

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. A in der Beschwerdesache der B-KG, C Top 4, xxxx D, gegen die Bescheide des Finanzamtes E mit Ausfertigungsdatum 11.10.2012 sowie 15.11. und 21.11.2013 betreffend Umsatzsteuer 2011 und 2012 sowie Feststellung von Einkünften 2011 und 2012

zu Recht erkannt:

1. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuer 2011 und 2012 sowie die festgestellten Einkünfte 2011 und 2012 und deren Verteilung auf die Gesellschafter sind den angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Sie bilden einen Bestandteil dieses Spruchs.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Hinweis

Das Erkenntnis wirkt, soweit es die Feststellung von Einkünften betrifft, gegen alle Beteiligten, denen Einkünfte zugerechnet werden (§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung des Erkenntnisses an die nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. In dem nach einer Außenprüfung der Beschwerdeführerin (kurz: Bf.) ausgefertigten Bescheid betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer-Vorauszahlungen für die Monate 10-12/2011 (mit Ausfertigungsdatum 3.2.2012) wurden die für das 4. Quartal 2011 geltend gemachten Vorsteuern um den Betrag von 53.526,69 € gekürzt. Begründend

wurde dazu in der Niederschrift vom 31.1.2012 ausgeführt, dass die auf die Wohnung W1 entfallende Vorsteuer nicht anerkannt werde, da diese Wohnung von der Komplementärin der KG und ihrem Ehegatten bewohnt werde. Es handle sich um einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten iSd § 22 BAO. In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde eingewendet, dass ein Missbrauch zu verneinen sei. Es handle sich um eine marktkonforme Vermietung.

2. Die nach einer Erhebung gemäß § 143 BAO am 9.10.2012 ausgefertigte, die Berufung "abweisende" Berufungsvorentscheidung enthielt die Begründung, dass es sich bei der Vermietung der Wohnungen W1 an den Ehegatten der Komplementärin, W2 an die Mutter der Komplementärin und W4 "an den Ehegatten der Komplementärin" nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht um eine unternehmerische Tätigkeit handle, sodass für diese Einheiten kein Vorsteuerabzug zustehe.

3. In dem am 11.10.2012 ausgefertigten Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2011 wurden die Vorsteuern – von der Erklärung abweichend – mit dem Betrag von xx.xxx,xx € angesetzt, wodurch sich eine Nachforderung von x.xxx,xx € ergab. In der gesondert ausgefertigten Bescheidbegründung wurde ausgeführt:

"Schon das äußere Erscheinungsbild des Objektes ist das eines erweiterten Einfamilienhauses, wobei die hochwertige Bauweise und das Eingehen auf persönliche Vorlieben der Komplementärin und ihres Ehegatten hinsichtlich Lage und Ausstattung deutlich erkennen lässt, dass die Liegenschaft nicht als klassisches Vermietungsobjekt genutzt werden soll.

Die Einheit W1 wird von der Komplementärin und ihrem Ehegatten bewohnt. Nach der Rechtsprechung des VwGH sind sämtliche Konstellationen, in denen die im Eigentum stehende Ehewohnung an einen Ehegatten vermietet wurde, nicht anzuerkennen. Auch die Zwischenschaltung einer nur aus nahen Angehörigen gebildeten KG ändert nichts an dieser Beurteilung. Auch die Komplementärin (gemeint wohl: Kommanditistin) F hat ihren Hauptwohnsitz in dem Objekt."

Nach weiteren Ausführungen zu den Wohneinheiten W4 und W2 wurde zusammenfassend festgehalten: Es seien

"keine außersteuerlichen Gründe ersichtlich, welche die gewählte Konstruktion (hinsichtlich der Einheiten W1, W2 und W4) rechtfertigen würden – vielmehr steht die faktische Reduktion der Baukosten für den Familienwohnsitz im Wege des Vorsteuerabzuges eindeutig im Vordergrund. Die Einheiten W1, W2 und W4 werden von den Gesellschafterinnen, dem Ehegatten bzw. Vater und der Mutter bzw. Großmutter der Gesellschafterinnen bewohnt bzw. genutzt".

