

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder im Beisein der Schriftführerin über die Berufungen der Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreter, betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007 sowie Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis November 2008 nach der am 20. Jänner 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2007 ergeht endgültig. Ansonsten bleiben die angefochtenen Bescheide unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Die Berufungswerberin (Bw) ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom 6. Oktober 2006 gegründete GmbH mit dem Geschäftszweig „Investments, Vermögensverwaltung“. Die Geschäftsanschrift der Bw befand sich zunächst in G,I-Str1, seit September 2008 lautet die Geschäftsanschrift auf G,H-Str1. Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Bw ist XY. XY ist auch Geschäftsführer der im Juni 2005 gegründeten ABC-GmbH (im Folgenden ABC), einer an der Anschrift U,FStr, tätigen Brokergesellschaft. Seinen Geschäftsanteil an dieser Gesellschaft brachte Y mit dem am 6. Oktober 2006 abgeschlossenen Einbringungsvertrag in die Bw ein.

Im Jahr 2007 erwarb die Bw ein 1.328 m² großes Grundstück in G,H-Str1, und begann dort mit der Errichtung eines Einfamilienhauses. Die auf die Errichtungskosten entfallenden Umsatzsteuern von insgesamt 141.123,10 € machte die Bw in den Jahren 2007 und 2008 (bis einschließlich Voranmeldung November 2008) als Vorsteuern geltend.

2. In der Beilage zur Niederschrift über eine bei der Bw im Jahr 2008 durchgeführte Umsatzsteuersonderprüfung wird dazu unter dem Titel „Nichtanerkennung der Vorsteuern“ Folgendes ausgeführt:

Derzeit einziger Gesellschaftszweck der Bw sei die Errichtung des Einfamilienhauses, voraussichtlich zur Vermietung an den Gesellschafter-Geschäftsführer. Laut schriftlicher Beantwortung der im Rahmen der Prüfung gestellten Fragen sowie einer Stellungnahme zur beabsichtigten Nichtanerkennung der Unternehmereigenschaft stehe bis dato nicht fest, wer das Objekt zu welchen Konditionen anmieten werde. Es komme auch in Betracht, das Objekt bis auf weiteres an den geschäftsführenden Gesellschafter zu vermieten. Angestrebt werde jedenfalls eine für Wohnimmobilien angeblich übliche Rendite von 3-4 % vom eingesetzten Kapital; bei den Gesamtkosten von 133.000,00 € für das Grundstück und 450.000,00 € bis 500.000,00 € für das Gebäude seien Mieten von 1.800,00 € bis 2.000,00 € realistischerweise erzielbar. Ein Drittel des im Zuge der Veräußerung geteilten Grundstücks habe die Lebensgefährtin des Y erworben. Die Bw kreditiere dieser unbesichert 84.027,00 € und habe sich mündlich ein Vorkaufsrecht zusichern lassen.

Die Bw habe vor bzw. während der Errichtung weder konkrete Investitions- und Finanzierungspläne, noch Mietenplanungen und Rendite- bzw. Prognoserechnungen für das Projekt aufgestellt. Die Begründung der noch nicht feststehenden Investitionskosten sei nicht nachvollziehbar. Eine unternehmerisch tätige Gesellschaft würde vorerst die erzielbaren Mieten ermitteln und dann die entsprechenden Investitionskosten planen, bzw. nicht zuerst „drauflos bauen“ und dann schauen, ob mit entsprechender Verzinsung vermietet werden könne. Diese Vorgangsweise entspreche eher jener von Privatpersonen bei der Errichtung von privatem Wohnraum. Eine GmbH würde bei Vermietungstätigkeit stets danach trachten, möglichst hohe marktübliche Renditen und nicht bloß Mindestverzinsungen zu erzielen. Die im Schreiben vom 16. April 2008 angesprochene Mietenrendite von 2-3 % sei nicht marktkonform (unter verschiedenen Internetveröffentlichungen wie z.B. www.sparkasse.at seien Mietrenditen zwischen 6,6 % und 8 % ausgewiesen).

Die Errichtung bzw. Überlassung der Wohnliegenschaft sei allem Anschein nach durch gesellschaftsrechtliche Motive veranlasst. Dies ergebe sich auch aus den geleisteten Vermögenseinlagen, die zu 100 % aus der Einlage des Geschäftsanteils an der ABC durch den Gesellschafter stammten. Aus dieser Einlage (aus den Ausschüttungen dieser Beteiligung) habe die Bw die Anschaffung der Liegenschaft und eines Wohnhauses finanziert, welches

voraussichtlich der Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses des Gesellschafters dienen werde. Außer einem privat veranlassten Motiv lasse sich kein vernünftiger wirtschaftlicher (außersteuerlicher) Grund für diese Gestaltung finden. Bei Einlage einer Beteiligung und Veranlagung der daraus von der Bw steuerfrei vereinnahmten Ausschüttungen in ein Wohnhaus, das privaten Wohnbedürfnissen des Gesellschafters diene, könne eine missbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 22 BAO erblickt werden. Dem erheblichen steuerlichen Vorteil aus dem Abzug der 20 %-igen Vorsteuer von den Errichtungskosten stehe nämlich bloß eine 10 %-ige Umsatzsteuerbelastung der Einnahmen gegenüber.

Außersteuerliche, wirtschaftliche Gründe seien nicht erkennbar.

Der VwGH habe zudem wiederholt ausgesprochen, dass der Vorsteuerabzug für Kosten des Haushalts und der Lebensführung nicht auf einen Bestandrechtstitel (zwischen nahen Angehörigen) gestützt werden könne. Rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, seien steuerlich unbeachtlich.

