



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Mag. Peter Bilger, Bernd Feldkircher und Dr. Klaus Holbach über die Berufungen der H, vertreten durch die BDO Tschofen Treuhand GmbH, 6800 Feldkirch, Gallmistrasse 13, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 30. Juli 2002 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 und 2001 sowie gegen die Bescheide vom 2. Juli 2004 betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2002 nach der am 5. Oktober 2005 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin begann im Jahr 2000 mit der Errichtung eines Einfamilienhauses. Nach dessen Fertigstellung im Juli 2001 bezog die Berufungswerberin mit ihrer Familie das Wohnhaus, vermietete dieses aber gleichzeitig an die WGmbH, die es wiederum GH, seit 2001 Geschäftsführer der WGmbH und Ehegatte der Berufungswerberin, unentgeltlich als Dienstnehmerwohnung zur Verfügung stellte. Die WGmbH ist Komplementärin und Geschäftsführerin der WBKG und der WHKG. Die Berufungswerberin ist mit 50% an der WGmbH beteiligt, die andere Hälfte gehört ihrer Schwester AW. Per November 2001 wurde die Lohnverrechnung für GH derart geändert, dass für das zur Verfügung gestellte Haus ein Sachbezugswert berücksichtigt und gleichzeitig der Gehalt von GH im Ausmaß der von der WGmbH an die Berufungswerberin zu zahlenden Miete gekürzt wurde.

Aufgrund der Vermietung machte die Berufungswerberin Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung des Einfamilienhauses in Höhe von 40.458 S (2000) und 1.027.718 S (2001) und 6.060,52 € (2002) geltend und erklärte die daraus resultierenden Einkünfte (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in Höhe von 13.261,69 ) und Umsätze (30.109,09 €) in den Einkommen- und Umsatzsteuererklärungen für das Jahr 2002.

Nach einer Prüfung gemäß § 151 Abs. 3 BAO versagte das Finanzamt dieser Vermietung die steuerliche Anerkennung. Nach Meinung des Prüfers waren in den Aufwendungen für die Errichtung des Wohnhauses Kosten für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu sehen, die gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 den Vorsteuerabzug ausschlössen. An dieser Einschätzung änderte sich nach Meinung des Prüfers auch dadurch nichts, dass der privaten Nutzung des Wohnhauses ein zivilrechtlicher Titel in Form eines Bestandvertrages zugrunde lag. Denn dieser Bestandvertrag sei nur zu dem Zweck geschlossen worden, einen steuerlichen Vorteil zu lukrieren, und sei daher gemäß § 22 BAO nicht anzuerkennen. Es sei nämlich nicht erkennbar, welche außersteuerlichen Vorteile der Abschluss des Bestandvertrages für die Berufungswerberin gebracht habe.

Das Finanzamt setzte in der Folge mit Bescheiden vom 30. Juli 2002 und vom 2. Juli 2004 die Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2002 mit Null fest und veranlagte die Einkommensteuer für das Jahr 2002 ohne Berücksichtigung der Einkünfte aus dieser Vermietung.

