

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch V, über die Beschwerde vom 27.06.2017 gegen den Umsatzsteuerbescheid 2015 der belangten Behörde Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr vom 01.06.2017 zu StNr. XY zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Ehegatten E waren und sind seit 2003 Eigentümer einer Liegenschaft mit einer Grundfläche von 6.163 m². Mit **Gesellschaftsvertrag vom 23.09.2013** wurde die Beschwerdeführerin errichtet. Gesellschafter der GmbH sind die Ehegatten E. Der Gesellschaftszweck ist der Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen, die Vermögensverwaltung, die Übernahme von Funktionen in Personengesellschaften und die **Mietung und Pachtung bzw. Vermietung und Verpachtung von beweglichem und unbeweglichem Vermögen**. Die GmbH beschäftigt sich mit dem Halten der mit Einbringungsvertrag vom 23.09.2013 eingebrachten Beteiligungen der Familie E an der Firma C GmbH und der Errichtung eines Wohnhauses der gehobenen Preisklasse. Weitere wirtschaftliche Tätigkeiten konnten zum damaligen Zeitpunkt seitens des Finanzamtes nicht festgestellt werden.

Ein Teil des Grünlandes im Ausmaß von etwa 770 m² wurde der Bf mit Mietvertrag vom 3.8.2015 zwecks Errichtung eines Superädifikates überlassen. Der Grund für diese Gestaltung war darin gelegen, dass sich auf dieser Grundfläche ein altes landwirtschaftliches Objekt befand, welches durch einen Neubau ersetzt werden sollte. Der Baubewilligungsbescheid aus dem Jahr 2015 nimmt wiederum Bezug auf den Baubescheid vom 22.09.2008, in dem das

Bauvorhaben nach den damaligen Plänen genehmigt war und die Bedingungen für den Neubau festgeschrieben wurden.

Zur Finanzierung des Wohnobjektes war die Aufnahme von Fremdmitteln durch die Bf erforderlich. Fremdmittel im Ausmaß von 900.00,00 € wurden durch die Bank zur Verfügung gestellt, wobei sich dieser Betrag mit den von der Bf genannten Baukosten deckt. Die Ehegatten wiederum haften mit ihren Privatvermögen für diese Verbindlichkeiten.

In der weiteren Folge wurden für die Zeiträume 09/15, 10/15, 11/2015 und 12/2015 Vorsteuern im Ausmaß von 10.832,11 €, 21.136,35 €, 15.840,13 € und 27.474,33 € geltend gemacht.

Am **04.04.2016 wurde mit einer USO -Prüfung** begonnen (Prüfungsauftrag vom 17.03.2016). Zu Beginn der Prüfung wurden die Baupläne vorgelegt, Ende Juni der Mietvertrag. Zur Untermauerung der Wirtschaftlichkeit der Vermietung wurde eine Prognoserechnung bzw. Vorscheurechnung übermittelt und die Rendite mit 2,19% angesetzt.

In dem auf **zehn Jahre befristeten Hauptmietvertrag vom 29.07.2016** war die Miete mit 2.882,00 € (inkl Steuer) angesetzt.

Während zunächst ein Großteil der geltend gemachten Vorsteuern- auch nach den Vorstellungen des Finanzamtes- Berücksichtigung finden sollte, wurde nach einer amtsinternen Diskussion in der weiteren Folge die Ansicht vertreten, dass keine wirtschaftliche Tätigkeit der Bf in Bezug auf die Errichtung des Wohnobjektes gegeben sei.

In der **Stellungnahme vom 08.11.2016** wurde seitens der steuerlichen Vertretung insbesondere auf einen in der SWK erschienen Artikel (Ausgabe 27/2016) Bezug genommen. So habe die Vermietung umsatzsteuerrechtlich dann Anerkennung zu finden, wenn ein *schriftlicher Mietvertrag mit fremdüblichem Inhalt vorliege, der Mietvertrag entsprechend gelebt werde und eine Miete vereinbart sei, die eine angemessene Verzinsung des Kapitals sicherstelle*. Bei der Beurteilung der angemessenen Verzinsung, könne auf die Judikatur und Literatur zurück gegriffen werden, die für sehr gute Lagen von einem Liegenschaftszinssatz von 2% bis 3 % ausgehen. Im gegenständlichen Fall seien die vom VwGH und BFG formulierten Kriterien erfüllt. Die vom Finanzamt vor allem hinsichtlich Missbrauch formulierten Punkte seien inhaltlich nicht relevant. Der ermittelte Liegenschaftszinssatz liege etwas über 2%. Aktuell würden bereits Liegenschaftszinssätze von 1% bis 1,5% als angemessen beurteilt. Mit Erkenntnis vom 9.6.2016, 2013/15/0301 habe der **VwGH endgültig klargestellt, dass das Beurteilungskriterium für eine unternehmerische Tätigkeit die Renditenmiete sei**. Wobei unter gewissen Umständen selbst eine Renditenmiete von 1% noch kein unwirtschaftliches Handeln hervorrufe. Die in der Stellungnahme des Prüfers ermittelte Renditenberechnung sei inhaltlich falsch. Die ermittelte Bruttorendite betrage

3,49% die Nettorendite 2,03%. Zudem dürfe sich die Behörde nicht nur auf abstrakte Betrachtungen stützen, sondern habe diese insbesondere auf die Beweisanbote einzugehen.

In der **Niederschrift vom 23.11.2016** wurde festgehalten: Die Argumentation der Bf gehe ausschließlich auf die vereinbarte Nettomiete und somit auf den erzielbaren Liegenschaftszinssatz von über zwei Prozent ein. Andere Faktoren, wie der kaum vorhandene Markt für diese speziell auf die Bedürfnisse der Gesellschafter zurecht geschnittenen Immobilie, die Situierung der Immobilie im Grünland auf einem nicht der Gesellschaft gehörigen Grundstück, der befristete Mietvertrag sowie ein absehbarer Verlust für den Fall, dass die Gesellschafter das Mietverhältnis nicht mehr fortsetzen wollen, blieben gänzlich unberücksichtigt. So beinhalte das gegebene Vertragsverhältnis keinerlei Sicherheiten für die Gesellschaft für den Fall, dass das Mietverhältnis nach Ablauf der Zeit nicht mehr verlängert werde. Wohl gebe es nach Ablauf der Zeit eine steuerschonende Gelegenheit das Objekt aus der Firma herauszukaufen, weil es dann erheblich an Wert verloren hätte. Dieser Umstand ließe sich durch ein Schätzungsgutachten leicht nachweisen. **Somit sei keine wirtschaftliche Tätigkeit der Gesellschaft im Bezug auf die Errichtung der Immobilie gegeben.**

Die **Niederschrift wurde auf ausdrückliches Verlangen der steuerlichen Vertretung ergänzt.**

Ablauf der Prüfung: Am 05.10.2016 sei vom Prüfer die grundsätzliche Anerkennung der Vermietung per Mail bestätigt worden. Am 25.10.2016 habe man ein Mail mit dem Inhalt erhalten, dass sich die Rechtsansicht der Finanzverwaltung geändert habe und der Vorsteuerabzug nun doch nicht zustehe, obgleich die Vorsteuerbeträge zunächst laufend ausbezahlt worden seien.

Argumentation der Bf: Im Mail vom 27.06.2016 sei eine Reihe von außersteuerlichen Gründen genannt worden, die im Zuge der Besprechung vom 23.11.2016 neuerlich argumentiert worden seien. So möchte die Bf in Zukunft weitere Tätigkeiten entfalten und sei es in einem Zeitraum von drei Jahren nicht möglich alle Betätigungsfelder zu starten. Da **auf Grund der Lage, Größe und Ausstattung der Immobilie eine Vergleichbarkeit mit anderen Liegenschaften nicht möglich sei**, sollte das umgekehrte Ertragswertverfahren zur Anwendung gelangen. Zur Untermauerung der Fremdüblichkeit sei aus der Immobilien-Beilage einer Zeitung ein Mietobjekt vorgelegt worden. Auch würde ein Vermieter auch ausgefallene Sonderwünsche seiner Mieter akzeptieren. Die Befristung des Mietvertrages sei für die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft ohne Relevanz; ebenso was mit dem Objekt nach Ablauf der Befristung geschehe.

