



GZ. RV/0316-W/13,  
miterledigt RV/0315-W/13,  
RV/0314-W/13, RV/0313-W/13  
und RV/1037-W/13, RV/1036-  
W/13

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. GmbH, Adr.Bw., vertreten durch Stb., vom 7. November 2011 und 31. Jänner 2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 4. Oktober 2012 und 31. Jänner 2013 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2009 sowie Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2006 bis 2010 und Umsatzsteuerfestsetzung für die Zeiträume Jänner bis Juni 2011 und August und September 2012 nach der am 14. Mai 2013 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Betriebsgegenstand der berufungswerbenden GmbH (Bw) besteht in der Vermögensverwaltung, Realitätenwesen und Wohnungs- und Siedlungswesen. Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 4.5.2006 gegründet. Gesellschafter sind I.P. und A.H. zu 51 und 49%, I.P. ist auch Geschäftsführer.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung (BP) über die Jahre 2006 bis 2011 wurden folgende Feststellungen getroffen:

#### "Tz. 1 Allgemein

Lt. Gesellschaftsvertrag wurde die Bw. GmbH, Adr.Bw. am xx.xx. 2006 gegründet.

Geschäftsführer der Gesellschaft ist Herr I.P., geb. xx.xx.1973 wohnhaft in Adr.Bw.;

Gesellschafter sind mit einer Stammeinlage von € 17.850,00 Herr I.P., geb. xx.xx.1973 in A. (Russland) und mit einer Stammeinlage von € 17.150,00 Herr A.H., geb. xx.xx.1963 wohnhaft B. (ukrainischer Staatsbürger). Bei den beiden Gesellschaftern handelt es sich um Schwiegervater und Schwiegersohn. Herr I.P. ist mit der Tochter von Herrn A.H. verheiratet.

Die Abgabepflichtige erwarb am 1.9.2006 ein Grundstück in Z. und begann anschließend darauf mit der Errichtung von zwei Luxuseinfamilienhäusern (Adresse: G.1aund1b) mit einer Gesamtfläche von 509 m<sup>2</sup> und 420 m<sup>2</sup>.

Die Gesamtbaukosten dieser beider Häuser werden It. vorgelegter Prognoserechnung auf rund € 4.200.000,00 netto geschätzt. Das eingesetzte Fremdkapital wird sich auf etwa € 2.100.000,00 belaufen.

Bis 2010 erfolgte die Finanzierung der beiden Einfamilienhäuser ohne Fremdfinanzierung. Etwa € 1.500.000,00 wurden durch den Gesellschafter Herrn A.H. zugeschossen. Lt: Vereinbarung vom 13.6.2006 wurde schriftlich dazu Folgendes festgehalten:

"2.1. Sollte H. einen Gesellschafterzuschuss in zwischen den Vertragsparteien einvernehmlich festzulegender Höhe leisten, welcher von P. gar nicht oder in geringerer Höhe geleistet wird, so wird dafür ein Ausgleich geschaffen wie folgt Die Vertragsparteien verpflichten sich im Falle des Vorhandenseins von Gewinnen eine Voltausschüttung zu beschließen und vorzunehmen, wobei die Ausschüttung im Wege einer alinearen Gewinnausschüttung zu beschließen ist.

2.2. Ausschüttungen erfolgen im Falle des Punktes 2.1. dahingehend, dass diese zugunsten von H. in solcher Höhe solange linear vorgenommen werden, bis jener Betrag erreicht ist, welcher der Differenz des von H. geleisteten Gesellschafterzuschusses und dem vom P. geleisteten Zuschusses entspricht."

Die Gesellschafterzuschüsse (verbucht wurden diese Beträge unter nicht gebundene Kapitalrücklagen) des Herrn H. wurden von der V. Ltd., X auf das Ifd. Geschäftskonto der Abgabepflichtigen überwiesen. Bei den Überweisungen war der Vermerk It. Vertrag Nr. 1/05 vom 17.5.2006 zwischen V. Ltd. und Herrn H. vermerkt. Auf die Bitte der BP den Vertrag vorzulegen teilte der steuerliche Vertreter am 13. Juli 2012 per Mail Folgendes mit:

"Bezugnehmend auf ihre E-Mail vom Sonntag, 1.7.2012 betreffend den Vertrag Nr. 1/05 vom 17.5.2006 zwischen V. Ltd. und Herrn H. weisen wir darauf hin, dass nachvollziehbar sämtliche Einzahlungen des Herrn H. zurechenbaren V. Ltd. auf das Konto unserer Mandantschaft korrekt als Gesellschaftereinlagen von Herrn H. erfasst worden sind und auch die entsprechende Gesellschaftsteuer errichtet worden ist. Es besteht daher unseres Erachtens keine Verpflichtung zur Vorlage des Vertrages, in welchem auch Vertragsgegenstände geregelt sind, die überhaupt nichts mit dem gegenständlichen Verfahren zu tun haben."

Der Vertrag Nr. 1/05 vom 17.5.2006 wurde der BP nicht vorgelegt.

Betreffend Fertigstellung der beiden Objekte teilte der steuerlichen Vertreter am 2. November 2007 dem ho. Finanzamt mit, dass vorgesehen ist auf dem Grundstück bis Ende 2008 zwei Gebäude zu errichten, die ab 2009 vermietet werden sollten.

Am 19.9.2011 wurde eine USO-Prüfung für den Zeitraum 01-06/2011 abgeschlossen. Im Zuge dieser Prüfung wurde bei der Betriebsbesichtigung am 1.6.2011 festgestellt, dass die beiden Einfamilienhäuser, trotz Fertigstellungsprognose bis Ende 2008, noch immer nicht fertiggestellt waren. Als Begründung wurde vom Geschäftsführer/Gesellschafter Herrn I.P. eingewendet, dass es aufgrund der schlechten Wirtschaftslage einen Baustopp gegeben hat.

Die Fertigstellung der beiden Einfamilienhäuser war dann lt. Mail (dieses wurde im Zuge der USO-Prüfung am 19.5.2011 vom steuerlichen Vertreter an die Prüferin geschickt) mit Ende 2011 geplant. Lt. dieser Mail und auch lt. Aussage des Geschäftsführers waren auf unterschiedlichen Ebenen Vermietungsbemühungen im Gange (Verhandlungen mit potenziellen Mietern in Österreich und in Russl., Beauftragung eines Maklerbüros).

Dokumentationen über die Korrespondenz und die Vermietungsbemühungen auf unterschiedlicher Ebene wurden der Abgabenbehörde nicht vorgelegt.

Maklerbüros wurden schlussendlich nicht beauftragt, sondern wurden die Mieter von den beiden Gesellschaftern gefunden. Bei den potenziellen Mietern handelt es sich lt. Aussagen des Geschäftsführers um Bekannte bzw. Freunde der beiden Gesellschafter.

*(Der steuerliche Vertreter wollte Folgendes hier eingefügt haben): Diktat Dr. R.:*  
**Die steuerliche Vertretung legt Wert darauf, dass es sich nicht um potenzielle Mieter handelt, sondern dass mit den betroffenen Personen im März 2012 gültige Mietverträge der gestalt abgeschlossen worden sind, dass ein von der Gesellschaft unterbreitetes Mietanbot von den Mietern jeweils durch Einzahlung des ersten Mietbetrages konkurrenzlos angenommen worden ist.**

Seitens der Abgabenbehörde wird festgehalten, dass die Würdigung des Sachverhaltes, nämlich ein nicht unterfertigtes Schreiben der Abgabepflichtigen, welches in zeitlichem Zusammenhang mit einem Zahlungseingang am Konto steht, ihr, der Abgabenbehörde in ihrer freien Beweiswürdigung obliegt. Ein schriftlicher Nachweis darüber, dass das seitens der Abgabepflichtigen als Anbot bezeichnete Schreiben dem Mieter zugegangen ist, wurde nicht vorgelegt.

*(Der steuerliche Vertreter wollte Folgendes hier eingefügt haben):*  
**Am Tag der Schlussbesprechung wurde der BP eine Mail von Herrn T. in russischer Sprache vorgelegt, übersetzt von Herrn P., dass er die Verschiebung der Übergabe bis spätestens 31.12.2012 akzeptiert. Weiters wurde ein Schreiben von Herrn S. vorgelegt, ebenfalls in russischer Sprache, übersetzt von Herrn P., dass er zur Verlegung der Übergabe um weitere 3 Monate bis 31.12.2012 einverstanden ist.**

Daher kommt die Abgabenbehörde zum Ergebnis, dass derzeit keine Umstände vorliegen, die auf das Bestehen eines gültigen Mietvertrages schließen lassen.

Am 17.8.2011 wurde ein "Mietvertrag" mit einer aus Sicht der Gesellschafter fremden dritten Person abgeschlossen und der BP vorgelegt. Im Zuge der Unterpflanzung der Niederschrift über die USO-Prüfung erklärte der steuerliche Vertreter, dass bereits mit einem weiteren Mieter die Verhandlungen soweit gediehen sind, dass für das zweite Einfamilienhaus bis Oktober 2011 mit einem Vertragsabschluss gerechnet werden kann.

Im Zuge der laufenden BP wurde nun Folgendes festgestellt:

Objekt 1: Z, G1a

Mit 17.8.2011 (vorgelegt im Zuge der USO-Prüfung - diese wurde am 19.9.2011 abgeschlossen) wurde ein Mietvertrag über das Einfamilienhaus Z, G1a mit Frau E.N. geb. xx.x..1970, B1, Russland abgeschlossen. Diese ist lt. Aussage des Geschäftsführers die Gattin eines angesehenen Politikers in Russl. und ein Bekannter vom Gesellschafter Herrn H.. Da dieser nicht namentlich im Mietvertrag aufscheinen wollte, wurde der Mietvertrag mit der Gattin abgeschlossen, Frau EN. war bislang in einer sehr durchschnittlichen Wohnung mit mehreren Mitbewohnern gemeldet.

