



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 22. Dezember 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 16. Dezember 2004 betreffend Umsatzsteuer 2003 und 1-8/2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Geschäftsführer der a (in der Folge a), er vertritt seit 13.12.2001 selbständig. Die Firma ist im Firmenbuch des Landesgerichtes Linz seit 13.12.01 eingetragen, mit der Geschäftsanschrift H (in der Folge H). Die Gattin des Bw. ist Prokuristin der a seit 23.4.2004, mit selbigem Datum wurde die Geschäftsanschrift geändert auf W (in der Folge W). Diese Adresse ist auch seit 2004 die Privatadresse des Bw., seiner Gattin und seiner beiden Kinder. Weiters ist der Bw. Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der f-neu (in der Folge f-neu), mit Geschäftsanschrift H.

Die f-neu übernahm gem. § 142 HGB das Vermögen der mit 31.10.2004 gelöschten f-altin der Folge f-alt), deren Geschäftsanschrift ebenfalls H war, deren persönlich haftende Gesellschafter der Bw. und f-neu waren.

Der Bw. erwarb im Jänner 2003 einen Bauplatz in W, auf dem er nach Ergehen des Baubewilligungsbescheides im April 2003 umgehend ein Wohnhaus errichtete. Dieses Wohnhaus hat laut Baubewilligungsbescheid eine Nutzfläche von 408,24 m² auf 2 Geschoßen über dem Erdboden, einer Unterkellerung von 113,30 m² und einem ausgebauten Dachraum von 25,06 m². Der umbaute Raum umfasst 1.857 m³, die bebaute Fläche 347,50 m². Der Verwendungszweck ist als Wohnhaus bezeichnet, mit einer Anzahl von einer Wohnung.

Laut Plan ist das Haus im Erdgeschoss L-förmig ausgerichtet. Es ist im Erdgeschoss über einen Windfang zu betreten, der in eine Diele führt, die über eine teilweise offene Treppe das Haus erschließt. Im Erdgeschoss teilt sich der rechte Teil der L-Konstruktion wie folgt auf: WC (2,36 m²), Manipulationsraum (10,80 m²), Fitnessraum (49,96 m²), Wellnessraum (24,96 m²) mit WC (1,35 m²) sowie Dusche und Sauna. Vom Wellnessraum führt eine Tür auf die Terrasse im Ausmaß von 113,68 m², vor der ein Pool im Ausmaß von 23 m² situiert ist. Der linke Teil der L-Konstruktion des Erdgeschosses teilt sich wie folgt auf: Abstellraum (1,90 m²), Speis (1,62 m²), Küche (19,74 m²), Esszimmer (11,62 m²), wobei Küche und Esszimmer nicht voneinander getrennt sind, also einen Raum mit zwei Bereichen (Kochen und Essen, i.d.F. Essbereich) bilden. Parallel zum Kochbereich gelangt man durch eine Tür in den Wohnbereich (58,92 m²), der auch von der Diele begehbar ist und über zwei Terrassentüren nach außen führt. Vom Essbereich gelangt man in den Multifunktionsraum (16,10 m²), der durch eine Schiebetür vom Essbereich getrennt werden kann. Auch vom Wohnbereich gelangt man durch eine Schiebetür in den Multifunktionsraum. Dieser Multifunktionsraum ist ein Eckzimmer, er hat an einer Wand ein Fenster in den Garten, an der daneben liegenden Wand befindet sich eine Terrassentür, die direkt zum 22,08 m² großen Essplatz der Terrasse führt. Das Obergeschoss ist nun nicht mehr L-förmig gestaltet, sondern besteht aus einem Block von 156,92 m². Von der halb offenen Treppe gelangt man auf den Gang (15,95 m²) von dem aus man je ein Kinderzimmer (20,40 m² und 21,50 m²), weiters je ein Bad (11,55 m²) und ein WC (1,72 m²) betreten kann. In der Folge erreicht man über diesen Gang das Gästezimmer (10,32 m²) von dem aus man die Dusche (3,44 m²) und ein WC (1,60 m²) betritt. Parallel zum Gästezimmer ist noch ein Kinderzimmer mit 17,26 m² situiert. Am Ende des Ganges gelangt man über eine Tür in einen Ankleideraum (7,64 m²) von dem aus man das Elternschlafzimmer (27,41 m²) bzw. das dazugehörige Badezimmer (20,28 m²) und WC (1,16 m²) erreicht.

Über die teilweise offene Treppe schließlich gelangt man ins Dachgeschoss, das einen als Büro bezeichneten Raum von 25,06 m² beinhaltet.