Die Gründung der Bf sei bereits im Jahr 2013 erfolgt. Zudem habe es in den Jahren zuvor immer wieder Überlegungen zu Umstrukturierungen gegeben. Ebenso sei der Einstieg von K im Raum gestanden. Strukturen seien vereinfacht worden und Grundlagen geschaffen worden für eine Vereinfachung bzw. strategische Weiterentwicklung der Gruppe. Ein weiterer Grund sei in der Vermögenssicherung bzw. Trennung des Vermögens vom operativen Risiko

gelegen. Darüber hinaus sei es Ziel der Familie E sich an anderen Unternehmen/Gesellschaften zu beteiligen, ohne dass hier die D GmbH mit einbezogen werden müsste. Genauso sehe der Gesellschaftsvertrag vor, Baulichkeiten oder Liegenschaften zu erwerben bzw. zu pachten oder zu verpachten. Die Gründung der Holding GmbH sei unter anderem deshalb erfolgt, um für zukünftige familieninterne Nachfolgeüberlegungen bereits entsprechend aufgestellt zu sein, zudem würden sich vielfältigere sozialversicherungsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten ergeben.

Bezug zur VwGH- Judikatur: In der Stellungnahme vom 08.11.2016 sei auf ganz aktuelle VwGH-Erkenntnisse hingewiesen worden. Auch im Zuge der Besprechung am 23.11.2016 seien die vom VwGH und vom BFG vorgegebenen Parameter ins Treffen geführt worden.

Es liege ein schriftlicher Mietvertrag mit fremdüblichen Inhalt vor; dieser werde entsprechend gelebt. Zudem sei eine Miete vereinbart, die eine angemessene Verzinsung des Kapitals sicherstelle.

Mit Bescheid vom 01.06.2017 wurde die Umsatzsteuer 2015 mit 0,00 € festgesetzt. Zur Begründung wurde auf den Anhang zur Niederschrift nach der bei der Bf durchgeführten USo-Prüfung vom 23.11.2016 verwiesen. So würden die Tatsache des Superädifikates in Verbindung mit einer nur 10-jährigen Grundmietdauer sowie die teure Ausführung des Gebäudes gegen eine fremdübliche Vermietung des Objektes sprechen.

In der **Beschwerde vom 27.06.2017** wurde, soweit es den Sachverhalt betrifft, noch einmal festgehalten, dass mit der Errichtung des Objektes im Herbst 2015 begonnen worden und dieses nach erfolgter Fertigstellung im Jahr 2016 fremdüblich vermietet worden sei. Das Finanzamt habe nach einer sechsmonatigen Prüfungshandlung die Unternehmereigenschaft zunächst bestätigt und ein paar Wochen später den Vorsteuerabzug versagt. Die für den 23.11.2016 bereits im Vorfeld angefertigte Niederschrift habe keinerlei Einwände, Unterlagen, Beweise der Bf berücksichtigt und somit in keinsten Weise den Anforderungen des § 87 BAO entsprochen. Daraufhin habe die steuerliche Vertretung sich geweigert diese zu unterzeichnen und ersucht, alle Einwände und Aussagen entsprechend zu dokumentieren. Man habe sich in der weiteren Folge darauf verständigt, dass die steuerliche Vertretung schriftliche Ergänzungen vornehmen solle. Diese Einwände seien schlussendlich in die Niederschrift hineinkopiert worden. Auch die Endfassung entspreche nicht den Bestimmungen des § 87 BAO. Das Finanzamt sei in keiner Phase der Prüfung auf die vorgebrachten Argumente, Unterlagen und Beweise eingegangen. Verfahrensrechtlich werde der Standpunkt vertreten, dass es zu den Prüfungshandlungen keinen Prüfungsbericht gem. § 150 BAO gebe und die Prüfung nicht ordnungsgemäß abgeschlossen sei. Die in der Stellungnahme vom 08.11.2016 gemachten Äußerungen sowie die Ergänzungen zur Niederschrift bildeten einen integrierenden Bestandteil zur Beschwerde. Im Kern stütze sich die Argumentationslinie der Bf auf die aktuelle BFG und VwGH Rechtsprechung. Die Höhe der

Miete sei nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren ermittelt worden. Was die Baugenehmigung aus dem Jahr 2008 betreffe, so sei diese nur aus dem Grund beantragt worden, damit das Baurecht möglicherweise nicht verloren gehe. Diese Baugenehmigung sei in der weiteren Folge noch zweimal verlängert worden. Es habe im Jahr 2008 sowie in den Folgejahren keine wie immer gearteten Bauabsichten der Familie E gegeben.

Der zuständige Beamte vom Fachbereich Umsatzsteuer habe am 05.05.2017 gegenüber dem steuerlichen Vertreter aus seiner Sicht die Unternehmereigenschaft einerseits anerkannt, sowie die grundsätzliche Verwertbarkeit des Gebäudes am Markt bestätigt. Es sei auch klar ausgesprochen worden, dass es sich beim gegenständlichen Gebäude um keine überdimensionierte Luxusimmobilie handle. Der weitaus größte Teil der Vorsteuer stehe daher zu. Lediglich betreffend Gewölbekeller, Pool bzw. Wellnessbereich sowie beheizbarer Zufahrt stehe ein Teil der Vorsteuer nicht zu. Dieser Lösungsansatz sei mit Herrn E besprochen worden und im Sinne einer schnellen Beendigung des Verfahrens akzeptiert worden. Am 01.07.2017 habe der Beamte dem steuerlichen Vertreter mitgeteilt, dass ihm die besprochene und paktierte Lösung von seinem Vorgesetzten verboten worden sei und dieser den Fall nötigenfalls bis zum VwGH treiben möchte. Zweimal sei die Unternehmereigenschaft (vom Prüfer und vom Fachbereich) anerkannt worden. Die schlussendlich gewählte Vorgangsweise verstärke den Eindruck, dass willkürlich Entscheidungen getroffen würden und die Arbeit des Prüfers und des Fachbereichs nichts wert sei.

Die Bescheidbegründung sei nicht nachvollziehbar, zumal zum einen in der gegenständlichen Region sehr wohl ein entsprechender Markt für Liegenschaften existiere und zum anderen keine nachvollziehbare Begründung vorliege, warum eine Superädifikatslösung bzw. ein befristeter Mietvertrag gegen eine fremdübliche Verwertung/Vermietung sprechen. Seitens der Rechtsprechung seien klare Linien entwickelt worden.

Zum Beweis dafür wurde die **Einvernahme von Herrn E** beantragt. Weiters sollte von einer Beschwerdeverentscheidung Abstand genommen werden. Letztendlich wurden die **Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung durch den Senat** gestellt.

Da auf eine Beschwerdeverentscheidung verzichtet wurde, nahm das **Finanzamt in der Beschwerdevorlage vom 11.07.2017 wie folgt Stellung:**

Das Unternehmen sei im August 2013 von den Ehegatten E gegründet worden. Der Gesellschaftszweck sei der Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen, die Vermögensverwaltung, die Übernahme von Funktionen in Personengesellschaften und die Mietung und Pachtung bzw. Vermietung und Verpachtung von beweglichem und unbeweglichem Vermögen. Tatsächlich habe sich das Unternehmen mit dem Halten der mit Einbringungsvertrag vom 23.09.2013 eingebrachten Beteiligungen der Familie E an der Firma C GmbH und der Errichtung eines Wohnhauses der gehobenen Preisklasse beschäftigt. Weitere wirtschaftliche Tätigkeiten seien nicht feststellbar. Die zur Errichtung des

Wohnhauses erforderliche Grundfläche von gesamt 6.163 m² stehe im Eigentum der Familie E und weise die Widmung Grünland auf. Ein Teil davon im Ausmaß von etwa 770 m² sei der Bf mit Mietvertrag vom 3.8.2015 zwecks Errichtung eines Superädifikates überlassen worden. Der Grund für diese Gestaltung dürfte darin liegen, dass sich auf dieser Grundfläche ein altes landwirtschaftliches Objekt befand, welches durch einen Neubau ersetzt werden sollte. Ohne diesen Altbestand wäre die Errichtung eines Neubaus aufgrund der Widmung rechtlich gar nicht möglich gewesen. Ein Erwerb des Liegenschaftsteiles durch die Bf wäre auch aufgrund der Vorschriften über den Grundverkehr an der Rechtslage gescheitert. Durch die Lage im Grünland sei zudem ausgeschlossen, dass die Revitalisierung des vorhandenen landwirtschaftlichen Gebäudes durch die BF als Grundstückseigentümer erfolgen kann, weil § 30 (6) 4 der Raumordnung besage, dass zeitgemäßer Wohnraum nur für die Eigentümer geschaffen werden darf.

