



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende A. und die weiteren Mitglieder B., C und D im Beisein der Schriftführerin E über die Berufungen der Bw, Adr1, vertreten durch Stb, Adr2, vom 10. Juli 2007, 12. Juli 2007 und 11. Oktober 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes F, vertreten durch G, vom 31. Mai 2007 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2005 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000, 2002 bis 2005 nach der am 19. Februar 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist die Bw (nunmehr KG), die in adr1 eine Tankstelle mit Tankstellenshop, Cafe und Werkstatt betreibt.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 25. Jänner 2001 wurde die Bw. gegründet, wobei M P als persönlich haftender Gesellschafter die Bw. seit 13. Februar 2001 selbständig vertritt. Kommanditisten sind F P, B P (geb. 1971) und B P (geb. 1952) mit einer Vermögenseinlage von je € 1.500,00.

Nach einer bei der Bw. durchgeführten, die Jahre 2000 bis 2003 betreffenden Außenprüfung und die Zeiträume August 2004 bis Jänner 2005 umfassenden Nachschau, wurden im Bp-Bericht vom 25. Mai 2007 u.a. folgende Feststellungen getroffen:

„Tz. 1 aktivierte Eigenleistung

Die Arbeiten wurden von den Gesellschaftern P M und P F durchgeführt, es handelt sich dabei um keine aktivierungspflichtigen Eigenleistungen.

	2002	2003
Kürzung Afa-Bemessungsgrundlage	18.000,00	5.000,00
Kürzung Afa Eigenleistung 2002	540,00	540,00
Kürzung Afa Eigenleistung 2003 (1/2 Afa)		250,00
	540,00	790,00
Tankstelle		
Zeitraum	1.1.-31.12. 2002 €	1.1.-31.12. 2003 €
Vor Bp	0,00	0,00
Nach Bp	540,00	790,00

Tz. 2 Investitionen Gebäude

Die Fa. Bw betreibt in ADR1 eine Tankstelle mit Shop und einem kleinen Cafe. Im Jahr 2000 wurde das bestehende Betriebsgebäude (nur die Außenmauern blieben stehen) komplett neu errichtet. Im Zuge dieses Umbaus wurde das Obergeschoss (gleiches Ausmaß wie Erdgeschoss) für die Wohnzwecke des Komplementärs P M neu geschaffen. Die Errichtungskosten bzw. Umbaukosten wurden zu 100 % der betrieblichen Sphäre zugerechnet. Der Gesellschafter P M nutzt das gesamte Obergeschoss zu privaten Zwecken und unentgeltlich. Es gibt kein Mietverhältnis und auch keinen Sachbezug. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde von den Investitionskosten 50 % als nicht betrieblich veranlasst ausgeschieden.

	2000 €	2001 €	2002 €	2003 €	2004 €
Kürzung Anschaffungs-Kosten	16.571,00	34.611,93	25.815,80	6.662,39	3.201,09
Kürzung Vorsteuer	3.314,20	6.922,38	5.163,16	1.332,48	640,21
Kürzung IFB	1.491,39				
Kürzung Afa			2.284,31	2.950,55	3.250,10

Tankstelle: Afa-Kürzung

<i>Zeitraum</i>	<i>1.1.-31.12.2002</i> €	<i>1.1.-31.12.2003</i> €
<i>Vor Bp</i>	<i>0,00</i>	<i>0,00</i>
<i>Nach Bp</i>	<i>2.284,31</i>	<i>2.950,55</i>
<i>Differenz</i>	<i>2.284,31</i>	<i>2.950,55</i>

Tankstelle: IFB

<i>Zeitraum</i>	<i>1.1.-31.12.2000</i> ATS	
<i>Vor Bp</i>	<i>0,00</i>	
<i>Nach Bp</i>	<i>20.521,97</i>	
<i>Differenz</i>	<i>20.521,97</i>	

Steuerliche Auswirkungen

<i>Zeitraum</i>	<i>2000</i> ATS	<i>2001</i> ATS	<i>2002</i> €	<i>2003</i> €
<i>Umsatzsteuer</i> <i>[060] Vorst (ohne EUST)</i>	<i>-45.604,39</i>	<i>-95.254,03</i>	<i>-5.163,16</i>	<i>-1.332,48</i>

..."

Das Finanzamt folgte der Ansicht der Betriebsprüfung, verfügte die Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO und erließ neue Sachentscheidungen hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2005 und der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung gemäß § 188 BAO für die Jahre 2000, 2002 bis 2005. In der Bescheidbegründung zu den Feststellungsbescheiden für die Jahre 2004 und 2005 wird ausgeführt, dass sich die im Zuge der Betriebsprüfung getroffene Feststellung zu Gebäudeinvestitionen auch auf nachfolgende Veranlagungsjahre auswirke. Die Kürzung der Abschreibungsbemessungsgrundlage sei aus dem Prüfungsbericht ersichtlich. Im Jahr 2005 seien noch Investitionen des Obergeschosses dazugekommen, die ebenfalls nicht abzugsfähig seien.

