



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des bfadr, vom 15. Juli 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 16. Juni 2010 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-03/2010 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Die Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-03/2010 wird mit -62.872,00 (Vorsteuergutschrift) festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer hat mit Kaufvertrag vom 29. September 2009 ein Wohnungseigentumsobjekt erworben. Der Kaufpreis hat 314.360,00 € zzgl. 62.872,00 € USt, sohin 377.232,00 € betragen. Die Wohnungseigentumseinheit hat eine Fläche von 144,72 m². Mit ihr sind drei Kellerabteile mit einer Fläche von jeweils 5,32 m² sowie zwei Tiefgaragenplätze verbunden. Der Berufungsführer war zu diesem Zeitpunkt Student und weilte in den USA. Der Kaufvertrag wurde daher vom Vater des Berufungsführers unterfertigt. Dieser verfügte über eine Spezialvollmacht zum Erwerb dieser Wohnungseigentumseinheit.

Der Berufungsführer hat diesen Erwerb zur Gänze fremdfinanziert. Der Vater des Berufungsführers hat für den Kredit gebürgt.

Der Vater des Berufungsführers ist Arzt.

Der Vater des Berufungsführers hat vom Berufungsführer dieses Wohnungseigentumsobjekt gemietet und als Ordination verwendet.

Das Finanzamt Bregenz übermittelte dem Berufungsführer folgenden Vorhalt vom 30. April 2010:

„Senden Sie uns eine rechnerische Prognoserechnung in der das Mietausfallwagnis (bei Wohnobjekten 2%, Büros und Praxen 2,5% vom Rohertrag) und die rechnerische Instandhaltung enthalten sind. Ist die Wohnung schon vermietet? Senden Sie uns eine Kopie des Mietvertrages.“

In der Vorhaltsbeantwortung vom 5. Mai 2010 brachte der steuerliche Vertreter des Berufungsführers im Wesentlichen vor:

„Im Auftrag [des Berufungsführers] übermittle ich Ihnen die mit Vorhalt vom 30.4.2010 angeforderte "rechnerische Prognoserechnung" für das [berufungsgegenständliche] Objekt.

Wie bereits im Schreiben vom 21.4.2010 angeführt, ist bereits ab dem ersten Jahr der Vermietung mit einem Einnahmenüberschuss zu rechnen. Abweichend von Ihrem Vorschlag, das Mietausfallwagnis mit 2-2,5% vom Rohertrag zu bewerten, haben wir das Mietausfallwagnis mit 1/12tel (=8,33%!) der Einnahmen angesetzt. Trotz diesem sehr hohen Ansatz wird ein Einnahmenüberschuss prognostiziert.

Nachdem es sich bei diesem Objekt um einen Neubau handelt, sind nur geringe Instandhaltungskosten vorgesehen, die Sie auch in der Prognoserechnung finden.

Das Objekt ist ab dem 01.03.2010 an [den Vater des Berufungsführers] vermietet. Die monatliche Nettomiete (+20% Umsatzsteuer) beträgt EUR 1.800,00. Bisher wurde noch kein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen.

Ich ersuche Sie, die Umsatzsteuer 01-03/2010 erklärungsgemäß festzusetzen.“

Die Prognoserechnung war der Vorhaltsbeantwortung beigelegt.

Das Finanzamt Bregenz übermittelte dem Berufungsführer folgenden Vorhalt vom 7. Mai 2010:

„Die Umsatzsteuersonderprüfung über den Zeitraum Jänner bis März 2010 (1. Quartal) wird aus Ermangelung der Anwesenheit des [Berufungsführers] nur mit dessen steuerlichem Vertreter [...] durchgeführt. Es wird daher ersucht, den Prüfungsauftrag unterfertigt mit oder ohne Selbstanzeige an das Finanzamt Bregenz [...] zu retournieren!

Die Geschäftsräumlichkeiten, welche [vom Berufungsführer] gekauft wurden, werden an seinen Vater vermietet. Hierüber gibt es nur einen mündlichen Mietvertrag. Bitte weisen Sie wichtige Eckpunkte des Mietvertrages nach (Mietzins, Indexanpassung, Kündigung usw).

Es wurde festgesellt, dass eine Quadratmetermiete iHv € 12,44 (€ 1.800,-- verteilt auf 144,72 m²) angesetzt wurde. Wie wurde diese Miete errechnet bzw die Höhe erhoben?

Der Aktenlage nach ist formaler Eigentümer [der Berufungsführer], jedoch wirtschaftlicher Eigentümer der Vater [...]. Dies geht durch die Vollmacht, welche der [Berufungsführer] dem Vater und Mieter [...] erteilt hat, erteilt am 05. März 2010 und beglaubigt von Linda W Jordan, Official Seal Notary Public, Georgia, Emanuel County (USA), hervor. Wenn [der Vater des Berufungsführers] die Räumlichkeiten [...] selbst erworben hätte und diese aktiviert und linear abschreiben würde (AfA-Satz von 2% nach § 8 Abs 1 letzter Satz EStG 1988), so entstünde ein Aufwand in Höhe von € 7.544,64 (Kaufpreis brutto € 377.232,-- x 2%). Mit der Konstellation des Kaufes der Räume durch den Sohn, welcher auch nicht unecht umsatzsteuerbefreit ist und somit auch die Vorsteuer iHv € 62.872,-- in Abzug bringen kann,

kann [der Vater des Berufungsführers] auch Mietaufwände iHv € 25.920,-- (Nettomiete € 1.800,-- + USt € 360,-- = Bruttomiete € 2.160,-- x 12 Monatsmieten = € 25.920,-- Jahresmiete) betrieblich absetzen. Dies wäre ein jährlicher Vorteil von € 18.375,36. Nach Außerachtlassung der familiären Zugehörigkeit von Mieter und Vermieter scheint es dem Finanzamt als nicht fremdüblich, dass ein 21-jähriger Mann Geschäftsräumlichkeiten erwirbt und diese zu einer Miete überlässt, welche annähernd der Rückzahlung lt. Krediturkunde vom 08.03.2010 (römisch I., Ziffer 1 „Zur Verzinsung und Tilgung“ des Kredites ist der Landesbank jeweils am Monatsende, [...], ein Betrag von derzeit je 1.714,00 € so lange zu entrichten, bis der Kredit getilgt ist.“) entspricht.

