

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Anna Mechtler-Höger, Mag. Andrea Prozek und Gerald Kreuzer, in der Beschwerdesache NameVertreter, AdresseBf, vertreten durch NameVertreter, AdresseBf, über die Beschwerde vom 10.02.2014 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 09.01.2014, betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2010 bis 2012 und Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2011 und 2012 in der Sitzung am 15.05.2019 im Beisein der Schriftführerin FOIⁱⁿ Andrea Newrkla nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 2010 bis 2012 werden abgeändert.

Die Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer für die Jahre 2011 und 2012 werden ersatzlos aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde der Beschwerdeführerin (Bf) gegen die Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheide 2010 bis 2012 und gegen die Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2011 und 2012 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Dem gleichzeitig übermittelten Beschwerdeakt der belangten Behörde ist Folgendes zu entnehmen:

Die Bf ist eine GmbH mit dem Betriebsgegenstand "Wirtschaftsberatung". Herr S. ist seit 2006 Geschäftsführer und zu 100% an der Bf beteiligt.

Im Zuge einer die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Betriebsprüfer fest, die Bf habe mit Kaufvertrag vom April/Mai 2010 149/2667 Anteile (= Wohnung Top **) und 5/2667 Anteile (= Garage Nr. **) an der Liegenschaft W, A-Straße,

um insgesamt EUR 417.000,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer in Höhe von EUR 83.400,00 erworben.

In weiterer Folge sei die Wohnung an den Alleingesellschafter-Geschäftsführer vermietet worden, der darin mit seiner Ehefrau und seinem im Jahr 2007 geborenen Kind wohne. Laut Mietvertrag sei die Wohnung eine Außenstelle der Bf (Besprechungszimmer, Bürozimmer, Lager).

Der Mietzins betrage EUR 1.320,00 brutto. Vereinbart sei auch, dass die Bf als Vermieterin 50% der Betriebskosten auf Grund der betrieblichen Nutzung trage.

Der Geschäftsführer habe angegeben, dass nach der Pensionierung seines Vaters die Verlegung der Kanzlei nach Wien geplant sei, der Grundriss der Wohnung sei für eine Büroverwendung passend.

Zum Besichtigungstermin sei in der Wohnung die behauptete Außenstelle nicht ersichtlich gewesen. Sie scheine weder auf der Internetseite der Kanzlei noch im Telefonbuch auf. Weder an der Hausfront der straßenseitigen Außenfassade noch am Briefkasten sei ein Hinweis auf die Bf ersichtlich. In der Zwischenzeit scheine der Name der Bf beim Briefkasten auf und sei ein kleines Schild an der Wohnungseingangstüre angebracht.

Es sei die Nutzung des Wohnzimmers als Besprechungsraum und des Büros als Serverstandort und Ort, wo die Daten gesichert würden, behauptet worden. Im Zuge der Besichtigung der fraglichen Räumlichkeiten sei ein Modem im Wohnzimmer gezeigt worden. Der Vater des Geschäftsführers rufe immer einen Tag vor einer geplanten Besprechung in der A-Straße an, damit das Wohnzimmer aufgeräumt sei und vor allem die Spielsachen der Tochter weggeräumt seien. Wo sich die Ehefrau und Tochter während der Zeit der behaupteten Nutzung des Wohnzimmers, das den zentralen Raum der Wohnung darstelle und durch welchen man gehen müsse, um in die anderen Räume zu gelangen, aufhielten, sei fraglich. Zum Nachweis der stattgefundenen Besprechungen seien geschwärzte Kopien von Kalenderseiten für den Zeitraum Juli bis September 2010, März bis Mai 2011 und für den Februar 2012 vorgelegt worden.

Der Geschäftsführer der Bf sei bei der Steuerberatungskanzlei "Kanzlei" in AdresseKanzlei, als Berater tätig. Er beziehe nur von dort Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Von der Bf beziehe er keine Einnahmen. Ein Firmenauto, das er auch privat nutzen dürfe, werde ihm zur Verfügung gestellt. Bei der "Kanzlei" stehe ihm ein eigenes Büro zur Verfügung.

Die Verlagerung der Kanzlei von X in die A-Straße erscheine fraglich, zumal die Mitarbeiter der Kanzlei aus dem Raum X und nahezu 75 % der Klienten aus diesem Einzugsgebiet kommen würden. Die Kaufüberlegung betreffend die Liegenschaft in der A-Straße scheine daher durch die Erreichbarkeit der Büroräumlichkeiten bei der Kanzlei veranlasst zu sein.

Die Verlagerung der Kanzlei von X nach Wien könne nicht berücksichtigt werden, da keine konkreten Pläne vorliegen würden und nur ein Wohnungsplan mit händisch eingezeichneten Sitzplätzen vorgelegt worden sei.

Der Mietgegenstand beinhalte nicht - wie im Mietvertrag aufgezählt - einen Garagenplatz und eine Klimaanlage. Dass diese Textstellen nicht angepasst worden seien, sei ebenfalls nicht fremdüblich. Der Kaufpreis für die Wohnung übersteige den Jahresumsatz des geprüften Unternehmens und sei durch Aufnahme von zwei Bankkrediten finanziert worden. Ein Kredit in Höhe von 90.000,00 Euro sei getilgt und durch drei Privatdarlehen der Ehefrau des Geschäftsführers, des Vaters des Geschäftsführers und des Geschäftsführers selbst ersetzt worden. Der Vater habe sein Darlehen in Höhe von 51.000,00 Euro dem Geschäftsführer geschenkt. Die Höhe und zeitliche Lagerung der Tilgung sowie die Auszahlung angefallener Zinsen stehe im Ermessen des Darlehensnehmers bzw. des Geschäftsführers. Der Zinsaufwand für diese Darlehen sei auf Verrechnungskonten der entsprechenden Jahre gebucht worden. Nur der Geschäftsführer habe in seinen Einkommensteuererklärungen 2011 und 2012 die Zinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt.

Die Finanzierung des Wohnungskaufes in Form von Privatdarlehen, für die keine Sicherheiten eingeräumt worden seien, sei nicht fremdüblich. Auch sei keine Kautions - wie dies unter Fremden üblich sei - vereinbart worden. Der Mietpreis sei erstmals im Jahr 2013 indexangepasst worden. Dies sei ebenso wenig fremdüblich wie die Kostentragung von 50 % der Betriebskosten für eine Nutzung als Außenstelle. Dem Geschäftsführer werde daher ein Vorteil gewährt, der einem fremden Dritten nicht gewährt worden wäre.

Da die Immobilie für eine fremdübliche, marktkonforme Nutzung geeignet und jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar sei, sei von Betriebsvermögen auszugehen. Der mit dem Geschäftsführer abgeschlossene Mietvertrag sei jedoch nicht fremdüblich. Die Tragung von 50% der Betriebskosten in Höhe von 931,45 Euro für 2011 und 1.920,05 Euro für 2012 sei als verdeckte Ausschüttung zu werten. Die Kapitalertragsteuer werde laut Vorbesprechung vom 25.11.2013 vom Gesellschafter getragen.

Da eine Nutzungsüberlassung zur Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses des Geschäftsführers vorliege, sei das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit zu verneinen und seien die auf die Anschaffungskosten und die übernommenen Betriebskosten entfallenden Vorsteuerbeträge in folgender Höhe nicht anzuerkennen:

2010	2011	2012
89.496,54 €	105,85 €	226,76 €

Da keine gesonderten Rechnungen ausgestellt worden seien, entstehe keine Steuerschuld auf Grund der Rechnung. Die 10%-igen Umsätze seien daher wie folgt zu kürzen:

2010	2011	2012
------	------	------

7.200,00 €	14.400,00 €	14.460,00 €
------------	-------------	-------------

Die gutgeschriebene Umsatzsteuer der Mieterlöse sei als Forderung an das Finanzamt in folgender Höhe zu aktivieren:

2010	2011	2012
720,00 €	1,440,00 €	1.446,00 €

Das Finanzamt erließ dieser Feststellung Rechnung tragende Umsatz-, Körperschaftsteuerbescheide und Haftungsbescheide betreffend Kapitalertragsteuer.

In der fristgerecht dagegen erhobenen **Beschwerde** beantragte die Bf die Anerkennung des mit der fremdüblichen Vermietung des streitgegenständlichen Objektes im Zusammenhang stehenden Vorsteuerabzugs in Höhe von EUR 89.496,54 für das Jahr 2010, in Höhe von EUR 105,85 für das Jahr 2011 und in Höhe von EUR 226,76 für das Jahr 2012 sowie die Anerkennung der von der Bf für die betriebliche Nutzung getragenen Betriebskosten in Höhe von EUR 931,45 im Jahr 2011 sowie in Höhe von EUR 1.920,05 im Jahr 2012.

