

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Andrea Ornig und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Michael Rauscher, Mag. Petra Kühberger und Dr. Bernhard Koller im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die als Beschwerde zu erledigende Berufung der Beschwerdeführerin, vertreten durch Dr. Karl Sala, Steuerberater in 8042 Graz, Plüddemanngasse 104, vom 28.01.2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 23.12.2010 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 01-03/2010, 04-06/2010 und 07-09/2010, sowie gemäß § 253 BAO gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 06.06.2012 betreffend Umsatzsteuer 2009 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung in der Sitzung am 19.03.2014 zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beiblättern angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Erkenntnispruches.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem Geschäftszweig "Investition in Beteiligungen und andere Anlageformen, An- und Verkauf von Immobilien und anderen Anlagegegenständen sowie die Vermietung von Immobilien zu Geschäfts- und Wohnzwecken". Gesellschafter und Geschäftsführer ist Dipl. Ing. OV.

Mit Kaufvertrag vom 21.05.2005 erwarb OV die Liegenschaft EZ*** KG***** E mit der Adresse G***** (in der Folge: Liegenschaft) und begründete dort – im bestehenden Einfamilienhaus - den Hauptwohnsitz (polizeilich gemeldet ab 06.09.2005).

Am 05.07.2007 wurde die Beschwerdeführerin mittels Erklärung errichtet.

Am 09.10.2009 wurde – so ist dem Sacheinlagevertrag vom 18.01.2010 zu entnehmen - der Gesellschafterbeschluss gefasst, die Liegenschaft der Beschwerdeführerin zu übertragen.

Am 05.11.2009 beauftragte OV im Namen der Beschwerdeführerin eine Baufirma mit der „Aufstockung Einfamilienhaus“ um 140.000 Euro zzgl. 28.000 Euro Umsatzsteuer. Das Bauvorhaben umfasste den „Abbruch des Altbestandes laut Plan, Terrassenbereich mit Pool, Aufmauerung des Obergeschosses, Gesamtes Dach“ (Phase 1), „Innenputze, Estriche, Pool verschleifen“ (Phase 2) und „Außenputz, Ggf. Nachbesserungen“ (Phase 3).

Laut einer mit 27.11.2009/01.12.2009 datierten Mietvertragsurkunde vermietete die Beschwerdeführerin OV die Wohnung (124,61 m²) im Parterre des Einfamilienhauses ab 01.11.2009 auf die Dauer von drei Jahren um ein Nutzungsentgelt für die Wohnung im Betrag von 813,70 Euro und ein Nutzungsentgelt für zwei Fahrzeugstellflächen (Carport) im Betrag von 43,75 Euro (Gesamter Monatsmietzins einschließlich Bewirtschaftungskosten und Umsatzsteuer: 1.198,50 Euro). Für das erste Halbjahr 2010 wurde aufgrund der eingeschränkten Nutzbarkeit durch die Bauarbeiten ein reduzierter Mietzins von 4,00 Euro pro Quadratmeter vereinbart.

Mit Sacheinlagevertrag vom 18.01.2010 übertrug OV die Liegenschaft der Beschwerdeführerin.

In der Folge wurde das Bauvorhaben umgesetzt, wobei für die Beschwerdeführerin im Zuge von Umsatzsteuervoranmeldungen folgende Vorsteuerbeträge geltend gemacht wurden (Beträge in Euro):

Zeitraum	Vorsteuerbetrag
10-12/2009	16.546,45
01-03/2010	3.184, 28
04-06/2010	9.108,39
07-09/2010	19.960,76

Mit **Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 16.03.2010** nahm die belangte Behörde bei der Beschwerdeführerin eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer

07/2009 bis 12/2009 und mit **Bescheid über einen Prüfungsauftrag vom 29.11.2010** eine Außenprüfung betreffend Umsatzsteuer 07/2009 bis 12/2010 vor, wobei der Prüfer die Feststellung traf, dass die Vermietungstätigkeit im Hinblick auf § 21 BAO und § 22 BAO steuerlich nicht anzuerkennen sei. Aus diesem Grunde berichtigte der Prüfer die diesbezüglichen Umsätze (Mietentgelte) und versagte den diesbezüglichen Vorsteuerabzug.

Mit den **Bescheiden vom 23.12.2010** setzte die belangte Behörde die Umsatzsteuer wie folgt fest (Beträge in Euro):

Zeitraum	Umsatzsteuerbetrag	Abgabennachforderung (+) / Abgabengutschrift (-)
10-12/2009	-2.108,64	-2.108,64
01-03/2010	-216,83	2.723,23
04-06/2010	-102,28	-102,26
07-09/2010	-4.126,60	15.306,76

Gegen diese Bescheide wendet sich die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter mit **Berufungsschreiben vom 28.01.2011** und beantragt, die Umsatzsteuer entsprechend den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen wie folgt festzusetzen (Beträge in Euro):

Zeitraum	Umsatzsteuerbetrag
10-12/2009	-16.546,45
01-03/2010	-2.940,06
04-06/2010	-8.864,17
07-09/2010	-19.433,36

Mit elektronischer **Umsatzsteuerklärung vom 06.10.2010** wurden für die Beschwerdeführerin Vorsteuern im Betrag von 17.517,06 Euro geltend gemacht (Umsätze zum ermäßigten Steuersatz 10%: 1.453,11 Euro).

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2009 vom 06.06.2012**, der gemäß § 253 BAO hier ebenfalls entscheidungsgegenständlich ist, setzte die belangte Behörde der bisherigen Abgabenfestsetzung entsprechend die Umsatzsteuer vorläufig mit dem Betrag von 2.307,69 Euro fest (Umsätze zum ermäßigten Steuersatz 10%: 0,00 Euro; Vorsteuern: 2.307,69 Euro; Abgabennachforderung: 0,00 Euro).

Mit dem mit 17.08.2012 datierten „Anhang 1 zum Mietvertrag vom 11.12.2009“ vereinbarte die Beschwerdeführerin als Vermieterin mit OV als Mieter aufgrund der „Fertigstellung des Ausbaues des ersten Obergeschosses, sowie Gartens“ (Erhöhung der Wohnfläche auf 295,45 m²) ein Nutzungsentgelt für die Wohnung im Betrag von 2.100,65 Euro und ein

Nutzungsentgelt für die zwei Fahrzeugstellflächen im Betrag von 76,00 Euro (Gesamter Monatsmietzins einschließlich Bewirtschaftungskosten und Umsatzsteuer: 2.483,95 Euro).

Zum Parteienvorbringen:

Im **Bericht vom 22. Dezember 2010 über das Ergebnis der Außenprüfung** wird zur Begründung ausgeführt:

[Seite 3 des BP-Berichts]

Tz. 1 Liegenschaft PLZ E, G*****

Auf den in der Niederschrift vom 29.11.2010 festgestellten Sachverhalt wird verwiesen. Das Gebäude - Einfamilienhaus - in dem sich laut Firmenbuch die Geschäftsanschrift der [Beschwerdeführerin] befindet (neben zwei weiteren Gesellschaften) - ist fast zur Gänze dem geschäftsführenden Alleingesellschafter DI OV zu Wohnzwecken überlassen. Ca 24 m² im Keller werden seit Juni 2010 als Büorraum an die I-GmbH, FN Nummer2, mit der Wohnanschrift als Geschäftsanschrift laut Firmenbuch - vermietet, das entspricht rd 19 % der (unausgebauten) Gesamtnutzfläche von ca 125 m², Nach Beendigung des Zubaus eines Obergeschoßes im Ausmaß von rd 143 m² bis Herbst/Ende 2010 beläuft sich die Gesamtwohnnutzfläche auf ca 268 m², der zu Geschäftszwecken vermietete Anteil im Keller beträgt dann rd 9 %, der relevante Anteil zu Wohnzwecken an den Gesellschafter-Geschäftsführer vermietete Anteil dann rd 91 %. Laut Firmenbuch führt eine dritte Gesellschaft, S-GmbHuCoKG, FN Nummer, ihre Geschäftsanschrift ebenso mit PLZ G*****.