Das Finanzamt Bregenz kommt nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zum Schluss, dass es unter Familienfremden nicht üblich ist, dass der Mieter (Vater) als Bürge und Zahler dem noch nicht im Erwerbsleben stehenden 21-jährigen Vermieter (Sohn) für das gänzlich fremdfinanzierte Vermietungsobjekt zur Verfügung steht und dass zusätzlich der Mieter (Vater) eine Handlungsvollmacht für die Abwicklung dieser Vermietung vom Vermieter (Sohn) übertragen erhält.

Der Zweck der vorliegenden Gestaltung ist die Erzielung eines Finanzierungsvorteils aus der Umsatzsteuer und die Verlagerung von Einkommen vom Vater (Grenzsteuersatz 50 %) an den Sohn (keine Einkünfte) und wird vom Finanzamt Bregenz nicht anerkannt. Es wird auf § 22 BAO 1961 verwiesen.

Zu welchem Zweck wurden die Räumlichkeiten [vom Berufungsführer] erworben?"

In der Vorhaltsbeantwortung vom 25. Ami 2010 brachte der steuerliche Vertreter des Berufungsführers im Wesentlichen vor:

„1) Unterfertigung Prüfungsauftrag:

In der Anlage erhalten Sie den unterfertigten Prüfungsauftrag.

2) Inhalt des mündlich abgeschlossenen Mietvertrages:

Der Mietvertrag wurde, da [der Berufungsführer] zurzeit in Amerika weilt, vorerst nur fernmündlich abgeschlossen. Es ist beabsichtigt, nach der Rückkehr [des Berufungsführers] eine schriftliche Ausfertigung des Mietvertrages zu erstellen.

Die Eckpunkte des Mietvertrages sind:

Vermieter: [Der Berufungsführer]

Mieter: [Vater des Berufungsführers]

Mietgegenstand: [...] bestehend aus den Geschäftsräumlichkeiten im Erdgeschoss, drei Keller sowie zwei Tiefgaragenplätzen

Mietbeginn: 1. März 2010

Mietzins: netto 1.800,00 p.m. zzgl. 20% Umsatzsteuer

Indexanpassung: der Mietzins wird - erstmals am 1.1.2012 - jeweils zum 1. Jänner eines jeden Jahres angepasst Basis ist der Verbraucherpreisindex VPI 2005 vom März 2010 (109,3 Punkte). Für die Indexanpassung wird der Ausgangswert mit dem Stand des VPI 2005 vom August des laufenden Jahres verglichen. Die Veränderung kommt jeweils ab dem nächsten 1. Jänner zur Verrechnung.

Laufzeit: Der Mietvertrag wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Kündigung: In den ersten sechs Jahren verzichten beide Vertragsparteien auf ihr Kündigungsrecht. Anschließend kann der Vermieter unter Einhaltung der Kündigungsfrist von sechs Monaten jeweils zum Quartalsende kündigen. Für den Mieter beträgt die Kündigungsfrist drei Monate ebenfalls auf das Quartalsende.

Betriebskosten: die von der Hausverwaltung vorgeschriebenen Betriebskosten trägt der Mieter

3) Ermittlung der Miete

Die Miete wurde ermittelt, indem für die Ordinationsräumlichkeiten ein Nettomietentgelt von EUR 11,00/m², für die Kellerabteile ein Betrag von EUR 6,00/m² und für die Tiefgaragen ein Monatsbetrag von je EUR 55,00 angesetzt wurde. (144,72 m² x € 11,00 = € 1.591,92; 15,96 m² x € 6,00 = € 95,76; 2 Tiefgaragenplätze a € 55,00 = € 110,00; Summe gerundet: € 1.800,00)

Laut Preisspiegel für Vorarlberg vom Jahre 2010 ist ein Quadratmeterpreis von € 16,00 bis 21,00 für diese Lage in Bregenz üblich. Dies stellt klar, dass der in Rechnung gestellte Mietpreis jedenfalls fremdüblich ist.

4) Wirtschaftliches Eigentum

Das Finanzamt Bregenz geht davon aus, dass wirtschaftlicher Eigentümer der vermieteten Liegenschaft der Vater [des Berufungsführers] sei. Dies sei aus der Vollmacht ableitbar, welche der [Berufungsführer] seinem Vater [...] am 05.03.2010 erteilt hat.

Die angeführte Vollmacht, die auf Grund der körperlichen Abwesenheit [des Berufungsführers] ausgestellt wurde, umfasst lediglich die Berechtigung auf Unterfertigung des Kaufvertrages und der Kreditverträge. Sie umfasst nicht die Möglichkeit über das Objekt zu verfügen.

Gemäß § 24 BAO ist wirtschaftlicher Eigentümer derjenige, dem bei wirtschaftlicher Anknüpfung des Abgabentatbestandes ein Wirtschaftsgut zuzurechnen ist. Wirtschaftlicher Eigentümer ist in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen auseinander, "wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechtes, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann" (VwGH 13.3.2002, 99/14/0286; ebenso zB VwGH 28.11.2002, 2001/13/0257).

[Der Vater des Berufungsführers] ist nicht wirtschaftlicher Eigentümer der oa Liegenschaft. Er besitzt weder die das wirtschaftliche Eigentum definierenden positiven noch negativen Befugnisse.

Sowohl zivilrechtlicher ("formaler") Eigentümer als auch wirtschaftlicher Eigentümer ist [der Berufungsführer].

5) Was wäre wenn ...

Das Finanzamt Bregenz führt im Schreiben vom 07.05.2010 aus, welche Auswirkungen es hätte, wenn die Liegenschaft nicht [der Berufungsführer] sondern [der Vater des Berufungsführers] erworben hätte. Grundsätzlich ist dazu zu bemerken, dass diese Ausführungen nichts mit dem gegenständlichen Sachverhalt zu tun haben. Im Rahmen des § 22 BAO bleibt es jedem Steuerpflichtigen unbenommen, welche wirtschaftlichen Wege er wählt, um sein Ziel zu erreichen.

Nichts desto trotz möchte ich die vom Finanzamt Bregenz getätigten Ausführungen bzw. Berechnungen kommentieren.

Thema Umsatzsteuer:

Es ist richtig, dass [der Berufungsführer] die im Kaufvertrag ausgewiesene Umsatzsteuer von EUR 62.872,00 als Vorsteuer geltend machen kann. [Der Vater des Berufungsführers] ist als Arzt unecht von der Umsatzsteuer befreit und hat keine Vorsteuerabzugsberechtigung.

