

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Schwarz Kallinger Zwettler Wirtschaftsprüfung Steuerberatung GmbH, Volksgartenstraße 32, 4020 Linz gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 11. Mai 2010, Steuernummer 123/4567, betreffend Umsatzsteuer-Festsetzung für 05/2009, 06/2009, 07/2009, 08/2009, 09/2009, 10/2009, 11/2009 und 12/2009 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt und Parteienvorbringen

Mit Vorlagebericht vom 07.12.2010 wurde dem unabhängigen Finanzsenat die in der gegenständlichen Beschwerdesache eingebrachte Berufung vom 06.08.2010 zur Entscheidung vorgelegt. Die Berufung blieb bis zum 31.12.2013 unerledigt.

1.1. Mietvertrag vom 11.09.2008

Die Ehegatten Frau A. und Hr. Mag. N. R. haben als Mieter am 11.09.2008 einen Mietvertrag mit der Fa. X. GmbH (Vermieterin), die als Immobilien Bauträgerin tätig ist, abgeschlossen.

Mietgegenstand war ein zu errichtendes Einfamilienhaus, das von der X. GmbH auf der Liegenschaft EZ 123, Grundstück 447, Grundbuch 11111 K. errichtet werden sollte. Die X. GmbH war Eigentümerin dieser Liegenschaft.

Die X. GmbH vermietete an die Ehegatten R. das auf vorgenannter Liegenschaft errichtete Einfamilienhaus gemäß beigehefteten Bauplan und Baubeschreibung. Festgehalten wurde, dass der "Spa"-Bereich im Rohzustand, d.h. ohne Pooltechnik und -austattung sowie Wand- und Bodenbeläge übergeben wird. Das Mietobjekt sollte bis spätestens 20.12.2009 fertiggestellt werden.

Das Mietverhältnis sollte mit Übergabe des Mietobjektes beginnen und wurde auf die Dauer von 10 Jahren abgeschlossen.

Bei einer Annahme des am gleichen Tag errichteten Kaufanbotes sollte dieser Mietvertrag erlöschen.

Trotz der vorstehenden Vertragsdauer stand der Vermieterin jederzeit das Recht zu, diesen Mietvertrag sofort aufzukündigen, wenn folgende Fälle eintreten:

- a) die Mieterin mit der Bezahlung des Mietzinses einen Monat im Rückstand ist und trotz Setzung einer Nachfrist von 14 Tagen ihrer Zahlungsverpflichtung nicht nachkommt
- b) über das Vermögen der Mieterin das Konkurs- oder Ausgleichsverfahren eröffnet werden sollte oder ein Konkursantrag mangels Vermögen abgewiesen wird
- c) die Mieterin vom Mietobjekt einen erheblich nachteiligen Gebrauch (§ 1118 ABGB) macht

Der Nettomietzins wurde "*einverständlich zwischen den Vertragsparteien mit monatlich € 2.622,98 zusätzlich Umsatzsteuer und Betriebskosten vereinbart*".

Eine Wertsicherung dieses Nettomietzinses wurde nicht vereinbart.

Vor Vertragsunterfertigung (des Mietvertrages) haben die Mieter einen Grundkostenbeitrag in Höhe von € 150.000,00 an die Vermieterin entrichtet. Dieser Baukostenbeitrag sollte bei Auflösung (Kündigung) dieses Vertrages vor Ablauf von zehn Jahren ab Übergabe gerechnet mit einem Abschlag von 10% per anno zurückbezahlt werden, wobei bei unterjähriger Auflösung das laufende Jahr zur Gänze berücksichtigt wird. Wird nach Ablauf von zehn Jahren ab Übergabe gerechnet Zug um Zug mit Auflösung dieses Vertrages das Mietobjekt käuflich erworben, so sollte der Baukostenbeitrag nicht mehr auf den Kaufpreis angerechnet werden.

Die Vermietung des Mietobjektes erfolgt zu Wohnzwecken.