Die Bp ist der Ansicht, dass davon auszugehen ist, dass das inmitten Allgemeinen Wohngebietes gelegene Gebäude von vornherein in der Absicht ausgebaut worden ist, um vom Gesellschafter-Geschäftsführer und seiner Lebensgefährtin und deren Kindern zu privaten Wohnzwecken verwendet zu werden. Dafür spricht, dass laut ZMR sowohl DI OV als auch seine Lebensgefährtin AB bereits ca 2 1/2 Jahre vor dem Zubau des gegenständlichen Hauses am G***** wohnhaft waren. Die Gründungen der Gesellschaften [Beschwerdeführerin] sowie I-GmbH in den Monaten Juli und August 2007 erfolgten in zeitlicher Nähe zum Baubeginn bzw zeitnah zur Erstellung des Einreichplanes sowie zur Einreichung des Bauansuchens in den Monaten September bzw November 2007. Als Bauwerberin tritt die [Beschwerdeführerin] auf, die zum Zeitpunkt des Bauansuchens nicht als grundbücherliche Eigentümerin der gegenständlichen Liegenschaft EZ*** KG**** E ausgewiesen ist und somit eine Zustimmungserklärung seitens des Grundeigentümers iSd § 22 Stmk Baugesetz 1995 von Seiten DI V vorliegen musste. Ein Sacheinlagevertrag über die Liegenschaft G***** wurde ohne Erhöhung des Stammkapitals Anfang 2010 mit Notariatsakt errichtet. 3 Monate zuvor wurde ein entsprechender Umlaufbeschluss Anfang Oktober 2009 darüber verfasst.

Die gesellschaftliche Verflechtung des DI OV stellt sich wie folgt dar: er ist bei der gegenständlichen Kapitalgesellschaft - [Beschwerdeführerin] - geschäftsführender Alleingesellschafter und somit an der I-GmbH indirekt über eine 30%ige Beteiligung

der [Beschwerdeführerin] sowie indirekt an der Bravestone Information - Technology GmbH über eine 100%ige Beteiligung (als geschäftsführender Alleingesellschafter) der [Beschwerdeführerin] Einfluss nehmend. Auch wenn betont wird, dass beim Objekt PLZ E, G***** auch eine anderwertige betriebliche Nutzung durch die [Beschwerdeführerin] (dh auf andere Weise als durch Vermietung an den Gesellschafter, Herrn DI V) nicht ausgeschlossen ist, ist nicht bekannt geworden, dass das gegenständliche Objekt auf dem freien Markt zuerst angeboten wurde. Es ist aus der gesellschaftsrechtlichen wie privaten Verflechtung zweifelsfrei anzunehmen dass nur DI OV als alleiniger geschäftsführender Gesellschafter - wenn auch im Namen und auf Auftrag bzw als gesellschaftsrechtliche Vertreterin der Bauwerberin - in Planung und Bauabwicklung involviert gewesen ist bzw dass nur dieser bzw gemäß Lebenserfahrung auch seine Lebensgefährtin für die Planung und Ausführung des gegenständlichen Einfamilienhauses maßgeblich waren und damit eine Ausführung nach individuellem Wohnbedarf erfolgte. Wie sich auch aus der Baubewilligung für den Zubau eines Obergeschoßes vom 3.3.2008 ergibt, war das Bauvorhaben als Einfamilienwohnhaus konzipiert. Das Erdgeschoß im Ausmaß von ca 125 m² wurde um einen Wintergarten erweitert, im Obergeschoß im Ausmaß von ca 110 m² befinden sich ua das Elternschlafzimmer sowie die Kinderzimmer für die beiden Söhne, geboren 2006 bzw 2007: das gegenständliche Einfamilienhaus weist mit einer Gesamtwohnnutzfläche von rund 268 m² mit Küche und Ess-Wohnraum, Arbeitszimmer (zuvor

[Seite 4 des BP-Berichts]

Schlafzimmer), Vorraum, Speis, Bad und WC im Erdgeschoß, mit einem Schlafzimmer, zwei Kinderzimmern, Bad, Galerie im Obergeschoß, einem Keller sowie zwei überdachten PKW-Stellplätzen sowie mit einem Wintergarten und einem überdachten Pool mit 4mx8m ein Erscheinungsbild auf, das in Art und Weise des Bauvorhabens auf die individuellen Wohnbedürfnisse des Gesellschafters DI OV und seiner Lebensgefährtin maßgeblich abgestimmt wurden bzw dieses mit den Bedürfnissen der Familie in Einklang gebracht wurde. Es bedarf keiner derart luxuriösen oder so individuellen auf den Gesellschafter "maßgeschneiderten" Bauführung - es liegt in der Natur der Sache, dass Häuser von beliebigen Personen gewohnt werden können sondern maßgeblich ist es, dass die Vorstellungen und Wünsche des Gesellschafters über seine künftigen Wohnverhältnisse derart Eingang in die Planung und Ausführung des Gebäudes gefunden haben, sodass von einer beträchtlichen privaten Mitveranlassung und keiner betrieblichen Veranlassung gesprochen werden kann beim gegenständlichen Zubau des OG mit Wintergarten und Pool.

Dem privaten Wohnbedarf dienende Gebäude führen iSd § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 zu Lieferungen bzw sonstigen Leistungen, deren Entgelt überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben iSd § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind. Der private Wohnraum zählt zu den Aufwendungen der Lebensführung iSd § 20 Abs 1 Z 1 bzw Z 2 lit a EStG 1988 bzw wie hier im Fall der gesellschaftsrechtlich veranlassten Überlassung durch eine

Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter - hier an ihren alleinigen geschäftsführenden Gesellschafter - zur Einkommensverwendung iSd § 7 Abs 2 KStG 1988.

*Das Einfamilienhaus G***** stellt - trotz Sacheinlagevertrag vom 18.1.2010 - kein Betriebsvermögen dar. Auch die Vermietung im Keller eines Büorraumes vermag daran nichts zu ändern. Für das dem privaten Wohnbedarf des Gesellschafter-Geschäftsführer gewidmete Einfamilienhaus steht daher gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 ein Vorsteuerabzug nicht zu.*

Hinsichtlich des angestrebten wirtschaftlichen Erfolges, nämlich für DI OV und seine Lebensgefährtin ein bereits zuvor über mehrere Jahre gemeinsam bewohntes Einfamilienhaus (wohl auch infolge Familienzuwachses) vergrößernd umzubauen, hätte es einer Zwischenschaltung einer GmbH nicht bedurft. Der gewöhnliche und angemessene Weg wäre gewesen, den Umbau des Einfamilienhauses direkt und nicht im Umweg über eine kurz zuvor gegründete GmbH vorzunehmen, deren erstmaliger Vermietungsumsatz am Einfamilienhaus des Gesellschafter-Geschäftsführers durchgeführt wird.

Nach § 22 Abs 1 BAO kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts (hier Gesellschaftsverträge, Sacheinlagevertrag, Mietverträge, etc) nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind gem § 22 Abs 2 BAO die Abgaben so zu erheben, wie sich bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Der Abgaben sparende Effekt dieser gegenständlichen Vorgangsweise liegt klar auf der Hand: dem erheblichen steuerlichen Vorteil aus dem Abzug der 20%-igen Vorsteuer von den Zubaukosten steht nämlich bloß eine 10%-ige Umsatzsteuerbelastung aus der Miete an den Gesellschafter-Geschäftsführer bzw eine 20%-ige Umsatzsteuerbelastung aus der Miete eines Büorraumes im Keller des Einfamilienhauses gegenüber. Die derzeitige MwSt-Belastung beträgt im Jahr € 1.680,-- ($304,-- \times 20\% = 60,--$ sowie $780,-- \times 10\% = 80,$ ergibt zusammen $140,-- \times 12 = 1.680,--$) und braucht es rund 25 Jahre, bis die bezahlte Umsatzsteuer die vorweg abgezogene Vorsteuer von derzeit rund € 42.000,00 erreicht, was mit einem erheblichen Barwertvorteil verbunden ist. Weiters ist nach Ablauf des Vorsteuerberichtigungszeitraumes des § 12 Abs 10 UStG 1994 zweifelhaft, ob es je zu einem die abgezogene Vorsteuer deckenden Rückfluss an Mehrwertsteuer kommen wird.

Jedenfalls kann davon ausgegangen werden, dass die Summer der iZm der Errichtung (Zubau, Sanierung) geltend gemachten Vorsteuerbeträge - im Laufe der Gebäudeerstnutzungsdauer höher sein wird als die Summer der iZm den Nutzungsentgelten stehenden Umsatzsteuerlasten.

