



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Y- Projektentwicklung GmbH & Co Vermietungs KEG, GL, vertreten durch X WP/Stb GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, GL, vom 20. Dezember 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 19. November 2007 betreffend 1.) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2002 bis 2005, 2.) Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2005, 3.) Umsatzsteuer 2002 bis 2006 sowie 4.) einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2005 und 2006 entschieden:

1. Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.
2. Die angefochtenen **Feststellungs**bescheide bleiben *unverändert*.
3. Die angefochtenen **Umsatzsteuer**bescheide werden *abgeändert*. Die Umsatzsteuer wird – wie in den Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes vom 31. Juli 2008 – festgesetzt, und zwar
für das Jahr **2002** mit € **-2.239,10** (*bisher* laut angefochtenem Bescheid € *-3.530,25*);
für das Jahr **2003** mit € **0,--** (*bisher* € *-1.113,19*);
für das Jahr **2004** mit € **-3.106,22,--** (*bisher* € *-35.360,83*);
für das Jahr **2005** mit € **13.793,08** (*bisher* € *-32.375,55*); sowie
für das Jahr **2006** mit € **1.426,97** (*bisher* € *-5.738,97*).

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Abgaben sind der nachfolgenden Begründung bzw. den der Bw. bereits zugestellten und ihr gegenüber

somit wirksam bekannten gegebenen, die Streitjahre betreffenden Berufungsvorentscheidungen zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

(1) Mit Gesellschaftsvertrag vom 20. März 2001 wurde die X&X Vermietungs OEG, die Rechtsvorgängerin der Berufungswerberin (Bw.), errichtet. Persönlich haftende Gesellschafter waren (zunächst) die Brüder Mag. MX und Dr. RX. In der Zeit von 5. Oktober bis 25. November 2004 waren EX und Mag. AX, die Ehegattinnen der vorgenannten Brüder, als unbeschränkt haftende Gesellschafter im Firmenbuch eingetragen.

Am 26. November 2004 erfolgte im Firmenbuch die Eintragung der Änderung des Namens sowie der Rechtsform in Y- Projektentwicklung GmbH & Co Vermietungs KEG (= die Bw.). Komplementärin ist seit damals die Y- Projektentwicklung GmbH, Kommanditisten sind – laut Firmenbuch - Frau EX (eingetragene Haftsumme € 800,-) und Frau Mag. AX (Haftsumme € 200,-). Diese halten die Kommanditanteile treuhändig für ihre Ehegatten Dr. RX und Mag. MX. Gesellschafter der Komplementär-GmbH sind die Brüder Mag. MX (€ 3.700,-) und Dr. RX (€ 33.300,-). Dr. RX war im Zeitraum 9. Dezember 2002 bis 13. Dezember 2006 Geschäftsführer der Y- Projektentwicklung GmbH, Mag. MX ist nach wie vor Geschäftsführer der genannten GmbH (eingetragen seit 13. Mai 2005).

Am 12. Februar 2009 erfolgte die Änderung der Bw. in Y- Projektentwicklung GmbH & Co Vermietungs KG.

Mag. MX war in den Streitjahren alleiniger Gesellschafter (und Geschäftsführer) der steuerlichen Vertreterin der Bw. Seit Oktober 2009 ist Frau Mag. AX zu 45% an der steuerlichen Vertreterin, der im Spruch angeführten GmbH, beteiligt. Die Bw. firmiert unter derselben Adresse wie deren steuerliche Vertreterin.

(2) Für die Streitjahre reichte die Bw. Abgabenerklärungen mit folgenden Ergebnissen ein:

	2002	2003	2004	2005	2006
<i>Umsätze 20% (ohne igL)</i>	6.078,--	0,--	0,--	1.150,--	
<i>Umsätze 10%</i>				5.400,--	
<i>Vorsteuer</i>	- 8.849,--	- 2.589,--	- 84.191,--	- 130.868,--	
<i>USt-Gutschrift</i>	- 4.773,--	- 2.589,--	-84.191,--	- 130.098,--	- 13.071,--
<i>Einkünfte aus V + V</i>	- 2.753,--	- 1.442,--	- 3.662,--	- 18.567,--	- 7.443,--

In den Jahren 2002 und 2003 wurden die erklärten Verluste (laut Beilagen *E 106*) jeweils im Verhältnis 20 : 80 auf die damaligen OEG-Gesellschafter Mag. MX und Dr. RX aufgeteilt. Ab dem Jahre 2004 wird in den Erklärungen - neben Mag. MX und Dr. RX – die Y-Projektentwicklung GmbH als weitere Mitunternehmerin ausgewiesen. Während der erklärte Verlust jeweils auf die beiden Brüder aufgeteilt wurde, erhielt die GmbH jeweils (geringfügig) positive Einkünfte zugewiesen.

(3) Die Abgabenerklärungen 2002 und 2003 langten am 16. März 2004 (für 2002) bzw. am 14./15. März 2005 (für 2003) beim Finanzamt ein, die - (zunächst) erklärungskonformen - Bescheide ergingen am 23. März 2004 bzw. am 18. März 2005.

(4) Mit Eingabe vom 28. Dezember 2005 (beim Finanzamt eingelangt am 29. Dezember 2005) übermittelte die Bw. ein mit 30. September 2005 datiertes „*Protokoll über den Hauptmietvertrag*“, abgeschlossen zwischen der Bw. als Vermieterin einerseits und Herrn Mag. MX als Mieter andererseits, mit folgendem wesentlichen Inhalt:

„ I. Rechtsverhältnis

Die Vermieterin ist Eigentümerin der Liegenschaft W, bestehend aus land- und forstwirtschaftlich genutztem Grund im Ausmaß von rund 7,5 ha sowie den darauf befindlichen, teilweise mit Einbaumöbeln versehenen Wohnhaus samt Nebengebäuden (Werkstätte unterkellert, Stall, Tenne).

II. Mietobjekt

Die Vermieterin vermietet an den Mieter das im Punkt I. dieses Vertrages angeführte teilweise eingerichtete Wohnhaus samt Nebengebäuden. Die land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen sind nicht Gegenstand dieses Mietvertrages. Darüber wird unabhängig vom Mietvertrag ein eigener Pachtvertrag errichtet.

III. Vertragsdauer

Dieser Mietvertrag beginnt am 1.10.2005 und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. (.....)

IV. Mietzins und Betriebskosten

1. Der beiderseits vereinbarte und angemessene, monatliche Mietzins besteht aus dem Hauptmietzins in der Höhe von € 1.800,-- + 10% USt für das Wohnhaus sowie € 400,- + 20% USt für die Einrichtung, insgesamt somit € 2.440,-. Die Betriebskosten sind vom Mieter direkt zu bezahlen. (.....)

VII. Umfang des Benützungsrechtes

Der Mieter ist berechtigt, das Mietobjekt für Wohnzwecke und in Verbindung mit dem getrennt abgeschlossenen Pachtvertrag zu gebrauchen und zu benützen. (.....)

XIII. Kosten und Gebühren

(.....) Gebühren werden dadurch vermieden, dass dieses Protokoll nicht unterzeichnet wird. (.....)"

(5) Mit weiterer Eingabe vom 2. Jänner 2006 (eingelangt am 3. Jänner 2006) legte die Bw. einen zwischen ihr als Verpächterin einerseits und Mag. MX sowie Mag. AX als Pächter andererseits abgeschlossenen Pachtvertrag vom 30. September 2005 vor. Dieser Vertrag, ein mit den fallspezifischen Daten händisch ergänzter Vordruck, hat folgenden wesentlichen Inhalt:

„§ 1 Pachtgegenstand ist/sind (Betrieb, Grundstück/e – Anschrift, Betriebsnummer) KG O, EZ xxx, im unverbürgten und ausgezeigten Ausmaß von zusammen rund 6 ha, eingetragen im Grundbuch des BG Z.

Ausgenommen vom Pachtobjekt sind:

Baulichkeiten: alle, sowie rund 7.527m² (Differenz)

Grundstücke: aus Grund 253/4 und 261

(.....)

§ 3 Die Liegenschaft wird ab 1.1.2006 auf unbestimmte Zeit verpachtet. (.....)

§ 4 Der Pachtzins beträgt € 450,- jährlich..... „

Der Vertrag wurde auf Seiten der Verpächterin von Mag. MX unterfertigt, für die Pächter unterschrieb ebenfalls (nur) Herr Mag. MX. Frau Mag. AX hat den Vertrag nicht unterfertigt.

(6) Am 22./24. November 2005 wurden die Abgabenerklärungen 2004 eingereicht, die (zunächst) erklärungsgemäßen Bescheide ergingen am 5. Jänner 2006.

(7) Per 11. Dezember 2006 wurde von Seiten der Bw. ein mit 5. Jänner 2006 datiertes Protokoll „über den geänderten Mietvertrag“ vorgelegt. Laut Begleitschreiben sei die Änderung erforderlich gewesen, weil sich der Umfang des Mietgegenstandes und somit das Mietentgelt wesentlich verändert habe. Das Protokoll enthält gegenüber jenem vom 30. September 2005 folgende (wesentlichen) Änderungen:

II. Mietobjekt

(.....) Es wird einvernehmlich festgestellt, dass sich der Umfang des Mietobjektes ab Anfang 2006 wesentlich geändert hat, weil seit diesem Zeitpunkt auch die Nebengebäude voll nutzbar sind. Die land- und forstwirtschaftlich genutzten Flächen sind nicht Gegenstand dieses Mietvertrages. Darüber wird unabhängig vom Mietvertrag ein eigener Pachtvertrag errichtet. (.....)

IV. Mietzins und Betriebskosten

1. Der beiderseits vereinbarte und angemessene, monatliche Mietzins besteht aus dem Hauptmietzins in der Höhe von € 1.800,- + 10% USt für die Gebäude für den Zeitraum 1.10. bis 31.12.2005 bzw. in der Höhe von € 2.900,- + 10% USt für den Zeitraum ab 1.1.2006 sowie € 400,- + 20% USt für die Einrichtung, insgesamt somit € 2.440,- für 1.10. bis 31.12.2005 bzw. € 3,670,- ab 1.1.2006. (.....)

VII. Umfang des Benützungsrechtes

Der Mieter ist berechtigt, das Mietobjekt für Wohn- und landwirtschaftliche Zwecke und in Verbindung mit dem getrennt abgeschlossenen Pachtvertrag zu gebrauchen und zu benützen. (.....)"

(8) Am 17. bzw. 18. Jänner 2007 reichte die Bw. die Abgabenerklärungen für das Jahr 2005 ein. Der Umsatzsteuerbescheid erging am 18. Jänner 2007, jener betreffend die Feststellung der Einkünfte am 31. Jänner 2007. Die Erklärungen für 2006 gingen am 17. Oktober 2007 ein.

(9) In der Zeit von Juli bis November 2007 fand bei der Bw. eine die Jahre 2001 bis 2006 umfassende abgabenbehördliche Prüfung statt. In seinem Bericht vom 13. November 2007 traf der Prüfer folgende Feststellungen:

„Tz. 1 Vermietetes Wohnhaus

Kosten des Haushaltes und der Lebensführung gem. § 20 EStG 1988

Sachverhalt:

Die jetzige Y- Projektentwicklung GmbH & Co Vermietungs KEG (weitere Vermietungs KEG genannt) wurde mit 22.3.2001, damals als X&X Vermietungs OEG, ins Firmenbuch eingetragen. Als Geschäftszweig wurde Immobilienvermietung angegeben. Der Gesellschaftsvertrag wurde mit 20.3.2001 geschlossen. Damals haftende Gesellschafter: Mag. MX und Dr. RX. Mit 23.11.2004 wurde die X&X Vermietungs OEG durch obig genannte Vermietungs KEG im Firmenbuch ersetzt. Als Komplementär fungiert die Y- Projektentwicklung GmbH. An dieser sind Hr. Dr. RX zu 90 % und Herr. Mag. MX zu 10 % beteiligt. Geschäftsführer dieser GmbH sind Hr. Mag. MX, Hr. Dr. SK, und Hr. AH. Als Kommanditisten der Vermietungs KEG wirken Fr. EX und Fr. Mag. AX.

Die Vermietungs KEG ist grundbücherlicher Eigentümer eines Grundstückes in O. Auf diesem Grundstück wurde in den Jahren 2001 bis 2005 ein Wohnhaus samt Nebengebäuden (Werkstätte, Stall, Tenne) errichtet.

Beginnend mit 1.10.2005 vermietet die Vermietungs KEG als Eigentümer der Liegenschaft W (bestehend aus land- und forstwirtschaftlich genutztem Grund im Ausmaß von insgesamt etwa 7,5 ha sowie dem darauf befindlichen Wohnhaus und den Nebengebäuden) das Wohnhaus samt Nebengebäude an Herrn Mag. MX. Die land- und forstwirtschaftlichen Flächen werden in einem gesonderten Pachtvertrag von Seite der Vermietungs KEG an Hr. Mag. MX und seine Gattin, Fr. Mag. AX, verpachtet.

Das Wohnhaus wird von Hr. Mag. X privat genutzt.

Die Nebengebäude (Stall, Tenne und Werkstätte) sowie der land- und forstwirtschaftlich genutzte Grund sind der von den Ehegatten X geführten pauschalierten Land- und Forstwirtschaft zuzurechnen.

Von Seite der Vermietungs KEG wurde der Vorsteuerabzug für die gesamten Baukosten des Wohnhauses sowie der Nebengebäude geltend gemacht. Die Baukosten werden aufwandswirksam (Absetzung f. Abnutzung) in der Gewinnermittlung der einzelnen Jahre berücksichtigt.

Ab 1.10.2005 werden Mieteinnahmen in Höhe von € 1.800 (+ 10% USt) für das Gebäude sowie € 400 (+ 20% USt) für die Einrichtung ab 1.1.2006 € 2.900 (+ 10% USt) für das Gebäude sowie € 400 (+ 20% USt) für die Einrichtung erklärt.

