

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/3100069/2010

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. T in der Beschwerdesache der Fa. A GmbH, Anschrift, gegen die Bescheid des FA Kitzbühel Lienz betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

1) Geschäftsgegenstand der beschwerdeführenden GmbH ist die Beteiligungs- und Vermögensverwaltung. Von der Beschwerdeführerin wurde im Jahr 2005 eine Liegenschaft erworben, in den Jahren 2006 und 2007 das darauf bestehende Gebäude weitestgehend abgetragen und sodann ein großzügiges Einfamilienhaus errichtet, welches in weiterer Folge dem Gesellschafter-Geschäftsführer und dessen Gattin zu privaten Wohnzwecken vermietet wurde.

2) Anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung die Jahre 2005 bis 2007 umfassend wurden unter der TZ 2 und 3 des Betriebsprüfungsberichtes nachstehende Feststellungen getroffen:

### **„TZ 2 Vorsteuern Baukosten**

Die Vorsteuern für den Gebäudeumbau und Neubau im Jahr 2006 bzw. 2007 werden zur Gänze vom Finanzamt zurückgefordert.

Außer dem Halten von Beteiligungen entfaltet die Vermieterin in Österreich keine Tätigkeit.

Nach Feststellung des Prüfers dient das Gebäude, welches sich in exklusiver Lage in C befindet, der Deckung des privaten Wohnbedürfnisses von Herrn Mag. Y und seiner Gattin.

Eventuelle im Zuge der Betriebsprüfung vorgebrachte Spekulationsabsichten hinsichtlich Wiederverkaufs des Objektes vermögen den Umstand, dass dieses Gebäude nahezu ausschließlich der Deckung des privaten Wohnbedürfnisses dient, nicht zu entkräften. (Die Option zum jederzeitigen Verkauf ist auch im Mietvertrag festgeschrieben).

Das Objekt in C wurde 2005 käuflich erworben, im Jahr 2006 ist sodann das darauf bestehende Gebäude weitestgehend abgerissen worden und mit wesentlich größerer Wohnnutzfläche im Planungsauftrag von Mag. Y neu errichtet worden.

Von den angefallenen Baukosten entfallen laut bisherigem Aufteilungsverhältnis 93,89 % auf die vermieteten Wohnräume und 6,11 % auf die von Fa. A GmbH für betriebliche Zwecke vorgesehene Büroräumlichkeit.

Dem Flächenausmaß nach dienen 285,32 m<sup>2</sup> Wohnzwecken (Vermietung) und 18,58 m<sup>2</sup> als Bürofläche. Mieter ist laut Mietvertrag Herr und Frau Y, wobei im vertraglich vereinbarten Mietentgelt die Kücheneinrichtung sowie der Saunabereich mitenthalten sind, nicht jedoch weitere Einrichtungsgegenstände im Haus.

Die Vermietung hat ab dem Oktober 2007 begonnen.

Herr Mag. Y als alleiniger geschäftsführender Gesellschafter der Fa. A GmbH ist unbestritten Bauherr und Mieter in selbiger Person.

Nach Ansicht der Behörde ist der Vorsteuerabzug für das private Wohnen zu versagen, zumal Aufwendungen für die private Lebensführung gem. § 20 EStG nicht abzugsfähig sind und damit im Zusammenhang stehende Vorsteuern gem. § 12 Abs. 2 Z 2a UStG nicht in Abzug gebracht werden können.

Auch für die anteiligen Vorsteuern betreffend die geschaffene Bürofläche steht ein Vorsteuerabzug nicht zu, da diese Räumlichkeit ein untergeordnetes Ausmaß gem. § 12 Abs. 2 Z 1a UStG darstellt.

Die Vorsteuern der Baukosten werden zu den Baukosten mitaktiviert.

### **TZ 3 Mietentgelt/Gewinntangente:**

Wie in der TZ 2 angeführt wird eine monatliche Miete von € 3.100 inkl. USt für das Wohnhaus und Sauna incl. Garage und eingerichtete Küche bezahlt. Das Mietentgelt wird aufgrund der Storno aller Vorsteuern als Grundstücksumsatz nicht umsatzsteuerpflichtig behandelt werden.“

3) Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an und erließ entsprechende Bescheide betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 bis 2007.