In den gegen die vorgenannten Bescheide gerichteten **Berufungsschriftsätzen** brachte die steuerliche Vertreterin der Bw. vor, dass im Jahr 2000, wie im BP-Bericht dargestellt, mit einem großen Umbau der bisherige Tankstellenbetrieb von Frau Brigitte P sen. in ADr1 saniert und neu adaptiert worden sei. Nach Einsicht der Planunterlagen, die auch der Betriebsprüfung vorgelegen seien, ergebe sich folgendes Bild:

- Das Erdgeschoss des gesamten Gebäudes habe ein Ausmaß von 336 m², dabei sei auch die im unteren Teil gelegene Halle miteingerechnet.

- Das gesamte Erdgeschoss sei saniert und adaptiert worden, ebenso die in Rede stehende Halle.
- Die Annahme der Betriebsprüfung einer 50 %igen Privatnutzung im Obergeschoss sei vollkommen unrichtig. Falls man die Wohnung im Obergeschoss mit 145 m² als privat genutzt betrachte, seien dies lediglich 29 % der Gesamtnutzfläche.

Beim gegenständlichen Gebäude handle es sich um ein gemischt genutztes bebautes Grundstück, wobei der steuerliche Vertreter hinsichtlich des in Anspruch genommenen Vorsteuerabzuges auf die EuGH-Urteile vom 11.7.1991, C-097/90 Lennartz und 8.5.2003, C-269/00 Seeling verwies.

Herr M P habe in den Jahren 2002 bis 2005 gemeinsam mit dem Gesellschafter F P Eigenleistungen durchgeführt, die gemäß Tz. 1 nicht zu aktivieren wären, wobei die Eigenleistungen von beiden Gesellschaftern insgesamt € 44.000,00 betragen hätten.

Die Eigenleistungen im Ausmaß von 50 %, dies seien € 22.000,00, entfallen auf den Komplementär und Gesellschafter M P, der seit Juli 2003 im gegenständlichen Gebäude gemeldet sei und es gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin J M benütze.

Zwischen der Bw. und dem Gesellschafter M P einerseits und seiner Lebensgefährtin J M sei es im Juli 2003 zu einer mündlichen Mietvereinbarung folgenden Inhalts gekommen:

Der monatliche Gesamtmietschilling für die Wohnung im Obergeschoss einschließlich Heizung und Stromkosten sowie die örtlichen Betriebskosten betrage brutto inkl. 10 % MWSt € 550,00, was für J M einen Monatsbetrag brutto von € 225,00 und ebenso für Herrn M P € 225,00 inkl. 10 % MWSt ergebe.

Als Kompensation der erbrachten Eigenleistungen von Herrn M P mit einem Betrag von € 22.000,00 habe er nunmehr gegenüber der Bw. im Ausmaß von 80 Monaten, beginnend mit Juli 2003 eine Nutzungsmöglichkeit der Hälfte der gegenständlichen Wohnung im 1. Stock des Betriebsgebäudes. Im Prüfungs- und Nachschauzeitraum sei ein kompensierter Mietschilling von € 6.000,00 plus 10 % MWSt zu berücksichtigen.

Für Frau J M, einer Angestellten der Bw, ergebe sich ein zu bezahlender Mietschilling von € 6.600,00, welcher im Jahresabschluss 2006 per 1.1.2006 als Forderung eingestellt werde, wobei eine Berichtigung des Mietschillings von Frau J M einschließlich der Miete 2006 und 2007 noch im Jahr 2007 erfolgen werde.

In den **Berufungen** gegen die Feststellungsbescheide wurde noch Folgendes ergänzt:

„Wir beziehen uns bei dieser Berufung auf den Punkt Tz. 2 Investitionen Gebäude des Bp-Berichtes vom 25.5.2007.

In diesem Punkt wurden Anschaffungskosten aufgrund der Teilung in betriebliche und private Sphäre gekürzt. Was von unserem Mandanten aufgrund der Anwendung der eingangs besprochenen EuGH-Urteile (Lennartz & Seeling) nicht akzeptiert werden kann.

Desgleichen ist die Kürzung der Vorsteuer nicht zu akzeptieren, dieses Thema wurde bereits bei den Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide der fraglichen Jahre vorgenommen.

Weiters wenden wir ein, dass wir ab 2002 die Afa-Kürzung in den jeweiligen Beträgen gem. Punkt Tz. 2 nicht akzeptieren."

In einer **Stellungnahme** vom 5. Februar 2008 führte die Betriebsprüfung zum Berufungsbegehren wie folgt aus:

1) Keine Vorsteuerkürzung (Verweis auf EuGH-Urteile vom 11.7.1991, C-097/90 Lennartz und 8.5.2003, C-269/00 Seeling):

„Wie bereits im BP-Bericht ausgeführt, wurde das Gebäude ADr1 komplett renoviert bzw. neu errichtet. Das Ausmaß der privaten Nutzung wurde mit 50 % (100 % des Obergeschosses) festgestellt. In der Berufung wird das Ausmaß mit 29 % berechnet, wobei eine an das Gebäude angrenzende Halle miteingerechnet wird. Im Zuge der Betriebsprüfung wurde das Objekt besichtigt, ein Bauplan vorgelegt und nach den Angaben von Hr. P sen. die neuerrichteten bzw. adaptierten Gebäudeteile am Bauplan vermerkt. Nach Angaben von Hr. P wurde die in der Berufung erwähnte Halle nicht erneuert, somit ändert sich am Ausmaß der privaten Nutzung nichts.