*(Der steuerliche Vertreter wollte Folgendes hier eingefügt haben): Diktat Dr. R.:*  
**Der steuerliche Vertreter legt Wert auf die Feststellung, dass seitens der BP in ungewöhnlich ausführlicher Art und Weise eine Dokumentation der Einkommens- und Vermögensverhältnisse und der Familienverhältnisse verlangt worden ist und**

**dass seitens des Abgabepflichtigen eine Bestätigung der N. Bank vorgelegt wurde, dass für den Gatten von Fr. EN. - Herrn U.M. - monatliche Zahlungseingänge von durchschnittlich € 45.000,00 auf das Konto bei der N. Bank erfolgten (genauer Betrag liegt der BP vor).**

Lt. Punkt 4.2. des Mietvertrages erfolgt die voraussichtliche Fertigstellung des Einfamilienhauses mit Dezember 2011. Die Vermieterin ist zu einer Beendigung dieses Vertrages aufgrund verzögerter Fertigstellung erst berechtigt, sofern diese nicht bis 30. Juni 2012 erfolgt ist und eine von der Mieterin gesetzte angemessene Nachfrist erfolglos verstrichen ist. Beendet die Vermieterin aufgrund verzögerter Fertigstellung diesen Vertrag, so stehen ihr keinerlei Ansprüche aus diesem Umstand gegen den Vermieter zu.

Lt. Punkt 15.1. des Mietvertrages trägt die Kosten der Vergebührungszeit dieses Vertrages zur Gänze die Mieterin. Diese verpflichtet sich auch, den Vermieter hinsichtlich der Gebührenhaftung völlig schad- und klaglos zu halten.

Am 6.7.2012 wurde mit dem Gesellschafter/Geschäftsführer Herrn I.P. eine Niederschrift aufgenommen. Hier erklärte dieser:

"Frau E.N. wird vom Mietvertrag zurücktreten. Seit März 2012 ist das ziemlich sicher, da ihr Gatte und sie sich ein eigenes Objekt suchen möchten. Der formale Rücktritt ist bisher nicht dokumentiert.

Seit März 2012 gibt es ein neues Mietanbot (Herr Dr. R. - steuerlicher Vertreter - wendet ein, dass das ein konkludent angenommener Mietvertrag ist) mit Herrn S über das Objekt G1a. Es wurde am 14.3. ein Betrag von € 7.150,00 auf das Konto der Bw. GmbH eingezahlt. Der Mieter wurde vom Gesellschafter Herrn H. gefunden. Der Mieter Herr S ist aus der Russland. Er ist Hauptimporteur von Computertechnik in der Russland. Er ist in Österreich bisher nicht sesshaft. Der Hauptgrund das Objekt zu mieten ist sich mit der Familie in Österreich anzusiedeln. Man möchte eine wirtschaftliche und politische Sicherheit hier, da in Russl. die Wirtschaftsverhältnisse nicht sehr rosig sind. Herr S. hat 4 Kinder, zwei davon im Schulalter.

Die Mieter untereinander kennen sich bisher nicht. Die Privatsphäre soll gewährleistet sein. Es ist vorgesehen die Objekte bis September 2012 fertigzustellen. Es ist bereits alles bestellt."

Es kann von der BP nicht zweifelsfrei nachvollzogen werden, ob das Mietanbot tatsächlich in einem zeitlichen Zusammenhang mit der getätigten Überweisung steht, da die Mietanbote weder unterzeichnet sind, noch einen Eingangsstempel des Gebührenamtes tragen.

Zu der Privatsphäre möchte die BP noch ergänzen, dass die beiden Häuser auf einem Grundstück stehen und bisher keine Abgrenzung (Zaun) zwischen den beiden Häusern besteht.

Erst im Zuge der Niederschrift am 6.7.2012 wurde der BP das neue "nicht unterschriebene" Mietanbot mit Herrn S vom 13.3.2012 vorgelegt und gleichzeitig mitgeteilt, dass die Erstmieterin vom Vertrag zurückgetreten ist.

Die BP wurde bereits mit 20.2.2012 begonnen und die Prüferin war laufend mit dem steuerlichen Vertreter im Kontakt. Dieser erklärte bei der Besprechung am 6.7.2012, dass er auch erst kürzlich über das neue Mietanbot und den Rücktritt der Erstmieterin vom Geschäftsführer informiert wurde.

*(Der steuerliche Vertreter wollte Folgendes hier eingefügt haben): Diktat Dr. R.:*  
**Der steuerliche Vertreter legt Wert auf die Feststellung, dass eine Information über den Rücktritt von Fr. EN. an die BP vor dem 30. Juni 2012 deswegen nicht zielführend gewesen wäre, weil Fr. EN. den Rücktritt, wie oben ausgeführt, erst bei Nichtfertigstellung bis zum 30.6.2012 berechtigerweise erklären hätte können.**

Wie bereits oben festgehalten tritt Fr. EN., die "Erstmieterin", vom Mietvertrag, der am 17.8.2011 abgeschlossen wurde, zurück. Es gibt lt. Geschäftsführer keinen Schriftverkehr bzw. keine Dokumentationen mit der Erstmieterin betreffend des Rücktrittes vom Mietvertrag, noch wurde ein Schriftverkehr bzw. andere Dokumentation über das Zustandekommen mit dem Neu- bzw. Zweitmieter vorgelegt. Einzig das nicht unterfertigte Mietanbot wurde der BP vorgelegt. Beim Mieter dürfte es sich um einen Bekannten (siehe Niederschrift und Aussage des Geschäftsführers) von Herrn H. handeln.

Anzumerken wäre auch noch, dass lt. Punkt 4.2. (siehe oben) kein Rücktrittsrecht im Mietvertrag mit Frau E.N. zu diesem Zeitpunkt vorgesehen war. Lt. Mietvertrag ist die Mieterin aufgrund von verzögerter Fertigstellung zu einer Beendigung des Vertrages erst berechtigt, sofern die Fertigstellung nicht bis 30. Juni 2012 erfolgt ist und eine von der Mieterin festgesetzte Nachfrist erfolglos verstrichen ist.

Es ist für die BP auch nicht wirklich nachvollziehbar, dass bei einer solchen Größenordnung (mtl. Entgelt € 6.500,00 zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer) es mit Herrn S., dem neuen Mieter, keinen unterschriebenen Mietvertrag sondern nur ein "nicht" unterzeichnetes Mietanbot gibt.

Die Begründung, dass bei Unterzeichnung des Mietanbots eine Vergebührungsanfall ist ebenfalls nicht nachvollziehbar, da bei einem Objekt solcher Größenordnung schon die kaufmännische Vorsicht gebietet einen unterfertigten Vertrag mit dem Mieter aufzunehmen.

Anzumerken wäre noch, dass lt. Punkt 15.1. des Mietanbots die Kosten der Vergebührungsanfall des Vertrages zur Gänze sowieso der Mieter trägt. Dieser verpflichtet sich auch lt. Punkt 15.1. des Mietanbots, den Vermieter hinsichtlich einer Gebührenhaftung völlig schad- und klaglos zu halten. Nach Ansicht der BP müsste es, wenn ernsthafte Mietabsicht seitens des Mieters vorliegt, doch auch in seinem Interesse sein einen von beiden Seiten unterzeichneten, vergebührten Mietvertrag in Händen zu halten. Die Kosten der Vergebührungsanfall nach Ansicht der BP für den potentiellen Mieter bei dieser Größenordnung zweitrangig.

*(Der steuerliche Vertreter wollte Folgendes hier eingefügt haben): Diktat Dr. R.:*

**Der steuerliche Vertreter legt Wert auf die Feststellung dass die gebührenschonende Vorgehensweise dass ein Mietanbot durch Einzahlung eines im Mietanbot definierten Betrages durch den Mieter konkludent angenommen werden kann in der Immobilienbranche durchaus üblich ist und sogar bei mtl. Mieten in sechsstelligen Bereich praktiziert wird.**

Lt. Niederschrift und lt. vorgelegtem Kontoauszug wurde am 14.3.2012 ein Betrag von € 7.150,00 auf das Konto der Bw. GmbH einbezahlt. Dieser Betrag wurde 11. Kontoauszug (Kto.Nr. y.yyy.yyy BankL. AG) von der G. Ltd. einbezahlt. Inwiefern es einen Zusammenhang zwischen dem Mieter S und der G. Ltd. gibt kann von der BP nicht nachvollzogen werden und wurde auch von Seiten der Abgabepflichtigen im Zuge der Besprechung nicht aufgeklärt. Erst im Schreiben vom 11.9.2012 teilte der steuerliche Vertreter mit, dass Herr S der wirtschaftliche Eigentümer der Firma "G. LTD" ist und der Sitz des Unternehmens in O. ist.

*(Der steuerliche Vertreter wollte Folgendes hier eingefügt haben): Diktat Dr. R.:*

**Der steuerliche Vertreter legt weiters Wert auf die Feststellung, dass auf den oben angeführten Kontoauszug über die Einzahlung der €: 7.150,00,00 der eindeutige Zahlungsgrund "Miete G1a, G. LTD" angegeben ist. Damit ist aus Sicht der steuerlichen Vertretung die konkludente Annahme des Mietanbotes durch Herrn S. eindeutig dokumentiert. Im Zuge der Besprechung konnte lediglich nicht aufgeklärt werden, in welchem Ausmaß Herr S. an der G. LTD wirtschaftlich beteiligt ist.**

Im Mietanbot ist jedenfalls unter Punkt 2.1. festgehalten, dass das Mietobjekt ausschließlich zu Wohnzwecken benutzt werden darf. Jede andere Nutzung ist, auch wenn diese nur temporär erfolgt, ausdrücklich untersagt.

*Objekt 1: Z, G1b*

Zu diesem Einfamilienhaus wurde der BP ein ebenfalls am 13.3.2012 datiertes "nicht" unterzeichnetes Mietanbot vorgelegt. Lt. diesem ist Herrn T geb. x.x..1975 wohnhaft Ch. der voraussichtliche Mieter dieses Objektes.

*(Der steuerliche Vertreter wollte Folgendes hier eingefügt haben): Diktat Dr. R.:*

**Die steuerliche Vertretung legt Wert auf die Feststellung, dass auch im Falle des Objektes G1b ein gültiger Mietvertrag zustande gekommen ist, dass von der Abgabepflichtigen unterbreitete Anbot wurde durch Einzahlung eines Betrages von € 6.050,00 am 27.3.2012 (Überweisungstext: T, B.gasse, Miete G1b) konkludent angenommen.**

Herr T ist ein Bekannter vom Geschäftsführer Herrn P.. Lt. Niederschrift v. 6.7.2012 erklärte der Geschäftsführer zu Herrn T Folgendes:

"Herr T wurde von mir als Mieter gewonnen. Ich habe mitgeholfen, dass er eine Wohnung in Österreich findet. Er stammt aus Ch. Herr T. möchte sich in Österreich sesshaft machen. Er hat eine Familie mit bald drei Kindern. Er ist inzwischen zu einem Freund geworden. Er ist Eigentümer und Geschäftsführer und Gründer von Unternehmen Pizza."

Aufgrund von Recherchen hat die BP festgestellt, dass Herr T seit 29.5.2007 in AdrBw (Nebenwohnsitz) gemeldet ist. Dies ist auch gleichzeitig der Hauptwohnsitz von Herrn P. dem Geschäftsführer. Diese Tatsache wurde mit keinem Wort von Herrn P. erwähnt. Er erklärte nur (siehe oben), dass er mitgeholfen hat für Herrn T eine Wohnung in Österreich zu finden.

Vor der Meldung bei Herrn P. war Herr T in Adr.Bw.Haus2 vom 7.5.2007 - 29.5.2007 gemeldet. Diese Wohnung steht auch im Eigentum von Herrn T. Auf dem Türschild dieser Wohnung steht It. Nachschau vom 31.7.2012 der Name "Ei".

*(Der steuerliche Vertreter wollte Folgendes hier eingefügt haben): Diktat Dr. R.:*

**Der steuerliche Vertreter teilt mit, dass es sich laut Auskunft der Gf bei Frau Ei um die Vorbesitzerin der nunmehr Herrn T. gehörenden Liegenschaft handelt (Adr.Bw.Haus2). Herr Dr. R. gibt an, dass It. Bw--Geschäftsführung Herr T. niemals in der Wohnung von Herrn P. gewohnt hat und die Meldedaten, wonach Herr T. seinen Nebenwohnsitz Adr.Bw.Haus1 hat, durch ein Missverständnis oder einen Fehler beim ZMR zustande gekommen sein muss.**

Weiters stellte die BP fest, das It. Melderegister und It. Recherchen im Internet Herr T am xy.x..1976 geboren ist. Im Mietanbot wurde das Geburtsdatum mit x.x..1975 angegeben. Es verwundert die BP, dass dies Herrn T bei Vorlage des Mietoffers nicht aufgefallen ist. Nicht ganz alltäglich erscheint der Abgabenbehörde auch die Tatsache, dass im Zuge eines Gesprächs und der Ausfertigung der Niederschrift vom Geschäftsführer nicht erwähnt wird, dass der künftige Mieter offenbar am gleichen Wohnsitz gemeldet ist, wie er selbst, jedoch eindeutig ausgesagt wird, dass eine Freundschaft zwischen ihnen besteht. Trotz all dem fiel das falsche Geburtsdatum im Mietoffer niemandem auf und es konnte der angeblich befreundete, zukünftige Mieter auch nicht auf einfaches Wege das Geburtsdatum richtig stellen.

Der Geschäftsführer erklärte zu diesem von der BP vorgehaltenen Sachverhalt in der Niederschrift:

"Die im Mietanbot angegebenen Geburtsdaten stimmen nicht überein mit der ZMR und werden noch von mir abgeklärt."

Die BP hätte gerne die Mieter einvernommen. Dem Geschäftsführer bzw. dem steuerlichen Vertreter wurde dies vor dem Besprechungstermin am 6.7.2012 mitgeteilt, da es sich bei den Mietern der beiden Objekte um Bekannte bzw. Freunde der beiden Gesellschafter handelt. Niederschriftlich erklärte der Gesellschafter dazu Folgendes:

"Die Mieter wurden auf meinen Wunsch hin nicht verständigt. Wenn es zu vermeiden ist möchte ich nicht, dass die Mieter befragt werden."

Es wurde außerdem vom Geschäftsführer bzw. dem steuerlichen Vertreter darauf hingewiesen, falls die Behörde die Mieter trotzdem vorladen sollte und deswegen die Mietanbote zurückgezogen werden, diese mit Unannehmlichkeiten zu rechnen hätte.

*(Der steuerliche Vertreter wollte Folgendes hier eingefügt haben): Diktat Dr. R.:*

**Der steuerliche Vertreter legt Wert auf die Feststellung, dass er der Behörde nicht Unannehmlichkeiten in Aussicht gestellt hätte, vielmehr wurde zum Ausdruck gebracht, dass allfällige Schäden, welche durch Vorladung der Mieter entstehen könnten von der Behörde im Amtshaftungswege zurückgefordert werden würden.**

Diese Umstände sowie die Tatsache der nicht unterfertigten Mietangebote und die von einer fremden Firma erhaltene Überweisung, an der der Mieter S. anscheinend lt. schriftlicher Auskunft des Steuerberaters wirtschaftlicher Eigentümer ist, lassen nicht ausschließen, dass es sich um die Gefälligkeit der jeweiligen Personen handelt, ihren Namen zur Verfügung zu stellen, oder diese keinerlei Kenntnis über die Mietofferte hatten.

Der Umstand, dass der angebliche Mieter nur durch eine schriftliche Darstellung des steuerlichen Vertreters wirtschaftlicher Eigentümer ist und dies nicht weiter nachgewiesen wurde, veranlasste die Behörde, unter zugrunde legen der sonst gängigen Dokumentationsmethoden im Wirtschaftsleben, diese Stellung als wirtschaftlicher Eigentümer als nicht mit Sicherheit gegeben anzunehmen ist.

Zu den Fragen inwieweit die Mieter bei der Fertigstellung der Objekte einbezogen werden wurde vom Geschäftsführer Folgendes bekannt gegeben (siehe Niederschrift vom 6.7.2012):

"Badezimmer wurden mit den Mietern abgestimmt. Sanitäre Einrichtungen, sowie Böden und Fliesen wurden bereits bestellt und es wurde auf die Mieterwünsche eingegangen. Die sanitären Einrichtungen wurden in den letzten zwei Monaten bestellt, nach Annahme der Mietanbote... Der Architekt hat eine Vorauswahl gelegt und die Mieter haben letztendlich entschieden ..."

Ob es Dokumentationen darüber gibt, wie auf die Mieterwünsche eingegangen wurde, konnte vom Geschäftsführer nicht beantwortet werden und solche wurden auch nicht vorgelegt, obwohl dies vom Geschäftsführer im Zuge der Besprechung zugesagt wurde.

Auffallend ist auch, dass Anzahlungsrechnungen der Firma OK.. Das Schwimmbad, Gassexx, Gasseyy, W. betreffend Hallenbad und Swimmingpool in Höhe von € 6.900,00 (mit dem händischen Vermerk Bw- 2) und

€ 4.700,00 (mit dem händischen Vermerk Bw- 1) (ein Objekt hat ein Hallenbad im Keller, das andere Objekt ein Swimmingpool im Garten) an Herrn H., B.Russl. (Gesellschafter) fakturiert wurden. Diese Rechnungen wurden über das Verrechnungskonto aus der Buchhaltung der Bw- Handels GmbH herausgenommen und anscheinend auch nicht neu auf die Bw. GmbH ausgestellt.

Dies wurde im Zuge der Niederschrift vorgehalten und konnte vom Geschäftsführer nicht aufgeklärt werden. Es wurde nur Folgendes dazu angemerkt:

"Die ganze Geschäftsidee ist von Herrn H.. Er hat ständig mit den Architekten konferiert. Warum die Rechnungen Hallenbad und Swimmingpool auf ihn lauten und nicht auf die Firma Bw- GmbH, wird noch eruiert."

Am 13. Juli 2012 wurde es vom steuerlichen Vertreter insoweit beantwortet, dass das nach Erinnerung der Geschäftsführung darauf zurückzuführen sei, dass Herr H. beabsichtigte, dieses Gewerk mit seiner eigenen Baufirma (die Baufirma ist in der Ukraine angesiedelt) fertigzustellen und an die Bw. GmbH zu verrechnen.

Auf die Frage, wie hoch die vermutlichen Betriebskosten sind, da weder im ersten Mietvertrag, noch im Mietanbot, über die Höhe der Betriebskosten abgesprochen wurde, erklärte der Geschäftsführer:

"Wie hoch die Betriebskosten sein werden, kann man erst bei Fertigstellung sagen. Im Nachbarhaus war der gleiche Architekt tätig. Die Nachbarn haben erklärt, dass die gesamten Gaskosten nicht über € 3.000,00 sind incl. Swimmingpool.

Die Verbrauchskosten Gas und Strom sind abhängig davon, was der Mieter betreibt. Die Mieter müssen die Betriebskosten selber bezahlen. Es wird alles auf die Mieter überwälzt und angemeldet. Es gibt keine große Auswahl von Betreibern in Z.. Der Mieter darf sich die Betreiber selber auswählen.

Betriebskosten, wie Kanal, Straßenkehrung, was den Eigentümern vorgeschrieben wird und was den Vermieter vorgeschrieben wird, wird an die Mieter weiterverrechnet..."

Hier möchte die BP auch festhalten, dass im Zuge der USO-Prüfung eine Betriebsbesichtigung (Baustellenbesichtigung) am 1.6.2011 im Beisein von Herr Dr. R. (steuerlicher Vertreter) und Herrn P. stattgefunden hat. Bei dieser wurde der Prüferin erklärt, dass die geplanten Mieterträge (It. Geschäftsführer wurde das mit Herrn Arch. I. besprochen) € 4.500,00/Monat/Haus netto betragen werden.

