

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. Manuela Fischer, den Richter Mag. Robert Posch sowie die fachkundigen Laienrichter Mag. Ralf Artner und Mag Barbara Bindhofer-Fally in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 10. Jänner 2014 und 27. Februar 2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 4. Dezember 2013 und 17. Februar 2014 betreffend Umsatzsteuer 2006, Umsatzsteuer 2007, Umsatzsteuer 2008, Umsatzsteuer 2009, Umsatzsteuer 2010 und Umsatzsteuer 2011 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. Oktober 2023 in Anwesenheit des Schriftführers Dietmar Gratz zu Recht erkannt:

- I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den Berechnungen am Ende der Entscheidung zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Betriebsgegenstand der Beschwerdeführerin Bf. (in der Folge Bf.) ist die Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung.

Die Beratungstätigkeit wurde bis in die Jahre 2005 und 2006 und wieder ab dem Jahr 2009 ausgeübt. Der Klientenstock war im Mai 2007 verkauft und die Tätigkeit wegen Unvereinbarkeit (mit einer Funktion) als ruhend gemeldet worden.

Gesellschafterin der Bf. war seit Mai 2005 zu 100% die MStb. Deren Gesellschafter war zu 100% ***1***. ***1*** war bis Jänner 2007 Geschäftsführer sowohl der Bf., als auch der MStb. Danach war Frau ***2*** bis Dezember 2012 Geschäftsführerin der Bf.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 28.9.2012 wurde rückwirkend zum 31.12.2011 die MStb mit der Bf. verschmolzen. Seit Jänner 2013 ist ***1*** alleiniger Geschäftsführer und 100%-Gesellschafter der Bf. Ebenfalls im Jänner 2013 wurde der Firmenname der Bf. auf den nunmehrigen Namen geändert. Der Sitz der Bf. befindet sich seit März 2013 an der Adresse ***3***.

Infolge einer gem. § 144 Abs. 1 BAO im Juli 2007 bei der Bf. durchgeführten Nachschau (Auftrag vom 29.6.2007, Niederschrift vom 4.7.2007) deren Thema u.a. die UVA'en 5 und 11/2006 sowie 4 und 5/2007 war, wurden keine Feststellungen, die unternehmerische Tätigkeit der Bf. betreffend, getroffen. Der Vorsteuerabzug wurde nicht beanstandet. Laut Niederschrift waren im Verfahren folgende Unterlagen vorgelegt worden:

- 1) Vorvertrag über einen Bestandvertrag für ***3***, vom 1.3.2007 (in Kopie), zwischen der Bf. und ***1*** und ***2***
- 2) Befund und Gutachten vom 9.3.2007 zum angemessenen Mietzins in Kopie,
- 3) Kostenvoranschlag betreffend Bauarbeiten vom 10.10.2006.

In der Niederschrift war festgehalten, dass für das Bauvorhaben in 1230 Wien laut Bf. die Fertigstellung mit Mitte Juli 2007 und der Beginn der Vermietung mit Juli / August 2007 geplant war.

Die später durchgeführte **Außenprüfung (AP)** wurde mit **Bericht vom 4.12.2013** (Prüfungsauftrag Juli 2010) abgeschlossen. Die Prüfung umfasste u.a. die Umsatzsteuer der Jahre 2005 bis 2009 sowie Nachschauzeiträume 1/2010 bis 7/2013.

Aufgrund der im Bericht der AP angeführten Feststellungen im Zusammenhang mit der Vermietung des Objekts ***3***, kam es infolge Nichtanerkennung einer unternehmerischen Tätigkeit betreffend die Vermietung des Objektes zur Kürzung der in den Prüfungsjahren bisher beantragten Vorsteuer.

Die Abgabenbehörde folgte den Feststellungen der AP und erließ die diesbezüglichen **Bescheide zur Umsatzsteuer** der Jahre 2006 bis 2009 mit Datum 4.12.2013 sowie zur Umsatzsteuer der Jahre 2010 und 2011 mit Datum 17.2.2014.

Die erfolgte Kürzung der Vorsteuer betrug:

2006 – 41.170,22; 2007 – 74.648,86; 2008 – 3.694,82; 2009 – 2.361,62; 2010 – 1.692,35; 2011 – 371,73.

Im **Bericht der AP** (auf den verwiesen wird) war zum Kauf und zur Vermietung des Objektes in 1230 Wien u.a. festgehalten:

Die Bf. erwarb mit Kaufvertrag vom 4.8.2005 ein Grundstück samt darauf befindlichem

sanierungsbedürftigem Wohngebäude, ehemaliges Winzerhaus aus 1930, in ***3***, um Euro 665.000,00.

Die Bf. beabsichtigte das Objekt umfassend zu sanieren und auszubauen. Ende 2006 wurde mit der Sanierung und dem Ausbau des Hauses begonnen. Der „Einreichplan für den Zubau und Erweiterung des Wohnhauses“ war seitens der MA 37 mit 22.5.2006 genehmigt. Die Finanzierung der Sanierung erfolgte mit Fremdkapital, d.h. durch Kreditaufnahmen der Bf. Die Bauarbeiten waren im Herbst 2008 grundsätzlich abgeschlossen.

Bereits mit 24.8.2005 hatten ***1*** und ***2*** den Hauptwohnsitz an der Adresse 1230 Wien gemeldet. Der frühere Hauptwohnsitz (eine in deren Eigentum befindliche Liegenschaft) in ***4***, blieb Nebenwohnsitz. Diese Liegenschaft wurde mit Kaufvertrag vom 13.3.2014 verkauft.

Am 1.3.2007 wurde ein „Vorvertrag über einen Bestandvertrag“ für ***3***, zwischen der Bf. und ***1*** und ***2*** im Hinblick auf einen künftigen Mietvertrag abgeschlossen.

Der *Vorvertrag* enthielt u.a. die folgenden Vereinbarungen:

Laut Präambel beabsichtigt die Bf. das stark sanierungsbedürftige Gebäude umfassend zu sanieren und auszubauen und ein Nebengebäude zu errichten. Aufgrund der Funktion des Gesellschafters ***1*** war der Geschäftsgegenstand der Bf. in den letzten Jahren stark eingeschränkt und wurde mit 11.1.2007 gänzlich eingestellt. Die Tätigkeit der Bf. beschränkte sich bis auf weiteres, jedenfalls auf die Dauer der Unvereinbarkeit, auf die Verwaltung des eigenen Vermögens und ist dies auch der Grund für die Investition in die genannte Immobilie. Damit konnte das Unternehmensvermögen sinnvoll veranlagt werden und hat die Bf. einen weiteren Geschäftszweck. ***1*** und ***2*** beabsichtigen das Grundstück samt Alt- und Neugebäude nach Fertigstellung der Sanierungs- und Erweiterungsmaßnahmen zu mieten. Die Bf. soll das im Zuge der Umbauarbeiten errichtete Büro (ca. 9 m²), welches über einen eigenen Eingang verfügt, mitbenützen dürfen.

Als Gegenstand des Vorvertrages (iSd § 936 ABGB) war der künftige Abschluss eines Mietvertrages zwischen den Vertragsparteien über das genannte Objekt angeführt. Wesentlich für den Abschluss des Bestandsvertrages ist die mängelfreie Durchführung der Sanierungsarbeiten laut Einreichplan. Mietgegenstand soll der Altbestand (Haus 1); laut Einreichplan Nutzfläche von 151,55m² sowie im Wesentlichen der Zubau (Haus 2); laut Plan 83,52 m², sein. Weiters Kellerfläche inkl. Heizraum und Waschküche, Garten- und Poolbenützung. Kein Gegenstand des Vertrages ist der nicht ausgebaute Dachboden. Die Eckdaten des Mietvertrages bezogen sich auf den Abschluss eines auf fünf Jahre befristeten Mietvertrages; keine Untervermietung ohne Zustimmung der Bf.; Wartung und Instandhaltung des Gebäudes, der technischen Anlagen und des Grundstückes durch den Mieter. Als Entgelt sollte für das gesamte Objekt ein Betrag zwischen Euro 2000 bis 2400 inkl. Umsatzsteuer vereinbart werden. Der exakte Mietpreis wird durch einen gemeinsam bestellten Sachverständigen aus dem Gebiet der Immobilienbewertung unter Berücksichtigung

der konkreten Ausstattung, Qualität und der Büromitbenützung festgelegt. Die Vermieterin wird zur Umsatzsteuer optieren und erklären sich die Mieter damit einverstanden.

Als Betriebskosten werden branchenübliche Kosten durch die Mieter getragen.

Voraussichtliche Fertigstellung der Arbeiten ist Juli 2007. Der Vorvertrag verliert u.a. seine Wirksamkeit, wenn die Bf. das Objekt nicht bis spätestens Dezember 2007 in einem gebrauchsfähigen Zustand an die Mieter übergeben kann. Die laufende Abstimmung über wesentliche Bau- und Ausstattungsmaßnahmen im Zuge der Bauführung wird vereinbart.

Die AP hielt fest, dass die Sanierungsarbeiten nicht bis Dezember 2007, sondern erst im Herbst 2008 grundsätzlich abgeschlossen waren. Die Beseitigung von Baumängeln war auch im Jahr 2011 noch nicht abschließend erfolgt. Ein schriftlicher Mietvertrag lag nicht vor. Ein solcher war nicht abgeschlossen worden.

Im Jahre 2008 wurden mit 31.12.2008 Mieterlöse in Höhe von EUR 15.180,00 und weiter zu verrechnende Betriebskosten in Höhe von EUR 12.751,42 verbucht; für das Jahr 2009 wurden mit 31.12.2009 BK in Höhe von EUR 9.108,81 und Miete in Höhe von EUR 30.360,00 verbucht.

Die AP kam im Bericht zum Schluss, dass die Vermietung des Objektes nicht als fremdüblich zu beurteilen sei und hielt dazu die folgenden Punkte fest:

- Bei der Vermietung handle es sich um eine Tätigkeit, die nicht in der üblichen gewerblichen oder beruflichen Betätigung der Gesellschaft liege;
- Kein schriftlicher Mietvertrag, keine Darlegung des Inhaltes eines mündlichen Mietvertrages;
- Die Nutzung des Objektes in der genannten Form sei von Beginn an geplant gewesen. Es sei der Hauptwohnsitz in ***3*** im Jahr 2005 begründet worden. Es sei am 1.3.2007 ein Vorvertrag über den Bestandvertrag (Gültigkeit bis Ende Dezember 2007) abgeschlossen worden;
- Das 2009 geborene Kind sei an der Adresse ***3*** mit Hauptwohnsitz gemeldet worden. Unterkunftgeber sei Frau ***2***;
- Das Haus samt Garten sei speziell nach den Wünschen und Bedürfnissen des Gesellschafters angeschafft und umgebaut worden. Die Liegenschaft habe insgesamt eine Größe von 2019 m². Das Haus 1 habe eine Nutzfläche von 151,55 m² (Altbestand) und das Haus 2 habe eine Nutzfläche von 83,52 m² (Zubau). Im Garten sei ein Pool neu errichtet worden. Im Haus seien Sauna und Dampfbad installiert und im Zubau sei eine große Küche neu eingebaut worden. Das Gebäude sei nie am freien Markt angeboten worden, da von Beginn an dieser Adresse der Sitz der Gesellschaft angedacht gewesen sei;
- Der Vorvertrag habe fremdunübliche Vereinbarungen enthalten; z.B. Die Vertragsparteien vereinbarten, dass im Zuge der Bauführung eine laufende Abstimmung über wesentliche Bau- und Ausstattungsmaßnahmen erfolgen wird. Abweichungen von der genehmigten Einreichplanung sind, sofern es sich nicht um zwingende oder unwesentliche Änderungen handelt, vorher mit den Mietern abzustimmen. Weiters sah der Vorvertrag vor, dass die Mieter die Wartung und Instandhaltung des gesamten Gebäudes übernehmen;

- Ein Objekt mit gravierenden Mängeln würde kein fremder Dritter mieten. Dennoch sei das Objekt zumindest ab Sommer 2008 als Hauptwohnsitz genutzt worden, obwohl keine baubehördliche Benutzungsbewilligung vorgelegen sei;
- Zum 31.12.2008 seien eine Halbjahresmiete 2008 sowie entsprechende Betriebskosten im Rahmen der Um- und Nachbuchungen bei Bilanzerstellung erfasst worden. 2009 sei keine monatliche Erfassung des Nutzungsentgelts erfolgt. Erst bei Bilanzerstellung 2009 seien die Buchungen vom Konto Sonstige Forderungen auf das Verrechnungskonto erfolgt. Monatliche Zahlungen seien ab April 2008 iHv Euro 2.820,00 auf das Konto der Sparkasse (zur Verrechnung Dr. ***5***) erfolgt;
- Für den gesamten Kreditbetrag iHv Euro 699.500,00 liegen Haftungen von ***1*** und ***2*** als Bürge und Zahler und als Wechselbürge vor.

Daraus folgten lt. AP die folgenden Konsequenzen zur Umsatzsteuer:

Die Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken unterliegt gem. § 10 UStG 1994 dem ermäßigten Steuersatz. Dafür bezogene Eingangsleistungen berechtigen grundsätzlich zum Vorsteuerabzug, wenn eine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG 1994 gegeben ist. Bei Vermietungstätigkeit durch die GmbH an ihren (mittelbaren) Gesellschafter sei zu prüfen, ob sie einem Fremdvergleich standhält; das heißt, ob das Leistungsverhältnis auch mit einem fremden Dritten unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

Da die vorliegende Vermietung nicht zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt sei, sei nicht vom Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit auszugehen.

Aufgrund der im Jahr 2009 ergangenen Ausgangsrechnungen der Bf. an ***1*** und ***2*** sei die den Mietern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer iHv Euro 8.926,05 gem. § 11 Abs. 14 UStG 1994 vorzuschreiben.

Mangels Vorliegens einer unternehmerischen Tätigkeit sei ein Vorsteuerabzug nicht möglich und seien die im Prüfungszeitraum geltend gemachten Vorsteuern entsprechend zu kürzen.

Die **Beschwerden** gegen die Bescheide über die Festsetzung der Umsatzsteuer wurden mit zwei Schriftsätzen erhoben; für die Jahre 2006, 2007, 2008 und 2009 mit **Schriftsatz vom 9.1.2014** und mit **Schriftsatz vom 27.2.2014** betreffend die Jahre 2010 und 2011.

Es wurde beantragt, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und die Festsetzung entsprechend den eingebrachten Erklärungen, insbesondere unter Berücksichtigung der gesamten geltend gemachten Vorsteuern aus der Sanierung des in Rede stehenden Objekts, durchzuführen.

Es wurde die Entscheidung durch den Senat in mündlicher Verhandlung beantragt.

Die Bf. hielt fest, dass die Leistungsbeziehung im vorliegenden Fall fremdüblich gestaltet sei, insbesondere sei das geleistete Entgelt als marktkonform einzustufen und sei von einer wirtschaftlichen Tätigkeit der Bf., somit vom Bestehen der Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG auszugehen. Der Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG sei nicht zu versagen.

Der in der Beschwerdebegründung dargelegte Sachverhalt betreffend Kauf und Vermietung des Objektes deckte sich in weiten Teilen mit den Daten und Ausführungen der AP im Bericht. Es waren aber u.a. weitere Details und Ergänzungen angegeben.

So war angeführt, dass der Einzug der Familie tatsächlich Ende 2007/Anfang 2008 erfolgt sei. Bis dahin hätte man in ***4***, gewohnt. Der Umzug in das verfahrensgegenständliche Objekt sei ab Ende 2007/Anfang 2008 sukzessive erfolgt, da eine Nutzung für private Wohnzwecke am Anfang durch Arbeiten, insbesondere Mängelbehebungen am Wohnobjekt, noch nicht im vollen Umfang möglich gewesen sei. Anfang 2009 sei das Objekt in ***4***, zwecks Veräußerung endgültig geräumt worden und sei seit diesem Zeitpunkt das Objekt in 1230 Wien ausschließlicher Wohnsitz des ***1*** und seiner Familie gewesen. Die Meldung des Hauptwohnsitzes sei bereits im Jahr 2005 erfolgt. Eine Benützung sei damals noch nicht möglich gewesen. Der Grund für die Meldung des Hauptwohnsitzes im Jahr 2005 sei in der Funktion des ***1*** gelegen; d.h. um im Jahr 2005 im Hinblick auf die ***9*** einen formellen Hauptwohnsitz in Wien zu haben. Es sei unstrittig, dass das Gebäude in 1230 Wien erst Ende 2007 und nicht bereits vorher als Wohngebäude von der Familie ***5*** benutzt worden sei. Dies ergebe sich auch daraus, dass nach den Erhebungen der Betriebsprüfung einschl. Lokalaugenschein und Einsicht in die Bauabrechnungsbelege eine Nutzung als Wohnraum vor Ende 2007 ausgeschlossen gewesen sei.

Zum am 1.3.2007 abgeschlossenen Vorvertrag war festgehalten, dass dieser detailliert sämtliche wesentlichen Vertragsbestandteile eines Mietvertrages (Mietobjekt, Mietentgelt) und zahlreiche weiteren Bestimmungen enthalten habe. Der Vorvertrag wäre, entgegen der Darlegung der Behörde im Prüfungsverfahren, nicht nur bis Ende 2007 gültig gewesen. Ein ausdrückliches Außerkrafttreten dieses Vorvertrages sei nämlich nicht eingetreten, da Punkt VII des Vorvertrages („Rücktritt und Abweichungen vom bedungenen Zustand Bedingungen“), wonach dieser Vorvertrag unter anderem seine Wirksamkeit verliere, wenn die Bf. das Objekt nicht bis spätestens Dezember 2007 in einem gebrauchsfähigen Zustand an die Mieter übergeben könne, nicht eingetreten sei. Da die Mieter Ende 2007 gelegentlich bereits in dem gegenständlichen Wohnobjekt gewohnt hätten, sei das Objekt wohl zweifelsfrei vor dem 31.12.2007 in einem gebrauchsfähigen Zustand an die Mieter übergeben worden.

Gemäß Punkt II des Vorvertrages vom 1.3.2007 sei wesentliche Geschäftsgrundlage für den Abschluss des Bestandvertrages die im Wesentlichen mängelfreie Durchführung der geplanten Sanierungsarbeiten sowie Umbau- und Zubaumaßnahmen gewesen. Die Fertigstellung der Sanierungs- und Erweiterungsarbeiten sei grundsätzlich bis Ende 2007 erfolgt, wobei jedoch auch nach diesem Zeitpunkt diverse, zum Teil gravierende Mängel bestanden hätten, die leider nur teilweise durch Mängelbehebungsarbeiten behoben worden seien. Es seien noch nicht alle Mängel behoben und liege derzeit noch keine Benützungsbewilligung des Wohnobjektes vor.

Als Entgelt für das gesamte Mietobjekt sei eine Bandbreite von € 2.000,00 bis € 2.400,00 inklusive Umsatzsteuer vereinbart worden. Auf Basis des eingeholten

Sachverständigengutachtens sei der exakte Mietpreis festgelegt worden. Das Gutachten sei dem Finanzamt bereits 2007 in Kopie übermittelt worden.

