



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 4

GZn. RV/0470-L/06,
RV/0487-L/06, RV/0516-L/11,
RV/0517-L/11

BERUFUNGSENTSCHEIDUNG

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Xy-KG, Adresse, vertreten durch A, Adresse, vom 22. Februar 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden betreffend Umsatzsteuer vom 15.Jänner 2002 für den Zeitraum 1997 bis 1999 sowie einheitlicher und gesonderter Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO vom 15.Jänner 2002 für den Zeitraum 1997 bis 1998 bzw. vom 23.Jänner 2002 (gemäß § 293 b berichtigter Bescheid) für das Jahr 1999 , jeweils zugestellt am 24.01.2002, entschieden:

Den Berufungen wird **Folge** gegeben.

Die im **Kalenderjahr 1997** erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: - € 15.057,96 (ATS 207.202)
Aufteilung auf die Gesellschafter: 001:Komplementär – GmbH -Betrag 002:K 1 Kommanditist -Betrag 003:K 2 Kommanditist- Betrag

Die im **Kalenderjahr 1998** erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: - € 21.075,49 (-ATS 290.005)

001:Komplementär – GmbH -Betrag

002:K 1 Kommanditist- Betrag

003:K 2 Kommanditist -Betrag

Die im **Kalenderjahr 1999** erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: -€ 25.905,16 (- ATS 356.462)

001:Komplementär – GmbH- Betrag

002:K 1 Kommanditist -Betrag

003:K 2 Kommanditist -Betrag

Umsatzsteuer 1997

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	€ 18.109 € 2.388,20 € 616,80	Umsatzsteuer	€ 3.005
	Davon sind zu versteuern mit :			
	20% € 11.941			
	10% € 6.168			
			Gesamtbetrag der Vorsteuern	€ 28.207,95
Festgesetzte Gutschrift				€ 25.202,95

Umsatzsteuer 1998

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe

	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	€ 14.490,79	Umsatzsteuer	€ 2.231,62
	Davon sind zu versteuern mit :			
	20% € 7.825,40	€ 1.565,08	Gesamtbetrag der Vorsteuern	- € 3.954,65
	10% € 6.665,39	€ 666,54		
Festgesetzte Gutschrift				€ 1.723,03

Umsatzsteuer 1999

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
	Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (einschließlich Anzahlungen)	€ 5.828,40	Umsatzsteuer	€ 640,98
	Davon sind zu versteuern mit :			
	20% € 581,38	€ 116,28		- € 3.997,33
	10% € 5.247,02	€ 524,70		
			Gesamtbetrag der Vorsteuern	
Festgesetzte Gutschrift				€ 3.356,35

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob das von Frau B (**Mieterin**) **vorübergehend genutzte Gartenhaus**, Lageadresse) zu Recht von der Betriebsprüfung **den Kosten der privaten Lebensführung zugeordnet** wurde.

Für den Zeitraum **Umsatzsteuer 1996 bis 1999** sowie für die **einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 1996 bis 1999** wurde im Wege einer Amtshilfe eine

Betriebsprüfung durchgeführt (**Betriebsprüfungsbericht vom 03.01.2002, ABNr. x, Finanzamt für den 6., 7. und 15. Bezirk, Amtsbetriebsprüfung W.**).

In der **Niederschrift zur Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 13.12.2001** wurde in der **Tz 1** ausgeführt:

*Das **Gartenhaus (ein ehemaliges Wirtschaftsgebäude)** wurde in ein **Wohnhaus umgebaut bzw. restauriert** (L). Das Gartenhaus werde von der Gattin B1 **zu Wohnzwecken genützt**. Als Entgelt wird unter Abzug von Eigenleistungen ein Mietzins der **Kategorie A** verrechnet. Im Zusammenhang mit dem Umbau seien im Rechenwerk die **Vorsteuerbeträge** geltend gemacht worden. Der im Rechenwerk **geltend gemachte Vorsteuerabzug** für den Um- bzw. Ausbau des Gartenhauses der L, welches von der Gattin Frau B0 zur Befriedigung privater Wohnbedürfnisse genützt würde, wird **seitens der Betriebsprüfung versagt**. Die im Rechenwerk erfassten **Mieterlöse** werden **von Seiten der Betriebsprüfung ausgeschieden**.*

Mieteinnahmen Tz 16 von Frau B0

Jahresergebnisse	1996	1997	1998	1999
jeweils in ATS				
Mieteinnahmen				
lt. Rechenwerk	0,00	0,00	24.564,00	12.545,00
B 10 % Umsatzsteuer			2.456,40	1.254,50
Gesamterklärte Leistungen				
lt. Erklärung	248.872,76	249.172,76	199.397,59	92.745,52
Gesamte Leistungen				
lt. Betriebsprüfung	248.872,76	249.172,76	174.833,59	80.200,52
Davon mit 20 %				
lt. Erklärung	164.000,00	164.300,00	107.679,85	8.000,00
Davon mit 20 %				
lt. Betriebsprüfung	164.000,00	164.300,00	107.679,85	8.000,00
Davon mit 10 %				
lt. Erklärung	84.872,76	84.872,76	91.717,74	84.745,52
Zuzüglich Mieteinnahmen				
lt. Betriebsprüfung 10 %	0,00	0,00	24.564,00	12.545,00
Davon mit 10 %				
lt. Betriebsprüfung	84.872,76	84.872,76	67.153,74	72.200,52

Darstellung der **geltend gemachten Vorsteuer** lt. Rechenwerk.

Darstellung Vorsteuer	1996	1997	1998	1999
lt. Betriebsprüfung				
Vorsteuer	55.893,07	388.149,92	54.417,23	55.004,45

lt. Erklärung (jeweils ATS)

Abzüglich Vorsteuerkürzung lt.
Betriebsprüfung

0,00 317.223,45 16.937,73 3.860,00

Vorsteuer lt. Betriebsprüfung 55.893,07 70.926,47 37.479,50 51.144,45

In der **Tz 21 des Betriebsprüfungsberichtes** finden sich zur **AfA Gartenhaus (einheitliche und gesonderte Feststellung)** folgende Feststellungen:

*Die lt. **Tz 15 bis 16** im Zusammenhang mit dem Um- bzw. Ausbau des Gartenhauses geltend gemachten **Aufwendungen** werden von der Betriebsprüfung **außerbilanzmäßig hinzugerechnet** und **aliquot im jeweiligen Beteiligungsausmaß lt. Verlust und Gewinnverteilungsschlüssel aufgeteilt**. Aus **verwaltungsökonomischen Gründen** wird **keine Prüferbilanz erstellt**.*

Tz 2: Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung:

*Die **lt. Tz 1** in Zusammenhang mit dem **Um- bzw. Ausbau des Gartenhauses** geltend gemachten Aufwendungen werden von der Betriebsprüfung nicht anerkannt.*

Jahre	Aufwand in ATS
1997	249.701
1998	103.396
1999	104.683

Im **Aktenvermerk vom 17.12.2001** finden sich noch weitere Ausführungen der **Betriebsprüferin zur Unternehmenstätigkeit** (Aktenseite 49):

1. Die Verwertung L1:

*Diese Liegenschaft bestehe aus einem **Altbestand** aus diversen Zimmern, welche auch an **ausländische Bürger vermietet** würden, **einem Gartenhaus**, welches bereits umgebaut worden sei, die Mieterin sei Frau B0 und **einem Autoabstellplatz inklusive Holzhütte**, welcher als **Autoverkaufsplatz vermietet** gewesen sei, aber bis dato kein neuer Mieter gefunden werden konnte. Weiters werde eine straßenseitig einsichtige **Plakatwand** an die Fa. S- GmbH um jährlich 8.000,00 S zuzüglich 20 %iger Umsatzsteuer **vermietet**. **Der Zustand des Altbaus sei baufällig** und werde der Renovierung (Außenputz abgeschlagen, Elektroinstallationen offenliegend) unterzogen. Es **seien trotz baufälligem Zustand Mieter (ausländisch Staatsbürger) ohne vorliegende schriftliche Mietverträge in den Wohnungen eingemietet**. Es seien **bei Gericht diverse Verfahren wegen Räumungsklagen bzw. Mietklagen gegen die Mieter anhängig**. Die Mieteinnahmen würden über ein im Betriebsvermögen der T-KG geführtes Treuhandkonto verrechnet. Die*

Vorsteuerbeträge würden aus der **Renovierung des Gartenhauses hauptsächlich im Jahr 1997** resultieren. Der Wareneinkauf für die Renovierung des Gartenhauses sei über die Fa. T-KG abgewickelt worden. Seitens der Betriebsprüfung seien die **im Zusammenhang mit dem Um- bzw. Ausbaues des Gartenhauses in L01, geltend gemachten Vorsteuerbeträge und Aufwendungen ausgeschieden** worden (siehe **Betriebsprüfungsbericht**). Es würden in den nächsten Jahren diverse größere **Renovierungsarbeiten des Haupthauses durchgeführt**. Von Seiten der Betriebsprüfung würden **vorläufige Veranlagungen** sinnvoll erscheinen."