Falls [der Vater des Berufungsführers] das Objekt erworben hätte, wäre beim Kauf jedoch nicht die Option gemäß § 6 Abs. 2 UStG ausgeübt worden und der Bruttokaufpreis hätte sich auf ca. EUR 346.000,00 verringert. Die Reduktion dieses Bruttokaufbetrages um nur ca. EUR 31.000,00 findet die Ursache darin, dass der Errichter der Liegenschaft für den Fall, dass der Verkauf ohne Umsatzsteuer abgewickelt wird (§ 6 Abs. 1 Zi. 9a UStG), keinen Vorsteuerabzug für die Vorleistungen in Anspruch nehmen kann und darum diese Umsatzsteuer als Kostenfaktor weiterverrechnet hätte.

Im gesamten betrachtet, beläuft sich der vorläufige Kostenvorteil auf Grund der Vorsteuerabzugsberechtigung somit lediglich ca. EUR 31.000,00.

Durch den Umstand, dass zusätzlich zur Nettomiete die Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wird, die [der Berufungsführer] an das Finanzamt Bregenz abführen wird (bzw. schon abgeführt hat) diese aber [der Berufungsführer] als unecht umsatzsteuerbefreiter Arzt nicht geltend machen kann, wird dieser vorläufige Umsatzsteuervorteil unter Zugrundlegung der Ihnen vorliegenden Prognose bereits im 8. Jahr aufgebraucht sein. Ab diesem Zeitpunkt besteht ein "Umsatzsteuernachteil", Das bedeutet, dass schlussendlich mehr Umsatzsteuer an den Österreichischen Staat abgeführt werden wird, als Vorsteuer rückvergütet wird.

Thema Einkommensteuer:

Das Finanzamt Bregenz führt in dem erwähnten Schreiben aus, dass durch diese Konstellation ein jährlicher Vorteil von EUR 18.375,36 für [den Vater des Berufungsführers] entstehen würde. Dieser Betrag ergibt sich aus der Differenz der an den Vermieter zu entrichtenden Bruttomieten von EUR 25.920,00 und der AfA von EUR 7.544,64 (2% von EUR 377.232,00).

Weshalb das Finanzamt dabei die zur Finanzierung der Liegenschaft anfallenden Zinsen außer Ansatz lässt, ist mir nicht klar. Falls tatsächlich [der Vater des Berufungsführers] diese Liegenschaft erworben hätte, hätte er selbstredend auch die dabei anfallenden Finanzierungskosten zu tragen. Diese Kosten wären als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die Höhe dieser Zinsen ist aus der Prognoserechnung zu ersehen. (Unter Berücksichtigung dieser Betriebsausgaben wäre je nach Höhe der angefallenen Zinsen - wenn überhaupt - nur von einem geringen Vorteil zu sprechen. Dieser geringe Vorteil ist keinesfalls dazu geeignet, von einem Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (§ 22 BAO) zu sprechen.

Ein Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet (siehe Ritz, BAO Kommentar 3. Auflage).

Nachdem dieser hier vorliegende "Gestaltung" weder ungewöhnlich noch unangemessen ist und durch diese "Gestaltung" keine Steuer vermieden wird kann niemals ein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO unterstellt werden.

6) Vollmachten

Das Finanzamt Bregenz stellt diese Rechtsgeschäfte (Erwerb und Vermietung der Liegenschaft) aus dem einen Grund in Frage, weil der Vater des [Berufungsführers] diverse Vollmachten von seinem Sohn erhalten hat. Der Hintergrund für die Erteilung dieser Vollmachten liegt einzig und allein darin, dass [der Berufungsführer] zur Zeit nicht in Vorarlberg weilt und er die Rechtsgeschäfte nur mittels Vollmachtserteilung an eine ihm vertrauten Person tätigen konnte. Wenn [der Berufungsführer] in Vorarlberg gewesen wäre, hätte es sicherlich keine Vollmachten gegeben, da er selber die Verträge unterfertigen hätte können.

7) Zweck des Erwerbes

[Der Berufungsführer] hat die Liegenschaft für die Sicherung seiner Zukunft bzw. zur Altersvorsorge erworben. Er studiert in Georgia/USA Business und Management. Nach der Beendigung des Studiums wird er aller Voraussicht nach praktische Erfahrungen an diversen Stellen sammeln und dabei sein Wissen durch diese Weiterbildungen vertiefen. Möglich ist auch, dass er dieses Geschäftslokal, falls er sich in der Zukunft selbstständig machen wird, auch für seinen eigenen Betrieb nutzen wird. Ob das allerdings auch tatsächlich so kommen wird, ist noch völlig unklar.

Bis das dann einmal - vielleicht - soweit ist, nutzt [der Berufungsführer] die Niedrigzinsphase und vermietet dieses Objekt. In [seinem Vater], der schon seit längerem auf der Suche nach einem neuen Mietlokal war, hat [der Berufungsführer] für die erste Zeit einen geeigneten Mieter gefunden. Für [den Vater des Berufungsführers] ist dieses Mietobjekt sehr gut geeignet. Durch die hervorragende Lage und die sehr gute Infrastruktur, die sich durch die Nähe zum Mutter-Kind-Zentrum, der Mütterberatung sowie des Sozialzentrums [...] auszeichnet, konnte der Gynäkologe [Vater des Berufungsführers] schon eine ansehnliche Anzahl von neuen Patientinnen gewinnen.

Ein Kauf dieser Liegenschaft durch [den Vater des Berufungsführers] kam für ihn nicht in Frage, da er durch sein Alter von 54 Jahren nicht mehr gewillt ist, zusätzliche Investitionen in Immobilien zu tätigen.

Schlussendlich möchte ich im Namen [des Berufungsführers] nochmals betonen, dass [der Berufungsführer] unzweifelhaft sowohl zivilrechtlicher als auch wirtschaftlicher Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaft ist, ein vom Finanzamt unterstellter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 22 BAO niemals zu unterstellen ist, da erstens die steuerlichen Vorteile - wenn überhaupt - sehr gering sind und zweites - wie ausgeführt - eine Reihe von anderen, außersteuerlichen Gründen für diese Gestaltung maßgebend sind und das Mietverhältnis in jeder Richtung einem Fremdvergleich standhält. Aus diesen Gründen stelle ich nochmals den Antrag, die eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 01-03/2010 erklärungsgemäß festzusetzen."

Das Finanzamt Bregenz führte im Betriebsprüfungsbericht vom 15. Juni 2010 in Tz 1 aus:

„Tz. 1 Fremdüblichkeit

Das Mietobjekt a 38, bestehend aus den Geschäftsräumlichkeiten im Erdgeschoss, drei Keller sowie zwei Tiefgaragenplätzen wurde vom [Berufungsführer] mit Kaufvertrag vom 29.09.2009, abgeschlossen mit der b, erworben. Finanziert wurde der Erwerb mit einem Kredit der Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank AG (Krediturkunde vom 08.03.2010). Für den gegenständlichen Kredit gab der Vater des Vermieters, [...], der gleichzeitig auch wieder Mieter der Liegenschaft ist, eine Bürgschaftserklärung ab - der Mieter bürgt somit für die Kreditverbindlichkeiten des Vermieters.

In der Folge optierte der Abgabepflichtige in die Umsatzsteuer, ließ sich die Vorsteuern aus dem Kauf (62.872,00 €) erstatten und führte die Umsatzsteuer für die Vermietung an das Finanzamt ab.

[Der Berufungsführer] weilt persönlich nicht in Vorarlberg, da er in den USA Business und Marketing studiert. Daher erteilte er seinem Vater, [...], eine Vollmacht zum "Abschluss und zur Unterfertigung von Geldkreditverträgen aller Art, insbesondere Darlehens- und Kreditverträge (einschließlich Kredite in laufender Rechnung), Garantien und Haftungen, in meinem ([Berufungsführer]) Namen und auf meine Rechnung" (Vollmacht vom 05.03.2010, beglaubigt von Linda W Jordan, Official Seal Noatry Public, Georgia, Emanuel County (USA)).

Es existiert kein schriftlicher Mietvertrag, dieser wird voraussichtlich bei der Rückkehr des [Berufungsführers] erstellt. Die Eckpunkte des mündlichen Vertrages wurden im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung vom 25.05.2010 vom steuerlichen Vertreter des [Berufungsführers], Herr c, dargelegt.

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind stets unter dem Blickwinkel eines strengen Fremdverhaltensgrundsatzes zu betrachten.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität)*
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*
- auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.*

Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist es absolut fremdunüblich dass ein 21-jähriger Student ohne jegliches Einkommen, der zudem nicht im Erwerbsleben steht eine gewerbliche Immobilie um € 377.232,00 erwirbt.

Erschwerend tritt hinzu, dass für die gesamte Kaufsumme der Vater [...] (Mieter) eine Bürgschaftserklärung zu Gunsten seines Sohnes [Berufungsführer] (Vermieter) abgegeben hat. Einem fremden Dritten Vermieter gegenüber hätte Herr d diese Bürgschaftserklärung niemals in dieser Form abgegeben.

§ 12 Abs 1 Z 1 erster Satz UStG 1994 besagt "Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen: Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind."

Auf Grund der nach Ansicht des Finanzamtes völlig fremdunüblichen Gestaltung des Mietverhältnisses zwischen d und [dem Berufungsführer] ist [der Berufungsführer] nicht Unternehmer im Sinne des UStG. Auch erzielt er keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Das Mietverhältnis wird vom Finanzamt zur Gänze nicht anerkannt. Der bisher geltend gemachte Vorsteuerabzug iHv 62.872,00 € wird daher nicht anerkannt. Die bisher entrichtete Umsatzsteuer wird gutgeschrieben."

Der Berufungsführer hat in der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 01-03/2010 Vorsteuern in Höhe von 62.872,00 € geltend gemacht.

Auf Grund der Feststellungen der oa Betriebsprüfung hat das Finanzamt Bregenz mit Bescheid vom 16. Juni 2010 die Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-03/2010 mit 0,00 € festgesetzt.

In der Berufung vom 15. Juli 2010 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

„Ich beantrage, die in der Umsatzsteuervoranmeldung geltend gemachten Vorsteuerbeträge von 62.872,00 € anzuerkennen.

Begründung:

Mit Kaufvertrag vom 29.9.2009 habe ich im Objekt [...] a 38 eine Geschäftsräumlichkeit, drei Kellerabteile sowie zwei Tiefgaragenplätze um einen Betrag von 314.360,00 € zuzüglich 20 % Umsatzsteuer, das sind 62.872,00 €, erworben. Den Bruttokaufpreis von 377.232,00 € habe ich im März 2010 entrichtet. Die angefallenen Vorsteuer von 62.872,00 € habe ich am 1. April

2010 in der Umsatzsteuervoranmeldung Jänner - März 2010 gemäß § 12 Abs. 1 UStG geltend gemacht.

Mit Ergänzungsersuchen vom 1. April 2010 wurde ich aufgefordert, Unterlagen bezüglich dieses Vorsteuerbetrages nachzureichen. Mit Schreiben vom 21. April 2010 habe ich die angeforderten Verträge samt Erläuterungen an das Finanzamt Bregenz übermittelt. Auf das nächste Schreiben vom 30. April 2010, mit dem ich ersucht wurde, eine rechnerische Prognoserechnung sowie weitere Informationen nachzureichen, hat mein Buchhalter per Mail am 5. Mai 2010 die Prognoserechnung sowie die zusätzlichen Informationen dem Finanzamt Bregenz übermittelt.

Daraufhin hat das Finanzamt Bregenz am 6.5.2010 einen Bescheid über einen Prüfungsauftrag für die Umsatzsteuer 01-03/2010 erlassen.

Der Prüfer verfasste am 7.5.2010 ein neuerliches Ersuchen um Ergänzung. Dieser Vorhalt wurde mit Schreiben vom 25. Mai 2010 umfassend beantwortet.

In einem darauf folgenden Telefonat bekam dieser vom Prüfer die Auskunft, dass der Vorsteuerabzug - nach interner Rücksprache mit dem Fachbereich - nicht gewährt wird. Auf die Frage nach der dieser Vorgehensweise zu Grunde liegenden Norm, konnte der Prüfer die entsprechende Gesetzesstelle nicht nennen. Herr Niedertscheider akzeptierte die Versagung des Vorsteuerabzuges nicht und verlangte, dass diese Entscheidung des Finanzamtes entsprechend begründet wird. Weiters bot Herr Niedertscheider an, ins Finanzamt zu kommen, damit der Sachverhalt und deren rechtliche Würdigung besprochen werden kann. Schlussendlich wurde vereinbart, dass sich der Prüfer mit dem Fachbereich nochmals bespricht und sich der Prüfer bzw. jemand aus dem Fachbereich wieder meldet, um die weitere Vorgehensweise des Finanzamtes Bregenz bekannt zu geben.

Auch in dem daraufhin stattgefundenen Telefonat von Herrn Niedertscheider mit Frau e, Fachbereich, konnte keine Gesetzesstelle angegeben werden, auf Grund derer der Vorsteuerabzug zu versagen ist. Frau e sagte Herrn Niedertscheider jedoch zu, mit dem Fachbereich nochmals zu sprechen und das Ergebnis bekannt zu geben.

Am 2. Juni 2010 sandte das Finanzamt Bregenz ein Fax mit der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO und einem Begleitschreiben mit dem Inhalt, dass die Telefonate mit dem Prüfer und mit Frau e als Schlussbesprechung gewertet werden. Eine Begründung dieser Vorgehensweise in der erwarteten Form (gem. § ?? UStG steht der Vorsteuerabzug nicht zu), wurde immer noch nicht geliefert.

Zusätzlich kam am selben Tag ein Mail vom Fachbereich (Frau e) mit folgendem Inhalt:

Sehr geehrter Herr Niedertscheider!

Nach Rücksprache mit meinem Vorgesetzten bin ich auch weiterhin der Ansicht, dass es keiner weiteren Besprechung in Sachen [Berufungsführer] bedarf.

Der Sachverhalt wurde durch den Kollegen [Betriebsprüfer] ausreichend geklärt und die Rechtsfrage von unserer Seite her gewürdigt.

Das Thema "Fremdüblichkeit" ist in den Gesetzen und Richtlinien nicht definiert, sondern basiert auf Rechtsprechung und Judikatur.

Mit freundlichen Grüßen [...]

Am selben Tag hat Herr Niedertscheider dem Prüfer folgendes Mail geschrieben:

Sehr geehrter Herr [Betriebsprüfer],

Danke für das Fax vom heutigen Tage. In diesem Fax ist angeführt, dass Sie unsere geführten Telefonate als Schlussbesprechung werten.

Da ich weder im Telefonat mit Ihnen noch mit Frau e in Erfahrung bringen konnte, auf Grund welcher gesetzlichen Bestimmungen das Finanzamt Bregenz die geltend gemachte Vorsteuer nicht akzeptiert, bestehe ich darauf, dass über das Ergebnis dieser Prüfung eine ordentliche Schlussbesprechung abgehalten wird (§ 149 BAO).

Bitte rufen Sie mich an, damit wir einen Termin vereinbaren können.

Vielen Dank [...]

Schlussbesprechung am 15. Juni 2010:

Daraufhin wurde am 15. Juni 2010 in den Räumlichkeiten des Finanzamtes Bregenz eine Schlussbesprechung im Beisein des Prüfers, [...], [...], Herrn Manfred Niedertscheider und meines Vaters Herrn d abgehalten. Auch in dieser Besprechung konnten wir nicht erfahren, auf Grund welcher gesetzlichen Regelungen der Vorsteuerabzug versagt wird. Klar wurde allerdings, dass das Finanzamt Bregenz diesen Vorsteuerabzug nicht akzeptieren wird und wir wurden auf den Rechtsweg verwiesen.

Herr Manfred Niedertscheider hat bei der Schlussbesprechung ausdrücklich verlangt, dass das Finanzamt Bregenz bei der Erstellung des Bescheides eine ausführliche Begründung unter Angabe der gesetzlichen Grundlagen erstellt.

Ich frage mich, wie diese Vorgehensweise mit Artikel 18 Abs. 1 der Österreichischen Bundesverfassung (B-VG) in Einklang zu bringen ist, der da lautet:

„Die gesamte staatliche Verwaltung darf nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden.“

Die gesetzlichen Grundlagen für die Vorgehensweise des Finanzamtes Bregenz waren während der Schlussbesprechung nicht zu erfahren. Als sachliche Begründung wurde folgendes angeführt:

"Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist es absolut unüblich dass ein 21-jähriger Student ohne jegliches Einkommen, der zudem nicht im Erwerbsleben steht eine gewerbliche Immobilie um 377.232,00 € erwirbt. Erschwerend tritt hinzu, dass für die gesamte Kaufsumme der Vater d (Mieter) eine Bürgschaftserklärung zu Gunsten seines Sohnes [Berufungsführer] (Vermieter) abgegeben hat. Einem fremden Dritten Vermieter gegenüber hätte Herr d diese Bürgschaft niemals in dieser Form abgegeben.

Dazu ist folgendes anzumerken. Es ist absolut üblich, dass ein junger Mensch, der kurz davor steht, ins Erwerbsleben einzutreten, der weiters Business und Marketing studiert, Pläne für sein weiteres Leben schmiedet. [Der Berufungsführer] hat in Bregenz Räumlichkeiten zum Zweck der Vermietung - vielleicht auch der späteren unternehmerischen Eigennutzung - erworben (siehe unser Schreiben vom 25. Mai 2010; Punkt 7). Dass das Finanzamt hier einen Grund sieht, den Vorsteuerabzug nicht zu gewähren, ist völlig unklar.

Weiters führt das Finanzamt Bregenz aus, dass erschwerend hinzutritt, dass mein Vater (der zugleich Mieter der Räumlichkeiten ist) als Bürge für den Bankkredit auftritt. Dazu ist zu sagen, dass die Bürgschaft absolut nichts mit dem Erwerb und der anschließenden Vermietung der Räumlichkeiten zu tun hat. Diese Bürgschaft war lediglich - neben einer Hypothek - zur weiteren Besicherung des Kredites notwendig.

Es ist mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anzunehmen, dass Herr d - wie auch die meisten anderen Bürgen - aus dieser Vereinbarung niemals in Anspruch genommen werden wird.

Wahr ist selbstverständlich, dass Herr d nicht jeder Person als Bürge zur Verfügung steht. Dieses Vertrauen schenkt Herr d nur ihm nahe stehenden Personen, wie eben mir, seinem Sohn.

Im Zuge der Schlussbesprechung wurde die Betriebsprüfung gefragt, wie das Finanzamt urteilen würde, wenn diese Bürgschaft von einer anderen Person übernommen würde. Falls das nämlich tatsächlich steuerlich relevant wäre, würde [der Berufungsführer] sicherlich auch einen anderen Bürgen für seinen Kredit finden. Wie das Finanzamt diese Änderung würdigen würde, wurde uns nicht mitgeteilt.