Dagegen erhob die Berufungswerberin mit Schreiben vom 28. Oktober 2002 und vom 29. Juli 2004 das Rechtsmittel der Berufung. Begründend dazu führte ihre steuerliche Vertretung aus: Bereits vor der Vermietung des in Rede stehenden Wohnhauses habe die WBKG GH eine Dienstwohnung überlassen. Da jedoch für diese Räumlichkeiten eine anderweitige Nutzung vorgesehen gewesen sei, sei es erforderlich gewesen, GH eine Ersatzdienstwohnung zu überlassen. Um die WBKG liquiditätsmäßig zu entlasten, sei von der Geschäftsführung beschlossen worden, ein Wohnhaus anzumieten und nicht selbst zu errichten. Die WBKG habe sich zu dieser Zeit in einer angespannten finanziellen Situation befunden. Mit dieser Vorgehensweise sei erreicht worden, dass die WBKG die für die Errichtung des Wohnhauses erforderlichen Finanzierungsmittel nicht aufbringen habe müssen. Zusätzlich habe durch die fremdübliche Verrechnung der Baumeisterarbeiten an die Berufungswerberin ein Erlös in der Gesellschaft und somit ein Liquiditätszufluss lukriert werden können. Aus der Sicht der WBKG sei es auf Grund der gewählten Vorgangsweise an Stelle eines Liquiditätsabflusses zu einem Mittelzufluss gekommen. Die gewählte Vorgangsweise diene somit ausschließlich dazu, die WBKG liquiditätsmäßig zu entlasten und die Dienstwohnung zu finanzieren. Es sei im Baugewerbe keineswegs ungewöhnlich und unangemessen, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Dienstwohnungen zur Verfügung stelle. Somit sei es auch nicht ungewöhnlich, wenn der Arbeitgeber eine Wohnung anmiete, um dem Arbeitnehmer eine neue

---

Wohnmöglichkeit zu bieten. Es sei in diesem Zusammenhang auch darauf hinzuweisen, dass das Wohnhaus zwischenzeitig an einen fremden Dritten vermietet werde, der diese wiederum GH zur Verfügung stelle, womit die Vermietung nunmehr an eine nicht nahe stehende Gesellschaft erfolge. Es sei daher auf Grund außersteuerlicher Gründe ein Missbrauch auszuschließen und die geltend gemachten Vorsteuern seien anzuerkennen.

Das Finanzamt wies die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheid für die Jahre 2000 und 2001 mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Juni 2004 als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 29. Juli 2004 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2000 und 2001 zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend zur Berufung und gegen die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung gerichtet, wurde ausgeführt, dass die Bereitstellung einer neuen Dienstwohnung weder ungewöhnlich noch unangemessen sei. Diese Maßnahme sei auch noch dann sinnvoll, wenn man sich entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes den abgabensparenden Effekt hinwegdenke, handle es sich doch um eine langjährige Verpflichtung des Dienstgebers gegenüber dem Fremdgeschäftsführer, die der Dienstgeber erfüllt habe. Das vom Finanzamt zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. November 1988, 87/14/0200, sei auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar. Der Verwaltungsgerichtshof stelle in diesem Erkenntnis fest, dass die Bereitstellung einer Dienstwohnung keineswegs ungewöhnlich und unangemessen sei. Missbrauch habe der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis nur deshalb bejaht, weil der Dienstnehmer dieses Einfamilienhaus zunächst als Mieter und danach als Eigentümer bewohnt habe und daher zugleich Mieter und Vermieter der Dienstwohnung gewesen sei. Dies treffe auf den gegenständlichen Fall aber nicht zu: GH sei nicht Eigentümer der Dienstwohnung und habe diese vor ihrer Bereitstellung als Dienstwohnung nicht bewohnt. Die vom Verwaltungsgerichtshof angeführten Gründe für eine missbräuchliche Gestaltung lägen im berufungsgegenständlichen Falle daher nicht vor. Im Gegenteil: der Verwaltungsgerichtshof betrachte die erstmalige Anmietung eines Einfamilienhauses zur Bereitstellung einer Dienstwohnung an einen Dienstnehmer, der nicht Eigentümer dieser Dienstwohnung sei, ausdrücklich nicht als missbräuchliche Gestaltung. Es sei daher nicht nachvollziehbar, dass das Finanzamt die Ausführungen in diesem Erkenntnis für den gegenständlichen Fall als zutreffend erachte. Ferner sei in den angefochtenen Berufungsvorentscheidungen nicht berücksichtigt, dass sich in diesem Einfamilienwohnhaus auch ein nicht privat genutztes Arbeitszimmer mit ca. 7% der Gesamtnutzfläche befindet, in welchem der Ehegatte der Berufungswerberin eine selbständige Tätigkeit als Gutachter ausgeübt habe und in Zukunft vermehrt ausüben werde und in welchem der gesamte Grundstücksbesitz des Ehepaars verwaltet werde. Aufgrund des Umfangs des Liegenschaftsvermögens und der selbständigen Tätigkeit sei ein Arbeitszimmer

