



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., H., K.-Straße 5, vertreten durch BDO Tschofen Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 6800 Feldkirch, Gallmiststraße 13, vom 2. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 28. März 2006 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2004 und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 entschieden:

I. Der Berufung wird Folge gegeben.

II. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2000 bis 2004 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

<b>Die festgesetzte Umsatzsteuer im Jahr 2000 beträgt:</b>		<b>- 359.863,00 S (- 26.152,26 €)</b>
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)		65.000,00 S (4.723,73 €)
Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20% Normalsteuersatz	65.000,00 S (4.723,73 €)	13.000,00 S (944,75 €)
Summe Umsatzsteuer		13.000,00 S (944,75 €)
Gesamtbetrag der Vorsteuern		- 372.862,95 S (- 27.097,01 €)
Festgesetzte Umsatzsteuer		- 359.863,00 S (- 26.152,26 €)
<b>Die festgesetzte Umsatzsteuer im Jahr 2001 beträgt:</b>		<b>- 207.580,00 S (-</b>

<b>15.085,43 €)</b>		
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)		65.000,00 S (4.723,73 €)
Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20% Normalsteuersatz	65.000,00 S (4.723,73 €)	13.000,00 S (944,75 €)
Summe Umsatzsteuer		13.000,00 S (944,75 €)
Gesamtbetrag der Vorsteuern		- 220.579,94 S (- 16.030,17 €)
Festgesetzte Umsatzsteuer		- 207.580,00 S (- 15.085,43 €)
<b>Die festgesetzte Umsatzsteuer im Jahr 2002 beträgt:</b>		<b>- 5.594,48 €</b>
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)		5.124,04 €
Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20% Normalsteuersatz	4.360,40 €	872,08 €
10% ermäßigter Steuersatz	763,64 €	76,36 €
Summe Umsatzsteuer		948,44 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern		- 6.542,92 €
Festgesetzte Umsatzsteuer		<b>- 5.594,48 €</b>
<b>Die festgesetzte Umsatzsteuer im Jahr 2003 beträgt:</b>		<b>1.397,18 €</b>
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)		9.669,21 €
Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20% Normalsteuersatz	5.087,40 €	1.017,48 €
10% ermäßigter Steuersatz	4.581,81 €	458,18 €
Summe Umsatzsteuer		1.475,66 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern		- 78,48 €
Festgesetzte Umsatzsteuer		<b>1.397,18 €</b>
<b>Die festgesetzte Umsatzsteuer im Jahr 2004 beträgt:</b>		<b>1.251,78 €</b>
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)		8.942,21 €

Davon sind zu versteuern mit:	Bemessungsgrundlage	Umsatzsteuer
20% Normalsteuersatz	4.360,40 €	872,08 €
10% ermäßigter Steuersatz	4.581,81 €	458,18 €
Summe Umsatzsteuer		1.330,26 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern		- 78,48 €
Festgesetzte Umsatzsteuer		<b>1.251,78 €</b>

III. Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

<b>Das Einkommen im Jahr 2002 beträgt: Die festgesetzte Einkommensteuer im Jahr 2002 beträgt:</b>	<b>129.543,08 € 56.521,84 €</b>
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	38.517,49 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	93.577,12 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 1.156,53 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	130.938,08 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.	
Kirchenbeitrag	- 75,00 €
Außergewöhnliche Belastungen:	
Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern	- 1.320,00 €
Einkommen	129.543,08 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	56.521,84 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	56.521,84 €
Einkommensteuer	56.521,84 €
<b>Das Einkommen im Jahr 2003 beträgt: Die festgesetzte Einkommensteuer im Jahr 2003 beträgt:</b>	<b>521.303,11 € 252.401,86 €</b>
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	0,00 €
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	39.480,00 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	481.258,42 €
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge	0,00 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	1.959,69 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	522.698,11 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Ihr Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt 50.900 €. Ihre Topf-Sonderausgaben können daher nicht (mehr) berücksichtigt werden.	
Kirchenbeitrag	- 75,00 €
Außergewöhnliche Belastungen:	

Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern	- 1.320,00 €
Einkommen	521.303,11 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	252.401,86 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	252.401,86 €
Einkommensteuer	252.401,86 €
<b>Das Einkommen im Jahr 2004 beträgt:</b> <b>Die festgesetzte Einkommensteuer im Jahr 2004 beträgt:</b>	<b>- 102.212,10 €</b> <b>- 1.260,44 €</b>
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	39.480,00 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 146.428,25 €
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge	5.041,76 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	- 170,61 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 102.077,10 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und –sanierung, Genuss-Scheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben)	- 60,00 €
Kirchenbeitrag	- 75,00 €
Einkommen	- 102.212,10 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00 €
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	- 1.264,00 €
Steuer nach Abzug aller Absetzbeträge	- 1.264,00 €
Davon nicht erstattungsfähig gemäß § 33 (8) EStG 1988	1.264,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	0,00 €
Einkommensteuer	0,00 €
Kapitalertragsteuer	-1.260,44 €
Festgesetzte Einkommensteuer	- 1.260,44 €

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) errichtete in den Jahren 1999 bis 2002 ein Gebäude in der T.-Straße 14 in Hs.. Dieses Gebäude besteht aus einem Keller (76,92 m<sup>2</sup>), einem Erdgeschoß (71 m<sup>2</sup>), einem Obergeschoß (72,12 m<sup>2</sup>) und einem Dachgeschoß (45,49 m<sup>2</sup>).

