

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Name  
in der Beschwerdesache Titel Vorname1 Vorname2 Nachname,  
Straße, PLZ Ort, vertreten durch steuerl.Verrtr. GmbH, Straße1, PLZ1 Ort1, gegen die  
Bescheide des FA XX vom 27.04.2005, betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2001  
bis 2003 und Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2003 beschlossen:

Die angefochtenen Bescheide und die dazu ergangene  
Beschwerdevorentscheidung werden gemäß § 278 Abs 1 BAO unter Zurückverweisung  
der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

## Entscheidungsgründe

Darstellung des Verfahrensablaufes:

In den **Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2001 bis 2003** machte der  
Beschwerdeführer (in der Folge mit Bf. abgekürzt ) u.a. betreffend das von ihm errichtete

Objekt Straße3 Vorsteuern geltend, in den Einkommensteuererklärungen 2001 bis 2003 erklärte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

**Im Jahr 2005** fand beim Bf. eine **Betriebsprüfung hinsichtlich Umsatz- und Einkommensteuer 1999 bis 2003 und eine Nachschau 2/2004 – 1/2005** statt.

Im **Betriebsprüfungsbericht vom 21. April 2005** sind unter anderem die folgenden Feststellungen getroffen worden:

**Betriebsgegenstand/Art der Tätigkeit:**

*Miethauseigentümer, Haus- und Wohnungseigentumsgemeinschaften*

**Steuerliche Feststellungen:**

**Tz. 2 Straße3**

*Keine Unternehmertätigkeit und fehlende Fremdüblichkeit*

*Im Zuge einer Umsatzsteuersonderprüfung für die Monate Juni 01 bis Jänner 02 wurden die in Anspruch genommenen Vorsteuerbeträge in Zusammenhang mit dem Bauvorhaben Straße3 nicht anerkannt.*

*Weitere Umsatzsteuersonderprüfungen für Feb. 02 bis Sept. 02 und für Nov. 02 bis Jän. 03 wurde der gleiche Sachverhalt aufgegriffen und die Vorsteuerbeträge nicht anerkannt.*

*Die darauf folgende Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide für 12/2001, 9/2002, 12/2002 und 1/2003 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 13.2.2004 abgelehnt.*

*Ein Antrag auf Vorlage der Berufung vom 12.6.2002, vom 9.1.2003 und vom 6.5.2003 gegen die oben angeführten Umsatzsteuerbescheide wurde gestellt.*

*Im Zuge der Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2003 werden die Vorsteuerbeträge in Zusammenhang mit der Vermietung des Objekts Straße3 für die jeweiligen Veranlagungsjahre wie folgt festgestellt und deren Abzug nicht anerkannt (siehe dazu die Begründung im Rahmen der Berufungsvorentscheidung gegen die oben angeführten Umsatzsteuerbescheide):*

**Einkommensteuerrechtliche Beurteilung:**

*In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 13.2.2004 wird darauf hingewiesen, dass keine unternehmerische Tätigkeit vorliegt und auch wegen fehlender Fremdüblichkeit nicht anerkannt wird. Das Objekt scheidet somit als Einkunftsquelle aus.*

<b>Umsatzsteuer</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>
<i>Kennzahl 060</i>	<i>ATS</i>	<i>Euro</i>	<i>Euro</i>
<i>Vorsteuerbeträge lt. Erklärungen (Tz.1)</i>	<i>-4.767.931,87</i>	<i>-441.905,81</i>	<i>-195.812,66</i>
<i>Nichtabzugsfähige Vorsteuerbeträge</i>	<i>2.058.518,85</i>	<i>32.584,23</i>	<i>2.369,94</i>

Abzugsfähige Vorsteuerbeträge lt. BP	-2.709.413,02	-409.321,58	-193.442,72
<b>Einkommensteuer</b>			
Mieteinkünfte Straße3			
lt. Erklärungen	-628.765,50	-2.714,39	1.795,34
lt. Betriebsprüfung	0,00	0,00	0,00
Hinzurechnung bei den Mieteinkünften	628.765,50	2.714,39	-1.795,34
Mieteinkünfte lt. Erklärungen	-1.799.076,00	-170.547,51	10.277,96
+ Hinzurechnungen bzw. - Kürzungen	628.765,00	2.714,39	-1.795,34
lt. Betriebsprüfung	-1.170.311,00	-167.833,12	8.482,62

Im Anschluss an die Betriebsprüfung und unter Zugrundelegung der dort getroffenen Feststellungen wurden mit Datum **27. April 2005** die **Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2001, 2002 und 2003** erlassen, die folgende Begründung enthielten:

*Die Veranlagung erfolgte unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind.*

Mit **Schreiben (und Anhängen) vom 2. Mai 2005**, eingelangt beim Finanzamt am 4. Mai 2005 teilte der steuerliche Vertreter des Bf. Folgendes mit:

*Die Jahresabschlüsse für das Mietobjekt Straße3 wurden, da noch Rechnungen zu aktivieren waren, für die Jahre 2001 bis 2003 nochmals berichtigt.*

*Beiliegend erhalten Sie die Jahresabschlüsse sowie die damit verbundenen geänderten Zusammenstellungen der Mieteinkünfte und die berichtigten Umsatzsteuererklärungen 2001 und 2002 und die Einkommensteuererklärungen 2001 bis 2003.*

Gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2001, 2002 und 2003 wurde am 1. Juni 2005, eingelangt bei der Behörde **am 3. Juni 2005, Berufung** erhoben mit folgender Begründung:

*Bei der Betriebsprüfung für die Jahre 2000 bis 2003 wurden die Vorsteuern zu Bauvorhaben Straße3 nicht anerkannt und ebenso das Objekt als Einkunftsquelle ausgeschieden. **Wir verweisen auf unsere Berufung vom 12. Juni 2002, 9. Jänner 2003 und 6. Mai 2003 gegen die Umsatzsteuerbescheide.***

*Laut unserer Umsatzsteuererklärung 2001 resultiert eine Gutschrift in der Höhe € 164.836,56.*

*Auf Grund der Umsatzsteuersonderprüfung wurden entsprechende Vorsteuern nicht anerkannt und es ergab sich eine Umsatzsteuernachforderung in der Höhe von € 134.877,00 (Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2001 vom 17. Mai 2002).*

*Gegen diesen Bescheid wurde das Rechtsmittel der Berufung eingelegt und der Betrag ausgesetzt. Beim nunmehr ausgefertigten Bescheid 2001 wurde als Vorauszahlung lediglich die ursprüngliche Gutschrift in der Höhe von € 24.508,68 als Vorauszahlung in Ansatz gebracht und nicht die laut Erklärung in der Höhe von € 164.836,56.*

*Sollte unsere Berufung erfolgreich sein, müsste sich also die Gutschrift um € 134.877,58 erhöhen.*

**Darlegung der vom Beschwerdeführer zitierten Beschwerden (vormals Berufungen) und der Beschwerdeentscheidung (vormals Berufungsentscheidung), die im Umsatzsteuerverfahren vor diesem Beschwerdeverfahren (vormals Berufungsverfahren) ergangen sind, sowie des wesentlichen Inhaltes der vorangegangenen Umsatzsteuersonderprüfungen:**

Der zitierten **Beschwerde (vormals Berufung) vom 12. Juni 2002** (gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 12/2001 vom 17. Mai 2002) ist Folgendes zu entnehmen:

*Als Bescheidebegründung wird erwähnt, dass das in Frage gestellte Eigenheim nach den individuellen Wohnbedürfnissen des Eigentümers errichtet wurde.*

*Diese Feststellung ist nicht richtig.*

*Das Gebäude wurde errichtet um alle derzeit am Markt vorhandenen technischen Möglichkeiten zu prüfen und zu erproben um diese möglicherweise in neuen Projekten umsetzen zu können.*

*Dieses Projekt war von Anfang an, darüber hinaus, dazu bestimmt, als Muster- und Imageprojekt für jene Gesellschaften zu dienen, bei denen Herr Titel Vorname1 Nachname als Geschäftsführer fungiert.*

*Obwohl ich im Zuge der durchgeführten Prüfung die Meinung geäußert habe, dass die Besichtigung des Projektes die Privatsphäre von Herrn Titel Vorname1 Nachname beeinträchtigen könnte, so wurde mir nunmehr mitgeteilt, dass dieser jederzeit bereit ist, die Räumlichkeiten zu öffnen und die von uns behaupteten Tatsachen zu präsentieren. Sämtliche von Herrn Titel Vorname1 Nachname errichteten Objekte, in denen er auch einige Zeit gewohnt hatte, wurden jeweils nach einigen Jahren wiederveräußert.*

*Bisher handelt es sich um mindestens 6 Objekte, in denen Herr Titel Vorname1 Nachname kurzfristig wohnte und diese dann wieder veräußerte.*