Bereits bei Planungsbeginn war eine „Dienstwohnung“ im Ausmaß von 145 m² vorgesehen, dem ist folgendes entgegen zu halten:

Die „Dienstwohnung“ wird der Dienstnehmerin Fr. J M zur Verfügung gestellt. Frau J M ist die Lebensgefährtin von Hr. P M und beide haben bis zur Übersiedlung im Jahr 2003 in einer Mietwohnung in ADR1 gewohnt (seit 1998).

Es widerspricht den allgemeinen Erfahrungen, dass einem Arbeitnehmer mit Jahresgehalt von € 6.600,00 unentgeltlich eine Wohnung im Ausmaß von 145 m² zur Verfügung gestellt wird, während der Betriebseigentümer in einer gemieteten Gemeindewohnung lebt."

2) Aktivierte Eigenleistung – Kompensation mit Mietschilling:

„Die von den Gesellschaftern durchgeführten Arbeiten stellen keine aktivierungspflichtigen Eigenleistungen dar. Die in der Berufung angeführte Kompensation des Mietschillings mit den Eigenleistungen erfolgte überdies auch nicht in der Erklärung, in der die gesamten Eigenleistungen aktiviert wurden.

Die Berufung ist daher abzuweisen.“

*Die abweisenden **Berufungsvorentscheidungen** vom 10. bzw. 12. März 2008 begründete das Finanzamt wie folgt:*

„Wie bereits im BP-Bericht vom 25.5.2007 ausgeführt, wurde das Gebäude ADr1 komplett renoviert bzw. neu errichtet. Das Ausmaß der privaten Nutzung wurde mit 50 % (100 % des Obergeschosses) festgestellt. In der Berufung wird nun das Ausmaß mit 29 % berechnet, wobei eine an das Gebäude angrenzende Halle miteingerechnet wurde. Bei der Betriebsprüfung wurde das Objekt besichtigt, ein Bauplan vorgelegt und nach den Angaben von Hr. P sen. die neuerrichteten bzw. adaptierten Gebäudeteile am Bauplan vermerkt (siehe Arbeitsbogen der Betriebsprüfung, AB-Nr. 111). Nach Angaben von Hr. P sen. wurde die in der Berufung erwähnte Halle nicht erneuert, somit sind 50 % der Gesamtinvestitionskosten nicht dem Betriebsvermögen zuzurechnen und können steuerlich nicht geltend gemacht werden. Dass die Werkstatt nicht in den Umbau miteinbezogen wurde, ist auch eindeutig aus dem Plan- auch ohne Kennzeichnung durch das Gespräch mit Hr. P sen. – erkennbar.

Dass gegenständliches Obergeschoss vom Gesellschafter M P gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin J M privat bewohnt wird, geht auch aus der Berufung eindeutig hervor – lt. Zentralmeldeamtsanfragen waren beide bis Juli 2003 in ADR1, ADR3, gemeldet und haben ab Juli 2003 ihren Hauptwohnsitz in gegenständlichem, neu errichtetem Obergeschoss (ADR1).

Die nunmehr in der Berufung behauptete Aufrechnung der Eigenleistungen des M P mit den Forderungen der KEG an M P aus dem mündlich geschlossenen Mietvertrag (und nicht vergebührten) ist nicht anzuerkennen. Ebenso nicht anzuerkennen ist die nunmehr (erst im Jahresabschluss 2006) eingestellte Forderung aus dem behaupteten Mietverhältnis mit der Dienstnehmerin J M. Dieser nunmehr in der Berufung gewählte nachträglich gestaltete Sachverhalt entspricht nicht der tatsächlichen Vorgangsweise. Liegenschaften stellen im Ausmaß der tatsächlichen betrieblichen Nutzung Betriebsvermögen dar. Beträgt die betriebliche Nutzung weniger als 20 Prozent, ist die Liegenschaft zur Gänze Privatvermögen, beträgt die betriebliche Nutzung mehr als 80 Prozent, ist die Liegenschaft zur Gänze Betriebsvermögen. Die aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Feststellungsbescheide sind daher aufgrund der 50%igen privaten Nutzung richtig, da für die Beurteilung abgabenrechtlichen Fragen gemäß § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre

wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend sind.