4) In weiterer Folge wurde gegen die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2006 und 2007 mit Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 9.6.2009 Berufung erhoben.

In der Berufung wurde ins Treffen geführt, dass die Versagung des Vorsteuerabzuges mit der Begründung, es handle sich bei den Errichtungskosten des Gebäudes um Ausgaben der privaten Lebensführung, weil das Gebäude zur Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses des Gesellschafter genutzt werde, einen unzulässigen Verstoß gegen das Trennungsprinzip darstellen würde. Weiters sei eine Zuordnung des Gebäudes zur außerbetrieblichen Sphäre der GmbH aufgrund des Unternehmensgegenstandes der GmbH (Erwerb, Errichtung, Verkauf sowie Vermietung von Immobilien) ausgeschlossen.

Darüberhinaus wäre die Versagung des Vorsteuerabzuges für die Errichtungskosten nur dann gerechtfertigt, wenn die abgabepflichtige GmbH nach Art. 9 MwStSystRL nicht als Unternehmerin im umsatzsteuerrechtlichen Sinn anzusehen wäre oder wenn die Vorleistungen im Zusammenhang mit dem Gebäude als Leistungen für nicht unternehmerische Zwecke anzusehen wären. Dies wäre nach § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG nur der Fall, wenn der Gegenstand zu weniger als 10 % unternehmerischen Zwecken dienen würde.

Eine Einschränkung des Vorsteuerabzuges für unternehmerisch genutzte Leistungen würde in Widerspruch zu Art. 168 MwStSystRL stehen.

5) In der abweisenden Berufungsvorentscheidung (Ausfertigungsdatum 2.12.2009) wurde begründend ausgeführt, dass die Lieferung des Gebäudes nur dann als für Zwecke des Unternehmens ausgeführt zu beurteilen sei, wenn das Mietverhältnis zwischen der abgabepflichtigen GmbH und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer sowie dessen Ehegattin steuerlich anerkannt werde, was nach den vom VwGH in der Angehörigenjudikatur entwickelten Kriterien zu beurteilen sei:

Durch den schriftlichen Mietvertrag sei das Mietverhältnis nach außen ausreichend in Erscheinung getreten und habe der vorliegende Mietvertrag auch einen eindeutigen und klaren Inhalt.

Für die Frage, ob dieser Vorgang dem Grunde nach durch den Betrieb der Kapitalgesellschaft oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei, wäre zu prüfen, ob die Kapitalgesellschaft eine Wohnung dieser Art, Größe und Lage auch zum Zwecke der Nutzungsüberlassung an einen fremden Arbeitnehmer angeschafft oder hergestellt hätte.

Würde sich erweisen, dass die Kapitalgesellschaft eine derartige Anschaffung oder Herstellung für einen fremden Arbeitnehmer nicht getätigt hätte, wäre daraus zu schließen, dass die tatsächlich getätigte Anschaffung oder Herstellung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und damit mangels Fremdüblichkeit steuerlich nicht anzuerkennen sei.

Gegenstand des vorgelegten Mietvertrages würden unter anderem zwei Schlafzimmer, ein Fitnessraum, ein Weinkeller, ein Saunabereich und ein Gästezimmer mit eigenem Bad und Schrankraum bilden. Der Gebäudeteil habe eine Nutzfläche von insgesamt 285,33

m<sup>2</sup>. Die Liegenschaft befinde sich in exklusiver Lage in Aurach-Kochau. Dabei handle es sich hinsichtlich der Grundstückspreise für Bauland um eine der teuersten Lagen in Österreich. Auf dem Bauplan des Gebäudes sei Herr Y als Bauherr angeführt. In dem vorgelegten Mietvertrag sei der Tag der voraussichtlichen Fertigstellung als Beginn des Mietverhältnisses angegeben. Die auf den Erwerb, die Errichtung, den Verkauf sowie die Vermietung von Immobilien bezogene Tätigkeit der abgabepflichtigen GmbH beschränke sich auf dieses Gebäude. Diese Umstände ließen den Schluss zu, dass das Gebäude nach den persönlichen Bedürfnissen und Wünschen von Herrn und Frau Y geplant und ausgeführt worden sei.

