



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung von B R und M, Adresse, vertreten durch LBG WTH- u. BeratungsgesmbH, vom 19. Jänner 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC, vertreten durch HR, vom 19. Dezember 2003 betreffend Umsatzsteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei den Berufungswerbern fand im Zeitraum Oktober bis Dezember 2003 (ABNr. 123) eine Betriebsprüfung statt.

Im Schlussbesprechungsprogramm vom 24. November 2003 finden sich hinsichtlich des strittigen Gebäudes in Tz 8 folgende Ausführungen:

1997 und 1998 sei in der Straße ein Wohnhaus mit zwei Wohneinheiten errichtet worden. In der Bilanz 1997 sei ein Anteil von 24 % (für Arbeiterwohnstätte im Obergeschoß 112,58 m² und Weinkeller 30 m²) der Baukosten 1997 unter Anlagen in Bau aktiviert worden. 1998 sei dieser Anteil aus dem Betrieb ausgeschieden worden und der gesamte Bau der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zugeordnet worden. Laut Auskunft von Herrn B sei der Umzug in das Haus Straße im Sommer 2000 erfolgt. Per 30. November 2000 sei das Hälften-Eigentum an der Liegenschaft an die Gattin im Schenkungswege übertragen worden. Ab Oktober 2000

seien die Wohnungen 1, die Garage und der Weinkeller an die L H GmbH (schriftlicher Mietvertrag), Wohnung 2 an die Tochter (mündlicher Mietvertrag) vermietet worden. Die Vermietung sei laut Überschussrechnung V+V inklusive Strom und Heizung erfolgt. Im September 2000 sei das bisherige Einzelunternehmen B R umgegründet worden in die Fa. L H GesmbH & Co KG. Ab November 2000 seien die zwei Mietverträge (mit Beginn jeweils 1. Oktober 2000) zwischen der L H GmbH und Herrn B R abgeschlossen worden. Weiterer Folge seien die Wohnungen 1 und die Garage Herrn B R (Geschäftsführer GesmbH) als Dienstwohnung (Sachbezug) zur Verfügung gestellt worden. Es erscheine zwar keineswegs ungewöhnlich und unangemessen, wenn Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern Dienstwohnungen zur Verfügung stellen würden. Es handle sich dabei aber regelmäßig um Wohnungen welche die Arbeitgeber besorgen (anschaffen, herstellen oder allenfalls auch anmieten), um den Arbeitnehmern eine neue Wohnmöglichkeit zu bieten. Völlig ungewöhnlich und unangemessen sei es jedoch, dass der Arbeitnehmer ein ihm gehörendes Wohnhaus dem Arbeitgeber vermiete und dann von diesem als Dienstwohnung wieder zur Verfügung gestellt bekomme. Es werde ein Arbeitnehmer nicht eine Wohnung, die ihm bereits gehöre, vom Arbeitgeber als Entgelt für seine Dienstleistung anstreben. Für die von der Tochter genutzte Wohnung seien ab September 2000 Mieterträge erklärt worden. Laut Meldeauskunft sei die Tochter bereits seit 3. Mai 1999 in der Straße gemeldet worden. Die Anerkennung von Verträgen und Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen setze voraus, dass sie nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Fehlen bei In-sich-Geschäften wirtschaftliche oder sonstige beachtliche außersteuerliche Gründe, so sei von einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 22 BAO auszugehen. Die bisherige Gestaltung betreffend Wohnung 1, Garage und Wohnung 2 sei daher nicht anzuerkennen. Die Höhe der Geschäftsführerbezüge werde als angemessen, wenn auch zum Teil unter falschem Rechtstitel ausbezahlt, anerkannt.

Im Betriebsprüfungsbericht des Finanzamtes ABC vom 16. Dezember 2003 finden sich zum strittigen Wohnhaus sodann folgende Ausführungen: Analog zum BP-Bericht von B R würden die nicht anzuerkennenden Vermietungen Wohnung 1, Wohnung 2 und Garage rückgängig gemacht.

In der Folge wurde mit Bescheid vom 19. Dezember 2003 das Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 wiederaufgenommen und ein neuer Umsatzsteuerbescheid 2001 erlassen. Es kam zu einer Abgabennachforderung in Höhe von 101.765,08 €.

Mit Schreiben vom 19. Jänner 2004, eingelangt am Finanzamt ABC am 19. Jänner 2004, wurde gegen den genannten Bescheid Berufung erhoben und ausgeführt:

Im Rahmen der Betriebsprüfung seien die bis dato aufrechten Mietverhältnisse im Zusammenhang mit dem Haus W steuerlich nicht anerkannt worden. Daraus hätten sich die Rückgängigmachung einiger Umsatzsteuertatbestände, nämlich Vorsteuerkürzung von den laufenden Betriebskosten (2001 8.253,49 ATS), Vorsteuerkürzung der Eigenverbrauchsrechnung (2001 1.443.644,20 ATS) ergeben, wogegen sich die Berufung richte. Unter Berufung auf das Seeling-Urteil sowie auf die darauf erfolgte und nunmehr abgeschlossene Rechtsentwicklung im Umsatzsteuergesetz ergebe sich folgende weitere Vorgangsweise: Gemischt genutzte Gebäude könnten unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs angeschafft oder hergestellt werden. Sobald also ein Gebäude zumindest zu einem Teil unternehmerisch zur Erzielung von Einkünften diene, was etwa bei einem vermieteten Lagerraum der Fall sei, zumindest mittelfristig ein Gewinn erzielt werde, der dann auch versteuert werden müsse, liege eine Einkunftsquelle vor, welche zur Gänze der Unternehmersphäre zuzurechnen sei. Im gegenständlichen Fall werde jedes Jahr mit Sicherheit ein Gewinn gegeben sein (Mieteinnahmen 1.300,00 €, AfA 76,00 €, Betriebskosten 50,00 €, Zinsen 4,00 €, Gewinn 1.170,00 €). Der Umfang des unternehmerisch genutzten Teils sei unerheblich. In einem solchen Fall müsse von den gesamten Herstellkosten sowie von den laufenden Betriebskosten die Vorsteuer in Abzug gebracht werden. Vom privat genutzten Teil des Gebäudes sei Eigenverbrauchsbesteuerung gegeben, wobei die Bemessungsgrundlage die AfA in Höhe von 1,5 % per anno bzw. die laufenden Betriebskosten bilden würden. Die oben angeführten Sanktionen im Rahmen der BP seien somit zur Gänze irrelevant geworden. Zu der im Rahmen der Betriebsprüfung vertretenen Meinung der Finanzverwaltung, es handle sich bei den gegebenen Rechtsverhältnissen um Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten werde festgestellt: Ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne der BAO sei nicht gegeben. Die Motivation für die Rechtsform einer GmbH & Co KG sei in der Haftungsbeschränkung unter dem Sozialversicherungsrecht (ASVG Versicherung sei angestrebt worden) begründet. Aus dieser Rechtsform heraus habe die Notwendigkeit bestanden, Mietverhältnisse zwischen natürlicher und juristischer Person zu begründen, deren Rechtsgültigkeit auch von der Finanzverwaltung nicht angezweifelt worden sei. Diese Überlegungen wurden im Vorfeld der Betriebsprüfung genannt, jedoch nicht in das Schlussbesprechungsprogramm aufgenommen, dies hätte zu einer anderen Würdigung des Sachverhalts führen müssen. Auch in der Schlussbesprechung habe die Darstellung des Berufungswerbers keine Berücksichtigung gefunden. Erst im Anhang zur Niederschrift sei ihre Sicht der Dinge festgehalten worden. Nochmals sei angemerkt, dass bei entsprechendem Parteiengehör die Würdigung des Sachverhalts anders hätte lauten

müssen. Lediglich das Mietverhältnis mit der Tochter sei in Zweifel gezogen worden, zumal bei Bezug der Wohnung im Mai 1999 keine Mietvereinbarung getroffen worden sei. Dies sei mündlich im Zuge der Umgründung nachgeholt worden und seien bereits ab diesem Zeitpunkt wie laut Buchhaltung ersichtlich die Einnahmen aus dem Mietverhältnis gewinnerhöhend verbucht und der Umsatzsteuer unterworfen worden. Aus den erklärten Ergebnissen und deren Entwicklung von 2000 (Beginn erst im September 2000 mit Verlust) auf 2001 sei eindeutig ersichtlich, dass es sich bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung um eine Einkunftsquelle handle. Auch sei zu bedenken, dass gerade in der Umsatzsteuer durch die Konstruktion einer Mehrbelastung (USt-Pflicht des Geschäftsführer-Sachbezugs in der GmbH) entstehe, die hätte man diese Konstruktion nicht gewählt – tatsächlich auch nicht angefallen wäre. Die gewählte Rechtsform würde also unter Außerachtlassung der steuerlichen Konsequenzen durchaus Sinn machen, somit sogar eine Mehrbelastung wegfallen würde. Ein Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten könne somit nicht gegeben sein. Die Tatsache des Vorsteuerabzuges stelle in keiner Weise eine Besonderheit dieser Konstruktion dar sondern sei vielmehr ein Ausfluss des Prinzips der Allphasenumsatzsteuer und führe auch in jedem anderen Unternehmen zum selben Ergebnis, nämlich dass zuerst von den Anschaffungen Herstellungen die Vorsteuer abzuziehen und die Umsatzsteuer in der Folge an das Finanzamt abzuführen sei. Der aufgezeigte Umsatzsteuernachteil durch die Steuerpflicht des Geschäftsführer-Sachbezugs sei einzig und allein aus den oben beschriebenen Gründen der Haftungsbeschränkung sowie der Sozialversicherung eingegangen worden. Zunächst sei angemerkt, dass der VwGH in einem ähnlich gelagerten Fall deshalb negativ entschieden habe, weil der Pflichtige keine außersteuerlichen Gründe für seine Rechtsverhältnisse habe nennen können, weil er Verluste mit anderen Einkünften verrechnet habe und dies offensichtlich seine einzige Motivation gewesen sei und weil ohne Verlustausgleichsmöglichkeit diese Variante mangels Sinnhaftigkeit von ihm nicht gewählt worden wäre. Der Berufungswerber könne im Gegensatz dazu auf außersteuerliche Gründe verweisen und falle weiters die Verlustausgleichsmöglichkeit bereits ab dem ersten vollen Kalenderjahr 2001 aufgrund des erzielten Überschusses weg. Es werde ersucht der Berufung stattzugeben.