Ferner sei nur für Leistungsbezüge in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerbaren Umsätzen ein Vorsteuerabzug zulässig. Nach Lehre und Rechtsprechung sei die durch objektive Anhaltspunkte belegte Verwendungsabsicht des Leistungsempfängers im Zeitpunkt des Leistungsbezugs maßgebend. Da laut Aussagen des Gesellschafter-Geschäftsführers derzeit keinerlei durch objektive Anhaltspunkte belegte Verwendungsabsicht erkennbar sei, sei auf die mit der größten Wahrscheinlichkeit eintretende Verwendung abzustellen. Verstärkt durch die unübliche Vertragsgestaltung das Nachbargrundstück betreffend könne nur auf eine private Veranlassung des gesamten Vorgangs geschlossen werden. Dem Erfordernis, dass bereits im Zeitpunkt der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs die Absicht der künftigen Vermietung aus über die Absichtserklärung hinaus gehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehe, sei nicht entsprochen.

Die Errichtung des Wohngebäudes stelle daher unter Berücksichtigung des derzeit objektiv vorliegenden Sachverhalts keine unternehmerische Betätigung dar, weshalb für die in Zusammenhang mit der Errichtung anfallenden Vorleistungen kein Vorsteuerabzug zustehe. Im Hinblick auf eine noch bestehende Ungewissheit über eine Fremdvermietung seien die Abgabenfestsetzungen vorläufig vorzunehmen.

Das Finanzamt erließ der Feststellung der Prüfung Rechnung tragende Bescheide und kürzte die geltend gemachten Vorsteuern um 36.216,19 € (2007) und um 104.906,91 € (1-11/2008).

2.1. In den gegen diese Bescheide erhobenen Berufungen vom 25. Oktober 2008 und 24. März 2009 verweist die Bw zur Begründung zunächst auf die am 16. April 2008 erstattete Vorhaltsbeantwortung, in der sie zu den beabsichtigten Feststellungen der Prüferin Folgendes vorbringt:

Hintergrund für die Einbringung des Anteils an der ABC sei die optimistische Erwartung des Y hinsichtlich der künftigen Gewinne gewesen. Mit den Mitgesellschaftern der ABC bestehe auch Einigkeit darüber, dass Gewinne so weit als betriebswirtschaftlich vertretbar an die Gesellschafter ausgeschüttet werden. Sinn und Zweck der Bw sei daher die Reinvestition der von der ABC bezogenen Gewinne unter dem Gesichtspunkt der Risikostreuung. Das erste größere Investment sollte daher, da der Erfolg der ABC sehr stark mit der Entwicklung der Aktienmärkte korrelierte, jedenfalls in Immobilien erfolgen. Da die Lebensgefährtin des Y in G wohnhaft sei, sei ihm diese Region einigermaßen vertraut gewesen. Auf Grund der bevorstehenden Errichtung einer Eliteuniversität in Gugging sollte mittelfristig mit dem Zuzug namhafter Wissenschaftler aus aller Welt ein erheblicher Bedarf nach Wohnimmobilien in gehobener Qualität erfolgen. Auch ein entsprechendes Wertsteigerungspotential würde sich ergeben. Somit habe die Bw das Grundstück in der H-Str1 erworben und einen Architekten mit der Planung eines Einfamilienhauses beauftragt. Dieses sollte zwar etwas überdurchschnittlichen Ansprüchen und dem neuesten Stand der Technik betreffend Energieeffizienz entsprechen, ohne aber sonderlich luxuriös und damit überproportional teuer zu werden. Selbstverständlich sei wohlüberlegt und unter Anlegung strenger betriebswirtschaftlicher Kriterien vorgegangen worden. Gleichsam zur Absicherung gegen ein allfälliges Leerstandsrisiko habe Y seine privaten wohnmäßigen Dispositionen so arrangiert, dass er persönlich für den Fall, dass zunächst kein passender Mieter gefunden werde, insbesondere weil die Universität in Gugging noch nicht ihren Vollbetrieb aufgenommen habe, als Mieter einspringen könne. Das Haus sei keineswegs außergewöhnlich groß oder luxuriös oder sonst in einer Weise gestaltet, dass nur Y als Mieter in Frage gekommen wäre. Bis dato seien weitere Objekte zwar noch nicht vorhanden, weitere Immobilieninvestitionen seien aber jedenfalls geplant. Es entspreche auch gerade einer vernünftigen kaufmännischen Vorgangsweise, nicht zu viele Projekte gleichzeitig zu betreiben.

In rechtlicher Hinsicht sei darauf hinzuweisen, dass Kapitalgesellschaften eigene Rechtspersonen und von diesen geschlossene Verträge grundsätzlich diesen zuzurechnen seien.

Die Bw habe sich die Sinnhaftigkeit der geplanten Investition sorgfältig überlegt, auch wenn keine Wirtschaftlichkeitsrechnung etwa im Sinne einer dynamischen Investitionsrechnung im Detail durchgeführt worden sei. Auch werde im Zuge der Vermietung danach getrachtet, eine möglichst hohe Mietenrendite zu erzielen.

