser Zeit (nach der Aussage des Bw. aufgrund eines Wasserschadens) und auch eine zeitlang danach nicht benutzt. Damit stellt sich schon in diesem Punkt die Frage, ob der Mieter das Büro überhaupt benötigt, wenn er es – offenkundig problemlos – monatelang nicht benützen kann und dies auch keine Konsequenzen nach sich zieht.

Zusammengefasst vermittelt der Mietvertrag dem Mieter lediglich das Recht, eine nicht näher bezeichnete Räumlichkeit in der Villa als Büro zu verwenden. Im Fall der Nichtbenützbarkeit des Büros bleibt der Schaden prinzipiell am Mieter hängen. Dieser müsste sich auf eigene Kosten ein Ersatzquartier suchen.

In § 6 ist ausgeführt, dass der Mieter „außerhalb des Mietgegenstandes ohne schriftliche Zustimmung des Vermieters keine Veränderungen vornehmen darf (Fernsehantenne, Werbeträger, sonstige Schilder, Eingangstüre usw.). Bis heute gibt es kein Firmenschild vor dem Haus.

Der Bw. gibt dazu in der mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat – erstmals – an, es gäbe sonst, würde er das Büro öffentlich machen, einen Besichtigungstourismus. Abgesehen davon, dass sich Besucher eines Palmengartens kaum für ein Büro in einer Privatvilla interessieren werden, wird mit dieser Vorgangsweise die Fremdüblichkeit nicht dargetan. Der Mieter kann gar kein offizielles Büro führen, wenn er äußerlich auf dessen Lage nicht hinweisen darf. Zudem wird gerade in diesem Punkt die Verquickung mit privaten Interessen – nämlich denen des Bw. – mehr als deutlich. Nicht folgen kann der Unabhängige Finanzsenat auch der Argumentation, wonach „die Firma ungünstig bezeichnet sei, nämlich mit VermögensverwaltungsgmbH, was einen falschen Eindruck erwecken könne“ und dies ebenfalls ein Grund sei, das Büro nicht nach außen hin anzuzeigen. Worin die Problematik einer Bezeichnung für eine legal existierende Firma liegen soll, die Immobilien verwaltet, ist jedenfalls nicht erkennbar.

Nach diesen Aussagen und den sonstigen Umständen ist erkennbar, dass kein nach außen ersichtlicher Mietvertrag vorliegt, sondern der Bw. im Gegenteil bestrebt war, ein „geheimes Büro“ zu führen: Der Baubehörde war dieses Büro nicht bekannt, da es in der Baubeschreibung nicht auftaucht, wobei der Vater des Bw. in seiner Befragung zu diesem Umstand ausführt, dass „er keine Veranlassung empfunden habe, der Baubehörde vom Büro etwas mitzuteilen“. Schilder dürfen wegen der schaulustigen Bevölkerung nicht angebracht werden und die Einhaltung der Oberösterreichischen Bautechnikverordnung (OÖ BauTV) ist laut Berufung nicht relevant, weil die wirtschaftliche Betrachtungsweise gelten muss und viele Bauten bei Einhaltung aller Vorschriften nicht errichtet würden. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass der Unabhängige Finanzsenat grundsätzlich davon ausgeht, dass Steuerpflichtige ihnen obliegende gesetzliche Bestimmungen – bis zum Beweis des Gegenteils – auch einhalten. § 45 Abs 1 Z 1 und 5 OÖ BauTV schreiben vor, dass pro Wohneinheit ein Stellplatz und pro Büroraum mit 30 m<sup>2</sup> Nutzfläche je eine Stellfläche errichtet werden müssen, was für den gegenständlichen Bau die Errichtung von drei Stellflächen (Büro mit 52 m<sup>2</sup>) bedeutet hätte. Aus der Nichterrichtung der nötigen Stellflächen kann daher sehr wohl der Schluss gezogen



werden, dass – offiziell – kein Büro geplant war. Die Anzeige des Mietvertrages beim Gebührenamt und die Aufnahme von Zahlungen in der Buchhaltung können das bei Prüfung der Fremdüblichkeit geforderte „Hervortreten des Vertrages nach außen“ nicht herbeiführen, wenn der Bw. dessen Existenz bzw die des Büros gleichzeitig mit allen Mitteln zu verheimlichen versucht.