Begründend führte sie aus, die Wohnung weise keine auf die persönlichen Verhältnisse des jetzigen Mieters zugeschnittene Bauausführung auf. Die Immobilie diene der Bf zur nachhaltigen Einnahmenerzielung und als Anlage- und Kapitalvorsorgeobjekt.

Wirtschaftlicher und zivilrechtlicher Eigentümer sei die Bf, die Gewinne aus der Vermietung würden ihr zugerechnet. Eine entsprechende nachvollziehbare Prognoserechnung sei der Abgabenbehörde im Zuge der Außenprüfung vorgelegt worden. Im Falle der (unter anderem angedachten) gänzlichen Eigennutzung durch die Bf sei das angeschaffte Objekt betriebsnotwendiges Anlagevermögen. Im Zuge der Außenprüfung seien umfassende Nachweise betreffend die Fremdüblichkeit der Vermietung vorgelegt worden.

Da die Bf ein Bürozimmer benötigt habe (was auch eine der Kaufintentionen gewesen sei), weil auch Besprechungen in Wien abgehalten würden, sei mit dem Mieter vereinbart worden, dass die Bf dieses Objekt ebenfalls nützen könne. Dies sei ausdrücklich im Mietvertrag vereinbart worden. Flächenmäßig betrage dieses Bürozimmer rund 9% der Gesamtmietfläche. Im Rahmen der Besichtigung sei die betriebliche Nutzung dieses Raumes anerkannt worden, da dort ein vollwertiger Arbeitsplatz eingerichtet sei und Klientenakten der Bf vorhanden gewesen seien.

Der Mieter bezahle einen markt- und fremdüblichen Mietzins für die gesamte Fläche und trage die laufenden Betriebskosten. Der Mieter habe inklusive Betriebskosten und der sonstigen Nebenkosten 1.920,00 Euro monatlich (2010) entrichtet.

In der Niederschrift seien jedoch nicht nachvollziehbare und mit den tatsächlichen Verhältnissen nicht übereinstimmende Feststellungen getroffen worden, die mit dem tatsächlichen Mietverhältnis und der Nutzungsmöglichkeit durch die Bf nicht übereinstimmen würden. Da unwiderlegbar Einnahmenerzielung vorliege, könne die Unternehmereigenschaft, die einziges gesetzliche Kriterium für den Vorsteuerabzug sei,

nicht infrage gestellt werden. Was die persönlichen Verhältnisse des Gesellschafters und Mieters betreffe, wo und welche Aufträge dieser habe, könne ebenfalls keinen Einfluss auf die Unternehmereigenschaft der Bf haben. Würde die Bf die Immobilie überhaupt nur zur Vermietung angeschafft haben, stünde ihr ebenfalls der Vorsteuerabzug zu. Gerade die gleichzeitige betriebliche Nutzung und Vermietung im Sinne einer Mischnutzung verstärke und sichere den betrieblichen, wirtschaftlichen und einnahmenorientierten Weg der Bf.

Im Zeitpunkt des Erwerbes der Immobilie sei der Bezirk keiner Parkraumbewirtschaftung unterlegen, diese sei erst Ende 2012 eingeführt worden.

Auch die Finanzierung der Immobilie sei unrichtig dargestellt worden. Diese sei durch vorhandene Eigenmittel der Bf sowie durch Bankdarlehen erfolgt. Ein geringer Anteil sei durch ein Gesellschafterdarlehen finanziert worden, hierfür seien aber adäquate Zinsen bezahlt worden. Teilweise sei lediglich eine Umfinanzierung (von Bankdarlehen in Privatdarlehen) erfolgt. Die Finanzierung habe jedoch keinen Zusammenhang mit dem Zustandekommen des Mietverhältnisses.

Zur Indexierung sei anzumerken, dass gemäß Mietvertrag die Verhältnisse zum jeweiligen 1. 1. zu berücksichtigen seien. Es sei zu kontrollieren, ob die 5-%ige Schwankungsbreite bereits überschritten worden sei. Eine Überschreitung zum 1.1. von 5 % sei erstmals zum 1.1.2013 vorgelegen, sodass vertragskonform mit 30.6.2013 rückwirkend zum 1.1.2013 indexiert worden sei. Zum 1.1.2012 sei die Schwankungsbreite noch nicht überschritten gewesen, sodass eine Anpassung auch nicht erfolgt sei. Die Überschreitung im März 2012 habe somit noch keine Auswirkung entsprechend der Indexklausel gehabt.

Die Frage, wo sich die Mieter während einer Besprechung befänden, sei polemisch und für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft irrelevant. Wenn behauptet werde, der Server befinde sich im Wohnzimmer und nicht im Bürozimmer, so entspreche dies nicht den Tatsachen. Dieses Bürozimmer sei im Mietvertrag angeführt und im Plan eingezeichnet. Die Kostentragung sei durch die ausschließliche Nutzung als Bürozimmer veranlasst.

Unwesentliche, redaktionelle Fehler im Mietvertrag stünden der Fremdüblichkeit nicht entgegen. Die Kautionsregelung werde nicht anerkannt, wobei übersehen werde, dass die Bf die umschriebene Räumlichkeit selbst nutze und es vermehrt Vermietungen ohne Kautions gebe.

Die örtliche Nähe zu anderen Auftraggebern des Mieters sei nicht ausschlaggebend für den Erwerb gewesen und sei auch vollkommen unerheblich. Ein Objekt in Wien sei leichter und ertragreicher vermietbar und für eine angedachte Kanzleiverlagerung nach Wien geeignet. Das gegenständliche Objekt diene der Einnahmenerzielung und es sei nicht erkennbar, wodurch dem Gesellschafter ein Vorteil zugekommen wäre. Der Gesellschafter habe weder Eigentum noch ein sonstiges Recht erworben und entrichte ein marktübliches Mietentgelt und Betriebskosten. Der gesetzlich vorgesehene Vorsteuerabzug sei ein Ausfluss der unternehmerischen Betätigung im Rahmen der Unternehmerkette und stelle nach ständiger Literatur und Rechtsprechung keinen

Vorteil dar. Die Begründung und Intention der Anschaffung sei in der Anlage und Kapitalvorsorge und in der Einnahmeerzielungsabsicht sowie in der Möglichkeit gelegen, bei Bedarf diese Liegenschaft zukünftig zur Gänze als Kanzleistandort zu nutzen. Bei Bedarf könne diese Liegenschaft aber jederzeit auch anderweitig vermietet werden.

Die Außenprüfung vertrete entgegen der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis die Meinung, dass vermietetes Betriebsvermögen einer GmbH umsatzsteuerlich als nicht unternehmerisch zu werten sei, obwohl erhebliche Überschüsse erwirtschaftet würden.

Die Vermietung bzw. das Mietverhältnis sei steuerrechtlich anzuerkennen, da die Bf auch im Bereich der Vermietung unternehmerisch tätig sei und somit der Vorsteuerabzug zustehe. Die Betriebsausgaben für die betriebliche Nutzung des Bürozimmer seien anzuerkennen, da diese einer fremdüblichen Entschädigung für die vom Mieter getragenen Kosten entsprechen würden.

Die Unternehmereigenschaft betreffe immer das ganze Unternehmen. Die Bf sei unbestritten Unternehmer. Einzelne Teile nach Belieben als nichtunternehmerisch einzustufen, obwohl weder Liebhaberei vorliege noch eine gesetzliche Bestimmung den Vorsteuerabzug versagen würde, sei nicht gesetzeskonform und erscheine willkürlich. Eine derartige Vorgangsweise verstoße gegen den verfassungsrechtlich gebotenen Gleichheitssatz und gegen das Legalitätsprinzip. Auch aus den Bestimmungen der Mehrwertsteuerrichtlinie und den dazu ergangenen EuGH-Erkenntnissen ergebe sich eindeutig, dass bei einer unternehmerischen Betätigung im Rahmen einer Vermietung nur entscheidend sei, dass die Nutzung gegen Entgelt erfolge, egal zu welchem Zweck oder aus welchem Grund. Hätte der Gesetzgeber tatsächlich bestimmte Erwartungen an die formale Ausgestaltung eines Mietvertrages, so wäre dies im Gesetz verankert.