Irgendwelche Um-, Zu- und Einbauten im Mietobjekt bedurften der vorhergehenden Zustimmung der Vermieterin, soweit sie nicht für die vereinbarungsgemäße Verwendung des Mietobjektes erforderlich sind, leicht wieder zu beseitigen sind und keine wichtigen Interessen des Vermieters beeinträchtigen. Alle Investitionen im Mietobjekt gingen nach Wahl des Mieters entweder in das Eigentum der Vermieterin über oder wären auf Kosten der Mieter zu entfernen und der ursprüngliche Zustand wieder herzustellen. Verbleiben Investitionen im Mietobjekt gelte § 10 MRG. Die Mieter hatten bauliche Maßnahmen, die zur Erhaltung des Hauses samt Außenanlagen notwendig und zweckmäßig waren im Umfang des § 8 MRG zu dulden.

Eine Untervermietung sowie die entgeltliche oder unentgeltliche Abtretung der Rechte der Mieter aus diesem Mietvertrag war gestattet. Die Mieter hafteten solidarisch mit dem Untermieter, insbesonders dafür, dass die Bestimmungen dieses Mietvertrages vom Untermieter erfüllt werden. Eine Rückzahlung des Baukostenbeitrages erfolge in diesem Fall nicht; die Mieter hätten dies mit dem Untermieter zu vereinbaren.

Die auf das Mietobjekt entfallenden Betriebskosten und Abgaben aller Art im Sinne des MRG einschließlich Strom, Heizung, Telefon, Versicherungen usgl. hätten die Mieter zu tragen.

Die Nichtbezahlung des Mietzinses bzw. die Nichtbehebung allfälliger Schäden am Mietobjekt könnten vom Baukostenbeitrag in Abzug gebracht werden.

Die Vertragsparteien vereinbarten die grundbürgerliche Sicherstellung des Bestandsvertrages, welche über Verlangen der Käufer bei Feststehen des Endtermines des Bestandverhältnisses durch eine eigene Urkunde zu erfolgen hat.

1.2. Kaufanbot vom 11.09.2008

Am 11.09.2008 wurde auch ein verbindliches Kaufanbot über die oben genannte Immobilie zwischen den beiden Vertragspartnern (X. GmbH und den Ehegatten R.) unterfertigt.

Als Kaufpreis wurden 424.125,80 Euro nicht wertgesichert vereinbart.

Sollte dieses Angebot vor Ablauf von 10 Jahren ab Übergabe des Einfamilienhauses zur Miete angenommen werden, erhöht sich der Kaufpreis um allfällige Vorsteuerbeträge, welche die Bauträgerin an das Finanzamt abzuführen hat, sowie den aufgrund des Mietvertrages vom 11.09.2008 rückzahlbaren, jedoch zu verrechnenden Baukostenbeitrag.

Vom nicht wertgesicherten Kaufpreis sollten die bis zum Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses entrichteten Mietzinszahlungen für das Vertragsobjekt nicht in Abzug gebracht werden. Der Kaufpreis von 424.125,80 Euro vermindert sich um einen Betrag von 4.969,29 Euro pro Jahr, sodass nach Ablauf von 10 Jahren der Kaufpreis 374.432,90 Euro beträgt.

Zur Sicherung dieses Kaufanbotes räumte die X. GmbH ein grundbürgerlich sichergestelltes Vorkaufsrecht zu den im Angebot genannten Bedingungen ein.

1.3. Gründung der Beschwerdeführerin (Bf.)

Die Ehegatten R. gründeten am 30.04.2009 die "R. Immobilien KG". Laut Gesellschaftsvertrag umfasst der Gegenstand des Unternehmens

- a) die Verwertung von Immobilien im weitesten Sinn und
- b) die Vermietung und Verpachtung von Immobilien.

Als unbeschränkt haftender Gesellschafter ist Hr. Mag. N. R. genannt, ihm obliegt auch die Geschäftsführung. Fr. A. R. ist Kommanditistin der KG, wobei deren Haftung mit 1.000 Euro beschränkt ist.

Die Gesellschafter übernahmen nachstehende bedungenen Bareinlagen:

- a) Mag. N. R., geboren xxx € 1.000,00--
- b) A. R., geboren xxxx € 1.000,00--

Bezüglich Geschäftsführung wurde vereinbart, dass

1. die Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft dem persönlich haftenden Gesellschafter obliegt.
2. Handlungen, die über den gewöhnlichen Betrieb der Gesellschaft hinausgehen, der Zustimmung der Kommanditisten bedürfen.

Zur Ergebnisverteilung wurde vereinbart, dass

das Ergebnis (der laufenden Gewinn bzw. Verluste) auf die Gesellschafter **nicht** im Verhältnis der bedungenen Einlagen aufgeteilt, sondern den folgenden Gesellschaftern die folgenden Anteile am Ergebnis zugewiesen werden:

- a) Mag. N. R., geboren xxx 1 von Hundert
- b) A. R., geboren xxxx 99 von Hundert

Bei der Berechnung des Ergebnisanteiles sind Einlagen oder Entnahmen nicht zu berücksichtigen. Von dieser Ergebnisverteilungsregel sei der Liquidationsgewinn/-verlust ausdrücklich nicht umfasst.

Der einem Gesellschafter zukommende Gewinn werde seinem Kapitalanteil zugeschrieben, der auf ihn entfallende Verlust wird davon abgeschrieben.

1.4. Kaufvertrag vom 24.07.2009

Mit Kaufvertrag vom 24.07.2009 kaufte die R. Immobilien KG (Bf.) von der X. GmbH die oben genannte Liegenschaft (EZ 123, GB 11111 K.). Als Kaufpreis wurde ein Betrag in Höhe von € 574.125,80 (netto) zuzüglich 20% Umsatzsteuer, das sind € 114.825,16, einvernehmlich festgesetzt.

Zur Entrichtung des Kaufpreises wurde festgehalten, dass ein Teilkaufpreis in Höhe von netto 150.000 Euro von der kaufenden Partei dadurch entrichtet wird, dass diese die Verpflichtung der verkaufenden Partei gegenüber den Mietern der kaufgegenständlichen Liegenschaft, Hrn. Mag. N. R. und Frau A. R., auf Rückzahlung des Grundkostenanteiles von € 150.000,-- gemäß Punkt 4 des Mietvertrages vom 11.9.2008 übernimmt und die kaufende Partei die verkaufende Partei diesbezüglich vollständig schad- und klaglos hält.

Der verbleibende restliche Nettokaufpreis in Höhe von 424.125,80 Euro war binnen vierzehn Tagen ab allseitiger Unterfertigung dieses Kaufvertrages von der kaufenden Partei auf das neu einzurichtende und vom Treuhänder bekanntzugebende Treuhandkonto eines öffentlichen Notars zur Einzahlung zu bringen.

Gleichzeitig hatte die verkaufende Partei unverzüglich ab allseitiger Unterfertigung des Kaufvertrages eine Rechnung iSd § 11 UStG an die kaufende Partei zum Zwecke der Erstattung der Vorsteuer in Höhe von 114.825,16 Euro auszustellen.

Die kaufende Partei hatte nach Vorliegen dieser Rechnung unverzüglich den Antrag auf Erstattung der Vorsteuer beim zuständigen Finanzamt zu stellen und unverzüglich nach Erstattung der Vorsteuer, spätestens jedoch bis zum 31.08.2009, den erstatteten Betrag in Höhe von 114.825,16 Euro an die verkaufende Partei auf deren Steuerkonto zu überrechnen oder sonst zu bezahlen.

Betreffend das zum Zeitpunkt der Vertragsunterfertigung bestehende Mietverhältnis wurde im Kaufvertrag Folgendes festgehalten:

"Die kaufende erklärt, in Kenntnis zu sein, dass die gegenständliche Liegenschaft von der verkaufenden Partei zu Ertragszwecken vermietet ist, sowie von der verkaufenden Partei über das Bestandverhältnis (Mietvertrag vom 11.9.2008 mit Mag. N. R. und A. R.) in Kenntnis gesetzt worden zu sein. Die kaufende Partei beabsichtigt, das auf dem Kaufgegenstand bestehende Bestandsverhältnis vermietenseitig fortzuführen, und erklärt, als Vermieterin in dieses Bestandsverhältnis einzutreten. Die kaufende Partei übernimmt mit dem Tag der Übernahme sämtliche Rechte und Pflichten aus diesem Mietvertrag vom 11.09.2008. In diesem Zusammenhang erklärt die kaufende Partei weiters, sämtliche Verpflichtungen aus dem Kaufanbot der verkaufenden Partei an Mag. N. R. und A. R. ebenfalls vom 11.09.2008 zu übernehmen und die verkaufende Partei aus diesem Kaufanbot gänzlich schad- und klaglos zu halten."

1.5. Löschungserklärung

Mit der Löschungserklärung vom 24.07.2009 verzichteten die Ehegatten R. auf das Vorkaufsrecht und erklärten, in die Einverleibung der Löschung des Vorkaufsrechts einzuwilligen.

1.6. Selbstanzeige

Mit Anbringen vom 12.03.2010 erstattete der steuerliche Vertreter Selbstanzeige (§ 29 FinStrG) für die Bf.

Für die Monate Juni 2009, August 2009 und September 2009 seien irriümlich Privatbelege der Gesellschafter dem Vorsteuerabzug unterzogen worden.

Für Juni 2009 betreffe dies die Rechnung vom 17.6.2009 der Firma K-GmbH, Schwimmbad:

netto	€ 1.104,04
Vorsteuer	€ 220,81
Brutto	€ 1.324,85

Für August 2009 betreffe dies die Rechnung vom 29.7.2009 der Firma KM., Tischlerei, Aufbau von Möbeln:

netto	€ 700,00
Vorsteuer	€ 140,00
Brutto	€ 840,00

Für September 2009 betreffe dies die Rechnung vom 1.9.2009, Firma KA., Jugendzimmereinrichtung:

netto	€ 1.501,67
-------	------------

Vorsteuer	€ 300,33
Brutto	€ 1.802,00

die Rechnung vom 27.8.2009, Firma SM., Schwimmbad

netto	€ 1.902,50
Vorsteuer	€ 380,50
Brutto	€ 2.283,00

die Rechnung vom 27.8.2009, Firma K-GmbH, Schwimmbad

netto	€ 250,14
Vorsteuer	€ 50,03
Brutto	€ 300,17

1.7. Standpunkt der belangten Behörde

In der Niederschrift vom 30. April 2010 über die Schlussbesprechung vertrat die belangte Behörde, die Verträge - sowohl Mietvertrag als auch Kaufanbot - seien so ausgestaltet, dass es sich dabei um einen sogenannten Mietkauf handeln soll. Dabei würde das Gebäude die ersten zehn Jahre vermietet und danach sollte das Gebäude an die Mieter umsatzsteuerfrei verkauft werden. Wobei die Vermietung der Unternehmensqualifikation des Vermieters (bezogen auf das Wohngebäude) diene und die Mietdauer auf zehn Jahre beziehe sich auf den "drohenden" Vorsteuerrückrechnungszeitraum des § 12 Abs. 10 UStG 1994. Auch der vor Baubeginn an die errichtende Gesellschaft entrichtete Anteil der Kosten die auf den Grund und Boden entfallen, spreche dafür, dass der Eigentumserwerb des Gebäudes für die Ehepartner R. von Beginn an geplant war. Die Ausgestaltung des Gebäudes mit "Spa"-Bereich (45,40 m²), bestehend aus Indoor-Schwimmbad und Sauna und Sanitäranlagen) und offenem Wohn-Essbereich und Küche im Erdgeschoss, sowie zwei Kinderzimmer und Schlafzimmer im Obergeschoss scheine explizit auf die Wünsche der Familie R. abgestimmt zu sein. Es sei allerdings auch nie bestritten, dass das Gebäude nach Wünschen der Ehepartner R. für deren Wohnzwecke errichtet wurde.

Die R. Immobilien KG dürfte aus derzeitiger Sicht tatsächlich zum Zwecke der Vermietung des gegenständlichen Einfamilienhauses an die beiden Gesellschafter der KG gegründet worden sein. Dass zuvor ein Mietvertrag mit der Fa. X. GmbH geschlossen wurde und somit die R. Immobilien KG "erklärt, als Vermieterin in dieses Bestandverhältnis einzutreten", spiele insofern keine Rolle, da offensichtlich das Mietverhältnis zwischen X. GmbH und den Ehepartnern R. noch nicht begonnen hatte. Als Beginn des Mietverhältnis sei die Übergabe des Objektes genannt, die Fertigstellung des Mietobjektes bis spätestens 20.12.2009 "garantiert" worden.

Es stehe daher für das dem privaten Wohnbedarf der Ehepartner R. gewidmete Einfamilienhaus gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Gleichzeitig seien die erklärten und dem ermäßigten Steuersatz von 10% unterworfenen Mieteinnahmen zu entsteuern.

