



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der SGF, vertreten durch SH, vom 10. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 12. Dezember 2006 betreffend Umsatzsteuer 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Bei der GesbR fand im Jahr 2006 eine Betriebsprüfung (BP) statt. Die BP stellte folgendes fest:

(a) Das Ehepaar S (SG und SF) habe im Jahr 2005 eine Mitges. gegründet. Diese habe ein Einfamilienhaus (EFH) errichtet, mit der Absicht, es zu vermieten. Die Vermietungsabsicht sei zu Prüfungsbeginn nicht in einer nach außen hin erkennbaren Weise dokumentiert worden. Der BP sei erläutert worden, der zukünftige Mieter sei das Unternehmen SCS, welches wiederum das angemietete EFH an die Mitgesellschafter als Dienstwohnung weitervermietete.

(b) Mietverträge seien im Zeitpunkt des Prüfungsbeginnes – dem 11. Juni 2006 – noch nicht vorhanden gewesen. Seit dem 26. April 2005 sei Frau SG an der Adresse des neu errichteten EFH gemeldet, ihr Gatte SF seit dem 16. September 2005. Aus dem angeforderten Belegwesen sei ersichtlich gewesen, dass im August 2005 Möbel geliefert worden seien.

(c) Für das Veranlagungsjahr 2004 seien Vorsteuern in Höhe von 17.934,21 € und für 2005 von 87.890,98 € geltend gemacht worden. Für das erste Quartal 2006 habe man Vorsteuern im Ausmaß von 3.043,30 € begehrt.

Mit Voranmeldung vom Juli 2006 sei eine Miete von netto 2.300,00 € dem Normalsteuersatz unterworfen worden, im August 2006 ebenfalls. Gleichzeitig habe man in der Voranmeldung vom August 2006 Vorsteuern in Höhe von 4.132,30 € abgezogen. Das Ehepaar S (SF und SG) entrichte ab Juli 2006 an das SCS eine monatliche Nettomiete von 700,00 € zu 10% netto.

Die geltend gemachten Vorsteuern resultierten aus den Bauausführungen des Hauses und der Garage, der Möblierung, der Sauna, aus dem Schwimmteich usw. Von der Gesamtgrundfläche des Hauses von rund 206 m² (gemeint 260 m²) würden laut Bauplan 12,94 m² im Erdgeschoß als Büro genutzt. Das Obergeschoß diene ausschließlich der Befriedigung privater Wohnbedürfnisse.

(d) Wirtschaftsgüter die einem Gesellschafter oder mehreren zur privaten Nutzung dienen, seien als notwendiges Privatvermögen auszuscheiden. Eine Wohnung, die dem Steuerpflichtigen und seiner Ehefrau zur gemeinsamen Haushaltsführung diene, gehöre ebenso wie die Einrichtung auch dann nicht zum Betriebsvermögen, wenn sie der Ehegattin des Steuerpflichtigen als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt werde (VwGH 10.4.1997, 94/15/0211). Zudem sei zu untersuchen, ob nicht in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung bestehe. Zwischen nahen Angehörigen (hier SCS und Mitges.) fehle es an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz. Es müssten klare und objektiv tragbare Vereinbarungen vorliegen, die eine Abgrenzung zwischen steuerlicher Sphäre und Sphäre der Einkommenserzielung zulassen würden. Verträge zwischen nahen Angehörigen seien nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhielten. Lieferungen und sonstige Leistungen müssten zudem ab 2005 zu 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Da die mit Errichtung und Erhaltung des Einfamilienhauses im Zusammenhang stehenden Aufwendungen, soweit sie auf die Nutzung durch die Gesellschafter entfielen, einkommensteuerrechtlich keine Werbungskosten seien, berechtigten auch die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge keinen Vorsteuerabzug.

Auch der Umstand, dass die Mitges. an eine andere personenidentische Gesellschaft vermiete, die wiederum an die Ehegatten S gegen geringeres Entgelt vermiete, ändere nichts am Umstand des Fehlens der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft.

(e) Zu einer zu Prüfungsbeginn behaupteten Nutzung des Gebäudes als Büro, Lagerraum und der betrieblichen Nutzung der Garage werde festgehalten, dass außer einer Nutzung des Büros im Erdgeschoß keine weitere betriebliche Nutzung im Zuge zweier Besichtigungen vom 11. Juli und 13. Juli 2006 festgestellt worden sei. Die Nutzung des Büros liege unter 10% der Gesamtnutzfläche des Gebäudes.

(f) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes könne die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Es bedeute einen

Gestaltungsmissbrauch, wenn ein Arbeitnehmer (hier Gesellschafter) zwecks Steuerersparnis ein ihm gehörendes (hier Gesellschafter) und von ihm ohnedies bereits bewohntes EFH dem Arbeitgeber (hier Gesellschafter des zweiten Unternehmens) vermietet und dieses dann von diesem wieder als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt bekomme (VwGH 29.11.1988, 87/14/0200).

(g) Bei der geprüften Mitges. seien die gesamten geltend gemachten Vorsteuerbeträge nicht anzuerkennen. Die bereits abgeführte Umsatzsteuer werde rückerstattet. Die Verluste aus der Mitunternehmerschaft seien nicht anzuerkennen.