*In der betreffenden Liegenschaft befindet sich auch ein großes Büro, von dem aus die Geschäfte der Firma Firmenname1 GmbH (vormals Firmenname2 GmbH) geführt werden. Bei einem derart großen Unternehmen ist es nicht außergewöhnlich, dass für den Geschäftsführer um brutto ATS 25.300,00 eine Liegenschaft angemietet wird, um diese dem Geschäftsführer als Teil seiner Entlohnung zur Verfügung zu stellen, noch dazu, wo, wie bereits oben erwähnt, nicht nur die Wohnung des Geschäftsführers im Vordergrund steht, sondern auch für das Unternehmen ein Vorzeigeobjekt in Bezug auf technische Ausrüstung gegeben ist und darüber hinaus noch ein Büro zur Verfügung steht.*

*Für Herrn Titel Vorname1 Nachname, der das Vermietobjekt mit 100% Eigenkapital errichtet hat, entsteht vom Beginn der Vermietung an ein Überschuss.*

*Von „Liebhaberei“ kann also in keinem Fall gesprochen werden.*

*Für sein eingesetztes Kapital erhält er vom 1. Tag an eine Rentabilität von 1,73 % und ist somit absolut mit der Veranlagung in einem Sparsbuch vergleichbar. Von einer möglichen Wertsteigerung ganz abgesehen.*

*Die jüngst ergangenen Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes treffen in vorliegendem Fall nicht zu, da die Firma Firmenname2 GmbH die Liegenschaft lediglich angemietet und nicht selbst errichtet hat.*

*Sollte Herr Titel Vorname1 Nachname als Minderheitsgesellschafter als Geschäftsführer abberufen werden, kann der vorliegende Mietvertrag jederzeit aufgekündigt werden.*

*Rechtlich zu beurteilen ist also:*

- 1. Ist es außergewöhnlich, wenn ein Vermieter ein Gebäude errichtet und dieses an ein Unternehmen vermietet wobei er vom 1. Tag an Gewinne lukrieren kann?*
- 2. Ist es außergewöhnlich, wenn ein Unternehmen eine Liegenschaft anmietet, die einerseits als Muster- und Probeobjekt für das Unternehmen dient, gleichzeitig dem Geschäftsführer als Wohnung zur Verfügung steht, und darüber hinaus noch ein Büro beinhaltet, in dem der Geschäftsführer tätig ist?*

*Es würde sich die Frage stellen, ob der Mietaufwand für ein derartiges Objekt als bei der Firma Firmenname1 GmbH als Betriebsausgabe anzuerkennen ist oder nicht, wobei die zur Verfügungsstellung des Objektes als Teil der Geschäftsführerentschädigung anzusehen ist.*

*Da die Firma Firmenname2 GmbH (jetzt Firmenname1 GmbH) das Objekt nicht errichtet, sondern lediglich angemietet hat, so ist doch zu beurteilen, ob die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges mit zu berücksichtigen sind und ob die Entscheidung für die Anmietung des Objektes auf Grund betrieblicher Erwägungen stattgefunden hat.*

**Am 2. Juli 2002 gab die Betriebsprüfung folgende Stellungnahme zur Beschwerde (vormals Berufung) ab:**

*Im Zuge der USO-Prüfung war die Besichtigung des Objektes aufgrund Bestrebungen der steuerlichen Vertretung nicht möglich. Als Begründung wurde ausgeführt, dass dies die Privatsphäre des Hr. Titel Vorname1 Nachname beeinträchtigen würde. Sowohl nach der äußerlichen Optik als auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (Kaufpreis des Grundstückes S 6.000.000, Errichtungskosten S 10.000.000, monatliches Mietentgelt*

S 25.300 für ein Wohnrecht über 267,70 m<sup>2</sup>) handelt es sich um ein Luxusgebäude, das nach den individuellen Wohnbedürfnissen des Eigentümers errichtet wurde. Der Einwand, dass nicht nur die Wohnung des Geschäftsführers im Vordergrund steht, sondern auch dem Unternehmen des Geschäftsführers als Vorzeigeobjekt dient, wurde im Zuge der Berufung erstmals eingebracht und wird seitens der Betriebsprüfung dazu ausgeführt, dass die angesprochene Fa. Firmenname1 GmbH als Bauträgergesellschaft hauptsächlich Wohnungen im Umkreis von Ort errichtet. Das sogenannte „Muster-und Probeobjekt“ kann wohl kaum der Klientel der breiten Masse entsprechen. Darüberhinaus ist anzumerken, dass der Baubeginn des Eigenheimes im Mai 2000 lag, die Entscheidung zur Vermietung an die Fa. Firmenname2 GmbH erst Mitte 2001 getroffen wurde und die Geltendmachung der anteiligen Vorsteuer 2001 nachgeholt wurde.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist die bisher gewählte Gestaltung auch unter Berücksichtigung der Berufungsausführungen nicht mit dem Grundsatz der Fremdüblichkeit vereinbar.

Der zitierten **Beschwerde (vormals Berufung) vom 9. Jänner 2003** (gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 09/2002 vom 10. Dezember 2002) ist Folgendes zu entnehmen:

*Der o.a. Bescheid erfolgte auf Grund der USt-Sonderprüfung vom 02.12.2002 für den Zeitraum 02. – 09.2002, im Zuge derer die Vorsteuern zum Bauvorhaben Straße3 nicht anerkannt wurden. Bereits bei der letzten Umsatzsteuerprüfung für den Zeitraum 06. 2001 – 01. 2002 wurde die Geltendmachung der diesbezüglichen Vorsteuern beanstandet. Die dagegen erhobene Berufung ist noch nicht entschieden.*

*Im Übrigen verweisen wir auf die Begründung unserer Berufung vom 12.6.2002 gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 17.5.2002 für 12/2001.*

Der zitierten **Beschwerde (vormals Berufung) vom 6. Mai 2003** (gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid 12/2002 und 01/2003 vom 22. April 2003) ist Folgendes zu entnehmen:

*Die oben angeführten Bescheide erfolgten auf Grund der USt-Sonderprüfung vom 7. April 2003 für den Zeitraum 11/2002 bis 01/2003, im Zuge derer die Vorsteuer zum Bauvorhaben Straße3 nicht anerkannt wurde. Bereits bei der letzten Umsatzsteuerprüfung für die Zeiträume 06/2001 – 01/2002 sowie 02/2002 – 09/2002 wurde die Geltendmachung dieser Vorsteuer beanstandet.*

*Die dagegen erhobene Berufung ist noch nicht entschieden.*

*Im Übrigen verweisen wir auf die Begründung unserer Berufung vom 12. Juni 2002 gegen den Umsatzsteuerbescheid für 12/2001 und vom 9. Jänner 2003 gegen den Umsatzsteuerbescheid für 09/2002.*

Dem Antrag auf Vorlage der **Beschwerde (vormals Berufung) vom 12.6.2002, vom 9.1.2003, vom 6.5.2003 gegen die Umsatzsteuerbescheide 01/2003, 12/2002, 09/2002, 12/2001 vom 8.3.2004** an den Unabhängigen Finanzsenat ist Folgendes zu entnehmen:

...

*Hinsichtlich der Begründung verweisen wir auf die Ausführungen in der gegenständlichen Berufung. Ergänzend dazu führen wir aus:*

*Bei unserer Mandantschaft sind lediglich folgende Gründe zur Beurteilung der Abzugsfähigkeit der Vorsteuer zu beurteilen:*

- 1. Zweck der Errichtung: Privat- oder als Vermietungsobjekt?*
- 2. Liegt Liebhaberei vor?*

*Art.1: Fest steht, dass das Gebäude von Anfang an als Mietobjekt errichtet wurde. Daran ändert sich auch an der Tatsache nichts, dass der Baubeginn im Mai 2000 lag und erst Mitte 2001 die Geltendmachung der Vorsteuern nachgeholt wurde.*

*In dieser Vorgangsweise liegt nichts Ungewöhnliches, sondern entspricht eher dem Normalfall, da gerade bei Beginn einer Bautätigkeit nur geringe Vorsteuerbeträge anfallen und der Verwaltungsaufwand damit in keinem Verhältnis zu den zu verrechenbaren Vorsteuern steht.*

*Art.2: Die Frage der Liebhaberei im Sinne der Liebhabereiverordnung stellt sich überhaupt nicht, da auf Grund von Fehlen von Fremdkapitalzinsen, vom ersten Tag der Vermietung an Gewinne erzielt werden.*

