

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 8. Juli 2005 und 23. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 8. Juni 2005 und 20. Jänner 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für den Zeitraum 2002 bis 2003 sowie Umsatzsteuer für den Zeitraum 2002 bis 2004 und Feststellung von Einkünften 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Vereine W (i.d.F.W) und O (i.d.F.O) schlossen am 8. November 2002 einen Miteigentümervertrag, in dem sie die "Miteigentümerschaft (Hausgemeinschaft)" lautend auf E (i.d.F.E), die nunmehrige Berufungswerberin (= Bw.), gründeten.

Die Tätigkeit der nunmehrigen Bw. sollte demzufolge die "Vermietung und Verpachtung" umfassen (I/2). Ziel war es, ein Verwaltungsgebäude zu errichten (I/3). Die Errichtung des Verwaltungsgebäudes sollte durch die nunmehrige Bw. wahrgenommen werden (III/1). Die Finanzierung erfolgte durch die beiden Miteigentümer nach den in I/4 festgestellten Anteilen, und zwar 62,471 % und 37,529 % (III/2). Die nunmehrige Bw. vermietet Räumlichkeiten an die beiden Miteigentümer "sowie an Dritte" (III/3).

Das Verwaltungsgebäude wird auf einem Grundstück errichtet, das die beiden Miteigentümer mit Kaufoption pachteten (II/1). Sie traten diese Pachtrechte an die nunmehrige Bw. ab (II/2). Bei Inanspruchnahme der im Bestandvertrag vorgesehenen Kaufoption durch die beiden Bestandnehmer erloschen die in II/2 angeführten Rechte der Miteigentümerschaft /

---

= Pachtberechtigung (II/3). Bei Kauf des Grundstücks werden die Anteile der beiden Käufer ideell nach den festgelegten Anteilen lt. I/4 vergeben (II/5).

Noch vor Abschluss des Miteigentümervertrags gab die nunmehrige Bw. am 26. September 2002 vor der Abgabenbehörde erster Instanz an, dass die Miteigentümer (Hausgemeinschaft) eine Unternehmertätigkeit aufnehmen werden, und zwar die "Vermietung und Verpachtung eines Verwaltungsgebäudes (Büros)". Die Umsatzbesteuerung erfolge nach vereinbarten Entgelten, die USt werde in Rechnung gestellt. Unter den "sonstigen Informationen" wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass "die Hausgemeinschaft ein Bürogebäude errichtet für die beiden Vereine W und O und weitere Büroräumlichkeiten zur weiteren Vermietung an Dritte". Weitere Ausführungen betreffen die Adresse, Pacht, Kaufoption, Baukosten lt. Kostenvoranschlag, Baubeginn, Finanzierung, Miete / Quadratmeter, Umsätze würden noch nicht getätigkt, Umsätze seien die Mieteinnahmen ab September 2003.

Anlässlich einer Betriebsprüfung wurden die Bescheide hinsichtlich der Verfahren zur Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2003 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen ebenso wie die Verfahren hinsichtlich der Umsatzbesteuerung 2002 und 2003; - gegen diese Wiederaufnahmbescheide wurde rechtzeitig Berufung eingebracht ebenso gegen die in Folge ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid 2004, in denen nicht mehr der volle Vorsteuerabzug, sondern nur mehr hinsichtlich der an Dritte vermieteten Fläche anteilig gegeben wurde. Weiters wurde Berufung eingebracht gegen den Feststellungsbescheid 2004. Begründend wurde im Wesentlichen auf die Niederschrift vom 26. September 2002 Bezug genommen und darauf hingewiesen, dass "dargetan wurde, dass die Räumlichkeiten an zwei gemeinnützige Vereine (die das Gebäude errichten) und auch an Dritte vermietet werde sowie die Hausgemeinschaft ab September 2003 Umsätze erzielen werde." Das heißt, dass der Abgabenbehörde bereits zum Zeitpunkt der Erteilung der Steuernummer der relevante Sachverhalt bekannt war. Es seien also keine neuen Tatsachen hervorgekommen, es war bekannt, dass es sich um zwei gemeinnützige Vereine handle, die eine Hausgemeinschaft bilden, "da sie gemeinsam Eigentum erwerben", die von dieser Hausgemeinschaft selber für ihren vereinseigenen nicht unternehmerischen Bereich Räume (für die Hausgemeinschaft umsatzsteuerpflichtig) anmieten, restliche Flächen an Dritte "fremdvermieten" und die Hausgemeinschaft den Vorsteuerabzug geltend machen möchte. Da die Behörde ausführe, dass ohne die Zwischenschaltung der Hausgemeinschaft ein Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten der eigengenutzten Räume nicht zulässig sei, sei der Behörde vorzuwerfen, dass sie die getroffene Vereinbarung der beiden Vereine, den wirtschaftlichen Erfolg der gesamten Vermietung im Verhältnis der Anteile zu tragen, auf die bloße Gebrauchsaufteilung reduziere und die Würdigung der Hausgemeinschaft als