unbedingt erforderlich. Es handle sich daher entgegen den Ausführungen des Finanzamtes nicht nur um eine private, sondern auch um eine unternehmerische Nutzung des Gebäudes. In diesem Falle bestehe nach der Rechtsprechung des EuGH aufgrund des unmittelbar anwendbaren Gemeinschaftsrechtes das Wahlrecht, auch das gesamte Gebäude dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen, sodass der Vorsteuerabzug für das gesamte Gebäude zustehe. Da die Berufungswerberin das gesamte Gebäude dem unternehmerischen Bereich zugeordnet habe, sei der Vorsteuerabzug zu gewähren. Auch der Hinweis auf § 12 Abs. 2 Z 2 UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1988 sei daher verfehlt.

Den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung hat die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 16. September 2005 zurückgenommen.

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

Es steht grundsätzlich jedem Steuerpflichtigen frei, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringste steuerliche Belastung erzielt. Nur dort, wo die rechtliche Gestaltung missbräuchlich verwendet wird, zieht das Gesetz eine Grenze. So bestimmt § 22 BAO, dass durch den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden kann (Abs. 1). Liegt ein solcher 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 (Abs. 2).

Was unter "Missbrauch" im Sinne des § 22 BAO zu verstehen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen formuliert: danach muss es sich um eine rechtliche Gestaltung handeln, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuerverminderung findet; es ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre. Können daher beachtliche außersteuerliche Gründe für eine wenn auch ungewöhnliche Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. z.B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.11.1982, 81/13/0021, vom 4.2.1987, 85/13/0120 und vom 29.11.1988, 87/14/0200).

Im Sinne dieser Rechtsprechung ist die berufungsgegenständliche Vermietung des Wohnhauses durch die Berufungswerberin eindeutig als missbräuchlich anzusehen. Zwar ist es durchaus nicht ungewöhnlich und unangemessen, wenn Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern Dienstwohnungen zur Verfügung stellen, nicht nachvollziehbar ist es aber, dass die Berufungswerberin ein Wohnhaus errichtet, dieses in der Folge an die WGmbH, an der sie zu

---

50% beteiligt ist, vermietet, die es wiederum dem Ehegatten und Angestellten der WGmbH unentgeltlich als Dienstwohnung überlässt. Der unabhängige Finanzsenat vermag in dieser von der Berufungswerberin gewählten Vorgangsweise keinen anderen Grund zu sehen als den, Abgaben zu sparen, und das heißt im vorliegenden Fall: die Vorsteuern für die Errichtung des Gebäudes zu lukrieren. Auch der Verwaltungsgerichtshof hat es in seinem Erkenntnis vom 29.11.1988, 87/14/0200 als völlig ungewöhnlich und unangemessen bezeichnet, wenn ein Arbeitnehmer ein ihm gehörendes und von ihm ohnedies bereits bewohntes Einfamilienhaus dem Arbeitgeber vermietet und dann von diesem als Dienstwohnung wieder zur Verfügung gestellt erhält. Dieses Erkenntnis ist nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates sehr wohl auf vorliegenden Fall anwendbar, denn es ist ebenso ungewöhnlich und unangemessen, wenn nicht der Arbeitnehmer selbst, sondern die Ehegattin des Arbeitnehmers das gerade erst errichtete Wohnhaus an die dienstgebende GmbH vermietet und dann von dieser ihrem Dienstnehmer und Ehegatten der Berufungswerberin wieder als Dienstwohnung überlassen wird. In dieser Konstruktion ist gerade jener steuersparende Umweg zu sehen, dem § 22 BAO entgegenwirken möchte.

