



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw, vertreten durch WT, vom 3. November 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 18. Und 19. Oktober 2010 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 2008 und 2009 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

| | |
|--|-----------|
| Einkommen 2008 | 15.303,00 |
| Einkommensteuer | 1.856,93 |
| Anrechenbare Lohnsteuer | -3.723,17 |
| Festgesetzte Einkommensteuer 2008 | -1.866,24 |
| Einkommen 2009 | -6.871,79 |
| Einkommensteuer | 0,00 |
| Anrechenbare Lohnsteuer | 0,00 |
| Festgesetzte Einkommensteuer 2009 | 0,00 |
| Umsätze 2008 | 0,00 |
| Umsatzsteuer | 0,00 |
| Vorsteuern | -1.133,44 |

| | |
|--------------------------|------------|
| Umsatzsteuer 2008 | -1.133,44 |
| Umsätze 2009 | 14.400,00 |
| Umsatzsteuer | 2.880,00 |
| Vorsteuern | -74.215,62 |
| Umsatzsteuer 2008 | -71.335,62 |

Entscheidungsgründe

Als Ergebnis des Ermittlungsverfahrens steht insbesondere auf Grund des glaubwürdigen, vom Finanzamt im Wesentlichen nicht in Zweifel gezogenen, geschweige denn widerlegten, durch zahlreiche objektive Beweise belegten Parteivorbringens fest:

Die Berufungswerberin, nachfolgend Bw abgekürzt, ist Dienstnehmerin und Ehegattin eines selbständig erwerbstätigen U. Mit Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 9.9.2008 erwarb sie – im Wesentlichen fremdfinanziert - ein noch zu errichtendes, als "Geschäft" gewidmetes Wohnungseigentumsobjekt samt zwei Kfz-Unterstellplätzen um 438.200,00 € zuzüglich Umsatzsteuer. Die Besicherung der Bankkredite erfolgte durch die Einräumung eines entsprechenden Grundpfandrechts, durch Eingehen einer Wechselbürgschaft seitens des Ehegatten sowie durch Pfändung des Gehalts der Berufungswerberin. Die Bw vermietete das Objekt an ihren Ehegatten nach der Fertigstellung ab Mai 2009 als Praxis und optierte zur Umsatzsteuerpflicht. Basis der Vermietung ist ein mündlich abgeschlossener, beidseitig eingehaltener, auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Mietvertrag mit halbjährlicher Möglichkeit zu kündigen. Das Mietentgelt beträgt netto 1.800 € und ist wertgesichert. Dies entspricht 11 € pro m² Praxisnutzfläche und 5 € pro m² Kellernutzfläche sowie 40 € pro Carport und ist markt-, orts- und fremdüblich. Bei Beendigung des Mietverhältnisses hat der Mieter das Bestandsobjekt so zurückzustellen, wie er es übernommen hat. Allfällige Mieterinvestitionen können ohne Kostenersatzpflicht ins Eigentum des Vermieters übernommen werden. Der Mieter ist verpflichtet, sämtliche anfallenden Betriebskosten zu tragen. Eine vom Finanzamt nicht beanstandete, den Erfordernissen von Lehre und Rechtsprechung gerecht werdende Prognoserechnung (Jakom/*Laudacher* EStG 2012, § 2 Tz 269ff) weist im 10. Jahr nach Beginn der Vermietung und im 11. Jahr nach der erstmaligen Geltendmachung von Aufwendungen einen Totalgewinn aus. Als außersteuerliche Gründe für die Immobilieninvestition führte die Bw die Schaffung einer nachhaltigen Ertragsquelle, den Schutz vor Geldentwertung, finanzielle Unabhängigkeit und die Vorsorge fürs Alter an.

Mit den angefochtenen Bescheiden wick das Finanzamt von den eingereichten Steuererklärungen ab. Unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen führte es aus, das Nichtvorliegen eines schriftlichen Mietvertrages und die Tatsache, dass der bestandnehmende Gatte eine Bürgschaft eingegangen sei, zeige, dass die Vereinbarung einem Fremdvergleich nicht standhalte. In der abweislichen Berufungsvorentscheidung ergänzte das Finanzamt seine Ausführungen dahingehend, dass das Fehlen einer Vereinbarung über die Mietdauer und die unentgeltliche Nutzung des Bestandsobjektes in der Vorbereitungsphase einem Fremdvergleich nicht standhielten. Schließlich sei die von der Bw gewählte Konstruktion nur vor dem steuerlichen Hintergrund verständlich, in den sofortigen Genuss der Vorsteuerabzugsberechtigung hinsichtlich der angeschafften Immobilie zu gelangen, während die Umsatzsteuerpflicht der Mietentgelte nachhinke bzw allenfalls gänzlich weg falle.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat zur gegenständlich vergleichbaren Problematik Folgendes ausgeführt (VwGH 18.10.2012, [2010/15/0010](#)):

"Die Vermietung von Grundstücken ist nach Art. 13 Teil B der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG grundsätzlich als steuerbefreit zu behandeln (mit Verlust des Vorsteuerabzuges), die Mitgliedstaaten dürfen aber Ausnahmen von dieser Befreiung vorsehen. Die Besteuerung von Grundstücksvermietungen ist somit eine Befugnis, die den Mitgliedstaaten abweichend von der allgemeinen Regel des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie eingeräumt ist. Das Recht auf Vorsteuerabzug gilt daher in diesem Kontext nur, wenn die Mitgliedstaaten von der in Art. 13 der Sechsten Richtlinie genannten Befugnis Gebrauch gemacht haben (vgl. etwa das Urteil des EuGH vom 9. September 2004, [C-269/03](#), Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, ÖStZB 2005/451, Rn 20). Für viele Bereiche der Vermietung hat Österreich von dieser Befugnis, eine Ausnahme von der Steuerbefreiung zu normieren, Gebrauch gemacht (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. April 2012, 2011/15/0175).

Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist nach der Rechtsprechung des EuGH ein Ziel, das von der Sechsten MwSt-Richtlinie (und der MwStSystRL 2006/112/EG) anerkannt und gefördert wird (vgl. EuGH vom 21. Februar 2006, [C-255/02](#), Halifax, ÖStZB 2006/544, Rn 71). Nach dem Grundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs sind künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen verboten, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen Steuervorteil zu erhalten.

Nach der Rechtsprechung des EuGH setzt die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zum einen voraus, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinien und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen aus objektiven Anhaltspunkten ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen lediglich ein Steuervorteil bezweckt wird (vgl. EuGH vom 27. Oktober 2011, [C-504/10](#), Tanoarch, Rn 52, und vom 22. Dezember 2010, C-103/09, Weald Leasing, ÖStZB 2012/214). Missbrauch liegt nämlich nicht vor, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben

als die Erlangung von Steuervorteilen (vgl. EuGH vom 21. Februar 2008, [C-425/06](#), Part Service, ÖStZB 2009/257, Rn 42).

Im Einklang mit dieser Rechtsprechung des EuGH wird im Sinne der Terminologie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Missbrauch im Sinne des [§ 22 BAO](#) eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung - vor dem Hintergrund des mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgten Zieles - ungewöhnlich und unangemessen ist und die nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 31. März 2011, 2008/15/0115).

Im gegenständlichen Fall wird mit der Vermietung der Wohnung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer ein Steuervorteil bezweckt, der im Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Immobilie besteht. Um auf eine missbräuchliche Praxis schließen zu können, ist erforderlich, dass dieser Steuervorteil trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts dem mit diesen Regelungen verfolgten Ziel zuwiderläuft, die Gestaltung sohin vor dem Hintergrund des mit dem Abgabengesetz verfolgten Zieles ungewöhnlich und unangemessen ist.

Vermietungsumsätze fallen in den Anwendungsbereich des Sechsten Richtlinie und des UStG 1994. Soweit Österreich für viele Bereiche der Vermietung das Mitgliedstaatenwahlrecht dahingehend ausgeübt hat, dass die Vermietung ein mehrwertsteuerpflichtiger Vorgang ist, stellt der mit der Vermietung verbundene Vorsteuerabzug für sich keinen Steuervorteil dar, dessen Gewährung dem mit den einschlägigen Bestimmungen dieser Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts verfolgten Ziel zuwiderläuft. Außerdem führt die Vermietung eines Gegenstandes nicht schon an sich dazu, dass der auf diese Vermietungsleistung entfallende Mehrwertsteuerbetrag (insgesamt) geringer wäre als der mit dem Erwerb dieses Gegenstands verbundene Vorsteuerabzug.

Daher ist bei Prüfung der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheides zu prüfen, ob die besonderen Umstände der gegenständlichen Vermietung dem mit den Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des UStG 1994 verfolgten Ziel entgegenstehen."

Das Finanzamt ist zur Überzeugung gelangt, dass das Mietverhältnis zwischen der Bw und ihrem Mann nicht so gestaltet ist, wie es unter Fremden gestaltet worden wäre. Diese Auffassung teilt die Berufungsbehörde aus folgenden Gründen nicht:

Nach ständiger Rechtsprechung sind (im Rahmen der freien Beweiswürdigung) Verträge zwischen nahen Angehörigen, nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 28.10.2002, [97/14/0053](#), VwGH 16.9.2003, 97/14/00). Wie der Vertreter der Bw unter Hinweis auf einschlägige Quellen zutreffend ausgeführt hat, reicht das Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis alleine nicht aus, eine steuerliche Schlechterstellung sachlich zu begründen. Und auch der Umstand, dass ein Vertrag nur mündlich abgeschlossen wurde, kann schon im Hinblick auf den wiedergegebenen höchstgerichtlichen Rechtssatz für sich allein noch nicht zur Nichtanerkennung des Vertragsverhältnisses führen. Wäre dies ausreichend, dann hätte der Verwaltungsgerichtshof im oben wiedergegebenen Erkenntnis auch

nicht die "kreuzweise" Vermietung anerkannt (vgl. weiters Jakom/*Laudacher* EStG, 2012, § 28 Rz 12).

Fehlt eine schriftliche Vereinbarung, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile (Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Höhe des Bestandszinses, allfällige Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten, Tragung von Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 8.9.1992, [87/14/0186](#); UFS 10.10.2008, RV/1578-W/08). Aus den eingangs getroffenen Feststellungen geht hervor, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind. Das Vorbringen im angefochtenen Bescheid, es fehle eine Vereinbarung über die Mietdauer, ist unzutreffend und wurde in der Berufungsvorentscheidung auch nicht mehr erstattet.

Es kann nach Überzeugung der Berufungsbehörde nicht ernsthaft in Zweifel gezogen werden, dass das strittige Bestandsverhältnis vereinbarungsgemäß gelebt worden ist und dass dies auch auf unterschiedliche Weise nach außen zum Ausdruck gekommen ist. So hat allein die Bw das später in Bestand gegebene Objekt käuflich erworben. Ihr Eigentumsrecht wurde auch entsprechend verbüchert. Ein Belastungs- und Veräußerungsverbot wurde nicht intabuliert. Es gibt nicht den geringsten gesicherten Hinweis dafür, dass das zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentum im Sinne von Lehre und Rechtsprechung (vgl. Ritz, BAO⁴, § 24 Tz 2 und 3) auseinanderfallen. Die Bw schuldet den Kaufpreis. Sie hat die zur Abstattung des Kaufpreises erforderlichen Kredite als Schuldnerin aufgenommen und bedient. Das von ihr gekaufte Objekt wurde entsprechend hypothekarisch belastet. Zusätzlich musste sie ihren Lohn verpfänden. Dass daneben auch ihr Ehegatte eine Bürgschaft einging, vermag ihm – entgegen der Auffassung des Finanzamtes (BVE vom 4.3.2011, Seite 2 unten) – nicht die Stellung eines wirtschaftlichen Eigentümers zu verleihen. Denn dieser Umstand vermochte ihn insbesondere nicht in die Lage zu versetzen, den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes geltend zu machen und Dritte von der Einwirkung auf die Sache (als Eigentümer) auszuschließen. Für jedermann augenscheinlich ist, dass das Wohnungseigentumsobjekt vom Gatten der Bw als Praxis genutzt worden ist. Dies gilt für Kunden, Angestellte, Geschäftspartner und Nachbarn. Nicht für jedermann augenscheinlich ist der Titel, unter dem die Nutzung stattfand. Allerdings ist es naheliegend und den Lebenserfahrungen entsprechend, dass eine solche Nutzung einer fremden Sache auf entgeltlicher Basis stattfindet. Tatsächlich hat die Bw mit ihrem Gatten auch regelmäßig abgerechnet. Auf den Bankkonten der Bw und ihres Ehegatten wiederum ist dokumentiert, dass die in Rechnung gestellte Miete regelmäßig vom Konto des Mieters auf das Konto der berufungswerbenden Vermieterin überwiesen worden ist.

Zutreffend ist wohl, dass die vom Finanzamt festgestellte unentgeltliche Nutzung des Bestandsobjektes in der Vorbereitungsphase (ca 1 Monat lang) für sich gesehen einem Fremd-

vergleich nicht standhält. Allerdings ist zu bedenken, dass im gegebenen Zusammenhang bei der Beurteilung der Angemessenheit eine gewisse Bandbreite bzw Toleranzgrenze zu berücksichtigen ist. Einzelne unübliche Bedingungen führen nicht unbedingt dazu, dass ein tatsächlich durchgeführtes Geschäft steuerlich nicht anerkannt wird. Maßgeblich ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten, denen je nach Lage des Falles unterschiedliche Bedeutung zukommen kann (Jakom/*Lenneis* EStG, 2012 § 4 Rz 335 und die dort angeführte Judikatur von VwGH und BFH). Vor diesem Hintergrund wird die **kurzfristige** unentgeltliche Überlassung in der Vorbereitungsphase von der nachfolgenden, gegen fremdübliches Entgelt erfolgenden, auf die inflationsgeschützte Vermögensbildung und Altersvorsorge gerichteten **Dauervermietung** überlagert bzw kompensiert. Gesamthaft betrachtet, hat das kurzfristige Entgegenkommen in der Vorbereitungsphase daher nicht hinreichend Gewicht, um das Mietverhältnis als fremdunüblich zu werten (vgl. UFS 21.4.2009, RV/0070-F/08, mit Amtsbeschwerde angefochten, zur Wahrung des Steuergeheimnisses nicht in der Findok veröffentlicht).

Dass die Finanzierung der überwiegend mit Fremdmitteln angeschafften Immobilie erst auf Grund der Bürgschaftsleistung des Ehegatten der Bw möglich war, wird eingeräumt. Ebenso wird im Übrigen auch von der Bw eingeräumt, dass diese Unterstützung durch den Ehegatten fremdunüblich bzw privat veranlasst ist. Dies vermag aber nichts daran zu ändern, dass die Finanzierung der Immobilienanschaffung im gegebenen Zusammenhang getrennt vom Mietverhältnis im Hinblick auf die Fremdüblichkeit der Vermietung zu beurteilen ist. Die Umstände der Immobilienanschaffung und -Finanzierung haben (im gegebenen Zusammenhang) keinen Einfluss auf die Fremdüblichkeit der Vermietung. Denn die Bürgschaft ist nicht durch die fremdübliche Vermietung veranlasst, sondern durch das im Rahmen der fremdfinanzierten Anschaffung gezeigte private Bestreben nach Sicherheit und Zukunftsvorsorge.