4. In der Berufung vom 10.11.2012 erfolgten – nach grundsätzlichen Aussagen zu vermögensverwaltenden Personengesellschaften, zum Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts sowie zur Vermietung unter nahen Angehörigen – ua. Ausführungen zur Fremdüblichkeit der Miete, zu den außersteuerlichen

Gründen für die gewählte rechtliche Gestaltung sowie zum Grundsatz von Treu und Glauben.

5. In der abweisenden Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2011 (mit Ausfertigungsdatum 15.11.2013) wurde die Ansicht, dass bei der Vermietung der Wohnungen W1, W2 und W4 keine unternehmerische Tätigkeit vorliege, damit begründet, dass diese Einheiten von den Gesellschafterinnen bzw. engen Familienangehörigen genutzt würden. Keine einzige der vier Einheiten sei jemals am Markt angeboten worden. Auch die Tatsache, dass die Mutter bzw. Großmutter der Gesellschafterinnen fast die Hälfte ihrer monatlich verfügbaren Geldmittel für Mietzahlungen an die von ihrer Tochter und ihrer Enkelin gebildete KG aufwende, deute darauf hin, dass die gesamte Konstruktion nur zur Erzielung von Steuervorteilen gewählt worden sei.

6. Am 15.11.2013 wurde ein Bescheid betreffend die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2011 ausgefertigt, in dem negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von y.yyy,yy € ausgewiesen wurden. In der Begründung des Bescheides wurde auf jene zum Umsatzsteuerbescheid 2011 sowie zu der dazu ergangenen Berufungsvorentscheidung verwiesen. Die Vermietung der Einheit W3 stelle eine Einkunftsquelle dar; die Überschussermittlung laut Anbringen vom 10.11.2012 werde (gemeint wohl: insoweit) der Besteuerung zugrunde gelegt.

7. Am 11.12.2013 wurde der Antrag gestellt, die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid des Jahres 2011 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. In einem wurde der Antrag gestellt, eine zweite Berufungsvorentscheidung zu erlassen. Mit weiterem Anbringen vom 11.12.2013 wurde gegen den Feststellungsbescheid 2011 berufen.

8. Mit Ausfertigungsdatum 21.11.2013 wurden ein Umsatzsteuerbescheid 2012 sowie ein Feststellungsbescheid 2012 erlassen. Die Bescheide wiesen dieselbe Begründung auf wie die Berufungsvorentscheidung betreffend Umsatzsteuer 2011. Gegen die Bescheide wurde am 11.12.2013 mit dem Antrag Berufung erhoben, eine erklärungskonforme Veranlagung durchzuführen.

9. Die Berufungen wurden dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) am 18.12.2013 zur Entscheidung vorgelegt.

10. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem BFG.

II. Sachverhalt

1. Bei der Bf. handelt es sich um eine am 17.12.2010 gegründete und am 4.1.2011 in das Firmenbuch eingetragene KG mit dem Unternehmensgegenstand "der Ausübung der Vermietung von Liegenschaften (Vermögensverwaltung)" (Pkt. III des Gesellschaftsvertrags). Teilhaber der KG sind seit ihrer Gründung die persönlich haftende

Gesellschafterin G sowie die Kommanditistin F (Tochter der Komplementärin). Die Komplementärin leistet eine Einlage von 175.000 €, die Kommanditistin eine solche von 75.000 €; die Gesellschafter sind am Ergebnis und am Vermögen der KG im Verhältnis von 70% zu 30% beteiligt (Pkt. X des Gesellschaftsvertrags).