Zudem sei der begehrte Vorsteuerabzug auch deshalb zu versagen, weil eine missbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 22 BAO vorliege. Liegt ein Missbrauch vor, so seien die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Der Verwaltungsgerichtshof verstehe unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes gemäß § 22 Abs. 1 BAO eine solche rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist, und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Es sei demnach zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl. VwGH 1.10.2008, 2006/13/0036).

Da im gegenständlichen Fall die R. Immobilien KG keine andere Geschäftstätigkeit entwickelt hätte, als die Vermietung des Einfamilienhauses an die Ehepartner R., die die einzigen Gesellschafter der R. Immobilien KG sind, sei auf jeden Fall auch von einer missbräuchlichen Gestaltung auszugehen.

Der Abgaben sparende Effekt liege klar auf der Hand: Während im Jahr 2009 ein Vorsteuerabzug iHv. mehr als 135.000 Euro aus dieser "Vermietung" in Abzug gebracht wurde, werde in den nächsten 10 Jahren pro (ganzem) Jahr eine Umsatzsteuer in Höhe von 3.147,58 Euro anfallen. Ein beachtlicher außersteuerlicher Grund für die vorliegende Gestaltung könne nicht erblickt werden.

1.8. angefochtene Bescheide

Mit den angefochtenen Bescheiden vom 11.05.2009 hat die belangte Behörde die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für die Monate Mai, Juni, Juli, August, September, Oktober, November und Dezember 2009 wie folgt festgesetzt:

Die Umsatzsteuer für Mai 2009 wurde mit 0 Euro festgesetzt, bisher waren -312 Euro vorgeschrieben, sodass sich eine Nachforderung von 312 Euro ergab.

Die Umsatzsteuer für Juni 2009 wurde mit -94,88 Euro festgesetzt, bisher waren -4.857,18 Euro vorgeschrieben, sodass sich eine Nachforderung von 4.762,30 Euro ergab.

Die Umsatzsteuer für Juli 2009 wurde mit 0 Euro festgesetzt, bisher waren -119.903,72 Euro vorgeschrieben, sodass sich eine Nachforderung von 119.903,72 Euro ergab.

Die Umsatzsteuer für August 2009 wurde mit 0 Euro festgesetzt, bisher waren -2.368,84 Euro vorgeschrieben, sodass sich eine Nachforderung von 2.368,84 Euro ergab.

Die Umsatzsteuer für September 2009 wurde mit 0 Euro festgesetzt, bisher waren -1.875,39 Euro vorgeschrieben, sodass sich eine Nachforderung von 1.875,39 Euro ergab.

Die Umsatzsteuer für Oktober 2009 wurde mit 0 Euro festgesetzt, bisher waren -3.069,85 Euro vorgeschrieben, sodass sich eine Nachforderung von 3.069,85 Euro ergab.

Die Umsatzsteuer für November 2009 wurde mit 0 Euro festgesetzt, bisher waren -2.442,70 Euro vorgeschrieben, sodass sich eine Nachforderung von 2.442,70 Euro ergab.

Die Umsatzsteuer für Dezember 2009 wurde mit 0 Euro festgesetzt, bisher waren -95,63 Euro vorgeschrieben, sodass sich eine Nachforderung von 95,63 Euro ergab.

1.9. Standpunkt der Beschwerdeführerin

Im vorliegenden Fall sei eindeutig eine Ungleichbehandlung zwischen Bauträger - Vermietung und Vermietung durch eigene Gesellschaften gegeben. Es liege kein Fall der typischen Gesellschaftervermietung von Luxusimmobilien vor. Es handle sich nicht um Missbrauch und jedenfalls liege tatsächlich ein Leistungsaustausch vor.

Es sei aus den vorliegenden Unterlagen nicht ableitbar, dass das Haus nach speziellen Wünschen und Plänen der Ehepartner R. errichtet wurde, jedoch sei das Haus von Anfang an bestimmt gewesen, Wohnzwecken zu dienen.