Durch die Einstellung der Beratungstätigkeit mit Wirkung zum 11.1.2007 habe sich die Bf. in der Folge auf die Verwaltung des eigenen Vermögens beschränkt. Dies sei auch der Grund für die Investition in die gegenständliche Immobilie gewesen. Die Vermietung des Objektes an den mittelbaren Gesellschafter hatte überdies den wirtschaftlichen Vorteil für die Gesellschaft, dass der Sitz und der Ort der Geschäftsleitung nunmehr dort gelegen seien, was im Falle der Vermietung an einen Dritten nur gegen eine entsprechende Vergütung oder in Form der Anmietung eines anderen Objektes als Gesellschaftssitz möglich gewesen wäre. Die gewählte Form erweise sich daher als wirtschaftlicher Vorteil für die Bf., da zusätzliche Betriebsausgaben vermieden worden seien.

Die Finanzierung der Sanierungsarbeiten sei größtenteils fremdfinanziert erfolgt, die entsprechenden Kreditverträge seien der Betriebsprüfung vorgelegen. Der Ankauf der Liegenschaft sei aus Eigenmitteln der Bf. erfolgt und somit sei, bei Betrachtung der Gesamtfinanzierung (Ankauf und Sanierung sowie Zubau), die überwiegende Finanzierung aus Eigenmitteln erfolgt.

Ab dem Kalenderjahr 2008 sei Miete vorgeschrieben worden.

Nach Ansicht der Bf. habe die AP den Sachverhalt unzureichend bzw. unrichtig dargestellt und unrichtige Schlussfolgerungen und Begründungen im Tatsachenbereich lt. BP-Bericht vom 4.12.2013 festgehalten.

Es sei für die Beurteilung der Frage, ob eine Gesellschaft unternehmerisch tätig werde, nicht von Relevanz, ob diese Gesellschaft eine für sie „übliche gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübe“. Nach Art. 9 der MWSt-RL sei zu prüfen, ob eine Tätigkeit wirtschaftlichen Charakter habe. Dabei sei dieser Begriff in einem weiten Sinne zu verstehen und habe objektiven Charakter, der unabhängig vom Zweck und Erfolg der Tätigkeit sei.

Die Meldung des formellen Hauptwohnsitzes ab 24.8.2005 in dem erst Anfang 2008 für Wohnzwecke nutzbaren Objekt ***3***, sei für die Beurteilung der Fremdüblichkeit des späteren Mietverhältnisses irrelevant.

Zur Behauptung der Betriebsprüfung, dass keine „Darlegung des Inhaltes eines mündlichen Mietvertrages“ erfolgt sei, werde festgehalten, dass Herr ***1*** verneint habe bzw. auch niemals behauptet habe, es läge ein mündlicher Mietvertrag vor. Richtig sei aber, dass ein Vorvertrag über einen Bestandvertrag vom 1.3.2007 vorliege, welcher sämtliche Bestandteile des noch abzuschließenden Mietvertrages in fremdüblicher Form regle. Ein Mietvertrag sei nach diesem Vorvertrag erst abzuschließen, sobald eine baubehördliche Benutzungsbewilligung vorliege. Der Vorvertrag sei bis zum heutigen Tag vollinhaltlich aufrecht und werde jedenfalls durch die regelmäßig geleisteten Mietzahlungen bis zum heutigen Tage ordnungsgemäß erfüllt.

Zu den Behauptungen der Betriebsprüfung, dass ein Objekt mit gravierenden Mängeln kein fremder Dritter mieten würde und dass dennoch das Objekt seit Sommer 2008 als Hauptwohnsitz genutzt werde, obwohl keine baubehördliche Benützungsbewilligung vorgelegen sei, hielt die Bf. fest: Nicht nur dass die BP Gelegenheit gehabt hätte, sich bei Besichtigung des Objekts aus eigenem vom Vorhandensein und der Qualität der Baumängel zu überzeugen, hätte die BP im Zuge dieser Besichtigung auch die Möglichkeit gehabt, sich ein Bild darüber zu machen, inwieweit die Bewohnbarkeit dieses Objektes durch diese Mängel beeinflusst werde. Wie im Zuge dieser Besichtigung augenscheinlich gewesen sein müsse und auch durch Frau Dr. ***G*** erläutert worden sei, sei die Art der Mängel dergestalt, dass eine Bewohnbarkeit des Objektes gegeben sei, aber dennoch formal keine Benützungsbewilligung durch die Behörde erteilt werden könnte. Dass der formale Aspekt einer bestehenden baubehördlichen Benützungsbewilligung für die Mieter des Objektes Voraussetzung für den Abschluss eines endgültigen Mietvertrages sei, beweise nur die Fremdüblichkeit des Vorvertrages.

Zum im Vorvertrag enthaltenen, lt. AP „fremdunüblichen“ Mitspracherecht der Mieter werde festgehalten, dass das Mitspracherecht von Mietern in Bezug auf wesentliche Bau- und Ausstattungsmaßnahmen eine im allgemeinen Geschäftsleben übliche Vereinbarung sei. Insbesondere dann, wenn die Vermietbarkeit eines in Bau befindlichen Objektes gesichert werden solle und für den Mieter die vorliegende Einreichplanung Grundlage für den abzuschließenden Mietvertrag sei. Es sei vertraglich nicht vereinbart gewesen, dass über sämtliche Bau- und Ausstattungsmaßnahmen eine laufende Abstimmung erfolgen werde, sondern lediglich über wesentliche Bau- und Ausstattungsmaßnahmen. Dazu werde auf das Erkenntnis des UFS Wien vom 1.6.2011 (RV/2459-W/09) verwiesen. In diesem Urteil führe der UFS hinsichtlich eines an die Tochter des Gesellschafter-Geschäftsführer vermieteten Einfamilienhauses u.a. aus, dass dem Umstand, dass im Zuge der Gebäudeerrichtung die spätere Mieterin bereits in den Bauvorgang und die Herstellung der Küche eingebunden war, keine streitentscheidende Bedeutung zukommt.

Eine Marktgängigkeit des Wohnobjektes sei zweifellos gegeben, auch wenn es nicht am freien Markt angeboten worden sei. Unstrittig sei, dass es sich bei dem Gebäude nicht um ein luxuriöses Gebäude handle, für welches am freien Markt kein anderer Mieter zu finden wäre als der Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person. Das Wohnobjekt verfüge über eine in dieser Wohngegend übliche Ausstattung, es seien keine außergewöhnlichen Sonderwünsche der Mieter erfüllt worden. Es sei das Wohnobjekt nicht so speziell auf die Bedürfnisse der Gesellschafter zugeschnitten, dass eine andere betriebliche Nutzung durch die Kapitalgesellschaft ausgeschlossen sei, dass es also nicht fremdüblich vermietbar sei. Auch im Schreiben des BMF (Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer an die Behörde) vom 2.10.2011 werde ausgeführt, dass aus den übermittelten Sachverhaltselementen nicht zu schließen sei, dass es sich bei der gegenständlichen Liegenschaft um eine so repräsentative oder speziell auf die Bedürfnisse des Gesellschafters ausgerichtete Liegenschaft handle, dass

eine anderweitige Nutzung als die Vermietung an den (Allein-)Gesellschafter der MStb objektiv erkennbar ausgeschlossen sei.

Zur Feststellung der Betriebsprüfung, dass als Unterkunftsgeberin für das im Jahr 2009 geborene Kind in der behördlichen Meldung des Hauptwohnsitzes Frau Dr. ***6*** und nicht die Bf. als Unterkunftsgeberin auftrat, werde festgehalten, dass laut Ausfüllhilfe zum Meldezettel unter „Unterkunftsgeber“ die Unterschrift des Eigentümers, einer/s Mitbewohners/in (beispielsweise extra angeführt eines Familienmitglieds) oder des Mieters zu leisten sei. Diese Meldung könne keinerlei Aussagekraft darüber haben, ob die Vermietung des Mietobjektes an Herrn Dr. ***5*** fremdüblich sei oder nicht. Wäre das Objekt durch eine andere Familie angemietet gewesen, hätte ebenfalls die Mutter den Meldezettel als „Unterkunftsgeber“ unterfertigt.

Die übernommene Haftung für die Kredite begründe keine Fremdunüblichkeit der Leistungsbeziehung zwischen der Bf. und den Mietern. Im gegenständlichen Fall habe die Bf. einen Kredit aufgenommen und ihr Gesellschafter ***1*** sowie die Geschäftsführerin Frau Dr. ***6*** haben die Haftung für diesen Kredit übernommen. Die Übernahme der Haftung sei somit aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Stellung als Gesellschafter erfolgt. Auch bei Vermietung des Wohnobjektes an einen fremden Dritte[n] hätten der Alleingesellschafter Dr. ***5*** sowie Frau Dr. ***6*** eine Haftung für den Kredit der Bf. im Rahmen der üblichen Bedingungen österreichischer Banken übernehmen müssen.

Seitens der Finanzbehörde werde das vorgelegte Beweismittel, das am 9.3.2007 erstellte Sachverständigengutachten über die Höhe eines fremdüblichen Mietzinses für das Objekt ***3***, welches einen fremdüblichen Mietzins iHv rd. € 2.530,00 netto ausweise, nicht im Bericht angeführt bzw. auch nicht dargelegt, warum dieses Gutachten nicht zu würdigen sei bzw. warum das Ergebnis dieses Gutachtens nicht für die Frage, ob das Mietverhältnis zwischen den Mietern und der Bf. fremdüblich sei, relevant sein sollte. Die tatsächlich geleisteten Mietzahlungen von brutto € 2.820,00, netto € 2.563,63, seien nach diesem Gutachten wohl jedenfalls fremdüblich.

Die Behörde habe keine Beurteilung darüber abgegeben, welche der weiteren Vereinbarungen im Vorvertrag nicht fremdüblich wären. Die Behörde habe nicht dargetan, inwiefern Vereinbarungen wie die Orientierung am MRG, an allgemein üblichen Standards, die Berufung eines Sachverständigen zur Ermittlung der angemessenen Miete, nicht fremdüblich sein sollten. Es werde auch nicht dargetan, warum eine solche Beurteilung des Vorvertrages für die Gesamtbeurteilung, ob eine fremdübliche Leistungsbeziehung zwischen der Bf. und den Mietern vorliege, unerheblich sei.

Die Bf. hielt fest, dass alle notwendigen Voraussetzungen für Verträge mit nahen Angehörigen eingehalten worden seien: die Schriftlichkeit sei in Form des Vorvertrages gegeben, die Erscheinung nach außen durch dessen Vorlage beim Finanzamt im Jahr 2007; die

Fremdüblichkeit werde durch ein Sachverständigengutachten, welches ebenfalls 2007 beim Finanzamt vorgelegt worden sei, belegt.

Die AP sei bei ihrer rechtlichen Würdigung zum Schluss gekommen, dass die Vermietung nicht zu fremdüblichen Verhältnissen erfolgt sei und von keiner unternehmerischen Tätigkeit auszugehen sei. Folglich sei der Vorsteuerabzug nicht möglich und werde die geltend gemachte Vorsteuer entsprechend gekürzt. Die Bf. hielt dazu fest, dass bei umsatzsteuerlicher Würdigung des oben dargestellten Sachverhaltes eigenständig zu beurteilen sei, ob

- eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit der Kapitalgesellschaft iSd § 2 Abs. 1 UStG bzw. wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art. 9 der MwSt-RL, die nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen betrieben werde, vorliege;
- der Vorsteuerauschluss nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zur Anwendung gelange;
- es sich bei der Vermietung um eine missbräuchliche Praxis handle.

Sowohl die Sechste MwSt-Richtlinie (nunmehr MwSt-RL, 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006) als auch deren Umsetzung in § 2 Abs. 1 UStG stellten hinsichtlich der Frage, ob ein Unternehmen [und damit] vorliege, darauf ab, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit (MwSt-RL) oder eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit (UStG 1994) vorliege. Beruflich oder gewerblich sei dabei jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehle, oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig werde.

Die Bf. verwies hinsichtlich der Überlassung von Wohnraum durch eine Gesellschaft an ihren (mittelbaren) Gesellschafter auf die Rz 186 der UStR, nach welcher zu unterscheiden sei, ob die Nutzungsüberlassung zwecks Einnahmenerzielung oder zur Vorteilszuwendung geschehe. Die Beurteilung sei dabei [anhand] eines Vergleiches zwischen den Umständen vorzunehmen, unter denen das Wohngebäude dem Gesellschafter überlassen werde, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde. Gerade das in Rz 186 der UStR zitierte Erk des VwGH, 07.07.2011, 2007/15/0255 hinsichtlich der Gebrauchsüberlassung eines Wohnhauses an den Stifter spreche gegen die Rechtsauffassung der Abgabenbehörde, weil in dem dort verfahrensgegenständlichen Fall kein fremdübliches Mietentgelt erhoben worden sei und der VwGH [in einem] Verweis auf die Richtwertmiethöhe im Land OÖ kein ausreichendes Indiz für die Fremdüblichkeit des Entgelts erkennen habe können.

Im gegenständlichen Fall sei aber die Fremdüblichkeit des Mietentgelts durch [ein] SV-Gutachten festgestellt worden, welches von der Abgabenbehörde weder im früheren Verfahren der Umsatzsteuernachschau 2007, noch im gegenständlichen Betriebsprüfungsverfahren bezweifelt worden sei.

Die Nutzungsüberlassung erfolge aufgrund eines umsatzsteuerlich anzuerkennenden Mietvertrags (in Gestalt eines fremdüblichen Vorvertrags aus dem Jahre 2007) zwischen der Bf.

und den Gesellschaftern, der gewöhnlich auch mit unabhängigen Dritten abgeschlossen werden könnte, und es bilde dieser Vorvertrag die Rechtsgrundlage für die Nutzungsüberlassung (den Leistungsaustausch) ab, weshalb eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit vorliege.

Entscheidend für das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit der Bf. bleibe allerdings, dass das grundsätzlich als nachhaltig zu beurteilende Mietverhältnis letztlich der Erzielung von Einnahmen diene. Dies sei hier unzweifelhaft der Fall, es würden ab Mitte 2008 regelmäßig Einnahmen iHv rd. € 2.520,00 bis € 2.560,00 je Monat (netto) erzielt. Die Behörde habe sich mit der Frage der Fremdüblichkeit dieses Entgelts bzw. dem Sachverständigengutachten nicht auseinandergesetzt.

Art. 9 der MwSt-Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 lege ausdrücklich fest: *„Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.“*

Nach der Rechtsprechung des EuGH in der Rs Renate Enkler begründe eine marktkonforme Vermietung jedenfalls die Unternehmerqualität iSd Art. 9 MWStSyst-RL und des § 2 UStG. Ein Naheverhältnis zwischen Vermieter und Mieter schließe eine steuerwirksame Vermietung weder zwischen nahen Angehörigen noch zwischen Gesellschaftern und ihrer Gesellschaft aus. Eine marktkonforme Vermietung sei in all diesen Fällen abgabenrechtlich anzuerkennen. Das entspreche der ständigen Rechtsprechung des VfGH: Das Abstellen „auf ein Angehörigkeitsverhältnis reicht nicht aus, eine steuerliche oder sozialversicherungsrechtliche Schlechterstellung sachlich zu begründen.“

Ein marktkonformer Leistungsaustausch schließe verdeckte Gewinnausschüttungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaften nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH ebenso aus wie einen Missbrauch gem. § 22 BAO. Hinzu komme, dass Kapitalgesellschaften gesellschaftsrechtlich verpflichtet seien, im Fall einer Nutzungsüberlassung von Wohnraum an ihre Gesellschafter marktkonforme Mietentgelte (plus USt) zu verlangen, um einen Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr (§ 52 und 56 AktG; § 83 GmbHG) zu vermeiden. Eine marktkonforme Vermietung sei nach *Beiser* somit gesellschaftsrechtlich geboten und jedenfalls angemessen iSd § 22 BAO. Investierten Kapitalgesellschaften in Immobilien zur marktkonformen Vermietung, so stehe der Vorsteuerabzug für diese Immobilieninvestitionen zu.

Die Bf. verwies auf das Schreiben des BMF (Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer) vom 2.10.2011 (zum AP-Verfahren). Darin werde ausgeführt, dass eine Zurechnung zum außerbetrieblichen Vermögen der Bf. bzw. eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel an die Muttergesellschaft MStb und in weitere Folge eine Ausschüttung der MStb an ihren Gesellschafter Dr. ***5*** für den gegenständlichen Sachverhalt nicht in Betracht komme. Dieses Schreiben stelle – dem vorliegenden Sachverhalt entsprechend – völlig richtig und damit unstrittig fest, dass es sich bei der Liegenschaft nicht um ein so repräsentatives oder speziell auf die Bedürfnisse des Gesellschafters ausgerichtetes Objekt handle, dass eine anderweitige

Nutzung als die Vermietung an Dr. ***5***, (den (Allein-)Gesellschafter der Muttergesellschaft MStb) objektiv erkennbar ausgeschlossen sei. Diese Rechtsauffassung sei im Einklang mit der herrschenden Judikatur des VwGH (vgl. u.a. 22.3.2010, 2007/15/0003, 16.5.2007, 2005/14/0083). In diesen Judikaten unterscheide der VwGH zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden und solchen Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt seien, sodass sie als verdeckte Ausschüttung an der Wurzel von vornherein nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zählen würden. Das VwGH-Erkenntnis vom 19.10.2010 betraf eine Luxusvilla, die nach den Wünschen des Erststifters von der Privatstiftung saniert bzw. vollständig umgebaut wurde und dem Begünstigten zur Nutzung überlassen wurde. Zur Auffassung der Behörde, dass jedenfalls keine unternehmerische Tätigkeit vorliege und deshalb keine Feststellungen zur Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses zu treffen seien, merkte der VwGH an, dass „verdeckte Ausschüttungen (auch solche an der Wurzel) nur dann angenommen werden können, wenn die Vereinbarungen über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhalten“. Ohne Klärung der Frage, ob eine Vermietung zu marktkonformen (fremdüblichen) Bedingungen vorliege, sei auch nicht beurteilbar, ob die Gesamtgestaltung als „missbräuchliche Praxis“ zu werten sei.

Die Bf. hielt fest, dass nach Literatur und Rechtsprechung – gestützt auch auf die Judikatur des EuGH – bei Gegenständen (hier Wohnraum), die sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, anhand eines Vergleichs zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutze, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde zu beurteilen sei, ob insgesamt eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliege (EuGH 26.9.1996, Rs C-230/94, Enkler). Die Motive für den Leistungsaustausch seien dabei stets unbeachtlich. Selbst wenn man ein besonderes Naheverhältnis zwischen Mieter und Vermieter (hier Gesellschaft/Gesellschafter) unterstelle, sei sowohl nach der Rechtsprechung des BFH als auch auf Grundlage der unionsrechtlichen Vorgaben und der Judikatur des EuGH eine Vermietungstätigkeit nach den allgemeinen Voraussetzungen für einen Leistungsaustausch zu beurteilen. Es stehe dem Steuerpflichtigen auch ein nicht einschränkbares Wahlrecht zu, ob und in welchem Umfang er bezogene Leistungen seinem Unternehmen zuordne.