2. Die KG ist auf Grund des Kaufvertrags vom 7.1.2011 Eigentümerin der im Bauland gelegenen und als "Wohngebiet" gewidmeten Liegenschaft EZ zzzz GB zzzzz D mit einer Grundfläche von 1.004 m². Auf dieser Liegenschaft wurde im Zeitraum April bis Anfang 2012 ein Wohnhaus "mit drei Wohneinheiten, Doppelgarage, Carport und Photovoltaikanlage" sowie drei Kfz-Stellplätzen im Freien errichtet (Baubescheid der Gemeinde D vom 5.5.2011). Auf der Liegenschaft wurde zunächst vorläufiges Wohnungseigentum begründet und in Form eines Wohnungseigentumsstatuts im Grundbuch einverleibt.

3. Die Einheiten wurden den vorgelegten Mietverträgen zufolge ab dem 1.1.2012 vermietet, und zwar:

- W1 mit einer Nutzfläche von 126,03 m² (sowie Garage G1 und Pkw-Abstellplatz im Freien) an H, den Ehegatten der Komplementärin, um 1.375 € monatlich (einschließlich USt von 10%; Punkt III. des Vertrags);
- W2 mit einer Nutzfläche von 51,86 m² (sowie Pkw-Abstellplatz AP 2) an I, die Mutter der Komplementärin, um 572 € monatlich (einschließlich USt von 10%; Punkt III. des Vertrags)
- W3 mit einer Nutzfläche von 134,48 m² (sowie Pkw-Abstellplatz AP 3) an J um 1.452 € monatlich (einschließlich USt von 10%; Punkt III. des Vertrags) sowie
- W4 mit einer Nutzfläche von 33,09 m² (sowie Pkw-Abstellplatz AP 1) an die K-OG um 360 € monatlich (einschließlich USt von 20% "für gewerbliche Nutzung"; Punkt III. des Vertrags).

4. Bei den Einheiten W1 bis W3 handelt es sich um selbständige Wohnungen iSd WEG (Gutachten vom 3.10.2011 gemäß § 6 Abs. 1 Z 2 WEG 2002; offenes Grundbuch). Die Wohnungen W1 und W3 sind als Maisonetten ausgeführt und jeweils durch eine interne Treppe mit den dazugehörigen Räumlichkeiten im Obergeschoß verbunden.

5. Die Wohnung W1 wird vom Mieter und der Komplementärin (Ehegattin) sowie von der Kommanditistin für private Wohnzwecke genutzt.

6. Bei der Einheit W4 handelt es sich um eine in den Baukörper der Maisonette W1 integrierte "sonstige selbständige Einheit" iSd WEG. Sie besteht aus einem von der Wohnung W1 nur durch eine Schiebetür getrennten Raum mit 19,76 m², dem – im darunter liegenden Geschoss – ein WC (1,47 m²) und ein Abstellraum (11,86 m²) als Zubehör zugeordnet sind (Nutzwertgutachten vom 5.10.2011, Seite 3/12 samt Gebäudeplan; Grundbuch). Dem vorgenannten Mietvertrag (Punkt I.) zufolge soll die Einheit für den "Betrieb eines L-Labors" genutzt werden.

7. Die K-OG (Mieterin der Einheit W4) wurde im Jahr 1998 gegründet. Gesellschafter waren H und L. An die Stelle des Letztgenannten traten ab 6.4.2011 M und ab 7.1.2014 G (Komplementärin der Bf.). Per 7.1.2014 wurde die Firma auf "H N-OG" umbenannt. Die

Geschäftsanschrift der OG lautete (laut Ausweis des Firmenbuchs) bis 22.3.2013 auf E, O, ab diesem Zeitpunkt auf D, C, Top 4, dh. auf die Einheit W4.

8. In der gesondert ausgefertigten Begründung (vom 10.10.2012) zum Umsatzsteuerbescheid 2011 wurde vom Finanzamt zudem festgehalten:

"Hinsichtlich der Einheit W4 besteht ein Mietvertrag zwischen der KG und der P-OG, an welcher der Ehegatte der Komplementärin zu 50% beteiligt ist und nach eigenen Angaben die alleinige Führung des Unternehmens wahrnimmt. Nach den Angaben des Ehegatten sollen die Räume ab 2013 als Q genutzt werden. Im Jahr 2012 wird der Betrieb am Standort E geführt. Bei der Besichtigung der Einheit W4 am 2.7.2012 wurde festgestellt, dass sich in dieser mit Ausnahme einiger Gipsmodelle sowie einer Maschine (Zentrifuge?) keinerlei Gegenstände befanden, welche die Berufsausübung als R erlaubt hätten. Es befanden sich hingegen eine Sonnenbank (Solarium), ein Ergometer (den der Ehegatte der Komplementärin zu Trainingszwecken nutzt), eine Waschmaschine (welche die Komplementärin benutzt) sowie mehrere Regale mit Schuhen in den Räumlichkeiten... Nach Angaben des Ehegatten der Komplementärin müssen noch Elektroinstallationsarbeiten durchgeführt werden, bevor eine Nutzung als LT-Labors tatsächlich in Betracht kommt. Die Einheit W4 ist nur durch eine einfache Schiebetür von der Einheit W1 (Ehewohnung) getrennt."

9. Das im Jahr 2011 in hochwertiger Bauweise und mit Herstellungskosten von rd. xxx.xxx € errichtete Wohnhaus wurde, soweit es die Einheiten W1, W 2 und W4 betrifft, ganz offenkundig nach den Bedürfnissen der Gesellschafter der KG errichtet. Die in diesem Haus befindliche Wohnung W1 sollte den beiden Gesellschaftern zu deren Wohnzwecken überlassen werden; bei den strittigen Aufwendungen und Vorsteuerbeträgen handelt es sich insoweit - ungeachtet des (nur) mit H abgeschlossenen Mietvertrages - um solche, die *unmittelbar* die private Lebensführung der Ehegatten sowie ihrer Tochter (Kommanditistin) betreffen.

10. Dasselbe gilt für die an die Wohnung W1 angrenzende und von dieser nur durch eine Schiebetür getrennte Einheit W4. Nach den objektiv in Erscheinung getretenen Nutzungsverhältnissen des Jahres 2012 handelt es sich im Wesentlichen um nichts Anderes als eine Erweiterung des angrenzenden Wohnraums (W1) der Gesellschafter sowie des H. Von einer fremdüblichen Vermietung der Einheit W4 an die K-OG sowie einer nahezu ausschließlichen Nutzung für betriebliche Zwecke der OG kann keine Rede sein.

III. Beweiswürdigung

1. Die Feststellungen zu Punkt II.1 bis II.7 gründen sich auf die bezogenen Urkunden. Die in Punkt II.8 wiedergegebenen Feststellungen des Finanzamts sind unbestritten (eingewendet wurde lediglich, dass der "betriebliche Ablauf" hinsichtlich der Einheit W4 falsch verstanden worden sei; dazu sogleich). Dasselbe gilt für die im derselben Bescheidebegründung enthaltenen – in Punkt I.3 wiedergegebenen – weiteren Feststellungen zum äußeren Erscheinungsbild des Objekts sowie zur tatsächlichen Nutzung der Einheit W1.

2. Dass die Wohnung W1 zur Befriedigung der privaten Wohnbedürfnisse der genannten Personen verwendet wird, wurde vom Finanzamt wiederholt und unbestritten festgehalten. Es kann auch kein Zweifel darüber bestehen, dass das Gebäude auf dem zu Beginn des Jahres 2011 erworbenen Grundstück zu dem Zweck errichtet worden ist, die Wohnungen für eigene Wohnzwecke (W1) nutzen und teilweise vermieten (W2, W3) zu können (Punkt II.9).