Beachtlich ist weiters, dass die Gewinne aus der Vermietungstätigkeit fast zur Gänze aus den Mitteln des DI OV stammen, auf die dieser als Alleingesellschafter dann wiederum Anspruch hat. Hätte DI OV den Umbau seines Einfamilienhauses rechtlich angemessen gestaltet, so hätte er diesen ohne Zwischenschaltung einer GmbH durchgeführt und die auf den Umbau entfallende

[Seite 5 des BP-Berichts]

Umsatzsteuer wäre - da das Gebäude dem privaten Wohnbedarf dient - nicht abzugsfähig. Die Investitionstätigkeit als Basis für eine spätere Nutzungsüberlassung, die jedoch keiner unternehmerischen Sphäre zugeordnet werden kann aber einen Steuervorteil bezweckt oder zum Ergebnis hat, stellt eine ungewöhnliche wie unangemessene Vorgehensweise iSd § 22 BAO dar, die keine Tätigkeit mit Einnahmenerzielungsabsicht iSd § 2 Abs 1 UStG 1994 erkennen zulässt. Bei Gesellschaften, die entweder zur Gänze ihren Zweck in der Befriedigung der Gesellschafterinteressen haben oder im Vergleich zu ihrer operativen Funktion und Größe ungewöhnliche Investitionen im Gesellschafterinteresse tätigen, die ohne Gesellschafterinteresse nicht getätigten worden wären, ist eine Zugehörigkeit zur unternehmerischen Sphäre abzulehnen.

Die Überlassung der Nutzung des Einfamilienhauses im Ausmaß von über 90 % an den Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgt nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern nur um dem Gesellschafter einen Vorteil zuzuwenden und somit fehlt es an einer nachhaltigen, wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG 1994 bzw. Art. 9 der sechsten MWSt-Richtlinie. In einem untergeordneten Ausmaß werden 9 % zu Geschäftszwecken an eine weitere GmbH mit Sitz seit der Gründung an der Wohnanschrift des Gesellschafter-Geschäftsführers vermietet, an der die [Beschwerdeführerin] mit selbem Gesellschaftszweck zu 30 % Gesellschafterin ist.

Die umsatzsteuerliche Tätigkeit der [Beschwerdeführerin] beschränkt sich auf den Zu- und Umbau des Einfamilienhauses des Gesellschafter-Geschäftsführers. Die getätigten Investition (Zubau des OG, Sacheinlage ohne Kapitalerhöhung) ist sowohl im Hinblick auf die Funktion der Gesellschaft und die Größe als ungewöhnlich zu qualifizieren.

Laut Geschäftszweck der [Beschwerdeführerin] - gem Punkt 3.d) die Vermietung von Immobilien zu Geschäfts- und Wohnzwecken lt Notariatsakt vom 5.7.2007 - erfolgt seit September 2010 die Vermietung der top 7 im Ausmaß von 1/306 Anteilen an der EZ 1085 KG 63106 Graz-Jakomini, 8010 Jauerburggasse 4, zu Wohnzwecken, weiters die Vermietung zu Geschäftszwecken an der gegenständlichen Liegenschaft seit Mai 2010 über 24 m² im Keller an die I-GmbH sowie die Vermietung zu Wohnzwecken an den GF-Gesellschafter seit November 2009 über ca 125 m² bzw seit Herbst 2010 über ca 268 m².

Laut Geschäftszweck der [Beschwerdeführerin] - gem Punkt 3.a) die Investition in Beteiligungen und anderen Anlageformen bzw gem Punkt 3.b) Sicherung von Erlösen aus den Beteiligungen - hält diese seit August 2007 eine 30%-Beteiligung an der I-GmbH, FN Nummer2, sowie seit November 2007 eine 100%-Beteiligung an der C-GmbH, FN Nummer3, jeweils im Anlagevermögen. Seit Beginn der Gründung der [Beschwerdeführerin] hält diese Beteiligungen im unveränderten Ausmaß iHv € 52.370,-- im Anlagevermögen, im Umlaufvermögen befinden sich laut Erklärungen für 2007, 2008 und 2009 keinerlei Beteiligungen oder Liegenschaften.

Das bloße Halten von Beteiligungen (im Anlagevermögen) stellt nach der Rechtsprechung des EuGH keine wirtschaftliche Betätigung im Sinne von Art 4 der Sechsten MWSt-

Richtlinie dar. Die Ausführungen über den wesentlichen Geschäftszweck der [Beschwerdeführerin] in der Sicherung von Erlösen aus Beteiligungen bzw diese dem Zugriff aus allfälligen Haftungsszenarien zu schützen sind somit nicht zielführend.

Der besondere Schutz des Privatvermögens des DI V stand und steht im Fokus sämtlicher gegenständlicher Gestaltungen, die private Veranlassung inkl abgabenersparendem Effekt ist offensichtlich.

Ziel jeder (zulässigen) Steuerplanung liegt darin das Recht zum Steuerabzug zu maximieren in Abgrenzung zum (unzulässigen) Missbrauch von Rechts- und Gestaltungsformen. Die Bestimmung des § 22 BAO sieht vor, dass durch einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden kann. Missbrauch liegt insoweit vor, als im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg die rechtliche Gestaltung ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung in der Absicht der Steuervermeidung findet. Nur das Vorliegen von beachtlichen Gründen für die ungewöhnliche Gestaltung kann einen Missbrauch ausschließen. Das geführte Argument des Haftungsausschlusses stellt jedenfalls keinen derartigen beachtlichen Grund dar.

[Seite 6 des BP-Berichts]

Durch die Zwischenschaltung einer Gesellschaft und eines Mietvertrages verlieren die auf die Befriedigung des Wohnbedürfnisses entfallenden Kosten nicht die Eigenschaft als Kosten der Lebensführung. Der abgabenersparende Effekt - wie bereits oben ziffernmäßig dargestellt - einer solchen Vorgangsweise liegt klar auf der Hand: dem sofortigen Abzug der 20 %igen Vorsteuer aus der Anschaffung bzw Herstellung des Wohnraumes steht eine bloß 10 %ige Umsatzsteuerbelastung aus den künftigen Mietzahlungen gegenüber. Es ist Zielsetzung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994, für die private Lebensführung bzw nicht für die Unternehmensphäre bestimmte Leistungen vom Vorsteuerabzug auszuschießen, dass ein Steuerpflichtiger dadurch keine Umsatzsteuerentlastung für den mit seiner Lebensführung verbundenen Aufwand herbeiführen und damit jenen Steuervorteil lukriieren kann, der im Gegensatz zu anderen Letztverbrauchern nicht besteht, (s)ein privates Wohnbedürfnis über eine zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft zu befriedigen.

Es bedarf keines Umsatzes, mit dem im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird, vielmehr reicht es in umsatzsteuerlicher Hinsicht auch aus dass wie gegenständlich mittels Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft bzw mittels Mietverhältnis diese vertraglichen Vereinbarungen einer nur überwiegend dem Zweck der Steuerumgehung dienen und daraus eine missbräuchliche Praxis abzuleiten ist.

Neben dem abgabenersparenenden Effekt ist auch die mannigfaltige Verschränkung der gegenseitigen Rechtsbeziehungen nicht zu übersehen. DI V ist geschäftsführender Alleingesellschafter der [Beschwerdeführerin], die als Vermieterin der gegenständlichen Liegenschaft gegenüber DI V auftritt. An der Liegenschaft PLZ G***** ist DI V mit seiner Familie mit Wohnanschrift gemeldet sowie führen drei Gesellschaften ebenso dort ihren Firmensitz: [Beschwerdeführerin], wo DI V geschäftsführender Alleingesellschafter ist; I-

GmbH, an der die [Beschwerdeführerin] zu 30 % Gesellschafterin ist; S-GmbHuCoKG, an der I-GmbH Komplementärin ist.

Ohne diese Verschränkung wären diese Verträge über Miete bzw Gründung oder Beteiligung an Gesellschaften nicht zustande gekommen.

Im Zuge dieser Kette von Rechtshandlungen mit Blick auf die Gesamtgestaltung ist auch der außersteuerliche Grund in der Beschränkung der Haftung nicht nachvollziehbar.

Das tatsächliche (gesellschaftsrechtliche) Haftungsrisiko (für Gesellschaftsschulden) beläuft sich nur auf das betriebswirtschaftliche Eigenkapital bzw ist durch dieses begrenzt. Will daraus verstanden sein, dass der Zugriff auf das private Vermögen (hier Einfamilienhaus) für den Fall einer persönlichen Haftung eines Gesellschafters vermieden werden will ist das Motiv der Scheinlage des bebauten Grundstückes in die [Beschwerdeführerin] nicht betrieblich veranlasst zur Erfüllung des Geschäftszweckes. Ein Durchgriff auf privates Grundvermögen des Geschäftsführers ist denkbar in den Fällen von Verletzung der typischen Geschäftsführung (in concreto in der Organhaftung gegenüber der Gesellschaft, Abgabenhaftung wie sozialversicherungsrechtlichen Haftung in Abgrenzung zum Aufgabenbereich anderer Organ, jeweils unter Berücksichtigung von Haftungsgrenzen bzw Haftungsmaßstäben), die Fälle der deliktischen Haftung gegenüber Dritten bzw strafgerichtlichen Verantwortlichkeit trafen jedermann. Das geführte Argument der Beschränkung der persönlichen Haftung geht insoweit ins Leere, als keine drohenden Haftungsfälle bekannt gegeben wurden und ein theoretisches Abhandeln über allfällige Haftungsszenarien keinen beachtlichen außersteuerlichen Grund entstehen lassen. Eine Sicherstellung (und nicht bereits ein eingetretener Haftungsfall auch ohne zuvor erfolgter Besicherung) seitens der Privatperson mittels privatem Grundvermögen für betriebliche Bankverbindlichkeiten ihrer Gesellschaft ist getrennt von einer Besicherung derselben betrieblichen Bankverbindlichkeit mit Liegenschaftsvermögen derselben Gesellschaft zu betrachten und rechtfertigt dieses Spannungsverhältnis keine (un)angemessene Gestaltung iSd § 22 BAO gegen einen Zugriff aus allfälligen Haftungsszenarien, von denen soweit wie möglich (der geschäftsführende Alleingesellschafter) geschützt werden soll. Vielmehr wird argumentiert, dass der Zweck der Scheinlage in der Stärkung des Eigenkapitals der Gesellschaft läge - auch wenn keine Kapitalerhöhung erfolgte - bzw eine ungebundene Kapitalrücklage gem § 229 Abs 2 Z 5 UGB eingestellt wurde um in weiterer Folge zu rechtfertigen, dass der Gesellschafter die gegenständliche Liegenschaft an die Gesellschaft nicht veräußerte, weil der

[Seite 7 des BP-Berichts]

Gegenwert der Liegenschaft in diesem Fall unter Fremdkapital auszuweisen wäre, da der Kaufpreis durch den Gesellschafter gestundet bzw der Kauf durch die Gesellschaft fremdfinanziert würde.

Gemäß § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10 % unternehmerischen

Zwecken dienen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG oder der §§ 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 KStG sind.

Dem privaten Wohnbedarf dienende Gebäude führen im Sinne des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 zu Lieferungen bzw sonstigen Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG sind. Der private Wohnraum zählt nämlich wie etwa die bürgerliche Kleidung zu den Aufwendungen der Lebensführung im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bzw Z 2 lit a EStG bzw im Fall der gesellschaftsrechtlich veranlassten Überlassung durch eine Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter zur Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs 2 KStG und führt zu einem Vorsteuerausschluss nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 für den Fall, als eine Kapitalgesellschaft eine Wohnung anschafft bzw errichtet, welche wegen der Überlassung für den privaten Bedarf des Gesellschafters - wie oben festgestellt und ausführlich begründet - nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft gehört.

Konsequenterweise kommt unter Darlegung obiger Feststellungen unter Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen nach § 21 BAO sowie § 22 BAO für die Kosten für den Zu- bzw Umbau des gegenständlichen Einfamilienhauses der Vorsteuerausschluss gem § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 iVm § 20 Abs 1 Z 1 bzw Z 2 lit a EStG 1988 iVm § 7 Abs 2 KStG 1988 zur Anwendung.

Die gegenständliche Vermietungstätigkeit der [Beschwerdeführerin] zählt nicht zu den wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeiten der Gesellschaft iSd § 2 Abs 1 UStG 1994 und liegen einerseits keine steuerpflichtigen Entgelte vor und steht andererseits keine Vorsteuerabzugsberechtigung zu. Es bedarf keiner weitergehenden umsatzsteuerlichen Untersuchung zumal die gegenständliche Investitionstätigkeit (im Zubau des Obergeschoßes und in der anschließenden Vermietung an den geschäftsführenden Alleingesellschafter) als Wurzel für eine spätere Nutzungsüberlassung keiner unternehmerischen Sphäre zugeordnet wird.

Dagegen wendet sich die Beschwerdeführerin durch ihren steuerlichen Vertreter mit **Berufungsschreiben vom 28. Jänner 2011** und beantragt die Festsetzung der Umsatzsteuer entsprechend den eingereichten Voranmeldungen für 10-12/2009 mit -16.546,45 Euro, für 01-03/2010 mit -2.940,06 Euro, für 04-06/2010 mit -8.864,17 Euro und für 07-09/2010 mit -19.433,36 Euro. Zur Begründung wird ausgeführt:

[Seite 2 des Berufungsschreibens]

Die Abgabenbehörde hat den Vorsteuerabzug für den Um-/Zubau an der Liegenschaft G***** in E für die oa. Zeiträume im Wesentlichen mit der Begründung versagt, dass ein Missbrauch von Gestaltungsformen des bürgerlichen Rechtes (§ 22 BAO) vorliege, die gegenständliche Liegenschaft daher nicht betriebliches sondern außerbetriebliches Vermögen der Gesellschaft darstelle und somit ein Vorsteuerabzug nicht zulässig sei.

Auf die im Betriebsprüfungsbericht vom 22.12.2010 angestellten Überlegungen der Abgabenbehörde zur Begründung ihrer Bescheide vom 23.12.2010 wird nachstehend im Einzelnen eingegangen werden.

Vorweg darf festgehalten werden, dass die in der Stellungnahme vom 29.09.2010 getroffenen Ausführungen vollinhaltlich beibehalten werden und somit Teil dieser Berufsbegründung darstellen.

Zu den Überlegungen der Abgabenbehörde im Einzelnen:

1. Art und Weise der Bauausführung/außerbetriebliches Vermögen der Gesellschaft

Die Abgabenbehörde bemängelt im Wesentlichen, dass der Gesellschafter DI OV in Planung und Ausführung des Um-/Zubaus der gegenständlichen Liegenschaft involviert war. Sie versucht darzustellen, dass Art und Weise der Bauausführung derart auf die Bedürfnisse des Gesellschafters und seiner Familie abgestimmt worden seien, daher eine ausschließlich gesellschaftsrechtlich veranlasste Überlassung an den Gesellschafter vorliege, sodass kein Betriebsvermögen sondern außerbetriebliches Vermögen der Gesellschaft vorliege.

Das zeige sich auch daran - so die Abgabenbehörde - dass das gegenständliche Objekt nicht auf dem freien Markt angeboten worden sei.

Dies gipfelt in der Aussage, dass es keiner derart luxuriösen oder so individuellen auf den Gesellschafter "maßgeschneiderten" Bauführung bedarf, sondern es als maßgeblich anzusehen ist, dass die Vorstellungen und Wünsche des Gesellschafters über seine künftigen Wohnverhältnisse derart Eingang in die Planung und Ausführung des Gebäudes gefunden haben, sodass von einer beträchtlichen privaten Mitveranlassung und keiner betrieblichen Veranlassung beim gegenständlichen Zubau des Obergeschosses mit Wintergarten und Pool gesprochen werden kann.

Abgesehen davon, dass diese Aussage der Abgabenbehörde in sich widersprüchlich ist, widerspricht sie auch in nahezu allen Punkten den Ausführungen des Salzburger Steuerdialog - ESt/KSt/UmgrSt 2008, 2. Körperschaftsteuerrecht. Dort heißt es in Punkt 2.4. § 7 iVm § 8 Abs. KStG 1988:

Unter Berücksichtigung der Anmerkung von Zorn zum letzten VwGH-Erkenntnis vom 16.05.2007 (RdW 2007/647, S. 620) ist außerbetriebliches Vermögen einer Kapitalgesellschaft nur in Ausnahmefällen anzunehmen. Im Regelfall wird nicht davon auszugehen sein, dass ein Wirtschaftsgut zum außerbetrieblichen Bereich der Kapitalgesellschaft gehört.

Eine Verschiebung in den außerbetrieblichen Bereich kommt dann in Betracht, wenn es sich um Objekte handelt, die realistischerweise nicht fremdüblich vermietbar sind (vor allem Immobilien wie zB eine Luxusvilla mit extravaganter Ausstattung; aber auch andere Luxuswirtschaftsgüter).

[Seite 3 des Berufungsschreibens]

Wenn das Wirtschaftsgut speziell auf die Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten ist, sodass eine anderweitige betriebliche Nutzung durch die Kapitalgesellschaft (auf andere Weise als durch "Vermietung" an den Gesellschafter) ausgeschlossen ist, gehört das Wirtschaftsgut zur außerbetrieblichen Sphäre und zwar unabhängig von der Frage, ob das Nutzungsentgelt fremdüblich ist oder nicht. Es liegt dann keine Einkunftsquelle der Kapitalgesellschaft vor.

Demnach kann außerbetriebliches Vermögen der Gesellschaft nur in Ausnahmefällen vorliegen und zwar dann, wenn entweder ein Objekt vorliegt, das realistischerweise fremdüblich nicht vermietbar ist oder aber, dass ein Wirtschaftsgut dermaßen speziell auf die Bedürfnisse des Gesellschafters ausgelegt ist, dass eine anderweitige betriebliche Nutzung ausgeschlossen ist. Vom Erfordernis des vorangehenden Anbietens auf dem freien Markt ist jedenfalls keine Rede.

Beiden genannten Fällen ist zu eigen, dass die Ausgestaltung derart ist, dass keine Marktgängigkeit mehr gegeben ist, d.h. die Nutzbarkeit ausschließlich auf den Gesellschafter beschränkt ist.

Im konkreten trifft allerdings keines der beiden dargestellten Szenarien zu:

Weder ist das Objekt derart luxuriös, dass es anderweitig fremdüblich nicht vermietbar wäre, noch ist die Ausgestaltung so speziell, dass damit Wohnbedürfnissen anderer Personen als der des Geschäftsführers nicht entsprochen werden könnte.

Dies ergibt sich schon daraus, dass der monatliche Mietzins, dem die Abgabenbehörde in ihrer Aufforderung zur Stellungnahme vom 09.09.2010 ja durchaus Fremdüblichkeit attestiert hat, in seiner monatlichen Höhe von derzeit € 1.198,50 inkl. Betriebskosten und USt nicht als so außergewöhnlich hoch erscheint, dass eine Vermietung auf dem freien Markt dadurch vollkommen ausgeschlossen wäre.

Weiters stellt sich das gesamte Objekt unter Einbeziehung aller Kosten alles andere als luxuriös dar. Ausgehend vom durch Gutachten unterlegten Sacheinlagewert der gesamten Liegenschaft von € 297.800,-- zuzüglich der Kosten für die Sacheinlage selbst von € 10.795,-- exkl. USt (€ 11.268,-- inkl. USt) und der Kosten für Um- und Zubau bzw. Gartengestaltung in Höhe von € 284.205,-- exkl. USt (€ 341.043,-- inkl. USt) errechnet sich ein Gesamtwert der Liegenschaft von € 592.800,-- exkl. USt (€ 650.111,-- inkl. USt). Bezogen auf die Gesamtnutzfläche des Gebäudes von 462 m² (Wohnräume, Nutz- und Versorgungsräume, Stiegenhaus etc.) errechnet sich somit ein Betrag von € 1.283,-- exkl. USt (€ 1.406,-- inkl. USt) je m² Gebäudenutzfläche. Lässt man den Einlagewert des reinen Grund und Bodens sowie die Kosten für dessen Gestaltung und weiters die Kosten für die Errichtung des Carports und des Pools außer Ansatz, so errechnen sich Gesamtkosten für das Gebäude nach Um- und Zubau in Höhe von € 466.582,-- exkl. USt (€ 512.030,-- inkl. USt). Hieraus ergibt sich ein Betrag von € 1.009,-- exkl. USt (€ 1.114,-- inkl. USt) je m² Gebäudenutzfläche.

Ein Vergleich mit den von der Bundesinnung der Baugewerbe verlautbarten Wohnbaukosten-Richtwerten, welche für das Jahr 2009 durchschnittliche Errichtungskosten von € 2.331,10 bzw. für die Monate 01-10/2010 durchschnittliche Errichtungskosten von € 2.402,00 je m² Nutzfläche ausweisen, zeigt, dass die m²-Sätze für den Aus-/Umbau des gegenständlichen Objektes weit unter diesen Richtsätzen liegen und daher keinesfalls als überhöht oder gar als luxuriös angesehen werden können.

Wenn die Abgabenbehörde weiters vermeint, sie könne aufgrund der derzeitigen planmäßig dargestellten Nutzungsmöglichkeit der Räume eine Fremdnutzung kategorisch ausschließen, so geht sie fehl. Die Bezeichnung eines Raumes in einem Plan z.B. als Schlafzimmer schließt keinesfalls eine andere Verwendung z. B. als Wohn-, Kinderzimmer oder Arbeitsraum aus, sondern stellt nur eine von mehreren denkbaren Nutzungsmöglichkeiten dar. Aus einer Planbezeichnung kann daher keinesfalls auf eine derart individuelle Ausrichtung des Objektes auf Bedürfnisse des Gesell-

[Seite 4 des Berufungsschreibens]

schafters geschlossen werden, dass daraus eine Ausschließlichkeit der Nutzung durch den Gesellschafter ohne andere Verwertbarkeit für die Gesellschaft resultiert.

Darüber hinaus wurde bei Planung und Bauausführung auf optimierte Verwertungsmöglichkeiten bereits derart Bedacht genommen, dass mit nur geringem zusätzlichen Aufwand 3 versorgungstechnisch vollkommen autarke Wohneinheiten mit Ausmaßen von ca. 78 m² (Keller/Parterre, da Hanglage), ca. 133 m² (Parterre/1. Stock) und ca. 163 m² (1. Stock/2. Stock) hergestellt werden können. So wurden bereits vorweg Elektro-, Wasser- und Sanitärinstallationen derart vorgenommen, dass jede dieser 3 Einheiten über eigene voneinander unabhängige Versorgungstränge verfügt. Es sind daher für jede der 3 Einheiten bereits jetzt schon die Anschlüsse für Küche, Bad und WC verbaut (in beiliegenden Plänen gelb unterlegt; Beweis: Lokalaugenschein). Auf diese Weise lässt sich das Objekt erforderlichenfalls zum Zwecke der Begründung von Wohnungseigentum ohne weiteres parifizieren und jede der so geschaffenen Einheiten für sich entweder veräußern oder vermieten (Beweis: beiliegende Pläne 1 a/b, 2 a/b und 3 a/b wobei das Blatt a den jeweiligen Ist-Zustand darstellt, Blatt b hingegen den Zustand nach Adaptierung - Änderungen sind rot eingezeichnet; Lokalaugenschein).

Die für eine allfällige Parifizierung erforderlichen zusätzlichen Adaptierungsmaßnahmen beschränken sich im Wesentlichen auf die Errichtung von Zwischenwänden im Trockenausbau, Austausch einer Innen- durch eine Außentür, Einrichtung eines weiteren Verteilerkastens sowie den Einbau von weiteren Stromverbrauchszählern. Der Aufwand für erforderliches Material und Arbeit beläuft sich auf rd. € 10.000,- zuzügl. USt.

Insgesamt kann bei den vorliegenden Gegebenheiten keine Einschränkung der Nutzbarkeit des Objektes ausschließlich für den Gesellschafter erkannt werden. Es liegt daher nach den Kriterien des Salzburger Steuerdialogs 2008 keine außerbetriebliches

Vermögen sondern notwendiges Betriebsvermögen der Gesellschaft vor, der Vorsteuerabzug wurde somit zu Unrecht versagt.

2. unzulässige Einengung des "Steuervorteiles" auf die Umsatzsteuer

Die Abgabenbehörde sieht den Umgehungstatbestand des § 22 Abs. 1 BAO dadurch als verwirklicht an, dass die Rückflüsse an Umsatzsteuer aus den Mieteinnahmen nicht innerhalb des 10-jährigen Berichtigungszeitraumes die beanspruchten Vorsteuerbeträge übersteigen, sodass allein dadurch ein ungerechtfertigter Steuervorteil entstünde. So errechnet sie eine Rückflussdauer von rd. 25 Jahren und bemängelt darüber hinaus, dass sich schon daraus ein erheblicher Barwertvorteil ergäbe.

Diese Berechnung ist aus zweierlei Gründen unschlüssig und somit unrichtig. Es wird nämlich unterstellt, dass der monatliche Mietzins in seiner Höhe - zumindest innerhalb der nächsten 25 Jahre - unveränderlich bleibe. Dies widerspricht aber der Wertsicherungsklausel in Punkt 7. des von der Finanzbehörde als fremdüblich anerkannten Mietvertrages vom 27.11. bzw. 01.12.2009. Die Wertsicherung der Miete führt für sich schon zu einem wesentlich früheren Rückfluss der die beanspruchte Vorsteuer übersteigenden Umsatzsteuer. Legt man nämlich den von der Finanzverwaltung unterstellten Mischsatz an USt von rd. 12,9% auf die Mieterlöse lt. der Finanzverwaltung vorgelegten und von ihr auch nicht angezweifelten Prognoserechnung um, so ergibt sich ein überschießender Rückfluss an USt bereits nach rd. 14-15 Jahren. Folglich tritt auch der unterstellte Barwertvorteil - so sich überhaupt einer ergäbe - bedeutungsmäßig in den Hintergrund.

