



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der XX GmbH, in YY, vertreten durch Lederer & Partner Steuerberatung GmbH, 7540 Güssing, Kirchengasse 14, vom 3. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 2. Juli 2007 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum 1. November 2006 bis 30. November 2006 entschieden:

Die Berufung wird abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die XX GmbH (Berufungswerberin, Bw.) wurde für den Zeitraum ua. November 2006 einer Umsatzsteuersonderprüfung (Bp.) unterzogen. Die Bp. anerkannte geltend gemachte Vorsteuern in Höhe von € 8.700,00 nicht und führte hierzu aus, dass die Bw. zwei Wohnungen, von ihrem Alleingesellschafter NN angemietet habe und für diese Wohnungen Einrichtungsgegenstände im Betrag von € 43.500,00 zuzüglich 20% USt (€8.700,00) erworben habe.

Der Behauptung der Bw., diese Wohnungen für die Nutzung durch ihre Dienstnehmer für die Abwicklung von Aufträgen in Wien angeschafft zu haben, werde kein Glauben geschenkt. Die Aussagen der Dienstnehmer zu diesem Thema seien nicht schlüssig, woraus geschlossen werde, dass die größere der beiden Wohnungen nicht für den Betrieb genutzt werde und daher nicht betriebsnotwendig sei.

Wenn die Ausführungen der Mitarbeiter über die Nutzungsintensität der Wohnungen zutreffen – 1 Mitarbeiter 3x / Woche und 1 Mitarbeiter 1x / Woche - könnten bei angenommenen Nächtigungskosten von € 50/Tag über 50 Beschäftigungswochen pro Jahr über 35 Jahre in Hotels genächtigt werden, um die Anschaffungskosten der Wohnungen zu übertreffen.

Der VwGH judiziere, dass Dienstwohnungen bei kleineren und mittleren Betrieben nicht üblich seien. Gerade Eigentumswohnungen könnten auch der privaten Vermögensanlage dienen.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird eingewendet, dass die Kunden der Bw. überwiegend Banken im Wiener Raum wären bzw. auch Kunden im Ausland betreut würden. Seitens der Dienstnehmer der Bw. wäre es daher erforderlich auch bis in die späten Nachstunden zu arbeiten. Durch die Möglichkeit in Wien zu nächtigen und auch Arbeitsmaterial in den Wohnungen aufzubewahren, sei es der Bw. leichter möglich auf die Kundenwünsche einzugehen.

Da für die Zukunft weitere Aufträge in Wien erwartet würden, würden die Nächtigungskosten deutlich steigen, wobei es unmöglich sei in Wien kurzfristig Nächtigungsmöglichkeiten um € 50,00 zu finden. Weiters sei zu beachten, dass damit auch eine dauerhafte Aufbewahrungsmöglichkeit von Arbeitsmitteln (Laptop, Drucker, Ladegeräte) verbunden sei.

Es sei eine langfristige strategische Entscheidung der Bw. gewesen, die Wohnungen anzumieten, um einerseits Nächtigungsmöglichkeiten für sämtliche Mitarbeiter zu schaffen und andererseits bei erfolgreicher Akquirierung weiterer Kunden im Wiener Bereich eine Betriebsstätte der Gesellschaft (unter Änderung des Mietvertrages) zu gründen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Alleingesellschafter der Bw., Herr NN, hatte zwei neu errichtete Eigentumswohnungen in Wien, Adresse, erworben. Beide Wohnungen samt Loggia, PKW-Abstellplatz und Kellerabteilen vermietete er ab 1.11.2006 an die Bw. um einen monatlichen Gesamtmietpreis laut Mietvertrag vom 9.1.2007 in Höhe von 1.453,80 zuzüglich 10% USt und Betriebskosten. Umgerechnet auf die vermietete Fläche beträgt der m²-Nettomietpreis etwa € 11,90. Der Mietpreis liegt damit am oberen Rand der für diese Gegend laut Mietenspiegel Wien ortsüblichen Mieten, welche mit €8,00 bis €12,00 jeweils ohne USt und Betriebskosten angesetzt werden.