Das Finanzamt folgte **den Feststellungen der Betriebsprüfung** und erließ entsprechende Wiederaufnahmebescheide und Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften für die Jahre 1997 bis 1999 (Bescheide jeweils vom 15.01.2002 bzw. vom 23.01.2002).

Gegen die Bescheide vom 15.1.2002 hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis einschließlich 1999 sowie betreffend **einheitliche und gesonderter Feststellung von Einkünften für die Jahre 1997 bis 1999** wurde von der Kommanditgesellschaft **Berufung** erhoben :

BEGRÜNDUNG

1. Vorbemerkung:

1.1. Wie im Prüfungsverfahren ausführlich dargelegt hat die Bwin. im Jahre 1991 die L , bestehend aus einem total sanierungsbedürftigen, von sieben Mietern bewohntes Wohnhaus samt Nebengebäude (ehemaliger Stall) sowie einer als Autoverkaufsplatz vermieteten Leerfläche erworben. Das Haupthaus sollte saniert, ausgebaut (Dachgeschoß) und verwertet werden. Auf Grund langwieriger Mietrechtstreitigkeiten und noch nicht entschiedenen § 18MRG Sanierungsverfahren ist dieses Projekt noch im Anfangsstadium. Als das im Garten befindliche ebenerdige Nebengebäude frei wurde und festgestellt werden konnte, dass eine Innenverbindung zwischen Erdgeschoß und Dachboden und damit ein Dachbodenausbau möglich wäre, wurde es in das Sanierungs- und Verwertungskonzept einbezogen. Allerdings wurde es bald absehbar, dass das Objekt angesichts des Umfeldes (Zugang durch ein Abbruchshaus bzw. Baustelle) auf absehbare Zeit nicht am Markt zu marktgerechten Konditionen anzubieten sein würde. Die Kommanditistin erklärte sich daher 1996 bereit, es in saniertem und ausgebauten Zustand (ca.70 m2) zu fremdüblichen Konditionen zu mieten und hierfür die gesetzliche Miete (Kategorie A) zu bezahlen.

Bei der gegenständlichen Wohnung handelt es sich nicht um eine gemeinsame eheliche Wohnung (auch wenn A als Mitmieter in das Vertragsverhältnis aufgenommen wurde -

vorsorglich, um im Fall des Verkaufes der Gesellschaft und einer angestrebten beruflichen Veränderung der Mieterin (Auslandstätigkeit) nicht den Hürden des Mietenrechtes ausgesetzt zu sein). Herr A1 hielt sich im Prüfungszeitraum im Ausland auf und hat seinen Wohnsitz in Adresse2 bzw. wohnt jetzt im Falle eines Wien-Aufenthaltes in Adresse3. Er ist an der Adresse Lageadresse1 weder gemeldet noch tatsächlich aufhältig.

1.2. Gemäß den Feststellungen der Betriebsprüfung befinde sich im Betriebsvermögen der geprüften Gesellschaft die Liegenschaft L01 , welche aus vier Objekten - Altbestand, Gartenhaus, Autoabstellplatz und einer Plakatwerbewand – bestehen würde. Gesellschaftsrechtlich sei die geprüfte Gesellschaft als GmbH & Co KG eine Mitunternehmerschaft (?). Die ausschließliche Nutzung des Gartenhauses durch eine Kommanditistin verliere den Charakter als Kosten der Lebensführung nicht deswegen, weil die Miteigentümerin mit der Miteigentümergeinschaft zivilrechtlich einen Bestandsvertrag abgeschlossen hat.

2. Rechtswidrigkeit wegen unrichtiger Tatsachenfeststellung:

Die Behörde trennt in unzulässiger Weise das „Gartenhaus“ vom „Altbestand“ und macht es zu einem selbstständigen Gebäude, welches zur Gänze von einer Kommanditistin der Gesellschaft bewohnt würde. Das - im Bauverbot gelegene - zu einer Wohnung umgebaute ehemalige Stallgebäude / Gartenhaus ist jedoch weder tatsächlich noch rechtlich eine selbstständiges Gebäude, sondern ein Nebengebäude des Haupthauses. Tatsächlich ist es unselbständig, weil es über keinen eigenen Zugang zur Straße verfügt, sondern nur durch das Haupthaus erreichbar ist und sämtliche Versorgungsstränge (Wasser, Gas, Strom) vom Haupthaus bezogen werden. Rechtlich ist das Gartenhaus unselbstständig, weil es einerseits über kein eigenes Einlageblatt im Grundbuch verfügt und andererseits gemäß Mietrechtsgesetz ein bewohnbares Nebengebäude wie das Hauptgebäude unter die Bestimmungen des MRG fällt, woran sich auch im Falle einer Renovierung nichts ändert. Es stellt vielmehr eine Wohnung dar mit der gleichen rechtlichen Qualität wie die Wohnungen des Haupthauses. Somit bewohnt die Kommanditistin nur eine von sieben Wohnungen in dem Gebäude , Lageadresse1 .

3. Unrichtige rechtliche Beurteilung:

Diesbezüglich verweist die Bwin. auf den Unterschied zwischen juristischen Personen des Handelsrechtes und Miteigentumsgemeinschaften. Im Punkt 3.3 der Berufung wird festgehalten:

„Und genau dieser Fall - die Vermietung nur eines kleinen Teiles des Betriebsvermögens an einen Miteigentümer / Mitgesellschafter - trifft im konkreten Fall zu. Denn die Behörde hat

unzulässigerweise die Frage des Umfanges der Nutzung des an einen Gesellschafter vermieteten Wirtschaftsgutes ausschließlich auf einen Teil des Betriebsvermögen – ein kleines Gebäude (das sog. Gartenhaus). - abgestellt, obwohl der steuerpflichtigen Gesellschaft die gesamte Lageadresse gehört, zu der auch weitere Wohnungen sowie gewerblich genutzte Flächen zählen.

Damit ist aber das Betriebsvermögen eine überwiegend fremdgenutzte Einnahmensquelle, wie eine gleichzeitig übermittelte Tabelle zeigt (Vergleich der Gesamteinnahmen vor Haussanierung und nach Haussanierung unter Berücksichtigung der Vermietung des Autoabstellplatzes für den Zeitraum 2001 bis 2003). Dass die Einnahmenseite hinter dem Plan zurückbleibt, ist der Steuerpflichtigen nicht zuzuschreiben. Beim Haupthaus wurde sogleich nach Ankauf versucht, die Ertragslage zu verbessern. Einerseits durch Einleitung von § 18 Verfahrens (MAvcx/Jahr bzw. BG L. GZ. xcx), andererseits durch Anbot an die Mieter, Ersatzwohnungen zu beschaffen. Letzteres wurde nicht angenommen, das § 18 Verfahren ist nach wie vor nicht beendet, eine Reihe von anderen Verfahren sind beim BG L., auf die verwiesen wird. Die Flaute im PKW-Handel hat dazu geführt, dass nach Geschäftsaufgabe des letzten Mieters im Jahre 1999 sich aber der Autoplatz als zur Zeit unvermietbar erwiesen hat. Die von der Behörde vorgenommene, aus dem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der gesamten Liegenschaft herausgerissene Betrachtungsweise des Gartenhauses sei unzulässig.

Für die Jahre **1998 und 1999** wurden **gleichlautende Berufungen** mit **gleichem Datum** erhoben.

Am 28.11.2002 wurde von der Betriebsprüferin eine **Stellungnahme zur Berufung** abgegeben. Zusammenfassend vertrat die Betriebsprüferin nach der Schilderung des Sachverhaltes die Ansicht, dass die geltend gemachten steuerlichen Vorteile (Umsatz- und Ertragsteuer) unter Privaten nicht erzielt worden wären (privater Haus- bzw. Umbau des Altbestandes). Auf die einzelnen Ausführungen wird verwiesen.