Die Abgabenbehörde führt weiters aus:

"Jedenfalls kann davon ausgegangen werden, dass die Summe der iZm der Errichtung (Zubau, Sanierung) geltend gemachten Vorsteuerbeträge - im Laufe der Gebäudeerstnutzungsdauer - höher sein wird als die Summe der iZm den Nutzungsentgelten stehenden Umsatzsteuerlasten."

[Seite 5 des Berufungsschreibens]

Diese Aussage ist nun - wie zuvor gezeigt wurde - weder inhaltlich richtig, noch wurde sie von der Abgabenbehörde in irgendeiner Form rechnerisch nachvollziehbar belegt und stellt sich somit als bloße Annahme dar.

Wie schon in der Stellungnahme vom 29.09.2010 ausgeführt wurde, ist die Frage, ob es innerhalb des Vorsteuerberichtigungszeitraumes von 10 Jahren zu übersteigenden Umsatzsteuerrückflüssen kommt, für die Beurteilung des Vorliegens eines Umgehungstatbestandes gem. § 22 Abs. 1 BAO irrelevant, es kommt vielmehr darauf an, ob aus Sicht der Gesellschaft eine Einkunftsquelle gegeben ist.

Es ist nämlich ganz generell aus umsatzsteuerlicher Sicht der Vermietung von Wohnräumen eigen, dass die Mieterlöse dem 10%igen Steuersatz bei gleichzeitiger Berechtigung zum 20%igen Vorsteuer-abzug von Herstellungs-, Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwand unterliegen und weiters nach Ablauf der 10-jährigen

Vorsteuerberichtigungsfrist ohne weiteres eine umsatzsteuerfreie Veräußerung möglich ist, ohne dass es dabei darauf ankommt, ob und inwieweit die kumulierte Umsatzsteuer die verrechnete Vorsteuer übersteigt. Da es sich dabei ja um zwingende (umsatz)steuerliche Vorschriften handelt, steht die Inanspruchnahme dieser "Begünstigung" jedermann (allenfalls unter Verzicht auf die Kleinunternehmerbefreiung) zu, der eine Vermietungstätigkeit zu Wohnzwecken entfaltet. Ganz offensichtlich hat der Gesetzgeber eine mögliche Diskrepanz zwischen lukrierbarer Umsatzsteuer und zu erstattender Vorsteuer ganz bewusst in Kauf genommen, andernfalls wäre wohl die Vermietung zu Wohnzwecken gleich wie jene zu betrieblichen Zwecken geregelt worden oder aber generell auch für Wohnzwecke der Normalsatz von 20% gesetzlich verankert worden (selbiges ergibt sich auch aus der "Begünstigung" von Personenvereinigungen gem. § 10 Abs. Z 4 lit. c) UStG). In der Anwendung gesetzlicher Regelungen - mögen sich diese allenfalls auch begünstigend auswirken - kann aber nichts Ungewöhnliches oder gar Missbräuchliches erblickt werden. Eine gegenteilige, auf rein umsatzsteuerliche Aspekte reduzierte Sicht müsste konsequenterweise dazu führen, dass jegliche Maßnahmen, die die Erzielung von Einnahmen aus Vermietung für Wohnzwecke zum Zweck haben, per se den Tatbestand des Missbrauchs erfüllen, haben sie doch zwingend einen steuerlichen "Vorteil" zum Ergebnis.

Weiters sieht es die Abgabenbehörde als beachtlich an, dass die Gewinne aus der Vermietungstätigkeit der Gesellschaft fast zur Gänze vom Gesellschafter als Mieter stammen auf die dieser als Alleingesellschafter wiederum Anspruch habe.

Das ist in der Tat beachtlich, denn damit attestiert die Finanzverwaltung hier, dass aus Sicht der Gesellschaft sehr wohl eine Einkunftsquelle vorliegen muss, da es andernfalls ja nicht zu Gewinnen aus der Vermietungstätigkeit kommen kann.

*Sie übersieht zwar geflissentlich, dass diese Gewinne vorweg in der Gesellschaft mit KöSt und bei Rückfluss an den Alleingesellschafter mit KESt belastet werden, jedoch ändert dies nichts an der Grundaussage, welche da lautet: die gegenständliche Vermietung des Objektes G***** wirft für die [Beschwerdeführerin] Gewinne ab. Daraus folgert, dass diese wirtschaftliche Tätigkeit der Einnahmenerzielung der Gesellschaft dient.*

Dies ist in mehrfacher Hinsicht von Bedeutung:

- *Wirtschaftsgüter einer Körperschaft, die der Einkommenserzielung der Körperschaft dienen, gehören zu ihrem Betriebsvermögen (argumentum e contrario VwGH 26.03.2007, 2005/14/0091 sowie 16.05.2007, 2005/14/0083 und der dort zitierten Literatur)*
- *da die Vermietung von Liegenschaften zum Gesellschaftszweck der [Beschwerdeführerin] zählt, stellt diese nicht bloß gewillkürtes sondern notwendiges Betriebsvermögen dar*
- *es werden Einnahmen iSd § 2 Abs. 1 UStG bzw. nach Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. MWSt-Richtlinie 77/388/EWG erzielt, sodass eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt (siehe auch VwGH 16.05.2007, 2005/14/0083)*

[Seite 6 des Berufungsschreibens]

- die der Abgabenbehörde vorgelegte und von ihr nicht angezweifelte Prognoserechnung belegt, dass unter Berücksichtigung eines 5%igen Mietausfallwagnisses für den Zeitraum 2009 bis 2020 ein - körperschaftsteuerpflichtiger - Totalüberschuss von € 111.396,90 erwirtschaftet wird

Da nach dem vorliegenden Sachverhalt die Vermietung des Objektes G***** der Gesellschaft nicht nur Einnahmen iSd § 2 Abs. 1 UStG bzw. nach Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. MWSt-Richtlinie 77/388/EWG sondern darüber hinaus auch noch körperschaftsteuerpflichtige Gewinne vermittelt, demnach notwendiges Betriebsvermögen vorliegt, geht die auf die Bestimmungen des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG iZm § 20 Abs. 1 Z. 1 - 5 und § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 sowie § 7 Abs. 2 KStG 1988 gestützte Argumentationskette der Abgabenbehörde ins Leere.

Hier zeigt sich überhaupt die ganze Problematik der Argumentationslinie der Abgabenbehörde in ihrer Reduktion auf ausschließlich umsatzsteuerliche Belange:

Sie stützt sich in ihrer Begründung eines Missbrauchsttatbestandes gem. § 22 Abs. 1 BAO ausschließlich auf einen vermuteten, allenfalls möglichen, keinesfalls aber schon endgültig realisierten Umsatzsteuervorteil, der darin bestehen soll, dass die Rückflüsse an Umsatzsteuer aus den Mieterlösen die beanspruchte Vorsteuer nicht übersteigen (dass es darauf nicht ankommt, wurde sowohl in der Stellungnahme vom 29.09.2010 sowie hier in der Berufung unter Hinweis auf die generelle ust-rechtliche Behandlung von Vermietungen zu Wohnzwecken schon ausreichend dargetan).

Bei der Darstellung des ihrer Ansicht nach gegebenen ungerechtfertigten - jedoch lediglich vermuteten - Steuervorteiles lässt sie jegliche Beurteilung der ertragsteuerlichen Seite des Sachverhaltes vermissen.

Es steht außerhalb jeglicher Diskussion, dass die Gewinne aus der Vermietung des Objektes G***** (im wesentlichen Mieteinnahmen abzügl. AfA und Instandhaltungsaufwand - keine Fremdfinanzierungskosten lt. der der Abgabenbehörde vorgelegten Prognoserechnung) in der Gesellschaft der Körperschaftsteuer und bei allfälliger Ausschüttung an den Gesellschafter der Kapitalertragsteuer unterliegen.

Ebenso verhält es sich mit der Besteuerung der stillen Reserven der Liegenschaft bei allfälliger Veräußerung. Der realisierte Gewinn unterliegt in der Gesellschaft der Körperschaftsteuer und bei allfälliger Ausschüttung an den Gesellschafter der Kapitalertragsteuer.

Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Minderung oder Umgehung der Abgabepflicht iSd § 22 Abs. 1 BAO vorliegt, muss doch wohl ganz generell die abgabenrechtliche Situation in ihrer Gesamtheit betrachtet werden. Dies umso mehr dann, wenn eine gewählte Vorgangsweise nicht nur steuervermeidend bzw. steuermindernd sondern gleichzeitig auch steuerbegründend wirkt.