Obwohl zu diesem Zeitpunkt It. Fertigstellungsprognose die Einfamilienhäuser bereits 3 Jahre vermietet worden wären, konnte der Geschäftsführer noch keine genauen Zahlen betreffend Miete bekanntgeben. In den beiden Mietanboten bzw. im ersten Mietvertrag wurde schließlich die Miete für die beiden Objekte ein halbes Jahr später mit € 6.500,00 netto (509,3 m<sup>2</sup>) und € 5.500,00 (420,5 m<sup>2</sup>) netto festgesetzt.

Wenn man Projekte dieser Größenordnung zu Vermietungsabsicht plant und erstellt. verwundert es die BP, dass man sich nicht schon vor Baubeginn über voraussichtliche Mieteinkünfte und anfallende Betriebskosten Gedanken macht und ein paar Monate vor Fertigstellung die Angaben um € 3.000,00 mtl. abweichen.

Lt. Besichtigung am 29.5.2012 wurde von der BP festgestellt, dass beide Objekte noch nicht fertiggestellt sind. Die Baustelle war abgesperrt und wurde von der BP auch nicht betreten. Es wurde von einem Arbeiter der Firma F., welcher auf der Baustelle am 29.5.2012 über den Zaun mit der Prüferin ins Gespräch kam auf die Frage, ob diese Objekte zu mieten seien, erklärt, nein, soweit er weiß handelt es sich bei den Eigentümern dieser beiden Wohnhäuser um Vater und Sohn.

In der Mail vom 19.5.2011 des steuerlichen Vertreters wurde erklärt, dass It. Aussage des Geschäftsführers derzeit auf unterschiedlichen Ebenen Vermietungsbemühungen im Gange sind (Verhandlungen mit potentiellen Mietern in Österreich und in Russl., Beauftragung eines Maklerbüros).

Bei der Betriebsbesichtigung im Juni 2011 darauf angesprochen erklärte der Geschäftsführer, dass ab Ende Sommer 2011 Interessenten gesucht werden. Bis dahin wurden weder Inserate geschaltet, noch wurde eine Tafel beim Bau angebracht, um potentielle Mieter zu finden. Es wurde jedoch von Herrn P. erklärt, dass er bereits Interessenten sowohl in Russl., als auch in Österreich für die beiden Einfamilienhäuser gibt. Vorverträge sowie Namen konnten zu diesem Zeitpunkt jedoch noch nicht vorgelegt bzw. genannt werden.

Die im Zuge der BP vorgelegten Mietanbote wurden (wie oben bereits genau erläutert) schlussendlich mit Bekannten bzw. Freunden der beiden Gesellschafter abgeschlossen, ohne Einbeziehung eines Maklerbüros oder Einschaltung von Inseraten bzw. Anbringen einer Tafel beim Bau.

Lt. Niederschrift gibt es nicht einmal schriftliche Dokumentationen über das Zustandekommen der Mietverhältnisse. Vom Geschäftsführer wurde dazu Folgendes ausgesagt:

"Schriftverkehr gibt es nur über Mietannahme und Mietanbot, sonst wurde nur über Telefon korrespondiert."

Es gibt auch keinerlei Dokumentationen über die Änderungswünsche der Mieter. In der Niederschrift vom 6.7.2012 wird Folgendes dazu vom Geschäftsführer angegeben:

"Dokumentationen über die Änderungen der Mieter gibt es nicht. Wir haben das gemeinsam mit dem Architekten durchgeführt. Ich frage den Architekten, ob er die Vorauswahl dokumentiert hat."

Nach Ansicht der BP kann nicht eindeutig davon ausgegangen werden, dass eine Vermietungsabsicht tatsächlich gegeben ist. Es scheint eher so, dass von Seiten der Abgabepflichtigen versucht wird eine Vermietungsabsicht darzustellen, um den Vorsteuerabzug sowie die geltend gemachten Werbungskosten zu rechtfertigen. Es gibt außer den vorgelegten Mietanboten mit Bekannten bzw. Freunden keine weiteren Indizien dafür, dass eine private Nutzung (in diesem Fall der Nutzung durch die beiden Gesellschafter) mit Sicherheit ausgeschlossen werden kann. Es spricht für eine mögliche, private Nutzung auch die räumliche Einteilung der beiden Luxuseinfamilienhäuser, wie z.B. Hallenbad in einem der Häuser und ein Swimmingpool im anderen Haus, bisher keine vorgesehene Trennung zwischen den beiden Grundstücken, die familiäre Situation der beiden Gesellschafter (Schwiegervater und Schwiegersohn).

Bei der Errichtung von Einfamilienhäusern, die der privaten Nutzung (in diesem Fall der Nutzung durch die beiden Gesellschafter) ebenso dienen kann wie der Vermietung, muss nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Absicht künftiger Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen (vgl. Ruppe, UStG3, § 2, Tz 136 sowie die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes).

Werbungskosten und Vorsteuern können unter Umständen bereits steuerlich berücksichtigt werden, bevor noch Einnahmen aus Vermietung erzielt werden. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass bloß die Möglichkeit von Einkünften aus Vermietung besteht. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten und Vorsteuern vor der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte (auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände) als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf Vermietung von Objekten gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (Hinweis E 21.10.1993, 92/15/0060). Es genügt nicht, dass die Vermietung als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und bloß sondiert wird, ob sich ein bestimmtes Objekt günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt (Hinweis E 23.6.1992, 92/14/0037). Gleichermaßen gilt auch für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Vorsteuer, bevor noch Entgelte im umsatzsteuerlichen Sinn aus Vermietung erzielt werden (Hinweis E 27.3.1996, 93/15/0210).

Es kann im vorliegenden Fall nicht eindeutig davon ausgegangen werden, dass eine Vermietungsabsicht tatsächlich gegeben ist. Wie bereits oben festgehalten kann eine private

Nutzung(in diesem Fall der Nutzung durch die beiden Gesellschafter) von der BP nicht mit Sicherheit ausgeschlossen werden.

*(Der steuerliche Vertreter wollte Folgendes hier eingefügt haben): Diktat Dr. R.:*  
**Der steuerliche Vertreter legt Wert auf die Feststellung, dass sämtliche rechtlichen Ausführungen insoferne vollkommen obsolet sind, als hier nur die Frage der Vermietungsabsicht beleuchtet wird, diese ist aus Sicht der steuerlichen Vertretung in keiner Weise in Frage zu stellen, zumal rechtsgültige Mietverträge für beide Mietobjekte vorliegen.**

Am Tag der Schlussbesprechung wurde der BP eine Mail von Herrn T. in russischer Sprache vorgelegt, übersetzt von Herrn P., dass er die Verschiebung der Übergabe bis spätestens 31.12.2012 akzeptiert. Weiters wurde ein Schreiben von Herrn S. vorgelegt, ebenfalls in russischer Sprache, übersetzt von Herrn P., dass er zur Verlegung der Übergabe um weitere 3 Monate bis 31.12.2012 einverstanden ist.

Antrag auf Akteneinsicht wurde gestellt und die ZMR-Abfrage von Herrn T. vom 18.6.2012 in Kopie dem steuerlichen Vertreter übergeben."

#### Tz 2 Umsatz- und Gewinnermittlung

Die bisher geltend gemachten Vorsteuern sowie Ausgaben, die mit dem Hausbau im Zusammenhang stehen, können im Prüfungszeitraum nicht anerkannt werden (siehe Tz 1).

2006	2007	2008	2009	2010
881,02	13.656,18	146.438,21	59.658,53	61.114,43
2011	1-7/2012	8-9/2012		
227.473,40	36.388,02,	4.556,21		

#### Tz 3 Wiederaufnahme

Nach Erlassen des Köst-Bescheides 2006 vom 17.4.2008, des USt-Bescheides 2006 vom 5.5.2008, des

Aus den dem ho. Finanzamt vorliegenden Unterlagen war bei Erlassen der Körperschafts- und Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2009 nicht erkennbar, dass es sich bei den beiden errichteten Gebäuden um zwei Luxuseinfamilienhäuser handelt, die der privaten Nutzung (in diesem Fall der Nutzung durch die beiden Gesellschafter – siehe Ausführungen Tz 1) ebenso dienen kann, wie der Vermietung. Erst im Zuge der Prüfung kamen neue Sachverhalte hervor, die bei Erlassen der Körperschafts- und Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2009 von der Behörde nicht berücksichtigt werden konnten.

Es gab folgende Einbringen bis zum Prüfungszeitpunkt von Seiten der Abgabenpflichtigen an die Behörde:

Mit 7.9.2006 wurde dem ho. Finanzamt der Fragebogen (Verf 15) vom steuerpflichtigen Vertreter übermittelt. Unter (genaue) Bezeichnung der ausgeübten Geschäftstätigkeit war angemerkt: "Errichtung und Vermietung von Liegenschaften".

Am 29.8.2007 wurde ein Schreiben an das ho Finanzamt zur Tätigkeit der Gesellschaft übermittelt: "Zur Tätigkeit der Gesellschaft teilen wir mit, dass die Gesellschaft im Jahre 2006 ein Grundstück in XY erworben hat. Darauf werden bis Ende 2008 zwei Gebäude errichtet, die ab 2009 vermietet werden. Bis dato sind neben der Grunderwerbskosten hauptsächlich Planungskosten angefallen..."

Aus keinen dieser vorgelegten Einbringen war für die Behörde erkennbar und konnte daher auch im Zeitpunkt der Bescheiderlassung für die Jahre 2006 bis 2009 nicht gewürdigt werden, um welche Art von "Gebäude" es sich handelt.

Erst im Zuge der BP und im Zuge der Baustellenbesichtigung kamen "neue" Sachverhalte hervor (siehe Ausführungen Tz1), die zu einer Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO für die bereits veranlagten Körperschafts- und Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2009 führen."

In der Berufung vom 7.11.2012 wurde die fehlende Bescheidbegründung betreffend die Körperschaftssteuerbescheide vom 12.10.2012 bemängelt und erging am 12.10.2012 folgende Bescheidbegründung hinsichtlich Körperschaftssteuerbescheide 2006 bis 2011.