Weiters sind aufgrund des Naheverhältnisses der Gesellschafter der KEG in die Beurteilung die von der Judikatur entwickelten Regeln für die steuerliche Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen miteinzubeziehen. Diese setzen voraus, dass solche Vereinbarungen nach außen hin ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vergleiche etwa zuletzt VwGH 1. Juli 2003, 97/13/0215). Grundgedanke dieser Judikatur ist, dass (nachträgliche) Gestaltungen zwischen nahen Angehörigen verhindert werden sollen, die nur damit erklärt werden können, dass die Betroffenen wirtschaftlich wie eine Einheit denken (Familieneinkommen) und so versuchen, die Steuerbelastung der Familie zu minimieren, da ihnen der Interessensgegensatz wie bei geschäftlichen Beziehungen zwischen Fremden, wo jeder darauf achtet seinen Vorteil zu maximieren, natürlicherweise fehlt. Dies bedeutet aber bei Beziehungen zwischen nahen Angehörigen, dass solche Vereinbarungen nicht nur im Vorhinein zu treffen sind, sondern auch im Vorhinein im gesamten Umfang nach außen dringen müssen (vergleiche etwa die Sammlung der Judikatur in Doralt, Einkommensteuergesetz⁴, Rz 160 und 163 zu § 2). Die Anerkennung rückwirkender Vereinbarungen ist aus den oben dargestellten Überlegungen (nachträgliche steuerschonende Gestaltung des Familieneinkommens) wie in der Berufung nun dargestellt, jedenfalls ausgeschlossen (siehe Doralt aaO. und die dort zitierte Judikatur). Unterstellt man wie es der Berufungswerber behauptet für diesen Zeitraum mündliche Verträge, so hätte wenigstens deren wesentlicher Inhalt nach außen zum Ausdruck kommen müssen (Judikatur in Doralt, aaO.). Aber auch dies ist nicht geschehen.

Zur Kürzung der Vorsteuern aus dem privat veranlassten Anteil der Investitionskosten – auch hier ist der Berufung aus folgenden Überlegungen heraus kein Erfolg zuzuerkennen:

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 darf der Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Nach Abs. 2 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie überwiegend für Zwecke des Unternehmens erfolgen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 gelten hingegen Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden (nur) insoweit als für das

Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Nach besagten einkommensteuerrechtlichen Vorschriften stellen Aufwendungen für Gebäude insoweit Betriebsausgaben oder Werbungskosten dar, als das Gebäude zur Erzielung von Einkünften verwendet wird. Die Eigennutzung stellt keine solche Einkunftserzielung dar. Bei Gebäuden, die sowohl privat als auch zur Erzielung von Einkünften verwendet werden, ist demnach eine Aufteilung vorzunehmen.

Somit steht für Leistungen im Zusammenhang mit nicht bloß geringfügig privat genutzten Gebäuden nur der anteilige Vorsteuerabzug zu, und zwar in jenem Verhältnis, in dem die Aufwendungen nach oben Gesagtem ertragsteuerrechtlich abgezogen werden dürfen. Dies entspricht auch dem EU-Recht, da gemäß Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. EG-RI. die Mitgliedstaaten die im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie (in Österreich 1.1.1995) in ihrem nationalen Recht bestehenden Vorsteuerauschlüsse (§ 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 idF BGBl.Nr. 663/1994 bzw. § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1972) beibehalten können. Daher sind die auf die nicht unternehmerische Nutzung von gemischt genutzten Grundstücken entfallenden Vorsteuern im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung im Zeitraum vom 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 2003 grundsätzlich (mit Ausnahme der untergeordneten nicht unternehmerischen Nutzung) nicht abzugsfähig."

In den mit Schreiben vom 31. März 2008 beim Finanzamt eingebrachten **Vorlageanträgen** wird zur materiellen Begründung in der Berufungsvorentscheidung Folgendes entgegengehalten:

„1. In der Bescheidbegründung wird angezweifelt, dass die im Obergeschoss benützte Dienstwohnung lediglich 29 % der Gesamtnutzfläche darstellt.

Bei der Übertragung des Gesamtgebäudes von Frau B P sen. an das Sonderbetriebsvermögen der P KEG ist selbstverständlich das gesamte Gebäude auch mit der angrenzenden Halle übertragen worden.

Wir verweisen dabei auf den aktuellen Grundbuchsauszug und auf die tatsächlichen wirtschaftlichen und baulichen Verhältnisse.

Laut Ansicht der Betriebsprüfung und auch der Bescheidbegründung, dass im Bauplan dieser Gebäudeteil nicht vorgesehen wäre, geht vollkommen ins Leere. Diese gegenständliche Halle wurde einer Adaptierung und technischen Verbesserung zugeführt und ist in vollem Umfang betrieblich genutzt. Die zuständigen Damen und Herren des Finanzamtes F, Standort H, können sich ein Bild zu dieser Tatsache machen.

2. Es wird behauptet, dass das Mietverhältnis mit der Dienstnehmerin J M als nachträglich gestalteter Sachverhalt bezeichnet werden kann; dies ist vollkommen unrichtig. Die mündliche Vereinbarung im Juli 2003 ist im vollen Inhalt gültig. Zum Beweis können jederzeit die Gesellschafter der P KEG befragt werden.

Es entspricht auch üblichen Vertragsgestaltungen, dass mit einem „Nichtfamilienmitglied“ einer Dienstnehmerin, eine entsprechende mündliche Vereinbarung geschlossen wird.