In der Folge wurde mit Schreiben vom 10. Oktober 2005 seitens der Betriebsprüfungsabteilung eine Stellungnahme zur gegenständlichen Berufung ausgefertigt und ausgeführt:

"1997 und 1998 wurde das Wohnhaus Straße errichtet. 1999 sei die Außengestaltung und 2000 noch der Einbau einer Alarmanlage erfolgt. Bis 1998 wurden 112,58 m² im Obergeschoß als Arbeitnehmerwohnstätte und 30 m² als Weinkeller dem Betriebsvermögen der Einzelfirma R B zugeordnet. 1998 wurde dieser Anteil aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und das

gesamte Wohnhaus der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zugeordnet. Per 30. November 2000 wurde das Hälften-Eigentum an der Liegenschaft an die Gattin im Schenkungswege übertragen. Die im Obergeschoß befindliche Wohnung (= Wohnung 2) wurde laut Meldeauskunft ab 3. Mai 2000 von der Tochter genutzt. Die im Erdgeschoß befindliche Wohnung samt Nebenräumen (= Wohnung 1) wurde laut Auskunft von Herrn B von ihm und seiner Gattin im Sommer 2000 bezogen. Mit Mietbeginn 1. Oktober 2000 (laut Mietvertrag vom 9. November 2000) wurde die Wohnung 1, Garage und Weinkeller von der L H GmbH angemietet. Als Mietzins wurden für Wohnung 1 netto 25.000,00 ATS, für die Garage netto 750,00 ATS und für den Weinkeller netto 1.500,00 ATS vereinbart. In den vereinbarten Mietzinsen sind auch sämtliche Betriebskosten (Heizung, Strom etc.) abgedeckt. In weiterer Folge wurde die Wohnung 1 und die Garage Herrn B R Geschäftsführer der L H GmbH, als Dienstwohnung (Sachbezug) zur Verfügung gestellt. Mietaufwand wurde durch die GmbH ab September 2000 eingebucht. Für die von der Tochter genutzte Wohnung 2 wurden Mieterlöse ab September 2000 erklärt. Nach Ansicht der BP stellt die Vermietung der den privaten Wohnbedürfnissen dienenden Gebäudeteil einen Gestaltungsmisbrauch dar, denn es ist völlig ungewöhnlich und unangemessen, dass jemand seine ihm gehörende und bewohnte Wohnung an eine ihm nahestehende GmbH vermietet, welche ihm diese Wohnung wieder als Dienstwohnung zur Verfügung stellt und er somit sein eigenes Wohnbedürfnis decken kann. Bei dieser rechtlichen Gestaltung würden Aufwendungen der privaten Lebensführung geradezu künstlich in die betriebliche Sphäre transferiert, um über die Rechtsgestaltung einer Dienstwohnung wieder konsumiert zu werden. Eine derartige Vorgangsweise ist lediglich unter dem Gesichtspunkt der Steuerersparnis (Vorsteuern Gebäudeerrichtung) zu verstehen. Des Weiteren sei es auch nicht fremdüblich hinsichtlich der von der Tochter bereits ab Mai genutzten Wohnung 2, erst ab September Mieteinnahmen zu verrechnen. Nach Ansicht der Prüferin sei aufgrund des bisher gegebenen Sachverhalts auch durch das Seeling-Urteil keine Änderung zu der bisher im Prüfungszeitraum getroffenen umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung vorzunehmen. Die auf die nichtunternehmerische Nutzung eines gemischt genutzten Grundstücks entfallenden Vorsteuern sind für den Zeitraum zwischen 1.1.1995 bis 31.12.2003 grundsätzlich nicht abzugsfähig. Das EuGH-Urteil Seeling ist nicht anzuwenden. Dies deshalb, weil Österreich von der Ausnahmeregelung des Art. 17 Abs. 6 2. Unterabsatz der 6. EG-Richtlinie Gebrauch gemacht hat. Danach kann ein Mitgliedstaat die im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. EG-Richtlinie bestehen innerstaatlichen Vorsteuerausschlüsse beibehalten. Im Zeitpunkt des Beitrittes 1.1.1995 bestand grundsätzlich ein Ausschluss von Vorsteuerabzug für die Verwendung eines gemischt genutzten Gebäudes für nichtunternehmerische Zwecke (ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Grundstücken war nur insoweit zulässig, als die Entgelte hierfür nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften

Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren, da die Leistungen nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt gegolten haben). Ab 1.1.1998 konnte zwar auch der nichtunternehmerisch genutzte Teil dem Unternehmen zugeordnet werden. Der Ausschluss von Vorsteuerabzug blieb jedoch weiterhin bestehen, da der Eigenverbrauch nunmehr unecht steuerbefreit war. Des Weiteren wird auf die Ausführungen im BP-Bericht verwiesen."

In der Folge wurde am 5. Dezember 2005 die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Mit Bescheid vom 17. Oktober 2006 wurde das Berufungsverfahren bis zur Beendigung des beim Verwaltungsgerichtshof zu GZ. 2006/15/0231 schwebenden Verfahrens ausgesetzt.

Mit Schreiben vom 8. Oktober 2009 wurde dem Berufungswerber zur Kenntnis gebracht, dass der VwGH das gegenständliche Verfahren abgeschlossen hat und das Verfahren nunmehr fortgesetzt werden könne.

