

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden M und die weiteren Senatsmitglieder Berichterstatter, Beisitzer<sup>2</sup> und Beisitzer<sup>3</sup> in der Beschwerdesache I-GmbH, Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 22. Februar 2012 betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 in der Sitzung am 24. Juni 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2006 wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2007 wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die darauf entfallende Steuer sind dem diesem Erkenntnis angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) aus den weiter unten angeführten Gründen nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin (Bf) wurde mit Errichtungserklärung vom 31. Juli 2006 (und Nachtrag vom 18. August 2006) gegründet. Gesellschafter waren zunächst X und die WP-GmbH (in der Folge kurz: WP-GmbH) mit je 50% der Stammanteile. Die Stammanteile der WP-GmbH standen damals im Eigentum der Gesellschafter X (zu 75%) und Gesellschafter<sup>2</sup> (zu 25%). Als *gemeinsam vertretende* oder *einzelnen und diesfalls gemeinsam mit einem Gesamtprokuristen* vertretende Geschäftsführer der Bw fungierten zunächst ab 1. September 2006 X und Gesellschafter<sup>2</sup>, welche zugleich jeweils selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer der WP-GmbH waren.

Im Nachtrag vom 18. August 2006, mit welchem der Gesellschaftsvertrag vom 31. Juli 2006 geändert wurde, ist - soweit hier von Bedeutung, *kursiv* gesetzt - Folgendes zu lesen:

DRITTENS: Gegenstand des Unternehmens:

- Verwaltung, Vermietung und Verpachtung, An- und Verkauf von Immobilien,
- *Tätigkeiten des Bauträgers und des Immobilientreuhänders.*

VIERTENS: Stammkapital:

"Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt € 35.000,00 und entspricht der *von der WP-GmbH übernommenen Stammeinlage von € 35.000,00*, welche vor Protokollierung der Gesellschaft zur Hälfte bar einbezahlt wurde."

Die Bf wählte als Stichtag für den Jahresabschluss den 30. April. Am Eröffnungsstichtag 31.7.2006 verfügte sie abgesehen von dem zur Hälfte eingezahlten Stammkapital über kein weiteres Vermögen.

Damit war die Bf als 100%ige Tochter der WP-GmbH gegründet. (FB-Auszug zum Stichtag 1.9.2006, FN-x; Bl. 43f der Dauerbelege im FA-Akt).

Die Bf erklärte am 6. September 2006 Gewinnermittlung nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr 1. Mai - 30. April und stellte gleichzeitig Antrag gemäß § 20 Abs. 1 UStG 1994, die Umsatzsteuer nach dem abweichenden Wirtschaftsjahr zu erfassen (Fragebogen zur Betriebsanmeldung, Bl. 28 der Dauerbelege im Körperschaftsteuer-Akt des FA). Ab dem Steuerjahr 2007 verzichtete die Bf mit Erklärung vom 6. September 2006 gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer (Dauerbelege, Bl. 26).

Am 19. November 2007 meldete die Bf beim Handelsgericht Wien folgende, am 23. November 2007 im Firmenbuch eingetragene Änderungen des Gesellschaftsvertrages:

- Die Funktion des Gesellschafter<sup>2</sup> als handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bf wurde gelöscht; X verblieb als einziger vertretungsbefugter Geschäftsführer.
- Die 100% Stammanteile der WP-GmbH an der Bf wurden an X abgetreten.

Der somit ab 19./23.11.2007 aus der Bf ausgeschiedene Gesellschafter<sup>2</sup> war mit Gattin und Kindern seit 1979 an seinem Hauptwohnsitz<sup>1</sup> gemeldet. Als Grundeigentümer der unweit befindlichen streitgegenständlichen Liegenschaft, legte er der örtlich zuständigen Baubehörde jenen das noch unbebaute Grundstück betreffenden, mit 5. Oktober 2005 datierten Einreichplan vor, auf Grund dessen die Behörde dem hiermit bekannt gegebenen Bauvorhaben mit Bescheid vom 28. Oktober 2005 die Bewilligung erteilte. Das Vorhaben hatte die Errichtung eines unterkellerten dreigeschossigen Kleinhauses (Einfamilienhaus mit EG, OG und ausbaufähigem DG) und einer Kleingarage sowie die Herstellung einer fundierten Einfriedung zum Gegenstand. Die weitere Gültigkeit der mit Bescheid vom 8. Juli 2004 bekannt gegebenen Bebauungsbestimmungen war gegenüber dem Bauwerber bereits am 7. Juli 2005 bestätigt worden. Der Auftrag zur Planverfassung wurde vom Bauwerber offensichtlich spätestens damals erteilt. Die Baufertigstellungsanzeige langte bei der Baubehörde am 30. November 2010 ein.

Mit Bestandvertrag vom 27. Juli 2006 trafen Grundeigentümer als Bestandgeber (BG) und die (im Vorgründungsstadium befindliche) Bf als Bestandnehmerin (BN) folgende Vereinbarung:

**I:** Der BG gibt und die BN nimmt das Grundstück in Bestand (...)

**II:** Die Bestandgabe erfolgt zur Benützung des Bestandgrundes zur Errichtung eines Einfamilienhauses und Nutzung als Garten, wofür eine gültige Baubewilligung vorliegt. Eine Abänderung bedarf der schriftlichen Zustimmung des BG.

**III:** Das Bestandverhältnis beginnt am 1. August 2006 und endet am 31. Juli 2076.

**IV:** Der BG ist berechtigt, unbeschadet allfälliger sonstiger Ersatzansprüche, das Bestandverhältnis während der vereinbarten Vertragsdauer ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist vorzeitig aufzulösen, wenn die BN

1. den Bestandgegenstand zu einem anderen als den in Punkt II vereinbarten Zweck nützt;

2. die notwendige Pflege des Bestandgrundes derart vernachlässigt, dass ein Verwahrlosung eintritt;

3. gegen die Bestimmungen der Punkte VI, VII oder VIII dieses Vertrags verstößt;

4. sich dem BG gegenüber etwas zu Schulden kommen lässt, was diesem die Aufrechterhaltung des Bestandverhältnisses unzumutbar macht;

5. in Konkurs oder Ausgleich verfällt und mit Zinszahlung in Verzug gerät.