Im Zuge der Schlussbesprechung wurde die künftige - nach Versagung des Vorsteuerabzuges - steuerliche Behandlung der Vermietung besprochen. Dabei wurde ertragsteuerlich vom Finanzamt Bregenz die Meinung vertreten, dass die Mieteinnahmen je nach Zufluss zu erklären sind (wie eine "normale Vermietung"). Die Finanzierungszinsen, die Abschreibung sowie sonstige im Zusammenhang mit der Vermietung angefallenen Kosten sind als Werbungskosten zu berücksichtigen. Bezüglich der umsatzsteuerrechtlichen Zukunft dieser Vermietung wurde vom Finanzamt Bregenz die Ansicht vertreten, dass die Mieteinnahmen gemäß § 6 Abs. 1 Z 27 UStG unecht von der Umsatzsteuer befreit sind (Kleinunternehmerregelung).

Die Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG (Regelbesteuerungsantrag) wird vom Finanzamt nicht akzeptiert.

Begründung für diese Vorgangsweise wurde seitens des Finanzamtes keine geliefert. Bei dieser Besprechung wurde seitens des Finanzamtes auch ausdrücklich betont, dass alle Sachverhalte, die in der Niederschrift nicht als Feststellungen angeführt sind, vom Finanzamt Bregenz akzeptiert worden sind.

Folgende Sachverhalte wurden im Zuge des Vorhalteverfahrens sowie der anschließenden Außenprüfung gemäß § 147 BAO seitens des Finanzamtes geprüft und - nachdem es bei der Schlussbesprechung diesbezüglich keine Feststellungen gab - vom Finanzamt Bregenz vollumfänglich akzeptiert:

- 1) Der Unternehmer kann gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 erster Satz folgende Vorsteuer abziehen: "Die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.*
- 2) Ich bin Unternehmer im Sinne des § 2 UStG. Durch meine Mieteinnahmen, die nach Aussage des Finanzamtes Bregenz fremdüblich sind, liegt jedenfalls die Unternehmereigenschaft vor. Nachdem auf Dauer gesehen Einnahmenüberschüsse erzielt werden, liegt keine Liebhaberei im Sinne des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG vor.*
- 3) Ich bin zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaft.*
- 4) Die geforderte Rechnung mit allen Rechnungsmerkmalen gemäß § 11 UStG liegt vor.*
- 5) Die Umsatzsteuer ist im Kaufvertrag gesondert ausgewiesen.*
- 6) Es erfolgt eine Lieferung des Geschäftslokales im Inland.*
- 7) Die Lieferung wurde für das Unternehmen ausgeführt. Die erworbenen Räumlichkeiten werden von meinem Unternehmen vermietet. Die Mieteinnahmen werden der Umsatzsteuer unterzogen.*
- 8) Es liegt kein Anwendungsfall des § 22 BAO (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten) vor.*

Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15.6.2010:

Entgegen den Ausführungen des Finanzamtes während der Schlussbesprechung wird im Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 15.06.2010 folgendes angeführt:

Auf Grund der nach Ansicht des Finanzamtes völlig fremdunüblichen Gestaltung des Mietverhältnisses zwischen d und [dem Berufungsführer] ist [der Berufungsführer] nicht Unternehmer im Sinne des UStG. Auch erzielt er keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Das Mietverhältnis wird vom Finanzamt zur Gänze nicht anerkannt. Der bisher geltend gemachte Vorsteuerabzug iHv 62.682,00 € wird daher nicht anerkannt.

Weshalb die Gestaltung des Mietverhältnisses völlig unüblich sein soll, ist bei dieser Begründung nicht ersichtlich. Das einzige, das das Finanzamt Bregenz im Bericht als unüblich ansieht ist, dass ein 21-jähriger Student eine Liegenschaft erwirbt und der Vater dieses Studenten für die Besicherung des Kredites als Bürge zur Verfügung steht. Das Mietverhältnis als solches ist vom Finanzamt als fremdüblich eingestuft worden.

Erstmals im gesamten Verfahren wird jetzt - bei der Bescheiderstellung! - ersichtlich, weshalb das Finanzamt Bregenz den Vorsteuerabzug nicht akzeptiert. (Wie das mit dem Grundsatz des Parteiengenhörs zu vereinbaren ist, ist mir nicht nachvollziehbar.)

Nach Ansicht des Finanzamtes fehlt die Unternehmereigenschaft. Welche Merkmale der Unternehmereigenschaft tatsächlich nicht vorhanden sind, ist jedoch aus dem Bericht nicht zu entnehmen.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG ist ein Unternehmer, der eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmens. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Die unternehmerische Tätigkeit muss auf Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG gerichtet sein und vom Steuerpflichtigen selbstständig und mit einer bestimmten Intensität, nämlich nachhaltig, ausgeführt werden. Die Tätigkeit muss zur Erzielung von Einnahmen ausgeführt werden, dh. auf die Ausführung von Leistungen gegen Entgelt gerichtet sein.

Fähig, Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG zu sein, ist jeder, der Leistungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 UStG selbstständig und nachhaltig gegenüber Dritten ausführt. Das kann selbstverständlich auch ein 21-jähriger Student sein.

Weder im Gesetz noch in den Richtlinien oder der Rechtsprechung und Judikatur habe ich gefunden, dass die Unternehmereigenschaft nicht vorliegt, wenn die Finanzierung eines unternehmerisch genutzten Gegenstandes unter anderem durch die Bürgschaft des Vaters des Unternehmers besichert ist.

Auf der Homepage des Bundesministeriums für Finanzen ist unter dem Titel "umsatzsteuerliche Behandlung der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Gebäuden" folgendes zu lesen:

Unternehmerische Tätigkeit:

Wer eine Liegenschaft (Grund und Boden, Gebäude, Eigentumswohnung) vermietet oder verpachtet ist selbstständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig und damit Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts.

Der österreichischen Umsatzsteuer unterliegen die dabei erzielten Einnahmen dann, wenn das vermietete Grundstück im Inland gelegen ist.

Beindet sich das Vermietungsobjekt im Alleineigentum einer Person, so ist diese als Einzelunternehmer tätig.

Sind mehrere Personen Miteigentümer einer Liegenschaft, so liegt eine Miteigentumsgemeinschaft - eine so genannte "Hausgemeinschaft" vor. Hausgemeinschaften werden als Unternehmer tätig, wenn sie als solche durch Vermietungstätigkeit nach außen hin in Erscheinung treten, wobei die Vermietung auch an einzelne Miteigentümer erfolgen kann.