Ab November 2002 wurden das Obergeschoß, das Dachgeschoß sowie Teile der Kellerräume an die Tochter des Bw., U.M., um eine Bruttomiete von 420,00 € vermietet.

Das Erdgeschoß wird vom Bauunternehmen der M.W. GmbH & Co KG unentgeltlich genutzt. An dieser KG ist der Bw. zu 90% beteiligt, die restliche Beteiligung entfällt auf die H.T. GmbH als Komplementärin. Bei letzterer ist der Bw. Alleingesellschafter.

Für die an die Tochter vermieteten Räume machte der Bw. im Prüfungszeitraum Vorsteuern in Höhe von 31.788,87 €, für das der M.W. GmbH Co KG überlassene Erdgeschoß machte er Vorsteuern in Höhe 17.881,24 € geltend.

Dieser Vorsteuerabzug wurde vom Finanzamt anlässlich einer Außenprüfung betreffend die Zeiträume 2000 bis 2004 in Streit gezogen.

Hinsichtlich der Vermietung des Gebäudes stellte die Prüferin Folgendes fest: Der Mietvertrag zwischen dem Bw. und seiner Tochter sei mündlich und auf fünf Jahre befristet geschlossen worden. Danach sei eine Kündigung beiderseits jederzeit möglich. Weiters sei eine Indexsicherung des Mietpreises vereinbart worden. Es seien aber weder die Dauer der Kündigungsfrist noch die Höhe bzw. Zahlung einer Kautions vereinbart worden. Der Mietpreis pro m<sup>2</sup> betrage 2,25 €. Im Vergleich dazu betrugen die Richtwerte für Mietzinse ab 1.4.2002 für Vorarlberg 6,63 €/m<sup>2</sup> und ab 1.4.2005 6,91 €/m<sup>2</sup>.

Nach ständiger Rechtsprechung setze die betriebliche Veranlassung von Vereinbarungen bzw. Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass sie nach außen hinreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen würden.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens würde ein solcher Mietvertrag, wie er zwischen dem Bw. und seiner Tochter abgeschlossen worden sei (mündlicher Mietvertrag, keine Vereinbarung über die Dauer der Kündigungsfrist, vereinbarter Mietzins inklusive Betriebskosten läge weit unter den Richtwerten des Mietzinses für Vorarlberger) zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen nicht geschlossen werden. Das Bestandverhältnis zwischen dem Bw. und seiner Tochter sei daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Zu den der Fa. M.W. GmbH & CoKG unentgeltlich überlassenen Räumlichkeiten im Erdgeschoß des gegenständlichen vom Bw. errichteten Gebäudes traf die Prüferin folgende Feststellungen: Erwerbe ein Gesellschafter Wirtschaftsgüter, um sie der Gesellschaft im Rahmen einer Leistungsvereinigung zur Nutzung zu überlassen, stünde der Gesellschaft kein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- und Betriebskosten zu, weil die Leistung nicht für sie ausgeführt worden sei. Dem Gesellschafter stünde der Vorsteuerabzug deshalb nicht zu, weil er mit der bloßen Leistungsvereinigung nicht unternehmerisch tätig würde. Anlässlich der Schlussbesprechung am 15. März 2006 habe der steuerliche Vertreter des Bw. eingewandt, der Bw. sei zu 100% an der M.W. GmbH & CoKG beteiligt und zu 100% Gesellschafter der H.T. GmbH. Somit sei in der bloßen Gewinnbeteiligung des Gesellschafters, also des Bw., das Leistungsentgelt zu sehen. Dem sei entgegenzuhalten, dass die Zurverfügungstellung des Sonderbetriebsvermögens unentgeltlich erfolge und somit kein Leistungsaustausch stattfinde.

Außerdem sei zu berücksichtigen, dass die M.W. GmbH & Co KG eine Personengesellschaft sei, bestehend aus dem Bw. als natürlicher Person mit einer Beteiligung von 90% und der H.T. GmbH als Komplementär mit einer Beteiligung von 10%. Es liege daher eine Leistungsvereinigung vor, da sich die Gegenleistung entsprechend dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel in der Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft erschöpfe.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, wonach in der Vermietung weder ein einkommen- noch ein umsatzsteuerpflichtiger Vorgang zu sehen und für die Herstellungskosten des Gebäudes kein Vorsteuerabzug anzuerkennen sei und erließ am 28. März 2006 nach Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer der Jahre 2000 bis 2004 sowie Einkommensteuer der Jahre 2002 und 2003 entsprechende neue Sachbescheide. Die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung wurden auch bei der erstmaligen Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2004 berücksichtigt.

