



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des CK, in X, vertreten durch Lederer & Partner Steuerberatung GmbH, 7551 Stegersbach, Kirchengasse 14, vom 3. August 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 2. Juli 2007 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für den Zeitraum 1. Oktober 2006 bis 31. Oktober 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert, die Umsatzsteuer für den Zeitraum Oktober 2006 wird gem. §200 BAO vorläufig mit € - 63.602,00 (Gutschrift) festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Herr CK, wohnhaft in X, wurde nach Geltendmachung eines Vorsteuerüberschusses für den Zeitraum Oktober 2006 in Höhe von € 63.602,00 einer Umsatzsteuersonderprüfung (Bp.) unterzogen.

Der geltende gemachte Vorsteuerabzug wurde von der Bp. nicht anerkannt und die Umsatzsteuer für den Zeitraum Oktober 2006 mit 0 festgesetzt. Begründend wird ausgeführt, dass der Bw. zwei Wohnungen, für deren Anschaffung er den Vorsteuerabzug begehrte, an die YY GmbH vermiete, deren Alleingesellschafter er sei. Der Behauptung der Mieterin, 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.

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 Mieterin überwiegend Banken im Wiener Raum wären bzw. auch Kunden im Ausland betreut würden. Seitens der Dienstnehmer der Mieterin 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 Mieterin 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 Mieterin gewesen, die Wohnungen anzumieten, um einerseits Nächtigungsmöglichkeiten für die 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 Bw. ist Alleingesellschafter der YY GmbH und hatte zwei neu errichtete Eigentumswohnungen in 1070 Wien, Seidengasse 3-5 erworben. Im Oktober 2006 erhielt er die mit 16. Oktober 2006 datierten Rechnungen über den Kaufpreis der beiden Wohnungen in Höhe von € 209.490,00 zuzüglich 20% USt € 41.898,00 für die Wohnung Top 1-308 und € 108.520,00 zuzüglich 20% USt € 21.704,00 für die Wohnung Top 1-107. Die Wohnung Top 1-308 umfasst 72,11m² Nutzfläche, 5,16m² Loggia und einen PKW-Stellplatz und ein Kellerabteil, die Wohnung Top 1-107 umfasst 49,04 m² und ein Kellerabteil.

Beide Wohnungen samt Loggia, PKW-Abstellplatz und Kellerabteilen vermietet er seit 1.11.2006 an die YY GmbH 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 angesetzt werden.

Laut einer vom Bw. vorgelegten Berechnung (vereinfachte Prognoserechnung) für das Jahr 2007, welches das erste Jahr der durchgängigen Vermietung darstellt, ergibt sich unter Ansatz von Fremdfinanzierungszinsen und AfA ein Jahresfehlbetrag von € -44,40. Wobei dem Bw. gefolgt werden kann, wenn er ausführt, dass trotz steigender Fremdfinanzierungszinsen aufgrund der fortlaufenden Rückzahlungen wahrscheinlich ist, dass in einem überschaubaren Zeitraum aus der Vermietung der Wohnungen – unter Zugrundelegung eines Mietpreises in der derzeitigen Höhe - ein Gesamtüberschuss erzielt werden kann.

Auffallend ist in diesem Zusammenhang allerdings, dass die tatsächlich monatlich bezahlte Miete (laut Kontoblatt der Mieterin) lediglich € 1.321 zuzüglich 10% USt betrug und eine Mietzahlung für Jänner 2007 auf diesem Kontoausdruck nicht ersichtlich ist. Setzt man daher diese Beträge bei der Berechnung des Jahresergebnisses 2007 an ergeben sich Einnahmen von € 14.531,00 abzüglich unveränderter Fremdfinanzierungszinsen € 12.720,00 und AfA € 4.770,00 und damit ein Jahresfehlbetrag 2007 von € - 2.959,00.

Dennoch kann nach Lage des Sachverhalts und den persönlichen Lebensumständen des Bw. davon ausgegangen werden, dass der Bw. die Wohnungen erwarb um sie in weiterer Folge zu vermieten. Ein Hinweis auf eine Eigennutzung/Privatnutzung ist aus dem Akteninhalt nicht erkennbar. Im Gegenteil ergibt sich aus dem Akt, dass der Bw. selbst überwiegend Aufträge im Ausland abwickelt und daher die Wohnungen in Wien nicht nutzt. Ein Mietvertrag wurde abgeschlossen und Miete unstrittig entrichtet.

Aus dem Akteninhalt ist überdies erkennbar, dass die Wohnungen tatsächlich von Mitarbeitern der Mieterin, wenn auch zum Teil nur in sehr eingeschränktem Umfang, genutzt wurden. Sämtliche Mitarbeiter der Mieterin haben ihren Wohnsitz im südlichen Burgenland und verrichten immer wieder Aufträge in Wien. Dabei kehren sie nicht jeden Abend an ihren Wohnort zurück sondern bleiben oft tageweise ua. in Wien.

Selbst wenn der Bw. nicht an die in seinem Eigentum stehende YY GmbH vermietet hätte, kann nach Ansicht des UFS davon ausgegangen werden, dass der Bw. die Wohnungen zu Einnahmenerzielung verwendet hätte und der Mietpreis aufgrund des Umstandes, dass die Wohnungen neu errichtet sind, über Parkettböden verfügen und zumindestens eine Wohnung über einen PKW-Stellplatz (in einer parkraumbewirtschafteten Zone) und eine Loggia verfügt, etwa dem von der nunmehrigen Mieterin entrichteten Preis je m² entsprechen würde.

Die Bp. hat keine Feststellungen getroffen, dass eine andere Nutzung der Wohnung als jene zur Einnahmenerzielung, seitens des Bw. vorgesehen war. Derartige Hinweise können auch nicht aus dem übrigen Akteninhalt abgeleitet werden.