Mit Schreiben vom 28. Jänner 2010 wurde angeregt, die Berufung auch weiterhin gemäß § 281 BAO auszusetzen.

Mit Schreiben vom 11. Oktober 2010 wurde dem Berufungswerber die Stellungnahme der BP übermittelt, wurde die Rechtslage dargestellt, und wurde ein Erörterungsgespräch für den 2. Dezember 2010 ausgeschrieben.

Mit Schreiben vom 8. November 2010 eingelangt am UFS am 10. November 2010 führte der Berufungswerber schriftlich aus:

Das zitierte Erkenntnis des VwGH vom 20.6.2007 Zl. 2003/13/0120 sei lange nach der Betriebsprüfung und noch wesentlich länger nach der Begründung der Vermietung im Jahr 1998 ergangen. Offensichtlich seien in diesem Zeitraum sehr viele Vermietungsgemeinschaften in gleicher bzw. ähnlicher Struktur begründet worden, welche erst Jahre später abgehandelt wurden. Dies zeige die Vielzahl an Entscheidungen zu diesen und ähnlichen Sachverhalten wie unten angeführt. Die angeführte VwGH Entscheidung sei eine Einzelentscheidung. Sie sei auf den vorliegenden Fall nicht unmittelbar übertragbar, weil in diesem Fall der Vertragspartner eine GesmbH sei und nicht wie bei der Entscheidung die Vermietung an dieselben natürlichen Personen erfolge, welche auch Eigentümer der Liegenschaft seien. Die Vermietung erfolge in dem konkreten Fall an die Komplementär-GmbH an der auch der Sohn R B, geb. 1969, mit 25 % beteiligt sei, der jedoch keinerlei Berührungspunkte zu den von der GmbH gemieteten Wohnungen habe. In der Stellungnahme der Prüferin werde darauf verwiesen, dass die Tochter die Wohnung 2 bereits ab Mai genutzt habe. Die Prüferin leite diesen Schluss aus der polizeilichen Meldung der Tochter ab Mai ab. Die Meldung sei offensichtlich verfrüht abgegeben worden, zumal die Wohnung für die

Vermietung vorbereitet und fertiggestellt werden musste. Deshalb habe die Miete erst ab September 2000 verrechnet werden können. Auch die Vermietung an die GmbH erfolgte ab September 2000 aus demselben Grund. Die diesbezüglich polizeiliche Meldung des Geschäftsführers sei im Rahmen der Betriebsprüfung nicht beanstandet worden. Der Fremdvergleich sei im Rahmen der Betriebsprüfung in keinem der begründeten Mietverhältnisse angezweifelt worden. Die umsatzsteuerliche Rechtslage sei in den Jahren der Herstellung des Gebäudes viele Jahre unklar und umstritten gewesen. Die Behandlung von gemischt genutzten Gebäuden sei in dieser Zeit auch vor dem 1.1.2004 rechtlich nicht eindeutig geregelt gewesen. Im Jahr 2004 sei eine Vorsteuerrückrechnung in Höhe von 30.968,46 € erfolgt. Dies deshalb weil einerseits das Seeling-Urteil ab dem 1.1.2004 in Österreich eine neue Rechtslage notwendig gemacht habe und andererseits die Betriebsprüfung die Mietverhältnisse nicht anerkannt habe. Es sei der Entschluss gefasst worden die Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 UStG für die noch ausstehenden Jahre ab 1.1.2004 zurückzuzahlen. Da jedoch betreffend Seeling-Urteil der EuGH angerufen wurde, blieb die Rechtslage weiterhin unklar und wurde unsere Berufung weiterhin aufrechterhalten. Die Vorsteuerrückrechnung des Jahres 2004 muss im Rahmen der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates Berücksichtigung finden. Diesbezüglich würde um Abweisung des Vorlageantrages bereits jetzt der Antrag auf reduzierte Festsetzung der Vorsteuerrückzahlung 1997 bis 2000 im Ausmaß von € 30.968,46 gestellt. Eine GmbH könne aufgrund der Gewinnermittlung gemäß § 5 Abs. 1 EStG Gebäude im Betriebsvermögen halten. Hätte man das Gebäude der Komplementär-GmbH mit 20 % USt verkauft, hätte die GmbH die Vorsteuer entsprechend abziehen können, gleich den natürlichen Personen, die ebenfalls die Vorsteuer abgezogen haben. Die Veräußerung hätte bei den natürlichen Personen ertragssteuerliche keine Konsequenzen hinsichtlich der stillen Reserven gehabt, da sich zum einen aufgrund der zeitnahen Anschaffung noch keine stillen Reserven gebildet hätten und zum anderen die Herstellungsbefreiung zur Anwendung gekommen wäre. Aus haftungsrechtlichen Gründen habe man jedoch das Gebäude nicht im Betriebsvermögen der GmbH halten wollen. Dieser Wille sei auch durch die Zurückbehaltung sämtlicher Liegenschaften im Sonderbetriebsvermögen der GmbH & Co KG dokumentiert, auch diese Liegenschaften habe man explizit aus der zivilrechtlichen Haftung heraushalten wollen. Ansonsten würde die gesamte Konstruktion der GmbH & Co KG keinen Sinn ergeben. Diese sei aus zivilrechtlichen Haftungsgründen gewählt worden. Abgesehen davon hätte die ansonsten einkommens- und vermögenslose Komplementär-GmbH keinen Kredit zum Ankauf des Hauses erhalten. Somit hätten nicht nur zivilrechtliche Gründe sondern auch wirtschaftliche Gründe gegen eine derartige Konstruktion gesprochen. Schließlich habe es noch sozialversicherungsrechtliche Gründe für die Errichtung einer GmbH & Co KG in