Im gegenständlichen Fall sei die Liegenschaft zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet worden, was von der Abgabenbehörde auch nicht angezweifelt und wegen fehlender verdeckter Gewinnausschüttung an der Wurzel auch nicht bestritten hätte werden können. Es handle sich daher unstrittig um „Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen“ iS des Art. 9 MwSt-Richtlinie, weil die erzielten Einnahmen nachhaltig seien (fremdübliches Mietentgelt lt. SV-Gutachten mittlerweile über viele Jahre von der steuerpflichtigen Gesellschaft vereinnahmt).

Die Bf. gehe in gemeinschaftsrechtlich konformer Betrachtung des USt-Rechtes sogar davon aus, dass selbst eine nicht fremdübliche Nutzung eines körperlichen Gegenstandes wie eines Wohnhauses, sofern dieses das Kriterium der nachhaltigen Einnahmenerzielung und der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ iS des Art. 9 MWSt-RL erfülle, zum Vorsteuerabzug berechtige. Nach der Auffassung der Bf. sei dies als „acte claire“ gegeben. Sollte jedoch der erkennende Senat die Auffassung der Betriebsprüfung, die fehlende Fremdüblichkeit aufrechterhalten und keine klare gemeinschaftsrechtliche Situation erkennen, ersuche die Bf. das Finanzgericht die konkret in der Beschwerde angeführten Fragen an den EuGH zur Vorabentscheidung nach Darstellung der Sach- und Rechtslage zu richten.

Auch wenn die Frage des Gesamtgewinns in einer überschaubaren Periode für umsatzsteuerrechtliche Beurteilungszwecke wegen Fehlens entsprechender Grundlagen in der MwSt-RI keine direkte Rolle spiele, sei darauf hingewiesen, dass, auf Basis der 2007 dem Finanzamt im Rahmen der mit Niederschrift vom 4.7.2007 abgeschlossenen Nachschau gem. § 144 BAO vorgelegten Prognoserechnung, die Vermutung von Liebhaberei ausgeschlossen sei. Warum die Abgabenbehörde nunmehr versuche, die fehlende Möglichkeit der Verweigerung des Vorsteuerabzugs auf Basis der Judikatur des VwGH zur „kleinen Vermietung“ wegen mittelbarer unechter USt-Befreiung der Vermietung von Wohnraum auf Basis von § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 iVm § 6 und § 1 Abs. 2 Z 3 LVO dadurch zu umgehen, dass eine bloße Gebrauchsüberlassung an den mittelbaren Gesellschafter unterstellt werde, bleibe unersichtlich und wegen der gegebenen fremdüblichen Vergleichbarkeit der Nutzung des körperlichen Gegenstandes zur nachhaltigen Einnahmenerzielung durch die Gesellschaft letztlich rechtswidrig. Missbrauch sei von der Behörde nicht einmal behauptet worden.

Die Bf. verwies darauf, dass der VwGH in ständiger Rechtsprechung feststelle, dass es die Systematik des Umsatzsteuerrechts erforderlich mache, dass eine Sofortbeurteilung erfolge. In der Literatur werde dargelegt, dass, wenn eine Beurteilung als unternehmerische Tätigkeit von der zuständigen Behörde vorgenommen worden sei und diese Einstufung nicht offensichtlich unrichtig sei, die Behörde daran auch im Rahmen der Veranlagung gebunden sei. Dies decke sich auch mit der Judikatur des EuGH im Hinblick auf die Grundsätze des Vertrauensschutzes und der Rechtssicherheit, aber auch mit den Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben.

Im gegenständlichen Fall sei durch die mit Niederschrift vom 4.7.2007 abgeschlossene Nachschau gem. § 144 BAO der Sachverhalt geprüft, das Recht auf Vorsteuerabzug für die im Zusammenhang mit dem Gebäude getätigten Investitionen, nach Einsicht in den Vorvertrag, die Prognoserechnung sowie das Sachverständigengutachten über die Höhe des Mietzinses, zugesprochen worden. Die Bf. habe in der Folge im Vertrauen auf diese Rechtslage auch die Mieten mit Umsatzsteuer verrechnet und vereinnahmt. Die Behörde habe im Rahmen der Nachschau 2007 objektive Nachweise für die unternehmerische Tätigkeit verlangt, erhalten und ihrer damaligen bescheidmäßigen Erledigung zugrunde gelegt.

Nunmehr werde Jahre später im Rahmen der AP von dieser Einschätzung unbillig abgewichen, womit die Bf. die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer schulde, das korrespondierende Recht auf Vorsteuerabzug aber verwehrt werde. Der Sofortabzug der Vorsteuer müsse, außer im Fall von Missbrauch oder Betrug, nach der Judikatur des EuGH auch endgültig erhalten bleiben.

Nachdem im vorliegenden Falle die Leistungsbeziehung fremdüblich gestaltet sei, insbesondere das geleistete Entgelt als marktkonform einzustufen sei, sei von einer wirtschaftlichen Tätigkeit der Bf. und somit der Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG auszugehen. Der Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 1 Z 1 UStG sei daher nicht zu versagen.

Es wurde beantragt, die in Rede stehende Vorsteuer in den gegenständlichen Jahren anzuerkennen und die Umsatzsteuer dementsprechend festzusetzen.

Mit den beiden inhaltsgleichen **Beschwerdevorentscheidungen (BVE) vom 11.5.2015** wurden die Beschwerden gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 2006-2009 sowie der Jahre 2010 und 2011 als unbegründet abgewiesen.

Nach jeweiliger Anführung des Inhalts des Berichtes der Außenprüfung (AP) vom 4.12.2013 sowie der Beschwerdeinhalte der Bf. vom 9.1. und 27.2.2014 (Seiten 1 – 19 der BVE) legte die Behörde im Begründungsteil die gesetzlichen Bestimmungen sowie einschlägige Judikatur des VwGH und EuGH dar.

Zit. „Gemäß § 2 Abs. 1 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 § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen, für 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.

Gemäß Art. 9 Abs. 1 MwStSyst-RL 2006/112/EG gilt als „Steuerpflichtiger“, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt. Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufen. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Die Zuordnung eines Leistungsbezuges zum Unternehmen richtet sich nicht nach ertragsteuerlichen Kriterien, etwa nach der Zuordnung zum Betriebs- oder Privatvermögen. Das

Umsatzsteuerrecht geht nicht von einer Unterscheidung nach Vermögensarten aus (Scheiner/Kolacny/Cagane, Kommentar zur Mehrwertsteuer, § 12 Anm. 227).

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit.a UStG 1994

Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben iSd § 20 Abs. 1 Z 1 bis Z 5 EStG 1988 bzw. §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis Z 5 KStG 1988 darstellen. Dies gilt auch im Falle der Vermietung von Objekten einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter (vgl. VwGH 26.03.2007, 2005/14/0091).

Grundsätzlich ist jeweils von einer Einzelfallbetrachtung auszugehen.

Schädlich für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges sind insbesondere folgende Kriterien:

- *Bei der Vermietung handelt sich um eine Tätigkeit, die nicht in der üblichen gewerblichen oder beruflichen Betätigung der Gesellschaft liegt.*
- *Es wird ein besonders repräsentatives Gebäude, das speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestimmt ist, vermietet.*
- *Es liegt kein fremdübliches Mietverhältnis vor.*

Der VwGH (vgl. VwGH 20.06.2000, 98/15/0169; VwGH 26.03.2007, 2005/14/0091) beurteilt weiters die Zurverfügungstellung einer Dienstwohnung danach, ob die Kapitalgesellschaft eine Wohnung dieser Art, Größe und Lage auch zum Zweck der Nutzungsüberlassung an einen fremden Arbeitnehmer hergestellt hätte.

Fremdüblichkeit liegt vor, wenn ein Vertragsverhältnis besteht, wie es zwischen Fremden (also auch mit fremden Arbeitnehmern) geschlossen würde (zu den Anforderungen des Fremdvergleichs siehe zB VwGH 11.05.2005, 2001/13/0209). Dafür ist nicht allein das Mietentgelt ausschlaggebend (siehe auch UFSG 27.01.2005, RV/0478-G/04), sondern die vertragliche Gestaltung insgesamt.

Im Erkenntnis vom 7.7.2011, 2007/15/0255 hat der VwGH ausgeführt, dass die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als fortlaufende Duldungsleistung auch bei einer Privatstiftung als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der MwSt-RL 2006/112/EG in Betracht kommt. Es fehle allerdings an einer wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn die Überlassung der Nutzung eines Wohnhauses an den Stifter/Begünstigten nicht deshalb erfolge, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihm einen Vorteil zuzuwenden (Zuwendung aus der Stiftung). Die Beurteilung sei dabei an Hand eines Vergleiches zwischen den Umständen vorzunehmen, unter denen das Wohngebäude dem Stifter überlassen werde, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde. Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen Tätigkeiten, die letztlich nur der Erfüllung des Stiftungszweckes dienten, und solchen, die über die bloße Erfüllung des Stiftungszweckes hinaus als wirtschaftliche Tätigkeit einzustufen seien, fänden sich im Urteil des EuGH vom 26.9.1996, C-230/94, Enkler, in den Randnummern 24 ff, insbesondere Randnummer 28. Diese Überlegungen sind auch auf die Vermietungstätigkeit einer GmbH an ihre Gesellschafter anzuwenden.

Wer einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, muss nachweisen, dass er die Voraussetzungen hierfür und insbesondere die Kriterien für die Einstufung als Steuerpflichtiger erfüllt. Artikel 4 der Sechsten Richtlinie hindert die Finanzverwaltung daher nicht daran, objektive Belege für die geäußerte Absicht zu verlangen (vgl. Urteil Rompelman, a.a.O., Randnr. 24). Ein behördliches oder gerichtliches Organ, das zu diesem Problem Stellung zu nehmen hat, muss folglich unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind, ermitteln, ob die fragliche Tätigkeit – hier die Nutzung eines Gegenstandes in Form der Vermietung – zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient (EuGH 26.9.1996, C-230/94 Enkler, Rn 24).

Im Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C-97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795) hat der Gerichtshof entschieden, dass zu den Gegebenheiten, auf deren Grundlage die Finanzbehörden zu prüfen haben, ob ein Steuerpflichtiger Gegenstände für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit erwirbt, die Art des betreffenden Gegenstandes gehört.

Dieses Kriterium ermöglicht auch die Feststellung, ob ein Einzelner einen Gegenstand so verwendet hat, dass seine Tätigkeit als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der Sechsten Richtlinie anzusehen ist. Wird ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so ist dies im Allgemeinen ein ausreichendes Indiz dafür, dass sein Eigentümer ihn für Zwecke wirtschaftlicher Tätigkeiten und folglich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt. Kann ein Gegenstand dagegen seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden, so sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird.

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 Einzelfalls gehören und daher neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können (EuGH 26.9.1996, C-230/94 Enkler, Rn 26-29).

Für die Beantwortung der Frage, ob die Nutzungsüberlassung einer Wohnimmobilie an den Gesellschafter eine unternehmerische Tätigkeit darstellen kann, ist das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung wesentlich. Die Beurteilung, ob eine marktkonforme Vermietung vorliegt, hat dabei an Hand des Gesamtbildes der Verhältnisse zu erfolgen (VwGH, 7.7.2011, 2007/15/0255 sowie VwGH, 19.10.2011, 2008/13/0046).“

Somit spreche nach Ansicht der Behörde im gegenständlichen Fall u.a. Folgendes gegen das Vorliegen einer marktkonformen (unternehmerischen) Vermietung:

Es trete als Unterkunftsgeberin 2009 (für das Kind) nicht die Bf., sondern Frau Dr. ***6*** auf.

Das Gebäude diene seit 2005 als Hauptwohnsitz, erst 2007 sei ein Vorvertrag über einen Bestandvertrag geschlossen worden. Es gebe weder einen schriftlichen, noch einen mündlichen Mietvertrag. Die Gesellschafter (und Mieter) hätten persönliche Haftungen für den zur Adaptierung des Objektes von der Bf. aufgenommenen Kredit übernommen. Die Miete sei nicht tatsächlich bezahlt, sondern lediglich über Verrechnungskonten verbucht worden. Das Haus sei auf die Bedürfnisse der Gesellschafter speziell abgestimmt (vertraglich vereinbarte laufende Abstimmung der Bau- und Ausstattungsmaßnahmen mit den Mietern) und sei nicht am freien Markt angeboten worden.

Damit scheine das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung ausgeschlossen.

Zum Entgelt sei in Punkt V. des Vorvertrags angeführt, dass für das gesamte Mietobjekt (Top 1 und 2 samt Nebenräumen und Grundstück) eine Bandbreite von EUR 2.000,- bis 2.400,- inklusive Umsatzsteuer vereinbart wird, wobei der exakte Mietpreis durch einen gemeinsam bestellten Sachverständigen aus dem Gebiet der Immobilienbewertung festgelegt werden sollte.

Im Gutachten des Gutachters wird zum Bewertungsstichtag 31.01.2007 für die gegenständliche Liegenschaft ein monatlicher Netto-Hauptmietzins von gerundet EUR 2.530,- zzgl.

Betriebskosten und MwSt festgestellt.

Hinsichtlich der Beurteilung, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit bei der Vermietung einer Wohnimmobilie vorliege, sei daher in Hinblick auf das marktkonforme Verhalten zu prüfen, ob ein angemessener Mietzins vereinbart wurde, wobei sich die angemessene Höhe daraus ableite, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre, und damit insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet (vgl. VwGH 23.02.2010, 2007/15/0003).

Es sei davon auszugehen, dass ein Investor bei marktüblicher Vorgangsweise erwarte, dass die Investitionskosten unter dem Ertragswert der Immobilie liegen werden. Hinsichtlich des vorliegenden Sachverhalts sei also zu beurteilen, ob aus Sicht eines marktüblich agierenden Investors die Verwertung des Wohnhauses zu Ertragszwecken so erfolge, dass sich dessen Erwartungen in Bezug auf die Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erfüllen; in Umkehr des Ertragswertverfahrens könne dabei ein marktkonformes Mietentgelt hergeleitet werden. Die Umkehr des Ertragswertverfahrens werde als eine zulässige Methode für die Ermittlung des fremdüblichen Mietzinses anerkannt (VwGH 23.2.2010, 2007/15/0003, VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255).

Die Behörde führte in der BVE dargelegte Berechnungen unter Ansatz von Liegenschaftszinssätzen zwischen 2 und 4% durch; berücksichtigte Mietausfallwagnis, Verwaltungs- und Instandhaltungskosten und kam zu folgendem Schluss.

Auf Basis der vorgelegte Prognoserechnung und der Werte laut Anlageverzeichnis hätten die Berechnungen ergeben, dass das tatsächlich bezahlte Mietentgelt unter der „angemessenen Miete“ liege. Es werde aus Sicht eines marktkonform agierenden Investors eine zu niedrige Miete bezahlt, damit liege aber auch kein marktkonformes Verhalten vor. (Rechne man mit

einer Nettomiete von EUR 2.563,64 – Bruttozahlungen von EUR 2.820,00 per Monat, so ergäbe sich ein Jahresbetrag von EUR 30.763,64 und entsprechend eine Differenz bei Zugrundelegung der Werte gemäß Prognoserechnung von: EUR -4.862,88/-11.176,76/-17.297,54/-29.900,34 bzw. bei Zugrundelegung der Werte gemäß Anlagenverzeichnis: EUR -4.604,19/-10.480,39/-16.497,82/-28.888,20).

Gemäß § 5 Abs. 1 LBG sei im Ertragswertverfahren der Wert der Sache durch Kapitalisierung des für die Zeit nach dem Bewertungsstichtag zu erwartenden oder erzielten Reinertrags zum angemessenen Zinssatz und entsprechend der zu erwartenden Nutzungsdauer der Sache zu ermitteln (Ertragswert).

Gemäß § 5 Abs. 4 LBG richte sich der Zinssatz zur Ermittlung des Ertragswertes nach der bei Sachen dieser Art üblicherweise erzielbaren Kapitalverzinsung.

Zur Begründung der Wahl des Kapitalisierungszinssatzes könne auch auf anerkannte Veröffentlichungen von Richtwerten Bezug genommen werden. Die Empfehlung des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs hinsichtlich der Richtwerte für Wohnliegenschaften liege in hochwertiger Lage bei 2,0 bis 4,0 %, in sehr guter Lage bei 2,5 bis 4,5 % (vgl. Tabelle in Kothbauer/Reithofer, Liegenschaftsbewertungsgesetz Praxiskommentar, S. 201). Kranewitter halte für Einfamilienhäuser eine fremdübliche Mindestrendite von 2,5 % (Bandbreite 2,5 bis 3,5 %) für angemessen (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁶, 94). Pröll verweise in seinem Artikel über die Bedeutung von Restnutzungsdauer und Objektgröße für die Höhe des Liegenschaftszinssatzes auf Untersuchungen von Sprengnetter, denen zufolge die Verdoppelung der Objektgröße bei Einfamilienhausgrundstücken einen relativen Anstieg des Liegenschaftszinssatzes um ca. 40 % bewirkt. (Pröll in SWK 28/2014, 1215).

Unter Berücksichtigung der dort angeführten Daten (Tabellen von Sprengnetter hinsichtlich Liegenschaftsart, Gesamtnutzungsdauer, Objektgröße (Wohnfläche in m²) und Umrechnungskoeffizient) käme man bei einer Wohnfläche von 235,07 m², wie im gegenständlichen Fall, auf einen Liegenschaftszinssatz von gerundet 4 %.

Das im gegenständlichen Fall vereinbarte Mietentgelt von EUR 2.530,- netto reiche, wie die oben angeführte Berechnung zeige, nicht aus, um die Renditeerwartungen (mindestens 2 %) eines fremden marktüblich agierenden Investors zu erfüllen; das Mietverhältnis sei daher als nicht fremdüblich gestaltet zu beurteilen.

Zudem wäre das beschwerdegegenständliche Objekt wohl nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen der Bf. einsetzbar, also etwa in wirtschaftlich sinnvoller Weise an Fremde vermietbar. Die Bf. führe in der Beschwerde, datiert 09.01.2014, selbst an, dass aufgrund dessen, dass der Sitz und der Ort der Geschäftsleitung nunmehr dort gelegen seien, eine Vermietung an einen Dritten nur gegen entsprechende Vergütung oder in Form der Anmietung eines anderen Objektes als Gesellschaftssitz möglich gewesen wäre; bzw. laut Punkt III. des Vorvertrags zum Bestandvertrag vom 1.3.2007: „Da die Vermietung mit Mitbenutzung eines

Raumes für Geschäftszwecke am freien Markt sehr schwierig ist, ist deshalb die Vermietung unter anderem an den mittelbaren Alleingesellschafter ***1*** wiewohl zu fremdüblichen Bedingungen, wofür auch ein Sachverständigengutachten eingeholt werden wird, beabsichtigt.“

Die Behörde kommt zum Schluss, dass das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit in Bezug auf die gegenständliche Vermietung bereits mangels Marktkonformität bzw. Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses zu verneinen sei. Auf eine weiter gehende Prüfung hinsichtlich des Vorliegens einer missbräuchlichen Praxis im Sinne der EuGH-Judikatur müsse nicht mehr eingegangen werden.

Am **14.6.2015** wurde der Vorlageantrag gemäß § 264 BAO zu beiden Beschwerden eingebracht.