---

Risikogemeinschaft wirtschaftlichen Handelns unterlasse.

Man habe in Gesprächen mit der Behörde klar gestellt, dass die Hausgemeinschaft "auch aus rein wirtschaftlichen Erwägungen überlege, die Nutzung nicht den Vereinen, sondern zur Gänze durch Vermietung Dritten zu überlassen". Die Behörde habe für diesen Fall ausgeführt, darin eine Änderung der Verhältnisse anzunehmen und den anteiligen nachträglichen Vorsteuerabzug zuzulassen. Hausgemeinschaften haben dann Unternehmereigenschaft, wenn sie als solche durch Vermietungstätigkeit nach außen in Erscheinung treten, wobei auch die Vermietung an einzelne Miteigentümer erfolgen kann. Außerdem sei die Miete der Miteigentümer fremdüblich gestaltet und liege sie "über den Kosten der Hausgemeinschaft". Die Bildung einer Hausgemeinschaft sei "rechtlich zwingend" erfolgt, es sei kalkuliertes wirtschaftliches Handeln zweier Eigentümer im Immobilieninvestment, "die Hausgemeinschaft geht über die bloße Gebrauchsaufteilung hinaus".

Die Betriebsprüfung nahm dazu Stellung und brachte im Wesentlichen vor, dass aus den Informationen lt. Niederschrift nicht zu ersehen sei, dass der Vorsteuerabzug für die gesamten Errichtungskosten vorgenommen wird. Auch war nicht zu ersehen, ob zwischen der Hausgemeinschaft und ihren Miteigentümern fremdübliche, nach außen erkennbare Mietverhältnisse oder nur Vereinbarungen über Gebrauchsüberlassungen unter Miteigentümern vorliegen. Es werden nur ca. 15 % der Räume an Dritte vermietet, sodass ein wirtschaftlicher Erfolg nur in sehr begrenztem Ausmaß erzielbar ist. (Für 2002 bis 2004 ergaben sich aus der Vermietung an Dritte Werbungskostenüberschüsse).

In einer Gegenäußerung dazu führte die nunmehrige Bw. aus, dass "die Stellungnahme der BP neben der Niederschrift unterlässt die Tatsache zu erwähnen, dass anlässlich der Anmeldung der Vorsteuerbeträge sämtliche Belege vorgelegt wurden und das Finanzamt sehr wohl von der Höhe der Vorsteuer bzw. von der Tatsache Kenntnis hatte, dass sämtliche Vorsteuern angemeldet wurden und nicht nur ein Teil davon. Auch wurden dem Finanzamt die Baupläne mit dem Hinweis der Nutzungsaufteilung übermittelt. Die Betriebsprüfung anerkannte die Fremdüblichkeit der entrichteten Entgelte. Wenn zwei oder mehrere Personen eine Liegenschaft erwerben wollen, müssen sie eine bürgerliche rechtliche Gesellschaft gründen, wenn sie nicht zu diesem Zweck eine Personengesellschaft errichten. Die Errichtung einer Kapitalgesellschaft wurde angedacht, hätte aber zu hohe Verwaltungskosten mit sich gebracht. Die Miteigentümer haben Miete inkl. USt entrichtet, diese aber im Rahmen ihres unentbehrlichen Hilfsbetriebs ohne Option aus der Liebhábereivermutung nicht als Vorsteuer in Abzug gebracht."