Verbindung mit einer Vermietungsgemeinschaft zur Komplementär-GmbH einerseits unter Zurückbehaltung des Sonderbetriebsvermögens gegenüber der KG andererseits gegeben. Das Negieren der Fremdüblichkeit und der außersteuerlichen Gründe im Erkenntnis vom 20.6.2007, Zl. 2003/13/0120 stelle die bisher einheitliche Rechtsprechung zu diesem Thema in Frage. Nochmals sei erwähnt, dass es sich hierbei um eine Einzelentscheidung handle, die aufgrund der Unterschiedlichkeit der Vertragspartner (zwischen natürlichen Personen laut Erkenntnis, zwischen natürlichen und juristischen Personen in unserem Fall) nicht auf den konkreten Fall anwendbar sei. Das Prinzip der Selbstkontrahierung zwischen natürlichen und juristischen Personen sei verpflichtend und könne nicht auf das Steuerrecht außer Kraft gesetzt werden. Das Seeling-Urteil sei aufgrund der laufenden Entwicklung der Rechtslage während des offenen Verfahrens in die Argumentation mitaufgenommen worden. Da nun – lange Jahre danach – feststehe, dass dieses Urteil für den Fall nicht relevant sei, werde ungeachtet dessen darauf hingewiesen, dass das gesamte Gebäude der Vermietung und Verpachtung unterlegen sei und deshalb die volle Vorsteuer abgezogen worden sei. In der UFS Entscheidung RV/0808-L/05 sei im Gegensatz dazu ein Fall abgehandelt worden, in welchem nur kleine Flächen an eine GmbH vermietet worden seien, der Vorsteuerabzug jedoch für das gesamte Gebäude im Sinne des Seeling-Urteils erfolgt sei. Zu ähnlichen Sachverhalten ergingen erst ab dem Jahre 2003 – also viele Jahre nach Begründung der Vermietungseinkünfte – eine Vielzahl an Entscheidungen, bis dorthin sei die Rechtslage sowohl betreffend Seeling-Urteil als betreffend Vermietung von Wohnungen an GmbHs in Verbindung mit nahen Angehörigen völlig unklar gewesen. Es seien dies ohne Anspruch auf Vollständigkeit beispielsweise VwGH 1.7.2003, 97/13/0215; UFS 3.8.2005, RV/0135-K/04; UFS 7.1.2004, RV/0153-G/03; UFS 23.10.2006, RV/0758-S/02; UFS 20.3.2006, RV/0045-F/03; UFS 24.7.2008, RV/0462-K/06; UFS 10.10.2008, RV/1578-W/06; UFS 27.3.2009, RV/0705-L/07; VwGH 25.11.2009, 2008/15/0036; VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114; VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141; UFS 29.6.2005, RV/0823-W/03; UFS 26.9.2008, RV/2163-W/08; UFS 9.10.2008, RV/0808-L/05; VwGH 26.7.2007, 2005/15/0013. Es sei deshalb im Nachhinein wesentlich einfacher, eine aufgebaute Struktur aufgrund besseren Wissens (nunmehr vorhandene Entscheidungen) zu zerschlagen, als dies im Vorhinein möglich gewesen sei. Die zahlreichen oben angeführten Entscheidungen würden die häufigen diesbezüglichen Rechtsformen und Strukturen in diesen Jahren dokumentieren. Mit Schreiben vom 22. November 2010 wurden die gegenständlich vorgelegten schriftlichen Mietverträge vorgelegt.

In der Folge wurde am 2. Dezember 2010 ein Erörterungstermin abgehalten und finden sich im Protokoll folgende Ausführungen:

" Zum Sachverhalt: Strittiges Gebäude: Wohnhaus IW Str.

Es handelt sich um ein Wohnhaus mit zwei Wohneinheiten, das äußere Erscheinungsbild entspricht einem Zweifamilienhaus.

Errichtung 1997 und 1998; 1999 Außengestaltung; 2000 Einbau Alarmanlage

Bis 1998 wurden 112,58 m² im Obergeschoß als Arbeitnehmerwohnstätte und 30 m² als Weinkeller dem Betriebsvermögen der Einzelfirma R B (sen.) zugeordnet. Dies entsprach 24% des Gesamthauses.

1998 wurde dieser Anteil aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden und das gesamte Wohnhaus der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zugeordnet.

Mit 3.5.2000 wurde die L H GmbH gegründet. Geschäftsführer sind B R sen. und B R jun. Frau M B ist Gesellschafterin.

Die Tochter der Bw. war Dienstnehmerin der L H GmbH.

Per 30. November 2000 wurde das Hälfteeigentum an der Liegenschaft an die Gattin im Schenkungswege übertragen.

Im Sommer 2000 war das gegenständliche Gebäude bezugsfertig. Es wurden folgende Mietverträge abgeschlossen:

- 1) Hinsichtlich Obergeschoß ein mündlicher Mietvertrag mit der Tochter der Bw. (inzwischen steht die Wohnung leer)
- 2) Hinsichtlich Untergeschoß ein Mietvertrag mit der L H GmbH, die die Wohnung R B (sen.) als Dienstwohnung zur Verfügung stellte. Das Ehepaar B wohnt unverändert in dieser Wohnung.

