

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Johannes Böck in der Beschwerde der Bf., Adresse, PLZ-Ort, vertreten durch Bilanz-Data Wirtschaftstreuhand GmbH, Schwarzenbergstraße 1-3/14a, 1010 Wien, vom 18. August 2014 gegen die Bescheide der belangten Behörde, Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vom 3. April 2014, St.Nr. St.Nr.1, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2005 bis 2012, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2005 bis 2008 sowie Umsatzsteuer 2009 bis 2012 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2009 bis 2012 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (im folgenden mit Bf. bezeichnet) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 12. Mai 2005 gegründet und mit tt.mm.2005 in das Firmenbuch eingetragen. Den Betriebsgegenstand der Bf. bildet der Erwerb, die Vermietung und Vermarktung von Immobilien im In- und Ausland.

Am Stammkapital iHv EUR 35.000,00 sind E.C. und S.G. mit einer Einlage von jeweils EUR 25.900,00 bzw. EUR 9.100,00 beteiligt. Der Gesellschafter E.C. ist zugleich steuerlicher Vertreter der Bf., die weitere Gesellschafterin S.G. ist Angestellte beim steuerlichen Vertreter der Bf.. Zur einzelvertretungsbefugten Geschäftsführerin der Bf. ist S.G. bestellt.

Mit Kaufvertrag vom 16. Juni 2005 erwarb die Bf. die in ihrem Anlagevermögen befindliche Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, um EUR 1.750.000,00, die durch Aufnahme eines Bankkredites iHv EUR 2.000.000,00 mit 2. Juni 2005 und durch Sicherheiten der V-PS finanziert wurde. Nach anfänglicher Finanzierung durch Bankkredit wurde der Bf. mit 15. Dezember 2007 seitens der V-PS (im Folgenden "V-PS") ein Darlehen iHv EUR

4,500.000,00 gewährt. Das Baubewilligungsverfahren erstreckte sich vom Antrag vom 1. Dezember 2005 bis zur Bestätigung durch den VwGH mit 20. Oktober 2009.

Im Gefolge des Erwerbs der Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, räumte die Bf. mit 15. bzw. 22. Dezember 2010 den Stiftern der V-PS, Ing.V. und H.V., das lebenslängliche unentgeltliche Wohnrecht an dieser Liegenschaft ersatzweise ein, welche zuvor ein solches an der Liegenschaft in PLZ-Ort2, Adresse2, hatten. Mit 15. November 2010 wurde dieses den Stiftern eingeräumte Wohnrecht grundbücherlich eingetragen. Infolge dieser Einräumung des lebenslänglichen unentgeltlichen Wohnrechts an Ing.V. und H.V. sind diese berechtigt, sämtliche Räumlichkeiten des auf dieser Liegenschaft errichteten Hauses für ihren persönlichen Bedarf - unter Ausschluss jeder dritten Person auf dieses Wohnrecht - zu benutzen (Wohnungsgebrauchsrecht). Dieses Recht umfasst auch die Gartenbenutzung.

In Erfüllung der mit Ing.V. und H.V. getroffenen Vereinbarung verpflichtet sich die V-PS, der Bf. sämtliche Kosten, Steuern und Gebühren zu ersetzen, die mit der Einräumung und Ausübung des Wohnrechts für die Ehegatten V1. verbunden sind.

Mit Kaufvertrag vom 25. März 2003 erwarb die V-PS von den Stiftern, Ing.V. und H.V., die Liegenschaft in PLZ-Ort2, Adresse2, erworben und gleichzeitig den Veräußerern bzw. Stiftern ein unentgeltliches Wohnrecht an dieser Liegenschaft eingeräumt. Infolge der Einräumung eines unentgeltlichen Wohnrechtes stimmten die Veräußerer einer "Kaufpreisminderung" zu.

Mit weiterem Kaufvertrag vom 1. Oktober 2008 veräußerte die V-PS die Liegenschaft in PLZ-Ort2, Adresse2, um EUR 1.370.000,00 unter gleichzeitiger Aufgabe das den Stiftern im Jahre 2003 eingeräumte Wohnrecht an dieser Liegenschaft. Die Stifter, Ing.V. und H.V., erteilten der V-PS die Zustimmung zur Aufgabe des ihnen im Jahre 2003 eingeräumten Wohnrechts unter der Auflage, dass sich die V-PS verpflichte, dem Ehepaar V1. ein Wohnrecht an einer vergleichbaren Liegenschaft, vergleichbar sowohl hinsichtlich Ausstattung als auch der Lage, wiederum unentgeltlich zur Verfügung zu stellen und somit Ersatz für die Aufgabe des Wohnrechts zu schaffen. Demgemäß hat sich die V-PS verpflichtet, den Stiftern bzw. dem Ehepaar V1. ein gleichwertiges Wohnrecht an einer anderen Liegenschaft einzuräumen.

In weiterer Folge wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 11. März 2009 die "B-KG" (im Folgenden "B-KG") gegründet und diese mit tt.mm.2009 in das Firmenbuch eingetragen. Den Gegenstand dieser Gesellschaft bildet das Halten und Verwalten von Liegenschaften im In- und Ausland. Komplementärin dieser Gesellschaft ist die Bf., Kommanditistin dieser Personengesellschaft ist die V-PS. Neben einer Einlage von EUR 2.000,00 verpflichtet sich die Bf. als Komplementärin dieser Gesellschaft zur Leistung einer *Nutzungseinlage* in Form der Überbindung der in Rede stehenden Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, in das Eigentum der KG. Hinsichtlich der Bewertung dieser Liegenschaft einigten sich die Vertragsparteien auf die im Anlagevermögen der Bf. ausgewiesenen Wertansätze zum 31.12.2008.

Die V-PS verpflichtet sich ebenso als Kommandistin, nebst einer Einlage von EUR 5.000,00 ihre Darlehensforderung an die Bf. zum Stichtag 31.12.2008 iHv EUR 3,900.00,00 als Nutzungseinlage in das Eigentum der B-KG zu überbinden.

Mit Mietvertrag vom 1. April 2009, abgeschlossen zwischen der B-KG als Vermieterin und der V-PS als Mieterin, wurde die Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, auf unbestimmte Zeit ab 1. April 2009 gegen einen monatlichen Mietzins iHv EUR 6.000,00 (netto) an die V-PS vermietet. Dabei verzichtete die V-PS als Mieterin bis zum 31. Dezember 2029 auf ihr gesetzliches Kündigungsrecht, die Verpflichtung zur Mietzinszahlung beginne am 1. April 2009.

Aus der Anschaffung und Sanierung der Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, resultierten demnach nachstehende Anschaffungs- und Herstellkosten in den Jahren 2005 bis 2009 für die Bf.:

Bezeichnung:	Betrag:
AW Grundanteil:	366.747,60
AW Gebäude inkl. Nebenkosten:	1.477.986,40
Investitionen 2006:	46.205,17
Investitionen 2007:	144.250,26
Investitionen 2008:	1.268.662,10
Investitionen bis Juni 2009:	152.758,10
Gebäude inkl. Innenausstattung:	3.089.862,03
Gesamtwert:	3.456.609,63

1. abgabenhördliche Prüfung 2005 bis 2012:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2005 bis 2012 wurden in Tz. 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung der *Erwerb*, die *Sanierung*, *Einlage* in B-KG und nachfolgende *Vermietung* der Luxusvilla bzw. Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, durch die Bf. und in weiterer Folge durch die B-KG als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhaberei-Verordnung (L-VO) qualifiziert, da diese Liegenschaft nur für die *privaten Wohnzwecke* der Familie V1. angeschafft und adaptiert worden sei.

Der Ankauf und die Errichtung dieser Liegenschaft durch die Bf. sei entsprechend den persönlichen Wünschen der Stifter bzw. der Familie V1. erfolgt. Bei der mit 25. Juli 2013 anberaumten Besprechung sei dies vom steuerlichen Vertreter eingeräumt und durch weitere Indizien wie folgt bekräftigt worden:

- es habe keine Mietersuche stattgefunden, da bereits vorweg die Familie V1. als Mieter festgestanden sei;
- Eingangsrechnungen der zuständigen Professionisten beinhalten den Zusatz p/A Ing.V., PLZ-Ort2, Adresse2;
- bei der VwGH-Entscheidung vom 20.10.2009 sei die Bf. als "mitbeteiligte Partei" mit Anschrift PLZ-Ort2, Adresse2, genannt worden;
- die grundbücherliche Eintragung des lebenslangen Wohnrechts der Familie V1..

Darüber hinaus habe die Bf. im Zeitraum 2005 bis 2010 *keine Erlöse* aus der Vermietung und in den Jahren 2011 und 2012 nur geringfügige Erlöse aus der Weiterverrechnung von anfallenden Betriebskosten und Gebühren erklärt. Die Bewirtschaftung der in Rede stehenden Liegenschaft sei das einzige Objekt der Bf. gewesen.

Die Ermittlung der *Vermietungsabsicht* sei seit dem erstmaligen Anfallen größerer Vorsteuerüberhänge Gegenstand von Ergänzungsersuchen der Finanzbehörde gewesen: In der Vorhaltsbeantwortung vom 3. Dezember 2007 sei dargelegt worden, dass nach Beendigung der Umbauarbeiten "*mit der Erlöserzielung zu rechnen*" sei.

Auf den Vorhalt vom 15. Juli 2008 habe der steuerliche Vertreter der Bf. in einem diesbezüglichen Schreiben festgehalten, dass "*die Fertigstellung mit 09/2008 geplant und somit ab 12/2008 Einnahmen zu erwarten seien*".

Da entgegen der vorstehenden Ankündigung keine Einnahmen erklärt worden seien, habe der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 29. Juni 2010 mitgeteilt, dass "*derzeit der Notar damit beschäftigt sei, einen passenden Mietvertrag zu entwerfen. ... Bei Monatsmieten zwischen EUR 12.000 und 15.000 sei es manchmal etwas kompliziert, alle Punkte eines Mietvertrages so auszuarbeiten, dass es allen Beteiligten passt. ... Das Mietverhältnis werde jedoch sicherlich im Sommer (2010) beginnen.*"

Mit weiterem Vorhalt vom 10. Februar 2011 ersuchte das Finanzamt die Bf. um Abgabe einer Stellungnahme, da bis dato keine Einnahmen aus der Vermietung des Objekts in PLZ-Ort, Adresse, erklärt worden seien. Daraufhin seien monatliche Fristverlängerungsersuchen bis zum 30. November 2011 erfolgt und stets eingeräumt, dass es sich dabei um ein "*internes Kommunikationsproblem gehandelt habe*". Mit 25. November 2011 wurde der Bf. eine Verständigung über die Einleitung einer Außenprüfung für den Prüfungszeitraum 2005 bis 2009 übermittelt.