*Ob es sich bei dem Mietobjekt um ein Luxusgebäude oder nicht handelt, ist für die Beurteilung der Frage irrelevant. Auch die äußere Erscheinungsform ist ohne Bedeutung. Bei dem Hinweis auf ein „Muster- und Probeobjekt“ wurde lediglich die technische Ausführung in Betracht gezogen. Erkenntnisse aus diesem Bau wurden bereits auf die danach errichteten Gebäude zur Anwendung gebracht.*

*Der gesamte Sachverhalt ist also nicht mit jenen zu vergleichen, von denen erst unlängst die Zeitungen berichteten, wonach über zwei Dachterrassenwohnungen der BAWAG im 1. Wiener Gemeindebezirk, die von einem Bankdirektor der BAWAG und vom Präsidenten des Gewerkschaftsbundes, als Zinswohnungen bewohnt werden. Hier wurde lediglich der Sachbezug und kein angemessener Mietzins, wie im vorliegenden Fall, verrechnet.*

#### **Zu den Umsatzsteuerprüfungen bei Titel Vorname1 Nachname :**

*Auszug aus dem Schreiben der Großbetriebsprüfung Ort an das Finanzamt XX vom 27. November 2002 betreffend USt-Prüfung für den Zeitraum Februar bis September 2002:*

*Bei der letzten Umsatzsteuersonderprüfung (Juni 2001 bis Jänner 2002) wurden die Vorsteuern aus dem Bauvorhaben PLZ2 Ort , Straße3 , gekürzt. Auf die Niederschrift wird verwiesen. Auch im nachfolgenden Zeitraum wurden Vorsteuern zu diesem Projekt geltend gemacht und im Zuge dieser USO gekürzt.*

*Das Wohnhaus wurde am 27.11.2002 besichtigt. Die Pläne liegen im Arbeitsbogen. Das Haus ist hochwertig ausgestattet und dient Wohnzwecken, in der Hauptebene befindet sich ein Bereich mit einem Schreibtisch, ein abgetrenntes Büro ist nicht vorhanden.*

*Lt. Auskunft Hr. Titel Vorname1 Nachname ist das Haus am Straße3 sein einziger Wohnsitz.*

*Die USO wurde ausgedehnt, sodass anschließend an die letzte USO die gesamten Vorsteuern des BV Straße3 ermittelt werden konnten.*

*Diese Vorsteuern resultieren nicht nur aus der Errichtung des Gebäudes, sondern betreffen auch die Einrichtung, Elektrogeräte, Unterhaltungselektronik usw.*

**Niederschrift vom 30.4.2002 (USO-Prüfung vom Juni 2001 bis Jänner 2002):**

*Prüfungsfeststellungen Tz.1:*

*Die im Prüfungszeitraum geltend gemachte Vorsteuer für die Errichtung und den Betrieb des Objektes Straße3 , PLZ2 Ort , wird aus folgenden Gründen storniert:*

- es gibt keinen Nachweis der Vermietungsabsicht per Baubeginn*
- das zur Befriedigung des gehobenen persönlichen Wohnbedürfnisses des Bauherrn und Eigentümers Herr Titel Vorname1 Nachname errichtete Wohnhaus wird seit Ende 2001 an die Fa. Firmenname2 GmbH vermietet und von dieser wiederum als Teil des Geschäftsführerbezuges zur Verfügung gestellt.*

*Nach Ansicht der Betriebsprüfung stellt dies eine völlig ungewöhnliche und unangemessene Gestaltungsform dar, die mit dem Grundsatz der Fremdüblichkeit nicht vereinbar ist.*

*Summe Vorsteuer: 1.855.955,59 ATS (€ 134.878,00).*

**Folgender Mietvertrag wurde am 30. April 2002 vorgelegt:**

*Der Mietvertrag wurde am 27.9.2001 unterfertigt, abgeschlossen zwischen Titel Vorname1 Nachname, Straße4 , PLZ2 Ort , im nachstehenden kurz "Vermieter" genannt einerseits, und Firmenname2 GmbH, Straße5 , A-PLZ3 Ort3 , im nachstehenden kurz "Mieter" genannt, andererseits.*

**1. Mietgegenstand:**

*Der Vermieter ist grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft EZ xxx Grundstücksnr. yyy samt dem darauf errichteten Objekt Straße3 , A-PLZ2 Ort2. Mietgegenstand besteht aus Wohnraum, Küche, Arbeitszimmer, Abstellraum, WC, 2 Schlafzimmer, 2 Bäder mit WC, Ankleideraum, Terrasse, Sauna, Ruheraum, Keller, Garage, Garten im Gesamtausmaß von ca. 267,70 m<sup>2</sup>*

*Der Vermieter vermietet und der Mieter mietet das im Vorstehenden näher bezeichnete Mietobjekt.*

**2. Dauer des Mietverhältnisses:**

*Mietbeginn ist der Tag der Bezugsfertigstellung des Mietgegenstandes im bedungenen Zustand, der für eine ordnungsgemäße Benutzung des Mietgegenstandes erforderlich ist. Dieser Tag, der Übergabetag, wird von der vermietenden Partei an die mietende Partei spätestens zwei Wochen vor der Bezugsfertigstellung schriftlich bekannt gegeben. Spätester Mietbeginn ist der 1.12.2001.*

*Das Mietverhältnis wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.*

**3. Mietzins und Wertsicherung:**



*Der monatliche Mietzins für den im Punkt 1. beschriebenen Mietgegenstand wird mit dem Betrag von S 23.000,-- (€ 1.671,48), zuzüglich der jeweils gesetzlichen Mehrwertsteuer (derzeit 10 %) vereinbart dies sind sohin brutto S 25.300,-- (€ 1.838,62).*

*Dieser monatliche Mietzins ist jeweils am 01. eines jeden Monates im Vorhinein mit einem Respiro von 3 Tagen zur Zahlung auf das Konto Nr. zzz bei der Bank Ort3 , BLZ aaa , lautend auf Titel Vorname1 Nachname fällig.*

*Es wird ausdrücklich die Wertbeständigkeit der Mietzinsforderung vereinbart. Als Maß zur Berechnung der Wertbeständigkeit dient der vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlaubliche Verbraucherpreisindex 2000 = 100 oder ein an seine Stelle tretender Nachfolgeindex.*

*Als Bezugsgröße für diesen Vertrag dient die für den Monat Dezember 2001 noch zu verlaubliche Indexzahl Schwankungen dieser Indexzahl nach oben oder unten bis einschließlich 5 % bleiben unberücksichtigt.*

*Dieser Spielraum ist bei jedem Überschreiten nach oben oder unten neu zu berechnen, wobei stets die erste außerhalb des jeweils geltenden Spielraumes gelegene Indexzahl die Grundlage sowohl für die Neufestsetzung des Forderungsbetrages als auch für die Berechnung des neuen Spielraumes zu bilden hat.*

*Wird die Bereichsgrenze von 5 % überschritten, ist die gesamte Änderung zu berücksichtigen. Im Falle des Zahlungsverzuges ist der Vermieter berechtigt, Verzugszinsen in Höhe von 12 % per anno zu berechnen.*

#### *4. Betriebskosten:*

*Sämtliche Bewirtschaftungskosten gehen zu Lasten des Mieters. Unter Bewirtschaftungskosten sind jedenfalls die in den §§ 21 bis 24 MRG aufgezählten Kosten und Beiträge zur Instandhaltungsrücklage zu verstehen,*

#### *5. Benützung des Mietobjektes:*

*Der Mietgegenstand darf ausschließlich für Wohnzwecke des Mieters verwendet werden. Jede andere Verwendung des Mietgegenstandes ist ohne gesonderte Zustimmung des Vermieters unzulässig.*

#### *6. Bauführung, Instandhaltung:*

*Der Mietgegenstand wird vom Mieter im Neuzustand übernommen.*

*Der Mieter bestätigt, dass ihm der Zustand und die Beschaffenheit des Mietobjektes bekannt sind. Den Vermieter trifft keinerlei Verpflichtung, weitere Änderungs-, Renovierungs- oder Ausbauarbeiten vorzunehmen.*

*Der Mieter ist nur nach vorheriger, schriftlicher Zustimmung des Vermieters berechtigt, im Mietgegenstand auf seine Kosten bauliche Maßnahmen durchzuführen.*

*Vom Mieter vorgenommene bauliche Veränderungen gehen, soweit sie niet- und nagelfest mit dem Mietobjekt verbunden sind, sofort in das Eigentum des Vermieters über.*

*Im Falle der Beendigung des Mietverhältnisses verzichtet der Mieter auf jedweden Ersatzanspruch für von ihm gemachte Aufwendungen und Investitionen.*

*Soweit für solche Maßnahmen behördliche Bewilligungen erforderlich sind, hat der Mieter diese Bewilligungen auf seine Kosten einzuholen.*