Rechtliche Würdigung:

Bei sämtlichen Aufwendungen für die der Vorsteuerabzug begehrt wurde und die im Zusammenhang mit dem Bau und der Einrichtung des Wohnhauses stehen handelt es sich soweit sie das Mietverhältnis zwischen der Y- Projektentwicklung GmbH & Co Vermietungs KEG und Hr. Mag. MX betreffen um Kosten des Haushaltes und der Lebensführung des mit der Vertretung und Geschäftsführung betrauten Gesellschafters des Komplementärs (Y- Projektentwicklung GMBH) der oben genannten Vermietungs KEG.

Die getätigten Aufwendungen für die privat genutzten Räumlichkeiten verlieren den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 nicht deshalb, weil die Vermietungs KEG die private Nutzung der Räumlichkeiten zivilrechtlich einem Bestandrechtstitel (zwischen der KEG und Hr. Mag. MX als Geschäftsführer des Komplementärs der KEG) zu Grunde gelegt hat.

Der Teil der Liegenschaft, der der ausschließlichen Privatnutzung der Ehegatten X dient, ist somit zufolge § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht dem Unternehmensbereich der KEG zuzuordnen, weshalb ihr für die Aufwendungen, die diesen Teil der Liegenschaft betreffen, der Vorsteuerabzug versagt wird.

Auf Grund dieser vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur vertretenen Rechtsansicht, wonach der Gesetzgeber mit der Formulierung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zum Ausdruck gebracht habe, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich selbst dann unbeachtlich bleiben sollen, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten sollten, wird von einer Beurteilung des Mietvertrages Abstand genommen (VwGH 16.12.1981, 93/13/0299).

Vorgangsweise:

Vorsteuer

Für sämtliche das Wohnhaus betreffende Aufwendungen wird der Vorsteuerabzug versagt. Um die angefallenen Baukosten des Wohnhauses und der Nebengebäude (Stall, Tenne, Werkstatt) aufteilen zu können (sämtliche Baukosten sind auf gemeinsamen Konto verbucht) wird das Nutzflächenverhältnis ermittelt. Als Grundlage dient der vorgelegte Bauplan:

Nutzfläche Wohnhaus: 493,66 m² (57 %)

Nutzfläche Nebengebäude: 362,18 m² (43 %)

Für Aufwendungen, welche das Dach bzw. den Dachstuhl betreffen, wird das Nutzflächenverhältnis zwischen Erdgeschoss Wohnhaus und Erdgeschoss Wirtschaftsgebäude herangezogen:

Nutzfläche Erdgeschoss Wohnhaus: 181,94 (33 %)

Nutzfläche Nebengebäude: 362,18 (67 %)

Jene Aufwendungen, für die der Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde und eindeutig zuordenbar sind, werden zu 100 % dem Wohnhaus (kein Vorsteuerabzug) oder dem Nebengebäude (Vorsteuerabzug) zugeordnet.

Für jene Aufwendungen, welche nicht eindeutig zuordenbar sind, gilt obiges Aufteilungsverhältnis.

Umsatzsteuer

Die erklärten Mietumsätze werden um den das Wohnhaus bzw. die Einrichtung des Wohnhauses betreffenden Mietanteil berichtigt.

Gewinnermittlung

Die Baukosten und diverse Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Wohnhaus stehen, sind aus der Bemessungsgrundlage der geltend gemachten Absetzung für Abnutzung auszuscheiden. Ebenso werden die erklärten Mieteinnahmen um den das Wohnhaus bzw. die Einrichtung des Wohnhauses betreffenden Teil vermindert. (.....)"

Hinsichtlich der Wiederaufnahme des Verfahrens verweist der Prüfer im Bericht auf die (vorangeführten) Feststellungen, sowie darauf, dass unter Bedachtnahme der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen gewesen sei.

(10) Den Feststellungen des Prüfers folgend verfügte das Finanzamt hinsichtlich der Umsatzsteuer 2002 bis 2005 sowie hinsichtlich der Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO für 2005 jeweils die Wiederaufnahme des Verfahrens und erließ in den wiederaufgenommenen Verfahren neue Sachbescheide. Für das Jahr 2006 erfolgte – ebenfalls unter Berücksichtigung der Prüfungsfeststellungen – erstmals eine Umsatzsteuerveranlagung bzw. eine Feststellung der Einkünfte.

(11) Gegen diese Bescheide richtet sich die vorliegende Berufung, im Wesentlichen mit folgender – auszugsweise wörtlich wieder gegebener - Begründung:

„Wiederaufnahme des Verfahrens: Mit Schreiben vom 02.01.2002 wurden dem Finanzamt die Beteiligungsverhältnisse offen gelegt; das Mietverhältnis wurde mit Schreiben vom 28.12.2005 schriftlich angezeigt. Aus dem Mietvertrag ist der (einzige) Mieter klar ersichtlich. Am 05.01.2006 wurden die Bescheide gem. § 188 BAO und Umsatzsteuer für 2004 erlassen, jene für 2005 am 18. bzw. 31.01.2007.

Am 29.09.2005 erfolgte die telefonische Rückfrage seitens des Finanzamtes, ob es sich bei der nun verfahrensgegenständlichen Liegenschaft um jene handle, welche unser Herr Mag. X mit seiner Familie bewohnen werde; ob es sich dabei um einen so genannten "Seeling"-Fall handle. Damals wurde dem Finanzamt auch telefonisch offen gelegt, dass unser Herr Mag. X der (einzige) Mieter sein werde und es sich nicht um einen "Seeling"-Fall, sondern um eine klassische Vermietung handle. Daraufhin wurde die Vorsteuer aus laufenden UVAs gewährt und es erfolgten die Veranlagungen für 2004 und 2005.

Die von Amts wegen begehrte Wiederaufnahme des Verfahrens im Rahmen der BP stützt sich ausschließlich auf die gegebenen Beteiligungs- und Vermietungsverhältnisse. Die Voraussetzungen für eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

liegen nicht vor, weil weder Abs. 1 lit. a oder c zutreffen, noch Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind. (.....)

Materiellrechtliche Beurteilung: An der Berufungswerberin sind zu 80 % Dr. RX und zu 20 % Mag. MX beteiligt; die beiden sind Brüder. Nach herrschender Lehrmeinung und ständiger Rechtsprechung ist die Vermietung einer Liegenschaft für Wohnzwecke durch eine Mitunternehmerschaft an einen Mitunternehmer, der zu maximal 20 % beteiligt ist, steuerlich anzuerkennen.

Das von der Finanzbehörde zitierte VwGH-Erkenntnis 93/13/0299 spricht hingegen über einen Fall der "Angehörigenrechtsprechung" ab. Angehörige sind aber nur (Ehe-)Partner und Verwandte in auf- oder absteigender Linie. Im zit. VwGH-Erkenntnis wurde sogar von der belangten Behörde eingeräumt, dass der VwGH in ständiger Rechtsprechung die Vermietung (von Wohnraum) durch eine Miteigentumsgemeinschaft an einen Miteigentümer steuerlich anerkennt - nicht aber die Vermietung von Alleineigentum für eigene Wohnzwecke.

Im vorliegenden Fall wird nicht versucht, "durch rechtliche Gestaltungen, welche darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden". Vielmehr haben sich zwei Brüder mit dem wirtschaftlichen Zweck, in eine zu vermietende Liegenschaft zu investieren, zu einer rechtsgeschäftsfähigen, also grundbuchfähigen Personengesellschaft zusammengeschlossen, um ein betriebswirtschaftlich sinnvolles finanzielles Engagement zu starten. Dies ist auch unter dem Blickwinkel zu betrachten, dass sich die Liegenschaft in unmittelbarer Nachbarschaft zur angrenzenden Bezirkshauptstadt befindet; über kurz oder lang ist mit der teilweisen Umwidmung von Grundstücken zu rechnen.

"Nutznießer" der Investition und Vermietung ist die Personengesellschaft und indirekt zu 80 % der Bruder des Mieters, Dr. RX . Auch aus diesem im zit. VwGH-Erkenntnis relevanten Aspekt ist die Vermietung als solche anzuerkennen. Aus den genannten Gründen ist das VwGH-Erkenntnis im vorliegenden Fall nicht anwendbar.

Entgegen den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht ist nach herrschender Lehre und Judikatur die Vermietung von Wohnraum durch eine Miteigentumsgemeinschaft an einen Mitgesellschafter steuerlich anzuerkennen. Davon ausgenommen ist die Vermietung an nahe Angehörige (Angehörigenrechtsprechung, anzuwenden auf (Ehe-) Partner und Verwandte in auf und absteigender Linie). Weitere Argumente für die Aberkennung des Vorsteuerabzugs sind von der Finanzbehörde nicht vorgebracht worden. (.....)"

(12) Bereits im August 2007 stellte der Prüfer – noch während des offenen Prüfungsverfahrens - eine Anfrage an den bundesweiten Fachbereich, die entsprechende Stellungnahme des Fachbereiches langte Anfang Jänner 2008 beim Finanzamt ein. Darin wies der

Fachbereich ua. darauf hin, dass der maßgebliche Sachverhalt vom Finanzamt hinreichend zu erheben sei. Im konkreten Fall würden die Umstände für eine Zuordnung (der Vermietung der Gebäude) zum privaten Bereich des Geschäftsführers sprechen. Das Gebäude sei zudem offenbar für den Gesellschafter-Geschäftsführer errichtet worden. Hinsichtlich der Pferdehaltung sei zu erheben, inwieweit ein landwirtschaftlicher Betrieb oder eine Tätigkeit iSd. § 1 Abs. 2 LVO vorliege. Bei Vorliegen einer Liebhabereitätigkeit sei entsprechend den Bestimmungen des § 12 Abs. 2 UStG iVm. § 20 EStG vorzugehen. Des Weiteren enthält die Stellungnahme Ausführungen betreffend „missbräuchliche Praxis“. Ua. heißt es dazu auszugsweise wörtlich: *„Bei Wegdenken der missbräuchlichen Praxis ist das Einfamilienhaus dem Gesellschafter-Geschäftsführer und nicht der KEG zuzurechnen, wodurch ein Recht auf Vorsteuerabzug nicht besteht. Gleich dem Wohnhaus ist auch bei den für die pauschalierte Landwirtschaft genutzten Stall und Tenne zu untersuchen, ob sich ein ungerechtfertigter Steuervorteil ergibt. Würde der Landwirt diese Gebäude im Rahmen seiner Pauschalierung errichten, so hätte er keinen zusätzlichen Vorsteuerabzug für die Errichtungskosten, da diese in der Pauschalierung bereits abgegolten sind (§ 22 Abs. 1 letzter Satz UStG 1994). Daher ist auch für den Stall und die Tenne ein ungerechtfertigter Steuervorteil in gleicher Weise wie im Fall des Wohnhauses zu erkennen. Bei Wegdenken der missbräuchlichen Praxis sind auch der Stall und Tenne dem Gesellschafter-Geschäftsführer im Rahmen der pauschalierten Landwirtschaft und nicht der KEG zuzurechnen, wodurch ein Recht auf Vorsteuerabzug nicht besteht, soweit nicht gemäß § 22 Abs. 6 UStG auf die Pauschalierung verzichtet wird. (.....)“*

Sowohl die Anfragebeantwortung des Fachbereiches als auch eine Stellungnahme des Prüfers zur eingebrachten Berufung wurden der Bw. zur Kenntnisnahme und Gegenäußerung übermittelt. Unter Einem wies das Finanzamt darauf hin, dass es *„beabsichtigt, gemäß der Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereiches vorzugehen.“*

(13) Die Bw. nahm dazu per Eingabe vom 25. März 2008 wie folgt Stellung:

Wenn die BP als Wiederaufnahmegrund die Prüfung des Umstandes heranziehen will, "ob es sich bei den Aufwendungen für die der Vorsteuerabzug begehrt wurde und die im Zusammenhang mit dem Bau und der Errichtung des Wohnhauses stehen, um Kosten des Haushaltes und der Lebensführung des Herrn Mag. X handelt oder nicht", so ist dem entgegenzuhalten, dass schon vor der Veranlagung der Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 dem Finanzamt bekannt war, dass das Objekt von Herrn Mag. MX und seiner Familie für Wohnzwecke bzw. im Rahmen der Landwirtschaft genutzt werden wird.

Dies ergibt sich schlüssig aus dem dem Finanzamt vorgelegten Mietvertrag.

Auch die Beteiligungsverhältnisse waren dem Finanzamt schon vor Veranlagung der beiden Jahre 2004 und 2005 offen gelegt.

Auch die Beantwortung eines telefonischen Vorhalts von Herrn DW, FA Z, hat dies eindeutig offen gelegt. Die seinerzeitige Frage, ob es sich um einen Seeling-Fall handle, wurde dahingehend beantwortet, dass ein reguläres Mietverhältnis zwischen der vermietenden KEG und Herrn Mag. X für private Wohnzwecke begründet werden wird, also kein Seeling-Fall vorliegt.

Der Prüfer erklärt nicht, welcher "genaue Sachverhalt" neu festgestellt werden sollte, der eine Wiederaufnahme rechtfertigen würde; ebenso wenig, zu welchen neuen Erkenntnissen die Gebäudebesichtigung geführt hat.

(.....)

Der Prüfer erklärt nicht, aus welchen Gründen "eine materiellrechtliche Beurteilung aufgrund der im Veranlagungsakt befindlichen Mietverträge und Unterlagen von Seiten des Finanzamtes" nicht möglich gewesen sein soll bzw. welche konkrete "materiellrechtliche Beurteilung aufgrund der im Veranlagungsakt befindlichen Mietverträge und Unterlagen von Seiten des Finanzamtes" nicht möglich war.

Die BP hat somit keinerlei "neue Tatsachen oder Beweismittel" nennen können, die sie angesichts der schon vorher bekannt gewesenen Sach- und Beweislage als Wiederaufnahmegrund konkret ins Treffen führen könnte. Der pauschale Verweis auf "die rechtliche Würdigung im Prüfungsbericht" und auf den - dem Bw. nicht vorliegenden und daher einer Stellungnahme unzugänglichen - Arbeitsbogen reicht für die Rechtfertigung einer Wiederaufnahme sicher nicht aus. (.....)