Diese Stellungnahme wurde von der Abgabenbehörde I. Instanz der bw. Gesellschaft zur **allfälligen Gegenäußerung** übermittelt (Vorhalt vom 14.01.2003).

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 4.11.2005** wurde die Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 1997 sowie 1998 als auch die Berufung gegen die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für die Jahre 1997 und 1998 (Anmerkung des Referenten: Eine Berufungsvorentscheidung für das Jahr 1999 ist nicht aktenkundig) **als unbegründet abgewiesen:**

„ Da Sie auf den Vorhalt vom 14.1.2003 (Anmerkung der Behörde II. Instanz = Aufforderung an die Bwin. zu einer allfälligen Gegenäußerung hinsichtlich der Stellungnahme der

Betriebsprüferin des Finanzamtes W.) nicht reagierten, sei nach der Aktenlage abweislich zu entscheiden. Die Entscheidung habe sich verzögert, weil der Akt als Beweismittel beim Unabhängigen Finanzsenat (Rechtsmittelverfahren zur T-KG1) benötigt worden wäre.

Gegen die **Berufungsvorentscheidung vom 04.11.2005 , formlos am 09.11.2005 für die Jahre 1997 und 1998 zugestellt**, wurde innerhalb offener Frist der **Vorlageantrag** vom 07.12.2005 erhoben.

Es werde beantragt, gemäß dem Rechenwerk und den abgegebenen Steuererklärungen wie bisher die erzielten Einkünfte mit festzustellen

1997	1998
-------------	-------------

-207.202,00 ATS	186.609,00 ATS
-----------------	----------------

die **Umsatzsteuer** festzusetzen mit

1997	1998
-------------	-------------

-346.803,00 ATS	-9.228,00 ATS
-----------------	---------------

In der Begründung werde ausgeführt:

- 1. Aufrechterhaltung des bisherigen Vorbringens: Das gesamte bisherige Vorbringen ,wie es aus den Berufungen vom 22.2.2002 hervorgehe, werden vollinhaltlich aufrechterhalten.*
- 2. Vorhalt vom 14.1.2003. Da der Vorhalt bedauerlicherweise außer Evidenz geraten war, wird die Beantwortung wie folgt nachgeholt: Unrichtige Schilderung des Betriebsvermögens Die Betriebsprüferin beschreibe das Betriebsvermögen mit "die Liegenschaft besteht aus einem Altbestand, Gartenhaus, Autoabstellplatz und Plakatwand", ...*

*Es werde beantragt, die Beschreibung des Betriebsvermögens wie folgt zu berichtigen: "**Im Betriebsvermögen ... befinde sich die L2, bestehend aus den Grundstücken** Nr0 und Nr.01. Das **Grundstück** Nr0 **ist bebaut** (ein ein Stock hoher Straßentrakt und ein ebenerdiger Hoftrakt), das Grundstück Nr.01 ist – mit Ausnahme von geschäftlichen Hilfseinrichtungen (Blockhaus, zwei Wellblechhütten) – unbebaut und wird als Autoverkaufsplatz verwendet; auf diesem Grundstück befinde sich auch eine Plakatwand. Die Wohnungen des Straßentraktes sind an ausländische Staatsangehörige vermietet. Der Zustand des Straßentraktes ist baufällig und wird zur Zeit einer Renovierung unterzogen (im Zeitpunkt der Besichtigung am 7.3.2001 Außenputz abgeschlagen, Elektroinstallationen offenliegend etc). Es seien diverse Verfahren bei Gericht anhängig, insbesondere ein **Verfahren gem. § 18 Mietrechtsgesetz seit 1991**. Der Hoftrakt (ursprünglich ein Wirtschaftsgebäude, nach 1945 als Pfarrsaal und später bis etwa 1993 als Wohnung verwendet, siehe auch Schreiben des Magistrates der Stadt W., Magistratsabteilung GZcvx-vom 21.8.1990) – im Zeitpunkt der Prüfung bereits umgebaut und nunmehr als "Gartenhaus"*

bezeichnet – sei an Frau B0 zu eigenen privaten Wohnzwecken vermietet. Der **Hoftrakt ist nur durch den Straßentrakt erreichbar und habe dieselbe Adresse wie der Straßentrakt, nämlich F1.**

2.1. Zu den offensichtlichen Annahmen der Betriebsprüfung, dass auch Herr A in dieser Wohnung wohnen würde.

Auch die nunmehr ergänzenden Ausführungen der Prüferin vermögen diese Annahme nicht zu rechtfertigen. Der Umstand, **dass zwei Personen gemeinsam einen Bestandvertrag abschließen, bedeutet nicht automatisch, dass beide gleichzeitig dort eine Wohnung bewohnen würden. Gemeinsame Mietrechte können gemeinsam, einzeln hintereinander oder abwechselnd oder überhaupt nicht ausgeübt werden.** So war B zB. seit 1970 Mitmieter der Wohnung in W., hat aber sein Mietrecht erstmals 1990 ausgeübt. Was die Prüferin unter "Hausherr-Verhalten" verstehe, bedürfe gleichfalls einer näheren Erläuterung. Etwa weil er während der Prüfung ein Glas Wasser angeboten habe? Die Mieterin Frau B habe Herrn A den Gebrauch der ausschließlich von ihr bewohnten Wohnung für die Zwecke der Besprechung mit der Finanzbeamtin gestattet, was ja angesichts des familiären Naheverhältnisses nicht außergewöhnlich sei. Auch die anderen Mieter des Hauses haben Herrn A als „Hausherrn“ angesehen und auch so angesprochen, ohne dass er in deren Wohnungen gewohnt hätte, weil er nämlich als Hauseigentümer angesehen worden sei). Außerdem könne ein Hauseigentümer mehrere Häuser besitzen, in denen er somit als Hausherr auftrete, ohne dass er in diesen auch wohnen müsste. Insbesondere in Folge **Nichtvorliegen seiner polizeilichen Anmeldung hätte es schon weit umfangreicher Ermittlungen bedurft, um zur Feststellung zu gelangen, Herr A würde im Gartenhaus wohnen – etwa Zeugenaussagen, Zahlung von Gas-, Strom- und Telefonrechnungen, Kfz-Zulassung.** Die Behauptung, dass für die Abgabenbehörde eine amtliche Meldung nur ein Indiz darstellen würde, reiche als Begründung nicht aus – es müssten vielmehr offengelegt werden, welche sonstigen Beweismittel herangezogen worden seien, die die rechtliche Bedeutung der nichtbestehenden Wohnsitzmeldung verlässlicherweise als unerheblich erscheinen ließen.

2.3. Zur Selbständigkeit des Hoftraktes

Die Betriebsprüfung stelle neuerlich – **ohne weitere Begründung** – fest, dass es sich beim "umgebauten Gartenhaus", also dem Hoftrakt, **um eine selbständige Einheit** handle. Wenn der Umfang der "beginnenden Selbständigkeit" dem einer Mietwohnung gleichgesetzt würde, so sei diese zutreffend. Wenn aber – wie hier offenbar beabsichtigt – **dem Hoftrakt eine abgabenrechtlich relevante Selbständigkeit** zugesprochen werden sollte, um nämlich daraus abzuleiten, dass dieses **eine Gebäude ausschließlich von Miteigentümern**

bewohnt sei obwohl das Hofgebäude zusammen mit dem Straßentrakt baurechtlich und mietrechtlich immer als Einheit betrachtet wurden:

Baurechtlich und wirtschaftlich ist der Hoftrakt als Nebengebäude eine Einheit mit dem Hauptgebäude. Es liegt auf **dem gleichen Grundstück**, auch **gemeindeabgabenrechtlich wird es gemeinsam mit dem Straßentrakt betrachtet.** Eine eigene Zufahrt oder ein eigener Zugang zum Hoftrakt von einer öffentlichen Verkehrsfläche aus, ist nicht vorhanden. Der von **der Betriebsprüfung negierte Umstand, dass die Versorgung des Hoftraktes mit Strom, Gas und Wasser und Kanal über das Haupthaus erfolge**, sei sogar ein wesentliches **Kriterium für dessen Unselbständigkeit**, da man ja nicht von einer "selbständigen Einheit" sprechen könne, wenn die Versorgung mit öffentlicher Infrastruktur von der Zustimmung oder vom Belieben Dritter abhängt.

