



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb, vom 22. Juli 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 17. Juni 2005, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2000 bis 2002 und Feststellung der Einkünfte für 2000 bis 2002 verfügt wurde, sowie gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2000 bis 2002 und einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2000 bis 2002 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren wird für gegenstandslos erklärt.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

An der Berufungswerberin, einer Kommanditgesellschaft, waren die Eheleute SM (Komplementär) und SA (Kommanditistin) zu je 50 % beteiligt. Gegenstand des Unternehmens waren der Betrieb des Hotel-Garni, des Apart-E (Apartmenthaus) und eines Sport- und Bekleidungsgeschäftes samt Filialbetrieben. Über die zum 31.05.2001 erfolgte teilweise Übergabe des Betriebes an die beiden Söhne der Gesellschafter wurde am 22.03.2004 ein Notariatsakt (Übergabevertrag) errichtet, der auszugsweise lautet:

....

III. BETRIEBSAUFTEILUNG

Die Übergeber haben von [Steuerberater] eine Stichtagsbilanz der Firma [Berufungswerberin], sowie Teilbilanzen (Buchwertteilung) für die Unternehmen Hotel-Garni, Apart-E, Sportgeschäft und Textilgeschäft einschließlich Filialbetrieben erstellen lassen, die den Übernehmern bekannt sind.

Den Übernehmern sind auch die Passiven bekannt, die entsprechend der Übernahme der ihnen zufallenden nachfolgenden Teilbetriebe aufgesplittet sind und jeweils von ihnen zur Zahlung übernommen werden, wobei die Übernehmer ausdrücklich den Übergebern dafür haften, dass diese hiefür nicht in Anspruch genommen werden.

Zum Zwecke der Übergabe und Fortführung werden nachstehende Teilbetriebe gebildet:

1.) Das Hotel-Garni samt Sportbekleidungsgeschäft ...

2.) Das Apart-E samt Sportgeschäft (Verkauf von Schiartikeln, Schiverleih, Schidepot, Schiservice) ...

IV. BETRIEBSÜBERGABE

Somit übergeben [die bisherigen Gesellschafter] das unter Punkt III-1 dieses Vertrages bezeichnete Teilunternehmen an ihren ehelichen Sohn SW und das unter Punkt III-2 dieses Vertrages bezeichnete Teilunternehmen an ihren ehelichen Sohn SH, zu den jeweiligen Buchwerten, so wie sie liegen und stehen, einschließlich des gesamten Inventars, Waren und Büchern und nehmen die Übernehmer diese oben bezeichneten Teilunternehmen in ihr Alleineigentum dankend an.

...

XI. RECHTSEINTRITT

Die Übernehmer treten mit Stichtag 01.06.2001 in den rechtlichen Besitz und Genuss der Übergabsobjekte ein und tragen ab diesem Zeitpunkt Gefahr, Lasten und Vorteile.

... "

Zum Betriebsvermögen der KG gehörte weiters das HausF, welches nicht Gegenstand der Übergabe war, sondern Betriebsvermögen der KG blieb. Bei einer die Jahre 2000 bis 2002 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung wurden u.a. folgende Feststellungen getroffen:

1. Nutzung der Betriebsgebäude für private Wohnzwecke (Tz 1 des Berichtes zu AbNr. 101103/04):

Im Prüfungszeitraum 2000 bis 2002 sei das HausF zu 11 %, das Hotel-Garni zu 7,80 % und das Apart-E zu 19 % für private Wohnzwecke der Betriebsinhaber genutzt worden. Der Privatnutzung sei durch Ansatz eines mit 20 % zu versteuernden

Eigenverbrauches Rechnung zu tragen. Bemessungsgrundlage sei die geltend gemachte Absetzung für Abnutzung.

2. Darlehenszinsen als Betriebsausgabe der KG (Tz 9 des Berichtes zu AbNr. 101103/04):

In den mit 31.05.2001 übernommenen Passiva war auch ein aushaftendes Darlehen enthalten. Die im Zeitraum vom 01.06.2001 (Übergabestichtag) bis zu der am 30.09.2001 erfolgten Darlehenstilgung angefallenen Zinsen seien im Hinblick auf die im Übergabevertrag getroffenen Vereinbarungen den Übernehmern zuzurechnen und könnten nicht von der Berufungswerberin als Betriebsausgabe abgesetzt werden.

Das Finanzamt fertigte am 17.06.2005 diesen Feststellungen entsprechende Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte für 2000 bis 2002 aus.