Im übrigen ist festzuhalten, dass auch bei den sonstigen Umständen nach den Aussagen des Bw. alles anders sein soll, als es offiziell tatsächlich ist: Die „Villa“ ist keine Villa, obwohl es auf dem Plan so draufsteht; das Penthouse ist keines, sondern ein Büro (wozu braucht man dann als einzigen Arbeitstisch einen – zusammengeklappten – Billardtisch?); der Mietvertrag enthält Klauseln – wie zB den Abschluss einer Versicherung – die nicht eingehalten werden; auch der „andauernde Betrieb eines Unternehmens“ – wie im Mietvertrag festgehalten - liegt nicht vor, da bei einer bestenfalls alle vierzehn Tage oder jede Woche für kurze Zeit (Aussage Mag. TN) benutzten Räumlichkeit nicht von einem durchgehend betriebenen Unternehmen gesprochen werden kann. Fremdüblichkeit des Mietvertrages kann der Bw. damit jedenfalls nicht dartun.

(2) Noch deutlicher als die Vertragsgestaltungen im Mietvertrag bezeugen aber die Gesamtumstände der Vermietung, dass von einem fremdüblichen Verhalten nicht ausgegangen werden kann:

(A) Der Büroraum in der R-Straße 12 soll einerseits vom Vater des Bw. genutzt worden sein. Dieser ist mit einer Reihe von Firmen bzw. Verlagen in der C-Straße 8 vertreten, dort befinden sich auch die Büros dieser Firmen. Nach den Darstellungen von PL anlässlich der Zeugenbefragung, berät und gründet er Zeitungen bzw. Zeitschriften und Magazine. Dazu benötigt er einen Ort an dem er „kreativ“ sein kann. In seinem Büro in der C-Straße 8 kann er das nach seinen Angaben nicht, weil die Öffentlichkeit den Kreativprozess stören würde. Das Büro in der R-Straße 12 ist daher das „Kreativbüro“ (ohne Kundenkontakte), wo Zeitungen und Zeitschriften entworfen werden und über deren Inhalte nachgedacht wird. Praktischerweise liegt das Haus von PL auf der gegenüberliegenden Straßenseite. PL muss morgens daher nur über die Straße gehen, um in sein „Kreativbüro“ zu gelangen.

Der gesamte Büroraum – das ist auch auf der übersandten Photographie gut zu erkennen – weist nur geringfügige Spuren „betrieblicher“ Betätigungen auf. Im wesentlichen deuten nur die am Billardtisch und auf dem kleinen Schrank aufgelegten Papiere und Zeitungs- bzw. Magazinausschnitte darauf hin (die im übrigen im Bedarfsfall rasch deponiert bzw. entfernt werden können).

Für den Unabhängigen Finanzsenat ergibt sich weder aus der Sicht des Vermieters, noch des Mieters ein sinnvoller betrieblicher Zusammenhang:

- Wenn der Mieter in diesem Büro lediglich Ruhe für seine „geistige Betätigung“ sucht, also quasi „Nachdenken“ als kreative Heimarbeit betreibt, ist nicht erkennbar, warum dieser das Büro überhaupt anmieten sollte, zumal seine eigene – eine nicht unbeträchtliche Nutzfläche aufweisende – Villa in derselben Ruhelage nur 30 Meter vom Haus des Sohnes entfernt ist. „Nachdenken“ im eigenen Haus würde sich in diesem Fall wohl geradezu anbieten, dies umso mehr, als der Mieter nicht einmal eine eigene Toilette im Büro hat und daher ständig private Sanitäranlagen des Vermieters benutzen müsste. Der Vater ist als eigentlicher Nutzer des Büros Zeitungsmacher mit zahlreichen Firmen (inklusive Büroräumlichkeiten), er ist handelsrechtlicher Geschäftsführer der PVG, der PVG Vertrieb, der Ch in Innsbruck und der ZVV in Salzburg. Er fungiert weiters als Geschäftsführer der ZVV, PVG, PVG Vertrieb und der SB GmbH in Graz. Auch die Mutter des Bw. ist Gesellschafterin zahlreicher Firmen, so der ZVV, der WM GmbH, der PVG und der PVG Vertrieb (alle in der C-Straße 8), sowie der CH GmbH in Wien.