Der Vorsteuerabzug von den Errichtungskosten sei nicht durch die Gesellschafter der Gesellschaft vorgenommen worden, sondern durch die Gesellschaft selbst, die unzweifelhaft aufgrund ihrer Tätigkeit als Unternehmer anzusehen sei. Dies lasse sich aufgrund der beigelegten Planungsrechnung untermauern, die belege, dass bei einer beispielhaften Planungsrechnung für dieses vorliegende Objekt für die ersten 10 Jahre der Bewirtschaftung ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben von rund 102.000,00 Euro zu erzielen sein werde. Dies bedeute auf den gewählten Zeitraum eine durchschnittliche jährliche Rendite von rund 2,3 %. Dies sei eine Rendite, die im Vergleich auch gegenwärtig bei aktuellen Immobilientransaktionen als ausreichend herangezogen wird. Die Vermietungseinnahmen würden umsatzversteuert und die sich ergebende Zahllast fristgerecht an das Finanzamt abgeführt. Deshalb gehe die Feststellung der Betriebsprüfung ins Leere, dass es zu einer unzulässigen Entlastung von Umsatzsteuer für Aufwendungen zur Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses der Gesellschafter kommt.

Die Beschwerdeführerin sei als Vermögensverwaltungsgesellschaft geplant, die nicht primär zur Übernahme des vorliegenden Gebäudes gegründet wurde, sondern deren Zweck es war und immer noch sei, durch die Entwicklung von kleinen bis mittelgroßen Immobilienprojekten nachhaltigen Ertrag abzuwerfen und aufgrund ihrer unternehmerischen Tätigkeit Einkünfte zu erzielen. Die Gesellschafter, vor allem Herr Mag. N. R., verfüge außerdem aufgrund seiner früheren Tätigkeit über das ausreichende Know How im Bereich des Immobilienwesens, da bereits in früheren Jahren im Rahmen von Gesellschaften der Familie R. sen. die Investition in Immobilien zur Erzielung von Einkünften gepflogen wurde. Leider hätte sich durch die jetzt noch andauernde zurückhaltende Position der Banken zur Vergabe von Krediten keine günstige Gelegenheit ergeben, die geplanten Projekte in die Realität umzusetzen.

Hinsichtlich dieser Tätigkeit sei die unternehmerische Eigenschaft der Bf. auch durch die Betriebsprüfung bereits anerkannt und der Vorsteuerabzug für die Gründungsaufwendungen zugelassen worden.

Die Bf. sei nicht zur Errichtung des Einfamilienhauses gegründet worden. Die Übertragung der Liegenschaft sei vielmehr deshalb vordringlich vorgenommen worden, da aufgrund der geänderten Geschäftspraxis Unsicherheit über die Bonität und das weitere Schicksal der X. GmbH bestanden hätte. Diese hätte weitere Immobilienprojekte entwickelt und mit deren Errichtung (u.a. Reihenhausanlage in Feldkirchen an der Donau) begonnen, ohne dass der Verkauf dieser Liegenschaft bereits abgesichert gewesen wäre. Um die bei Beginn der Vermietung den geforderten 150.000 Euro Grundkostenanteil nicht zu gefährden, sei die nunmehr vorliegende Übertragung des Eigentums und des Mietverhältnisses an die Bf. gewählt worden, da aufgrund der grundbücherlich sichergestellten Hypothek auf der gegenständlichen Liegenschaft im Falle von Zahlungsschwierigkeiten der X. GmbH Gläubigerbanken dieser Gesellschaft auf das Grundstück hätten zugreifen können. Um einem Vermögensverlust vorzubeugen, sei die Liegenschaft auf die R. Immobilien KG übertragen worden. Vollends ad absurdum würde sonst die Handlungsweise der Ehegatten R. den vorliegenden Sachverhalt geführt haben, da durch die vorherige Geschäftsabwicklung mit der X. GmbH und anschließende Übertragung auf die R. Immobilien KG zusätzliche Kosten in nicht unbeträchtlichem Ausmaß durch Vertragserrichtung, Rechtsberatung und schließlich doppelte Grunderwerbssteuer aufgelaufen sind, die sonst vermeidbar gewesen wären. Die gegenständliche Liegenschaft sei nur deshalb durch die Bf. erworben worden, da hinsichtlich der Bonität des Vermieters X. GmbH wesentliche Bedenken bestanden.