Unter Würdigung dieser Umstände gelange die Behörde zu dem Ergebnis, dass der Inhalt des vorgelegten Mietvertrages schon dem Grunde nach nicht dem Fremdvergleich standhalte und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei. Aus der steuerlichen Nichtanerkennung des vorgelegten Mietvertrages folge, dass der vom Gesellschafter-Geschäftsführer der abgabepflichtigen GmbH und dessen Gattin genutzte Gebäudeteil weder für Zwecke des Unternehmens geliefert worden sei, noch unternehmerischen Zwecken diene. Die Liegenschaft diene demnach nur zu 6,11 % unternehmerischen Zwecken.

6) Mit Schreiben vom 14.12.2009 wurde seitens der steuerlichen Vertretung der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Vorweg ist auf § 323 Abs 38 BAO hinzuweisen, wonach die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Grundsätzlich ist im Streitfall darauf Bedacht zu nehmen, dass bezüglich der Nutzungsüberlassung von Wohnraum von einer Kapitalgesellschaft an einen Gesellschafter eine differenzierte rechtliche Würdigung der körperschaft- und umsatzsteuerlichen Folgen einer Nutzungsüberlassung zu treffen ist.

Strittig ist im vorliegenden Beschwerdeverfahren ausschließlich die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung; nämlich, ob der Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten des Gebäudes, welches die Beschwerdeführerin an den Gesellschaftergeschäftsführer und dessen Gattin vermietet, zulässig ist.

Das Finanzamt stützt die Versagung des Vorsteuerabzuges darauf, dass der Inhalt des vorgelegten Mietvertrages schon „dem Grunde nach“ nicht dem Fremdvergleich standhalte und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei.

Soweit das Finanzamt in diesem Zusammenhang ins Treffen führt, dass die Kapitalgesellschaft eine derartige Anschaffung oder Herstellung für einen fremden Arbeitnehmer nicht getätigt hätte bzw. sich die auf den Erwerb, die Errichtung, den Verkauf sowie die Vermietung von Immobilien bezogene Tätigkeit der Beschwerdeführerin auf dieses Gebäude beschränke, ist vorweg darauf hinzuweisen, dass diese Umstände für sich betrachtet, nicht die rechtliche Beurteilung rechtfertigen, dass das Mietverhältnis mangels Fremdüblichkeit steuerlich nicht anzuerkennen wäre. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes könnte nämlich die Vermietung einer Immobilie durch eine Körperschaft selbst dann fremdüblich gestaltet sein, wenn sie die einzige Betätigung einer Körperschaft darstellt bzw. wenn die Körperschaft gar nicht über Arbeitnehmer verfügt (vgl. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0139 mit Verweis auf VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046). Insoweit darf einer Kapitalgesellschaft daher der Vorsteuerabzug aus den Errichtungskosten für ein an den Gesellschafter zu privaten Wohnzwecken vermietetes Gebäudes nicht schon deshalb versagt werden, weil an einen Gesellschafter der Gesellschaft vermietet wird oder weil es die einzige Vermietung der Kapitalgesellschaft darstellt, ohne die konkreten Umstände der Vermietung zu prüfen.

Wenn die Abgabenbehörde zur weiteren Begründung ins Treffen führt, dass der Vorsteuerabzug für das private Wohnen zu versagen sei, weil Aufwendungen für die private Lebensführung gem. § 20 EStG nicht abzugsfähig seien und damit in Zusammenhang stehende Vorsteuern gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG nicht in Abzug gebracht werden könnten, ist darauf zu verweisen, dass für das Steuerrecht aus der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft das Trennungsprinzip abzuleiten ist, welches steuerlich wirksame Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter (allenfalls auch dem Alleingesellschafter) und der Kapitalgesellschaft ermöglicht. Nach dem Trennungsprinzip sind grundsätzlich alle Arten von Verträgen zwischen einer GmbH und ihren Gesellschaftern zulässig und auch steuerlich anzuerkennen, wenn sie wie unter einander fremden Personen gestaltet sind.

Die maßgeblichen Rechtsgrundlagen für den Streitfall lauten wie folgt:

Die Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken unterliegt nach § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG dem ermäßigten Steuersatz.

Nach der Bestimmung des § 12 UStG kann der Unternehmer Vorsteuerbeträge für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen; dabei gelten die Lieferungen und sonstige Leistungen nach § 12 Abs 1 Z 1 lit a UStG 1994 als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten gem. § 12 Abs 1 Z 2 lit a UStG Lieferungen oder sonstige Leistungen deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben

(Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind.