"Vorerst wird auf den BP-Bericht vom 4.10.2012 (AB-Nr.: 1234) verwiesen. In diesem wird in Tz. 1 von der BP ausführlich erläutert, weshalb die bisher geltend gemachten Vorsteuern und Werbungskosten - dies gilt im vorliegenden Fall natürlich für die geltend gemachten Betriebsausgaben - (betrifft sowohl den Umsatz- sowie den Körperschaftssteuerbescheid) von der BP nicht anerkannt wurden.

Ergänzend bzw. erläuternd zum BP-Bericht wird die Begründung zum Körperschaftssteuerbescheid 2011 wie folgt ausgeführt.

Nach Ansicht der BP kann nicht eindeutig davon ausgegangen werden, dass eine Vermietungsabsicht tatsächlich gegeben ist. Aufgrund der von der Abgabenbehörde getroffenen Feststellungen wie z.B. die räumliche Nähe, ohne geplanten Sichtschutz, der beiden Luxuseinfamilienhäuser, keine vergebührten und von den Mietern unterfertigten Mietanbote bzw. -verträge, keine nachvollziehbar dokumentierte Mietersuche etc., kommt diese in ihrer freien Beweiswürdigung zur Erkenntnis, dass von Seiten der Abgabepflichtigen versucht wird eine Vermietungsabsicht darzustellen, um den Vorsteuerabzug sowie die geltend gemachten "Betriebsausgaben", welche im Zusammenhang mit dem Kauf und dem Bau der beiden Einfamilienhäuser stehen, zu rechtfertigen. Es gibt außer den vorgelegten Mietanboten mit Bekannten bzw. Freunden keine weiteren Indizien dafür, dass eine private Nutzung (in diesem Fall der Nutzung durch die beiden Gesellschafter) mit Sicherheit ausgeschlossen werden kann.

Es spricht für eine mögliche, private Nutzung auch die räumliche Einteilung der beiden Luxuseinfamilienhäuser, wie z.B. Hallenbad in einem der Häuser und ein Swimmingpool im anderen Haus, bisher keine vorgesehene Trennung zwischen den beiden Grundstücken, die familiäre Situation der beiden Gesellschafter (Schwiegvater und Schwiegersohn).

Bei der Errichtung von Einfamilienhäusern, die der privaten Nutzung (in diesem Fall der Nutzung durch die beiden Gesellschafter) ebenso dienen kann wie der Vermietung, muss nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Absicht künftiger Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen (vgl. Ruppe UStG<sup>3</sup>, § 2, Tz 136 sowie die dort zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes).

*Betriebsausgaben* und Vorsteuern können unter Umständen bereits steuerlich berücksichtigt werden, bevor noch Einnahmen aus Vermietung erzielt werden. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass bloß die Möglichkeit von Einkünften aus Vermietung besteht. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Aufwendungen und Vorsteuern vor der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Erzielung positiver Einkünfte (auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände) als klar erwiesen angesehen werden kann. Der

auf Vermietung von Objekten gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (Hinweis E 21.10.1993, 92/15/0060). Es genügt nicht, dass die Vermietung als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und bloß sondiert wird, ob sich ein bestimmtes Objekt günstiger durch Verkauf oder Vermietung verwerten lässt (Hinweis E 23.6.1992, 92/14/0037).

Es kann im vorliegenden Fall nicht eindeutig davon ausgegangen werden, dass eine Vermietungsabsicht tatsächlich gegeben ist. Wie bereits im BP-Bericht vom 4.10.2012 (AB-Nr.: 1234) ausgeführt, kann eine private Nutzung (in diesem Fall der Nutzung durch die beiden Gesellschafter) von der BP nicht mit Sicherheit ausgeschlossen werden. Die Ausgaben; die im Zusammenhang mit der Errichtung der beiden Einfamilienhäuser stehen, werden daher nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Eine genaue Darstellung der von der BP anerkannten und nicht anerkannten Ausgaben liegt dieser Bescheidbegründung in Kopie bei. Die Ausgaben, die nach Ansicht der BP mit der Gründung der Gesellschaft in Zusammenhang stehen, wurden als Betriebsausgaben anerkannt. Die im Zusammenhang mit der Errichtung der beiden Luxuseinfamilienhäuser stehenden Betriebsausgaben wurden ausgeschieden.

Die steuerlichen Feststellungen zur Umsatz- und Gewinnermittlung sind dem BP-Bericht vom 4.10.2012 (Tz. 2.) zu entnehmen."

Anerkannte Ausgaben: 2006:	2007	2008	2009
Ges.steuer ....€ 5.555,-	0,00	0,00	0,00
Eintr. FB.....€ 303,-			
Notar Gründ.....€ 26,-			
Notar Gründ. €1.032,70			
Gesamt ...€ 6.916,70	0,00	0,00	0,00
Nicht anerkannte Ausgaben 2006:	2007	2008	2009
€ 1.607,25	€ 6.735,21	€ 11.343,05	€ 12.087,28
		Nicht angesetzte Entnahmen 2008:	
		€ 15.590,21	

In der fristgerechten Berufung wird begründend eingewendet:

"Hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Umsatzsteuerbescheide wird ausgeführt: Die erstinstanzliche Behörde stützt die Versagung des Vorsteuerabzuges im Wesentlichen auf eine vermeintlich fehlende Vermietungsabsicht.

*Im völligem Gegensatz zur Rechtsansicht und Beweiswürdigung der erstinstanzlichen Behörde ist nicht nur die Vermietungsabsicht hinsichtlich der von unserer Mandantschaft errichteten Gebäude eindeutig gegeben, sondern liegen bereits rechtswirksame, unsere Mandantschaft bindende Mietverträge für beide betroffenen Gebäude vor.*

Die erstinstanzliche Behörde verweist in ihrer Begründung lapidar auf die Feststellungen der BP sowie den ergangenen Betriebsprüfungsbericht. Dieser enthält jedoch nur eine ungewichtete Ansammlung von Fakten, Vermutungen und Schlussfolgerungen, deren Wesentlichkeit trotz oftmaliger Nachfrage vielfach nicht nachvollziehbar ist.

*Besonders symptomatisch für die Herangehensweise der BP ist die folgende Passage auf Seite 3 des Betriebsprüfungsberichtes. Dort hält die BP auf Anregung der steuerlichen Vertretung fest, dass von beiden Mietern die Zustimmung zur Verschiebung des vertraglich vereinbarten Übergabetermines der Mietobjekte in schriftlicher Form vorliegen, wodurch aus Sicht unserer Mandantschaft das Bestehen zweier aufrechter Mietverträge zusätzlich eindeutig dokumentiert worden ist.*

*Die BP zieht daraus den folgenden Schluss: "Daher kommt die Abgabenbehörde zum Ergebnis, dass derzeit keine Umstände vorliegen, die auf das Bestehen eines gültigen Mietvertrages schließen lassen".*

Hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheide lässt die erstinstanzliche Behörde jegliche Begründung vermissen. Es kann daher überhaupt nicht nachvollzogen werden, welche Erwägungen der Ermittlung der jeweiligen Bemessungsgrundlage zugrunde liegen.

*Es wird in diesem Zusammenhang die Nachlieferung der fehlenden Bescheidbegründung beantragt.*

Hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide wird ausgeführt:

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ua. nur dann zulässig, wenn Tatsachen und Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Die Begründung der Wiederaufnahme, die dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen ist, führt an, dass bei Erlassen der Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide 2006-2009 nicht erkennbar war, dass es sich bei den beiden errichteten Gebäuden um zwei Luxuseinfamilienhäuser handelt, die der privaten Nutzung (in diesem Fall der Nutzung durch die beiden Gesellschafter) ebenso dienen kann, wie der Vermietung. Laut Begründung kamen erst im Zuge der Prüfung neue Sachverhalte hervor, die bei Erlassen der Körperschaft- und Umsatzsteuerbescheide 2006-2009 von der Behörde nicht berücksichtigt werden konnten.

Die Begründung spricht von der neu hervorgetretenen Tatsache, dass es sich bei den Gebäuden um Luxusimmobilien handelt. Das ist allerdings nicht korrekt.

Bereits in der Steuererklärung 2006 der geprüften Gesellschaft wurde offen gelegt, dass die Grundstücke, auf dem die Gebäude errichtet werden, einen Wert von gesamt € 566.300,00 aufweisen. Weiters wurden jährlich die Jahresabschlüsse dem Finanzamt übermittelt. In diesen Jahresabschlüssen sind die jährlichen Herstellungskosten und die bis zum Stichtag angelaufenen Gesamtherstellungskosten ersichtlich. Daher waren die Kosten der Errichtung der Immobilie dem Finanzamt bekannt. Somit kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Tatsache, dass es sich um zwei Gebäude handelt, die im Luxussegment angesiedelt und daher teuer in der Herstellung sind, überraschend gekommen ist.

Weiters wollen wir anmerken, dass die Begründung, die Gebäude könnten auch privat verwendet werden, zwar korrekt ist, jedoch kann JEDES Gebäude (wie auch jedes andere Betriebsvermögen) privat verwendet werden. Dies sollte der Behörde bekannt sein und kann daher keine neu hervortretende Tatsache sein. Die Wiederaufnahmebescheide werden daher aufzuheben sein.

Aus den genannten Gründen stellen wir abschließend noch einmal den Antrag, die Berufungsbehörde möge in richtiger Würdigung der vorliegenden Fakten, insbesondere aufgrund des Vorliegens rechtswirksamer Mietverträge, die rechtswidrigen Bescheide aufheben und dem Berufungsbegehren *ehestmöglich* stattgeben. Jede durch das Rechtsmittelverfahren eintretende Verzögerung könnte für unsere Mandantschaft ruinös sein, zumal die Liquiditätsplanung des Unternehmens die unmittelbare Rückforderbarkeit der Vorsteuerbeträge enthalten hat. *Aufgrund fehlender Liquidität ist die Fertigstellung beider Objekte akut verzögert und es besteht die Gefahr, dass beide Mieter infolge Verzögerung des vertraglich vereinbarten Objekt-Übergabezeitpunktes vom Vertrag zurücktreten könnten.*"

Betreffend die Umsatzsteuerfestsetzung 1-6/2011 und 8-9/2012 wird eingewendet:

"Es wird beantragt die Umsatzsteuer entsprechend den eingereichten Umsatzsteuer-Voranmeldungen für die Monate Jänner bis Juni 2011 festzusetzen, sodass insgesamt Vorsteuern im Ausmaß von EUR 96,057,51 berücksichtigt werden.