Mit Mietvertrag vom 31.1.2004 zwischen dem Bw. und der f-alt mietete die f-alt mit 1.12.2003 auf unbestimmte Zeit das Büro im Dachgeschoss mit WC/Erdgeschoss anteilig. Die Unterschriften wurden sowohl auf Vermieter- als auch Mieterseite vom nunmehrigen Bw. geleistet. Ebenfalls mit Mietvertrag vom 31.1.2004 zwischen dem nunmehrigen Bw. und a mietete a mit 1.12.2003 auf unbestimmte Zeit das Büro Erdgeschoss, WC/Erdgeschoss anteilig. (Aus dem Zusammenhang ergab sich, dass es sich bei dem "Büro Erdgeschoss" um den im Bauplan als Multifunktionsraum beschriebenen Raum handelte). Der Mietvertrag wurde sowohl von Vermieter- als auch von Mieterseite vom nunmehrigen Bw. gefertigt.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurde die Umsatzsteuer für 2003 sowie für den Zeitraum 01-08/2004 mit 0,00 € festgesetzt. Begründend wurde auf die Betriebsprüfung bzw. die aufgenommene Niederschrift und den Prüfungsbericht verwiesen.

Daraus ergibt sich im Wesentlichen Folgendes: Im Zuge der Besprechung hatte der Abgabepflichtige mitgeteilt, dass die Fläche im Dachgeschoss als Arbeitsraum für seine Tätigkeit als Geschäftsführer bei f-alt diene. Der Arbeitsraum für a werde durch seine Gattin benutzt, die als Prokuristin im Firmenbuch aufscheine. Da es völlig fremdunüblich sei, einem fremden Unternehmen im eigenen Wohnbereich Räume zu vermieten, die ausschließlich durch den Wohnungsverband erreichbar sind, kam die Betriebsprüfung zu dem Ergebnis, dass die Anerkennung der geltend gemachten Vorsteuer zu versagen und die bisher angesetzte Umsatzsteuer aus den Mieteinnahmen gutzuschreiben seien.

In einer rechtzeitig dagegen eingebrachten Berufung wurde im Wesentlichen ausgeführt: Es handle sich um die Vermietung von Büroräumen, wenn sie auch "neben einem vorerst vielleicht auch bleibend benachbarten Wohnbereich gegeben sind". Die Finanzbehörde nehme augenscheinlich einen Standpunkt ein, wie er "für die Beurteilung von Arbeitszimmern eingenommen" werde. Es sei außerhalb jeglicher Diskussion, dass ein Steuerpflichtiger bei der Vermietung von Räumlichkeiten, "ob im privaten oder geschäftlichen Bereich, grundsätzlich steuerpflichtig wird oder werden kann". Es werde zu Recht davon ausgegangen, dass der gesamte Vorsteuerabzug geltend gemacht werde und demgegenüber das Korrektiv für die Privatnutzung in der Versteuerung sowohl der Einnahmen selbst, aber auch des Eigenverbrauchs erfolge.

In einer Äußerung zur Berufung führte die Betriebsprüfung im Wesentlichen aus, dass der Bw. zu 100 % als Kommanditist an der f-alt beteiligt war, die laut Firmenbucheintragung vom 30.10.2004 umgegründet und von der f-neu übernommen wurde. Bei f-neu ist der Bw. zu 100 % als Gesellschafter beteiligt und als Geschäftsführer tätig. Die vermieteten Räume liegen innerhalb des Wohnungsverbandes und können nur durch die privaten Räume des Bw. erreicht werden. Separate Zugänge zu den vermieteten Räumen liegen nicht vor. Es werden weitere Ausführungen zur Lage der vermieteten Räume gemacht.

In einer Gegenäußerung des Bw. dazu wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Betriebsprüfer am 16.4.2004 einen Lokalaugenschein vorgenommen habe. Der nunmehrige Bw. habe danach keine Zweifel gehabt "dass den Mietverhältnissen die Anerkennung versagt werden würde". Allfällige Zweifel hätte er sich damals bemüht auszuräumen. Man hätte sogar noch bauliche Änderungsmaßnahmen setzen können. Es sei also eine Frage der Rechtssicherheit, wenn mehr als ein halbes Jahr und später nach einem Lokalaugenschein Zweifel deponiert werden, die so nicht angesprochen wurden.

Die a habe ihren Sitz in W und tätige von dort aus ausschließlich ihre Geschäfte. Sie habe

einen eigenen Telefon- und Internetanschluss mit eigener Internetplattform. Das Firmenschild beim Eingang weise ebenfalls auf den Firmensitz hin.