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.

Sowohl die 6. MwSt-Richtlinie 77/388/EWG (im Folgenden kurz 6. RL) als auch die nachfolgende im Jahre 2006 in Kraft getretene Mehrwertsteuersystemrichtlinie (im Folgenden kurz: MwStSyst-RL) kennt den Begriff des Unternehmers nicht, sondern bestimmt dazu Folgendes:

Nach Art 4 Abs 1 und 2 der 6. RL bzw. Art 9 Abs 1 MwStSyst-RL "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 im Resultat auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG4, § 2 Tz. 8).

Art 9 Abs 1 Unterabs 2 Satz 2 MwStSyst-RL legt (aufgrund der Judikatur des EuGH) ergänzend fest, dass "insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Einnahmenerzielung als wirtschaftliche Tätigkeiten gelten und diese nicht mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeführt werden müssen".

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Judikatur zur Vermietung von Wohnraum in Anlehnung an die Judikatur des EuGH die Auffassung, dass die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken als unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden ist, die nicht zur Unternehmereigenschaft führt (VwGH 24.6.1999, 96/15/0098; 19.10.2011, 2008/13/0046).

Für die Überlassung von Wohnraum durch eine Gesellschaft an ihren Gesellschafter bedeutet dies: Erfolgt die Überlassung der Nutzung nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem Gesellschafter einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden, so fehlt es bereits an einer wirtschaftlichen Tätigkeit und besteht dementsprechend von vornherein keine Vorsteuerabzugsberechtigung (VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046; 19.3.2013, 2009/15/0215 16.5.2007, 2005/14/0083).

Der Verwaltungsgerichtshof verweist in diesem Zusammenhang bezüglich der Abgrenzung zwischen Tätigkeiten, die letztlich nur der nicht fremdüblichen Vorteilszuwendung an die Gesellschafter dienen, von solchen, die über die bloße Vorteilszuwendung hinaus als wirtschaftliche Tätigkeiten einzustufen sind, auf das Urteil des EuGH vom 26. September 1996, C-230/94, Enkler (VwGH vom 7.7.2011, 2007/15/0255).

Der EuGH hat in diesem Urteil zum Ausdruck gebracht, dass für die Beurteilung, ob die (entgeltliche) Überlassung eines körperlichen Gegenstandes zur dauerhaften Nutzung

eine auf nachhaltige Einnahmenerzielungsabsicht gerichtete Tätigkeit darstellt, auf die Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalles abzustellen ist. Wenn der Gegenstand üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt wird, kann das ein (wesentliches) Indiz dafür sein, dass der Eigentümer ihn für Zwecke der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen nutzt. Bei Gegenständen, die sowohl für eine Nutzung zu privaten Zwecken als auch zu wirtschaftlichen Zwecken geeignet sind, sind alle Umstände der Nutzung zu berücksichtigen. Im letztgenannten Fall kann der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Auch wenn allein anhand von Kriterien, die sich auf das Ergebnis der betreffenden Tätigkeit beziehen, nicht ermittelt werden kann, ob die Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird, sind ferner die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalles gehören und daher neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist zur Beurteilung der Frage, ob eine Nutzungsüberlassung von Wohnraum von einer Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, insbesondere auch darauf abzustellen, ob das Mietverhältnis einem Fremdvergleich standhält (vgl. nochmals VwGH 19.3.2013, 2009/15/0215 mit Hinweis auf VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255 und VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046).

Zusammenfassend bleibt 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 sind, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit iSd der 6. RL bzw. MwStSyst-RL.

Sachverhaltsbezogen steht fest, dass sich das gegenständliche Grundstück in einer exklusiven Lage befindet und hinsichtlich der Grundstückspreise für Bauland als eine der teuersten österreichweit zu beurteilen ist. Die Wohnnutzfläche des vermieteten Teils beträgt etwa 285 m<sup>2</sup>, die von der Beschwerdeführerin genutzte Bürofläche rund 18 m<sup>2</sup>. Weiters steht außer Streit, dass die gegenständliche Immobilie nach den Wünschen und Bedürfnissen des Mieters und seiner Gattin geplant und errichtet wurde und eine Vermietung am freien Markt vorab nicht geplant war, sondern vielmehr das persönliche Wohnbedürfnis des Gesellschaftergeschäftsführers und seiner Gattin abgedeckt werden sollte.