Für den Unabhängigen Finanzsenat ist nicht nachvollziehbar, wozu ein Firmeninhaber, der in einem Bürogebäudekomplex (C-Straße 8) und in anderen Städten eine Reihe von Firmen betreibt, zusätzlich einen Büroraum in einer Villa benötigen sollte, in dem er lediglich über Zeitungen und Magazine „nachdenkt“, nicht einmal Kunden empfängt und der wenig mehr als eine Sitzgarnitur und einen Billardtisch (inklusive Spielgerät) aufweist.

- Noch unverständlicher ist diese Vermietung aus der Sicht des Vermieters: Dieser muss nicht nur einen Mieter in seiner 431 m<sup>2</sup>-Villa dulden, sondern lässt diesen auch – abseits jeder vertraglichen Regelung – seine privaten Sanitärräume benutzen, wobei dieser Mieter (da zeitlich keine Bürozeiten festgelegt wurden) auch am Wochenende die Privatsphäre stören kann.

(B) Der Bw. begründet das Büro weiters mit Kontakten zwischen ihm selbst und einer Angestellten, sowie der Tatsache, dass er mit dem Vater heikle Dinge in der C-Straße 8 nicht besprechen konnte und man daher einen zusätzlichen Büroraum brauchte.

Soweit die Angestellte der WM GmbH (mit Sitz in der C-Straße 8) – Mag. TM - bestätigt, dass sie CL öfters vom (Privat)Haus abholt und dort mit ihm auch gelegentlich betriebliche Angelegenheiten bespricht, können diese Vorgänge nicht dazu führen, dass der bezeichnete Raum als Büroraum angesehen wird. Die obgenannte Angestellte ist in einer Firma tätig, mit der gar kein Mietvertrag besteht. Diesen Punkt hat auch die BP bereits aufgegriffen. Der Bw. hat dem so gut wie nichts entgegengehalten und dazu lediglich ausgeführt, die Angestellte sei quasi für alle Firmen seines Vaters bzw seine Firmen tätig. Ein genau abgegrenztes Mietverhältnis kann er damit nicht dartun, denn Mieter ist die PVG. Von einem von der PVG durchgehend und regelmäßig benützten Büroraum kann man in diesem Fall wohl nicht mehr

ausgehen. Ein Mieter im Fremdvergleich würde auch schwerlich zulassen, dass in seinem Büro Angestellte anderer Firmen kommen und gehen, wie es ihnen beliebt. Soweit im übrigen tatsächlich anlässlich des „Abholens“ des Firmenchefs in geringfügigem Ausmaß Besprechungen – zB ein kurzes Durchsehen von Verträgen – im Haus stattgefunden hätten, würde dies dazu benützte Räumlichkeiten nicht automatisch zu betrieblichen Räumen machen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Zudem ist der Bw. in der PVG lediglich Prokurist und nicht Gesellschafter oder Geschäftsführer und als solcher (nämlich als bloßer Angestellter) wohl gehalten, seine Arbeit in der Firma zu erledigen. Wenn der Bw. den Büroraum mit eigenen Vater-Sohn-Gesprächen zu verknüpfen versucht, ist dies einerseits eine weitere völlig ungewöhnliche Facette des Mietvertrages, die im Fremdvergleich wohl nicht zu erklären ist, da eine fremde Firma kaum im Privathaus ihres Prokuristen ein Büro – quasi für diesen selbst – anmieten würde. Auch dieser Vorgang kann nur mit dem privaten Naheverhältnis erklärt werden. Andererseits ist für den Unabhängigen Finanzsenat auch nicht vorstellbar, dass der Bw. und sein Vater, die zusammen aktuell an 11 verschiedenen Firmen beteiligt oder bei diesen beschäftigt sind (Bw. als Geschäftsführer bei vier Firmen: WM GmbH, WM GmbH Bundesland 1-3, Prokurist bei drei Firmen: KOZ, PVG Vertrieb und Vermögen, Gesellschafter bei zwei Firmen: WM GmbH und TS GmbH; Vater als Geschäftsführer von vier Firmen: ZVV, PVG Vermögen und Vertrieb und Ch, Gesellschafter von vier Firmen: ZVV, PVG Vermögen und Vertrieb und SB GmbH), in den Büro- und Firmengebäuden nirgendwo einen Platz finden könnten, wo gefahrlos „heikle Dinge“ besprochen werden können.