Der vorliegende Baubewilligungsbescheid aus dem Jahr 2015 nehme Bezug auf einen Baubescheid vom 22.09.2008, in dem das Bauvorhaben zumindest nach den damaligen Plänen genehmigt war und die Bedingungen für den Neubau festgeschrieben worden seien. Dieser Baubewilligungsbescheid richte sich an die Ehegatten und wäre rechtskräftig, hätte man nicht im Jahr 2015 eine Änderung des Bauführers bzw. eine Änderung der Pläne betrieben. **Nach dem vorliegenden Einreichplan vom 12.2.2015, also noch vor der Anmietung des Grundstückes sei mit der konkreten Betreibung des endgültigen Bauvorhabens begonnen worden. Auch das Datum des Polierplanes und der kommissionellen Begutachtung liege vor dem Datum der Anmietung der Grundstücksfläche. Der Plan weise die Bezeichnung „Wohnhaus E“ aus, was ebenfalls ein Indiz für die ausschließliche Absicht der Befriedigung der privaten Wohnbedürfnisse der Gesellschafter darstelle.** Damit stehe für die Behörde fest, dass die Bauplanung schon lange vor der Übertragung an die GmbH von der Familie E ernsthaft in Angriff genommen worden sei und die spätere Einschaltung der Bf ausschließlich zur steuerschonenden Verwirklichung dieses Vorhabens erfolgt sei. Daran vermöge auch der Umstand nichts ändern, dass über die Gesellschaft die Anteile an der C GmbH gehalten werden. Eine Verflechtung dieser Umstände sei nicht erkennbar, außer insoweit, dass mit den Erträgen dieses Unternehmens der private Hausbau möglichst steuerschonend finanziert werden soll. Das Objekt sei vor Abschluss des nunmehrigen Mietvertrages am Markt nicht angeboten worden. Nachdem nun mit der Errichtung des Wohngebäudes begonnen worden sei, sei die Aufnahme von Fremdmitteln durch die BF erforderlich geworden. Diese seien von der B in Ausmaß von € 900.000,- zur Verfügung gestellt worden, zumindest fänden sich im Grundbuch der EZ 48 Pfandrechte dieser Bank im genannten Wert. Dieser Wert decke sich mit den von der Bf genannten Baukosten. Aus der Pfandbestellungsurkunde gehe hervor, dass die Gesellschafter mit ihrem Privatvermögen für diese Verbindlichkeiten haften. Ebenfalls ein Indiz, dass die Befriedigung der privaten Wohnbedürfnisse im Vordergrund stehe und eine anderweitige Vermietung nie geplant gewesen sei. Anderenfalls hätten die Grundstückseigentümer wohl **nie ihr Einverständnis zur Eintragung der Pfandrechte auf dem gesamten Grundstück – immerhin**

mehr als 6.000 m² in bester Wohnlage – erteilt sondern eine Abschreibung des Grundstückes im tatsächlich erforderlichen Ausmaß vom Gutsbestand betrieben. **Aus diesem Werdegang sei erkennbar, dass die Gründung der GmbH ausschließlich auf die Errichtung und Nutzung eines Wohnhauses für die Gesellschafter gerichtet gewesen sei und auch das Halten der Geschäftsanteile auf diesen Zweck abziele. Auch die Bauausführung sei so gewählt, dass eine zielgerichtete Nutzung für private Wohnbedürfnisse der Gesellschafter erkennbar sei.** So sei ein Teil des ehemaligen landwirtschaftlichen Objektes (Gewölbekeller) in den Neubau integriert worden, um eine spätere Nutzung als Weinkeller zu ermöglichen. Der mit dieser Maßnahme einhergehende erhöhte Bauaufwand durch die Integrierung in den Neubau mit seinen technischen Erschwernissen könne sich weder in einem späteren Verkaufspreis niederschlagen noch könne er zu höheren Mieterträgen führen. Genauso wenig werde der Einbau einer aufwändigen Terrassenüberdachung, eines Außenpools, eines Wellnessbereiches mit Sauna, einer elektrischen Heizung für die Zufahrt oder der Kücheneinrichtung künftighin werthaltig sein. **Alle diese Ausstattungskriterien deuten eher auf eine beabsichtigte ausschließliche Privatnutzung des Gebäudes als auf eine ernsthaft geplante spätere Fremdvermietung oder gewinnbringende Verwertungsabsicht hin.** Immobilien in dieser Preisklasse hätten bekanntermaßen einen sehr eingeschränkten Käufer- bzw. Mieterkreis. Eine gedachte Fremdvermietung nach Ablauf des vorliegenden befristeten Mietvertrages mit den Gesellschaftern zu einem kostendeckenden Mietpreis könne wohl ausgeschlossen werden, weil keiner dieser notwendigerweise betuchten Mieter bereit sein würde, für die vorhandene Sonderausstattung, die zum Zeitpunkt einer möglichen Veräußerung nach zehn Jahren ja schon abgewohnt sei, ein gesondertes Mietentgelt zu bezahlen. Genauso würde ein gedachter Käufer solch eines Objektes keinen Mehrpreis für diese Investitionen zahlen, zumal sie kaum seinen eigenen gehobenen Vorstellungen entsprechen würden. Es müsse vielmehr davon ausgegangen werden, dass die Immobilie nach diesen zehn Jahren der Nutzung durch die Gesellschafter wegen des sehr eingeschränkten Käuferkreises gegenüber den Herstellungskosten erheblich an Wert verlieren, also verlorener Bauaufwand gegeben sein dürfte. Dieser Umstand sei bei der Schätzung des Verkehrswertes zum ehestmöglichen Verkaufszeitpunkt berücksichtigt worden. Die Schätzung sei im Anschluss dargestellt.

Die Mietverträge seien schließlich so abgeschlossen, dass eine Nettomiete von € 2.620,- vereinbart sei. Rechne man die Miete für das Grundstück von € 375,- dagegen, verbliebe ein monatlicher Mieterlös von € 2.245,-. Dieser Mieterlös bedeute eine m² Miete von brutto € 9,15 und liege erheblich unter jenen Werten, welche in vergleichbarer Lage für weitaus weniger luxuriös ausgestattete Objekte bezahlt werden. Ein direkter Vergleich sei nicht möglich, weil solche Immobilien am freien Markt gar nicht angeboten würden. Unter Berücksichtigung des vereinbarten monatlichen Mietertrages ergebe sich ein Ertragswert der Liegenschaft zum Stichtag 1.9.2026 (der Tag der Beendigung des Mietverhältnisses) von geschätzt € 563.000,-. Der Umstand der Lage im Grünland und der damit eingeschränkten Bebaubarkeit und Verwertung (auch weil es sich um ein Superädifikat handle) sei hier noch

gar nicht berücksichtigt. Der Buchwert der Liegenschaft werde dann 800.375,00 € betragen: AK 950.000, Afa 1,50% 14.250, Afa 2016 1/2 7.125 Afa 2017-2026 142.500 Buchwert 800.375. Bei Veräußerung zu diesem Zeitpunkt würde sich somit ein beträchtlicher Buchverlust ergeben, welchen man nur dann hinnehme, wenn man selbst davon profitiere. Aus Sicht des geprüften Unternehmens hätte man dann einen Schuldenstand von etwa € 580.000,-, dem ein geschätzter Aktivwert von € 563.000,- gegenüberstehe. Ein wirtschaftlicher Gewinn würde sich somit keinesfalls ergeben. Es bliebe nur das Risiko des Besitzes einer teuren und schwer verwertbaren Liegenschaft.

Auch eine überschlägige Kalkulation des Mietverhältnisses über die vereinbarten 10 Jahre führe zu einem negativen Ergebnis, wie nachstehende Berechnung zeige: Die Zinsbelastung sei unter Zugrundelegung eines Darlehens i.H.v. € 900.000,- bei einer Laufzeit von 25 Jahren und einem Zinssatz von 1,5 % gerechnet. Mieteinnahmen 10 Jahre 314.400,00 € Afa 10 Jahre 142.500, Zinsen Jahr 1 - 10 111.784,00 €, Baurechtszins 46.200,00 € Verwaltung, Instandh., Wagnis... 53.788,00 € - **39.872,00 €**. Aus den gepflogenen Ermittlungen ergebe sich somit, dass die Liegenschaft einerseits exakt auf die Bedürfnisse der Gesellschafter ausgerichtet worden sei und eine Verwirklichung des Bauvorhabens im Grünland nur durch deren Eigenschaft als Grundeigentümer zu bewerkstelligen gewesen sei.

Es ergebe sich auch, dass ein wirtschaftlicher Sinn des Investments nicht nachvollziehbar sei, zumal sich **keine Rendite errechne**:

Einnahmen:

Monatsmiete 2.620,00

Jahresmiete 31.440,00

Ausgaben:

Afa 14.250,00

Baurecht 4.620,00

Instandhaltung 4.750,00

Verwaltung 629,00

Finanzierung 7.191,00 (Mittelwert Jahr 1-10)

Wagnis 629,00

Ergebnis - 629,00

eingesetztes Kapital 950.000,

Rendite -0,07 %

Die vorstehende Berechnung zeige, dass der Kalkulation des vereinbarten Mietpreises mit Ausnahme des Mietausfallwagnisses ganz offensichtlich die gleichen Werte zugrunde gelegt worden seien. Damit stehe aber auch fest, dass die Vermietung zu Selbstkosten erfolgen sollte. Eine steuerliche Anerkennung des geltend gemachten Vorsteuerabzuges sei daher zu verneinen, weil eine Zuordnung des Vorganges zu der Unternehmenssphäre der Bf nicht gegeben **und die gesamte Gestaltung als missbräuchlich im Sinne der BAO anzusehen sei.**

Beigelegt war der Vorlage die Schätzung des Verkehrswertes zum Stichtag 01.09.2026 mit 563.000,00 € .

Mit **Schreiben vom 31.07.2019** räumte das Verwaltungsgericht der Bf die Möglichkeit ein, zu der von der belangte Behörde in der Beschwerdevorlage vertretenen Ansicht Stellung zu nehmen.

In der **ergänzenden Stellungnahme vom 17.10.2019** führte die steuerliche Vertretung aus: Bei Gründung der GmbH im Jahr 2013 habe es seitens der Familie E keine Bauabsicht und keine konkreten Baupläne gegeben. Auch im Jahr 2008 habe keine Bauabsicht bestanden, es sei nie geplant gewesen, den damals eingereichten Bauplan umzusetzen. Der damalige Bauplan habe den alleinigen Zweck gehabt, das Recht auf eine mögliche zukünftige Bebauung nicht zu verlieren. Was das Tätigkeitsfeld der GmbH betreffe, so werde dieses derzeit neben der Vermietung in den Bereichen Fertigungsteile, Laservermessung, technische Bürsten und Vermittlung gerade aufgebaut. Die belangte Behörde habe sich im gesamten Prüfungsverfahren nicht mit den vorgebrachten Argumenten und Nachweisen beschäftigt. Vor allem die Behauptung, dass die Gründung der GmbH ausschließlich auf die Errichtung und Nutzung eines Wohnhauses gerichtet gewesen sei, sei schlichtweg falsch. Was die Darstellung der Rendite betreffe, so sei diese ebenso falsch. Auch der Prüfungsverlauf sei sehr irritierend gewesen. So sei die Anerkennung des Mietverhältnisses zwei Mal bestätigt worden. Einmal vom Prüfer und ein zweites Mal vom Leiter des Fachbereiches Umsatzsteuer. So hätte lediglich ein kleiner Teil der Vorsteuer nicht anerkannt werden sollen. Im Hinblick auf die neuesten BMF Informationen vom 17.04.2019 spiele es zunächst keine Rolle, ob zunächst eine Vermietung an andere Person als den Anteilsinhaber geplant gewesen sei oder nicht. Zunächst sei zu prüfen, ob ein **funktionierender Mietenmarkt** vorliege. Dies **werde im beschwerdegegenständlichen Fall zu verneinen sein.** Liege kein funktionierender Mietenmarkt vor, so sei entsprechend dem Prüfschema zunächst die Renditenmiete zu berechnen. Laut VwGH bewege sich der Zinssatz im Allgemeinen in der Bandbreite zwischen 3% und 5% der Anschaffungs/Herstellungskosten in Abhängigkeit der Marktverhältnisse zu Beginn der Vermietung. Der VwGH habe gegen das vom **BFG (RV/6100603/2016) aufgestellte Berechnungsmodell** keinerlei Bedenken geäußert. Demnach errechne sich der angemessene

Renditezinssatz aus dem Mittelwert eines adaptierten Kapitalmarkt- sowie Liegenschaftszinssatz. Ursprünglich sei die Miete an Hand des damals anerkannten umgekehrten Ertragswertverfahrens ermittelt worden, Auf Grund der damaligen Marktverhältnisse sei ein Liegenschaftszinssatz von etwas über 2% angenommen worden. Der Grund und Boden sei in der Berechnung ebenfalls entsprechend berücksichtigt worden. Die damals ermittelte Nettomiete habe 31.440,00 € die Bruttomiete 37.728,00 € betragen. Lege man das BFG Erkenntnis auf den vorliegenden Fall um so ergebe sich ein adaptierter **Kapitalmarktzinssatz zum Stichtag 1.8.2016 von 1,09%**. Der adaptierte **Liegenschaftszinssatz** hätte zum Stichtag 1.8.2016 **4,5%** betragen. **Der Bruttorenditezinssatz zum 1.8.2016 ergebe somit 2,795%** und liege auf Grund der Situation am Kapitalmarkt zu Beginn der Vermietung am unteren Ende der Bandbreite. Die bezahlte Bruttomiete betrage p.a. 37.728,00 und würde die Bruttoanschaffungskosten inkl. Grundstück von rd. 1.350.000,00 € abdecken. Ein Vorsteuerabschluss komme entsprechend der BMF-Information aber nur dann in Betracht, wenn die geleistete Miete kleiner sei als 50% der Renditemiete.

In der **Replik vom 29.10.2019** äußerte sich die belangte Behörde dazu wie folgt: Bei der Bf handle es sich keinesfalls um eine am Markt tätige Unternehmerin. Im Jahr 2015 habe diese noch keine Umsätze gehabt und bis ins Jahr 2019 herauf unterziehe diese der Umsatzsteuer immer nur die Mieterträge aus der Überlassung des gegenständlichen Wohnhauses. Erst im Monat März 2019 habe sich das geändert, für diesen Monat scheint nämlich gar keine Umsatzsteuer mehr bezahlt worden zu sein und ab April würden erstmals 20%ige Umsätze erklärt. Offenbar seien hier keine Wohnraummieten mehr der Umsatzsteuer unterzogen worden, und die Gestaltung sei abgeändert worden. Da die Bf nicht als Unternehmerin aufzufassen sei, könne sie das Gebäude auf dem Grundstück ihrer Gesellschafter nicht für Zwecke ihres Unternehmens angeschafft haben und stehe dieser der Vorsteuerabzug nicht zu. Auch liege keine Einfamilienhaus vor, vielmehr habe die Bf auf dem Grünland ihrer Gesellschafter innerhalb der Grenzen, die vom o.ö. ROG vorgegeben gewesen seien, ein auf die Bedürfnisse der Gesellschafter zugeschnittenes, luxuriöses Wohnhaus errichtet und dieses den Gesellschaftern auf die Dauer von 10 Jahren zurück vermietet, wobei bis dato keine verbindlichen Regelungen für die Zeit danach vorgelegt worden seien und selbstverständlich nach diesen 10 Jahren auch kein anderer Mieter in Frage komme. Es sei daher davon auszugehen, dass sich die Investition der Bf von rd. 1,35 Mio € entweder innerhalb dieser 10 Jahre rechnen müsste oder die Gesellschafter verpflichtet sein müssten, die Miete (wertgesichert) weiter zu bezahlen, bis die Investition wirtschaftlich zu rechtfertigen wäre. Liege das nicht vor, so habe die Gesellschaft das Haus nicht für unternehmerische Zwecke, sondern nur *societas causa* errichtet, wofür wiederum kein Vorsteuerabzug zustehe.