Der von der Prüferin angesprochenen missbräuchlichen Gestaltung hält die Bw entgegen, dass weder die Gründung einer Gesellschaft mit einer Sacheinlage etwas Ungewöhnliches sei, noch die Tatsache, dass eine ganz klar als Investmentgesellschaft deklarierte Gesellschaft die von ihr erzielten Beteiligungserträge dazu verwende, neue Investments zu tätigen. Dass der

Errichter eines Mietshauses die Vorsteuern aus den üblicherweise mit 20 % belasteten Errichtungskosten geltend machen könne, die Vermietung an Privatpersonen jedoch nur dem ermäßigten Steuersatz von 10 % unterliege, habe der Gesetzgeber so vorgesehen, und wäre auch dann so gewesen, wenn Y das Haus von einer dritten Person gemietet hätte. Außerdem würde die auf die Miete zu leistende Umsatzsteuer zeitlich unbegrenzt anfallen und es sei nur eine Frage der Zeit, wann die abzuführenden Mehrwertsteuerbeträge die geltend gemachten Vorsteuern übersteigen würden.

Zu erwähnen sei, dass das Tätigen von Immobilieninvestments unmittelbarer Gesellschaftszweck der Bw sei, das Bauvorhaben in G weder außergewöhnlich groß, noch auf irgendjemandes Verhältnisse zugeschnitten sei. Das Immobilieninvestment sei ausschließlich mit der Zielsetzung erfolgt, daraus Einnahmen bzw. Wertsteigerungen zu erzielen.

In der Berufung wird weiters ausgeführt, dass die Bw die Errichtung des Einfamilienhauses in G,H-Str1, im September 2008 abgeschlossen habe. Da die Errichtung der Eliteuniversität in Gugging bis zu ihrer Inbetriebnahme noch etwa ein bis zwei Jahre in Anspruch nehmen werde, habe sich Y entschlossen, vorerst einmal selbst die von der Bw errichtete Immobilie anzumieten. Laut dem beiliegenden, am 11. Oktober 2008 abgeschlossene Mietvertrag habe Y eine monatliche Miete von 2.400,00 € zuzüglich Betriebskosten und Umsatzsteuer zu entrichten.

Bei der Vereinbarung des Mietzinses sei einerseits auf die Einschätzung eines lokalen Immobilienmaklers, der eine monatliche Miete von 2.200,00 € bis 2.400,00 € als realistische genannt habe, andererseits auf die Anschaffungskosten für den Grundwert von rd. 160 T€ und die Herstellungskosten für das Gebäude von rd. 690 T€ Bedacht genommen worden. Aus den Gesamtinvestitionskosten von rd. 850 T€ sowie einem jährlichen Mietzins von 28.800 € errechne sich eine anfängliche Mietrendite von 3,4 %.

Festgehalten werde, dass die relativ hohen Errichtungskosten bezogen auf die Wohnnutzfläche nicht auf eine besonders luxuriöse Bauweise oder Ausstattung des Gebäudes zurückzuführen seien, sondern darauf, dass die Bw vor allem bestrebt gewesen sei, den letzten Stand der Bautechnik hinsichtlich Energieeffizienz und Wärmedämmung zum Einsatz zu bringen, was in Anbetracht der jüngst massiv gestiegenen und dem zu erwartenden weiteren Anstieg der Energiepreise eine langfristige gute Vermietbarkeit des Objekts gewährleisten solle.

Im Hinblick auf die weitgehende Finanzierung des Bauprojekts mit Eigenmitteln könne kein Zweifel daran bestehen, dass die Bw aus der Vermietungstätigkeit beträchtlichen Gewinn erzielen werde, da den zu erwartenden Mieterträgen von anfänglich 28.800,00 € lediglich Abschreibungen von rd. 10.000,00 € und sonstige, nicht auf den Mieter überwälzbare Aufwendungen von ca. 2.000,00 € gegenüberstehen würden.

Y habe den Sachverhalt mit einem der kompetentesten Immobilienexperten Österreichs besprochen, der in einem der Berufung beigelegten Schreiben vom 25. September 2008 seine Einschätzung zu verschiedenen Argumenten der Betriebsprüfung zusammengefasst habe. Besonders bemerkenswert erscheine dabei, dass selbst ein Großinvestor die Baukosten vielfach nicht genau im Voraus abschätzen könne, bzw. auch bei diesem die Renditeerwartung nur etwa 4 % betrage, weil ein beträchtlicher Teil des insgesamt angestrebten Return on Investment aus erwarteten Wertsteigerungen herrühre. Gerade dieser Aspekt, so schätze der Immobilienexperte, dürfte beim Investment der Bw von ganz wesentlicher Bedeutung sein.

2.2. Der der Berufung beigelegte, von Y als Vermieter und Mieter unterfertigte Mietvertrag enthält u.a. die Bestimmung, dass das Mietverhältnis am 1. Oktober 2008 beginnt und auf unbestimmte Zeit abgeschlossen wird, sowie der Mietzins sich aus dem wertgesicherten Hauptmietzins von 2.400,00 € monatlich, dem Anteil an den Betriebskosten und der Umsatzsteuer zusammensetzt.

2.3. Der in der Berufung erwähnte lokale Immobilienmakler führt in dem der Berufung beigelegten Schreiben vom 22. September 2008 betreffend das berufungsgegenständliche Haus aus, dass angesichts der gehobenen Ausstattung und Bauweise, sowie auf Grund der großen Nachfrage nach Miethäusern in der Gemeinde der Quadratmeter Wohnnutzfläche mit 9,00 € und die restlichen Nebenflächen mit ca. 2,00 € exklusive Steuern und Betriebskosten zu veranschlagen seien.