*Der Mieter ist verpflichtet, den Mietgegenstand auf seine Kosten und ohne Anspruch auf Rückersatz in einwandfreiem, gutem Zustand zu erhalten. Er hat Schönheitsreparaturen, aber auch sonstige Reparaturen, soweit sie nicht auf Mängel an der baulichen Substanz zurückzuführen sind, auf seine Kosten zu beheben. Dies gilt insbesondere auch für Heizungs-, Elektro- und Wasserinstallationseinrichtungen, sofern der Schaden nachweislich durch den Mieter verursacht wurde.*

#### **7. Vorzeitige Vertragsauflösung:**

*Der Vermieter kann ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist das Mietverhältnis mit sofortiger Wirkung auflösen, wenn der Mieter den finanziellen Verpflichtungen aus diesem Vertrag trotz Gewährung einer Nachfrist von 14 Tagen nicht nachkommt, der Mieter vom Mietgegenstand einen erheblichen nachteiligen Gebrauch macht, gegen das Untermiet- und Weiterüberlassungsverbot verstößt oder den Verwendungszweck ändert; über das Vermögen des Mieters ein Konkurs- oder Ausgleichsverfahren eröffnet wird oder die Eröffnung eines solchen Verfahrens mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen, oder die Zwangsverwaltung über das Vermögen des Mieters verhängt wird.*

*Der Mieter kann das Mietverhältnis auflösen, wenn die im § 1117 ABGB genannten Voraussetzungen vorliegen.*

#### **8. Aufrechnungsverbot:**

*Der Mieter verzichtet darauf, eigene Forderungen gegen Forderungen des Vermieters auf Zahlung des Mietzinses und der Bewirtschaftungskosten aufzurechnen.*

#### **9. Rückgabe des Mietgegenstandes:**

*Bei Beendigung des Mietverhältnisses ist der Mietgegenstand gereinigt und durch einen befugten Unternehmer neu ausgemalt zurückzustellen. Vorhandene Schäden am Mietobjekt sind vom Mieter auf seine Kosten zu beheben.*

*Die vom Mieter eingebrachten beweglichen Sachen und Einrichtungsgegenstände können bei Beendigung des Mietverhältnisses entfernt werden. Die mit der Entfernung verbundenen Schäden am Mietgegenstand sind vom Mieter zu beheben.*

#### **10. Versicherungen, Kosten:**

*Der Mieter hat das Mietobjekt und seine Einrichtungsgegenstände gesondert zu versichern. Sämtliche mit der Errichtung dieses Vertrages verbundenen Kosten, Gebühren und Abgaben trägt der Mieter und erklärt er, den Vermieter diesbezüglich schad- und klaglos zu halten.*

#### **11. Schlussbestimmungen:**

*Der Vermieter ist berechtigt, den Mietgegenstand nach vorhergehender Ankündigung mit allfälligen Kauf- oder Mietinteressenten zu betreten.*

*Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Rechtswirksamkeit der Schriftform. Dies gilt auch für ein Abgehen von der vereinbarten Schriftlichkeit. Mündliche Nebenabreden sind nichtig.*

*Für alle aus oder im Zusammenhang mit diesem Vertrag entstehenden Streitigkeiten gilt österreichisches Recht sowie die Zuständigkeit des für Ort3 sachlich zuständigen Gerichtes.*

**12. Kautio:**

*Beide Parteien verzichten einvernehmlich auf die Hinterlegung einer Kautio.*

**Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 15. Juli 2003:**

*Im Zuge der offenen Berufungsverfahren werden Sie ersucht, alle Unterlagen bzw. Vereinbarungen über Ihren Geschäftsführerbezug (Gesellschaftsvertrag etc.) beizubringen. Auch sind alle Unterlagen bzw. Vereinbarungen über die berufungsgegenständliche Wohnung vorzulegen.*

**Am 10. Juni 2003 wurde vom Steuerberater die Ablichtung eines handgeschriebenen Zettels gefaxt:**

*Wie gewünscht beiliegend den Sachbezug von Titel Vorname1 Nachname :*

*Firmenname1 GmbH*

*Sachbezug Wohnung Straße3*

*Miete mtl 1.671,47 x 12*

*= 20.057,64*

*minus 25 % 5.014,41*

*15.043,23 €*

**In verlängerter Frist zur Beantwortung des Vorhaltes teilte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 25. August 2003 Folgendes mit:**

*In der Anlage übersende ich Ihnen eine Fotokopie des derzeit gültigen Gesellschaftsvertrages. Es wurde lediglich die Firma Firmenname2 auf Firmenname1 GmbH umbenannt.*

*Wie Sie dem Gesellschaftsvertrag entnehmen können, wurden in diesem keine Vereinbarungen über den Geschäftsführerbezug getroffen.*

*Da 99 % der Gesellschaftsanteile in die Vorname1-Nachname-Privatstiftung eingebracht wurden, haben nunmehr die Stiftungsvorstände die Entscheidung über den Geschäftsführerbezug zu treffen.*

*Über den Geschäftsführerbezug wird jährlich, nach Vorliegen des Betriebsergebnisses, eine Entscheidung getroffen.*

*Über die betreffende Wohnung gibt es nur einen Beschluss des Stiftungsvorstandes, der in Fotokopie beiliegt.*

*Wenn man bei der Beurteilung der Sachlage den Namen Nachname sowohl als Vermieter als auch bei der Privatstiftung weglässt, ergibt sich, dass ein derartiger Geschäftsfall völlig vergleichbar mit tausenden ähnlichen Vereinbarungen in Österreich ist.*

*Ein Vermieter „X“ vermietet eine Liegenschaft an eine Ges.m.b.H., deren Mehrheitseigentümer durch drei Stiftungsvorstände vertreten wird und diese stellt die Liegenschaft dem Geschäftsführer zur Verfügung, wobei darüberhinaus weitere betriebliche Überlegungen im Vordergrund stehen.*

*Der Vermieter erzielt aus einer Vermietungstätigkeit Gewinne. Der Geschäftsführerbezug ist hinsichtlich der unentgeltlichen Zurverfügungstellung umsatzsteuerpflichtig.*

*Wir stellen selbstverständlich gerne alle Unterlagen zur Verfügung, doch würden wir Sie höflich bitten, den Begriff „alle Unterlagen“ genauer zu definieren.*

**Inhalt des Beschlusses des Stiftungsvorstandes der** Titel Vorname1 Nachname  
**Privatstiftung vom 15. August 2000** (dieser Beschluss war zwar nicht als Beilage der Berufung ersichtlich, befand sich aber im Akt des Finanzamtes):

*Der Geschäftsführer der Firmenname2 GmbH, Herr Titel Vorname1 Nachname, hat dem Vorstand der Nachname Privatstiftung folgendes Vorhaben vorgeschlagen:*

*Anmietung eines von Herrn Titel Vorname1 Nachname zu errichtenden Einfamilienhauses, in dem sämtliche technische Möglichkeiten und Baumaterialien Verwendung finden sollen, die dem derzeitigen Stand der Technik entsprechen.*

*Dieses Gebäude soll für sämtliche weitere Bauvorhaben der Firma Firmenname2 GmbH über Machbarkeit und Sinnhaftigkeit Aufschluss geben.*

*Das Gebäude soll darüber hinaus künftigen Käufern bzw. Mietern als Anschauungsobjekt zur Verfügung stehen.*

*Da Herr Titel Vorname1 Nachname derzeit aus der Gesellschaft keine Geschäftsführerbezüge erhält, wird ihm dieses Gebäude zur unentgeltlichen Nutzung überlassen.*

*Der Mietaufwand wird für die Gesellschaft pro Monat ca. ATS 25.000,00 betragen.*

Mit Datum **16. Februar 2004** erließ das Finanzamt eine abweisende **Beschwerdevorentscheidung (vormals Berufungsvorentscheidung)** betreffend den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/2002, mit folgender Begründung:

*Beim gegenständlichen Objekt handelt es sich nach der äußerlichen Optik als auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (Kaufpreis des Grundstücks S 6.000.000,--, Errichtungskosten S 10.000.000,-, monatliches Mietentgelt S 25.300,-- für ein Wohnrecht über 267,70 m<sup>2</sup>) um ein Luxusgebäude, das nach den individuellen Wohnbedürfnissen des Eigentümers errichtet wurde. Zum Einwand, dass nicht nur die Wohnung des Geschäftsführers im Vordergrund stehe, sondern auch dem Unternehmen des Geschäftsführers diene, ist auszuführen, dass die Fa. Firmenname1*