Mit **Eingabe vom 07.2.2020** bezog die steuerliche Vertretung Stellung. Dabei betonte sie, neuerlich dass die Gründung der GmbH im Jahr 2013 zum einen aus gesellschaftlichen Umstrukturierungsüberlegungen und zum anderen aus der Absicht heraus erfolgt sei, mit

weiteren Geschäftsfeldern außerhalb der D GmbH aufzutreten. Mit dem Einstieg eines neuen Gesellschafters sei dies 2014 vollzogen worden. Es sei immer Ziel der GmbH gewesen neue Geschäftsfelder aufzubauen, im Wirtschaftsleben dauerten manche Entwicklungen länger. Aktuell würden in der Buchhaltung auch die Kostenstelle Vermietung und Verpachtung geführt. Die Familie E habe weder im Jahre 2008 noch im Jahr 2013 bei der Gründung der GmbH eine konkrete Bauabsicht gehabt. Es sei immer nur darum gegangen, das grundsätzliche Baurecht nicht zu verlieren. Was den Verlauf der Prüfung betreffe, so habe die GmbH noch während der Bauphase sämtliche Unterlagen, Belege und Dokumente immer prompt vorgelegt. Es sei auch die gesamte Konstruktion von Beginn weg offen gelegt worden. Im Oktober 2016 sei vom Prüfer in Abstimmung mit dem Fachbereich mitgeteilt worden, dass die Vermietung grundsätzlich anerkannt werde. In diesem Zusammenhang sei auf den **Grundsatz von Treu und Glauben** einzugehen. So sei die Rechtsauskunft der grundsätzlichen Anerkennung der Vermietung von der zuständigen Abgabenbehörde erteilt worden. Die Unrichtigkeit der Auskunft sei von der GmbH nicht erkannt worden. Im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft habe man Dispositionen getroffen, würde die Besteuerung entgegen der Auskunft vorgenommen, dann wäre ein Vertrauensschaden entstanden. Auch habe die Finanzverwaltung was die Mietberechnung betrifft, auf Grund einiger VwGH Entscheidungen ihre Sichtweise abgeändert. Letztendlich wurden die Anträge auf Senatszuständigkeit, auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie auf Einvernahme von Herrn E zurückgenommen.

Ein weiterer Fragenkatalog des BFG wurde mit **Eingabe vom 02.03.2010** wie folgt beantwortet: Da es bei der Gründung der GmbH keine Bauabsicht gegeben habe und keine Bauplanungen, gebe es zwischen den außersteuerlichen Gründen und der Errichtung des Gebäudes keinen Zusammenhang. Im Jahre 2015 habe sich letztendlich die Familie E entschieden, den Bau des Einfamilienhauses über die GmbH abzuwickeln. Ein Steuerpflichtiger sei nicht gehindert Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass er die geringsten Steuerbelastung erziele. Zudem liege kein luxuriöses Einfamilienhaus sondern ein großzügiges Gebäude vor. Der Umstand dass dies für eine Familie so konzipiert worden sei, sei nicht ungewöhnlich. Auch wenn der VwGH von Luxusimmobilien spreche, seien die Anschaffungskosten der betreffenden Objekte mindestens doppelt und in vielen Fällen drei-oder vierfach so hoch. Die GmbH habe auf dem Gebiet der Vermietung keine weitere Tätigkeit entfaltet. Für die Zukunft seien allerdings weitere Betätigungen in diesem Bereich nicht ausgeschlossen. In den Jahren 2016 und 2017 habe die GmbH lediglich Umsätze aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Beginnend mit dem Jahr 2018 seien auch Umsätze aus anderen Geschäftsbereichen erzielt worden. Im Jahre 2019 seien aus anderen Geschäftsbereichen schon mehr Umsätze erzielt worden als durch die Vermietung und Verpachtung. Im Jahr 2019 seien netto 31.440,00 € an Umsätzen aus Vermietung und Verpachtung erzielt worden. Die erstmalige Kontaktaufnahme mit der Baufirma sei im November 2014 erfolgt. Die Kontaktaufnahme sei durch Herrn E in seiner Funktion als Geschäftsführer der GmbH erfolgt. Der Umstand, dass im Polierplan vom

Wohnhaus E gesprochen werde, sei für die Sachverhaltsbeurteilung nicht relevant und rühre wahrscheinlich daher, dass Herr und Frau E bei den Besprechungen gemeinsam aufgetreten seien. Der Baufirma sei seit der ersten Kontaktaufnahme bekannt gewesen, dass die GmbH als Bauherr auftrete. Nach dem Grundkauf im Jahr 2003 sei nie beabsichtigt gewesen, zu bauen. So habe es in den Jahren nach dem Grundkauf immer wieder lose Kontakte mit dem Magistrat gegeben. Um das Baurecht nicht zu verlieren sei auf Empfehlung eines dortigen Mitarbeiters ein Einreichplan erstellt worden, der nie so umgesetzt worden wäre. Das Projekt sei schlussendlich auch mit einem anderen Architekturbüro umgesetzt worden, wobei es zu dem Architekturbüro des Proforma- Einreichplanes keinerlei weiteren Kontakt mehr gegeben habe.

Beweiswürdigung

Beweis wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in die dem BFG vorgelegten Aktenteile, sowie in die jeweiligen ergänzenden Antwortschreiben der Parteien.

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung gelangt das Verwaltungsgericht aus nachstehenden Überlegungen zur Überzeugung, dass das Wohnobjekt ausschließlich für Gesellschafterzwecke errichtet wurde.

Die Ehegatten E hatten die Liegenschaft bereits 2003 erworben. 2008 lag bereits eine Baubewilligung vor. Dabei handelt es sich um unbetrittene Tatsachen, die bei Gründung der GmbH im August 2013 bekannt und bewusst waren. Wenngleich der Gesellschaftszweck der neu zu gründenden Gesellschaft u.a. der Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen, die Vermögensverwaltung, die Übernahme von Funktionen in Personengesellschaften waren, so kam vor diesem Hintergrund nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes Vermietung und Verpachtung von beweglichem und unbeweglichem Vermögen dazu. Auch beschränkte sich die Tätigkeit der GmbH bis zum Jahr 2018, somit lange nach Errichtung des Wohnobjektes ausschließlich in der Vermietung des Wohnhauses. Weitere wirtschaftliche Tätigkeiten lagen bis dato nicht vor. Die zur Errichtung des Wohnhauses erforderliche Grundfläche von gesamt 6.163 m² stand im Eigentum der Familie E und wies diese die Widmung Grünland auf. Ein Teil davon im Ausmaß von etwa 770 m² wurde der Bf mit Mietvertrag vom 3.8.2015 zwecks Errichtung eines Superädifikates überlassen. Der Grund für diese Gestaltung war nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes darin gelegen, dass sich auf dieser Grundfläche ein altes landwirtschaftliches Objekt befand, welches durch einen Neubau ersetzt werden sollte. Ohne diesen Altbestand wäre die Errichtung eines Neubaues aufgrund der Widmung rechtlich gar nicht möglich gewesen. Ein Erwerb des Liegenschaftsteiles durch die Bf wäre auch aufgrund der Vorschriften über den Grundverkehr an der Rechtslage gescheitert. Durch die Lage im Grünland war zudem ausgeschlossen, dass die Revitalisierung des vorhandenen landwirtschaftlichen Gebäudes durch die BF als Grundstückseigentümerin erfolgen konnte,