Gemäß **W. Bauordnung** darf ein **Bauwerk nur auf einem Bauplatz**, (bzw. Baulos, hier nicht zutreffend) stehen. Bauplätze müssen unmittelbar über Aufschließungswege an eine vorgesehene öffentliche Verkehrsfläche angrenzen (§ 16 Bauordnung). **Sowohl Straßentrakt als auch Hoftrakt stehen auf ein- und demselben Bauplatz und seien daher als einheitlicher Baukörper zu betrachten.** Gemäß **§ 49 Abs. 1 der Wiener Bauordnung** ist der **Eigentümer eines jeden Gebäudes verpflichtet, die ihm bekannt gegebene Orientierungsnummer samt der Bezeichnung der Verkehrsfläche in der vorgeschriebenen Ausführung anzuschaffen**, an der von der Behörde bestimmten Stelle anzubringen und stets lesbar zu erhalten. Enthält ein Gebäude mehr als eine Wohn- oder Betriebseinheit, so seien gemäß Absatz 3 die Wohneinheiten und die Betriebseinheiten in gut lesbarer Weise an der von der Behörde bestimmten Stelle fortlaufend zu nummerieren. **Sowohl der Straßentrakt als auch der Hoftrakt haben die Adresse F1**, werden also nach § 49 Abs. 1 der W. Bauordnung (Gebäude- und Wohnungsnummerierung) als ein Gebäude mit einer Orientierungsnummer betrachtet. Die fortlaufende Nummerierung sei vom Magistrat der Stadt W., Magistratsabteilung x, technische Grundstücksangelegenheiten, GZ xy vom 21.8.1990 vorgenommen, **der Hoftrakt sei also eine Top Nr. 5 dieses Gebäudes "F1" geführt (Beilage B).**

Wieso der Inhalt des Mietvertrages (Abrechnungsmodalitäten) die Ansicht der Betriebsprüfung stützen sollte, sei nicht nachvollziehbar. Gerade aus dem Mietvertrag, nämlich aus der **Regelung über die Betriebs- und Erhaltungskosten**, geht hervor, **dass es sich beim Objekt um ein Teien des gesamten Wohnhauses handle.**

Die **Sichtweise der Berufungswerberin, dass der Hoftrakt eine wirtschaftliche Einheit mit dem Hauptgebäude darstelle**, werde auch auf **die bisherige**

Behördentätigkeit gestützt: Zu GZ BG 001/Jahr erstattete der Magistrat der Stadt W., Magistratsabteilung xcv Bezirkshauptmannschaft für den Nr. Bezirk **am 12.4.1990** (also **vor dem Erwerb der Liegenschaft durch die Berufungswerberin**) einen Bericht über die vor Ort durchgeführten Erhebungen, **indem der Hoftrakt/Gartenhaus als "Nebengebäude" qualifiziert worden sei (Beilage A).**

Zu GZ 001/Jahr erstellte der Magistrat der Stadt W. Magistratsabteilung Nr. am **21.8.1990** (also **vor dem Erwerb der Liegenschaft durch die Berufungswerberin**) eine **Kategorien- und Nutzflächenfeststellung (Beilage B)**, indem **er feststellte, dass "auf der Liegenschaft ein ein Stock hoher Straßentrakt, sowie ein ebenerdiger Hoftrakt stehen". Die Wohneinheit im Hoftrakt sei sowohl in dem Bericht als auch in der Zusammenstellung der Nutzflächen (Beilage B/2) mit "Türnummer 5" bezeichnet.**

Im **Schlichtungsverfahren** beim magistratischen Bezirksamt für den Nr. Bezirk, MBA xcy F1 SchliI/Jahr **sei der Hoftrakt als Top 5 (Mieter N.)** Gegenstand des Verfahrens (Beilage C). Im **§ 18 Mietrechtsgesetzverfahren** bei der Magistratsabteilung xc. GZ 002/Jahr sei der **Hoftrakt als Top 4** einbezogen worden (**Beilage D**). Der Hoftrakt ist daher **rechtlich und wirtschaftlich einem Gebäudeteil gleichzusetzen, wie jede andere Wohnung und stellt in dieser Hinsicht kein selbständiges Gebäude dar.**

Ebenso wie der Verwaltungsgerichtshof bei seiner Rechtsprechung zu **Miteigentumsgemeinschaften (Erkenntnis VwGH 25.6.1980, 133/78 und andere)**, in denen der dem Miteigentümer vermietete Gebäudeteil in ein Verhältnis zum gesamten Gebäude, also zum Gesamteigentum gestellt wird und nicht in ein Verhältnis zum betreffenden Gebäudeteil, ist **für die steuerliche Betrachtung das gesamte Betriebsvermögen** heranzuziehen. Solange eine überzeugende Begründung für die Annahme **einer von der bau- und mietrechtlichen Betrachtung abweichenden abgabenrechtlichen Wertung der "Selbständigkeit" nicht vorliege, muss die von der Abgabenbehörde getroffene Wertung als willkürlich eingestuft werden.**

2.4. Zu den Bemerkungen "ad 4 Berufung" der Betriebsprüfung:

Die Betriebsprüfung hätte genauer zu präzisieren, worin sie einen **Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten sehe. Eine bloße Behauptung sei unzureichend.**

2.4.1. Die Berufungswerberin sei, wie richtig erkannt worden sei, **eine Personengesellschaft. Ihr Geschäftszweck sei gemäß dem Gesellschaftsvertrag vom 2.4.1991:**

2.4.2. Die Revitalisierung und Vermietung des gegenständlichen Gartenhauses sei somit im Rahmen des Geschäftszweckes erfolgt. Es handle sich somit also nicht um die Problematik von gemischt genutzten Gebäuden.

2.4.3. Eine Mitunternehmerschaft könne nicht mit einer Miteigentümergeinschaft gleichgesetzt werde (siehe auch Berufungsausführungen v. 22.02.2002).

Wenn also ein Gesellschafter den Gebrauch einer der Gesellschaft gehörenden unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit und gegen einen bestimmten Preis erhalten solle, so **sei eben unzweifelhaft ein Bestandsvertrag erforderlich** (§ 1090 ABGB). Und zwar **unabhängig davon, ob dieser Gesellschafter mit einem anderen Gesellschafter verheiratet oder ein naher Angehöriger sei oder nicht**. Die aufgrund dieser Rechtsgrundlage geleisteten Zahlungen seien **ertragssteuerrechtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und stellen auch umsatzsteuerlich einen Leistungsaustausch mit der Gesellschaft dar.**

2.4.4. Die Steuerpflichtige sei berechtigt, mit ihren Gesellschaftern einen Leistungsaustausch, wie unter Fremden üblich vorzunehmen (VwGH 764/76; vergleiche Ruppe, Umsatzsteuergesetz 1994, Anmerkung 72 zu § 1). Die Aufgabe von Unternehmen sei es, die individuellen Bedürfnisse ihrer Kunden und **zwar auch wenn diese ihren persönlichen Bedarf im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG 1988 betreffen**, bestmöglich zu befriedigen. Das gilt aber gleichermaßen auch für den – **zulässigen Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschafter, wo die Leistungen naturgemäß gleichfalls auf die persönlichen Bedürfnisse zugeschnitten seien, ohne dass dadurch die Zulässigkeit des Leistungsaustausches leiden würde.** Ein solcher Leistungsaustausch sei daher auch zulässig, wenn die Güter letztendlich für den persönlichen Bedarf des Gesellschafters, da er sich ja angesichts seiner Leistung an der Gesellschaft in nichts von jedem anderen Kunden unterscheidet, im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt seien.