Weitergehende gesetzliche Kündigungs- und Auflösungsrechte des Bestandgebers bleiben davon unberührt. Eine Rückvergütung des aliquoten Teiles des Bestandzinses findet bei Auflösung des Vertrages aus vorstehenden Gründen nicht statt.

**V:** Der monatliche Bestandzins beträgt € 140,00 zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer und ist bis zum 5. eines jeden Monats im vorhinein zu leisten. Bei Verzug verpflichtet sich die BN vom monatlichen Bestandzins 10% p.a. Verzugszinsen, vom Tag der Fälligkeit bis zur endgültigen Zahlung, an den BG zu leisten. Der vorgenannte monatliche Bestandzins wird bis 31.12.2012 gestundet; der erste monatliche Bestandzins ist somit ab 1.1.2013 zu entrichten. Der monatliche Bestandzins ist wertgesichert (VPI 2005 und Sprungklausel ab Indexänderung über 5%). (Noch) nicht geltend gemachte Aufwertungsforderungen bedeuten keinen Verzicht auf Geltendmachung.

**VI:** (Erhaltungspflicht der BN; Haftung der BN für Personen- und Sachschäden durch Baumbestand auf der Bestandsfläche; Erhaltung des Baumbestandes und Baumpflege auf Kosten der BN)

**VII:** Jede Bauführung, jeder Zu-, Auf- oder Umbau auf dem Bestandsgrund ohne schriftliche Zustimmung des BG ist verboten. Jedes ohne solche Zustimmung aufgeführte Bauwerk ist über Verlangen des BG zu entfernen. Zwischen BN und BG wird vereinbart, dass der BN als Errichter der Baulichkeit auch das Eigentumsrecht daran erwirbt. Die Grundfläche bleibt ... im Eigentum des BG. Zulässig ist nur die Errichtung eines Bauwerkes mit max. 2 selbständigen Einheiten. Allfällige damit verbundene Abgaben und Kosten gehen zu Lasten der BN. Bei Ablauf bzw. Auflösung des Bestandverhältnisses ist die BN verpflichtet, über Verlangen des Bestandgebers diese Bauwerke auf eigene Kosten zu entfernen. Kommt die BN der Verpflichtung zur Abtragung nicht nach, so gehen

die Bauwerke in das Eigentum des BG über, wobei dieser hierfür Entschädigung zu leisten hat. Bei Auflösung des Bestandverhältnisses vor dem 31. August 2076 hat der BG an die BN eine Entschädigung iH des Schätzwertes, reduziert um 1,5% pro Bestandjahr, jedoch mindestens den Buchwert zum Zeitpunkt der Auflösung des Bestandvertrages, zu zahlen. Bei Ablauf des Bestandvertrages fällt das Bauwerk entschädigungslos ins Eigentum des BG. Bei Nichteinigung betreffs der Entschädigung bzw. der Höhe des Schätzwertes verpflichten sich BG und BN einen gerichtlich beeideten und zertifizierten Sachverständigen für Bauwesen zu nominieren und die Kosten im gleichen Ausmaß zu teilen. Eine Veräußerung der auf dem Bestandgrund errichteten Bauwerke, sofern sie auf dem Bestandgrund verbleiben, ist nur mit schriftlicher Zustimmung des BG zulässig. Die BN hat in diesem Fall auf ihre Bestandrechte dem BG gegenüber Verzicht zu leisten und dieser wird mit dem Erwerber der Bauwerke ein neues Bestandverhältnis eingehen (+Bonitätsklausel im Interesse des BG). Sämtliche Entsorgung von Kontaminationen sowie jegliche Entsorgungskosten gehen zu Lasten der BN.

**VIII:** Jegliche Übertragung von Rechten aus diesem Vertrag bedarf während der Dauer des Bestandverhältnisses "nicht" (wohl ein Redaktionsversehen) der vorherigen schriftlichen Zustimmung des BG. Jegliche Unterverpachtung einschließlich unentgeltlicher Weitergabe sowie die Abtretung von Rechten aus dem Bestandvertrag ist unzulässig. Desgleichen auch die Veräußerung von Superädifikaten ohne schriftliche Zustimmung des BG und berechtigt den BG zur sofortigen Vertragsauflösung.

**IX:** Einzäunung durch die BN und in deren Eigentum. Reinigung von Straßenrand und Gehsteig durch die BN.

Am 29.9.2008 schlossen die Bf (= BN des Grund und Bodens) als Vermieterin des Bauwerkes und der Grundeigentümer als Mieter des Bauwerkes folgenden "Hauptmietvertrag":

#### **I. Mietgegenstand**

1. Der Vermieter ist BN der Liegenschaft ... samt darauf errichtetem Einfamilienhaus (EFH).
2. Gegenstand dieses Vertrages ist dieses EFH (166 qm zuzügl. Keller, nicht ausgebautem Dachboden und Garage). Mitvermietet ist der Garten (388 qm).
3. Das EFH befindet sich in einem für den vereinbarten Verwendungszweck neu errichteten Zustand.
4. Übernahme durch den Mieter.
5. Vermietung zu Wohnzwecken. Änderung des Verwendungszweckes bedarf der schriftlichen Zustimmung des Vermieters.
6. ...
7. Vollaussnahme vom MRG gemäß § 1 Abs 2 / 5 MRG idF der MRN 2001.

#### **II. Vertragsdauer**

1. Das Bestandsverhältnis beginnt am 1.10.2008 und wird auf unbestimmte Dauer abgeschlossen.
2. Die Möglichkeit der vorzeitigen Vertragsauflösung durch beide Vertragsteile aus wichtigem Grund gemäß §§ 1117, 1118 ABGB bleibt von der Fristvereinbarung bzw.

Verbücherung des Vertrages unberührt. Vereinbart wird, dass die Vertragsauflösung gem. § 1118 zweiter Fall ABGB einen Rückstand in Höhe von zumindest einer ganzen Bruttomonatsmiete sowie eine zweimalige Mahnung mit einer Nachfristsetzung von jeweils wenigstens 14 Tagen voraussetzt.

3. Ungeachtet der in Punkt II.2. getroffenen Vereinbarung ist es dem Mieter möglich, dieses Bestandsverhältnis unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zu jedem 30. Juni und 31. Dezember eines jeden Kalenderjahres aufzulösen.