weil § 30 (6) 4 der Raumordnung besagt, dass zeitgemäßer Wohnraum nur für die Eigentümer geschaffen werden darf. Der vorliegende Baubewilligungsbescheid aus dem Jahr 2015 nimmt Bezug auf einen Baubescheid vom 22.09.2008, in dem das Bauvorhaben zumindest nach den damaligen Plänen genehmigt war und die Bedingungen für den Neubau festgeschrieben wurden. Dieser Baubewilligungsbescheid richtet sich an die Ehegatten und wäre rechtskräftig, hätte man nicht im Jahr 2015 eine Änderung des Bauführers bzw. eine Änderung der Pläne betrieben. Nach dem vorliegenden Einreichplan vom 12.2.2015, also noch vor der Anmietung des Grundstückes ist mit der konkreten Betreibung des endgültigen Bauvorhabens begonnen worden. Auch das Datum des Polierplanes und der kommissionellen Begutachtung liegen vor dem Datum der Anmietung der Grundstücksfläche. Der Plan weist die Bezeichnung „Wohnhaus E“ aus, was für das Verwaltungsgericht ein Indiz für die Absicht der Befriedigung der privaten Wohnbedürfnisse der Gesellschafter darstellt. Dies bringt auch zum Ausdruck, dass auf die persönlichen Wohnbedürfnisse der Gesellschafter abgestellt wurde. Entgegen der Ansicht der steuerlichen Vertretung ist dies sehr wohl für die Sachverhaltsbeurteilung von Relevanz. Dass offiziell die GmbH als Bauführer auftritt, ist wiederum dem Umstand geschuldet, dass der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden sollte. Das Wohnobjekt wurde vor Abschluss des nunmehrigen Mietvertrages am Markt nicht angeboten worden. Auch die Umstände der Fremdfinanzierung sprechen gegen die Zuordnung zur Unternehmenssphäre. Von der Bank sind Kredite im Ausmaß von 900.000,00 € zur Verfügung gestellt worden, zumindest finden sich im Grundbuch Pfandrechte dieser Bank im genannten Wert. Dieser Wert deckt sich mit den von der Bf genannten Baukosten. Aus der Pfandbestellungsurkunde geht hervor, dass die Gesellschafter mit ihrem Privatvermögen für diese Verbindlichkeiten haften. Dies ist ebenfalls ein Indiz, dass die Befriedigung der privaten Wohnbedürfnisse im Vordergrund steht und eine anderweitige Vermietung nie geplant gewesen ist. Anderenfalls hätten die Grundstückseigentümer wohl nie ihr Einverständnis zur Eintragung der Pfandrechte auf dem gesamten Grundstück – immerhin mehr als 6.000 m² in bester Wohnlage – erteilt sondern eine Abschreibung des Grundstückes im tatsächlich erforderlichen Ausmaß vom Gutsbestand betrieben. Aus diesem Werdegang ist erkennbar, dass die Gründung der GmbH ausschließlich auf die Errichtung und Nutzung eines Wohnhauses für die Gesellschafter gerichtet gewesen ist. Die Frage, weshalb die Familie E nicht selbst das Wohnobjekt errichtet hat, wenn ohnedies die Kreditbesicherung erforderlich gewesen sei, ist im Übrigen unbeantwortet geblieben. Ebenso blieb die Frage unbeantwortet, in welchem Zusammenhang die Errichtung eines luxuriösen Einfamilienhauses mit den übrigen ins Treffen geführten Gesellschaftszwecken stehe. Letztendlich kommt gerade der Bauausführung entscheidende Bedeutung zu. Diese ist so gewählt, dass eine zielgerichtete Nutzung für private Wohnbedürfnisse der Gesellschafter erkennbar ist. So ist ein Teil des ehemaligen landwirtschaftlichen Objektes (Gewölbekeller) in den Neubau integriert worden, um eine spätere Nutzung als Weinkeller zu ermöglichen. Der mit dieser Maßnahme einhergehende erhöhte Bauaufwand durch die Integration in den Neubau mit seinen technischen Erschwernissen kann sich weder in einem späteren Verkaufspreis niederschlagen

noch kann er zu höheren Mieterträgen führen. Genauso wenig wird der Einbau einer aufwändigen Terrassenüberdachung, eines Außenpools, eines Wellnessbereiches mit Sauna, einer elektrischen Heizung für die Zufahrt oder der Kücheneinrichtung künftighin werthaltig sein. Alle diese Ausstattungskriterien deuten nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes auf eine beabsichtigte ausschließliche Privatnutzung des Gebäudes hin, als auf eine ernsthaft geplante spätere Fremdvermietung oder gewinnbringende Verwertungsabsicht. Der in diesem Zusammenhang erhobene Einwand andere Mieter wären bereit dafür gesondert zu zahlen, tritt in den Hintergrund, weil doch offensichtlich ausschließlich auf die Interessen der Gesellschafter Bedacht genommen wurde. Immobilien in dieser Preisklasse haben bekanntermaßen einen sehr eingeschränkten Käufer- bzw. Mieterkreis. Eine gedachte Fremdvermietung nach Ablauf des vorliegenden befristeten Mietvertrages mit den Gesellschaftern zu einem kostendeckenden Mietpreis ist wohl eher auszuschließen, weil keiner dieser notwendigerweise betuchten Mieter bereit ist, für die vorhandene Sonderausstattung, die zum Zeitpunkt einer möglichen Veräußerung nach zehn Jahren ja schon abgewohnt ist, ein gesondertes Mietentgelt zu bezahlen. Genauso wird ein gedachter Käufer solch eines Objektes keinen Mehrpreis für diese Investitionen zahlen, zumal sie kaum seinen eigenen gehobenen Vorstellungen entspricht. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass die Immobilie nach diesen zehn Jahren der Nutzung durch die Gesellschafter wegen des sehr eingeschränkten Käuferkreises gegenüber den Herstellungskosten erheblich an Wert verliert. Auch der zeitlichen Schranke kommt eine besondere Bedeutung zu. Bis dato sind keine verbindlichen Regelungen für die Zeit danach vorgelegt worden. Dass ein anderer Mieter nach diesen 10 Jahren wohl kaum in Frage kommt ist unbestritten und andererseits ein Indiz, dass das Wohnobjekt ausschließlich für die privaten Wohnbedürfnisse der Gesellschafter errichtet wurde. So ist nämlich davon auszugehen, dass sich die Investition der Bf von rd. 1,35 Mio € entweder innerhalb dieser 10 Jahre rechnen muss oder die Gesellschafter verpflichtet sind, die Miete (wertgesichert) weiter zu bezahlen, bis die Investition wirtschaftlich zu rechtfertigen ist. Was die Behauptung betrifft, es handle sich kein luxuriöses Wohnobjekt, so ist dem die Miete von 2.600,00 € entgegenzuhalten, bei einem Gebäude im ländlichen Bereich. Dazu kommt noch die eher bescheidene Grundstücksfläche bei einem derart großzügigen Wohnobjekt. Damit steht aber für das Verwaltungsgericht fest, dass das Objekt nicht für unternehmerische Zwecke errichtet wurde, sondern abgestellt auf die Bedürfnisse der Gesellschafter ausschließlich deren privaten Wohnbedürfnissen dienen soll. Der **Bezug zur Sphäre der Lebensführung der Beteiligten steht zweifelsfrei fest.**

Rechtslage

Die Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken unterliegt nach § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG dem ermäßigten Steuersatz.

Nach der Bestimmung des § 12 UStG kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind,

abziehen; dabei gelten die Lieferungen und sonstige Leistungen nach § 12 Abs 1 Z 1 lit a UStG 1994 als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten gem. § 12 Abs 1 Z 2 lit a UStG Lieferungen oder sonstige Leistungen deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind.

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.

Sowohl die 6. MwSt-Richtlinie 77/388/EWG (im Folgenden kurz 6. RL) als auch die nachfolgende im Jahre 2006 in Kraft getretene Mehrwertsteuersystemrichtlinie (im Folgenden kurz: MwStSyst-RL) kennt den Begriff des Unternehmers nicht, sondern bestimmt dazu Folgendes:

Nach Art 4 Abs 1 und 2 der 6. RL bzw. Art 9 Abs 1 MwStSyst-RL "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."

Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 2 Tz. 8).

Art 9 Abs 1 Unterabs 2 Satz 2 MwStSyst-RL legt (aufgrund der Judikatur des EuGH) ergänzend fest, dass "insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Einnahmenerzielung als wirtschaftliche Tätigkeiten gelten und diese nicht mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeführt werden müssen".

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Judikatur zur Vermietung von Wohnraum in Anlehnung an die Judikatur des EuGH die Auffassung, dass die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden ist, die nicht zur Unternehmereigenschaft führt (VwGH 24.6.1999, 96/15/0098; 19.10.2011, 2008/13/0046).

Für die Überlassung von Wohnraum durch eine Gesellschaft an ihren Gesellschafter bedeutet dies: Erfolgt die Überlassung der Nutzung nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem Gesellschafter einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden, so fehlt es bereits an einer wirtschaftlichen Tätigkeit und besteht dementsprechend von vornherein keine

Vorsteuerabzugsberechtigung (VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046; 19.3.2013, 2009/15/0215 16.5.2007, 2005/14/0083).

Der Verwaltungsgerichtshof verweist in diesem Zusammenhang bezüglich der Abgrenzung zwischen Tätigkeiten, die letztlich nur der nicht fremdüblichen Vorteilszuwendung an die Gesellschafter dienen, von solchen, die über die bloße Vorteilszuwendung hinaus als wirtschaftliche Tätigkeiten einzustufen sind, auf das Urteil des EuGH vom 26. September 1996, C-230/94, Enkler (VwGH vom 7.7.2011, 2007/15/0255).