Dies lässt sich schon allein aus dem Normzweck des § 22 Abs. 1 BAO ersehen, aus der Zielsetzung des Gesetzgebers, Gestaltungsmöglichkeiten als unbeachtlich zu betrachten, die das Steueraufkommen ungerechtfertigt mindern. Wird also durch eine Gestaltungsmöglichkeit insgesamt (per Saldo der einzelnen ausgelösten Abgabenvor- und Nachteile) das Steueraufkommen erhöht, so widersprächen es der gesetzgeberischen Intention, eine derartige Vorgangsweise zu unterbinden.

Die Vorgangsweise der Abgabenbehörde lediglich die umsatzsteuerlichen Auswirkungen des gegebenen Sachverhaltes ihren Bescheiden zugrunde zu legen, stellt sich als unzulässig, somit als rechtswidrig dar.

[Seite 7 des Berufungsschreibens]

Dies sei anhand folgender Berechnung demonstriert, Dabei seien folgende Parameter unterstellt:

- Veräußerung der Liegenschaft nach Ablauf der 10-jährigen Berichtigungsfrist, also 2019
- Mischsatz für die Berechnung der USt-Rückflüsse 12,9% lt. Bescheidbegründung
- Ansatz Miete lt. Prognoserechnung inkl. jährliche Wertsicherung 1,5%
- Mietausfallswagnis 5% p.a.
- kumulierte Miete 2009 - 2018 ohne USt daher: € 202,548,55
- AfA und Instandhaltungsaufwand für Gesamtgebäude lt. Prognoserechnung
- AfA 2009 - 2018 kumuliert € 96,135,84
- Instandhaltungen 2009 - 2018 kumuliert € 20,712,--
- keine Wertsteigerung der Liegenschaft im Zeitraum 2009 - 2018, somit entsprechen die stillen Reserven bei Veräußerung der kumulierten AfA

<i>in Anspruch genommene Vorsteuer lt. BP</i>	€ - 42.000,--
<i>USt-Rückflüsse 2009 - 2018: € 202.548,55 x 12,9%</i>	€ 26.178,26
<i>KöSt aus Gewinnen Vermietung 2009 - 2018: € 85.700,78 x 25%</i>	€ 21.425,20
<i>KöSt aus stillen Reserven bei Veräußerung 2019: € 96.135,84 x 25%</i>	€ 24.033,96
<i>ergibt in Summe einen Abgabenüberhang von</i>	€ 29.637,42

Es zeigt sich, dass selbst bei derart ungünstigen Annahmen (hohes Mietausfallswagnis, keine Wertsteigerung der Liegenschaft im Zeitraum von 10 Jahren) sich aus der kumulierten Betrachtung von USt und KöSt ein beträchtlicher Abgabenüberhang ergibt,

welcher sich allein durch Außerachtlassung des Mietausfallwagnisses auf € 31.012,62 erhöhen würde. Selbst dann, wenn lediglich die Wohnraummiete zum Ansatz gelänge und die Geschäftsraummiete sowie die Mieteinnahmen für PKW-Abstellplatz außer Ansatz bliebe, würde sich ein Abgabenüberhang von € 17.124,25 errechnen.

Bei längerem Beobachtungszeitraum errechnet sich naturgemäß ein noch höherer Abgabenüberhang.

Umgekehrt betrachtet geht dieser Abgabenüberhang dem Fiskus dann verloren, wenn die Liegenschaft dem außerbetrieblichen Vermögen der Gesellschaft zugerechnet würde, da ja dann die Gewinne aus der Vermietung wie auch ein Gewinn aus der Veräußerung der Liegenschaft nach Ablauf der Spekulationsfrist kost-frei wären (Abschnitt 4.2. Salzburger Steuerdialog 2008).

Es darf mit Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vermutet werden, dass die gesetzgeberische Intention bei der Formulierung des § 22 Abs. BAO nicht darauf gerichtet war, Gestaltungen, aus denen sich insgesamt Steuerüberschüsse in der Form ergeben, dass die aus einer Abgabenart (hier KöSt) resultierenden Steuerlasten (vorgebliche) Steuervorteile aus einer anderen Abgabenart (hier USt) übersteigen, als missbräuchlich verpönt. Dies würde im Ergebnis jeglicher vernünftigen Überlegung zuwiderlaufen.

Es ist daher vollkommen unverständlich, wie durch die konkret gewählte Gestaltungsform die Abgabepflicht umgangen oder vermindert worden wäre.

Indes kommt es darauf allein nicht an. Liegen beachtliche außersteuerliche Gründe für die Wahl einer bestimmten Gestaltungsform vor, so kommt ein Missbrauch nicht in Betracht.

[Seite 8 des Berufungsschreibens]

3. beachtliche außersteuerliche Gründe - Gesellschafterhaftung

Der Darstellung der Zielsetzung der Beschränkung der persönlichen und unbeschränkten Haftung des Gesellschafters DI V für Schulden der Gesellschaft wurde bereits in der Stellungnahme vom 29.09.2010 breiter Raum gewidmet. Es wurde dabei unter anderem exemplarisch auf die der Abgabenbehörde auch vorgelegten Kreditzusage der Steiermärkischen Bank und Sparkassen AG an die O-P-GmbH vom 22.09.2010 verwiesen und der darin statuierten persönlichen Haftung des an der vorgenannten Gesellschaft nur mittelbar beteiligten DI OV als Bürge und Zahler gem. § 1357 ABGB.

Umso mehr sind die Ausführungen der Abgabenbehörde - insbesonders zur deliktischen - Geschäftsführerhaftung unverständlich. Darum geht es im Konkreten doch gar nicht. Es geht vielmehr um die Haftung eines Gesellschafters für Gesellschaftsschulden als Bürge und Zahler gem. § 1357 ABGB in jenen Fällen, in denen die Gesellschaft nicht über (ausreichendes) eigenes Vermögen zur Besicherung von Verbindlichkeiten - insbesonders von Bankverbindlichkeiten – verfügt.

Genau das ist in der oa. Kreditzusage der Steiermärkischen Bank und Sparkassen AG an die O-P-GmbH vom 22.09.2010 auch geschehen: die [Beschwerdeführerin] ist an der I-GmbH beteiligt, welche wiederum zu 50% an der vorgenannten Projektentwicklungs

*GmbH beteiligt ist. Diese beabsichtigt auf der Liegenschaft O***** Wohngebäude zu errichten. Die Finanzierung dieses Projektes erfolgt durch Fremdmittel = Kredit der Stmk. Bank. Auf Seite 2 der Kreditzusage sind als Sicherstellung persönliche Haftungen der mittelbar beteiligten Gesellschafter, darunter DI OV, statuiert. Unter den weiteren Bedingungen zu den persönlichen Haftungen auf Seite 7 der Kreditzusage wird festgehalten, dass die persönliche Haftung von DI V nach Verbücherung des Eigentumsrechtes für die [Beschwerdeführerin] ob der Liegenschaft EZ*** KG**** (PLZ E bei Graz, G*****) durch Einverleibung eines Pfandrechtes ob der vorgenannten Liegenschaft ersetzt werden kann.*

Die Haftung als Bürge und Zahler ist keine subsidiäre Haftung, der Bürge kann stets ohne Vorausmahnung des Schuldners in Anspruch genommen werden. Das heißt ganz konkret, dass Herr DI V für Gesellschaftsschulden der O-P-GmbH persönlich und somit unbeschränkt mit seinem gesamten Privatvermögen haftet und aus dieser Haftung heraus unmittelbar in Anspruch genommen werden kann.

*Aus dieser konkreten persönlichen und unbeschränkten Haftung kann sich Herr DI V nur dadurch befreien, dass ein Pfandrecht an der nunmehr im Eigentum der [Beschwerdeführerin] GmbH stehenden Liegenschaft EZ*** KG**** (PLZ E bei Graz, G*****) begründet wird (der Grundbuchauszug über die Einverleibung des Eigentumsrechtes der [Beschwerdeführerin] wurde der Abgabenbehörde bereits vorgelegt).*

Die Entlassung aus der persönlichen Haftung wurde von DI V bereits in die Wege geleitet und befindet sich bei der Steiermärkischen Bank in Bearbeitung. Sobald die Haftungsfreistellung erwirkt ist, wird diese der Abgabenbehörde umgehend vorgelegt werden.

Erst dann, wenn diese Haftungsfreistellung erwirkt ist, beschränkt sich die Haftung des Gesellschafters DI V für Schulden der [Beschwerdeführerin] bzw. nachfolgend für Schulden der Gesellschaften an denen die [Beschwerdeführerin] beteiligt ist, tatsächlich auf seine in die [Beschwerdeführerin] erbrachte Stammeinlage.

Dies gilt nicht nur für bereits bestehende, sondern naturgemäß auch für alle zukünftigen unmittelbaren wie auch mittelbaren Beteiligungen und in besonderem Maße für Gesellschaftsschulden der [Beschwerdeführerin] aus ihrem eigenen Geschäftsbetrieb.

[Seite 9 des Berufungsschreibens]

Wenn nun die Abgabenbehörde vermeint, dass das Argument der Haftungsbeschränkung deshalb ins Leere ginge, da keine drohenden Haftungsfälle bekannt gegeben wurden, so verkennt sie ganz offensichtlich wirtschaftliche und rechtliche Realitäten. Wenn nämlich bereits ein Haftungsfall droht, so ist es für Maßnahmen zu dessen Vermeidung schon allein aus Gläubigerschutzgründen jedenfalls zu spät und können derlei verspätet getroffene Maßnahmen zur Haftungsbeschränkung den Tatbestand der Gläubigerverkürzung und somit deliktisches Verhalten bewirken (§§ 156 ff. StGB).

Maßnahmen zur Haftungsbeschränkung müssen daher zwingend schon vor dem Entstehen entsprechender Szenarien gesetzt werden, es handelt sich dabei nicht - wie es die Abgabenbehörde darzustellen versucht - um rein theoretische Überlegungen.

Zu derartigen Maßnahmen zählt durchaus auch die Stärkung des Eigenkapitals und somit des Vermögens einer Gesellschaft, welches als Absicherung der mit dem Geschäftsbetrieb verbundenen Risiken geeignet erscheint.

4. Stärkung des Eigenkapitals durch Sacheinlage/nicht gebundene Kapitalrücklage

Die Abgabenbehörde krittelt in weiterer Folge auch, dass die Sacheinlage der gegenständlichen Liegenschaft zur Stärkung des Eigenkapitals in eine ungebundene Kapitalrücklage gem. § 229 Abs. 2 Z. 5 UGB erfolgt ist und keine Erhöhung des Stammkapitals vorgenommen wurde.

Offenbar übersieht sie dabei, dass es hinsichtlich der Höhe des Eigenkapitals keinen Unterschied macht, ob nun eine Erhöhung des Stammkapitals erfolgt oder die Dotierung einer ungebundenen Kapitalrücklage.

Nach § 224 Abs. 3 UGB sind nicht gebundene Kapitalrücklagen auf der Passivseite der Bilanz unter A. Eigenkapital II. Kapitalrücklagen Unterpunkt 2. auszuweisen. Nach § 229 Abs. 2 Z. 5 UGB ist unter den Kapitalrücklagen auszuweisen "der Betrag von sonstigen Zuzahlungen, die durch gesellschaftsrechtliche Verbindungen veranlaßt sind." § 229 Abs. 5 UGB bestimmt, dass derartige Zuzahlungen als nicht gebundene Kapitalrücklagen auszuweisen sind.

Gemäß Stellungnahme KFS/RL 11 des Fachsenates für Handelsrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Behandlung offener Rücklagen im Jahresabschluss liegt eine solche Zuzahlung vor, "wenn durch die Zuwendung weder eine Forderung an den Zahlenden abgestattet noch eine Verbindlichkeit gegenüber diesem begründet wird und die Zahlung nicht ein Aufgeld anlässlich einer Erhöhung des Grund- oder Stammkapital darstellt." ... "Sonstige Zuzahlungen aufgrund von gesellschaftsrechtlichen Verbindungen - dazu gehören jedenfalls solche von verbundenen Unternehmen - sind in voller Höhe, dh ohne Abzug der mit den Zuzahlungen verbundenen Aufwendungen, in eine nicht gebundene Kapitalrücklage einzustellen." ... "Zuzahlungen durch Zuführung von Sachgegenständen sind nach den im zweiten und dritten Absatz der Erläuterungen zu Z 1 dargestellten Grundsätzen zu bewerten." (Ansatz mit dem beizulegenden Wert gem. § 202 Abs. UGB).

Kaufpreisschulden sind demgegenüber gem. § 224 Abs. 3 UGB unter D. Verbindlichkeiten und hier entweder unter 4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen oder 8. sonstige Verbindlichkeiten auszuweisen, bei Fremdfinanzierung durch Banken unter 2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten.

Nach all dem war mit der Sacheinlage der gegenständlichen Liegenschaft und Einstellung des Gegenwertes in eine nicht gebundene Kapitalrücklage gem. § 229 Abs. 2 Z. 5 UGB durchaus eine wesentliche Stärkung des Eigenkapitals der Gesellschaft verbunden. Eine

Veräußerung der Liegenschaft an die Gesellschaft bei gleichzeitiger Kaufpreisstundung oder Fremdfinanzierung - beides wegen mangelnder eigener Mittel der Gesellschaft - hätte zu keiner Stärkung des Eigenkapitals sondern zu einer Erhöhung der Verbindlichkeiten somit des Fremdkapitals geführt.

[Seite 10 des Berufungsschreibens]

Es ist daher nicht nachvollziehbar, wie die Abgabenbehörde zum Ergebnis gelangt, dass keine Verstärkung des Eigenkapitals der Gesellschaft vorliegen und daraus resultierend die Möglichkeit zum Ausschluss von persönlichen und unbeschränkten Haftungen des Gesellschafters für Gesellschaftsschulden gegeben sein solle.

5. Zusammenfassung

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass keines der Argumente, mit welchen die Abgabenbehörde die Versagung des Vorsteuerabzuges zu stützen versucht einer genaueren Überprüfung standhält:

- *die Bauausführungen am gegenständlichen Objekt sind weder derart luxuriös noch so speziell auf die Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten, dass eine anderweitige Verwertung (Vermietung, Verkauf) durch Gesellschaft ausgeschlossen ist, vielmehr ist das Gegenteil zutreffend*
- *es liegt ganz eindeutig eine Einkunftsquelle für die Gesellschaft vor, somit stellt die gegenständliche Liegenschaft notwendiges Betriebsvermögen dar*
- *der Missbrauchstatbestand des § 22 Abs. 1 BAO wird schon deshalb nicht verwirklicht, da die gewählte Gestaltungsform in Summe einen erheblichen Abgabenüberschuss bewirkt, sodass eine Minderung oder Umgehung der Abgabepflicht nicht vorliegt*
- *es liegen weitere beachtliche außersteuerliche Motive für die Sacheinlage vor, namentlich die Stärkung des Eigenkapitals der Gesellschaft sowie die Vermeidung persönlicher und unbeschränkter Haftung des Gesellschafters für aus der Verwirklichung des Gesellschaftszweckes entspringenden Schulden der Gesellschaft*
- *die aus der Vermietung des Objektes resultierenden Gewinne bewirken eine weitere Stärkung des Eigenkapitals der Gesellschaft*
- *es liegt bezüglich der Vermietung eine unternehmerische Tätigkeit iSd § 2 Abs. 1 UStG bzw. die wirtschaftliche Tätigkeit eines Dienstleisters iSd Art. 4 Abs. 1 und 2 der 6. MWSt-Richtlinie 77/388/EWG vor*

Die belangte Behörde legte die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat im Juli 2011 zur Entscheidung vor.

Die Beschwerdeführerin hat als Berufungswerberin die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu erledigende Berufung erwogen:

§ 2 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

(1) *Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig 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, ABI. 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 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 **bereits 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.**

Unter den von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und des EuGH dargestellten Bedingungen ist es für die Unternehmereigenschaft in Bezug auf die Vermietungstätigkeit für sich ohne Belang, dass der Mieter (Gesellschafter) Einfluss auf die Gestaltung des Gebäudes nimmt. Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und der Rechtsprechung des EuGH kann auch nicht entnommen werden, dass es für die Unternehmereigenschaft in Bezug auf die Vermietungstätigkeit schädlich ist, eine Kapitalgesellschaft eigens zu dem Zweck der Gebäudevermietung an den Gesellschafter zu gründen, sofern die dargestellten Bedingungen erfüllt sind. Im Übrigen kann es diesbezüglich keinen Unterschied machen, ob die Kapitalgesellschaft eigens zu dem genannten Zweck gegründet wurde oder einen völlig fernen Betriebsgegenstand hat.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund und dem Umstand, dass der Mietzins von der belangten Behörde in der mündlichen Verhandlung als angemessen anerkannt wurde, waren die angefochtenen Bescheide unter Berücksichtigung der Vorsteuern und der Mietumsätze den Abgabenerklärungen entsprechend abzuändern.

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art. 133 B-VG die Revision (nur) zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da diese Voraussetzungen im Beschwerdefall im Hinblick auf die oben zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vorliegen, war auszusprechen, dass die Revision unzulässig ist.