Ein zwischen **Gesellschafter und Mitgesellschafter abgeschlossener Mietvertrag** führe daher zu einem **umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch (vgl. Ruppe, 2. Auflage, Tz 103 zu § 1 UStG)**. Insbesondere dann, wenn **nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Vermietung durch die Gesellschaft und für die Gesellschafter eine Einkunftsquelle begründe**, in der auch die Vermietung an einen Mitgesellschafter aufgehe, und nicht die Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses im Vordergrund stehe (§ 20 EStG). Es sei daher darauf abzustellen, ob der an den Mitgesellschafter vermietete Gebäudeteil aus der Sicht der Gesellschaft in gleicher Weise der Erzielung von Einkünften diene wie die an

Nichtgesellschafter vermieteten Teile. Wenn dieser Grundsatz bereits für Miteigentumsgemeinschaften gelte (VwGH Erkenntnis GZ 133/78 vom 25.6.1980, vgl. Ruppe, 2. Auflage, Rz 104 zu § 1) die nach außen in Erscheinung treten, daher Unternehmer sind und mit den einzelnen Gemeinschaften in einen Leistungsaustausch treten können, so gelte das umso mehr für eine juristische Person des Handelsrechtes. Ebenso wie der Verwaltungsgerichtshof für den Bereich der Miteigentumsgemeinschaften im Erkenntnis GZ 133/78 vom 25.6.1980 den von einer Miteigentümer für eigene Wohnzwecke (natürlich ausschließlich) genutzten Gebäudeteil den restlichen, fremdvermieteten Gebäudeteilen gegenübergestellt hat, also dem gesamten Liegenschaftsvermögen der Eigentumsgemeinschaft, um zu prüfen, ob dieser Gebäudeteil aus der Sicht der anderen Miteigentümer in gleicher Weise der Erzielung von Einkünften diene, wie jene Gebäudeteile, die an Nichteigentümer vermietet würden, müsse auch im vorliegenden Fall der von der Gesellschafterin gemietete Liegenschaftsteil dem gesamten Betriebsvermögen (vgl. Punkt 2.1. oben) gegenübergestellt werden, um die Frage eines allfälligen "ausschließlichen Bewohnens" zu prüfen. Das Herausfiletieren des von der Gesellschafterin gemieteten Gebäudeteiles der naturgemäß ausschließlich von ihr bewohnt werde, um dann festzustellen, dass infolge dieses ausschließlichen Bewohnens keine steuerlich relevanten Mietverhältnisse vorliegen würden, sei unzulässig.

2.4.5. Keine Mitunternehmereigenschaft

*Frau B sei **als Kommanditistin zwar am Gewinn und am Verlust des Unternehmens beteiligt, jedoch keine Mitunternehmerin im engeren Sinne. Sie ist nicht an der Geschäftsführung beteiligt und wirke nicht am operativen Geschäft mit.** Im Übrigen sei es zu bezweifeln, ob im Bereich **der Einkommensart Vermietung und Verpachtung eine Mitunternehmerschaft denkmöglicherweise rechtlich bestehen könne (§ 2 Abs. 4 EStG).** Die **Vermietung eines Liegenschaftsteiles im Rahmen des Geschäftszweckes auch an einen Mitgesellschafter ist daher nicht steuerschädlich.***

3. Schädigung der anderen Gesellschafter

*Durch die Ansehung der Aufwendungen und geltend gemachten Vorsteuerabzüge als Kosten der privaten Lebensführung eines Gesellschafters werden **zwei andere Gesellschafter in ihren Steuerrechten und Vermögensrechten geschädigt, die an der Nutzung in keiner Weise beteiligt seien.***

4. Schlussanträge, Schlussbemerkungen für den Fall der Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat beantragen wir nochmals die **mündliche Verhandlung und auch die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.** Weitere

Begründungsausführungen bleiben vorbehalten. Vorsorglich werde mitgeteilt, dass eine Berufungsvorentscheidung über die Berufung gegen die Steuerbescheide (Umsatz- und Einkommen) für das Jahr 1999 nicht zugegangen sei.

Ermittlungsverfahren des Unabhängigen Finanzsenates

Auf die Ermittlungsschritte vom 14.10.2010 sowie vom 07.01.2011 wurden von der Bwin.

Vorhaltsbeantwortungen vom 14.12.2010 (Beilage 1 und 2 zu dieser Berufungsentscheidung) sowie vom 14.02.2011 (Beilage 3 zu dieser Berufungsentscheidung) nachgereicht. Auf die Beilagen 1 bis 3 wird verwiesen.

Die **Betriebsprüferin der Amtsbetriebsprüfung des Finanzamtes 05 in Wien** verzichtete auf eine Stellungnahme zu den einzelnen nachgereichten Vorhaltsbeantwortungen der Bwin.

Mit **Schriftsatz vom 24.02.2011** wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verfahrensrechtliches:

Zum Jahre 1999 wird angemerkt:

Am 04.11.2005 wurde die abweisliche Berufungsvorentscheidung für die Jahre 1997 und 1998 erlassen (formlos - kein Rsb-Rückschein).

Diese Berufungsvorentscheidung vom 04.11.2005, formlos zugegangen am 09.11.2005, ist **hinsichtlich des Jahres 1999** nach den Ausführungen der bw. Gesellschaft **niemals zugestellt** worden. Aus diesem Grunde konnte daher auch ein Vorlageantrag hinsichtlich dieses Jahres nicht eingebracht werden.

Am 07.12.2005 wurde der Vorlageantrag lediglich hinsichtlich Umsatzsteuer sowie einheitlicher und gesonderter Feststellung von Einkünften für die Jahre 1997 und 1998 erhoben.

Den Ausführungen der bw. Gesellschaft wird geglaubt:

Ritz, führt im BAO-Kommentar³, § 26 ZustellG Tz 3 aus: „Gegenteilige Behauptungen des Empfängers dürften reichen, es sei denn, die Behörde kann die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung beweisen. Die Beweislast trifft somit die Behörde“.

Das Finanzamt hat keine Beweise dafür erbracht, dass auch für das Jahr 1999 eine Berufungsvorentscheidung erlassen wurde. Die Behauptung der bw. Gesellschaft, es sei ihr

die Berufungsvorentscheidung 1999 niemals zugestellt worden, ist auch nicht unschlüssig, zumal sich die abweisliche Berufungsvorentscheidungen (Durchschriften) nur für die Jahre 1997 und 1998 im Akt befanden (AS 25 ff und AS 43 ff des skartierten Arbeitsbogens).

Die Berufungsvorentscheidung ist daher mangels Zustellung hinsichtlich des Jahres 1999 niemals erlassen worden. Es war daher auch über die rechtzeitig erhobene Berufung hinsichtlich des Jahres 1999 (Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung) zu entscheiden.

2. Aufgrund des Ermittlungsverfahrens und des Vorbringens sowie der Aktenlage steht folgender Sachverhalt fest:

Die **Bw. ist eine Immobilienverwertungsgesellschaft** in der Rechtsform einer **Kommanditgesellschaft (GmbH & Co KG)**. Die Gesellschaft wurde mit **Gesellschaftsvertrag vom 2.4.1991** gegründet. Die **Kommanditgesellschaft (Bwin)** trägt den Firmennamen " 01-KG". Der Sitz der Gesellschaft ist in Lageadresse 1.

Gemäß **§ 2 des Gesellschaftsvertrages** lautet der **Unternehmensgegenstand** wie folgt:

- a) **der Erwerb**, die Veräußerung, die **Vermietung und die Verwertung von Liegenschaften**, Liegenschaftsanteilen und grundstücksähnlichen Rechten;
- b) die Errichtung von Gebäuden und die Weiterveräußerung der fertigen Bauwerke;
- c) die Schaffung und Organisation von Wohnungseigentum;
- d) die Ausübung des Bauträgergewerbes;
- e) die Planung und Überwachung der Errichtung bzw. **Revitalisierung von Gebäuden**;
- f) die Finanzierung von Projekten und Bauvorhaben aller Art;
- g) die Anschaffung, die Weiterveräußerung, Vermietung und Verpachtung sowie das Leasing von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern aller Art.

Folgende Personen waren an der Gesellschaft beteiligt:

- a) GmbH- 1% **Komplementärin**
- b) A- 49,26 % **Kommanditist** und
- c) B- 49 ,74% **Kommanditist**

LIEGENSCHAFTSERWERB

Die Anschaffung der Liegenschaft durch die Personengesellschaft erfolgte im Jahre 1991. Auf der **Liegenschaft Nr. 00** befanden sich ein Hauptgebäude und ein Nebengebäude (Gartenhaus =ehemaliges Stallgebäude) im äußerst desolaten Zustand (vgl. Fotoaufnahmen vor der Sanierung in der Vorhaltsbeantwortung vom 14.12.2010).

Zum weiteren Verrechnungskreis **der Vermietung der Gesellschaft gehörten eine Plakatwand bzw. ein Autoabstellplatz (Grundstücksfläche 01)**.