3. Was die *Einheit W4* betrifft, ist zwar davon auszugehen, dass auch diesbezüglich ein eigener Mietvertrag abgeschlossen worden ist. Danach sollte insbesondere der unmittelbar an den Vorraum der Ehewohnung angrenzende Raum mit 19,76 m² für gewerbliche Zwecke der K-OG genutzt werden. Eine überwiegende bzw. gar ausschließliche Nutzung für diese Zwecke während des Jahres 2012 konnte aber nicht festgestellt werden, wenngleich nicht ausgeschlossen werden kann, dass einzelne betriebliche Gegenstände (zeitweise) dort gelagert wurden. Dass dennoch Miete einschließlich pauschalierter Betriebskosten (Mietvertrag, Punkt III.) für das gesamte Jahr gezahlt wurde, lässt sich nur damit erklären, dass die Führung der OG (unbestritten) durch den Ehegatten der Mehrheitsgesellschafterin wahrgenommen wurde. Die für die geplante gewerbliche Nutzung des Raums erforderlichen Elektroinstallationen waren bis zur Besichtigung unbestritten nicht vorhanden. Die zu diesem Zeitpunkt (2.7.2012) im Raum gelagerten Einrichtungsgegenstände sprechen einwandfrei dafür, dass der Raum in erster Linie für Zwecke benutzt werden sollte, die – wie die angrenzende Wohnung W1 – der privaten Lebensführung der Gesellschafter zuzuordnen sind (Punkt II.10).

4. Es ist auch keine *fremdübliche* Vermietung der Einheit W4 erfolgt. Keine den Gesellschaftern der Bf. fremd gegenüber stehende OG hätte für Räumlichkeiten, die in erster Linie für Zwecke der Unterbringung von Einrichtungs- und Ausstattungsgegenständen der privaten Lebensführung der Gesellschafter (Solarium, Ergometer, Waschmaschine, Schuhe) verwendet wurden, Miete entrichtet.

5. An diesem Befund vermag auch das *Vorbringen des H* (Ehegatten der Komplementärin) zum "betrieblichen Ablauf" in W4 nichts zu ändern, das er in Reaktion auf die gesondert ausgefertigte Begründung des Umsatzsteuerbescheides 2011 erstattet hat, wurde in diesem Schreiben (offenbar vom 10.11.2012) doch in keiner Weise zum Ausdruck gebracht, dass nennenswerte Arbeiten der S-modellation schon seit dem Beginn des Mietverhältnisses (1.1.2012) durchgeführt worden sind. Dass die beschriebenen Arbeiten "immer und überall" erledigt werden können, spricht nicht für, sondern gegen die Erforderlichkeit eines rund 20 m² großen (und ersichtlich in erster Linie anderweitig, nämlich privat genutzten) Raumes. Entscheidend ist im gegebenen Zusammenhang auch nicht, ob dem Unternehmer die "Freiheit" zuzugestehen ist, einen bestimmten Standort seines Betriebs (hier: in E bis Ende 2012) aufrecht zu erhalten, sondern, ob die Einheit W4 *ab dem 1.1.2012* (Beginn des Mietverhältnisses) *tatsächlich* für die behaupteten unternehmerischen Zwecke der OG genutzt worden ist. Dass dies der Fall gewesen wäre, ist bei der Besichtigung nicht in ausreichender Weise zum Ausdruck

gekommen (mit Ausnahme "einiger Gipsmodelle sowie einer Maschine" konnten keine betrieblich genutzten Gegenstände angetroffen werden).

6. Soweit in der *Berufung vom 10.11.2012* gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 ausgeführt wird, dass die zeitlich intensive Arbeit der S-modellation "*bereits im Kalenderjahr 2012*" zu 80% in D durchgeführt worden sei, findet dieses Vorbringen im soeben erwähnten Schreiben des H (Beilage zur Berufung) gerade keine Stütze. Der angegebene Prozentsatz wurde zudem in keiner Weise belegt und zB durch geeignete Zeitangaben untermauert. Selbst wenn solche Arbeiten bereits im Laufe des Jahres 2012 aufgenommen worden sein sollten, wäre damit noch in keiner Weise iSd § 138 BAO ausreichend glaubhaft gemacht, dass die unternehmerische Nutzung dieser Einheit, insbesondere des an die Wohnung angrenzenden Raumes mit immerhin rd. 20 m², den Umfang einer privaten Nutzung dieses Raumes *überschritten* hätte, geschweige denn ein Ausmaß der (nahezu) ausschließlichen Nutzung für unternehmerische Zwecke der OG angenommen hätte. Mit Rücksicht auf die Nähe zum Beweisthema wäre es aber die Aufgabe der Bf. gewesen, von sich aus nachzuweisen, dass die strittigen Aufwendungen bzw. Vorsteuerbeträge – entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung zur Nutzung eines Raumes mit den dargestellten Einrichtungsgegenständen – (*nahezu*) *ausschließlich* die Sphäre der Einkunftserzielung, dh der Vermietung, betroffen hätten (vgl. VwGH 18.12.2013, 2011/13/0119; VwGH 22.2.2007, 2006/14/0020).