(h) Steuerliche Konsequenzen:

	Vorsteuerkürzung	Gewinn	Umsatzminderung
2004	17.934,21	0,00	
2005	87.890,98	0,00	
NS 4/2006	3.043,30		
NS 7/2006			2.300,00
NS 8/2006	4.132,30		2.300,00
NS 9/2006			2.300,00

2. Mit Schreiben vom 10. Februar 2007 wurde gegen die aufgrund der BP ergangenen Umsatzsteuerbescheide für 2004 und 2005 Berufung eingelegt.

Das Finanzamt habe die Vorsteuern für 2004 (mit 17.934,21 €) und 2005 (mit 87.890,98 €) nicht anerkannt, weil es sich angeblich um Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten handle. Dabei werde übersehen, dass es sich bei der Vermietung um fremdübliche mündliche Vereinbarungen handle und sich sehr wohl ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergebe. Es entstünden auch Umsatzsteuerzahllasten ab dem Zeitpunkt der Vermietung, sodass die abgezogenen Vorsteuerbeträge wieder neutralisiert würden. Es könne daher kein Missbrauch vorliegen, weil Steuern weder verkürzt, noch umgangen würden. Auch eine Unternehmensidentität sei nicht gegeben und die entrichtete Miete sei fremdüblich. Der Gestaltungsmissbrauch setze immer voraus, dass Steuern gespart und umgangen würden. Dies sei nicht der Fall, weil es Umsatzsteuerzahllasten gebe und für die Überschüsse Einkommensteuer bezahlt werde.

Es werde daher nochmals um Veranlagung der abgegebenen Umsatzsteuererklärungen für 2004 und 2005 ersucht.

3. Mit Schreiben vom 8. März 2007 nahm die BP zur Berufung wie folgt Stellung:

(a) Der in der Berufung behauptete Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten könne sich nicht ergeben, weil die vom Ehepaar S in Rechnung gestellte Miete von der SCS iHv. 2.300,00 € (netto 20%) wieder in Abzug gebracht werde und die von der SCS in Rechnung gestellte Miete für ein möbliertes Einfamilienhaus an das Ehepaar S nur 700,00 € (zu 10%) netto betrage.

Fremdüblichkeit der Miete sei nicht gegeben, weil die GesbR um netto 2.300,00 € (20%) anmiete und gleichzeitig um 700,00 € (10%) an das Ehepaar wiederum vermiete. Ein komplett eingerichtetes EFH (Plan in Kopie im Arbeitsbogen) werde in dieser Ausstattung und Lage nicht um 700,00 € netto vermietet.

(b) Missbrauch liege insofern vor, als das Ehepaar S über die Zwischenschaltung der SCS (GesbR) das EFH wieder an sich selbst vermiete und sich so einen Finanzierungsvorteil für das EFH durch den Vorsteuerabzug verschaffe. Durch den gewünschten Vorsteuerabzug verringere sich der Finanzierungsaufwand bei der Bank.

4. Mit Schreiben vom 11. Mai 2007 nahm die Bw. zur Darstellung der BP wie folgt Stellung:

Es werde sich ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ergeben. Ob sich der Mieter die in Rechnung gestellte Vorsteuer der Miete wieder abziehen könne, sei dabei vollkommen unerheblich, weil dies bei sehr vielen vermieteten Objekten der Fall sei. Das Umsatzsteuergesetz sei so geschaffen worden, dass die Steuer nur den Endverbraucher treffe, daher erfolge der Vorwurf zu Unrecht.

Die Miete für den privat genützten Anteil des Hauses sei sehr wohl fremdüblich, weil eine derartige Vereinbarung unter Fremden auch so abgeschlossen worden wäre. Es werde dabei übersehen, dass keine Unternehmensidentität vorliege (andere Beteiligungsverhältnisse), dass seit zwei Jahren zwei betriebsnotwendige Fahrzeuge vorhanden und auch immer vom Finanzamt anerkannt worden seien. Die Garagen seien daher sehr wohl als betrieblich und nicht als privat anzusehen und auch Teile des Kellers müssten als Lager genützt werden. Es liege am Betrieb (Cafe mit Garten), dass in der Nebensaison und bei Schlechtwetterperioden – wie dies im Prüfungszeitraum der Fall gewesen sei – nicht so viele Waren eingelagert worden seien.

Bei der Miete an das Ehepaar S um netto 700,00 € sei zu berücksichtigen, dass die Bewohner auch für Instandhaltung und Pflege zuständig seien und dies auf ihre Kosten durchführen müssten. Wäre dafür ein Hausmeister zuständig, würde die Miete höher anzusetzen sein, weil die anfallenden Kosten für Instandhaltung und Pflege von vermutlich 420,00 € monatlich zu einer Miete von 1.120,00 € führen würde. Unter Berücksichtigung dieser Kosten sei eindeutig

zu erkennen, dass die verrechnete Miete fremdüblich sei, keine familienhafte Veranlassung bestehe, unter Fremden zu denselben Bedingungen abgeschlossen worden wäre und der betriebliche Anteil mehr als 10% betrage (zwei Garagen, Lager, Archiv etc.).

5. Am 20. Juni 2007 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

(a) Das Finanzamt führte in einem Schreiben ergänzend aus:

Durch das Einstellen betrieblicher Fahrzeuge in die private Hausgarage werde diese nicht automatisch betrieblich.

Dass auch der Keller zum Teil als Lager benützt werden müsse, beschränke sich bislang auf eine reine Behauptung. Zum Zeitpunkt der Besichtigung durch den Prüfer (Juli 2006) sei für die SCS Hochsaison (bedingt durch die Jahreszeit und diverse Veranstaltungen) und von einer Schlechtwetterperiode könne im Juli 2006 auch keine Rede sein.

