



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Graz  
Senat (Graz) 15

GZ. RV/0672-G/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 19. Juni 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes X. vom 28. April 2009 betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 10-12/2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) handelt es sich um eine GmbH in Y., bei der im Jahr 2009 eine Außenprüfung stattfand, welche zu Änderungen bei der Umsatzsteuer führte. Konkret wurde die Umsatzsteuer für 10-12/2008 neu festgesetzt und Vorsteuer idHv. € 9.338,93 nicht anerkannt, welche im Zusammenhang mit der Liegenschaft Adresse, Top 12 (128,07 m<sup>2</sup>) und Top 13 (141,62 m<sup>2</sup>) stand.

Im Bericht zur Außenprüfung wurden folgende Feststellungen getroffen:

„Historischer Geschäftsablauf:

17.8.2005: Erwerb der Liegenschaftsanteile Top 12 und Top 13 (Adresse) durch Mag. D. (Käuferin) und M. Z. (Käufer) vom Verkäufer PP, jeweils zu gleichen Teilen.

KP: € 40.000,00

+ € 38.000,00 Kostenbeteiligung für Lifterrichtung

5.10.2007: Verkauf von Top 12 durch die Verkäufer Mag. D. und M. Z. an die N. Z. GmbH (in der Folge: GmbH) (alleiniger Gesellschafter/Geschäftsführer der GmbH ist M. Z.) als Käuferin

um € 21.000,00 (der KP ist am 1.1.2008 zur Zahlung fällig) ohne Umsatzsteuerausweis. Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Käuferin, wobei es sich um einen Rohdachboden handelt, wobei die Käuferseite beabsichtigt, diesen auszubauen und Wohnungen zu errichten. Es handelt sich hierbei um außerbücherliches Eigentum.

5.10.2007: Schriftliche Vereinbarung (diese wurde beim Finanzamt für Gebühren nicht angezeigt) zwischen Mag. D. und M. Z. als Nutzungsgeber einerseits und der GmbH als Nutzungsnehmerin andererseits betreffend Top 13:

Die Nutzungsgeber räumen der Nutzungsnehmerin das Recht ein, den Rohdachboden auszubauen und zu verwenden. Die Nutzungsnehmerin (GmbH) ist berechtigt, Top 13 für die Dauer der Vereinbarung an Dritte weiterzuvermieten. Die GmbH haftet für allfällige durch den Umbau entstandene Schäden. Das Nutzungsrecht beginnt mit 10.1.2008 und endet nach 20 Jahren, ohne dass die GmbH dafür eine Vergütung erhält. Die GmbH ist verpflichtet, während der Vertragsdauer an die Nutzungsgeber einen monatlichen Betrag von € 200,00 zuzügl.

Umsatzsteuer zu bezahlen.

13.5.2008: Verkauf von Top 12 durch die GmbH als Verkäuferin an Käufer um € 289.800,00 ohne Umsatzsteuer.

Von 10/2007 bis Anfang 2009 wurden und werden betreffend Liegenschaft Adresse, Top 12 und Top 13 die beiden Rohdachböden zu zwei Wohneinheiten ausgebaut.

Rechnungsempfänger für sämtliche Eingangsrechnungen betreffend Bauleistungen ist die am 16.8.2007 errichtete GmbH.

M. Z. hat per Einbringungsvertrag vom 21.9.2007 sein Vermögen aus der Einzelfirma (Dichtheitsüberprüfungen) in die GmbH eingebracht. Sämtliche Baurechnungen wurden über einen Kredit bei der X-Bank finanziert, wobei dieser Kredit von den Eheleuten Z. selbst als Privatkredit aufgenommen wurde. Kreditnehmerin ist nicht die GmbH.

Bis dato wurde für alle Rechnungen betreffend die Baukosten die Vorsteuer in voller Höhe von der GmbH geltend gemacht.

Top 12 wurde bereits mit 5.10.2007 ohne Umsatzsteuer verkauft (s.o.).

Für Top 13 ist vorerst laut Auskunft von Herrn Z. geplant, dass diese Einheit nach Fertigstellung von der GmbH (Nutzungsrecht vom 5.10.2007) als Nutzungsnehmerin an die Nutzungsgeber und Eigentümer Mag. D. und M. Z. zu Wohnzwecken vermietet werden wird. Ein Raum davon wird von der GmbH als Büro genutzt werden. Dazu wurde der Betriebsprüfung ein Mietvertragsentwurf ohne Unterschriften beider Vertragspartner vorgelegt, wobei darin auch kein Beginn der Vermietung enthalten ist. Die derzeitige Planung zur privaten Nutzung ergebe sich auf Grund verschiedener privater Umstände. Es sei durchaus möglich, dass Top 13 künftig an Dritte vermietet bzw. veräußert wird.

Rechtliche Würdigung:

---

Ad Top 12:

Da Top 12 durch die GmbH als Verkäuferin an Käufer um € 289.800,00 ohne Umsatzsteuer, mit Grunderwerbsteuer verkauft wurde, liegt hier ein unecht umsatzsteuerbefreiter Umsatz gemäß § 6 (1) Z 9 UStG 1994 vor. Daher konnte die damit im Zusammenhang stehende Vorsteuer nicht abgezogen werden. Diese Beträge wurden daher im Zuge einer USO-Prüfung im Jahr 2008 nicht gewährt.

Ad Top 13:

Für Top 13 ist laut Auskunft von Herrn Z. geplant, diese Einheit nach deren Fertigstellung von der GmbH als Nutzungsnehmerin an die Nutzungsgeber und Eigentümer Mag. D. und M. Z. zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Ehepaars Z. zu vermieten. Ein Raum davon wird von der GmbH als Büro genutzt werden. Ein diesbezüglicher Mietvertrag ohne Unterschriften der beiden Vertragspartner wurde der Außenprüfung vorgelegt, wobei darin auch kein Beginn der Vermietung aufscheint. Grundsätzlich sind Vermietungen von und an dem Hauseigentümer nahe stehende Kapitalgesellschaften in besonderer Weise an den § 21 und § 22 (wahrer wirtschaftlicher Gehalt) BAO zu messen. Ist ein außersteuerlicher Grund für die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft nicht ersichtlich, ist die Gestaltung nicht anzuerkennen.

Im gegenständlichen Fall wurde die Top 13 als Rohdachboden von Mag. D. und M. Z. im Jahr 2005 käuflich erworben. Im Jahr 2007 wurde der GmbH (Alleingesellschaft von M. Z.) ein Nutzungsrecht eingeräumt. Der Rohdachboden wurde zwar von der GmbH als Auftraggeberin ausgebaut, jedoch wurde das Bauvorhaben von den Privatpersonen Z. mit deren Kredit finanziert.

Seitens der steuerlichen Vertretung wird ausgeführt, dass die Gründung der GmbH und die Einbringung des Einzelfirmenvermögens in die GmbH aus folgenden Gründen erfolgten:

- Herr Z. wollte seine gesamten wirtschaftlichen Aktivitäten strukturell bündeln.
- Klare Vermögensstruktur aus bilanzieller Sicht und damit verbesserte Rahmenbedingungen für mögliche künftige Eigenkapital- und Fremdkapitalgeber
- Erhöhung der Mobilität des Vermögens
- Klare rechtliche Rahmenbedingungen hinsichtlich gesellschaftsrechtlicher Belange
- Größeres Spektrum an organisatorischen Möglichkeiten.

Es war beabsichtigt die Liegenschaft Adresse, Top 12 und 13 durch die GmbH zu erwerben.

Das Problem war, dass einer derartigen Struktur der Nachteil einer Risikobündelung anhaftete. Daher wurde die Liegenschaft durch die MEG Z. erworben und der GmbH ein zeitlich befristetes entgeltliches Nutzungsrecht (€ 200,00/monatlich) eingeräumt.

Die Vermietung eines Teiles der Liegenschaft (Top 13) an die Familie Z. ist nicht als abschließende wirtschaftliche Nutzung zu verstehen, es sei durchaus wahrscheinlich, dass die

Liegenschaft künftig an Dritte vermietet oder veräußert würde. Die derzeitige private Nutzung ergebe sich auf Grund privater Umstände.

Auf Grund dieser Sachverhaltsdarstellungen ergibt sich, dass die GmbH zum Zwecke der Einbringung der Einzelfirma M. Z. (Dichtheitsprüfungen) gegründet wurde. Die GmbH wurde weiters aus bilanztechnischen und organisatorischen Gründen errichtet.

Top 13 soll zum überwiegenden Teil den Eheleuten Z. zur Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses dienen. Somit liegt eine Eigennutzung im überwiegenden Ausmaß vor, wobei nicht die Vermietungsabsicht der GmbH, sondern die Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses der Eheleute Z. im Vordergrund steht.

Da die Vermietung im Prüfungszeitraum erst geplant war, können seitens der Betriebsprüfung Handlungen, die über die bloße Vermietungsabsicht hinausgehen, wie dies die Judikatur verlangt, zum heutigen Zeitpunkt noch nicht erkannt werden.

Daher können die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Vorsteuern für 10 bis 12/2008 nicht gewährt werden.

Die Beurteilung, ob bei tatsächlichem Beginn der Vermietung unter Zwischenschaltung der GmbH andere als nur steuerliche Gründe vorliegen, sodass dann gegebenenfalls die entstandenen Vorsteuern abzugsfähig werden, kann erst im Zuge der rechtlichen Würdigung der Verhältnisse zum Zeitpunkt der für diesen Zeitraum abzugebenden UVA erfolgen.

Seitens der steuerlichen Vertretung wird eingewandt, dass aus ihrer Sicht bereits heute klar ersichtlich ist, dass ein Vorsteuerabzug zusteht und daher bereits für den geprüften Zeitraum anzuerkennen wäre.“

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. Berufung vom 19.6.2009, beantragte die umsatzsteuerliche Anerkennung der Vorsteuern und brachte vor:

1. Sachverhalt

2005

Erwerb der Liegenschaftsanteile Top 12 und Top 13 (Adresse) durch Mag. D. und M. Z. (MEG). Es handelt sich um einen Rohdachboden.

2007

Verkauf von Top 12 durch die MEG an die M Z. GmbH (GmbH) mit Umsatzsteuer 0 %. Schriftlicher Vertrag Nutzungseinräumung Top 13, Beginn 1.1.2008, Dauer 20 Jahre, zwischen MEG (Nutzungsgeber) und GmbH (Nutzungsnehmer) zu einem monatlichen Betrag von € 200,00 zuzüglich Umsatzsteuer (inklusive Berechtigung zur Weitervermietung an Dritte).

2008

Verkauf Top 12 durch GmbH an dritte Personen mit Umsatzsteuer 0 %.

Allgemein

Top 12 und Top 13 wurden zu zwei Wohneinheiten ausgebaut.

---

Die Baurechnungen wurden über einen Kredit bei der Steiermärkischen Sparkasse finanziert.

Kreditnehmer = MEG

Der Kredit wird im Verrechnungsweg der GmbH zur Verfügung gestellt. Die Verzinsung erfolgt fremdüblich.

Top 12 wird von der GmbH (aufgrund des Nutzungsrechtes) an die MEG zu einem fremdüblichen Preis vermietet werden. Ein diesbezüglicher Mietvertrag existiert bereits.

Eine Vermietung der GmbH von Top 12 im Anschluss an dritte Personen ist möglich.

Die GmbH hat vor, in Zukunft weiter auch im Bereich Vermietung tätig zu werden. Top 13 wurde bereits an dritte Personen veräußert.

## 2. Beurteilung

### 2.1 Wirtschaftliche Gründe für die rechtliche Gestaltung Top 12

Die Vereinbarungen hinsichtlich der Liegenschaft "Adresse" zwischen der Miteigentümergemeinschaft D. und M. Z. (kurz: Z. MEG) und der M Z. GmbH (kurz: GmbH) wurden aufgrund folgender wirtschaftlicher Gründe geschlossen:

1) Herr Z. gründete im Jahr 2007 eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Dies erfolgte deshalb, da er seine bestehenden und künftigen wirtschaftlichen Aktivitäten strukturell bündeln wollte. Dabei geht es in erster Linie um:

- a. Geschäftliche Aktivitäten (z.B. der Betrieb eines Unternehmens)
- b. Investitionsaktivitäten (z.B. Entwicklung und Verwertung von Liegenschaften).

Er wollte durch die Gründung einer GmbH seine gesamten wirtschaftlichen Aktivitäten unter einer klaren rechtlichen Struktur, nämlich einer Kapitalgesellschaft, bündeln. Die Gründe für den Aufbau dieser rechtlichen Struktur sind im Wesentlichen:

- a. Organisatorische Bündelung der gesamten wirtschaftlichen Aktivitäten.
- b. Klare Vermögensstruktur aus bilanzieller Sicht und damit verbesserte Rahmenbedingungen für mögliche künftige Eigenkapital- oder Fremdkapitalgeber.
- c. Erhöhung der Mobilität des Vermögens, d.h. es ist einfacher und mit weniger Kosten verbunden, Anteile an einer Kapitalgesellschaft zu veräußern, als die einzelnen Vermögenswerte; dies ist etwa mit weniger Transaktionskosten verbunden.
- d. Klare rechtliche Rahmenbedingungen hinsichtlich sämtlicher gesellschaftsrechtlicher Belange

e. Größeres Spektrum an organisatorischen Möglichkeiten wie z.B. der Drittverwaltung.

2) Aus diesen unter Punkt 1 angeführten Gründen wurde daher der Betrieb des Einzelunternehmens von Herrn Z. in die GmbH eingebracht. Ebenso war beabsichtigt die Liegenschaft "Adresse," durch die GmbH zu erwerben. Das Problem dabei war jedoch, dass den o.a. Vorteilen einer derartigen Struktur der Nachteil einer Risikobündelung anhaftete. Im Falle von wirtschaftlichen Problemen in einem wirtschaftlichen Bereich würde dies auf die

anderen Bereiche übergreifen. Dies sollte jedoch bei der Liegenschaft durch folgende rechtlich zulässigen Maßnahmen vermieden bzw. eingeschränkt werden.

a. Erwerb der Liegenschaft durch die MEG Z.

b. Einräumung eines zeitlich befristeten entgeltlichen Nutzungsrechts an die GmbH.

Die Vermietung eines Teils der Liegenschaft an die Familie Z. ist nicht als abschließende wirtschaftliche Nutzung zu verstehen. Es ist daher durchaus möglich und wahrscheinlich, dass die Liegenschaft künftig an Dritte vermietet bzw. veräußert wird. Die derzeitige Privatnutzung ergab sich aufgrund verschiedener privater Umstände.

3) Durch diese Gestaltung ist nun gewährleistet, dass sämtliche in Punkt 1 angeführten wirtschaftlichen Zielsetzungen erreicht werden und dass der Nachteil der Risikobündelung im Falle der Liegenschaft in langfristiger Sicht aufgehoben wurde, sodass die Immobilie als Vermögensaufbau zur Pensionssicherung für die Familie Z. weiterhin dienlich ist.

## 2.2 Steuerliche Behandlung

Bezug nehmend auf das Umsatzsteuerprotokoll über den Salzburger Steuerdialog 2008 ist das oben angeführte Konstrukt umsatzsteuerlich voll anzuerkennen. Sämtliche Kriterien, die für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges schädlich sind, sind nicht erfüllt:

- Die Vermietung ist bzw. wird eine übliche berufliche Betätigung der Gesellschaft
- Bei Top 12 handelt es sich nicht um ein besonders repräsentatives Gebäude, das speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestimmt ist.
- Das Mietverhältnis ist fremdüblich (siehe Mietvertrag und Prognoserechnung GmbH – beide Dokumente wurden bereits Frau Amtsdirektor TT. übergeben).

Die Liegenschaft ist somit als Betriebsvermögen der GmbH einzustufen.

Das Leistungsverhältnis ist umsatzsteuerlich anzuerkennen.“

Zur Berufung nahm die Betriebsprüfung Stellung:

Die übliche berufliche Tätigkeit der GmbH bestehe in Dichtheitsprüfungen nach § 15 WWG.

Dem Finanzamt liege bis dato lediglich ein Mietvertragsentwurf ohne Vertragsdatum, ohne Unterschriften und ohne Angabe über den Beginn der Vermietung vor.

Die Anschaffungs- und Errichtungskosten für Top 13 würden bis dato insgesamt € 420.000 betragen, wobei diese Dachgeschoßwohnung der Befriedigung des Wohnbedürfnisses der Eheleute dienen solle.

Dazu äußerte sich die Bw. mit Schreiben vom 28.7.2009:

Die Tätigkeit der M Z. GmbH betrifft auch Geschäfte im Bereich von Immobilien. Durch den Ankauf und Verkauf an dritte Personen des Top 12, Adresse, in den Jahren 2007 und 2008 als auch der Vermietung von Top 13 ab März 2009 kann von einer zusätzlichen Geschäftstätigkeit ausgegangen werden. Der Geschäftsgegenstand der GmbH wurde auf den Immobilienbereich ausgeweitet.