Durch einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gem. § 22 BAO kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Zum Missbrauch bedarf es einer rechtlichen Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht findet, Steuer zu vermeiden. Dabei ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn der abgabenersparende Effekt weggedacht wird oder ob er ohne das Ergebnis der Steuerminderung unverständlich wäre (VwGH 25.9.2002, 97/13/0175).

- Abzustellen ist darauf, ob der Bw. den Mietvertrag mit einer fremden Person unter denselben Bedingungen abgeschlossen hätte (s VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114 zu einem unüblichen Mietzins). Dabei ist nicht nur die Höhe des Mietzinses zu berücksichtigen, sondern alle mit dem Mietverhältnis zusammenhängenden Umstände (zB VwGH 18.9.2003, 99/15/0096 zu unklaren Vereinbarungen).

Das bezeichnete Mietverhältnis wäre mit einer fremden Person aus den angeführten Gründen nicht zustande gekommen und ist ausschließlich mit dem Naheverhältnis und der

(angestrebten) rechtlichen Konsequenz – nämlich dem Vorsteuerabzug für das Privathaus – erklärbar. Es erscheint für den Unabhängigen Finanzsenat undenkbar, dass der Bw. unter den bezeichneten Umständen einem völlig Fremden mit einer Reihe von Firmen und dazugehörigen Büros – der zudem selbst in einer (gegenüberliegenden) Villa wohnt – erlauben würde, ständig seinen Privatbereich zu durchqueren, um ins Büro zu kommen und zusätzlich seine Privaträume (Toilette) zu benützen. Dies unter der zusätzlichen Prämisse, dass keine festen Bürozeiten vorgegeben sind, also fremde Firmeninhaber und Angestellte von Firmen, die keinen Mietvertrag abgeschlossen haben, jederzeit das Haus betreten können.

Die ganze Vertragskonstruktion wird aber dann plausibel, wenn man annimmt, dass dem Sohn – für eine verhältnismäßig geringfügige Miete - der hohe Vorsteuerabzug für das gesamte Privathaus verschafft werden soll. Tatsächlich hat PL in der Befragung auch zugegeben, wie es zu dieser Vereinbarung gekommen ist: Es habe Diskussionen zwischen Mag. K (dem Steuerberater), PL und seinem Sohn gegeben, „ob man eine saubere Lösung finden könne“. Die Überlegung sei gewesen, da das Haus hauptsächlich privat genützt werde, „dass Bauherr die Privatperson CL sei.“ Damit hat PL selbst klargestellt, dass nicht die Vermietung im Vordergrund stand, sondern umgekehrt nur die Suche nach einem günstigen Weg, wie der Vorsteuerabzug für das gesamte Haus zu bewerkstelligen wäre.

(3) Zusammengefasst ist folgendes festzuhalten:

Von den Bauplänen und Einreichplänen her konnte die Finanzbehörde darauf schließen, dass das Gebäude ausschließlich als privates Wohngebäude errichtet wurde und als Einfamilienhaus genutzt werden sollte (s dazu auch VwGH 30.6.2005, 2001/15/0081). Wenn der Vater des Bw. nunmehr anführt, man habe zuerst ein Bürohaus bauen wollen und er habe es später nicht für notwendig erachtet, der Baubehörde die Lage und Größe der geplanten betrieblichen Räumlichkeiten mitzuteilen und PKW-Abstellplätze zu errichten, so spricht dies nicht für seine Darstellung. Die geplante Errichtung eines Bürohauses ist den vorliegenden Plänen nicht entnehmbar, ebensowenig der angeblich vorgesehene Büroraum. Unglaublich ist auch die Darstellung; wonach das Büro der Baubehörde nicht mitgeteilt werden müsse. Im Gegenteil hätte wohl jeder Hausbesitzer genauestens auf eine derartige Aufteilung betrieblicher und privater Räume – wäre sie von vorneherein beabsichtigt gewesen – geachtet und eine solche würde wohl auch in den offiziellen Bauplänen aufscheinen. Schon aus diesen Gründen ist davon auszugehen, dass das Gebäude ursprünglich als reines Wohngebäude geplant war und erst nach Diskussionen mit dem Steuerberater anlässlich der Erstellung der Steuererklärungen – wie auch der Darstellung von PL in der Zeugenbefragung zu entnehmen ist – die Variante „Büroraum“ ins Spiel gebracht wurde.