In der Literatur und in der Rechtsprechung des VwGH werde eindeutig festgehalten, dass ein Fremdvergleich nur dann durchzuführen sei, wenn ernsthaft Zweifel an der Vermietung bestehen würden. Der Fremdvergleich sei auch nicht so zu verstehen, dass man jeden beliebigen Fremden auf der Straße vergleichen solle.

Eine strenge Auslegung der Familienangehörigenjudikatur wäre nur dann anzuwenden, wenn ernsthaft Zweifel am Vorliegen einer Einnahmeerzielungsabsicht bestünden. Im vorliegenden Fall seien die erforderlichen Vertragspunkte schriftlich festgehalten und ein marktübliches Entgelt vereinbart und entrichtet worden. Gerade dieses sei auch nach der Rechtsprechung des VwGH das entscheidende Kriterium. Zwei kleinere unbeachtliche redaktionelle Fehler könnten nicht für sich als fremdunüblich gesehen werden, wobei festzuhalten sei, dass über den Vertragsinhalt und das Nichtbestehen einer Klimaanlage beidseitig Klarheit geherrscht habe und dieser Fehler auch erst bei der mündlichen Besprechung mit der Außenprüfung zu Tage getreten sei. Eine gleichzeitige Nutzung zweier Parteien sei üblich und komme in der Praxis häufig vor.

Das Erkenntnis des VwGH vom 16. Mai 2007, 2005/14/0083, werde verkürzt dargestellt. Eine Nutzungsüberlassung sei danach dann nicht anzuerkennen, wenn **nur** dem Gesellschafter ein Vorteil gewertet werden würde. Im vorliegenden Fall werde dem

Gesellschafter gar kein Vorteil gewährt, die bezahlte Miete sei fremdüblich. Darüber hinaus erziele die Gesellschaft nachweislich erhebliche Einnahmen aus der Vermietung. Im Hinblick darauf, dass die Miethöhe und auch die -zahlungen eindeutig nachgewiesen worden seien und der vertragliche Inhalt schriftlich festgehalten worden sei, könne es keinen Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt sowie am Vorliegen des Mietverhältnisses geben.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und nach Feststellung des Sachverhaltes ausgeführt, strittig sei im vorliegenden Beschwerdeverfahren vor allem die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung, ob der Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten des Gebäudes, das die Bf an den Gesellschafter-Geschäftsführer zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses seiner Familie vermiete, zulässig sei. Nach dem Trennungsprinzip seien grundsätzlich alle Arten von Verträgen zwischen einer GmbH und ihren Gesellschaftern zulässig und auch steuerlich anzuerkennen, wenn sie den vom VwGH in der Angehörigenjudikatur entwickelten Kriterien entsprechen würden.

Nach der Rechtsprechung sei die Nutzungsüberlassung anhand eines Vergleichs zwischen den Umständen, unter denen das Wohngebäude im Beschwerdefall dem Mieter überlassen worden sei, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt werde, zu beurteilen.

Bei der Vermietung der gegenständlichen Wohnung handle es sich nicht um eine Tätigkeit, die in der üblichen gewerblichen oder beruflichen Betätigung der Gesellschaft liege, da die Bf ein Unternehmen sei, das sich mit Steuerberatung und Wirtschaftsberatung beschäftige und nicht mit dem Vermieten von Häusern bzw. Wohnungen und außerdem sei das Mietverhältnis nicht fremdüblich.

Auf die behauptete Außenstelle sei bis zum Besichtigungstermin weder an der Hausfront der straßenseitigen Außenfassade noch am Briefkasten hingewiesen worden. Sie sei weder auf der Internetseite der Bf noch im Telefonbuch oder auf anderen Registerseiten ersichtlich gewesen. Mittlerweile scheine der Name der Bf beim Briefkasten sowie auf einem kleinen Schild vor der Wohnungseingangstüre auf.

Der Passus der Nutzung als Außenstelle sei nicht fremdüblich. Es widerspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass in einer Privatwohnung im zentralen Raum Besprechungen mit einem Steuerberater (einem Angestellten der Vermieterin) und fremden Personen stattfinden würden. S. habe angegeben, dass sein Vater immer einen Tag vor einer geplanten Besprechung in der A-Straße anrufe, damit das Wohnzimmer aufgeräumt sei und vor allem die Spielsachen seiner Tochter weggeräumt würden. Fraglich bleibe allerdings, wo sich die Ehefrau und die Tochter während der Zeit der behaupteten Nutzung des Wohnzimmers, das den zentralen Raum der Wohnung darstelle und durch den man gehen müsse, um die anderen Räume aufsuchen zu können, befunden hätten, da das Ende der Besprechungen ja oftmals nicht genau vorhersehbar sei. Die jederzeitige Nutzung des nicht räumlich getrennten Wohnzimmers

für Besprechungen durch Angestellte des Vermieters sei nicht fremdüblich und könne auch durch die Beschwerde nicht widerlegt werden.

Befragt nach stattgefundenen Besprechungen und der Namhaftmachung von Personen, die dieses Vorgehen bestätigen könnten, seien vom Vertreter der Bf geschwärzt kopierte Seiten eines Kalenders vorgelegt worden, aus denen weder die Klienten noch Personennamen lesbar gewesen seien. Es seien somit keine konkreten Namen von Klienten genannt worden, die an Besprechungen teilgenommen hätten. Weitere Besprechungsprotokolle und Besprechungsnotizen seien mit dem Hinweis auf die Verschwiegenheitspflicht nicht vorgelegt worden.

Es sei wahrscheinlich, dass in der Wohnung überwiegend Besprechungen von Herrn S. in seiner Eigenschaft als selbständiger Steuerberater geführt worden seien. Er sei als Berater bei der Steuerberatungskanzlei Kanzlei auf selbständiger Basis tätig. Er beziehe im geprüften Zeitraum von dieser Kanzlei Einnahmen, die als selbstständige Einkünfte erfasst worden seien. Dort stehe ihm laut eigenen Angaben auch ein Büro zur Verfügung, wobei das Kanzleigebäude der Kanzlei an der Endstation der U6 in Floridsdorf liege; die A-Straße liege in der Nähe der U6-Haltestelle Alserstraße. Vom geprüften Unternehmen der Bf beziehe S. keine Einnahmen, da die Bf laut eigenen Angaben keine Lohnnebenkosten bezahlen möchte. Ein Firmenauto werde ihm von der Bf zur Verfügung gestellt, das er auch privat nutzen könne.

Die Kaufüberlegung betreffend die streitgegenständliche Liegenschaft stehe nach Ansicht der Abgabenbehörde im Zusammenhang mit der Erreichbarkeit der Büroräumlichkeiten bei der Kanzlei. Da S. als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater Einkünfte aus selbständiger Arbeit erziele, seien naturgemäß alle Merkmale der nichtselbständigen Tätigkeit zu vermeiden, wie etwa die ständige Anwesenheit in den Räumlichkeiten des Auftraggebers.

Die Überlegung, die Wohnung als Büro für die eigene selbstständige Tätigkeit zu verwenden, erscheine wesentlich sinnvoller als die Überlegung, eine Außenstelle für die Bf zu eröffnen, zumal eine derartige Außenstelle nach außen hin gänzlich unbekannt zu sein scheine.

Außerdem sei die Wohnung bis dato nie am freien Markt angeboten worden. Dies sei damit begründet worden, dass die Liegenschaft aus betrieblicher Absicht und Nutzen angeschafft worden sei und sich daher die Frage einer Fremdvermietung gar nicht stelle. Dies untermauere jedoch die Ansicht der Finanzbehörde, dass die Wohnung für den Eigenbedarf des Geschäftsführers angeschafft worden sei, zumal der Mietvertrag unbefristet abgeschlossen worden sei. Würde die Bf diese Wohnung anderweitig vermieten oder etwa selbst nutzen wollen, müsste der Familie des Geschäftsführers bei Kündigung des Mietverhältnisses eine gleichwertige Ersatzwohnung zur Verfügung gestellt werden. Der Kauf einer weiteren Wohnung sei angesichts der Eigenkapitalausstattung der Gesellschaft nicht möglich, auch eine weitere Miete zu fremdüblichen Konditionen könne sich die Gesellschaft nicht leisten.