In der dagegen eingebrauchten Berufung wurde eingewendet, die in den Steuererklärungen mit 3 % bzw 4 % der Herstellungskosten geltend gemachte Absetzung für Abnutzung könne nicht als Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch herangezogen werden. Die Privatwohnungen würden keiner durch gewerbliche Nutzung verursachten erhöhten Abnutzung, „*sondern lediglich einer Abnutzung durch Wohngebrauch (wie bei Vermietung und Verpachtung)*“ unterliegen. Es werde daher beantragt, den Eigenverbrauch ausgehend von einer mit 1,5 % errechneten AfA zu ermitteln. Zu den Zinsen wurde eingewendet, die Betriebserwerber hätten von der KG Schulden von je 5 Mio Schilling übernommen. Zum Übergabestichtag sei daher in der KG eine „*Übernahmeforderung*“ von 10 Mio Schilling entstanden, die den Betriebserwerbern „*(zinsenlos)*“ gestundet hätte werden müssen, und zwar bis zur Darlehensgewährung seitens der Banken. Die in der Zeit „*ab Entstehen bis zur Abstattung der Übergabeforderung in der [Berufungswerberin] für deren Bankverbindlichkeiten anfallenden Zinsen*“ seien dort Betriebsausgabe.

Die Berufung wurde mit Berufsvorentscheidung vom 21.09.2005 abgewiesen. Die dem umsatzsteuerlichen Eigenverbrauch zugrunde gelegten Kosten würden sich aus den einkommensteuerlichen Vorschriften ergeben (Hinweis auf UStR 2000, §1, Rz 78). Diene ein Gebäude zu mindestens 80 % unmittelbar der Betriebsausübung, gelange gem. § 8 Abs 1 EStG ein AfA-Satz von 3% bzw 4% zur Anwendung. Die beantragte

„Versteuerung des Eigenverbrauches auf Basis einer AfA von 1,5 %“ sei nicht anzuerkennen. Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Zinsen verwies das Finanzamt auf den Übergabevertrag. Nach dessen den Rechtseintritt regelnden Pkt. XI seien per 31.05.2001 Gefahr und Lasten übergegangen. Laut Pkt. III seien den Übernehmern die zur Zahlung übernommenen Passiva bekannt gewesen. Abweichende Vereinbarungen über die „*Tragung der Finanzierungskosten der Übernahmeverbindlichkeit*“ lägen nicht vor.

Im Vorlageantrag wiederholt die Berufungswerberin ihre Ausführungen hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch. Gegen die Zurechnung der Zinsen an die Übernehmer erfolgten keine Einwendungen mehr.

In der Eingabe vom 03.11.2009 (Beantwortung eines Mängelbehebungsauftrages) wurde ergänzend ausgeführt, die Privatnutzung von Wohnräumen sei der Nutzungsüberlassung von Grundstücken für Wohnzwecke gleichzusetzen. Letztere unterliege dem ermäßigten Steuersatz von 10 %. Es werde beantragt, „*den AfA-Privatanteil für die Privatwohnungen lt. Berufungsbegehren*“ mit 10 % zu versteuern.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Bescheide betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren:

Die Berufung vom 22.07.2005 richtet sich ausdrücklich auch gegen die Bescheide, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren „*hinsichtlich Umsatzsteuer 2000-2002 und ... hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2000-2002*“ verfügt wurde.

Für 2002 sind im Anschluss an die abgabenbehördliche Prüfung Erstbescheide ergangen. Eine Wiederaufnahme des Verfahrens ist für das Jahr 2002 weder hinsichtlich Umsatzsteuer noch hinsichtlich Feststellung der Einkünfte erfolgt. Mit Eingabe vom 03.11.2009 (Beantwortung eines Mängelbehebungsauftrages) wurde die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2002 und Feststellung der Einkünfte für 2002 zurückgezogen.

In der Berufung wurde nicht ausgeführt, weshalb die Wiederaufnahme der Verfahren unzulässig gewesen sein soll. Mit Bescheid vom 19.10.2009 wurde die Behebung

dieses Mangels mit dem Hinweis aufgetragen, dass die Berufung als zurückgenommen gilt, wenn dem Auftrag nicht innerhalb der gesetzten Frist entsprochen wird.

Angaben, warum die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich der Jahre 2000 und 2001 zu Unrecht erfolgt sein soll, enthält die Beantwortung des Mängelbehebungsauftrages nicht. Da somit dem Auftrag vom 19.10.2009 nicht entsprochen wurde, gilt die Berufung als zurückgenommen und war gemäß § 256 BAO als gegenstandslos zu erklären.