2) Anfragebeantwortung des bundesweiten Fachbereiches (bwFB):

Zum Sachverhalt:

Der bwFB führt unrichtig aus, dass nur MX Geschäftsführer der Komplementär-GmbH sei; tatsächlich hat auch RX die GmbH im fraglichen Zeitraum vertreten. Er war in der Zeit von 09.12.2002 bis 31.12.2006 einzelzeichnungsberechtigter Geschäftsführer. (.....)

Der bwFB scheint insofern unrichtig informiert worden zu sein, als er zu Unrecht annimmt, die Komplementär-GmbH übe ansonsten keine Geschäftstätigkeit aus. Richtig ist vielmehr, dass diese seinerzeit Grundstücke zum Zwecke der Verwertung angekauft hat und diese auch tatsächlich planmäßig als Bauträgersgesellschaft verwertet. Es handelt sich dabei um rund 8.500m² Bauland in N und um rund 8.000 m² Baugrund in L. Weiters ist sie seit Anfang 2007 Komplementärin einer Bauträger - KG (Y- Projektentwicklung GmbH & Co Sw KG).

Zur rechtlichen Würdigung:

Der bwFB führt aus: "Rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen oder für den Unterhalt seiner Familienangehörigen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, sind steuerlich unbeachtlich." Dies ist natürlich richtig, trifft im vorliegenden Fall aber nicht zu, weil

- die Investition in ein zukunftssträchtiges Grundstück eine sinnvolle wirtschaftliche Betätigung ist;*
- der Anreiz für den Erwerb der Liegenschaft auch darin besteht, dass Teilflächen langfristig betrachtet vermutlich in Bauland umgewidmet werden können;*
- der 80 % - Gesellschafter der KG sowie 90 % Gesellschafter an der Komplementär-GmbH nicht auf der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft wohnt; für ihn stellt das Engagement einfach eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Investition dar;*
- die Anmietung eines Wohnhauses oder der Gebäude eines landwirtschaftlichen Betriebes nichts außergewöhnliches, geschweige denn eine missbräuchliche Gestaltungsform ist;*
- die Vereinbarung einer fremdüblichen Miete vorliegt;*
- die rechtliche Gestaltung nicht aus steuerlichen Gründen gewählt worden ist, sondern den Rahmen für eine offensichtlich betriebswirtschaftlich sinnvolle Investition im Geschäftsfeld der Komplementär-GmbH darstellt.*

In Anbetracht der Beteiligungsverhältnisse und der dargelegten außersteuerlichen Gründe ist es schlicht undenkbar, dass das wirtschaftliche Engagement wegen der Vermietung der Gebäude an den 20 % - Minderheitsgesellschafter als steuerlich unbeachtlich beurteilt wird.

Die Ausführungen zur Prüfung, ob Missbrauch vorliegt (EuGH C-255/02 Halifax) geht ins Leere, weil eben keineswegs steuerliche Gründe im Vordergrund der gewählten Gestaltung stehen. Schließlich hat das zivilrechtliche Eigentum an Gesellschaftsanteilen bzw. an Grundstücken weitreichende Folgen; daran gemessen ist der umsatzsteuerliche Vorteil aus der Vermietung von relativ untergeordneter Bedeutung.

Der bwFB äußert sich nicht dazu, warum "die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie und des nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde." Das genaue Gegenteil ist der Fall: Einem Unternehmer steht im Zusammenhang mit dessen unternehmerischer Tätigkeit das Recht auf Abzug der Vorsteuern zu. Die Vermietung von unbeweglichem Vermögen zählt zu den unternehmeri-

schen Tätigkeiten gem. UStG. Hätte der Gesetzgeber dies nicht gewünscht, hätte der den VorSt-Abzug für die Bewirtschaftung von Wohnraum gesetzlich verbieten können (wie dies die BRD getan hat). Auch eine Option für die Vermietung ohne USt - wie dies für gewerblich genutzte Liegenschaften der Fall ist - ist im Zusammenhang mit der Vermietung von Wohnraum nicht vorgesehen. Der VorSt-Abzug iZm. der Errichtung und Vermietung von Wohnraum entspricht daher in vollem Umfang dem Gesetzeszweck.

Die Beurteilung durch den bwFB erfolgt unzulässigerweise nur im Hinblick auf den Minderheitsgesellschafter und Mieter; die Beurteilung aus der Sicht des Mehrheitsgesellschafters mit 80 % Gesellschaftsanteilen ist den Überlegungen des bwFB überhaupt nicht zugänglich. Es würde zu einem offensichtlich rechtswidrigen Ergebnis führen, wenn die steuerliche Würdigung des wirtschaftlichen Engagements des Mehrheitsgesellschafters unberücksichtigt bleibt.

Die Frage der Liebhaberei stellt sich weder im Rahmen der Vermietung noch im Rahmen der pauschalierten Landwirtschaft. Sie wurde vom Prüfer deshalb auch nicht aufgeworfen.

Der bwFB negiert schließlich in völliger Verkennung der Rechtslage, dass ein pauschalierter Landwirt zur Regelbesteuerung optieren kann und auf diese Weise sehr wohl zum VorSt-Abzug berechtigt wird. (.....)

(14) Mit seinen Berufungsvorentscheidungen vom 31. Juli 2008 wies das Finanzamt die Berufung ab und begründete dies folgendermaßen:

Wiederaufnahme des Verfahrens: Aus dem im Dezember 2005 eingereichten Protokoll über den Hauptmietvertrag ergebe sich keineswegs eindeutig, dass der Mieter das Objekt nur für eigene Wohnzwecke benutzen dürfe. Vielmehr sei gemäß Punkt VIII (des „mündlichen Mietvertrages“) auch die Nutzung in Zusammenhang mit einem Pachtvertrag (offenbar jenem über die landwirtschaftlichen Flächen) zulässig. Die genaue Nutzung sei daher zu diesem Zeitpunkt nicht aktenkundig gewesen. Hinsichtlich der Jahre 2002 und 2003 sei auch der Mietvertrag erst neu hervorgekommen. Der „telefonische Vorhalt“ des Bediensteten DW sei am 23. September 2004 erfolgt, dem bezüglich des Aktenvermerk sei zu entnehmen, dass die Vermietung eines Wohn- und Bürogebäudes an den Steuerberater Mag. X intendiert gewesen sei. Auf Grund des Telefonates sei sohin bekannt gewesen, dass Mag. MX der einzige Mieter sein werde (was aber letztlich in Bezug auf die landwirtschaftlichen Flächen auch nicht gestimmt habe) und es sich um ein Wohn- und Bürogebäude (was einen Unterschied zu einem reinen Wohnhaus mache) handle. Somit seien dem Finanzamt eindeutig neue Tatsachen bekannt geworden.

Hinsichtlich der gegen die Sachbescheide gerichteten Berufung gab das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zunächst die Stellungnahme des Fachbereiches wörtlich wieder und führte ergänzend aus:

„Zunächst ist anzumerken, dass es sich beim Mehrheitsgesellschafter nicht um einen fremden Dritten sondern um den Bruder des Wohnungsmieters und Bruder bzw. Schwager des/der MieterIn im landwirtschaftlichen Bereich handelt. Dadurch ist die Nahebeziehung auch hinsichtlich der 80% gegeben.

Rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen oder für den Unterhalt seiner Familienangehörigen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, sind steuerlich unbeachtlich. Dies gilt selbst dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten sowie unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung.

Die Bw. beschränkte sich bis auf untergeordnete Tätigkeiten auf die Vermietung des Wohnhauses und der landwirtschaftlichen Objekte. Dass die Komplementär-GmbH weitere Tätigkeiten ausübt, vermag nichts an dieser Betrachtung zu ändern. Damit kommt man aber zum Schluss der steuerlichen Unbeachtlichkeit. Beim landwirtschaftlichen Objekt ist von umsatzsteuerlich missbräuchlicher Praxis auszugehen, da durch die Anmietung insgesamt ein zusätzlicher Vorsteuerabzug entsteht, da durch die Pauschalierung die Vorsteuer bereits abgegolten ist. Auch dieser Bereich ist umsatzsteuerlich nicht der Bw. zuzurechnen, weshalb kein Vorsteuerabzug zusteht. Ertragsteuerlich war jedoch in diesem Bereich die Einkunftsquelleneigenschaft anzuerkennen."

Das Finanzamt ging somit in seiner Berufungsvorentscheidung nunmehr auch hinsichtlich der Vermietung der (landwirtschaftlichen) Flächen davon aus, dass eine unternehmerische Tätigkeit iSd. UStG nicht vorliege und erließ folglich betreffend Umsatzsteuer „verbösernde“ Berufungsvorentscheidungen.

(15) Im Vorlageantrag bringt die Bw. ergänzend vor:

„Es ist unbestritten, dass die Wiederaufnahme seitens der Finanzbehörde ausschließlich auf die gegebenen Beteiligungs- und Vermietungsverhältnisse gestützt wird.

Die Versagung des Vorsteuerabzugs erfolgt mit der Begründung, dass das Objekt vom Mieter privat genutzt werde. Es sei aus dem dem Finanzamt vorgelegten Mietvertrag nicht eindeutig zu entnehmen gewesen, ob die Nutzung ausschließlich für Wohnzwecke erfolge. Es steht somit unwidersprochen fest, dass die Nutzung für Wohnzwecke aufgrund des vorgelegten Mietvertrages amtsbekannt war. Die Frage, ob Teile des Gebäudes gewerblich oder im Rah-

men der Landwirtschaft genutzt werden, ist irrelevant; die Beantwortung der Frage stellt keine neu hervorkommenden Tatsachen und Beweismittel dar, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen könnten. Sie stehen nämlich in keinem kausalen Zusammenhang mit dem behaupteten Wiederaufnahmegrund. Der Vorsteuerabzug soll ja nicht wegen einer allfälligen gewerblichen oder landwirtschaftlichen Nutzung von Gebäudeteilen versagt werden, sondern wegen der (schon amtsbekannten) Nutzung für Wohnzwecke. Eine allfällige gewerbliche oder landwirtschaftliche Nutzung würde den Vorsteuerabzug nicht einschränken.

Es ist unstrittig, dass das vermietete Wohnhaus (jedenfalls auch) Wohnzwecken dienen werde. Es ist weiters unstrittig, dass die teilweise Nutzung im Rahmen der Landwirtschaft laut Mietvertrag zulässig und für den Vorsteuerabzug unschädlich ist. In Punkt VII des Mietvertrages (nicht VIII, wie in der Begründung zur BVE angeführt) wird auf den dem Finanzamt ebenfalls vorliegenden (landwirtschaftlichen) Pachtvertrag hingewiesen.

Eine freiberufliche oder gewerbliche Nutzung ist laut Mietvertrag nicht vorgesehen, wenn- gleich diese für den Vorsteuerabzug ebenfalls unschädlich wäre. Der Mietvertrag wurde ganz offensichtlich für Wohnzwecke abgeschlossen, soweit er das Wohnhaus betrifft. Die anders lautende Behauptung seitens der Finanzbehörde stellt eine substanzlose Schutzbehauptung dar.

Hätte die Finanzbehörde den Vorsteuerabzug im Hinblick auf die Nutzung für Wohnzwecke untersagen wollen, wären ihr dazu nach Vorliegen des Gesellschafts- und des Mietvertrages alle Tatsachen und Beweismittel vorgelegen. Im Betriebsprüfungsverfahren sind keine relevanten neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen.

Wenn sich die Finanzbehörde auf den Aktenvermerk über das Telefonat vom 23.09.2004 stützt, wird um Vorlage dieses Aktenvermerks ersucht. Es steht fest, dass ausdrücklich das exakte Gegenteil von dem bekannt gegeben worden ist, was der Aktenvermerk angeblich bestätigt. Es wurde Herrn DW auf die ausdrückliche Frage, ob auch das Büro in das verfahrensgegenständliche Mietobjekt verlegt werde, mitgeteilt, dass dies eben nicht der Fall sein werde.

Das Finanzamt übersieht weiters, dass für die Nutzung als Büro der Abschluss eines weiteren Mietvertrages notwendig gewesen wäre, weil der Bw. seine freiberufliche Tätigkeit in der Rechtsform einer Personengesellschaft - zwischenzeitlich einer GmbH - ausübt. Die Annahme, er würde das Objekt teilweise auch freiberuflich nutzen, ist daher nicht denkbar.

Die Vorlage von Plänen während der BP hat zu keinen - von der Finanzbehörde auch nur behaupteten - neuen Erkenntnissen geführt, auf welche die beabsichtigte Wiederaufnahme gestützt werden könnte. Neue Tatsachen oder Beweismittel, welche für die Frage der Wieder-

aufnahme relevant sind, sind daher nicht erkennbar. Auf andere, für die Wiederaufnahme irrelevante neue Tatsachen und Beweismittel kann die Wiederaufnahme hingegen keinesfalls gestützt werden.

Die Finanzbehörde hat sich schließlich mit dem Einwand der Bw., dass an der Vermieterin zu 80 % kein Familienmitglied, sondern ein Fremder (der Bruder des Mieters) beteiligt ist, überhaupt nicht auseinander gesetzt. Allein diese Tatsache bedingt die zwingende Anerkennung des Vorsteuerabzugs. Deshalb ist auch die Vorsteuer für 2002 und 2003 zuzuerkennen. (.....)."

(16) Der UFS führte in der Folge umfangreiche ergänzende Ermittlungen durch (Vorhalt vom 4. April 2011, Ortsaugenschein am 28. April 2011, Vorhalt betreffend Liebhabereivermutung hinsichtlich der Pferdehaltung vom 12. Mai 2011).