Am derzeitigen Firmengelände der f-neu (vormals f-alt) seien keine Räumlichkeiten und Vorrichtungen, mit denen die Geschäfte der a bewerkstelligt werden können.

Die f-neu werde wegen ihrer Verknüpfung mit anderen Firmen, bei denen der Bw. Geschäftsführer- und Gesellschafterfunktion ausübt, teilweise auch von W geleitet. Man habe den Eindruck, dass die Finanzbehörde versuche, die Mietverhältnisse in ein 100%iges Abseits zu drängen, um die daran geknüpften, momentan schwierig abzugrenzenden Fragen im Zusammenhang mit dem Seelingurteil gar nicht mehr behandeln zu müssen.

Aus dem bezogenen Protokoll vom 16.4.2004 zum bezogenen Lokalausweis ist ersichtlich, dass der nunmehrige Bw. befragt wurde, weshalb er in Zusammenhang mit der Errichtung seines Wohngebäudes in W Vorsteuerabzüge mache. Die Antwort lautete, dass bestimmte Gebäudeteile vermietet bzw. betrieblich genutzt werden. Die Vermietung betreffe die f-alt und a, "wobei sich der Firmensitz dieses Unternehmens dort befindet". Die entsprechende Firmenbucheintragung sei bereits erfolgt. Auf Befragen wurden die Mietentgelte angegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Primär ist grundsätzlich festzustellen, ob Sachverhalte gesetzt wurden, die eine Umsatzsteuerpflicht des Bw. auslösten.

Gem. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

D.h., dass noch vor Klärung diverser Fragen zur Eigenverbrauchsbesteuerung bzw. zum Vorsteuerabzug zu klären ist, ob die den angeführten Mietverträgen entsprechenden Sachverhalte als sonstige Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 leg. cit. zu definieren sind: Sie sind es dann, wenn die den behaupteten Mietverhältnissen zugrunde liegenden Verträge ernst gemeint waren, d.h. geschlossen wurden, um Mietverhältnisse zu begründen und nicht um abgabenrechtliche Transaktionen, die zu Abgabenvorteilen des Bw. führen sollten, zu verdecken.

Es ist diesbezüglich § 23 BAO heranzuziehen. Gem. § 23 Abs. 1 1. Satz BAO sind Scheingeschäfte und Scheinhandlungen für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung.

Laut Rechtsprechung des VwGH gehört zum Wesen eines Scheingeschäftes, dass die Parteien übereinkommen, den äußeren Schein des Abschlusses von Rechtsgeschäften zu wahren (19.1.2005, 2000/13/0162, 0165). § 23 Abs. 1 leg. cit. gilt nicht nur für Scheingeschäfte, sondern auch für andere Scheinhandlungen. Dies sind Handlungen, die nicht ernstlich gewollt

sind und die einen Tatbestand vortäuschen, der in Wirklichkeit nicht besteht (24.9.2002, 2001/16/0135 u.a.).

In beiden Mietverträgen unterfertigte der Bw. sowohl als Vermieter als auch als Mieter. Auch wenn er dies mit seiner Geschäftsführerfunktion erklären mag, so spricht dies in Zusammenhang mit den Begleitumständen nicht für die Glaubwürdigkeit seines Berufungsvorbringens: Die Verträge wurden mit 31.1.2004 unterfertigt und sollten von 1.12.2003 auf unbestimmte Zeit gelten. Diese Rückwirkung lässt den Schluss zu, dass so Vorsteuern des Jahres 2003 (die Gebäudeerrichtung erfolgte 2003) noch lukriert werden sollten, da andere triftige Gründe dafür vom Bw. nicht vorgebracht wurden.

Wenn der Bw. behauptet, dass der Raum im Erdgeschoss als Büro für seine Gattin dient, die Prokuristin der a ist, so fällt dazu auf, dass seine Gattin mit 23.4.2004 Prokuristin der a wurde und mit selbigem Zeitpunkt auch die Geschäftsanschrift auf W geändert wurde. Wenn die Angaben des Bw. zutreffen würden, ist nicht erklärlich, weshalb es nötig war, das Mietverhältnis/Raum Erdgeschoss und anteilige Benützung WC im Erdgeschoss mit 1.12.2003 zu beginnen, wo doch seine Gattin damals noch gar nicht in der Lage war, dort als Prokuristin zu arbeiten (sie wurde ja erst 5 Monate später dazu bestellt) und auch erst 5 Monate später die Geschäftsanschrift a's in W war. Es muss aus diesem Zusammenhang geschlossen werden, dass wahres Motiv des Vertragsabschlusses zwischen dem Bw. und a die Installierung einer nach außen als Mietverhältnis scheinenden Geschäftsbeziehung war, um § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 formell zu genügen und in der Folge Vorsteuern zu lukrieren, jedoch nicht um tatsächlich ein Mietverhältnis einzugehen, zumal zu diesem Zeitpunkt weder Bedarf noch die angegebenen Grundlagen dafür bestanden.