Der EuGH hat in diesem Urteil zum Ausdruck gebracht, dass für die Beurteilung, ob die (entgeltliche) Überlassung eines körperlichen Gegenstandes zur dauerhaften Nutzung eine auf nachhaltige Einnahmenerzielungsabsicht gerichtete Tätigkeit darstellt, auf die Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalles abzustellen ist. Wenn der Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt wird, kann das ein (wesentliches) Indiz dafür sein, dass der Eigentümer ihn für Zwecke der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt. Bei Gegenständen, die sowohl für eine Nutzung zu privaten Zwecken als auch zu wirtschaftlichen Zwecken geeignet sind, sind alle Umstände der Nutzung zu berücksichtigen. Im letztgenannten Fall kann der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Auch wenn allein anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden kann, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, sind ferner die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalles gehören und daher neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist zur Beurteilung der Frage, ob eine Nutzungsüberlassung von Wohnraum von einer Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, insbesondere auch darauf abzustellen, ob das Mietverhältnis einem **Fremdvergleich** standhält (vgl. nochmals VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215 mit Hinweis auf VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255 und VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046). Allerdings erfährt dieser Grundsatz eine Schranke, wenn das Leistungsverhältnis einen Bezug zur Sphäre der Lebensführung eines der Beteiligten aufweist (Zorn in RdW 2019/384, 493 (494) und Prodinger in SWK-Heft 29 15.10.2019).

Erwägungen

Grundsätzlich ist im Streitfall darauf Bedacht zu nehmen, dass bezüglich der Nutzungsüberlassung von Wohnraum von einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter eine differenzierte rechtliche Würdigung der körperschaft- und umsatzsteuerlichen Folgen einer Nutzungsüberlassung zu treffen ist.

Strittig ist im vorliegenden Beschwerdeverfahren ausschließlich die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung; nämlich, ob der Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten des Gebäudes, welches die Beschwerdeführerin an die Gesellschafter vermietet, zulässig ist.

Das Finanzamt stützt die Versagung des Vorsteuerabzuges darauf, dass die gewählte Vorgangsweise durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und von einer missbräuchlichen Verwendung auszugehen und somit der Vorsteuerabzug zu versagen sei.

Es ist unbestritten, dass ein Mietvertrag existiert. Ebenso kann außer Streit gestellt werden, dass kein funktionierender Mietenmarkt vorliegt. Was die daher festzustellende Renditenmiete betrifft, so wurde diese von der steuerlichen Vertretung mit 2,795% ermittelt. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in diesem Zusammenhang die Ansicht, dass im Allgemeinen ein Renditezinssatz von 3% bis 5 % (in der Regel abhängig von den Marktverhältnissen zu Beginn der Vermietung) erzielbar sein müsse (vgl. Leyer/Luka, Renditezinssatz bei fehlendem Mietenmarkt, SWK 3/2019, 100f). Kranewitter erachtet für Einfamilienhäuser eine fremdübliche Mindestrendite von 2,5% (Bandbreite 2,5 bis 3,5%) als angemessen. Die Empfehlung des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs für Wohnliegenschaften geht in hochwertiger Lage von mindestens 2%, in sehr guter Lage von mindestens 2,5% (Bandbreite 2,5 bis 4,5%) aus. Bienert gibt für Einfamilienhäuser überhaupt keine Rendite an und begründet dies damit, dass diese - verbunden mit geringem Risiko - die geringste Verzinsung aufweisen. Sie stellen danach keine Zinsobjekte im herkömmlichen Sinn dar, sondern werden in erster Linie zu dem Zweck erstellt, einer Familie als selbst genutztes Objekt zu dienen (Bienert in Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich, Stand Juli 2007, 361). Daraus leuchtet hervor, dass Einfamilienhäuser üblicherweise überhaupt keine Renditeobjekte sind, in die fremde Investoren investieren. Die ermittelte Rendite bietet im beschwerdegegenständlichen Fall daher grundsätzlich keinen Grund, das Mietverhältnis nicht anzuerkennen. Allerdings hat die Renditenmiete ohnedies in den Hintergrund zu treten, wenn berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt vorliegen, weil davon auszugehen ist, dass die Miete so gestaltet ist, dass sie den wirtschaftlichen Anforderungen entspricht.

Missbrauch kann daher auch dann gegeben sein, wenn das Mietverhältnis als solches einem Fremdvergleich standhält, die Konstruktion jedoch vor allem dazu dient, den Vorsteuerabzug für den privaten Wohnraum der Gesellschafter zu sichern.

Unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO versteht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung

eine solche rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Es ist demnach zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (z.B. VwGH 1.10.2008, 2006/13/0036).

Im Nachfolgenden wird dargestellt, weshalb das Verwaltungsgericht der Ansicht der belangten Behörde folgt, dass die vorliegende Konstruktion vor allem dazu dient, den Vorsteuerabzug für den privaten Wohnraum der Gesellschafter zu sichern.

In der **Beschwerdevorlage** (s. dazu auch die diesbezüglichen Ausführungen im Sachverhalt) hat die belangte Behörde nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes treffend ausgeführt, dass das Wohnhaus nach den Bedürfnissen der Gesellschafter und nicht der Gesellschaft errichtet wurde.

Den vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Kriterien zufolge kommt es u.a. darauf an, ob ein Gebäude schon seiner Erscheinung nach, etwa weil es ein besonders repräsentatives oder **speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude** ist, für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist. Nun ist das Erfordernis eines "speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters" abgestellten Gebäudes sicher nicht so zu verstehen, dass als Bewohner dieses Gebäudes nur der Gesellschafter in Frage kommen kann. Es liegt in der Natur der Sache, dass Häuser von beliebigen Personen bewohnt werden können. Ausschlaggebend kann daher nicht sein, ob ein Gebäude für den Gesellschafter "maßgeschneidert" ist, sondern ob die Vorstellungen und Wünsche des Gesellschafters über seine künftigen Wohnverhältnisse Eingang in die Planung und Ausführung des Gebäudes gefunden haben.

Auch wenn in der in der Stellungnahme vom 17.10.2019 sowie in der Eingabe vom 20.02.2010 der Versuch unternommen wird, jegliche Bauabsicht vor Gründung der GmbH in Abrede zu stellen, so ändert dies nicht an der Tatsache, dass der Baubescheid von 2015 auf den von 2008 Bezug nimmt, und der Plan die Bezeichnung Wohnhaus E enthält. Nach dem vorliegenden Einreichplan vom 12.02.2015, also noch vor der Anmietung des Grundstückes wurde mit der konkreten Betreibung des endgültigen Bauvorhabens begonnen.

Was die Feststellungen zur Bauausführung betrifft, so wurde diesen in der Stellungnahme nicht mehr entgegengetreten. Die Integration des landwirtschaftlichen Objektes, der Einbau einer aufwändigen Terrassenüberdachung, eines Außenpools, eines Wellnessbereiches mit Sauna, einer elektrischen Heizung für die Zufahrt oder der Kücheneinrichtung sprechen eindeutig dafür, dass die Planung nach den persönlichen Bedürfnissen der Gesellschafter und nicht nach denen der GmbH als Wirtschaftsträger ausgerichtet wurden (s. dazu auch die in der Beweiswürdigung angestellten diesbezüglichen Überlegungen). Dadurch kommt auch zum Ausdruck, dass die besonderen Wünsche der Gesellschafter bei der

Gestaltung des Hauses eine Rolle gespielt haben. Auch ist das Erscheinungsbild des Hauses mit den Wohnbedürfnissen einer gut situierten Familie in Einklang zu bringen. Eine gehobene Ausstattung und Bauweise passt zur beruflichen und sozialen Stellung der Gesellschafter, weshalb auch insoweit ein auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude festzustellen ist. Im beschwerdegegenständlichen Fall kann das Wohnobjekt auf Grund der Baukosten zweifelsfrei als luxuriös bezeichnet werden. Dazu kommt noch, dass Wohnobjekt in der räumlichen Nähe auf einem den Gesellschaftern gehörigen Liegenschaft errichtet wurde.