Aktenkundig ist zudem, dass das gegenständliche Mietverhältnis mit schriftlichem Mietvertrag vereinbart wurde, welcher einen eindeutigen und klaren Inhalt hat und nach außen wirksam wurde. Als Mietentgelt wurde darin ein Betrag von 3.100 € monatlich vereinbart, wobei das Mietverhältnis mit Oktober 2007 begonnen hat.

Bezüglich der Höhe des Mietentgeltes, dass einem Fremdvergleich standzuhalten vermag, vertritt der Verwaltungsgerichtshof in seiner mittlerweile ständigen Rechtsprechung die Ansicht, dass das fremdübliche Mietentgelt von der Amortisation des Kapitals und von einer angemessenen Verzinsung bestimmt wird, insbesondere in Fällen, in denen der Vermieter die Immobilie nach den Wünschen des künftigen Mieters anschafft bzw. errichtet. Dabei leitet sich die angemessene Höhe eines Nutzungsentgeltes daraus ab, was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre und somit insbesondere daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet. Die Herleitung des fremdüblichen (marktkonformen) Mietentgelts erfolgt dabei durch Umkehr des Ertragswertverfahrens, die als eine zulässige Methode für die Ermittlung des fremdüblichen Mietzinses anerkannt wird (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; 23.2.2010, 2007/15/0003 sowie UFS 24.8.2007, RV/0540-L/04 UFS 13.9.2012, RV/2517-W/10; 29.5.2013, RV/0541-S/11; 18.6.2013, RV/0621-S/11).

Das Bundesfinanzgericht hat daher der Beschwerdeführerin hiezu nachstehende Berechnung nach dem umgekehrten Ertragswertverfahren vorgehalten, die aufgezeigt, dass das vereinbarte Mietentgelt in Höhe von 3.100 € im Monat deutlich unter der Miete liegt, die bei Annahme einer Rendite von 1,5% zu bezahlen wäre.

<b>Liegenschaftszins Wohnhaus</b>				
Grund und Boden		€	<b>1,50%</b>	<b>2%</b>
90% von 588.000 €		<b>529.200,00</b>	<b>7.938,00</b>	<b>10.584,00</b>
Gebäudewert (Nutzungsdauer 80 J).		<b>1.380.600,00</b>	<b>46,41</b>	<b>39,74</b>
90 % von 1.534.000 €			<b>29.747,90</b>	<b>34.740,82</b>
<b>Jahresreinertrag</b>			<b>37.685,90</b>	<b>45.324,82</b>
abzüglich:				
Mietausfallwagnis Basis Reinertrag		<b>2%</b>	<b>753,72</b>	<b>906,50</b>
Verwaltungskosten Basis Reinertrag		<b>2%</b>	<b>753,72</b>	<b>906,50</b>



Instandhaltung Basis Errichtungskosten	0,50%	6.903,00	6.903,00
angemessene Miete		46.096,34	54.040,81
Miete lt. Mietvertrag		33.818,00	33.818,00
2.818,18 €/Monat x12			

Soweit im Rahmen einer diesbezüglichen Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung die in der Berechnung des Bundesfinanzgerichtes zum Ansatz gebrachten Anschaffungskosten von Grund und Boden bzw. Gebäudeerrichtungskosten geringfügig abgeändert wurden, ist anzumerken, dass sich unter Beibehaltung des übrigen Berechnungsschemas bereits bei einer Verzinsung von lediglich 1 % eine Miete in Höhe von 36.290 €, bei einer Verzinsung von 1,25 % eine Miete in Höhe von 40.110 €, bei einer Verzinsung von 1,5 % eine Miete in Höhe von 44.025 € und bei einer Verzinsung von 2 % eine Miete in Höhe von mit 52.126 € errechnen würde.

Die allgemein anerkannte Fachliteratur zur Bewirtschaftung von Immobilien geht aber für den **Zeitraum des Ankaufes der Liegenschaft bzw. der Errichtung des Gebäudes** von folgenden Renditeerwartungen eines fremden Investors aus ("Renditemiete"):

Kranewitter erachtet für Einfamilienhäuser eine fremdübliche Mindestrendite von 2,5% (Bandbreite 2,5 bis 3,5%) als angemessen (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung<sup>6</sup>, 94).