3. Es wird angezweifelt, dass der Komplementär und Gesellschafter des Unternehmens Herr M P in den Jahren 2002 -2005 gemeinsam mit dem Gesellschafter F P Eigenleistungen durchgeführt hat, die gem. Tz. 1 des BP-Berichtes nicht zu aktivieren waren.

Die Eigenleistungen der beiden Gesellschafter betrugen insgesamt € 44.000,00 und es sind somit € 22.000,00 Herrn M P zuzurechnen.

Der anteilige Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Grundstücken ist nach den bestehenden EuGH-Urteilen vom 11.7.1991, C-097/90 Lennartz und 8.5.2003, C-269/00 Seeling strittig. Es ist daher der Hinweis auf Art. 17 Abs. 6 zweiter Untersatz der 6. EG-RI. nicht alleine zielführend, um diese Berufung abzuweisen.

Wir behalten uns zu dieser Frage noch ergänzende Darlegungen vor."

In der am 19. Februar 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzend ausgeführt, dass zwar der Umbau größtenteils das Altgebäude betroffen habe, dieses sozusagen „entkernt“ worden sei, was aber bei der Werkstättenhalle nicht der Fall gewesen sei. Allerdings hätten dort Adaptierungsarbeiten stattgefunden, es habe auch aktivierungspflichtige Reparaturaufwendungen „von einigen Tausend Euro“ gegeben. So sei etwa eine Montagegrube neu ausgekleidet worden, weil sie den Anforderungen nicht mehr entsprochen habe, wobei betragsmäßig keine näheren Angaben darüber gemacht werden könnten. Zur Geltendmachung der Dienstwohnung für Frau M betonte der steuerliche Vertreter, dass diese als Arbeitnehmerin der Bw. für den Betrieb des Kaffeehauses zuständig gewesen sei und fallweise auch Abenddienste zu verrichten hätte. Im Zeitpunkt der Betriebsprüfung habe der Komplementär M P in einer anderen, einen Kilometer entfernten Wohnung gewohnt. Hingewiesen wurde vom steuerlichen Vertreter, dass es sich im gegenständlichen Fall um einen „Seeling“- bzw. „Lennartz-Fall“ handle.

Das Finanzamt verwies auf seine bisherigen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, insbesondere zum Thema Einbeziehung der Halle in die Aufteilung der betrieblichen und privaten Nutzfläche sowie zur Eigenschaft des Obergeschosses als Dienstwohnung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auszugehen ist von nachstehendem Sachverhalt:

Die Bw. renovierte ab Dezember 2000 die am Betriebsstandort aDr1 betriebene Tankstelle insoweit als im Erdgeschoss neben einer Tankstelle und einer Werkstätte auch ein Tankstellenshop und ein Cafe zur Verfügung stehen.

Das neu errichtete Obergeschoss wird ab Juli 2003 vom Gesellschafter M P und seiner Lebensgefährtin, J M , die gleichzeitig bei der Bw. angestellt war, privat bewohnt.

Strittig ist zunächst der Umfang der **betrieblich** und **privat genutzten** Räumlichkeiten der streitgegenständlichen Liegenschaft, und damit zusammenhängend

- das Vorliegen eines **mündlichen** Mietvertrages zwischen der Bw. und dem Gesellschafter M P einerseits und J M, der Lebensgefährtin von M P, andererseits bzw. der Nichtanerkennung von aktivierten Eigenleistungen der Gesellschafter M und F P sowie
- die Nichtanerkennung von **Vorsteuern** aus dem privat genutzten Teil der Investitionskosten.

1. Zur Aufteilung betrieblich – privat

Vorweg ist festzuhalten, dass der Umfang der betrieblich und der privat genutzten Räumlichkeiten den im Arbeitsbogen befindlichen Planunterlagen zu entnehmen ist. Demnach entfallen auf die Werkstatt 134,64 m², auf das zur Gänze betrieblich genutzte Erdgeschoss 180,27 m² und das zur Gänze zu Wohnzwecken genutzte Obergeschoss 169,70 m². Über den Sanitärräumen und der Küche im Erdgeschoss befindet sich eine vom Wohnzimmer aus begehbare Dachterrasse von rd. 20 m² samt Geländer.

Gemischt genutzte unbewegliche Wirtschaftsgüter wie Gebäude sind nach allgemeiner Rechtsmeinung in einen betrieblich sowie einen privat genutzten Teil aufzuteilen. Eine Aufteilung findet nur dann nicht statt, wenn der betrieblich oder der privat genutzte Teil von untergeordneter Bedeutung ist. Ausgaben sind dem entsprechend verhältnismäßig aufzuteilen (Jakom/Marschner, EStG, 2012, § 4 Rz 166).

Bei der Aufteilung ist für jeden einzelnen Raum zu beurteilen, ob dieser betrieblich oder privat genutzt wird; dies erfolgt nach ausschließlich oder zeitliche überwiegenden betrieblichen oder privaten Nutzung des Raumes (VwGH 14.12.2005, 2002/13/0114).