---

Das Mietverhältnis wurde mit März 2009 begonnen. Wir verweisen auf die eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung März 2009. Der Mietvertrag wurde aus gebührenrechtlichen Gründen wie folgt abgewickelt: Schriftliches Anbot und mündliche Annahme. Dies löst keine Gebührenpflicht aus.

Anschaffungs- und Errichtungskosten Top 13: Aufgrund der gemeldeten Umsatzsteuer 10/2007 bis 5/2009 kann nicht auf die Anschaffungskosten hochgerechnet werden. Mit der Umsatzsteuervoranmeldung März 2009 wurden die gesamten angefallenen Vorsteuern geltend gemacht, da die Vermietung begonnen wurde und in den vorhergehenden Umsatzsteuervoranmeldungen der Vorsteuerabzug von der Behörde versagt wurde.

Betreffend des Top 13 ist von Bruttoanschaffungs- und Errichtungskosten von € 279.480 auszugehen. Anschaffungskosten in dieser Größenordnung deuten nicht auf eine besonders repräsentative Funktion hin.

Es kann nicht als schädlich gedeutet werden, wenn das Objekt den Wohnbedürfnissen des Gesellschafters dient. Dieses Objekt kann jederzeit auch an dritte Personen vermietet werden. Aufgrund der oben angeführten Argumente beantragen wir, den Abzug der Vorsteuern zur Gänze umsatzsteuerlich anzuerkennen.

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

#### **Folgender Sachverhalt wird festgestellt:**

Das Ehepaar Z. (in der Folge: Miteigentumsgemeinschaft, MEG) erwirbt mit 17.8.2005 zu gleichen Teilen die Liegenschaftsanteile für einen Rohdachboden (zwei Wohnungen, Top 12 und Top 13) in Adresse (um € 40.000 + € 38.000 für Kostenbeteiligung an der Lifterrichtung). Herr Z. bringt sein Einzelunternehmen mit Einbringungsvertrag vom 21.9.2007 (Geschäftsgegenstand: Dichtheitsüberprüfungen) in die am 16.8.2007 errichtete M Z. GmbH (in der Folge: GmbH = die Berufungswerberin/Bw.) ein, deren alleiniger Gesellschafter / Geschäftsführer er ist.

Am 5.10.2007 wird die Wohnung Top 12 (Rohdachboden) von der MEG an die GmbH um € 21.000 (ohne Umsatzsteuerausweis) verkauft. Es handelt sich um außerbücherliches Eigentum der GmbH. Die GmbH beabsichtigt, den Dachboden auszubauen und Wohnungen zu errichten.

Von 10/2007 bis Anfang 2009 werden Top 12 und Top 13 vom Rohdachboden zu zwei Wohneinheiten ausgebaut. Rechnungsempfängerin für sämtliche Eingangsrechnungen betreffend Bauleistungen ist die GmbH.

Sämtliche Baurechnungen werden über einen Kredit bei der X-Bank finanziert, welcher vom Ehepaar Z. (nicht von der GmbH) als Privatkredit aufgenommen wurde. Laut Grundbuchsauszug ist für das Kreditinstitut ein Pfandrecht für die Wohnung der MEG mit einem Höchstbetrag von € 240.000 eingetragen. Der Kredit wird im Verrechnungsweg der GmbH gegen Verzinsung zur Verfügung gestellt.

Die Vorsteuer aus sämtlichen Baurechnungen werden von der GmbH geltend gemacht.

Am 13.5.2008 wird Top 12 von der GmbH an Dritte um € 289.800 (ohne Umsatzsteuerausweis) verkauft.

Ebenfalls am 5.10.2007 wird eine schriftliche Vereinbarung (welche beim Finanzamt für Gebühren nicht angezeigt wird) zwischen der MEG (als Nutzungsgeberin) und der GmbH (als Nutzungsnehmerin betreffend Top 13 abgeschlossen: Die MEG räumt der GmbH das Recht ein, den Rohdachboden auszubauen und zu verwenden. Für die Dauer der Vereinbarung ist die GmbH berechtigt, die Wohnung Top 13 an Dritte weiterzuvermieten. Die GmbH haftet für allfällige, durch den Umbau entstandene Schäden. Das Nutzungsrecht beginnt mit 10.1.2008 und endet nach 20 Jahren, ohne dass die GmbH eine Vergütung für die während dieser Zeit getätigten Aufwendungen erhält. Während der Vertragsdauer ist die GmbH verpflichtet, der MEG einen monatlichen Betrag von € 200 zuzüglich Umsatzsteuer zu bezahlen.

Für Top 13 ist geplant, dieses nach Fertigstellung von der GmbH (aufgrund des Nutzungsrechtes laut Vertrag vom 5.10.2007 erfolgt der Ausbau durch die GmbH) an die Eigentümer,

das Ehepaar Z., zu vermieten. Ein Raum soll von der GmbH als Büro genutzt werden.

Unklar ist der Beginn der Vermietung: Laut Schreiben der Bw. vom 28.7.2009 wurde das Mietverhältnis mit März 2009 begonnen unter Verweis auf die für März 2009 eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung. Auf AS 111, E-Mail vom 23.3.2009 der Steuerberatung an das Finanzamt heißt es: als Mietbeginn wurde der 1.5.2009 fixiert.

Der Mietvertragsentwurf wurde der Außenprüferin vorgelegt, dieser war ohne Unterschriften beider Vertragspartner und ohne Beginndatum der Vermietung. Begründet wurde dies damit, dass aus gebührenrechtlichen Gründen ein schriftliches Anbot mit mündlicher Annahme gewählt wurde, da dies keine Gebührenpflicht auslöse.

Ein anderer Mietvertrag wurde dem Finanzamt nicht vorgelegt.

Aus dem Grundbuch ist ersichtlich, dass ein Pfandrecht zugunsten des Landes Wien idHv.

€ 41.975 (Schuldschein 21.3.2008) auf die Wohnungsanteile der MEG eingetragen wurde.