Für diese Wohnungen erwarb die Bw. laut Kaufvertrag vom 6.11.2006 diverse Einrichtungsgegenstände (Esstisch, Raumteiler, Kommode, Schreibtisch, Sitzgruppe, Verbau usw.) um € 43.500,00 zuzüglich € 8.700,00 USt. Über diesen Vorgang wurde ein schriftlicher Kaufvertrag ausgestellt, auf welchem der Gesamtpreis mit € 52.200,00 inkl. 20% USt ausgewiesen war sowie die Bestätigung über eine geleistete Anzahlung über 20.000,00

(€ 1.000,00 und € 19.000,00 mittels Visakarte) vermerkt. Eine Anzahlungsrechnung in welcher die USt gesondert ausgewiesen war wurde nicht ausgestellt, im Gegenteil weist der beigeheftete Kassabon eine MWSt von „0,00“ aus. Laut dem Kaufvertrag war die Restzahlung von € 32.200,00 bei Lieferung in der 9.Kalenderwoche 2007 in bar fällig.

Auffallend ist weiters, dass die tatsächlich monatlich bezahlte Miete (laut Kontoblatt der Bw.) lediglich € 1.321,10 zuzüglich 10% USt betrug, die Bw daher die vereinbarte Miete Nettomiete als Bruttobetrag behandelte und die USt „herausrechnete“.

Aus dem Akteninhalt ist überdies erkennbar, dass die Wohnungen tatsächlich von Mitarbeitern der Bw., wenn auch zum Teil nur in sehr eingeschränktem Umfang, genutzt wurden.

Sämtliche Mitarbeiter der Bw. haben ihren Wohnsitz im südlichen Burgenland und verrichteten im Streitzeitraum Aufträge in Wien. Dabei kehren sie nicht jeden Abend an ihren Wohnort zurück sondern blieben oft tageweise ua. in Wien.

Die Bp. hat keine Feststellungen getroffen, dass eine andere Nutzung der Wohnungen als durch die Dienstnehmer der Bw. erfolgte bzw. geplant war. Hinweise, dass der Alleingesellschafter oder ihm nahe stehende Personen eine oder beide Wohnungen für (auch) private Zwecke nutzten sind aus dem Akteninhalt ebenfalls nicht ersichtlich und werden von der Bp. auch nicht behauptet.

Aus dem Arbeitsbogen der Bp ist ersichtlich, dass die Bw. entsprechend ihrem Vorbringen – neben zahlreichen Aufträgen im Ausland - Aufträge für Banken mit Sitz in Wien hatte und der Einsatzort einzelner Mitarbeiter auch Wien war.

Ergänzend ist festzuhalten, dass die Bp. in der Bescheidbegründung ausdrücklich nur hinsichtlich der größeren Wohnung die betriebliche Notwendigkeit der Anmietung durch die Bw. verneint. Der Aufwand für die kleinere Wohnung ist daher nach Ansicht der Bp. offenbar jedenfalls als betrieblich veranlasst anzusehen. Dennoch wird bei der Bw. der Vorsteuerabzug für sämtliche von der Bw. angeschafften Einrichtungsgegenstände (ohne Aufteilung) mit dem Hinweis auf Missbrauch gem. § 22 BAO versagt.

Laut der im Arbeitsbogen der Bp. abgehefteten Aufstellung über alle im Prüfungszeitraum Jänner bis November 2006 geltende gemachten Vorsteuerbeträge ist ersichtlich, dass im Prüfungszeitraum keine Vorsteuer für die an den Alleingesellschafter entrichtete Miete geltend gemacht worden war.

Strittig ist die Frage, ob die geltend gemachte Vorsteuer für die von der Bw. angeschafften Einrichtungsgegenstände anzuerkennen ist oder der vorliegende Sachverhalt als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des Zivilrechts iSd. § 22 BAO anzusehen ist.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer jene Vorsteuerbeträge abziehen, die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die **im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind** an ihn gesondert ausgewiesen werden.

Gemäß § 12 Abs. 2 UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 sind.

Nach § 22 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Das Vorliegen eines Missbrauchs iSd § 22 Abs. 1 BAO ist anzunehmen, wenn zur Erreichung eines bestimmten Zieles ein zivilrechtlich zwar zulässiger, aber ungewöhnlicher und unangemessener Weg beschritten wird (objektives Element), und dies in der Absicht geschieht, die Abgabepflicht zu umgehen oder zu mindern (subjektives Element) (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 22 Anm. 2ff).