Gegen die Umsatzsteuerbescheide 2000 bis 2004 sowie die Einkommensteuerbescheide 2002 bis 2004 wurde mit Schriftsatz vom 2. Mai 2006 Berufung erhoben, die die steuerliche Vertretung des Bw. wie folgt begründete:

*Die Vermietung der Wohnung sei steuerlich jedenfalls anzuerkennen. Aus der Prognoserechnung sei ersichtlich, dass innerhalb eines Zeitraumes von rund 12 Jahren bereits ein Gesamtüberschuss der Einnahmen erzielt werde. Daher sei diese Vermietungstätigkeit eindeutig gewinnorientiert. Die Vermietung der Wohnung sei ausreichend nach außen in Erscheinung getreten, habe einen klaren, eindeutigen Inhalt und sei auch zu fremdüblichen Konditionen erfolgt. Eine Wohnung in dieser Größenordnung, die neben einem Baubetrieb situiert sei, könne üblicherweise nur schwer vermietet werden. Erfahrungsgemäß könnten für Wohnungen mit einer hohen m<sup>2</sup>-Zahl nicht jene m<sup>2</sup>-Mietpreise wie für eine Kleinwohnung (2 bis 3 Zimmer) erzielt werden. Auch habe die Mieterin die Mitbenützung des Kellers durch die Baufirma sowie den Zutritt der Baufirma zu ihrer Wohnung zur Erreichung des betrieblich genutzten Kellers gestattet. Schließlich sei auch zu berücksichtigen, dass die Mieterin im Gebäude der Baufirma wohne, damit jederzeit jemand bei der Baufirma erreichbar sei (zB falls sich der Vermieter auf einer Baustelle befinde). Die Wohnung solle auch nur für einen Übergangszeitraum vermietet werden, weil der Vermieter in den nächsten Jahren in Pension gehen werde und eine (derzeit noch unklare) Betriebsübergabe geplant sei. Auch der Verkauf des Betriebes an einen Dritten komme in Betracht. Die Wohnung sei für einen Betriebsnachfolger ausgerichtet, der sich auf diese Weise rund um die Uhr um die Baufirma kümmern könne. Auch unter Berücksichtigung dieser Voraussetzungen sei die Vermietung der Wohnung zu fremdüblichen Konditionen erfolgt.*

*Abgesehen davon, dass die Voraussetzungen der Angehörigenjudikatur erfüllt seien, könne die Angehörigenjudikatur im Anwendungsbereich des UStG und der 6. MwSt-RL keine Geltung haben (BFH 22.6.1989, V R 37/84, BStBl 1989 II, 913; Bunjes/Geist, UStG<sup>8</sup>, § 1 Tz 7; Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, UStG, § 1 Rz 118 ff): Die Mieteinnahmen seien zweifelsfrei als Entgelt für die Vermietung dieser Wohnung zu betrachten, stünden in einem unmittelbaren inneren Zusammenhang mit dieser und erfolgten daher in einem Leistungsaustausch (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1 Tz 52 ff; Bunjes/Geist, UStG<sup>8</sup>, § 1 Tz 11 ff). Die Vermietung stelle eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art 4 Abs 2 der 6. MwSt-RL dar und sei als solche ungeachtet der vor allem im Bereich der Einkommensteuer geprägten Angehörigenjudikatur anzuerkennen. Eine wirtschaftliche Tätigkeit im umsatzsteuerrechtlichen Sinne liege auch dann vor, wenn das vereinbarte Entgelt höher oder geringer als ein fremdüblicher Mietzins sei (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1 Tz 180 f und § 4 Tz 15 f; Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994, § 4 Anm 81 ff; Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, UStG, § 1 Rz 118 ff). Die belangte Behörde argumentiere aber in erster Linie mit einer angeblich (aber bestrittenen) fremdunüblichen Mietpreisbildung. Entscheidend sei aber nur, ob der Vermieter eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd 6. MwSt-RL ausübe. Dies treffe zu, zumal die Vermietung auf Gewinnerzielung ausgerichtet sei, und selbst die belangte Behörde eine ernstgemeinte Vermietung (wenn auch zu den behaupteten fremdunüblichen Konditionen) festgestellt habe. Scheingeschäfte oder eine missbräuchliche Gestaltung habe die belangte Behörde jedenfalls nicht festgestellt (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1 Tz 180 f; Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, UStG, § 1 Rz 119). Aufgrund der Erzielung eines Gesamtüberschusses in nur wenigen Jahren könne auch kein unentgeltliches Rechtsgeschäft unterstellt werden (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1 Tz 180 f). Ein gemischt entgeltlicher Vorgang könne nicht in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil aufgespalten werden; auch UnterpPreisvereinbarungen aus familiären Gründen begründeten Entgeltlichkeit iSd UStG (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1 Tz 205 f).*