### **III. Mietzins, Nebenkosten**

1. Der frei vereinbarte Mietzins besteht aus dem Hauptmietzins (HMZ) und der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe.

2. Der monatliche HMZ beträgt € 1.628,00.

3. Es wird Wertbeständigkeit des vereinbarten HMZ vereinbart. (Wertsicherung derzeit nach dem monatlich verlaublichen VPI 2005; Ausgangsbasis ist die im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zuletzt verlaubliche Indexzahl; Indexschwankungen bis einschließlich 5% bleiben unberücksichtigt; Spielraum bei Überschreiten nach oben oder unten ... neu zu berechnen; wird kein wirtschaftlich vergleichbarer Index mehr verlaublich, ist die Wertsicherung durch einen einvernehmlich zu bestellenden Sachverständigen nach den zuletzt von der Bundesanstalt Statistik Ö. angewendeten Grundsätzen zu ermitteln; weitere Regelungen der Vorgangsweise bei Nichteinigung der Vertragspartner über die Person des Sachverständigen). Ein Verzicht auf Wertsicherung bedarf der Vereinbarung.

4. Betriebskosten und laufende Abgaben gemäß den in §§ 21 bis 24 MRG genannten Positionen, jedoch mit folgenden Ergänzungen bzw. Abweichungen:

a) Versicherungen des Gebäudes auch gegen Sturm- u. Glasbruchschäden in angemessenem Ausmaß. Mieter hat dem Vermieter die auflaufenden verkehrsüblichen Prämien (zuletzt € 537,60 p.a.) im Rahmen der Betriebskosten zu ersetzen.

b) Auf Wunsch des Mieters sollen die dem Hauseigentümer nach den Bestimmungen der StVO zukommenden Pflichten iZm der Betreuung und Reinigung der Gehsteige nicht durch Fremdfirmen, sondern direkt vom Mieter übernommen werden. Der Mieter hält den Vermieter diesbezüglich schad- und klaglos. Eine Verletzung dieser Vertragsbestimmung gilt als Nichtbezahlung des Mietzinses und berechtigt den Vermieter zur Auflösung des Vertrages sowie - bis zur Rückstellung des Mietobjektes - zur Beauftragung von Fachfirmen zur Durchführung der Arbeiten, wobei die auflaufenden notwendigen Kosten vom Mieter zu ersetzen sind. Die hiermit vereinbarte Naturalleistung des Mieters wird - ausschließlich aus gebührenrechtlichen Gründen und ohne Einfluss auf Vertragspunkt II.2. - mit jährlich € 1.000,00 bewertet.

c) Auf die Verrechnung eines Verwaltungsentgeltes wird derzeit verzichtet. Sollte der Vermieter eine Fremdverwaltung bestellen, sind die dafür auflaufenden angemessenen Kosten - höchstens ein Betrag von jährlich € 1.000,00 (wertgesichert entsprechend Vertragspunkt III.3.) vom Mieter zu tragen.

d) Vom Mieter selbst verursachte verbrauchsabhängige Kosten (Heizung, Warmwasser, Strom, Gas, Telefon, Fernsehen) sind von diesem möglichst ohne Einschaltung des

Vermieters zu tragen. Sollten derartige Kosten dennoch dem Vermieter vorgeschrieben werden, verpflichtet sich der Mieter zum Ersatz binnen 14 Tagen nach Bekanntgabe.

e) Mieter ist verpflichtet, dem Vermieter auch jene Kosten zu ersetzen, die auf Grund künftiger behördlicher Vorschriften (Steuern, Abgaben, Gebühren, baubehördliche Auflagen) im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Mietobjekt vorgeschrieben werden.

5. Mieter haftet dem Vermieter für alle bis zur Beendigung des Mietverhältnisses bzw. bis zur ordnungsgemäßen Rückstellung des Mietobjektes entstandenen Nebenkosten; dies auch für den Fall, dass die Abrechnung bzw. Bekanntgabe erst nach Beendigung des Mietverhältnisses erfolgt.

6. Fälligkeit des vereinbarten Bruttogesamtmietzinses, Verzugszinsen bei Zahlungsverzug; Haftung des Mieters für alle aus verspäteter Zahlung resultierende ( auch gerichtliche) Kosten.

#### **IV. Wartung Instandhaltung**

1. Vermieter ist verpflichtet, nach Maßgabe der rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Gegebenheiten und Möglichkeiten das Mietobjekt instandzuhalten und dem Mieter den bedungenen Gebrauch zu ermöglichen.

2. Mieter ist verpflichtet,

- das Mietobjekt pfleglich unter möglichster Schonung der Substanz zu behandeln;
- die notwendige Wartung desselben und der für dieses bestimmten Einrichtungen, darunter die Gartenerhaltung, vorzunehmen; bei Nichterfüllung der Wartungspflicht kann der Vermieter ... zur Vermeidung einer Gefährdung der Sicherheit von Personen oder der Substanz des Mietobjektes nach vergeblicher Aufforderung und Fristsetzung die Durchführung der Arbeiten im unbedingt erforderlichen Ausmaß im Mietobjekt auf Kosten des Mieters vornehmen lassen.

3. Anzeigepflicht des Mieters gegenüber dem Vermieter hinsichtlich notwendiger Reparaturen bzw. Erneuerung von mitvermieteten Einrichtungen. Nachweispflicht des Mieters auf Verlangen des Vermieters über in der Vergangenheit vorgenommenen Wartungsarbeiten.

4. Bei Erforderlichkeit der Behebung ernster Schäden ist der Mieter bei sonstigem Schadenersatz verpflichtet, dem Vermieter ohne Verzug schriftliche Anzeige zu machen.

#### **V. Veränderungen, Betretung, Haftung**

1. Vom Mieter gewünschte Veränderungen bzw. Verbesserungen des Mietobjektes bedürfen - sofern es sich nicht um bloß geringfügige, wichtige Interessen des Vermieters nicht berührende Änderungen handelt - der Genehmigung durch den Vermieter.

Der gesonderten Vereinbarung mit dem Vermieter bedürfen jedenfalls

- Entfernung tragender Mauern
- Ausbau des Dachgeschosses
- konstruktive Änderungen an der Dachkonstruktion
- Einbau neuer und/oder zusätzlicher Fenster und Türen
- Entfernung von Obst- und Zierbäumen mit Stammdurchmesser über 15 cm
- Errichtung baulicher Anlagen (Fundamente, Schuppen, Pergolen etc.) im Garten im Gesamtausmaß von mehr als 10 qm.