Ebenso ein Veräußerungsverbot gemäß [§ 6 Abs. 4 WWFSG 1989](#) für das Land Wien.

### **Rechtliche Würdigung:**

Strittig ist im berufungsgegenständlichen Fall, ob der Bw. der Vorsteuerabzug aus den Investitionen in die im Eigentum des Gesellschaftergeschäftsführers und dessen Gattin stehende Dachgeschoßwohnung zusteht, welche die Bw. an die Eigentümer vermietet, nachdem die Eigentümer zuvor der GmbH ein Nutzungsrecht an der Wohnung eingeräumt haben, welche aber nie im Eigentum der Bw. stand.

1. Die Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken unterliegt nach [§ 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994](#) dem ermäßigten Steuersatz. Werden im Zusammenhang mit der Wohnungsvermietung Eingangsleistungen bezogen, berechtigen diese zum Vorsteuerabzug, wenn eine unternehmerische Tätigkeit iSd [§ 2 UStG 1994](#) der Bw. gegeben ist.

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

Nach Art. 4 Abs. 1 und 2 der im Berufungsfall noch anzuwendenden Sechsten MwSt-Richtlinie 77/388/EWG (6. RL) gilt als Steuerpflichtiger, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (vgl. Ruppe/Achatz, UStG<sup>4</sup>, § 2 Tz. 8).

Die Vermietung einer Immobilie zu Wohnzwecken durch eine GmbH an die Gesellschafter kommt als fortlaufende Duldungsleistung grundsätzlich auch bei einer GmbH als unternehmerische Tätigkeit iSd [§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#) bzw. als wirtschaftliche Tätigkeit iSd Art. 4 Abs. 1 und 2 6. RL in Betracht. Eine Vermietungstätigkeit ist allerdings von der bloßen Gebrauchsüberlassung zu unterscheiden, die nicht zur Unternehmereigenschaft führt (vgl. VwGH vom 24.6.1999, [96/15/0098](#)).

Wird eine Wohnung dem Gesellschafter nicht zur Erzielung von Einnahmen, sondern nur überlassen, um diesem einen Vorteil zuzuwenden, so fehlt es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist zur Beurteilung der Frage, ob ein Mietverhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter und somit eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt, insbesondere auch darauf abzustellen, ob ein solches Mietverhältnis einem Fremdvergleich standhält (VwGH 19.3.2013, [2009/15/0215](#) mit Hinweis auf VwGH 7.7.2011, [2007/15/0255](#) und VwGH 19.10.2011, [2008/13/0046](#); Mayr, Wohnraumvermietung zwischen GmbHs und ihren Gesellschaftern, SWK 14/2012, 719). Erfolgt die Überlassung der Nutzung nicht deshalb, um Einnahmen zu erzielen, sondern um dem Gesellschafter einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden, so fehlt es bereits an einer wirtschaftlichen Tätigkeit und besteht dementsprechend von vornherein keine Vorsteuerabzugsberechtigung (VwGH 19.3.2013, [2009/15/0215](#)).

Aus dem Erkenntnis des VwGH vom 7.7.2011, [2007/15/0255](#) ist für den berufungsgegenständlichen Fall zu entnehmen: Anhaltspunkte für die erforderliche Abgrenzung zwischen Tätigkeiten, die letztlich nur der nicht fremdüblichen Vorteilszuwendung an die Gesellschafter dienen, und solchen, die über die bloße Vorteilszuwendung hinaus als wirtschaftliche Tätigkeiten einzustufen sind, finden sich im Urteil des EuGH vom 26. September 1996, [C-230/94](#), Enkler, in den Rn 24ff, insbesondere Rn 28:

*"24 Wer einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, muss nachweisen, dass er die Voraussetzungen hierfür und insbesondere die Kriterien für die Einstufung als Steuerpflichtiger erfüllt.*

*Artikel 4 der Sechsten Richtlinie hindert die Finanzverwaltung daher nicht daran, objektive Belege für die geäußerte Absicht zu verlangen (vgl. Urteil Rompelman, a. a. O., Randnr. 24). Ein behördliches oder gerichtliches Organ, das zu diesem Problem Stellung zu nehmen hat, muss folglich unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind, ermitteln, ob die fragliche Tätigkeit - hier die Nutzung eines Gegenstands in Form der Vermietung - zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient.*

*26 Im Urteil vom 11. Juli 1991 in der Rechtssache C- 97/90 (Lennartz, Slg. 1991, I-3795) hat der Gerichtshof entschieden, dass zu den Gegebenheiten, auf deren Grundlage die Finanzbehörden zu prüfen haben, ob ein Steuerpflichtiger Gegenstände für Zwecke seiner*

wirtschaftlichen Tätigkeiten erwirbt, die Art des betreffenden Gegenstands gehört.

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

*28 Im letztgenannten Fall kann der Vergleich zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, eine der Methoden darstellen, mit denen geprüft werden kann, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird."*

Es ist demnach die gegenständliche Nutzungsüberlassung an Hand eines Vergleiches zwischen den Umständen, unter denen die Wohnung dem Gesellschafter (und dessen Gattin) überlassen wurde, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, zu beurteilen. Dies hat unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für einen Einzelfall charakteristisch sind, zu erfolgen. Dabei ist weiters zu beachten, dass die Leistungsbeziehungen bereits zu Beginn fremdüblich gestaltet sein müssen (UFS 22.6.2011, RV/0346-S/07).