*Auch die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges für die Nutzung der im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Geschäftsräumlichkeiten stehe im Widerspruch zur 6. MwSt-RL. Die Geschäftsräumlichkeiten würden nachweislich für unternehmerische (und nicht private) Zwecke verwendet, weshalb es aus systemimmanenten Gründen zu einem Vorsteuerabzug kommen müsse. Nach dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität sei die Umsatzsteuer durch den Vorsteuerabzug im Unternehmensbereich kostenneutral zu stellen (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, Einf Tz 47 ff; Bunjes/Geist, UStG<sup>8</sup>, Einf Tz 14 ff; Birkenfeld,*

Mehrwertsteuer der EU<sup>6</sup>, 42 ff). Werde der Vorsteuerabzug für unternehmerisch veranlasste Aufwendungen versagt, werde dieses Grundprinzip des Umsatzsteuerrechts verletzt. Auch die unterschiedliche Behandlung von Wirtschaftsteilnehmern in Abhängigkeit von der Rechtsform stelle eine Verletzung dieses Grundsatzes dar.

Der Bw. sei alleiniger Kommanditist der GmbH & Co KG und alleiniger Gesellschafter der Komplementär-GmbH ("Ein-Mann-GmbH & Co KG"). Im Unternehmen gebe es daher nur einen einheitlichen Willen des alleinigen Gesellschafters (vgl Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 130). Im Umsatzsteuerrecht würden in den Fällen einer einheitliche Willensbildung die Rechtsfiguren der Unternehmereinheit und der Organshaft (zB eine Bau-GmbH miete alle Baumaschinen vom Einzelunternehmen des einzigen Gesellschafters, vgl Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Tz 116 mit Hinweis auf die Judikatur des VwGH) angewendet. Die gleiche einheitliche Willensbildung erfolge bei einer Ein-Mann-GmbH & Co KG, die es jedenfalls rechtfertige, den Gesellschafter und die Gesellschaft als einen Unternehmer zu qualifizieren. In diesem Sinne werde eine Unternehmereinheit auch bei einem Einzelunternehmen des Gesellschafters und einer GmbH & Co KG bejaht (vgl Rz 208 letzter Satz UStR unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des VwGH; vgl hiezu auch die Vermietung aller Baumaschinen durch Einzelunternehmen des einzigen Gesellschafters an seine Bau-GmbH als Organshaft; Kolacny/Mayer, UStG<sup>2</sup>, § 2 Anm 18), ungeachtet dessen, dass nach der formalrechtlichen Gestaltung zwei getrennte Rechtssubjekte vorliegen würden.

Eine umsatzsteuerrechtliche Leistungsvereinigung könne bei einer Ein-Mann-GmbH & Co KG nicht vorliegen, weil nur "der Gesellschafter" Leistungen erbringe und keine sonstigen Leistungen von anderen Gesellschaftern vorlägen. Bei dieser Konstellation gehe eine Unterscheidung zwischen Leistungsaustausch und Leistungsvereinigung am wirtschaftlichen Gehalt dieser Rechtsform vorbei und führe zu einer überspitzten Betonung formalrechtlicher Gesichtspunkte (vgl Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1 Tz 69 zweiter Satz: "...Stellen mehrere Personen, ...."). In einer vergleichenden Betrachtung zu den klassischen Fällen einer Unternehmereinheit und Organshaft würde eine formalrechtliche Betrachtung einer Ein-Mann-GmbH & Co KG zu sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlungen führen. Dies würde den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben der Rechtsform- und Wettbewerbsneutralität sowie dem gemeinschafts- und verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz nicht entsprechen. Einheitlicher als bei einer Ein-Mann-GmbH & Co KG könne die Willensbildung in einer Gesellschaft nicht sein, sodass zwingend das Ergebnis einer Unternehmereinheit oder Organshaft herzustellen sei. Wirtschaftsteilnehmer dürften nicht je nach Rechtsform unterschiedlich besteuert werden (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, Einf Tz 47 unter Hinweis auf die EuGH-Judikatur). Die fehlende sachliche Rechtfertigung für die Ungleichbehandlung einer Ein-Mann-GmbH & Co KG als Paradebeispiel einer einheitlichen Willensbildung sei zweifach zu beurteilen, einerseits nach gemeinschafts- und andererseits nach verfassungsrechtlichen Kriterien (doppelte Bindung des Gesetzgebers).

Im Anwendungsbereich der 6. MwSt-RL sei der Gesellschafter, welcher der Gesellschaft Sonderbetriebsvermögen ohne Berechnung eines gesonderten Entgelts zur Nutzung überlasse, aus systematischen und teleologischen Überlegungen zum Vorsteuerabzug berechtigt (Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994, § 12 Anm 200 ff; Bauer, RdW 1993, 382 ff). Nach Scheiner/Kolacny/Caganek würde die Versagung des Vorsteuerabzuges zu einer systemwidrigen Kumulierung führen. Daher befürworteten diese Autoren entweder die Unternehmereigenschaft des Gesellschafters oder die Vorsteuerabzugsberechtigung der Gesellschaft.