Die Empfehlung des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs für Wohnliegenschaften geht in hochwertiger Lage von mindestens 2%, in sehr guter Lage von mindestens 2,5% (Bandbreite 2,5 bis 4,5%) aus (vgl. Kranewitter, aaO, 98).

Auch der Kommentar Ross-Brachmann geht zur Orientierung von einer Bandbreite von 2,5 bis 3,5% und damit einer Mindestverzinsung von 2,5% aus (vgl. Ross-Brachmann, Ermittlung des Verkehrswertes von Grundstücken und des Wertes baulicher Anlagen<sup>29</sup>, 442).

Bienert gibt für Einfamilienhäuser überhaupt keine Rendite an und begründet dies damit, dass diese - verbunden mit geringem Risiko - die geringste Verzinsung aufweisen. Sie stellen danach keine Zinsobjekte im herkömmlichen Sinn dar, sondern werden in erster Linie zu dem Zweck erstellt, einer Familie als selbst genutztes Objekt zu dienen (Bienert in Bienert/Funk, Immobilienbewertung Österreich, Stand Juli 2007, 361). Daraus leuchtet hervor, dass Einfamilienhäuser üblicherweise überhaupt keine Renditeobjekte sind, in die fremde Investoren investieren.

Das im Streitfall vereinbarte Mietentgelt reicht damit aber nicht aus, die Renditeerwartungen eines fremden Investors (mindestens 2%) zu erfüllen und ist somit das Mietverhältnis als nicht fremdüblich gestaltet zu beurteilen.

In der Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung wurde weiters darauf verwiesen, dass laut Heimo Kranewitter, Liegenschaftsbewertung 6. Auflage, die Ableitung des Kapitalisierungszinssatzes auch aus dem Kapitalmarktzinssatz zulässig und sinnvoll sei, da dieser als Alternativanlage bzw. für Vergleichszwecke zwischen dem Investment in eine Liegenschaft oder den Kapitalmarkt herangezogen werde. Hiezu wurde eine Berechnung nachstehenden Inhaltes vorgelegt.

Durchschnitt der Sekundärmarktrendite (OENB) für die Jahre 2004 bis 2013 = 2,95 %  
abzüglich Geldwertanpassungsabschlag (ermittelt anhand VPI Steigerung 06/2004 bis 07/2014) = 2,24 %

zuzüglich geringe Mobilität der Investition: 0,5 %

ergibt einen Liegenschaftszinssatz abgeleitet aus dem Kapitalmarktzinssatz von 1,21 %

Soweit dabei für die Berechnung der Durchschnitt der von der Österreichischen Nationalbank veröffentlichten „Sekundärmarktrendite Emittenten gesamt“ für die Jahre 2004 bis 2013 herangezogen wurde, wird angemerkt, dass man im Falle der Ableitung des Kapitalisierungszinssatzes aus dem Kapitalmarktzinssatz, im konkreten Fall den Durchschnitt der von der Österreichischen Nationalbank veröffentlichten „Sekundärmarktrendite Emittenten gesamt“ für die Jahre **1997 bis 2006** heranziehen müsste (= 4,14 %), weil die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vornahme der Investition bzw. der Errichtung des Gebäudes (und davor) zu berücksichtigen sind und nicht jene, die aktuell vorherrschen.

Insoweit wäre auch der Geldwertanpassungsabschlag, ermittelt anhand der VPI-Steigerung im **Zeitraum 1997 bis 2006** heranzuziehen, welcher sich mit rund 1,68 % errechnet und nicht wie von der steuerlichen Vertretung anhand der VPI-Steigerung im Zeitraum 06/2004 bis 05/2014. Diesfalls würde sich sogar ein aus dem Kapitalmarktzinssatz abgeleiteter Kapitalisierungszinssatz in Höhe von 2,96 %, abweichend von 1,21 % laut Ermittlung der steuerlichen Vertretung, ergeben, welcher noch höher ist, als der Mindestzinssatz von 2 %.