Die Bf. führte grundsätzlich wie in den Beschwerden aus und hielt zudem fest, dass die Behörde mit den BVE nicht auf die in den Beschwerden vorgebrachten Argumente der Bf. eingegangen sei.

Die BVE enthielten keine ausreichende Begründung iSd § 93 Abs. 3 lit a BAO. Die Behörde habe in der BVE lediglich die bereits in den Feststellungen der AP angeführten „Punkte“ wiederholt ohne die diesbezüglichen Ausführungen der Bf. in den Beschwerden zu würdigen bzw. darzulegen, warum diese nicht zu würdigen seien. Es werde daher die Mitteilung der zu diesen Punkten fehlenden Begründung beantragt.

Die Behörde sei ebenfalls nicht auf das vorliegende Sachverständigengutachten zur fremdüblichen Miete eingegangen. Es werde nur angeführt, dass der fremdübliche Mietzins durch die „zulässige“ Methode „Umkehr des Ertragswertverfahrens“ zu ermitteln sei. Es werde nicht dargelegt, warum nur dieser, von der Finanzverwaltung entwickelten Methode, der Vorzug vor einem zeitnah, d.h. zum Zeitpunkt des Bezugs des Objektes bzw. des Abschlusses des Vorvertrages, durch einen zertifizierten Sachverständigen erstellten Gutachten gegeben wird. Es werde auch dazu die Mitteilung der fehlenden Begründung beantragt. Angemerkt werde, dass bei der Berechnungsmethode der Behörde der zu erwartende Wertzuwachs der Immobilie nicht in die Ermittlung der erwarteten bzw. zu erwartenden Rendite einbezogen werde.

Die Behörde übermittelte mit **Schreiben vom 18.11.2015** eine **ergänzende Begründung zur BVE** an die Bf.

Zum Thema *Vorvertrag/gravierende Mängel* führte die Behörde u.a. an, dass ein Vorvertrag ein Vertrag sei, dessen Gegenstand die Verpflichtung zum Vertragsabschluss zu einem späteren Zeitpunkt sei (EStR 2000, Rz 6629). Ein Vorvertrag liege vor, wenn es übereinstimmender Parteiwille sei, nicht schon den Hauptvertrag abzuschließen, sondern seinen Abschluss erst in Zukunft zu vereinbaren. Von einem Vorvertrag sei nur dann auszugehen, wenn der Leistungsinhalt der Vereinbarung die Verpflichtung enthält, künftig einen Vertrag abzuschließen, nicht aber, wenn in der Vereinbarung aufgrund des klar erkennbaren

Parteiwillens bereits über sämtliche Vertragselemente abgesprochen werde und aufgrund des Vertrages Leistungen zu erbringen seien und gefordert werden können (GebR, Rz 427).

Die Verabredung, künftig erst einen Vertrag schließen zu wollen, sei nur dann verbindlich, wenn sowohl die Zeit der Abschließung, als die wesentlichen Stücke des Vertrages bestimmt und die Umstände inzwischen nicht dergestalt verändert worden seien, dass dadurch der ausdrücklich bestimmte, oder aus den Umständen hervorleuchtende Zweck vereitelt, oder das Zutrauen des einen oder andern Teiles verloren werde. Überhaupt muss auf die Vollziehung solcher Zusagen längstens in einem Jahr nach dem bedungenen Zeitpunkt gedrungen werden, widrigenfalls ist das Recht erloschen (§ 936 ABGB).

Gegenstand eines Vorvertrages sei die Verpflichtung zum Abschluss des Hauptvertrages; im konkreten Fall wäre dies der Abschluss eines Mietvertrages. Dazu sei es jedoch nie gekommen. Im Fall der Bf. verliere der Vorvertrag gemäß Punkt VII unter anderem seine Wirksamkeit, wenn die Bf. das Objekt nicht bis spätestens Dezember 2007 in einem gebrauchsfähigen Zustand an die Mieter übergeben könne.

Die Bf. argumentiere einerseits, dass das Außerkrafttreten des Vorvertrages nicht eingetreten sei, da die Mieter Ende 2007 bereits gelegentlich im Wohnobjekt gewohnt hätten. Das Objekt sei somit vor 31.12.2007 in einem gebrauchsfähigen Zustand übergeben worden. Andererseits liege eine Benützungsbewilligung des Objektes bis dato nicht vor.

Nach § 1096 Abs. 1 ABGB ist der Vermieter verpflichtet, dem Mieter den bedungenen Gebrauch zu verschaffen und zu erhalten. Dazu gehört auch die Erlangung der zum bedungenen Gebrauch erforderlichen behördlichen Bewilligungen. Diese Verpflichtung wurde im vorliegenden Fall verletzt; denn unabhängig vom tatsächlichen Zustand des strittigen Bestandsgegenstandes war die Benützung der gemieteten Räume zu Wohnzwecken schon wegen des bestehenden Rechtsmangels der fehlenden Benützungsbewilligung der Baubehörde unstatthaft und damit nicht mehr gewährleistet (OGH 18.9.1991, 3Ob526/91 mVa ImmZ 1978, 170).

Eine Wohnung ist im Allgemeinen erst dann als „geschaffen“ anzusehen, wenn sie den behördlichen Anforderungen vollkommen entspricht, weil sie vor diesem Zeitpunkt insbesondere vor Erteilung der baubehördlichen Genehmigung (Benützungsbewilligung) nicht für den Mietenmarkt von Rechts wegen als Gegenstand eines Anbots in Betracht kommt (vgl. OGH 19.5.1971, 5Ob109/71 mVa SZ 6/290 = MietSlg 10.191; ähnlich ZBI 1931/136 = MietSlg 10.192).

Ein fremder Dritter würde wohl kaum ein Objekt mieten, das „unbrauchbar“ sei, das also mangels einer baubehördlichen Benützungsbewilligung nicht als Mietobjekt zugelassen sei, da die hierfür erforderlichen Kriterien offensichtlich nicht erfüllt seien. Selbst wenn das Mietobjekt keinen objektiv unbrauchbaren Zustand aufweise, nach den gesetzlichen Bestimmungen aber nicht vermietungsfähig sei, also gar nicht vermietet hätte werden dürfen, sei zweifelhaft, dass ein fremder Dritter in diesem Fall nicht gemäß Punkt VII des Vorvertrages vom Vertrag zurückgetreten wäre.

Zum Thema *Hauptwohnsitz*, Meldung im Jahr 2005, verwies die Behörde auf die

Voraussetzungen, die erforderlich seien, um einen Hauptwohnsitz anzumelden.

Ein fremder Dritter würde wohl kaum einen Hauptwohnsitz für ein Objekt anmelden, in dem er keine Berechtigung zu wohnen habe (für das Objekt sei 2005 kein Mietvertrag vorgelegen, ein Vorvertrag sei erst 2007 geschlossen worden), oder würde darin tatsächlich wohnen und damit eine Verwaltungsübertretung begehen.

Zur *Haftung* der Gesellschafter für die aufgenommenen Kredite hielt die Behörde fest, dass aus dem Bürgschaftsvertrag mit Frau Dr. ***6*** aus dem Jahr 2007 hervorgehe, dass die Bürgschaftsübernahme nicht durch das Bestehen eines Rechtsverhältnisses zum Hauptschuldner sowie insbesondere eines allfälligen gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses bedingt sei. Die Bürgschaft bestehe auch nach Beendigung eines derartigen Rechtsverhältnisses fort. Zum Argument der Bf., dass die Übernahme der Haftung für die Kredite der Bf. aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Stellung erfolgt sei, führte die Behörde aus, dass Aufgabe eines Geschäftsführers die alleinige Vertretung der Gesellschaft nach außen und u.a. die Haftung gegenüber den Gesellschaftern für die Durchführung der Geschäftsführung mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes sei. Es sei nicht Ausfluss der Geschäftsführertätigkeit für die Gesellschaft mit dem Privatvermögen zu bürgen, eine Bürgschaftserklärung zu unterfertigen oder ein Sanierungskonzept zu erstellen.

Es widerspreche der Lebenserfahrung, dass ein fremder Dritter die Haftung als Bürge und Zahler gem. § 1357 ABGB für einen Kredit des Vermieters eingehe, zumal laut Kreditprolongation vom 9.2.2009 die Finanzierung am 1.9.2025 zur Gänze zurückzuzahlen sei, der Mietvertrag hingegen, laut Vorvertrag, lediglich fünf Jahre befristet abgeschlossen werden solle.

Zur *Mitbenützung der Flächen* – laut Vorvertrag erklärten sich die Mieter damit einverstanden, dass die Bf. das in Top 1 befindliche Büro mitbenützen könne. Dass hierin keine fremdübliche Gestaltung vorliege, werde von der Bf. selbst dargelegt. Im Vorvertrag sei angeführt, dass dies im Fall der Vermietung an einen Dritten nur gegen eine entsprechende Vergütung möglich wäre.

Zum Thema *Gutachten/Entgelt/fremdunübliche Vereinbarung im Vorvertrag* – Die Behörde verwies darauf, dass Sachverständigengutachten, wie jedes Beweismittel der freien Beweiswürdigung unterliegen. Laut Vorvertrag solle der exakte Mietpreis durch einen Sachverständigen unter Berücksichtigung der konkreten Ausstattung und Qualität sowie der Büromitbenützung und der zitierten Erneuerungspflichten festgelegt werden. Im Gutachten vom 9.3.2007 fände sich jedoch kein Hinweis auf die Büromitbenützung durch den Vermieter. Laut Gutachten sei ein monatlicher Netto-Mietzins von gerundet Euro 2.530,00 angemessen. Es sei nicht ersichtlich, warum ein fremder Mieter aufgrund dieser Daten dann monatlich Euro 2.563,64 netto zahlen sollte.

Der Gutachter habe drei vergleichbare Bestandsobjekte angegeben und wäre zu einem gewichteten Mittel von Euro 9,01/m² Wohnnutzfläche gelangt. Der Gutachter habe also die Vergleichswertmethode angewendet, wobei dafür Voraussetzung sei, dass eine ausreichende Anzahl von Vergleichsobjekten/Vergleichspreisen vorliege. Ob dies mit drei Objekten der Fall

sei, sei fraglich. Es gehe zudem nicht hervor, inwiefern die Objekte mit dem zu bewertenden Objekt vergleichbar wären und wann diese angeboten worden seien.

Dem Vorvertrag sei im Hinblick auf Fremdüblichkeit nicht zu entnehmen, wann und wie der Mietzins zu bezahlen sei, welche Kostenbestandteile anteilig vom Mieter zu tragen seien, wie die Abrechnung der Kosten erfolge, wie der Büroanteil abzugrenzen sei, wie sich die Betriebskosten aufschlüsseln, ob und wie hoch eine Kautions hinterlegen sei, wer die Versicherungspflicht trage und wie eine Rückgabe des Objektes zu erfolgen habe. Es sei auch nicht klar, ob die Mieter die Wartung und Instandhaltung des gesamten Gebäudes samt technischer Anlagen übernehmen werden oder ob den Mietern auch beispielsweise der durch die Bf. gekaufte Rasentraktor (kostenpflichtig) zur Nutzung überlassen werde.

Dem Sachverhalt sei zu entnehmen, dass keine Vermietung des Objekts am freien Markt geplant gewesen sei, sondern das Wohnbedürfnis des Gesellschafters und der Familie gedeckt werden sollte. Laut EuGH Rs Enkler sei zu prüfen, ob in der (entgeltlichen) Überlassung eines körperlichen Gegenstandes zur dauerhaften Nutzung eine nachhaltige mit Einnahmenerzielungsabsicht erfolgte Tätigkeit zu sehen sei, wobei auf die Umstände des Einzelfalls abzustellen sei. Werde ein Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, so könne dies ein Anhaltspunkt dafür sein, dass er vom Eigentümer für Zwecke der nachhaltigen Einnahmenerzielung verwendet werde. Bei Gegenständen, die sowohl für eine Nutzung zu privaten Zwecken, als auch zu wirtschaftlichen Zwecken geeignet seien, seien alle Umstände der Nutzung zu berücksichtigen.

Anhand der oben angeführten Punkte habe die Behörde dargelegt, dass aufgrund des Fremdvergleichs als objektives Kriterium das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung ausgeschlossen scheine.

Zum *umgekehrten Ertragswertverfahren/Wertzuwachs* hielt die Behörde fest, dass sich das Wertsteigerungspotential einer Liegenschaft im (Liegenschafts-)Zinssatz widerspiegle. Dieser sei umso niedriger, je besser die Lage der Immobilie sei, wobei Einfamilienhäuser keine Zinsobjekte im herkömmlichen Sinn darstellen, sondern in erster Linie einer Familie als selbst genutztes Objekt dienen sollen (vgl. Bienert in Bienert/Funkt, Immobilienbewertung Österreich, S. 361).

Dem Schreiben der Behörde lag ein Ausdruck einer Auflistung zu den Bezirken in Wien per 16.1.2008 bei, woraus die Quadratmeterpreise von Eigentumswohnungen und Mietwohnungen (bis 50, bis 80, bis 125, über 126 m²) im Vergleich zum 1. Quartal 2007 angeführt waren. Dieser Preisspiegel basiere auf einer Datenquelle von ca. 5000 Objekten, welche auf „wohnet.at“ im Beobachtungszeitraum online seien.

Die Bf. führte in der **Replik vom 22.2.2016** zur „ergänzenden Begründung“ der Behörde u.a. aus:

Zu *Gutachten/Entgelt/fremdübliche Vereinbarung* gab die Bf. an, dass einem Mietzins lt. Gutachten iHv gerundet Euro 2.530,00 eine „tatsächliche“ Zahlung von Euro 2.563,64 gegenüberstehe. Die Behörde erkenne hier, dass das Gutachten von einem Netto-

Hauptmietzins vor allfälligen Betriebskosten ausgehe. D.h. dass jede tatsächliche Zahlung sich aus Hauptmietzins zzgl. Betriebskosten und zzgl. Umsatzsteuer ergeben müsse. Dass laufend ein Betriebskosten-Aconto entrichtet werde, welches dann auf die tatsächlichen, vom Mieter zu tragenden Betriebskosten angerechnet werde, sei nicht fremdunüblich. Es sei tatsächlich der im Gutachten angesprochene Netto-Hauptmietzins zur Abrechnung gelangt. Ähnliches geschehe bei der Ermittlung des „angemessenen Mietzinses“ nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren. Betriebskosten, die vom Mieter zu tragen seien (Verwaltungs-, Instandhaltungskosten) und zum vereinbarten Hauptmietzins treten, werden in die Ermittlung der Behörde einbezogen.

Die Behörde lege nicht dar auf welchen „Erfahrungswerten“ sich die angesetzten %-Sätze für Mietausfallwagnis, Instandhaltung und Verwaltungskosten gründen. Wenn aus Sicht eines Investors das Mietausfallwagnis in die Ermittlung des angemessenen Mietzinses einzubeziehen sei, sei aus derselben Logik auch der alternative Ertrag aus der schlussendlichen Veräußerung des Objektes, d.h. die Wertsteigerung miteinzubeziehen. Diese bleibe jedoch trotz Steuerhängigkeit des Objektes unberücksichtigt.

Der Einwand der Behörde, dass „Einfamilienhäuser keine Zinsobjekte im herkömmlichen Sinne darstellen“, bestätige nach Ansicht der Bf. die Position der Bf. Dass nämlich eine Ermittlung des angemessenen Mietzinses nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren nicht die gebotene Form der Ermittlung sein könne. Es seien, entsprechend dem Vorgehen des Gutachters, alternative Datenquellen zu tatsächlich am Markt beobachteten Mieten (Schlichtungsstelle, Vergleichsobjekte) heranzuziehen. Entgegen der Behauptung der Behörde seien im Gutachten Vergleichsobjekte nach Lage und Ausstattung beschrieben.

Die Bf. hielt fest, dass die dem Schreiben der Behörde beigelegte Auflistung scheinbar Preise für Eigentumswohnungen bzw. Mieten für Mietwohnungen betreffe. Es gehe daraus nicht hervor ob es sich bei den Mieten um Hauptmietzinse (brutto oder netto), zzgl. oder exklusive Betriebskosten, handelte. Es bleibe unklar, welcher Nachweis mit diesem Dokument geführt werden solle, umso mehr als keine Mieten für Einfamilienhäuser angeführt werden. Es mangle daher an der Vergleichbarkeit mit dem Mietzins für das Objekt der Bf.

Zu *Kreditaufnahme/Haftung durch Gesellschafter/Geschäftsführer* führte die Bf. u.a. an, dass die Haftung für die Kredite nicht in der Eigenschaft als Mieter übernommen worden sei, sondern aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Stellung. Eine derartige Haftungsübernahme sei keine unübliche Vorgangsweise der Kreditinstitute.

Mit **Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 7.3.2023** wurde die Bf. zum Umstand, ob die Vermietung der Liegenschaft an die Gesellschafter bzw. Geschäftsführer als wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Mieteinnahmen ausgerichtet war oder ob das Investment der Bf. den ihr nahestehenden Personen dienen sollte, um verschiedene Auskünfte und die Beantwortung von Fragen ersucht. Zudem wurde um Klärung bzw. Klarstellungen zum

Sachverhalt ersucht.

Siehe im Detail dazu die Ausführungen in der Stellungnahme der Bf. vom 7.4.2023.

Mit **Schriftsatz der Bf. vom 7.4.2023** wurde die Stellungnahme zum Beschluss des BFG übermittelt.

Zuerst stellte die Bf. die Umstände des baurechtlichen Verfahrens dar.

„Gem. § 128 Abs. 1 Bauordnung für Wien (BO für Wien, in Hinkunft „BO“) haben Bauwerber und Eigentümer eine Fertigstellungsanzeige zu erstatten.

Gem. § 128 Abs. 2 Z 1 BO ist dieser eine „Bestätigung eines Ziviltechnikers (...) über die bewilligungsgemäße und den Bauvorschriften entsprechende Bauausführung einschließlich der Herstellung der Pflichtstellplätze sowie darüber, dass die gemäß Z 2 bis 12 vorgelegten Unterlagen vollständig sind (...)“ anzuschließen.