Schließlich bejahten Scheiner/Kolacny/Caganek den Vorsteuerabzug auch dann, wenn der Gesellschafter die Beteiligung an der Personengesellschaft im Rahmen seines Unternehmens halte (UStG 1994, § 12 Anm 205). Der Bw. sei nicht nur aufgrund seiner Gesellschafterstellung (ebenso Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994, § 12 Anm 202), sondern auch aufgrund der Vermietung der Wohnung ebenfalls Unternehmer iSd UStG. Unabhängig davon, ob der Bw. gegenüber der Gesellschaft ein gesondertes Entgelt verrechne, sei das Gebäude zur Gänze seinem Unternehmensbereich zuzurechnen, und daher der Vorsteuerabzug für die gesamte Gebäudeerrichtung zulässig. Auch unter der bestrittenen Annahme, dass der Bw. aufgrund seiner Gesellschafterstellung keine Unternehmereigenschaft habe, werde diese jedenfalls aufgrund der Vermietung der Wohnung vermittelt. Die Überlassung der Geschäftsräumlichkeiten an die Gesellschaft würde zu einem Eigenverbrauch wegen Verwendung des Gegenstandes für unternehmensfremde Zwecke (§ 1 Abs 2 Z 2 UStG) führen, auf dessen Steuerbefreiung hiermit verzichtet werde (die Verzichtserklärung sei bis zur Rechtskraft des Bescheides zulässig). Nach der Rechtsprechung des EuGH sei in diesen Fällen ein Ausschluss des Vorsteuerabzuges unzulässig (EuGH 11.7.1991, Rs C-97/90, Lennartz; Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 6 Tz 355/1; Precht/Aigner, Gemischt genutzte Gebäude, 62 ff). Die im Anschluss an die SeeIingJudikatur des EuGH getroffenen Überlegungen zu Verhinderung des Vorsteuerabzuges träfen auf den gegenständlichen Fall nicht zu, weil das gesamte Gebäude unternehmerisch (und nicht privat) genutzt werde (zB Kolacny/Caganek, SWK 2004, S 658 ff) und daher die Grundsätze der 6. MwSt-RL eine Versagung des Vorsteuerabzuges verbieten würden. Bei einer untergeordneten Privatnutzung (unter 20%) sei die Rechtsprechung des EuGH nach Auffassung der Finanzverwaltung auch rückwirkend vor dem 1.1.2004 zu berücksichtigen (zB Baumann/Biebl, SWK 2005, S 293 ff; Kolacny/Caganek, SWK 2004, S 658 ff; Precht/Aigner, Gemischt genutzte Gebäude, 86 ff und 97 ff).

Werde die Unternehmereigenschaft aufgrund der Gesellschafterstellung abgelehnt, habe aus teleologischen und systematischen Gründen eine Zurechnung des Vorsteuerabzuges an die Gesellschaft zu erfolgen, weil das Gebäude für unternehmerische Zwecke verwendet werde (ebenso Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994, § 12 Anm 202; Rau/Dürnwächter/Flick/Geist, UStG, § 2 Rz 441; vgl auch die Zurechnung der Vorsteuern für Komplementär-GmbH an die GmbH & Co KG).

Im Sinne der obigen Ausführungen wurde eine erklärungskonforme Festsetzung der Umsatzsteuer der Jahre 2000 bis 2004 sowie der Einkommensteuer der Jahre 2002 bis 2004 beantragt (§ 243 iVm § 250 Abs 1 lit c BAO). Als Eventualantrag wurde begehrt, die Einkommensteuer der Jahre 2000 bis 2004 auf Grundlage der von der belangten Behörde geänderten Abschreibungsbasis (Bruttobetrag anstelle des Nettobetrages) und unter Berücksichtigung eines entsprechend höheren Investitionsfreibetrages für die Gebäudeerrichtung festzusetzen (einschließlich der Wiederaufnahme der Verfahren betreffend

die Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO und die Feststellung der Einkünfte nach § 188 BAO). Gleichzeitig wurde angeregt, einen Antrag auf Vorabentscheidung an den EuGH dahingehend zu stellen, ob der Vorsteuerabzug bei der Vermietung einer Wohnung zwischen nahen Angehörigen versagt werden könne, wenn die Voraussetzungen der Angehörigenjudikatur nicht erfüllt seien. Der Antrag auf Vorabentscheidung sollte auch die Frage umfassen, ob bei einer Ein-Mann-GmbH & Co KG aufgrund der einheitlichen Willensbildung ein Vorsteuerabzug nicht zustehe, falls der alleinige Gesellschafter Gegenstände seines Vermögens an die Gesellschaft ohne ein gesondertes Entgelt zur Nutzung überlasse.

Weiters wurde beantragt, dass der gesamte Berufungssenat über diese Berufung entscheide (§ 282 Abs 1 Z 1 BAO), und dass eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz abgehalten werde (§ 284 Abs 1 Z 1 BAO).