2. Beabsichtigte Arbeiten am Mietgegenstand hat der Mieter dem Vermieter unter Angabe von Art und Umfang sowie unter Benennung des in Aussicht genommenen befugten Gewerbetreibenden schriftlich so rechtzeitig vorher anzuzeigen, dass der Vermieter alle berechtigten eigenen Interessen wahrnehmen kann.

3. Der Mieter verzichtet hinsichtlich allfälliger von ihm vorgenommener Investitionen auf die Geltendmachung von Ersatzansprüchen (§ 1097 iVm § 1037 ABGB). Es steht ihm sohin kein Anspruch auf Ersatz für nützlichen Aufwand zum überwiegenden Vorteil des Vermieters zu, sofern nicht im Einzelfall Anderes zwischen den Vertragspartnern vereinbart wird. Ansprüche des Mieters nach § 1097 iV, § 1036 ABGB bleiben indes unberührt.

4. Betretungsrecht des Vermieters oder von ihm beauftragter Personen aus wichtigem Grund und nach zeitgerechter Vorankündigung. Nach Maßgabe des wichtigen Grundes sind die berechtigten Interessen des Mieters angemessen zu berücksichtigen.

5. Wenn und soweit ein Eingriff in das Mietrecht zur Durchführung von behördlich vorgeschriebenen Arbeiten erforderlich ist, hat der Mieter die vorübergehende Benützung und Veränderung des Mietobjektes zuzulassen. Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten sowie die Behebung ernster Schäden des Hauses sind zuzulassen, soweit dies notwendig oder zweckmäßig und bei billiger Abwägung aller Interessen auch zumutbar ist. Zumutbarkeit ist dann anzunehmen, wenn die Beseitigungsmaßnahme oder die Veränderung keine wesentliche oder dauernde Beeinträchtigung des Mietrechts zur Folge hat. ...

6. Kein Schadenersatzanspruch des Mieters gegenüber dem Vermieter aus kurzfristigen Störungen der Wasserzufuhr und Energieversorgung sowie aus Gebrechen an (Versorgungs)leitungen, sofern der Vermieter nicht grob fahrlässig oder vorsätzlich gehandelt hat.

7. ...

8. Der Mieter ist verpflichtet, die Räumung des Mietobjektes und die sonstigen ihn bei Beendigung des Mietverhältnisses treffenden Obliegenheiten, insbesondere auch die Reinigung des Mietobjektes, so rechtzeitig vor- bzw. wahrzunehmen, dass der Mietgegenstand vom Vermieter unmittelbar nach Vertragsende weiter verwertet werden kann. In diesem Zusammenhang vereinbaren die Vertragsteile - ungeachtet darüber hinausgehender Ansprüche des Vermieters - eine Konventionalstrafe ..., falls das Bestandsobjekt vom Mieter nicht zum vereinbarten und gerichtlich festgesetzten Räumungstermin übergeben wird.

9. Mietobjekt ist bei Beendigung des Mietverhältnisses wie übernommen zurückzustellen (§ 1109 ABGB).

## **VI. Untervermietung, Weitergabe, Tierhaltung**

1. Dem Mieter ist es nicht gestattet, das Mietobjekt oder Teile davon ohne Zustimmung des Vermieters entgeltlich oder unentgeltlich Dritten zur Verfügung zu stellen oder sonst in irgendeiner Weise weiterzugeben. Davon ausgenommen ist selbstverständlich das Recht zur Mitbenützung durch im gemeinsamen Haushalt lebende Mitbewohner des Mieters.

2. Tierhaltung - ausgenommen üblicherweise in Käfigen oder Aquarien gehaltene Kleintiere ... - bedarf einer gesonderten Vereinbarung der Vertragsteile. Haltung von Hunden oder Katzen ... wird vom Vermieter angesichts der diesbezüglich sensiblen Nachbarn nur dann genehmigt, nachdem vom Mieter der Nachweis des mit den unmittelbaren Nachbarn erzielten Einvernehmens erbracht worden ist.

## **VII. Sonstige Bestimmungen**

1. Dem Vermieter sind keine zusätzlichen Nebenabreden zu diesem Vertrag bekannt. Für allfällige weitere Vereinbarungen wird Schriftform vereinbart.

(2., 3. und 4. hier nicht von Bedeutung)

Das oben angeführte Bestandverhältnis hinsichtlich des Bauwerkes ist nach wie vor aufrecht, der Mieter zahlt (laut Angaben und Belegnachweis der Bf in der mündlichen Beschwerdeverhandlung vor dem Senat, allerdings entgegen den eingereichten, offensichtlich unvollständigen Umsatzsteuererklärungen der Bf für 2009 ff) regelmäßig mittels Banküberweisungen die vereinbarte Miete. Das zuvor dargestellte Bestandverhältnis hinsichtlich des Grund und Bodens ist gleichfalls weiter aufrecht. Im Streitzeitraum hielt die Bf keine, ab Mai 2008 eine weitere vermietete Liegenschaft (Eigentumswohnung am Sitz der Alleingesellschafterin) in ihrem Betriebsvermögen.

*Anmerkung des BFG im Vorgriff auf den weiter unten zusammengefassten Verfahrensgang: Aus dem eingangs beschriebenen Objekt hat die Bf ab Oktober 2008 bis einschließlich April 2015 Umsätze aus wertgesicherten Mieterlösen in Höhe von EUR 131.236,46 erzielt. Der für die Errichtungskosten seinerzeit bei der Bank1 aufgenommene Kredit wurde in Höhe der zu Ende des Wirtschaftsjahres 2014/2015 noch aushaftenden Restschuld auf ein Annuitätendarlehen bei der Bank2 umgeschuldet. Die Zinsenaufwendungen einschließlich Spesen beliefen sich in der Kreditlaufzeit bis einschließlich April 2015 auf insgesamt EUR 149.952,90. Die zum Zeitpunkt der Umschuldung offene Kreditschuld von EUR 327.870,09 war laut Tilgungsplan des neuen Annuitätendarlehens in monatlich gleichbleibenden Raten von EUR 2.249,55 bei einem wie prognostisch angenommen gleichbleibenden Zinssatz von 1,5% p.a. und dementsprechend errechneten Aufwendungen (inklusive Gebühren) von insgesamt EUR 36.556,79 per 01.08.2028 vollständig abzustatten.*

Den angefochtenen Jahresbescheiden der belangte Behörde für 2006 und 2007 war die Abtretung des Steueraktes an sie vorausgegangen (ursprünglich zuständig war das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg; die Sitzverlegung des Unternehmens an die neue Adresse im Sprengel der belangten Behörde Finanzamt Wien 4/5/10 wurde seitens der Bf mit Meldung vom 16. November 2007 dem FA 07 bekannt gegeben).