Insgesamt seien in den Jahren 2005 bis 2012 Vorsteuern iHv **EUR 305.554,79** geltend gemacht worden, kumuliert führe die Bf. seit ihrem Bestehen Umsatzsteuer in den Jahren 2011 und 2012 iHv **EUR 2.931,28** ab.

rechtliche Würdigung - Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO:

Nach § 21 BAO sei bei der Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen grundsätzlich vom wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht von der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes auszugehen. Weiche die äußere Erscheinungsform eines Sachverhalts und dessen wirtschaftlicher Gehalt voneinander ab, so sei Erstere für die Abgabenerhebung unbeachtlich. Sie entfalte keine steuerliche Wirkung. Die steuerlichen Rechtsfolgen würden sich aus dem wahren wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhaltes ergeben.

Nach Wiedergabe der Judikatur des VwGH zu Missbrauch iSd § 22 BAO sehe dieser eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich oder unangemessen sei und nur aufgrund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich werde. Im vorliegenden Fall liege der **Steuervorteil** in der **sofortigen** Geltendmachung des **Vorsteuerabzuges** durch die Bf..

Darüber hinaus sei gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO Liebhaberei anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Luxusgüter wie die errichtete Villa nach Wünschen der Familie V1.) Verluste entstehen. Eine Prognoserechnung sei seit dem Bestehen der Bf. nicht vorgelegt worden.

Der Steuersubjekteigenschaft der Körperschaften und dem Gleichheitsgrundsatz folgend seien die Grundsätze der Liebhaberei auch für den Bereich der Körperschaftsteuer zu beachten (vgl. VwGH 20.10.2009, ZI. 2007/13/0029; 28.4.2009, ZI. 2006/13/0140).

Unternehmer sei, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbst ausübe. ... Gewerblich oder beruflich sei jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehle oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig werde. Im Sinne von Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie bzw. Art. 9 Abs. 1 der MwStSysRL 2006/112/EG, müsse dabei eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt werden.

Nach der Rspr des EuGH habe das nationale Gericht nur die Feststellung, ob die Vermietung eines körperlichen Gegenstandes iSd Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Sechsten Richtlinie zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorgenommen werde, die Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls zu beurteilen. Könne ein Gegenstand sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so seien alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur Erzielung von Einnahmen verwendet werde. Eine der Methoden, mit denen geprüft werden könne, ob die jeweilige Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt werde, sei der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutze, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde (vgl. EuGH 26.9.1996, Rs C-230/94, Rz 27ff zur Vermietung eines Wohnmobils). Ob diese Voraussetzungen erfüllt seien, sei im Einzelfall aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse zu entscheiden (vgl. BFH 12.12.1996, VR 23/93, BSTBI1997 II S. 368).

Im vorliegenden Fall sei die Bf. gegründet worden, um der Familie V1. mit der Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, ein adäquates Ersatzobjekt zur Befriedigung der persönlichen Wohnbedürfnisse zu bieten.

Bereits **vor Beginn** einer **Vermietung** durch die Bf. sei per Gesellschaftsvertrag vom 11. März 2009 die **Möglichkeit** der **Nutzung** durch Leistung einer *Nutzungseinlage* in Form der Überbindung der Liegenschaft in das Eigentum der B-KG verwirkt worden.

Es sei somit seitens der Bf. keine steuerlich relevante Tätigkeit ausgeübt worden, da das ursprünglich im Eigentum der Bf. befindliche Objekt in PLZ-Ort, Adresse, **nicht** zur **Einnahmenerzielung** verwendet worden sei. Bei der Errichtung von Wohnraum müsse, damit der Vorsteuerabzug vor Erzielung von Einnahmen gewährt werden könne, die *Vermietungsabsicht* in *bindenden Vereinbarungen* ihren Niederschlag finden oder

aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen (vgl. VwGH 29.7.1997, Zl. 93/14/0132; 27.1.1998, Zl. 93/14/0234).

Seitens der BP werde eingeräumt, dass Umsätze erzielt worden seien, allerdings nicht durch die Bf., sondern durch die B-KG. Die ab 2011 erklärten Umsätze würden lediglich aus der Weiterverrechnung von Betriebskosten resultieren, bei denen der Rechnungsleger noch nicht an die zur Nutzung berechnigte B-KG fakturiert habe. Bindende Vereinbarungen würden vor der Übertragung der Liegenschaft an die B-KG mittels Nutzungseinlage per 11. März 2009 nicht vorliegen. Ebenso wenig stehe die Vermietungsabsicht der Bf. aus sonstigen, über eine Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit fest.

Im vorliegenden Fall liege kein "ernsthaftes Mietverhältnis" vor, da der Liegenschaftserwerb, die Sanierung und anschließende Nutzungsüberlassung nicht vom Zweck der Einnahmenerzielung getragen sei.

Vielmehr sei die (unterpreisige) Überlassung der Luxusvilla vom *Begünstigungswillen* der V-PS getragen. Für diese Sichtweise spreche auch der Umstand, dass die (luxuriöse) Errichtung bzw. Sanierung offenkundig an den (höchst)persönlichen Bedürfnissen ausgerichtet sei und eine allgemeine Beteiligung am Markt schon von vornherein nicht beabsichtigt gewesen sei.

Erst nach einem Verzicht der Stiftungsbegünstigten auf das Wohnrecht werde überhaupt eine Nutzung am Markt möglich.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG könne der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 oder des § 8 Abs. 2 und § 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 sind. Vom Vorsteuerabzug seien damit die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendete Beträge sowie Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (§ 12 Abs. 2 Z 1 lit. a iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988).

Da die angefallenen **Investitionskosten** von **vornherein** nicht die *Unternehmenssphäre* betreffen, erübrige sich folglich eine weitergehende Untersuchung, ob ein angemessener Mietzins vorliege oder nicht. Vergleichbar habe sich der VwGH für eine Versagung des Vorsteuerabzuges betreffend Aufwendungen für den Haushalt und die Lebensführung ausgesprochen und diesen Ausschluss als gemeinschaftskonform beurteilt (vgl. VwGH 28.10.2004, Zl. 2001/15/0028).

Insgesamt sei unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen in der Überlassung der Villa keine unternehmerische Tätigkeit zu erkennen und daraus resultierend für deren Einrichtung bzw. Sanierung keine Vorsteuerabzugsberechtigung gegeben.

Die Feststellungen der BP führten zu den nachstehend bezeichneten Änderungen der Besteuerungsgrundlagen der Bf.:

Umsatzsteuer 2005-2012:

Bezeichnung:	2011	2012	Bezeichnung:	2011	2012
Entgelte à 20% USt lt. Erkl.:	4.888,80	8.131,90	Entgelte à 10% USt lt. Erkl.:	1.430,80	1.840,52
endg. Veranlagung:	-4.888,80	-8.131,90	endg. Veranlagung:	-1.430,80	-1.840,52
Entgelte à 20% USt lt. BP:	0,00	0,00	Entgelte à 10% USt lt. BP:	0,00	0,00

Vorsteuern:	2005	2006	2007	2008
vor BP:	7.793,95	11.337,96	25.259,32	223.883,97
endg. Veranlagung:		-11.337,96	-25.259,32	-223.883,97
WA gem. § 303 Abs. 1 BAO:	-7.793,95			
Vorsteuern lt. BP:	0,00	0,00	0,00	0,00

Vorsteuern:	2009	2010	2011	2012
vor BP:	30.888,32	3.370,01	1.168,08	1.853,18
endg. Veranlagung:	-30.888,32	-3.370,01	-1.168,08	-1.853,18
Vorsteuern lt. BP:	0,00	0,00	0,00	0,00

Körperschaftsteuer 2005-2012:

Gesamtbetrag d. Einkünfte:	2005	2006	2007	2008
vor BP:	-107.211,38	-103.678,16	-117.623,25	-175.587,10
endg. Veranlagung:		103.678,16	117.623,25	175.587,10
WA gem. § 303 Abs. 1 BAO:	107.211,38			
nach BP:	0,00	0,00	0,00	0,00

Gesamtbetrag d. Einkünfte:	2009	2010	2011	2012
vor BP:	-219.938,26	-12.040,92	-10.729,13	-11.111,95
endg. Veranlagung:	219.938,26	12.040,92	10.729,13	11.111,95
nach BP:	0,00	0,00	0,00	0,00

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, dabei wurden in dem gemäß § 303 Abs. 1 BAO wiederaufgenommenen Verfahren Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2005 erlassen, hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 bis 2008 endgültige Bescheide gemäß § 200 Abs. 2 BAO erlassen und die Bf. hinsichtlich der Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2009 bis 2012 den Feststellungen der BP entsprechend veranlagt. Die Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2005 bis 2012 wurden demnach wie folgt ermittelt:

Umsatzsteuer:

Bezeichnung:	2005	2006	2007	2008
festgesetzte USt lt. BP:	0,00	0,00	0,00	0,00
bisher vorgeschriebene USt:	7.793,95	11.337,96	25.259,32	223.883,97
Gutschrift:	-7.793,95	0,00	0,00	0,00

Bezeichnung:	2009	2010	2011	2012
festgesetzte USt lt. BP:	0,00	0,00	0,00	0,00
bisher vorgeschriebene USt:	30.888,32	3.370,71	2.768,08	1.853,18
Gutschrift:	0,00	0,00	0,00	0,00

Körperschaftsteuer:

Bezeichnung:	2005	2006	2007	2008
Gesamtbetrag d. Einkünfte:	0,00	0,00	0,00	0,00
festgesetzte KSt:	525,34	1.407,07	1.461,18	-819,25

Bezeichnung:	2009	2010	2011	2012
Gesamtbetrag d. Einkünfte:	0,00	0,00	0,00	0,00
festgesetzte KSt:	1.598,82	1.748,94	1.750,00	1.749,00

2. Beschwerde vom 18. August 2014:

Mit Eingabe vom 18. August 2014 erhob die Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2005 bis 2015 und beantragte eine antragsgemäße Veranlagung entsprechend der seinerzeit eingereichten Abgabenerklärungen sowie eine Anerkennung der seinerzeit beantragten Vorsteuern der Bf. als auch der B-KG.

Korrigierend müsse zu Tz 1 des BP-Berichts vorerst festgehalten werden, dass nicht E.C., sondern die F-GmbH die steuerliche Vertretung der Bf. habe, deren Geschäftsführer und Alleineigentümer E.C. sei. Generell lasse sich festhalten, dass die Abgabenbehörde den hier vorliegenden *Sachverhalt verkenne* und in standardisierter Form unter Zuhilfenahme von Judikaten, die aber komplett andere Sachverhalte betreffen, eine Beurteilung aus abgabenrechtlicher Sicht vornehme.

Die Familie V1. habe seinerzeit ihre Villa in PLZ-Ort2, Adresse2, an die V-PS unter Vorbehalt eines lebenslangen Wohnrechts veräußert. Zu diesem Zeitpunkt habe es keine wie auch immer geartete Veranlassung gegeben, dass die V-PS Immobilieninvestitionen für das Ehepaar V1. tätige. Erst in späteren Jahren haben diverse Kaufinteressenten an dem Objekt in PLZ-Ort2, Adresse2, bekundet, sodass für die V-PS ersichtlich gewesen sei, aus dem Verkauf dieser Liegenschaft einen beachtlichen Gewinn lukrieren zu können.

Die liquiden Mittel der V-PS seien in einem bescheidenen Ergebnis gewesen und haben aus einem früheren Verkauf einer *Unternehmensbeteiligung* gestammt. Damit die V-PS in den Genuss einer Gewinnrealisierung durch Veräußerung der Liegenschaft in PLZ-Ort2, Adresse2, komme, habe sie der Familie V1. ein Anbot machen müssen, damit dieser ihr lebenslanges Wohnrecht aufgebe. Sei es, dass die V-PS der Familie V1. das Wohnrecht abkaufe oder ihr ein anderes Wohnrecht verschaffe.

Hier sei bereits der erste Denkfehler der belangten Behörde, der sich wie ein roter Faden durch das ganze Verfahren durchziehe: Ziel sei es nicht gewesen, die Familie V1. zu begünstigen, denn diese hatten (bereits) eine Luxusvilla und es habe keine Notwendigkeit bestanden, einer Luxusvilla für das Ehepaar V1. zu schaffen. Die Einzige, die aus dem Ganzen einen Vorteil ziehen konnte, sei die V-PS gewesen, nämlich durch die Realisierung der *stillen Reserven* der Liegenschaft in PLZ-Ort2, Adresse2. Das Ehepaar V1. habe schlussendlich einer Aufgabe des lebenslangen Wohnrechts an dem Objekt in PLZ-Ort2, Adresse2, mit der Auflage zugestimmt, dass die V-PS ein vergleichbares Wohnrecht zur Verfügung stelle.

Auch hier liege keine Begünstigung der Stifter, sondern lediglich die Erfüllung einer vertraglichen Verpflichtung durch die V-PS vor. Dazu kam, dass die bisherige Veranlagung der liquiden Mittel nicht wirklich ertragreich erfolgt sei und die inzwischen eingetretene Finanzkrise 2008 nicht unbedingt ertragreiche Zukunftsaussichten vermittelt habe. Es sei daher im Stiftungsvorstand beschlossen worden, einerseits die Mittel, die aus dem Verkauf der Liegenschaft in PLZ-Ort2, Adresse2, stammen, sowie die aus dem seinerzeitigen Unternehmensverkauf stammenden Mittel dafür zu verwenden, um in Immobilien zu investieren. Das sei eine sehr richtige Entscheidung gewesen, da gemäß dem beiliegenden Gutachten des Immobiliensachverständigen der Verkehrswert der geschaffenen Immobilie über den Buchwerten bzw. Investitionskosten liege. Somit sei auch hier wiederum ein wirtschaftlicher Vorteil für die V-PS gegeben gewesen. Die Einzige, die aus diesen Transaktionen profitiert habe, sei die V-PS gewesen.

Die belangte Behörde habe es offensichtlich nicht verstanden, dass hier gar keine Begünstigungsmöglichkeit gegeben sei. Das Ehepaar V1. habe bereits eine Luxusvilla nutzen können, daher habe nur die V-PS einen Vorteil aus dem Ganzen ziehen können, wenn das Objekt in PLZ-Ort2, Adresse2, mit Gewinn verkauft werde. Eine Begünstigungsabsicht des Ehepaares V1. sei zudem denkunmöglich.

Zwischen einem Wohnrecht einräumen und einem Wohnrecht verschaffen würden durchaus Welten liegen, wie sich aus dem vorliegenden Fall ergebe.

Einräumen bedingt, dass derjenige der das Wohnrecht einräume, die Liegenschaft als Eigentümer habe. Dies wäre auch gegeben, wenn die Stiftung eine Liegenschaft selber anmiete und unentgeltlich zur Verfügung stelle.

Im vorliegenden Fall sei aber die *dritte Variante* gewählt worden: nämlich in einer eigenen dafür errichteten Gesellschaft eine Immobilieninvestition vorzunehmen und dieser

Gesellschaft ein marktübliches Entgelt dafür zu bezahlen, dass das Ehepaar V1. an dieser Liegenschaft ein Wohnrecht eingeräumt bekomme.

Zu diesem Zweck sei die Bf. errichtet worden, die die Liegenschaft (in PLZ-Ort, Adresse) am 16. Juni 2005 mittels Bankkredit erworben habe. Mehr als vier Jahre später sei das Baubewilligungsverfahren durch VwGH-Judikat mit 20.10.2009 abgeschlossen gewesen. Betreffend der mangelnden Unternehmereigenschaft und der angeblich nicht vorhandenen Vermietungsabsicht, da nach Auffassung der Behörde weder ein Makler beauftragt noch Inserate geschaltet und die Gestaltung ungewöhnlich und unangemessen sei, sei daher festzuhalten:

Die Behörde ergehe sich in allgemeinen Feststellungen, bleibe aber für dieser Behauptungen jede Begründung gemäß § 245 BAO schuldig, zu der sie gesetzlich verpflichtet sei. So der wahre wirtschaftliche Sachverhalt für die steuerliche Würdigung maßgebend sei, bleibe sie die Ermittlung dessen schuldig und argumentiere in fast schon notorischer Form, dass keine Unternehmereigenschaft gegeben sei, da keine Inserate geschaltet und kein Makler beauftragt worden sei.

Im Ganzen UStG würde sich kein Hinweis finden, dass eine Unternehmereigenschaft nur dann begründet werde, wenn Inserate geschaltet oder Makler beauftragt werden. Dass diese Argumentation der Behörde ins Leere gehe, werde wie folgt dokumentiert:

Unterstellt werde, dass ein Stpfl. eine Badezelle erbe und von seinem Nachbarn darauf angesprochen werde, ob er diese Badezelle nicht ihm verkaufen möchte. Da der Stpfl. sein Eigentum nicht aufgeben möchte, vermiete der Stpfl. seine Badezelle dem Nachbarn. Unzweifelhaft erziele damit der Stpfl. Einnahmen, die der Umsatzsteuer unterliegen und werde der Stpfl. Unternehmer, ohne dass er Inserate geschaltet habe oder einen Makler beauftragt habe. Die Argumentation der Behörde gehe daher absolut an der wirtschaftlichen Realität vorbei und werde durch keine wie immer geartete gesetzliche Bestimmung gedeckt.

Außerdem sei überhaupt nicht nachvollziehbar, was an dieser Gestaltung ungewöhnlich oder unangemessen sei. Jeder fremde Dritte würde es genauso tun: Ein Ehepaar, das seine Liegenschaft an eine Stiftung verkaufe und nehme eine Kaufpreisminderung in Kauf, weil dem Ehepaar ein lebenslanges unentgeltliches Wohnrecht eingeräumt werde. Dieses Ehepaar stimme einem Verkauf dieser Liegenschaft nur zu, wenn dem Ehepaar dafür ein vergleichbares Wohnrecht eingeräumt werde.

So das Finanzamt in der sofortigen Geltendmachung des Vorsteuerabzuges einen "Steuervorteil" erblicke, verschweige das Finanzamt den "Steuernachteil" der nachfolgenden Verpflichtung zur Bezahlung von Umsatzsteuern. Die Berechtigung des Vorsteuerabzuges gelte für jede Investition und habe daher auch iSd Gleichmäßigkeit der Besteuerung für die B-KG zu gelten. Nach der Legaldefinition eines Unternehmers müsse eine *Einnahmenerzielungsabsicht* vorliegen, auch wenn damit kein Gewinn angestrebt werde.

Im vorliegenden Fall liege genau jene Situation vor, dass die Vermietungsabsicht in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden habe oder aus sonstigen über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehe. Denn welchen anderen Sinn hätte es, dass die B-KG eine Liegenschaft erwerbe, auf dieser ein Gebäude errichte, um damit Mieteinnahmen zu erzielen. Dabei sei von Anfang an klar gewesen, dass auf dieser Liegenschaft ein lebenslanges Wohnrecht für das Ehepaar V1. eingeräumt werde. Jede fremde dritte Person hätte für dieses Dulden ein Entgelt verlangt, genau das habe die Bf. und auch in weiterer Folge die B-KG getan.

Da die Familie V1. von der V-PS eine vertragliche Zusage hatte, ein Wohnrecht verschafft zu bekommen, sei von Anfang an klar gewesen, dass die Kontrahierung nicht zwischen der B-KG und Familie V1., sondern ausschließlich zwischen B-KG und V-PS zu erfolgen habe. Die V-PS sei damit die verpflichtete Partei und nicht die B-KG gewesen.

Der Umstand, dass das Unternehmensrisiko für die B-KG im Vergleich zur Beteiligung am allgemeinen Markt geringer gewesen sei, ändere nichts an der Tatsache, dass die Bf. von Anfang an und in späterer Folge auch die B-KG Vermietungsabsicht hatten und als Unternehmer im Sinne des UStG agierten.

Dass Ankauf und Errichtung entsprechend den persönlichen Wünschen der Stifter bzw. der Familie V1. erfolgten, das sei die vertragliche Verpflichtung der V-PS gewesen, die die V-PS eingegangen sei, um den Vorteil der Realisierung der stillen Reserven durch den Verkauf des Grundstücks in PLZ-Ort2, Adresse2, lukrieren zu können. Das habe aber nichts mit der Begünstigung der Familie V1. zu tun, die davon nichts hatte, sondern mit dem Profitstreben der V-PS.

Auch die Feststellung, dass keine Mietersuche stattgefunden habe, da bereits vorweg die Familie V1. "als Mieter" festgestanden sei, sei nicht nur falsch, sondern auch unlogisch: nicht die Familie V1., sondern die V-PS sei Mieterin gewesen, da sie ja die vertragliche Verpflichtung hatte, der Familie V1. ein Wohnrecht zu verschaffen. Aber selbst wenn man von diesem behördlichen Fehler absehe, so wäre es unlogisch und wirtschaftlich unvernünftig, Inserate zu schalten bzw. Makler zu beauftragen, wenn von vornherein der Mieter und die damit verbundene Einnahmenerzielung feststehe.

Die Behörde stelle weiters fest, dass Rechnungen der Professionisten den Zusatz p/A Ing.V., PLZ-Ort2, Adresse2, enthalten haben. Warum dies der Unternehmereigenschaft abträglich sein solle, lasse die Behörde aber offen.

Die V-PS habe durchaus erhebliche Mittel in das Immobilienprojekt in PLZ-Ort, Adresse, investiert. Wenn die V-PS Privatinvestitionen in dieser Form durchführe, so wäre sie verpflichtet, eine entsprechende Bauüberwachung und Rechnungsüberprüfung der Professionisten durchzuführen. Da keines der Vorstandsmitglieder der V-PS zu dieser Tätigkeit mangels Kenntnis in diesem Bereich fähig gewesen wäre, Ing.V. aber jahrzehntelang erfolgreich ein Elektro- und Sanitärinstallationsunternehmen geführt habe, sei die logische und kosteneffizienteste Lösung die gewesen, dass Ing.V. unentgeltlich die laufende Überprüfung der Rechnungen der Professionisten wahrgenommen habe.

Aus Verwaltungsvereinfachungsgründen habe man es daher zugelassen, dass die Rechnungen nicht zuerst per Adresse "V-PS" zugestellt und von der Stiftung an Ing.V. weitergeleitet, sondern direkt an Ing.V. zwecks fachkompetenter Überprüfung übermittelt worden seien.

So die Behörde moniere, dass die VwGH-Entscheidung vom 20.10.2009 in der Bauangelegenheit der Bf. als "mitbeteiligte Partei" per Adresse PLZ-Ort2, Adresse2, zugestellt worden sei, möge dies nichts daran ändern, dass die Bf. als auch die B-KG Unternehmer iSd UStG seien und die Zustellung eines VwGH-Judikates an eine falsche Adresse oder an eine andere Adresse als den Firmensitz erfolgen könne. Möglich wäre in diesem Zusammenhang auch ein Schreib- bzw. Ausfertigungsfehler durch das Gericht.

Zu guter Letzt führe die belangte Behörde als eines der Indizien für die ausschließliche Begünstigungsabsicht der Familie V1. an, dass eine grundbücherliche Eintragung des lebenslänglichen Wohnrechts der Familie V1. erfolgt sei. Dabei werde aus unverständlichen Gründen von der belangten Behörde negiert, dass es die vertragliche Verpflichtung der V-PS gewesen sei, der Familie V1. für das aufgegebene Wohnrecht Ersatz zu schaffen. Dieser vertraglichen Verpflichtung sei die V-PS nachgekommen. Was diese vertragliche Verpflichtung mit dem Negieren der Unternehmereigenschaft der Bf. bzw. der B-KG zu tun habe, sei nicht erkennbar.

Insbesondere würde die Schaffung von Mieteinnahmen eine höhere Rendite vermitteln als seinerzeitigen Investitionen in Finanztitel. Nicht die Begünstigung der Familie V1. oder das Lukrieren von Vorsteuern, sondern die Verbesserung der wirtschaftlichen Ertragslage der V-PS sei Ziel und Zweck der Immobilieninvestition gewesen.

Auch bleibe die belangte Behörde jeden Beweis schuldig, dass diese Mietvorschreibungen "unterpreisig" gewesen seien. Jedenfalls würden diese Mieteinnahmen einen höheren Ertrag als aus Investitionen in Finanzmarktinstrumente bedeuten. Zudem sei zu dem Zeitpunkt die Gefahr gegeben gewesen, dass diese Finanzmarktinstrumente aufgrund der Finanzkrise an Wert verlieren würden und es somit zu einer nachhaltigen Schädigung des Vermögens der V-PS gekommen wäre.

Jedenfalls sei der Verkehrswert der Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, über dem Buchwert der Investitionen der B-KG gewesen, an der die V-PS beteiligt sei.

Nach Beendigung des Bauprojektes habe es über ein Jahr dauernde Gespräche mit einem Bankinstitut gegeben, um eine eventuelle "sale and lease back-Transaktion" durchzuführen. In dem speziellen Fall hätte die B-KG die Liegenschaft veräußert und anschließend zurück gemietet. Man habe diese Idee ventiliert, um nicht nur auch hier wieder einen Gewinn aus dem Immobilieninvestment zu ziehen, sondern um auch die Chance zu nutzen, bei relativ tiefen Kursen - bedingt durch die Finanzkrise - in Finanztitel zu investieren und aus den Kursgewinnen erneut Erträge zu erzielen. Da sich aber die Finanzmärkte nicht so nachhaltig erholten, sei dieses Projekt wieder fallengelassen worden.

Es seien dann auch noch Gespräche mit einem privaten Investor geführt worden, wo die entsprechenden Verträge der BP übermittelt worden seien. Dabei sei vorgesehen gewesen, dass die B-KG das Fruchtgenussrecht an der Liegenschaft entgeltlich unter Ausweis der Mehrwertsteuer an den Investor veräußere. Diese Gespräche haben im Zeitraum Frühjahr bis Herbst 2013 stattgefunden und werden im Herbst 2014 fortgesetzt. Der Grund für diese Unterbrechung habe darin bestanden, dass der präsumptive Käufer der Fruchtgenussrechte den Ankauf nicht so schnell verkaufen habe können, da er seinerseits eine namhafte Beteiligung an einem Industriebetrieb nicht so schnell habe verkaufen können. ...

Auch die Feststellung der Abgabenbehörde, dass durch die Überbindung der Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, in das Eigentum der B-KG die Bf. ab diesem Zeitpunkt keine Möglichkeit der wirtschaftlichen Nutzung der Liegenschaft gehabt habe bzw. diese Nutzung verwirkt habe, sei falsch und entspreche nicht den gesetzlichen Gegebenheiten.

Gemäß § 26 Abs. 1 und 2 UmGrStG gelte der Zusammenschluss und die Errichtung einer KG als ein Zusammenschluss, als nicht steuerbarer Umsatz. Durch diese gesetzliche Fiktion setze die übernehmende Gesellschaft die Unternehmereigenschaft der übertragenden Gesellschaft fort. Die Konsequenz daraus sei, dass umsatzsteuerliche Fristen der übertragenden Gesellschaft von der übernehmenden Gesellschaft fortgesetzt werde.

Das bedeute, dass sehr wohl eine Nutzung der Liegenschaft erfolgt sei und dass sich dies auch mit den Bestimmungen der LVO decke, insbesondere im Hinblick auf die in der LVO erläuterten Änderung der Bewirtschaftungsart.

Es sei dem Pflichtigen überlassen, in welcher Rechtsform und in welcher Gestaltung er sein wirtschaftliches Handeln umsetzen möchte und es sei unzweifelhaft, dass ein Unternehmer, der eine unternehmerische Aktivität beginne und diese vorläufig mit einem Kredit finanziere, nicht deswegen seine unternehmerische Eigenschaft verliere, weil er etwa den Darlehensgeber als Mitgesellschafter in das Projekt aufnehme.

Eine solche Vorgangsweise widerspreche grob der von der Behörde immer wieder verlangten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und würde in unzulässiger Art und Weise die durch den VfGH ja schon mehrfach festgestellte Freiheit des Unternehmers in der Wahl seiner Finanzierungs- und Gestaltungsform seiner wirtschaftlichen Tätigkeit einschränken.

Zu allerletzt meine die belangte Behörde, dass die angefallenen Investitionskosten von vornherein nicht der Unternehmenssphäre zuzurechnen seien, womit sich eine weitergehende Untersuchung dahingehend erübrige, ob ein angemessener Mietzins vorliege oder nicht.

So die belangte Behörde zum Ergebnis komme, dass die für den Haushalt und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen für die Lebensführung vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen seien, zeige, dass er sich mit

dem klar vorliegenden Sachverhalt nicht ausführlich beschäftigt, sondern eine gewisse Zielsetzung vor Augen habe.

Bei näherer Betrachtung dieser schlagwortartigen Feststellungen durch die belangte Behörde müsse festgehalten werden, dass keine Anschaffungen für den Haushalt der Steuerpflichtigen und seiner Familienangehörigen getätigt und keine Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung vorliegen. Erfahrungsgemäß haben die Bf. als GmbH sowie eine GmbH & Co KG keinen Haushalt und keine Familienangehörigen.

Bei genauerer Betrachtung müsse festgestellt werden, dass die Aufwendungen oder Ausgaben für Zwecke der Einnahmenerzielung getätigt worden seien, die sowohl umsatzsteuerpflichtig seien und auch zu körperschaftsteuerpflichtigen Einnahmen im Rahmen der Bf. als Komplementär und der V-PS als Kommanditistin der B-KG geführt haben.

Es sei daher nicht erkennbar, woraus die belangte Behörde den Schluss ziehe, in der Überlassung der Villa sei keine unternehmerische Tätigkeit zu erkennen und daraus resultierend sei keine Vorsteuerabzugsberechtigung für deren Errichtung bzw. Sanierung gegeben.

Die Abgabenbehörde habe gemäß den Bestimmungen der BAO die Verpflichtung, auch zugunsten des Pflichtigen zu entscheiden. Die Behörde verkenne in eklatanter Weise den wahren wirtschaftlichen Sachverhalt. ...

Es werden somit eine antragsgemäße Veranlagung der seinerzeit eingereichten Abgabenerklärungen und eine Anerkennung der Vorsteuerabzugsberechtigung sowohl der Bf. als auch der B-KG aus den vorstehend bezeichneten Gründen beantragt. Darüber hinaus werde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Der Beschwerde wurde Gutachten zur Liegenschaftsbewertung zum Stichtag 10. März 2011 vom 15. März 2011 beigelegt, aus dem sich ergebe, dass für die Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, ein Verkehrswert iHv EUR 5,160.000,00 ermittelt worden sei.

3. Beschwerdeverentscheidungen vom 26. August 2015:

Die Beschwerde vom 18. August 2014 gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2005 bis 2014 wurde mit Beschwerdeverentscheidungen vom 26. August 2015 als unbegründet abgewiesen und dies wie folgt begründet:

Eingangs sei zu erwähnen, dass das vorliegende Abgabenverfahren die Bf. betreffe. Das sei bedeutsam, da in der Beschwerdebegründung von der steuerlichen Vertretung drei unterschiedliche Steuersubjekte behandelt würden:

- die Bf.,
- die B-KG (B-KG) und
- die V-PS (V-PS).

Auch wenn der Personenkreis - welcher für die vorstehend bezeichneten Gesellschaften vollkommen ident sei, sei der Argumentation der steuerlichen Vertretung der Bf. entgegen zu halten, dass lediglich die Bf. Gegenstand der Außenprüfung und Gegenstand dieses Rechtsmittelverfahrens darstelle.