Ein weiteres Faktum sei ebenfalls nicht fremdüblich: Die im gegenständlichen Mietvertrag aufgezählte Vermietung von Garagenplatz und Klimaanlage sei nie durchgeführt worden. In der Beschwerde sei ausgeführt worden, dass diese Textbausteine nur von einem Mustermietvertrag übernommen und nicht an den tatsächlichen Mietgegenstand angepasst worden seien. Zwischen einem fremden Mieter und Vermieter würden nur jene Punkte in den Vertrag aufgenommen, die auch einer tatsächlichen Vermietung unterliegen würden, da Klimaanlage und Garagenplatz vom Mieter als Bestandteil des Mietvertrages eingeklagt werden könnten.

Auch die Finanzierung der Wohnung müsse bei einer Vermietung an den Gesellschafter-Geschäftsführer auf Fremdüblichkeit überprüft werden. Die Bf habe die Liegenschaft mit einem Bankkredit sowie mit Darlehen der nahen Angehörigen finanziert. Letztere seien ohne Sicherheit geleistet worden. Das erscheine nicht fremdüblich und sei nur durch die Geschäftsführer/Gesellschafterstellung zu erklären. Der Kaufpreis der Wohnung übersteige den Jahresumsatz des geprüften Unternehmens.

Eine weitere Fremdunüblichkeit bestehe darin, dass eine Kautions, wie dies zwischen Fremden üblich sei, nicht vereinbart worden sei. Das Argument, der Mieter habe mit den Betriebskosten in Vorlage treten müssen, lasse außer Betracht, dass bei fremdüblichen Mieten die Mietvorauszahlung einen Anteil der Betriebskosten beinhalte und die Übernahme von 50 % der Betriebskosten durch den Vermieter nicht gerechtfertigt sei.

Zu Vergleichszwecken seien zwei Mietobjekte, die im März 2015 im Internet angeboten worden seien, herangezogen worden. Unter Berücksichtigung der von 2010 bis 2015 eingetretenen Mietpreissteigerung von 8-10% sei die Miete der gegenständlichen Wohnung als zu niedrig einzustufen. Die in der Beschwerde vorgelegten Mieten von Wohnungen seien mit der gegenständlichen Wohnung nicht vergleichbar, da bei den dargestellten Vergleichswerten keine Dachgeschoßwohnung mit Terrasse aufscheine, die naturgemäß zu einem höheren Mietpreis vermietbar sei.

Für die Beurteilung des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit bei der Vermietung von Wohnimmobilien sei im Hinblick auf das marktkonforme Verhalten vor allem entscheidend, ob ein angemessener Mietzins vereinbart worden sei, wobei sich die angemessene Höhe daraus ableite, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre. Insbesondere leite sich die Fremdüblichkeit daraus ab, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwarten würde.

Die Rechtsprechung habe den Begriff der sogenannten „Renditemiete“ geprägt. Die Herleitung des fremdüblichen (marktkonformen) Mietentgelts erfolge dabei durch Umkehr des Ertragswertverfahrens. Im konkreten Fall seien für den Ankauf der Immobilie zwei Darlehen aufgenommen worden, hinsichtlich eines Darlehens i.H.v. € 250.000 sei eine monatliche Rückzahlung von € 1160 gegeben. Die Laufzeit dieses Darlehens betrage 25 Jahre. Dementsprechend seien in 25 Jahren mindestens € 340.000 zurückzuzahlen. Zusätzlich seien die Rückzahlungen zu den Privatarlehen zu rechnen, deren monatliche Rückzahlung im Ermessen der Personen stehe, jedoch auf alle Fälle € 172.000 (= Höhe

der Privatarlehen) übersteigen müsse. Wenn man die Rückzahlung der Darlehen von € 340.000 und € 172.000 (in Summe € 512.000) den Mieten für 25 Jahre gegenüberstelle, so ergebe sich selbst unter der Annahme, dass die Miete auf € 1500 steigen würde, nur ein Betrag von € 450.000. Im steuerlichen Sinne würde daher die Vermietung der Wohnung für sich betrachtet innerhalb des für die Liebhabereibetrachtung vorgesehenen Beobachtungszeitraumes einen Verlust ergeben. Die Renditemiete sei daher als negativ zu beurteilen.

Außerdem sei der Mietpreis im Zuge der Außenprüfung erstmals im Jahr 2013 seit Beginn der Vermietung im Jahr 2010 indexangepasst worden. Der Indexwert bei Vertragsunterfertigung betrage 109,3 bzw. 109,5. Es sei eine Erlösbuchung am 31.12.2012 i.H.v. € 60 erfolgt. Umgerechnet entspreche dies einer Erhöhung von einer Monatsmiete i.H.v. € 1200 um 5 %. Die 5 %-Grenze sei bereits ab März 2012 überschritten. Auch dies würde ein fremdes Vermieter nicht akzeptieren.

Die Tatsache, dass der Mietvertrag mit dem geschäftsführenden Gesellschafter unbefristet abgeschlossen worden sei, sei ein weiteres Indiz für die Tatsache, dass nicht beabsichtigt sei, an der gegenständlichen Adresse eine Außenstelle der Bf zu installieren. Dies bedeute, dass die Bf bei tatsächlicher Nutzung als Büro verpflichtet wäre, dem Mieter eine gleichwertige Ersatzwohnung zur Verfügung zu stellen.

Die Kostentragung von 50 % der Betriebskosten durch den Vermieter für eine Nutzung als Außenstelle sei nicht fremdüblich, da diese Nutzung durch die Bf mangels Nachweises steuerrechtlich nicht anzuerkennen sei. Somit werde durch die Tragung von 50 % der Betriebskosten dem Gesellschafter durch die Bf ein Vorteil gewährt, der einem fremden Dritten nicht gewährt worden wäre.

Es sei daher für die Finanzbehörde evident, dass der Inhalt des vorgelegten Mietvertrages sowie das Mietverhältnis selbst einem Fremdvergleich nicht standhalten würden und ausschließlich durch das Verhältnis der Gesellschaft zu ihrem einzigen Gesellschafter-Geschäftsführer veranlasst sei.

Der VwGH vertrete zur Vermietung von Wohnraum in Anlehnung an die Judikatur des EuGH die Auffassung, dass die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als unternehmerische Tätigkeit von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden sei, die nicht zur Unternehmereigenschaft führe (VwGH 24.06.1999, 96/15/0098; VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046).

Der EuGH habe in seinem Urteil vom 26. September 1996, C-230/94, Enkler, zum Ausdruck gebracht, dass für die Beurteilung, ob die entgeltliche Überlassung eines körperlichen Gegenstandes zur dauerhaften Nutzung eine auf nachhaltige Einnahmenerzielung gerichtete Tätigkeit darstelle, auf die Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalles abzustellen sei. Bei Gegenständen, die sowohl für eine Nutzung zu privaten Zwecken als auch zu wirtschaftlichen Zwecken geeignet seien, seien alle Umstände der Nutzung zu berücksichtigen.

Zusammenfassend bleibe somit festzuhalten, dass sowohl nach der Judikatur des EuGH als auch des VwGH nicht die bloße Verbundenheit von Personen, sondern ausschließlich der Fremdvergleich und die Art der Bewirtschaftung als objektive Kriterien für die Beurteilung der Frage heranzuziehen seien, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des Sechsten Richtlinie bzw. der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vorliege. Die fremdübliche Vermietung der Wohnung in der A-Straße an den geschäftsführenden Gesellschafter sei jedoch im konkreten Fall nicht gegeben. Daher sei die Vorsteuer für den Ankauf der Wohnung nicht anzuerkennen.

Abgesehen davon sei der begehrte Vorsteuerabzug auch deshalb zu versagen, weil eine missbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 22 BAO vorliege. Der abgabensparende Effekt liege im vorliegenden Fall darin, dass dem steuerlichen Vorteil aus dem Abzug der 20-prozentigen Vorsteuer von den Errichtungskosten bloß eine 10-%ige Umsatzsteuerbelastung aus der Miete gegenüberstehe. Bei der verrechneten Miete von € 1386 betrage die Umsatzsteuer pro Jahr € 1512. Es werde daher ca. 50 Jahre dauern, bis die bezahlte Umsatzsteuer die vorweg abgezogene Vorsteuer von rund € 83.400 erreicht habe, weshalb mit der gegenständlichen Vorgangsweise bereits ein erheblicher Barwertvorteil verbunden sei.

Zur Körperschaftsteuer sei anzumerken, dass es sich bei der vorliegenden Immobilie um Betriebsvermögen handle, das für eine fremdübliche, marktkonforme Nutzungsüberlassung geeignet und daher jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbar sei. Die Anschaffung einer Eigentumswohnung zur Befriedigung der Wohnbedürfnisse des einzigen Gesellschafters sei jedoch in ein Mietverhältnis gekleidet, das ein fremder Dritter so nicht eingehen würde. Die Tragung von 50 % der Betriebskosten durch die Bf werde daher nicht anerkannt.