Das erstzuständige FA hatte bei der Bf, die in Voranmeldungen bei Umsätzen von EUR 0,00 hohe Vorsteuerabzugsbeträge geltend gemacht hatte, eine Außenprüfung hinsichtlich Umsatzsteuer für die Voranmeldungszeiträume 09/2006 bis 05/2007 durchgeführt, welche in Vorsteuerkürzungen resultierte, worüber im Prüferbericht vom 21.11.2007 Folgendes zu lesen ist:



Die (Bf) sei mit Errichtungserklärung vom 31.07.2007 errichtet worden und sei eine 100%ige Tochter der (steuerlichen Vertretung der Bf). Als selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer träten X und Gesellschafter2 auf, die auch als Gesellschafter der Mutter-GmbH fungierten (Gesellschafter2 mit 25%). Betriebsgegenstand der Gesellschaft sei der An- und Verkauf, die Errichtung sowie die Vermietung und Verpachtung von Immobilien. Derzeit errichte die Gesellschaft auf der Liegenschaft ein Einfamilienhaus (EFH). Der Grund und Boden stehe im Eigentum des Geschäftsführers Gesellschafter2. Die im Zuge der Errichtung in Rechnung gestellten Umsatzsteuern würden von der (Bf) als Vorsteuern geltend gemacht. Laut Auskunft von den Grundeigentümer solle das Gebäude nach Fertigstellung seiner Familie als Wohnsitz dienen und für diesen Zweck mit der (Bf) ein Mietvertrag errichtet und ortsüblicher Mietzins vereinbart werden. In der Folge sollten auch andere Objekte, vor allem ein geplanter Neubau der Steuerberatungskanzlei der Muttergesellschaft, realisiert werden.

Es stelle sich hier die Frage, ob die Kapitalgesellschaft durch die beabsichtigte Vermietung des Objektes an den Geschäftsführer und indirekt beteiligten Gesellschafter zu Wohnzwecken Unternehmereigenschaft erlangt bzw. ob dieses Mietverhältnis anzuerkennen und in welchem Ausmaß die GmbH zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre.

Der VwGH habe in einem Erkenntnis aus 2000 eine Wohnung, die eine GmbH als Dienstwohnung für ihren Gesellschafter angeschafft hatte, zwar dem Vermögen der GmbH, nicht aber ihrem steuerlichen Betriebsvermögen zugeordnet, weil der Erwerb aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgte. Zu prüfen sei nämlich in einem solchen Fall, ob die Kapitalgesellschaft ein EFH dieser Art (Superädifikat), Größe und Lage auch zwecks Nutzungsüberlassung an einen fremden Arbeitnehmer angeschafft hätte. Andernfalls sei daraus zu schließen, dass die Herstellung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. In umsatzsteuerlicher Hinsicht habe die Zugehörigkeit des EFH zur außerbetrieblichen Sphäre der Gesellschaft zur Folge, dass die damit zusammenhängenden Vorsteuern nach § 12 Abs. 2 Z. 2 lit a UStG nicht abzugsfähig sind (bestätigt durch das E des VwGH vom 24.6.2004, 2001/15/0002).

Gegenständlich sei die Errichtung des EFH nach den Wünschen und Bedürfnissen des mittelbaren Gesellschafters und Geschäftsführers Gesellschafter2 und die beabsichtigte Nutzungsüberlassung an diesen zur Befriedigung seiner privaten Wohnbedürfnisse "offenkundig" nicht vom Zweck der Einnahmenerzielung getragen, sondern durch die gesellschaftsrechtliche Verflechtung bedingt. Es sei nicht davon auszugehen, dass mit einem Fremden die Form der Errichtung (Superädifikat) und Nutzungsüberlassung vereinbart worden wäre.

Aufwendungen für ein privat genutztes Wohnhaus verlören den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung nicht deswegen, weil der Privatnutzung zivilrechtlich ein Bestandsrechtstitel zugrunde gelegt wird. Da die (Bf) insoweit keine unternehmerische Tätigkeit ausübe, sei nach Ansicht der Außenprüfung keine Vorsteuerabzugsberechtigung gegeben.

Selbst wenn man der Meinung wäre, formalrechtlich lägen nach den Bestimmungen des UStG 1994 alle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug bei der Bf vor, so sei (der Sachverhalt) dennoch im Lichte der §§ 21 und 22 BAO im Zusammenhang mit der Rechtsprechung des EuGH über missbräuchliche Praxis (C-255/02 *Halifax*) zu betrachten. Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis erfordere zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der (EU MWSt- bzw. der MWSt-System-)Richtlinie und des nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde. Zum anderen müsse auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bewirkt wird.

Der Steuervorteil bestehe (hier) im sofortigen Vorsteuerabzug für den Bau des EFH, der dem Geschäftsführer bei eigener Bautätigkeit nicht zugekommen wäre. Dieser Vorteil werde nicht dadurch aufgehoben, dass die vom Geschäftsführer zu leistenden Mietzahlungen der Umsatzsteuer ("ermäßigter Steuersatz!") unterliegen. Eine andere Erklärung für die gewählte Vertragskonstruktion sei nicht ersichtlich. Üblicherweise würde der Geschäftsführer selbst als Bauherr des Hauses, das auf seinem Grund errichtet werden soll, auftreten. Werde eine missbräuchliche Praxis festgestellt, so sei auf die Lage abzustellen, welche ohne die diese Praxis begründenden Umsätze bestanden hätte. Das EFH sei daher dem Gesellschafter zuzurechnen, wodurch ein Recht auf Vorsteuerabzug nicht bestehe.

In der gegen die Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheide vom 21. November 2007 erhobenen Berufung (nunmehr: Beschwerde) vom 21. Dezember 2007 hatte die Bf ihren Antrag auf voranmeldungskonforme Festsetzung der Umsatzsteuer mit folgenden Ausführungen begründet:

"Den Feststellungen der Behörde wird die formale Ordnungsmäßigkeit abgesprochen weil bereits vom Prüfungsbeginn an eine einseitige Ermittlung durchgeführt wurde, die darauf abzielte den Vorsteuerabzug zu verwehren. Entsprechend diesem Prüfungsziel, das bereits zu Prüfungsbeginn feststand, wurden auch nur einseitige Prüfungshandlungen gesetzt. Es wurde in dem gesamten Prüfungszeitraum keine einzige Handlung gesetzt, um den Sachverhalt zu Gunsten den Steuerpflichtigen zu untersuchen, obwohl das Prüfungsorgan nach der Bundesabgabenordnung dazu verpflichtet ist- womit kein ordentliches Prüfungsverfahren und keine korrekte Ermittlung des Sachverhaltes stattgefunden hat und damit unweigerlich eine unrichtige Würdigung des Sachverhaltes und eine falsche Entscheidung getroffen wurde.

Weiters wurde es verabsäumt eine Schlussbesprechung durchzuführen, womit das Parteiengehör verletzt wurde. Die Übermittlung der Feststellungen per Telefax zur Unterschrift entspricht keiner Schlussbesprechung wie sie die Bundesabgabenordnung vorsieht.

Unsere Mandantschaft hat daraufhin hingewiesen, dass der Sachverhalt nicht zur Gänze und ordentlich ermittelt wurde, woraufhin die Prüfungstätigkeit eingestellt und dies als Verweigerung der Unterschrift interpretiert wurde.

Aus formalrechtlicher Sicht stellen wir daher fest, dass das Prüfungsorgan sich nicht aus vollkommen neutraler Sicht sondern mit einer vorgefassten Meinung mit diesem Sachverhalt beschäftigt hat. Dies widerspricht dem Grundsatz, dass das Prüfungsorgan neutral vorzugehen hat sowie dem Grundsatz der amtlichen Ermittlungspflicht, weil gemäß der amtlichen Ermittlungspflicht das Prüfungsorgan in jede Richtung zu ermitteln hat, auch in Richtung zu Gunsten des Steuerpflichtigen, was offensichtlich nicht passiert ist.

Weiters wurde durch die Nichtdurchführung der Schlussbesprechung das Parteiengehör auf das gröblichste verletzt, womit ein weiterer formaler Mangel hinzugetreten ist.

Was die materiellen Gründe anlangt, stellen wir fest, dass der Sachverhalt ebenfalls unrichtig gewürdigt wurde, weil der Betriebsgegenstand der Gesellschaft vorsieht, Immobilien zu errichten bzw. zu erwerben und diese zu bewirtschaften bzw. zu vermarkten. Es ist daher keine Immobilie angeschafft worden, die zum Grundgeschäft der Gesellschaft - wie in der Judikatur mit der außerbetrieblichen Sphäre üblich - keinen Bezug aufweist, sondern es handelt sich um den betriebstypischen Geschäftszweck.

Es handelt sich daher nicht um ein Geschäft, das dem Geschäftsführer oder dem Gesellschafter zu Liebe getan wird, sondern um den ureigenen Betriebsgegenstand den die Gesellschaft in Erfüllung ihrer Satzung erfüllt.

Auf die Argumente, dass es sich - sowohl was die Baukosten anlangt als auch die Planungskosten und die Planung des Hauses angeht - es sich um kein Luxusobjekt handelt und bei der Planung nicht auf die Bedürfnisse des potentiellen zukünftigen Mieters abgestellt wurde, sondern dass der Fokus auf eine größt mögliche Nutzung des Gebäudes gerichtet war - das heißt es ist von der Statik und der Raumgestaltung so geplant, dass mit sehr geringen Aufwendungen jederzeit ein völlig anderer Grundriss bzw. mehrere Wohneinheiten geschaffen werden können, um so zukünftig eine andere oder bessere Vermarktung und Verwertbarkeit zu erzielen, - wurde seitens des Prüfungsorganes nicht eingegangen.

Die Tatsache, dass sich während des Prüfungszeitraumes sowohl die Gesellschafterstruktur als auch die Geschäftsleitung verändert haben, wurde seitens des Prüfungsorganes gleich gänzlich ignoriert, was ebenfalls auf eine mangelnde amtliche Ermittlungspflicht und eine einseitige Vorgangsweise zurück zu führen ist.

Der Argumentation, dass diese Konstruktion ausschließlich den Vorteil des Vorsteuerabzuges für den Geschäftsführer bedingt, kann nicht gefolgt werden, weil der Geschäftsführer nicht Eigentümer dieses Objektes ist sondern die Gesellschaft und daher der Vorsteuerabzug nicht wie vom Prüfungsorgan argumentiert dem Geschäftsführer bzw. dem zukünftigen Mieter, sondern der Gesellschaft zusteht.

Wie haltlos die Argumentation seitens des Prüfungsorganes ist, ergibt sich schon daraus, dass jede Person die eine Investition im Rahmen einer Leasingfinanzierung, ganz gleichgültig ob man Fahrzeug oder Immobilie finanzieren lässt, indirekt in den Genuss des Vorsteuerabzuges kommt, weil dem Leasinggeber der sofortige Vorsteuerabzug zusteht während der Leasingnehmer einen finanziellen Vorteil dadurch gewinnt, weil er die Umsatzsteuer nicht sofort finanzieren muss.

Würde daher diese Argumentation seitens der Behörde zutreffen, wäre ein eklatanter Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz gegeben, was wieder zu einer unrechtmäßigen Feststellung führt, oder dem Umkehrschluss folgend müssten somit alle Leasinggesellschaften den Vorsteuerabzug verlieren, weil der Mieter damit ungerechtfertigter Weise in den Genuss eines Vorsteuerabzuges kommt.

Zusammenfassend stellen wir daher fest, dass im Zuge der durchgeführten Prüfung ein mangelndes und einseitiges Ermittlungsverfahren auf Basis einer vorgefassten Meinung zu einer unrichtigen Würdigung des Sachverhaltes geführt hat und damit sämtliche Bescheide aufzuheben sind und der Berufung stattzugeben ist.