Über die Berufung wurde erwogen:

Der für die Entscheidung maßgebliche Sachverhalt stellt sich im Wesentlichen wie folgt dar:

Die Rechtsvorgängerin der bw. KEG, die X&X Vermietungs OEG, wurde im März 2001 errichtet. Gesellschafter waren bis Oktober 2004 die Brüder Mag. MX (20%) sowie Dr. RX (80%). Im Zeitraum von 5. Oktober bis 25. November 2004 waren deren Ehegattinnen, Mag. AX und EX, als Gesellschafter im Firmenbuch ausgewiesen. Am 26. November 2004 erfolgte im Firmenbuch die Eintragung der Änderung auf die nunmehrige Berufungswerberin (Bw.) mit der Y- Projektentwicklung GmbH als Komplementärin einerseits sowie Mag. AX und EX als eingetragene Kommanditistinnen andererseits (eingetragene Haftsummen € 200,-- bzw. € 800,--). Mag. AX und EX halten ihre Beteiligung – so das Vorbringen der Bw. – jeweils treuhändig für ihre Ehegatten, die gleichzeitig auch Gesellschafter der Komplementär-GmbH waren bzw. sind (Anteile am Stammkapital: Mag. MX 10%, Dr. RX 90%). Dr. RX war von Dezember 2002 bis Dezember 2006 Geschäftsführer, Mag. MX ist seit Mai 2005 eingetragener Geschäftsführer der GmbH.

Die bw. KEG (bzw. deren Rechtsvorgängerin) erwarb im November 2001 eine Liegenschaft am Stadtrand von Z (EZ xxx KG O) im Gesamtausmaß von 67.540 m², bestehend aus Wald- und landwirtschaftlich genutzten Grundstücken, um den Preis von € 183.499,-. In den Folgejahren wurde darauf ein Hof (Wohngebäude mit rund 495 m² Nutzfläche sowie Nebengebäude wie Stall, Tenne, Werkstatt mit rund 360 m² Nutzfläche) errichtet.

Das Wohnhaus wird vom Mitunternehmer Mag. MX, dem Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH und treugeberischen Kommanditisten der Bw., und seiner Familie zu privaten Wohnzwecken genutzt (mündlicher Mietvertrag zwischen der Bw. und Mag. MX

betreffend sämtliche Gebäude), auf den landwirtschaftlichen Flächen halten (und züchten) die Ehegatten X Pferde (schriftlicher Pachtvertrag zwischen der Bw. und den Ehegatten X betreffend Grundflächen exklusive sämtlicher Gebäude).

Die Errichtung der Gebäude sowie deren Einrichtung bzw. Ausstattung orientierte sich maßgeblich an den Verhältnissen bzw. Bedürfnissen des Mitunternehmers Mag. MX. Das ergibt sich zum Einen zB aus der Homepage der Ehegatten X (www.y-hof.at), auf der etwa darauf hingewiesen wird, dass der Entwurf des Stalles nach den Vorstellungen der Betreiber der Pferdezucht erfolgt sei. Zum Anderen ergibt sich das aus den vorliegenden Bauplänen (zB Anzahl der Kinderzimmer entsprechend dem – damaligen – Familienstand des Mitunternehmers) sowie zahlreichen Rechnungen, die an den Mitunternehmer persönlich (und nicht etwa an die Bw. adressiert) sind, und in denen zB vom „*Gehöft Mag. X*“ oä. die Rede ist (s. zB Rechnung DI R vom 19. April 2005 oder Rechnung Tischlerei AS vom 11. Mai 2005). Aus dem Anlageverzeichnis geht zB die Anschaffung folgender Möbel bzw. Geräte hervor: Möbeltresor, Infrarotkabine, Saunakabine, Badmöbel für das Bad der Kinder, Einbauküche mit sämtlichen Küchengeräten, Wohnzimmerschrank, Büroeinrichtung, Weinregal (8 Meter lang), Holzbrandkachelofen, Kamin, Pizzaofen, Solardusche, etc. Ein Teil dieser – durchwegs der gehobenen Preisklasse angehörigen - Einrichtungsgegenstände wurde zudem erst nach Beginn des mündlich abgeschlossenen Mietvertrages angeschafft. Insofern liegt auf der Hand, dass der Mitunternehmer Mag. MX maßgeblich auf die konkrete Ausgestaltung und Einrichtung seinen Vorstellungen entsprechend Einfluss genommen hat. Es widerspräche auch jeglicher Lebenserfahrung, dass eine Einrichtung und Ausstattung des Wohngebäudes in diesem Umfang sowie in dieser (gehobenen) Qualität auch im Falle der Vermietung an einen Fremden erfolgt wäre.

Am 29. Dezember 2005 wurde dem Finanzamt das oa. „*Protokoll über den Hauptmietvertrag*“ vorgelegt, am 3. Jänner 2006 langte der angeführte Pachtvertrag bei der Abgabenbehörde ein. Die ursprünglichen, im Zuge der Verfahrenswiederaufnahme aufgehobenen Bescheide der Jahre 2002 bis 2005 ergingen am 23. März 2004 (für das Jahr 2002), am 18. März 2005 (für 2003), am 5. Jänner 2006 (für 2004) sowie am 18. Jänner 2007 (Umsatzsteuer 2005) bzw. 31. Jänner 2007 (Feststellung 2005).

Gesellschafter der steuerlichen Vertreterin der Bw. sind seit November 2008 Herr Mag. MX (55%) und dessen Ehegattin Mag. AX (45%), (alleiniger) Geschäftsführer ist Mag. MX. Davor (seit 1999) war Mag. MX alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer.

1. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Die Bw. bringt vor, dem Finanzamt seien die gegebenen „*Beteiligungs- und Vermietungsverhältnisse*“ bereits vor Erlassung der infolge Verfahrenswiederaufnahme aufgehobenen Bescheide bekannt gewesen, weshalb keine die Wiederaufnahme rechtfertigenden neuen Tatsachen hervorgekommen seien. Sie beruft sich dazu auf das am 29. Dezember 2005 vorgelegte Mietvertragsprotokoll bzw. auf den am 3. Jänner 2006 vorgelegten Pachtvertrag (beide datiert mit 30. September 2005). Die Abgabenbescheide für die Jahre 2002 und 2003 ergingen aber bereits vor Einreichung dieser Vereinbarungen, nämlich am 23. März 2004 sowie am 18. März 2005. Der Abgabenbehörde waren daher bei Erlassung der Bescheide für die Jahre 2002 und 2003 weder Existenz noch Inhalt dieser erst später vorgelegten Vereinbarungen bekannt, sodass das Berufungsvorbringen hinsichtlich der Jahre 2002 und 2003 jedenfalls ins Leere geht.

Aber auch hinsichtlich der Jahre 2004 und 2005 ist der Einwand der Bw. unberechtigt:

Das Finanzamt stützt die Wiederaufnahme des Verfahrens auf die im Zuge der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen, welche im Prüfungsbericht (bzw. der bezüglichen Niederschrift über die Schlussbesprechung) wieder gegeben sind. Der Prüfer vertrat zunächst die Ansicht, dass die Vermietung lediglich hinsichtlich jenes Teiles, der vom Kommanditisten bzw. Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH (und dessen Familie) für private Wohnzwecke genutzt wird, steuerlich unbeachtlich sei. Dieser Meinung folgend errechnete er an Hand der im Zuge der Prüfung offen gelegten Gebäudenutzflächen, welcher Anteil der Kosten mit dem Wohnhaus bzw. welcher Anteil mit den Nebengebäuden in Zusammenhang steht. Er ging dabei zutreffend davon aus, dass die Nebengebäude – entgegen dem Wortlaut des Mietvertragsprotokolles – der von Mag. X und seiner Ehefrau ausgeübten Pferdezucht zuzurechnen seien. Diese Pferdezucht wurde seitens des Prüfers bzw. der Abgabenbehörde zunächst keiner näheren Überprüfung unterzogen und daher in den angefochtenen Bescheiden noch als steuerlich pauschalierte Land- und Forstwirtschaft angesehen.

Zum Zeitpunkt der Erlassung der infolge Verfahrenswiederaufnahme aufgehobenen Bescheide lagen dem Finanzamt lediglich das oa. „*Protokoll über den Hauptmietvertrag*“ sowie der Pachtvertrag vom 30. September 2005 vor. Diese Unterlagen ließen ihrem Inhalt nach darauf schließen, dass die gegenständliche Liegenschaft zwar zum Teil, aber nicht ausschließlich für private Wohnzwecke des Mag. MX und dessen Familie, sondern zum Teil auch für betriebliche Zwecke (insbesondere für die land- und forstwirtschaftliche Bewirtschaftung durch die Pächter) genutzt werde.

In diese Richtung wies auch eine telefonische Auskunft der Bw.: Im Zuge einer telefonischen Ermittlung wurde laut einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 23. September 2004 von Seiten der Bw. kundgetan, es werde auf der gegenständlichen Liegenschaft ein Wohn- und

Bürogebäude errichtet. Im Vorlageantrag wird nun bestritten, dass eine derartige Auskunft je erteilt worden sei. In freier Beweiswürdigung hält es der UFS jedoch für glaubhaft, dass im Zuge des Telefonates tatsächlich von der Errichtung eines Wohn- und Bürogebäudes die Rede gewesen ist. Der Mitunternehmer Mag. MX ist hauptberuflich Steuerberater, welcher Umstand durchaus nahe legt, dass Teile des auf der Liegenschaft errichteten Gebäudes als Büro geplant sein bzw. genutzt werden könnten. Zudem ist in den im Prüfungsverfahren vorgelegten Plänen ein Raum sehr wohl als Büro ausgewiesen. Mit dieser oa. telefonischen Information wurde daher ebenfalls eine zumindest teilweise betrieblichen Zwecken dienende Nutzung der Liegenschaft in den Raum gestellt.

Erst im Rahmen der Betriebsprüfung war es der Behörde auf Grund der nunmehr vorgelegten Unterlagen (insbesondere Baupläne uä.) möglich, jenen Anteil exakt zu ermitteln, welcher auf die ausschließlich den privaten Wohnzwecken - und damit der privaten Lebensführung - des Mitunternehmers bzw. Gesellschafter-Geschäftsführers der Komplementär-GmbH zuzuordnenden Kosten entfällt. Dem Finanzamt musste auf Grund der vorgelegten Verträge im Zeitpunkt der Erlassung der wieder aufgenommenen Bescheide zwar bekannt sein, dass die gegenständliche Liegenschaft zumindest zum Teil für private Wohnzwecke des Mag. X bestimmt sei. Das genaue Ausmaß der Nutzung für Wohnzwecke war der Behörde jedoch (noch) nicht bekannt. Denn die zu diesem Zeitpunkt gegebene Aktenlage vermittelte dem Finanzamt – wie schon oben erwähnt – den Eindruck, dass ein Teil der Liegenschaft jedenfalls auch für nicht die private Lebenssphäre des Mitunternehmers betreffende Zwecke, insbesondere den Betrieb einer Landwirtschaft, verwendet werde.

Ebenso wenig war der Behörde zunächst bekannt, inwieweit auf das Wohngebäude entfallende Kosten in die steuerlich erklärten Ergebnisse Eingang gefunden hatten. Auf Grundlage der damals vertretenen Rechtsansicht des Finanzamtes, dass nur die auf das Wohngebäude des Mag. X und seiner Familie entfallenden Aufwendungen von einer steuerlichen Berücksichtigung ausgeschlossen seien, war die Feststellung, in welchem prozentuellen Ausmaß eine private und somit steuerlich unbeachtliche Nutzung der Liegenschaft erfolgt bzw. in welchem Ausmaß die damit zusammenhängenden Kosten in die Abgabenerklärungen der Bw. Eingang gefunden haben, jedenfalls eine neu hervorgekommene Tatsache. Erst auf Grund der im Prüfungsverfahren gewonnenen Erkenntnisse war es der Abgabenbehörde möglich, die steuerlich erklärten Ergebnisse anteilmäßig um jene Beträge (Einkünfte, Umsätze, Vorsteuer) zu berichtigen, die ohne jeden Zweifel mit der privaten Lebensführung des Mitunternehmers und Gesellschafter-Geschäftsführers der Komplementär-GmbH in Zusammenhang standen.

Der Umstand, dass darüber hinaus auch die Pferdezucht der privaten Lebenssphäre des Mag. MX zuzuordnen ist (bzw. dass allenfalls ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des

Zivilrechtes vorliegt), stellt grundsätzlich ebenfalls eine neue, bei Erlassung der ursprünglichen Bescheide noch nicht bekannte Tatsache dar. Diese Erkenntnis erschloss sich dem Finanzamt allerdings erst infolge einer *nach* Erlassung der angefochtenen Bescheide ergangenen Anfragebeantwortung des BMF. Diese Umstände würden nach Meinung des UFS zwar ebenfalls eine Wiederaufnahme wegen Hervorkommens neuer Tatsachen rechtfertigen. Da diese jedoch den angefochtenen Wiederaufnahmebescheiden (noch) nicht zugrunde lagen, bilden sie auch nicht Gegenstand des vom UFS im vorliegenden Berufungsverfahren zu beurteilenden Tatsachenkomplexes.

2. Vermietung an einen Mitunternehmer für dessen private Wohnzwecke:

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Der Unternehmer kann nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a leg. cit. ua. Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 sind.

Der VwGH hat bereits mehrfach ausgesprochen, dass eine Wohnung, die einem Steuerpflichtigen und seiner Ehefrau zur gemeinsamen Haushaltsführung dient, nicht zum Betriebsvermögen gehört; eine solche Wohnung bzw. der entsprechende Teil des Gebäudes bilden notwendiges Privatvermögen. Auch in Fällen, in denen die Wohnung nicht einem Einzelunternehmer, sondern einem Mitunternehmer zur Haushaltsführung dient, stellt sie notwendiges Privatvermögen dar, zumal eine gleichmäßige Behandlung von Einzelunternehmern und Mitunternehmern bei der Gewinnermittlung einem insbesondere aus § 23 Z. 2 EStG 1988 hervorleuchtenden Grundgedanken des Einkommensteuerrechtes entspricht (vgl. VwGH vom 28. November 1978, [1951/76](#); VwGH vom 19. Oktober 1982, [82/14/0056](#); VwGH vom 27. November 1984, [14/2270/79](#), [82/14/0337](#), sowie VwGH vom 13. Mai 1992, [90/13/0057](#); die drei letztgenannten Erkenntnisse betrafen jeweils Personengesellschaften, die Gebäudeteile an einen ihrer Mitunternehmer „vermietet“ hatten).