Ergänzend sei festgehalten, dass das Finanzamt die Wiederaufnahme hinsichtlich der Jahre 2000 und 2001 auch auf Prüfungsfeststellungen stützte, die gar nicht bekämpft wurden (vgl. die im Betriebsprüfungsbericht unter „*Prüfungsabschluss – Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO*“ enthaltene Auflistung).

2. Sachbescheide:

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Gebäude zu 7,80% (Hotel-Garni), 19% (Apart-E) und 11% (HausF) der Nutzfläche für private Wohnzwecke der Gesellschafter genutzt werden und zur Gänze Betriebsvermögen darstellen. Die im Zusammenhang mit Errichtung und Umbauten angefallene Umsatzsteuer wurde als Vorsteuer in Abzug gebracht. Strittig sind die Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch (in der Berufung wird beantragt, die als Bemessungsgrundlage heranzuziehende AfA mit 1,5 % anstatt mit 4% zu berechnen) und der darauf anzuwendende Steuersatz (beantragt werden 10 % anstatt der im bekämpften Bescheid angewendeten 20 %).

a) Bemessungsgrundlage

Als Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch sind gemäß § 4 Abs. 8 UStG 1994 die auf die Nutzung entfallenden Kosten anzusetzen.

Das UStG definiert den Begriff der Kosten nicht. Nach der VO BGBI 628/1983 (Verordnung des Bundesministers für Finanzen vom 14. Dezember 1983 über die Aufstellung von Schätzungsrichtlinien für die Ermittlung der Höhe des Eigenverbrauchs bei bestimmten Unternehmern und über die Fälligkeit der auf den Eigenverbrauch entfallenden Umsatzsteuer) ist als Bemessungsgrundlage für den Eigenverbrauch jener Wert heranzuziehen, der bei der steuerlichen Gewinnermittlung nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften als Privatentnahme zu berücksichtigen ist. Die

VO ist zum UStG 1972 ergangen und nach § 28 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 auch im Geltungsbereich des UStG 1994 anzuwenden. Nach VwGH vom 18.02.1999, 98/15/0192 bilden die der ertragsteuerlichen Nutzungsentnahme entsprechenden Teile der Aufwendungen (AfA, Reparaturen, Betriebskosten, Finanzierungsaufwendungen) auch die Bemessungsgrundlage des Nutzungseigenverbrauches (vgl. Ruppe, UStG, 3. Auflage, § 4 Rz 170).

Als Bemessungsgrundlage waren daher jene Beträge heranzuziehen, die ertragsteuerlich in Abzug gebracht worden sind.

b) Steuersatz

Ab dem Jahr 1998 ist der Nutzungseigenverbrauch von Gebäuden mit 20 % zu versteuern (s. Ruppe, UStG, Kommentar, 3. Auflage, § 3, Tz 302 Bsp. Nr. 2; Fritz-Schmied/Payrer, „Auswirkungen der Steuerpflicht des Nutzungseigenverbrauchs auf Gebäude, für die vor dem 31.12.2003 ein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde“ in SWK 2004, Heft 7, S 295; Gurtner-Schima, „EuGH Rs Seeling: Unechte Steuerbefreiung des Verwendungseigenverbrauchs von Gebäuden EU-widrig !“ in ÖStZ 2003, 686; weiters UFS RV/0514-I/02 und RV/0284-F/04).

c) Zinsen als Betriebsausgabe der KG

Im Übergabevertrag ist eindeutig festgehalten, dass die vorhandenen Verbindlichkeiten den Übernehmern bekannt waren. Es wurde vereinbart, dass die Verbindlichkeiten „*von ihnen zur Zahlung übernommen werden*“ und sie den Übergebern „*dafür haften, dass diese hiefür nicht in Anspruch genommen werden*“.

Diese in Form eines Notariatsaktes getroffene Vereinbarung entspricht den von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Kriterien für die steuerrechtliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen. Dem im Prüfungsbericht (unter Tz 9) und in der Berufungsvorentscheidung erfolgten Hinweis, wonach davon abweichende Vereinbarungen nicht getroffen worden sind, hat die Berufungswerberin nicht widersprochen.

Von der in den bekämpften Bescheiden erfolgten Zurechnung der Zinsen kann daher nicht abgegangen werden.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 27. Oktober 2011