Bei einer Gesamtnutzfläche von 263 m² (OG 104 m², EG 105 m² - davon Büro 13 m², Keller 53 m²) und einer nachgewiesenen betrieblichen Nutzung von 13 m² liege jedenfalls ein Überwiegen der nicht abzugsfähigen Ausgaben vor.

Zur Höhe der Miete an das Ehepaar S: Instandhaltung und Pflege des gemieteten Objektes würden im Regelfall dem Mieter obliegen, wodurch das angeführte Argument nicht dazu beitrage, den angesetzten Mietzins fremdüblich zu machen. Die Anführung des Vergleichs mit einem Hausmeister lasse außer Betracht, dass ein Hausmeister für die Instandhaltung und Pflege eines Mietobjektes mit mehreren Wohneinheiten zuständig sei, die nicht nur von ihm selbst benutzt würden.

(b) Anlässlich der Erörterung vom 20. März 2009 wurde folgendes besprochen:

SB: Laut den vorhandenen Unterlagen wurde der Kaufvertrag für das Grundstück im Juni 2004 abgeschlossen. Die Baubewilligung erfolgte im Juli 2004 und die Beendigung der Bauausführung ist aus den Akten mit dem Zeitpunkt 5. Oktober 2005 ersichtlich.

Ab welchem Zeitpunkt wurde das Haus von Ihnen bewohnt?

SF und SG: Ca. ab Oktober 2005 wurde das Haus von uns bewohnt. Die Meldung für den Hauptwohnsitz erfolgte früher. Vorher hatten wir eine Wohnung. Dort waren wir in der Übergangsphase noch angemeldet. Das hat sich über den Sommer erstreckt und für den neuen Schulsprengel meldeten wir uns erst für den Herbst an.

SB: Laut Akt wurde das Unternehmen eröffnet und die Vermietung im November 2005 begonnen?

SF und SG: Ja, das ist richtig.

SB: Laut der am 12. April 2006 an das Finanzamt übermittelten Unterlage betreffend die Vermietung und den Vermietungsbeginn und betreffend angeforderte Unterlagen wurde Folgendes ausgesagt: Das Gesamtobjekt wird vermietet. Vermietet ab 1. Juni 2006. Mietvereinbarung wird nachgereicht. Unterlagen werden heute zugesandt. Das heißt, aus dieser Unterlage geht hervor, dass erst ab 1. Juni 2006 vermietet worden ist. Wie ergibt sich diese zeitliche Differenz? Zuerst wurde behauptet ab November 2005 werde vermietet. Aus dem Schreiben ergibt sich eine Vermietung ab Juni 2006 und tatsächlich vermietet wurde ab Juli 2006.

PB: Vermietet wurde mit Juli 2006.

SB: Das heißt also, Sie haben vom November 2005 bis Juli 2006 das Haus zunächst einmal bewohnt und genutzt und dieses erst ab Juli 2006 vermietet? Ist das richtig?

SF und SG: Ja, das ist richtig.

SB: Nach Ihrer Darstellung gibt es zwei Mietverträge nämlich von der HG an die Gastro GesbR und einen zweiten von der Gastro GesbR wiederum an die Ehegatten SF und SG?

SF und SG: Ja, es gibt zwei Mietverträge.

SB: Sie vermieten als HG an die Gastro. Was steht in diesem Mietvertrag drinnen? Gibt es einen schriftlichen Mietvertrag, wenn nein, was steht drinnen?

SF und SG: Das soll der Herr PB erklären.

SB: Nachdem Sie einen Mietvertrag mit sich selbst abgeschlossen haben, werden Sie uns doch erklären können, was drinnen steht?

SF und SG: Ich bin kein Jurist und für diese Sache habe ich den Herrn PB.

SB: Schildern Sie uns den ganzen (kompletten) Mietvertrag.

PB: Es liegt eine mündliche Mietvereinbarung HG – Gastro vor, die wie folgt lautet: Die Hausgemeinschaft vermietet das ganze Haus an die Gastro GesbR zum vereinbarten Mietpreis der auf das Bankkonto monatlich überwiesen wird, inkl. der Garagen für die Betriebsfahrzeuge. Die Hausgemeinschaft verzichtet auf die Dauer von 10 Jahren auf eine Kündigung. Die Miete wird wertgesichert.

SB: Ist das der ganze Mietvertrag?

PB: Ja, das steht im Mietvertrag drinnen.

SB: Wie lautet der zweite Mietvertrag von der Gastro an die Ehegatten SF und SG?

PB: Die Ehegatten SF und SG bezahlen an die Gastro. Die vereinbarte Miete geht auf das monatliche Konto und die Ehegatten sind für die laufende Pflege und Instandhaltung des

Objektes verantwortlich. Die Gastro verzichtet ebenfalls auf die Laufzeit von 10 Jahren. Die Wertsicherung ist ebenfalls vereinbart.

SB: Sehe ich das richtig, dass die Gastro an die SF und SG das ganze Haus rückvermietet?

PB: Nein, nur die privat genutzten Räumlichkeiten.

SB: Wie viele Quadratmeter vermietet die HG an die Gastro und wie viel Quadratmeter vermietet die Gastro an die SF und SG?

SG: Das kann ich nicht genau sagen.

SB: Das muss aber im Mietvertrag stehen.