Sachverhaltsdarstellung:

Der Grund für den Erwerb/Umbau dieser Liegenschaft habe in der Notwendigkeit der ersatzweisen Einräumung eines unentgeltlichen Wohnrechts seitens der V-PS an die Stifter, Ing.V. und H.V., bestanden, welche ein solches an der an der Liegenschaft in PLZ-Ort2, Adresse2, gehabt haben. Die Liegenschaft in PLZ-Ort2, Adresse2, sei im Eigentum der V-PS gestanden und mit 1. Oktober 2008 von dieser veräußert worden. Das den Stiftern an ersterer Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, eingeräumte unentgeltliche Wohnrecht sei mit 15. bzw. 22. Dezember 2008 zentralmeldebehördlich erfasst und mit 15. November 2010 dieses Wohnrecht grundbücherlich eingetragen worden.

Mit 11. März 2009 sei die Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, lt. dem vorliegenden Gesellschaftsvertrag an die B-KG übertragen worden.

Im Zeitraum zwischen Kauf (Juni 2005) und Übertragung dieser Liegenschaft (März 2009) seien seitens der Bf. keine Umsätze erklärt worden. In den Jahren 2005 bis 2012 habe die Bf. Vorsteuern iHv EUR 305.554,71 geltend gemacht. Die beantragten Bilanzverluste der Jahre 2005 bis inkl. 2012 würden sich auf EUR 757.920,15 belaufen.

Körperschaftsteuer:

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 LVO sei Liebhaberei anzunehmen, wenn aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen, Verluste entstehen. Als solch ein Wirtschaftsgut sei auch ein Luxusgut wie die nach den Wünschen der Familie V1. errichtete Villa anzusehen. Die Grundsätze der Liebhaberei seien auch bei Körperschaften zu beachten.

Die Bf. habe die betreffende Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, angekauft und immer wieder erklärt, dass diese zu Vermietungszwecken angeschafft worden sei. Allerdings seien durch die Bf. nur Vorarbeiten geleistet und nie selbst eine Vermietungstätigkeit ausgeübt worden, da die Liegenschaft noch vor Vermietungsbeginn in die B-KG eingebracht worden sei. Damit habe sich die Bf. der Möglichkeit beraubt, Gewinne aus der Vermietung zu erzielen. Einnahmen könne somit nur die B-KG erzielen, aber nicht die Bf.. Diesbezüglich habe die Bf. lediglich hohe Fremdfinanzierungskosten im Vorfeld geltend gemacht, aber keine Einnahmen aus der Vermietung erzielt.

Eine Prognoserechnung sei - ebenso wie Nachweise über die Vermietungsabsicht wie etwa Inserate oder Maklerbeauftragung - mehrfach abverlangt, aber nie beigebracht worden. Denn selbst wenn die Bf. Einnahmen aus der Vermietung erzielt hätte bzw.

erzielen würde, müssten die Kosten (einerseits die hohen Fremdfinanzierungskosten, aber auch Reparaturen, AfA etc.) gedeckt werden und in Summe zu einem Totalgewinn führen.

Auch der am 1. Februar 2009 (20 Tage nach der Überbindung der Liegenschaft in das Eigentum der B-KG) unterzeichnete Mietvertrag sei zwischen der V-PS und der B-KG als Vermieterin abgeschlossen worden. Lange nachdem das Mietverhältnis bereits bestanden habe, habe der damalige steuerliche Vertreter, E.C., am 29. Juni 2010 mitgeteilt, dass *"nach wie vor ein Mieter gesucht und ein Mietzins iHv EUR 12.000 bis 15.000 in Aussicht gestellt werde"*.

Währenddessen sei im betreffenden Mietvertrag mit der V-PS ein Mietzins iHv EUR 6.000,00 (netto) pro Monat vereinbart worden, welcher nicht als fremdüblich anzusehen wäre, was auch vom Steuerberater selbst eingeräumt worden sei.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung liege kein marktkonformes Streben nach Mieteinnahmen vor, was auch darin zum Ausdruck komme, dass die für die Geschäftsgebarung zuständigen Organe (E.C. und S.G.) weder in die Planung noch in die Errichtung der Liegenschaft maßgeblich eingebunden gewesen seien und alleine die künftigen Nutzer (Familie V1.) das Gebäude nach eigenen Wünschen und Vorstellungen geplant und die Bauausführung bestimmt habe.

Auch der Umstand, dass es bei Beginn der Nutzungsüberlassung an die Familie V1. noch keinen Mietwert und eine Vereinbarung darüber gegeben habe, dennoch aber der Wohnsitz seitens der Familie V1. begründet worden sei (H.V.: Datum1, Ing.V.: Datum2), spreche gegen eine im Wirtschaftsleben übliche Gestaltung und somit gegen die Absicht der Bf., eine wirtschaftliche Tätigkeit aufnehmen zu wollen.

Jedenfalls wäre es für die Bf. unmöglich, einen Totalgewinn zu erzielen, da die gegenständliche Liegenschaft weg gegeben worden sei, bevor überhaupt Einkünfte erzielt worden seien. Durch die Überbindung der Liegenschaft an die B-KG habe sich die Bf. selbst die Möglichkeit genommen, überhaupt Einnahmen zu erzielen und in weiterer Folge einen Totalgewinn zu erwirtschaften.

Umsatzsteuer:

Aufgrund des von der BP erhobenen Sachverhaltes stehe eindeutig fest, dass die hier zu beurteilende Nutzungsüberlassung, die Vermietung der Wohnimmobilie an die Begünstigten der V-PS (d.i. das Ehepaar V1.) für private Wohnzwecke, keine unternehmerische Tätigkeit darstelle.

Die Bf. habe aufgrund der Überbindung der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft in das Eigentum der B-KG durch Leistung einer Nutzungseinlage mittels des Gesellschaftsvertrages vom 11. März 2009 ab diesem Zeitpunkt keine Möglichkeit der wirtschaftlichen Nutzung derselben zur Einnahmenerzielung gehabt. Mangels fehlender Einnahmenerzielungsmöglichkeit liege daher alleine schon aus diesem Grund eine

nichtunternehmerische Tätigkeit und damit in weiterer Folge diesbezüglich auch gemäß § 2 Abs. 2 Z 5 UStG 1994 umsatzsteuerliche Liebhaberei vor.

Der für die Jahre 2005 bis 2012 beantragte Abzug der beantragten Vorsteuern im Gesamtbetrag von EUR 305.554,79 werde daher versagt. Mangels Unternehmereigenschaft der Bf. seien die bisher umsatzversteuerten Mieteinnahmen nicht der Umsatzsteuer zu unterziehen. Die vorliegende Beschwerde sei daher abzuweisen.

4. Vorlageantrag vom 22. September 2015:

Mit Eingabe vom 22. September 2015 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass mit dem Tod von E.C. ein neuer Stiftungsvorstand berufen und mit tt.mm.2015 in das Firmenbuch eingetragen worden sei. Der neue Vorstand der V-PS versuche seither die Konstruktionen rund um die V-PS aufzuarbeiten, wobei Malversationen und Unterschlagungen im Wert von rund EUR 600.000,00 durch E.C. derzeit bekannt seien.

Die steuerliche Beratung, die Betreuung der BP und die Einreichung der Beschwerde sei noch von E.C. durchgeführt worden. Die an das Finanzamt herangetragene Bitte der Bf. (zur Schonung der Finanzverwaltung und des Verwaltungsgerichts) die Beschwerde nochmals zu erörtern, sei sowohl vom Fachbereich als auch von AD Zach abgelehnt worden. Zu den "amtsbekannten Konstruktionen" des E.C. werde auf das BFG-Erkenntnis vom 6.11.2014, GZ. RV/7102513/2010, verwiesen.

Hierbei handle es sich jedoch um einen anderen Sachverhalt als im vorliegenden Fall. Die im BFG-Erkenntnis angeführten Erkenntnisse (VwGH 7.7.2011, Zl. 2007/15/0255; 19.10.2011, Zl. 2008/13/0046) können hinsichtlich der Vermietung von Liegenschaften von einer Privatstiftung an den Stifter/Begünstigten anhand von folgenden Kriterien als unternehmerisch zusammengefasst werden:

- fremdverhaltenskonforme Gestaltung
- Ernsthaftigkeit und Nachhaltigkeit der Einnahmenerzielungsabsicht
- Vermietung als Ausfluss einer wirtschaftlichen Betätigung
- kein Vorliegen von Missbrauch

Es soll seitens des neuen steuerlichen Vertreters darauf hingewiesen werden, dass Verfehlungen des (seinerzeitigen) steuerlichen Vertreters und dessen Umgang mit der Finanzbehörde keinen Einfluss auf die Sachentscheidung haben und somit der Steuerpflichtige keine Nachteile erleiden sollte. Weil eine ordnungsgemäße Übergabe an die neuen Vorstände und an die steuerliche Vertretung der Bf. nicht möglich gewesen sei, werde der Antrag auf *Akteneinsicht* für die Bf. gestellt.

Da der Sachverhalt vom Finanzamt grundsätzlich richtig in der Niederschrift und in der Beschwerdevorentscheidung erhoben worden sei, möchte die Bf. die Beschwerde von E.C. in jenen Punkten konkretisieren, wo diese nicht eindeutig seien bzw. jene Punkte

anführen, wo die Finanzbehörde eine für die Bf. nicht nachvollziehbare Rechtsauffassung sowohl in der Niederschrift als auch in der Beschwerdevorentscheidung vertrete.

Kernpunkt der Beschwerde sei die Ansicht der Finanzverwaltung, wonach im vorliegenden Fall *Liebhabe* iSd § 1 Abs. 3 Z 2 L-VO bei der Bf. anzunehmen sei, da diese auf Dauer *keinen Gesamtgewinn* erziele.

Das sei aus der Sicht der Bf. unrichtig, da sowohl die Bf. alleine, als auch die B-KG durch die Einlage des Grundstücks ein Gesamtgewinn erwirtschaftet werden könne. Die von E.C. gewählte "Konstruktion" könne im Nachhinein leider nicht mehr nachvollzogen werden. Durch die Aufarbeitung des Stiftungsvorstandes 2015 sei ein Grundstücksgutachten erstellt und auch ein ortsüblicher Mietzins errechnet worden, der bei rund EUR 12.000,00 pro Monat liege. Warum ein Mietvertrag mit einem anderen Wert ausgefertigt worden sei, lasse sich nach dem Tod eines Kollegen nicht mehr klären.