Die Berufung wurde vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schriftsatz vom 20. Mai 2010 wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgezogen.

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

In Streit steht, ob der steuerlichen Anerkennung der Vermietung von Teilen eines vom Bw. errichteten Gebäudes an die Tochter die Angehörigenjudikatur entgegensteht sowie die Zulässigkeit des Vorsteuerabzugs für die im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen und betrieblich genutzten Räumlichkeiten dieses Gebäudes.

#### **1. Vermietung von Teilen des Gebäudes an die Tochter**

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer 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.

Der Vorsteuerabzug setzt somit zunächst einmal die Unternehmereigenschaft der die Vorsteuern geltend machenden Person voraus.

Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur



Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Eine weitere Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist daher, dass die Leistungen, für welche die Vorsteuerbeträge geltend gemacht worden sind, für das Unternehmen ausgeführt worden sind.

Der Bw. sieht seine Unternehmereigenschaft in Bezug auf das Ober- und Dachgeschoß sowie den Keller des in Rede stehenden Gebäudes durch die Vermietung dieser Gebäudeteile an seine Tochter begründet.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Verträge zwischen Angehörigen, auch wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen, steuerlich nur anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. zB VwGH 18.5.1977; 346/77 ÖStZB).

Nach Meinung des Finanzamtes sind diese Bedingungen gegenständlich nicht erfüllt, weil der Mietvertrag lediglich mündlich vereinbart wurde, eine Vereinbarung über die Dauer der Kündigungsfrist sowie eine Kautionsvereinbarung fehlt und der vereinbarte Mietzins weit unter den Richtwerten des Mietzinses für Vorarlberg liegt.

Diese Auffassung wird vom Unabhängigen Finanzsenat nicht geteilt. Aus seiner Sicht sind weder der mündliche Mietvertrag noch das Fehlen einer Vereinbarung über die Dauer der Kündigungsfrist und einer Kautionsvereinbarung sowie die Vereinbarung eines geringeren Mietzinses als nach den Richtwerten im Berufszeitraum für Vorarlberg erzielbar wäre, ausreichende Gründe, dem zwischen dem Bw. und seiner Tochter abgeschlossenen Mietvertrag die steuerliche Anerkennung zu versagen, da die vorgenannten, auf der Grundlage der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes entwickelten Kriterien für „Familienverträge“, nicht als besondere materiellrechtliche Tatbestandsvoraussetzungen zu verstehen sind. Sie sollen vielmehr nur in zweifelhaften Fällen dazu dienen, die Beweislast für den Nachweis eines Leistungsaustausches dem Abgabepflichtigen aufzuerlegen. Denn gerade bei sog. „Familienverträgen“ ist der Nachweis, ob behauptete Verträge tatsächlich abgeschlossen bzw. durchgeführt worden sind, für Außenstehende schwierig. Daher kann bei Zweifeln am Bestand einer vertraglichen Beziehung dem Abgabepflichtigen abverlangt werden, das Vorliegen eines behaupteten Vertrages mittels der genannten Kriterien nachzuweisen. Gelingt ihm dies, ist der Vertrag steuerlich anzuerkennen, gelingt ihm dies nicht, ist er trotz zivilrechtlicher Gültigkeit steuerlich unbeachtlich (in diesem Sinne Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 2 Rz 179).

Im Berufungsfalle besteht kein Zweifel am Bestand des vom Bw. behaupteten Mietvertrages mit seiner Tochter, liegen doch die für einen zivilrechtlichen Vertrag notwendigen Vertragsinhalte wie die Bestimmung der Vertragsparteien, des Mietobjektes, des Mietzinses oder der Mietdauer vor. Auch das Finanzamt hat keinen derartigen Zweifel geäußert und die Aberkennung lediglich auf das Fehlen bzw. die Ungewöhnlichkeit einzelner Vertragspunkte gestützt. Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates vermögen aber das Fehlen einer Vereinbarung der Dauer der Kündigungsfrist und der Kautionsvereinbarung oder der Umstand, dass der Mietvertrag nur mündlich geschlossen wurde, nichts am Zustandekommen des Mietvertrages zu ändern. Auch der im Vergleich zu den im Berufszeitraum erzielbaren Richtwerten niedrige Mietzins ist kein Grund, dem Mietvertrag die steuerliche Anerkennung zu versagen. Denn selbst wenn ein unüblich niedriger Mietzins (Unterpreisvereinbarung) vorliegt, ist jedenfalls von Entgeltlichkeit auszugehen, zumal auch die eingewendeten Umstände plausibel erscheinen und das Finanzamt diese nicht in Abrede gestellt hat.

Zu prüfen ist aber, ob in diesem Mietvertrag nicht eine verdeckte Unterhaltsleistung des Bw. an seine Tochter zu sehen ist.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt der Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 leg. cit. dürfen auch freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden.