Die Betriebsprüfung leite ohne weitere Begründung und Ermittlung des Sachverhaltes aus der Leistung des Grundkostenanteiles an die X. GmbH ab, dass von Anfang an eine Eigentumsübertragung von der X. GmbH an die Ehegatten R. geplant gewesen wäre. Das entspreche jedenfalls nicht den Tatsachen. Auch diese Vereinbarung diente nur einer möglichen Absicherung der Investitionen der Mieter im Gebäude. Im gegenständlichen Gebäude wären nach Übergabe an die Mieter seitens dieser weitere Investitionen vorzunehmen gewesen, da das Gebäude in einem nicht fertiggestellten Zugang gemäß Vertrag übergeben wurde. Auch aufgrund dieser Tatsache sei das Interesse, die Investitionen durch vertragliche Vereinbarungen abzusichern, klar ableitbar und auch verständlich. In diesem Zusammenhang wurde auf den Punkt 2. des Mietvertrages zwischen der X. GmbH und den Ehegatten R. verwiesen, in dem außerdem klar dargestellt werde, dass das Gebäude insofern unvollständig und nicht fertiggestellt übergeben wird, als der Spa-Bereich im Rohzustand, d.h. ohne Pooltechnik und Ausstattung sowie ohne Wand- und Bodenbeläge übergeben wird. Diese Investitionen seien durch die Mieter zu tätigen gewesen, wären aber im Falle des Unterganges des Mietobjektes durch Fälligstellung der Hypotheken seitens der Gläubigerbanken der X. GmbH verloren gewesen.

Es könnte auch nicht von der Errichtung und Vermietung einer sogenannten "Luxusimmobilie" gesprochen werden, da es sich ansonsten um ein Einfamilienhaus mit zwei Kinderzimmern handle. Wie die Lebenserfahrung, untermauert durch einen Blick in die Immobilienannoncen der Medien beweist, herrsche für derartige Objekte eine rege Nachfrage.

Die von der Betriebsprüfung ins Treffen geführte Argumentation auf Grundlage von Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes betraf aber luxuriöse Penthousewohnungen, ein in einem attraktiven Erholungsgebiet gelegenes Einfamilienhaus, eine mit persönlichen Gebrauchsgegenständen ausgestattete Villa sowie eine Seeliegenschaft mit Bungalow, Pförtner und Bootshaus. Von derartigem Sachverhalt könne hier nicht ausgegangen werden. Es handle sich hier nicht um ein besonders repräsentatives Wohnobjekt oder ein solches, das speziell auf die Wohnbedürfnis der Gesellschafter abgestellt ist. Es handle sich bei der vorliegenden Liegenschaft um ein jederzeit durch Vermietung auch an Fremde einsetzbares Gebäude, wie wohl auch die gegenwärtigen Mieter einen angemessenen Mietzins für das Gebäude entrichten. Die Tatsache, die außerdem von der Betriebsprüfung ins Treffen wird, dass der Mietvertrag zwischen den Ehegatten R. und der X. GmbH deswegen keine Rolle spiele, da ein Mietverhältnis noch nicht begonnen habe, gehe aus schlichten zivilrechtlichen Grundüberlegungen ins Leere, da ein derartig abgeschlossenes Rechtsgeschäft ohne Zweifel für beide Parteien verbindlich und auch von beiden Parteien einklagbar sei.

Der Vorsteuerabzug würde nicht bei der Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses der Ehegatten R. vorliegen, sondern es werde die ohne Zweifel marktüblich vereinbarte Miete selbstverständlich der Umsatzsteuer unterzogen und unterliege bei den Nutzern der Wohnung keinem Vorsteuerabzug.

Bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung von vermieteten Objekten verwies die Bf. auf EuGH 23.4. 2009, C-460/07 (Rs. Puffer), wo die Vorgehensweise hinsichtlich der Entlastung der Anschaffungskosten von der Vorsteuer und der Belastung über den Zeitraum der Nutzung verteilt, seitens der Mieter in dieser Form als Rechtfertigung beurteilt wird.

Es wurde beantragt, die angeführten Festsetzungsbescheide aufzuheben und die Festsetzung der Umsatzsteuer erklärungsgemäß durchzuführen.

2. Rechtslage

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen oder

Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Der Unternehmer kann nach § 12 Abs. 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994 (UStG 1994) die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 normiert einen Vorsteuerausschluss in Bezug auf Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind. Dieselbe Regelung fand sich bereits in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972.

