



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der C-Stiftung, 1xxx Wien, T-Gasse 1x, vertreten durch Baumgartner & Grienschgl GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 8010 Graz, Elisabethstraße 40, vom 11. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Umsatzsteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidsspruches.

Entscheidungsgründe

Die "C-Stiftung" (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) mit Sitz in 1xxx Wien, T-Gasse 1x, wurde mit Errichtung der Stiftungsurkunde sowie der Stiftungszusatzurkunde vom 27. November 2000 gegründet und mit 6. Dezember 2000 in das Firmenbuch eingetragen. Diese Privatstiftung wurde von H.A., geb. xx.xxx.19xx, als deren Stifter gegründet. Der Zweck der Stiftung besteht laut Stiftungsurkunde in der Sicherung des Fortbestandes und der Weiterentwicklung der mit der Stiftung verbundenen Unternehmen oder der an deren Stelle tretenden Vermögenswerte. ... Der Begünstigtenkreis der Stiftung besteht aus den Mitgliedern der Familie H.A. und jenen natürlichen und juristischen Personen, gemeinnützigen oder mildtätigen Einrichtungen, die der Stiftungsvorstand bestimmt.

Im Zuge einer Umsatzsteuernachschaufür den Zeitraum von Mai bis Dezember 2005 wurde in Tz 1 der Niederschrift festgehalten, dass die von der Bw. im Jahre 2005 getätigten Adaptierungsmaßnahmen im Gesamtbetrag von € 67.696,69 zur Adaptierung des an die A-GmbH

vermieteten Geschäftslokales nicht der Erzielung von Umsätzen dienen, weswegen die damit in Abzug gebrachte Vorsteuer in Höhe von € 13.539,14 zurückgefordert werde.

Die Bw. habe als Vermieterin mit Mietvertrag vom 17. Mai 2005 das in der Zeit vom September 2004 bis September 2005 im Umbau befindliche Geschäftslokal zum Betrieb einer Bäckerei/Konditorei in 8XXX H., R-Straße/V-Straße 1xx, an die A-GmbH als Mieterin gegen einen monatlichen Mietzins in Höhe von € 1.000,-- (zuzüglich 20% USt und 12,88% der Betriebskosten) vermietet. Das vermietete Geschäftslokal weise eine Nutzfläche von 87,7 m² auf und bestehe aus einem Verkaufsraum, einem Nebenraum sowie einer WC-Anlage.

Während der Umbauphase von September 2004 bis September 2005 sei der Verkauf von Backwaren von einem Container vor dem Geschäftslokal erfolgt, mit 3. Oktober 2005 sei das Geschäftslokal zum Betrieb einer Bäckerei/Konditorei eröffnet worden.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung habe die Bw. nach Abschluss des Mietvertrages vom 17. Mai 2005 die nachstehenden Investitionen getätigt, ohne das Mietentgelt in Höhe von € 1.000,-- (netto) pro Monat anzuheben:

Datum:	Leistungsbeschreibung:	netto:	Anmerkung:
25.10.2005	Tischlereiarbeiten Backhaus	46.485,27	Wandverkleidungen Tische und Stühle, komplette Kaffeehauseinrichtung, Küchenumbau
19.10.2005	Niro-Frontabdeckungen	422,00	
31.08.2005	Provisorium herstellen Backhaus	301,03	
14.09.2005	Ladenbackofen	299,36	
18.10.2005	Filialbeschriftung	1.548,40	Motiv: H.A. - Bäckerei, Kaffee
12.09.2005	Espressomaschine, Wasserenthärter	2.200,00	
19.09.2005	Regal, Kühlschrank, Brötchen-Vitrine etc.	6.541,00	
20.09.2005	Reparatur d. Ladenbackofens	236,38	
15.09.2005	Lieferung & Montage einer Multi-Split-Klima-Anlage	5.361,30	
29.08.2005	3 Stck. Backblech	95,20	
20.09.2005	Kühlpult + Arbeitszeit	4.205,75	
	SUMME:	67.695,69	
	Vorsteuer:	13.539,14	

Die vorstehend bezeichneten Anschaffungsgegenstände seien eindeutig Gegenstände für den Bäckereibetrieb des an die A-GmbH vermieteten Geschäftslokales, nicht jedoch Gegenstand des Mietvertrages vom 17. Mai 2005. Diese Anschaffungsgegenstände würden somit nicht der Erzielung von Umsätzen dienen, weswegen diese Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten und die beantragten Vorsteuern in Höhe von € 13.539,14 zurückzufordern seien. Die Betriebsprüfung gründete diese Prüfungsfeststellung darauf, dass in dem Mietvertrag vom 17. Mai 2005 lediglich über die Vermietung von *Räumlichkeiten* abgesprochen und in diesem Mietvertrag keinerlei Hinweis auf vermietete Betriebsvorrichtungen enthalten sei.

Mit Mietvertrag vom 17. Mai 2005, abgeschlossen zwischen der Bw. als Vermieterin und der A-GmbH als Mieterin, deren Stammkapital seit 22. April 2005 zur Gänze von der S-GmbH gehalten werde, vermietete die Bw. das in 8XXX H., R-Straße/V-Straße 1xx im Erdgeschoss gelegene Geschäftslokal für den Betrieb einer Bäckerei samt Konditorei, bestehend aus einem Verkaufsraum, einem Nebenraum und WC-Anlage zu den nachstehenden und auszugsweise wiedergegebenen Bedingungen:

II. Mietgegenstand

Gegenstand dieses Mietvertrages ist das im Erdgeschoss des in Punkt I bezeichneten Hauses, EZ 2xx, KG D., gelegene Geschäftslokal, bestehend aus einem Verkaufsraum, einem Nebenraum und WC-Anlage.

III. Mietabrede

Die Vermieterin vermietet an die Bw. die in Punkt II. dieses Vertrages angeführten Räumlichkeiten und diese mietet die Räumlichkeiten zum Betrieb einer Verkaufsstiliale für Brot-, Back- und Konditorwaren sowie Kaffee und Konditorei.

IV. Bestanddauer

1. *Das Mietverhältnis beginnt mit 1.5.2005 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.*
2. *Das Mietverhältnis kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer 3-monatigen Kündigungsfrist zum Letzten eines jeden Monats gerichtlich aufgekündigt werden.*
3. *Beide Vertragsteile verzichten auf die Dauer von 3 Jahren auf die Ausübung des Kündigungsrechts. Davon unberührt bleibt das jeweilige Recht der Vertragsteile, das Bestandverhältnis gemäß § 1117 bzw. 1118 ABGB vorzeitig aufzulösen.*

V. Bestandzins

1. *Der monatliche Bestandzins beträgt € 1.000 zuzüglich der Mehrwertsteuer in der jeweils gesetzlichen Höhe sowie der auf das Bestandobjekt entfallenden Betriebskosten (12,88%).*
2. *Der Mietzins ist im Voraus jeweils bis zum 3. Arbeitstag eines jeden Kalendermonats zu entrichten.*
3. *Die Mieterin verpflichtet sich weiters, 1x jährlich eine Jahresrechnung über den Mietzins im Sinne des § 132a BAO jeweils bis spätestens 31.12. auszustellen.*

VI. Wertsicherung

Der Mietzins wird derart wertgesichert, dass er sich im selben Verhältnis, wie die vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarte Index der Verbraucherpreise (Basis 1996 = 100) verändert. Ausgangspunkt ist die für den Monat April 2005 veröffentlichte Indexzahl. ...

VII. Infrastruktur

1. *Die Vermieterin versichert ausdrücklich, dass die vorhandenen Stromleitungen den derzeitigen Anschlussbedingungen des Energieversorgungsunternehmens entsprechen.*
2. *Die Vermieterin erklärt weiters, dass keine elektrischen Leitungen, die an den Zähler des Mieters angeschlossen sind, in Räume führen, die nicht zum Mietobjekt führen.*

-
3. Weiters versichert die Vermieterin, dass ein ausreichender Wasseranschluss und entsprechende Abflussleitungen vorhanden sind; diesbezüglich wird auf die diesem Vertrag angeschlossene Bau- und Ausstattungsbeschreibung verwiesen.

X. Bauliche Veränderungen

1. Für den Fall zukünftiger baulicher Veränderungen ist das Einvernehmen der Vermieterin einzuholen. Die Vermieterin wird derartigen Veränderungen zustimmen, sofern diese den jeweils geltenden Vorschriften entsprechen, das Gesamtbild des Hauses nicht beeinträchtigen bzw. der Vermieterin sonst keine wesentlichen Nachteile bringen. Grundsätzlich sind jedoch derartige Veränderungen bei Beendigung des Mietverhältnisses wieder zu entfernen.
2. Die Vermieterin wird in diesem Fall alle Erklärungen abgeben (auch gegenüber Behörden), die zur Durchführung dieser Veränderungen erforderlich sind.
3. Die Vermieterin wieder sorgt dafür, dass die Hausfassade während der Bestanddauer in einem ordentlichen, dem Zeitpunkt des Vertragsabschlusses entsprechenden Zustand gehalten wird.
4. Der Vermieter sorgt dafür, dass die Heizung bei Mietbeginn einwandfrei funktioniert.

XIV. Änderungen

Änderungen oder Ergänzungen des Vertrages bedürfen zu ihrer Wirksamkeit der Schriftform, von diesem Formenfordernis kann nur durch schriftliche Vereinbarung abgegangen werden.

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung würde eine dem Mietvertrag vom 17. Mai 2005 angeschlossene Bau- und Ausstattungsbeschreibung nicht existieren.

Am Stammkapital der A-GmbH war die Bw. bis einschließlich 22. April 2005 zu 99% beteiligt. Als deren Geschäftsführer war bis 16. Juli 2005 H.A. bestellt und ab 6. Juli 2005 wurde B.S. zur einzelvertretungsbefugten Geschäftsführerin der A-GmbH eingetragen. Den Betriebsgegenstand der A-GmbH bildet der Betrieb einer Bäckerei und Konditorei.

Noch vor Abschluss des vorstehenden Mietvertrages übertrugen mit Notariatsakt vom 22. April 2005 H.A. und die Bw. sämtliche Geschäftsanteile an der A-GmbH um den Abtretungspreis von € 2.345.000,-- an die S-GmbH, an deren Stammkapital im Berufungszeitraum B.S., M.R. und G.S. zu 51%, 40% und 9% beteiligt waren. Die Bw. hatte mit Abtretungsvertrag vom 22. April 2005 somit 99% ihrer Geschäftsanteile an der A-GmbH im Nominalwert von € 49.505,-- um den Abtretungspreis von € 2.321.784,50 an die S-GmbH abgetreten.

Das in Rede stehende Grundstück in 8XXX H., R-Straße/V-Straße 1xx, EZ. 2xx, erwarb die Bw. mit Kaufvertrag vom 18. November 2004 von H.A. mitsamt dem Grundstück in 8XXX H., V-Straße 13x, EZ. 3xx, um den Gesamtkaufpreis von € 326.000,--. In dem Grundstückskaufvertrag wird festgehalten, dass der Bw. als Erwerberin das bestehende Mietverhältnis mit der B-GmbH bekannt sei.

Den Feststellungen der Betriebsprüfung in der Umsatzsteuernachschaufür den Zeitraum Mai bis Dezember 2005 hält die Bw. mit Eingabe vom 7. April 2006 entgegen, dass die gegenständlichen Anschaffungen von Einrichtungsgegenständen im Namen und auf Rechnung der Bw. zu einem Zeitpunkt erfolgten, an dem die A-GmbH nicht mehr im Eigentum der Bw. gestanden sei. Bereits mit 26. April 2005 habe die Bw. ihre Geschäftsanteile an der A-GmbH abgetreten. Als Nachweis dafür werde ein aktueller Firmenbuchauszug übermittelt, aus dem ersichtlich sei, dass die Änderung der Gesellschafterstruktur bereits am 16. Juli 2005 im Firmenbuch eingetragen und sämtliche Anschaffungen (nach der vorliegenden Liste der BP) erst nach diesem Zeitpunkt erfolgt seien. Die in Rede stehenden Einrichtungsgegenstände stehen daher im Eigentum der Bw., weswegen eine erklärungsgemäße Veranlagung beantragt werde.