In der Beschwerdeverentscheidung, mit der die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Kapitalertragsteuer 2011 und 2012 abgewiesen worden ist, führte die Abgabenbehörde aus, die Geltendmachung einer abgabenrechtlichen Haftung setze zwar das Bestehen einer Abgabenschuld voraus, nicht jedoch, dass diese Schuld dem Abgabenschuldner gegenüber geltend gemacht worden sei. Das Ermessen sei zwar im ersten Bescheid der Haftung nicht begründet, diese Begründung werde nunmehr nachgeholt: Grundsätzlich sei der Gesellschafter als Begünstigter der Zuwendungen primär für die Kapitalertragsteuer in Anspruch zu nehmen. Es sei jedoch den Intentionen des § 224 BAO zu entnehmen, dass grundsätzlich ein Gesamtschuldverhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bei Inanspruchnahme der Haftung entstehe. Die Entscheidung sei nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Diesbezüglich sei dem Interesse der Abgabenbehörde an einer gesicherten Abgabeneinhebung dem Interesse der Gesellschaft an Nichtbezahlung der Kapitalertragsteuer der Vorzug zu geben.

Im fristgerecht dagegen eingebrachten **Vorlageantrag** wiederholte die Bf im Wesentlichen das Beschwerdevorbringen und brachte ergänzend vor, die Ausführungen zur Lage des Objektes seien für die verfahrensgegenständliche Frage des Vorliegens einer unternehmerischen Nutzung nicht relevant. Die Außenstelle sei am Türschild entgegen

der Annahme der belangten Behörde bereits vor Beginn der Außenprüfung ersichtlich gewesen. Wie bereits im Zuge der Außenprüfung dargelegt, sei das Rufsystem seitens der Hausverwaltung erneuert worden, wobei die Beschriftung entfallen und generell durch die Topbezeichnung ersetzt worden sei. Auch in der Beschwerde sei nochmals ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass die Kostentragung durch die Nutzung des Bürozimmers begründet sei. Die entsprechende Kalkulation sei vorgelegt worden, auf welche die belangte Behörde jedoch nicht eingehe. Im Zuge der Besichtigung seien den Prüfern alle geforderten Nachweise erbracht und alle Fragen umfassend beantwortet worden. Die Außenprüfer hätten die Besichtigung mit der Aussage abgeschlossen, dass die betriebliche Nutzung damit nachgewiesen und glaubhaft gemacht worden sei und auch die Miethöhe fremdüblich sei. Die nunmehrigen gegenteiligen Annahmen seien daher nicht nachvollziehbar.

Die Meinung der belangten Behörde, dass wegen einer nicht in der üblichen gewerblichen oder beruflichen Betätigung der Bf liegende Tätigkeit keine Unternehmereigenschaft vorliege, widerspreche der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, nach welcher dies keine geeignete Begründung für die Versagung darstelle.

Die verfehlte Annahme, dass das Mietverhältnis aufgrund einer nicht nach außen tretenden Ersichtlichkeit als Außenstelle nicht fremdüblich sei, sei nicht nachvollziehbar und könne das Vorliegen eines fremdüblichen Mietvertrages nicht widerlegen. Zur gemischten Nutzung des Objektes sei bereits in der Beschwerde ausführlich Stellung genommen und ausgeführt worden, dass dies den Erfahrungen des täglichen Lebens von freiberuflich tätigen Klein- und Mittelbetrieben entspreche. Auch die in der Begründung ausgeführten Vermutungen der belangten Behörde zu einer allfälligen Nutzung im Rahmen der selbständigen Tätigkeit als Steuerberater seien einerseits vollkommen unbegründet und würden den eigenen Ausführungen, dass das Objekt angeblich zur beruflichen Nutzung nicht geeignet sei, widersprechen. Die selbständige Tätigkeit des Mieters habe keinen Einfluss auf das Mietverhältnis bzw. auf die Nutzung durch die Bf. Auch zur Standortwahl sei bereits ausführlich Stellung genommen worden; diese stelle kein Kriterium für die Frage der fremdüblichen unternehmerischen Nutzung dar.

Bei der Tatsache, dass im Vertrag eine Klimaanlage und ein Garagenplatz angeführt seien, sei darauf hinzuweisen, dass auch nach allgemeinem Vertragsrecht ein bloß redaktioneller Fehler vorliege, der entgegen der Annahme der belangten Behörde selbstverständlich zu keinem klagbaren Anspruch des Mieters führe. Entscheidend sei ausschließlich der eindeutige Vertragswille der Parteien. Über die Art des Mietgegenstandes habe zwischen den Vertragsparteien Klarheit geherrscht.

Betreffend Finanzierung werde nochmals darauf hingewiesen, dass sämtliche Empfänger die Zinszahlungen ordnungsgemäß versteuert hätten.

Die Ansicht der belangten Behörde, die Renditemiete bzw. die Miethöhe sei nicht fremdüblich, könne nicht mit den von der belangten Behörde auszugsweise wiedergegebenen 2 Exposés begründet werden. Es lägen Bruttomieten inklusive

Betriebskosten vor, und beim 2. Objekt handle es sich um ein Luxusobjekt inklusive Designerküche, Gesamteinrichtung, Maßmöbel, Designerbad, Beleuchtung, etc. Bei einem korrekt angestellten Vergleich würde die belangte Behörde zum Ergebnis gelangen, dass die vom Mieter entrichtete Bruttomiete durchaus vergleichbar sei. Seitens der Außenprüfung sei betont worden, dass der Mietpreis fremdüblich sei. Aus der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Renditemiete lasse sich die von der belangten Behörde vorgenommene Berechnung nicht nachvollziehen. Die Berechnung entspreche nicht dem Standard eines Ertragswertverfahrens und komme daher zu einem vollkommen falschen Ergebnis. Die richtige Herleitung sei der belangten Behörde mehrfach übermittelt und bisher auch niemals infrage gestellt worden. Die von der belangten Behörde herangezogene Prognoserechnung sei ebenso falsch wie die Cashflowbewertung und die unterstellte Nutzungsdauer von 25 Jahren. Somit gehe auch die durchgeführte Renditeberechnung und Liebhabereibetrachtung ins Leere, da sie von nicht nachvollziehbaren indexierten Mieten und falschen Zahlungsfristen abgeleitet werde. Die Ansicht der belangten Behörde, die Gesamtinvestition müsse innerhalb von 25 Jahren durch Rückflüsse gedeckt sein, sei vollkommen lebensfremd. Die Renditemiete sei für sich alleine noch kein Kriterium für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung einer unternehmerischen Tätigkeit.

Die Exposés und Ermittlungen des fremdüblichen Mietzinses seien nicht erst in der Beschwerde vorgelegt, sondern bereits im Zuge der Außenprüfung übermittelt worden. In den vorgelegten Exposés seien Dachgeschoßwohnungen als Vergleichsobjekte vorgelegt worden. Beim gegenständlichen Objekt sei darüber hinaus zu berücksichtigen, dass dieses überdurchschnittlich viele Dachschrägen aufweise, sodass die effektive Nutzung geringer sei als bei Objekten mit geringen Dachschrägen.

Nach der bereits vorgelegten Prognoserechnung würde bereits im Jahr 2015 ein Überschuss aus der Vermietung entstehen, sodass sich bei einem Beobachtungszeitraum von 20 Jahren ein wesentlicher Gesamtüberschuss ergebe. Weitere Renditeberechnungen seien nicht verlangt worden, da bisher keine Zweifel am Vorliegen einer fremdüblichen Miete geäußert worden seien.

Die Feststellungen zur Indexanpassung und Indexklausel würden nicht dem Mietvertrag entsprechen. Entgegen den nicht nachvollziehbaren Ausführungen der belangten Behörde sei die Indexierung im Jahr 2013 korrekt vorgenommen worden, da die 5 % Schranke am 1.1.2012 noch nicht erreicht gewesen sei.

Die angeführte Verpflichtung des Vermieters, bei mietvertragskonformer Auflösung des Mietverhältnisses dem Mieter eine Ersatzwohnung zur Verfügung stellen zu müssen, sei gesetzlich nicht gedeckt. Unbefristete Mietverträge seien nicht ungewöhnlich und würden der normalen Vermietungspraxis entsprechen. Auf die Möglichkeit der Eigenbedarfskündigung werde verwiesen. Auch die Darstellung zur Eigenkapitalausstattung sei nicht nachvollziehbar und stelle keine Begründung für die Schlussfolgerung der belangten Behörde dar. Die Bf verfüge über eine ausreichende Eigenkapitalausstattung, sodass ihr eine Finanzierung möglich wäre.