Zu guter Letzt möchte ich noch auf das Thema Fremdüblichkeit eingehen. RZ 1127 EStR führt aus: "Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen sind, darauf hin zu untersuchen, ob Steuerpflichtige durch eine Art "Splitting" ihre Steuerbemessungsgrundlage mittels Absetzung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten dadurch zu vermindern versuchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres steuerpflichtigen Einkommens in Form von in Leistungsbeziehungen gekleideten Zahlungen zukommen lassen, mit deren Zufluss diese jedoch in der Regel entweder gar keiner Steuerpflicht oder bloß einer niedrigeren Progression unterliegen."

Durch den Umstand, dass [der Berufungsführer] die Räumlichkeiten erworben hat und an seinen Vater Herr d. vermietet ergibt sich keine wesentliche Veränderung der Steuerbemessungsgrundlage von Herrn d. Auch die Bemessungsgrundlage [beim Berufungsführer] bleibt annähernd gleich. Dies ist aus der Ihnen vorliegenden Prognoserechnung und den Erläuterungen dazu im Schreiben vom 25. Mai 2010 unter Punkt 5 klar ersichtlich. Somit stelle ich den Antrag, dieser Berufung vollinhaltlich statt zu geben.

Im Falle der Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) beantrage ich gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung."

Mit Vorhalt vom 19. Juli 2013 ersuchte der UFS den steuerlichen Vertreter der Mietvertrag vorzulegen.

Der steuerliche Vertreter teilte mit, dass kein schriftlicher Mietvertrag existiere, legte aber Buchhaltungsunterlagen über die Mietzahlungen vor und verwies auf die bekanntgegebenen Eckpunkte des Mietvertrages.

Mit Telefax vom 30. September 2013 übermittelte der UFS dem steuerlichen Vertreter des Berufungsführers folgenden Vorhalt:

„Sehr geehrte Damen und Herren!

Sie werden ersucht dem UFS folgende Unterlagen vorzulegen:

1) Sämtliche Kontoauszüge zum Kreditvertrag mit dem die Liegenschaft finanziert wurde.

2) Sämtliche Kontoauszüge der Konten des Berufungsführers von denen die Kreditraten bedient werden und auf dem die Mieten vereinnahmt werden.

Weiters werden Sie ersucht bekannt zu geben, warum die Miete nur 11,00 € pro m² beträgt, obwohl nach Ihren eigenen Angaben eine Miete in Höhe von 16,00 € bis 21,00 € pro m² angemessen gewesen wäre.

Einer Vorhaltsbeantwortung wird binnen vier Wochen nach Erhalt dieses Schreibens entgegengesehen."

In der Vorhaltsbeantwortung vom 21. Oktober 2013 brachte der steuerliche Vertreter des Berufungsführers im Wesentlichen vor:

„Die Nettomiete von EUR 11,00 pro m² (brutto EUR 13,20 pro m²) ist für die Lage und die Ausstattung jedenfalls als angemessen zu bezeichnen. Ein zusätzliches Kriterium für eine Reduktion der Miete liegt in der Dauer der Mietvereinbarung. Durch die relativ lange Laufzeit wurde der Mietpreis ein wenig nach unten angepasst.

Genau aber diese – geringe - Reduktion spricht auch für die Fremdüblichkeit der Vereinbarung. Wenn steuerliche Aspekte im Vordergrund gestanden wären, wäre es ja nicht sinnvoll, die Miethöhe zu verringern.“

Die angeforderten Kontoauszüge waren der Vorhaltsbeantwortung beigelegt.

Diese Vorhaltsbeantwortung wurde dem Finanzamt vom UFS zur Kenntnis gebracht.

Mit Eingabe vom 30. Oktober 2013 hat der Berufungsführer den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung zurückgenommen.

Dies wurde dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht. Weiters wurde das Finanzamt ersucht bekannt zu geben, ob noch eine Stellungnahme abgegeben wird.

Das Finanzamt teilte mit, auf eine Stellungnahme zu verzichten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der UFS hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Der Berufungsführer hat mit Kaufvertrag vom 29. September 2009 ein Wohnungseigentumsobjekt erworben. Der Kaufpreis hat 314.360,00 € zzgl. 62.872,00 € USt, sohin 377.232,00 € betragen. Die Wohnungseigentumseinheit hat eine Fläche von 144,72 m². Mit ihr sind drei Kellerabteile mit einer Fläche von jeweils 5,32 m² sowie zwei Tiefgaragenplätze verbunden. Der Berufungsführer war zu diesem Zeitpunkt Student und weilte in den USA. Der Kaufvertrag wurde daher vom Vater des Berufungsführers unterfertigt. Dieser verfügte über eine Spezialvollmacht zum Erwerb dieser Wohnungseigentumseinheit.

Der Berufungsführer hat diesen Erwerb zur Gänze fremdfinanziert. Der Vater des Berufungsführers hat für den Kredit gebürgt.

Der Vater des Berufungsführers ist Arzt.

Der Vater des Berufungsführers hat vom Berufungsführer dieses Wohnungseigentumsobjekt gemietet und als Ordination verwendet. Die monatliche Nettomiete für die Ordinationsräumlichkeiten beträgt 11,00 € pro m², für die Kellerabteile 6,00 € pro m² und für die Tiefgaragenplätze je 55,00 €. Für die ersten sechs Jahre erfolgte ein beiderseitiger Kündigungsverzicht.

Eine ortsübliche Miete für eine dem berufungsgegenständlichen Objekt vergleichbare Liegenschaft beträgt für Objekte mit einer Größe von mehr als 100 m² laut Immobilienpreisspiegel für 2010 in Innenstadtlage für Bregenz zwischen 7,50 € in 1 b Lagen und 16,00 € in 1 a Lagen pro m². Der sechsjährige Kündigungsverzicht des Mieters berechtigt durchaus zu einem Abschlag wie er vom Berufungsführer vorgenommen wurde.

Dieser Sachverhalt wird vom UFS rechtlich folgendermaßen beurteilt:

Der Leistungsaustausch erfordert einen Unternehmer einerseits, einen Abnehmer oder Leistungsempfänger andererseits. Um beantworten zu können, wer am Leistungsaustausch beteiligt ist, muss die Leistung zugerechnet, dh persönlich zugeordnet werden. Die persönliche Zurechnung entscheidet über die Steuerschuldnerschaft, das Recht auf Vorsteuerabzug, aber auch über die Frage, wie viele Umsätze zustande gekommen sind, uU auch über den Ort der Leistung, Steuerbefreiungen und den Steuersatz (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 1 Tz 253).