Nach den weiteren Ausführungen in der Eingabe vom 29. Juni 2006 sei nach Mietvertragsabschluss eine Mietenanhebung durch die Bw. aus rechtlichen Gründen unmöglich gewesen. Die von der Bw. angeschafften Wirtschaftsgüter würden weiters im Eigentum der Bw. stehen und sich jede Veräußerung naturgemäß nur bei der Bw. auswirken würde. Bei Auflösung des Mietvertrages würden die von der Bw. getätigten Investitionen in den Räumlichkeiten verbleiben und könnten von der Bw. an einen etwaigen Nachmieter vermietet werden. Nach Ablauf der ersten drei Jahre, in denen auf eine Kündigung verzichtet worden sei, sei ein neuer Mietvertrag geplant. Nach Auffassung der Bw. seien die in Rede stehenden Wirtschaftsgüter für die unternehmerische Tätigkeit der Bw. angeschafft worden, weswegen der Vorsteuerabzug zu gewähren sei. Nach der vom Finanzamt vertretenen Auffassung wäre bei jeder Fehlinvestition bzw. bei nicht sofort entgeltlich eingesetzten Maschinen der Vorsteuerabzug zu verwehren.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und setzte mit Bescheid vom 3. Juli 2006 die Umsatzsteuer für den Zeitraum Mai bis Dezember 2005 fest. Dabei seien für diverse Leistungen bzw. Einrichtungsgegenstände die dafür beantragten Vorsteuern in Höhe von € 13.539,14 nicht zum Abzug zugelassen worden.

Gegen den Bescheid betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Mai bis Dezember 2005 wurde mit Eingabe vom 18. Juli 2006 fristgerecht berufen und die Gewährung der in Rede stehenden Vorsteuern in Höhe von € 13.539,-- beantragt. Diese Berufung wurde mit den gleichen Argumenten begründet, die bereits mit Eingabe vom 29. Juni 2006 den Feststellungen der Betriebsprüfung entgegen gehalten wurden. Nach den weiteren Berufungsausführungen in der Eingabe vom 18. Juli 2006 stehe weiters außer Streit, dass die in Rede stehenden Einrichtungsgegenstände nicht von der Bw. "privat" genutzt würden.

Bei der Veranlagung der Bw. zur Umsatzsteuer 2005 nach Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung 2005 wich das Finanzamt von der eingereichten Umsatzsteuer-Jahreserklärung insoweit ab, als die beantragten Vorsteuern in Höhe von € 125.945,69 um die in Rede stehenden Vorsteuern aus den Adaptierungsmaßnahmen in Höhe von € 13.539,-- vermindert wurden. Der Gesamtbetrag der Entgelte sowie die zum Abzug zugelassenen Vorsteuern wurden mit € 18.894,95 bzw. € 112.406,69 ermittelt. Daraus resultiert eine Umsatzsteuergutschrift iHv € 109.473,40.

Gegen den Umsatzsteuerbescheid 2005 wurde mit Eingabe vom 11. Oktober 2006 fristgerecht berufen und die Anerkennung der in Rede stehenden Vorsteuern in Höhe von € 13.539 beantragt. Diese Berufung wurde ebenso mit den mit den gleichen Argumenten begründet wie bereits bei den Eingaben vom 29. Juni 2006 bzw. 18. Juli 2006. Aus diesem Grund wird auf die Ausführungen in den Eingaben vom 29. Juni 2006 sowie vom 18. Juli 2006 verwiesen.

Die Berufung gegen den Umsatzsteuer(jahres)bescheid 2005 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Nach der Eingabe vom 27. Oktober 2008 sei das berufungsgegenständliche Mietverhältnis mit der A-GmbH noch aufrecht. Der ab Mai 2005 zu entrichtende Mietzins in Höhe von € 1.000,-- sei mit 1. Mai 2006 auf € 1.300,-- netto erhöht worden. Im Gegenzug habe die Bw. als Vermieterin lt. der vorgelegten (undatierten) Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag vom 17. Mai 2005 einen Kündigungsverzicht für insgesamt 15 Jahre abgegeben. Somit könne dieses Bestandverhältnis durch die Bw. als Vermieterin erstmals zum 31. August 2020 gekündigt werden. Ab April 2008 betrage infolge Indexanpassung der von der A-GmbH monatlich zu entrichtende Mietzins € 1.375,14 (netto). Demnach seien die folgenden Mietentgelte (zuzüglich Betriebskosten) in Rechnung gestellt worden:

Zeitraum:	netto:	Bemerkung:
ab 1. Mai 2005:	€ 1.000,00	
ab 1. Mai 2006:	€ 1.300,00	lt. Zusatzvereinbarung
ab 1. April 2008:	€ 1.375,14	lt. Indexanpassung

Zum Zeitpunkt der Begründung des Bestandverhältnisses habe sich das gesamte Mietobjekt gerade im vollständigen Umbau befunden. Insbesondere sei den beiliegenden Fotos zu entnehmen, dass ein Gesamtumbau zu weiteren Nutzbarmachung erforderlich gewesen sei. Soweit es sich nicht um Kosten des Gebäudeumbaus handle, haben die von der Bw. erworbenen Einrichtungsgegenstände im Wesentlichen aus der "Caféhaus-Einrichtung" sowie einer Klimaanlage im Gesamtbetrag von € 41.338,56 bestanden. Durch die im Vereinbarungswege erfolgte Mietzinsanhebung könne somit auch die Investition in die Einrichtungsgegenstände

als abgegolten angesehen werden. Instandhaltungsmaßnahmen seien in nur geringfügigem Umfang von € 225,04, Instandsetzungsmaßnahmen seien nicht erfolgt.

Die Betriebsprüfung habe anlässlich der Prüfung der Umsatzsteuervoranmeldungen für den Zeitraum den damit zusammenhängenden Vorsteuerbetrag mit € 13.539,14 ermittelt, der richtigerweise jedoch nur € 12.190,77 betrage, sodass sich daraus eine Differenz in Höhe von € 1.348,37 ergebe. Unter Abzug diverser Skonti seien die folgenden Beträge bezahlt und in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen gemeldet worden:

Datum:	Leistungen It. BP:	netto It. BP:	netto It. Bw.:	Vorsteuer:
25.10.2005	Tischlereiarbeiten Backhaus	46.485,27 €	46.485,27 €	9.297,05 €
19.10.2005	Niro Frontabdeckung	422,00 €	413,56 €	82,71 €
31.08.2005	Provisorium - Backhaus	301,03 €	301,03 €	60,21 €
14.09.2005	Backofen	299,36 €	299,36 €	59,87 €
18.10.2005	Reklamebeschriftung	1.548,40 €	1.517,43 €	303,49 €
12.09.2005	Espressomaschine, Wasserenthärter	2.200,00 €	2.134,00 €	426,80 €
19.09.2005	Regal etc.	6.541,00 €	0,00 €	0,00 €
20.09.2005	Reparatur Ofen	236,38 €	225,04 €	45,01 €
15.09.2005	Klimaanlage	5.361,30 €	5.361,30 €	1.072,26 €
29.08.2005	3 Stck. Backblech	95,20 €	95,20 €	19,04 €
20.09.2005	Kühlpult	4.205,75 €	4.121,63 €	824,33 €
	SUMME:	67.695,69 €	60.953,82 €	12.190,76 €
		Vorsteuern It. BP:		13.539,14 €
		Differenz - Vorsteuern:		1.348,37 €

Die vorstehenden Beträge seien wie folgt in der Bilanz zum 31. Dezember 2005 berücksichtigt worden:

Bezeichnung:	Betrag:
Gebäude:	19.295,03 €
Betriebs- und Geschäftsausstattung:	41.338,56 €
Instandhaltung:	225,04 €
geringwertige Wirtschaftsgüter:	95,20 €
SUMME:	60.953,83 €

Seitens des steuerlichen Vertreters der Bw. werde jedoch festgehalten, dass nach Auffassung der Bw. gesamte streitgegenständliche Vorsteuerabzug zustehe. Das Geschäftslokal der A-GmbH sei in der Zeit von September 2004 bis Ende September 2005 umgebaut worden, sodass die tatsächliche Inbetriebnahme erst mit 3. Oktober 2005 erfolgt sei. Während der Zeit des Umbaus sei der Verkauf der Backwaren in einem dem Mietobjekt vorgelagerten Container erfolgt. Diese Umbaumaßnahmen seien von der Bw. aus Eigenmitteln finanziert worden, eine Mietzinsreserve habe nicht bestanden und hätte daher auch nicht herangezogen werden können.

Da zum Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses am 17. Mai 2005 der Umbau des gesamten Mietobjektes (einschließlich Geschäftsräumlichkeiten und Wohneinheiten) noch nicht abgeschlossen, seien sich die Vertragspartner dieses Umstandes bewusst gewesen und haben keine schriftlichen Vereinbarungen bezüglich der Adaptierungsmaßnahmen bestanden. Im Kompromisswege sei auf die Mieten und Betriebskosten für die Monate Juli und August 2005 wegen der dadurch verursachten Schwierigkeiten im Verkauf verzichtet worden. Da der Umbau der Geschäftslokale bzw. die Errichtung von 8 Wohneinheiten erst die Voraussetzung für die Begründung der Mietverhältnisse geschaffen haben, sei – rechtlich gesehen – eine Finanzierung der Baukosten durch Erhöhung der Hauptmietzinse unmöglich gewesen.

Nach den Ausführungen in der Eingabe vom 19. Dezember 2008 gehe aus den bereits dem unabhängigen Finanzsenat übermittelten Fotodokumenten hervor, dass für den Abschluss eines die angestrebte Rendite sichernden Mietvertrages eine *Sanierung* bzw. Adaptierung des gesamten Mietobjektes und insbesondere des (vermieteten) Geschäftslokales unbedingt erforderlich gewesen sei. Der Abschlusses des Mietvertrages sowie die Festsetzung des Mietzinses seien daher bereits unter Berücksichtigung der vorausgesetzten, wenn auch zu diesem Zeitpunkt noch nicht beendeten unabdingbaren Adaptierungsmaßnahmen durchgeführt worden.

Nach den §§ 2 und 3 der Liebhaberei-Verordnung sei bei einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs 1 LiebhVO Voraussetzung, dass die Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, nachvollziehbar sei. Das Vorliegen einer derartigen Absicht sei für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheit gesondert zu beurteilen. In diesem Zusammenhang

werde darauf verwiesen, dass die Bw. ab dem Jahre 2005 aus dem in Rede stehenden Gesamtobjekt die nachstehenden Mieteinkünfte erzielt habe:

Zeitraum:	Einkünfte:
Jahr 2005:	- 8.087,71 €
Jahr 2006:	10.536,89 €
Jahr 2007 (lt. Entwurf der Steuererklärungen):	20.667,15 €
Gesamtüberschuss 2005-2007:	23.116,33 €

Das bedeutet, dass abgesehen vom ersten Jahr nach der Generalsanierung bzw. des Umbaus positive Einkünfte erzielt worden seien und der Gesamtüberschuss nunmehr EUR 23.116,33 betrage. Bezogen nur auf das Geschäftslokal seien in den Jahren 2005 bis 2007 die nachstehenden Mieteinkünfte erzielt worden:

Zeitraum:	Einnahmen:
Jahr 2005:	523,45 €
Jahr 2006:	6.564,28 €
Jahr 2007:	9.562,91 €
Gesamtüberschuss 2005-2007:	16.650,64 €

Der steuerliche Vertreter der Bw. sei daher davon überzeugt, dass keine Liebhaberei und auch keine Teilliebhaberei vorliege und der Vorsteuerabzug für alle für das Unternehmen angeschafften Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden könne. Dies insbesondere deshalb, da für die Wirtschaftsgüter, deren Vorsteuerbeträge von der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden seien, eine Privatnutzung durch die Bw. als Privatstiftung ausgeschlossen werden könne. Im vorliegenden Fall sei der Vorsteuerabzug unabhängig davon zu gewähren, ob durch die Anschaffung einzelner Wirtschaftsgüter nach Abschluss des Mietvertrages bereits eine weitere Anhebung des Bestandzinses zu erfolgen hätte. Die Bw. versuche als Privatstiftung in ihrem eigenen Interesse aus der gegenständlichen Vermietung bestmögliche Einnahmen und Einnahmenüberschüsse zu erzielen, wobei – wie bereits ausgeführt – eine sehr positive Entwicklung dieser Einkünfte zu verzeichnen sei.

Die Einkünfte aus der Vermietung des in Rede stehenden Geschäftslokales in den Jahren 2005 bis 2007 seien wie folgt ermittelt worden:

Bezeichnung:	2005	2006	2007	kumuliert:
Mieten inkl. Betriebskosten:	6.000,00 €	17.106,04 €	19.584,83 €	42.690,87 €
Betriebskosten 12,88%:	749,20 €	3.145,05 €	2.625,21 €	6.519,46 €
AfA Gebäude:	2.444,19 €	2.444,19 €	2.444,19 €	7.332,57 €
AfA Einrichtung:	2.283,16 €	4.952,52 €	4.952,52 €	12.188,20 €
Überschuss:	523,45 €	6.564,28 €	9.562,91 €	16.650,64 €

Den vorstehenden Mieteinnahmen würden die nachstehenden Anschaffungskosten gegenüberstehen:

Bezeichnung:	Betrag:
Gesamte Anschaffungs- und Umbaukosten:	1.258.413,20 €
Grundstückseinrichtungen:	6.694,79 €

Zwischensumme:	1.265.107,99 €
davon 12,88% lt. Aufteilungsschlüssel der HVW Eder:	12,88%
anteilige Anschaffungs- und Umbaukosten f. Geschäftslokal:	162.945,91 €
davon 1,5% AfA:	2.444,19 €

Zum Bauzustand des mit Mietvertrag vom 17. Mai 2005 an die A-GmbH in 8XXX H., R-Straße/V-Straße 1xx, vermieteten Geschäftslokales befragt, wird mit Eingabe vom 21. Jänner 2009 von der Betriebsprüferin ausgeführt, dass die Umsatzsteuernachschaub im Finanzamt Wien 1/23 stattgefunden habe. Eine Besichtigung der Liegenschaft sei im Zuge der Umsatzsteuernachschaub nicht sinnvoll erachtet worden, als zum Zeitpunkt der Durchführung der Umsatzsteuerprüfung die Baumaßnahmen bereits abgeschlossen gewesen seien. Aus diesem Grund könne zum seinerzeitigen Bauzustand seitens der Betriebsprüfung keine Stellungnahme abgegeben werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs 1 UStG 1994 ist Unternehmer, 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.

Gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen 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.

Nach Abs 2 Z 1 lit a leg.cit. gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen.

Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren als nicht für das Unternehmen ausgeführt, 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.

Nach § 1096 ABGB sind Vermieter und Verpächter verpflichtet, das Bestandstück auf eigene Kosten in brauchbarem Stande zu übergeben und zu erhalten und die Bestandinhaber in dem bedungenen Gebrauche oder Genusse nicht zu stören. Ist das Bestandstück bei der Übergabe derart mangelhaft oder wird es während der Bestandzeit ohne Schuld des Bestandnehmers derart mangelhaft, dass es zu dem bedungenen Gebrauche nicht taugt, so ist der Bestandnehmer für die Dauer und in dem Maße der Unbrauchbarkeit von der Entrichtung des

Zinses befreit. Auf diese Befreiung kann bei der Miete unbeweglicher Sachen im voraus nicht verzichtet werden.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob Adaptierungsmaßnahmen zur Sanierung des Geschäftslokales einer Bäckerei/Konditorei durch den Vermieter der Erzielung von Umsätzen dienen, wenn diese im Mietvertrag nicht dezidiert angeführt sind und keine (unmittelbare) Erhöhung des Mietzinses zur Folge hatten. Dies insbesondere unter dem Aspekt, dass dieses Geschäftslokal an eine ehemalige Tochtergesellschaft der Bw. vermietet und Adaptierungsmaßnahmen im Gesamtbetrag von € 60.953,83 keine (unmittelbare) Erhöhung des monatlichen Mietzinses in Höhe von € 1.000,-- (zuzüglich USt und Betriebskosten) zur Folge hatten.

Unternehmerisch bzw. der unternehmerischen Sphäre zugeordnet können nur solche (auf Leistungsaustausch ausgerichtete) Leistungen, die selbstständig, nachhaltig und mit der Absicht der Einnahmenerzielung ausgeführt werden (vgl. § 2 Abs 1 UStG).

Erfolgt die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an den Gesellschafter nicht etwa deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern nur, um dem Gesellschafter einen Vorteil zu zuwenden (Ausschüttung aus einer Gesellschaft), so fehlt es an einer solchen wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs 1 UStG 1994 bzw. Art 9 der Sechsten Mehrwertsteuer-Richtlinie (vgl. VwGH 16.5.2007, Zl. 2005/14/0083).

Was die Absicht der Einnahmenerzielung anbelangt, liegt insbesondere dann keine Tätigkeit zur Einnahmenerzielung vor, wenn die Tätigkeit darauf gerichtet ist, im eigenen Bereich Ausgaben zu sparen oder es Dritten zu ermöglichen, Ausgaben zu sparen, oder wenn Tätigkeiten ohne wirtschaftliches Kalkül bzw. ohne eigenwirtschaftliches Interesse entfaltet werden. Dies ist der Fall, wenn das Verhalten des Leistenden von der Absicht der Unentgeltlichkeit, der Gefälligkeit, des familiären Zusammenwirkens und dergleichen bestimmt ist (vgl. Ruppe, UStG 1994, Kommentar, § 2 Tz 58, S. 244).