Nutzflächenermittlung Grundstück 00

Die Nutzflächen betragen laut Bestandsplan vom Februar 1991 wie folgt:

Hauptgebäude

Gesamte Nutzfläche jeweils in m²	499,70
Erdgeschoß	149,24
Keller	32,13
Einfahrt	31,11
Gang /Stiegenhaus	15
WC	3,20
Wohnung TOP 1	
Vorraum	12,98
Küche	15,64
Zimmer	14,39
Zimmer	17,39
Summe	60,37
Wohnung TOP 2	
Zimmer	32,18
Küche	7,38
Summe	39,56
1.Stock	150,32
Gang/Stiegenhaus	15

WC	1,38
Wohnung TOP 3 a bis 3 d	
Vorraum	18,27
Küche	10,60
Zimmer	29,14
Zimmer	20,79
Zimmer	14,93
Summe	93,73
Wohnung Top 4	
Küche	8,25
Zimmer	31,96
Summe	40,21
Dachboden	168,01
Gartenhaus Wohnung TOP 6	72
Vorraum	4
Küche	5,91
Bad	5,22
Zimmer	31,20
Dachboden / Abstellraum mit WC	25,67
Gesamtsumme (Hauptgebäude und Gartenhaus)	571,70

Nutzfläche Nebengebäude (Gartenhaus)

Der diesbezügliche Umbau fand in den Jahren 1997, 1998 und 1999 statt (vgl. Darstellung in den Tz 15, 16 und in der Tz 21 des Betriebsprüfungsberichtes vom 03.01.2002). Die Nutzfläche des Gartenhauses betrug laut Mietvertrag vom 28.02.1997 47,3 m² bzw. laut Mietvertrag vom 5.9.1999 (nach Abschluss der Sanierung des Gartenhauses) 72 m².

Aufgrund der **Nutzflächendarstellung** entspricht das **Gartenhaus einem Anteil von 12,59 %** (72 m² von gesamt 571,70 m² - Grundstücks-Nr. 00 -vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 14.02.2011). Die **Tatsache der Vermietung sowohl des Hauptgebäudes aber auch des Gartenhauses** (Grundstücks-Nr. 01) ist **aktenkundig** (vgl. **Mietverträge vom 28.02.1997 und vom 05.09.1999 – vgl. Beilage L der Vorhaltsbeantwortung vom 14.10.2010**).

Folgende Beweismittel wurden von der Bwin. im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat wie folgt vorgelegt:

A	Sachbeschluss vom 4.5.2005
B	Einreichplan Umbauarbeiten Gartenhaus
C	Baubescheid MA - Lageadresse
D	Fotodokumentation (baufällige Gebäude)
E	Lageskizze
F	Bewohnerliste
G	Inserat der standard.at
H	Meldenachweis B
I	Reisepasskopie A
J	Strom- und Telefonrechnungen Mietvorschreibung 1997 ff

K	Auszug aus der Anlagenbuchhaltung
L	Mietverträge

Auf die entsprechenden Beilagen (Anhang zu dieser Berufungsentscheidung) wird verwiesen.

3. Dieser festgestellte **Sachverhalt** wird wie folgt **rechtlich** gewürdigt:

Gemische Nutzung?

Rechtslage 1997 (Stammfassung UStG 1994):

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer.

Die Umsatzsteuerpflicht setzt einen Leistungsaustausch zwischen bestimmten Personen, also eine wechselseitige Abhängigkeit zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Steuerobjekt der Umsatzsteuer ist die einzelne Leistung (Hinweis Erkenntnis v. 24. Juni 2004, 2000/15/0140). Nur nach dem mit dieser Leistung im Zusammenhang stehenden Entgelt bemisst sich beim leistenden Unternehmer die Umsatzsteuer (vgl. § 4 Abs. 1 UStG 1994).

Der **gegenständliche Personenengesellschaft** (GmbH & Co KG) kam

Unternehmereigenschaft zu. Diese wurde auch **von der Betriebsprüfung nicht** bestritten.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

*Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden galten **bis 31.12.1997 gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994** insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren.*

Rechtslage 1998 und 1999:

Abgabenänderungsgesetz 1997- BGBL 1998/9:

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt.

Diese Bestimmung ist seit Inkrafttreten des UStG 1994 unverändert geblieben. Dieselbe Regelung fand sich bereits in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972.

Gemäß **Art. 17 Abs. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG** des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche Bemessungsgrundlage (6. MwSt-RL) legt der Rat auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist ... (Unterabsatz 1). Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind (Unterabsatz 2).

Im **Urteil vom 23. April 2009, C-460/07, "Puffer"** hat der **EuGH** das nationale Gericht (den VwGH) dazu angehalten, zu prüfen, ob sich die Änderung von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 durch das AbgÄG 1997 (ab 1998) auch auf die Anwendbarkeit von Art. 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie bzw. auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 auswirkt und ob diese nationalen Bestimmungen in einer Wechselbeziehung stehen oder autonom sind (Rz 95). Ist § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 eine autonom anwendbare Bestimmung, findet die Ausnahme in Art. 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der Sechsten Richtlinie auf diese Bestimmung Anwendung (Rz 96).

Mit Erkenntnis vom **28. Mai 2009, 2009/15/0100**, (zur Rechtssache "Puffer") hat der VwGH nunmehr ausgesprochen, dass

- § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 anwendbar ist und

- dass sich in dem Fall, dass ein Teil des Gebäudes als private Wohnung des Unternehmers Verwendung findet, der anteilige Vorsteuerauschluss aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ergibt.

Damit hat der VwGH die Tragweite des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 und dessen Verhältnis zur Z 1 leg.cit. festgelegt. Aus diesem Erkenntnis ergibt sich unmissverständlich, **dass bei gemischt genutzten Gebäuden für den privaten Anteil kein Vorsteuerabzug zusteht.**

Schlussfolgerungen für den gegenständlichen Fall?

Ein Fall einer gemischten Nutzung liegt hier aber nicht vor:

Liegenschaft (Lageadresse - wirtschaftliche Einheit)

Folgende **Besonderheiten** weist der gegenständlich zu beurteilende Fall auf:

Die Anschaffung der Liegenschaft durch die Personengesellschaft erfolgte im Jahre 1991. Das Gartenhaus wurde daher gemeinsam mit dem Hauptgebäude erworben. Die Liegenschaft wurde als solche zur Gänze dem Betriebsvermögen zugeordnet (siehe auch Ausweis in der Bilanz bebautes Grundstück Konto 115/116).

Der Zweck der Anschaffung der Liegenschaft im Jahre 1991 lag nicht in der Deckung des privaten Wohnbedarfes für Frau B.

Die bw. Gesellschaft war auch Empfängerin der Bauleistungen in Bezug auf die Renovierung und den Ausbau des gegenständlichen Immobilienprojektes (Hauptgebäude und Gartenhaus).

Hinsichtlich des Umbaues wurde auch von ihr als Liegenschaftseigentümerin um Baubewilligung bzw. Benützungsbewilligung angesucht (Hauptgebäude - vgl. Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 14.10.2010 und vom 14.02.2011 und die dort vorgelegten Beweismittel).

Durch die baurechtlichen Besonderheiten (W.Bauordnung) sowie vorliegender mehrerer Bauetappen musste die bw. Gesellschaft hinsichtlich der Benützungsbewilligung in die Rechte und Pflichten der seinerzeitigen Bauwerberin eintreten (Beweis: Schriftsatz vom 17.02.1998 – Unterlage 2 des Bauamtes (GH für „Gartenhaus“) Arbeitsbogen – siehe Pkt. 5 der Vorhaltsbeantwortung v. 14.02.2011).

Faktum war, dass sich die Gesellschaft in der Praxis (Bauabwicklung) durch die Fa. P. (Bauführer) vor der Baubehörde vertreten ließ (dies war auch notwendig, weil Herr A in der ersten Jahreshälfte 1997 infolge zahlreicher Auslandsdienstreisen weitgehend ortsabwesend war und dann ab Juli 1997 zur Gänze im Ausland wohnte (Berufsbezeichnung)).

Das Gartenhaus konnte, weil es auf einer Baufluchtlinie ((Beilage E) stand, nicht abgerissen werden und neu gebaut werden, sondern musste generalsaniert werden. Andernfalls wäre es aufgrund dessen desolaten Zustandes (Beilage D a ff) niemals als Mietfläche vermietbar gewesen, was auch mit dem Geschäftszweck nicht vereinbar gewesen wäre. Der Geschäftszweck wurde auch von der Betriebsprüfung nicht in Abrede gestellt.

Der zu würdigende **Umbau** des von der bw. Gesellschaft an Bvermieteten **Gartenhauses** betraf die Jahre **1997 (größerer Teil der Baukosten) ,1998 und 1999 (Vorsteuerabzug aus den Sanierungskosten).**

Der **Unternehmensgegenstand** lag ua. – wie ausgeführt - in der Revitalisierung von erworbenen baufälligen Gebäuden und anschließender Verwertung (Vermietung und Verpachtung). Der **ursprüngliche Businessplan** der Gesellschaft wurde durch die langwierigen Gerichtsprozesse (Mietrechtsstreitigkeiten nach dem Mietrechtsgesetz mit den ausländischen Mietern des Hauptgebäudes und dadurch ausgelöste schwierige Vermietbarkeit des Nebengebäudes (Gartenhauses) abgeändert.