Diesbezüglich gibt es keine schriftlichen Vereinbarungen über die Zurverfügungstellung, es wurde jedoch ein Sachbezug besteuert.

- 3) Hinsichtlich Weinkeller ein Mietvertrag mit der L H GmbH

Der Weinkeller hat ein Ausmaß von 30 m² und wurde mit 1% des Hauses von der BP angesetzt und auch berücksichtigt. Der Mietvertrag hinsichtlich Weinkeller wurde mit 31.3.2004 aufgelöst.

Der Stb. bringt vor, dass beim gegenständlichen Sachverhalt aufgrund der jahrelangen offenen Rechtsfrage zum Vorsteuerabzug kein Platz für eine Missbrauchsvermutung ist. Dem wird seitens der Referentin zugestimmt.

Der Stb. bringt weiters vor, dass die gewählte Konstruktion aus haftungsrechtlichen Gründen und aus sozialversicherungsrechtlichen Gründen gewählt wurde. Die Steuerersparnis sei zweitrangig gewesen, da sie sich mit dem Sachbezug vermutlich mittlerweile ausgeglichen hätte.

Die Referentin hält vor, dass eine Arbeitnehmerwohnung in der Regel nicht nach den Vorstellungen des Arbeitnehmers gebaut werde, das gegenständliche Wohnhaus das private Wohnbedürfnis der Familie B befriedige und auch dafür gebaut worden sei.

Der Stb. erwidert, dass nunmehr öfter Wohnungen nach den Bedürfnissen der Mieter gebaut würden und deren Vorstellungen berücksichtigt würden und verweist auf diesbezügliche Entscheidungen zB VwGH 2005/15/0013, vom 26.7.2007 bzw. auf sein bisheriges Vorbringen.

Sollte die Berufung abgewiesen werden, wird die Vorsteuerrückrechnung des Jahres 2004 durch das Finanzamt korrigiert."

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2010 fasste die Referentin den entscheidungsrelevanten Sachverhalt nochmals in einem Schreiben zusammen und übermittelte dies der Berufungswerberin zur Stellungnahme.

Mit Schreiben vom 27. Dezember 2010, eingelangt beim UFS Linz am 13. Jänner 2011 wurde nochmals Stellung genommen und ausgeführt:

Betreffend des Protokolls zum Erörterungstermin würden noch folgende Anmerkungen gemacht:

1. Die Tochter der Berufungswerberin sei Dienstnehmerin der L H GmbH & Co KG gewesen. Sie habe keinen Sachbezug gehabt sondern habe für ihre Wohnung Miete an ihren Vater R B bezahlt.
2. Die Höhe der Geschäftsführerbezüge sei seitens der BP als angemessen anerkannt worden.
3. Der Sachbezug für die Geschäftsführerwohnung sei mit 1.601,46 € monatlich angesetzt gewesen. Davon seien 10 % Umsatzsteuer im Rahmen der GmbH abgeführt worden. Zusätzlich habe Herr B Einkommensteuer vom Sachbezug zu entrichten gehabt. Setze man diesbezüglich einen Grenzsteuersatz von durchschnittlich 40 % an und verringere diesen unter der Annahme, dass die KG, an der Herr B als Kommanditist beteiligt sei, jedes 4. Jahr eventuell einen Verlust schreibe, um 25 %, verbleibe ein Grenzsteuersatz von 30 %. Rechne man diesen Sachbezug auf die Dauer von 10 Jahren = 120 Monate, so ergebe sich eine Steuerbelastung von 76.800,00 € ($1.600,00 \times 120 \times (10\% \text{ USt} + (40\% - 25\%) \text{ Einkommensteuer})$). Die Vorsteuerkürzung im Rahmen der BP habe 74.717,57 betragen.

Nach Ablauf von 10 Jahren, und dieser Zeitraum sei bereits verstrichen, könne man von einer Egalisierung der abgezogenen Vorsteuer durch die Mehrwertsteuerzahllast bzw. durch die Einkommensteuerbelastung aufgrund des Sachbezuges ausgehen. Daraus sei ersichtlich, dass der seinerzeitige Vorsteuerabzug nicht der Beweggrund für die gewählte Rechtsform gewesen sei.

4. Im Rahmen der Schlussbesprechung seien die Hintergründe für die gewählte Rechtsform und die damit verbundene Vorgehensweise hinsichtlich Vermietung des Gebäudes an die GmbH schriftlich festgehalten worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Strittig ist in den gegenständlichen Berufungsfällen, ob hinsichtlich des Gebäudes "Wohnhaus IW Str." der Vorsteuerabzug zusteht. Es handelt sich um ein Wohnhaus mit zwei Wohneinheiten, das äußere Erscheinungsbild entspricht einem Einfamilienhaus. Im Keller befindet sich ein Weinkeller im Ausmaß von 30 m².

In den Jahren 1997 und 1998 erfolgte die Errichtung des Gebäudes, 1999 die Außengestaltung, im Jahr 2000 wurde eine Alarmanlage eingebaut. Die Gestaltung und Errichtung des Hauses erfolgte nach den Vorstellungen der Ehegatten B.