Der Hinweis der belangten Behörde auf das Vorsteuerabzugsverbot gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 lit. a UStG und § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. UStG i.V.m. § 20 EStG sei verfehlt. Es werde darauf hingewiesen, dass die Betriebsausgaben (Abschreibung, Zinsen. etc.) uneingeschränkt anerkannt worden seien und die Unternehmereigenschaft entsprechend der objektiven Darstellung, der vorliegenden fremdüblichen Mietverträge zweifelsfrei gegeben sei. Entsprechend der Sechsten Richtlinie bzw. der Mehrwertsteuersystemrichtlinie sei die Tätigkeit daher als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen und es stehe der Vorsteuerabzug zu.

Zum Missbrauch sei anzumerken, dass die gesetzliche Verpflichtung des zehnprozentigen Umsatzsteuersatzes sowie auch ein etwaiger Barwertvorteil keinen Missbrauch darstelle und auch nicht Grund für die Anschaffung der Immobilie gewesen sei. Die außersteuerlichen Gründe seien bereits mehrfach erläutert worden (Kapitalsicherung, Einkunftsquelle, Inflationsschutz, etc.).

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass die Miethöhe als fremdüblich anerkannt worden sei. Das Objekt stelle eindeutig Betriebsvermögen dar. Der Mietvertrag sei fremdüblich. Die Unternehmereigenschaft sei gegeben und der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Immobilie stehe daher zu.

Die Kapitalertragsteuerhaftsbescheide für die Jahre 2011 und 2012 seien auch hinsichtlich der gebotenen Ermessensentscheidung nicht ausreichend begründet. Der Hinweis auf die Zweckmäßigkeit und Billigkeit sowie das beträchtliche Vermögen der Bf im Gegensatz dazu, dass für den Gesellschafter kein Grundvermögen aktenkundig sei, sei bei den gegebenen Verhältnissen nicht nachvollziehbar. Insbesondere deshalb, weil mit dem Abgabebetrag von insgesamt € 796,02 ohnehin das Abgabenkonto des Gesellschafters belastet worden sei und Festsetzungsbescheide erlassen worden seien.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht legte die Bf eine aktuelle Prognoserechnung für die Jahre 2010 bis 2030 vor, die bis einschließlich 2018 Istwerte enthält. Bereits ab dem Jahr 2019 ist darin ein Gesamtüberschuss ausgewiesen. Sämtliche Darlehen sind seit dem Jahr 2016 getilgt. Außerdem brachte die Bf ein Anbot betreffend die Vermietung der Nachbarwohnung bei, dem zu entnehmen ist, dass die Miete pro Quadratmeter 9,80 Euro beträgt.

In der antragsgemäß durchgeführten mündlichen Verhandlung verwies der steuerliche Vertreter der Bf auf die Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes vom 18.10.2017, Ra 2016/13/0050 und Ro 2016/13/0033 sowie auf die Information des BMF vom 17.04.2019, Zl. BMF-010216/0002-IV/6/2019.

Der Geschäftsführer brachte vor, er arbeite nachweislich im Arbeitszimmer für die Bf und verfüge dort auch über einen eigenen Server, der zur Sicherung der Daten des Kanzleiservers der Bf diene. Besprechungen mit Klienten der Bf, die sowohl von ihm als auch von seinem Vater geführt worden seien, seien im Wohnzimmer der streitgegenständlichen Wohnung abgehalten worden. Bis zu 35 % der Klienten hätten ihren Sitz bzw. ihren Wohnsitz in Wien und in der Umgebung von Wien.

Weiters führte er aus, die Daten der Klienten der Kanzlei würden ausschließlich auf dem Computer bei der Kanzlei verwaltet, während sich auf dem Computer in der vom Geschäftsführer genutzten Wohnung ausschließlich Daten der Klienten der Bf befänden. Dies sei auch berufs- und datenschutzrechtlich zwingend. E-mails könnten selbstverständlich von allen Klienten auf jedem der Computer gelesen werden.

Die Vertreterin der Amtspartei führte aus, zur Zeit der abgabenbehördlichen Prüfung habe die in den Körperschaftsteuerrichtlinien wiedergegebene Rechtsmeinung nicht der nunmehr veröffentlichten Information entsprochen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Senat stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf ist eine Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhandgesellschaft. Einziger Gesellschafter und Geschäftsführer ist S.. Mit Rechnung vom 28.4.2010 erwarb die Bf eine Neubau-Eigentumswohnung in W, A-Straße, mit einer Wohnfläche von 131,58 m² zuzüglich eines Balkons von 7,44 m² und einer Dachterasse im Ausmaß von 56,38 m². Der Kaufpreis betrug € 417.000 netto zuzüglich € 83.400,00 USt.

Mit Mietvertrag vom 15.07.2010 bzw. vom 01.08.2010 vermietete die Bf diese Wohnung dem Gesellschafter-Geschäftsführer, der sie zur Befriedigung seines persönlichen Wohnbedürfnisses sowie jenes seiner Gattin und seines Kindes benutzt, gegen Bezahlung eines Mietzinses von 1.200,00 Euro zuzüglich 120,00 Euro Umsatzsteuer.

Ein Raum dieser Wohnung wird vom Geschäftsführer betrieblich genutzt. Darin befindet sich sowohl ein Server, der der Sicherung der Serverdaten der Bf dient, als auch Klientenakten der Bf. Für diese betriebliche Nutzung trägt die Bf 50 % der Betriebskosten.

Die Finanzierung der Anschaffungskosten für die Wohnung erfolgte einerseits durch Eigenmittel und andererseits durch Bankdarlehen und im Ausmaß von 172.000,00 Euro durch Gesellschafterdarlehen. Für letztere bezahlte die Bf adäquate Zinsen. Seit 2016 sind sämtliche Kredite getilgt.

Die Vermietung der Wohnung führt bereits im Jahr 2019 zu einem Gesamtüberschuss.

Für das streitgegenständliche Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung gibt es einen funktionierenden Mietenmarkt.

Eine Garage und eine Klimaanlage sind zwar im Mietvertrag angeführt, werden aber tatsächlich nicht an den Geschäftsführer vermietet bzw. sind nicht vorhanden. Eine Kaution wurde vom Mieter nicht erlegt.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung und hinsichtlich der Tatsache, dass es sich bei der

Vermietung der Wohnung an den Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Bf um eine unternehmerische Tätigkeit handelt, auf folgende Beweiswürdigung:

Die streitgegenständliche Wohnung wurde an den Alleingesellschafter und Geschäftsführer zu einem Bruttomietzins von 1.320,00 Euro vermietet. Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht legte die Bf ein Mietanbot vor, dem zu entnehmen ist, dass im Jahr 2015 die Nachbarwohnung mit einem Ausmaß von 57 m² um einen Quadratmeterpreis von 9,80 Euro zu mieten gewesen wäre. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Mieten für Wohnungen unter 60 m² laut Immobilienpreisspiegel höher als für Wohnungen über 60 m² sind, beträgt die im vorliegenden Fall bezahlte Miete bei Anwendung eines Abschlages für die Größe der Wohnung 9,79 Euro pro Quadratmeter und ist daher (fast) ident mit der im vorgelegten Mietanbot enthaltenen Miete pro Quadratmeter. Die Höhe der bezahlten Miete ist somit durchaus fremdüblich.

Auch die belangte Behörde ist bei Erlassung der angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide anscheinend von einer fremdüblichen Miete ausgegangen, da andernfalls in Höhe der Differenz zur fremdüblichen Miete eine verdeckte Ausschüttung anzusetzen gewesen wäre.

Der Senat maß bei Prüfung der Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses der Höhe der tatsächlich gezahlten Miete entscheidungswesentliche Bedeutung bei. Bei den von der belangten Behörde gegen die Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses ins Treffen geführten Tatsachen, dass die Wohnung entgegen einer Bestimmung im Mietvertrag nicht mit einer Klimaanlage ausgestattet ist, versicherte der Geschäftsführer in der mündlichen Verhandlung glaubhaft, dass über den Umfang des Mietgegenstandes Einvernehmen bestanden habe. Lediglich redaktionelle Fehler, die nach den Erfahrungen des täglichen Lebens nicht auszuschließen sind, sind nicht geeignet, die Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses zu verneinen. Die Nichtvereinbarung einer Kautions mag zwar unter einander fremd gegenüberstehenden Vertragspartnern eher ungewöhnlich sein, ihr Fehlen erachtete der Senat als nicht ausreichend, um das Mietverhältnis als nicht fremdüblich zu beurteilen.