Wir behalten uns das Recht vor weitere Ergänzungen, insbesondere aus EU-rechtlicher Sicht, beizubringen.

Für den Fall das diese Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt wird, beantragen wir die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und eine mündliche Berufungsverhandlung."

Der Prüfer erstattete dazu am 15. Jänner 2008 eine Stellungnahme folgenden Inhalts:

"Der seitens der BP ermittelte Sachverhalt ist im Bericht dargestellt und er wurde vom Prüfungsorgan wertfrei für den Zeitraum der den Vorsteuern zugrunde liegenden Leistungszeiträumen ermittelt. Die BP ist der Meinung, dass nur jener Sachverhalt für die rechtliche Würdigung herangezogen werden kann, der eben zu diesem Zeitpunkt gegeben war und dass eine nach Abschluss des Verfahrens angedachte Sachverhaltsänderung für die Würdigung des Sachverhaltes nicht maßgebend sein kann. Im Übrigen enthält die Berufung keine Ausführung darüber, wie der entscheidungsrelevante Sachverhalt anders als von der BP ermittelt sein soll. Da für die BP offensichtlich war, dass es in diesem Verfahren letztlich rein um die rechtliche Würdigung eines bestimmten Sachverhaltes geht, wurde aus verwaltungsökonomischen Gründen die vereinfachte Form des Prüfungsabschlusses gewählt, zumal der steuerlichen Vertretung die rechtliche Argumentation des Finanzamts vorher ausreichend kommuniziert und das Parteiengehör sehr wohl wahrgenommen wurde.

Außerdem sind - entsprechend obiger Ausführungen - Einwände, die eine nachträgliche Sachverhaltsveränderung darstellen, nicht geeignet, dem Verfahren zu anderen Feststellungen und somit zu einem anderen Abschluss zu verhelfen.

Die Planung und Errichtung des Gebäudes erfolgte zweifelsfrei nach den Wünschen und Bedürfnissen des (ursprünglich) indirekten Gesellschafters und Geschäftsführers

Hrn. des derzeitigen Mieters zur Befriedigung des Wohnbedürfnisses, außerdem steht das Grundstück in dessen Eigentum und die Errichtung des Gebäudes durch die I-GmbH erfolgt über einen Baurechtsvertrag. Wie bereits oben ausgeführt, ist für die rechtliche Würdigung von jenem Sachverhalt auszugehen, wie er zum Zeitpunkt des den Vorsteuern zugrundeliegenden Leistungszeitraums entspricht. Nicht konkretisierte andersartige Nutzungen in der Zukunft oder nachträgliche (offenbar als Reaktion auf die geplanten Feststellungen der BP) durchgeführte gesellschaftsrechtliche oder sonstige Sachverhaltsänderungen sind folglich grundsätzlich nicht zu berücksichtigen. Ebenso wenig zielführend kann aber auch die Argumentation sein, bei einem anders verwirklichten Sachverhalt (zB Leasingfinanzierung) hätte der Vorsteuerabzug lukriert werden können. Im Übrigen werden in der Berufung keine Gründe vorgebracht, die zu einer anderen rechtlichen Würdigung des Sachverhalts Anlass geben würden. Aufgrund obiger Ausführungen wäre die Berufung daher als unbegründet abzuweisen."

Ob diese Stellungnahme der Bf vorgehalten wurde, geht aus den Akten des FA 07 nicht hervor. Jedenfalls erstattete die Bf mit Schreiben vom 31. Jänner 2008 folgende Berufungsergänzung:

#### "I. Unzutreffende Beurteilung körperschaftsteuerlicher Vorfragen

Die Versagung des Abzugs der Vorsteuern, die im Zusammenhang mit der Errichtung des Objektes angefallen sind, wird von der belangten Behörde im Bericht über die Außenprüfung vom 21.11.2007 im Wesentlichen damit begründet, dass die Herstellung dieses Objektes durch "gesellschaftliche Verflechtung bedingt" ist und das Objekt dementsprechend der außerbetrieblichen Sphäre der I-GmbH zuzuordnen wäre. In weiterer Folge wird der Vorsteuerabzug unter Verweis auf die einschlägige VwGH-Rechtsprechung mit der Anwendbarkeit der Regelung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG begründet, wonach Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG oder der §§ 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 KStG sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten.

Indem der Ausschluss vom Vorsteuerabzug somit auf Grundlage der Regelung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG erfolgte, gründet sich dieser Ausschluss indirekt auf der körperschaftsteuerrechtlichen Feststellung, dass das Objekt der außerbetrieblichen Sphäre der X1 zuzuordnen wäre. Die Zuordnung des Objektes zur außerbetrieblichen Sphäre der I-GmbH ist jedoch aus folgenden Gründen unzutreffend:

#### **1. Unternehmensgegenstand**

Zwar ist es aufgrund der Rechtsprechung des VwGH möglich, dass Kapitalgesellschaften eine außerbetriebliche Sphäre haben können, eine Zuordnung von Gebäuden zur außerbetrieblichen Sphäre einer Kapitalgesellschaft ist nach der Rechtsprechung des VwGH jedoch nur bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen möglich. Eine besondere Bedeutung kommt in diesem Zusammenhang dem Unternehmensgegenstand der jeweiligen Kapitalgesellschaft zu: So hat der VwGH wiederholt den Zusammenhang

zwischen Unternehmensgegenstand einer Kapitalgesellschaft und betrieblicher Veranlassung betont (vgl. VwGH 25.10.2001, 98/15/0190). Diese Grundsätze sind auch bei der Frage der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften zu beachten.

Die Betriebsvermögenseigenschaft eines Wohngebäudes einer GmbH, zu deren Tätigkeiten die Vermietung von Wohnobjekten zählt, ist daher grundsätzlich nicht anzuzweifeln (vgl. Zorn, RdW 2007/647, 621).

Der Betriebsgegenstand der I-GmbH liegt im An- und Verkauf der Errichtung sowie der Vermietung und Verpachtung von Immobilien. Weiters hat die Gesellschaft geplant, neben der Errichtung des Objektes künftig auch andere Immobilienprojekte zu realisieren. Die Errichtung des Objektes findet damit im Unternehmensgegenstand der I-GmbH Deckung, was bereits dem Grunde nach für die betriebliche Veranlassung des Objekts spricht.