In dem vorstehenden Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof in Bezug auf die Zugehörigkeit eines Gebäudes zum Betriebsvermögen und damit auch zum unternehmerischen Bereich einer Körperschaft ausdrücklich unterschieden, ob es sich um ein jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbares Gebäude handelt, oder ob ein Gebäude vorliegt, das schon seiner Erscheinung nach (etwa besonders repräsentatives Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse eines Gesellschafters abgestelltes Gebäude) für private Nutzung durch einen Gesellschafter bestimmt ist. Letzteres wird aufgrund seiner Eignung der Befriedigung der (privaten) Wohnbedürfnisse des Gesellschafters als notwendiges Privatvermögen zum steuerneutralen Vermögen der Körperschaft gerechnet.

Werden nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbare Gebäude einer Gesellschaft zu einem unangemessen niedrigen Mietzins an den Gesellschafter vermietet, spricht dies in rechtlicher Hinsicht nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt – bei Vorliegen der weiteren Voraussetzung einer verdeckten Ausschüttung – in ertragsteuerlicher Hinsicht zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieterträge) der Kapitalgesellschaft (vgl. VwGH 16.5.2007, Zl. 2005/14/0083).

In umsatzsteuerlicher Hinsicht – wäre bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen einer verdeckten Ausschüttung – zu beachten, dass – ungeachtet des vollen Vorsteuerabzuges – gemäß § 1 Abs 1 Z 2 UStG 1994 eine über das Entgelt für die Leistung hinausgehende Besteuerung (nämlich zusätzlich in der Höhe der verdeckten Ausschüttung) nicht möglich ist. Dies insbesondere deswegen, als bei Vorliegen der Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung und einem über den Einkaufspreis hinausgehenden Entgelt regelmäßig ein Leistungsaustausch vorliegt, der einer Besteuerung als Eigenverbrauch entgegen steht (vgl. Stöger/Wakounig/Macho, Fallbeispiele der Betriebsprüfung, 2. Auflage, S. 355f).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es weiters zwischen Fremden keineswegs unüblich, Aufwendungen für Adaptierungsarbeiten nicht mit der Miete zu verrechnen. Denn auch bei einem Bestandvertrag mit einem fremden Mieter kann der Vermieter daran interessiert sein, unabhängig von den jeweiligen Investitionen des Mieters laufende, wenn auch geringere Bargeldentnahmen aus dem Bestandverhältnis zu erzielen, zumal er dadurch eine Versteuerung geldmäßig nicht vereinnahmter Beträge vermeiden kann (vgl. VwGH 16.2.1988, Zl. 87/14/0036).

Im vorliegenden Fall ist die Betriebsprüfung im Zuge der Umsatzsteuernachschaub jedoch von keinem Naheverhältnis zwischen H.A. und der im Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses bereits veräußerten A-GmbH ausgegangen, das eine verdeckte Ausschüttung an den ehemaligen Gesellschafter und Gründer der Bw., H.A., begründen könnte.

Das an die A-GmbH vermietete Geschäftslokal zum Betrieb einer Bäckerei/Konditorei kann ebenso wenig zum steuerneutralen Vermögen der Körperschaft gerechnet werden, als es sich dabei um Gebäudeteile handelt, die jederzeit im betrieblichen Geschehen zB durch Vermietung unternehmerisch nutzbar sind (vgl. VwGH 16.5.2007, Zl. 2005/14/0083). Die in Rede stehenden Geschäftsräumlichkeiten zum Betrieb einer Bäckerei/Konditorei, bestehend aus einem Verkaufsraum, einem Nebenraum und einer WC-Anlage, im Ausmaß von 87,7 m² wurden im Berufungszeitraum auch unternehmerisch genutzt und die daraus resultierenden Umsätze erklärt. Für eine Nichtzurechnung der Vermietung des in Rede stehenden Geschäftslokales und der gesetzten Adaptierungsmaßnahmen zur Sanierung des Geschäfts-

lokales zum Unternehmensbereich der Bw. bleibt somit kein Raum. Ebenso wenig können die Aufwendungen zur Adaptierung des Geschäftslokales dem steuerneutralen Bereich der Bw. zugeordnet werden.

Die Höhe der zum Abzug zugelassenen Vorsteuern wird wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Vorsteuern lt. BP:	112.406,69 €
Vorsteuern iZm Adaptierungsaufwendungen:	13.539,00 €
Vorsteuern lt. BE:	125.945,69 €

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 29. Jänner 2009