2.4. Der in der Berufung erwähnte Immobilienexperte, stellvertretender Generaldirektor der Immobilienfirma D, führt in seinem Schreiben vom 25. September 2008 u.a. aus, dass der Umstand, dass bis dato nicht feststehe, an wen das errichtete Objekt letztlich vermietet werde, für die steuerliche Würdigung keine Bedeutung habe. Die D finanziere vielfach Bauvorhaben, deren Endnutzer im Zeitpunkt der Projektion und der tatsächlichen Bauführung noch nicht bekannt sei.

Was die Renditeüberlegungen betreffe, so sei mit zu berücksichtigen, dass auf Grund der gegebenen Ausbaupläne hinsichtlich der verkehrsmäßigen Infrastruktur und Erreichbarkeit unerhörtes Wertsteigerungspotential bestehe, und sich viele Immobiliengesellschaften darum bemühten, im „Speckgürtel“ von Wien Wohnbauten zu errichten. Eine Rendite zwischen 3 und 4 % des eingesetzten Kapitals entspreche jedenfalls branchenüblichen Erwartungen, insbesondere unter Einbeziehung des Wertsteigerungspotentials.

Die D verfüge per Ende des ersten Halbjahres über ein Immobilienportfolio von über 2,5 Mrd. Euro und investiere in solide Wohnimmobilien auf Grundlage einer Renditeerwartung von etwa 4 %.

Auch die D könne zum Zeitpunkt der Bauführung noch nicht genau beurteilen, wie hoch sich die tatsächlichen Baukosten belaufen werden. In der Praxis sei es doch so, dass sich die Höhe der Mieten am Ausmaß der tatsächlich getätigten Investitionskosten orientiere.

Als geschäftsführender Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft habe es Y selbst zu verantworten, ob er der Bonität des Mieters allenfalls höhere Priorität einräumen möchte, weshalb das Argument, die Bw müsse nach möglichst hohen Mietrenditen streben, nicht stichhaltig sei. Unter den gegebenen Prämissen sei es jederzeit möglich, die Immobilie verkehrsfähig zu halten, d.h. leicht wieder zu vermieten oder eine Veräußerung anzustreben.

3. Mit Schreiben vom 27. November 2008 übermittelte die Bw dem Finanzamt einen Bauplan. Zur Frage des Finanzamtes, ob aktiv ein fremder Mieter, etwa über Inserate, gesucht worden sei, teilte die Bw mit, dass davon Abstand genommen worden sei, weil von befragten Immobilienmaklern ausdrücklich darauf verwiesen worden sei, dass die aktuelle Marktlage derzeit extrem ungünstig sei und daher kurzfristig der als angemessen bezeichnete Mietzins vermutlich nicht erzielt werden könne. Aus diesem Grund habe sich Y entschlossen, ohne vorhergehenden Versuch einer Vermietung an einen Dritten, das Haus selbst anzumieten.

In der am 20. Jänner 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte die Bw weiter vor, nicht nur im Hinblick auf die geplante Uni in Gugging, sondern auch auf die Errichtung der Hochleistungsstrecke der ÖBB vom Standort Tullnerfeld überzeugt gewesen zu sein. Auch durch die Umfahrung Klosterneuburg komme es zu einer deutlichen Aufwertung des Gebietes. Verweisen sei dazu auf Fachartikel, etwa in der Zeitschrift „Gewinn“ vom März 2008 oder in der „Financial Times“ vom März 2009, wo dem Tullnerfeld als Immobilienanlage ein Wertsteigerungspotential für die Zukunft zugestanden wird. Der Auftrag an den Architekten habe gelautet, ein Einfamilienhaus für bis zu zwei Kinder zu planen. Eine solches sei am Land am leichtesten zu vermieten. Y habe keine Kinder. Die ursprünglich veranschlagten Baukosten seien deutlich überschritten worden, da vor allem bei der Bautechnologie nicht gespart worden sei; das Gebäude sei auf Jahrzehnte hinaus für die Vermietung vorgesehen und solle entsprechende Renditen bringen. Das Haus sei auch zu früh fertiggestellt worden, zumal weder die Hochleistungsstrecke der ÖBB noch die Uni Gugging bisher realisiert worden seien. Im Oktober 2007 habe der Aktienmarkt zu bröckeln begonnen, weshalb Y gezwungen gewesen sei, als Alternative zum Aktienmarkt den Hausbau voranzutreiben, um dadurch nachhaltige und vor allem umweltbewusste Investments mit einem nachhaltigen Cashflow zu garantieren. Daher sei das Haus früher als geplant fertig gestellt worden. Es sei ferner zwar richtig, dass die Bw keine weiteren Objekte erworben habe; Y sei aber zum Ergebnis gekommen, dass es aus unternehmerischer Sicht derzeit sinnvoller sei, in Immobilienaktien zu investieren sowie Wandelanleihen für Aktien zu kaufen,

da bei indirekten Immobilieninvestments die Rendite derzeit jedenfalls höher sei als bei einer direkten Investition in Immobilien. Weiters habe die Bw für das bebaute Nachbargrundstück eine Kaufoption vereinbart, die jederzeit schlagend werden könne.

Im Haus würden derzeit Y und seine Lebensgefährtin wohnen. Das bewegliche Mobiliar habe Y angeschafft. Die einzige Änderung am Gebäude, die Y vorgenommen habe, sei der Einbau einer Katzenklappe in der Schuppentüre.

Um zu dokumentieren, dass das Gebäude keine luxuriöse Ausstattung aufweise, sondern es sich nur um ein normales Wohnhaus in gehobener Ausstattung handle, legte der Bw Fotos des Gebäudes sowie der darin befindlichen Wohnräume vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streit besteht darüber, ob die Bw berechtigt ist, die im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes in G,H-Str1, angefallenen Umsatzsteuern als Vorsteuern abzuziehen.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 lit. a UStG gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dienen.

