



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder Dr. Michael Rauscher, Mag. Petra Kühberger und Dr. Bernhard Koller im Beisein des Schriftführers Mag. Ingo Hipp über die Berufungen der Bw, vertreten durch BDO Graz GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 8010 Graz, Hartenaugasse 34, vom 28. April 2008, 16. Mai 2008 und 18. Jänner 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 14. Dezember 2009 betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 nach zuvor durchgeführter mündlicher Verhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Stiftungsurkunde vom 3. Oktober 2005 errichtete NO als Stifter die O-Privatstiftung (in der Folge: Privatstiftung), deren Vorstandsmitglied er auch ist.

Am 14. Februar 2006 wurde die Bw (eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung) durch Erklärung errichtet. Alleingesellschafter der Bw ist die Privatstiftung. Handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bw ist NO. Gegenstand des Unternehmens der Bw ist „das Objektmanagement für Immobilien, insbesondere die Anschaffung, die Veräußerung, die Vermietung und Verpachtung von immobilien Vermögen jeder Art sowie die Verwaltung von Vermögen; ferner die Durchführung baulicher Maßnahmen, insbesondere die Sanierung und Neuerrichtung von Bauwerken aller Art.“

In der Folge erwarb die Bw ua. das Grundstück Adresse-H (Kaufvertrag vom 21.11.2005, Nachtrag vom 19.02.2007, Kaufvertrag vom 30.05.2007).

Strittig ist der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit der Errichtung eines an den Stifter vermieteten Gebäudeteiles auf diesem Grundstück (strittiger Betrag: 218.786 Euro).

Zum näheren Sachverhalt:

Mit Kaufvertrag vom 21. November 2005 erwarb die Privatstiftung um den Kaufpreis von 305.750 Euro zwei Grundstücke im Gesamtflächenausmaß von 1.223 m² (Verkäufer: Ehepaar-J).

Im Frühjahr 2006 beantragte die Bw eine Bewilligung zur Errichtung des Einfamilienhauses mit Abstellflächen für zwei Kraftfahrzeuge (siehe Baubeschreibung vom 4. März 2006).

Mit **Bescheid vom 5. Oktober 2006** erteilte die Baubehörde der Bw die Bewilligung zur Errichtung eines „Einfamilienwohnhauses“ und von zwei Pkw-Abstellplätzen sowie von Geländeänderungen.

Ab Herbst 2006 errichtete die Bw auf der Liegenschaft das Gebäude (Entwurf und Planung ab März 2006). Das Gebäude besteht aus einem Untergeschoss, einem Erdgeschoss (mit zwei Pkw-Abstellplätzen) und einem Obergeschoss (etwa 250 m²) in moderner Architektenbauweise mit Außenwänden aus Stahlbeton (mit Aluminiumverkleidung), Holzriegeln und Glas, einer Dachkonstruktion aus Holz und einem (aufgrund der Hangneigung unter dem Gebäude liegenden) Außenpool. Das Anlagenverzeichnis zum Jahresabschluss 2009 weist für das Gebäude Anschaffungskosten im Betrag von 1,431.776 Euro aus.

Mit **Nachtrag zum Kaufvertrag vom 19. Februar 2007** wurde zwischen der Privatstiftung und dem Ehepaar-J unter Beitritt der Bw folgende Vereinbarung getroffen:

Mit Kaufvertrag vom 21.11.2005 hat die [Privatstiftung] die gemäß Teilungsplan der Vermessung [...] neu gebildeten Grundstücke 369/2 und 369/3, derzeit einliegend In EZ [...] Grundbuch [...], Gerichtsbezirk [...], gekauft.

Vor grundbücherlicher Eigentumsübertragung sind jedoch die Vertragsteile übereingekommen, dass anstelle der Käuferin [Privatstiftung], nunmehr die [Bw] als Käuferin eintreten soll.

Die Vertragsteile kommen daher überein, den Kaufvertrag vom 21.11.2005 dahingehend abzuändern, dass anstelle der [Privatstiftung] nunmehr die [Bw] als Käuferin bezeichnet ist.

Die [Bw] tritt daher mit Unterfertigung dieses Nachtrages in sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Kaufvertrag vom 21.11.2005 anstelle der [Privatstiftung] ein.

Die Vertragsteile kommen weiters überein, den Kaufvertrag vom 21.11.2005 dahingehend zu ergänzen, dass als weiterer Kaufgegenstand das gemäß Teilungsplan der Vermessung [...]

neu gebildete Trennstück 1 des Grundstückes 368/6 im unverbürgten Flächenausmaß von 710 m² aufgenommen wird.

Als Kaufpreis für das zusätzlich erworbene Trennstück wurde ein Betrag von 177.500 Euro vereinbart (Punkt 4.6 der Vertragsurkunde).

Mit **Kaufvertrag vom 30. Mai 2007** erwarb die Bw vom Ehepaar-J um den Kaufpreis von 41.174 Euro ein weiteres (angrenzendes) Grundstück im Flächenausmaß von 476 m².

In der Folge vermietete die Bw laut einem im Prüfungsverfahren vorgelegten Mietanbot (mit beiliegendem „Hauptmietvertrag“) sämtliche Grundstücksflächen (2.409 m²) samt dem darauf befindlichen Einfamilienhaus (250 m², mit Ausnahme des im Kellergeschoss westlich gelegenen Büros im Ausmaß von ca. 60 m²) ab 1. Jänner 2008 auf unbestimmte Zeit zu Wohnzwecken an NO. Als Mietzins wurde ein monatliches Nutzungsentgelt von 3.000 Euro sowie die Zahlung der auf die Liegenschaft entfallenden Steuern und öffentlichen Abgaben sowie der in §§ 21 bis 24 MRG genannten Betriebskosten (vierteljährlich pauschal voranzahlbar), jeweils zuzüglich Umsatzsteuer, vereinbart (Punkt III des Mietvertrages). Die Vermieterin (=Bw) ist verpflichtet, das Bestandsobjekt einschließlich der Außenhaut und die für dieses bestimmten Einrichtungen (insbesondere Elektroleitungen, Gasleitungen, Wasserleitungen, Beheizungs- und sanitäre und technische Anlagen und Geräte, etc.) in einwandfreiem und gutem Zustand zu erhalten und Instand zu halten sowie sämtliche Reparaturen auf eigene Kosten durchzuführen (Punkt V des Mietvertrages).

Weiters vermietete die Bw die Räumlichkeiten im Kellergeschoss (Nutzfläche rund 60 m²) zu Bürozzwecken an die O1-GmbH (nun: O2-GmbH).

Zum Verfahrensablauf:

Mit **Prüfungs- und Nachschauauftrag vom 24. September 2007** nahm das Finanzamt bei der Bw eine Prüfung der Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume März 2007 bis Dezember 2007 vor.

Mit **Bescheiden vom 25. März 2008** setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume März 2007 bis Dezember 2007 fest, wobei es Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung des Einfamilienhauses von insgesamt 131.633,01 Euro nicht zum Abzug zuließ. Zur Begründung führt der Prüfer im **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 20. März 2008** aus:

[Seite 6 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung]

Vom prüfungsgegenständlichen Unternehmen (dieses gegründet im Februar 2006, alleiniger Geschäftsführer Hr.NO, von Beginn an als 100%-Tochtergesellschaft der im Oktober 2005 von Hr. NO ins Leben gerufenen [Privatstiftung] fungierend - Hr. NO dort als alleiniger Stifter und

von Beginn an als einziges der drei Stiftungsvorstandsmitglieder allein und selbständig vertretungsbefugt) wurde im Zeitraum Frühjahr 2007 bis Anfang 2008 auf der [Adresse] Adresse-H [Hausnummer] ein besonders repräsentatives Einfamilienhaus in anspruchsvoller Grün- und Hanglage (ca. 25% höhere Gesamtbaukosten bedingt durch die Verbauung in Steilhanglage) und gehobener Architektur und Bauausführung zum Zwecke der künftigen Vermietung teils von Büro-/Geschäftsräumlichkeiten an die O1-GmbH (gegr. im Dezember 2006, von Beginn an ebenfalls als 100%-Tochtergesellschaft der oa. [Privatstiftung], Hr. NO als alleiniger Geschäftsführer) im Ausmaß von ca. 60 qm und teils von Wohnräumlichkeiten an Hr. NO im Ausmaß von ca. 250 qm errichtet.

Den Ausführungen des steuerlichen Vertreters der Abgabepflichtigen It. Schreiben v. 5. 12. 2007, wonach es sich bei diesem errichteten Einfamilienhaus von Beginn weg (Planung mit entsprechender Entwurfsanordnung an den Architekten) um ein Gebäude mit grundsätzlich vier voneinander unabhängig und getrennt vermietbaren Wohneinheiten handeln soll, ist nach durchgeführter eingehender Überprüfung aller vorgelegten Unterlagen und zweimaliger Objektbesichtigung (zuletzt am 28. 2. 2008 - Objektbesichtigung dabei, bis auf Außenanlagen mit dazugehörigem Schwimmbecken, im Wesentlichen abgeschlossen) wie folgt entgegen zu halten:

[Seite 7 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung]

Das vom steuerlichen Vertreter vorgegebene „4 Einheiten-Modell“ kann durch die Abgabenbehörde nicht entsprechend nachvollzogen und bestätigt werden, vielmehr wurde durch die Abgabenbehörde festgestellt, daß schon aufgrund des vorliegenden Einreichplanes und der durchgeführten baubehördlichen Abwicklung von Beginn weg von der Errichtung eines zwar gehobenen Anspruchs genügenden aber im Wesentlichen doch nach allgemeiner Auffassung als einheitliches Einfamilienhaus zu bezeichnenden Objektes zu sprechen ist.

Dieser Eindruck von einem einheitlichen EFH (bietend eine im Innenbereich räumlich und architektonisch großzügig angelegte Wohneinheit mit der Besonderheit eines offensichtlich eingeplanten Bürobereichs im Untergeschoß des Gebäudes, im Außenbereich als Besonderheiten bietend ein Schwimmbecken im Ausmaß von ca. 12 x 3,5 m und Holzterassen und Freitreppen in der steilhangigen Außenanlage) hat sich bei der durchgeführten Objektbesichtigung sowohl bei der Betrachtung des Objektaußen- als auch des - Innenbereiches bestätigt und bekräftigt - die Vorgabe eines 4 Wohneinheiten-Objektes kann durch die Abgabenbehörde nach durchgeführter Objektbesichtigung allenfalls als rein theoretische und zukünftige Möglichkeit in Erwägung gezogen werden, eine unkomplizierte Umwandlung ohne besonderen Aufwand in 3-4 vollwertige und getrennt voneinander vermietbare Wohneinheiten erscheint nach Wertung der derzeitigen Verhältnisse nicht reell.

Was die Außergewöhnlichkeit des von der Abg.pfl. errichteten oa. Objektes (EFH "Adresse-H [Hausnummer]") betrifft kann festgehalten werden, daß die Errichtung von Objekten zum Zwecke der Vermietung zwar grundsätzlich vom Tätigkeitsbereich der Abg.pfl. It. Gesellschaftsvertrag umfaßt ist, dieses Objekt jedoch in Betrachtung der bisherigen und tatsächlichen geschäftlichen Tätigkeit der Abg.pfl. in mehrerer Hinsicht als außergewöhnlich anzusehen ist:

Nicht nur die außergewöhnliche Lage und Art der architektonischen und baulichen Gestaltung (wie oben dargestellt) sondern auch die Höhe der dazu erforderlich gewesenen finanziellen Mittel - nämlich Investitionen in der Höhe von ca. € 550.000,- für Grund und Boden und zumindest ca. € 850.000,- (netto, ohne Ust) für das Gebäude - zeigen die Außergewöhnlichkeit dieses Objektes und der damit verbundenen Investitionen nicht nur aus der innerbetrieblichen Betrachtung sondern auch aus der fremdvergleichlichen Betrachtung mit Unternehmen vergleichbarer Art (vergleichbarer Tätigkeitsbereich, Größenordnung und wirtschaftlicher Werdegang) insofern auf, als solche Objekte wie das prüfungsgegenständliche

üblicherweise nicht zum Zwecke der Vermietung an allgemein Wohnraumsuchende angeschafft bzw. errichtet werden.

[Seite 8 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung]

In Betrachtung und steuerlichen Würdigung aller erkennbar gewordenen Sachverhalte und Umstände geht die Abgabenbehörde in ihrer Entscheidungsfindung davon aus, daß es sich beim prüfg.ggstl. Objekt "Adresse-H [Hausnummer]" um ein nach den Wünschen und Vorstellungen des Hr. NO (dessen allein entscheidungsbefugte Stellung wurde oben einleitend dargestellt) errichtetes Einfamilienhaus handelt und somit nach Ansicht der Abgabenbehörde für die steuerliche Wertung maßgeblich die Bestimmungen des § 20 EStG 1988 im Vordergrund zu sehen sind:

Die Investitionskosten für das prüfg.ggstl. Einfamilienhaus "Adresse-H [Hausnummer]" stellen - soweit sie auf von Hr. NO privat genutzte Wohnräumlichkeiten entfallen - nach Ansicht der Abgabenbehörde typische Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 dar und sind rechtliche Gestaltungen (prüfungsgegenständlich rechtl. Gestaltungen zur Schaffung eines Bestandrechtstitels), die darauf abzielen, solche Kosten in das Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden und somit in abzugsfähige Kosten umzuwandeln, steuerlich unbeachtlich.

Mit **Bescheid vom 14. April 2008** setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum Jänner 2008 mit -2.929 Euro fest, wobei es Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung des Einfamilienhauses von insgesamt 24.300 Euro nicht zum Abzug zuließ.

Gegen diese Bescheide wendet sich die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter mit den **Berufungsschreiben vom 28. April 2008** und mit **Berufungsschreiben vom 16. Mai 2008**. Beantragt wird die völlige Zuerkennung der geltend gemachten Vorsteuern.