Aufwendungen im Sinne der obig zitierten Normen liegen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch dann vor, wenn diese in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet werden (vgl. VwGH 22.11.2001, 98/15/0057). Dies ist etwa dann der Fall, wenn Eltern ihrem unterhaltsberechtigten Kind eine Wohnung gegen Entgelt überlassen und diesem gleichzeitig Geldbeträge in der Höhe des Mietpreises zukommen lassen. In diesem Fall nimmt der Verwaltungsgerichtshof einen „Durchgriff“ vor, indem er den Sachverhalt so behandelt, als wäre die Wohnung im Rahmen der Unterhaltspflicht ohne Mietvertrag überlassen worden. Die mit der Anschaffung verbundenen Vorsteuern stehen auch dann nicht zu, wenn der Mietvertrag die Kriterien für Familienverträge erfüllt.

Ein vergleichbarer Fall liegt gegenständlich aber nicht vor. Die Tochter des Bw., Jahrgang 1980, war zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages im Jahr 2002 22 Jahre alt und bei der M.W. GmbH & CoKG beschäftigt. Das Bruttoeinkommen der Tochter betrug im Jahr 2002 25.849,92 €, im Jahr 2003 30.249,92 €, im Jahr 2004 32.566,00 €, im Jahr 2005 35.762,00 €, im Jahr 2006 40.150,00 €, im Jahr 2007 42.807,00 €, im Jahr 2008 57.540,00 € und im Jahr 2009 58.800,00 €. Daraus ist nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates ersichtlich, dass die Tochter des Bw. bereits im Jahr 2002 selbsterhaltungsfähig war und seitens des Bw. keine Unterhaltspflicht mehr bestanden hat. Es kann somit auch keine verdeckte Unterhaltsleistung des Bw. an seine Tochter unterstellt werden.

Da der in Rede stehende Mietvertrag somit ertrag- und umsatzsteuerlich anzuerkennen war und die Vermietungstätigkeit unzweifelhaft auch eine Einkunftsquelle darstellt, war auch der damit verbundene Vorsteuerabzug sowie die daraus resultierenden Verluste anzuerkennen. Der Berufung war daher in diesen Punkten stattzugeben.

## **2. Überlassung des Erdgeschoßes an die Fa. M.W. GmbH & CoKG**

Der Bw. ist einziger Kommanditist der Fa. M.W. GmbH & CoKG und am Gewinn und Verlust dieser Personengesellschaft zu 90% beteiligt.

Die der Personengesellschaft überlassenen Räumlichkeiten befinden sich im Eigentum und somit im Sondervermögen des Bw. Außer Streit steht, dass der Bw. diese Räumlichkeiten der Fa. M.W. GmbH & CoKG unentgeltlich zur Verfügung gestellt hat.

Bei Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft ist zwischen Leistungsaustausch und Leistungsvereinigung zu unterscheiden. Leistungsvereinigung liegt dann vor, wenn ein Gesellschafter der Gesellschaft laufende Gesellschafterbeiträge leistet und die Abgeltung nur darin besteht, dass er am laufenden Geschäftserfolg beteiligt ist. Oder einfacher ausgedrückt: Wenn die Leistungsbeziehung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft lediglich auf im Gesellschaftsvertrag festgelegten Verpflichtungen beruht. Nur wenn Leistungen erbracht werden, die über die gesellschaftsvertraglichen Verpflichtungen hinausgehen, liegt ein Leistungsaustausch vor.

Erwirbt nun ein Gesellschafter Wirtschaftsgüter und überlässt er diese ohne Sonderentgelt, also nur im Rahmen der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung am Gewinn und Verlust, der Gesellschaft zur Nutzung, so steht der Gesellschaft nach herrschender Ansicht kein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- und Betriebskosten zu. Aber auch dem Gesellschafter steht der Vorsteuerabzug nicht zu, weil dieser mit der bloßen Leistungsvereinigung nicht unternehmerisch tätig wird (vgl. Scheiner/Kolacny/Caganek, Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, § 12 Anm 200; Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 12 Tz 75).

Nach herrschender Ansicht stünde somit der Vorsteuerabzug für die Herstellungskosten des in Rede stehenden Gebäudeteiles dem Bw. nicht zu, da er die Räumlichkeiten im Rahmen einer Leistungsvereinigung der Gesellschaft überlassen hat und somit insoweit keine Unternehmereigenschaft vorliegt.

Damit ist das Schicksal der Berufung aber noch nicht entschieden. Denn seit dem 1.1.2000 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden zu 100% für das Unternehmen ausgeführt, unabhängig vom Ausmaß der unternehmerischen Nutzung (§ 12 Abs. 2 UStG 1994). Tatsächlich stand der Vorsteuerabzug aber nur im Ausmaß der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung zu, weil die nichtunternehmerische Verwendung als Eigenverbrauch gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 einer unecht steuerbefreiten Vermietung eines Grundstückes gleichgestellt wurde und insoweit einen Vorsteuerabzug ausschloss. Mit dieser Regelung sollte ein Vorsteuerabzug für private bzw. hoheitliche genutzte Gebäudeteile vermieden werden.