Bis 1998 wurden 112,58 m² im Obergeschoß als Arbeitnehmerwohnstätte und 30 m² als Weinkeller dem Betriebsvermögen der Einzelfirma R B zugeordnet. Dies entsprach 24% des Gesamthauses.

1998 wurde dieser Anteil aus dem Betriebsvermögen des R B ausgeschieden und das gesamte Wohnhaus der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zugeordnet.

Mit 3.5.2000 wurde die L H GmbH gegründet. Geschäftsführer sind B R und B R jun. Frau M B ist Gesellschafterin.

Die Tochter der Bw. war Dienstnehmerin der L H GmbH.

Per 30. November 2000 wurde das Hälfteeigentum an der Liegenschaft von R B an seine Gattin (M B) im Schenkungswege übertragen.

Im Sommer 2000 war das gegenständliche Gebäude bezugsfertig. Es wurde wie folgt genutzt:

1) Im Obergeschoß wohnte die Tochter der Bw.

Es wurde nach dem Vorbringen der Bw. ein mündlicher Mietvertrag mit der Tochter der Bw. geschlossen. Inzwischen steht die Wohnung leer.

Der Abschluss eines lediglich mündlichen Mietvertrages erfolgte nach Vorbringen des Stb. aus erbrechtlichen Gründen.

Die Tochter war Dienstnehmerin der L H GmbH & Co KG. Sie hat keinen Sachbezug gehabt sondern hat für ihre Wohnung Miete an ihren Vater R B bezahlt.

2) Im Untergeschoß wohnten ab Fertigstellung bis laufend die Ehegatten B

Hinsichtlich dem Untergeschoß wurde ein Mietvertrag mit der L H GmbH (liegt schriftlich vor) abgeschlossen, die die Wohnung R B (sen.) als Dienstwohnung zur Verfügung stellte.

Bezüglich Zurverfügungstellung als Dienstwohnung gibt es keine schriftlichen Vereinbarungen, es wurde jedoch ein Sachbezug besteuert. (bis 2004)

Seitens der steuerlichen Vertretung wurde darauf hingewiesen, dass diese Sachbezugsbesteuerung den steuerlichen Vorteil aus dem Vorsteuerabzug ausgeglichen hätte und demnach kein "Gewinn" für die Berufungswerber entstanden wäre. Die Höhe der Geschäftsführerbezüge wurde von der BP als angemessen beurteilt.

3) Im Keller befindet sich ein Weinkeller. Diesbezüglich wurde ein Mietvertrag mit der L H GmbH geschlossen. Der Weinkeller hat ein Ausmaß von 30 m² und wurde mit 1% des Hauses von der BP angesetzt und auch berücksichtigt. Diesbezüglich liegt ein schriftlicher Mietvertrag vor, der auch als fremdüblich anerkannt wurde. Der Mietvertrag hinsichtlich Weinkeller wurde mit 31.3.2004 aufgelöst.

B) Maßgebliche Bestimmungen

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Der Unternehmer kann nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a leg. cit. ua. Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen

Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 sind.

C) Würdigung

Zu Aufwendungen im Sinne des § 20 EStG gehören u.a. jene für Wohnzwecke aller Art (Hofstätter/Reichel, EStG, § 20 Tz 2 und Tz 5 "Stichwort "Gebäudeteile").

Mit dieser Bestimmung hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von "Einkünften" zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen; dies auch dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten. Das Abzugsverbot besteht unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung. Entscheidend ist lediglich, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht (VwGH vom 20. 6. 2007, Zl. 2003/13/0120).

Wenn vorgebracht wird, bei dieser Entscheidung handle es sich um eine Einzelentscheidung und sei der zugrundeliegende Sachverhalt ein anderer so wird dem entgegengehalten, dass zwar der Sachverhalt abweicht, die Grundaussage des Erkenntnisses jedoch sehr wohl auf den gegenständlichen Fall übertragbar ist.

Ebensowenig stellt dieses Erkenntnis die Einheitlichkeit der Rechtsprechung in Frage. Natürlich gilt im Verhältnis zwischen natürlichen und juristischen Personen das Trennungsprinzip: Das Unternehmen umfasst aber nur die Gesamtheit der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeiten, somit die selbständig, nachhaltig, zwecks Einnahmenerzielung entfalteten Tätigkeiten. Was mit diesen Tätigkeitsbereichen nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten betrachtet objektiv im Zusammenhang steht, zählt zum Unternehmen; was außerhalb steht, ist nichtunternehmerische Sphäre.

Bei sämtlichen Aufwendungen im Zusammenhang mit der Einrichtung und Erhaltung des Wohnhauses, für die der Vorsteuerabzug im konkreten Fall begehrt wurde, handelt es sich nach Ansicht der Referentin um Kosten des Haushaltes und der Lebensführung der Bw und zählt das Gebäude mit Ausnahme des unstrittigen Weinkellers nicht zur Unternehmenssphäre.

Nach Ansicht der Referentin hat das gegenständliche Verfahren zweifelsfrei ergeben, dass das strittige Gebäude nach den Vorstellungen der Berufungswerber als deren Eigenheim errichtet wurde, um ihren Wohnbedürfnissen zu entsprechen. Es kann somit nicht Teil der unternehmerischen Sphäre sein.