*Erst mit der vollständigen Erstattung dieser Fertigstellungsanzeige samt ZT-Bestätigung darf das neu errichtete Bauwerk benützt werden (§ 128 Abs. 4 BO). Die besondere Schwierigkeit bestand beim Objekt ***7*** darin, dass die vorgesehene Wohnfläche von 234,75m² baurechtlich nur dadurch erzielbar war, dass zwei getrennte Häuser (bestehendes Wohnhaus aus Altbestand, ursprüngliche Errichtung 1903, sowie Zubau als weiteres Haus) bestehen. Aus dieser Sachlage ergab sich die Schwierigkeit der brandschutzmäßigen Trennung der beiden Hausteile (Häuser) samt innerer Erschließung. Es musste über viele Jahre eine Lösung gefunden werden, bei der alle Brandschutzvorschriften erfüllt sind. Endgültig gelöst konnte dies erst durch den Einbau einer speziellen, extra für diesen Bau konstruierten und eigens dafür individuell durch Abbrandversuch zertifizierten Türe werden, wofür in der Corona-Pandemie-Zeit kein Professionist und erst 2022 ein solcher gefunden wurde. Die Ausführung erfolgte mit Fertigstellung bis 23. Februar 2023. Erst mit Abschluss dieser Arbeiten konnte die Bestätigung des Ziviltechnikers (RZ 2) erwirkt und letztlich mit Schreiben vom 24. Februar 2023 zu GZ. MA37 die Benutzungsbewilligung erreicht werden.*

Der rechtliche Zustand stellt sich daher während der gesamten Dauer des gegenständlichen Rechtsmittelverfahrens bis vor wenigen Tagen (Ende März 2023) unverändert dar.“

Zur Thematik *Fremdüblichkeit* hielt die Bf. fest, dass eine Fremdvermietung in der Zeit bis zur Fertigstellungsanzeige im Februar 2023 wohl nur für jene Teile des Gebäudes hätte erfolgen können, die nicht von der noch nicht vorliegenden Benutzungsbewilligung nach der BO umfasst gewesen wären (Altbestand, aber nicht der Zubau). Es wäre auch noch zu berücksichtigen gewesen, dass sich die Küche im Zubau befände und daher im Altbestand eine gesonderte Küche zu errichten gewesen wäre. Es werde ausdrücklich festgehalten, dass sich das gesamte Gebäude aufgrund der Bausubstanz nach vorläufigem Abschluss der Bauarbeiten Ende 2007 in gebrauchsfähigem Zustand befunden habe und auch ab 2008 gebraucht wurde. Rechtlich gesehen bestand aber für die gesamten Flächen eine Benutzungsbewilligung erst seit 24.2.2023.

Die aufgrund der baurechtlichen Situation an Fremde vermietbaren Teile des Hauses umfassten nur eine Wohnfläche von 151,55 m². Gemäß externem Gutachten vom 27.11.2022

wäre heute von einer erzielbaren Miete von Euro 14,00/m² auszugehen. Daraus ergebe sich für das in den vergangenen Jahren vermietbare Haus eine erzielbare Miete von monatlich nur Euro 2.121,70 und somit deutlich weniger als die bezahlte Miete von Euro 2.530,00.

Die Bf. habe ihren Sitz und Geschäftsleitung an der gegenständlichen Adresse und wären im Falle einer Fremdvermietung die Kosten einer Situierung an eine andere Adresse von zumindest Euro 1.000,00 kalkulatorisch bei der Berechnung der erzielbaren Mieterträge in Abzug zu bringen.

Die durch die Vermietung an den Gesellschafter Dr. ***5*** tatsächlich erzielten Mieterträge seien somit deutlich höher als sie bei einer Vermietung an Dritte erzielbar gewesen wären.

Dem Schriftsatz lag das, im Auftrag der Hausbank der Bf. von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen (***17***) zur Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft, am 22.11.2022 erstellte Gutachten bei. Der Verkehrswert wurde darin zum Stichtag 7.1.2022 mit Euro 1.890.000 ermittelt.

Dem Ertragswertverfahren wurde für die Wohnfläche eine erzielbare Miete auf dem Wohnungsmarkt von Euro 14/m² zugrunde gelegt. Bei den übrigen Flächen sei leider in diesem Gutachten unberücksichtigt geblieben, dass der Keller größtenteils nicht über einen Estrich verfügt und nur aus gestampftem Lehmgrund besteht und wurden drei Parkplätze angenommen, obwohl nur zwei vorhanden sind. Die Bf. werde noch prüfen, ob für den auf Basis des Vorvertrages von 2007 abzuschließenden Mietvertrag, die Werte laut Gutachten herangezogen werden oder ob ein weiteres Gutachten beauftragt werden wird. Der Mietvertrag solle dann in Kürze abgeschlossen werden.

Zur Anerkennung der unternehmerischen Tätigkeit nahm die Bf. auf den Beschluss des BFG Bezug worin angeführt gewesen sei, dass die AP „von einer Gebrauchsüberlassung zur Deckung des privaten Wohnbedarfs der Geschäftsführer“ ausgegangen sei. Es sei infolge der eingebrachten Beschwerde zu klären, ob die erfolgte Vermietung als wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Mieteinnahmen ausgerichtet gewesen sei.

Die Bf. verwies auf die ursprünglich beigebrachte Prognoserechnung und darauf dass sich auf Basis derselben ein laufender Ertrag ergebe und damit die Vermutung der Liebhaberei iSd LVO ausgeschlossen sei. Bedingt durch den seit Beginn des Verfahrens abgelaufenen, längeren Zeitraum lasse sich die Prognose nunmehr auf Basis der tatsächlichen Verhältnisse überprüfen. Den in allen Jahren bezahlten Mieterlösen von über Euro 33.000 stehen nur die Abschreibungen von jährlich Euro 12.340 (bis 2016) und nunmehr rund Euro 9.899 gegenüber. Alle Instandhaltungskosten wurden vom Mieter Dr. ***5*** privat übernommen. Daraus ergebe sich seit 2010 ein körperschaftsteuerlicher Gewinn aus der Vermietung von Euro 10.000 bis Euro 24.000; insgesamt seit 2006 von rund Euro 250.000.

Im Beschluss habe das BFG die Anschaffungs- und Herstellungskosten mit Euro 1.298.374 festgestellt. Diesen Kosten sei der Verkehrswert laut aktuellem Gutachten von Euro 1.890.000 gegenüberzustellen. Daraus ergebe sich bis heute ein Wertzuwachs von zumindest Euro 591.000. Rechne man dazu den Gewinn der bisherigen Vermietung von jährlich ca. Euro 19.000

(die Jahre 2008/09-2022 – rd. Euro 270.000) so ergebe sich ein wirtschaftlicher Erfolg von insgesamt Euro 860.000. In Gegenüberstellung zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten von rd. Euro 1,3 Mio entspreche dies einem jährlichen Erfolg von rd 5%.

Diese dargestellte Ermittlung des tatsächlichen Ertrages unter Berücksichtigung des Wertzuwachses unterstreiche den Einwand der Bf. im Vorlageantrag, nämlich dass die Methode des „umgekehrten Ertragswertverfahrens“ ohne Berücksichtigung des Wertzuwachses nicht zur Ermittlung des „fremdüblichen Mietzinses“ zur Anwendung kommen könne.

Welche Überlegungen zur Annahme führen könnten, dass es keinen funktionierenden Mietenmarkt gegen könne, erschließe sich der Bf. nicht. Der Sachverständige komme im aktuellen Gutachten zum Schluss, dass vergleichbare Häuser „aktuell zwischen 13 und 15 Euro/m²“ erzielen könnten. Dass dies bisher wegen der baurechtlichen Verzögerung bis zur Fertigstellungsanzeige und der daraus resultierenden umfassenden Benutzungsbewilligung nur eingeschränkt und erst in Zukunft realisierbar sein werde, stehe der Feststellung eines „funktionierenden Mietenmarktes“ nicht entgegen.

Weiters nahm die Bf. zu konkreten Fragen im Beschluss des BFG Stellung.

Zur Tatsache, dass sowohl Dr. ***5*** als auch Dr. ***6*** bereits mit 24.8.2005 den Hauptwohnsitz an der Adresse des Objektes 1230 Wien hatten, gab die Bf. an, dass sowohl Dr. ***5*** als auch Dr. ***6*** in ***8*** Funktion tätig gewesen seien. Um im Vorfeld der ***9*** Spekulationen über etwaig getrennte Wohnsitze des Ehepaares hintanzuhalten, sei diese Vorgangsweise gewählt worden.

Im *Beschluss des BFG* war ausgeführt, dass die Einschränkung der Geschäftstätigkeit der Bf. als Steuerberatungsgesellschaft und schließlich deren Einstellung mit Beginn 2007 als Begründung für die Investition der Bf. in das in Rede stehende Objekt in 1230 Wien genannt worden sei. Das Unternehmensvermögen der Bf. sollte damit sinnvoll veranlagt werden und die Gesellschaft einen weiteren Geschäftszweck haben. Diese Begründung erscheine insofern nicht schlüssig, als der Kauf der Liegenschaft bereits im Jahr 2005 erfolgt war. Zu diesem Zeitpunkt war die Bf. in ihrem Tätigkeitsbereich aktiv.

Dazu gab die Bf. an, dass Dr. ***5*** bereits ab 2002 in ***8*** Funktion tätig war und 2005 mit baldigen ***10*** und einem Wiedereintritt der ***11*** zu rechnen gewesen sei; dies sei 2006 auch geschehen. Dr. ***5*** habe zu dieser Zeit kaum Möglichkeit gehabt seiner beruflichen Tätigkeit nachzugehen.

Zur Frage des Bestreitens des Kaufpreises der Liegenschaft in 1230 Wien iHv Euro 665.000 gab die Bf. an, dass dies aus Eigenmitteln der Bf. erfolgt sei.

Das im Grundbuch per 18.8.2005 eingetragene Pfandrecht von Euro 700.000 sei mit den späteren Krediten für die Renovierung und den Umbau der Liegenschaft in Zusammenhang gestanden. Die Kreditverträge seien der AP vorgelegt worden. Zur Besicherung der Kredite sei

simultan auch die Verpfändung der privaten Liegenschaft in ***12*** erfolgt. Dies sei bei Vorbereitung des Verkaufes der Liegenschaft in ***12*** bereinigt worden.

Zur Frage wie die Abrechnung und Berechnung der Betriebskosten erfolgt sei, gab die Bf. an dass diese Kosten direkt vom Mieter bezahlt worden seien. Alle Kosten für Wartung und Instandhaltung seien vom Mieter übernommen worden. Es werde dazu auf die Jahresabschlüsse der Bf. verwiesen, die der Behörde vorliegen. Daraus sei ersichtlich, dass die Bf. keine Kosten für das Objekt getragen habe. Grundlage dafür sei der Vorvertrag aus dem Jahr 2007 gewesen.

Zur Reduktion der Miete im Jahr 2008 gab die Bf. an, dass sich dies mit den Bauarbeiten und Mängelbehebungen im Jahr 2008 erklären lasse. Es sei dadurch eine Störung der Nutzung vorgelegen. Dies sei auch der Grund gewesen, dass die endgültige Übersiedlung der Familie Mitte 2008 erfolgt sei. Die Bezahlung der Miete erfolge seit 2010 mittels Dauerauftrag vom Privatkonto des Dr. ***5*** zu Gunsten des Kontos der Bf. iHv monatlich Euro 2.820.

Zur Frage der Nutzung des im Objekt eingeplanten Büros wurde vorgebracht, dass die Nutzung als Geschäftsleitung in Form eines Homeoffice erfolgt sei. Dieses sei nach den Kriterien zu Arbeitszimmern wegen nicht vorliegender nahezu ausschließlich beruflicher Benützung eines Raumes nicht aus dem vermieteten Wohngegenstand auszuschließen. Bei Fremdvermietung im theoretischen Vergleich wäre wohl eine externe Einmietung erforderlich gewesen.

Das *BFG hielt im Beschluss* auf Basis der Aktenlage u.a. fest, dass die Vermietung mit Jänner 2008 bzw. Mitte 2008 begonnen hatte. Für diesen Zeitpunkt seien keine Nachweise für einen funktionierenden Mietenmarkt und eine entsprechende Marktmiete für das auf die Mieter zugeschnittene Objekt vorgelegen denn die Miete beruhte auf dem im Gutachten vom 9.3.2007 angegebenen monatlichen Netto-Hauptmietzins von gerundet Euro 2.530,00 zzgl. Betriebskosten, öffentlichen Abgaben und Umsatzsteuer. Das Gutachten wurde zu einem Zeitpunkt erstellt, als sich das Objekt noch im Umbau und Sanierungszustand befand sowie der Neubau/Zubau noch im Rohbau war. Die Befundaufnahme war am 31.1.2007 erfolgt. Die Fremdüblichkeit der im Gutachten 2007 angeführten Miete von Euro 8/m² für die bewertete Mietfläche samt Außenanlagen wäre aus diesem Grund zum Vermietungsbeginn 2008 nicht als nachgewiesen zu beurteilen.

Die Bf. argumentierte dazu, dass in Wien jedenfalls ein funktionierender Mietenmarkt vorgelegen sei. Die Richtigkeit des gutachterlich 2007 festgestellten Mietbetrages von Euro 8/m² werde durch das Gutachten des Sachverständigen vom November 2022 bestätigt. Im November 2022 sei eine marktübliche Miete von Euro 14/m² ermittelt worden. Nach Rückrechnung mit der Mietpreisentwicklung in Wien seit 2008 mit über 60% ergebe sich eine damals marktübliche Miete von Euro 8,75/m² (14 : 1,6). Das Gutachten aus dem Jänner 2007 erweise sich daher auch retrograd betrachtet als valide und die Fremdüblichkeit als erwiesen.

Im *Beschluss des BFG* war angeführt, dass es sich bei dem in Rede stehenden Objekt um ein Grundstück mit der Gesamtfläche von 2.038 m², bebaute Fläche 299 m², Wohnfläche/Nutzfläche 444 m² handle. Zur Ausstattung des Gebäudes gehörten u.a. ein Pool, eine Sauna mit Dampfbad sowie eine große, nach oben offene Küche im Zubau. Das Haus mit Zubau samt Garten könne als auf die Bedürfnisse der Mieter zugeschnitten und zur Deckung des privaten Wohnbedarfs beurteilt werden. Wenn, wie von der Bf. vorgebracht, die Investition im Hinblick auf die Veranlagung von Unternehmensvermögen getätigt worden sei, wäre die Höhe der erhaltenen Miete zu prüfen. Insbesondere im Hinblick darauf, dass eine wirtschaftliche Vermietung marktkonform und gewinnbringend, d.h. auf Basis einer angemessenen Miete, zu erfolgen hätte.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH zur Vermietung von Wohngebäuden an Gesellschafter ist auf einen funktionierenden Mietenmarkt abzustellen. Ein funktionierender Mietenmarkt ist dann als gegeben anzunehmen, wenn ein wirtschaftlich agierender und nur am Mietertrag interessierter Investor vergleichbare Objekte (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde (vgl. VwGH 8.9.2022, Ra 2020/15/0026; 17.12.2021, Ra 2019/13/0063). Liegt kein funktionierender Mietenmarkt vor, wäre zur Beurteilung eine Renditemiete heranzuziehen. Der VwGH qualifiziert eine Jahresmiete in Höhe eines Renditezinssatzes von 3 – 5% des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten als angemessene Miete.

Die Bf. gab korrigierend unter Verweis auf das Gutachten an, dass die Wohnfläche nicht 444 m², sondern 234,75 m² betrage. Wie schon oben ausgeführt, erfolgte die Vermietung an Dr. ***5*** von Beginn an gewinnbringend. Das Objekt sei nicht gesondert auf die „Bedürfnisse des Mieters“ zugeschnitten. Es bestehe, wie durch die Gutachten aus 2007 und 2022 belegt, ein funktionierender Mietenmarkt. Wie den in der Stellungnahme dargelegten Berechnungen der Bf. zu entnehmen sei, liege die Gesamtrendite seit 2007/2008 bei 5%.

Mit **Beschluss des BFG vom 13.4.2023** wurden der Behörde der Beschluss des BFG vom 7.3.2023 sowie die Stellungnahme der Bf. dazu vom 7.4.2023 samt aktuellem Sachverständigengutachten iSd § 115 BAO zur Kenntnis und etwaigen Stellungnahme übermittelt.

In der **Stellungnahme der Behörde vom 2.5.2023** war ausgeführt:

„Die Vermietung der Liegenschaft an die Gesellschafter bzw. Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist weiterhin als nicht fremdüblich zu betrachten.

Im Allgemeinen ist die Wohnung dann als "geschaffen" anzusehen, wenn sie den behördlichen Anforderungen vollkommen entspricht, weil sie vor diesem Zeitpunkt, insbesondere vor Erteilung der behördlichen Genehmigung (Benützungsbewilligung) für den Mietenmarkt von Rechtswegen nicht als Gegenstand eines Angebotes in Betracht kommt (RIS-Justiz RS0067452). Die Benützungsbewilligung wurde laut Stellungnahme der Beschwerdeführerin erst mit Bescheid vom 24.02.2023 erteilt (RZ 6). Somit besteht eine Verfügbarkeit des Objektes am

Mietenmarkt erst ab diesem Zeitpunkt. Davor ist nicht von einem funktionierenden Mietenmarkt auszugehen. Für die Beurteilung der Fremdüblichkeit der Miete ist daher die Renditemiete ausschlaggebend. Wenn die Miete weniger als 50 % der errechneten Renditemiete beträgt, führt dies jedenfalls zum Vorsteuerausschluss nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG.

*Zu RZ 10 der Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 07.04.2023 wird angemerkt, dass eine allfällige Mietreduktion wegen des Sitzes der Beschwerdeführerin an der Liegenschaftsadresse ***3*** nicht relevant ist. Bei einer Fremdvermietung, wäre es zu dieser Verlegung des Unternehmenssitzes erst gar nicht gekommen. Angemerkt wird, dass der Sitz und Ort der Geschäftsleitung erst am 07.03.2013 im Firmenbuch geändert wurden (Beschluss des HG Wien vom 06.03.2012, GZ: ***13***).*

Zu der Mietreduktion 2008 aufgrund der Bauarbeiten und Mängelbehebungen ist anzumerken, dass eine Vermietung dieses Objektes unter diesen Bedingungen nicht zu unternehmerischen Zwecken an fremde Dritte erfolgen würde. Dies deutet nur weiter darauf hin, dass die Vermietung nicht unternehmerisch veranlasst war. Der Wertzuwachs (s. RZ 18 d. Stellungnahme vom 07.04.2023) ist für die Beurteilung, ob eine fremdübliche Miete vorliegt, nicht relevant. Heranzuziehen ist grundsätzlich die Renditemiete. Die Marktmiete und das dazu vorgelegte Gutachten sind bei Heranziehung der Renditemiete nicht relevant. Diese wäre nur maßgeblich, wenn von einem funktionierenden Mietenmarkt ausgegangen werden kann.“

Der Bf. wurde mit **Beschluss des BFG vom 19.5.2023** die Stellungnahme der Behörde vom 2.5.2023 zur Kenntnis und in Vorbereitung der beantragten mündlichen Verhandlung zur Gegenäußerung übermittelt.

Festgehalten war, dass aufgrund der vorliegenden Beschwerden und Bescheide für das BFG im Zusammenhang mit dem Mietobjekt die folgenden strittigen Beträge hinsichtlich der Vorsteuern festzustellen waren:

Jahr/Text	2006	2007	2008	2009	2010	2011
<i>Angefochtener Bescheid vom</i>	<i>4.12.2013</i>	<i>4.12.2013</i>	<i>4.12.2013</i>	<i>4.12.2013</i>	<i>17.2.2014</i>	<i>17.2.2014</i>
Umsatzsteuer unstrittig	17.731,06	35.000,00	0,00	9.926,05	6.836,00	13.008,63
Vorsteuer lt. Bf.	41.444,95	75.289,79	3.874,47	2.476,53	1.747,59	493,79
Vorsteuer strittig	41.170,22	74.648,86	3.694,82	2.361,62	1.692,35	371,73

Die **Gegenäußerung der Bf.** wurde mit **Schriftsatz vom 21.6.2023** erstattet.