Die von der steuerlichen Vertretung der Berufungswerberin vorgebrachten Argumente vermögen den unabhängigen Finanzsenat nicht zu überzeugen. Es mag schon sein, dass in der Anmietung des Wohnhauses durch die WGmbH ein Liquiditätsvorteil gegenüber der Errichtung eines vergleichbaren Gebäudes bestand. Bei diesem Argument wird aber übersehen, dass für die Errichtung wie auch die Anmietung des Gebäudes durch die WGmbH überhaupt keine Notwendigkeit bestand, da die Dienstwohnung für den Ehegatten der Berufungswerberin vorgesehen war und diesem bereits aus dem Eheverhältnis ein entsprechendes Wohnrecht in dem ehelichen Wohnhaus zugestanden hätte. Im Übrigen stehen nicht etwaige außersteuerliche Vorteile der WGmbH, sondern ausschließlich solche der Berufungswerberin in Frage. Derartige außersteuerliche Gründe vermag der unabhängige Finanzsenat nicht zu sehen. Dass das Wohnhaus „zwischenzeitig“ an einen fremden Dritten vermietet und von diesem dem Ehegatten der Berufungswerberin als Dienstwohnung überlassen wird, ändert an dieser Beurteilung nichts: denn abgesehen davon, dass diese Vorgangsweise auch nicht weniger ungewöhnlich und unangemessen ist als die streitgegenständlich zu beurteilende (nach den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung wird das Gebäude ab 1. Jänner 2003 an die WHKG vermietet), ist für die Beantwortung der berufungsgegenständlichen Frage ausschließlich der in den Streitjahren verwirklichte Sachverhalt maßgeblich.

Durch die missbräuchliche Gestaltung der Gebäudeüberlassung im Sinne des § 22 BAO hat die Abgabenerhebung im vorliegenden Fall so zu erfolgen, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung vorzunehmen

gewesen wäre. Das heißt im vorliegenden Fall so, wie wenn keine Vermietung des Wohnhauses an die WGmbH mit anschließender Überlassung als Dienstwohnung erfolgt wäre. Dann aber liegen keine unternehmerische Tätigkeit und damit auch keine Umsätze bzw. Vorsteuern vor und sind auch keine Einkünfte aus der Vermietung anzusetzen.

Auch aus dem Umstand, dass sich in dem in Rede stehenden Wohnhaus ein Arbeitszimmer befindet, das der Ehegatte der Berufungswerberin für seine Tätigkeit als Gutachter nutzt, lässt sich für die Berufung nichts gewinnen. Denn ein aufgrund der Rechtsprechung des EuGH allenfalls bestehendes Wahlrecht, das gesamte Gebäude aufgrund der Nutzung eines Raumes als Arbeitszimmer zur Gänze dem Unternehmen zuzuordnen, bestünde, unabhängig von der Frage, welche Auswirkungen die Rechtsprechung des EuGH im Falle Seeling auf die österreichische Rechtsordnung entfaltet, jedenfalls nur dann, wenn der entsprechende Teil dieses Gebäudes durch die Berufungswerberin unternehmerisch genutzt würde, was aber nicht der Fall ist. Durch eine Tätigkeit ihres Gatten, also eines von ihr völlig verschiedenen Steuersubjektes, kann jedenfalls keine unternehmerische Tätigkeit der Berufungswerberin begründet werden. Ob und inwieweit dieses Arbeitszimmer auch von der Berufungswerberin selbst unternehmerisch (für die Verwaltung des gemeinsamen Liegenschaftsvermögens) genutzt wird, lässt die Berufung völlig im Unklaren. In den Akten finden sich keinerlei Hinweise, die auf eine derartige Nutzung hinwiesen. Abgesehen davon stünde eine derartige Annahme auch in Widerspruch zur von der Berufungswerberin gewählten (und steuerlich nicht anerkannten) Konstruktion, wonach das gesamte Wohnhaus an die WGmbH vermietet und von dieser in der Folge dem Ehegatten der Berufungswerberin als Dienstwohnung überlassen wird.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 5. Oktober 2005

Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung: