

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. DSW in der Beschwerdesache AAA, Adresse2.1, vertreten durch WTSB Steuerberatungs GmbH, Loferer Bundesstraße 5, 5700 Zell am See, gegen den Bescheid des FA St. Johann Tamsweg Zell am See vom 24.05.2012, betreffend Umsatzsteuer 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Bei der Bf, einer GmbH & Co KG mit der unbeschränkt haftenden Gesellschafterin LL (Geschäftsführerin: MM; Gesellschafterin: MMAV) und den Kommanditisten MM und der MMAV, fand im Mai 2012 eine Betriebsprüfung, die Jahre 2005 bis 2010 betreffend, statt. Geschäftszweig der Bf ist der Erwerb, der Besitz, die Nutzung und die Verwaltung von Immobilien, mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eines Apartmenthauses (3 Wohnungen im Streitzeitraum).

Von der Bp wurden unter Tz 2, Adresse folgende Feststellungen iBa die Umsatzsteuer 2008 getroffen:

Im Juni 2007 habe die Bf ein Grundstück erworben und in Folge darauf ein Einfamilienhaus mit der Adresse Adresse1 errichtet und Vorsteuern aus den Baukosten im Rahmen der Umsatzsteuerveranlagung 2008 geltend gemacht.

Das Gebäude diene MM und ihrer Familie als Wohnsitz und sei laut eigener Aussage auf ihre Wünsche und auf ihre Familienbedürfnisse zugeschnitten, errichtet worden. Eine Nutzung für Zimmer- oder Appartementvermietung wäre ohne umfangreiche Umbaumaßnahmen auf Grund der Bauart und Raumeinteilung nicht möglich.

Steuerlich werde das Einfamilienhaus an die Familie MM vermietet. Ein schriftlicher Mietvertrag liege nicht vor. Die Mietvereinbarung habe man mündlich getroffen. Ein Aktenvermerk mit den Inhalten der Mietvereinbarung liege vor.

Nach Ansicht der Finanzbehörde handle es sich bei dem, für die Familie MM errichteten Einfamilienhaus, steuerlich nicht um Betriebsvermögen der Bf. Das Einfamilienhaus sei abgestimmt auf die familiären Bedürfnisse errichtet worden und diene ausschließlich privaten Wohnzwecken.

Begründet werde ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis damit, dass Frau MM das Haus als Geschäftsführerin der Komplementär-GmbH zur Verfügung gestellt und eine fremdübliche Miete bezahlt werde. Zudem sei auch der Mitunternehmeranteil an der KG derart gering, dass dieser vernachlässigt werden könne. Das Mietverhältnis stehe nicht in Zusammenhang mit der Mitunternehmerschaft, und sei damit der möglichen Entscheidungs- und Gestaltungsmöglichkeit als Mitunternehmer entzogen.

Unter Betrachtung des tatsächlichen Geschäftsumfanges (Vermietung Appartements und Fremdenzimmer) der Bf wäre im Fremdvergleich für einen fremden Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ohne Zweifel kein entsprechendes Einfamilienhaus nach dessen Wünschen, speziell auf seine familiären Wohnbedürfnisse zugeschnitten, errichtet worden. Betreffend der Mitunternehmerschaft werde angeführt, dass die Mitunternehmerin der Bf die liechtensteinische Firma MMAVL sei. Die Errichtung des Einfamilienhauses sei unter anderem aus Gesellschaftereinlagen der "MA" finanziert worden. Diese Anstalt befände sich angeblich im Besitz der Familie der Frau MM. Wer genau Anteilsinhaber sei, und welche Anteile Frau MM halte bzw. welchen Einfluss Frau MM selbst auszuüben imstande sei, habe man im Zuge der BP nicht in Erfahrung bringen können. Alleiniger Gesellschafter der Komplementär-GmbH sei ebenfalls die "MA". Es sei also durchaus anzunehmen, dass Frau MM sehr wohl wesentlich mehr Einfluss- und Entscheidungsmöglichkeiten in Entscheidungen der Bf besitze, als laut Gesellschafterverhältnis anzunehmen ist.

Das neu errichtete Einfamilienhaus werde als Privatvermögen der Bf eingestuft. Ein Vorsteuerabzug aus den geltend gemachten Aufwendungen iZm dem Einfamilienhaus stehe nicht zu.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ - nach Wiederaufnahme des Verfahrens die Umsatzsteuer 2008 betreffend - einen neuen Sachbescheid.

In der nach Verlängerung der Rechtsmittelfrist rechtzeitig eingebrachten Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid 2008 brachte die Bf folgendes vor:

Das Rechtsmittel richte sich gegen die Rechtswidrigkeit des Bescheidinhaltes, weil der Steuerbescheid in Anlehnung an Tz 2 des Betriebsprüfungberichtes vom 22. Mai 2012 davon ausgehe, dass das von der Geschäftsführung genutzte Wohngebäude als Privatvermögen der Bf einzustufen wäre.

Es werde beantragt, dass die von der Geschäftsführerin der Bf für das Wohngebäude im Kalenderjahr 2008 entrichteten Mieten in Höhe von € 11.536,36 als steuerbarer Umsatz und die im Zusammenhang mit der Anschaffung des Gebäudes in Höhe von € 71.056,86 angefallenen Vorsteuern als abzugsfähig berücksichtigt werden.

Frau MM sei Geschäftsführerin der LL mit dem Sitz in Adresse2.1. Die LL ist (*geschäftsführende*) Gesellschafterin ohne Vermögensbeteiligung an der Bf. Die Bf habe mit Kaufvertrag vom 21. Oktober 2005 ein Apartmenthaus zur Erwirtschaftung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erworben. Unter Leitung der Geschäftsführerin Frau MM und ihres im Betrieb beschäftigten Ehegatten sei das erworbene Apartmenthaus sukzessive saniert und erweitert worden. Frau MM habe bei der Akquisition sich vorrangig auf zahlungskräftige Kunden aus osteuropäischen Ländern konzentriert. Die zunehmende Geschäftsausweitung habe schließlich dazu geführt, dass es der Geschäftsführerin Frau MM, ihrem mitarbeitenden Ehegatten und den beiden Kindern nicht mehr zumutbar war, die Wohnung im Apartmenthaus weiter als Familienwohnung zu nutzen.

Die Bf habe durch den Kauf eines Nachbargrundstückes mit der Adresse Adresse1, die Möglichkeit geschaffen, ein Einfamilienhaus für die Familie der Geschäftsführerin zu errichten. Im Jahre 2008 sei auf diesem Nachbargrundstück (mit der Adresse Adresse1) ein Haus für die Nutzung durch die Geschäftsführerin der LL und ihren im Betrieb der Bf beschäftigten Ehegatten errichtet worden. Die Feststellungen in Tz 2 des Betriebsprüfungsberichtes, dass dieses Wohnhaus auf die Nutzung durch eine Familie zugeschnitten sei, werde nicht bestritten. Beim errichteten Einfamilienhaus handle es sich um ein Fertighaus, das durchaus für jede Familie sehr gut als Wohnsitz oder auch als Ferienhaus verwendet werden könnte. Beide Nutzungsmöglichkeiten seien gleichwertig möglich. Die Vermietung von Einfamilienhäusern für Dauernutzung oder für touristische Nutzung sei in XXXX ortsüblich.

Im gegenständlichen Fall sei davon auszugehen, dass die touristischen Aktivitäten (Vermietung von Apartments) der Bf ausschließlich durch den persönlichen Einsatz der Ehegatten realisiert werde. Die Ehegatten würden einerseits die erforderlichen Leistungen im Zusammenhang mit der Buchung und Belegung der Apartments als auch die Leistungen im Zusammenhang mit der Betreuung der Gäste und die laufende Instandhaltung der Immobilie erledigen. Tatsache sei, dass ohne vergleichbaren Arbeitseinsatz und entsprechende Leistungen der Geschäftsführerin der LL die touristische Nutzung im genannten Umfang weder möglich noch nachhaltig wäre.

Im Betriebsprüfungsbericht werde ausgeführt, dass das errichtete Haus mit der Adresse Adresse1 ausschließlich auf die Familienbedürfnisse der Familie MM ausgerichtet sei und ausschließlich privaten Zwecken diene. Weiters werde ausgeführt, dass nach Meinung des Finanzamtes, Frau MM ein Naheverhältnis zur Bf besitze und demnach die Bereitstellung eines für private Wohnzwecke dienenden Wohnhauses nicht fremdüblich wäre. Dagegen ist vorzubringen, dass es erfahrungsgemäß zwingend erforderlich sei, dass bei touristischer Nutzung einer Immobilie eine verantwortliche Person direkt im Objekt oder in unmittelbarer Nähe des vermieteten Objektes dauernd wohne.

Durch die Bereitstellung einer Wohnung für die Geschäftsführerin und des einzigen Dienstnehmers in unmittelbarer Nähe der touristisch verwerteten Liegenschaft sei es einerseits möglich, mindestens eine halbtagsbeschäftigte weitere Person einzusparen

und eine gute nachhaltige Betreuung der vermieteten Liegenschaft sicherzustellen. Unabhängig von dieser tatsächlich realisierten, beträchtlichen Einsparungsmöglichkeit, habe die Familie der Geschäftsführerin für das Wohnhaus eine fremdübliche Miete in Höhe von brutto monatliche € 3.200,00 entrichtet. Das Mietverhältnis sei einerseits durch die laufenden Mietgutschriften und den Aktenvermerk des Herrn Notar Dr. AB vom 22. September 2009 dokumentiert.

Es werde die Ansicht vertreten, dass die Miete angemessen sei. Dies habe das Finanzamt im Betriebsprüfungsbericht auch nicht bestritten. Auch die betriebliche Notwendigkeit qualifiziertes Personal in unmittelbarer Nähe der vermieteten Liegenschaft gut unterzubringen, sei zweifelsfrei. Viele Betriebe seien gezwungen sehr gute Unterkünfte für ihre Mitarbeiter insbesondere für ihre leitenden Mitarbeiter mit noch mehr Mitteleinsatz bereitzustellen. Die Erstellung und Errichtung von neuen Mitarbeiterunterkünften werde deshalb häufig von der öffentlichen Hand durch günstige Grundstücksbereitstellung und Bereitstellung von Wohnbauförderungsmitteln unterstützt.

Unter Beachtung der geringen Geschäftsführervergütungen der Frau MM in der LL (jährlich brutto 4800,--) und der fremdüblichen Mietvereinbarung, bestehe keinerlei Veranlassung, den Neubau am Adresse1 als Privatvermögen der Bf einzustufen. Unabhängig von der aktuellen Nutzung durch die Familie der Geschäftsführerin könnte die Liegenschaft auch jederzeit einem anderen leitenden Mitarbeiter oder Geschäftsführer zur Verfügung gestellt oder jederzeit als Ferienhaus mit einem ähnlichen Vermietungsergebnis verwendet werden. Die Vermietung als Ferienimmobilie wäre jedoch nicht zweckmäßig, weil durch die damit erforderlich werdende betriebsferne Wohnungsnahme der Geschäftsführerin zusätzliche Kosten insbesondere zusätzliche Personalkosten anfallen würden. In XXXX sei es durch die sehr attraktive touristische Nutzung jeder Art von Immobilien äußerst schwierig, geeignete Wohnungen für Dauernutzung von Familien zu finden. Meist befänden sich derartige Wohnungen sehr dezentral, in Randlagen oder in Nachbarorten.

Aus den genannten Gründen stelle sich für die Geschäftsführerin der Sachverhalt zwingend so dar, dass die Nutzung des Neubaus am Adresse1 im besonderen betrieblichen Interesse liege, die Vermietung fremdüblich statfinde und damit die Abzugsfähigkeit der Vorsteuern rechtmäßig sei. (Vgl. auch VwGH 19.10.1993, 93/14/0129).

Die Beschwerde wurde im September 2012 ohne Erlassung einer BVE dem unabhängigen Finanzsenat (jetzt: BFG) vorgelegt.

Anlässlich der Pensionierung des Richters Dr. T im März 2016 wurde das Beschwerdeverfahren mittels Geschäftsverteilungsbeschluss der nunmehrigen Richterin zugeteilt.

Nach einem telefonischen Vorhalt im April 2016 wurde von der Bf noch folgende Beschwerdeergänzung vorgebracht:

Im Streitzeitraum habe die Bf drei Wohnungen (2016: 7 Wohnungen) vermietet.

Die Beteiligungsverhältnisse der LL waren im Streitzeitraum 100 % MA. Die Beteiligungsverhältnisse der Bf waren im Streitzeitraum 1% MM und 99% MA.

Der Sachverhalt sei in der Rechtsmittelschrift klar dargestellt. Besonderen Hinweis verdiene allerdings der Umstand, dass es sich beim Wohnhaus um ein relativ einfaches Fertigteilhaus handle, das schon unter der Prämisse, es jederzeit auch touristisch als „Ferienchalet“ verwerten zu können, errichtet worden sei. Die Familie von Frau MM habe ihren Wohnsitz derzeit vor allem in Österreich, weil ihre beiden Kinder in XXXX schulpflichtig seien. Unabhängig von dieser aktuellen familiären Situation hätten Frau MM und ihr Ehegatte jederzeit die Möglichkeit besser entlohnte Tätigkeiten in Tschechien wahrzunehmen. Damit solle jedenfalls klargestellt werden, dass die Miete des Fertigteilhauses durch die Familie durchaus eine zeitlich sehr eingeschränkte sein könne.

Zur Rechtsfrage:

§ 12 Abs 2 Z 2 UstG 1994 idF 1.1.2008 lautet

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) 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...

In einer größeren Anzahl von Judikaten werde in diesem Zusammenhang festgestellt, dass ein Vorsteuerabzug dann nicht in Frage käme, wenn die Wohnung bzw. das Privathaus ausschließlich privaten Zwecken diene. Wie in der Rechtsmittelschrift ausgeführt, sei dies im Fall der Bf nicht der Fall.

Folgende Punkte sprechen dafür, dass die Vermietung des Einfamilienhauses der Unternehmenssphäre der Bf zuzurechnen sei:

1. Die wirtschaftliche Tätigkeit der Bf sei die Immobilienvermietung.
2. Die vermietete Immobilie stehe im grundbücherlichen Eigentum der Bf.
3. Das vermietete Einfamilienhaus könne jederzeit zu ähnlichen Bedingungen dauervermietet oder touristisch vermietet werden.
4. Durch die unmittelbare Nähe zu den anderen vermieteten Wohneinheiten der Bf entstünden der Bf geringere Lohnkosten.
5. Die Mieterin sei an der Gesellschaft ausschließlich mit 1 % der Anteile beteiligt, der Mehrheitsgesellschafter könne alle Beschlüsse mit Mehrheit fassen.
6. Die bezahlte und verrechnete Miete werde fremdüblich berechnet, regelmäßig entrichtet und sei marktkonform.
7. Bei der Immobilie handle es sich um eine einfache Standardausführung.

Zusammenfassend könne festgestellt werden, dass nach dem Willen der Vertragsparteien vor allem eine der unternehmerischen Tätigkeit der Gesellschaft zuordenbare, marktkonforme, fremdübliche, betriebsdienliche und jederzeit einen Mieterwechsel

inkludierende Vermietung einer Wohnimmobilie angestrebt und realisiert worden sei. Die jährlichen Nettomietserträge lägen in einem marktkonformen Rendite-, Kostenrahmen.

Wie dargestellt, handle es sich bei der Beteiligung um eine kapitalistische Kommanditbeteiligung der Frau MM an der Bf.

Der Steuergesetzgeber und die Judikatur haben für diese Form der Kommanditbeteiligung bereits besondere Besteuerungsregeln geschaffen (zB nach ständiger Judikatur des VwGH ist die kapitalistische Beteiligung an einer KG nicht als Erwerbstätigkeit iSd § 37 Abs 5 EStG anzusehen, wenn ein Kommanditist keine wesentlich andere Funktion als ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft hat und damit keine besonderen wirtschaftlichen Tätigkeiten ausübt). Mit der Steuerreform 2016 habe man für diese Kommanditgesellschaften auch die Verlustverwertung wesentlich eingeschränkt.

Für einen derartigen Kommanditgesellschaften seien - in Bezug auf Vertragsverhältnisse zur Gesellschaft - im Zweifel die für einen Kapitalgesellschaften anzuwendenden Regeln durchaus von Relevanz. Insbesondere erscheine dies im Bereich der Abgrenzung zwischen Privat und Betriebsbereich von größter Bedeutung.

Diese aufgezählten Gründe und die Fremdüblichkeit der Vermietung würden ausreichen, die betreffende Wohnimmobilie als überwiegend betrieblich genutzt im Sinne des § 12 Abs 2 Z 1 a UStG anzusehen.

Eine Abwägung zwischen den Interessenslagen hat die Judikatur z.B. in mehreren Entscheidungen als relevant erachtet:

Im Erkenntnis des VwGH vom 24.06.2010 GZ 200/15/0170 wurde festgestellt:

„Die belangte Behörde stellte zutreffend fest, dass es sich bei den Aufwendungen im Zusammenhang mit der Errichtung des hier in Rede stehenden Wohnhauses um Kosten des Haushaltes und der Lebensführung eines Miteigentümers handle (vgl. etwa zu einer betrieblich tätigen Personenvereinigung das hg. Erkenntnis vom 13. Mai 1992, 90/13/0057 sowie Doralt/Kauba, EStG10, § 23 Tz 249; dies gilt in gleicher Weise für Personengemeinschaften ohne betriebliche Einkünfte). Ausgehend davon wurde für das für die Privatnutzung des Miteigentümers errichtete Gebäude im Grunde des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 kein Vorsteuerabzug gewährt. Dies stößt auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken, weil die Miteigentümer - im das Jahr 1998 betreffenden Verfahren - ausdrücklich eingeräumt haben, dass das Wohnhaus errichtet worden sei, um von einem Miteigentümer zu ausschließlich privaten Wohnzwecken verwendet zu werden und das Wohnhaus auch im Streitzeitraum - Gegenteiliges wurde im Verwaltungsverfahren nicht behauptet und ist auch der Beschwerde nicht zu entnehmen - ausschließlich privaten Wohnzwecken eines Miteigentümers diene. Dass die Miteigentümergemeinschaft außerhalb der Nutzung des hier in Rede stehenden Wohngebäudes keinen Unternehmensbereich haben und es (z.B. im Falle einer künftigen Fremdvermietung) keine unternehmerische Nutzung des hier in Rede stehenden Gebäudes geben könne, ist dem angefochtenen Bescheid nicht zu entnehmen“.

Im Fall der Bf sei keine ausschließlich oder überwiegend private, sondern eine durch überwiegend betriebliche Interessen geprägte fremdübliche Vermietung vorgenommen worden. Diese Vermietung sei im Rahmen des Unternehmenszweckes der Immobilienvermietung erfolgt.

Bei der umsatzsteuerlichen Bewertung der Vermietungstätigkeit sei nicht nur das UStG 1994, sondern auch das Gemeinschaftsrecht und hier insbesondere Art. 9 Abs. 1 Unterabsatz 1 der mit 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (im Folgenden kurz: MwStSystRL) zu beachten, wonach als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Absatz 2 genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Nach Art. 9 Abs. 1 Unterabsatz 2 MwStSystRL sind wirtschaftliche Tätigkeiten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeit der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleich gestellten Berufe. Als wirtschaftliche Tätigkeit gilt auch eine Leistung, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfasst.

Im Judikat Enkler vom 26.9.1996, C-230/94, hat der EuGH die Ansicht vertreten, dass die Trennlinie der die Unternehmenssphäre prägenden "wirtschaftlichen" Tätigkeit von der privaten Sphäre eine Betrachtung der Gesamtheit der Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalles erfordert. Wird somit ein körperlicher oder nicht körperlicher Gegenstand (zB eine Wohnung) üblicherweise ausschließlich wirtschaftlich genutzt, ist dies in der Regel ein ausreichendes Indiz zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. Bei Gegenständen, die sich sowohl für eine Nutzung zu privaten Zwecken als auch zu wirtschaftlichen Zwecken eignen - dazu gehört jedenfalls eine Wohnung in einem Einfamilienhaus - ist auf die Umstände der Nutzung abzustellen. Es ist somit ein Vergleich anzustellen zwischen der tatsächlichen Nutzung im Einzelfall und den Umständen, unter denen die jeweilig zu untersuchende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird. Je mehr sich die Nutzungsmodalitäten im zu prüfenden Fall von der im Wirtschaftsleben geübten Praxis unterscheiden, desto eher wird von einer privat veranlassten und nicht von einer „wirtschaftlich“ motivierten Tätigkeit iSd Art 9 MwStSystRL auszugehen sein (siehe dazu Arnoldi, Der Begriff der "wirtschaftlichen Tätigkeit" im Umsatzsteuerrecht, taxlex, 2015, 312; BFG 8.1.2015, RV/3100069/2010).

Zusammenfassend bleibe festzuhalten, dass sowohl nach der Judikatur des EuGH als auch des VwGH nicht die Vergesellschaftung oder familiäre Verbundenheit von Personen, sondern ausschließlich der Fremdvergleich und die Art der Bewirtschaftung als objektive Kriterien für die Beurteilung der Frage heranzuziehen seien, ob eine private oder wirtschaftliche Tätigkeit iSd der 6. RL bzw. MwStSyst-RL vorliege. Dies gehe auch aus der Entscheidung des UFS vom 31.10.2011, RV/2378-W/07 hervor. In dieser Entscheidung komme der UFS zum Schluss, dass eine fremdübliche umsatzsteuerrelevante Vermietung eines Einfamilienhauses einer Stiftung an den Stifter – auch unter Hinweis auf das oben angeführte Judikat Enkler - zulässig sei.

Im Fall der Bf entspreche die Vermietung des Einfamilienhauses an Frau MM fremdüblichen Grundsätzen. Ein Vorsteuerabzug sei daher im Rahmen des Unternehmensgegenstandes und der tatsächlichen wirtschaftlichen Betätigung für das fremdüblich vermietete Einfamilienhaus an die geringfügig kapitalistisch beteiligte Kommanditgesellschafterin zulässig.

Ein von der Abgabenbehörde im Juli 2012 an die Bf übermittelter Vorhalt iZm der streitgegenständlichen Beschwerde enthielt folgendes Ersuchen:

„Unter Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten werden Sie um Bekanntgabe der Gesellschafter oder Anteilseigner der Kommanditistin MMAVL ersucht.

In diesem Zusammenhang erscheint auch von Bedeutung, dass die Kommanditistin und Geschäftsführerin der Komplementärin LL, Frau MM, Mitglied des Verwaltungsrates der MA ist, und auch als Bevollmächtigte der MA auftritt. Um Stellungnahme zu dieser Nahebeziehung der Frau MM zur MA wird gebeten.“

Einer Vorhaltsbeantwortung ist die Bf - auch nach Urgenz durch das BFG im April 2016 – bis dato nicht nachgekommen.

Der Entscheidung zugrundegelegte Sachverhalt:

Bei der Bf handelt es sich um eine GmbH & Co KG mit der LL als Komplementärin und den Kommanditisten MM (1%) und der MMAV (99%). Alleinige Gesellschafterin der Komplementär GmbH im Streitzeitraum war die MMAV, alleinige Geschäftsführerin der Komplementär-GmbH MM.

Die Bf erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eines Apartmenthauses (3 Wohnungen im Streitzeitraum).

Unstrittig ist, dass die Bf im Juni 2007 ein Grundstück erworben hat, um ein für die Bedürfnisse Ihrer Kommanditistin MM zugeschnittenes Einfamilienhaus zu errichten. Dafür wurde ein angemessenes Mietentgelt von monatlich € 3.200,- vereinbart und auch entrichtet. Das Gebäude, ein Fertighaus, ist unbestritten auf die Nutzung durch die Familie der Kommanditgesellschafterin zugeschnitten und wurde bis dato auch nur von dieser ausschließlich privat genutzt. Das Mietverhältnis ist durch die laufenden Mietgutschriften und einem Aktenvermerk des Notars Dr. AB vom 22.09.2009 dokumentiert.

Strittig ist die Vermögenszuordnung dieses Einfamilienhauses. Nach Ansicht der Bf liegt Betriebsvermögen vor, nach Ansicht der belangten Behörde Privatvermögen und damit kein Vorsteuerabzug aus den geltend gemachten Aufwendungen iZm dem Einfamilienhaus sowie kein steuerbarer Umsatz aus den entrichteten Mieten.

Beweiswürdigung:

Der getroffene Sachverhalt gründet sich auf die von der Abgabenbehörde und dem BFG aufgenommenen Beweise und den Inhalt des Verwaltungsaktes.

Rechtslage und Erwägungen:

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

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

§ 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 schließt Aufwendungen für die private Lebensführung des Steuerpflichtigen vom Vorsteuerabzug aus. Unter den Begriff der Lebensführung fallen im Wesentlichen Aufwendungen für die Nahrung, bürgerliche Kleidung und die eigene Wohnung des Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 24.6.2010, 2006/15/0217).

Unstrittig ist, dass das Einfamilienhaus zur Befriedigung der Wohnzwecke der Gesellschafterin MM errichtet wurde und seit der Fertigstellung nur von dieser, die auch Geschäftsführerin der Komplementär GmbH ist, und ihrer Familie zu privaten Wohnzwecken genutzt wird (mündlicher Mietvertrag zwischen der Bf und den Ehegatten M).

Ein Einfamilienhaus, das einem Steuerpflichtigen und seiner Familie zur gemeinsamen Haushaltsführung dient, gehört nicht zum Betriebsvermögen. Ein solches Einfamilienhaus bildet notwendiges Privatvermögen. Das gilt auch in Fällen, in denen das Einfamilienhaus nicht einem Einzelunternehmer, sondern einem Mitunternehmer zur Haushaltsführung dient, zumal in der Einkommensteuer eine gleiche Behandlung von Einzelunternehmern und Mitunternehmern besteht. Insoweit also ein im Eigentum einer Mitunternehmerschaft stehendes Gebäude für Wohnzwecke eines Mitunternehmers und damit im Rahmen dessen privater Lebensführung genutzt wird, können die damit zusammenhängenden Aufwendungen gemäß § 20 Abs 1 Z 1 und 2 lit a EStG 1988 nicht berücksichtigt bzw. die korrespondierenden Vorsteuern nach § 12 Abs 2 lit a UStG 1994 nicht abgezogen werden (siehe dazu *SWK* 8/2015, 431 und die dort zitierte Judikatur sowie BFG, RV/5101431/2010).