Zur Begründung für unsere Berufung führen wir an, dass unsere Mandantschaft von Beginn des berufungsgegenständlichen Bauprojektes an ganz klar und eindeutig zum Ausdruck gebracht hat, dass die von der Gesellschaft errichteten Gebäude zur Vermietung zu Wohnzwecken bestimmt sind.

Dies kommt auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 2.11.2007 zum Ausdruck, wo es heißt:

Unter diesen Umständen mit dem Hinweis auf NICHT NACHVOLLZIEHBARE VERMIETUNGSABSICHT den Abzug von Vorsteuern (zumindest in Bezug auf das Objekt G1a) nicht zulassen, grenzt u.E. bereits an Behörden-Willkür.

Da unsere Mandantschaft nicht zuletzt durch Vorlage eines gültigen Mietvertrages die Vermietungsabsicht klar und deutlich nachgewiesen hat, wird dem Berufungsantrag auf Festsetzung eines Vorsteuerguthabens in Höhe von EUR 96.057,51 für den Zeitraum 1-6/2011 stattzugeben sein."

In der mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzend vorgebracht, dass es bereits im Jahr 2011 einen Mietvertrag gegeben hat und durch die späteren Mietanbote aus dem Jahr 2012 mit der Einzahlung der vereinbarten ersten Miete jeweils gültige Mietverträge zustande gekommen sind. Nachdem die Mietobjekte mit September 2012 noch nicht fertig gestellt werden konnten, wurde unter Bezugnahme auf die bestehenden Mietverträge zweimal eine Verlängerung der Fertigstellungsfrist bis Ende 2012 vereinbart.

Weiters wurde festgestellt, dass auf Grund der Nichtfertigstellung bis zum Ende des Jahres 2012 die Mieter Herr S. sowie Herr T. vom Mietanbot zurückgetreten sind und legte zwei Bestätigungen über den Rücktritt vom Mietvertrag vor. Auch wurden die bezahlten Mietbeträge zurückgefördert. Von der steuerlichen Vertretung wurde empfohlen, den Betrag aus gebührenrechtlichen Gründen nicht zurückzubezahlen. Ob es Rückzahlungen gibt, sei nicht bekannt.

---

Der steuerliche Vertreter verwies auf das eindeutige Zustandekommen der Mietverträge, die keinen Zweifel an der tatsächlichen Vermietungsabsicht zulassen.

Die Finanzamtsvertreterin führte unter Verweis auf den BP-Bericht, den Arbeitsbogen und auf die Niederschrift mit Hrn. P. und zum ersten Mietvertrag mit Frau EN. ergänzend aus, dass diese lt. Meldezentralabfrage in einer Wohngemeinschaft lebte und im Februar 2012 wiederum in eine Wohngemeinschaft umgezogen ist. Eine steuerliche Meldung von Fr. EN. gibt es nicht. Eine Zentralmeldeabfrage vom 13.5.2013 wurde zum Nachweis vorgelegt. Angemerkt wird, dass der Gatte der Frau EN. an dieser Adresse nicht gemeldet und auch in Österreich nicht aufhältig sei. Auch würde angezweifelt, dass sich Fr. EN. diese Miete leisten kann.

Zu den Mietanboten wurde ergänzend vorgebracht, dass diese nach Ansicht des Finanzamtes nicht konkludent zustande gekommen sind, da die Zahlungen von einer Firma und nicht vom Mieter persönlich erfolgten. So hat für Hrn. S die Fa. G. Ltd. bezahlt und sei zudem Hr. S. wiederum ein Bekannter des Gesellschafters H.. Es wurde eine ZMR-Abfrage vorgelegt, dass Hr. S bisher auch nicht in Österreich gemeldet sei. Weiters wurde festgestellt, dass die Mietanbote keine Unterschrift tragen und es möglich sei, dass die Mietanbote gar nicht den Mieter zugegangen sind. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass das Gebührenrecht bzw. die Vergebühr auch eine Beweisfrage gewesen wäre und es eigenartig erscheint, bei derart hohen Mietbeträgen eine Gebühr zu sparen.

Zum zweiten Mietanbot betreffend Hrn. T wurde ebenfalls eine ZMR-Abfrage vorgelegt, wonach dieser noch immer in derselben Wohnung lebt und es sich wiederum um einen Bekannten des Geschäftsführers handelt. Außerdem sei es unverständlich, warum das Geburtsdatum im Mietvertrag nicht berichtigt wurde. Wie im BP-Bericht bereits ausgeführt, wurde auf die Einvernahme der Mieter auf Wunsch der steuerlichen Vertretung verzichtet.

Der steuerliche Vertreter wendete ergänzend ein, dass es sich bei der Bw. um eine GmbH handelt und nicht um Einfamilienhäuser bzw. das "Privatvermögen" einer GmbH. Es würde die Privatnutzung durch die Gesellschafter unterstellt, wofür es keinerlei Ansatzpunkte gibt. Der steuerliche Vertreter verwies in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 23.2.2010, Zl. 2007/15/0003. Das Finanzamt unterstelle eine Privatnutzung der Gesellschafter, wofür es keine Anhaltspunkte gibt. Streitgegenständlich seien im vorliegenden Fall zwei Mietobjekte, die von einer GmbH in Vermietungsabsicht errichtet wurden und sich auch im Betriebsvermögen der GmbH befinden. Selbst bei Privatnutzung durch die Gesellschafter wäre bei Fremdüblichkeit die Nutzungsvereinbarung anzuerkennen. Diese Rechtsmeinung würde auch von den KSt-Richtlinien 2013, Rz 636f unterstützt.

---

Auf die Frage, ob es geplant sei, dass die Gesellschafter selber dort wohnen, wird dies verneint. Es würde derzeit intensiv nach Mietern gesucht. Auch wurde darauf hingewiesen, dass der Minderheitsgesellschafter und Kapitalgeber in Russl. große gewerbliche Objekte errichtet und vermietet (Hotel und Fachmarktzentren). Die Suche nach Mietern wäre durch einen Internetauftritt geplant.

Die Errichtung des Objektes verzögerte sich und sei ergänzend anzumerken, dass die Errichtung der GmbH und der Gebäude der Vermögenssicherung dienen sollten, bedingt durch die Wirtschaftskrise in Russl..

In Hinblick auf die Mieterin EN. wird darauf hingewiesen, dass bereits im Zuge der Prüfung der Ehevertrag vorgelegt wurde. Zum Nachweis der Ehe mit dem ukrainischen Politiker U.M. und auch über monatliche Eingänge der N. Bank von € 45.000,00 wurde jeweils eine Bestätigung vorgelegt. Betreffend Frau EN. wird ausgeführt, dass diese zusammen mit den zwei Kindern des Politikers aus erster Ehe wohne. Der steuerliche Vertreter weise weiters darauf hin, dass es nicht dokumentiert sei, dass es sich bei der Wohngemeinschaft von Fr. EN. um eine niedrigpreisige Miete handelt.

Betreffend die Mietanbote wurde vom steuerlichen Vertreter ergänzend ausgeführt, dass auf Grund der Bezahlung unter Hinweis auf die Miete und somit Mietvertrag das konkludente Zustandekommen des Vertrages gegeben sei. Auch wurde auf die vorgelegten Rücktritte verwiesen, welche auf die Mietanbote Bezug nehmen. Die Annahme, dass die Mietanbote den Mietern nicht zugegangen wären, sei somit aktenwidrig.

Die Finanzamtsvertreterin wies in diesem Zusammenhang darauf hin, dass nicht ersichtlich ist, von wem die Gelder überwiesen wurden. Auch würde auf die nicht zeitgerechte Vorlage der Rücktritte verwiesen, trotz laufenden Kontaktes mit dem Finanzamtes.

Der steuerliche Vertreter führte weiters aus, dass das Risiko des Vorsteuerverlustes nicht gegeben sei, da eine eindeutige Vermietungsabsicht vorliege und bei Verkauf es zu einer Vorsteuerberichtigung kommen würde. Der Geschäftsführer sei mehrheitlicher Eigentümer und österreichischer Staatsbürger. Die Gattin des Geschäftsführers sei im neuen Hotel K. am X beschäftigt. Die Gesellschaft seien zu 50% eigenfinanziert und die Objekte werthaltig.

Abschließend wurde von der Finanzamtsvertreterin darauf hingewiesen, dass erst nach Abschluss der 1. USO-Prüfung der Mietvertrag von EN. vorgelegt wurde und im Zuge eines Telefonates im Dezember 2012 trotz dieser Vermietung der steuerliche Vertreter bekannt gab, dass die Veräußerung eines dieser Häuser überlegt wird. Weiters sei auf die nicht mehr ganz aktuelle Prognoserechnung, welche ab 2012 Mieteinnahmen vorsah hinzuweisen und wurden Bilder und ein Aktenvermerk über die Besichtigung des Objektes vom 14.5.2013 sowie mehrere Einreichpläne im Original vorgelegt.

Der steuerliche Vertreter beantragte abschließend der Berufung Folge zu geben, da es grundsätzlich nicht beabsichtigt sei, die Liegenschaft zu veräußern, sondern zu vermieten und für das Jahr 2012 nur teilweise Mieteinnahmen vorgesehen waren. Ein Verkauf eines Hauses wurde im Jahr 2011 kurzfristig überlegt auf Grund von Liquiditätsproblemen. Der Erinnerung nach könnte es sich beim Käufer auch um einen der beiden Mieter gehandelt haben. Selbst wenn man den Vorsteuerabzug auf Grund der vermeintlich nicht bestehenden Vermietungsabsicht zum gegenwärtigen Zeitpunkt nicht zulassen würde, wäre jedenfalls die körperschaftsteuerrechtliche Beurteilung rechtswidrig, zumal keinerlei Anhaltspunkte für eine Nichtzugehörigkeit der beiden Mietobjekte zum Betriebsvermögen der Bw. vorliegen würden.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Ad Wiederaufnahmeverfahren betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 2006 bis 2009)

§ 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätten.

Die Bw. wendet ein, dass die Begründung von neu hervorgekommenen Tatsachen in Bezug auf das Vorliegen von Luxusimmobilien unrichtig sei. Die Errichtung der EFH wäre bereits in der Steuererklärung 2006 und den folgenden Jahresabschlüssen offengelegt worden. Die Kosten der Errichtung wären somit bekannt gegeben worden. Die Begründung, die Gebäude könnten auch privat genutzt werden, betreffe grundsätzlich jedes Gebäude.

Dazu ist festzuhalten, dass wie im BP-Bericht auf die neuen Sachverhalte lt. Tz 1 verwiesen, in Hinblick auf die Feststellungen der vorgelegten nicht unterfertigten bzw. vorgeblich abgeschlossenen und widerrufenen Mietvereinbarungen, dem fehlenden dokumentierten Auftreten am Markt bzw. fehlende Interessentensuche anzumerken ist, dass diese näheren Umstände erst im Zuge der BP (Umsatzsteuerprüfung) im Jahre 2011 bekannt geworden sind. Die nähere Umstände über das Verhalten der Bw. am Markt in Bezug auf die beabsichtigte Vermietung der beiden EFH stellen neue Tatsachen und somit Wiederaufnahmegründe im Sinne der Bestimmung nach § 303 BAO dar. Die Berufung ist daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Ad Umsatz- und Körperschaftsteuerverfahren)

Strittig ist die Frage, ob die im Eigentum der Bw. stehenden und noch nicht fertig gestellten zwei Luxus Einfamilienhäuser (EFH) in Z., G.1a und 1b steuerliches Betriebsvermögen der Bw. darstellen, errichtet mit Vermietungsabsicht zur unternehmerischen Nutzung. Folgender Sachverhalt wurde festgestellt:

Der zu 51% beteiligte Gf-Gesellschafter Herr I.P. ist der Schwiegervater des zu 49% beteiligten A.H., beide ukrainische Staatsbürger. Die Bw. wurde am 4.5.2006 gegründet und mit 1.9.2006 die Liegenschaft in Z. zum Zweck der Errichtung zweier LuxusEFH und deren Vermietung erworben, laut steuerlichem Vertreter im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung auch zur Vermögenssicherung.

Die Errichtung der EFH sollte vorerst ohne Fremdkapital bis Ende des Jahres 2008 erfolgen. Zum Nachweis der Erzielung von Vermietungseinkünften wurden im Zuge einer USO-Prüfung im Jahr 2011 eine Prognoserechnung bis 2023 und mehrere Mietverträge bzw. Mietanbote vorgelegt. Die Fertigstellung hätte sich - wie aus der Aktenlage ersichtlich bis zum heutigen Tag - verzögert, auf Grund von Finanzierungsproblemen und auch der Nichtanerkennung der Vorsteuern durch die Abgabenbehörde. Die Errichtung der EFH erfolgte lt. steuerlichem Vertreter mit 50%iger Eigenfinanzierung.

Der im Zuge der BP vorgelegte Mietvertrag vom 17.8.2011 mit der Frau EN. - Gattin eines ukrainischen Politikers - betreffend das EFH Nr.1a enthielt ein Rücktrittsrecht bei fehlender Fertigstellung bis 30.6.2012. Lt. Niederschrift mit dem steuerlichen Vertreter vom 6.7.2012 erfolgte bereits der Rücktritt, da ein eigenes Objekt gesucht würde. Der Rücktritt erfolgte somit ohne Berücksichtigung der im Vertrag vereinbarten Nachfrist für die Fertigstellung. Es gibt keinen Schriftverkehr und keine Dokumentation über den Rücktritt der (Erst)Mieterin. Beim ukrainischen Politiker handelt es sich um einen Bekannten des Gesellschafters A.H..

Ein neues nicht unterfertigtes Mietanbot vom 13.3.2012 mit Herrn S, ebenso ukrainischer Staatsbürger, wurde mit einem Überweisungsbetrag von dessen Firma G. Ltd iHv. € 7.150,- bestätigt, jedoch enthält der Bankauszug über die Einzahlung keine Angabe einer Bankkontennummer. Betreffend dieses Mietanbots wurde im Zuge der Berufungsverhandlung ein Rücktrittsschreiben vom 15.4.2013 (mit nicht beglaubigter Übersetzung) bekannt gegeben.

Zum Nachweis der Vermietung des EFH Nr.1b wurde weiters ein ebenso nicht unterfertigtes Mietanbot vom 13.3.2012 betreffend einen Herrn T, rumänischer Staatsbürger, wohnhaft in AdrBw, mit unrichtigem Geburtsdatum (1975 statt 1976) als Mieter vorgelegt. Das Mietanbot wäre lt. steuerlichem Vertreter durch Einzahlung eines Betrages von € 6.050,- mit 27.3.2012 konkludent angenommen worden. Auch betreffend dieses Mietanbots wurde im Zuge der

---

Berufungsverhandlung ein Rücktrittsschreiben vom 15.1.2013 (Übersetzung nicht beglaubigt) vorgelegt. Von der BP wurde auf eine ZMR-Abfrage mit gleichlautender Adresse und somit auf das Vorliegen eines Bekanntschaftsverhältnisses mit dem Geschäftsführer Herrn P., wohnhaft in AdrBw hingewiesen.

Bei sämtlichen Mietinteressenten handelte es sich um ukrainische Staatsbürger oder/und Bekannte des Geschäftsführers. Dokumentationen über Mieter-Interessentensuche am freien Markt, Inseratensuche oder die Einschaltung eines Maklers wurden nicht vorgelegt. Laut Angaben des steuerlichen Vertreters im Zuge der Berufungsverhandlung sei ein Internetauftritt beabsichtigt.

Die zwei EFH sind sehr individuell und luxuriös geplant, für ein EFH ist ein Indoor-Pool, für das andere EFH ein Outdoor-Pool vorgesehen. Die Gesamtbaukosten betragen laut Prognoserechnung € 4.200.000,-, das Fremdkapital wurde mit € 2.100.000,- veranschlagt. Die bisherigen Errichtungskosten lauten laut Anlageverzeichnis für das Jahr 2010 auf rund € 1.500.000,-. Die bisher errichteten Gebäude haben gemeinsame Außenmauern, jedoch keinen die Grundstücke trennenden Zaun oder Begrenzung.

Im Zuge der BP wurde vom Geschäftsführer angegeben, dass die sanitären Einrichtungen mit den Mieterwünschen abgestimmt worden wären. Dokumentationen über die Berücksichtigung von Mieterwünschen konnten jedoch nicht vorgelegt werden

Zur Körperschaftsteuer wird ausgeführt:

Es ist zu klären, ob die zwei EFH dem Betriebsvermögen der Bw. zuzurechnen sind oder sich diese in der steuerneutralen Sphäre der Bw. befinden. Dazu wird festgestellt:

§ 7 Abs. 2 KStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung lautet:

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögens-eigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen ist wie bei Einkommensteuersubjekten.

Aufgrund der nach § 7 Abs. 2 KStG bestehenden Maßgeblichkeit einkommensteuerlicher Gewinnermittlungsvorschriften ist die Betriebsvermögenszugehörigkeit von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuerpflichtigen nach denselben Grundsätzen zu beurteilen wie bei Einkommensteuerpflichtigen. Das notwendige Betriebsvermögen schließt nur jene Wirtschaftsgüter ein, die ihrer objektiven Beschaffenheit nach für den unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und diesem auch tatsächlich dienen. Als entsprechende Zuordnungskriterien sind "Zweckbestimmung" des Wirtschaftsguts, "allgemeine Verkehrsauffassung" und "betriebliche Spezifika" anzusehen. Zum gewillkürten Betriebsvermögen zählen Wirtschaftsgüter hingegen dann, wenn sie - zB aufgrund des betrieblichen Interesses an fundierter Kapitalausstattung - dem Betrieb förderlich sein können und diesem auch tatsächlich förderlich sind. Letzteres trifft wohl auch auf Grundstücke zu, die - ungeachtet dessen, dass sie bisher noch nicht betrieblich genutzt wurden - für eine künftige Betriebserweiterung besonders geeignet sind. Wirtschaftsgüter, die aber weder im notwendigen Betriebsvermögen noch im gewillkürten Betriebsvermögen Deckung finden, weil sie einer Voluptuartigkeit dienen oder objektiv erkennbar (ihrer Erscheinung nach) für "private" Zwecke bestimmt sind, stellen nach ständiger Rechtsprechung (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169; 24.6.2004, 2001/15/0002; 26.3.2007, 2005/14/0091; 16.5.2007, 2005/14/0083) steuerneutrales Vermögen der Kapitalgesellschaft dar.

Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.11.1986, 86/14/0045 wurde zum Ausdruck gebracht, dass Vorsteuern und Werbungskosten bereits steuerliche Berücksichtigung finden können, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen (Einkünfte) im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1972 und des § 2 Abs. 4 Z. 2 EStG 1972 erzielt. Für diese Berücksichtigung reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Vorsteuern und Werbungskosten kommen vor einer Einnahmen-(Einkunfts-)erzielung nur zum Tragen, wenn entweder die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen die künftige Vermietung mit ziemlicher Sicherheit feststeht (vgl. hiezu weiters VwGH 17.5.1988, 85/14/0106).

Auch in seinem Erkenntnis vom 22.9.1987, 86/14/0198, 0199, hat der Verwaltungsgerichtshof als Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung verlangt, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung als klar erwiesen angesehen werden kann. Es genügt nicht, dass der Steuerpflichtige die Vermietung als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge fasst und bloß sondiert, ob sich ein bestimmtes Objekt günstiger durch Verkauf oder

---

Vermietung verwerten lässt. Der auf Vermietung und Verpachtung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten.