SF und SG: Die Hausgemeinschaft vermietet ca. 260 m². Die Gastro vermietet an die SF und SG ca. 150 m².

SB: Wie ermitteln sich die von Ihnen jeweils im ersten und zweiten Mietvertrag errechneten Mieten von 2.300 € und 700,00 € monatlich?

PB: Es wurden die ortsüblichen Preise, die bei Immobilienbüros erfragt wurden, ermittelt.

SB: Sie vermieten ein Einfamilienhaus an die Gastro GesbR, welche betrieblichen Hintergründe stecken hinter dieser Vermietung bzw. schildern Sie uns welche betrieblichen Abläufe in den einzelnen betrieblich genutzten Teilen ablaufen?

SF und SG: Ich mache ein Büro daheim. Wir haben im Stadtcafe auch einen Schreibtisch und die Sachen, die wir vorher im Stadtcafe gemacht haben, machen wir jetzt daheim im Büro und manches lagern wir im Haus. Die ganzen Sachen die abgestellt sind, die ganzen buchhalterischen Sachen und die Unterlagen die man aufheben muss. Einen Teil vom Gastgarten nämlich zB Dekorationsmaterial, Gastgartenmobiliar, bringe ich zuhause unter. Wenn ich größere Lieferungen an Ware erhalte, zB 60 bis 70 Blumenstöcke und ähnliches bringe ich das zuhause im Lager unter. Das müsste alles sein.

SB: Wieso sollten die Garagen betrieblich sein?

SF und SG: Weil da das Gastgartenmobiliar drinnen steht und ein betriebliches Auto. Gelegentlich auch zwei Autos. Bei Schönwetter wird alles ausgeräumt und wieder ins Stadtcafe gefahren. Bei Schlechtwetter wird das wieder ins Haus zurückgebracht. Diverse Reparaturarbeiten werden durchgeführt.

SB: Bevor Sie das Haus gebaut haben, hatten Sie eine Wohnung. Wie groß war diese Wohnung?

SF und SG: Die Wohnung war eine Übergangslösung. Wir hatten vorher ein altes Haus und das wollten wir verkaufen. Nach 3 Jahren haben wir einen Käufer gefunden. Das Haus ist anfangs 2005 verkauft worden.

SB: Wo wurden die Gartenmöbel vorher untergebracht?

SF und SG: Beim Vater, bei der Mutter und beim Schuster wurde auch was untergebracht.

SB: Der Prüfer prüfte auch die Gastro GesbR. Bitten schildern Sie uns, welche Unterbringungsmöglichkeiten bezüglich Büromaterial, Gartendekorationsmaterial und Gartenmöbel bei der Prüfung vorhanden waren.

Prüfer A: Ein Kellergeschoss, Toiletten, rechts oder links war das Büro. Das Büro war kalt, finster, dort war ein kleiner Schreibtisch, es waren Lagerregale drinnen. Es war ein Kühlschrank drinnen.

SB: Hat man da ein Büromaterial unterbringen können?

Prüfer A: Es war ein Büromaterial im Kellergeschoss gelagert.

SB: Hat man die Gartenmöbel wo unterbringen können?

Prüfer A: Ich habe im Sommer geprüft und da sind sie draußen gestanden.

SB: Ist es da um Schirme, Sessel oder Tische gegangen?

SF und SG: Es gibt ca 35 Tische, Durchmesser 70 cm, ca. 140 Rattansessel, 4 Hollywoodschaukeln, 4 Gastro Großflächenschirme, das sind die Sachen die gelagert werden müssen. Eistruhen, Orangenmaschine, diverse Mobiliare für Eiszubereitung, wo die Eisgläser drinnen stehen, sowie Kühlmöglichkeiten, Kühlschränke, weiters haben wir Sachen in unserem Bestand für unsere Veranstaltung, die wir jährlich haben; dazu Sitzmöglichkeiten für bis zu 600 Sitzplätze, es sind auch Biergarnituren, Kühlschränke, diverse Durchlaufkühler, 4 Stück Punschhütten, einige Heizungen für den Wärmebedarf, Reservegläser für das Cafe, und Eisgläser (2 Paletten) sowie Cafegeschirr vorhanden.

SB: Wie Sie anlässlich der Prüfung im Einfamilienhaus waren, haben Sie im „Büro“, im „Lager“ und in der „Garage“ betriebliche Gegenstände erkennen können?

Prüfer A: Im „Büro“ die übliche Büroeinrichtung, EDV, Schreibtisch, Kasten, Ordner, Regale, also ganz normale Büroeinrichtung. In der Garage war nichts außer einem Kinderfahrrad, ein Auto stand draußen, eines im Cafe. Ein Lager wurde mir nicht gezeigt, obwohl ich das Haus deshalb besichtigt habe, um die betrieblichen Gegebenheiten anzusehen.

SB: Das Einfamilienhaus wurde wie finanziert, mit wie viel Eigenmittel, Fremdmittel, was waren in etwa die Gesamtkosten?

SF und SG: Das ist über die Bank finanziert worden. Das kann ich Ihnen nicht sagen, wie es genau finanziert wurde. Auch dazu hat uns Herr PB beraten.

PB: Es wurde auf der Sparkasse Kremstal-Phyrn ein Bankkonto errichtet mit der Finanzierungszusage, dass nach Abschluss der Bauarbeiten beinahe der gesamte Betrag bis auf einige geringe Eigenmittel in einen langfristigen Baukredit (hypothekarisch besichert) umgewandelt wird, wobei ein Teil in Schweizer Franken und der andere Teil in Eurokredit finanziert wurde.