Lt. Akteninhalt legte die nunmehrige Bw. anlässlich der UVA für Juli bis September 2002 drei Rechnungen mit Vorsteuer von insgesamt 1.785,23 € bei. Weitere Rechnungen für 2002 wurden ebensowenig wie für 2003 und 2004 vorgelegt.

---

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

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

Es ist grundsätzlich zu untersuchen, ob die nunmehrige Bw. schon vor Veranlagung bzw. Erlass der bezogenen Bescheide die Tatsache, dass sie ebenso wie Dritte als Mieterin auftreten wolle (also nicht nur das Gebrauchsrecht ausüben wolle) – und in der Folge der Vorsteuerabzug nicht nur für den Anteil der fremdvermieteten Räume sondern zu 100 % geltend gemacht werde – bekannt gegeben hatte.

Es ist offenkundig, dass dazu schriftliches Material zu beachten ist: Wie sich aus der vorliegenden und auch von der Bw. bezogenen Niederschrift vom 26. September 2002 ergibt, will die Mieteigentümergemeinschaft (E), d.i. die nunmehrige Bw., eine Unternehmensaktivität aufnehmen, und zwar die Vermietung und Verpachtung eines Verwaltungsgebäudes. Daraus ist zu schließen, dass sie plant, das gesamte Gebäude fremd zu vermieten bzw. die von W und O genutzten Räume nicht in Ausübung des Gebrauchsrechts sondern im Wege des Mietrechts zu nutzen, da andernfalls der Begriff "Vermietung und Verpachtung eines Verwaltungsgebäudes" nicht treffend wäre (man hätte wohl andernfalls den Ausdruck "Vermietung und Verpachtung eines Teils eines Verwaltungsgebäudes" gewählt). Unter "sonstigen Informationen" wurde sodann ausgeführt, dass die Hausgemeinschaft ein Bürogebäude errichte für die beiden Vereine W und O und weitere Büroräumlichkeiten zur weiteren Vermietung an Dritte. Es wurde somit darauf hingewiesen, dass an W und O sowie Dritte vermietet werden solle. In den weiteren Ausführungen sind keine weiteren diesbezüglichen Informationen enthalten. Es ist in der Folge davon auszugehen, dass bei Erlassung der bezogenen Bescheide bzw. Veranlagung der berufungsgegenständlichen Zeiträume die Abgabenbehörde erster Instanz davon ausgehen konnte, dass eine Vermietung nur an Dritte erfolgt (bezüglich der von W und O nicht genutzten Räume) und W und O hinsichtlich der von ihnen genutzten Räume nicht das Gebrauchsrecht ausüben sondern ein Mietverhältnis zur nunmehrigen Bw. besteht. Die Abgabenbehörde hatte zu diesem Zeitpunkt keinen Hinweis, dass der Vorsteuerabzug nicht zur Gänze, sondern bloß hinsichtlich der an Dritte vermieteten Räume zustehe. Es kann in der Folge davon ausgegangen werden, dass bei Kenntnis der wahren Umstände (dass also W und O nur das Gebrauchsrecht ausüben und ein Mietverhältnis nur Dritten gegenüber für die von W und O nicht genutzten Räume besteht), die Abgabenbehörde den Vorsteuerabzug nicht zur Gänze zugelassen hätte.

B) - Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nicht umgangen oder gemindert werden. Was den Hinweis in der Berufung betrifft, wonach in den Gesprächen mit der Behörde klargestellt wurde, dass die Hausgemeinschaft auch aus rein wirtschaftlichen Erwägungen überlege, die Nutzung nicht den Vereinen, sondern zur Gänze durch Vermietungen Dritten zu überlassen, wobei für diesen Fall die Behörde ausgeführt habe, darin eine Änderung der Verhältnisse anzunehmen und den Vorsteuerabzug zuzulassen, so bringt er nichts für das Berufungsbegehren, da sich daraus ja vielmehr ergibt, dass sie vor hatten, sowohl das Gebrauchsrecht nicht auszuüben (also an W und O zu vermieten) als auch fremd zu vermieten und wussten, dass nur bei dieser Konstellation ein Vorsteuerabzug zur Gänze erfolgen kann (sonst ergebe der Hinweis, dass sie der Behörde mitteilten, dass sie auch erwägen, zur Gänze an Dritte zu vermieten und die Behörde für diesen Fall ausführte, darin eine Änderung der Verhältnisse anzunehmen und der Vorsteuerabzug zugelassen werde, keinen Sinn). Es ist in der Folge davon auszugehen, dass die Bw. den Anschein setzte für eine Vermietung sowohl an Dritte als auch an die Miteigentümer (Niederschrift: "..... und weitere Büroräumlichkeiten zur weiteren Vermietung an Dritte"), dann aber die Miteigentümer ihr Gebrauchsrecht nutzten und kein Mietverhältnis zu E bestand. Diesbezüglich ist von einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts zu sprechen.