Die Vermietung ist in allen Facetten eine inkonsistente und fremdunübliche Konstruktion, wobei die mehrmals wechselnde Argumentation – Nutzung durch den Vater, Nutzung durch die Angestellte, Nutzung durch den Bw. mit der Angestellten – diese nicht plausibler gemacht hat. Nach den nunmehr vorliegenden Äußerungen ist nicht einmal klar, wer eigentlich den Büroraum wann und in welchem Ausmaß (angeblich) benutzt. Die Benutzung erfolgt abwechselnd einerseits durch Vater und Sohn (also im Verwandtenkreis) und andererseits durch Personen (und den Bw.), die in Firmen angestellt sind, die sich gar nicht auf ein Mietverhältnis berufen können. Mit einem derart unklaren Mietvertrag, kann der Bw. eine dem Fremdvergleich standhaltende, jeden Zweifel ausschließende vertragliche Konstruktion, die aus außersteuerlichen Gründen abgeschlossen wurde, nicht dartun.

Aus den genannten Gründen geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass außersteuerliche Gründe für den bezeichneten Vertrag nicht vorliegen. Das Mietverhältnis ist in Summe nur als vorgetäushtes Vertragsverhältnis anzusehen, das ausschließlich dem Zweck dienen sollte, beim Bw. die gesamte Vorsteuer in den Jahren 2002 und 2003 und für die Zeiträume 1-3/2004 und 7-9/2004 zu lukrieren. Es treten daher die in den Mißbrauchsfällen in § 22 BAO vorgesehenen Rechtsfolgen ein. Da der gewählte Weg über den Mietvertrag nur mit dem abgabensparenden Effekt der Vorsteuerinanspruchnahme erklärbar ist und offenkundig – im Familienverband – auch die subjektive Absicht der Steuervermeidung gegeben war, kann das Mietverhältnis als solches nicht anerkannt werden. Damit liegen keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor, die zu einem Vorsteuerabzug führen können.

5. Auch bei Anerkennung des Mietvertrages wäre für den Bw. nichts gewonnen. Der Unabhängige Finanzsenat stellt dazu fest, dass ein Vorsteuerabzug auch der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie widersprechen würde. Er schließt sich damit – im Vorfeld der eigentlichen Frage der Zuordnung des Gebäudes – der Rechtsmeinung Krumenacker (vgl. etwa UFS 24.5.2006, RV/0740-L/05 zur Errichtung einer Sporthalle für hoheitliche und nichtunternehmerische Zwecke) an, wonach der Wortlaut der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie nicht dazu führt, dass die Zuordnung eines Investitionsgutes schon zum vollen Vorsteuerabzug führen kann.

Die Rechtsmeinung des Unabhängigen Finanzsenates gründet sich im wesentlichen darauf, dass das Abstellen des Vorsteuerabzuges auf die Zuordnung des Wirtschaftsgutes einen Zirkelschluss beinhaltet und daher den Regelungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie widerspricht. Der Zirkelschluss besteht darin, dass das Abstellen auf eine (wie immer geartete) Zuordnung nur dann zum vollen Vorsteuerabzug beim Unternehmer führt, wenn damit gleichzeitig unterstellt wird, dass die nichtunternehmerische Nutzung Zwecken der besteuerten Umsätze nach Art. 17 Abs 2 lit. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie dient.