7. Leistungsbeziehungen zwischen persönlich Nahestehenden können sowohl durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis der auftretenden Personen veranlasst sein (VwGH 23.4.2001, 96/14/0047). Für die steuerliche Anerkennung von Leistungsbeziehungen mit "nahe stehenden" Personengesellschaften, zB einer KG, bedarf es nicht nur des Ausweises klarer, fremdüblicher und nach außen hin in Erscheinung tretender Vereinbarungen, sondern auch der *tatsächlichen Durchführung der behaupteten Abmachungen*, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden können (VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 4.6.2003, 2001/13/0300). Dies gilt in besonderer Weise, wenn – wie im vorliegenden Fall – ein Nahebezug zu dem durch die private Lebensführung bedingten, steuerlich irrelevanten Wohnbedürfnis der Gesellschafter und ihrer engsten Angehörigen besteht. Eine tatsächliche Nutzung der Einheit W4 ausschließlich für gewerbliche Zwecke konnte aber nicht festgestellt werden.

IV. Rechtslage

1. Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (wie schon seinerzeit nach § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972) bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 normiert einen Vorsteuerauschluss in Bezug auf Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen

Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 darstellen (auch diese Regelung fand sich bereits in § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972).

2. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 schließt somit Aufwendungen für die *private Lebensführung* des Steuerpflichtigen vom Vorsteuerabzug aus. Unter den Begriff der Lebensführung fallen im Wesentlichen Aufwendungen für die Nahrung, bürgerliche Kleidung und die *eigene Wohnung* des Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157; VwGH 24.6.2010, 2006/15/0170, mwN).

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH können Aufwendungen für eine *gemeinsame eheliche Wohnung als Kosten der Lebensführung* weder bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigt noch im Wege abgezogener Vorsteuern umsatzsteuerlich geltend gemacht werden (VwGH 22.2.2000, 94/14/0129; VwGH 13.10.1993, 93/13/0129, mwN).

3. Aufwendungen für die Wohnung des Steuerpflichtigen sind typische Haushaltsaufwendungen, die unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 fallen; ihr Abzug bei der Ermittlung des Einkommens kommt grundsätzlich nicht in Betracht (vgl. VwGH 17.6.1992, 90/13/0158; VwGH 17.6.1992, 91/13/0146). Aufwendungen für das von einem Steuerpflichtigen und seiner Ehegattin als Ehemwohnung genutzte Haus verlieren den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung auch nicht deshalb, weil der privaten Nutzung des Hauses *zivilrechtlich ein Bestandrechtstitel* zugrunde gelegt wird (VwGH 23.9.2005, 2002/15/0001; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028; VwGH 27.7.1994, 92/13/0175; VwGH 13.10.1993, 93/13/0129, mwN).

4. Durch die Formulierung, dass Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Haushalt und Unterhalt bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen, hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass (auch) rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollen, und zwar selbst dann, wenn sie einem *Fremdvergleich* standhalten sollten (VwGH 22.11.2001, 98/15/0057; VwGH 16.12.1998, 93/13/0299). Entscheidend ist lediglich, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht (VwGH 23.5.2007, 2003/13/0120).