Dass nicht nur das Vertragsverhältnis zwischen dem Bw. und a als Scheingeschäft zu bezeichnen ist, sondern auch die Bestellung seiner Gattin zur Prokuristin a's und die Änderung der Geschäftsadresse a's nach W als Scheinhandlungen zu definieren sind, ergibt sich daraus, dass der Bw. im Protokoll zum Lokalaugenschein vom 16.4.2004 fälschlicherweise angab, dass "sich der Firmensitz des Unternehmens (a) dort (W) befindet", die entsprechende Firmenbucheintragung sei "bereits erfolgt": Zutreffenderweise erfolgte beides erst 7 Tage später. – Es ist aus dieser wahrheitswidrigen Auskunft des Bw. zu schließen, dass ihm anlässlich des Lokalaugenscheines bewusst wurde, dass er kein triftiges Argument vorweisen könne, dass das Mietverhältnis zwischen ihm und a als abgabenrechtlich erheblich ausweisen würde, weshalb er offenkundig wahrheitswidrig als Beweis vorgab, der Firmensitz sei bereits verlegt. Um sein Argument nun schlagend zu machen, veranlasste er sodann die Firmensitzverlegung und offenkundig zur Bekräftigung seines Argumentes auch die Anstellung seiner Gattin als Prokuristin. Diese Handlungen können jedoch seine wahrheitswidrigen Angaben nicht ungeschehen machen, da eindeutig aus dem Firmenbuch hervorgeht, dass sie nicht schon am

16.4.2004 gesetzt waren, sondern erst am 23.4.2004 erfolgten. Aufgrund dieser auf wahrheitswidrigen Angaben des Bw. basierenden Verzerrung der Tatsachen bringt auch die Tatsache, dass ja nach den Eintragungen im Firmenbuch vom 23.4.2004 das "Mietverhältnis" zwischen dem Bw. und a "noch bestand" nichts für das Berufungsbegehren, da die Initialisierung des Vertragsverhältnisses eindeutig den Schluss zulässt, dass damit – wie o.a. – Sachverhalte gesetzt werden sollten, die nicht auf die Nutzung von Räumlichkeiten als Büros, sondern auf die Vortäuschung von wirtschaftlichen Abläufen abstellten, um so abgabenrechtliche Vorteile (Vorsteuerabzug) zu lukrieren.

Auch das Anbringen einer Tafel beim Eingang, eines Telefon- und Internetanschlusses sowie einer Internetplattform können nichts für das Berufungsbegehren bringen, da sie in diesem Zusammenhang klassische Scheinhandlungen darstellen, die darauf abzielen, als Alibi für das Bestehen eines Geschäftsstandortes zu dienen. Es wird in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass es nicht erforderlich ist, Internetgeschäfte nur von einem fixen Internetanschluss zu betreiben; es ist diesbezüglich eine flexible Arbeitsweise möglich und sind die Berufungsausführungen diesbezüglich nicht schlagend geworden.

Was nun den Vertrag zwischen dem Bw. und f-alt betrifft, so wurde zwar nicht mit einer Verlegung des Firmensitzes argumentiert, sondern damit, dass auch von W die Geschäftsführertätigkeit gemacht werde. Es ist dies die klassische Argumentation für die Beschreibung der Notwendigkeit von häuslichen Arbeitszimmern, jedoch bringt sie nichts für das Berufungsbegehren: Es wurde nicht geklärt, weshalb ein Büro ab 1.12.2003 in W gemietet worden sein sollte, wenn sich an der Bürogebarung in H offenbar gar nichts geändert hatte. Es ist aus diesem Grund auch ad a davon auszugehen, dass die berufungsgegenständliche Vertragskonstruktion gewählt wurde, um den Anschein des Bestehens eines Mietverhältnisses der Abgabenbehörde gegenüber zu erwecken und so die abgabenrechtlichen Vorteile zu lukrieren, jedoch nicht um tatsächlich ein Mietverhältnis zu begründen.