Insoweit also ein im Eigentum einer Mitunternehmerschaft stehendes Gebäude (bzw. eine Liegenschaft) für Wohnzwecke eines Mitunternehmers und damit im Rahmen dessen privater Lebensführung genutzt wird, können die damit zusammen hängenden Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG ertragsteuerlich nicht berücksichtigt bzw. die korrespondierenden Vorsteuern nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht abgezogen werden.

Das im Berufungsfall in Rede stehende Wohnhaus wird seit 1. Oktober 2005 unbestrittenermaßen von einem Mitunternehmer (einem Kommanditisten und Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH) und dessen Familie für private Wohnzwecke verwendet.

Das Gebäude auf der im Eigentum der Bw. stehenden Liegenschaft wurde überdies von Vorneherein errichtet, um von Mag. X (und seiner Familie) für private Zwecke genutzt zu werden. Es war von Anbeginn an auf die individuellen Vorstellungen und Bedürfnisse des Mitunternehmers zugeschnitten. Das ergibt sich – siehe dazu schon oben - etwa daraus, dass in zahlreichen die Planung und Errichtung des Gebäudes betreffenden Belegen, welche sich allesamt in der Buchhaltung der Bw. befinden, unmittelbar Herr Mag. MX angesprochen wurde. So heißt es zB in einer Rechnung des Planungsbüros R vom 9. März 2007 im Betreff: *„Neuerrichtung Gehöft Mag. X“*. In einer Rechnung des Rauchfangkehrermeisters vom 18. März 2005 geht es um eine das *„Bauvorhaben Mag. X“* betreffende Rohbaubeschau. Das Planungsbüro E schreibt in seiner zu Händen Mag. X übermittelten Schlussshonorarnote vom 20. März 2006: *„Für mehrmalige Vorentwurfs-, Entwurfs-, Einreich-, Ausführungs-, Änderungs- und Detailplanung, Ausschreibungen, Bauüberwachung und Bauabrechnung für den Neubau Ihres Bauernhofes...“*. Zahlreiche Rechnungen, vor allem jene die Einrichtung betreffend, wurden direkt an Mag. MX bzw. an Familie X adressiert (so zB die Rechnung der Bau- und Möbeltischlerei AS vom 11. Mai 2005 oder jene des Installateurs JB vom 15. September 2005). Die im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegten Baupläne lassen eine an den individuellen Bedürfnissen des Mag. MX orientierte Planung erkennen: Im Dachgeschoß sind drei Kinderzimmer (lt. Plan: *„Kind 1 – 3“*) eingezeichnet (Fam. X hatte zum damaligen Zeitpunkt drei Kinder), für diese war ein eigenes Bad vorgesehen; weiters waren im Keller ua. ein *„Stüberl“*, ein Wellness-, ein Ruheraum sowie ein Weinkeller in Ziegelgewölbeform geplant, im Erdgeschoß war bereits eine Bibliothek vorgesehen. Auch die Ausstattung bzw. Einrichtung erfolgte ganz offenbar nach den Vorstellungen des Mitunternehmers Mag. X: Einbauküche samt Sitzmöbel und Tisch in Ahorn, Wohnzimmerschrank in Nuss-teilmassiv, 8 Meter langes Weinregal in Lärche massiv etc (zB Rechnungen AS vom 1. September 2005 bzw. vom 6. Dezember 2005), wurden doch zahlreiche Einrichtungsgegenstände erst nach Beginn des Mietverhältnisses am 1. Oktober 2005 angeschafft. Dass die Planung ganz wesentlich nach den Wünschen und Vorstellungen des Mag. X erfolgt ist, ergibt sich auch aus

den Ausführungen auf der Homepage www.y-hof.at (etwa im Untermenü „*Dressurpferdezucht*“). Diese betreffen zwar nicht explizit das Wohnhaus, sondern vielmehr die Nebengebäude. Der Hof wurde jedoch einheitlich geplant und errichtet. Demgemäß werden Wohnhaus und Nebengebäude laut mündlichem Mietvertrag auch als Einheit an Mag. X vermietet.

Da das Wohnhaus ausschließlich der Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses des Mitunternehmers (und Gesellschafter-Geschäftsführers der Komplementärin) Mag. MX und seiner Familie dient, ist dieses als notwendiges Privatvermögen des genannten Mitunternehmers anzusehen (vgl. nochmals zB VwGH vom 27. November 1984, 14/2270/79, 82/14/0337). Als solches kann es (ertrag)steuerlich bzw. im Rahmen der Einkünftefeststellung des § 188 BAO keine Berücksichtigung finden. Die getätigten Aufwendungen für das privat genutzte Haus verlieren den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung iSd § 20 EStG 1988 auch nicht deswegen, weil der privaten Nutzung dieses Hauses zivilrechtlich ein Bestandrechtstitel (zwischen der bw. KEG und einem Mitunternehmer) zu Grunde gelegt wurde (vgl. zB das VwGH-Erkenntnis vom 28. Oktober 2004, 2001/15/0028).

Folglich handelt es sich bei sämtlichen mit dem Wohnhaus in Zusammenhang stehenden Aufwendungen, für die der Vorsteuerabzug begehrt wurde, um Kosten des Haushalts und der Lebensführung eines Mitunternehmers. Sihin kann dem Finanzamt auch nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn es das für die Privatnutzung des Mitunternehmers errichtete Gebäude im Grunde des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht dem Unternehmensbereich zuordnete und den Vorsteuerabzug versagte.

Wenn in der Berufung die Auffassung vertreten wird, an der vermietenden KEG sei zu 80% kein Familienmitglied, sondern „*ein Fremder*“ (nämlich der Bruder des Mieters) beteiligt, welcher Umstand allein die zwingende Anerkennung des (vollen) Vorsteuerabzuges bedinge, so ist dem wie folgt zu erwidern:

Die Bw. spricht damit offensichtlich die umsatzsteuerlichen „Überwiegensregeln“ für den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Gebäuden an (s. dazu zB den Überblick bei *Ruppe*, UStG-Komentar³, § 12 Tz 94). Sie vermeint, die unternehmensfremde Nutzung sei bloß von untergeordnetem Ausmaß, da das Wohnhaus nur vom 20%-igen Kommanditisten privat genutzt werde (Mag. MX ist – so das Vorbringen in der Berufung – Treugeber der von seiner Gattin treuhändisch gehaltenen 20%-igen Kommanditeinlage), nicht aber vom „Mehrheitsgesellschafter“. Ihrer Ansicht nach habe daher offenbar eine 100%-ige Zuordnung zum Unternehmensbereich – verbunden mit dem Recht auf vollen Vorsteuerabzug – zu erfolgen (s. zB das Vorbringen im Vorlageantrag auf S. 3, Mitte).

Dabei übersieht die Bw. jedoch, dass jeder Gesellschafter Mitunternehmer des ganzen Unternehmens ist (vgl. *Hofstätter-Reichel*, Kommentar zur Einkommensteuer, § 23 EStG 1972, S. 40/2). Daraus folgt, dass die Nutzung eines Gebäudes für Wohnzwecke eines Mitunternehmers in dem dieser Nutzung entsprechenden (vollen) Umfang aus dem betrieblichen Bereich des (ganzen) Unternehmens auszuscheiden ist (vgl. VwGH vom 13. Mai 1992, [90/13/0057](#)). Mag auch Mag. MX bloß mit 20% an der Bw. als Kommanditist beteiligt sein (er ist zudem auch – wie bereits mehrfach erwähnt – Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH), so ist es dennoch Tatsache, dass er als Mitunternehmer das gegenständliche Wohnhaus zu 100% für seine privaten Wohnzwecke verwendet. Die Bw. irrt sich daher, wenn sie die Auffassung vertritt, für den „Mehrheitsgesellschafter“ Dr. RX stelle die Vermietung an seinen Bruder eine dem Betrieb bzw. dem Unternehmen der Bw. zuzuordnende Tätigkeit dar (so etwa in der Stellungnahme vom 25. März 2008 auf S. 3). Der Vorsteuerabzug steht daher nicht – auch nicht anteilig – zu.

Darauf hinzuweisen ist überdies, dass der Bruder des Mieters zu diesem keineswegs „fremd“ ist (wie in der Berufung mehrmals glauben zu machen versucht wird), sondern dieser jedenfalls als Angehöriger im Sinne der steuerliche Grundsätze, die für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen gelten (sog. Angehörigen-Judikatur), anzusehen ist. Abgesehen davon, besteht auch zwischen einer Mitunternehmerschaft und ihrem Mitunternehmer eine Nahebeziehung. Auf Grund der dargestellten Rechtslage kann jedoch eine Überprüfung der vorliegenden Vertragsgestaltung auf deren Fremdüblichkeit grundsätzlich auf sich beruhen (s. dazu allerdings die bezüglichen Erläuterungen unter 4.).

Wie im Folgenden unter Punkt 3. darzustellen sein wird, gelten obige Ausführungen sinngemäß auch für die von der Bw. vermieteten Nebengebäude sowie die verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Grundflächen, da diese ebenfalls der privaten Lebensführung des Mitunternehmers Mag. MX zuzurechnen sind.

3. Beurteilung der Pferdezucht als der privaten Lebensführung des Mitunternehmers zuzurechnende Tätigkeit:

3.1. Dem Berufungsvorbringen zufolge betreiben die Ehegatten X auf der gegenständlichen Liegenschaft eine Pferdezucht. Das Finanzamt hat erstmals im Rahmen seiner Berufungsvorentscheidungen die dieser Pferdezucht zuzurechnenden Vorsteuern steuerlich nicht anerkannt und dies im Wesentlichen mit dem Vorliegen einer „missbräuchlichen Praxis“ begründet (unter Einem wird auch – allerdings ohne nähere Erläuterung, geschweige denn Überprüfung - das Vorliegen von Liebhaberei in den Raum gestellt).

Der UFS ist nach umfangreichen ergänzenden Ermittlungen zu der Auffassung gelangt, dass diese Betätigung steuerlich tatsächlich als Liebhaberei zu qualifizieren ist. Dies hat – analog zu obigen, das Wohnhaus betreffenden Ausführungen – zur Folge, dass die damit zusammenhängenden Aufwendungen bzw. Vorsteuern als Kosten der privaten Lebensführung (eines Mitunternehmers der Bw.) steuerlich nicht berücksichtigt werden können.

Die von den Ehegatten X betriebenen Pferdezucht erweist sich nun aus nachfolgenden Gründen als deren privater Lebensführung zuzurechnende Liebhabereibetätigung:

3.2. Nach Lehre und Rechtsprechung besteht bei einem Pferdezuchtbetrieb von vornherein die Vermutung, dass dieser zu den Liebhabereibetrieben zählt; ein Pferdezuchtbetrieb ist im Allgemeinen nicht als Einkunftsquelle geeignet (vgl. zB VwGH vom 26. Mai 1999, [94/13/0036](#); VwGH vom 14. Oktober 1992, [90/13/0133](#); *Rauscher/Grübler*, Steuerliche Liebhaberei, S. 444, Stichwort „Tierzucht“).

Nach § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (LVO) ist Liebhaberei bei einer Betätigung ua. dann anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen (Z 1) oder aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind (Z 2).

Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach § 2 Abs. 4 LVO ausgeschlossen sein, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Anderenfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn der Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.

Maßstab für die Liebhabereibeurteilung von Betätigungen nach § 1 Abs. 2 LVO ist sohin die objektive Ertragsfähigkeit der Tätigkeit. Das Vorliegen der objektiven Ertragsfähigkeit ist mittels einer Prognoserechnung nachzuweisen. Wird dieser Nachweis vom sich Betätigenden nicht erbracht oder kann er ihn nicht erbringen, so ist die Betätigung von Beginn an Liebhaberei (*Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 168).

Die Prognose hat mit dem Zeitpunkt des erstmaligen Anfallens von Ausgaben (Aufwendungen) zu beginnen, und zwar auch dann, wenn noch keine Einnahmen erzielt werden (wurden). Sie endet mit dem Ablauf des absehbaren Zeitraumes. Unter einem absehbaren Zeitraum zur Erzielung eines wirtschaftlichen Gesamterfolges im oa. Sinne ist eine Zeitspanne

zu verstehen, die zum getätigten Mitteleinsatz bei Betrachtung der Umstände des konkreten Falles in einer nach der Verkehrsauffassung vernünftigen bzw. üblichen Relation steht. Absehbar ist ein solcher Zeitraum, der insbesondere im Verhältnis zum eingesetzten Kapital und zur verkehrsüblichen Finanzierungsdauer für die Abdeckung des insgesamt getätigten Aufwandes bis zur Erzielung des wirtschaftlichen Gesamterfolges nach bestehender Übung in Kauf genommen wird. Maßstab ist hierbei die Übung jener Personen, bei denen das Streben nach der Erzielung von Einkünften beherrschend im Vordergrund steht und anderweitige Motive, etwa jenes nach Kapitalanlage, späterer Befriedigung eines Wohnbedürfnisses oder Steuervermeidung für ihr Handeln nicht maßgebend sind (*Rauscher/Grübler*, aaO, Rz 180 sowie 198).