*als Bauträgersgesellschaft insbesondere Wohnungen im Umkreis von Ort errichtet. Das gegenständliche „Muster- und Probeobjekt“ entspricht nicht den Wohnungen, die üblicherweise von der Fa. Firmenname1 GmbH angebotenen Wohnungen. Des weiteren lag der Baubeginn des gegenständlichen Objektes im Mai 2000. Erst ab Mitte 2001 wurde die Geltendmachung der Vorsteuern nachgeholt bzw. eine Vermietungsabsicht dargetan. Die Leistungen erfolgten nicht für eine unternehmerische Tätigkeit. Der Vorsteuerabzug war aber darüber hinaus auch wegen fehlender Fremdüblichkeit zu versagen.*

Die Beschwerde (vormals Berufung) gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2001, 2002 und 2003 wurde **mit Beschwerde vorentscheidung (vormals Berufungsvorentscheidung) vom 22. Mai 2007** als unbegründet abgewiesen – mit folgender Begründung:

*Beim gegenständlichen Objekt handelt es sich nach der äußerlichen Optik als auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (Kaufpreis des Grundstücks S 6.000.000,00, Errichtungskosten S 10.000.000,00, monatliches Mietentgelt S 25.300,00 – für ein Wohnrecht über 267,70 Quadratmeter) um ein Luxusgebäude, das nach den individuellen Wohnbedürfnissen des Eigentümers errichtet wurde. Zum Einwand, dass nicht nur die Wohnung des Geschäftsführers im Vordergrund stehe, sondern auch dem Unternehmen des Geschäftsführers diene, ist auszuführen, dass die Fa. Firmenname1 als Bauträgersgesellschaft insbesondere Wohnungen im Umkreis von Ort errichtet. Das gegenständliche „Muster- und Probeobjekt“ entspricht nicht den Wohnungen, die üblicherweise von der Fa. Firmenname1 GmbH angeboten werden. Des weiteren lag der Baubeginn des gegenständlichen Objektes im Mai 2000. Erst ab Mitte 2001 wurde die Geltendmachung der Vorsteuern nachgeholt bzw. eine Vermietungsabsicht dargetan. Die Leistungen erfolgten nicht für eine unternehmerische Tätigkeit. Der Vorsteuerabzug war aber darüber hinaus auch wegen fehlender Fremdüblichkeit zu versagen.*

Der Bw. stellte den **Antrag auf Vorlage der Beschwerde (vormals Berufung) vom 1. Juni 2005 gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2003 an den Unabhängigen Finanzsenat** mit folgendem Inhalt:

...

*Gleichzeitig beantragen wir, dass der Unabhängige Finanzsenat über unsere Berufung eine mündliche Verhandlung anberaumen möge.*

*Hinsichtlich der Begründung verweisen wir auf die Ausführungen in den gegenständlichen Berufungen, mit dem besonderen Hinweis auf unsere Berufungen vom 12. Juni 2002, 9. Jänner 2003 und 6. Mai 2003 gegen die Umsatzsteuerbescheide bzw. auf den Vorlageantrag vom 8. März 2004 gegen die Umsatzsteuerbescheide.*

Der steuerliche Vertreter des Bf. nahm mit Schreiben vom 21. November 2013 und vom 22. November 2013 den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

**Vom Finanzamt wurde am 3. Dezember 2013 mitgeteilt**, dass lt.

Liegenschaftsbewertung Heimo Kranewitter, 4. Auflage, die Mietenspiegel für Wohnungen

mit frei vereinbartem Mietzins für XX Jahr abcd – bei sehr gutem Wohnwert ab 60 m<sup>2</sup> Nutzfläche/Wohnung in XX bei € 7,7 liegt.

Es handle sich jedoch im gegenständlichen Fall eher um ein individuelles Objekt, das nicht mit diesen Durchschnittswerten zu betrachten sei.

Anlässlich des **Erörterungsgesprächs am 17. Dezember 2013** ergab sich Folgendes:

Der Bf. brachte vor, dass er damals am Straße4 wohnhaft und auch Eigentümer dieses Hauses gewesen sei. Die Firmenname1 habe damals Wohnungen in der Straße6 errichtet. Von einem potentiellen Wohnungskäufer sei dem Bf. der Kauf des Grundstücks Straße3 angeboten worden. Der Bf. habe zunächst auf diesem Grundstück, das er gekauft hat, Wohnungen errichten wollen. Dies sei aber wegen der Baubehörde nicht möglich gewesen, deshalb habe er ein Luxusgebäude mit allen technischen Möglichkeiten errichtet. Die technischen Möglichkeiten, wie die neuesten elektronischen Schaltungen, wurden eingebaut, um sie möglichen Käufern vorzuführen. Das Haus wurde errichtet, um es zu vermieten oder zu verkaufen, um eine hohe Wertsteigerung zu erzielen. Während der Zeit der Errichtung des Gebäudes Straße3 bekam der Bf. ein sehr gutes Angebot, das Haus am Straße4, in dem er wohnte, zu verkaufen. Der Bf. beschloss, das Haus zu verkaufen.

(Der grundbuchsfähige Kaufvertrag sei mit Februar 2002 datiert).

Der Bf. habe sich dann entschlossen, das Haus selbst zu bewohnen, zu vermieten und Kunden vorzuführen. Das Haus sei immer wieder hergezeigt worden. Der Bf. habe das Haus errichtet, um es zu verkaufen oder zu vermieten. Es habe sich aber bald herausgestellt, dass die Wertsteigerung in sehr kurzer Zeit enorm gewesen sei. Deshalb habe der Bf. den Entschluss, das Haus zu verkaufen, verworfen und habe es vermietet, um es so lang wie möglich zu halten und die Wertsteigerung mitzunehmen.

Über Befragung durch die Referentin gab der Bf. an, dass das Objekt an die Firma vermietet worden sei, um es als Musterobjekt nützen zu können.

Der steuerliche Vertreter des Bf. erläuterte dazu, dass die Firmenname1, die ursprünglich in Ort3 angesiedelt gewesen sei, auch in Ort bauen habe wollen, zwar weniger Großbauten mit vielen Wohnungen, sondern dies verlagern in Richtung des Baues luxuriöser Einfamilienhäuser.

Der Bf. führte darüber hinaus aus, dass er in diesem Haus von 2001 bis 2011 gewohnt habe. Zwischenzeitlich sei es in die Stiftung eingebracht worden, ca. 2005 oder 2006. Der Mietvertrag sei bis zum Auszug aus dem Haus aufrecht gewesen. Das Haus gehöre der Stiftung, sei momentan leerstehend und werde wahrscheinlich vermietet oder verkauft werden.

Laut steuerlichem Vertreter gebe es dazu einen Betriebsprüfungsakt.

Wie der Bf. weiter ausführte, wurde ein von ihm errichtetes Gebäude an die Firmenname1 vermietet, das dem zweiten Geschäftsführer zur Verfügung gestellt worden sei.

Über Befragen des Vertreters des Finanzamtes gab der Bf. an, dass beim Einbringen in die Stiftung glaublich Eigenverbrauch versteuert und erklärt worden sei. Im Rahmen der Stiftung sei die Steuer wieder abgeführt worden, die Stiftung so zu sagen ausgeblendet und alles wie üblich weitergeführt worden.

Zum Hinweis des Finanzamtsvertreters darauf, dass das Haus nach Ansicht des Finanzamtes nach individuellen Wohnbedürfnissen errichtet worden sei, stellte der Bf. fest, dass dies nicht der Fall sei, da er 10 Jahre in dem Haus alleine gelebt habe. Kurz bevor das Haus Straße3 gebaut worden sei, sei die Frau mit den drei Kindern wieder nach Hamburg gezogen, die Scheidung sei bereits 1997 gewesen.

Auf die Frage des Finanzamtsvertreters, wie viele luxuriöse Villen oder Einfamilienhäuser zu diesem Zeitpunkt verkauft worden seien, wurde mitgeteilt, dass derzeit zwei im Bau in der Straße7 seien, eines sei gebaut und verkauft worden in Ort am Straße8 in Ort8 und eines in Ort3.

Der Bf. wies nochmals daraufhin, dass er ein weiteres Haus an die GesmbH vermiete, das diese dem zweiten Geschäftsführer zur Verfügung stelle – in seiner Situation sei das so zu sagen das Gleiche.

Der steuerliche Vertreter des Bf. stellte fest, dass die Feststellungen, dass das Gebäude nach eigenen Wohnbedürfnissen errichtet worden bzw. nicht fremdüblich sei, nicht zutreffen würden. Zur Fremdüblichkeit führte er aus, dass der Vertrag nach außen hin dokumentiert, angezeigt und fremdüblich gestaltet sei, vor Mietbeginn und Fertigstellung abgeschlossen. Da zuerst noch nicht sicher gewesen sei, wie die Liegenschaft verwertet werde, habe die Vorsteuer im Mai 2000 noch nicht geltend gemacht werden können. Die Miethöhe sei aufgrund der Zusatzvereinbarung, die vom steuerlichen Vertreter hiermit vorgelegt werde, geändert.

Auf die Erwiderung des Finanzamtsvertreters, dass die Erhöhung erst 2005 gewesen sei, wurde festgestellt, dass es Jahre dauere, bis so ein Bau abgerechnet sei. Die Miethöeanpassung sei aufgrund der Baukostenabrechnung erfolgt.

Der steuerliche Vertreter des Bf. brachte abschließend vor, dass die Einrichtungsgegenstände des Objektes Straße3 nicht vom Vermieter gestellt worden seien. Der steuerliche Vertreter werde nochmals eine Prognoserechnung betreffend Straße3 vorlegen. Bereits in einem Zeitraum von 10 Jahren sei es zu einer Erzielung eines Gesamtüberschusses gekommen. Der Bf. sei seit Jahrzehnten Unternehmer und sei aus diese Überlegung heraus die Geltendmachung einer Vorsteuer keine ungewöhnliche.

Folgende Ablichtungen von Unterlagen wurden anlässlich des Erörterungsgespräches vorgelegt und zum Akt genommen:

- Aktenvermerk über Telefonat mit Herrn AB betreffend Miete Straße3 am 28.4.2005
- Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag vom 27. 9.2001
- Literatur (Ablichtungen aus Dr. Christian Proding, SWK Spezial: Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, November 2013).

Dem Vertreter des Finanzamtes wurden Ablichtungen der vorgelegten Unterlagen übergeben.

Per E-Mail wurde noch ein Auszug aus „Prodinger in Immobilienvermietung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, 1.13.14 Missbrauch“ vorgelegt.

### **Rechtliche Würdigung:**

Übergangsbestimmungen:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat (UFS) aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezembers 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren geht gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG auf das Bundesfinanzgericht (BFG) über. Dementsprechend normiert § 323 Abs. 38 Bundesabgabenordnung (BAO), dass die am 31. Dezember 2013 beim UFS als Abgabebehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Vom Finanzamt wurde zur Vermietung des Objekts Straße3 ausgesprochen, dass eine völlig ungewöhnliche und unangemessene Gestaltungsform vorliege, sowie, dass keine unternehmerische Tätigkeit vorliege und auch wegen fehlender Fremdüblichkeit nicht anerkannt werde.

Im Bereich der Umsatzsteuer wurde (u.a.) der Abzug der für die Errichtung des Gebäudes Straße3 geltend gemachten Vorsteuer versagt, einkommensteuerlich wurde die Anerkennung als Einkunftsquelle versagt.

Nach **§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994** unterliegen der Umsatzsteuer folgende Umsätze:

Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Gemäß **§ 2 Abs. 1 UStG 1994** ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

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

**§ 22 BAO** (Bundesabgabenordnung) besagt:

Abs. 1: Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.



Abs. 2: Liegt ein Missbrauch (Abs. 1) vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

### **Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Problematik „Verträge zwischen nahen Angehörigen“:**

Nach ständiger Rspr ist bei Verträgen mit nahen Angehörigen ein Fremdvergleich anzustellen (VwGH 10.7.1996, 94/15/0039). Für Verträge zwischen nahen Angehörigen ist es erforderlich, dass die Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Regelung bestehen. Diese Grundsätze gelten analog auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner und/oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme naheliegt, für eine nach außen gegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221).

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, VwGH 19.03.2013, 2009/15/0215, ist zu entnehmen:

*Die Wertung von Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern als betriebliche Vorgänge setzt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. dazu das hg. Erkenntnis vom 19. April 2007, 2005/15/0020 m.w.N.) voraus, dass die Leistungsbeziehungen unter auch gegenüber gesellschaftsfremden Personen üblichen Bedingungen stehen. Andernfalls liegen Ausschüttungs- bzw. Einlagevorgänge vor, auch wenn die Vorgänge in zivilrechtliche Geschäfte gekleidet werden. Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen klaren und eindeutigen Inhalt haben und **auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.***

Die Fremdüblichkeit wird (idR) aus der Sicht beider Vertragspartner beurteilt (VwGH 10.7.1996, 94/15/0039).

Im gegenständlichen Fall ist der Bf. Geschäftsführer und Gesellschafter der Firmenname<sup>1</sup> GmbH (vormals Firmenname<sup>2</sup> GmbH), sodass die Regelungen für Verträge zwischen nahen Angehörigen anzuwenden sind.

Zur Frage der steuerlichen Behandlung der Vermietung von Luxusimmobilien von Gesellschaften an ihre Gesellschafter (aber auch der Vermietung von Gesellschaftern an ihre Gesellschaft) und zur Missbrauchsproblematik in diesem Zusammenhang gibt es zahlreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, in der auch die Rechtsprechung des EuGH zitiert bzw. berücksichtigt wurde.

In den Erkenntnissen **VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255 und VwGH 19.10.2011, 2008/13/0046** hat der Verwaltungsgerichtshof klargestellt, dass umsatzsteuerlich im Fall der Überlassung von Luxusimmobilien der vermietenden Gesellschaft die Fremdüblichkeit jedenfalls eine entscheidende Rolle spielt: Gestützt auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rs Enkler (26.9.1996, C-230/94) kommt der VwGH zum Ergebnis, dass für die Frage, ob die Nutzungsüberlassung einer Wohnimmobilie an den Gesellschafter (Stifter/Begünstigten) eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, auf das Vorliegen einer marktkonformen Vermietung abzustellen ist.

Die **Vermietung einer Luxusimmobilie zu marktkonformen Bedingungen ist damit objektiv als unternehmerische Tätigkeit zu qualifizieren**. Auf die Absicht des Steuerpflichtigen, einen Steuervorteil zu erzielen, kommt es danach nicht an. Aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit folgt nach der Rechtsprechung des EuGH, dass grundsätzlich dieser objektiven Qualifikation zu folgen ist.

**Aus dem unionsrechtlichen Missbrauchsverbot folgt aber auch, dass – innerhalb enger Grenzen – bei Zusammentreffen zweier Bedingungen die objektive Qualifikation nicht maßgebend ist**, nämlich dann, wenn im Konkreten eine missbräuchliche Praxis vorliegt.

Dazu müssen zum einen die fraglichen Umsätze einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit der Richtlinie verfolgten Ziel zuwiderläuft, und zum anderen muss mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werden (EuGH 21.2.2006, C-255/02, Halifax; EuGH 22.12.2010, C-103/09, Weald Leasing). Durch die Rechtsprechung des EuGH in der Rs Weald Leasing ist geklärt, dass der durch die Vermietung erzielte Stundungsvorteil kein inkriminierter Steuervorteil ist (Rn 31 ff) – (siehe Sabine Kirchmayr, Markus Achatz, Fremdübliche Vermietung von Luxusimmobilien – Missbrauch?, taxlex 2011, 425).

Im Urteil EuGH 26.9.1996, Enkler C-230/94, hat der EuGH zum Ausdruck gebracht, dass für die Beurteilung, ob die (entgeltliche) Überlassung eines körperlichen Gegenstandes zur dauerhaften Nutzung eine auf nachhaltige Einnahmenerzielungsabsicht gerichtete Tätigkeit darstellt, **auf die Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalles abzustellen** ist. Bei Gegenständen, die sowohl für eine Nutzung zu privaten Zwecken als auch zu wirtschaftlichen Zwecken geeignet sind, sind alle Umstände der Nutzung zu berücksichtigen. Es ist also nicht die (bloße) Verbundenheit von Personen, sondern ausschließlich der Fremdvergleich und die Art der Bewirtschaftung als objektive Kriterien für die Beurteilung der Frage heranzuziehen, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der 6. MwSt-Richtlinie bzw. MwSt-Systemrichtlinie vorliegt (Pühringer, Vereinbarungen zwischen verbundenen Personen – Grenzen der Anerkennung, in Achatz/Tumpel, Missbrauch im Umsatzsteuerrecht, 2008, 126; vgl. UFS 26.1.2011, RV/0418-S/09). Siehe dazu auch die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts, BFG 10.3.2014, RV/6100298/2011.

Der Verwaltungsgerichtshof fasste in seinem Erkenntnis **VwGH 31.3.2011, 2008/15/0115, 0116**, die aktuelle Rechtsprechung des EuGH zum **Missbrauch auf dem Gebiet der Umsatzsteuer** zusammen. Der EuGH formuliert als kumulative Voraussetzungen:

- einen Steuervorteil, dessen Gewährung dem Ziel der Richtlinienbestimmung zuwiderläuft;
- die Feststellung, dass die Gestaltung den Steuervorteil bezweckt (also keine relevanten außersteuerlichen Gründe).