Das Gartenhaus wurde vorübergehend an die Gesellschafterin (und zugleich Ehefrau eines der Gesellschafter) vermietet (Beilage L). Die Mieterlöse wurden von der Gesellschaft auch der Besteuerung unterworfen (vgl. Umsatzerlöse lt. Bilanzen).

Die Tatsache der vorübergehenden Nutzung zum Zwecke der „Bauaufsicht“ bzw. als eine Art „Hausverwalterin“ wird auch von der Mieterin nicht abgestritten. Die Nutzungsmöglichkeit wird durch B auch im Mietvertrag vom 28.02.1997 ausdrücklich eingeräumt.

Andernfalls hätte sich die Gesellschaft einen fremden Hausverwalter suchen müssen, für den weitere Kosten angefallen wären (bis hin zu einer Abfertigungszahlung im Falle eines abgeschlossenen Dienstvertrages). Kosten wurden von der Gesellschaft somit eingespart. Die Mieteinnahmen wären im Übrigen niedriger gewesen.

Die Nutzung des Gartenhauses durch B war ausschließlich von den geschilderten Beweggründen (Schwierigkeiten mit den Mietern des Hauptgebäudes) geleitet. Dass es sich beim gegenständlichen Gartenhaus um eine sogenannte Vorsorgewohnung für eine Mieterin gehandelt habe, wurde auch von der Betriebsprüfung nicht festgestellt.

Die Vermietung ist **fremdüblich, weil sie zu marktkonformen Bedingungen** ausgeübt wurde (vgl. Beilage L - Mietverträge v. 28.02.1997 sowie vom 05.09.1999). Es ergab sich ein klares widerspruchsfreies Bild.

Die **Ansicht der Betriebsprüfung**, dass die Vorsteuer für die **Sanierung des Gartenhauses deswegen nicht anzuerkennen wäre**, weil **diese privat veranlasst** sei, negiert den Sachverhalt : **Die Vermietung durch die Personengesellschaft stellt den Geschäftszweck dar, daher liegt aus deren Sicht auch eine unternehmerische Tätigkeit vor** . Wie auf der Mieterseite der zur Verfügung gestellte Raum genutzt wird, ist aus der Sicht der Vermieter (hier: Personengesellschaft) sekundär.

Durch die Konzentration der Betriebsprüfung ausschließlich auf eine „isolierte Betrachtungsweise“(nur Blickwinkel des Gartenhauses) wurde der restliche weitaus überwiegende Teil der Liegenschaft, der vermietet war, ignoriert.

Dass durch die Beteiligung der beiden Ehegatten an der Bwin. eine „reine Familiengesellschaft“ vorgelegen wäre, die steuerlichen Erfordernissen nicht entsprochen hätte, wurde auch von der Betriebsprüferin nicht festgestellt (lediglich Vorsteuerkürzung bzw. Aufwandshinzurechnung betreffend einen Gebäudebereich und **kein Nichtfeststellungsbescheid**).

Auch liegt **keine Vermietung zwischen den Ehegatten** vor. Vermieter war die Personengesellschaft sowie Mieterin B. Es handelte sich um 2 voneinander verschiedene Personen vor (Personengesellschaft und natürliche Person). Die Unterschriften auf den Mietverträgen bestätigen dies. Somit war die Begründung einer *gemeinsamen Ehegattenwohnung* im umgebauten Gartenhaus auch nicht Ziel – weder von der Gesellschaft noch von den Beteiligten. Eine gemeinsame Ehegattenwohnung wurde tatsächlich auch niemals – weder im Berufszeitraum – noch danach begründet (Beilage H- Meldenachweis). Aus der Anwesenheit von Herrn A während der Betriebsprüfung und der Anrede als „Hausherr“ durch die Mieter lässt sich nicht auf eine Ehegattenwohnung schließen (§ 167 Abs. 2 BAO). Auch dadurch, dass später Herr A dem Mietvertrag (Ergänzung vom 05.09.1999 – Beilage L) aus mietrechtlichen Gründen beigetreten ist, ist nichts abzuleiten, weil er dieses Mietrecht – vor allem wegen seiner beruflichen Belastungen als Berufsbezeichnung im Ausland – aber zu keinem Zeitpunkt ausübte.

Festgehalten wird nochmals, dass diese Form der Sanierung (und vorübergehende Nutzung des Gartenhauses durch B nicht von Anfang an (also 1991) gewollt war, sondern sich diese erst durch die **besonderen Umstände** ergeben hatte.

Keineswegs war dies durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Und schon gar nicht wurde das Gartenhaus für B zur Befriedigung ihres privaten Wohnbedürfnisses (oder ihres Ehegatten oder des gemeinsamen Wohnbedürfnisses) angeschafft.

Aus der Sicht der Personengesellschaft lag eine **100%-ige Vermietung der Liegenschaft** vor. Die Frage, wie groß der an B fremdüblich vermietete Teil der Liegenschaft Nr0 war (Nutzfläche 72 m² des Gartenhauses = **12,59 %** von gesamter Nutzfläche 571,70 m² - vgl. Vorhaltsbeantwortung v. 14.02.2011), hat auf die Entscheidung dieses Falles keinen Einfluss. Das Motiv für die Gesellschaft lag auch in diesem Bereich (unabhängig davon, ob als eigenständiger oder bloß als kleiner Teil der Liegenschaft angesehen) in der nachhaltigen Einnahmenerzielung. Dass – entsprechend dem ergänzten Mietvertrag – auch Mieterinvestitionen getätigt wurden, die auf die Miete angerechnet wurden, widerspricht auch nicht Fremdvergleichsgrundsätzen. Der selbstgenutzte Teil der Liegenschaft (Gartenhaus) kann somit Bestandteil der Einkunftsquelle der Gesellschaft sein (wirtschaftliche Einheit = Liegenschaft).

Verzögerung des Umbaues beim Hauptgebäude

Das ursprünglich geplante **Sanierungskonzept (Sanierung von Hauptgebäude und Gartenhaus in einem Zuge)** hätte viel früher (und nicht erst 6 Jahre nach dem Erwerb der Liegenschaft) umgesetzt werden können, wären da nicht die mietrechtlichen Streitigkeiten mit den ausländischen Mietern des Hauptgebäudes gewesen (siehe Beilage Mietrechtsstreitigkeiten). Die Mieter des Haupthauses hatten sich nach den glaubwürdigen Ausführungen der bw. Gesellschaft auf illegale Weise immer wieder Zutritt zum Gartenhaus verschafft und lagerten dort unberechtigt Gegenstände ab. Vom Jahre 1991 aus betrachtet sind zukünftige Entwicklungen in Form von auftretenden Schwierigkeiten mit den Mietern des Haupthauses nicht vorhersehbar gewesen. Das **Spannungsverhältnis mit den ausländischen Mietern** des Hauptgebäudes war auch die einzige Ursache für die **geänderte Unternehmensstrategie**. Im Falle einer **konfliktfreien Vermietung** wäre die Sanierung in zeitlicher Hinsicht (gemeint: zunächst Gartenhaus, erst dann das Hauptgebäude) gar nicht notwendig geworden.

Nachdem nach der erfolgreichen Sanierung das Gartenhaus auf dem Immobilienmarkt immer noch nicht vermietbar war (Beilage G), wurde eine Lösung getroffen, mit der infolge der Fortsetzung des Mietverhältnisses mit der Gesellschafterin (anstelle einer Fremdvermietung) eine um 50 % höhere Miete (Beilage L) erzielt werden konnte. Dieser geänderte Plan hatte schließlich auch zu einer erfolgreichen Sanierung des Haupthauses geführt (Abschluss der Sanierungsarbeiten im Jahre 2007- vgl. Fotoaufnahmen Beilage 3). Die Nutzungsüberlassung hatte einen Wert für die Gesellschaft, die sie sich in Form von Mieteinnahmen abgelten ließ. Das Gartenhaus war Teil des Betriebsvermögens der Gesellschaft. **Die Vermietung des Gartenhauses auch an einen Mitgesellschafter ist im Rahmen der Einkunftsquelle der Personengesellschaft zu sehen.**

Im Rechtssatz des Erkenntnisses des **VwGH v. 25.06.1980, 1303/78** (für Miteigentümergeinschaften) **wird formuliert:**

„Dient ein im Miteigentum stehendes Gebäude der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, dann verliert der von einem Miteigentümer für eigene Wohnzwecke genutzte Gebäudeteil dann nicht seinen Charakter als Einkunftsquelle bzw. als Bestandteil einer Einkunftsquelle, wenn dieser Gebäudeteil aus Sicht der anderen Miteigentümer in gleicher Weise der Erzielung von Einkünften dient, wie jene Gebäudeteile, die an Nichteigentümer vermietet werden. Eine Kürzung der gemeinschaftlich erzielten Einkünfte um die auf die selbstbenutzten Gebäudeteile entfallenden Einnahmen und Ausgaben ist daher nicht vorzunehmen“.