Prüfer A: Was ich in Erinnerung habe, wurden bestimmte Sachen zB Biertische von den Brauereien immer wieder angeliefert und abgeholt.

SF und SG: Diese wurden zusätzlich angeliefert und abgeholt.

PB: Am Anfang je Saison je nach Wetterlage wird das gesamte Gastgartenequipment inkl. Grünpflanzen zum Stadtplatz gebracht, wo es bis Ende der Saison bleibt, auch die gesamten Tischbänke und das gesamte Mobiliar. Im Besichtigungszeitraum waren daher sämtliche Lager leer.

SB: Es hat einen zusätzlichen Lagerraum gegeben, der von der Gastro angemietet war? Wie groß war der?

Prüfer A: Ich bin nicht dort gewesen.

SF und SG: Das war die Friedwagnerhalle mit einer Miete von ca. 1.500,00 € oder 1.800,00 €. Diese wird mit der Miete der Gastro an die Gemeinde verrechnet.

SB: Wie groß ist diese Halle?

SF und SG: Ca. 80 m². Es ist ein bestehender Mietvertrag mit der Gemeinde da.

SB: Wie weit ist diese Halle vom Cafe weg?

SF und SG: Ca. 1 ½ bis 2 km.

SB: Wie weit ist das Einfamilienhaus vom Cafe weg?

SF und SG: Zwischen 2,8 und 3 km.

SB: Gibt es noch irgendwelche Fragen seitens des Finanzamtes?

Mag. T.: Wurde auch das Mobiliar von der HG mitvermietet?

PB: Die HG vermietet an die Gastro das gesamte Haus mit Mobiliar. Die Gastro mietet wiederum an die SF und SG mit Mobiliar.

Mag. T.: Eine Liste dieses Mobiliars gibt es nicht?

PB: Nein, eine Mobiliarliste gibt es nicht.

SF und SG: Die EDV-Anlage im Keller der Gastro ist notwendig, weil von dort alle Änderungen in der Kassa oben im Geschäft vorbereitet werden. Ohne diese Anlage im Keller würde diese Kassa nicht funktionieren.

SB: Bisher haben wir nur vom Einfamilienhaus gesprochen, was ist außer dem Haus noch vermietet? Es gibt auch noch einen Schwimmteich und einen Garten. Im Haus ist auch noch eine Sauna, ist auch die an die Gastro vermietet?

SF und SG: An die Gastro wird das gesamte Haus mit dem Mobiliar, mit der Sauna und ebenso der Garten mit dem Schwimmteich in dem wir gelegentlich auch schwimmen, vermietet. Fische sind nicht im Teich enthalten. Mitarbeiterschulungen und Seminare finden dort auch statt.

SB: Werden alle diese Objekte auch wiederum von der Gastro an die SF und SG zurückvermietet, also Mobiliar in den Privaträumen, Sauna und Schwimmteich?

SF und SG: Ja, es wird alles wieder zurückvermietet.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen abziehen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.
2. Gemäß § 2 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.
3. (a) Bei der Errichtung von Wohnräumen oder Einfamilienhäusern, die der privaten Nutzung ebenso dienen können wie der Vermietung, muss nach der Rspr die Absicht künftiger Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder aufgrund sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen, dass eine Vermietung erfolgen wird (Ruppe, UStG 1994, § 2, Rz 136; VwGH 15.1.1981, 15/1817/79; VwGH 25.11.1986, 86/14/0045). Vorbereitungshandlungen die lediglich erfolglos bleiben, ändern nichts am Recht auf Vorsteuerabzug, außer in den Fällen von Betrug und Missbrauch kann die Unternehmereigenschaft nicht rückwirkend aberkannt werden.

Neben der Voraussetzung einer bindenden Vereinbarung wurden die Merkmale der Unternehmereigenschaft im Falle der Errichtung eines Einfamilienhauses vom VwGH noch weiter konkretisiert: Zunächst ist es ohne Belang, ob die Vermietungsabsicht nur auf einen

Teil oder auf das ganze Gebäude gerichtet ist. Die Errichtung des Einfamilienhauses als solches ist nämlich noch keine Vorbereitungshandlung, wenn sie nicht in bindenden Vereinbarungen oder sonstigen über eine bloße Absichtserklärung hinausgehenden Umständen ihren Niederschlag findet. Für den Zeitpunkt des Beginns der Unternehmereigenschaft sind nach außen gerichtete Handlungen maßgeblich, die von unbefangenen Dritten als Vorbereitungshandlungen angesehen würden. Dabei reicht der Erhalt „mehrwertsteuergerechter Rechnungen“ (für den Bau des Hauses) nicht aus, um daraus eine klare Absicht der künftigen Vermietung abzuleiten (VwGH 17.5.1988, 85/14/0106).