Als Ergebnis dieser Beurteilung ist festzustellen, dass die Bw. nach dem Gesamtbild der Verhältnisse lediglich eine Vorteilszuwendung an den Gesellschafter bezweckte, und nicht von Beginn an wie ein wirtschaftlich Handelnder auftrat:

Die Immobilie wurde von der MEG angeschafft. Zu keinem Zeitpunkt war geplant, diese in das Eigentum der Bw. zu übertragen; im Gegenteil, es wurde tunlichst darauf Bedacht gelegt, dass die Wohnung nicht in das Gesellschaftsvermögen fällt, um bei etwaigen wirtschaftlichen Schwierigkeiten der GmbH den Miteigentümern die Immobilie zu sichern, die als Altersvorsorge des Ehepaars Z. (und dessen primärer Wohnversorgung samt zwei Kindern) dienen soll.

Finanziert wurde der Ausbau durch einen grundbürgerlich gesicherten Privatkredit der MEG, welcher im Verrechnungsweg der Bw. zur Verfügung gestellt wurde.

Die GmbH wurde lediglich zwischengeschaltet, um den Ausbau des Dachgeschosses umsatzsteuerfrei ausgestalten zu können. Die GmbH haftete für umbaubedingte Schäden und nach Ablauf der Nutzungsvereinbarung mit der MEG ist kein Ersatz der Investitionen vorgesehen.

Kein wirtschaftlich Handelnder würde sich auf dermaßen nachteilige Vereinbarungen einlassen, die ihm lediglich jegliches Kosten- und Haftungsrisiko überträgt. Erklärbar ist eine solche Vertragsgestaltung nur aus dem Naheverhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bzw. aus der Personenidentität (einziger) Gesellschafter / Geschäftsführer und Mieter.

Dazu kommt die völlig fremdunübliche Abwicklung des Mietvertragsverhältnisses.

Ein schriftlicher Mietvertrag wurde nicht erstellt, sondern lediglich ein schriftliches Anbot seitens der Bw. von den Mietern mündlich angenommen.

Unter Fremden wäre eine solche Vorgangsweise nicht denkbar, da zu Beweissicherungs-zwecken jedenfalls ein schriftlicher Mietvertrag mit genauem Beginndatum abgeschlossen würde. Eine allfällige Ersparnis der Gebühren würde niemals dazu führen, dass auf eine schriftliche Vereinbarung verzichtet wird, zumal in der Regel der Mieter die Kosten für die Vergebührung trägt, was den Vermieter nicht belastet.

Hinzuweisen ist ferner darauf, dass das schriftliche Mietanbot in vielen Punkten unvollständig ist (wie z.B. §§ 2, 3.5. und 7 des Mietanbotes)

§ 2 (Vertragsdauer) ist laut Mietanbot völlig offen (es geht nicht einmal klar aus dem Schriftstück hervor, ob ein befristeter oder unbefristeter Mietvertrag angeboten wurde). Der Beginn der Vermietung bleibt damit letztlich auch gänzlich unklar, da widersprüchliche Angaben zum Beginn vorliegen (laut Schreiben der Bw. vom 28.7.2009 wurde das Mietverhältnis mit März 2009 begonnen unter Verweis auf die für März 2009 eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung; auf AS 111, E-Mail vom 23.3.2009 der Steuerberatung an das Finanzamt, heißt es: als Mietbeginn wurde der 1.5.2009 fixiert).

Solche Lücken bzw. rechtliche Unsicherheiten in wesentlichen Vertragsdetails einer Vermietung sind nur durch das Naheverhältnis Bw. und Mieter erklärbar und verständlich. Daraus ist klar abzuleiten, dass die Bw. nicht eine wirtschaftliche Vermietungstätigkeit bezweckte, sondern eine Vorteilszuwendung an den Gesellschafter zum Ziel hatte.

Aus der nach dem WWFSG 1989 ([Gesetz über die Förderung des Wohnungsneubaus und der Wohnhaussanierung und die Gewährung von Wohnbeihilfe – Wiener Wohnbauförderungs- und Wohnhaussanierungsgesetz](#)) gewährten, und grundbürgerlich sichergestellten Förderung ergibt sich, dass die Dachgeschoßwohnung mit einem Landesdarlehen von € 41.945 gefördert worden ist. Gemäß § 6 Abs. 4 bzw. [§ 12 Abs. 3 WWFSG 1989](#) sind das Pfandrecht und das Veräußerungsverbot grundbürgerlich sichergestellt worden.

Laut Auskunft des Magistrats Wien wurden (werden) nur Dachgeschoßausbauten für den Eigenbedarf gefördert, im Fall der MEG waren dies € 365/m<sup>2</sup> für 115 m<sup>2</sup> (für vier Personen mit zusätzlicher Jungfamilienförderung). Das Darlehen wird auf 30 Jahre Laufzeit mit 1 % verzinst.

Für die Förderung ist eine Eigennutzung der Wohnung somit erforderlich. Wird die Wohnung vom Eigentümer bzw. den ihm nahestehenden Personen nicht zur Befriedigung ihres dringenden Wohnbedürfnisses regelmäßig verwendet, so wird der Landesdarlehensvertrag gekündigt ([§ 12 Abs. 2 WWFSG 1989](#)).

Eine Vermietung der Wohnung an Dritte hätte den Verlust der Förderung zur Folge und muss die „Nutzungsüberlassung der Wohnung von der MEG an die GmbH“ auch vor diesem Hintergrund gesehen werden. Diese Nutzungsüberlassung erfolgte zur ausschließlichen „Rückübertragung“ der sanierten Wohnung an die Familie des Geschäftsführers.

Daraus wird ersichtlich, dass bereits von Beginn an feststand, dass die Wohnung nie anderen Zwecken als der Befriedigung der Wohnbedürfnisse der Familie Z. zu dienen bestimmt war und eine Fremdvermietung der Wohnung seitens der GmbH an Dritte, Gesellschaftsfremde, während der ganzen 20 Jahre, über welche die Nutzungsvereinbarung abgeschlossen wurde, von Vornherein nie angedacht war. Dem Magistrat Wien gegenüber wurde eine Eigennutzung der Wohnung glaubhaft gemacht, ansonsten hätte es das günstige Darlehen gar nicht gegeben.