Diese Grundsätze gelten nach Meinung des Referenten umsomehr für eine vermögensverwaltende Personengesellschaft (Feststellung von Einkünften aus Vermietung

und Verpachtung gemäß § 188 BAO auf der Ebene der Gesellschaft mit Aufteilung auf die Gesellschafter).

Zusammenfassung

Ein **Herausfiletieren eines Teiles (Gartenhaus) aus der gesamten Liegenschaft** ist nach Meinung des Referenten unzulässig, weil die gesamte (bebaute) Liegenschaft mit der Grundstücks-Nummer 00(Beilage E) als **wirtschaftliche Einheit** gesehen werden muss.

Vergleich mit anderen Gesellschaften

Die berufungswerbende Gesellschaft ist nicht anders zu beurteilen als beispielsweise eine Kapitalgesellschaft in der Form einer GmbH oder Aktiengesellschaft oder auch eine Genossenschaft schließlich oder auch eine Privatstiftung, die marktkonform an ihre Gesellschafter, Genossenschafter, Stifter, Begünstigte vermietet. Aus dem Ansatz einer marktkonformen Vermietung wird die unternehmerische Qualität geschlossen.

Personengesellschaften dürfen nicht von Immobilieninvestitionen mit dem Zwecke einer Sanierung eines Altbestandes und der möglichen Verwertung in Form Vermietung oder Veräußerung des angeschafften Immobilienobjektes ausgeschlossen werden.

Die Betriebsprüfung anerkannte alle anderen Vermietungsbereiche, nur nicht jene des Gartenhauses („Privatnutzung“). Bei dieser Sichtweise werden Personengesellschaft und beteiligte Gesellschafterin jedoch nicht unterschieden. Die Betrachtung ist ausschließlich mieterseitig erfolgt (Nutzung durch B).

Österreich hat sich anlässlich des Unionsbeitrittes vorbehalten, die Vermietung von Wohnraum mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern, statt unecht steuerfrei zu stellen. (Vgl. Ruppe, UStG, 3. Auflage, § 2 Tz 8 sowie Beiser, Steuern, 8. Auflage 2010, Randziffer 468 und 475 – 478.) Somit ist davon auszugehen, dass auch die Vermietung umsatzsteuerpflichtig (10 % USt auf Entgelte für Wohnraumvermietung nach § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994) ist und damit steht der Vorsteuerabzug nach § 12 UStG 1994 im Falle einer marktkonformen Wohnraumvermietung zu (vgl. auch Beiser in SWK 6/2011, Seite 299 ff.).

„Gartenhausvilla“ für B ?

Der Fall müsste wohl anders beurteilt werden, wenn beispielsweise eine Wohnnutzfläche für einen Gesellschafter (naher Angehöriger) zu einer luxuriösen Fläche ausgebaut würde und dies von Anfang an auch so geplant war:

Ein Fall des § 20 EStG 1988 liegt hier nicht vor. Die Aufwendungen sind zur Gänze absetzbar. Eine Nutzungsentnahme war daher nicht vorzunehmen.

Missbrauch ?

Die Betriebsprüfung führt in ihrer Stellungnahme weiters aus, dass es sich um einen sogenannten **Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 BAO** handle.

Dieser Ansicht kann sich der Referent nicht anschließen:

Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis erfordert, dass die fraglichen Umsätze im Wesentlichen einen Steuervorteil zum Ergebnis hätten, dessen Gewährung dem mit den Bestimmungen der 6. EG-RL und des zu deren Umsetzung erlassenen nationalen Rechts verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde (vgl. z.B. das Urteil des EuGH vom 21. Februar 2006, C-255/02, Halifax, Randnr. 86, sowie weiters das Urteil des EuGH vom 21. Februar 2008, C-425/06, Part Service Srl, Randnr. 45).

Immobilieninvestitionen bieten Schutz vor Geldentwertung (Inflation) und die Chance auf reale Wertsteigerungen im knappen Gut "Grund und Boden" sowie auf nachhaltige Mieteinnahmen. Die Mieteinnahmen sind den Steuererklärungen zu entnehmen.

Kommt man zum Schluss, dass es sich hier um eine marktkonforme Vermietung handelt, sind die Mietverträge auch abgabenrechtlich anzuerkennen.

Das entspricht auch der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes: "Das Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis reicht nicht aus, eine steuerliche oder sozialversicherungsrechtliche Schlechterstellung sachlich zu begründen". (VfGH vom 16.6.1987, G52/87 vom 27.9.1984, G130/84, vom 15.6.1982, B4/81, vom 17.12.1979, G30/79 mit weiteren Hinweisen auf Vorjudikatur).

Es steht grundsätzlich jedem Steuerpflichtigen frei, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes so einzusetzen, dass er die geringste steuerliche Belastung erzielt. Nur dort, wo die rechtliche Gestaltung missbräuchlich verwendet wird, zieht das Gesetz eine Grenze. So bestimmt etwa § 22 BAO, dass durch den Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden kann (Abs. 1). Liegt ein solcher Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären (Abs. 2).

Was unter Missbrauch im Sinne des § 22 BAO zu verstehen ist, hat der Verwaltungsgerichtshof in mehreren Erkenntnissen formuliert: Demnach muss es sich um eine rechtliche Gestaltung handeln, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der

Steuervermeidung findet; es ist daher zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuererminderung einfach unverständlich wäre. Können daher beachtliche außersteuerliche Gründe für eine wenn auch ungewöhnliche Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (vgl. zB die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.11.1982, 81/13/0021, vom 4.2.1987, 85/13/0120 und vom 29.11.1988, 87/14/0200).

Aus diesen Überlegungen heraus kann abschließend für den gegenständlichen Fall **zusammenfassend** Folgendes festgestellt werden:

Die gegenständliche Vermietung ist marktkonform (angemessener Mietzins), die unternehmerische Tätigkeit ist nicht nur hinsichtlich der Vermietung des Haupthauses, sondern auch hinsichtlich der Vermietung des Gartenhauses und der restlichen Vermietungsbereiche (Plakatwand bzw. Autoabstellplatz) gegeben. Der Geschäftszweck der Personengesellschaft ist eindeutig, der Vorsteuerabzug steht auch für die Immobilieninvestition (Sanierung des Gartenhauses) dem Grunde und der Höhe (Afa-Beträge durch Aktivierung der Baukosten - vgl. TZ 15,16,TZ 21 des Betriebsprüfungsberichtes v. 03.01.2002) nach zu. Eine marktkonforme Vermietung schließt auch einen Missbrauch aus.

Es ergeben sich daher folgende Konsequenzen (Änderungen gegenüber der Betriebsprüfung):

- 1.Vorsteuerabzug für den Umbau des Gartenhauses
- 2.kein Ausscheiden von Mieterlösen auf der Ebene der bw. Gesellschaft
- 3.keine Hinzurechnung der Absetzung für Abnutzung.

Die im Spruch dieser Entscheidung ausgewiesenen Bemessungsgrundlagen sowie die Höhe der Gutschriften entsprechen den **jeweiligen Erstbescheiden der Abgabenbehörde I.Instanz** (Bescheide vom 12.10.1998 (U, F für das Jahr 1997), vom 26.08.1999 (U 1998), vom 01.09.1999 (F 1998) sowie den Beträgen lt. Steuerklärungen für das Jahr 1999 vom 19.07.2000 (U,F).

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

6 Beilagen: 1 Vorhaltsbeantwortung v.14.12.2010

- 1 Beilagenverzeichnis A - L zur Vorhaltsbeantwortung v. 14.12.2010
- 1 Vorhaltsbeantwortung v.14.02.2011
- 3 Berechnungsblätter der Betriebsprüfung

Linz, am 18. April 2011