Es erscheint auch nicht fremdüblich, dass ein Dienstnehmer zunächst nach seinen Vorstellungen ein Eigenheim errichtet, dieses dann seinem Arbeitgeber vermietet um es dann wiederum als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt zu bekommen.

Eine Dienstwohnung ist ein Teil des Entgelts des Dienstnehmers. Es erscheint der Referentin absolut nicht fremdüblich, dass ein Arbeitnehmer die Überlassung einer Wohnung, die bereits in seinem Eigentum steht, als Teil seines Entgelts akzeptiert.

Auf Grund der vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur vertretenen Rechtsansicht, wonach der Gesetzgeber mit der Formulierung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zum Ausdruck gebracht habe, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich selbst dann unbeachtlich bleiben sollen, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten sollten, erübrigten sich jegliche weitere Auseinandersetzung mit der konkreten Vertragsgestaltung (vgl. VwGH 16.12.1998, 93/13/0299).

Ein Mißbrauch kann nach Ansicht der Referentin in der gewählten Gestaltung aber nicht erblickt werden, da im gegenständlichen Verfahren glaubwürdig dargetan wurde, dass sozialversicherungsrechtliche und Haftungsrechtliche Motive im Vordergrund standen. Dass die Lukrierung der Vorsteuer nicht der einzige Grund für diese Vertragsgestaltung war, vermag an der gegenständlichen Beurteilung nichts zu ändern. Auch wenn gewichtige außersteuerliche Gründe vorliegen, ist das Gebäude trotzdem der nichtunternehmerischen Sphäre zuzuordnen.

Das Haus ist somit zufolge § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht dem Unternehmensbereich der Bw. zuzuordnen, weshalb in den angefochtenen Bescheiden der strittige Vorsteuerabzug vom Finanzamt zu Recht versagt worden ist (vgl. VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028).

Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht ist zu dieser Beurteilung festzuhalten, dass gegen die Anwendung der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 keine Bedenken bestehen. Denn der darauf beruhende Ausschluss des Vorsteuerabzuges betreffend Aufwendungen für den Haushalt und die Lebensführung hat im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (Sechste Mehrwertsteuer-Richtlinie) in Österreich zum 1. Jänner 1995 bereits (unverändert) bestanden (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988). Deshalb war Österreich nach Art. 17 Abs. 6 der 6. EG-RL berechtigt, die im vorliegenden Fall anzuwendende Vorsteuerausschlussregelung beizubehalten (vgl. nochmals VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028).

Ergänzend wird hinsichtlich des Mietvertrages mit der Tochter darauf hingewiesen, dass alleine schon die mangelnde Schriftlichkeit eine Fremdüblichkeit ausschliesst. Ebenso, dass sämtliche Betriebskosten wie Strom und Heizung in der vereinbarten Miete enthalten sind.

Dass die Wohnung seit dem Auszug aus dem Haus ihrer Eltern leer steht, weist darauf hin, dass diese Wohnung eben nicht dazu errichtet wurde, sie dauerhaft fremdüblich und an Fremde zu vermieten, sondern dass das Haus den Wohnbedürfnissen der Familie dienen soll.

Wenn in der Berufung darauf hingewiesen wird, dass im gegenständlichen Verfahren durch die Abgabenbehörde das Parteiengehör verletzt wurde, so wird darauf hingewiesen, dass dieser Mangel im Berufungsverfahren saniert werden kann und durch die Abhaltung eines Erörterungstermines und Übermittlung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts zur Stellungnahme auch saniert wurde.

D) Seeling

Die auf die nichtunternehmerische Nutzung eines gemischt genutzten Grundstücks entfallenden Vorsteuern sind für den Zeitraum zwischen 1.1.1995 bis 31.12.2003 grundsätzlich nicht abzugsfähig. Das EuGH-Urteil Seeling ist nicht anzuwenden. Dies deshalb, weil Österreich von der Ausnahmeregelung des Art. 17 Abs. 6 2. Unterabsatz der 6. EG-Richtlinie Gebrauch gemacht hat. Danach kann ein Mitgliedstaat die im Zeitpunkt des Inkrafttretens der 6. EG-Richtlinie bestehen innerstaatlichen Vorsteuerausschlüsse beibehalten. Im Zeitpunkt des Beitrittes 1.1.1995 bestand grundsätzlich ein Ausschluss von Vorsteuerabzug für die Verwendung eines gemischt genutzten Gebäudes für nichtunternehmerische Zwecke (ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Grundstücken war nur insoweit zulässig, als die Entgelte hierfür nach einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren, da die Leistungen nur insoweit als für das Unternehmen ausgeführt gegolten haben)

Der VwGH kommt im Erkenntnis vom 28.5.2009, GZ 2009/15/0100 zum Ergebnis, dass der Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Gebäuden nach den Regeln des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zu lösen ist. Ein Vorsteuerabzug für die privat genutzten Gebäudeteile kommt demnach nicht in Betracht.

Dass die Rechtslage bei gemischt genutzten Gebäudeteilen lange Zeit unklar war, wie im Schreiben vom 8.11.2010 ausgeführt ist ebenso richtig, wie das Vorbringen, eine Beurteilung im Nachhinein sei leichter vorzunehmen. All dies vermag aber an der nunmehr als geklärt geltenden Rechtslage nichts zu ändern.

Die Berufung war abzuweisen.

Linz, am 15. Februar 2011