Unter einer Umgehung der Abgabepflicht wird die Vermeidung oder das Hinausschieben der Abgabenzahlungspflicht verstanden.

Als unangemessen ist eine rechtliche Gestaltung dann anzusehen, wenn für den eingeschlagenen ungewöhnlichen Weg zu einem vorgegebenen Ziel, von der angestrebten steuerlichen Auswirkung abgesehen, keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe vorliegen und daher dieser Weg unter Außerachtlassung der angestrebten Auswirkungen auf die Abgabepflicht unverständlich wäre.

Ein Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; es ist dann zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuererminderung einfach unverständlich wäre (VwGH 14.12.2000, 95/15/0111; 25.9.2002, 97/13/0175, 0192; 26.5.2004, 99/14/0209; 9.12.2004, 2002/14/0074; 28.1.2005, 2000/15/0214, Ritz BAO, § 22 Anm. 2) .

Eine ungewöhnliche Gestaltung ist allerdings kein Missbrauch iSd § 22 BAO, wenn für sie außersteuerliche Gründe vorliegen. Solche Gründe können auch Überlegungen der Zukunftsplanung sein (VwGH 15.1.1991, 90/14/0208).

Im Hinblick auf den Grundsatz der amtswegigen Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 Abs. 1 BAO) hat die Abgabenbehörde das Vorliegen eines Missbrauchs, nämlich sowohl Missbrauchshandlung als auch Missbrauchsabsicht, nachzuweisen (VwGH 29.11.1988, 88/14/0184). Bleibt die Handlung des Abgabepflichtigen unerklärlich, so obliegt es diesem, die Sinnhaftigkeit seines Vorgehens nachzuweisen oder zumindest entsprechende Aufklärungen zu geben.

Den Ausführungen der Bp. ist zu entnehmen, dass sie davon ausgeht, dass im Abschluss des Mietvertrages (für die größere Wohnung?) deshalb ein Missbrauch zu sehen wäre, weil die Bw. bei der gegebenen Auftragslage von einem fremden Dritten keine Wohnungen für die Nutzung der Dienstnehmer angemietet und daher auch nicht eingerichtet hätte, sondern dass dieser Vertrag nur deshalb abgeschlossen worden war, weil der Vermieter der Alleingesellschafter der Bw. ist. Die Bp. geht daher offenbar davon aus, dass nicht betriebliche sondern außerbetriebliche Gründe für die Anmietung und die damit verbundene Anschaffung von Einrichtungsgegenständen ausschlaggebend waren. Daher sei der Mietvertrag nur deshalb abgeschlossen worden, um auf Seite der Bw. Betriebsausgaben zu generieren und dem Alleingesellschafter der Bw. den Vorsteuerabzug für die Anschaffungskosten zu verschaffen.

Bei dieser Argumentation übersieht die Bp. jedoch, dass damit kein Beweis eines Missbrauchs erbracht wurde. Vielmehr ist die Argumentation der Bw. zu beachten, die glaubwürdig ausführt, dass die Wohnungen für sämtliche Mitarbeiter als Unterkunft dienen sollte und wie die Mitarbeiter bestätigen auch tatsächlich, wenn auch nur in geringem Umfang, von diesen zweckgewidmet genutzt wurden. Auch kann dem Argument der Bw., dass geplant war den Kundenkreis in Wien zu vergrößern und allenfalls eine der Wohnungen in Hinkunft als Büro zu nutzen aus dem Akteninhalt zum Zeitpunkt der Umsatzsteuernachschau nicht ernstlich entgegen getreten werden.

Wenn die Bw. vorbringt, dass sie plane den Wiener Kundenkreis zu vergrößern und damit eine erhöhte Nächtigungsfrequenz in den angemieteten Wohnungen erwartet werde, stellt das eine nachvollziehbare wirtschaftliche Begründung für die Entscheidung zur Anmietung der streitgegenständlichen Wohnungen dar. Die von der Bp. angestellte Wirtschaftlichkeitsrechnung ist daher nicht zielführend und erweist sich überdies schon deshalb als unzutreffend, weil allenfalls anfallenden Hotelkosten (wobei der Ansatz von

€ 50/Nacht zu niedrig erscheint) dem Mietaufwand der Bw. und nicht den Anschaffungskosten der Wohnungen, die nicht im Eigentum der Bw. stehen, gegenüber zu stellen gewesen wären.