Ergänzend ist festzuhalten, dass die Bp. in der Bescheidbegründung ausdrücklich nur hinsichtlich der größeren Wohnung die betriebliche Notwendigkeit der Anmietung durch die

Mieterin verneint. Die kleinere Wohnung ist daher nach Ansicht der Bp. bei der Mieterin offensichtlich betriebsnotwendig. Dennoch wird beim vermietenden Bw. der Vorsteuerabzug mit Hinweis auf Missbrauch gem. § 22 BAO versagt.

Strittig ist die Frage, ob der vorliegende Sachverhalt als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des Zivilrechts iSd. § 22 BAO anzusehen ist.

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).

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.

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

Im Hinblick auf den Grundsatz der amtswegigen Wahrheitsermittlungspflicht (§ 115 Abs. 1 BAO) hat die Abgabenbehörde das Vorliegen eines Missbrauchs nachzuweisen. Bleibt die Handlung des Abgabepflichtigen unerklärlich, so obliegt es diesem, die Sinnhaftigkeit seines Vorgehens nachzuweisen oder zumindest entsprechende Aufklärungen zu geben.

Die Anschaffung der Wohnungen erfolgte aus der Sicht des Bw. nicht um ein eigenes Wohnbedürfnis zu befriedigen sondern um sie zur Einnahmenerzielung zu nutzen.

Wird ein Gebäude zur Einnahmenerzielung genutzt, können die mit der Anschaffung des Gebäudes verbundenen Vorsteuern bei Vorliegen der Voraussetzung des § 12 Abs. 1 UStG 1994 – unter der Voraussetzung der Steuerpflicht der Mieteinnahmen (§ 12 Abs. 3 UStG 1994) – abgezogen werden.

Im Zusammenhang mit der Vermietung von Eigentumswohnungen ist überdies auf die Liebhabereiverordnung (L-VO) BGBl 1993/33 idF BGBl II 1997/258 Bedacht zu nehmen.

Gemäß § 6 L-VO kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn – und ein damit verbundener Vorsteuerauschluss mangels unternehmerischer Tätigkeit - nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 L-VO, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Nach § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen. Die Annahme von Liebhaberei kann aber auch in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 L-VO ausgeschlossen sein.

Gemäß § 2 Abs. 4 L-VO liegt bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 L-VO dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Gemäß § 200 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Bezogen auf den vorliegenden Sachverhalt, bedeutet das, dass die Betätigung des Bw. aufgrund der vorgelegten Berechnungen vermutlich in einem Zeitraum von 20 Jahren zu einem Gesamtüberschuss führen wird, wobei nicht von Bedeutung sein dürfte, ob Mieter der Wohnungen die im Alleineigentum des Bw. stehende YY GmbH ist oder ein fremder Dritter, da der derzeitige Mietpreis den Marktverhältnissen entsprechen dürfte.

Der UFS kann nicht erkennen, dass die Vermietung der Wohnungen durch den Bw. an die YY GmbH einen Missbrauch iSd. § 22 BAO darstellen sollte, da bezogen auf den Bw. eine subjektive Abgabenminderung –auch unter Weglassen dieses spezifischen Mietvertrages - nicht erkannt werden kann. Dem Bw. würde der Vorsteuerabzug auch (vorläufig) zustehen, wenn er an einen anderen Mieter zu marktüblichen Konditionen vermietet hätte. Die Frage ob auf Seiten der Mieterin andere als betriebliche Gründe für die Anmietung der Wohnung ausschlaggebend waren, führt bezogen auf den Bw. zu keiner anderen inhaltlichen Beurteilung.

Einen Beweis, dass die Vermietung an andere Mieter als die nunmehrige Mieterin unmöglich oder vom Bw. nicht gewollt wäre, konnte das Finanzamt nicht erbringen und wurde derartiges auch gar nicht behauptet. Der Hinweis auf die Judikatur des VwGH, dass üblicherweise bei kleineren und mittleren Unternehmen keine Dienstwohnungen zur Verfügung gestellt werden, reicht für die Annahme eines Missbrauchs im vorliegenden Fall nicht aus. Die zitierte Judikatur bezieht sich auf die Frage der Zugehörigkeit von Eigentumswohnungen zum notwendigen

Betriebsvermögen. Der hier vorliegende Sachverhalt ist aber jedenfalls im außerbetrieblichen Bereich angesiedelt, es ist lediglich zu untersuchen, ob eine Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der geplanten Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zusteht. Weiters wird darauf hingewiesen, dass der VwGH judiziert, dass die Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu prüfen sind (VwGH 10.7.1996, 94/15/0013; 20.10.1992, 88/14/0178) und die vorgebrachten Argumente auf ihre Schlüssigkeit hin zu untersuchen sind.

Da jedoch die tatsächlichen Verhältnisse hinsichtlich der Höhe der entrichteten Miete nicht mit der Prognoserechnung übereinstimmen und bislang in dieser auch keine Leerstellungen oder Instandhaltungs-/Instandsetzungsaufwendungen Berücksichtigung fanden, kann noch nicht endgültig beurteilt werden, ob die Prognoserechnung zutreffend ist und auch tatsächlich im Beobachtungszeitraum ein Gesamtüberschuss erzielt werden kann. Sollte sich aufgrund der tatsächlichen Bewirtschaftung – abgesehen von Unwägbarkeiten - ergeben, dass kein Gesamtüberschuss erzielbar ist, wäre bei der strittigen Vermietung von Beginn an von Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinne auszugehen und ein Vorsteuerabzug auch für den strittigen Zeitraum Oktober 2006 zu versagen.

Der strittige Vorsteuerabzug wird daher vorläufig gem. § 200 BAO anerkannt.

Wien, am 23. Juni 2008