(b) Hält man sich die Umstände der Hauserrichtung und der folgenden Ereignisse im zeitlichen Ablauf beim gegenständlichen Fall vor Augen, so ergibt sich folgendes:

03.06.2004	Abschluss des Kaufvertrages für den Grund
22.07.2004	Baubewilligung
12.08.2004	Grundbuchseintragung
26.04.2005	SG im EFH gemeldet
August 2005	Möbellieferungen
16.09.2005	SF im EFH gemeldet
05.10.2005	Beendigung der Bauausführung
14.10.2005	Fragebogen Finanzamt
November 2005	Meldung Unternehmensbeginn bzw Beginn der Vermietung
Herbst 2005 bis Juni 2006	Das EFH wird von der Familie S privat genutzt, eine Vermietung findet nicht statt
01.07.2006	Beginn der Vermietung

Der Zeittafel ist zu entnehmen, dass die Hausgemeinschaft erstmals Ende Oktober 2005 nach außen aufgetreten ist, indem sie einen Fragebogen beantwortet und einen Antrag nach § 6 Abs 2 UStG gestellt hat. In der Folge wohnte die Familie S im errichteten Haus, ohne dass eine Vermietung an andere Personen erfolgt wäre. Erst im Juli 2006 soll die Vermietung an die SCS erstmalig erfolgt sein, wobei es auch weiterhin keine schriftlichen Vereinbarungen darüber gab und gibt. Der Unabhängige Finanzsenat geht demzufolge davon aus, dass

jedenfalls bis zum Juli 2006 keine von Dritten erkennbaren Maßnahmen zur Vermietung des EFH gesetzt wurden. Weder der Erhalt der Mehrwertsteuerrechnungen der Baufirmen und Lieferanten stellt eine solche Maßnahme dar (VwGH 17.5.1988, 85/14/0106), noch die Angabe des Unternehmensbeginns beim Finanzamt (die im übrigen unrichtig war, weil die Vermietung nach den Aussagen von SG und SF erst im Juli 2006 begonnen haben soll). Eine für Dritte erkennbare Maßnahme wäre erst der Abschluss des Mietvertrages und dessen tatsächliche Durchführung gewesen, zumal nach dem Dargestellten – zumindest bis zum „Mietvertrag“ – überhaupt keine durchgängige Absicht der Vermietung erkennbar war. Die ausschließlich private Nutzung konnte nicht darauf hindeuten. Nach der Errichtung des Hauses schloss sich nämlich nicht die (angeblich angestrebte) Vermietung an, vielmehr hat in einer mehr als halbjährigen Zwischenphase ausschließlich die Familie S das EFH bewohnt und benützt, obwohl ja gerade die Wintermonate der Einlagerung der Gastgarteneinrichtung angeblich dienen sollen. Damit tritt auch für diesen Zeitraum keine Vermietungsabsicht nach außen hervor.

Im Prüfungszeitraum 2004 und 2005 ist schon aus diesem Grund ein Vorsteuerabzug nicht möglich, weil Vorbereitungshandlungen zur Vermietung im strittigen Zeitraum nicht nach außen hin erkennbar waren. Wenn die Familie seit der Fertigstellung des Hauses darin gewohnt hat, kann bis Mitte 2006 nicht von einer zielstrebig angepeilten Vermietung gesprochen werden. Ab der tatsächlichen „Vermietung“ wird – abgesehen von der Frage der Anerkennung der Mietverträge als solches (s nachstehend) für den Folgezeitraum die Überschreitung der 10%-Grenze zu prüfen sein.

4. Was die „bindende Vereinbarung“ – also einen nach außen erkennbaren und dem Fremdvergleich standhaltenden Mietvertrag anbelangt – sind mehrere Umstände zu unterscheiden:

(a) Zunächst ist ganz allgemein festzuhalten, dass die Ehewohnung nach den Aussagen von SG und SF an eine GesbR, an der beide wiederum Gesellschafter sind, vermietet und wieder rückgemietet wird. Diese Konstellation ist nicht anders zu beurteilen als jene, bei der sich Mitgesellschafter einer Hausgemeinschaft durch Vermietung an sich selbst eine Ehewohnung zukommen lassen. In diesen Fällen hat der VwGH festgestellt, dass Aufwendungen für die eheliche Wohnung als Kosten der Lebensführung weder bei der Einkünfteermittlung abgezogen, noch im Wege abgezogener Vorsteuern umsatzsteuerlich geltend gemacht werden dürfen (VwGH 13.10.1993, 93/13/0129 zusätzlich auch Gestaltungsmissbrauch nach § 22 BAO bejahend). Es kann aber nichts anderes gelten, wenn Mitgesellschafter einer Hausgemeinschaft einer anderen GesbR mit denselben Gesellschaftern eine Ehewohnung vermieten und diese dann zurückmieten. Die Vermietung und Rückmietung einer Ehewohnung ist in keiner Weise fremdüblich. Selbst dann, wenn man die beiden GesbR – die HG und die

SCS – für Umsatzsteuerzwecke als völlig „Fremde“ ansieht, wäre trotzdem die von der Bw. vorgenommene steuerrechtliche Behandlung der Ehewohnung nicht zulässig.

Zu untersuchen wäre weiters (und grundsätzlich) ob es einem Fremdvergleich standhält, wenn eine Gastwirtschafts-GesbR, also eine Gesellschaft deren Betriebsgegenstand ausschließlich das Betreiben einer gepachteten Gastwirtschaft ist, ein EFH ihrer Gesellschafter zur Gänze mit allen (Privaträumlichkeiten) mietet. Nach der für nahe Angehörige geltenden Judikatur – beide Gesellschaften weisen dieselben Gesellschafter auf – führt die Nichterfüllung bestimmter Kriterien (wie Publizität, Klarheit und Fremdüblichkeit) zu keinem steuerlich anzuerkennenden Leistungsaustausch. Für den Unabhängigen Finanzsenat ist nicht erkennbar, aus welchen betrieblichen Gründen eine GesbR, die eine Gastwirtschaft betreibt, ein EFH mit allen privaten Räumen und Privatmöbeln samt dem Garten mieten sollte, mit der Maßgabe den überwiegenden Teil (Privatwohnungen) wieder an den Vermieter zurückzuvermieten. Diese Vermietung und Rückmietung ist weder üblich noch fremdüblich. Der UFS hält daher die gesamte dargestellte Vermietungskonstruktion (HG-SCS und SCS-SF+SG) an sich schon für nicht geeignet, steuerliche Folgen im bezeichneten Ausmaß – die Unternehmereigenschaft der HG – herbeizuführen.