Dass mit dem Aufbau eines neuen oder erweiterten Kundenkreises vorgezogene Aufwendungen einhergehen, ist grundsätzlich zutreffend und rechtfertigt daher nicht die Annahme eines Missbrauchs.

Weiters übersieht die Bp., dass im Streitzeitraum keine Vorsteuern aus Mietentgelten geltend gemacht worden war, sondern für diverse Einrichtungsgegenstände, die von der Bw. angeschafft worden waren. Es wäre daher zu überprüfen gewesen, ob die Gegenstände für das Unternehmen der Bw. angeschafft wurden oder dem Alleingesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung iSd. § 8 Abs. 2 KStG 1988 zugekommen waren und aus diesem Grund der Vorsteuerabzug ausgeschlossen war.

Es ist daher für Zwecke der hier nicht strittigen Ertragssteuer (Abzug der Mieten als Betriebsausgaben) sowie der hier ebenfalls nicht strittigen Frage des Vorsteuerabzuges der Mietzahlungen ab Jänner 2007 der vorliegende Mietvertrag im Lichte der Judikatur zu Familienverträgen dahin gehend zu überprüfen, ob er entsprechend nach außen in Erscheinung tritt, einen klaren und eindeutigen Inhalt hat und einem Fremdvergleich standhält.

Nach den obigen Feststellungen kann davon ausgegangen werden, dass der Vertrag zumindest im Jahr 2006 und bis Mitte 2007 anzuerkennen sein wird. Sollte sich jedoch die tatsächliche Entwicklung des Unternehmens der Bw. und hier vor allem die Kundenbeziehung zu Wiener Kunden auch in Zukunft unverändert darstellen, könnte allenfalls davon ausgegangen werden, dass der Grund für die Nichtkündigung der Mietverträge lediglich darin zu suchen ist, dass der Vermieter der Alleingesellschafter der Bw. ist.

Der Abschluss des Mietvertrages als solches stellt jedoch keine verdeckte Gewinnausschüttung dar, da der vorliegende Vertrag im Lichte der Judikatur zu Familienverträgen grundsätzlich undenklich erscheint und eine nachvollziehbare wirtschaftliche Begründung für den Abschluss der Verträge (Ausweitung des Kundenkreises in Wien, erhöhte Nächtigungsfrequenz der Mitarbeiter und allenfalls Schaffung eines Büros in Wien) vorliegt. Die Fremdüblichkeit des Mietentgelts scheint ebenfalls gegeben.

Bei unangemessenen Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft führt die überhöhte Gegenleistung der Gesellschaft im allgemeinen (bloß) dazu, dass hinsichtlich des über das fremdübliche Ausmaß hinausgehenden Teiles der Gegenleistung die Rechtsfolgen einer verdeckten Ausschüttung eintreten, nicht hingegen zur gänzlichen Ausblendung der Leistungsbeziehung (VwGH 31. 3. 2005, 2003/15/0100). Dabei kann auch das gesamte Mietentgelt als verdeckte Ausschüttung behandelt werden, wenn ein

ursprünglich wirtschaftlich begründet abgeschlossenes Mietverhältnis weitergeführt wird, obwohl die wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens im Fremdvergleich zur Kündigung des Mietvertrages führen würde.

§ 12 Abs. 2 UStG Z 2 1994 verneint ex lege die Zweckbestimmung bestimmter Leistungen für das Unternehmen und damit einhergehend die Berechtigung zum Vorsteuerabzug.

Anwendungsvoraussetzung für Z 2 leg. cit. ist, dass zum Zeitpunkt der Leistung feststeht, dass die Leistung für dort genannte schädliche Zwecke verwendet wird. Bei vertret- bzw. teilbaren Wirtschaftsgütern ist ggf. eine Aufteilung des Vorsteuerabzuges vorzunehmen (*Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar § 12 Rz132).