Zum Baurechtlichen Verfahren hielt die Bf. fest, dass die Behörde irre, wenn sie davon ausgehe, dass die bescheidmäßigen Benützungsbewilligungen im Rahmen der Errichtung des Gebäudes und einer kleinen Erweiterung in den 50er-Jahren mit der Beantragung für den Zu- und Umbau 2006 erloschen wären.

Tatsächlich bleiben bestehende Benützungsbewilligungen im Rechtsbestand und werden erst mit der Fertigstellungsanzeige des Bauvorhabens durch die Bewilligung für das gesamte Gebäude konsumiert.

Dies sei vom Gesetzgeber so vorgesehen. Es ergebe sich aus § 128 Abs. 5 BO bei dem selbst im Falle der völligen Neuerrichtung eines Bauwerks, für selbständig benutzbare Teile gesonderte Fertigstellungsanzeigen gelegt und damit deren Benützung möglich sei. Der Altbestand sei eine selbständige Wohnung gewesen, womit deren Benützungsbewilligung im Rechtsbestand bis zur Benützungsberechtigung für das nunmehr größere Objekt geblieben sei. Selbstverständlich sei somit eine Vermietbarkeit für diesen Teil des Objektes vorgelegen.

Auch die Annahme der Behörde, dass bis zum Zeitpunkt der rechtlichen Benutzbarkeit des gesamten Baubestandes (baurechtlich somit beide Häuser mit einer Wohneinheit) kein „funktionierender Mietenmarkt“ bestünde, entspreche weder der Marktsituation noch der Lebenserfahrung. Gerade in Wien werden tausende Wohneinheiten bereits zu einem Zeitpunkt am Mietenmarkt angeboten, zu dem noch nicht einmal mit den Baumaßnahmen begonnen worden sei. Mieteinnahmen seien in diesen Fällen lediglich erst ab dem Zeitpunkt der Benützungsbewilligung (Fertigstellungsanzeige) möglich. Die Argumentation der Behörde, dass aus baurechtlichen Gründen nicht von einem „funktionierenden Mietenmarkt“ auszugehen sei, gehe ins Leere.

Die Behörde vermeinte, dass die Frage des Firmensitzes an der Adresse des Objektes nicht relevant sei, übersehe dabei aber, dass bei einer Fremdvermietung eine Kosten-/Nutzenrechnung für den Fall einer Mietreduktion und zusätzlicher Kosten aus der Anmietung anderer Räumlichkeiten anzustellen wäre.

Im Fall der Bf. sei dies nicht erforderlich, da auch ohne Reduktion und Abschlag die erzielten Entgelte über den marktüblichen Mieten gelegen seien.

Eine etwaige Reduktion der Miete im Zusammenhang mit dem Firmensitz der Bf. sei jedoch insofern für die Bf. im Zusammenhang mit dem künftig zu schließenden Mietvertrag zu bedenken.

Entgegen den Ausführungen der Behörde sei es irrelevant, ob in den ersten Monaten für die Benutzung Entgelt vereinnahmt wurde. Wie die Bf. dargelegt habe, seien in den rund 15 Jahren aus dem unternehmerischen Leistungsaustausch Jahresgewinne von über Euro 20.000 erzielt worden.

Die Behörde versuche den Fall der Bf. unter den Fall des VwGH vom 7.7.2011, GZ.

2007/15/0255 zu subsumieren. Dieser sei jedoch nicht vergleichbar. Zum Unterschied der dort

zugrundeliegenden Villa mit Wald im Mühlviertel mit besonderer Ausstattung, sei der Mietenmarkt im Wiener Stadtgebiet völlig anders. Seien im Fall „vergleichbare Marktmieten kaum feststellbar“ gewesen, gebe es in Wien eine Vielzahl von Angeboten. Eine Online-Abfrage vom 20.6.2023 („Standard“) habe 86 Häuser zur Miete ergeben, beschränkt auf Wien-Liesing seien es 7 Häuser gewesen. Es bestehe somit ein „funktionierender Mietenmarkt“.

Die Bf. führte weiter aus, dass seitens des BMF im Erlass vom 17.4.2019 („Steuerliche Behandlung von für Anteilsinhaber angeschafften bzw. hergestellten Immobilien) unter Bezug auf diesbezügliche Entscheidungen des VwGH vom Steuerpflichtigen ein Nachweis für das „Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes“ gefordert werde. Die Bf. habe einen solchen Nachweis bereits durch Vorlage des Gutachtens vom 26.1.2007 im Rahmen der USt-Nachscha erbracht. Die Behörde hätte bei Anwendung des Erlasses das Vorliegen des Nachweises eines funktionierenden Mietenmarktes der Beurteilung zugrunde legen müssen. Die Anwendung einer „Reditemiete“ scheide im Fall der Bf. aus.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht sei die Fremdüblichkeit der Miete zu prüfen (wobei ein moderates Abweichen vom fremdüblichen Entgelt die Unternehmereigenschaft nicht ausschließt – s. BMF-Erlass, VwGH 10.2.2015, 2013/15/0284). Es werde auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Stellungnahme der Bf. vom 7.4.2023 und das darin angeführte Gutachten verwiesen. Die Ausführungen der Behörde vom 2.5.2023, dass die Gutachten wegen Heranziehung der Renditemiete nicht relevant seien, seien wegen des Vorliegens eines funktionierenden Mietenmarktes in Wien belanglos. Dass die Marktmiete maßgeblich sei, gestehe die Behörde im Konjunktiv bereits zu.

Mit der **Ladung vom 29.9.2023 zur mündlichen Verhandlung am 25. Oktober 2023 vor dem BFG** wurde den Parteien der bisher vorliegende Sachverhalt (die Entscheidungsgründe, der Verfahrensgang, Vorbringen der Parteien) zur Kenntnis übermittelt.

Am **23. Oktober 2023** langte ein **weiterer Schriftsatz der Bf.** in Vorbereitung der Verhandlung ein.

Als Vorbemerkung war u.a. der Verweis auf das Schreiben vom 20.10.2023 enthalten, womit in Folge der für 25.10.2023 angesetzten Sondersitzung des ***16*** um Vertagung der für diesen Tag anberaumten Verhandlung ersucht wurde. Diese Vertagung wurde durch das BFG unter Verweis auf die steuerliche Vertretung der Bf. abgelehnt. Dem Geschäftsführer der Bf. ist aber durch die Terminkollision die Teilnahme an der Verhandlung nicht möglich.

Ergänzend zu den bisherigen Unterlagen, wurde eine „Ergänzung zu den Fragestellungen“, datiert vom 17.10.2023, betreffend das Gutachten vom 7.11.2022 übermittelt.

An den Gutachter ***17*** waren am 2.7.2023 die folgenden Fragestellungen gerichtet worden:

„1. Funktionierender Mietenmarkt für gegenständliches Objekt

*Die Abgabenbehörde hat Zweifel, dass es für das Haus in ***3*** einen funktionierenden Mietenmarkt gäbe, das hieße, dass bei einer Fremdvermietung kein Mieter gefunden werden*

könnte, weil es entweder zu wenig Nachfrage für die Anmietung eines vergleichbaren Wohnhauses gäbe oder das Haus so eine besondere (luxuriöse) Ausstattung hat, dass dieses Objekt niemand mieten würde.

2. Abschlag für Firmensitz am Standort

In ihrem Gutachten haben Sie die erzielbare Marktmiete mit 14 Euro/m² angegeben. Wenn bei einer Fremdvermietung der Firmensitz der GmbH vor Ort bliebe, spricht, dass fallweise Postzustellungen dorthin erfolgen, Belege aufbewahrt würden etc., könnte ein dritter Mieter dafür einen Abschlag von der üblichen Miete verlangen, wen ja, in welcher Höhe?“

Hinsichtlich der ersten Frage kommt der Sachverständige u.a. zum Schluss, dass aufgrund der Lage und Ausrichtung eine gute Marktgängigkeit bei Vermietung vergleichbarer Liegenschaften gegeben ist. Die Ausstattung und Ausführung des Gebäudes entsprechen einem gehobenem, aber keineswegs luxuriösen Standard. Unter Berücksichtigung der sehr guten Lage, der Freiflächen und vorhandenen Außenanlagen ist eine Nettomiete von Euro 14/m² als marktkonform anzunehmen. Unter Berücksichtigung der aktuellen wirtschaftlichen Entwicklung und der damit einhergehenden Situation am Kapitalmarkt ist eine wesentlich bessere Vermietbarkeit vergleichbarer Objekte, als eine mögliche Veräußerung anzunehmen. Zur zweiten Frage den Firmensitz betreffend, hielt der Gutachter fest, dass dieser immaterielle Wertverlust der Miete in einem untergeordneten Maß zu berücksichtigen und mit ca. 1-5% anzunehmen, im gegenständlichen Fall mit einem Durchschnittswert von 2,5% zu bewerten ist. Die Marktmiete ergibt sich unter Berücksichtigung der Beibehaltung des Firmensitzes der Bf. trotz Fremdvermietung in Höhe von 13,65 Euro/m².

Die Bf. argumentierte daher, dass schon im Rahmen des Vorvertrages und nun nach Vorliegen des Gutachtens mit dem abzuschließenden Mietvertrag Marktmieten gezahlt worden seien bzw. bezahlt werden. Nach dem Prüfungsschema des BMF zur Prüfung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug auf Basis der Marktmiete, sei somit kein Vorsteuerausschluss gegeben.

In der **Niederschrift zur mündlichen Senatsverhandlung vom 25.10.2023** wurde u.a. wie folgt festgehalten:

Zu Beginn der Verhandlung verwies die Vorsitzende und Berichterstatterin bezüglich des bisherigen Sachverhaltes auf die mit der Ladung den Parteien übermittelte Unterlage. Der weitere ergänzende Schriftsatz der Bf. vom 23.10.2023 wurde der Amtspartei in Kopie übergeben.

Die wesentlichen Teile zum Sachverhalt wurden zusammengefasst vorgetragen.

Die Vertreterin der Bf. trug in der Folge den Inhalt des ergänzenden Schriftsatzes vor und wies zusammenfassend darauf hin, dass aufgrund des Ergebnisses des Gutachters jedenfalls ein Mietenmarkt für das gegenständliche Objekt vorliege. Bei Vorliegen eines Mietenmarktes und einer fremdüblichen Miete sei nach Ansicht der Bf. eine Anerkennung der unternehmerischen Tätigkeit zu erwarten. Das gegenständliche Objekt ist kein luxuriöses Objekt und ist die von der

Behörde zitierte Rechtsprechung nicht dafür heranzuziehen. Es wird angegeben, dass eine aktuell durchgeführte Internet-Abfrage zu mit dem gegenständlichen Objekt vergleichbaren Objekten ergeben habe, dass ein Mietenmarkt aktuell vorliege.

Die Vertretung der Behörde hält an der bisherigen Rechtsansicht fest und vermeint, dass es zwar einen Mietenmarkt für vergleichbare Objekte geben werde, jedoch sei die Nutzung des im Objekt befindlichen Büros hinderlich eine Vermietung durch einen fremden Dritten zu erreichen. Daher gebe es für dieses Objekt eben keinen Mietenmarkt. Bei einem funktionierenden Mietenmarkt liege das Interesse eines Investors darin durch die Vermietung eine Rendite zu erreichen. Nach Ansicht der Behörde ist keine Fremdüblichkeit gegeben, da keine Benützungsbewilligung für das gesamte Objekt vorgelegen ist. Im Zusammenhang mit dem möglichen Beginn der Nutzung bis Dezember 2007 stelle sich die Frage, ob der vorliegende Vorvertrag überhaupt zustande gekommen sei. Ein Investor hätte Interesse daran gehabt die Vermietung rasch für das gesamte Objekt zu erreichen. Das Fehlen der Benützungsbewilligung und das Bestehen des Büros der Bf. im Objekt wären fremdunüblich und daher schädlich für eine Vermietung. Es stellt sich die Frage, ab wann so ein Objekt auf dem Mietenmarkt vermietbar ist. Erst jetzt ab 2023 wäre der funktionierende Mietenmarkt gegeben.

Zur Frage des im Haus befindlichen Büros führt die Vertretung der Bf. aus. Es ist unstrittig, dass Sitz und Geschäftsleitung derzeit an der Adresse befindlich sind. Das Büro spricht jedoch nicht gegen das Vorhandensein eines funktionierenden Mietenmarktes. Wenn das Objekt am Markt angeboten werden würde und der Mieter mit der Mitbenützung des Büros einverstanden wäre, dann würde das möglicherweise zu einer Minderung der erreichbaren Miete führen. Daraus wäre aber nicht zu schließen, dass es keinen Mietenmarkt gibt. Nach Angabe der Vertretung der Bf. wäre eine Nutzung des Objektes vor Ende 2007 fraglich gewesen, es habe jedoch die Übergabe und die Nutzung im gebrauchsfähigen Zustand Ende 2007 / Anfang 2008 stattgefunden. Die Frage der nicht vorliegenden Benützungsbewilligung hat keinen Einfluss darauf, dass ein Mietenmarkt vorliegt und eine fremdübliche Miete bezahlt wird. Möglicherweise würde die Folge eine Minderung der Miete gegenüber einem fremden Dritten sein.

Zur Frage des Beisitzers nach einer Indexierung der Miete, gab die Vertretung der Bf. an, dass dies bisher nicht erfolgt ist. Der Grund dafür ist das seit 2010 laufende (Abgaben-)Verfahren und die Frage, ob die Vermietung überhaupt anerkannt werden wird oder nicht.

Die Bf. beantragte die Anerkennung des Vorsteuerabzuges.

Die Behörde ersuchte um Abweisung der Beschwerde.

Das Beweisverfahren wurde um 11.15 Uhr geschlossen.

Jeweils eine Ausfertigung der über die Verhandlung aufgenommenen Niederschrift wurde von den Parteien übernommen.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist ein in der Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung tätiges Unternehmen.

In den Jahren 2007 und 2008 war diese Tätigkeit ruhend gestellt und wurde wieder ab 2009 aufgenommen. Da die Beratungstätigkeit schon vor der Ruhendstellung stark eingeschränkt war, konzentrierte sich die Bf. auf die Verwaltung des eigenen Vermögens und erwarb im Jahr 2005 die verfahrensgegenständliche Immobilie in 1230 Wien.

Strittig war, ob es sich bei der ab dem Jahr 2008 erfolgten Vermietung der Immobilie, des Wohnobjektes *****3*****, an den Gesellschafter bzw. die Geschäftsführerin der Bf. um eine unternehmerische Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen handelte und die Berechtigung zum Vorsteuerabzug ab dem Jahr 2006 gegeben war oder ob, wie die Behörde geschlossen hatte, eine reine Gebrauchsüberlassung ohne Vorsteuerabzug vorgelegen war.

Der durch das Bundesfinanzgericht (BFG) im Senat zu beurteilende entscheidungsrelevante **Sachverhalt** resultierte aus den in den Entscheidungsgründen angeführten, dem BFG vorliegenden Akten der Behörde, den Schriftsätzen und beigebrachten Unterlagen, insbesondere aus der Niederschrift vom 4.7.2007 über eine Nachschau gem. § 144 BAO und den der Behörde vorgelegten Unterlagen, dem Bericht der AP vom 4.12.2013 samt Niederschrift sowie den Bescheidbeschwerden der Bf., den im Rechtsmittelverfahren beigebrachten Schriftsätzen und Unterlagen der Parteien und den Vorbringen der Parteien in der durchgeführten mündlichen Verhandlung.

Mit Kaufvertrag vom 4.8.2005 erwarb die Bf. das Grundstück samt sanierungsbedürftigem Wohngebäude in *****3*****, mit Eigenmitteln um Euro 665.000,00. Ab 24.8.2005 waren *****1***** und *****2***** mit dem Hauptwohnsitz an der Adresse 1230 Wien gemeldet und wurde dies mit den *****14***** Funktionen der beiden Genannten begründet. Der tatsächliche Umzug in das genannte Objekt erfolgte sukzessive ab Ende 2007. Der frühere Hauptwohnsitz in *****4*****, blieb Nebenwohnsitz und wurde diese Liegenschaft schließlich mit Kaufvertrag vom 13.3.2014 verkauft.

Bereits Ende 2006 war mit der Sanierung und dem Ausbau des Hauses in 1230 Wien begonnen worden. Der „Einreichplan für den Zubau und Erweiterung des Wohnhauses“ war seitens der MA 37 mit Datum 22.5.2006 genehmigt worden. Die Finanzierung der Sanierung erfolgte mit Fremdkapital, d.h. durch Kreditaufnahmen der Bf. Für den Kredit wurden seitens *****1***** und *****2***** Bürgschaften übernommen. Die Bauarbeiten (Umbau und Zubau) waren im Herbst 2008 grundsätzlich abgeschlossen.

Für das Objekt in ***3***, wurde zwischen der Bf. und ***1*** und ***2*** am 1.3.2007 ein „Vorvertrag über einen Bestandsvertrag“ im Hinblick auf den Abschluss eines künftigen Mietvertrags abgeschlossen.

Der Vorvertrag lag der Behörde seit Juli 2007 (Übergabe im Rahmen einer erfolgten Nachschau gem. § 144 BAO) vor und enthielt u.a. die folgenden Vereinbarungen:

Laut *Präambel* beabsichtigte die Bf. das sanierungsbedürftige Gebäude umfassend zu sanieren und auszubauen und ein Nebengebäude zu errichten.

Aufgrund der Funktion des Gesellschafters ***1*** war die Geschäftstätigkeit der Bf. in den letzten Jahren stark eingeschränkt und wurde mit 11.1.2007 gänzlich eingestellt. Die Tätigkeit der Bf. beschränkte sich bis auf weiteres auf die Verwaltung des eigenen Vermögens und war dies auch der Grund für die Investition in die genannte Immobilie. Damit konnte das Unternehmensvermögen sinnvoll veranlagt werden und hatte die Bf. einen weiteren Geschäftszweck. ***1*** und ***2*** beabsichtigten das Grundstück samt Alt- und Neubebäude nach Fertigstellung der Sanierungs- und Erweiterungsmaßnahmen zu mieten.

Gegenstand des Vorvertrages (iSd § 936 ABGB) war der künftige Abschluss eines Mietvertrages zwischen den Vertragsparteien über das genannte Objekt. Wesentlich für den Abschluss des Bestandsvertrages war die mängelfreie Durchführung der Sanierungsarbeiten laut Einreichplan. Als Mietgegenstand war der Altbestand (Haus 1); laut Einreichplan Nutzfläche von 151,55m² sowie im Wesentlichen der Zubau (Haus 2); laut Plan 83,52 m², definiert; insgesamt 5 Zimmer, Küche, Sanitärräume. Daneben bestehen Kellerfläche inkl. Heizraum und Waschküche, die Gartenbenützung und die Benützung des Pools waren vorgesehen. Der nicht ausgebaute Dachboden war kein Gegenstand des Vertrages.

Da die Bf. nur noch eine eingeschränkte Büroinfrastruktur benötigte, sollte sie das im Zuge der Umbauarbeiten errichtete Büro (ca. 9 m²), welches über einen eigenen Zugang von außen verfügte, mitbenutzen dürfen.