Im Urteil vom 22. Dezember 2010, C-103/09, *Weald leasing*, hat der EuGH in Rn 29 ff ausgesprochen, die Feststellung einer die Mehrwertsteuer betreffenden missbräuchlichen Praxis, welche der Geltendmachung von Vorsteuer entgegenstehe, habe das Zusammentreffen zweier Bedingungen zur Voraussetzung:

Zum einen müssen die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufe (Hinweis auf die Urteile des EuGH vom 21. Februar 2006, C-255/02, *Halifax*, ÖStZB 2006/544, Rn 74, und vom 21. Februar 2008, C-425/06, *Part Service*, Rn 42).

Zum anderen müsse aus objektiven Anhaltspunkten ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werde. Das Missbrauchsverbot sei nämlich nicht relevant, wenn die fraglichen Umsätze eine andere Erklärung haben könnten als nur die Erlangung von Steuervorteilen (Hinweise auf die Urteile *Halifax*, Rn 75, und *Part Service*, Rn 42).

Im Einklang damit wird im Sinne der Terminologie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das Erkenntnis vom 20. Mai 2010, 2006/15/0005) als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung – vor dem Hintergrund des mit der Regelung des Abgabengesetzes verfolgten Zieles – ungewöhnlich und unangemessen ist und die nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine – wenn auch ungewöhnliche – Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch auszuschließen.

Das Urteil des EuGH *Weald Leasing* betrifft eine Gestaltung, bei welcher einem (wegen unecht steuerbefreiter Umsätze) nicht vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer eine Vermietungsgesellschaft vorgeschaltet wird, um ihm die Anlagegüter steuerpflichtig zu vermieten. Der EuGH schreibt in Rn 31 ff, aus der Vorlageentscheidung gehe hervor, dass mit den Vermietungs- bzw. Leasingumsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werde, nämlich die Entrichtung der auf die fraglichen Erwerbe entfallenden Mehrwertsteuer zu staffeln und so die Steuerschuld aufzuschieben. Um auf eine missbräuchliche Praxis zu schließen, sei jedoch darüber hinaus erforderlich, dass dieser Steuervorteil trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufe.

Sodann verweist der EuGH darauf, dass Vermietungs- bzw. Leasingumsätze in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fallen und der damit verbundene Vorsteuerabzug nicht schon an sich einen Steuervorteil darstellen könne, dessen Gewährung dem mit den einschlägigen Bestimmungen dieser Richtlinie und des zu ihrer Umsetzung erlassenen nationalen Rechts verfolgten Ziel zuwiderlaufe. Nicht zu beanstanden sei der durch Vermietung bzw. Leasing erzielte Steuervorteil einer *gestaffelten Entrichtung* der Steuerschuld (im Vergleich zum von vornherein nicht gegebenen Vorsteuerabzug beim Erwerb durch den unecht befreiten Unternehmer). Außerdem führe der Rückgriff auf einen Vermietungs- bzw. Leasingumsatz in Bezug auf einen Gegenstand nicht an sich schon dazu, dass der auf diesen Umsatz entfallende Mehrwertsteuerbetrag (insgesamt) geringer wäre als der, der im Fall des Erwerbs dieses Gegenstands entrichtet worden wäre.

In Rn 39 setzt der EuGH dann fort: *Daher wird das vorlegende Gericht zum einen prüfen müssen, ob die Vertragsbedingungen für die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Leasingumsätze gegen die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie und des nationalen Rechts zu deren Umsetzung verstoßen. Dies wäre insbesondere in Bezug auf die Festsetzung der Miethöhe der Fall, wenn sich erweisen sollte, dass diese außergewöhnlich niedrig ist und nicht der wirtschaftlichen Realität entspricht.* Zum anderen werde das vorlegende Gericht die Zwischenschaltung der Vermietungsgesellschaft prüfen müssen.

Zum zweiten der oben genannten Kriterien einer missbräuchlichen Gestaltung, dem zufolge mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt werden muss, führt der EuGH im Urteil vom 21. Februar 2006, C-255/02, Halifax, in Rn 81 aus, *dass es Sache des nationalen Gerichts ist, den tatsächlichen Inhalt und die wirkliche Bedeutung der fraglichen Umsätze festzustellen. Dabei kann es den rein willkürlichen Charakter dieser Umsätze sowie die rechtlichen, wirtschaftlichen und/oder personellen Verbindungen zwischen den Wirtschaftsteilnehmern berücksichtigen, die in den Steuersparplan einbezogen sind.*

Auch im Urteil Part Service führt der EuGH zu diesem Kriterium aus (Rn 62), *das nationale Gericht könne bei der von ihm vorzunehmenden Würdigung den rein künstlichen Charakter von Umsätzen sowie die rechtlichen, wirtschaftlichen und/oder personellen Verbindungen zwischen den Wirtschaftsteilnehmern berücksichtigen, da solche Umstände zeigen, dass im Wesentlichen die Erlangung eines Steuervorteils angestrebt wurde.*

...

*Im gegenständlichen Fall ist entscheidend, dass dem angefochtenen Bescheid bereits Feststellungen darüber fehlen, welchen konkreten Steuervorteil (auf dem Gebiet der Umsatzsteuer) die gewählte Gestaltung im Ergebnis haben soll. Der Bescheid enthält zwar Hinweise auf die Höhe der geltend gemachten Vorsteuer, es mangelt aber an Feststellungen über die bei der Beschwerdeführerin (während der Vermietungszeit) angefallene Umsatzsteuer. Ohne Feststellungen über den Steuervorteil ist die Beurteilung einer Gestaltung als missbräuchlich von vornherein ausgeschlossen.*

(siehe dazu VwGH 31.3.2011, 2008/15/0115, 0116, RdW 2011, 314, 315, VwGH: Missbrauch bei Vorsteuerabzug)

In seinem Erkenntnis VwGH 19.11.2011, 2008/13/0046 hat der Verwaltungsgerichtshof (im Hinblick auf eine Stiftung) u.a. festgestellt:

*Ohne Klärung der Frage, ob eine Vermietung zu marktkonformen (fremdüblichen) Bedingungen vorliegt, kann auch noch nicht abschließend beurteilt werden, ob das Mietverhältnis deshalb nicht anerkannt werden könnte, weil die vorliegende Gesamtgestaltung als ein missbräuchliche Praxis zu werten sei ((vgl. dazu zuletzt das Urteil des EuGH vom 22. Dezember 2010, C-103/09, Weald Leasing, und das hg. Erkenntnis vom 31. März 2011, 2008/15/0115). Die Annahme einer missbräuchlichen Praxis (auch eines Missbrauches im Sinne des § 22 BAO) wird auch eindeutige Feststellungen zu den dafür in der Rechtsprechung entwickelten Kriterien bedingen (vgl. dazu etwa nochmals das zitierte Urteil des EuGH vom 22. Dezember 2010, insbesondere Randnrn. 28 ff).*

Die Frage, ob sogenannte „Liebhaberei“ vorliegt, stellt sich erst dann – und ist somit auch erst dann anhand der gesetzlichen Bestimmungen zu überprüfen, wenn die Feststellung getroffen wurde, dass das streitgegenständliche Mietverhältnis fremdüblich (marktkonform) gestaltet wurde und die Gesamtgestaltung auch nicht als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts zu qualifizieren ist.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde die Anerkennung der für das Objekt Straße 3 geltend gemachten Vorsteuern versagt und die Vermietung dieses Objekts einkommensteuerlich nicht als Einkunftsquelle anerkannt, mit dem Hinweis darauf, *dass eine völlig ungewöhnliche und unangemessene Gestaltungsform vorliege, sowie, dass keine unternehmerische Tätigkeit vorliege und auch wegen fehlender Fremdüblichkeit nicht anerkannt werde.*

Vom Finanzamt bzw. von der Betriebsprüfung wurden dazu im Wesentlichen folgende Feststellungen (als wesentlich für die streitgegenständlichen Bescheide bzw. die Berufungsvorentscheidung) getroffen:

- *Sowohl nach der äußerlichen Optik als auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise (Kaufpreis des Grundstückes S 6.000.000,00, Errichtungskosten S 10.000.000,00, monatliches Mietentgelt S 25.300,00 für ein Wohnrecht über 267,70 m<sup>2</sup>) handelt es sich um ein Luxusgebäude, das nach den individuellen Wohnbedürfnissen des Eigentümers errichtet wurde.*
- *Der Einwand, dass nicht nur die Wohnung des Geschäftsführers im Vordergrund steht, sondern auch dem Unternehmen des Geschäftsführers als Vorzeigeobjekt dient, wurde im Zuge der Berufung erstmals eingebracht und wird seitens der Betriebsprüfung dazu ausgeführt, dass die angesprochene Fa. Firmenname 1 GmbH als Bauträgergesellschaft hauptsächlich Wohnungen im Umkreis von Ort errichtet. Das so genannte „Muster- und Probeobjekt“ kann wohl kaum dem Klientel der breiten Masse entsprechen.*