Dass Umbauarbeiten auch im Werkstättenbereich vorgenommen worden sind, lässt sich dem im Arbeitsbogen befindlichen Plan jedenfalls nicht entnehmen. Dies steht auch im Einklang mit der außerdem in der Berufung unwidersprochen gebliebenen Prüfungsfeststellung, wonach

der Gesellschafter F P der Prüferin gegenüber festgehalten habe, dass die Werkstätte nicht in den Umbau miteinbezogen worden sei. Dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung in Bezug auf die angeblich in der Werkstätte durchgeführten „Adaptierungsarbeiten“ ist zu erwidern, dass diese einerseits betragsmäßig nicht konkretisiert werden konnten, sondern nur von „einigen Tausend Euro“ die Rede ist und andererseits die als Adaptierung behauptete „Neuauskleidung“ der Montagegrube insoweit für den Berufungssenat nicht nachvollziehbar war, als der Plan eine derartige Einrichtung überhaupt nicht vorweist. Laut Plan enthält die Werkstätte 2 Hebebühnen, eine Wuchtmachine, ein Öllager, eine Werkbank und einen Werkzeugcontainer, jedoch keine Montagegrube.

Auch dem im Arbeitsbogen der Bp befindlichen Anlagenverzeichnis lassen sich „einige Tausend Euro“ umfassende Adaptierungsarbeiten für eine Montagegrube nicht entnehmen. Ebenso wenig lässt das Anlagenverzeichnis eine exakte Zuordnung der Investitionskosten zum Erd- und Obergeschoß zu, auch wurden im Berufungsverfahren von Seiten der Bw. keinerlei verwertbare Anhaltspunkte für eine Aufteilung geliefert. Die von der Bp angestellte Schätzung bzw. vorgenommene Ausscheidung von 50% der Investitionskosten als nicht betrieblich veranlasst ist daher im Hinblick auf die nahezu übereinstimmenden Grundrisse durchaus realistisch und lebensnah bzw. ist das im Zuge des Berufungsverfahrens erstattete Vorbringen nicht geeignet, die Prüfungsfeststellungen zu entkräften.

Hinsichtlich des Aufteilungsverhältnisses wird entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung festgehalten, dass den früher getätigten Behauptungen des Gesellschafters F P, dass die als Werkstatt verwendete Halle nicht erneuert wurde, und dem Augenschein der Betriebsprüfung mehr Glauben geschenkt wird, als der allgemein gehaltenen Behauptung, dass „die Halle einer Adaptierung und technischen Verbesserung zugeführt wurde“. Da das Ausmaß des Obergeschosses und Untergeschosses nahezu ident sind, bleibt es bei einer privaten Nutzung von 50 %.

2. Zur Dienstwohnung

2.1. Mietvertrag

Die im Obergeschoss gelegene streitgegenständliche Wohnung wurde – entgegen den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung - vom Gesellschafter M P und seiner Lebensabschnittspartnerin J M nach Zentralmeldeamtsanfragen ab Juli 2003 gemeinsam bewohnt. Bis dahin waren beide in ADR1, Adr3, gemeldet.

Bei Betrieben von „kleinerer oder mittlerer Größe“ ist es nach der Verkehrsauffassung unüblich, Arbeitnehmern Dienstwohnungen (entgeltlich) zur Verfügung zu stellen (VwGH

17.10.89, 88/14/0204), wenn sich nicht aus den besonderen Umständen des Einzelfalles anderes ergibt, wofür aber im vorliegenden Fall keine Anhaltspunkte bestehen.

Nicht zum Betriebsvermögen gehört eine Wohnung jedenfalls dann, wenn – wie im gegenständlichen Fall – ein kleiner Familienbetrieb sowie eine offenkundig notwendige Wohnraumbeschaffung für Familienmitglieder vorliegt.

Zum – erstmals in den Berufungsschriftsätzen behaupteten - Vorliegen eines mündlichen Mietvertrages betreffend die Wohnung im Obergeschoss hat der Verwaltungsgerichtshof Kriterien entwickelt, unter welchen Voraussetzungen Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich berücksichtigt werden können.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (Doralt/Renner § 2 Rz 160 ff; Jakom/Lenneis § 4 Rz 332 ff).

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf seine Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung (vgl. für viele VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004; 28.11.2002, 2001/13/0032).

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. aus jüngster Zeit VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Nahe Angehörige sind nicht nur die in § 25 BAO aufgezählten Personen und sonstige in einer Nahebeziehung stehenden Personen, sondern auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstandene Nahebeziehungen zwischen Gesellschaftern (vgl. Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz. 159/2 und die dort zitierte Judikatur).

Der streitgegenständliche Mietvertrag soll zwischen der Bw, an der ausschließlich nahe Angehörige beteiligt bzw. geschäftsführend tätig sind, und der Lebensgefährtin des beherrschenden Gesellschafters abgeschlossen worden sein.

Publizität nach außen:

Grundsätzlich ist zu fordern, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind.

Im Berufungsfall wurde das Vorliegen eines mündlichen Mietvertrages erstmals im Rahmen der Berufung vom Juli 2007 behauptet. Dieser soll zwar bereits im Juli 2003 zustande gekommen sein, findet allerdings in den Büchern und Abgabenerklärungen der Bw. keinen Niederschlag.