So hat es der VwGH zB im Erkenntnis vom 16.12.1998, 93/13/0299, als mit der Rechtslage im Einklang stehend angesehen, wenn die auf die (an die Ehefrau) vermietete Wohnung entfallenden Mieteinnahmen als auch die entsprechenden Aufwendungen aus der Einkommen- und Umsatzsteuerbemessungsgrundlage ausgeschieden werden und den damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern die Abzugsfähigkeit versagt wird. Entscheidend sei, so führte der Gerichtshof aus, ob der Steuerpflichtige einen Aufwand als Abzugspost geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in

wirtschaftlichem Zusammenhang steht. Darauf, ob dieser Aufwand im Rahmen der gewählten rechtlichen Konstruktion (ganz oder teilweise) von dritter Seite ersetzt wird, komme es nicht an (vgl. VwGH 22.11.2001, 98/15/0057).

5. Auch in Fällen, in denen die Wohnung nicht einem Einzelunternehmer, sondern einem *Mitunternehmer* iSd § 23 Z 2 EStG 1988 zur Haushaltsführung dient, stellen die Wohnung bzw. die Rechte an der Wohnung notwendiges Privatvermögen dar. Eine gleichmäßige Behandlung von Einzelunternehmern und Mitunternehmern bei der Gewinnermittlung entspricht einem insbesondere aus § 23 Z 2 EStG 1988 (bzw. § 23 Z 2 EStG 1972) hervorleuchtenden Grundgedanken des Einkommensteuerrechts (VwGH 13.5.1992, 90/13/0057, mwN). Die von einer KG geltend gemachten Aufwendungen für die von der Gesellschafterin und ihrem Ehegatten zur gemeinsamen Haushaltsführung genutzte Wohnung unterliegen damit dem Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988. Aufwendungen einer Personengesellschaft, die die Lebensführung eines Gesellschafters betreffen, werden auch dann nicht zu steuerlich abzugsfähigen Ausgaben, wenn sie an einen Dritten gezahlt werden, jedenfalls dann nicht, wenn zwischen dem Gesellschafter und dem Dritten keine Leistungsbeziehungen bestehen (VwGH 17.6.1992, 90/13/0158; VwGH 13.5.1992, 90/13/0057, uva). Entsprechende Vorsteuerbeträge sind nicht abzugsfähig (VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157, betreffend eine OEG bzw. KEG/KG).

6. Die vorstehenden Überlegungen gelten in gleicher Weise für Personengemeinschaften ohne betriebliche Einkünfte (VwGH 24.6.2010, 2006/15/0170), dh *auch für vermögensverwaltende Personengesellschaften* (vgl. auch UFS 1.7.2005, RV/0182-G/05, zur fremdüblichen Vermietung einer "Ehewohnung" unter Zwischenschaltung einer KEG).

7. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung auch dann nicht abgezogen werden, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Die Bestimmung enthält als wesentlichste Aussage ein Abzugs- und Aufteilungsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen. Gemischte Aufwendungen, dh. Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung, sind nicht abzugsfähig (VwGH 5.7.2004, 99/14/0064). Soweit sich Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen, ist der *gesamte Betrag* nicht abzugsfähig.

V. Erwägungen

1. Bei den mit der Errichtung bzw. mit dem Betrieb der Einheiten *W1 und W4* in Zusammenhang stehenden Ausgaben und Einnahmen sowie Vorsteuerbeträgen handelt es sich somit um solche, die unmittelbar die private Lebensführung der beiden Gesellschafterinnen der KG und des Ehegatten der Komplementärin betreffen. Sie sind für die Befriedigung der privaten Wohnbedürfnisse dieser Personen bestimmt und daher bei der Ermittlung des steuerlich relevanten Ergebnisses der Bf. – in einem Umfang von 46,06% (ds. 36,48% W1 + 9,58% W4) – auszuscheiden.

2. Der Mietvertrag betreffend die Wohnung W3 wurde von der Abgabenbehörde anerkannt. Die diesbezüglichen Ausgaben und Einnahmen sowie Vorsteuerbeträge sind unbestritten.