3.3. Im vorliegenden Fall ist es der Bw. (bzw. dem betreffenden Mitunternehmer) nicht gelungen, die Liebhabereivermutung für die auf der gegenständlichen Liegenschaft ausgeübte Pferdezucht zu widerlegen:

3.3.1. Der UFS nahm eine Besichtigung der von der Bw. vermieteten bzw. verpachteten Liegenschaft sowie der Pferdezucht vor (s. Protokoll über den Ortsaugenschein vom 28. April 2011). In der Folge erstellte der UFS für die Pferdezucht folgende Prognoserechnung und hielt diese der Bw. bzw. dem betreffenden Mitunternehmer – mit den im Anschluss auszugsweise wörtlich wieder gegebenen ergänzenden Erläuterungen hiezu – vor (s. Vorhalt vom 12. Mai 2011):

„I. Einnahmen (jährlich): 30.000,00

II. Ausgaben (jährlich):

<i>Anteilige Miete/Gebäude (fremd- 1 üblich mind. € 27.000,--)</i>			<i>18.900,00</i>
<i>2 Pacht</i>			<i>450,00</i>
<i>3 Mitarbeiter(in)</i>			<i>15.000,00</i>
<i>4 "AfA" Zuchtstuten</i>			<i>4.200,00</i>
<i>5 Tierarzt</i>			<i>1.000,00</i>
<i>6 Versicherungen/Abgaben</i>			<i>2.200,00</i>
<i>7 Sonstige Ausgaben</i>			<i>5.000,00</i>

*wie zB GWG, Inserate,
Futtermittel, Treibstoff
und Instandhaltung für
Traktor, Homepage,
Strom, Erde und Getreide-
desamen, Hufschmied,
Kosten für Besamung der
Stuten etc.*

<i>Ausgaben gesamt sohin</i>	<i>46.750,00</i>
<i>Verlust/Jahr</i>	<i>-16.750,00</i>

Nach Auffassung des UFS ist die von Ihnen bzw. Ihrer Gattin auf der im Eigentum der Y-Projektentwicklung GmbH & Co Vermietungs KEG stehenden Liegenschaft (.....) betriebene Pferdezucht als steuerliche Liebhaberei anzusehen.

Der bloße Umstand, dass für die Pferdezucht von einer pauschalierten Gewinnermittlung Gebrauch gemacht wird, vermag dabei der Einstufung als Liebhabereibetrieb nicht entgegen zu stehen. Zur Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft können nämlich die sich aus der Pauschalierung nach Durchschnittssätzen ergebenden Ergebnisse nicht herangezogen werden. Zur Beurteilung dieser Frage ist vielmehr eine Prognoserechnung – unter Vernachlässigung der Gewinnpauschalierung – anzustellen (s. dazu zB VwGH vom 21.5.1997, [92/14/0185](#)).

Eine vom Referenten des UFS erstellte Prognoserechnung (siehe Beilage) ergibt, dass die gegenständliche Pferdezucht objektiv gesehen nicht ertragsfähig ist. Zu den einzelnen Positionen ist wie folgt zu erläutern:

I. Einnahmen:

Auf Ihrer Homepage (www.y-hof.at) ist ersichtlich, dass in den Jahren 2003 bis 2010 insgesamt 21 Fohlen gezüchtet wurden. Im Jahr 2011 wurden Ihren Angaben zufolge keine Fohlen geboren. Das bedeutet, dass innerhalb eines Zeitraumes von 9 Jahren insgesamt 21 Fohlen (bzw. ab Pachtbeginn 2006 innerhalb von 6 Jahren 16 Fohlen) gezüchtet wurden, sohin nicht einmal 3 Fohlen im Jahresdurchschnitt. Der Verkaufspreis je Fohlen beträgt ca. € 10.000,-. Die maximal erzielbaren Einnahmen pro Jahr belaufen sich daher insgesamt auf (durchschnittlich) rund € 30.000,-.

Wenn die Meinung vertreten wird, dass für dressierte Pferde allenfalls auch höhere Verkaufspreise erzielt werden können, so ist darauf zu verweisen, dass diesfalls auch höhere Kosten (insbesondere für die Dressur und Unterbringung bei anderen Pferdehöfen) zu veranschlagen sind.

II. Ausgaben:

ad 1 Anteilige Miete: Für sämtliche Baulichkeiten wird Ihnen laut „Protokoll über den Hauptmietvertrag“ vom 5.1.2006 eine monatliche Miete von € 3.670,- verrechnet. Ein Teil dieser Gebäude wird auch für die Pferdezucht genutzt (Stall, Futterlager, Tenne etc.). Der Prüfer hat für die landwirtschaftlichen „Nebengebäude“ einen Anteil von 43% (Nutzflächenverhältnis)

errechnet (s. Bericht vom 27.11.2007). Die anteilige Jahresmiete für die im Rahmen der Pferdezucht genutzten Bauten beträgt sohin rund € 18.900,-.

Abgesehen davon geht nach Meinung des UFS aus den vorliegenden Vereinbarungen nicht mit hinreichender Deutlichkeit hervor, welche konkreten Flächen vermietet und welche verpachtet werden. Der „Hauptmietvertrag“ umfasst explizit ausschließlich das Wohnhaus und die Nebengebäude (samt Einrichtung) und gibt die gesamte Liegenschaftsfläche mit rund 7,5 ha an. Der Pachtvertrag nimmt sämtliche Baulichkeiten sowie rund 7.500 m² Grundfläche und Grundstücke „aus 253/4 und 261“ – und sohin mehr als die bloßen Gebäudegrundflächen – vom Vertragsinhalt heraus. Im Pachtvertrag ist überdies von ca. 6 ha Gesamtfläche die Rede. Unklar ist überdies, auf welcher Rechtsgrundlage die (ausschließlich) an Sie vermieteten „Nebengebäude“ im Rahmen der Pferdezucht genutzt werden. Diese wird (auch oder allein) von Ihrer Gattin betrieben, welche jedoch nur Pächterin der (bloßen) Grundflächen ist. Es ist nicht erkennbar, inwieweit die Pächter zur Nutzung der (Neben)Gebäude – und zu welchen Bedingungen – berechtigt sind. Es besteht hier eine nicht hinreichend klare Abgrenzung zwischen den beiden Verträgen (Miete und Pacht) sowie zwischen Wohnbereich einerseits und Pferdezucht andererseits, welche nur durch das Naheverhältnis zwischen sämtlichen Beteiligten (Vermieterin bzw. Verpächterin sowie Mieter bzw. Pächter) erklärbar ist. Eine derartige rechtliche Gestaltung wäre in dieser Form und Weise zwischen Fremden niemals gewählt worden bzw. nicht zustande gekommen.

Dazu kommt, dass auch das errechnete „anteilige Mietentgelt“ für die Nebengebäude einem Fremdvergleich nicht standhält. Der Homepage (unter „Dressurpferdezucht – Zuchtbetrieb“) ist zu entnehmen, dass zB der Stall - welcher speziell auf die Bedürfnisse und Vorstellungen des nunmehrigen Mieters zugeschnitten wurde - äußerst modern und großzügig ausgestaltet wurde (sehr große Abfohlboxen, eigene Entmistungsanlage, große Gitter, breite Stallgasse, schwenkbare Boxenwände, größenvariabler Paddockbereich etc.). Andere Reitställe verlangen für ähnlich gut ausgestattete Boxen eine monatliche Einstellgebühr von rund € 450,- (für Paddocks ca. € 525,-). Davon ausgehend, dass in Ihrem Zuchtbetrieb zumindest 5 Boxen vorhanden sind (de facto sind es mehr), ergäbe sich ein fremdüblicher Aufwand von (zumindest) rund € 27.000,- pro Jahr.

ad 3 Mitarbeiter(in): Im Rahmen des Ortsaugenscheines am 28.4.2011 gaben Sie an, im Zuchtbetrieb werde (nur) eine Mitarbeiterin beschäftigt. Unterstellt man einen monatlichen Bruttolohn von lediglich € 1.250,-, ergibt dies einen Jahresaufwand von € 15.000,-. Dieser Betrag ist nach ha. Ansicht als unterstes Limit zu betrachten. Die auf Ihrer Homepage (wiederum unter dem Pfad „Dressurpferdezucht – Zuchtbetrieb“) umfassend angeführten, im Rahmen der Pferdezucht verrichteten Tätigkeiten lassen davon ausgehen, dass ein weitaus

höherer Lohnaufwand (bzw. allenfalls auch Aufwand für „Fremdarbeit“, Werkverträge oä.) zur Bewältigung dieser Tätigkeiten erforderlich ist.

ad 4 „AfA“ Zuchtstuten: Der Anschaffungspreis für eine Stute beträgt rund € 10.000,-, der Betrieb verfügt über 5 Zuchtstuten. Diese können rund 12 Jahre lang für die Zucht verwendet werden (s. Protokoll über den Ortsaugenschein vom 28.4.2011). Verteilt man die Gesamtanschaffungskosten von € 50.000,- auf 12 Jahre ergibt sich die in der Prognoserechnung angesetzte „AfA“ von € 4.200,-.

ad 5 Tierarzt: Laut österreichischer Tierärztekammer wird für allgemeine tierärztliche Tätigkeiten ein Stundentarif von ca. 100,- (brutto) verrechnet. Für spezielle Tätigkeiten, wie zB Operationen oder Geburten, gelten eigene Tarife. Die Prognoserechnung unterstellt (lediglich) 1 bis 2 Tierarztbesuche pro (am Hof befindlichen) Pferd.

ad 6 Versicherungen uä.: Aus einer Rechnung der Y- Projektentwicklung GmbH & Co Vermietungs KEG vom 5.12.2007 ergibt sich, dass an Sie (jährlich anfallende) Versicherungen für Traktor bzw. Eigenheim sowie eine Abgabe für land- und forstwirtschaftliche Betriebe iHv. insgesamt € 2.166,- weiterverrechnet werden.

ad 7 Sonstige Ausgaben: Mit Rechnungen vom 2.10. bzw. vom 23.10.2006 hat Ihnen die Y- KEG einen Betrag von insgesamt € 10.166,- (zB für Futtermittel, Erde, land- und forstwirtschaftliche Geräte und geringwertige WG) weiterverrechnet. Überdies fallen jedenfalls auch Kosten für Werbung (Inserate, Betrieb der Homepage uä.), Strom, Treibstoff und Instandhaltung des Traktors, Hufschmied, Besamung, etc. an.

Nach ha. Ansicht stellt die vorliegende Prognoserechnung den weitaus „günstigsten Fall“ (also die geringst mögliche Verlustermittlung) dar. Die Ausgaben wurden jeweils mit den Mindestbeträgen angesetzt. Tatsächlich werden die bezüglichen Aufwendungen - und folglich auch die Verluste – weitaus höher liegen.

Die steuerliche Konsequenz aus der Einstufung der gegenständlichen Pferdezucht als Liebhabereibetrieb, welcher der privaten Lebensführung zuzurechnen ist, besteht für die Y- Projektentwicklung GmbH & Co Vermietungs KEG darin, dass die zugehörigen Gebäude (samt Einrichtung bzw. Ausstattung) und Grundflächen – analog dem Wohngebäude - nicht zum Betriebsvermögen der KEG gezählt werden können. (.....)

Sollten einzelne der in der Prognose veranschlagten Beträge Ihrer Ansicht nach der Höhe nach unrichtig veranschlagt worden sein, werden Sie ersucht, dies durch Vorlage entsprechender Unterlagen nachzuweisen."

3.3.2. Diesen Vorhalt des UFS beantwortete der Mitunternehmer Mag. MX wie folgt (E-Mail vom 30. Mai 2011):

„(.....) Im vorliegenden Fall werden auf Welt-Spitzenniveau Warmblut-Sportpferde, vorwiegend für die Dressur, gezüchtet. Die Kunden kommen aus weiten Teilen Europas, die erzielten Preise liegen bis zu 300 % über dem Durchschnitt für Warmblut-Sportpferde aus anderen Zuchtställen.

Der Ansatz von 3 Fohlen pro Jahrgang ist unzutreffend, weil in den ersten Jahren erst der Aufbau von drei der fünf Zuchtstutenstämme erfolgt ist. Der Hof wurde im November 2005 bezogen.

Die Ausbildung rechnet sich nicht bei jedem Pferd; für die nachhaltige Gewinnerzielung genügt es aber, dass für das eine oder andere Pferd ein Spitzenpreis erzielt wird. Dies trifft bei der Pächterin der Bw. zu.

Es werden sämtliche landwirtschaftlichen Nutzflächen und Waldparzellen verpachtet. Davon ausgenommen wurden die Gebäudeflächen und jene Flächen, die im Nahebereich der Gebäude außerlandwirtschaftlichen, eben privaten Zwecken dienen. Die Abgrenzung ist eindeutig und unmissverständlich. Die Abgrenzung zwischen Miete und Pacht macht in der Praxis keinen zivilrechtlichen Unterschied, zumal auf Seiten des Verpächters einerseits und der Pächter andererseits Personenidentität besteht. 6 ha Pachtfläche zuzüglich 7.527 m² vermietete Grundflächen ergeben die Gesamtfläche der EZ 110, nämlich 6,7527 ha. Zivilrechtlich wird die Landwirtschaft von beiden Ehepartnern gepachtet, die Bewirtschaftung wird aber (insbesondere mit sozialversicherungsrechtlicher Wirkung) der Gattin allein zugerechnet. das ist eine allgemein übliche Vorgehensweise. Es ist zivil- und insbesondere auch abgabenrechtlich unbedenklich, wenn ein von einem Ehepartner angemietetes Objekt im gemeinsamen landwirtschaftlichen Betrieb genutzt wird. Das gilt auch dann, wenn die Einkünfte aus der Landwirtschaft letztlich dem anderen Ehepartner zugerechnet werden. (.....)

Die Ausstattung des Stalles ist zweckmäßig und sinnvoll; Technische Einrichtungen, wie zB. eine Entmistungsanlage, dienen der Arbeitserleichterung, und sind hier ebenso geboten, wie Rationalisierungsmaßnahmen in anderen Betrieben. Das Bestreben, die Pferde artgerecht zu halten, anstatt sie in Boxen zu pferchen, in welchen die Gefahr besteht, dass das Fohlen von der Stute erdrückt wird, entspricht vernünftigem betriebswirtschaftlichen Denken. Anders wären Kunden aus dem europäischen Ausland und die Erzielung des dreifachen Durchschnittspreises völlig illusorisch. Die Gestaltung des Zuchtstalles samt Wohnhaus und Außenanlagen entspricht also nicht einer persönlichen Neigung der Mieter der Bw., sondern ist Grundvoraussetzung für den Erfolg am internationalen Sportpferdemarkt. Als Beweis mögen

vergleichbare Zucht- und Handelsställe in Norddeutschland und Holland herangezogen werden.