3. Erwägungen

Unstrittig ist, dass die von der Bf. erworbene Liegenschaft (Einfamilienhaus samt Grund und Boden) ausschließlich den privaten Wohnbedürfnissen der Ehegatten R., welche Gesellschafter der Bf. sind, dient. Wie die Bf. selbst einräumt, sei die Übertragung der Liegenschaft an die Bf. insbesondere deswegen erfolgt, um einem Vermögensverlust der Ehegatten R. vorzubeugen. Das Einfamilienhaus wurde daher auf Grund der Bedürfnisse der Gesellschafter der Bf. erworben und ist sodann diesen Gesellschaftern für deren privates Wohnbedürfnis überlassen worden.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 schließt Aufwendungen für die private Lebensführung des Steuerpflichtigen vom Vorsteuerabzug aus. Unter den Begriff der Lebensführung fallen im Wesentlichen Aufwendungen für die Nahrung, bürgerliche Kleidung und die eigene Wohnung des Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 24. 6. 2010, 2006/15/0170, mwN).

Ein Einfamilienhaus, das einem Steuerpflichtigen und seiner Ehefrau zur gemeinsamen Haushaltsführung dient, gehört nicht zum Betriebsvermögen. Ein solches Einfamilienhaus des Gebäudes bildet notwendiges Privatvermögen. Auch in Fällen, in denen das Einfamilienhaus nicht einem Einzelunternehmer, sondern einem Mitunternehmer zur Haushaltsführung dient, stellt es notwendiges Privatvermögen dar, zumal eine gleichmäßige Behandlung von Einzelunternehmern und Mitunternehmern bei der Gewinnermittlung einem insbesondere aus § 23 Z. 2 EStG 1988 hervorleuchtenden Grundgedanken des Einkommensteuerrechtes entspricht (vgl. VwGH 28. 11. 1978, 1951/76; VwGH 19. 10. 1982, 82/14/0056; VwGH 27. 11. 1984, 14/2270/79, 82/14/0337, sowie VwGH 13. 5. 1992, 90/13/0057; VwGH 24. 6. 2010, 2006/15/0170; VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157).

Insoweit also ein im Eigentum einer Mitunternehmerschaft stehendes Gebäude (bzw. eine Liegenschaft) für Wohnzwecke eines Mitunternehmers und damit im Rahmen dessen privater Lebensführung genutzt wird, können die damit zusammen hängenden Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 ertragsteuerlich nicht berücksichtigt bzw. die korrespondierenden Vorsteuern nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG

1994 nicht abgezogen werden (vgl. VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157; VwGH 24. 6. 2010, 2006/15/0170).

Die belangte Behörde hat daher zutreffend festgestellt, dass es sich bei den Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb, der Erhaltung und dem Betrieb des Wohnhauses um solche handelt, die unmittelbar die private Lebensführung der Gesellschafter der Bf. betreffen. Das Einfamilienhaus ist für das private Wohnbedürfnis der Gesellschafter gewidmet. Ausgehend davon hat die belangte Behörde in Bezug auf dieses für die Privatnutzung der Gesellschafter der Bf. gewidmete Gebäude im Grunde des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 den Vorsteuerabzug versagt. Dies stößt auf keine vom Verwaltungsgericht aufzugreifenden Bedenken, da diese Rechtsansicht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht.

Die Frage, ob ein Mißbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten vorliegt, ist nicht relevant, da der Vorsteuerausschluss des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 durch die gewählte Vertragskonstruktion nicht umgangen werden konnte. Für den Vorsteuerausschluß des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist es nicht relevant, dass es sich beim in Rede stehenden Einfamilienhaus um keine Luxusimmobilie handelte, eine marktgerechte Miete verlangt wurde und der Bf. die Unternehmereigenschaft grundsätzlich zukommt. Bezüglich der unionsrechtlichen Bedenken der Bf. hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28. 5. 2009, 2009/15/0100 - nach Einholung einer Vorabentscheidung im Sinne des Art 234 EG - zu Recht erkannt, dass § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 auf Gebäude anwendbar ist und nicht den Regelungen der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie widerspricht.

4. Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall ist die Rechtsfrage, ob ein Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit dem Erwerb, der Erhaltung und dem Betrieb des Wohnhauses, das den Gesellschaftern einer Personengesellschaft zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses dient, durch die einheitliche und ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt (vgl. VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157; VwGH 24. 6. 2010, 2006/15/0170), sodass keine Rechtsfrage entschieden wurde, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG zukommt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