Nach den Eckdaten des Vertrages sollte der Mietvertrag dem Mietrechtsgesetz unterliegen. Es war der Abschluss eines auf fünf Jahre befristeten Mietvertrages vorgesehen; die Verpflichtung zur Wartung und Instandhaltung des Gebäudes, der technischen Anlagen und des Grundstückes sollte bei den Mietern liegen. Als Entgelt war für das gesamte Objekt ein Betrag zwischen Euro 2000 bis 2400 inkl. Umsatzsteuer vereinbart. Der exakte Mietpreis sollte durch einen gemeinsam bestellten Sachverständigen aus dem Gebiet der Immobilienbewertung unter Berücksichtigung der konkreten Ausstattung, Qualität und der Büromitbenützung festgelegt werden. Die Vermieterin wird zur Umsatzsteuer optieren und erklärten sich die Mieter damit einverstanden. Als Betriebskosten sollten branchenübliche Kosten durch die Mieter getragen werden.

Der voraussichtliche Fertigstellungstermin der Arbeiten war mit Juli 2007 vorgesehen. Die Übergabe sollte spätestens in dem der Fertigstellung folgenden Monat erfolgen. Hinsichtlich

Rücktritt und Abweichungen vom bedungenen Zustand war vereinbart worden, dass der Vorvertrag seine Wirksamkeit u.a. verliert, wenn die Bf. das Objekt nicht bis spätestens Dezember 2007 in einem gebrauchsfähigen Zustand an die Mieter übergeben kann. Es war zwischen den Vertragsparteien vereinbart, dass im Zuge der Bauführung eine laufende Abstimmung über wesentliche Bau- und Ausstattungsmaßnahmen erfolgen wird.

Am 9.3.2007 wurde durch den staatlich befugten und beeideten Zivilingenieur Gutachter Befund und *Gutachten* darüber erstattet welcher fremdübliche Mietzins für das Objekt in 1230 Wien als angemessen zu beurteilen war. Der Erstellung des Gutachtens war eine Besichtigung des Objektes am 31.1.2007 vorausgegangen. Der Gutachter kam in seiner Beurteilung auf Basis des Vergleichswertverfahrens zum Schluss, dass ein monatlicher Netto-Hauptmietzins von gerundet Euro 2.530,00 zzgl. Betriebskosten, öffentlicher Abgaben und der gesetzlichen MwSt., angemessen war. Als angemessener Mietansatz wurden Euro 8,00 / m² festgestellt und dieser Wert auf die ermittelte Fläche umgelegt. Die im Gutachten angeführte Berechnung der Fläche ergab sich auf Basis der vorliegenden Pläne aus 100% der reinen Wohnfläche (235 m²) sowie anteilig Kellernutzfläche und Außenanlagen. Dem ermittelten Wert lagen die persönlichen Wahrnehmungen des Sachverständigen beim Lokalaugenschein, die Informationen und die zur Verfügung gestellten Unterlagen der Bf. sowie die Ergebnisse der Erhebungen des Sachverständigen zum Mietenmarkt zugrunde.

Diese Erhebungen basierten auf im Gutachten konkret angeführten Vergleichsobjekten (Einfamilienhäuser in renovierten Zustand samt Garten in Alleinbenutzung) im 13. und 19. Bezirk sowie auf Auskünften der Magistratsabteilung 50 „Wohnbauförderung und Schlichtungsstelle für Wohnrechtliche Angelegenheiten“.

Auch wenn im Immobilienspiegel 2006 der Bundesinnung für Immobilien- und Vermögenstreuhänder keine Mieten für derartige Wohnhäuser angeführt waren, lagen Mietangaben für Wohnungen im 23. und 13. Bezirk mit sehr gutem Wohnwert iHv Euro 8,00 bis 8,80 vor.

Der Erhaltungszustand des renovierten Hauses und Zubaus sowie die Ausstattung wurden als sehr gut beurteilt.

Dieses Gutachten lag der Behörde ebenfalls seit Juli 2007 vor (Vorlage im Rahmen der erfolgten Umsatzsteuernachschau).

Dem im Rechtsmittelverfahren vorgelegten weiteren Gutachten zum Stichtag 7.11.2022, erstellt zur Ermittlung des Verkehrswerts gem. § 2 Abs. 2 LBG im Auftrag der kreditgebenden Bank ***15***, konnte u.a. eine Marktmiete von Euro 14,00/m² entnommen werden. Als Kapitalisierungszinssatz wurde ein Wert von 2% als marktüblich angenommen. Der darin ermittelte Verkehrswert von Euro 1.890.000,00 entsprach dem berechneten Sach- bzw. Ertragswert.

Tatsächlich war infolge nötiger Behebungen von Baumängeln eine Nutzung für Wohnzwecke und ein Umzug in das Objekt erst sukzessive ab Ende 2007 / Anfang 2008 erfolgt. Vorher war

eine Nutzung aufgrund der laufenden Bau- und Sanierungsarbeiten nicht möglich und wohnte die Familie am noch bestehenden Nebenwohnsitz.

Wie die Bf. im Verfahren glaubhaft vorbrachte, befand sich das Gebäude bei Umzug in gebrauchsfähigem Zustand, jedoch war aufgrund noch bestehender Baumängel, insbesondere der Probleme im Bereich der Brandschutzanlagen, keine Benützungsbewilligung / Fertigstellungsanzeige vorgelegen bzw. zu erhalten. Es war daher auch kein Mietvertrag abgeschlossen worden und erfolgte die Vermietung und Nutzung auf Basis des Vorvertrages bzw. hinsichtlich der Miethöhe auf Basis des ersten Gutachtens.

Die Benützungsbewilligung wurde nach der Beseitigung der Probleme mit der Brandschutzanlage, aufgrund der Bestätigung des Ziviltechnikers, schließlich im Februar 2023 erteilt.

Ab dem Jahr 2008 vermietete die Bf. die gegenständliche, im Jahr 2005 gekaufte, Wohnimmobilie in 1230 Wien an ***1*** und ***2***.

Gesellschafterin der Bf. war ab Mai 2005 zu 100% die ***5*** Steuerberatungsges.m.b.H. Deren Gesellschafter war zu 100% ***1***. Er war bis Jänner 2007 Geschäftsführer sowohl der Bf., als auch der ***5*** Steuerberatungsges.m.b.H. Danach war Frau ***2*** bis Dezember 2012 Geschäftsführerin der Bf.

Seit Jänner 2013 ist ***1*** alleiniger Geschäftsführer und 100%-Gesellschafter der Bf. Der Sitz der Bf. befindet sich seit März 2013 an der Adresse ***3***.

Für das Jahr 2008 wurden wegen der Nutzungsbeeinträchtigung aufgrund der Beseitigung von Baumängeln lediglich die halbe Jahresmiete (auf Basis eines Monatsbetrages von netto 2.530,00 laut Gutachten) sowie Betriebskosten verrechnet. Im Jahr 2009 erfolgte die Verrechnung der Jahresmiete sowie von Betriebskosten. In den Folgejahren, ab 2010, wurde die Miete monatlich verrechnet und wurden sämtliche Aufwendungen, Betriebskosten etc. für das Wohnobjekt durch die Mieter getragen. Der Bf. entstanden daraus keine weiteren Kosten.

Wie das BFG feststellte, kam die Behörde, entgegen der im Jahr 2007, nach erfolgter USt-Nachschaubetreffend die UVA'en 5 und 11/2006 sowie 4 und 5/2007, getroffenen Beurteilung und Anerkennung der beantragten Vorsteuerbeträge, infolge der ab Juli 2010 bis Dezember 2013 durchgeführten *Außenprüfung (AP)* zum Schluss, dass die Vermietung des Objektes nicht als fremdüblich zu beurteilen und daher diese Tätigkeit nicht als unternehmerische Tätigkeit zu beurteilen sei. Der Vorsteuerabzug sei daher für die Jahre 2006 bis 2011 versagt worden; die mit der Miete in Rechnung gestellte Umsatzsteuer sei gem. § 11 Abs. 14 UStG 1994 in den jeweiligen Jahren vorgeschrieben worden.

Die AP bzw. die Behörde stützte im weiteren Verfahren ihre Beurteilung u.a. auf die im Bericht zur AP und die in der BVE dargelegten Feststellungen:

- Die Vermietungstätigkeit entspreche nicht der üblichen gewerblichen oder beruflichen Betätigung der Bf.,
- Es fehle ein schriftlicher bzw. mündlicher Mietvertrag,
- Die Nutzung des Objektes sei in der genannten Form von Beginn an geplant gewesen. Der Hauptwohnsitz sei im Jahr 2005 begründet worden. Ein Vorvertrag sei am 1.3.2007 über den Bestandvertrag (Gültigkeit bis Ende Dezember 2007) abgeschlossen worden.
- Das Haus samt Garten sei speziell nach den Wünschen und Bedürfnissen des Gesellschafters angeschafft und umgebaut worden. Die Liegenschaft habe insgesamt eine Größe von 2019 m². Das Haus 1 habe eine Nutzfläche von 151,55 m² (Altbestand) und das Haus 2 habe eine Nutzfläche von 83,52 m² (Zubau). Im Garten sei ein Pool neu errichtet worden. Im Haus seien Sauna und Dampfbad installiert und im Zubau sei eine große Küche neu eingebaut worden. Das Gebäude sei nie am freien Markt angeboten worden, weil hier von Beginn an der Sitz der Gesellschaft angedacht gewesen sei.
- Der Vorvertrag habe fremdunübliche Vereinbarungen enthalten; z.B. war festgehalten, dass zwischen den Vertragsparteien im Zuge der Bauführung eine laufende Abstimmung über wesentliche Bau- und Ausstattungsmaßnahmen erfolgen wird. Abweichungen von der genehmigten Einreichplanung sind, sofern es sich nicht um zwingende oder unwesentliche Änderungen handelt, vorher mit den Mietern abzustimmen. Weiters sei von den Mietern die Wartung und Instandhaltung des gesamten Gebäudes zu übernehmen.
- Ein Objekt mit gravierenden Mängeln würde kein fremder Dritter mieten. Das Objekt sei als Hauptwohnsitz genutzt worden, ohne Vorliegen einer baubehördliche Benutzungsbewilligung.
- Die Halbjahresmiete 2008, die Miete 2009 sowie entsprechende Betriebskosten seien erst im Rahmen der Um- und Nachbuchungen bei Bilanzerstellung erfasst worden. Die Verbuchung der Rechnungen sei über Verrechnungskonten erfolgt.
- Für den gesamten Kredit der Bf. in Höhe von Euro 699.500,00 liegen Haftungen von ***1*** und ***2*** als Bürgen und Zahler sowie als Wechselbürgen vor.

Aufgrund dieser Feststellungen war in der BVE dargelegt, dass das Vorliegen einer marktkonformen und fremdüblichen Vermietung ausgeschlossen scheine und somit keine unternehmerische Tätigkeit vorliege.

Im Hinblick auf die Prüfung des Vorliegens eines angemessenen Mietzinses nahm die Behörde in der BVE zwar auf den im Gutachten ermittelten Mietbetrag Bezug, führte jedoch eine eigene Berechnung durch. Dafür wandte sie das umgekehrte Ertragswertverfahren (als zulässige anerkannte Berechnungsmethode) an.

Die Behörde legte der Berechnung Liegenschaftszinssätze zwischen 2 und 4%, Mietausfallwagnis und Verwaltungskosten von je 2% sowie Instandhaltungskosten auf Basis der Errichtungskosten von 0,5% zugrunde. Im Ergebnis kam die Behörde zum Schluss, dass die tatsächlich verrechnete Jahresmiete unter der „angemessenen Miete“ eines marktkonform agierenden Investors gelegen sei. Das verrechnete Mietentgelt reiche nicht aus, um die Renditeerwartungen von zumindest 2% eines fremden, marktüblich agierenden Investors zu

erfüllen.

Zudem wäre das Objekt wohl nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen der Bf. einsetzbar, d.h. in wirtschaftlich sinnvoller Weise an Fremde vermietbar. Dagegen spreche insbesondere, dass sich der Ort und die Geschäftsleitung der Bf. an der Adresse befinden.

In der mündlichen Verhandlung betonte die Behörde, dass sich die Fremdunüblichkeit zum einen daraus ergebe, dass sich das Büro der Bf. im vermieteten Objekt befinde und zum anderen sei bis Februar 2023 keine Benützungsbewilligung für die Immobilie vorgelegen. Dies sei als hinderlich für eine Vermietung an einen fremden Dritten zu beurteilen. Demzufolge habe für das Objekt kein funktionierender Mietenmarkt bestanden.

Rechtliche Grundlagen und Würdigung

§ 2 Abs. 1 UStG 1994 lautet: Unternehmer ist, 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 **§ 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 und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Hinsichtlich unionsrechtlicher Grundlagen ist festzuhalten, dass die 6. MwSt-Richtlinie RL 77/388/EWG, ebenso wie Art. 9 Abs. 1 RL 2006/112/EG – MwSt-RL, den Begriff des Unternehmers nicht kennt und dazu Folgendes enthalten ist:

nach Art. 4 Abs. 1 RL 77/388/EWG gilt als Steuerpflichtiger, wer eine der in Art. 4 Abs. 2 der MwSt-Richtlinie genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

Nach beiden Bestimmungen gelten als wirtschaftliche Tätigkeiten unter anderem auch Leistungen, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfassen.

Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen wirtschaftlicher und nicht wirtschaftlicher Tätigkeit finden sich im Urteil des EuGH vom 26. September 1996, C-230/94, *Enkler*, Rn 24ff, insbesondere Rn 28. Demnach kommt es unter Bedachtnahme auf alle Besonderheiten des Einzelfalles entscheidend darauf an, ob die Nutzungsüberlassung unter Umständen erfolgt, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit für gewöhnlich ausgeübt wird.

Auch im Urteil EuGH vom 2. Juni 2016, C-263/15 (Rs Lajver, nicht gewinnorientierte ungarische Handelsgesellschaft) sieht der EuGH die Unternehmereigenschaft und die Berechtigung zum Vorsteuerabzug gegeben. Der EuGH stützt seine Entscheidung auf den Umstand, dass eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird um damit Einnahmen zu erzielen, unabhängig von ihrem Zweck und ihrem Ergebnis. Unternehmereigenschaft ist gegeben, auch wenn keine Gewinne erzielt werden oder dies, im Fall einer gemeinnützigen Tätigkeit, nicht einmal beabsichtigt ist.

Die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken, als fortlaufende Duldungsleistung, kommt als unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art. 4 Abs. 1 und 2 6.RL in Betracht (vgl. VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255).

Aufgrund des Trennungsprinzips kann ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ebenso stattfinden wie zwischen der Gesellschaft und fremden Dritten.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) gehört die dem persönlichen Wohnbedürfnis eines Steuerpflichtigen dienende eigene Wohnung zum Kernbereich der persönlichen Lebensführung. Die Anschaffung oder Herstellung einer Wohnimmobilie zur Befriedigung des eigenen Wohnbedarfs erfüllt weder einen Einkunftstatbestand iSd EStG 1988, noch stellt sie eine unternehmerische Tätigkeit iSd UStG 1994 dar.

Es kann jedoch eine Person ihren Wohnbedarf auch dadurch befriedigen, dass sie die Wohnimmobilie durch eine in ihrem Einflussbereich stehende Körperschaft anschaffen oder herstellen und sich sodann von dieser Körperschaft das Recht auf Nutzung der Immobilie einräumen lässt. In einem solchen Fall ist zu prüfen, ob die Körperschaft mit der Nutzungsüberlassung als Unternehmerin zur Erzielung von Einnahmen tätig wird oder ob die Nutzungsüberlassung erfolgt, um der nahestehenden Person (Gesellschafter etc.) causa societatis Vorteile zuzuwenden. Dabei kann dieses Verhalten der Körperschaft auch im Kleide einer unternehmerischen Tätigkeit auftreten, da die Geltendmachung der Vorsteuern, die aus der Anschaffung bzw. Herstellung resultieren, beabsichtigt ist (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197; 7.12.2020, Ra 2020/15/0004; 20.10.2021, Ra 2019/13/0041; 21.6.2023, Ro 2023/15/0008).

Im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung an eine der Körperschaft nahestehende Person kann es, wie der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausführt, in drei Fällen zur Versagung des Vorsteuerabzuges kommen (vgl. VwGH 21.6.2023, Ro 2023/15/0008).

Fall 1 – es handelt sich um eine bloße Gebrauchsüberlassung bei der keine unternehmerische Betätigung vorliegt;

Im Fall der bloßen Gebrauchsüberlassung erfolgt die Überlassung der Wohnimmobilie an die nahestehende Person nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um ihr einen Vorteil zuzuwenden, sodass es an der wirtschaftlichen Tätigkeit fehlt.

Die beiden weiteren Fälle:

Fall 2 – es liegt eine nicht fremdübliche Nutzungsüberlassung an besonders repräsentativen Wohngebäuden, welche schon ihrer Erscheinung nach bloß für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, vor;

Fall 3 – es liegt eine Vermietung von im betrieblichen Geschehen einsetzbaren Gebäuden vor, wobei um weniger als 50% der Renditemiete vermietet wird;

Diese beiden Fälle waren im gegenständlichen Fall nicht maßgeblich, da sich der Vorsteuerauschluss nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nur dann ergeben würde, wenn sich die Vermietung bzw. Nutzungsüberlassung als verdeckte Ausschüttung darstellt.

Eine solche Feststellung war durch die Behörde im Verfahren nicht thematisiert und schon gar nicht getroffen worden.

Die Liegenschaft wurde nicht dem außerbetrieblichen Bereich zugeordnet, sondern unzweifelhaft als dem Betriebsvermögen der Bf. zugehörig beurteilt. Es wurde auch keine verdeckte Ausschüttung aus dem Titel einer festgestellten Differenz zwischen etwaig fremdüblicher höherer Miete und der tatsächlich geleisteten Miete festgestellt.

Im Sinne des **§ 167 BAO** ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Der freien Beweiswürdigung unterliegen nur aufgenommene Beweise.

Somit waren im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren, wenn die Behörde (die AP) von einer reinen Gebrauchsüberlassung (Fall 1 der VwGH-Rechtsprechung) aufgrund Fehlens einer unternehmerischen Betätigung ausging, iSd der ständigen Rechtsprechung des EuGH sowie des VwGH sämtliche Umstände der Tätigkeit in die Beurteilung einzubeziehen und zu prüfen.

Um bei der Überlassung des Gebrauchs (der Nutzung) einer Wohnimmobilie an den Gesellschafter das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit beurteilen zu können, ist auf das *Gesamtbild der Verhältnisse* abzustellen.

Bei der in Rede stehenden, im Jahr 2005 mit Eigenkapital angeschafften, Immobilie (ehemaliges Winzerhaus samt Grundstück) handelt es sich um ein in den Jahren 2006 und 2007, teilweise noch 2008, saniertes und mit einem Zubau versehenes Wohnhaus im 23. Wiener Bezirk.

Nach der Sanierung der Immobilie war unstrittig vom Vorliegen eines in sehr gutem (Zubau) sowie gutem (Altbestand) Zustand befindlichen Wohnhauses auszugehen.