Zur von der belangten Behörde gegen die Fremdüblichkeit ins Treffen geführten nicht vorgenommenen Indexierung der Miete zum 1.1.2012 ist anzumerken, dass laut Mietvertrag die für den Monat des Vertragsabschlusses (Mai 2010) verlaubliche Indexzahl als Ausgangsbasis für die Wertsicherungsberechnung heranzuziehen ist und sich der Hauptmietzins in dem Ausmaß verändert, in dem sich der genannte Index gegenüber der Ausgangsbasis verändert. Aufgrund von Indexsteigerungen jeweils zum 1.1. ist der Vermieter zur Anpassung des Mietzinses berechtigt, wenn der Index 5 % überschritten hat. Unter Heranziehung der von der Statistik Austria veröffentlichten Zahlen ergibt sich, dass zum 01.01.2012 die 5 % Schwelle noch nicht überschritten wurde.

Auch die Tatsache, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer einen Raum der Wohnung betrieblich nutzt, und die Bf dafür 50 % der Betriebskosten als Entgelt zahlt, ist im Wirtschaftsleben nicht ungewöhnlich. Der Vermutung der belangten Behörde, der

Geschäftsführer nutze diesen Raum für seine Tätigkeit bei der Kanzlei, trat der Vertreter der Bf in der mündlichen Verhandlung entgegen. Die dafür ins Treffen geführten berufs- und datenschutzrechtlichen Gründe sind glaubwürdig und nachvollziehbar.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wird im vorliegenden Fall die Wohnung unter Umständen an den Alleingesellschafter und Geschäftsführer vermietet, unter denen eine Vermietung auch unter einander fremd gegenüberstehenden Vertragsparteien vereinbart wird. Es war daher davon auszugehen, dass es sich bei der Vermietung der Wohnung um eine wirtschaftliche Tätigkeit der Bf handelt.

Rechtliche Würdigung:

1. Körperschaftsteuer und Haftung für Kapitalertragsteuer

Unbestritten handelt es sich bei der streitgegenständlichen Wohnung, die im Eigentum der Bf steht und an den Gesellschafter vermietet wird, um eine jederzeit im betrieblichen Geschehen einsetzbare Wohnung und somit um Betriebsvermögen der Bf.

Das zwischen dem Gesellschafter als Mieter und der Bf als Vermieterin bestehende Naheverhältnis gebietet es, den vorliegenden Mietvertrag an jenen Kriterien zu messen, welche vom Verwaltungsgerichtshof für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden. Die Vereinbarung muss demnach nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung im Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung einer Wohnung an den Gesellschafter ist, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält (VwGH 25.04.2013, 2010/15/0139), wobei der Fremdüblichkeit der Höhe der Mietzahlungen entscheidende Bedeutung zukommt (vgl. *Rauscher* in *SWK* 15/2013, 717).

Die Höhe einer angemessenen Miete kann daraus abgeleitet werden, 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. Eine abstrakte Renditeberechnung ist aber nur dann gerechtfertigt, wenn es für das zu beurteilende Mietobjekt keinen funktionierenden Mietenmarkt gibt. Gibt es hingegen für ein Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt, sodass ein wirtschaftlich agierender, (nur) am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gedeihenheit und Exklusivität (mit vergleichbaren Kosten) errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde, ist eine derartige abstrakte Renditeberechnung nicht geboten (VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050).

Bei der Prüfung der Fremdüblichkeit der Höhe der vereinbarten Mietzahlungen ist zu ergründen, zu welchen Mietzinsen andere Wohnungsvermietungen durch andere

Vermieter in demselben Wohnhaus vorgenommen worden sind (VwGH 19.03.2013, 2009/15/0215).

Im vorliegenden Fall entspricht nach den obigen Ausführungen die vereinbarte Miete der nachhaltig erzielbaren Marktmiete. Diese Annahme wird durch das vorgelegte Mietanbot betreffend die Nachbarwohnung bestätigt. Wie die von der Bf beigebrachte Prognoserechnung beweist, ermöglicht die vereinbarte und tatsächlich bezahlte Miete eine gewinnbringende Vermietung. Für die vorliegende Wohnung ist daher in Anlehnung an die Judikatur des Höchstgerichtes eine abstrakte Renditeberechnung nicht geboten.

Hält aber die tatsächlich bezahlte Miete einem Fremdvergleich stand, ist das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung zu verneinen. Auch von der belangten Behörde wurde letztlich keine verdeckte Ausschüttung in Höhe der Differenz zwischen der tatsächlich bezahlten Miete und einer fremdüblichen Miete in Ansatz gebracht, was indirekt eine Anerkennung der tatsächlich bezahlten Miete als fremdüblich bedeutet.

Von der belangten Behörde wurde lediglich die betriebliche Nutzung des Büros und die Tragung von 50 % der Betriebskosten durch die Bf als Entgelt für diese Nutzung als nicht fremdüblich beurteilt und als Vorteilszuwendung an den Gesellschafter qualifiziert.

Der Senat gelangte jedoch in Würdigung des durchaus nachvollziehbaren Vorbringens zur Überzeugung, dass das Büro im Wohnungsverband vom Gesellschafter sehr wohl für Arbeiten im Zusammenhang mit Klienten der Bf genutzt wird und die Tragung in Höhe von 50 % der Betriebskosten durchaus angemessen ist.

Die Körperschaftssteuerbescheide waren daher abzuändern, die von der Bf getragenen Betriebskosten als Betriebsausgaben anzuerkennen und die angefochtenen Bescheide betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer ersatzlos aufzuheben.

2. Umsatzsteuer

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Nach Art. 9 Abs. 1 Unterabsätze 1 und 2 der mit 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden: MwStSystRL) gilt als Steuerpflichtiger, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird auf nachhaltige, einkommenorientierte Aktivitäten abgestellt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG⁵, § 2 Tz 8).

Die MwStSystRL stellt somit ebenso wie § 2 Abs. 1 UStG 1994 auf eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen ab. Erfolgt die Überlassung der Nutzung des Wohnhauses an den Gesellschafter und Geschäftsführer nicht deshalb, um eine Gegenleistung zu erzielen,

sondern nur, um dem Gesellschafter einen Vorteil zuzuwenden (Ausschüttung aus einer Gesellschaft), so fehlt es insoweit an einer solchen wirtschaftlichen Tätigkeit (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 16. Mai 2007, 2005/14/0083, VwSlg 8229/F, vom 7. Juli 2011, 2007/15/0255, VwSlg 8654/F, vom 19. Oktober 2011, 2008/13/0046, VwSlg 8671/F, und vom 19. März 2013, 2009/15/0215, ebenso Ruppe/Achatz, UStG5, § 12 Tz 174).

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.

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

Im Bereich der Überlassung von Wohngebäuden durch eine Körperschaft an ihre Gesellschafter bzw. an Personen, die den Gesellschaftern nahestehen, sind in rechtlicher Hinsicht mehrere dem Vorsteuerabzug allenfalls entgegenstehende Konstellationen zu unterscheiden. Der Vorgang kann einerseits eine verdeckte Ausschüttung darstellen und gegebenenfalls zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 führen. In diesem Fall kommt besondere Bedeutung der Angemessenheit der Miete zu (VwGH 18.10.2017, Ro 2016/13/0033).

Wie unter Pkt 1 ausgeführt, bejahte der Senat die Angemessenheit der Miete und verneinte damit das Vorliegen einer verdeckten Ausschüttung. Die Versagung des Vorsteuerabzuges konnte daher nicht auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gestützt werden.

Die Überlassung von Immobilien durch Körperschaften an ihnen nahestehende Personen kann sich nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes aber auch als bloße Gebrauchsüberlassung darstellen, die nicht als wirtschaftliche (unternehmerische) Tätigkeit einzustufen ist. Für diese Abgrenzung stellt das Höchstgericht - bezugnehmend auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *Enkler* - auf einen Vergleich mit jenen Umständen ab, unter denen die Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, wobei entscheidendes Gewicht dem Gesamtbild der Verhältnisse zukommt (VwGH 10.02.2016, 2013/15/0284; VwGH 29.06.2016, 2013/15/0301).

Ein Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, stellt eine der Methoden dar, mit denen geprüft

werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird.