Zu erwähnen ist auch, dass die SCS für überwiegende Wohnraummiete 20% Umsatzsteuer verrechnet bekommt (20% von 2.300,00 € = 460,00 €; eigentlich wäre bei gleichzeitiger Vermietung von Wohnräumen und Geschäftsräumen eine Aufteilung vorgesehen; eine einheitliche Versteuerung mit dem Normalsteuersatz ist dann möglich, wenn der letztliche Verwendungszweck der einzelnen Gebäudeteile nicht feststeht; werden dagegen überwiegend Wohnräume vermietet, ist insgesamt von einer Vermietung für Wohnzwecke auszugehen, s Scheiner/Kolacny/Caganec, § 10 Abs 2 Z 4, Rz 14 und 15). Dagegen mieten die Ehegatten Wohnräume mit 10%, wobei auch die Einrichtungsgegenstände mitgemietet werden, welche eigentlich einer 20%igen Umsatzsteuer zu unterziehen wären, soweit es sich nicht um unselbständige Bestandteile handelt (s Scheiner/Kolacny/Caganec, § 6 Abs 1 Z 16, Rz 23; Ruppe, UStG, § 6 Rz, 386). Die Einrichtungsgegenstände sind allerdings in beiden Mietverträgen (s nachfolgende Ausführungen) nicht einmal erwähnt und finden daher offenbar (umsatzsteuerlich) gar keine Berücksichtigung. Auch in diesem Punkt ist die Mietvertragskonstruktion nicht fremdüblich.

(b) Hinzukommen unklare Mietverträge und Ungereimtheiten in der Abwicklung des dargestellten Mietverhältnisses:

(1) Mietverträge bedürfen, soweit ist der Bw. zuzustimmen, nach dem Zivilrecht nicht der Schriftform. Im gegenständlichen Fall stellt sich aber schon aufgrund der besonderen Konstellation – die Gesellschafter der HG sind gleichzeitig (wenn auch mit anderen

Prozentsätzen) Gesellschafter der SCS – die Frage, ob im Falle einander fremder Personen die Umstände der Vermietung nicht ganz genau in einem Schriftsatz festgehalten worden wären, greift doch die behauptete Lagerung von Gegenständen der Gastro-GesbR entscheidend ins Privatleben von SF und SG ein.

(2) Liegt kein schriftlicher Mietvertrag vor, so sind zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile

- Bestandgegenstand
- zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages
- Höhe des Bestandzinses
- allfällige Wertsicherungsklausel
- Vereinbarung über das Schicksal von Mieterinvestitionen
- Instandhaltungspflichten und
- Tragung der Betriebskosten

mit genügender Deutlichkeit zu fixieren.

Den im Rahmen der Erörterung vorgestellten mündlichen „Mietverträgen“ fehlt es an dieser deutlichen Konkretisierung. Zunächst ist auffällig, dass sich SF und SG an den Mietvertrag nicht erinnern wollen und dabei auf PB verweisen, der sich zu Beginn der Erörterung als privater Berater (bzw Vermögensberater) der Miteigentumsgesellschafter vorstellt. Im „Mietvertrag“ HG-SCS enthalten ist die Vermietung des ganzen Hauses und der Garagen zum vereinbarten Preis mit Kündigungsverzicht auf zehn Jahre (und wertgesichert). Im „Mietvertrag“ SCS – SF/SG ist die Rückmietung der privaten Räume, „die laufende Pflege und Instandhaltung des Objektes“, die zehnjährige Kündigungsfrist und die Wertsicherung vereinbart. Derart „abgespeckte“ Mietverträge hätten Fremde wohl nicht abgeschlossen, denn damit wären Streitigkeiten praktisch vorprogrammiert, abgesehen davon, dass man für diese Mietverträge wohl keine juristische Ausbildung benötigt.

Selbst die tatsächlich vermietete Fläche können SF und SG zuerst „nicht genau“ und dann im zweiten Anlauf nur schätzungsweise mit ca. 260 m² und 150 m² angeben. Eine genaue Abgrenzung des Bestandgegenstandes, die für einen ins Privatleben derart eingreifenden Vertrag unumgänglich ist, können sie damit nicht dartun, ebensowenig, für welche Instandhaltung die Ehegatten denn nun zuständig sind, ob diese zB auch die „betrieblich“ genutzten Flächen warten müssen (wer sollte das sonst tun?) und wenn ja in welchem Ausmaß. Vergeblich sucht man in dem dargestellten „Mietvertrag“ auch eine Betriebskostenregelung, die Rede ist nur vom monatlichen „Mietpreis“, nicht von

Betriebskosten. Die mitvermieteten Einrichtungsgegenstände werden in den Mietverträgen gar nicht erwähnt, obwohl es deren Aufzählung bedürfte, um überhaupt feststellen zu können, welche von diesen unselbständigen Bestandteilen mit 10% zu versteuern und welche nicht zum Grundstück zu rechnen sind (Ruppe, UStG, § 6 Rz, 386). Eine Mobiliarliste – die in solchen Mietverträgen regelmäßig enthalten ist – gibt es aber nicht, was als zusätzlicher Mangel des „mündlichen Mietvertrages“ qualifiziert werden muss.