Schriftform eines Vertrages ist zwar nicht unbedingt erforderlich; es kommt ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Insbesondere kann das Fehlen schriftlicher Verträge als Indiz einer fremdunüblichen Leistungsbeziehung gewertet werden.

Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz. 161ff). Art und Mittel des Nachweises des Vertragsabschlusses stehen dem Abgabepflichtigen frei, der Vertragsabschluss muss jedoch auch für außenstehende Dritte erkennbar sein.

Die streitgegenständliche Gestaltung spricht jedenfalls für das Vorliegen eines bei Lebensgemeinschaften üblichen Prekariums und den Versuch, nachträglich daraus ein Mietverhältnis zu konstruieren.

Dem Kriterium des Publizitätserfordernisses ist daher nicht entsprochen worden.

Klarer, eindeutiger und zweifelsfreier Inhalt

Es wird im Berufungsverfahren lediglich die Höhe eines Bestandszinses (€ 225,00 inklusive Umsatzsteuer, Betriebskosten, Strom und Heizung) angeführt. Regelungen zum zeitlichen Geltungsbereich des Mietverhältnisses (befristet oder unbefristet), Wertsicherungsklauseln, Kündigungsbestimmungen sowie die Vorgehensweise bei Beendigung des Mietverhältnisses (bzw. des Dienstverhältnisses von Fr. M) etc. sind nicht einmal behauptet worden. Somit sind

die aus einem möglichen Vertragsverhältnis resultierenden Rechte und Pflichten nicht klar, eindeutig und zweifelsfrei festgelegt worden.

Fremdvergleich

Die Vereinbarung (Mietvertrag) muss schließlich einem Fremdvergleich standhalten. Leistungsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden können sowohl durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Gibt es eine gleichartige Leistungsbeziehung auch gegenüber einem fremden Dritten, bei dem eine private Veranlassung nicht in Betracht kommt, so ist in der Regel auch die zu beurteilende Leistungsbeziehung gegenüber dem Angehörigen nicht durch das private Naheverhältnis veranlasst. Die Vereinbarung kann bereits dem Grunde oder nur der Höhe nach fremdunüblich sein. Es ist nicht ausreichend, wenn die Vereinbarung rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht, vielmehr muss auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist (vgl. Jakom /Lenneis, EStG § 4 Rz 335 ff und dort zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung).

Darüber hinaus sind nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (s. VwGH 16.9.2003, 99/14/0324) rückwirkende Rechtsgeschäfte ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechts nicht anzuerkennen.

Im vorliegenden Fall wurde erstmals mit Berufung vom Juli 2007 das Vorliegen eines Mietvertrages behauptet und es ist daher von einer rückwirkenden Gestaltung und nicht von einer bloßen späteren Fixierung eines nachgewiesenermaßen tatsächlich bereits früher abgeschlossenen Vertrages auszugehen.

Davon abgesehen ist aber auch das Kriterium des Fremdvergleiches nicht erfüllt, wenn im angegebenen Mietzins – neben den Betriebskosten – auch noch Strom- und Heizkosten für eine 145 m² große Wohnung enthalten sind. Fremdüblich ist vielmehr, dass ein (fremder) Mieter für Strom –und Heizkosten selbst aufkommt.

2.2. Aktivierte Eigenleistungen - Kompensation

Zur Frage, welche Arbeiten vom Komplementär (M P) und vom Kommanditisten (F P) als „Eigenleistungen“ erbracht worden sein sollen und zu aktivieren sind, wurde – letztlich auch in der mündlichen Verhandlung - nichts vorgebracht.

Es befinden sich lediglich im Arbeitsbogen Stundenaufzeichnungen, wonach M P bzw. sein Vater F P im Jahr 2002 Eigenleistungen im Ausmaß von 1.800 Arbeitsstunden (zu € 10 die Stunde – in Summe € 18.000,00) und im Jahr 2003 im Ausmaß von 500 Arbeitsstunden (in Summe € 5.000,00) erbracht haben sollen.

Da bei einem Einzelunternehmen – wie bei einer Personengesellschaft – der Ansatz eines „Unternehmerlohnes“ als (fiktiver) Aufwand nicht in Betracht kommt, können aktivierte Eigenleistungen der Gesellschafter nicht im Wege einer Afa als Betriebsausgaben abgesetzt werden bzw. auch nicht mit vermeintlich aushaftenden Mietzinsforderungen der Bw. gegenüber einem Gesellschafter gegengerechnet werden.

Davon abgesehen übersieht die Bw, dass für eine wirksame Aufrechnung eine Aufrechnungserklärung iSd § 1438 ABGB (also Geltendmachung gegenüber dem Aufrechnungsgegner im Wege eines Gestaltungsrechtes) erforderlich ist, wofür sich im vorliegenden Fall auch keine Anhaltspunkte ergeben.

Zusammenfassend dargestellt ist daher im vorliegenden Fall davon auszugehen, dass die Voraussetzungen für eine zivilrechtlich wirksame Kompensation wechselseitiger Ansprüche im gegenständlichen Fall nicht vorliegen und das Berufungsvorbringen insoweit ins Leere geht.