3. Der Mietvertrag betreffend die Wohnung W2 hingegen wurde von der Abgabenbehörde mit der Begründung nicht anerkannt, dass "angesichts des nahen Verwandtschaftsverhältnisses" auch für diese Einheit davon auszugehen sei, dass "die gesamte Konstruktion ausschließlich zur Erzielung von Steuervorteilen (Vorsteuerabzug) gewählt wurde und keine Einkunftsquelle vorliegt".

Die wiedergegebenen Gründe sind nicht geeignet, die Wohnung W2 in gleicher Weise zu behandeln wie die Wohnung W1. Abgesehen davon, dass die Wohnung W3 ohnedies anerkannt wurde, was gegen eine Ablehnung der "gesamten Konstruktion" spricht, ist darauf zu verweisen, dass eine unterschiedliche Behandlung allein auf Grund der Tatsache, dass nahe Angehörige einen Mietvertrag abschließen, nicht zulässig ist (Jakom/Laudacher EStG, 2013, § 28 Rz 12). Was den Hinweis auf den möglichen Steuervorteil betrifft, genügt es, auf die Erkenntnisse VwGH 25.4.2013, 2009/15/0164 (zur Kreuzvermietung) und VwGH 18.10.2012, 2010/15/0010 (zur Vermietung einer Ordination an einen nahen Angehörigen) zu verweisen. Davon abgesehen wurde von der Abgabenbehörde nicht aufgezeigt, aus welchen Gründen die Vermietung der Wohnung W2 an die Mutter der Komplementärin nicht fremdüblich sein sollte.

4. Die von der Bf. geltend gemachten Ausgaben und Einnahmen sowie Vorsteuerbeträge waren daher in einem Ausmaß von 53,94% (15,01% W2 + 38,93% W3 bzw. 100,00% - 46,06%) anzuerkennen. Der Beschwerde war insoweit Folge zu geben. Die detaillierten Berechnungen ergeben sich aus den beiliegenden Berechnungsblättern.

5. An dieser Beurteilung vermag auch das Vorbringen der Bf. nichts zu ändern, dem zufolge in der geänderten rechtlichen Würdigung, die dem Umsatzsteuerbescheid 2011 (mit Ausfertigungsdatum 11.10.2012) zugrunde liegt, eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu erblicken sei. Der Erfolg einer Berufung auf diesen Grundsatz setzt voraus, dass das Gesetz einen Vollzugsspielraum eröffnet (VwGH 19.9.2013, 2013/15/0183). Von einem solchen kann aber im vorliegenden Fall keine Rede sein.

6. Soweit bemängelt wird, dass die Begründung des Umsatzsteuerbescheides 2011 nicht nachvollzogen werden kann, ist darauf hinzuweisen, dass die abzugsfähigen Vorsteuerbeträge in der Jahreserklärung nicht mit xxx.xxx,xx €, sondern mit vvv.xxx,xx € angesetzt wurden. In der Begründung dieses Bescheides wurde auch, was die Wohnung W1 betrifft, ausgeführt, dass nach der Rechtsprechung des VwGH sämtliche Konstellationen, in denen die im Eigentum stehende Ehwohnung an einen Ehegatten vermietet wird, nicht anzuerkennen sind. Es bedarf keiner weiteren Ausführungen, dass Rz 6523 der EStR 2000, auf die damit erkennbar Bezug genommen wurde, der Gesellschaft, von der die Bf. im Prüfungsverfahren vertreten und beraten wurde, bekannt gewesen sein muss. Im Übrigen kann ein Mangel der Bescheidebegründung im Verfahren vor dem BFG saniert werden.

VI. Unzulässigkeit der ordentlichen Revision

Die für den vorliegenden Beschwerdefall bedeutsamen Rechtsfragen (Punkt IV.) sind in der Rechtsprechung des VwGH sowie in der damit übereinstimmenden Spruchpraxis des UFS ausreichend beantwortet. Im Übrigen (Punkt III.) handelt es sich um die Beantwortung von Tatfragen iSd § 167 Abs. 2 BAO, für deren weitere Klärung eine Revision iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG (im Unterschied zum Beschwerdeverfahren vor dem 1.1.2014) grundsätzlich nicht mehr vorgesehen ist.