Dies wird in beiden Fällen (a und f-alt bzw. f-neu) noch bestärkt durch die räumlichen Gegebenheiten in W: Es ist absolut unglaublich, dass ein "Multifunktionsraum", der nur mit Schiebetüren von Koch- und Essbereich bzw. Wohnbereich getrennt ist und über eine Terrassentür, die zum Essplatz der Terrasse führt, von außen zu betreten ist, das Büro einer Prokuristin bildet und das zu benützende WC nicht nur über die beschriebenen Räume und den von der Familie zu benützenden Gang und Diele zu erreichen ist, sondern auch von der Familie des Vermieters und einem weiteren Mieter im Dachgeschoss mitbenutzt wird. Es ist aus dem räumlichen Zusammenhang laut Lageplan davon auszugehen, dass dieser Multifunktionsraum den erweiterten Haushaltsarbeitszimmerbereich (wie Bügelzimmer u.ä.) bildet und deswegen sowohl vom Koch- Essbereich als auch vom Wohnbereich nur mit Schiebetüren getrennt ist. Gleichzeitig ist er auch der ideale Durchgangsraum vom Kochbereich zum

Essplatz der Terrasse, weshalb auch aus diesem Grund die Glaubwürdigkeit des angeführten Vertrages nicht gegeben ist.

Selbiges ist auszuführen hinsichtlich des Zimmers im Dachgeschoss: Auch hier ist unter Verweis auf obige Ausführungen darauf hinzuweisen, dass es absolut undenkbar ist, dass ein Geschäftsführer eines Betriebes im Dachgeschoss eines Einfamilienhauses ein Zimmer mietet, das er nur über den gemeinsamen Hauseingang durch die gemeinsame Diele erreichen kann, wobei die Treppe neben dem Wohnbereich hinauf ins Obergeschoss durch den Kinderzimmer-, Gästezimmer- und Schlafzimmerbereich führt und obendrein das WC – wie o.a. – im Erdgeschoss liegt und mit der Familie des Vermieters und einer weiteren Mieterin mitzubেনutzen ist.

Es ist aus diesen Zusammenhängen evident, dass die berufsgegenständlichen Verträge nur zum Schein abgeschlossen wurden, um Rechtsgeschäfte vorzutäuschen, die abgabenrechtlich relevante Sachverhalte darstellen sollten und so zur Lukrierung von Abgabenvorteilen führen sollten. Daneben wurden noch Scheinhandlungen gesetzt (wie Anbringen einer Firmentafel am Eingang, Telefonanschluss u.ä.) um den Scheingeschäften zu mehr Glaubwürdigkeit zu verhelfen.

Die berufsgegenständlichen Vermietungen stellen in der Folge keine sonstigen Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 dar und konnten aus diesen Gründen der Berufung nicht stattgegeben werden.

Ergänzend ist noch anzumerken, dass die Kritik hinsichtlich einer mangelnden Rechtssicherheit nach Durchführung des Lokalaugenscheines nicht angebracht ist, zumal ein Lokalaugenschein nur zur Eruierung des Sachverhaltes dient (wie sich ja auch aus dem Wort "Lokalaugenschein" ergibt) und schon deshalb daraus keine mit Bescheidqualität ausgestatteten Rechtssicherheiten abgeleitet werden können. Auf die bereits angeführten, vom Bw. anlässlich des Lokalaugenscheines wahrheitswidrig gemachten Angaben wird hingewiesen.

Unverständlich erscheint in diesem Zusammenhang auch, weshalb der Bw. kurz vor Depositionierung der angeführten Kritik ausführt, dass er nach Durchführung des Lokalaugenscheines "keine Zweifel gehabt" habe, "dass den Mietverhältnissen die Anerkennung versagt werden würde" – also er ohnehin nach dem Lokalaugenschein schon davon ausgegangen ist, dass sie von der Abgabenbehörde nicht in seinem Sinn definiert werden.

Auch die Kritik, wonach die Abgabenbehörde "augenscheinlich den Standpunkt" einnehme, "wie er für die Beurteilung von Arbeitszimmern eingenommen" werde, ist eine Argumentation in sich, da der nunmehrige Bw. ja selbst in der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung mitgeteilt hatte, dass die Fläche im Dachgeschoss als Arbeitsraum für seine Tätigkeit als Geschäftsführer bei f-alt diene und der Arbeitsraum für a durch seine Gattin benutzt werde, d.h. er selbst ja die Arbeitszimmer-Terminologie in die Diskussion eingebracht hatte.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 6. Februar 2006