Es bleibt zu prüfen, ob die (über das Mietverhältnis hinausgehende) Gesamtgestaltung missbräuchlich erfolgte. Das Finanzamt ist nämlich davon ausgegangen, dass Missbrauch vorliege und die Gestaltung deshalb ungewöhnlich und unangemessen und auf die alleinige Erzielung eines Steuervorteiles gerichtet gewesen sei, weil der Ehegatte der Bw das Bestandsobjekt zur Berufsausübung benötigt habe, weil er die Anschaffung seitens der Bw erst durch das risikoreiche Eingehen einer Wechselbürgschaft ermöglicht habe und weil es nur so zum Vorsteuerabzug aus dem Immobilienerwerb kommen habe können.

Auch diese Auffassung teilt die Berufungsbehörde im Ergebnis aus folgenden Gründen nicht:

Zunächst ist zu bedenken, dass - wie aus dem oben zitierten Erkenntnis des VwGH hervorgeht - der mit der Vermietung verbundene Vorsteuerabzug im Hinblick auf die gesetzlich vorgesehenen Optionsmöglichkeiten für sich gesehen keinen verpönten, sprich richtlinienwidri-

gen, Steuervorteil darstellt. Die Vermietung eines Gegenstandes führt nicht schon an sich dazu, dass der auf diese Vermietungsleistung entfallende Mehrwertsteuerbetrag (insgesamt) geringer wäre als der mit dem Erwerb dieses Gegenstands verbundene Vorsteuerabzug. Die Ausübung von Wahlrechten ist das gute Recht von Steuerpflichtigen. Die Ausübung von Wahlrechten zur Steuererminderung ist für sich genommen kein Missbrauch (EuGH 21.2.2006, [C-255/02](#), *Halifax*, Rz 74; RdW 2010, 112ff).

Das Finanzamt geht davon aus, dass die festgestellte Gestaltung deshalb ungewöhnlich und unangemessen ist, weil dem Gatten der Bw, der das Wohnungseigentumsobjekt von der Bw angemietet hat und als unecht steuerbefreiter Un nutzt, kein Vorsteuerabzug zugestanden wäre, hätte er die Immobilie selbst angeschafft. Dem ist entgegenzuhalten, dass eine solche Gestaltung eben bewusst nicht gewählt worden ist und dass es einem Unternehmer im Rahmen der ihm gesetzlich eingeräumten Gestaltungsfreiheit grundsätzlich offensteht, ob er eine betrieblich genutzte Immobilie anmietet oder kauft.

Es kann nun aber dahin gestellt bleiben, ob die festgestellte Gestaltung als entsprechend ungewöhnlich und unangemessen zu beurteilen wäre, um [§ 22 BAO](#) anzuwenden. Denn hierfür wären neben dem objektiven Element der ungewöhnlichen und unangemessenen Gestaltung auch das subjektive Element der Missbrauchsabsicht sowie das Nichtvorliegen von außersteuerlichen Gründen für die ungewöhnliche Gestaltung erforderlich (Ritz, BAO⁴, § 22 Tz 3 und 4). Das aber bedeutet, dass die von der Bw geltend gemachten, beachtlichen und plausiblen außersteuerlichen Gründe (Schaffung einer nachhaltigen Ertragsquelle, Schutz vor Geldentwertung, finanzielle Unabhängigkeit, Vorsorge für das Alter) Missbrauch ausschließen. In diesem Zusammenhang wird auf die reichlich mit Hinweisen auf Lehre und Rechtsprechung (allem voran auf SWK 6/2011, S 99) untermauerten Schriftsätze der Bw verwiesen.

Feldkirch, am 7. Mai 2013