Wenn in der Ergänzung zur Niederschrift mannigfach Gründe angeführt werden, weshalb die GmbH errichtet wurde (Überlegungen wegen Umstrukturierung, Trennung vom operativen Risiko, Einstieg eines Geschäftspartners, Vermögenssicherung, Beteiligung an anderen Gesellschaften, Erwerb von Liegenschaften bzw. deren Vermietung und Verpachtung), so stellt sich in diesem Zusammenhang die unbeantwortete Frage, wie dies im Zusammenhang mit der Errichtung eines auf die Gesellschafter zugeschnittenen Einfamilienhauses steht. Weder zu den familieninternen Angelegenheiten noch zu den sozialversicherungstechnischen Ausführungen gab es nachvollziehbare Ausführungen. Jedenfalls darf nicht übersehen werden, dass der Umsatzsteuerbescheid 2015 am Prüfstand steht. Das Finanzamt hat zu Recht darauf hingewiesen, dass die Bf bis ins Jahr 2019 lediglich Umsätze aus den Mieterträgen erzielte und diese Erträge offenbar die einzige Einkunftsquelle darstellen. Auch steht fest, dass andere Betätigungsfelder erst Jahre nach Einzug in das Wohnobjekt gestartet wurden.

Dass das Wohnobjekt auf die Bedürfnisse der Gesellschafter zugeschnitten war, es sich dabei um ein luxuriöses Einfamilienhaus handelt, wurde bereits mehrfach hervorgehoben. Dass ein Vermieter auf die speziellen Wünsche der Mieter eingeht, mag mitunter vorkommen, aber wohl nicht, wenn der Mietvertrag bei einem derart luxuriösen Objekt zeitlich befristet ist. Die Ansicht, dass die Befristung bei der Umsatzsteuer keine Rolle zu spielen vermag, trifft im beschwerdegegenständlichen Fall aus den angeführten Gründen nicht zu. Ebenso was die Frage betrifft, was mit dem Objekt nach Ablauf des Vertrages zu geschehen hat. Gerade die zeitliche Befristung und die Nichtklärung der zuletzt gestellten Frage, deuten wiederum darauf hin, dass das Objekt bei den Mietern bleiben soll. Zudem wurde der Annahme, dass das Objekt an die bisherigen Mieter weitervermietet wird, nicht entgegengetreten.

Dass ein Mietvertrag vorliegt, der so gelebt wird, ist unbestritten. Besonderer Bedeutung kommt in diesem Zusammenhang aber der Tatsache zu, dass das Gebäude zunächst nur für zehn Jahre an die Gesellschafter vermietet werden sollte (**zeitliche Schranke**).

Das Finanzamt hat treffend in der Beschwerdevorlage auf diese zeitliche Schranke hingewiesen und entsprechende Überlegungen angestellt. So ist es von einem Ertragswert der Liegenschaft mit 01.09.2026 von 563.000,00 € ausgegangen (Tag der Beendigung des

Mietverhältnisses). Den Buchwert hat es wiederum mit 800.000,00 € angesetzt. **Der aufgezeigte beträchtliche Buchverlust und der kaum realisierbare Gewinn sprechen gegen eine unternehmerische Tätigkeit. Auch führt eine überschlägige Kalkulation des Mietverhältnisses über die vereinbarten 10 Jahre zu einem negativen Ergebnis.**

Wenn zudem das Finanzamt zu dem Ergebnis gelangt, dass die Liegenschaft exakt auf die Bedürfnisse der Gesellschafter ausgerichtet wurde und eine Verwirklichung des Bauvorhabens im Grünland nur durch deren Eigenschaft als Grundeigentümer zu bewerkstelligen war, so wird man diesen Überlegungen nicht mit Erfolg entgegenreten können. In diesem Zusammenhang sei noch einmal ausdrücklich auf die diesbezüglichen, schlüssigen und nachvollziehbaren Ausführungen in der Beschwerdevorlage verwiesen, denen wiederum Vorhaltcharakter zukommt.

Der Vorsteuerabzug ist mitunter dann zu versagen, wenn die gewählte Konstruktion nur steuerliche Gründe hat (EuGH 22.12.2010, Weald Leasing), wobei festgehalten werden muss, dass die missbräuchliche Konstruktion von der Behörde festgestellt werden muss (VwGH 31.3.2011, 2008/15/0115). Der Steuervorteil besteht im Regelfall im sofortigen Steuerabzug für den Bau eines Wohngebäudes, der dem Gesellschafter bei eigener Bautätigkeit nicht zustünde. Demgegenüber steht eine Steuerbelastung von 10%. Bis die geltend gemachte Vorsteuer durch die Besteuerung der Mietentgelte zurückgezahlt wird, kann es mitunter über Jahrzehnte dauern. Bei Vorsteuern von rd. 179.000,00 € rd. 57 Jahre. Dabei kommt im beschwerdegegenständlichen Fall wieder die zeitliche Schranke von 10 Jahren hinzu und die Ungewissheit wie hoch die Miete künftig sein wird.

Das Finanzamt hat in diesem Zusammenhang zu recht wiederum auf die zeitliche Schranke von 10 Jahren hingewiesen. Entweder müsste sich die Investition der GmbH von rd 1,35 Mio Euro innerhalb der zeitlichen Schranke rechnen bzw. müssten sich die Mieter verpflichten, die Miete weiter zu bezahlen bis die Investition wirtschaftlich gerechtfertigt wäre. Dafür fehlen aber jegliche Anhaltspunkte im Mietvertrag. Liegt dies nicht vor, so hätte die GmbH das Haus nicht für wirtschaftliche Zwecke sondern nur *societas causa* errichtet.

Eine gedachte Fremdvermietung nach Ablauf des vorliegenden befristeten Mietvertrages mit den Gesellschaftern zu einem kostendeckenden Mietpreis kann wohl ausgeschlossen werden, weil keiner dieser notwendigerweise betuchten Mieter bereit sein wird, für die vorhandene Sonderausstattung, die zum Zeitpunkt einer möglichen Veräußerung nach zehn Jahren ja schon abgewohnt ist, ein gesondertes Mietentgelt zu bezahlen. Genauso wird ein gedachter Käufer solch eines Objektes keinen Mehrpreis für diese Investitionen zahlen, zumal sie kaum seinen eigenen gehobenen Vorstellungen entsprechen werden. Daraus erhellt sich, dass sich bei einer fremdüblichen Vermietung die Rentabilität noch weiter zurück gedrängt würde.

Dass eine Baubewilligung bereits vor Gründung der GmbH bestanden hat, darauf wurde bereits hingewiesen. Diese Tatsache war bereits vor Gründung der GmbH

bekannt. Der Mietvertrag wurde erst nach Gründung errichtet, dadurch kommt das Interesse der Gesellschafter zum Ausdruck. Die Mittel zur Finanzierung des Einfamilienhauses stammen indirekt von den Gesellschaftern, so wurden die Kredite auf der den Gesellschaftern gehörenden Liegenschaften gesichert. Dass das Haus in der Absicht errichtet worden wäre, es einem der Bf fremd Gegenüberstehenden zu vermieten, ist nicht einmal ansatzweise behauptet worden. Die Errichtung und Überlassung des auf die Bedürfnisse der Gesellschafter zugeschnittenen Einfamilienhauses durch die GmbH und nicht durch die Gesellschafter selbst, um die Vorsteuer zu lukrieren, ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtes der einzig erkennbare Zweck.

Diese Vorgangsweise ist im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg, für die Gesellschafter ein Heim zu schaffen, ungewöhnlich und unangemessen. Um diesen Erfolg zu erreichen, hätte es nicht der Zwischenschaltung einer GmbH bedurft. Der gewöhnliche und angemessene Weg wäre es gewesen, die Errichtung des Einfamilienhauses direkt, durch Kreditaufnahme und Belastung der Liegenschaft, und nicht im Umweg über eine mitunter dafür gegründete GmbH, vorzunehmen.

Was das Fehlen des Prüfberichtes betrifft, so handelt es sich dabei um eine Erledigung ohne Bescheidcharakter (s. dazu auch Ritz, BAO, 6.Auflage, § 92 Tz 17). Das Fehlen führt nicht zur Rechtswidrigkeit des angefochten Bescheides. Im Übrigen ist in der Bescheidbegründung auf die Niederschrift verwiesen worden.

Auch die Tatsache, dass zunächst die Vorsteuer Anerkennung finden sollte, führt nicht zur Rechtswidrigkeit des bekämpften Bescheides. Der diesbezügliche Hinweis geht ins Leere zumal in einem Verfahren gem. § 236 BAO über die Verletzung von Treu und Glauben und nicht im Festsetzungsverfahren zu erkennen ist.

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 ordentliche Revision ist nicht zulässig, weil der Lösung der anstehenden Rechtsfrage keine grundsätzliche Bedeutung zukommt und die Entscheidung ausschließlich von der Klärung von Sachverhaltsfragen abhing.

Linz, am 30. März 2020