Erfolgt die Überlassung der Nutzung nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem Gesellschafter einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden, so fehlt es nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes an einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Für diese Beurteilung bedarf es Feststellungen zur Fremdüblichkeit der Nutzungsüberlassung. Bei der Prüfung der Fremdüblichkeit der Höhe der vereinbarten Mietzahlungen ist zu ergründen, zu welchen Mietzinsen andere Wohnungsvermietungen durch andere Vermieter als die Bf in demselben Wohnhaus vorgenommen worden sind (VwGH 19.03.2013, 2009/15/0215).

Im vorliegenden Fall entspricht die vereinbarte und tatsächlich geleistete Miete der nachhaltig erzielbaren Marktmiete. Diese Annahme wird durch das vorgelegte Mietanbot betreffend die Nachbarwohnung bestätigt.

Die belangte Behörde begründete die mangelnde Fremdüblichkeit der Mietzahlungen damit, dass sich die angemessene Höhe des Mietzinses insbesondere daraus ableite, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwarte. Zur Ermittlung der Renditemiete stellte die Behörde die Darlehensrückzahlungen von insgesamt 512.000,00 Euro den in 25 Jahren vereinnahmten Mieten in Höhe von 450.000,00 Euro gegenüber und errechnete solcherart einen Verlust, weshalb die in weiterer Folge die Renditemiete als negativ beurteilte. Eine abstrakte Renditeberechnung hat aber nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nur dann stattzufinden, wenn es für das Mietobjekt in der gegebenen Bauart und Ausstattung keinen funktionierenden Mietenmarkt gibt. Die belangte Behörde hat aber sowohl im Betriebsprüfungsbericht als auch in der Beschwerdeentscheidung festgestellt, dass es sich bei der streitgegenständlichen Wohnung um eine Immobilie handelt, die für eine fremdübliche, marktkonforme Nutzungsüberlassung geeignet ist. Durch die Vorlage des Mietangebotes betreffend die Nachbarwohnung wird diese Annahme bestätigt. Das bedeutet, dass für die Prüfung der Fremdüblichkeit der Mietzahlungen keine abstrakte Renditeberechnung gerechtfertigt ist, weil es für die vorliegenden Wohnung in der gegebenen Bauart und Ausstattung einen funktionierenden Mietenmarkt gibt, sodass ein wirtschaftlich agierender, nur am Mietertrag interessierter Investor Objekte vergleichbarer Gedeihenheit und Exklusivität errichten und am Markt gewinnbringend vermieten würde (VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0050).

Bei der Überlassung der im Eigentum der Bf stehenden Wohnung handelt es sich daher um eine wirtschaftliche Tätigkeit, der gegen die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide erhobene Beschwerde war daher Folge zu geben.

3. Missbrauch

Die Vermietung von Grundstücken ist nach Art. 13 Teil B der Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG grundsätzlich als steuerbefreit zu behandeln (mit Verlust des Vorsteuerabzuges), die Mitgliedstaaten dürfen aber Ausnahmen von dieser Befreiung

vorsehen. Die Besteuerung von Grundstücksvermietungen ist somit eine Befugnis, die den Mitgliedstaaten abweichend von der allgemeinen Regel des Artikels 13 Teil B Buchstabe b der Sechsten MwSt-Richtlinie eingeräumt ist. Das Recht auf Vorsteuerabzug gilt daher in diesem Kontext nur, wenn die Mitgliedstaaten von der in Art. 13 der Sechsten Richtlinie genannten Befugnis Gebrauch gemacht haben (vgl. etwa das Urteil des EuGH vom 9. September 2004, C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, ÖStZB 2005/451, Rn 20). Für viele Bereiche der Vermietung hat Österreich von dieser Befugnis, eine Ausnahme von der Steuerbefreiung zu normieren, Gebrauch gemacht (VwGH 26.04.2012, 2011/15/0175).

Die Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen ist nach der Rechtsprechung des EuGH ein Ziel, das von der MwStSystRL 2006/112/EG anerkannt und gefördert wird (vgl. EuGH vom 21. Februar 2006, C-255/02, Halifax, ÖStZB 2006/544, Rn 71). Nach dem Grundsatz des Verbots des Rechtsmissbrauchs sind künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen verboten, die allein zu dem Zweck erfolgen, einen Steuervorteil zu erhalten.

Nach der Rechtsprechung des EuGH setzt die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer zum einen voraus, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinien und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderliefe, und zum anderen aus objektiven Anhaltspunkten ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen lediglich ein Steuervorteil bezweckt wird (vgl. EuGH vom 27. Oktober 2011, C-504/10, Tanoarch, Rn 52, und vom 22. Dezember 2010, C-103/09, Weald Leasing, ÖStZB 2012/214). Missbrauch liegt nämlich nicht vor, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben als die Erlangung von Steuervorteilen (vgl. EuGH vom 21. Februar 2008, C-425/06, Part Service, ÖStZB 2009/257, Rn 42).

Im Einklang mit dieser Rechtsprechung des EuGH wird im Sinne der Terminologie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung - vor dem Hintergrund des mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgten Zieles - ungewöhnlich und unangemessen ist und die nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen (VwGH 31.03.2011, 2008/15/0115).

Im gegenständlichen Fall wird mit der Vermietung der Wohnung auf dem Gebiet der Umsatzsteuer ein Steuervorteil bezweckt, der im Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Immobilie besteht. Um auf eine missbräuchliche Praxis schließen zu können, ist erforderlich, dass dieser Steuervorteil trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts dem mit diesen Regelungen verfolgten Ziel

zuwiderläuft, die Gestaltung sohin vor dem Hintergrund des mit dem Abgabengesetz verfolgten Zieles ungewöhnlich und unangemessen ist.

Vermietungsumsätze fallen in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und des UStG 1994. Soweit Österreich für viele Bereiche der Vermietung das Mitgliedstaatenwahlrecht dahingehend ausgeübt hat, dass die Vermietung ein mehrwertsteuerpflichtiger Vorgang ist, stellt der mit der Vermietung verbundene Vorsteuerabzug für sich keinen Steuervorteil dar, dessen Gewährung dem mit den einschlägigen Bestimmungen dieser Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts verfolgten Ziel zuwiderläuft. Außerdem führt die Vermietung eines Gegenstandes nicht schon an sich dazu, dass der auf diese Vermietungsleistung entfallende Mehrwertsteuerbetrag (insgesamt) geringer wäre als der mit dem Erwerb dieses Gegenstands verbundene Vorsteuerabzug.

Daher ist bei Prüfung der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu prüfen, ob die besonderen Umstände der gegenständlichen Vermietung dem mit den Bestimmungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und des UStG 1994 verfolgten Ziel entgegenstehen (VwGH 18.10.2012, 2010/15/0010).

Die belangte Behörde geht nicht davon aus, dass im gegenständlichen Fall ein Scheingeschäft (§ 23 Abs. 1 BAO) vorliegt oder die vereinbarte Vermietung tatsächlich nicht durchgeführt worden ist. Den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts zu Folge erfolgte die Anschaffung der Immobilie aus einem triftigen außersteuerlichen Grund und ist das Mietverhältnis zwischen der Bf und dem Gesellschafter so gestaltet, wie es auch unter Fremden gestaltet worden wäre. Nachgewiesenermaßen wird die Vermietung in einer Weise betrieben, dass dauerhaft mit der Erzielung von Einnahmenüberschüssen zu rechnen ist.

Wenn die belangte Behörde davon ausgeht, dass die Gestaltung deshalb ungewöhnlich und unangemessen ist, weil dem steuerlichen Vorteil aus dem Abzug der 20 %igen Vorsteuer von den Errichtungskosten lediglich eine 10 %ige Umsatzsteuerbelastung aus den Mietzahlungen gegenübersteht, so ist ihr zu entgegnen, dass die von der Bf entfaltete Vermietung vom Senat nicht als ungewöhnlich oder unangemessen beurteilt wurde und die Gestaltung nicht im Widerspruch zu den mit den umsatzsteuerlichen Bestimmungen verfolgten Zielen steht.

Das Vorliegen eines Missbrauchs war daher zu verneinen.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Bei der Prüfung der Frage, ob es sich bei der streitgegenständlichen Wohnungsvermietung um eine wirtschaftliche Tätigkeit der Bf bzw. um einen Missbrauch handelt, orientierte sich der Senat an den von der Judikatur aufgestellten Kriterien. Das Vorliegen einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher zu verneinen.

Beilagen: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 6. Juni 2019