Aufgrund der beiden dem BFG hier vorliegenden Gutachten und Fotos war jedoch auf keine besondere Exklusivität der Immobilie bzw. auf kein speziell repräsentatives Gebäude zu schließen. Auch das Vorhandensein eines Pools (Größe 7 x 4m) und einer Sauna im Haus

machen aus dem Wohnhaus kein Luxusobjekt, wie die Behörde vermeinte. Nach Ansicht des Gerichts kann eine Ausstattung mit dem angeführten Pool und einer Sauna mittlerweile als österreichweit verbreitet beurteilt werden (s. z.B. <https://www.diepresse.com/1395240/oesterreich-das-land-der-poolbesitzer>).

Der weiteren Annahme der AP, dass das Gebäude konkret auf die Wohnbedürfnisse der Mieter abgestimmt war, war nicht zu folgen. Die Behörde stützte ihre Annahme allein auf die Bestimmung im Vorvertrag aus dem Jahr 2007, worin festgehalten war, dass den künftigen Mietern, dem Gesellschafter, der Geschäftsführerin, ein Mitbestimmungsrecht bei wesentlichen Bau- und Ausstattungsmaßnahmen bzw. bei wesentlichen Abweichungen vom Einreichplan aus dem Jahr 2006 zugestanden werde.

Dazu stellte der Senat fest, dass ein derartiges Mitspracherecht einer im allgemeinen Wirtschaftsleben durchaus üblichen Vorgangsweise zwischen Bauherrn und künftigen Bestandnehmern bei der Durchführung von Sanierungsmaßnahmen und Umbauten entspricht. Es kann als den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechend beurteilt werden, dass künftigen Mieter oder Käufern im Rahmen der Verhandlungen bzw. vor Fertigstellung Mitspracherechte zugestanden werden. Anhaltspunkte, dass etwaige Entscheidungen der Bf. im Bau- bzw. Sanierungsverlauf nicht im Rahmen des Üblichen gewesen wären und /oder auf Wünschen basierten, die die Bf. von unternehmensfremden Dritten nicht akzeptiert hätte, lagen nicht vor.

Ebenso war aufgrund der Lage, Ausstattung und Ausführung des Objektes nicht davon auszugehen, dass die Immobilie nicht jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar und vermietbar gewesen wäre. Gegensätzliche Feststellungen wurden weder durch die AP getroffen, noch waren aus den vorliegenden Unterlagen dazu Anhaltspunkte feststellbar.

Wie den vorliegenden Unterlagen zu entnehmen war, hatte die Bf. von Beginn an geplant das im Jahr 2005 gekaufte Gebäude im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit zu vermieten. Diese Absicht wurde gegenüber der Behörde bereits im Juli 2007 anlässlich einer durchgeführten Umsatzsteuer-Nachschau offengelegt und der Vorvertrag mit den künftigen Mietern sowie das Gutachten zur künftigen Miete der Behörde übergeben. Der in den Jahren 2006 und 2007 bis dahin in den Umsatzsteuervoranmeldungen durch die Bf. beantragte Vorsteuerabzug wurde in der Folge ohne Beanstandung gewährt.

Diese Beurteilung und Vorgangsweise der Behörde entsprach damit auch der Judikatur des EuGH und des VwGH, wonach bei nachweislicher Absicht der Vermietung eines Gebäudes der Vorsteuerabzug schon in der Errichtungsphase zusteht, auch wenn (noch) keine Umsätze getätigt werden.

Wenn die AP später (Bericht vom 4.12.2013) die wirtschaftliche Tätigkeit in Zweifel zog und zum Schluss kam, dass trotz der Erzielung von Einnahmen ab dem Jahr 2008 keine fremdübliche Vermietungstätigkeit vorgelegen sei, sondern eine reine Gebrauchsüberlassung

die den Verlust des Vorsteuerabzuges zur Folge hatte, war zu deren u.a. im Bericht angeführten Argumenten festzuhalten:

Der Feststellung der AP, dass es sich bei der Vermietung um eine Tätigkeit handelte, die nicht der üblichen gewerblichen oder beruflichen Betätigung der Bf. entsprach, war zu entgegenen, dass diese Aussage für die Feststellung einer unternehmerischen Tätigkeit der Bf. nicht von Relevanz war.

Nach dem nationalen Gesetz (UStG 1994) ist Unternehmer wer eine nachhaltige Tätigkeit selbständig zur Erzielung von Einnahmen ausführt. Das Unionsrecht kennt den Unternehmerbegriff nicht, stellt jedoch auf eine selbständig ausgeübte, wirtschaftliche Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ab.

Dass die Bf. seit 2008 bis dato aus der Vermietung (nachhaltig) Einnahmen erzielte stand außer Frage. Die Höhe der Miete entsprach einem gutachterlich ermittelten, auf dem Markt erzielbaren Wert. Demzufolge war die Überlassung der Immobilie zur Nutzung durch die Gesellschafter / Geschäftsführer der Bf. nicht erfolgt um diesen einen Vorteil zuzuwenden. Feststellungen über etwaige Vorteile waren durch die Behörde auch nicht getroffen worden.

Der Feststellung der AP, dass seit 2008 kein schriftlicher Mietvertrag vorlag, war zwar grundsätzlich zu folgen. Doch war daraus weder abzuleiten, dass keine Vermietung gegeben war, noch, dass diese nicht fremdüblich erfolgt war.

Die Bf. hatte mit ihren künftigen Mietern am 1.3.2007 einen Vorvertrag über den Abschluss eines Mietvertrages geschlossen. Darin waren die Regelungen für einen später zu schließenden Mietvertrag im Wesentlichen enthalten. Es waren darin u.a. der Mietgegenstand, der Mietbeginn, das Entgelt (auf Basis eines zu erstellenden Gutachtens), die Kostentragung, definiert. Die Regelungen des Vorvertrages wurden insofern „gelebt“ als ab dem Einzug im Jahr 2008 eine monatliche Miete von netto 2.530,00 auf Basis des vorliegenden Sachverständigengutachtens verrechnet und die Betriebs- und Instandhaltungskosten zur Gänze von den Mietern getragen wurden, d.h. die Vermietung tatsächlich ab diesem Zeitpunkt stattgefunden hat. Wie den Jahresabschlüssen der Bf. zu entnehmen war, waren in den vergangenen Jahren keine Betriebs- und Instandhaltungskosten seitens der Bf. erfolgsmindernd getragen worden. Fest stand infolge der offensichtlichen Nutzung des Objektes zu Wohnzwecken und der Bezahlung der Miete aber auch, dass ein Vertragsverhältnis mit der Bf. zustande gekommen war; dies unabhängig von einer schriftlichen Form. Dass bisher der Hauptvertrag / Mietvertrag nicht schriftlich geschlossen wurde, lag letztlich am formellen Fehlen einer Benützungsbewilligung bzw. einer Fertigstellungsanzeige für das gesamte Objekt.

Die Behörde argumentierte in einer weiteren Stellungnahme und in der mündlichen Verhandlung, dass mangels Benützungsbewilligung die Immobilie nicht für den Mietenmarkt in Frage gekommen sei und nicht Gegenstand eines Anbots hätte sein können. Es sei daher nicht von einem funktionierenden Mietenmarkt für das Objekt auszugehen. Es sei daher die Renditemiete zur Beurteilung der Fremdüblichkeit der Miete heranzuziehen.

Dazu war nicht nur auf die Ausführungen der Bf., sondern auch auf die Rechtsprechung des OGH zu verweisen.

Die Bf. legte, für das Gericht nachvollziehbar, dar, dass für einen Teil des Objektes (Altbestand) nach wie vor eine Benützungsbewilligung bestanden hatte. Die Erteilung der Benützungsbewilligung für das gesamte Objekt (samt Zubau) scheiterte nicht wegen Vorliegens gravierender Baumängel, die die Brauchbarkeit und Benutzbarkeit der Immobilie beeinträchtigt hätten, sondern an der erforderlichen Lösung eines Problems an der Brandschutzanlage. Wie glaubhaft vorgebracht wurde, konnte das Problem, auch wegen der Corona-Krise, erst im Jahr 2023 gelöst werden und erfolgte dann die Fertigstellungsanzeige durch den Ziviltechniker. Die Benützungsbewilligung wurde in der Folge erteilt.

Nach der Judikatur des OGH besagt das Fehlen der Benützungsbewilligung für ein Bestandsobjekt (iSd § 128 Abs. 2 BauO für Wien) noch nicht, dass es unbrauchbar iSd genannten Gesetzesbestimmung ist. Dem Rechtsmangel der Benützungsbewilligung wird im MRG-Bereich auch nicht generell die Bedeutung zuerkannt, dass das betreffende Objekt nicht vermietbar wäre oder aus dem Schutzbereich des MRG herausfiele (vgl. OGH 31.8.1999, 5 Ob 176/99i). Dies gilt auch für die nunmehr zu erstattende Fertigstellungsanzeige nach der Wiener Bauordnung.

Im Ergebnis stellte das Gericht fest, dass das Fehlen der Benützungsbewilligung generell, aber insbesondere im Zeitpunkt der Erstellung des Gutachtens und der Ermittlungen auf dem Mietenmarkt im Jahr 2007, keinen Grund dafür bilden konnte, das Vorhandensein eines Mietenmarktes für die Immobilie in Abrede zu stellen. Die Vermietbarkeit der Immobilie war aufgrund der im Gutachten angeführten erhobenen Daten als gegeben anzunehmen.

Wie die Erfahrungen des täglichen Lebens, insbesondere im Zusammenhang mit der Vermietung von Neubauten, zeigen, ist für das Auftreten am Markt und Anbieten eines Objektes das Vorliegen einer Benützungsbewilligung keine Voraussetzung.

Da im gegenständlichen Fall nach erfolgter Sanierung auch keine gravierenden Baumängel vorgelegen waren, die der Nutzung als Wohnung entgegengestanden wären, war davon auszugehen, dass der Abschluss eines Mietvertrages auch mit einem fremden Dritten möglich gewesen wäre.

Die Behörde führte zudem als Indiz für die Fremdunüblichkeit der Vermietung die Tatsache der Übernahme der Bürgschaft für den bestehenden Kredit durch die Gesellschafter / Geschäftsführer an.

Dazu war festzuhalten, dass die Haftung für den Kredit nicht mit der Vermietung selbst in Verbindung stand. Die Kreditaufnahme erfolgte zur Finanzierung der durch die Bf. geplanten und beauftragten Sanierung und des Umbaus; Kreditnehmerin war die Bf. Die beiden Personen hatten nicht als künftige „Mieter“ des Objektes aufgrund des späteren Mietverhältnisses die Haftungen übernommen, sondern sowohl ***2*** als auch ***1*** hatten diese persönliche Haftung als Vertreter der Bf. gegenüber der kreditgebenden Bank übernommen. Eine

Besicherung des durch die Bf. aufgenommenen Kredites in dieser Form war nicht als unüblich zu beurteilen.

Zur Fremdüblichkeit der Höhe der Miete, wurde im Bericht der AP vom 4.12.2013 nicht eingegangen, es wurde weder auf das Gutachten vom 9.3.2007 die angemessene Miete betreffend, noch auf das Vorliegen eines funktionierenden Mietenmarktes Bezug genommen. Im der AP folgenden Rechtsmittelverfahren hielt die Behörde in der BVE lediglich fest, dass sich die angemessene Höhe des Mietzinses daraus ableite, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre bzw. was ein Investor als Rendite aus der Investition erwartet. Es sei davon auszugehen, dass ein Investor bei marktüblicher Vorgangsweise erwarte, dass die Investitionskosten unter dem Ertragswert der Immobilie liegen werden. Zur Herleitung eines marktkonformen Entgeltes könne das umgekehrte Ertragswertverfahren angewendet werden. Nach diesen Berechnungen der Behörde ergebe sich, dass das tatsächlich bezahlte Mietentgelt von Euro 2.530,00 unter der „angemessenen Miete“ gelegen sei. Daher sei aus der Sicht eines marktkonform agierenden Investors eine zu niedrige Miete bezahlt worden und liege kein marktkonformes Verhalten vor. Des Weiteren sah die Behörde in der Mitbenützung des im Objekt befindlichen Büros (9 m²) durch die Bf. und in der Verlegung des Sitzes an die Adresse 1230 Wien eine nicht fremdübliche Gestaltung.

In der BVE wurden die Angaben im Gutachten aus dem Jahr 2007 in Zweifel gezogen, insbesondere die angeführte Vergleichswertmethode, da eine Stichprobe mit drei Objekten nicht als repräsentativ im Zusammenhang mit der Ermittlung eines Mietbetrages anzusehen sei. Auch die Mietreduktion aufgrund der Bauarbeiten und Mängelbehebungen im ersten Jahr der Vermietung (2008) werde als fremdunüblich beurteilt. Eine Vermietung des Objektes an fremde Dritte hätte unter diesen Bedingungen nicht erfolgen können. Die Behörde kam zum Schluss, dass keine unternehmerisch veranlasste Vermietung vorgelegen wäre und daher zur Beurteilung der Angemessenheit der Miete nur die Renditemiete maßgeblich sein könne.

Wie das Gericht feststellen konnte wurde zur Ermittlung der angemessenen Miete im Jahr 2007, noch vor Fertigstellung der Bauarbeiten, durch die Bf. ein Sachverständigengutachten eingeholt. Darin kam der Sachverständige zum Schluss, dass aufgrund der Lage und Ausstattung des Objektes eine Miete von rund Euro 2.530,00 netto, excl. Betriebskosten und Abgaben, bei unbefristeter Vermietung zum Bewertungsstichtag 31.1.2007, als angemessen zu sehen sei.

In freier Beweiswürdigung kam das Gericht zum Schluss, dass das Gutachten schlüssig aufgebaut und dem damaligen Stand entsprechend war. Die Ermittlung der Miete durch Vergleich mit anderen im Gutachten angeführten, der zu bewertenden Immobilie ähnlichen Objekten, ließ den Schluss zu, dass für das Objekt ein funktionierender, wenn auch kleiner, Mietenmarkt vorhanden war. Der Vergleich mit Maklerangeboten zu ähnlichen Objekten und mit den Angaben der Schlichtungsstelle des Magistrats ergab einen angemessenen Mietzins

von rund Euro 8,00 pro Quadratmeter. Die Berechnung unter Berücksichtigung der Wohnflächen und weiteren Nutzflächen auf Basis der vorhandenen Baupläne war nachvollziehbar und entsprach den für solche Mietobjekte üblichen Bewertungskriterien. Die Behörde setzte sich mit dem Inhalt des Gutachtens und den Angaben zu den zum Vergleich herangezogenen Objekten nicht auseinander. Sie stellte lediglich fest, dass kein funktionierender Mietenmarkt für das Objekt vorgelegen sei.

Der Beurteilung der Behörde war nicht zu folgen und bestätigte sich die Fremdüblichkeit der angesetzten und verrechneten Miete von Euro 8,00 / m² auch durch Rückrechnung der im aktuellen Gutachten vom November 2022 festgestellte Miete von Euro 14,00 pro Quadratmeter auf das Jahr 2008. Diesem Betrag lag eine Steigerung von ca. 60% zugrunde. Wie weiters den Daten der Statistik Austria zu Hauptmieten der Jahre 2008 bis 2021 vergleichbarer Wohnobjekte (s. Statistik Austria EU-SILC vom 25.5.2022; Kategorie A, Vermietung durch Privatpersonen bzw. juristischen Personen) zu entnehmen war, bewegte sich der Anstieg der Mieten in diesem Zeitraum im Bereich 50 – 60%. Zieht man die Daten „Entwicklung der Mietpreise in Österreich 2006 bis 2022“ heran, so war daraus eine Steigerung von rund 60% in diesem Zeitraum (s. www.infin.at) festzustellen. Diese Daten basierten ebenfalls auf den Daten der Statistik Austria.

Wenn die Behörde vermeinte, dass eine Vermietung an fremde Dritte auch wegen der möglichen Mitbenutzung des Büros nicht fremdüblich möglich gewesen wäre, so war festzuhalten, dass die Verlegung des Sitzes der Bf. erst im Jahr 2013 an die Adresse des gegenständlichen Objektes erfolgt war. Die Immobilie wurde ab dem Jahr 2008 vermietet. Unabhängig davon war aber in einer möglichen Mitnutzung des Büros (9 m²) durch die Vermieterin, die Bf., kein Umstand zu erblicken, der gegen die Tatsache des Vorhandenseins eines funktionierenden Mietenmarktes für dieses Objekt gesprochen hätte. Inwieweit sich eine mögliche Mitbenutzung auf die Höhe der Miete hätte auswirken können, wäre im Sinne einer freien Vertragsgestaltung zu sehen.

Warum letztlich die Mietreduktion im ersten Halbjahr 2008 seitens der Behörde als fremdunüblich beurteilt wurde, erschloss sich dem Gericht nicht; steht doch Mietern grundsätzlich das Recht einer Mietreduktion bei Beeinträchtigung der vereinbarten Nutzung zu.

Im Ergebnis kam das Gericht in freier Beweiswürdigung, unter Berücksichtigung der oben getroffenen Feststellungen, somit unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse die Vermietung betreffend zum Schluss, dass die Vermietung des in Rede stehenden Wohnobjektes als wirtschaftliche und damit unternehmerische Tätigkeit der Bf. zu beurteilen war (vgl. VwGH 20.10.2021, Ra 2019/13/0041; VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284).

Die Vermietung führte bei der Bf. zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. Die Fremdüblichkeit war durch das Vorhandensein eines funktionierenden Mietenmarktes

gegeben. Die auf Basis des im Jahr 2007 erstellten Gutachtens verrechnete Miete war als fremdüblich zu beurteilen.

Diesfalls stellte die Vermietung keine Gebrauchsüberlassung, die zum Vorteil des Mieters erfolgt war, dar.

Die Vermietungsabsicht hatte nachweislich seit Beginn der Sanierungsarbeiten bestanden. Es stand daher der Vorsteuerabzug für die strittigen Jahre 2006 bis 2011 wie durch die Bf. erklärt zu.

Der Beschwerde war daher Folge zu geben.

Die Entscheidung war wie im Spruch angeführt zu treffen.

Bemessungsgrundlagen und Berechnung der Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2011

Text / Jahr	Bemessungsgrundlagen Normalsteuersatz ermäßigter Steuersatz		Steuer 20%	Steuer 10%	Vorsteuer	Zahllast / Gutschrift
2006	Umsatz 20%	88.655,29	17.731,06	0	-41.444,95	Gutschrift 23.713,89
2007	Umsatz 20%	175.000	35.000,00	0	-75.289,79	Gutschrift 40.289,79
2008	Umsatz	0	0	0	-3.874,47	Gutschrift 3.874,47
2009	Umsatz 20%	26.860,23	5.372,05			
	Umsatz 10%	45.540,00		4.554,00		
Summe Steuer				9.926,05	-2.476,53	Zahllast 7.449,52
2010	Umsatz 20%	19.000,00	3.800,00			
	Umsatz 10%	30.360,00		3.036,00		

Summe Steuer				6.836,00	-1.747,59	Zahllast 5.088,41
2011	Umsatz 20%	48.000,00	9.600,00			
	Umsatz 10%	34.086,30		3.408,63		
Summe Steuer				13.008,63	-493,79	Zahllast 12.514,84

Zu Spruchpunkt II. (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.

Da das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des VwGH (siehe oben) abweicht, war die Revision nicht zulässig.

Wien, am 6. November 2023