3. Zum Vorsteuerabzug

Zur strittigen Rechtsfrage des Umfanges des Vorsteuerabzuges bei gemischt genutzten Gebäuden hat der Verwaltungsgerichtshof u.a. im abweisenden Erkenntnis vom 28. Juni 2012, 2009/15/0222, (hinsichtlich der Streitjahre 2003 bis 2007) (unter Hinweis auf das die Streitjahre 2002 und 2003 betreffende Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100) Nachstehendes zu Recht erkannt:

„Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt. Dieselbe Regelung fand sich in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972.

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 erfasst in Z 1 "die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge" und in Z 2 lit. a "Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung". Aufwendungen des Unternehmers für die seinen privaten Wohnzwecken dienende Wohnung stellen nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung dar. Werden wie im Beschwerdefall einzelne Räume eines Gebäudes unternehmerisch und andere Räume für eigene Wohnzwecke genutzt, richtet sich die Ermittlung des zu nicht abziehbaren Aufwendungen führenden Anteils grundsätzlich nach der anteiligen Nutzfläche (vgl. näher zur Berechnung das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100). Der Anordnung des § 12 Abs. 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 zufolge sind daher in Bezug auf ein Gebäude, bei welchem einzelne Bereiche überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet sind, die Umsatzsteuern, welche auf eben diese Räume entfallen, vom Vorsteuerausschluss erfasst.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100, ausgesprochen hat, ist § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 autonom anwendbar. Soweit die gemischte Nutzung eines Gebäudes darauf zurückzuführen ist, dass ein Gebäude als private Wohnung des Unternehmers Verwendung findet, ergibt sich der anteilige Vorsteuerauschluss daher aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994. Einer Bezugnahme auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 bedarf es nicht, womit die Änderung der nationalen Rechtsordnung hinsichtlich § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 für die Anwendbarkeit des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unerheblich ist (vgl. Urteil des EuGH vom 23. April 2009 in der Rs C-460/07, Puffer Rz 95 f).

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist in seinem Normenbestand demgegenüber unverändert geblieben. Eine Änderung bestehender Rechtsvorschriften durch den nationalen Gesetzgeber hat diesbezüglich nicht stattgefunden.

Wenn der Beschwerdeführer nun meint, das Beibehaltungswahlrecht des Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie (77/388/EWG) sei ab dem Jahre 2004 aufgrund einer kurzzeitigen Interpretationsaussage des Bundesministeriums für Finanzen in den Umsatzsteuerrichtlinien (AÖF 206/2004) hinsichtlich § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 durch die Verwaltungspraxis aufgegeben worden, so ist der Beschwerde zunächst entgegen zu halten, dass im Jahresumsatzsteuerbescheid 2004 entsprechend § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 von der Abgabenbehörde kein Vorsteuerabzug gewährt worden ist.

Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nach der ständigen hg. Rechtsprechung nur jene Räume erfasst, die überwiegend privat genutzt sind (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2009/15/0100 und den hg. Vorlagebeschluss vom 24. September 2007, 2006/15/0056 = EU 2007/0008 sowie das darin verwiesene hg. Erkenntnis vom 26. März 2007, 2005/14/0091). Die vom Beschwerdeführer ins Treffen geführte Interpretationsaussage des Bundesministeriums für Finanzen in den Umsatzsteuerrichtlinien stellt dagegen nicht auf überwiegend privat genutzte Einheiten ab, sondern betrifft lediglich eine private Nutzung bis 50 % (vgl. das im AÖF 206/2004 unter Rz 2003 angeführte Beispiel mit einer 50 %igen Privatnutzung). Eine Aufgabe des Vorsteuerauschlusses hinsichtlich überwiegend privat genutzter Räume gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 kann darin also auch aus diesem Grund nicht erblickt werden.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen. "

In diesen Erkenntnissen (vgl. zuletzt auch VwGH 28.6.2012, 2009/15/0217, betreffend die Streitjahre 2003 bis 2007 oder VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100, betreffend die Streitjahre

2002 und 2003) hat der Verwaltungsgerichtshof unter Bezugnahme auf das Unionsrecht nunmehr ausgesprochen, dass

- § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 anwendbar ist und
- dass sich in dem Fall, dass ein Teil des Gebäudes als private Wohnung des Unternehmers Verwendung findet, der anteilige Vorsteuerauschluss aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ergibt.

Damit steht nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes – ungeachtet des EuGH-Urteils in der Rs „Seeling“ (8.5.003, C-269/00), wonach die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes für nichtunternehmerische Zwecke einen steuerpflichtigen Vorgang darstellt – wegen § 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994 der Vorsteuerabzug nur für den unternehmerisch genutzten Anteil zu.

Der VwGH hat die Tragweite des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 und dessen Verhältnis zur Z 1 festgelegt, woraus sich unmissverständlich ergibt, dass bei gemischt genutzten Gebäuden für den privaten Anteil kein Vorsteuerabzug zusteht.

Wien, am 12. März 2013