Das Vorliegen eines besteuerten Umsatzes wird daher fiktiv vorweggenommen. Tatsächlich ist aber nach der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie der Vorsteuerabzug nur möglich, wenn die Gegenstände für Zwecke der besteuerten Umsätze verwendet werden (Art. 17 Abs 2 lit. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie). Im Ausmaß der Vorsteuerabzugsberechtigung ist sodann die private Verwendung des Gegenstandes den Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt (Art. 6 Abs. 2 lit. a der Sechsten Richtlinie). Der Prüfungsablauf für den Vorsteuerabzug nach der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ist daher:

- Prüfung ob die Gegenstände für Zwecke beststeuerter Umsätze verwendet werden,
- insoweit voller oder teilweiser Vorsteuerabzug und
- nachfolgende Besteuerung des Eigenverbrauches, soweit ein Vorsteuerabzug gegeben war.

Die in den EuGH-Entscheidungen „Seeling“, „Charles-Tjimens“ oder „Bakcsi“ verwendete Abfolge, nämlich

- die Prüfung, ob eine gemischte betriebliche und private Nutzung des Gegenstandes vorliegt,
- die dadurch eröffnete Möglichkeit der vollen oder teilweisen Zuordnung zum Unternehmen oder zum Privatvermögen und der
- anschließende volle oder teilweise Vorsteuerabzug

nimmt dagegen die Umsatzbesteuerung für die nichtunternehmerische Nutzung vorweg und widerspricht damit dem von der Richtlinie vorgegebenen Weg: Gemäß Artikel 17 Abs 2 lit. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie ist der Steuerpflichtige befugt, von der von ihm geschuldeten Steuer die im Inland geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer .... abzuziehen, soweit die Gegenstände oder Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Nach Artikel 6 Abs 2 lit. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie wird die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen den Dienstleistungen gegen Entgelt gleichgestellt, wenn dieser Gegenstand zum vollen oder teilweisen Abzug der Mehrwertsteuer berechtigt hat. Daher muss es auch Fälle geben, in denen der Gegenstand zwar zugeordnet ist, aber trotzdem nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Somit wird nach Artikel 17 Abs 2 lit. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie zuerst zu beurteilen sein, ob, bzw inwieweit eine Vorsteuerabzugsberechtigung aufgrund der Verwendung des Gegenstandes für Zwecke versteuerter Umsätze bestanden hat und erst dann kann festgestellt werden, ob die nichtunternehmerische Nutzung einer Dienstleistung gegen Entgelt iSd Artikel 6 Abs 2 lit. a der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie gleichzustellen ist. Das bedeutet, dass ein Fehlschluss vorliegt, wenn bei teilweiser nichtunternehmerischer Nutzung von vorneherein von einem

besteuerten Umsatz im Hinblick auf die nichtunternehmerische Nutzung ausgegangen wird, sodass der Gegenstand als in vollem Umfang für besteuerte Umsätze verwendet angesehen und der volle Vorsteuerabzug zugestanden wird.

Hinzu kommt, dass der Vorsteuerabzug nach der Rspr des EuGH von der Zuordnung, nicht aber von der tatsächlichen Nutzung abhängen soll, gleichzeitig postuliert der EuGH in seinen Entscheidungen, dass nur gemischt genutzte Gegenstände zur Zuordnung führen sollen, nicht aber zB ausschließlich privat genutzte Wirtschaftsgüter. Abgesehen davon, dass eine derartige Einschränkung der Sechsten Richtlinie nicht zu entnehmen ist, steht auch das Postulat der zum Vorsteuerabzug führenden Zuordnung (ohne Abstellung auf die Nutzung) zu der dann zwingend der Zuordnung vorangehenden Prüfung (der gemischten betrieblichen und privaten Nutzung) in einem gewissen Widerspruch. Das Abgehen von der eindeutigen Richtlinienregelung führt damit zu Zirkelschlüssen und unauflösbaren Widersprüchen.

Die Berufung gegen die bezeichneten Bescheide war demzufolge abzuweisen, die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung waren nicht anzuerkennen, ein Vorsteuerabzug ist nicht möglich.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Anhang: 2 Bilder vom Haus und vom Büro

Linz, am 9. Oktober 2008