Ein Zuchtbetrieb ist mit einem Reitbetrieb in keiner Weise vergleichbar. Die Boxen eines Zuchtbetriebs müssen größer angelegt sein. Ausführungen auf der Homepage zu Werbezwecken sind als solche zu werten; sie sind aber ungeeignet, um daraus eine besonderen Luxus bei der tatsächlichen Gestaltung und Organisation des Zuchtbetriebes abzuleiten. Sämtliche angeführten Ausstattungsmerkmale sind kostenmäßig irrelevant oder normaler Standard. Nichts davon ist auf die Betreiber des Zuchtbetriebs besonders zugeschnitten.(.....)

Die Ausführungen zum Personalaufwand sind unzutreffend, weil sie den eigenen Arbeitseinsatz der Betriebsinhaber nicht berücksichtigen.

Die Versicherungen beinhalten auch das privat genutzte Wohnhaus.

Die Prognoserechnung ist insgesamt unzutreffend; am schwersten dabei wiegt der Umstand, dass der Verkauf eines Pferdes, das zur Zeit für die Weltmeisterschaft der 6-jährigen Dressurpferde in Aachen drainiert wird, ebenso unberücksichtigt bleibt, wie der zukünftige Verkauf anderer Pferde mit Gewinn. Der Preis für ein solches Pferd liegt dann bei mehreren hunderttausend Euro. Liebhaberei ist ausgeschlossen.

Es ist nicht erkennbar, welchen Zweck die Frage nach Liebhaberei beim Pächter und Mieter der Liegenschaft abzielt. Der Hauptgesellschafter der Bw. (80 %) hat damit überhaupt nichts zu tun.

Schon die Größe der bewirtschafteten Flächen spricht laut jüngster VwGH-Rechtsprechung gegen die Liebhabereivermutung (VwGH vom 21.5.1997, 92/14/0185). Die Flächen wurden in letzter Zeit durch Zupachtungen noch wesentlich erweitert.

Die Frage der Liebhaberei ist abstrakt nach der Verkehrsauffassung und nicht nach den Verhältnissen des jeweiligen Steuerpflichtigen zu beurteilen (VwGH vom 21.5.1997, 92/14/0185). In weiten Teilen der nördlichen Bundesländer der BRD züchtet jeder Bauer auch Pferde; niemand kommt auf die Idee, diesen Liebhaberei unterstellen zu wollen.

Der landwirtschaftliche Betrieb ist jedenfalls eine von der Vermietung durch die KG vollkommen unabhängige wirtschaftliche Einheit, insbesondere für Umsatzsteuerzwecke.

Die Angehörigenrechtsprechung ist im vorliegenden Fall nicht anzuwenden. Ebenso wenig die Rechtsprechung zu Miteigentumsgemeinschaften im Zusammenhang mit der Befriedigung des

persönlichen Wohnbedürfnisses. Die KG ist eine eigene Rechtsperson, an der der Mieter bzw. Pächter nur zu 20 % beteiligt ist.

Die KG ist vermögensverwaltend tätig und hat daher kein Betriebsvermögen (Grund und Boden bleiben außer Ansatz). Die Frage, ob Betriebsvermögen vorliegt, ist außerdem umsatzsteuerlich irrelevant.(.....).

3.3.3. Der Mitunternehmer legte nun mit seiner Vorhaltsbeantwortung weder selbst eine seiner Ansicht nach zutreffende Prognoserechnung für die Pferdezucht vor, noch gelang es ihm mit diesen, oben wieder gegebenen, lediglich allgemein gehaltenen und durch nichts näher belegten Ausführungen die Prognoserechnung des UFS - und somit letztlich auch die Liebhabereivermutung - zu widerlegen. Im Einzelnen ist ihm entgegen zu halten:

Zu den Einnahmen:

-- Der Mitunternehmer wendet sich vor allem gegen den Ansatz von € 10.000,-- pro verkauftem Pferd. Diese Annahme des UFS stützt sich jedoch auf seine eigenen Angaben (s. Protokoll vom 28. April 2011) sowie auf die von ihm im Rahmen des Berufungsverfahrens vorgelegten Verträge vom 21. September bzw. 10. Dezember 2010, mit denen Mag. AX Pferde jeweils um den Preis von € 10.000,-- veräußert hat. Es wurde jedoch kein Vertrag vorgelegt, aus dem sich ein allenfalls höherer Veräußerungspreis ergeben würde. Das bezügliche Vorbringen des Mitunternehmers wurde sohin nicht durch entsprechend beweiskräftige Unterlagen belegt bzw. konnte dieses nicht einmal annähernd glaubhaft gemacht werden. Abgesehen davon erweist sich das Vorbringen in der Stellungnahme vom 30. Mai 2011 nach Meinung des UFS als widersprüchlich: Zum Einen wird dargelegt, die erzielten (!) – also nicht bloß erzielbaren - Preise würden bis zu 300% über dem Durchschnittspreis liegen. Bei einem Durchschnittspreis von € 10.000,-- ergäbe dies einen Preis von ca. € 30.000,--. An anderer Stelle heißt es hingegen, für ein entsprechend trainiertes Pferd könne ein Preis von „*mehreren hunderttausend Euro*“ erzielt werden. Tatsache ist jedoch, dass kein Vertrag mit einem über € 10.000,-- liegenden Verkaufspreis vorgelegt werden konnte bzw. vorgelegt wurde. Der UFS ersuchte jedoch in seinem Vorhalt ausdrücklich um Vorlage entsprechender Unterlagen, sollten die von ihm in seiner Prognoserechnung angesetzten Beträge der Höhe nach unzutreffend sein. Der Mitunternehmer spricht in seiner Stellungnahme explizit von „*erzielten Preisen*“ bzw. davon, dass „*für das eine oder andere Preis ein Spitzenpreis erzielt*“ werde (und nicht bloß erzielbar wäre). Sollten jedoch tatsächlich vereinzelt höhere Preise erzielt worden sein, so ist dem UFS nicht klar, aus welchen Gründen diesfalls die entsprechenden Verkaufsverträge zwecks Untermauerung dieses Vorbringens nicht vorgelegt wurden.

-- Der Ansatz von drei Fohlen pro Jahrgang erweise sich – so der Mitunternehmer – als unzutreffend. Der Hof sei erst im November 2005 bezogen worden. In den ersten Jahren sei erst der Aufbau von drei auf fünf Zuchtstämme erfolgt. Wenn damit offensichtlich der Ansatz von fünf gezogenen Fohlen pro Jahr begehrt wird, so ist auch dies nicht schlüssig: Laut Homepage der Ehegatten X wurden in den Jahren 2005 und 2006 jeweils drei, 2007 und 2008 jeweils zwei, 2009 vier und 2010 fünf Fohlen geboren. Im Jahr 2011 gibt (bzw. gab) es keine Geburten. In sieben Jahren wurden somit insgesamt 19 Fohlen geboren, das sind durchschnittlich weniger als drei pro Jahr. Wenn quasi eine Aufbauzeit (zunächst nur drei von fünf Zuchtstämmen) ins Treffen geführt wird, so ist dennoch zu berücksichtigen, dass es – wie etwa 2011 (also in einem Jahr, in dem der Ausbau auf fünf Zuchtstämme längst erfolgt ist) – in manchen Jahren mangels „Belegung“ im Vorjahr zu keinen Geburten kommt. Bei einer Tragezeit von 11 Monaten und der anschließenden Säugezeit erscheint es auch nicht glaubhaft, dass jede Stute jedes Jahr „belegt“ wird. Dazu kommt, dass die Zucht laut Homepage (zumindest) bereits seit dem Jahr 2003 betrieben wird (und der Aufbau daher schon vor Bezug des nunmehrigen Hofes begonnen wurde). Schließlich gab Mag. MX im Zuge des Ortsaugenscheines selbst an, dass pro Jahr durchschnittlich vier Fohlen gezogen werden. Selbst wenn man nun - ganz im Gegensatz zu den bisherigen tatsächlichen Geburtenzahlen - dieser Aussage des Mitunternehmers Mag. X folgend pro Jahr Einnahmen von € 40.000,-- ansetzen würde, würde sich nach der (für die Ehegatten X günstigsten Variante der) Prognoserechnung des UFS immer noch ein jährlicher Verlust von rund € -7.000,-- ergeben.

Zu den Ausgaben:

-- Die Ausführungen des UFS zum *Personalaufwand* seien laut Mag. X unzutreffend, weil sie den „*eigenen Arbeitseinsatz der Betriebsinhaber*“ nicht berücksichtigen würden (Stellungnahme vom 30. Mai 2011, S. 2). Auch dieser unsubstantiierte Einwand ist für den UFS nicht nachvollziehbar: Der UFS hat in seiner Prognoserechnung einen Betrag von € 15.000,-- für am Hof beschäftigte Mitarbeiter in Ansatz gebracht. Auf der Homepage der Ehegatten X gibt es ein Untermenü mit den am Hof beschäftigten Mitarbeitern. Unter diesen scheint etwa Frau KB auf, welche für das Ausmisten der Boxen, das Longieren der Pferde etc. zuständig ist. Aus den dem Finanzamt übermittelten Lohnzetteln geht hervor, dass KB von der Dienstgeberin Mag. AX in den Jahren 2008 bis 2010 folgende Bruttobezüge erhalten hat: € 13.324,10 (2008), € 16.465,68 (2009) sowie € 16.875, 81 (2010). Der vom UFS gewählte Ansatz von € 15.000,-- erweist sich daher unzweifelhaft als zutreffend. Wenn zudem mit dem „*Arbeitseinsatz der Betriebsinhaber*“ argumentiert wird, so ist darauf zu verweisen, dass der hauptberuflich als Steuerberater tätige Mitunternehmer Mag. MX angab, „*selbst so gut wie keine Zeit in den Pferdezüchtbetrieb zu investieren*“ (s. Protokoll über den Ortsaugenschein). Es erscheint dem UFS auch wenig glaubhaft, dass Mag. AX neben der erforderlichen Haushaltsführung (rund

500m² Wohnfläche, vier Kinder) gemeinsam mit nur einer einzigen Mitarbeiterin (KB) auch die umliegenden Grundflächen zu bewirtschaften sowie die vorhandenen Tiere zu versorgen imstande sein soll. Auf der Homepage der Familie X wird der „*Stallalltag am Hof*“ wie folgt beschrieben:

„Tägliches Abmisten aller beweideten Wiesenflächen, tägliche Reinigung und Funktionskontrolle der Weide tränken, zweimal tägliches Misten der Boxen, wöchentliche Reinigung von Trögen und Tränken, Komplettreinigung des gesamten Stalles einmal pro Monat, schriftliche Aufzeichnung sämtlicher Vorkommnisse rund um die Pferde mittels ausgearbeiteter Protokolle, Futterpläne für jedes Monat für jedes Pferd, tägliche Pferdepflege von Stuten, Fohlen und Jungpferden, individuelle Betreuung jeder Zuchtstute und ihres Fohlens, monatliche Entwurmung aller Fohlen bis zum Absetzen mit verschiedenen Wirkstoffen, Jungpferde werden alle 2 Monate, die Zuchtstuten alle 3 Monate und zusätzlich am Tag der Geburt entwurmt, Fohlenschule vom ersten Lebenstag, Führübungen mit Stute und Fohlen inkl. Verladetraining, Bewegungstraining der Stuten nach dem Absetzen bis zur nächsten Geburt, Heu so viel wie beliebt, dreimal tägliche Kraftfuttergabe im Frühjahr und Sommer während der Laktationsphase, zweimal tägliches Füttern mit Kraftfutter während der Herbst- und Winterzeit...Die Liste ließe sich noch beliebig weiter führen. (....)“

Angesichts dieser Vielzahl an erforderlichen Arbeiten ist davon auszugehen, dass - zumindest zeitweise – noch weitere Mitarbeiter beschäftigt werden bzw. allenfalls für gewisse Arbeiten (Aus-)Hilfe von Fremdarbeitern (zB Maschinenring) in Anspruch genommen werden muss. Der Ansatz von (lediglich) € 15.000,-- für Mitarbeiter bzw. Personal ist somit als unterstes Limit anzusehen. Tatsächlich wird ein weitaus höherer Betrag zu veranschlagen sein.

-- Bezüglich der vom UFS angesetzten *Versicherungskosten* iHv. € 2.200,-- wird gerügt, diese würden auch das privat genutzte Wohnhaus betreffen. Der Mitunternehmer (bzw. die Bw.) bleibt jedoch auch hier – wie bei allen übrigen Positionen – die Nennung eines seiner (bzw. ihrer) Meinung nach zutreffenden (konkreten) Betrages schuldig. Der UFS fand in den Unterlagen der Bw. ua. zB eine Rechnung der Bw. vom 5. Dezember 2007, mit welcher Herrn Mag. MX Versicherungen für Traktor und Gebäude sowie eine Abgabe für den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Gesamtbetrag von rund € 2.170,-- weiterverrechnet wurden. Der Anteil der Gebäudeversicherung daran belief sich auf € 1.620,--. Selbst wenn man unter Heranziehung des vom Prüfer festgestellten Nutzflächenverhältnisses zwischen Wohn- und Nebengebäude von diesen Kosten einen Anteil von ca. 50%, also rund € 800,--, als nicht auf die Pferdezucht entfallend ausscheiden würde, ergäbe sich immer noch ein beträchtlicher jährlicher Verlust.