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

Dem privaten Wohnbedarf dienende Gebäude führen im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG zu Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG sind. Der private Wohnraum zählt nämlich, wie etwa die bürgerliche Kleidung, zu den Aufwendungen der Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 2 lit. a EStG bzw. im Fall der gesellschaftsrechtlich veranlassten Überlassung durch eine Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter zur Einkommensverwendung im Sinne des § 8 Abs. 2 KStG (VwGH 26.3.2007, 2005/14/0091).

Ruppe führt im UStG-Kommentar³, § 12 Tz 121, als Beispiel für den Vorsteuerausschluss nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG den Fall einer Kapitalgesellschaft an, die eine Wohnung anschafft,

welche wegen der Überlassung für den privaten Bedarf des Gesellschafters nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft gehört.

Durch § 7 Abs. 2 KStG 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. Notwendiges Betriebsvermögen umfasst jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen. Ein Wirtschaftsgut, das objektiv erkennbar privaten (bzw. gesellschaftsrechtlichen) Zwecken dient oder objektiv erkennbar für solche Zwecke bestimmt ist, stellt notwendiges Privatvermögen dar. Solche Wirtschaftsgüter können nicht zum gewillkürten Betriebsvermögen werden (z.B. VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083).

Im zitierten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof präzisiert, dass zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft einerseits und deren Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentatives Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, andererseits, zu unterscheiden ist. Nach Zorn, RdW 2007, 620, ist in diesem Zusammenhang auch auf die sonstige Tätigkeit der GmbH Bedacht zu nehmen. So sei bei einer in der Produktion tätigen GmbH eher anzunehmen, dass die Anschaffung eines Wohngebäudes objektiv erkennbar nicht durch ihren Betrieb veranlasst ist, als bei einer GmbH, zu deren Tätigkeiten die Vermietung von Wohnobjekten zählt. Privatvermögen einer GmbH könnte daher nur in besonders gelagerten Fällen vorliegen.

Anknüpfend an diese in der Rechtsprechung entwickelten Kriterien ist als für die Würdigung des vorliegenden Falles zu berücksichtigende Besonderheit zunächst anzuführen, dass schon nicht zu erkennen ist, inwiefern das in Rede stehende Gebäude überhaupt in einem „betrieblichen Geschehen“ jederzeit einsetzbar wäre, weil sich ein solches Geschehen bei der Bw gar nicht feststellen lässt. Damit ein Gebäude einem „Betriebsvermögen“ zugehören kann, muss wohl grundsätzlich auch eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt werden. Betriebliche Aktivitäten der Bw sind jedoch nicht ersichtlich. Dass sie, über die Errichtung und Vermietung des Gebäudes in G,H-Str1, hinaus, eine Tätigkeit, zumal eine betriebliche, entfaltet hätte, hat die Bw nicht dargetan. Die Veranlagung liquider Mittel in Wertpapiere begründet jedenfalls keine betriebliche Aktivität. Das Bestehen einer Kaufoption für ein Nachbargrundstück hat die Bw erstmals in der Berufungsverhandlung vorgetragen. Abgesehen davon, dass die Bw dieses Vorbringen vollkommen unbelegt in den Raum gestellt hat, hat sie konkrete Absichten für den Fall der Optionsausübung, die über ihre bislang einzige erkennbare Funktion, dem

Gesellschafter-Geschäftsführer für dessen Wohnzwecke ein Einfamilienhaus samt Garten zur Verfügung zu stellen, hinausgehen würden, nicht einmal behauptet. Es ist zudem auch nicht zu erkennen, wie und wo die Bw, die im Übrigen auch kein eigenes Personal beschäftigt, geschäftlich aktiv werden bzw. am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen könnte, ist doch das Gebäude, in dem sich laut Firmenbuch ihre Geschäftsanschrift befinden soll, zur Gänze dem Gesellschafter Y zu Wohnzwecken überlassen. Der einzige Zweck der Bw hat daher sichtlich darin bestanden, den „Mantel“ dafür abzugeben, um der privaten Nutzung des Hauses durch ihren Alleingesellschafter einen zivilrechtlichen Bestandrechtstitel zu Grunde zu legen. Betriebsvermögen vermag eine solche Funktion nicht hervorzubringen.

Weiters ist es angesichts der vorliegenden Sachlage nicht glaubwürdig, dass bei der Bw bzw. dem ihre Geschäfte führenden Y jemals die Absicht bestanden hätte, das Haus einem ihr fremd Gegenüberstehenden zu vermieten. Bemühungen der Bw zu einer solchen Vermietung sind weder dokumentiert noch sonst erkennbar. Das die Ebene bloßer Behauptungen nicht verlassende Vorbringen der Bw wird nicht dadurch glaubwürdiger, dass sie vorgibt, ein Haus mit Kosten von insgesamt rd. 850 T€ in der Hoffnung errichtet zu haben, ein bis zwei Jahre nach der Fertigstellung in irgendeinem namhaften Wissenschaftler einer dann errichteten Eliteuniversität einen Mieter zu finden, und bis dahin vorübergehend ihrem Geschäftsführer zu vermieten.