Die belangte Behörde hat zutreffend festgestellt, dass es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen iZm dem Einfamilienhaus um solche handelt, die unmittelbar die private Lebensführung der Kommanditgesellschafterin betreffen. Das Einfamilienhaus ist für das private Wohnbedürfnis der Kommanditgesellschafterin gewidmet. Ausgehend davon hat die belangte Behörde in Bezug auf dieses für die Privatnutzung der Kommanditistin der Bf gewidmete Gebäude im Grunde des § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 den Vorsteuerabzug versagt. Dies stößt auf keine vom Verwaltungsgericht aufzugreifenden Bedenken, da diese Rechtsansicht der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht (wie z.B. VwGH 24.6.2010, 2006/15/0170; VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157).

Für den Vorsteuerauschluss des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 ist es nicht relevant, dass es sich bei dem in Rede stehenden Einfamilienhaus um keine Luxusimmobilie handelte,

dieses einer anderen Dauervermietung oder touristischen Vermietung zugänglich wäre, eine marktgerechte Miete verlangt wurde, betriebsdienlich ist und der Bf die Unternehmereigenschaft grundsätzlich zukommt.

Bei dem hier zu beurteilenden Sachverhalt handelt es sich weder um die Überlassung einer Liegenschaft zwischen einer Privatstiftung und dem Stifter/Begünstigten, sodass der Verweis auf die Entscheidung des UFS vom 31.10.2011, RV/2378-W/07 in der Beschwerdeschrift ins Leere gehen muss, noch vordergründig um eine solche zwischen einer Kapitalgesellschaft und einem Gesellschafter und/oder Geschäftsführer, sondern um eine Nutzungsüberlassung im Rahmen einer Mitunternehmerschaft. Dass es sich bei Frau MM um eine kapitalistisch beteiligte Kommanditgesellschafterin handelt, wird in der Beschwerdeschrift nicht bestritten.

Auch aus dem in der Beschwerdeschrift angeführten Erkenntnis des VwGH vom 19.10.1993, 93/14/0129 kann für den gegenständlichen Fall insofern nichts gewonnen werden, als das Einfamilienhaus nicht der Komplementär-GmbH zur Vergütung deren Geschäftsführertätigkeit zur Verfügung gestellt wird, damit diese durch die Zurverfügungstellung des Einfamilienhauses an ihren Gesellschafter diese entlohnt.

Bezüglich unionsrechtlicher Bedenken hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 28.5.2009, 2009/150100 – nach Einholung einer Vorabentscheidung im Sinne des Art 234 EG – zu Recht erkannt, dass § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 auf Gebäude anwendbar ist und nicht den Regelungen der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie widerspricht.

Da die in der Beschwerdeschrift angeführten unionsrechtlichen Bedenken die umsatzsteuerliche Bewertung einer Vermietungstätigkeit betreffen, sind sie für die hier zu beurteilende Rechtsfrage nicht von Bedeutung, ein weiteres Eingehen daher entbehrlich.

Abschließend ist festzuhalten, dass die Bf trotz mehrfacher Aufforderung, beginnend im Jahr 2012, unter Hinweis auf die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten, weder Gesellschafter noch Anteilseigner der Kommanditistin MA mit Sitz Adresse3, (zuletzt dem BFG) offengelegt hat. Es liegt die Vermutung nahe, dass der Anteil der Kommanditgesellschafterin MM an der Bf daher weitaus höher ist, als in der Beschwerdeschrift angeführt.

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.

Im gegenständlichen Fall ist die Rechtsfrage, ob ein Vorsteuerabzug für Aufwendungen iZm einem Einfamilienhaus, das der Gesellschafterin einer Personengesellschaft

zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses dient, durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe oben) geklärt, sodass keine Rechtsfrage entschieden wurde, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art 133 Abs 4 B.VG zukommt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 17. Mai 2016