Wenn in der Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung weiters angemerkt wurde, dass unter Berücksichtigung der bereits seit mehreren Jahren tiefen Sekundärmarktrenditen (im Jahr 2013 nur 1,07 %) und in Anbetracht der sicheren Veranlagung in Immobilien und der für den Standort Kitzbühel im allgemeinen und der in C im speziellen bestehenden Wertsteigerungschance auch niedrigere Kapitalisierungszinssätze als in Höhe von 1,5% wirtschaftlich sinnvoll seien, wird darauf hingewiesen, dass sich die Berechnung der Rendite, die sich ein Anleger bzw. Investor für das eingesetzte Kapital erwartet, im Liegenschaftszinssatz ausdrückt. Ein Kriterium für die Wahl des Liegenschaftszinssatzes ist das Risiko, welchem der Ertrag aus dem Realbesitz

unterworfen ist (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, S. 94). Der Beschwerdeführerin ist insoweit Recht zu geben, dass eine Veranlagung in Immobilien ein geringes Risiko aufweist und sich ein Investor daher mit geringeren Erträgen zufrieden gibt. Dies drückt sich aber bereits in der Wahl eines - gemessen am Kapitalmarktzinssatz - eher niedrigen Liegenschaftszinssatzes aus. Dabei ist dieser Zinssatz umso niedriger, je besser die Lage der Immobilie ist und drückt damit das Wertsteigerungspotential einer Liegenschaft aus. Wie bereits ausgeführt betrug nach der Empfehlung des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs der Zinssatz für Wohnliegenschaften in einer hochwertigen Lage (also in der besten Lage) im Streitzeitraum aber zwischen mindestens 2,00% und 4,00%. Insoweit stellt für den Streitzeitraum ein Liegenschaftszins von 2% jedenfalls die unterste argumentierbare Größe dar.

Weiters wird nicht in Abrede gestellt, dass die Immobilie im Zeitraum 2007 bis 2014 eine erhebliche Wertsteigerung erfahren haben wird. Die Wertsteigerung wird aber vor allem auf die Wertsteigerung des Grund und Bodens zurückzuführen sein. Die Investitionsentscheidung der Beschwerdeführerin, auf diesem Grundstück ein geräumiges Einfamilienwohnhaus mit gehobener Ausstattung zu errichten, ist für diese Wertsteigerung nicht ursächlich.

Darüberhinaus sind – worauf bereits hingewiesen wurde – bei der Beurteilung der Frage, ob das Mietentgelt als fremdüblich einzustufen ist, die Verhältnisse der Jahre 2005 bis 2007 zu berücksichtigen. In diesem Zeitraum lagen die Sekundärmarktrenditen noch zwischen 2,99 % und 4,26 %.

Soweit in der Vorhaltsbeantwortung durch die steuerliche Vertretung beantragt wurde, für die Beurteilung der Frage, ob das vereinbarte Mietentgelt (unter Anwendung des umgekehrten Ertragswertverfahrens) als fremdüblich zu beurteilen ist, nicht den bei Vertragsabschluss vereinbarten Mietzins sondern den indexierten Mietzins des Jahres 2012 heranzuziehen, wird nochmals darauf verwiesen, dass hiefür grundsätzlich auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Errichtung des Gebäudes bzw. des Abschlusses des Mietvertrages abzustellen ist. Darüberhinaus wäre auch das indexierte Mietentgelt in Höhe von 37.285 € nicht als fremdüblich zu beurteilen, weil auch diesfalls keine ausreichend angemessene Mindestverzinsung vorliegen würde.

Insgesamt liegt daher wegen des niedrig vereinbarten Mietentgeltes keine marktkonforme Gestaltung der Vermietungstätigkeit vor und stellt die Nutzungsüberlassung der gegenständlichen Liegenschaft sohin keine unternehmerische Tätigkeit dar.

Abschließend wird angemerkt, dass ein anteiliger Vorsteuerabzug auch für die Büroräumlichkeiten nicht zulässig ist, weil die streitgegenständliche Wohnraumüberlassung die einzige, aber umsatzsteuerlich nicht relevante Vermögensverwaltungstätigkeit der Beschwerdeführerin im Streitzeitraum war und darüberhinaus das bloße Halten von Beteiligungen nicht die Unternehmereigenschaft zu begründen vermag.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 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.

Die gegenständliche Entscheidung hing ausschließlich von der Klärung von Sachverhaltsfragen ab, mit denen keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung in Zusammenhang steht. Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 8. Jänner 2015