Im Jahre 2015 werde rückwirkend der Kommanditanteil in die Bf. eingebracht, womit die Bf. wieder die alleinige Verfügungsberechtigte des Grundstücks sei. Ein ortsüblicher Mietvertrag zwischen der Bf. und der V-PS finde sich in Ausarbeitung. Aus beiliegender *Prognoserechnung* sei ersichtlich, dass über einen Anlaufzeitraum von 23 Jahren (3 Jahre Anlaufzeitraum) ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden könne. Dabei seien die Mieteinnahmen vorerst nicht indiziert und die Ausgaben jährlich um 2% erhöht worden.

Die vom Finanzamt angeführte Vermietungsabsicht habe sich schon alleine aus der Tatsache ergeben, dass die V-PS verpflichtet gewesen sei, den Begünstigten ein anderes Wohnrecht zu verschaffen, nachdem das Grundstück in PLZ-Ort2, Adresse2, veräußert worden sei. Da es auf diesem Grundstück habe ein für die Familie V1. eingetragenes Wohnrecht gegeben habe, habe es keines Maklerauftrages oder Inserate bedurft, da von Anfang an festgestanden sei, dass die V-PS künftige Mieterin sein werde. Bei Einhaltung der oben beschriebenen Kriterien liege auch kein Missbrauch im Sinne der BAO vor. Die Nichtoffenlegung und die Gestaltung des Mietvertrages könne der Bf. nicht angelastet werden.

Auch der Vorwurf einer *Luxusimmobilie*, welche nur für die Familie V1. entsprechend errichtet worden sei, gehe ins Leere, da die Neuimmobilie kleiner als die Altimmobilie sei (geringere m²-Anzahl). Das Haus habe natürlich dem Standard des Jahres 2007 entsprochen, womit auch neue Baustoffe (Dämmung) und eine umweltgerechte Heizung installiert worden seien. Dies habe auch in den Folgejahren zu einer Reduktion der Betriebskosten geführt. Es solle auch darauf hingewiesen werden, dass das Althaus in PLZ-Ort2, Adresse2, über einen Indoor-Swimming-Pool und einen Whirlpool verfüge habe. Somit seien diese "Luxusausstattungen" im neuen Gebäude nicht mehr berücksichtigt worden. Der Verkauf sei demnach durchgeführt worden, um stille Reserven zu realisieren und von einer Wertsteigerung im 19. Wiener Gemeindebezirk zu profitieren.

Das Finanzamt stelle weiters fest, dass die für die Geschäftsgebarung zuständigen Organe (E.C. und S.G.) weder in die Planung noch an der Errichtung der Liegenschaft eingebunden gewesen seien. Hier gelte es zu klären, welche Organe gemeint seien. In

der Bf. sei nur S.G. deren Geschäftsführerin gewesen. Sofern jedoch die V-PS gemeint sei, sei über den Vorstand jedenfalls Einfluss genommen worden, da die Aufgaben an die Begünstigten unentgeltlich delegiert worden seien.

Die Ausführungen des Finanzamtes, dass von der Bf. keine Absicht bestanden habe, eine wirtschaftliche Tätigkeit nicht aufzunehmen, wird daher nicht überzeugen, da dies von Anfang an geplant gewesen sei. Andernfalls könnte ein Totalgewinn erzielt werden.

Der Feststellung des Finanzamtes, durch Überbindung des Grundstückes an die B-KG habe kein Gesamtgewinn erzielt werden können, sei unrichtig, da aufgrund der Tangente jährlich Gewinne der Bf. zugeteilt worden wären.

Das Finanzamt verneine auch die unternehmerische Tätigkeit und versage somit den Vorsteuerabzug, obwohl in der B-KG in den Jahren 2010 bis 2014 Umsätze erklärt und das Finanzamt diese Jahre rechtskräftig veranlagt habe. Würde Liebhaberei vorliegen, hätte das Finanzamt konsequenterweise die abgeführte Umsatzsteuer wieder gutschreiben bzw. den vollen Vorsteuerabzug von den Errichtungskosten in der B-KG zugestehen müssen.

Aus obiger Darstellung und in Ergänzung zu der Beschwerde des seinerzeitigen steuerlichen Vertreters und der nunmehr vorgelegten Prognoserechnung sei ersichtlich, dass im Beobachtungszeitraum ein Totalgewinn erwirtschaftet werde. Damit sei unzweifelhaft, dass eine unternehmerische Betätigung vorliege und der Vorsteuerabzug nicht zu versagen. Der Vorsteuerabzug stehe demnach in voller Höhe zu. Es werde daher die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Anhand der dem Vorlageantrag beigelegten Prognoserechnung werde in einem Zeitraum von 23 Jahren von 2005 bis 2005 ein Gesamtüberschuss iHv EUR 12.990,00 erzielt. Dabei seien die die Mieteinnahmen vorerst nicht indiziert und die Ausgaben jährlich um 2% wie folgt erhöht worden:

Jahr:	2005	2006	2007	2008	2009	Gesamt:
Einnahmen:						
AfA:						
so. Aufwand:						
Ergebnis:	- 107.211	- 103.678	- 117.623	- 175.587	- 219.938	- 724.037

Jahr:	2010	2011	2012	2013	2014	Gesamt:
Einnahmen:						
AfA:						
so. Aufwand:						
Ergebnis:	- 12.040	- 10.729	- 11.112	- 21.389	- 58.529	- 837.836

Jahr:	2015	2016	2017	2018	2019	Gesamt:
Einnahmen:	144.000	144.000	144.000	144.000	144.000	
AfA:	- 65.000	- 65.000	- 65.000	- 65.000	- 65.000	
so. Aufwand:	- 12.000	- 12.240	- 12.485	- 12.735	- 12.990	
Ergebnis:	67.000	66.760	66.515	66.265	66.010	-505.286

Jahr:	2020	2021	2022	2023	2024	Gesamt:
Einnahmen:	144.000	144.000	144.000	144.000	144.000	
AfA:	- 65.000	- 65.000	- 65.000	- 65.000	- 65.000	
so. Aufwand:	- 13.250	- 13.515	- 13.785	- 14.061	- 14.342	
Ergebnis:	65.750	65.485	65.215	64.939	64.658	-179.239

Jahr:	2025	2026	2027	Gesamt:
Einnahmen:	144.000	144.000	144.000	
AfA:	- 65.000	- 65.000	- 65.000	
so. Aufwand:	- 14.629	- 14.922	- 15.220	
Ergebnis:	64.371	64.078	63.780	12.990

5. Vorlagebericht vom 2. Februar 2016:

Im Vorlagebericht vom 2. Februar 2016 verweist das Finanzamt abermals auf den Umstand, dass sich die Bf. durch die Überbindung der Liegenschaft an die B-KG selbst die Möglichkeit genommen habe, überhaupt jemals Einnahmen zu erzielen und in weiterer Folge einen Totalgewinn zu erwirtschaften.

Ebenso stehe aus der Sicht des Finanzamtes eindeutig fest, dass es sich bei der Vermietung um keine unternehmerische Tätigkeit handle und daher aus der Sicht der Umsatzsteuer Liebhaberei vorliege. Zur weiteren Begründung dürfe auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung sowie auf die abweisende Beschwerdeverentscheidung verwiesen werden. Aus den dargelegten Gründen beantrage das Finanzamt eine Abweisung der Beschwerde.

6. weitere Eingaben vom 31. Jänner 2020 und 8. Februar 2020:

Mit E-Mail-Antwort vom 1. Februar 2020 wurde mitgeteilt, dass die im Zeitraum 2009 bis 2012 ausgestellten Professionisten-Rechnungen betreffend Sanierungsarbeiten an der Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, ausnahmslos jeweils die Bf. als Leistungsempfängerin aufweisen, obgleich die Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, mit Gesellschaftsvertrag vom 11. März 2009 in das Eigentum der B-KG übertragen und somit die B-KG als Leistungsempfängerin anzusehen gewesen sei.

Der in Rede stehende Bau in PLZ-Ort, Adresse, sei 2009 "so wie fertig" gewesen. Im Jahre 2019 habe die Bf. diese Liegenschaft veräußern wollen, wofür ein Angeld

entrichtet worden sei, das später verfallen sei. Die Höhe der Verlustvorträge aus dem beschwerdegegenständlichen Zeitraum hätte somit für das Jahr 2019 eine gewisse Bedeutung.

Im vorliegenden Fall habe nach den weiteren Ausführungen in der Eingabe vom 8. Februar 2020 die *einzige* Tätigkeit der Bf. in der Bewirtschaftung der mit Wohnungsgebrauchsrecht belasteten Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, bestanden, die vom Anbeginn bis dato zu keinen steuerlichen Ergebnissen geführt habe. Somit würde Liebhaberei iSd LVO vorliegen. Daraus würden sich die nachstehend bezeichneten steuerlichen Folgen für die Bf. ergeben:

- alle jemals geltend gemachten Vorsteuerbeträge, ob ausgesetzt oder noch veranlagt, werden fällig gestellt, allenfalls abgeführte Umsatzsteuern werden rückverrechnet.
- sämtliche Verluste, die aus der Bewirtschaftung der Immobilie entstanden seien und noch entstehen, können steuerlich vorgetragen werden;
- die aus dem Feststellungsverfahren (F-Verfahren) stammenden Verluste seien vortragsfähig;
- verdeckte Ausschüttungen würden nicht vorliegen.

Mit Eingabe vom 10. Februar 2020 wurde der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 BAO zurückgenommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob hinsichtlich des Erwerbs und Sanierung der Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, durch die Bf. Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhaberei-Verordnung (L-VO) vorliegt.

Dies insbesondere unter dem Aspekt, dass die Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, mit Kaufvertrag vom 16. Juni 2005 erworben, hierauf Sanierungsarbeiten getätigt und mit Gesellschaftsvertrag vom 11. März 2009 das Eigentum an dieser Liegenschaft im Zuge der Gründung der B-KG als Nutzungseinlage überbunden bzw. übertragen wurde, sodass diese Liegenschaft nicht mehr dem Unternehmensbereich der Bf. zuzurechnen und in Form einer Mitunternehmerschaft bewirtschaftet wurde.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt nicht als eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei).

Führt gemäß § 1 Abs. 1 UStG 1994 der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 aus, ist er berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet Rechnungen auszustellen. ... Diese Rechnungen müssen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - u.a. die folgenden Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird.

...

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer 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, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 28 Abs. 1 UStG 1994 tritt dieses Bundesgesetz mit Wirksamkeit des Beitritts Österreichs zur Europäischen Union in Kraft.

Gemäß § 28 Abs. 5 Z 4 UStG 1994 gilt die Verordnung des Bundesministers für Finanzen über das Vorliegen von Einkünften, über die Annahme einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und über die Erlassung vorläufiger Bescheide (Liebhabereiverordnung), BGBl 33/1993, auf Grund dieses Bundesgesetzes ergangen.