Am 6. Oktober 2008 bzw. am 3. November 2009 wurden für die Bw die **Umsatzsteuererklärungen 2007 und 2008** elektronisch eingereicht. Darin wurden Vorsteuern im Betrag von -200.967,04 Euro (2007) und -156.204,84 Euro (2008) geltend gemacht.

In den hier angefochtenen **Umsatzsteuerbescheiden vom 14. Dezember 2009** anerkannte das Finanzamt lediglich Vorsteuern im Betrag von -69.588,04 Euro (Differenz: 131.379,00 Euro) und -68.797,84 Euro (Differenz: -87.407,00).

Dagegen wendet sich die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter mit **Berufungsschreiben vom 18. Jänner 2010** und beantragt die völlige Zuerkennung der geltend gemachten Vorsteuern. Zur Begründung wird vorgebracht:

[Seite 2 des Berufungsschreibens]

1. Sachverhalt

Der hier in Frage stehende Sachverhalt stellt sich, wie aus der Begründung der angefochtenen Umsatzsteuerbescheide hervorgeht, wie folgt dar: Die [Bw] wurde mit Erklärung über die

Errichtung der Gesellschaft vom 14. Februar 2006 von der [Privatstiftung] als deren 100 %-Gesellschafterin gegründet. Gegenstand des Unternehmens ist das Objektmanagement für Immobilien, insbesondere die Anschaffung, die Veräußerung, die Vermietung und Verpachtung von immobiltem Vermögen jeder Art, die Verwaltung von immobiltem Vermögen sowie generell die Verwaltung von Vermögen. Ferner ist auch die Durchführung baulicher Maßnahmen, insbesondere die Sanierung und Neuerrichtung von Bauwerken aller Art, im Unternehmensgegenstand umfasst. Darüber hinaus ist die Gesellschaft zu sämtlichen Handlungen, Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszwecks notwendig bzw. förderlich sind. Unter diesen Gesichtspunkten ist die Gesellschaft auch berechtigt, sich an anderen Gesellschaften mit gleichem oder ähnlichem Unternehmensgegenstand zu beteiligen. Zum einzelvertretungsbefugten Geschäftsführer ist Herr NO bestellt.

Im Jahr 2006 erwarb die Gesellschaft zwei Wohnungen in [PLZ] Ort-K, Adresse-C [Hausnummer/Wohnungsnummer] sowie zwei Liegenschaften in Ort-V (EZ [Nummer] und EZ [Nummer], Grundbuch [Nummer] Ort-V). Im Jahr 2008 wurde eine Wohnung in [PLZ] Ort-G - Stadtteil-M, Adresse-K, erworben. Die zwei Liegenschaften wurden in der Zwischenzeit wieder veräußert. Die drei Wohnungen werden derzeit an Dritte vermietet.

Am 21.11.2005, somit unmittelbar vor Gründung der [Bw], erwarb die 100%ige Gesellschafterin, die [Privatstiftung], ein unbebautes Grundstück am Adresse-H [Nummer] in Graz. Bereits bei Abschluss des Kaufvertrages war geplant, diese Liegenschaft durch eine neu zu errichtende Tochtergesellschaft der Privatstiftung bebauen zu lassen. Aus diesem Grund wurde vereinbart, dass an Stelle der [Privatstiftung] die [Bw] Eigentümerin der Liegenschaft werden soll. Der Eintritt der [Bw] in den Liegenschafts Kaufvertrag wurde mit einem Nachtrag vom 19. Februar 2007 vollzogen. Zudem erwarb die [Bw] im Rahmen dieses Nachtrags ein weiteres Grundstück. Der Liegenschaftserwerb sowie die beabsichtigte Bauführung wurden von der Generalversammlung der [Bw] auf Basis eines einstimmigen Vorstandsbeschlusses der [Privatstiftung] im Umlaufwege genehmigt.

Vor diesem Hintergrund hat die [Bw] im Jahr 2006 Planungsarbeiten für ein am Grundstück zu errichtendes Gebäude in Auftrag gegeben. Wie aus der Bestätigung des

[Seite 3 des Berufungsschreibens]

Architekturbüros vom 25.10.2007 hervorgeht, bestand die Entwurfsanforderung in der Schaffung von 4 Wohneinheiten samt erforderlichen Parkmöglichkeiten auf einer Verteilerebene unter optimaler Ausnutzung des relativ kleinen Grundstücks. Da der Trend der Wohnraumsuchenden immer mehr in Richtung "Wohnen im Grünen, Wohnen in Stadtnähe" geht, war es Ziel, stadtnahen Wohnraum anzubieten, der in herrlicher grüner Lage mit Stadtblick verschiedene Wohnraumsuchende ansprechen sollte.

Die Gesamtinvestitionskosten beliefen sich bis Ende 2008 auf rund TEUR 1.997, wovon TEUR 565 auf Grund und Boden inklusive Nebenkosten und TEUR 1.432 auf Baukosten entfallen. Das Bauwerk wurde größtenteils aus Eigenmitteln der [Bw] finanziert.

Bereits im Sommer 2007 hat die [Bw] eine der vier Wohneinheiten mit einer Nutzfläche von rd. 60 m² als Büro an die O1-GmbH vermietet. Das Mietverhältnis hat nach Fertigstellung des Gebäudekomplexes am 1.1.2008 begonnen und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Mietzins wurde mit EUR 12,- je m² zzgl. USt und Betriebskosten vereinbart und ist nach dem Verbraucherpreisindex wertgesichert.

Während der Bauphase hat die [Bw] Herrn NO angeboten, die verbleibenden 3 Wohneinheiten mit einer Gesamtnutzfläche von rd. 250 m² zu denselben Konditionen (Netto-Mietzins EUR 12, je m² zzgl. USt und BK, wertgesichert nach VPI) ab 1.1.2008 anzumieten. Herr NO hat dieses Angebot am 17.8.2007 angenommen.

Die Wohnungen werden unmöbliert vermietet.

Der Netto-Mietzins von EUR 12,- je m² ist jedenfalls als angemessene, marktüblichen Miete anzusehen und führt im Hinblick auf die Gesamtinvestitionskosten zu einer Mietrendite von rd. 2,2 % (= reale Rendite aufgrund der Wertsicherung). Da mit Wohnliegenschaften in hochwertiger Lage durchschnittlich eine Rendite zwischen 2 und 4% erzielt werden kann, ist die erwartete Mietrendite im vorliegenden Fall jedenfalls als angemessen anzusehen. Die Mieterträge führten nach Berücksichtigung der jährlichen Abschreibung, des Instandhaltungsaufwands, des Versicherungsaufwands und der sonstigen betrieblichen Aufwendungen bereits ab Beginn der Vermietung zu steuerpflichtigen Gewinnen der [Bw]. Dies ungeachtet des Umstands, dass wegen der beeinträchtigten Nutzungsmöglichkeit des Mietobjekts durch die noch nicht vollständig fertiggestellte Bauausführung zu Beginn der Mietverhältnisse, zunächst eine um 25% reduzierte Miete vereinbart wurde. Durch die in der Folge wirksame Wertsicherung der Mieten werden sich diese Gewinne weiter erhöhen.

2. Begründung der bekämpften Bescheide durch die Abgabenbehörde

Die Abgabenbehörde verweist begründend auf die Feststellungen der Außenprüfung (siehe Prüfungsbericht vom 20.3.2008). Darin hält sie einleitend fest, dass das prüfungsgegenständliche Unternehmen im Februar 2006 gegründet wurde und von Beginn an zu 100 % im Eigentum der [Privatstiftung] gestanden hat, die von Herrn NO im Oktober 2005 ins Leben gerufen wurde. Außerdem hält sie fest, dass alleiniger Geschäftsführer der nunmehr berufenden Gesellschaft Herr NO ist, der als alleiniger Stifter der [Privatstiftung] auch als einziger der drei Vorstandsmitglieder allein und selbständig vertretungsbefugt ist.

[Seite 4 des Berufungsschreibens]

Die Abgabenbehörde verweigert den Vorsteuerabzug aus den hier dargelegten Investitionen, soweit sie auf von Herrn NO privat genutzte Wohnräumlichkeiten entfallen, mit der Begründung, dass es sich dabei um typische Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 EStG handelt. Es lägen rechtliche Gestaltungen ("prüfungsgegenständlich rechtliche Gestaltungen zur Schaffung eines Bestandrechtstitels") vor, die darauf abzielen, solche Kosten in das Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden und somit in abzugsfähige Kosten umzuwandeln. Derartige Kosten seien steuerlich unbeachtlich.

Begründend führt die Abgabenbehörde aus, dass das vorgebrachte „4-Einheiten-Modell“ durch die Abgabenbehörde weder nachvollzogen noch bestätigt werden könne. Die Abgabenbehörde vertritt vielmehr die Auffassung, dass "schon auf Grund des vorliegenden Einreichplanes und der durchgeführten baubehördlichen Abwicklung von Beginn weg von der Errichtung eines zwar gehobenen Ansprüchen genügenden aber im Wesentlichen doch nach allgemeiner Auffassung als einheitliches Einfamilienhaus zu bezeichnenden Objektes zu sprechen ist". Dieser Eindruck von einem einheitlichen Einfamilienhaus habe sich bei der durchgeführten Objektbesichtigung sowohl bei der Betrachtung des Objektaußen als auch des -innenbereichs bestätigt und bekräftigt. Die Vorgabe eines Vier Wohneinheiten-Objektes könne durch die Abgabenbehörde nach durchgeführter Objektbesichtigung allenfalls als rein theoretische und zukünftige Möglichkeit in Erwägung gezogen werden; eine unkomplizierte Umwandlung ohne besonderen Aufwand in 3-4 vollwertige und getrennt voneinander vermietbare Wohneinheiten erschiene aber nach Wertung der derzeitigen Verhältnisse nicht reell.

Was die Außergewöhnlichkeit des von der Abgabepflichtigen errichteten Objektes Adresse-H 37b betreffe - so die Behörde weiter - könne festgehalten werden, dass die Errichtung von Objekten zum Zwecke der Vermietung zwar grundsätzlich vom Tätigkeitsbereich der Abgabepflichtigen laut Gesellschaftsvertrag umfasst sei, dieses Objekt jedoch in Betrachtung der bisherigen und tatsächlichen Geschäftstätigkeit der Abgabepflichtigen in mehrerer Hinsicht als außergewöhnlich anzusehen sei. Begründend führt die Abgabenbehörde diesbezüglich wörtlich aus: "Nicht nur die außergewöhnliche Lage und Art der architektonischen und

baulichen Gestaltung sondern auch die Höhe der dazu erforderlich gewesenen finanziellen Mittel (.....) zeigen die Außergewöhnlichkeit dieses Objektes und der damit verbundenen Investitionen nicht nur aus der innerbetrieblichen Betrachtung sondern auch aus der fremdvergleichenden Betrachtung mit Unternehmen vergleichbarer Art (vergleichbarer Tätigkeitsbereich, Größenordnung und wirtschaftlicher Werdergang). Insofern auf, als solche Objekte wie das prüfungsgegenständliche üblicherweise nicht zum Zwecke der Vermietung an allgemein Wohnraumsuchende angeschafft bzw. errichtet würden.

In Betrachtung und steuerlicher Würdigung aller erkennbar gewordenen Sachverhalte und Umstände geht die Abgabenbehörde in ihrer Entscheidungsfindung davon aus, dass es sich beim prüfungsgegenständlichen Objekt Adresse-H 37b um ein nach den Wünschen und Vorstellungen des Herrn NO errichtetes Einfamilienhaus handelt und somit nach Ansicht der Abgabenbehörde für die steuerliche Wirkung maßgebliche Bestimmungen des § 20 EStG 1988. Im Vordergrund zu sehen sind: Die Investitionskosten für das prüfungsgegenständliche Einfamilienhaus "Adresse-H 37b" stellen - soweit sie auf von Herrn NO privat genutzte Wohnräumlichkeiten entfallen - nach Ansicht der Abgabenbehörde typische Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 dar und sind rechtliche Gestaltungen (prüfungsgegenständlich rechtliche Gestaltungen zur Schaffung eines Bestandrechtstitels), die darauf abzielen, solche Kosten in das Erscheinungsbild einer wirt-

[Seite 5 des Berufungsschreibens]

schaftlichen Tätigkeit zu kleiden und somit in abzugsfähige Kosten umzuwandeln, steuerlich unbeachtlich."

3. Begründung der Berufung

Die rechtliche Begründung der Abgabenbehörde für die Verweigerung des Vorsteuerabzuges an dem hier in Frage stehenden Gebäude erweist sich uE als äußerst knapp. Die Behörde wollte sich offenbar an der Judikatur des VwGH zum außerbetrieblichen Vermögen von Kapitalgesellschaften orientieren.

Zusammengefasst vertritt der VwGH in mittlerweile ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass durch § 7 Abs. 2 KStG unter anderem die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen werden. Daraus folgt, so der VwGH weiter, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten.

Daher gehören nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen. Dabei sind die Zweckbestimmungen des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend. Stellt der Betriebsinhaber seinem Arbeitnehmer für dessen Zwecke eine Eigentumswohnung zur Verfügung, so dient diese dann betrieblichen Zwecken, wenn für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit betriebliche Erwägungen maßgebend sind.

Schafft eine Kapitalgesellschaft eine Eigentumswohnung an oder stellt sie eine solche her, um sie einem Gesellschafter, der auch Arbeitnehmer der Gesellschaft sein mag, zu Wohnzwecken zu überlassen, so ist dieser Vorgang durch den Betrieb der Kapitalgesellschaft veranlasst, wenn die Kapitalgesellschaft eine Wohnung dieser Art, Größe und Lage auch zum Zwecke der Nutzungsüberlassung an einen fremden Arbeitnehmer angeschafft oder hergestellt hätte. Erweist sich, dass die Kapitalgesellschaft eine derartige Anschaffung oder Herstellung für einen fremden Arbeitnehmer nicht getätigt hätte, ist daraus zu schließen, dass die tatsächlich getätigte Anschaffung oder Herstellung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Wohnung stellt dann kein steuerliches Betriebsvermögen der Gesellschaft dar. Sie zählt zum steuerneutralen Vermögen der Körperschaft.

Für die Zuordnung zum Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft oder zu deren steuerneutralem Vermögen ist zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft einerseits und Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentatives Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, andererseits. Werden erstere Gebäude zwar dem Gesellschafter vermietet, aber zu einem un-

[Seite 6 des Berufungsschreibens]

angemessen niedrigen Mietzins, spricht dies in rechtlicher Hinsicht nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt - bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen für eine verdeckte Ausschüttung - lediglich zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mietträge) der Kapitalgesellschaft.

Sind Wirtschaftsgüter hingegen auf Grund ihrer Erscheinung bereits von vornherein als steuerneutrales Vermögen zu qualifizieren, so schließt der VwGH für die Umsatzsteuer, dass im Hinblick auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG der Vorsteuerabzug zu versagen ist. Der private Wohnraum zählt nämlich, so der VwGH, wie etwa die bürgerliche Kleidung, zu den Aufwendungen der privaten Lebensführung iSd § 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 2 lit a EStG bzw. im Fall gesellschaftsrechtlich veranlasster Überlassung durch eine Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter zur Einkommensverwendung iSd § 8 Abs. 2 KStG.

Die Abgabenbehörde dürfte bei der hier getroffenen Entscheidung von den dargelegten Aussagen des VwGH geleitet worden sein. Sie legt dies allerdings nicht offenkundig dar. Ausgeführt wird lediglich - wir zitieren wörtlich: "Die Investitionskosten für das prüfungsgegenständliche Einfamilienhaus „Adresse-H 37b" stellen - soweit sie auf von Herrn NO privat genutzte Wohnräumlichkeiten entfallen - nach Ansicht der Abgabenbehörde Kosten der privaten Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988 dar und sind rechtliche Gestaltungen (prüfungsgegenständlich rechtliche Gestaltungen zur Schaffung eines Bestandrechtstitels), die darauf abzielen, solche Kosten in das Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden und somit in abzugsfähige Kosten umzuwandeln, steuerlich unbeachtlich."

Da es im vorliegenden Fall um den Vorsteuerabzug bei der Berufungswerberin, einer Kapitalgesellschaft geht, kann nur gemeint sein, dass der Vorsteuerabzug gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG in Verbindung mit § 8 Abs. 2 KStG und § 20 Abs. 1 Z 2 bis Z 5 EStG verweigert wird. Gerade bei einem Verweis auf § 20 EStG ist aber für die Richtigkeit der rechtlichen Würdigung die Nennung der angewandten Ziffer erforderlich. Ein Abzugsverbot im Sinne des § 20 EStG besteht nämlich bei Körperschaften gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG nur insoweit, als es sich um Ausgaben im Sinne von § 20 Abs. 2 Z 2 bis Z 5 EStG handelt. Hat die Abgabenbehörde die hier bekämpfte Entscheidung aber auf § 20 Abs. 1 Z 1 oder § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG (Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen) gestützt, so ist der Bescheid deshalb rechtswidrig, weil ein Vorsteuerauschluss aus diesem Grund bei Kapitalgesellschaften nicht möglich ist. Denkbar wäre nur, dass der Vorsteuerauschluss - wie der VwGH in oben zitierter Entscheidung vertreten hat- auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG iVm § 8 Abs. 2 KStG beruht.

Auf den hier vorliegenden Fall können aber weder § 12 Abs. 2 Z 2 UStG iVm § 8 Abs. 2 KStG noch die oben zitierte Judikatur des VwGH zum steuerneutralen Vermögen der Kapitalgesellschaft Anwendung finden. Nach § 8 Abs. 2 KStG ist für die Ermittlung des Einkommens ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder entnommen oder in anderer Weise verwendet wird. Diese Bestimmung betrifft die Verwendung des Einkommens einer Körperschaft zu Zwecken, die im Gesellschaftsverhältnis begründet sind.' Auch die Rechtsprechung des VwGH zum steuerneutralen Vermögen einer Körperschaft war regelmäßig an den Umstand geknüpft,

[Seite 7 des Berufungsschreibens]

dass eine Körperschaft Immobilien erworben hat, die schließlich an einen Gesellschafter der Körperschaft überlassen wurden.

Gerade dies liegt hier nicht vor: Alleingesellschafterin der [Bw], dh jener Gesellschaft, der der Vorsteuerabzug im vorliegenden Zusammenhang versagt wird, ist die [Privatstiftung] und nicht der Mieter der in Frage stehenden Gebäudeteile, Herr NO. Bei diesem handelt es sich lediglich um den Geschäftsführer der [Bw]. Eine rein gesellschaftsrechtliche Veranlassung des Liegenschaftserwerbs und der Gebäudeerrichtung kann daher im vorliegenden Fall schon deshalb nicht vorliegen, weil es sich bei dem Mieter nicht um einen Gesellschafter der Vermieterin handelt.

Entscheidungen über den Erwerb von Immobilien durch die [Bw] dürfen nach Punkt VII Abs. 3 lit a des Gesellschaftsvertrages nur mit Zustimmung der Gesellschafter getroffen werden. Alleingesellschafterin der [Bw] ist die [Privatstiftung], die über ihre Organe, den Vorstand, vertreten wird. Wie bereits oben erwähnt wurden der Erwerb und die Bebauung der Liegenschaft Adresse-H 37b vom Vorstand der [Privatstiftung] einstimmig genehmigt.

Die Zurechnung der an Herrn NO zu Wohnzwecken vermieteten Teile des Gebäudes Adresse-H [Nummer] zum steuerneutralen Vermögen der [Bw] scheidet daher unseres Erachtens bereits deshalb aus, weil Herr NO im Verhältnis zur [Bw] ein Dritter ist. Ihm kommt keinesfalls die Stellung eines Gesellschafters zu. Damit kann aber auch der Tatbestand des § 8 Abs. 2 KStG in diesem Zusammenhang nicht erfüllt sein und § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG keinesfalls zur Anwendung gelangen.

Da wir der Ansicht sind, dass § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG im vorliegenden Fall gar nicht anwendbar ist, erlauben wir uns folgenden Hinweis:

Auch ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten, den die Abgabenbehörde unterstellen könnte, wenn sie ausführt, dass gegenständlich eine rechtliche Gestaltung gewählt worden sei, die darauf abzielt, Kosten der privaten Lebensführung in das Kleid einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu gießen, ist im vorliegenden Zusammenhang nicht ersichtlich: Allein aus dem Umstand, dass Herr NO die in Frage stehenden Gebäudeteile von einer Tochtergesellschaft der von ihm ins Leben gerufenen Privatstiftung mietet, und aus der Tatsache, dass Herr NO einerseits Geschäftsführer dieser Tochtergesellschaft und andererseits Mitglied des Vorstandes der Privatstiftung ist, kann noch nicht auf eine rechtliche Gestaltung geschlossen werden, die darauf abzielt, die Kosten der privaten Lebensführung in das Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden.

Selbst wenn diese Art der Wohnraum-„Beschaffung“ durch Herrn NO gewisse steuerliche Vorteile mit sich brächte, kann nicht von einem Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten ausgegangen werden - wie die Abgabenbehörde aber offenbar, ohne nähere Begründung, unterstellt. Nach der Rsp des EuGH - diese ist im vorliegenden Zusammenhang angesichts der Frage nach dem Vorsteuerab-

[Seite 8 des Berufungsschreibens]

zug relevant - schreibt die Mehrwertsteuersystemrichtlinie einem Steuerpflichtigen, wenn er die Wahl zwischen zwei Umsätzen hat, nicht vor, den Umsatz zu wählen, der die höhere Mehrwertsteuerzahlung nach sich zieht." Der Steuerpflichtige hat vielmehr das Recht, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält.

Eine missbräuchliche Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer verlangt daher zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der 6. MwSt-System-RL" und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe. Zum anderen muss durch eine Reihe objektiver

Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird. Das Missbrauchsverbot ist nämlich nicht relevant, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben können als nur die Erlangung von Steuervorteilen.

Die nachfolgenden Ausführungen werden zeigen, dass es im vorliegenden Fall nicht um die Erzielung von Steuervorteilen geht, sondern um die ganz gewöhnliche Ausübung der gesellschaftsvertraglich vorgesehenen Geschäftstätigkeit der [Bw].

Wäre Herr NO und nicht die [Privatstiftung] Gesellschafter der [Bw], so wäre die Rechtsprechung des VwGH zum steuerneutralen Vermögen von Kapitalgesellschaften grundsätzlich anwendbar, im vorliegenden Fall aber nicht zutreffend. Die Analyse der einschlägigen Judikatur des VwGH ergibt - zusammengefasst - eine Zurechnung von Wirtschaftsgütern zum außerbetrieblichen Bereich einer Kapitalgesellschaft, wenn:

- unter Beachtung der Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, der Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie nach der Verkehrsauffassung ein Wirtschaftsgut nicht objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt ist.

- Dabei kommt es erheblich darauf an, ob die Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes auch für einen Dritten erfolgt wäre. Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten bzw. gesellschaftsrechtlichen Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar." Handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentatives Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, so handelt es sich um außerbetriebliches Vermögen der Gesellschaft.

Zu betonen ist, dass Unternehmensgegenstand der [Bw] (vgl Pkt 111 des Gesellschaftsvertrages) das Objektmanagement für Immobilien, insbesondere die Anschaffung, die Veräußerung, die

[Seite 9 des Berufungsschreibens]

Vermietung und Verpachtung von immobilien Vermögen jeder Art sowie die Verwaltung von immobilien Vermögen sowie generell die Verwaltung von Vermögen ist. Zum Unternehmensgegenstand zählen ferner auch die Durchführung baulicher Maßnahmen, insbesondere die Sanierung und Neuerrichtung von Bauwerken aller Art. Anders als in den meisten der Fälle, in denen der VwGH in einer an einen Gesellschafter zu Nutzung überlassenen Liegenschaft außerbetriebliches Vermögen der Gesellschaft angenommen hat, ist die Vermietung von Immobilien gerade der Geschäftsgegenstand der [Bw].

Die Gesellschaft ist Eigentümerin mehrerer Liegenschaften, die alle vermietet werden. Der Erwerb und die Vermietung der Liegenschaft am Adresse-H dienen somit der Erfüllung des Gesellschaftszwecks. Die Frage der betrieblichen Veranlassung dieser Investition, wie sie beispielsweise im VwGH-Erkenntnis 98/15/0169 vom 20.6.2000 releviert wurde, stellt sich unserer Ansicht nach im vorliegenden Fall daher nicht. Zur Erfüllung des Gesellschaftszwecks sind der Erwerb und die Vermietung von Liegenschaften unentbehrlich. Im angeführten Erkenntnis wird wie folgt erläutert:

„Stellt der Betriebsinhaber einem seiner Arbeitnehmer für dessen Wohnzwecke eine Eigentumswohnung zur Verfügung, so dient diese dann betrieblichen Zwecken, wenn für die Einräumung der Nutzungsmöglichkeit betriebliche Erwägungen maßgebend sind."

Der Erwerb der Liegenschaft erfolgte zur Erfüllung des Gesellschaftszwecks sowie zur Veranlagung des Vermögens.

Das Erkenntnis vom 26.3.2007, 2005/14/0091, in dem es um die Vermietung einer Liegenschaft durch eine Gesellschaft ging, deren Geschäftsgegenstand unter anderem der „An- und Verkauf von Grundstücken zum Zwecke eigener Verwertung und Benutzung“ war und in dem wiederum von steuerneutralem Vermögen der Gesellschaft ausgegangen wurde, ist auf den vorliegenden Fall unter keinen Umständen anwendbar: Der VwGH hat nämlich festgestellt, dass 1. die Vermietung zu Wohnzwecken vom tatsächlichen Geschäftsgegenstand gar nicht umfasst war, und dass 2. kein Nachweis darüber erbracht wurde, überhaupt betriebliche Aktivitäten zu entfalten. Da der VwGH an verschiedener Stelle des Erkenntnisses darauf hinweist, dass ein Nachweis über ein Vorliegen betrieblicher Aktivitäten nicht erbracht wurde, dürfte dies eines der ausschlaggebenden Argumente für die Zurechnung der in Frage stehenden Liegenschaft zum steuerneutralen Vermögen gewesen sein.

Im vorliegenden Fall ist - wie die Vermietung der beiden übrigen Wohnungen an Dritte beweist - gerade die Vermietung zu Wohnzwecken tatsächlicher Geschäftsgegenstand der [Bw] ist. Außerdem steht außer Zweifel, dass die [Bw] eine betriebliche Tätigkeit entfaltet.

Hinzu kommt - auch das wurde von der Abgabenbehörde nicht bestritten - dass die Miete fremdüblich kalkuliert ist. Anders als in den Fällen, in denen der VwGH außerbetriebliches Vermögen von Körperschaften angenommen hat, erzielt die [Bw] durch die Vermietung der in Frage stehenden Gebäudeteile der Liegenschaft Adresse-H 37b an Herrn NO von Beginn an Gewinne. In dem oben bereits erwähnten Erkenntnis VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091, hat der Mietzins „im Hinblick auf die exorbitant hohen Investitionskosten laufend zu Verlusten geführt“. Gerade das ist hier nicht der Fall. Die Vermietung der betreffenden Gebäudeteile führt vielmehr von Beginn an zu

[Seite 10 des Berufungsschreibens]

steuerpflichtigen Gewinne“ und stellt daher keine Liebhabereitigkeit dar. Auch ein aus § 12 KStG ableitbarer „Privatcharakter“ dieser Gebäudeteile liegt nicht vor.

Die Abgabenbehörde begründet die Versagung des Vorsteuerabzuges lediglich - abgesehen von den Funktionen des Herrn NO als Vorstandsmitglied der [Privatstiftung] und als Gesellschafter deren 100 %-Tochter [Bw] - mit der „Außergewöhnlichkeit“ des in Frage stehenden Objektes. Damit will sie offenbar darauf hinaus, dass es sich um ein Gebäude handelt, das speziell auf die Bedürfnisse des Herrn NO zugeschnitten ist und daher eine Vermietungsmöglichkeit an Dritte nicht besteht.

Wenn die Abgabenbehörde die Außergewöhnlichkeit des in Frage stehenden Objekts „in Betrachtung der bisherigen tatsächlichen geschäftlichen Tätigkeit des Abgabepflichtigen“ mit der „außergewöhnlichen“ Lage und der Art der architektonischen und baulichen Gestaltung“ begründet, so ist dem Folgendes entgegenzuhalten:

Die Außergewöhnlichkeit der Lage ergibt sich für die Abgabenbehörde offenbar aus dem Umstand, dass sich die Liegenschaft, auf der das in Frage stehende Gebäude errichtet wurde, in Steilhanglage befindet. Die Errichtung eines Gebäudes auf einem Steilhang hat unseres Erachtens nichts Außergewöhnliches an sich. Ein aufmerksamer Betrachter wird in Ort-G und im Umland von Ort-G eine Vielzahl von Häusern entdecken, die in Hanglage errichtet wurden. Dass sich dadurch die Investitionskosten erhöhen, liegt auf der Hand, ist aber nicht außergewöhnlich.

Wenn die Abgabenbehörde weiters ausführt, dass sich die Liegenschaft in anspruchsvoller Grünlage befindet, so ist nicht zu erkennen, was damit gemeint ist. Die Katastralgemeinde-W kann vielmehr als nahezu ländliches Gebiet bezeichnet werden, in dem sich noch eine Vielzahl von Landwirtschaften befinden. Unter diesen Umständen kann unseres Erachtens keinesfalls von einer Luxuslage ausgegangen werden.

Genauso wenig kann unseres Erachtens eine anspruchsvolle architektonische und bauliche Gestaltung für die Außergewöhnlichkeit eines Objektes sprechen. Auch hier werden dem aufmerksamen Betrachter bei einem Gang durch Ort-G und das Umland von Ort-G eine Vielzahl von architektonisch anspruchsvollen Bürohäusern und Wohnhäusern bzw. Wohnanlagen ins Auge stechen. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass derartige Gebäude üblich erweise nicht vermietet, sondern nur durch den Errichter selbst genutzt werden. Selbst die Höhe der Investitionskosten vermag unseres Erachtens die Ansicht der Abgabenbehörde nicht zu stützen: In Zeiten eines erhöhten „Wohnbewusstseins“ ist es keinesfalls ausgeschlossen, dass anspruchsvolle Objekte auch ge- und vermietet werden. Gerade Geschäftsleute aus dem Ausland in gehobenen Positionen schätzen derartige Objekte in zurückgezogener Lage als Wohnraum. Der Berufungswerberin ist eine Reihe von architektonisch und finanziell anspruchsvollen Objekten bekannt, die vermietet werden.

Dass das von der [Bw] in Auftrag gegebene Bauvorhaben ein „4-Einheiten-Objekt“ sein soll, ist entgegen der Auffassung der Abgabenbehörde aus den Planunterlagen eindeutig erkennbar und entgegen den Ausführungen der Abgabenbehörde ohne größeren Aufwand realisierbar. Der Ab-

[Seite 11 des Berufungsschreibens]

gabenbehörde stand zu dieser Frage anlässlich eines Besichtigungstermins auch der Architekt des Objekts für mündliche Auskünfte zur Verfügung. Dessen Argumente zur verhältnismäßig einfachen „Umwandlung“ in 3 getrennt benutzbare Wohneinheiten und ein Büro hat die Behörde nicht im Detail gewürdigt, sondern lediglich pauschal als „nicht reell“ abgetan. Ausdrücklich anerkannt hat die Behörde hingegen, dass die Möglichkeit einer derartigen Umwandlung des Objekts besteht.

Weder ein Schwimmbecken im Außenbereich noch Holzterrassen und Freitreppen vermögen gegen eine Realisierung des 4-Einheiten-Modells zu sprechen. In den USA oder in Frankreich bzw. in gehobenen Wohngebieten im asiatischen und afrikanischen Raum ist es durchaus üblich, dass einem Verband von mehreren Wohnungen ein gemeinsamer Garten mit einem gemeinsamen Schwimmbad zugeteilt wird.

Wir weisen im Übrigen darauf hin, dass Herr NO seit Jahren über einen Forstbesitz in Bundesland-K verfügt und zurzeit nur aus beruflichen Gründen in Ort-G wohnt. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass die betreffenden Gebäudeteile langfristig an Herrn NO vermietet werden können. Wie bereits erwähnt, können aber die derzeit an Herrn NO überlassenen Gebäudeteile ohne übermäßigen Aufwand in bis zu 3 gesondert vermietbare Wohneinheiten umfunktioniert werden. Die Gesellschaft und deren einzige Gesellschafterin haben von Beginn an besonderes Augenmerk auf die Vermietbarkeit des Objekts gelegt und die Anforderungen mit einem lokalen Immobilienmakler abgestimmt. Im Ergebnis wurde daher ein Veranlagungsobjekt erworben, das unter Erwirtschaftung der erzielbaren Rendite vermietet wird. Die Liegenschaft am Adresse-H 37b zählt zum notwendigen Betriebsvermögen, da sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt ist und ihm tatsächlich dient.

Hinzuweisen ist auch darauf, dass die Möblierung des Gebäudes nicht durch die Vermieterin erfolgt. Der Mieter hat somit selbst für die Inneneinrichtung aufzukommen. Dies ist als durchaus fremdüblich anzuerkennen und spricht zusätzlich gegen einen Zuschnitt auf die individuellen Bedürfnisse des Herrn NO.

Abgesehen von der Argumenten hinsichtlich der Lage und der Höhe der Investitionskosten des Gebäudes geht die Behörde auf ihre Behauptung, wonach es sich bei dem gegenständlichen Objekt um ein nach den Wünschen und Vorstellungen des Herrn NO errichtetes Einfamilienwohnhaus handelt, nicht näher ein.

Im VwGH-Erkenntnis 2005/14/0083 vom 16.5.2007 wird dargelegt, dass es für eine rechtliche Einstufung eines Wohngebäudes als außerbetriebliches Vermögen einer Begründung im Tatsachenbereich bedarf, die die konkreten Umstände des Einzelfalls würdigt. Im vorliegenden Fall wird ein Teil eines Gebäudes an den Fremdgeschäftsführer der GmbH vermietet und erfüllt folgende Voraussetzungen für die umsatzsteuerliche Anerkennung der Vermietung:

1. Das Objekt wurde weder für den Geschäftsführer hergestellt, noch auf seine Bedürfnisse abgestimmt. Es handelt sich nicht um eine "Luxusvilla", sondern um ein in vier getrennte Wohneinheiten teilbares Gebäude.

[Seite 12 des Berufungsschreibens]

2. Die verrechneten Mieten wurden auf Basis der Gesamtinvestitionskosten kalkuliert, sodass neben der Abschreibung eine entsprechende Rendite erzielt wird. Bereits im ersten Jahr der Vermietung wird ein Gewinn erzielt. Liebhaberei liegt nicht vor.

3. Die Kosten der Möblierung werden nicht von der GmbH, sondern von den Mietern getragen. Die Ausstattung im Gebäude selbst kann daher nicht als Maßstab für ein auf die Bedürfnisse des Mieters ausgestattetes Gebäude herangezogen werden.

In Anbetracht all dieser Umstände handelt es sich daher - entgegen den Behauptungen der Abgabenbehörde - keinesfalls um eine rechtliche Gestaltung, die darauf abzielt, Kosten der privaten Lebensführung in das Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden und damit in abzugsfähige Kosten umzuwandeln.

Das Finanzamt legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat ohne weiteres im März 2010 zur Entscheidung vor (**Berufungsvorlage**).

Von Seiten der Bw wurde die mündliche Verhandlung sowie die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Am 24. April 2012 nahm der unabhängige Finanzsenat zur Aufklärung der Sache einen **Augenschein** vor.

Mit **Vorhaltschreiben vom 24. April 2012** ersuchte der unabhängige Finanzsenat den Vertreter der Bw zum Zwecke der Ermittlung einer Basis für die Überprüfung des Vorliegens eines fremdüblich (kalkulatorisch) angemessenen Mietzinses, anhand einer detaillierten Aufstellung der Rechnungen und Rechnungsbeträge offen zu legen, in welchem Ausmaß bzw. Verhältnis die einzelnen Herstellungskosten dem „Mietwohnräumen“ bzw. dem „Mietbüroraum“ zuzuordnen sind.

Mit **Vorhaltbeantwortungsschreiben vom 25. Mai 2012** erstattete der steuerliche Vertreter der Bw im Zuge der Vorlage weiterer Unterlagen folgendes Vorbringen:

[Seite 1 des Vorhaltbeantwortungsschreibens vom 25. Mai 2012]

Bezugnehmend auf Ihr Schreiben vom 24. April 2012 übermitteln wir Ihnen namens und auftrags unserer o.a. Mandantin in der Anlage folgende Unterlagen: (...)

(...)

Weiters haben Sie ersucht eine detaillierte Aufteilung der Herstellungskosten für das Objekt Adresse-H mit Zuordnung zu den "Mietwohnräumen" bzw. dem "Mietbüroraum" vorzunehmen.

[Seite 2 des Vorhaltbeantwortungsschreibens vom 25. Mai 2012]

Dazu teilen wir Ihnen mit, dass sich die Gesamtherstellungskosten laut Anlagenverzeichnis zum 31.12.2011 auf EUR 1.495.200,14 belaufen. Die in Rechnung gestellten Herstellungskosten beziehen sich sowohl auf die "Mietwohnräume" als auch auf den "Mietbüroraum". Da die Herstellungsleistungen nicht nach den nunmehr gewünschten Kriterien getrennt beauftragt wurden, ist eine nachträgliche Aufteilung aus den Rechnungen weitestgehend nicht möglich. Es wurde versucht eindeutig zuordenbare Teilherstellungskosten zu identifizieren. Diese können mit rund T€ 155 beziffert werden und beziehen sich im Wesentlichen auf den Sanitärbereich.

Für den verbleibenden Restbetrag in Höhe von rund T€ 1.340 führt unseres Erachtens eine Aufteilung nach dem Nutzflächenverhältnis (310 m² Gesamtfläche, davon 60 m² Büro) zu einem sachgerechten Ergebnis.

Zusammenfassend ergibt sich daraus folgende Aufteilung:

Bezeichnung	Gesamt	davon Mietwohnraum	davon Mietbüroraum
identifizierbare zuordenbare Herstellungskosten (gerundet)	155	155	-
verbleibende Herstellungskosten (Aufteilung ca. 80,6% / 19,4%)	1.340	1.081	259
Summe Herstellungskosten	1.495	1.236	259

Inhaltlich sind wir der Ansicht, dass die erzielten Mietrenditen fremd üblich sind und eine gesonderte "kalkulatorische" Betrachtung unseres Erachtens entbehrlich ist, da sie an den im Immobilienbereich üblicherweise erzielbaren Renditen vorbeigehen würde. Außerdem ist zu bedenken, dass in der bloßen Mietrendite nur ein Teil der Gesamtrendite abgebildet wird, die mit einer Immobilieninvestition üblicherweise erzielt wird.

Zunächst ist zu beachten, dass die Mietrendite eine Realrendite darstellt, weil sie durch Koppelung an den Verbraucherpreisindex wertgesichert ist. Folglich müsste der realen Mietrendite zum Vergleich mit einer (nominellen) Anleihenrendite die Inflationsrate zugeschlagen werden. Bei einer realen Mietrendite in Höhe von zB 2,5% und einer Inflationserwartung von 2,0% errechnet sich daraus eine nominelle Mietrendite in Höhe von 4,5%. Derzeit beträgt die (nominelle) Emissionsrendite für österreichische Bundesanleihen mit 10 jähriger Laufzeit 3,4%.

Jedoch ist auch in der nominellen Mietrendite einer Immobilie jene Renditekomponente noch nicht abgebildet, die aus der Wertsteigerung der Immobilie resultiert, sodass die (nominelle) Gesamtrendite der Immobilie der Summe aus (nomineller) Mietrendite und Wertsteigerungsrendite entspricht. Die Wertsteigerung ist bekanntlich gerade bei Immobilien in guter Lage - und davon ist im gegenständlichen Fall auszugehen - besonders hoch. Die Addition von laufender Mietrendite und Wertsteigerungsrendite entspricht der üblichen Beurteilung von Gesamtrenditen bei Wertpapieren. So wird etwa die Aktienrendite ebenfalls als Summe aus Dividendenrendite und Wertsteigerungsrendite ermittelt.

[Seite 3 des Vorhaltbeantwortungsschreibens vom 25. Mai 2012]

Bei einer betriebswirtschaftlich korrekten Berücksichtigung aller Renditekomponenten einer Immobilie besteht unseres Erachtens kein Zweifel daran, dass damit auch eine angemessene "kalkulatorische" Rendite auf das investierte Kapital erwartet werden kann.

Mit **Vorhaltschreiben vom 31. Oktober 2012** teilte der Unabhängige Finanzsenat dem steuerlichen Vertreter der Bw unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 07.07.2011, 2007/15/0255, auf Grundlage einer (in der Folge nicht mehr relevanten) Berechnung (laut Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 24.08.2007, RV/0540-L/04) seine Bedenken bezüglich der kalkulatorischen Angemessenheit des Mietzinses mit.

Im **Vorhaltbeantwortungsschreiben vom 14. Dezember 2012** brachte der steuerliche Vertreter der Bw dazu vor:

[Seite 1 des Vorhaltbeantwortungsschreibens vom 14. Dezember 2012]

Im Vorhalt vom 31.10.2012 haben Sie unserer Mandantin eine Berechnung der Mietrendite (als Verhältnis zwischen Jahresmieteinnahmen zu Gesamtinvestitionskosten) übermittelt und unsere Mandantin aufgefordert, dazu Stellung zu nehmen. Insbesondere haben Sie unserer Mandantin vorgehalten, dass die von Ihnen für den als Wohnung genutzten Teil der Immobilie errechnete Mietrendite geringer sei als die Mietrendite, die in jenem Fall erzielt wurde, über den der VwGH mit Erkenntnis vom 7. 7. 2011, 2007/15/0255, entschieden und den Vorsteuerabzug mit der Begründung des Fehlens einer wirtschaftlichen Tätigkeit versagt hat. Dazu nehmen wir namens und auftrags unserer Mandantin wie folgt Stellung:

1. Fehlende Übertragbarkeit des zitierten Erkenntnisses des VwGH auf den vorliegenden Fall

Die das Erkenntnis des VwGH vom 7.7.2011, 2007/15/0255, tragenden Sachverhaltsumstände sind gänzlich anders gelagert als in dem hier berufsgegenständlichen Fall. Die Erwägungen des VwGH, die letztlich zur Verneinung einer wirtschaftlichen Tätigkeit geführt haben, sind auf den vorliegenden Fall daher nicht übertragbar.

Der Entscheidung des VwGH vom 7.7.2011, 2007/15/0255 lag ein Fall zugrunde, in dem eine Privatstiftung eine Liegenschaft erworben, darauf ein Gebäude errichtet und es anschließend an die Begünstigte, die auch Stifterin war, vermietet hatte. Der VwGH qualifizierte diese Vermietung nicht als wirtschaftliche Tätigkeit, weil aufgrund der konkreten Umstände nicht die Erzielung von Einnahmen im Vordergrund stand, sondern die Vorteilszuwendung an die Begünstigte. Da die Privatstiftung insoweit im Rahmen der Erfüllung ihrer satzungsmäßigen

[Seite 2 des Vorhaltbeantwortungsschreibens vom 14. Dezember 2012]

Zwecke tätig wurde, war das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu verneinen und der Vorsteuerabzug zu versagen.

Im hier vorliegenden Fall errichtete eine GmbH ein Gebäude auf einer ihr gehörenden Liegenschaft und vermietete sie zum Teil zu Wohnzwecken und zum Teil zu Büro Zwecken. Der satzungsmäßige Geschäftsgegenstand der GmbH liegt in der Errichtung und Verwaltung von Immobilien. Anders als bei Privatstiftungen ist im vorliegenden Fall daher von vornherein ausgeschlossen, dass die GmbH Vorteilszuwendungen an den Mieter der Wohnflächen "im Rahmen der Erfüllung ihres satzungsmäßigen Zweckes" tätigt. Denn die Erfüllung des satzungsmäßigen Zweckes setzt bei der GmbH im vorliegenden Fall gerade eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne einer nachhaltigen und einnahmenorientierten Aktivität voraus. Die vom VwGH im zitierten Erkenntnis vorgenommene grundsätzliche Unterscheidung

zwischen einer bloßen Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke einerseits und einer wirtschaftlichen Tätigkeit andererseits ist daher auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar.

Der VwGH hat im zitierten Erkenntnis das Nichtvorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit keineswegs allein auf die Höhe der Mietrendite gestützt, sondern auf eine Mehrzahl von Umständen, die gegen das Vorliegen einer sog. "marktkonformen Vermietung" sprachen. Im berufungsgegenständlichen Fall liegen solche Umstände jedoch nicht vor, sondern erfolgt die Vermietung unter Umständen, unter denen eine derartige Tätigkeit auch gewöhnlich ausgeübt wird:

- Zwischen der Berufungswerberin und dem Mieter wurde ein schriftlicher Mietvertrag errichtet, der Mieter hat das Mietobjekt auch erst nach Abschluss des Mietvertrages bezogen und selbst eingerichtet. Im Unterschied dazu wurde das dem VwGH zur Beurteilung vorliegende Mietverhältnis mündlich eingegangen und war die Mieterin bereits vor Abschluss des mündlichen Mietvertrages eingezogen.*
- Anders als im berufungsgegenständlichen Fall war der dem VwGH vorgelegte Sachverhalt durch fehlende Vereinbarungen über den Begriff der "Betriebskosten" sowie die Art und Höhe der vom Mieter durchzuführenden Fertigstellungsarbeiten und darüber, in welchem Zustand das Mietobjekt zu Beginn der Nutzungsüberlassung übernommen wurde, gekennzeichnet. Gerade dies ist hier nicht der Fall.*
- Die Immobilie der Berufungswerberin wurde zur Gänze aus Eigenmitteln finanziert. Im Gegensatz dazu wurden die Investitionskosten in dem dem VwGH zur Beurteilung vorgelegten Fall zum überwiegenden Teil fremdfinanziert. Außerdem bestanden keinerlei Vereinbarungen oder Berechnungen hinsichtlich der Tilgung der zur Errichtung aufgenommenen Fremdmittel.*
- Der dem VwGH vorgelegte Sachverhalt enthält im Übrigen auch keinen Hinweis darauf, dass die Privatstiftung über weitere Liegenschaften verfügte, die sie vermietete. Im Unterschied dazu ist die [Bw] mit weiteren vermieteten Objekten unbestrittenermaßen wirtschaftlich tätig. Die Erwägungen, die den VwGH in dem im Vorhalt zitierten Erkenntnis zu einer Versagung des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit bewogen haben, sind daher auf den berufungsgegenständlichen Fall nicht übertragbar.*

[Seite 3 des Vorhaltbeantwortungsschreibens vom 14. Dezember 2012]

Zur Höhe des Mietzinses hat der VwGH zunächst festgehalten, dass die Höhe der Einnahmen neben der Dauer der Vermietung des Gegenstands und der Zahl der Kunden ein Gesichtspunkt ist, der zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalls und neben anderen Gesichtspunkten bei der Prüfung der Frage des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu berücksichtigen ist. Der VwGH hat aber in diesem Zusammenhang ausdrücklich betont, dass die genannten das (finanzielle) Ergebnis der Tätigkeit betreffenden Kriterien nicht ausreichen, um zu beurteilen, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit vorliegt oder nicht. Der VwGH hat daher dem Kriterium der Höhe der Einnahmen für die Beurteilung des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit keine entscheidende Rolle beigemessen.

Der VwGH hat es in weiterer Folge auch unterlassen, die Angemessenheit des von der Stifterin bezahlten Mietzinses zu beurteilen. Der VwGH hat dazu lediglich festgestellt, dass die Beschwerdeführerin trotz gebotener Gelegenheit keine substantziellen Einwendungen gegen die von der belangten Behörde herangezogene Methode der Berechnung eines fremdüblichen Mietzinses erhoben habe und nicht konkretisiert habe, nach welchen anderen Methoden der marktübliche Mietzins zu ermitteln sei. Der VwGH hat sich sohin mit der vom UFS in der Entscheidung vom 24. 8. 2007, RV 10540-LI04, vollzogenen Berechnung der Mietrendite, der im nunmehrigen Vorhalt zentrale Bedeutung eingeräumt wird nicht näher auseinander gesetzt und sie somit weder verworfen noch bestätigt.

Stattdessen verwies der VwGH zur Ermittlung der angemessenen Miete lapidar auf sein Erkenntnis vom 23.02.2010, 2007/15/0003. In diesem Erkenntnis findet sich jedoch keine konkrete Berechnungsmethode, sondern die Ableitung der angemessenen Miete aus der Renditeforderung eines Investors. Demnach leitet sich die angemessene Miethöhe daraus ab, „was unter einander fremd gegenüber stehenden Personen vereinbart worden wäre, und insb auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet.“ Der VwGH hat somit einerseits der Höhe der Einnahmen für die Beurteilung des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit keine entscheidende Rolle beigemessen.

Andererseits hat er die für den uns im Vorhalt übermittelte zentrale Berechnungsmethode des UFS als solche nicht gewürdigt, sondern die angemessene Miete vielmehr generell aus der Renditeforderung eines Investors abgeleitet. Die im Vorhalt angestellte Berechnung entspricht nicht der Renditeforderung eines Investors. Dies erläutern wir unter 3. noch näher.

Hinzukommt, dass es auf die Fremdüblichkeit des Entgelts für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit auch nach der Judikatur des EuGH nicht ankommt.

2. Irrelevanz der Fremdüblichkeit des Entgelts für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit

Für die Frage, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der EuGH-Rechtsprechung anzunehmen und damit die Unternehmereigenschaft eines Rechtsgebildes im Hinblick auf eine be-

[Seite 4 des Vorhaltbeantwortungsschreibens vom 14. Dezember 2012]

stimmte Tätigkeit anzunehmen ist, kommt es nicht darauf an, dass zwischen den Vertragsparteien ein fremdübliches Entgelt fließt. Dies gilt selbst dann, wenn die Vertragsparteien miteinander gesellschaftsrechtlich oder familiär verbunden sind. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist allein ausschlaggebend, dass zwischen Leistung und Gegenleistung ein unmittelbarer Zusammenhang besteht.

Tragendes Argument der im Vorhalt angeführten VwGH-Entscheidung aus dem Jahr 2011 ist, dass die Privatstiftung nur in Erfüllung ihres satzungsmäßigen Zwecks, nicht aber zur Erzielung von Einnahmen tätig geworden sei. Für die Abgrenzung zwischen bloßer (nichtwirtschaftlicher) Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks und (wirtschaftlicher) Einnahmenerzielung zieht der VwGH die Urteile des EuGH in der Rs Enkler¹ und der Rs Lennartz² heran. Demnach sind bei einem Gegenstand, der seiner Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken genutzt werden kann, alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird. Ein Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, kann nach der Rsp des EuGH eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.

Dem hier herangezogenen VwGH-Erkenntnis ist zu entnehmen, dass die Frage des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen ist. Dies entspricht auch der Rechtsprechung des EuGH, wonach es sich bei der Frage, ob eine Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt und daher als wirtschaftlich im Sinne der MwStRL zu qualifizieren ist, eine Tatsachenfrage ist, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Einzelfalls beurteilt werden muss. Eine wirtschaftliche Tätigkeit liegt nach der Rechtsprechung des EuGH vor, wenn eine Person aktive Schritte setzt, indem sie sich ähnlicher Mittel wie ein Erzeuger, Händler oder Dienstleistender iSd Art 9 Abs 1 UnterAbs 2 MwStRL bedient.

Dass Gebäude abstrakt dazu geeignet sind, sowohl für private als auch für wirtschaftliche Zwecke genutzt zu werden, wird nicht bestritten. Der vorliegende Fall ist nur insoweit anders gelagert als der dem VwGH-Erkenntnis aus 2007 zugrundeliegende Sachverhalt, weil die [Bw] das hier in Frage stehende Objekt gerade nicht selbst zu privaten Zwecken nutzt. Der Gesellschaftszweck der [Bw] besteht gerade nicht in der Verwaltung des ihr zugewendeten Vermögens, sondern in der Entfal-

[Seite 5 des Vorhaltbeantwortungsschreibens vom 14. Dezember 2012]

tung einer wirtschaftlichen (gewerblichen) Tätigkeit. Hinzu kommt, dass das Objekt nicht an die Gesellschafterin (die [Privatstiftung]), sondern an den Geschäftsführer der [Bw] überlassen wird. Dass Kapitalgesellschaften aus der Sicht des Unionsrecht über einen nichtwirtschaftlichen Tätigkeitsbereich verfügen können, ist durch die EuGH-Rechtsprechung hinlänglich bekannt. Dieser betrifft aber in erster Linie die reine Beteiligungsverwaltung oder bei Vereinen die Erfüllung des Satzungszwecks. Eine Privatsphäre im klassischen Sinn ist bei Körperschaften nach der Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich ausgeschlossen." Dass die [Bw] über einen nichtwirtschaftlichen Tätigkeitsbereich im Sinne einer nicht-umsatzsteuerbaren Beteiligungsverwaltung verfügt, ist nicht der Fall. Nichtsdestotrotz könnte der [Bw] die wirtschaftliche Betätigung in Hinblick auf das hier in Frage stehende Objekt versagt werden, wenn sie dieses nicht wie ein Händler, Erzeuger oder Dienstleister verwenden würde.

Unbestritten ist unseres Erachtens, dass die Büroräumlichkeiten des hier in Frage stehenden Objekts durch die [Bw] zur Entfaltung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit und damit zum Zwecke der Einnahmenerzielung genutzt werden. Der an Herrn NO vermietete Gebäudeteil kann vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des EuGH und auch jener des VwGH nur dann als nicht-wirtschaftlich im Sinne des Umsatzsteuerrechts qualifiziert werden, wenn er durch die [Bw] nicht zur Einnahmenerzielung genutzt wird. Nicht zu bezweifeln ist nämlich, dass die [Bw] nach dem Gesamtbild der Verhältnisse als solche ein wirtschaftlich tätiges Umsatzsteuersubjekt ist. Fest steht auch, dass ein Objekt wie das hier in Frage stehende vermietet werden KANN. Das Objekt ist keinesfalls luxuriös in dem Sinn, dass ein Markt für derartige Mietobjekte nicht besteht.

Aus dem Vorhalt lässt sich schließen, dass seitens der Behörde der Standpunkt vertreten wird, dass die errechnete Mietrendite zu gering sei, sodass die Miete als unangemessen niedrig zu qualifizieren sei. Wenngleich dem im folgenden Abschnitt widersprochen wird, soll an dieser Stelle festgehalten werden, dass die Fremdüblichkeit des Mietentgelts für die Begründung einer wirtschaftlichen Tätigkeit an sich nach der mittlerweile ständigen Rechtsprechung des EuGH nicht zentral ist, sofern ein Mitgliedstaat nicht von der in Art 80 MwStRL eingeräumten Option zur Einführung einer sogenannten Mindestbemessungsgrundlage in bestimmten Fallkonstellationen Gebrauch gemacht hat. Voraussetzung für die Begründung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ist lediglich, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht.

Dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der im vorliegenden Fall entrichteten Miete und der Überlassung des Mietobjekts besteht, ist offenkundig. Die von der Berufungswerberin angestellten Renditeberechnungen zeigen auch, dass mit der Erzielung von nicht bloß gering-

[Seite 6 des Vorhaltbeantwortungsschreibens vom 14. Dezember 2012]

fügigen Überschüssen zu rechnen ist. Hinzu kommt, dass die [Bw] aus der Vermietung des Objekts auch seit mehreren Jahren körperschaftsteuerpflichtige Gewinne erwirtschaftet.

3. Zur Angemessenheit des Mietzinses

Wie wir bereits in unserem Schreiben vom 25.5.2012 dargelegt haben, sind wir nach wie vor der Ansicht, dass die von der Berufungswerberin erzielte Miete für die Mietwohnräume angemessen und fremd üblich ist. Dies aus folgenden Gründen:

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass Herr NO für die Mieträumlichkeiten eine Nettomiete je m² in Höhe von EUR 12,0 je Monat entrichtet. Dieser Satz errechnet sich als Quotient aus der monatlichen Nettomiete in Höhe von EUR 3.000,00 und der vermieteten Wohnfläche in Höhe von 250 m². Wir sind der Ansicht, dass diese Nettomiete jedenfalls einem Fremdvergleich für Wohnräumlichkeiten in vergleichbarer hochwertiger Lage Stand hält. Diese Nettomiete je m² beträgt auch das Doppelte jener m²-Miete, die in jenem Sachverhalt, der dem Erkenntnis des VwGH vom 7.7.2011, 2007/15/0255 zu Grunde lag, von der Stifterin an die Privatstiftung entrichtet wurde. Dort hat die Behörde eine Nettomiete je m² von lediglich EUR 6,0 pro Monat festgestellt.

Auch eine Analyse der Mietrendite führt zum selben Ergebnis. Wird als Maßstab im Sinne der Rechtsprechung des VwGH auf die übliche Renditeforderung eines Investors für vergleichbare Objekte abgestellt, kann als Orientierungshilfe der Spiegel der üblichen Mietrenditen herangezogen werden, der von der ÖVI (Österreichische Vereinigung der Immobilitätsreuhändler) in Zusammenarbeit mit der Wirtschaftskammer Österreich herausgegeben wird (siehe Anlage). Demnach liegen die üblichen Mietrenditen für Wohnliegenschaften in hochwertiger Lage aktuell zwischen 2,0 % und 4,0 %. Die von Ihnen errechnete Mietrendite liegt daher innerhalb dieser Bandbreite.

Wie wir bereits in unserer Stellungnahme vom 25.5.2012 ausgeführt haben, stellt diese reine Mietrendite lediglich einen Teil der gesamten, mit der Immobilie erzielbaren Rendite und so mit auch nur einen Teil der Renditeforderung eines markttypischen Investors dar. Um die gesamte Rendite aus der Immobilieninvestition zu ermitteln, muss zur reinen Mietrendite die Rendite aus der laufenden Inflationsabgeltung und die Wertsteigerungsrendite der Immobilie hinzugerechnet werden. Es besteht unseres Erachtens kein Zweifel daran, dass sich daraus auch im vorliegenden Fall eine ausreichende, markttypische Rendite für die Immobilie "Adresse-H" aus der Sicht der [Bw] ergibt.

Im Übrigen verweisen wir darauf, dass nach unseren Informationen aktuell Wohnimmobilien in Wien und Graz zum Teil zu Mietrenditen von weniger als 1,0 % gehandelt werden. Es ist damit insgesamt davon auszugehen, dass die [Bw] auch im Rahmen der gesamten Vermietung des Objekts "Adresse-H" eine wirtschaftliche und damit zum Vorsteuerabzug berechtigende Tätigkeit ausübt.

Mit **Vorhaltschreiben vom 22. Jänner 2013** übermittelte der Unabhängige Finanzsenat dem steuerlichen Vertreter der Bw eine Berechnung zur Ermittlung der (kalkulatorischen) Angemessenheit der Baukosten (Vergleich der Errichtungskosten des Gebäudes mit dem unter Zugrundelegung des Nutzungsentgelts errechneten Ertragswerts der baulichen Anlagen), wonach die tatsächlichen Anschaffungskosten des Gebäudes um mehr als 80% über dem (kalkulatorisch) angemessenen Betrag lägen.

Im **Vorhaltbeantwortungsschreiben vom 8. März 2013** brachte der steuerliche Vertreter der Bw zu dieser Berechnung vor:

[Seite 1 des Vorhaltbeantwortungsschreibens vom 8. März 2013]

1. Zur grundsätzlichen Vorgangsweise

In Ihrem Vorhalt führen Sie aus, dass Ihre Berechnung zur "Ermittlung der (kalkulatorischen) Angemessenheit der Baukosten" dienen soll. Sie führen weiters aus, dass der Berechnung eine Empfehlung zum Kapitalisierungszinssatz des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs, abgedruckt in: Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 6. Auflage, Seite 87 ff, zu Grunde liege. Die vorgelegte Berechnung führe dazu, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten des Gebäudes um mehr als 80 % über dem kalkulatorisch angemessenen Betrag lägen.

Ohne vorerst auf die Details der vorgelegten Berechnung einzugehen, möchten wir zur grundsätzlichen Vorgangsweise Folgendes einwenden: Der Begriff der "kalkulatorischen Angemessenheit der Baukosten" ist - soweit ersichtlich - weder in der steuerlichen Fachliteratur noch in der Literatur zu Liegenschaftsbewertungen gebräuchlich. Dieser Begriff findet sich auch nicht in den von Ihnen zitierten Quellen. Die von Ihnen zitierte Literaturstelle in Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 6. Auflage, Seite 87 ff, betrifft stattdessen das Kapitel zur "Ermittlung des Verkehrswerts im Ertragswertverfahren".

Betrachtet man die vorgelegte Berechnung näher, wird der dort ermittelte "Wert der baulichen Anlagen" tatsächlich durch Kapitalisierung eines geschätzten Reinertrags der baulichen Anlagen mit einem Vervielfältiger (Rentenbarwertfaktor) ermittelt. Der im Berechnungsblatt geschätzte Wert der baulichen Anlagen, der nach dem Vorhalt offenbar mit den "angemessenen Baukosten" gleichzusetzen sein soll, stellt daher materiell einen geschätzten Ertragswert der baulichen Anlagen dar.

[Seite 2 des Vorhaltbeantwortungsschreibens vom 8. März 2013]

Zusammenfassend wird daher in Ihrem Vorhalt ein Ertragswert der baulichen Anlagen geschätzt und das Ergebnis dieser Schätzung den "kalkulatorisch angemessenen Baukosten" gleichgesetzt. Wir sind der Ansicht, dass dieser Ansatz bereits aus konzeptioneller Sicht verfehlt ist. Sofern beabsichtigt ist, eine Orientierungsgröße für "angemessene Baukosten" zu gewinnen, besteht unseres Erachtens kein Grund dafür, sich auf das Ertragswertverfahren zu beschränken. Allenfalls wäre eine Orientierung am Verkehrswert der Liegenschaft denkbar. Dann müsste aber in Entsprechung des Liegenschaftsbewertungsgesetzes (LBG) auch das Vergleichswertverfahren und das Sachwertverfahren (§ 3 Abs 1 LBG) zur Abschätzung des Verkehrswerts herangezogen werden können.

Nach § 3 Abs 2 LBG sind für die Bewertung im Regelfall mehrere Wertermittlungsverfahren anzuwenden. Es ist daher für uns nicht nachvollziehbar, warum "angemessene Baukosten" allein mit einer Ertragswertermittlung abgeschätzt werden sollen.

Da beim Sachwertverfahren von baulichen Anlagen grundsätzlich vom Herstellungswert auszugehen ist, würde das Sachwertverfahren grundsätzlich zur Bestätigung der tatsächlichen Baukosten führen. Im Rahmen der Anwendung des Vergleichswertverfahrens müsste gemäß § 4 LBG ein Vergleichswert aus Kaufpreisen für vergleichbare Gebäude erhoben werden. Für uns ist kein Grund ersichtlich, warum vergleichbare Gebäude nicht zu Kaufpreisen in Höhe der Herstellungskosten des in Rede stehenden Gebäudes tatsächlich gehandelt werden sollten. Im Vorhalt ist jedoch eine Auseinandersetzung mit diesen beiden Verfahren zur Verkehrswertermittlung gänzlich unterblieben.

Aus ganz grundsätzlicher Sicht sollte unseres Erachtens sowohl die Ermittlung von Ertragswerten als auch jene von Vergleichswerten und Sachwerten für bauliche Anlagen den dazu befugten Sachverständigen des Immobilienwesens vorbehalten bleiben und nicht pauschal und schematisch aus Lehrbüchern abgeleitet werden. Ansonsten besteht die Gefahr, dass wesentliche Wertfaktoren oder Verhältnisse unberücksichtigt bleiben oder Methoden unzutreffend angewendet werden.

Insgesamt lehnen wir daher die Vorgangsweise, "angemessene Baukosten" aus einem schematisch ermittelten Ertragswert für bauliche Anlagen abzuleiten, bereits aus

grundsätzlichen Erwägungen ab. Darüber hinaus ist uns auch nicht klar, welche steuerrechtlichen Implikationen Sie an die von Ihnen errechnete fehlende (kalkulatorische) Angemessenheit der Baukosten knüpfen wollen.

2. Zur Berechnung an sich

Ungeachtet unserer oben dargelegten grundsätzlichen Vorbehalte möchten wir im Folgenden auf Einzelfragen der vorgelegten Ertragswertberechnung für die baulichen Anlagen eingehen und aufzeigen, dass die vorgelegte Berechnung einerseits rechnerische Fehler aufweist und zum anderen zum Teil von unzutreffenden Annahmen ausgeht:

- Bei der Ermittlung des Liegenschaftsreinertrags werden vom Jahresrohertrag Bewirtschaftungskosten in Höhe von EUR 3.000,- abgezogen. Nach der Literatur sind aber Bewirtschaftungskosten hier nur dann in Abzug zu bringen, soweit sie vom Vermieter getragen werden müssen und nicht an den Mieter weiterverrechnet werden können (Kronawitter, aaO, S. 89 ff). Da im gegenständlichen Fall nach den Bestimmungen des Mietvertrags sämtliche Bewirtschaftungskosten auf den Mieter überwält werden können, besteht unseres Erachtens kein Anlass für einen derartigen Abzug.

[Seite 3 des Vorhaltbeantwortungsschreibens vom 8. März 2013]

- Zur Berechnung des Liegenschaftszinses gehen Sie von der durchschnittlichen Sekundärmarkttrendite für Bundesanleihen für den 12-jährigen Zeitraum von 1996 bis 2007 in Höhe von rund 4,13 % aus. Würde man hingegen auf den 10-Jahres-Durchschnittswert des Zeitraums von 2003 bis 2012 abstellen, würde die durchschnittliche Sekundärmarkttrendite des Bundes lediglich rund 3,2 % (nominell) betragen, woraus sich nach Bereinigung um die durchschnittliche Inflationsrate dieses Zeitraums in Höhe von rund 2,1 % ein Liegenschaftszins in Höhe von lediglich 1,1 % errechnen würde. Diese Überlegung zeigt, dass es für die Schätzung des Liegenschaftszinses einen sehr hohen Ermessensspielraum gibt. Aus heutiger Sicht erscheint jedenfalls der von Ihnen angenommene reale Liegenschaftszins in Höhe von 2,5 % deutlich überhöht, da derzeit Realverzinsungen in dieser Höhe nur in Ausnahmefällen erwirtschaftet werden können. Unseres Erachtens müsste daher von einem deutlich niedrigeren realen Liegenschaftszins ausgegangen werden.
- Unter Heranziehung eines realen Liegenschaftszinssatzes von 2,5 % wird in der Berechnung ein Vervielfältiger (Rentenbarwertfaktor) für einen Zeitraum von 80 Jahren in Höhe von 26,75 angesetzt. Bei der Berechnung dieses Vervielfältigers hat sich offenbar ein Rechenfehler eingeschlichen, da der korrekte Rentenbarwertfaktor für eine Laufzeit von 80 Jahren und bei einem Zinssatz von 2,5 % 34,45 beträgt.
- Unterlässt man einen Abzug von Bewirtschaftungskosten aufgrund der vollständigen Überwälzung und geht man von einem realen Liegenschaftszins von rund 1,5 % aus, würde sich unter sonst unveränderten Annahmen bereits ein Ertragswert der baulichen Anlagen von EUR 1.353.282,00 errechnen, der über den historischen Anschaffungskosten des Gebäudes liegt.

Mit **Vorhaltsschreiben vom 14. Juni 2013** übermittelte der unabhängige Finanzsenat dem Vertreter der Bw für die mündliche Verhandlung eine korrigierte Berechnung (Korrektur des Vervielfältigers), mit der ausgehend vom Jahresrohertrag (=Jahresnutzungsentgelt) der Ertragswert der baulichen Anlagen (=Gebäudeertragswert) errechnet (=874.113,89 Euro) und mit den (anteilig auf die Wohnvermietung entfallenden) Gebäudeinvestitionskosten im Betrag von 1.235.645,16 Euro verglichen wurde, woraus sich nach Sicht der Abgabenbehörden ein

nicht fremdübliches (weil aus der sich des Investors kalkulatorisch zu geringes) Nutzungsentgelt ergibt, welches den Schluss auf eine bloße Gebrauchsüberlassung zulässt.

In der **mündlichen Verhandlung vom 12. September 2013** wurde ergänzend ausgeführt:

[Seite 2 der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung]

Dr. RABEL bringt ergänzend zum SV vor, dass die Bw. mittlerweile über neun Immobilien verfügt. Zum Begriff Einfamilienhaus: Derzeit besteht zwar eine überwiegende Wohnnutzung von rund 80 %, jedoch wurde bei der Errichtung darauf geachtet, dass das Gebäude in vier getrennte Wohneinheiten geteilt werden kann. Es gibt einen ordnungsgemäß dokumentierten Mietvertrag und ein Nutzungsentgelt 12 €/m² netto, was einem marktkonformen Nutzungsentgelt entspricht.

Zur rechtlichen Beurteilung:

Die Finanz möge die rechtliche Einschätzung bekannt geben, nachdem sich die Rechtslage in den letzten Jahren laufend fortentwickelt hat.