Zusammenfassend ist festzuhalten: Der UFS erstellte an Hand der Angaben der Bw. bzw. des an dieser beteiligten Mitunternehmers Mag. MX, weiters an Hand der Informationen auf der

Homepage der Ehegatten X, der in der Buchhaltung der Bw. enthaltenen Belege sowie der übermittelten Lohnzettel eine grobe Prognoserechnung für die auf der von der Bw. vermieteten Liegenschaft betriebene Pferdezucht. Von Seiten der Bw. bzw. des Mitunternehmers wurde keine eigene Prognoserechnung erstellt (bzw. wurde den Abgabenbehörden keine vorgelegt). Gegen einzelne Ansätze in der Prognoserechnung des UFS wurden zwar allgemein gehaltene Einwendungen erhoben, es wurde jedoch nicht konkret dargetan, in welcher Höhe nach Meinung der Betreiber der Pferdezucht die Einnahmen sowie (einzelne) Ausgaben zutreffenderweise zu berücksichtigen wären. Die Einwendungen der Bw. (bzw. ihres Mitunternehmers) wurden überdies in keiner Weise durch entsprechende Unterlagen dokumentiert bzw. nachgewiesen. Es ist daher nicht gelungen, die Prognoserechnung des UFS auch nur ansatzweise zu entkräften. Dieser zufolge ergibt sich ein jährlich etwa gleich bleibender Verlust von rund € 16.000,--. Diese Rechnung beruht auf einer äußerst „vorsichtigen“, d.h. die Ausgaben ohnehin nur mit Mindestbeträgen berücksichtigenden Rechnung. Es ist davon auszugehen, dass die Verluste tatsächlich viel höher ausfallen. Jedenfalls ergibt diese Rechnung, dass sich aus der zu beurteilenden Pferdezucht niemals – geschweige denn in einem absehbaren Zeitraum von ca. 15 bis 20 Jahren - ein positives Gesamtergebnis ergeben kann. Die Frage nach der konkreten Dauer des absehbaren Zeitraumes kann in diesem Fall jedoch ohnehin auf sich beruhen, da bei der derzeitigen Bewirtschaftungsform in keiner Weise mit dem Auftreten von Jahresgewinnen – auch nicht vereinzelt – zu rechnen ist. Die Betätigung ist daher objektiv nicht ertragsfähig und damit auf Grund der eingangs zitierten Rechtsvorschriften steuerlich als Liebhaberei zu qualifizieren.

Zu den weiteren Einwendungen:

Der Mitunternehmer beruft sich für seinen bzw. den Standpunkt der Bw. ua. auf das Erkenntnis des VwGH vom 21. Mai 1997, 92/14/0185. Der VwGH hat allerdings in diesem Erkenntnis eine von Eheleuten in Form einer GesBR betriebene Landwirtschaft als Liebhabereitätigkeit iSd. § 1 Abs. 2 LVO qualifiziert. Auch im do. Erkenntnisfalle sind – analog dem hier berufungsgegenständlichen Fall - die Beschwerdeführer der von Seiten der Abgabenbehörde erstellten Prognoserechnung im Verwaltungsverfahren substantiiert nicht entgegen getreten. Der VwGH hat zudem im zitierten Erkenntnis in Einklang mit der hA seine Rechtsauffassung zum Ausdruck gebracht, dass die Beurteilung, ob eine bestimmte Betätigung typischerweise einer privaten Neigung entspricht, wesentlich auch von der Größe des bewirtschafteten Wirtschaftsgutes abhängt und ua. im Betrieb einer Kleinlandwirtschaft eine solche Betätigung zu sehen ist. Dieser Auffassung folgend hat der Gerichtshof im genannten Erkenntnis einen landwirtschaftlichen Betrieb mit einer Grundfläche von 1,8 ha als Kleinlandwirtschaft beurteilt. In diesem Sinne qualifizierte er in einem weiteren Erkenntnis zB eine Liegenschaft mit einer Gesamtgrundfläche von 3,75 ha als Kleinlandwirtschaft (VwGH

vom 19. Mai 1988, [87/07/0070](#)). Im Erkenntnis 98/15/0144 vom 26. November 2002 sah der VwGH in der Bewirtschaftung eines Forstes von rund 20 ha durch einen freiberuflich Tätigen typischerweise einen Zusammenhang mit einer in der Lebensführung begründeten Neigung.

Die berufungsgegenständliche Liegenschaft wies zum Zeitpunkt des Erwerbes durch die Bw. eine Größe von ca. 6,7 ha auf (Kaufvertrag vom 21. November 2001). Laut einem aktuellen Grundbuchsauszug hat die Liegenschaft derzeit eine Gesamtfläche von rund 5,8 ha (ein Waldgrundstück ist zwischenzeitig aus dem Gutsbestand ausgeschieden). Bringt man davon die derzeit laut Mag. X brach liegenden Waldflächen (derzeit rund 1,6 ha) und die vom Pachtvertrag ausgenommenen Gebäudegrundflächen in Abzug, verbleiben für die Pferdezucht rund 4,2 ha. Bei dieser Größe ist angesichts der dargelegten Rechtsprechung im vorliegenden Fall jedenfalls von einer Kleinlandwirtschaft, deren Betrieb typischerweise in der privaten Lebensführung begründet liegt, auszugehen.

Wenn demgegenüber in der Stellungnahme vom 30. Mai 2011 vorgebracht wird, die Größe der im Berufungsfall der Pferdezucht dienenden Flächen würde laut VwGH-Rechtsprechung *gegen* die Liebhabereivermutung sprechen, so ist dies für den UFS auf Grund der oa. Erkenntnisse nicht nachvollziehbar. Die Größe der gegenständlichen Grundflächen spricht entgegen der Auffassung des Mitunternehmers in Anbetracht der zitierten Rechtsprechung vielmehr geradezu *für* das Vorliegen einer Kleinlandwirtschaft. Dass zudem eine Flächen-erweiterung durch Zupachtungen erfolgt sein soll, wird lediglich allgemein behauptet. Diese Behauptung wird weder durch entsprechende Größenangaben konkretisiert, noch durch Vorlage Bezug habender Unterlagen (insbes. Pachtverträge) unter Beweis gestellt.

Wenn in der Stellungnahme vom 30. Mai 2011 darüber hinaus behauptet wird, die Nebengebäude bzw. der Stall seien nicht auf die Betreiber des Zuchtbetriebes „*zugeschnitten*“, so ist nochmals wortgetreu auf die Ausführungen auf der Homepage der Ehegatten X zu verweisen: *„Da der Stall nicht adaptiert, sondern neu errichtet wurde, haben wir die Chance genützt, ein modernes Gebäude zu entwerfen, das allen Anforderungen einer hochqualitativen Pferdezucht genügt.“* Daraus geht hervor, dass die Ehegatten X in den Entwurf, die Planung und die Errichtung offenbar von Anbeginn an eingebunden waren und somit die Errichtung (und Ausstattung) der Gebäude nach ihren Vorstellungen erfolgt ist. Dafür spricht letztlich auch die Tatsache, dass Mag. MX zunächst vertretungsbefugter Gesellschafter der Rechtsvorgängerin der Bw. war bzw. seit Mai 2005 Gesellschafter-Geschäftsführer der zur Vertretung der Bw. befugten Komplementär-GmbH ist. Dass bei der durch diese Sachlage gegebenen Möglichkeit der Einflussnahme die Errichtung und Ausstattung des nunmehr von ihm bewohnten Hofes ganz wesentlich nach seinen Vorstellungen erfolgt ist, kann wohl nicht ernsthaft bezweifelt werden.

Schließlich sei noch auf folgende Auffälligkeit hingewiesen: Dem gesamten Berufungsvorbringen zufolge wird die gegenständliche Pferdezucht von den Ehegatten X gemeinsam betrieben. Dies ließe auf das Bestehen einer Mitunternehmerschaft (GesBR, Pächtergemeinschaft oä.) schließen und die Einbringung entsprechender Feststellungserklärungen erwarten.

Tatsächlich erklären die Ehegatten jedoch jeder für sich eigene Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, und zwar Frau Mag. AX seit dem Jahre 2006 jeweils iHv. € 0,-- sowie Herr Mag. MX seit 2007 iHv. jeweils € 90,--. Mag. MX konnte im Rahmen des Ortsaugenscheines vom 28. April 2011 nicht erklären, in welcher Rechtsform die Pferdezucht nun tatsächlich betrieben wird. Es gab jedoch an, auf Grund seiner hauptberuflichen Tätigkeit als Steuerberater so gut wie keine Zeit in den Zuchtbetrieb zu investieren.

Sozialversicherungsrechtlich sei seine Ehegattin Bewirtschafterin der Liegenschaft. Der Umstand, dass den „Betreibern“ der Pferdezucht nicht einmal klar ist, in welcher steuerlich relevanten Form diese betrieben wird, bestätigt nach Ansicht des UFS die von Seiten der Bw. letztlich ohnehin nicht widerlegte Vermutung, dass diese Betätigung der privaten Lebensführung des Mitunternehmers und seiner Ehegattin zuzurechnen ist. Eine derartige Sorglosigkeit spricht klar gegen das Vorliegen einer erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit.

3.3.4. Die Bw. verkennt – wie schon oben dargelegt - die Rechtslage, wenn sie vermeint, die steuerliche Qualifikation der vom Mitunternehmer und seiner Ehegattin ausgeübten Pferde- zucht sei für die Beurteilung ihrer „Vermietungstätigkeit“ ohne jede Relevanz. Da die Pferde- zucht ebenso wie das Wohnhaus – zur Gänze - der privaten Lebensführung des Mitunter- nehmers Mag. MX zuzurechnen ist, kommt für die bezüglichen Aufwendungen ertragsteuerlich das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 bzw. umsatzsteuerlich das Vorsteuerabzugsverbot des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zum Tragen.

4. Wie bereits erwähnt kann es in Anbetracht der oa. Rechtslage im Berufungsfall grund- sätzlich dahin gestellt bleiben, ob die gegenständlichen Verträge einer Überprüfung iSd. sog. Angehörigenjudikatur unterzogen werden können bzw. ob diese gegebenenfalls einem Fremdvergleich standhalten würden. Sowohl das Finanzamt als auch die Bw. bringen jedoch ansatzweise die sog. „Angehörigenkriterien“ ins Spiel. Die Bw. bestreitet eine grundsätzliche Anwendbarkeit der Angehörigenrechtsprechung vehement mit dem Hinweis, der Bruder des Mitunternehmers Mag. MX sei diesem gegenüber fremd(!).

Der Vollständigkeit halber sei daher dazu angemerkt: Zwischen den Vertragsparteien der vorliegenden Vereinbarungen besteht ohne jeden Zweifel ein Naheverhältnis. Auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen können Nahebeziehungen entstehen (vgl. zB die bei *Doralt*, EStG 14. Auflage, § 2 Tz 159/2 angeführten Beispiele). Mag. MX ist Mieter und Pächter der gegenständlichen Liegenschaft. Er ist überdies als Mitunternehmer an der Vermieterin

(Verpächterin) beteiligt und gleichzeitig Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH. Sein Bruder ist der zweite Kommanditist der Bw. bzw. zweiter Gesellschafter der Komplementär-GmbH. Treuhändige Kommanditisten sind die Ehegattin sowie die Schwägerin des Mag. X. Angesichts dieser Konstellation erscheint es geradezu absurd, ein Naheverhältnis zwischen den hier beteiligten Personen in Abrede stellen zu wollen. Dass dies letztlich auch auf Seiten der Bw. so gesehen wird, ergibt sich aus der Stellungnahme des Mag. X vom 30. Mai 2011, in der wörtlich ausgeführt wird, dass *„auf Seiten des Verpächters einerseits und der Pächter andererseits Personenidentität besteht.“*

Nach Auffassung des UFS wäre die Bw. gegenüber einem Fremden niemals bereit gewesen, ein Gebäude nach dessen speziellen Vorstellungen und Bedürfnissen zu errichten und darüber hinaus einzurichten und dieses dann – lediglich mündlich (!) – an diesen zu vermieten. Dazu kommt, dass die vorliegenden Verträge (Miete einerseits, Pacht andererseits) eine klare Trennung der in Bestand gegebenen Objekte nicht zulassen. Dem Wortlaut der Verträge zufolge werden dem Mieter nur die Gebäude überlassen, den Pächtern hingegen die bloßen Flächen. Tatsache ist jedoch, dass die „vermieteten“ Nebengebäude (Stall, Tenne, etc) natürlich (auch) ganz wesentlich im Rahmen der auf den Pachtflächen ausgeübten Pferdezucht verwendet werden. Der von der Bw. vermietete Hof bildet eine wirtschaftliche Einheit. Der Abschluss getrennter Verträge in der vorliegenden Form wäre zwischen zueinander Fremden nie zustande gekommen. Auf Grund des Naheverhältnisses zwischen den beteiligten Personen konnte auch eine exakte Umschreibung der Mietobjekte einerseits sowie der Pachtflächen andererseits unterbleiben. Ungenauigkeiten ergeben sich schon daraus, dass die Größe der in Bestand gegebenen Liegenschaft EZ xxx KG O im Mietvertrag mit etwa 7,5 ha ausgewiesen wird, im Pachtvertrag hingegen mit rund 6 ha. Es wäre nach ha. Auffassung unmöglich gewesen, die Verträge in der gegenständlichen Form und mit gegenständlichem Inhalt mit zueinander nicht in einer Nahebeziehung stehenden Personen abzuschließen. In diesem Zusammenhang ist nochmals auf die gegebene „Personalunion“ des Mag. MX sowie darauf hinzuweisen, dass weiterer Mitunternehmer dessen Bruder ist. Nach Meinung des UFS wären die vorliegenden Verträge daher auch unter dem Blickwinkel der Fremdüblichkeit mit steuerlicher Wirksamkeit nicht anzuerkennen.

Hinsichtlich der Berechnung der gegenüber den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden geänderten Bemessungsgrundlagen sowie der Abgabenermittlung wird auf die Berufungsvorurteile des Finanzamtes vom 31. Juli 2008 verwiesen.

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage war spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 5. August 2011