Da auszuschließen ist, dass ein der Bw fremd gegenüberstehender Geschäftsführer sich dazu bereit gefunden hätte, seine privaten wohnmäßigen Dispositionen so einzurichten, dass er zwecks Vermeidung eines Leerstehungsrisikos für die vorübergehende Anmietung einer von der Gesellschaft errichteten Immobilie zur Verfügung stehen kann, zeigt die Bw insofern auch eine mangelnde Fremdüblichkeit in der behaupteten Vorgangsweise auf.

Dass die von der Bw ohnedies nur vage vorgetragenen Vermietungsüberlegungen eine bloße, auf die Verschleierung der wahren Absichten gerichtete Zweckbehauptung darstellen, äußert sich auch in der Uneinheitlichkeit ihres Vorbringens. Während sie in der Berufung die noch nicht abgeschlossene Errichtung der Eliteuniversität in Gugging als Ursache für den Entschluss des Y, die Immobilie „vorerst“ selbst anzumieten, ins Treffen führt, begründet sie im Schreiben vom 27. November 2008 das Unterlassen einer aktiven Suche nach fremden Mietern damit, dass befragte Immobilienexperten ausdrücklich auf die aktuell extrem ungünstige Marktlage verwiesen hätten. Damit, dass das mit der Berufung vorgelegte Schreiben eines Immobilienexperten vom 22. September 2008 die in einer Bandbreite von 2.200,00 € bis 2.400,00 € ermittelte Miete u.a. mit der „großen Nachfrage nach Miethäusern in der Gemeinde“ begründet, ist das Vorbringen im Schreiben vom 27. November 2008 auch nicht vereinbar.

Welche Bedeutung im vorliegenden Zusammenhang dem Umstand, dass das Tullnerfeld in einschlägigen Fachzeitschriften als Immobilienanlage mit Wertsteigerungspotential bezeichnet wird, zukommen soll, bzw. inwiefern dieser Umstand ein Bemühen oder auch nur eine Absicht der Bw bzw. ihres Geschäftsführers, das in Rede stehende Einfamilienhaus an einen der Bw fremd Gegenüberstehenden zu vermieten, oder überhaupt eine auf die Vermietung von Wohnobjekten gerichtete Geschäftstätigkeit der Bw erweislich machen sollte, ist unergründlich.

Welche Rendite bei Objekten der gegenständlichen Art erzielbar ist, bzw. ob die marktübliche Rendite bei 8 %, 5 % oder 2 % liegt, ist für die Beurteilung der Frage, welche Absicht die Bw bzw. ihr Geschäftsführer mit der Errichtung des gegenständlichen Gebäudes konkret verfolgt hat, unerheblich. Der bloße Hinweis auf eine bei Baukosten in bestimmter Höhe realisierbare Rendite vermag daher ebenfalls nicht darzutun, dass bei der Bw die Absicht bestanden hätte, das Gebäude fremd zu vermieten oder eine in der Vermietung von Wohnobjekten bestehende Geschäftstätigkeit aufzunehmen. Gleiches gilt für die von der Bw behauptete, nicht näher konkretisierte Anlegung strenger betriebswirtschaftlicher Kriterien. Zudem unterscheidet sich ein wohlüberlegtes Vorgehen bei der Auswahl eines Baugrundstücks und bei Erteilung des Bauauftrages die gegenständliche Errichtung eines Einfamilienhauses nicht von anderen, der Befriedigung privaten Wohnbedürfnisses dienenden Bauführungen.

Die mit der Berufung vorgelegten Schreiben von Immobilienexperten befassen sich nur allgemein mit der grundsätzlichen Vermietbarkeit bzw. mit erzielbaren Mieten, vermögen daher keinen Beweis für Vermietungsabsichten der Bw bzw. des ihre Geschäfte führenden Y zu erbringen.

Auch wenn es bei Immobiliengesellschaften wie der D im üblichen Geschäftsverlauf vorkommen mag, dass Endnutzer im Zeitpunkt der Projektion und tatsächlichen Bauführung noch nicht bekannt sind, so erlaubt dies doch keine Rückschlüsse auf den vorliegenden Fall. Zum einen führen Immobilienfirmen eine Vielzahl von Immobilienprojekten durch, und es ist davon auszugehen, dass sie das Risiko, dass sich für Räume kein Mieter findet und diese daher leer stehen, bei Durchführung einer Investition mitkalkulieren; zum anderen wird aber auch eine Gesellschaft wie die D kein Bauvorhaben beginnen, ohne vorher den Bedarf erhoben zu haben. Es entspricht jedenfalls nicht der Lebenserfahrung, in die Errichtung eines Einfamilienhauses 850 T€ im Hinblick auf dessen künftige Vermietung zu investieren, ohne im Zeitpunkt der Bauausführung zu wissen, ob sich überhaupt ein Mieter finden wird, zumal unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Geschäftsführer der Bw nicht in der Immobilienbranche tätig ist und bei der Bw ansonsten geschäftliche Aktivitäten nicht erkennbar sind. Dass dann der Geschäftsführer, weil ein anderer Mieter nicht aufzutreiben ist, gleichsam vorübergehend als Mieter „einspringt“, ist ebenfalls nicht plausibel. Angesichts der

vorliegenden Verhältnisse ist es auszuschließen, dass das Bestreben der Bw bzw. ihres Geschäftsführers darauf gerichtet gewesen wäre, das in Rede stehende Haus zu bauen, um dafür fremde Mieter auf dem Markt zu suchen.