Der vorgebrachte Einwand, das Objekt könne jederzeit an dritte Personen vermietet werden, geht somit faktisch ins Leere und war nie angedacht.

Im Ergebnis steht der Bw. daher der Vorsteuerabzug aus den Wohnungsinvestitionen nicht zu, da in diesem Bereich keine unternehmerische Tätigkeit iSd [§ 2 UStG 1994](#) vorliegt und der Leistungsbezug nicht als für das Unternehmen erfolgt anzusehen ist ([§ 12 Abs. 1 UStG 1994](#): Vorsteuerbeträge kann ein Unternehmer nur abziehen, wenn die Leistung im Inland **für sein Unternehmen** ausgeführt worden ist).

Eine Auseinandersetzung mit der Fremdüblichkeit der Miete kann unterbleiben, da das gesamte Konstrukt bereits als fremdunüblich einzustufen ist.

**2.** Zum selben Ergebnis (keine Vorsteuerabzugsberechtigung) führt die Anwendung des [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994](#): diese Bestimmung schließt Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben iSd [§ 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988](#) oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 KStG 1988 sind, vom Vorsteuerabzug aus. Privater Wohnraum zählt zu den Aufwendungen der Lebensführung iSd [§ 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 2 lit. a EStG 1988](#) bzw. im Falle der gesellschaftsrechtlich veranlassten Überlassung durch eine Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter zur Einkommensverwendung iSd [§ 8 Abs. 2 KStG 1988](#). Eine verdeckte Ausschüttung ist anzunehmen, wenn die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält (vgl. VwGH 23.2.2010, [2007/15/0003](#)).

Die betreffende Immobilie muss schon ihrer Erscheinung nach für die private Nutzung durch

die Gesellschafter bestimmt, besonders auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafter abgestellt sein (VwGH 16.5.20007, 2005/14/0083). Dabei kann auch ein nicht besonders repräsentatives Gebäude speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafter abgestellt sein, wenn es nach den Wünsche und Bedürfnissen des Gesellschafters (und dessen Angehöriger) errichtet oder angeschafft wurde, was hier der Fall ist (die MEG hat die Immobilie zur Befriedigung der familiären Wohnbedürfnisse angeschafft, zudem handelt es sich um eine Dachgeschoßwohnung, die neu adaptiert wurde ).

Als Indiz dafür, dass die Wohnung primär auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellt wurde, kann herangezogen werden, dass das Gebäude am freien Markt nie angeboten wurde und ein entsprechendes gefördertes Landesdarlehen (Dachgeschoßausbau für den Eigenbedarf) beantragt wurde. Wenn wie im vorliegenden Fall der Ankauf durch die MEG erfolgt, der im Anschluss daran folgende Ausbau durch die (mithilfe einer Nutzungsvereinbarung zwischengeschaltete) GmbH durchgeführt wird, als dessen alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der spätere Mieter (bzw. einer der späteren Mieter) fungiert, so ist evident, dass ausschließlich auf die besonderen Wohnbedürfnisse des Gesellschafters und seiner Familie abgestellt wurde, da nur dieser den Ausbau in seiner konkreten Form als bestimmendes Organ der GmbH verwirklicht haben kann (vgl. auch Mayr, Wohnraumvermietung zwischen Gmbhs und ihren Gesellschaftern, SWK 14/2012, 720: auch der Umstand, dass fiktive andere Personen – denen das Haus nie angeboten wird – in dieser Wohnung wohnen wollen würden, ändert nichts daran, dass die Immobilie auf die speziellen Bedürfnisse des Gesellschafters abstellt. Anmerkung: Der potentielle Interessentenkreis für eine neu adaptierte Dachgeschoßwohnung in Wien ist zweifellos vorhanden, das kann aber nicht dazu führen, die Wohnung im berufungsgegenständlichen Fall als nicht auf die speziellen Wohnbedürfnisse des Gesellschafters ausgerichtet zu werten.).

Zudem ist im Zusammenhang mit der verdeckten Ausschüttung an der Wurzel auch die sonstige Tätigkeit der Gesellschaft zu berücksichtigen (Zorn, RdW 10/2007, 620). Im berufungsgegenständlichen Fall liegt die Tätigkeit der Bw. im Bereich „Dichtheitsmessungen“. Die Anschaffung bzw. Adaptierung einer zur Nutzung überlassenen Wohnung ist objektiv erkennbar nicht als durch den Betrieb veranlasst einzustufen, da die Vermietung von Wohnobjekten eine Tätigkeit ist, die nicht in der üblichen gewerblichen Betätigung der GmbH (Bw.) liegt oder dieser auch nicht ähnlich ist.

Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die GmbH die zweite Dachgeschoßwohnung (außerbücherlich) von der MEG erworben und nach Renovierung (umsatzsteuerfrei) weiterverkauft hat. Der damit im Zusammenhang in Anspruch genommene Vorsteuerabzug wurde vom Finanzamt zu Recht versagt.

Anzumerken ist überdies, dass Investitionen in die im (Mit)Eigentum des Gesellschafters stehende Wohnung grundsätzlich an sich schon eine Vorteilszuwendung an den Gesellschafter bilden kann (VwGH 26.4.2012, [2008/15/0315](#)) und als Einkommensverwendung iSd [§ 8 KStG 1988](#) zu werten ist.

**3.** Zu den tragenden Grundsätzen des Abgabenrechtes gehört die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Diese findet in verschiedensten steuerlichen Regelungen ihren Ausdruck. In der BAO dienen speziell die §§ 21 ff der Umsetzung dieses Prinzips.