In beiden erwähnten Erkenntnissen stützt sich der Gerichtshof neben anderer Vorjudikatur auf das von der belangten Behörde zitierte hg. Erkenntnis vom 22.1.1985, 84/14/0016. In diesem wird grundsätzlich anerkannt, dass Aufwendungen auf ein zur Einkunftszielung bestimmtes Wohnobjekt auch dann als Werbungskosten Berücksichtigung finden können, wenn ihnen vorübergehend keine Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung gegenüberstehen. Zugleich werden aber die Schwierigkeiten der Abgrenzung, ob bloß - steuerlich unbeachtliche - Aufwendungen auf eine Vermögensanlage oder solche zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen vorliegen, erörtert.

Schafft eine Kapitalgesellschaft ein EFH an oder stellt sie eine solches her, um sie z.B. einem Gesellschafter, der auch Arbeitnehmer der Gesellschaft sein mag, zu Wohnzwecken zu überlassen, ist für die Frage, ob dieser Vorgang dem Grunde nach durch den Betrieb der Kapitalgesellschaft oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, 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.

Im gegenständlichen Fall ist die private Nutzung der zwei EFH durch den Geschäftsführer bzw. den Gesellschafter auf Grund des Naheverhältnisses der Gesellschafter als nicht unwahrscheinlich zu beurteilen. Alle bisher vorgeblichen Mietanbote wurden nicht unterfertigt und konnte ein konkludentes Zustandekommen mangels Zuordnung der Zahlungseingänge nicht nachgewiesen werden. Vom zwar unterfertigten Erstmietvertrag wurde ohne von den vertraglichen Rechten Gebrauch zu machen zurückgetreten. Die Anschaffung des Grundstückes und die Errichtung der EFH dienen zudem laut Angaben des steuerlichen Vertreters der Vermögenssicherung und ist ebenso die private Nutzung in der Gesellschaftersphäre wahrscheinlicher zu beurteilen. Bei den Gesellschaftern handelt es sich um Schwiegervater und Schwiegersohn.

Folgende Fragestellung ergibt sich in diesem Zusammenhang:

Ist das Gebäude für die Bw. wirtschaftlich adäquat nutzbar oder steht das Gebäude in Erscheinung und Ausgestaltung im Gesellschafterinteresse. Im ersten Fall zähle das Gebäude zum Betriebsvermögen, im zweiten Fall zur außerbetrieblichen (steuerneutralen) Sphäre der GmbH.

Es ist davon auszugehen, dass ein durchschnittlich ausgestaltetes EFH nach allgemeiner Lebenserfahrung typischerweise der privaten Lebensführung dient.

---

Ein weiteres Indiz für den Erwerb des Gesamtobjektes zur privaten Nutzung ist die Errichtung eines Schwimmbades.

Die zwei EFH sind somit auch für eine mögliche private Nutzung konzipiert, mit gehobener Ausstattung (mit sanitären Einrichtungen pro Etage) und jeweiligen Schwimmbad. Eine räumliche Trennung der Liegenschaften erfolgte bis dato nicht, weder durch Zaun oder Mauer, noch optisch. Angemerkt wird, dass die Rechnungen für die Schwimmbäder auf den Gesellschafter H. lauten, angeblich versehentlich über das Verrechnungskonto der Bw. herausgenommen und nicht neu erstellt wurden.

Der steuerliche Vertreter verweist in der Berufungsverhandlung, dass keinerlei Anhaltspunkte für die Unterstellung einer beabsichtigten Privatnutzung durch die Gesellschafter bestehen, sondern diene die Errichtung der EFH der Vermögenssicherung. Dazu wird festzuhalten:

Der obig festgestellte Sachverhalt hinsichtlich der nicht am freien Markt angebotenen Mietobjekte und bisher nicht zustande gekommenen Mietvereinbarungen lassen die ernsthafte Absicht der Vermietung nicht als erwiesen erscheinen, sondern sprechen für die private Nutzung der beiden EFH und das Vorliegen von Scheinvereinbarungen.

Auch die im Rahmen der Prognoserechnung vorgelegten Zahlen kann als bisher rein hypothetische Berechnung nicht die ernsthafte Vermietungsabsicht bestätigen.

Die zwei EFH sind in ihrer Erscheinungsform somit auch der Nutzung für private Wohnzwecke der Gesellschafter als (notwendiges) Privatvermögen bzw. steuerneutrales Vermögen der Bw. zugänglich, dass notwendiges Privatvermögen bzw. steuerneutrales Vermögen der Bw. begründet.

Mangels bindender Vereinbarungen und sonstige über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände und vor allem in Hinblick auf die zweifelhaften Mietvereinbarungen ist im gegenständlichen Fall die ernsthafte Absicht der Vermietung nicht als klar erwiesen anzusehen und daher die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Zur Umsatzsteuer wird ausgeführt:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist es zur Begründung der Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs. 1 UStG nicht erforderlich, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt werden, es genügt vielmehr ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen. Auch auf die tatsächliche Erzielung von Einnahmen kommt es dabei nicht an. Die Beantwortung der Frage, ab welchem Zeitpunkt Unternehmereigenschaft angenommen werden kann, hängt entscheidend davon ab, wann der Unternehmer die ersten

---

nach außen gerichteten Anstalten zur Einnahmenerzielung trifft (vgl. VwGH 15.1.1981, Zlen. 1817, 1818/79, sowie 23.6.1992, Zl. 92/14/0037).

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

Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten gemäß Abs. 2 Z 2 lit. a dieser Gesetzesstelle Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des EStG 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des KStG 1988 sind.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss bei der Errichtung von Wohnraum, der der privaten Nutzung ebenso dienen kann wie der Vermietung, die Absicht künftiger Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen (vgl. Jakom, EStG, 6. Auflg., Rz 276 zu § 4; Ruppe, UStG, 3. Auflg., Rz 136 zu § 12 und dort zitierte Judikatur).

Wesentlich für die Unternehmereigenschaft betreffend die Vermietung der EFH im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG ist somit, dass die Bw. diesbezüglich im Wirtschaftsleben nach außen hin Dritten gegenüber in Erscheinung tritt. Für die Frage, ab welchem Zeitpunkt im Fall einer beabsichtigten Vermietung mehrerer Objekte die Unternehmereigenschaft des Vermieters begründet werde, ist es ohne Belang, ob die Vermietungsabsicht nur auf einen Teil oder auf ein Gesamtobjekt gerichtet sei.

Es ist daher im gegenständlichen Fall davon auszugehen, dass in der Errichtung der EFH insofern noch keine typischen Vorbereitungshandlungen für eine künftige, im Vermieten gelegene unternehmerische Tätigkeit zu erblicken sind, als die Absicht der künftigen Vermietung nicht in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben und auch nicht aus sonstigen, über eine bloße Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen, dass eine Vermietung der beiden EFH erfolgen werde.

Es wäre Aufgabe der Bw. gewesen, konkret aufzuzeigen, welche bindenden Vereinbarungen im Hinblick auf beabsichtigte Vermietungen getroffen wurden. Solche Vereinbarungen wurden im Zuge des Prüfungs- und Berufungsverfahren für den Berufungszeitraum 2006 bis 2012 nicht glaubhaft gemacht bzw. gibt es derzeit nicht.

---

Der Unabhängige Finanzsenat folgt der Ansicht der Abgabenbehörde, dass eine ernsthafte Vermietungsabsicht der Bw. hinsichtlich der während der Streitjahre noch unvermieteten Objekte als nicht erwiesen angesehen werden muss. Bindende Vereinbarungen, in denen diese Absichten ihren Niederschlag gefunden hätten, liegen in freier Beweiswürdigung unter Verweis auf die obigen Ausführungen nicht vor.

In Hinblick auf das fehlende "nach außen" Auftreten, dass die vorgelegten Mietverträge und – anbote außerhalb der festgesetzten Frist aufgelöst oder gar nicht unterfertigt wurden, des Weiteren auch den Bekanntenkreis betreffen, Nachweise über die Banküberweisungen mangels Angabe einer Bankkontonummer fehlen, eine dokumentierte Interessentensuche am freien Markt erfolgte nicht, Inserate wurden nicht geschalten, keine Werbetafeln bei der Liegenschaft angebracht und auch kein Maklerbüro beauftragt. Der Hinweis des steuerlichen Vertreters, dass zukünftig ein Internetauftritt beabsichtigt sei, ist in diesem Zusammenhang daher in freier Beweiswürdigung nur als behauptete Einwendung zu qualifizieren. Auch wird auf die fehlende Bereitschaft der Bw. die Mieter einvernehmen zu dürfen hingewiesen. Dieser Sachverhalt ergibt den Eindruck von tatsächlich nicht ernstlich beabsichtigter Vermietung und auch das mögliche Vorliegen von Scheinvereinbarungen.

Ein "nach außen" Auftreten am freien Markt konnte jedenfalls bis dato nicht glaubhaft dargelegt werden.

Wenn auch derzeit die EFH noch nicht fertiggestellt wurden bzw. es immer wieder Verzögerungen bei der Fertigstellung gibt, könnte die Vermietungsabsicht durch objektive Anhaltspunkte wie Einschaltung eines Maklerbüros, Werbetafeln bei der Liegenschaft bereits belegt werden.

In Hinblick auf die Einwendung betreffend die Vermögenssicherung, dem Naheverhältnis der Gesellschafter, das derzeitige Fehlen von jeglichen bindenden Mietvereinbarungen, muss daher insgesamt der Schluss gezogen werden, dass es keine ernstliche Absicht der Vermietung gibt und steht auch die Möglichkeit der Errichtung für die ausschließlich privaten Verwendung durch die Gesellschafter im Raum.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können jedoch vor einer tatsächlichen Vermietung Vorsteuern nur dann berücksichtigt werden, wenn die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat und die ernsthafte Absicht zur Erzielung der Einnahmen (Vermietungsumsätze) als klar erwiesen anzunehmen ist (VwGH 23.6.1992, 92/14/0037).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 29. Mai 2013