Es ist vielmehr davon auszugehen, dass das in Grünlage, inmitten eines Wohngebietes gelegene Gebäude von vornherein in der Absicht errichtet worden ist, um vom Gesellschafter-Geschäftsführer und seiner Lebensgefährtin zu privaten Wohnzwecken verwendet zu werden. Dafür spricht auch, dass Y (Angaben in den Einkommensteuererklärungen 2003 bis 2008 des Y) und seine Lebensgefährtin bereits vor der Errichtung des gegenständlichen Hauses in G wohnhaft waren, und zwar im Haus und damaligen Hauptwohnsitz der Lebensgefährtin in der I-Str1, dass für den Bau des Hauses – im Wege der Einbringung der dem Y gehörenden Beteiligung an der ABC - die finanziellen Mittel des Y verwendet wurden, und dass unmittelbar nach der Errichtung sowohl Y als auch seine Lebensgefährtin das neue Haus bezogen haben. Bereits dieser äußere Anschein weist darauf hin, dass sich Y und seine Lebensgefährtin in der Gemeinde, in der sie bereits sesshaft waren, eine neues gemeinsames Heim schaffen wollten. Den vom Verwaltungsgerichtshof aufgestellten Kriterien zufolge kommt es u.a. darauf an, ob ein Gebäude schon seiner Erscheinung nach, etwa weil es ein besonders repräsentatives oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude ist, für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist.

Nun ist das Erfordernis eines „speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters“ abgestellten Gebäudes sicher nicht so zu verstehen, dass als Bewohner dieses Gebäudes nur der Gesellschafter in Frage kommen kann. Es liegt in der Natur der Sache, dass Häuser von beliebigen Personen bewohnt werden können. Ausschlaggebend kann daher nicht sein, ob ein Gebäude für den Gesellschafter „maßgeschneidert“ ist, was ohnehin nur in den wohl nicht die Regel bildenden Fällen einer besonderen Behinderung oder außergewöhnlichen Körpergröße denkbar wäre, sondern ob die Vorstellungen und Wünsche des Gesellschafters über seine künftigen Wohnverhältnisse Eingang in die Planung und Ausführung des Gebäudes gefunden haben.

Wer in Planung und Bauabwicklung sonst involviert gewesen wäre, als Y, bzw. wessen Vorstellungen und Wünsche für die Planung und Ausführung des in Rede stehenden Einfamilienhauses sonst maßgeblich gewesen wären, als jene des Y (und seiner Lebensgefährtin), ist nicht ersichtlich. Auch weist das gegenständliche Einfamilienhaus mit einer Wohnnutzfläche von rd. 100 m² in Erd- und Obergeschoss, mit Küche und Ess-/Wohnraum im Erdgeschoss, einem Schlafzimmer mit zwei Garderoben, Bad, Galerie und einem weiteren Zimmer im Obergeschoss, einem Keller sowie zwei überdachten PKW

Stellplätzen ein Erscheinungsbild auf, das mit den Wohnbedürfnissen des Y und seiner Lebensgefährtin durchaus in Einklang zu bringen ist.

Dass die besonderen Wünsche des Y bzw. seiner Lebensgefährtin bei der Gestaltung des Hauses eine Rolle gespielt haben, äußert sich beispielsweise auch in dem in der Berufung angesprochenen Bestreben, den letzten Stand der Bautechnik hinsichtlich Energieeffizienz und Wärmedämmung zum Einsatz zu bringen. Die Behauptung, dies habe die langfristige gute Vermietbarkeit des Objekts gewährleisten sollen, vermag auf Grund nicht feststellbarer Absichten, das Haus fremd zu vermieten, nicht zu überzeugen. Nahe liegend ist vielmehr, dass die langfristige Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Y und seiner Lebensgefährtin für den Einsatz der besagten Technik ausschlaggebend war. Ein Indiz dafür ist auch darin zu sehen, dass die Installationsfirma qq auf ihrer Webseite (www.qq.at) unter den Referenzen für durchgeführte Arbeiten u.a. die Errichtung von Wärmepumpe, Wohnraumlüftung und Wandheizung bei der "Familie"Y anführt.

Die Bw wendet zwar ein, dass die relativ hohen Baukosten nicht auf eine besonders luxuriöse Bauweise oder Ausstattung zurückzuführen seien, der von ihr beigezogene Immobilienexperte spricht indessen in seinem der Berufung beigelegten Schreiben vom 22. September 2008 doch von einer gehobenen Ausstattung und Bauweise. Eine gehobene Ausstattung und Bauweise passt aber zur beruflichen bzw. sozialen Stellung des als Börsenmakler tätigen Y, weshalb auch insoweit ein auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestelltes Gebäude festzustellen ist.

Dieses Ergebnis ist bei der gegebenen Sachlage jedenfalls wahrscheinlicher als die Vorstellung, dass Y bei Planung und Ausführung des Einfamilienhauses einen nicht einmal in seiner Existenz gewissen, geschweige denn hinsichtlich seines Wohnbedürfnisses einschätzbar namhaften Wissenschaftler im Auge gehabt hätte.

Aus den dargelegten Gründen ist in rechtlicher Hinsicht davon auszugehen, dass das Haus in G,H-Str1, kein Betriebsvermögen darstellt. Für das dem privaten Wohnbedarf des Gesellschafter-Geschäftsführer gewidmete Einfamilienhaus steht daher gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Dass die Vorsteuerausschlussbestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG durch Art. 17 Abs. 6 Unterabsatz 2 der 6. Richtlinie gedeckt ist, hat der Verwaltungsgerichtshof zuletzt etwa in seinem Erkenntnis vom 28.5.2009, 2009/15/0100, ausgesprochen.