Leistender ist, wer im Außenverhältnis zur Leistungserbringung verpflichtet ist, mag er auch die Leistung durch andere erbringen lassen oder im Innenverhältnis auf fremde Rechnung arbeiten. Leistungsempfänger ist, wer die Leistung ausbedungen hat, mag auch ein Dritter den Aufwand tragen (§ 4 Abs 2) oder der effektive Nutzen der Leistung letztlich im Vermögen eines anderen eintreten. Entscheidend ist daher bei Leistungen auf Grund vertraglicher Verpflichtungen, wer im eigenen Namen die vertraglichen Verpflichtungen übernimmt bzw ausbedingt. Bei Dreiecksbeziehungen ist an Hand der zugrunde liegenden Vereinbarungen oder sonstigen rechtlichen Grundlagen zu prüfen, zwischen welchen Personen der Leistungsaustausch zustande gekommen ist. Nur dann, wenn Leistungen ohne vertragliche Verpflichtung erbracht werden (zB Geschäftsführung ohne Auftrag) oder wenn unklar ist, ob jemand im eigenen oder fremden Namen tätig wird, ob er selbständig oder unselbständig ist, kommt dem Innenverhältnis und dem wirtschaftlichen Hintergrund maßgebende Bedeutung zu. In diesem Fall ist zu fragen, wer „Herr der Leistungsbeziehung“ ist, in wessen Risiko und Verantwortungsbereich die Leistung fällt (ebenso UFS 27.5.2009, RV/0204-W/07, zum Vertriebssystem von Tupperwareprodukten). Im Übrigen aber ist eine Übertragung der für die ESt anerkannten Zurechnungsgrundsätze (hiez u Ruppe in Tipke, Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, DStjG 1, Köln 1978, 15 ff) auf die USt nicht gerechtfertigt. Bei der ESt geht es um die Erfassung der persönlichen Leistungsfähigkeit, die durch Einkommensverwendung nicht vermindert werden darf. Bei der USt kommt es nicht darauf an, wen Erfolg oder Misserfolg der Leistung trifft. Belastungsgrund ist nicht der Erfolg des Unternehmers, sondern die Einkommensverwendung des Abnehmers. Die Zurechnung erfüllt

nur die technische Funktion, die Partner von Leistungsbeziehungen in praktikabler Weise bestimmen zu können (Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 1 Tz 258).

Im gegenständlichen Fall hat der Berufungsführer das zivilrechtliche Eigentum an der berufungsgegenständlichen Liegenschaft erworben. Der Berufungsführer hat über die in seinem Eigentum befindliche Liegenschaft verfügt und diese an seinen Vater zu fremdüblichen Konditionen vermietet. Auf Grund der oben angeführten Zurechnungsgrundsätze ist die Vermietungsleistung daher dem Berufungsführer als Leistendem und seinem Vater als Leistungsempfänger zuzurechnen. Die Spezialvollmacht zum Abschluss des Kaufvertrages und des Kreditvertrages ändert an der Zurechnung nichts, da diese nur dadurch bedingt war, dass der Berufungsführer zur Zeit des Abschlusses des Kaufvertrages und des Kreditvertrages in den USA weilte. Weiters geht aus der Spezialvollmacht klar hervor, dass nicht der Vater des Berufungsführers, sondern der Berufungsführer selbst Käufer bzw Kreditnehmer sein sollte. Für eine Zurechnung des Liegenschaftserwerbes an den Vater des Berufungsführers bleibt daher kein Raum. Die Tatsache, dass der Vater des Berufungsführers für den Kredit eine Bürgschaft übernommen hat, vermag weder an der umsatzsteuerrechtlichen Zurechnung noch an der Zurechnung des Wirtschaftsgutes zum Berufungsführer etwas zu ändern.

Der Berufungsführer ist daher auf Grund der Vermietung der in Rede stehenden Wohnung Unternehmer iSd § 2 UStG 1994 geworden. Ihm steht daher das Recht zu, die Mehrwertsteuer, die ihm in Zusammenhang mit der Vermietung in Rechnung gestellt worden ist, als Vorsteuer abzuziehen.

Wie der EuGH u.a. im Urteil vom 22. Dezember 2010, C-103/09, Weald Leasing zum Ausdruck gebracht hat, setzt die Annahme einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Umsatzsteuer voraus, dass die fraglichen Umsätze einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit den MwSt-Richtlinien verfolgten Ziel zuwiderläuft (Rn 29). Der Vorteil aus einer Gestaltung wie jener, die auch dem Beschwerdefall zugrunde liegt, besteht dabei darin, die Entrichtung der auf einen Erwerb eines Gegenstandes (im gegenständlichen Fall den Erwerb der Wohnung) entfallenden Mehrwertsteuer "zu staffeln" und somit "aufzuschieben" (Rn 31). Eine solche Gestaltung steht aber nicht von vornherein in Widerspruch zu den mit den MwSt-Richtlinien verfolgten Zielen (Rn 32ff).

In diesem Zusammenhang führt der EuGH in Rn 38 aus, die von ihm beurteilte Gestaltung führe "in Bezug auf einen Gegenstand nicht an sich dazu, dass der auf diesen Umsatz entfallende Mehrwertsteuerbetrag geringer wäre als der, der im Fall des Erwerbs dieses Gegenstands entrichtet worden wäre". Daraus ergibt sich für den Beschwerdefall Folgendes:

Im Beschwerdefall besteht der Steuervorteil im sofortigen Vorsteuerabzug für die Wohnungseigentumseinheit. Dem steht die laufende Entrichtung der Mehrwertsteuer aus der Vermietung gegenüber. Es ist allerdings nicht erkennbar, dass die gewählte Gestaltung darauf angelegt wäre, dass - im Sinne von Rn 38 des Urteils des EuGH - der zu entrichtende Mehrwertsteuerbetrag in einer Gesamtbetrachtung geringer ist. Es liegt daher auch keine missbräuchliche Gestaltung iSd § 22 BAO vor.

Der Berufungsführer ist daher hinsichtlich der Vermietung der berufungsgegenständlichen Liegenschaft Unternehmer. Ihm steht daher der Vorsteuerabzug zu. Der Berufung war daher stattzugeben.

Feldkirch, am 4. November 2013