Gemäß § 6 Liebhabereiverordnung (L-VO) 1993 kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 L-VO vorliegen, nicht hingegen bei anderen Betätigungen.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 3 Liebhabereiverordnung 1993 ist Liebhaberei bei einer Betätigung aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten anzunehmen, wenn Verluste entstehen. Die Annahme von Liebhaberei kann in diesen Fällen nach Maßgabe des § 2 Abs. 4 ausgeschlossen sein. Das Vorliegen der Voraussetzungen der Z 1 und 2 ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

§ 2 Abs. 4 Liebhabereiverordnung 1993 lautet:

Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so

lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Nach Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten MwSt-Richtlinie, 77/388/EG, bzw. Art. 9 Abs. 1 MwStSysRL, 2006/112/EG, gilt als Steuerpflichtiger, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gelten nach Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 1 Satz 1 alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe.

1. Umsatz- und Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2005 bis 02/2009:

§ 1 Abs. 2 Z 3 L-VO 1993 erfasst die Bewirtschaftung von Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen, Mietwohngrundstücke mit qualifizierten Nutzungsrechten, einzelne Bungalows sowie einzelne Appartements (Mietwohnungen). Unter Bewirtschaftung sind vor allem Vermietung und Untervermietung zu verstehen (vgl. UFS 4.12.2006, GZ. RV/0192-I/06).

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist die Liegenschaftsvermietung dann als Liebhaberei zu qualifizieren, wenn nach der konkret ausgeübten Art der Vermietung nicht innerhalb eines Zeitraumes von ca. 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) ein "Gesamtgewinn" bzw. Gesamteinnahmenüberschuss erzielbar ist (vgl. VwGH 23.3.2000, ZI. 97/15/0009; 24.2.2000, ZI. 97/15/0166).

Der Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung bzw. 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) kommt jedoch nur dann zur Anwendung, wenn der Plan des Steuerpflichtigen dahin geht, die Vermietung zumindest bis zum Erreichen eines gesamtpositiven Ergebnisses fortzusetzen. Beinhaltet der Plan hingegen das Vermieten auf einen begrenzten Zeitraum wie hier auf 5 Jahre, so muss das positive Ergebnis innerhalb dieses Zeitraumes und somit innerhalb von 5 Jahren erzielbar sein (vgl. VwGH 24.6.2010, ZI. 2006/15/0343; 23.3.2000, ZI. 97/15/0009; 24.2.2000, ZI. 97/15/0166).

Bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes sind grundsätzlich daher nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Lässt die Art der Tätigkeit von vornherein keinen Gesamtüberschuss innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten, so liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls *Liebhaberei* vor.

Stellt hingegen der Steuerpflichtige die für einen Zeitraum von 3 Jahren geplante Vermietung vorzeitig ein, ohne dass in diesem Zeitraum ein Gesamteinnahmenüberschuss erzielt werden konnte, hat er den Nachweis dafür zu erbringen, dass die Vermietung nicht von vornherein auf einen begrenzten Zeitraum geplant gewesen ist, sondern sich die Beendigung erst nachträglich, insbesondere durch den Eintritt konkreter Unwägbarkeiten ergeben hat (vgl. VwGH 27.4.2000, ZI. 99/15/0012 mwN).

Erfolgt die vorzeitige Einstellung der Vermietungstätigkeit aufgrund von *Unwägbarkeiten* (zB Zerstörung einer Wohnung durch Brand), so ist zu prüfen, ob sich die Betätigung unter Außerachtlassung der Unwägbarkeiten und der Annahme der Fortführung als objektiv ertragsfähig erwiesen hätte (vgl. UFS 6.8.2003, GZ. RV/0678-I/02).

Unwägbarkeiten sind dabei unvorhergesehene Ereignisse bzw. nicht oder nur wenig beeinflussbare äußere Umstände, die nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entsprechen. Voraussetzung für die Annahme einer solchen Unwägbarkeit ist, dass diese von vornherein nicht zu erwarten oder bekannt war, diese nicht dem üblichen Wirtschaftsverlauf entspricht und in der Regel in keinem Kausalzusammenhang zu einem gewollten Verhalten eines Steuerpflichtigen stehen (vgl. BFG 19.10.2015, GZ. RV/5100868/2013).

Wurde jedoch eine solche Betätigung aus anderen Gründen (private Motive oder gewöhnliche Risiken) vor Erzielung eines Gesamtüberschusses eingestellt, so ist sie als Liebhaberei zu beurteilen (vgl. UFS 6.8.2003, GZ. RV/0678-W/03; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rspr und Verwaltungspraxis, Linde-Verlag, Wien 2003, S. 221).

Im vorliegenden Fall erwarb die Bf. mit Kaufvertrag vom 16. Juni 2005 die Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, um EUR 1,750.000,00, deren Anschaffung durch Aufnahme eines Bankkredites iHv EUR 2,000.000,00 mit 2. Juni 2005 und durch Sicherheiten der V-PS finanziert wurde. Nach anfänglicher Finanzierung durch Bankkredit wurde der Bf. mit 15. Dezember 2007 seitens der V-PS ein Darlehen iHv EUR 4,500.000,00 gewährt. Das damit in Zusammenhang stehende Baubewilligungsverfahren erstreckte sich von 2005 bis zu den Bestätigung durch den VwGH im Oktober 2009.

Im Gefolge des Erwerbs dieser Liegenschaft räumte die Bf. mit 15. bzw. 22. Dezember 2010 den Stiftern der V-PS, Ing.V. und H.V., das lebenslängliche unentgeltliche Wohnrecht an dieser Liegenschaft ersatzweise ein, welche zuvor ein solches an der Liegenschaft in PLZ-Ort², Adresse², hatten. Mit 15. November 2010 wurde dieses den Stiftern eingeräumte Wohnrecht grundbücherlich eingetragen. Infolge dieser Einräumung des lebenslänglichen unentgeltlichen Wohnrechts an Ing.V. und H.V. sind diese berechtigt, sämtliche Räumlichkeiten des auf dieser Liegenschaft errichteten Hauses für ihren persönlichen Bedarf - unter Ausschluss jeder dritten Person auf dieses Wohnrecht - zu benutzen (Wohnungsgebrauchsrecht). Dieses Recht umfasst auch die Gartenbenutzung. In Erfüllung der mit Ing.V. und H.V. getroffenen Vereinbarung verpflichtet sich die V-PS, der Bf. sämtliche Kosten, Steuern und Gebühren zu ersetzen, die mit der Einräumung und Ausübung des Wohnrechts für die Ehegatten V1. verbunden sind.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 11. März 2009 gründeten die Bf. und die V-PS die B-KG, deren Betriebsgegenstand ebenso das Halten und Verwalten von Liegenschaften im In- und Ausland bildet. *Komplementärin* dieser Gesellschaft ist die Bf., Kommanditistin dieser Personengesellschaft ist die V-PS. Neben einer Einlage von EUR 2.000,00 verpflichtet sich die Bf. als Komplementärin dieser Gesellschaft zur Leistung einer Nutzungseinlage in Form der Überbindung des Eigentums an der Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, in das Eigentum der KG. *Kommanditistin* dieser Gesellschaft ist die V-PS, die sich hiermit verpflichtet, nebst einer Einlage von EUR 5.000,00 ihre Darlehensforderung an die Bf. iHv EUR 3.900.000,00 als Nutzungseinlage in das Eigentum der B-KG zu überbinden.

Mit Mietvertrag vom 1. April 2009, abgeschlossen zwischen der B-KG als Vermieterin und der V-PS als Mieterin, wurde die Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, ab 1. April 2009 auf unbestimmte Zeit gegen einen monatlichen Mietzins iHv EUR 6.000,00 (netto, zuzügl. 10% USt, exkl. Betriebskosten) an die V-PS vermietet. Dabei verzichtete die V-PS als Mieterin bis zum 31. Dezember 2029 auf die Ausübung des Kündigungsrechts. Die Verpflichtung zur Mietzinszahlung beginnt lt. Punkt IV. dieses Mietvertrages mit 1. April 2009.

Aus der Anschaffung und Sanierung der in Rede stehenden Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, resultierten demnach nachstehende Anschaffungs- und Herstellkosten in den Jahren 2005 bis Juni 2009 für die Bf.:

Bezeichnung:	Betrag:
AW Grundanteil:	366.747,60
AW Gebäude inkl. Nebenkosten:	1.477.986,40
Investitionen 2006:	46.205,17
Investitionen 2007:	144.250,26
Investitionen 2008:	1.268.662,10
Investitionen bis Juni 2009:	152.758,10
Gebäude inkl. Innenausstattung:	3.089.862,03
Gesamtwert:	3.456.609,63

Im vorliegenden Fall ist die in Rede stehende Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, durch deren Überbindung in das Eigentum der dabei gegründeten B-KG (kurz: B-KG) mit Gesellschaftsvertrag vom 11. März 2009 aus dem Unternehmensbereich der Bf. ausgeschieden und ab dem Zeitpunkt von deren Einlage dem Unternehmensbereich der B-KG zuzurechnen.

Bei der Prüfung der Frage, ob bei der eigenen Bewirtschaftung von privat nutzbarem Wohnraum umsatzsteuerlich Liebhaberei im Sinne der § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO anzunehmen ist, ist daher nach den für den Bereich des Einkommensteuerrechts entwickelten Grundsätzen lediglich für den Zeitraum 2005 bis Februar 2009 zu prüfen.

Nach einer vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Prognoserechnung hat die Bf. im Zeitraum 2005 bis 2009 aus der Bewirtschaftung der Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, die nachstehend bezeichneten Verluste erzielt:

Zeitraum:	Einkünfte:
Jahr 2005:	- 107.211,00
Jahr 2006:	- 103.678,00
Jahr 2007:	- 117.623,00
Jahr 2008:	- 175.587,00
Jahr 2009:	- 219.938,00
SUMME:	- 724.037,00

Dass die in Rede stehende Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, der Bf. selbst vorerst Vermietungszwecken dienen sollte, wird durch das Vorhalteverfahren und den Eingaben des seinerzeitigen steuerlichen Vertreters wie folgt dokumentiert:

In der Eingabe vom 3. Dezember 2007 legte die Bf. auf einen Vorhalt des Finanzamtes dar, dass *"nach Beendigung der Umbauarbeiten die Vermietung angestrebt wird"*.

Auf den Vorhalt vom 15. Juli 2008 hält der steuerliche Vertreter der Bf. in dem Schreiben vom 4. August 2008 fest, dass *"die Fertigstellung mit 09/2008 geplant und somit ab 12/2008 Einnahmen zu erwarten seien"*.