Abgesehen vom bisher Gesagten ist der begehrte Vorsteuerabzug auch deshalb zu versagen, weil eine missbräuchliche Gestaltung im Sinne des § 22 BAO vorliegt. Nach § 22 Abs. 1 BAO kann die Abgabepflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des

bürgerlichen Rechtes nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, so sind gemäß § 22 Abs. 2 leg. cit. die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 Abs. 1 BAO versteht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung eine solche rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet. Es ist demnach zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Ergebnis der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (z.B. VwGH 1.10.2008, 2006/13/0036). Beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung schließen einen Missbrauch aus (VwgH 9.12.2004, 2002/14/0074).

Y hat die Bw in zeitlicher Nähe zum Baubeginn gegründet und diese im Wege von Ausschüttungen aus der von ihm eingebrachten Beteiligung mit Eigenmitteln ausgestattet, welche die Bw zur Bedeckung der Errichtungskosten verwendet hat; die Mittel zur Finanzierung des Einfamilienhauses stammen daher vom Gesellschafter der Bw. Die Bw hat das errichtete Gebäude dem Gesellschafter zur Befriedigung dessen privaten Wohnbedürfnisses zur Nutzung überlassen. Dass das Haus in der Absicht errichtet worden wäre, es einem der Bw fremd Gegenüberstehenden zu vermieten, ist aus den oben dargelegten Gründen nicht glaubwürdig. Die Errichtung und Überlassung des Einfamilienhauses an Y ist der einzige erkennbare Zweck der Bw; eine darüber hinausgehende Geschäftstätigkeit der Bw ist nicht festzustellen.

Diese Vorgangsweise ist im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg, nämlich für Y und seine Lebensgefährtin ein gemeinsames Heim zu schaffen, ungewöhnlich und unangemessen. Um diesen Erfolg mit den Eigenmitteln des Y zu erreichen, hätte es nicht der Zwischenschaltung einer GmbH bedurft. Der gewöhnliche und angemessene Weg wäre es gewesen, die Errichtung des Einfamilienhauses direkt, und nicht im Umweg über eine eigens gegründete GmbH, vorzunehmen.

Der abgabensparende Effekt dieser Vorgangsweise liegt klar auf der Hand. Dem erheblichen steuerlichen Vorteil aus dem Abzug der 20 %-igen Vorsteuer von den Errichtungskosten steht nämlich bloß eine 10 %-ige Umsatzsteuerbelastung aus der Miete gegenüber. Dem Einwand der Bw, es sei nur eine Frage der Zeit, bis wann die an das Finanzamt abzuführende Mehrwertsteuer die geltend gemachte Vorsteuer übersteige, ist entgegenzuhalten, dass die Mehrwertsteuerbelastung auf die von der Bw verrechnete Miete rd. 2.900,00 € pro Jahr

beträgt ($2.400,00 \times 10 \% \times 12$) und es solcherart mehr als 40 Jahre braucht, bis die bezahlte Umsatzsteuer die vorweg abgezogene Vorsteuer von rd. 141.000,00 € erreicht, weshalb mit der gegenständlichen Vorgangsweise bereits ein erheblicher Barwertvorteil verbunden ist. Zudem ist im Hinblick auf die nach Ablauf des Vorsteuerberichtigungszeitraums des § 12 Abs. 10 UStG bestehenden Gestaltungsmöglichkeiten zweifelhaft, ob es je zu einem die abgezogene Vorsteuer deckenden Rückfluss an Mehrwertsteuer kommen wird.

Einen beachtlichen außersteuerlichen Grund für die vorliegende Gestaltung hat die Bw nicht dargetan. Das Argument, Sinn und Zweck der Bw wäre die Reinvestition der von der ABC bezogenen Ausschüttungen unter dem Gesichtspunkt der „Risikostreuung“, und das durch ein erstes größeres Investment in Immobilien, gewesen, überzeugt nicht. Inwiefern dadurch, dass die Bw jene Mittel, die sie von ihrem Gesellschafter im Wege der Einlage erhalten hat, in die Errichtung eines Einfamilienhauses investiert, das dann wiederum der Gesellschafter mietet, eine Risikostreuung der vom Gesellschafter stammenden Mittel erreicht werden könnte, ist nicht nachzuvollziehen.

Mit dem Hinweis, die Bw werde aus der Vermietungstätigkeit beträchtliche Gewinne erzielen, zeigt die Bw auch keinen beachtlichen außersteuerlichen Grund auf, weil die Gewinne aus Mitteln des Y stammen, auf die dieser als Alleingesellschafter dann wiederum Anspruch hat.

Verwiesen sei ergänzend auf das Erkenntnis des VwGH vom 30.6.2005, 2001/15/0081, in dem der Gerichtshof in einem ähnlich gelagerten Fall ebenfalls Missbrauch angenommen hat.

Bei Vorliegen eines Missbrauchs sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung hätte Y sein Einfamilienhaus selbst, ohne Zwischenschaltung einer GmbH errichtet, und die auf die Errichtung entfallende Umsatzsteuer wäre, da das Gebäude dem privaten Wohnbedarf dient, nicht abzugänglich.

Da aus den dargelegten Gründen die Feststellung, dass der Bw hinsichtlich der Kosten für die Errichtung des gegenständlichen Einfamilienhauses ein Vorsteuerabzug nicht zusteht, endgültig getroffen werden kann, besteht kein Anlass für eine vorläufige Abgabenfestsetzung. Der Spruch des Umsatzsteuerbescheide 2007 war daher insofern abzuändern, als die Abgabenfestsetzung endgültig erfolgt.

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 28. Jänner 2010