(3) Die in der Erörterung festgestellten Fakten und dort getätigten Aussagen haben zur Aufhellung des Mietverhältnisses nichts beigetragen: Obwohl die SCS Bürosachen auch in der Gastwirtschaft und Möbel bzw Dekoration in einem Lager mit 80 m² das nur 2 km entfernt ist, unterbringen kann, benutzt sie angeblich auch das EFH als Lager. Dem Prüfer wurde aber anlässlich der Betriebsprüfung (11. Juli 2006) gar kein Lager gezeigt, obwohl die Besichtigung den Zweck hatte, den „betrieblichen“ Teil des Hauses anzusehen. Wären tatsächlich ständig außerhalb des 80 m²-Lagers in der Nähe des Gastro-Betriebes so viele Betriebsgegenstände zu lagern, wie auf Seite fünf der Niederschrift zur Erörterung vom 20. März 2009 angegeben, so wäre es glattweg unverständlich, weshalb im Prüfungszeitpunkt nicht zumindest ein Teil dieses geschilderten umfangreichen Warenlagers im EFH gelagert gewesen sein soll. Bei der Besichtigung war auch die Garage (bis auf private Fahrzeuge) leer. Wenn die Lagerung der Möbel – wie in der Erörterung angegeben – nur im Fall von Schlechtwetter in der Garage bzw im Lager erfolgen und die Einrichtung bis Ende der Saison im Gastgarten bleiben würde, so würde die Gastro von Frühjahr bis Herbst über viele Monate hinweg Miete an die HG zahlen, obwohl sie gar kein Lager benötigt (bzw in größerer Nähe ein 80 m²-Lager hat), was ökonomisch wohl ebenfalls nicht erklärbar wäre.

5. Zusammenfassend wird folgendes festgehalten: Trotz Ladung aller Beteiligten wollte der Steuerberater zur Berufung scheinbar nicht Stellung nehmen. Die Funktion des beigezogenen „privaten Vermögensberaters“ hat offenbar darin bestanden, die Ehegatten SF und SG darin zu beraten, wie betriebliche Räumlichkeiten im privaten EFH so konstruiert werden können, dass der Vorsteuerabzug für das gesamte Haus möglich wird. Andernfalls ergibt die vorgestellte Mietkonstruktion nämlich keinen Sinn. Die Beratung ist offenkundig auch verspätet erfolgt, weil die Vorsteuern erst im Oktober 2005 geltend gemacht werden, wo die Bauphase schon vorbei ist und nicht in den diesem Zeitraum vorangehenden UVA.

Die Lukrierung der Vorsteuer ist nach Ansicht des UFS offenkundig Teil des Kreditplanes für das Haus, das zur Gänze mit Krediten finanziert wurde.

(1) Einerseits sind bei Betrachtung der Fakten keine nach außen ersichtlichen Vorbereitungshandlungen gesetzt worden, aufgrund derer ein Vorsteuerabzug im Zeitraum 2004 und 2005 überhaupt zulässig wäre.

(2) Andererseits ist die Fremdüblichkeit der vorgestellten (mündlichen) Mietverträge nicht zu erkennen. Weder sind die in einem Mietvertrag jedenfalls anzuführenden Vertragspunkte mit ausreichender Deutlichkeit angeführt (fehlende Fläche, fehlende Betriebskostenregelung, fehlende Darstellung der Einrichtung, keine Aufteilung der Umsatzsteuer usw.), noch ist überhaupt erkennbar, wozu ein Gastronomiebetrieb ein EFH zur Gänze mieten sollte. Die von den Ehegatten aufgezählten Einrichtungsgegenstände können – soweit sie nicht überhaupt ständig im Gasthof gebraucht werden – in einem Lager mit 80 m² problemlos untergebracht werden. Unglaublich ist jedenfalls, dass gerade im Prüfungszeitpunkt keine Lagerung von Einrichtungsgegenständen hätte stattfinden sollen, obwohl auch schon damals Miete vereinbart wurde. Ist aber nur der Büroraum ab Juli 2006 betrieblich genutzt worden, so überschreitet der unternehmerischen Zwecken dienende Bereich nicht die ab 1. Februar 2005 geltende 10%-Marke des § 12 Abs 2 Z 1a UStG 1994, sodass die Leistung nicht als für das Unternehmen ausgeführt gilt (Büro mit rd. 13 m² gegenüber der Gesamtfläche von 260 m²).

Die Mietverträge sind daher steuerlich nicht anzuerkennen und können die bezeichneten Folgen nicht begründen, es liegen damit auch keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor.

(3) Der Unabhängige Finanzsenat geht auch davon aus, dass die „Mietverträge“ nur der Vortäuschung eines Mietverhältnisses zwecks Abzuges der gesamten Vorsteuer aus den Baukosten dienen sollten. Diesbezüglich liegt – im Sinne der Rspr nach VwGH 13.10.1993, 93/13/0129 – Gestaltungsmissbrauch gem. § 22 BAO vor.

Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 27. März 2009