- *Darüber hinaus ist anzumerken, dass der Baubeginn des Eigenheimes im Mai 2000 lag, die Entscheidung zur Vermietung an die Fa. Firmenname2 GmbH erst Mitte 2001 getroffen wurde und die Geltendmachung der anteiligen Vorsteuer nachgeholt wurde.*
- *Das zur Befriedigung des gehobenen persönlichen Wohnbedürfnisses des Bauherrn und Eigentümers Titel Vorname1 Nachname errichtete Wohnhaus wird seit Ende 2001 an die Firma Firmenname2 GmbH vermietet und von dieser wiederum als Teil des Geschäftsführerbezuges zur Verfügung gestellt.*
- *Das Wohnhaus wurde am 27.11.2002 besichtigt. Die Pläne liegen im Arbeitsbogen. Das Haus ist hochwertig ausgestattet und dient Wohnzwecken, in der Hauptebene befindet sich ein Bereich mit einem Schreibtisch, ein abgetrenntes Büro ist nicht vorhanden. Laut Auskunft von Herrn Titel Vorname1 Nachname ist das Haus am Straße3 sein einziger Wohnsitz.*

In Hinblick auf die geschilderte Rechtslage und das Vorbringen des Bf. sind vom Finanzamt wesentliche Ermittlungen im Hinblick auf die Fremdüblichkeit des streitgegenständlichen Mietverhältnisses und auch im Hinblick auf den vom Finanzamt angeführten Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nicht durchgeführt worden.

Zur Fremdüblichkeit des Mietzinses hat das Finanzamt keine Feststellungen getroffen und sind den Arbeitsunterlagen des Finanzamtes auch keine entsprechenden Ermittlungen zu entnehmen.

Auf die Rechtsprechung des UFS hinsichtlich der Gestaltung eines Bestandverhältnisses im Hinblick auf die Erfordernisse einer Fremdvergleichsprüfung, z.B. UFS 29.1.2013, RV/0822-L/07 wird verwiesen.

Über Anfrage des Unabhängigen Finanzsenates erging eine Mitteilung des Finanzamtes, dass

- *lt. Liegenschaftsbewertung Heimo Kranewitter, 4. Auflage, die Mietenspiegel für Wohnungen mit frei vereinbartem Mietzins für XX Jahr 2001 – bei sehr gutem Wohnwert ab 60 m<sup>2</sup> Nutzfläche/Wohnung in XX bei € 7,7 liegt, sowie, dass*
- *es sich im gegenständlichen Fall eher um ein individuelles Objekt handle, das nicht mit diesen Durchschnittswerten zu betrachten sei.*

Hinsichtlich der Ausstattung des Gebäudes im Einzelnen (insbesondere auch der technischen Besonderheiten) und der einzelnen Bestandteile des Mietvertrages wurden ebenfalls keine – auf entsprechenden Ermittlungen beruhenden – Feststellungen getroffen.

Auch hinsichtlich des Vorbringens des Bf.,

- dass das Gebäude nicht nach seinen individuellen Wohnbedürfnissen errichtet worden sei, sondern

- dass es errichtet worden sei, um alle zu der Zeit am Markt vorhandenen technischen Möglichkeiten zu prüfen und zu erproben, um diese möglicherweise in neuen Projekten umsetzen zu können,
- dass das Projekt dazu bestimmt gewesen sei, als Muster- und Imageprojekt für jene Gesellschaften zu dienen, bei denen der Bf. als Geschäftsführer fungiere,

*wurden vom Finanzamt keine entsprechenden Ermittlungen durchgeführt, sondern lediglich die Feststellung getroffen, dass die angesprochene Fa. Firmenname1 GmbH als Bauträgersgesellschaft hauptsächlich Wohnungen im Umkreis von Ort errichtet und das sogenannten Muster- und Probeobjekt wohl kaum der Klientel der breiten Masse entspreche.*

Ermittlungen, die eine Entscheidung darüber ermöglichen, wann die Entscheidung darüber, das Objekt zu vermieten, tatsächlich als getroffen angesehen werden kann, sind den Arbeitsunterlagen des Finanzamtes ebenfalls nicht zu entnehmen. Auch im Hinblick auf den im Akt des Finanzamtes befindlichen *Beschluss des Stiftungsvorstandes der Titel Vorname1 Nachname Privatstiftung vom 15. August 2000* wurde vom Finanzamt keine Feststellung getroffen.

Wenn infolge entsprechender Ermittlungen feststeht, dass das Mietverhältnis nicht den Kriterien der von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geforderten Fremdüblichkeit entspricht, stellt sich die Frage des Missbrauches von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts nicht mehr.

Insbesondere aufgrund der Konstellation, dass im gegenständlichen Beschwerdefall das Objekt vom Bf. nicht nur an die Gesellschaft, an der er Geschäftsführer und Gesellschafter ist, vermietet worden ist, sondern ihm das Gebäude von der Gesellschaft in der Folge als Geschäftsführerbezug zur Nutzung für sein eigenes Wohnbedürfnis zur Verfügung gestellt worden ist, ist jedenfalls auch eine Überprüfung im Hinblick auf die Frage des Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes vorzunehmen.

Vom Finanzamt wurde das Vorliegen eines Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes zwar ins Treffen gebracht, wesentliche Ermittlungen, die diese Feststellung begründen, aber unterlassen.

Feststellungen aufgrund von Ermittlungen, inwieweit die Zurverfügungstellung des Gebäudes an den Bf. als Geschäftsführer der Gesellschaft der Höhe nach - im Hinblick auf das jährlich insgesamt erhaltene Geschäftsführergehalt - ein üblicherweise anzuerkennendes Geschäftsführergehalt darstellt, sind nicht vorhanden.

Wesentlich ist überdies, dass ohne Feststellungen über den Steuervorteil die Beurteilung einer Gestaltung als missbräuchlich von vornherein ausgeschlossen ist (ÖStZB 2012/70, ÖStZB 2012/152, Heft 6 vom 20.03.2012, Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes, VwGH 31.3.2011, 2008/15/0115, 2008/15/0116).

Die Abgabenbehörde hat keinerlei Feststellungen hinsichtlich des Steuervorteiles getroffen.

Ein *Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts* kommt – wie bereits dargelegt – außerdem nur in Betracht, wenn es sich um einen Steuervorteil handelt, dessen Gewährung dem Ziel der Richtlinienbestimmung zuwiderläuft und wenn aus objektiven Anhaltspunkten ersichtlich ist, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen nur ein Steuervorteil bezweckt wurde, dass die fraglichen Umsätze keine andere Erklärung haben als nur die Erlangung von Steuervorteilen.

Auch in diese Richtung wurden vom Finanzamt Ermittlungen unterlassen.

Das Finanzamt hat Ermittlungen unterlassen, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

### **Rechtliche Grundlagen für die Bescheidaufhebung:**

Gemäß § 278 Abs 1 BAO kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde, wenn diese weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdevorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat (Abs 2). Im weiteren Verfahren sind die Abgabenbehörden an die für die Aufhebung maßgebliche, im aufhebenden Beschluss dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Gemäß § 115 Abs 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist gemäß § 115 Abs 2 BAO Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Die Bescheidaufhebung nach § 278 Abs 1 BAO liegt im Ermessen, wobei die Ermessensübung zu begründen ist. Zweck der Kassationsmöglichkeit ist die Entlastung der Rechtsmittelbehörde und die Beschleunigung des Beschwerdeverfahrens (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 278 Tz 5).

Es ist nicht Aufgabe der Rechtsmittelbehörde, anstatt ihre Kontrollbefugnis wahrzunehmen erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt zu ermitteln und einer weiteren Beurteilung zu unterziehen (UFS 22.10.2008, RV/0496-G/08).

Die Durchführung umfangreicher Sachverhaltsermittlungen durch das Finanzamt ist aber auch unter dem Aspekt des § 115 Abs 2 BAO zweckmäßig. Würde das Ermittlungsverfahren vom Bundesfinanzgericht durchgeführt werden, müsste jede Stellungnahme und Erklärung der Bf. dem Finanzamt als Partei zur Gegenstellungnahme übermittelt werden. Ebenso müsste jede Stellungnahme des Finanzamtes der Bf. zur



Gegenäußerung bekannt gegeben werden. Diese Vorgangsweise würde zu einem deutlichen Mehraufwand und zu einer erheblichen Verzögerung des Verfahrens führen.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 9 iVm Abs. 4 B-VG ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie der zur Formalerledigung der *Aufhebung unter Zurückverweisung bei Unterlassung wesentlicher Ermittlungen* ergangenen, einheitlichen höchstgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 22.4.2009, 2007/15/0074) entspricht.

Ort2, am 30. Juni 2014