Es ist dazu auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Gebrauchsrecht zu verweisen: Danach steht allen Miteigentümern gemäß § 833 Satz 1 ABGB der gemeinsame Gebrauch zu. Mit einer Benutzungsregelung unter Miteigentümern werde also kein Gebrauchsrecht eingeräumt, sondern die Ausübung des gesetzlich allen Miteigentümern zustehenden Gebrauchsrechts einvernehmlich geregelt. Von einem Miteigentümer im Rahmen einer solchen Regelung mit anderen Miteigentümern, sei es auch in Form eines als Mietzins bezeichneten, auf ein Gemeinschaftskonto überwiesenen Betrages geleistete Zahlungen sind ertragssteuerlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und stellen auch umsatzsteuerlich keinen Leistungsaustausch mit der Hausgemeinschaft dar (VwGH vom 11. Dezember 1996, 95/13/0227).

In 98/13/0084 vom 27. Mai 1998 sprach der Verwaltungsgerichtshof aus, dass eine Vereinbarung der Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt unter Miteigentümern anders als sonst zur Begründung eines Mietverhältnisses nicht genügt; der Abschluss eines Mietvertrages ist in einem solchen Fall nur dann anzunehmen, wenn die Parteien eindeutig ihren Willen zum Ausdruck bringen, durch die Vereinbarung mehr als eine bloße Gebrauchsregelung zu begründen. Die bloße Gebrauchsregelung stelle den Regelfall, die Begründung eines Bestandverhältnisses die Ausnahme dar. Auch die Bestimmung des Benützungsentgeltes nach den gesetzlichen Regelungen über die Zinsbildung, auch die Bezeichnung des Entgeltes als

---

Miete und die Eintragung dieses Entgeltes in einem Zinsbuch rechtfertigen nicht schon die Annahme eines Bestandvertrages. Dass aber eine bloße Gebrauchsregelung unter Miteigentümern nicht den Einkunftstatbestand des § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG verwirkliche (Hinweis VwGH 20. Februar 1992, 89/13/0236), folge daraus, dass mit einer solchen Regelung das Merkmal der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung nicht erfüllt werde.

Im berufungsgegenständlichen Fall ist vom bloßen Vorliegen einer Gebrauchsregelung unter den Miteigentümern W und O hinsichtlich der von ihnen genutzten Räume auszugehen, da besondere Umstände, aus denen zu folgern gewesen wäre, dass ein Mietvertrag bestehe, in dem mehr als die bloße Gebrauchsregelung festgelegt wurde, weder behauptet noch nachgewiesen wurde.

C) - Gemäß § 2 Abs. 3 Z. 6 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Da sich aus obigen Ausführungen ergibt, dass die Miteigentümer hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Büroräume nur ihr Gebrauchsrecht ausübten, hatte die Bw. in diesem Bereich keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Es konnte eine diesbezügliche Feststellung von Einkünften nicht erfolgen.

D) - Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Da w.o.a. die Überlassung der o.a. Räume im Zuge der Ausübung des Gebrauchsrechts und nicht in Ausübung der Vermietung und Verpachtung - also nicht im Rahmen des Unternehmens - erfolgte, liegt diesbezüglich kein steuerbarer Umsatz vor.

- Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer als Vorsteuerbeträge abziehen die von anderen Unternehmern in einer Rechnung gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Bei Beachtung dieser Norm ergibt sich klar, dass die Bw. von anderen Unternehmern in einer Rechnung gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die sich auf den Bereich beziehen, der die Gebrauchsüberlassung von Räumen an die beiden Miteigentümer W und O – also nicht die unternehmerische Tätigkeit der Bw. - betraf, nicht als Vorsteuer abziehen konnte.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 10. Jänner 2008