Die Gleichstellung des Eigenverbrauches in Bezug auf Grundstücke mit einer steuerfreien Vermietung gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 wurde vom EuGH mit Urteil vom 8.5.2003, Rs C-269/00, Seeling, für gemeinschaftswidrig erklärt. Aufgrund der Rückwirkung von EuGH-Urteilen entstand nun die Streitfrage, ob damit der Vorsteuerabzug ab dem Jahr 1998 für das gesamte Gebäude zustand oder ob der Vorsteuerausschluss für den nichtunternehmerischen Teil vom Beibehaltungsrecht des Art 17 Abs. 6 der 6. EG-RL umfasst war und damit trotz des EuGH-Urteils in der Rechtssache Seeling zur Anwendung gelangte. Insbesondere war strittig, ob die durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 vorgenommene Änderung des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 allenfalls auch schädliche Auswirkung auf die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 habe, oder ob die Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 autonom, d.h. unabhängig von der Mischnutzregel des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994, anzuwenden sei.

Diese Frage ist zwischenzeitig durch Entscheidungen des EuGH und des VwGH geklärt worden.

Zunächst hat der EuGH mit Urteil vom 23.4.2009, C-460/07, Sandra Puffer, festgestellt, dass die durch das Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. I 9/1998, vorgenommene Gesetzesänderung, mit der der frühere Vorsteuerausschluss bei grundsätzlich bestehender Mehrwertsteuerpflicht in eine unechte Steuerbefreiung umgewandelt wurde, nicht mehr vom Beibehaltungsrecht des Art. 17 Abs. 6 6. EG-RL umfasst sei. Die Frage, ob von dieser Änderung auch die beibehaltene Vorschrift des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 betroffen sei, hänge davon ab, ob diese mit der Mischnutzregel des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 in einer

Wechselbeziehung stehe oder autonom anzuwenden sei. Diese Frage sei von den nationalen Gerichten zu entscheiden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über diese Frage mit Erkenntnis vom 28.5.2009, 2009/15/0100, entschieden, dass der Vorsteuerauschluss für ertragsteuerrechtlich nichtabzugsfähige Aufwendungen gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 weiter autonom anzuwenden sei. Der Anordnung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 12 Abs. 1 Z 1 und 2 EStG 1998 zufolge, seien in Bezug auf ein Gebäude, bei welchem einzelne Teile überwiegend Wohnzwecken des Unternehmers gewidmet seien, die Umsatzsteuern, die auf diese Räume entfallen, vom Vorsteuerauschluss erfasst. Werde ein Gebäude nur zum Teil vermietet und zum anderen Teil für eigene Wohnzwecke genutzt, richte sich die Ermittlung des zu nicht abziehbaren Aufwendungen führenden Anteils grundsätzlich wie im betrieblichen Bereich nach der anteiligen Nutzfläche (zur Aufteilung gemischt genutzter Gebäude siehe die entsprechenden Ausführungen im Erkenntnis Zl. 2009/15/0100).

Damit ist der Vorsteuerabzug für privat verwendete Gebäudeteile weiterhin ausgeschlossen. Nun stellt aber die Nutzung des Erdgeschoßes im Berufungsfall keine private Verwendung dar. Auch wenn dieser Gebäudeteil im Sondervermögen der Bw. stand und im Rahmen einer Leistungsvereinigung der Gesellschaft zur Nutzung überlassen wurde, so ändert dies nichts daran, dass dieser Gebäudeteil Unternehmenszwecken diene. Damit kommt aber der Vorsteuerauschlussbestand des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht zur Anwendung und steht der Vorsteuerabzug durch die Zuordnung des gesamten Gebäudes zum Unternehmen des Bw. auch für das Erdgeschoß zu.

Im Übrigen wäre ein Ergebnis, bei dem weder der Gesellschaft noch dem Bw. der Vorsteuerabzug zustünde, obwohl der Gebäudeteil unternehmerischen Zwecken diene, systemwidrig. Das Mehrwertsteuersystem sieht nämlich eine steuerliche Neutralität innerhalb der Unternehmerkette vor. Eine solche systemwidrige Steuerekumulierung müsste jedenfalls durch entsprechende Interpretation vermieden werden. Möglich wäre dies beispielsweise, indem der Meinung *Stadies* gefolgt würde. Dieser sieht in der herrschenden Ansicht eine systemwidrige Lücke, die durch Analogie geschlossen werden kann: Leistungen, die gegenüber dem Gesellschafter erbracht werden, aber letztlich zur Ausführung von Umsätzen der Gesellschaft dienen, sollen den Gesellschafter zum Vorsteuerabzug berechtigen, weil insoweit die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft dem Gesellschafter zuzurechnen ist (vgl. *Stadie*, Das Recht der Vorsteuerabzugs, Köln 1989, 49).

Der Berufung war auch in diesem Punkt stattzugeben.

Gesamthaft war somit spruchgemäß zu entscheiden.

---

Feldkirch, am 20. Mai 2010