Gemäß [§ 21 BAO](#) ist bei der Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen grundsätzlich vom wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht von der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes auszugehen. Weichen die äußere Erscheinungsform eines Sachverhaltes und dessen wirtschaftlicher Gehalt voneinander ab, so ist Erstere für die Abgabenerhebung unbeachtlich. Sie entfaltet keine steuerliche Wirkung. Die steuerlichen Rechtsfolgen ergeben sich vielmehr gemäß dem wahren wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhaltes.

Nach [§ 22 BAO](#) kann die Abgabenpflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes weder umgangen noch gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen, rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Zwar bilden [§ 21](#) und [§ 22 BAO](#) jeweils für sich eigene Tatbestände, doch sind beide Normen Ausfluss desselben Grundsatzes (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die Bestimmungen ergänzen einander (VwGH vom 5.2.1992, [89/13/0111](#)).

Der VwGH sieht in ständiger Rechtsprechung als Missbrauch im Sinn des [§ 22 BAO](#) eine rechtliche Gestaltung an, die in Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur aufgrund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird.

Dabei ist zu beachten, dass der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert ist, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird. Im Falle einer rechtlichen Gestaltung, die in Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet, ist allerdings zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabenersparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung unverständlich ist (VwGH 30.5.1990, [86/13/0046](#)).

Bei den von den Rechtsfolgen des [§ 22 Abs. 2 BAO](#) betroffenen Umgehungsgeschäften handelt es sich um Rechtsgeschäfte, die abgeschlossen werden, um ein sonst eintretendes wirtschaftliches Ergebnis abzuwenden oder ein sonst nicht eintretendes wirtschaftliches Ergebnis herbeizuführen. Sie sind mit dieser Zielsetzung ernstlich gewollt und stellen keine

---

Scheingeschäfte iSd § 23 BAO dar.

In Umsetzung der Rechtsgrundsätze des [§ 21 BAO](#) haben Lehre und Rechtsprechung für Verträge zwischen nahen Angehörigen verschiedene Kriterien entwickelt, deren Vorliegen einen gewissen Ausgleich der in diesem Bereich in der Regel fehlenden Interessensgegensätze zwischen den Geschäftspartnern gewährleisten soll.

Um auszuschließen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen tatsächlich nicht primär durch das familiäre Naheverhältnis veranlasst ist, setzt die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen demnach voraus, dass sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- einem Fremdvergleich standhalten, d.h. dass sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 11.11.2008, [2006/13/0046](#) stellvertretend für viele andere Erkenntnisse).

Diese Kriterien kommen im Rahmen der Beweiswürdigung dann zum Tragen, wenn berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt von behaupteten, vertraglichen Gestaltungen bestehen (VwGH 30.6.1994, [92/15/0221](#)).

Da der Interessensgegensatz bei Verträgen mit juristischen Personen, an denen Vertragspartner und/oder deren Angehörige als Gesellschafter beteiligt sind, in gleicher Weise gefährdet erscheint, kommen diese Grundsätze auch bei derartigen Rechtsgeschäften zur Anwendung (z.B. VwGH 22.3.2011, [2008/15/0185](#); 14.10.2010, [2008/15/0324](#); 23.2.2010, [2005/15/0036](#)).

Wie bereits oben unter Punkt 1. ausgeführt, liegen dem berufungsgegenständlichen Fall gerade solche Umstände zu Grunde, sodass der maßgebliche Sachverhalt an den dargestellten Grundsätzen bzw. Kriterien zu messen ist.

Bereits der nicht vorliegende schriftliche Mietvertrag - was für einen Vertragsabschluss unter Fremden bzw. gesellschaftlich nicht verbundenen Vertragspartnern nicht vorstellbar ist - entspricht nicht den Kriterien der Fremdüblichkeit. Eine wie bereits oben beschriebene Vorgangsweise hinsichtlich des Mietvertragsabschlusses wurde nur durch die gesellschaftsrechtlichen Nahebeziehungen ermöglicht. Ein Grund hierfür mag auch der Umstand sein, dass eine derartige Konstruktion den Verlust der Landesförderung nach sich ziehen könnte, auf eine Publizität der Vereinbarungen wurde daher tunlichst besser verzichtet.

Unter Fremden sind derart gestaltete Rechtsbeziehungen völlig unüblich. Die Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Gesellschafter (bzw. und derer Angehöriger) wurden dabei in keiner Weise erfüllt und stehen daher einer erkläzungsgemäßen Berücksichtigung des Mietvertrages jedenfalls entgegen.

---

Insgesamt ergibt sich in der Gesamtheit, dass eine maßgebliche außersteuerliche Begründung für eine Nutzungsüberlassung der Wohnung seitens der MEG an die GmbH und die anschließende „Rücküberlassung“ an die MEG gekleidet in die Form einer Vermietung nicht erkennbar ist.

Die Konstruktion ist als Gestaltungsmisbrauch iSd [§ 22 BAO](#) zu werten.

Der tatsächliche Geschehnisablauf bestand darin, dass das Ehepaar Z. einen Rohdachboden zur Befriedigung seiner Wohnbedürfnisse und zur Sicherung seiner Altersversorgung erwarb und diesen nach eigenen Vorstellungen und Bedürfnissen (unter aus nichtsteuerlichen Gründen unverständlicher Zwischenschaltung der GmbH, dessen alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer Herr Z. ist) zur Gänze adaptierte. Hierfür wurde auch ein Privatdarlehen zur Finanzierung aufgenommen, dessen Weiterverleitung an die GmbH erst die Finanzierung des Ausbaus durch die GmbH ermöglichte.

Die Nutzungsüberlassung der Wohnung an die GmbH mit anschließender Rückmiete von der GmbH stellt sich im Ergebnis als Vermietung an sich selbst dar mit dem Ziel, einen von der Vorsteuer befreiten Ausbau der im Privatvermögen stehenden Wohnung zu erreichen.

Aus all den angeführten Gründen ist ein Vorsteuerabzug daher nicht zu gewähren und war die Berufung vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 24. Juli 2013