AD Heidelinde HAINDL bringt ergänzend vor, dass klar ist, dass die Rechtslage sich entwickelt hat, die vom FA vertretene Position ist jedoch nach wie vor vertretbar. Der VwGH hat zwischendurch nicht nur auf die Miethöhe sondern auf einen Fremdvergleich anhand vieler Faktoren abgestellt, wovon die Miethöhe ein Faktor ist.

Zur Miethöhe: Nach Ansicht des FA ist der Mietzins hochzurechnen auf einen Ertragswert, der den Anschaffungskosten gegenüber zu stellen ist. Für den Grazer Raum ist ein Einfamilienhaus mit Errichtungskosten mit 1,9 Mio. € eine ganz besondere Immobilie, die nicht

[Seite 3 der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung]

ganz so einfach zu vermieten ist. Laut Berufung ist das Ziel der Bw. eine gute Verzinsung des Kapitals.

Das FA war in der Bauphase des Gebäudes vor Ort. Damals wurde vom Architekten vorgebracht, dass es technisch möglich ist Trennwände einzufügen. Dass Schlafräume mit Bädern ausgestattet sind, ist kein Indiz, dass das Gebäude später geteilt wird.

Hinsichtlich des großen Wohnraumes unten war keine Aufteilung im Gespräch, sondern nur für die Schlafräume oben.

Dr. RABEL: Zum Mietzins (zu geringe Rendite): Ist das Finanzamt der Meinung, dass die € 12,- (inzwischen inflationsbereinigt) eine marktkonforme Miete darstellt, abgesehen von Renditeüberlegungen?

AD HAINDL: Die € 12,- für Wohnraummiets sind für 2007 hoch bzw. nicht gering gewesen. Mir ist jetzt keine Immobilie bekannt, die € 2 Mio. Anschaffungskosten hat. Ich muss schauen was ich am Markt erzielen kann.

Dr. RABEL: Mir ist wichtig, dass sie gesagt haben, dass der Mietzins nicht unangemessen niedrig ist.

AD HAINDL: Mir ist bekannt, dass der Mietzins bei normalen Anlegerwohnungen € 10,- aufwärts beträgt.

Dr. RABEL: Zur Trennung: Es war nie angedacht, den großen Wohnraum zu trennen. Er wäre eine Einheit gewesen.

Der Referent referiert kurz die letzte den Parteien bekannt gegebene Berechnung zum Vergleich Ertragswert/Errichtungskosten und führt aus, dass bei einem Missverhältnis von einem Fehlen eines angemessenen Mietzinses ausgegangen wird.

Dr. RABEL stellt klar, dass es bei den 1,9 Mio € Errichtungskosten um die gesamten Errichtungskosten des Gebäudes geht. Der Wohnungsvermietungsteil hat geringere Anschaffungskosten von € 1,5,- Mio.

AD HAINDL: In Streit steht der VSt-Abzug für den 80 %igen Wohnungsvermietungsanteil. Die Frage der Rentabilität betrifft aber letztlich das gesamte Gebäude.

[Seite 4 der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung]

Dr. RABEL: Meines Erachtens gibt es keine rechtlich nachvollziehbare Begründung für die Versagung des VSt-Abzug. Das FA meint es sei eine Luxusimmobilie und die Rendite sei zu gering. Es sei aber festzuhalten, die Mietrendite, d.h. die Mieteinnahmen dividiert durch die Investitionskosten ergibt eine Mietrendite von 2,34 %. Bereits im Verfahren wurde vorgebracht, dass bei Wohnimmobilien in sehr guten Lagen Renditen von 2-4 % üblich sind. Dies beweist ein Fremdvergleich. Wenn gemeint wird, dass nur 874.000,- Errichtungskosten angemessen wären und deshalb der VSt-Abzug zu versagen sei, dann muss die Frage gestellt werden, ob diese Überlegung für das Büro nicht gilt? Wo steht die Renditeforderung?

AD HAINDL: Die Begründung steht im Bescheid. Es handelt sich hier um Kosten der privaten Lebensführung, weil das Gebäude bzw. der vermietete Teil der privaten Wohnbedürfnisbefriedigung der Familie-O dient und Nichtfremdüblichkeit vorliegt.

Dr. RABEL stellt die Frage, ob das Finanzamt die Nichtfremdüblichkeit aus der zu geringen Rendite ableitet.

AD HAINDL: Ja. Die Bw. hat auch andere Immobilien, die eine andere Rendite aufweisen.

Dr. RABEL: Wir sind der Meinung, dass die Rendite ausreicht. Ist für den VSt-Abzug nicht die Einnahmenerzielung ausreichend? Verlangen Sie einen Mindestgewinn? Die Frage, welche Rendite erzielt wird, ist für die USt nach der EuGH-Rechtsprechung irrelevant.

Zu den Kosten der privaten Lebensführung: Eine GmbH kann keine Kosten der privaten Lebensführung haben. Es geht nur darum, ob es sich um eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd UStG handelt.

Dr. EHRKE-RABEL stellt fest, dass das FA die Unternehmereigenschaft offenkundig nicht bezweifelt. Offenbar handelt es sich aus der Sicht des FA um eine unternehmerische bzw. wirtschaftliche Tätigkeit. § 12 KStG enthält keinen Verweis auf § 20 (1) Z 2 lit a EStG, weshalb diese Bestimmung der Versagung des VSt-Abzuges nicht zu Grunde gelegt werden kann.

AD HAINDL: Der VwGH hat in seinen letzten Erkenntnissen darauf gedrängt, dass der VSt-Ausschluss im Zusammenhang mit einer verdeckten Gewinnausschüttung stattzufinden hat. Hier haben wir nur das USt-Verfahren. Das KöSt-Verfahren wurde leider offen gelassen.

Dr. RABEL: Sie begründen die Versagung des VSt-Abzuges mit einer verdeckten Gewinnausschüttung die noch nicht festgestellt wurde?

AD HAINDL: Nein. Ich verweise auf die Bescheidbegründung.

Dr. RABEL: Ich möchte zwei Ergänzungen machen:

1. Es werden KöSt-Gewinne ermittelt, auch aus der Vermietung des Objektes.

[Seite 5 der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung]

2. Die Fokussierung auf eine reine Mietrendite ist nicht ausreichend. Jeder, der in eine Mietimmobilie investiert, erwartet nicht nur eine Mietrendite, sondern auch eine Wertsteigerung. Wenn man den Büroteil miteinbezieht, ergibt sich eine Mietrendite von etwa 2,62 %. Das ist eine Realrendite, die inflationsgeschützt ist. Nominell ergibt sich eine Rendite von 4,6 %. Es gibt eine Wertsteigerungskomponente, die realisiert werden kann. Somit ergibt sich eine Gesamtrendite, die man heute suchen muss. Der Vorwurf sei nur wegen des VSt-Abzuges erfolgt ist unberechtigt. Anleiheverzinsungen liegen heute unter 4 %. Die Argumentation des FA beschränkt sich auf eine reine Renditeberechnung anhand des Ertragswertes. In einer steuerlichen Sphäre nämlich der USt, in der die Gewinnerzielung nicht relevant ist.

AD HAINDL: Eine Bemerkung zum allgemeinen Teil von Wertsteigerungen von Immobilien. Nur Grund und Boden wird mehr wert und Gebäude werden durch die Nutzung weniger wert.

Dr. RABEL: Zur Erklärung: Die Mietrendite ist aufgrund der Wertsicherung des Mietzinses als reale kaufkraftgeschützte Mietrendite zu bezeichnen.

Die Vorsitzende unterbricht um 10.34 Uhr die Verhandlung.

Die Vorsitzende setzt die Verhandlung um 10:37 Uhr fort.

Dr. KOLLER: Gibt es die Möglichkeit die Nasszellen einzubauen?

Herr-O: Die Badezimmer sind schon vorhanden.

Dr. RABEL: Die Möglichkeit wurde im Vorhinein getroffen, um später eine Teilung herbeizuführen.

Dr. KOLLER: Wie ist die Laufzeit des Mietvertrages?

Dr. RABEL: Auf unbestimmte Zeit. Zur Klarstellung, die Mietrendite bezüglich des Wohnteiles beträgt 2,34 % bezüglich des Büros 2,62 %, gemischt 2,39 %.

Dr. KOLLER: Zur Rendite: Wir sprechen von den Jahren 2007 und 2008, wo die Renditen höher waren als heute. Sie nutzen den Rückgang der Renditen zu Ihren Gunsten. Damals konnte man mit höheren Renditen rechnen.

Dr. RABEL: Sie haben Recht, dass die Renditen der Staatsanleihen höher waren, aber die Immobilienrenditen nicht.

Dr. KOLLER: Wenn Sie die Inflation einrechnen, warum wird dann zusätzlich die Wertsteigerung von Grund und Boden angesetzt?

[Seite 6 der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung]

Dr. RABEL verweist darauf, dass neben einer laufend wertgesicherten Miete eine Wertsteigerung einer Veräußerung nach 10 Jahren zusätzlich lukriert werden kann.

AD HAINDL: Abschließend verweise ich darauf, dass Herr-O in mehrere Immobilien investiert hat. Wenn die Bw. ein optimales Investment haben hätte wollen, hätte sie besser mehrere Eigentumswohnungen gekauft.

Dr. RABEL: Die Frage nach dem optimalen Investment hat mit dem VSt-Recht nichts zu tun. Beim ggstl. Objekt mag die Mietrendite tendenziell niedriger sein, dafür wird die Wertsteigerung tendenziell höher sein. Die Mietrendite ist hier niedriger als bei weniger hochwertigen Lagen, dafür ist die Wertsteigerungskomponente höher.

Dr. EHRKE-RABEL: Die Rechtsordnung anerkennt sowohl natürliche Personen als auch juristische Personen als Rechtssubjekte, die miteinander wirksame Rechtsgeschäfte abschließen können. Österreich hat sich im Zuge des EU-Beitrittes entschlossen, die

Vermietung zu Wohnzwecken stpfl. zu behandeln und hat damit in Kauf genommen, dass durch den VSt-Abzug aus uU hohen Investitionskosten und die anschließende Vermietung Finanzierungsvorteile erzielt werden können. Die Bw. hat die Vermietungstätigkeit zum Geschäftsgegenstand und vermietet eine Immobilie an den Stifter ihrer Gesellschafterin. Die Unternehmereigenschaft ist unstrittig gegeben. Das FA geht uE auch zurecht davon aus, dass die vorliegende Tätigkeit, also die Vermietung als solche, eine unternehmerische Tätigkeit ist. Unter Anwendung der „Enkler-Kriterien“ und Berücksichtigung der Rsp des EuGH („Campsa“ etc.) ist die Höhe der Mietrendite irrelevant. Wenn der VSt-Abzug dennoch ausgeschlossen werden soll kann dies nur anhand von § 12 Abs. 2 Z 2 lit a. UStG erfolgen. Dies erfordert eine Feststellung über das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung aus ertragsteuerlicher Sicht. Derartige Feststellungen sind weder dem Grunde noch der Höhe nach getroffen worden.

Dr. RABEL: Verweist auf die jüngere Entscheidung des VwGH, wonach zwischen reiner Gebrauchsüberlassung (ohne VSt-Abzug und wirtschaftlicher Tätigkeit mit VSt-Abzug) unterschieden wird. Das Argument des VwGH für das Nichtvorliegen einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Erkenntnis vom 7.7.2011 war, dass bei der Gebrauchsüberlassung nicht die Einnahmenerzielung sondern die Vorteilszuwendung im Vordergrund stand. Im Erkenntnis vom 19.3.2013 wurde diese Rechtsansicht wiederholt und unterschieden zwischen Zuwendung nicht fremdüblicher Vorteile und Einnahmenerzielung als Motiv. Im ggstl. Fall steht die Einnahmenerzielung im Vordergrund. Darauf kommt es für die USt an. Es werden marktübliche Mieteinnahmen erzielt.

Zur Renditeberechnung (Hochrechnung des Mietzinses auf einen Ertragswert und Vergleich mit den Investitionskosten): Der Ertragswert der baulichen Anlagen liegt bei 874.000,-. Die

[Seite 7 der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung]

Gesamtkosten der Errichtung liegen bei 1,235 Mio. €. Das Einnahmenpotenzial liegt bei über 70 % der Investitionskosten, daher steht die Einnahmenerzielungsabsicht bewiesen im Vordergrund. Selbst wenn man diese Berechnung des Ertragswertes anerkennen würde – uE ist der Ertragswert deutlich höher und müsste zusätzlich noch die Wertsteigerungskomponente berücksichtigt werden – steht die Einnahmenerzielung deutlich im Vordergrund.

Die Bw. beantragt die Stattgabe der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Rechtslage:

[§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#) lautet:

(1) 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.

Art. 9 Abs. 1 der im Berufungsfall anzuwendenden [Richtlinie 2006/112/EG](#) des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347, lautet:

(1) Als „Steuerpflichtiger“ gilt, 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 Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen.

Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (vgl. VwGH 07.07.2011, [2007/15/0255](#), zu Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG [6. RL]).

Die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken kommt als fortlaufende Duldungsleistung – so der VwGH im Erkenntnis vom VwGH 07.07.2011, [2007/15/0255](#) zum Fall einer Privatstiftung - als unternehmerische Tätigkeit iSd [§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#) bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit (dort: iSd Art. 4 Abs. 1 und 2 6. RL) in Betracht. Eine Vermietungstätigkeit ist allerdings von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden, die nicht zur Unternehmereigenschaft führt (vgl. auch VwGH 19.03.2013, [2009/15/0215](#)).

Erfolgt die Überlassung der Nutzung nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem Gesellschafter oder – wie im Berufungsfall – einer den in der Regel zwischen Fremden und Geschäftspartnern bestehenden Interessengegensatz sonst ausschließende nahestehenden Person (Alleingesellschafter der Bw ist die O-Privatstiftung, deren Stifter und Vorstandsmitglied der zivilrechtliche Mieter NO ist) einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden, so fehlt es bereits an einer wirtschaftlichen Tätigkeit und besteht dementsprechend von vornherein keine Vorsteuerabzugsberechtigung (vgl. VwGH 19.03.2013, [2009/15/0215](#), unter Hinweis auf VwGH 19.10.2011, [2008/13/0046](#)).

Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen wirtschaftlicher Tätigkeit und der bloßen Gebrauchsüberlassung finden sich im Urteil des EuGH vom 26. September 1996, [C-230/94](#), Enkler, in den Rn 24ff, insbesondere Rn 28 (vgl. VwGH 07.07.2011, [2007/15/0255](#); vgl. auch nochmals VwGH 19.03.2013, [2009/15/0215](#)):

24 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 Gegenstands in Form der Vermietung - zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient.

(...)

26 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 Tätigkeiten erwirbt, die Art des betreffenden Gegenstands gehört.

27 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.

28 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.

*29 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.*

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 07.07.2011, [2007/15/0255](#), entschieden hat, steht die Abgabenbehörde im Einklang mit Rechtsprechung und Lehre, wenn sie die Nutzungsüberlassung an Hand eines Vergleichs zwischen den Umständen, unter denen das Wohngebäude im Beschwerdefall dem Mieter überlassen wurde, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, beurteilt (marktkonformes Verhalten).

Für die Beurteilung des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit bei der Vermietung von Wohnimmobilien ist demnach im Hinblick auf das marktkonforme Verhalten vor allem entscheidend, ob – wie dies der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 23.02.2010, [2007/15/0003](#), im Fall der Vermietung einer Wohnimmobilie durch eine GmbH an den Gesellschafter entschieden hat – ein angemessener Mietzins vereinbart wurde, wobei sich die angemessene Höhe daraus ableitet, 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.“**

Ergänzend hat der VwGH im Erkenntnis vom 25.04.2013, [2010/15/0139](#), unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 07.07.2011, [2007/15/0255](#), ausgeführt, dass eine Renditeberechnung für einen Betrag in Höhe des Verkehrswerts der Immobilie bzw. des Gesamtbetrags der Anschaffungs- und Herstellungskosten (samt allfälliger Sanierungskosten) anzustellen ist, **wobei von einem marktüblich agierenden Immobilieninvestor auszugehen ist.**

Zur Prüfung des marktkonformen Verhaltens:

Der unabhängige Finanzsenat geht im Berufungsfall davon aus, dass bei einem marktüblich agierenden Immobilieninvestor die Investitionskosten unter dem (ausgehend vom Nutzungsentgelt errechneten) Ertragswert der Immobilie liegen. Im Berufungsfall ist daher zu entscheiden, ob die Verwertung des neu errichteten Gebäudes zu Ertragszwecken in einer Art und Weise erfolgt, die aus der Sicht eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors dessen Erwartungen hinsichtlich der Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erfüllt.

Aus diesem Grund wurde von Seiten der Abgabenbehörden eine Berechnung nach dem Ertragswertverfahren wie folgt angestellt (vgl. zB Abschnitt 5.3 sowie Anhang A.2 der ÖNORM B 1802):

Grunddaten	€
Anschaffungskosten G+B	301.499,18
Errichtungskosten EFH	1.235.645,16
Kredit Laufzeit (20 Jahre)	
Mtl. Nutzungsentgelt	3.000,00

Berechnung Liegenschaftszinssatz:	
Sekundärmarkrendite (Ø 1996-2005)	4,13%
-Geldwertanpassungsabschlag (Ø 1996-2005)	-1,68%
+Allgemeines Risiko	0,00%
+geringe Mobilität der Investition	0,00%
=Liegenschaftszinssatz	2,45%

Berechnung Ertragswert:		€
Jahresrohertrag (= Nutzungsentgelt)		36.000,00
[Nicht verrechenbare Verw. Kosten]	-	
[Nicht verrechenbare Betriebskosten]	-	
[Instandhaltungskosten]	3.089,11	0,25% der Erricht.kosten
- Bewirtschaftungsaufwand	-3.089,11	
- Ausfallwagnis	-	0,00% v. Jahresrohertrag
= Liegenschaftsreinertrag	32.910,89	
- Verzinsungsbetrag des Bodenwertes	-7.537,48	2,50% der AK G+B
= Jahresreinertrag der baulichen Anlagen	25.373,41	
x Vervielfältiger (= Kapitalisierung)	34,45	2,50% ND 80 Jahre
= Ertragswert der baulichen Anlagen	874.113,89	

Ergebnis dieses Vergleichs ist, dass die Errichtungskosten um rund 360.000 Euro über dem (ausgehend vom im Berufungsfall vereinbarten Nutzungsentgelt errechneten) Ertragswert der baulichen Anlagen liegen. Daraus haben die Abgabenbehörden den Schluss gezogen, dass im Berufungsfall - aus der Sicht eines marktüblich agierenden Immobilieninvestors - kein angemessener (weil zu niedriger) Mietzins bezahlt wird und somit kein marktkonformes Verhalten vorliegt.

Vor dem Hintergrund des anzustellenden Kosten-Ertrags-Vergleichs ist es daher für den Berufungsfall ohne Belang, ob - wie von Seiten der Bw vorgebracht wird (siehe Seite 2 der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung sowie Seite 6 des Vorhaltbeantwortungsschreibens vom 14. Dezember 2012) - der auf den Quadratmeter umgelegte Mietzins (=Nutzungsentgelt) marktkonform ist.

Der unabhängige Finanzsenat kann auch nicht erkennen, warum der Vergleich der Errichtungskosten mit dem Ertragswertwert der baulichen Anlagen „bereits aus konzeptioneller Sicht verfehlt“ sein soll bzw. warum „zur Abschätzung des Verkehrswertes“ auch das Vergleichswertverfahren und das Sachwertverfahren hätten herangezogen werden sollen (siehe Seite 2 des Vorhaltbeantwortungsschreibens vom 8. März 2013). Das von Seiten der Bw ins Treffen geführte Liegenschaftsbewertungsgesetz benennt zwar die (hier genannten) Verfahren zur Liegenschaftsbewertung, trifft jedoch keine Aussage darüber, zu welchen Bewertungszwecken das jeweilige Verfahren im Regelfall zur Anwendung kommt. Den Standpunkt der Abgabenbehörden, dem Vergleich im Berufungsfall das Ertragswertverfahren zugrunde zu legen, bestätigt neben der im Vorhaltschreiben vom 22. Jänner 2013 zitierten Fachliteratur auch die ÖNORM B 1802 (Liegenschaftsbewertung - Grundlagen). Dieser ist zu entnehmen, dass das Ertragswertverfahren in der Regel dann anzuwenden ist, wenn die zu bewertende Liegenschaft üblicherweise zu Ertragszwecken verwertet wird (vgl. Abschnitt 5.3 der ÖNORM B 1802). Das Vergleichswertverfahren hingegen ist insbesondere zur Ermittlung des Verkehrswertes unbebauter Liegenschaften sowie des Bodenwertes im Sachwertverfahren und allenfalls im Ertragswertverfahren anzuwenden (vgl. Abschnitt 5.2.1 der ÖNORM B 1802). Das Sachwertverfahren dient in erster Linie zur Ermittlung des Wertes bebauter Liegenschaften, wenn deren Eigennutzung im Vordergrund steht und die Beschaffungskosten für die Liegenschaft einschließlich der darauf befindlichen baulichen Anlagen für die in Betracht kommenden Kaufinteressenten von vorrangiger Bedeutung sind (vgl. Abschnitt 5.4.1 der ÖNORM B 1802). Im Ergebnis konnte der unabhängige Finanzsenat daher bedenkenlos davon ausgehen, dass der von den Abgabenbehörden angestellte Vergleich eine Berechnung nach dem Ertragswertverfahren notwendig macht.

Nicht als ausreichend angesehen werden konnte hingegen – wie von Seiten der Bw in der mündlichen Verhandlung gefordert - eine Beurteilung des marktkonformen Verhaltens anhand einer – so bezeichneten - „Mietrendite“ (= eine Division der jährlichen Mieteinnahmen durch die Investitionskosten) unter Berücksichtigung einer Wertsteigerung der Immobilie (siehe Seite 4 der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung). Denn die so berechnete „Mietrendite“ berücksichtigt – im Gegensatz zur Berechnung nach dem Ertragswertverfahren - weder die altersbedingten Wertverluste des Gebäudes

(Abschreibungen) noch die bis zum Ablauf der Gesamtnutzungsdauer anfallenden Instandhaltungskosten.

Soweit von Seiten der Bw vorgebracht wird, die so errechnete „Mietrendite“ liege im Rahmen der für Wohnimmobilien in sehr guten Lagen erzielbaren Renditen von zwei bis vier Prozent (siehe Seite 4 der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung sowie Seite 6 des Vorhaltbeantwortungsschreibens 16. November 2012 samt Beilage), so wird dabei verkannt, dass es sich bei den Vergleichswerten nicht um „Mietrenditen“, sondern um die (vom Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs empfohlenen) Kapitalisierungszinssätze (Liegenschaftszinssätze) **für das Ertragswertverfahren** handelt.

Einwendungen gegen die (als Ganzes abgelehnte) Berechnung der Abgabenbehörden wurden von Seiten der Bw in der mündlichen Verhandlung nicht erhoben. Wohl aber wurden von Seiten der Bw schriftlich Einwendungen gegen diese (mit Schreiben vom 22. Jänner 2013 vorgehaltene und durch das Vorhaltschreiben vom 14. Juni 2013 berichtigte) Berechnung der Abgabenbehörden bezüglich des Ansatzes von Bewirtschaftungskosten und der Berechnung des Liegenschaftszinssatzes erhoben.

Bezüglich der Bewirtschaftungskosten wurde von Seiten der Bw bemängelt, dass bei der Ermittlung des Liegenschaftsreinertrags vom Jahresrohertrag solche Kosten in Höhe von 3.000 Euro abgezogen würden. Nach der Literatur seien aber Bewirtschaftungskosten hier nur dann in Abzug zu bringen, soweit sie vom Vermieter getragen werden müssten und nicht an den Mieter weiterverrechnet werden könnten. Da im gegenständlichen Fall nach den Bestimmungen des Mietvertrags sämtliche Bewirtschaftungskosten auf den Mieter überwältzt werden könnten, bestehe kein Anlass für einen derartigen Abzug (siehe Seite 2 letzter Absatz des Vorhaltbeantwortungsschreibens vom 8. März 2013).

Dem ist entgegenzuhalten, dass als Bewirtschaftungskosten lediglich die (für die Nutzungsdauer) angenommenen Kosten der Instandhaltung, nicht jedoch vom Mieter getragene Verwaltungs- und Betriebskosten Berücksichtigung gefunden haben. Hinsichtlich der Instandhaltungsverpflichtung des Vermieters wird auf Punkt V des im Prüfungsverfahren vorgelegten Hauptmietvertrages verwiesen.

Bezüglich der Berechnung des Liegenschaftszinssatzes wurde von Seiten der Bw bemängelt, dass von der durchschnittlichen Sekundärmarktrendite für Bundesanleihen für den 12-jährigen Zeitraum von 1996 bis 2007 in Höhe von rund 4,13 % ausgegangen würde. Würde man hingegen auf den 10-Jahres-Durchschnittswert des Zeitraums von 2003 bis 2012 abstellen, würde die durchschnittliche Sekundärmarktrendite des Bundes lediglich rund 3,2 % (nominell)

betragen, woraus sich nach Bereinigung um die durchschnittliche Inflationsrate dieses Zeitraums in Höhe von rund 2,1 % ein Liegenschaftszins in Höhe von lediglich 1,1 % errechnen würde. Diese Überlegung zeige, dass es für die Schätzung des Liegenschaftszinses einen sehr hohen Ermessensspielraum gebe. Aus heutiger Sicht erscheine jedenfalls der angenommene reale Liegenschaftszins in Höhe von 2,5 % deutlich überhöht, da derzeit Realverzinsungen in dieser Höhe nur in Ausnahmefällen erwirtschaftet werden könnten. Es müsste daher von einem deutlich niedrigeren realen Liegenschaftszins ausgegangen werden (siehe Seite 3 erster Absatz des Vorhaltbeantwortungsschreibens vom 8. März 2013).

Dem ist entgegenzuhalten, dass die Berechnung des Liegenschaftzinssatzes aus der Sicht zu Betätigungsbeginn anzustellen war. Im Übrigen entspricht die Höhe des Liegenschaftzinssatzes der Empfehlung des Hauptverbands der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs, und zwar sowohl jener zum Zeitpunkt des Betätigungsbeginns (vgl. SV 2006/2, 95) als auch jener zum Zeitpunkt der Berufungsentscheidung (vgl. SV 2012/3, 137).

Abschließend wird im Hinblick auf das Vorbringen von Seiten der Bw zur inflationsbedingten Wertsicherung des Mietzinses (siehe Seite 2 vorletzter Absatz des Schreibens vom 25. Mai 2012) festgehalten, dass die Inflation beim Ertragswertverfahren bei der Ermittlung des Liegenschaftzinssatzes in Form eines Geldwertanpassungsabschlags entsprechend Berücksichtigung findet, weshalb bei der Ermittlung der Zukunftserträge geldwertbedingte Erhöhungen nicht angesetzt werden (vgl. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁶, 96). Was die Wertsteigerungsrendite der Immobilie (siehe Seite 2 des letzten Absatzes des Schreibens vom 25. Mai 2012, Seite 6 des Schreibens vom 14. Dezember 2012 sowie Seite 5 der Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung) betrifft, so ist darauf hinzuweisen, dass die zeitliche Wertsteigerung lediglich Grund und Boden betrifft, während das Gebäude laufend einem altersbedingten Wertverlust unterliegt. Die Berücksichtigung von Grund und Boden erfolgte – der Intention eines Fremdvergleiches entsprechend – gemäß den allgemeinen Regeln des Ertragswertverfahrens. Eine konkrete Veräußerungsabsicht wurde von Seiten der Bw nicht behauptet.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 12. September 2013