Da entgegen der vorstehenden Ankündigung keine Einnahmen erklärt wurden seien, hat der seinerzeitige steuerliche Vertreter im BP-Verfahren der Bf. mit Schreiben vom 29. Juni 2010 mitgeteilt, dass *"derzeit der Notar damit beschäftigt sei, einen passenden Mietvertrag zu entwerfen. ... Bei Monatsmieten zwischen EUR 12.000 und 15.000 sei es manchmal etwas kompliziert, alle Punkte eines Mietvertrages so auszuarbeiten, dass es allen Beteiligten passt. ... Das Mietverhältnis werde jedoch sicherlich im Sommer (2010) beginnen."*

Der VwGH beurteilte die verlustträchtige Vermietung von privat nutzbarem Wohnraum als unternehmerische Tätigkeit und nach den Bestimmungen des § 28 Abs. 5 Z 4 und des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 iVm § 1 Abs. 2 Z 3 LVO und § 6 LVO als unecht steuerbefreit unter Ausschluss des Vorsteuerabzuges. Der Gerichtshof verwies in diesem Zusammenhang auf die Absicht des Gesetzgebers bei Übernahme der LVO in das UStG 1994, dass Betätigungen iSd § 1 Abs 2 LVO weiterhin umsatzsteuerrechtlich nicht von Relevanz sind, weil sie keine unternehmerische Tätigkeit iSd Art 9 MwStSystRL sind oder, soweit die verlustträchtige Vermietung im Einzelfall eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, diese unter Ausschluss des Vorsteuerabzugs mehrwertsteuerbefreit (keine Option) ist (vgl. VwGH 16.2.2006, ZI. 2004/14/0082).

Da somit die im Zeitraum 2005 bis Februar 2009 entfaltete Vermietungstätigkeit Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO darstellt, die unter Ausschluss des Vorsteuerabzuges mehrwertsteuerbefreit ist, werden die damit zusammenhängenden Vorsteuern im Zeitraum 2005 bis Februar 2009 nicht zum Abzug zugelassen.

Infolge des Vorliegens von Liebhaberei iSd § 1 Abs. 3 Z 2 L-VO 1993 werden die von der Bf. im Zeitraum 2005 bis 2008 erwirtschafteten Verluste im Gesamtbetrag von EUR -504.099,89 wie folgt nicht zum Abzug zugelassen:

Bezeichnung:	Betrag:
Verluste 2005:	- 107.211,38
Verluste 2006:	- 103.678,16
Verluste 2007:	- 117.623,25
Verluste 2008:	- 175.587,10
SUMME:	-504.099,89

2. Umsatzsteuer für den Zeitraum 03/2009 bis 2012:

Hinsichtlich der in Rede stehenden Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, ist für den Zeitraum 03/2009 bis 2012 zu beachten, dass diese mit Gesellschaftsvertrag vom 11. März 2009 durch eine Nutzungseinlage in Form der Überbindung in das Eigentum der B-KG aus dem Unternehmens- und Gewinnermittlungsbereich der Bf. ausschied und ab dem Zeitpunkt von deren Einlage bei der B-KG nunmehr dem Unternehmensbereich der B-KG zuzurechnen war.

Im Zuge der Errichtung und Sanierung der Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, legten die damit befassten Professionisten auch für den Zeitraum 03/2009 bis 2012 Eingangsrechnungen an die Bf. als deren vermeintliche Leistungsempfängerin mit p/A Ing.V., PLZ-Ort2, Adresse2. Dies ungeachtet des Umstandes, dass sich ab dem Zeitpunkt der Übereignung diese Liegenschaft im Eigentum der B-KG befand und die B-KG als Leistungsempfängerin der verrechneten Bau- und Sanierungsleistungen anzusehen war.

Hinsichtlich diese Professionisten-Rechnungen beantragte die Bf. nach den Feststellungen der BP im Zeitraum 03/2009 bis 2012 den Abzug nachstehender Vorsteuern:

Vorsteuern lt. BP:	Betrag:
Jahr 2009:	30.888,32
Jahr 2010:	3.370,01
Jahr 2011:	1.168,08
Jahr 2012:	1.853,18
SUMME:	37.279,59

Die Angabe des Leistungsempfängers soll der Feststellung dienen, ob derjenige, der den Vorsteuerabzug geltend macht, tatsächlich Leistungsempfänger war. Stimmt der angegebene Leistungsempfänger nicht mit dem tatsächlichen Leistungsempfänger überein, da die Leistung an ein der Bf. nahestehendes Unternehmen tatsächlich erbracht wurde, sind die gesetzlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht gegeben (vgl. Ruppe/Achatz, UStG, § 11, Rz. 64, S. 1112).

Für den Zeitraum 2009 bis 2012 weisen die Bezug habenden Eingangsrechnungen der Professionisten ausnahmslos die Bf. als Leistungsempfängerin auf, obgleich die in Rede stehende Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, mit Gesellschaftsvertrag vom 11. März

2009 übereignet wurde und somit die B-KG als Leistungsempfängerin der verrechneten Leistungen anzusehen war.

So im vorliegenden Fall die vorstehend bezeichneten Rechnungen der Professionisten iZm Sanierungsarbeiten an der Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, ab März 2009 und somit im Zeitraum März 2009 bis 2012 an die Bf., anstatt der (fast gleich lautenden) B-KG gelegt wurden, können damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuern nicht zum Abzug zugelassen werden, da diese Leistungen nicht für das Unternehmen der Bf. erbracht wurden.

Infolge des Umstandes, dass die in Rede stehende Liegenschaft mit Gesellschaftsvertrag vom 11. März 2009 in das Eigentum der B-KG übertragen und in weiterer Folge die B-KG diese mit Mietvertrag vom 1. April 2009 an die V-PS vermietete, ist diese Liegenschaft auch nicht mehr dem Unternehmensbereich der Bf. zuzurechnen.

Durch die Übertragung der Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, in das Eigentum der B-KG wäre somit ab März 2009 allenfalls bei der B-KG eine verlustträchtige sog. "kleine Vermietung" von privat nutzbarem Wohnraum gegeben, die nach den Bestimmungen des § 28 Abs. 5 Z 4 und des § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 iVm § 1 Abs. 2 Z 3 LVO und § 6 LVO als unecht steuerbefreit bei dieser zu einem Ausschluss des Vorsteuerabzuges führt.

Allfällige Feststellungen im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung, dass hinsichtlich der Vermietung dieser Liegenschaft aufgrund des zwischen der B-KG als Vermieterin und der V-PS als Mieterin *keine unternehmerische Tätigkeit* gegeben wäre, wären aufgrund der Übereignung der Liegenschaft bei der B-KG zu treffen gewesen - was im vorliegenden Fall jedoch nicht erfolgte.

3. Körperschaftsteuer 2009 bis 2012:

Ungeachtet der mit Gesellschaftsvertrag vom 11. März 2009 erfolgten Übereignung der Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, in das Eigentum der B-KG stellt die nunmehr in Form der Mitunternehmerschaft getätigte Bewirtschaftung dieser Liegenschaft die *einzige* wirtschaftliche Betätigung der Bf. dar.

Mit Mietvertrag vom 1. April 2009 wurde diese Liegenschaft von der B-KG gegen einen monatlichen Mietzins iHv EUR 6.000,00 (netto, exkl. Betriebskosten) an die V-PS vermietet, wobei lt. Punkt IV. des Mietvertrages das Mietverhältnis ab 1. April 2009 beginnt und die Verpflichtung zur Mietzinszahlung ebenso am 1. April 2009.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung für das Jahr 2009 wurde jedoch festgestellt, dass von der B-KG für das Jahr 2009 - ungeachtet der Bestimmungen von Punkt IV. des Mietvertrages - keine betreffenden Umsätze erklärt und verrechnet wurden.

Für das Jahr 2009 ist somit mangels Verrechnung entsprechender Mieten alleine bereits aus diesem Grund keine wirtschaftliche Betätigung auf Ebene der nunmehr mitunternehmerschaftlich wirtschaftlichen Betätigung gegeben.

Unstrittig im fortgesetzten Verfahren ist weiters, dass die ab 2009 in Form der Mitunternehmerschaft erfolgte Bewirtschaftung der Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, auch in den Folgejahren ab 2009 zu keinen steuerlichen Einkünften geführt hat.

Die im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung allenfalls zu treffenden Feststellungen hinsichtlich des Vorliegens von Liebhaberei iSd § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO aus der Bewirtschaftung der Liegenschaft in PLZ-Ort, Adresse, wären nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts im Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO der B-KG zu treffen gewesen.

Die abgabenbehördlichen Feststellungen über das Vorliegen von Liebhaberei iSd § 1 Abs. 3 Z 2 L-VO wurden im vorliegenden Fall jedoch nur auf Ebene des nachgelagerten Abgabensverfahrens der Bf. und nicht im Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO bei der B-KG getroffen.

So im Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO der B-KG keine Feststellungen zur Liebhaberei iSd § 1 Abs. 3 Z 2 L-VO getroffen und für den Zeitraum 2009 bis 2012 Gewinne bzw. Verluste bescheidmäßig festgestellt und der Bf. anteilig zugewiesen wurden, sind diese präjudiziell für das Abgabensverfahren der Bf.. Die für die Jahre 2009 bis 2012 im Zuge der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO der B-KG bescheidmäßig zugewiesenen Verlustanteile sind daher präjudiziell und bindend im Abgabensverfahren der Bf. wie folgt zu berücksichtigen:

Bezeichnung:	2009	2010	2011	2012
Gewinn-Verlusttangente:	- 22.194,63	8.965,57	- 8.925,54	- 9.332,33

An die bescheidmäßigen Feststellungen des Verlustanteils ist das Bundesfinanzgericht aus verfahrensrechtlichen Gründen im nachgelagerten Abgabensverfahren selbst dann gebunden, wenn sich diese im Feststellungsverfahren getroffenen Feststellungen als nicht materiell richtig erweisen sollten.

Mangels behördlicher Feststellungen ob des Vorliegens bzw. Nichtvorliegens einer Liebhabereitätigkeit im Sinne der § 1 Abs. 2 Z 3 L-VO 1993 sind die von der B-KG erklärten, der Bf. zugewiesenen und bescheidmäßig festgestellten Gewinn- und Verlustanteile der Jahre 2010 bis 2012 bindend zu berücksichtigen.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als dieses Erkenntnis in der Frage des Vorliegens von Liebhaberei bei "kleiner Vermietung" und vorzeitiger Beendigung der beabsichtigten Vermietungstätigkeit der in dieser Entscheidung dargestellten Judikatur des VwGH folgt (vgl. VwGH 27.4.2000, ZI. 99/15/0042 mwN).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 10. Februar 2020