Entgelte iSd § 8 Abs. 2 KStG sind offene oder verdeckte Entnahmen bzw. Ausschüttungen und Kapitalrückzahlungen jeglicher Art. Die Einkommensverwendung darf ertragsteuerlich den Gewinn nicht beeinflussen, unabhängig davon wie das Einkommen an die Eigentümer verteilt wird. Analog darf daraus kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Ertragsteuerlich sind verdeckte Gewinnausschüttungen wie offene Ausschüttungen zu behandeln. Auch im Bereich der USt wird ein Rechtsgeschäft nicht deshalb nichtig, weil es (teilweise) eine verdeckte Ausschüttung darstellt. Insoweit es fremdüblich abgeschlossen wurde, ist es sowohl ertragsteuerlich als auch im Bereich der USt anzuerkennen. Nur die den als fremdüblich anerkannten Betrag übersteigenden Vermögenszuwendungen werden ertragsteuerlich als Ausschüttung klassifiziert und berechtigen daher nicht zum Vorsteuerabzug.

Soweit beruflich oder betrieblich veranlasste Aufwendungen und Ausgaben auch die **Lebensführung der Eigentümer der Körperschaft berühren**, kann es sich um (verdeckte) Ausschüttungen iSd § 8 Abs. 2 KStG handeln, womit insoweit ein Abzugsverbot verbunden ist. Im Übrigen gelten hier die im Einkommensteuerrecht normierten Angemessenheitsbestimmungen auch für Körperschaften, womit eine Gleichbehandlung von natürlichen und juristischen Personen erreicht werden soll (*Payerer* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar § 12 Rz166).

Bezogen auf die strittige Vorsteuer für die Einrichtungsgegenstände bedeutet dies, dass – selbst unter Außerachtlassung der unstrittigen tatsächlichen betrieblichen Nutzung durch die Mitarbeiter - aus der betrieblichen Veranlassung der Anmietung der Wohnungen und damit auch der Anschaffung der Einrichtungsgegenstände gefolgert werden kann, dass die Einrichtungsgegenstände für die Wohnungen jedenfalls dem Unternehmen der Bw. zugerechnet werden können und daher für dieses angeschafft wurden. Ein Hinweis, dass die Bw. ihrem Gesellschafter die Einrichtungsgegenstände für die private Nutzung oder Lebensführung (im Rahmen einer verdeckten Gewinnausschüttung) zugewendet hat, lässt sich aus dem gesamten Akteninhalt jedenfalls nicht ableiten.

Dennoch ist zu beachten, dass die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges für Anzahlung auf noch nicht erhaltene Lieferungen gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 nur dann im Zeitpunkt der Anzahlung zulässig ist, wenn eine Anzahlungsrechnung vorliegt, die die Umsatzsteuer gesondert ausweist und die Zahlung geleistet worden ist. Diese Regelung stellt eine Abweichung vom Grundsatz dar, dass der Vorsteuerabzug erst dann zusteht, wenn die der Steuer unterliegende Lieferung oder sonstige Leistung bereits erbracht wurde. Der Vorsteuerabzug aus Anzahlungen ist daher neben den sonstigen Voraussetzungen an die Voraussetzungen gebunden, dass eine Anzahlung tatsächlich geflossen ist und eine (Anzahlungs-)Rechnung mit gesondertem Steuerausweis vorliegt.

Der Vorsteuerabzug darf frühestens in dem Voranmeldungszeitraum geltend gemacht werden, in dem alle Voraussetzungen erfüllt sind.

Ein Vorsteuerabzug ist entweder möglich, wenn die Zahlung geleistet wurde und eine Rechnung vorliegt oder, wenn keine Anzahlungsrechnung ausgestellt wurde, in dem Zeitpunkt im dem die Lieferung ausgeführt wurde (und daher vom Lieferungsempfänger übernommen wurde) und eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.

Im strittigen Fall bestehen zwar keine Zweifel über die Leistung der Anzahlung am 6.11.2006, es wurde aber vom Lieferanten und Anzahlungsempfänger keine Anzahlungsrechnung ausgestellt in welcher die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist. Die Lieferung wurde tatsächlich jedoch nicht im Streitzeitraum sondern später (im Jahr 2007) ausgeführt. Der Vorsteuerabzug ist daher für den Zeitraum November 2006 zu versagen, da trotz Anzahlung keine ordnungsgemäße Rechnung mit gesondertem Steuerausweis vorlag und somit nicht alle Voraussetzungen für die Geltendmachung des Vorsteueranspruches im Streitzeitraum vorlagen.

Wien, am 24. Juni 2008