## **2. Keine gesellschaftliche Verflechtung**

Nach der einschlägigen Rechtsprechung des VwGH können Immobilien nur dann zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften zugeordnet werden, wenn die jeweilige Immobilie zu einem unangemessen niedrigen Entgelt an Gesellschafter oder an Familienangehörige des/der Gesellschafter(s) überlassen wird. Nur in diesen Fällen kann die für die Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre erforderliche "gesellschaftsrechtliche Veranlassung" vorliegen (vgl. mit zahlreichen Nachweisen Urtz, Neueste VwGH-Judikatur: Die Privatsphäre von Kapitalgesellschaften, GeS 2008, in Druck).

Im vorliegenden Fall liegt eine solche gesellschaftliche Verflechtung jedoch nicht vor: Seit dem 15.11.2007 stehen sämtliche Anteile an der I-GmbH im Eigentum von Herrn X, wohnhaft in Adr1 (vgl. unser diesbezügliches Schreiben an das Finanzamt 9/18/19 Klostemeuburg vom 16.11.2007). Nach Fertigstellung soll das Objekt zu fremdüblichen Konditionen an (Erstmieter), derzeit wohnhaft in Adr2, vermietet werden. Es besteht damit zum derzeitigen Zeitpunkt keine gesellschaftliche Verflechtung zwischen der I-GmbH einerseits und HerrnGesellschafter2 (oder seinen Familienmitgliedern) als künftigen Mieter andererseits. Dementsprechend kann der Herstellung des Objektes auch keine gesellschaftsrechtliche Veranlassung unterstellt werden, was in weiterer Folge eine Zuordnung des Objekts zur außerbetrieblichen Sphäre der I-GmbH ausschließt.

## **3. Fremdüblichkeit der Nutzungsüberlassung**

Nach der Rechtsprechung des VwGH kommt eine Zuordnung von vermieteten Immobilien zur außerbetrieblichen Sphäre einer Kapitalgesellschaft nur dann in Betracht, wenn die Vermietung bzw. das Vermietungsentgelt einem Fremdvergleich nicht standhält. Hält die Vermietungsvereinbarung hingegen einem Fremdvergleich stand, so ist die Immobilie dem Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zuzuordnen (vgl. VwGH 19.4.2007,

2005/15/0020, 0021; siehe auch *Zorn*, RdW 2007/647, 621; *Urtz*, GeS 2008, in Druck).

Im vorliegenden Sachverhalt wird das Objekt künftig zu einem fremdüblichen Entgelt vermietet werden (vgl unser diesbezügliches Schreiben vom 3.7.2007, in dem zur Kalkulation der künftigen Miete sowie zum zu erwartenden jährlichen Gesamtüberschuss ausgeführt wurde). Eine Zuordnung des Objektes zum Privatvermögen der I-GmbH kommt daher nicht in Frage, zumal dies nach der Rechtsprechung des VwGH nur im Falle einer fremdunüblichen Mietvereinbarung möglich wäre.

#### **4. Einschränkung der VwGH-Rechtsprechung auf Luxusimmobilien**

In seinem jüngsten einschlägigen Erkenntnis (VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083) hat der VwGH eine weitere Voraussetzung für die Zuordnung von Immobilien zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften aufgestellt: Eine solche Zuordnung kommt nur in jenen Fällen in Betracht, in denen es sich um Gebäude handelt, die ihrer Erscheinung nach besonders repräsentativ sind. Eine Zuordnung von Immobilien zur außerbetrieblichen Sphäre kommt damit im Ergebnis nur für Luxusobjekte in Frage. Nach den Ausführungen des VwGH in dem genannten Erkenntnis ist nämlich zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (z.B. durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einer Kapitalgesellschaft einerseits und Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind (etwa ein besonders repräsentatives Gebäude wie zB eine Luxusvilla auf einem Seegrundstück), andererseits. Werden nun Nicht-Luxusobjekte durch eine Gesellschaft vermietet, so scheidet eine Zuordnung zur außerbetrieblichen Sphäre von vornherein aus.

In diesem Zusammenhang hat der VwGH auch ausdrücklich festgehalten, dass sich die Behörde mit der Frage auseinandersetzen muss, ob die Investitionskosten pro Quadratmeter übliche Werte seien, oder exorbitant hoch sind. Weiters müsste die Behörde in der Lage sein, Feststellungen zu treffen, wonach vergleichbar ausgestattete Wohnungen oder Einfamilienhäuser nicht zur Vermietung angeboten werden.

Die angeführten zusätzlichen Kriterien, die der VwGH in seinem jüngsten einschlägigen Erkenntnis aufgestellt hat, sind nun im vorliegenden Fall nicht erfüllt, zumal die Investitionskosten pro Quadratmeter keineswegs unüblich hoch, sondern - ganz im Gegenteil - besonders niedrig sind (vgl unsere diesbezüglichen Ausführungen im Schreiben an das Finanzamt 9/18/19 Klosterneuburg vom 3.7.2007). Eine Zuordnung des Objektes zur außerbetrieblichen Sphäre der I-GmbH scheidet daher auch deshalb aus, weil das Objekt nicht als ein seiner Erscheinung nach besonders repräsentatives Luxusobjekt angesehen werden kann.

#### **5. Zusammenfassung**

Da nun eine Zuordnung des Objektes zur außerbetrieblichen Sphäre der I-GmbH aus den angeführten Gründen in körperschaftsteuerlicher Hinsicht nicht zulässig ist, sind die Ausgaben und Aufwendungen im Zusammenhang mit diesem Objekt in

körperschaftsteuerlicher Hinsicht abzugsfähig. (Umgekehrt werden die künftig zu erzielenden Mieteinnahmen nicht in die außerbetriebliche Sphäre eingehen, sondern körperschaftsteuerlich relevante Betriebseinnahmen darstellen.) Insbesondere liegt kein Anwendungsfall der Abzugsverbote des § 8 Abs 2 KStG und des § 12 Abs 1 Z 1 bis 5 KStG vor. Der an diese körperschaftsteuerrechtlichen Abzugsverbote anknüpfende Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG kann damit nicht zur Anwendung gelangen.

Dementsprechend kann auch der Vorsteuerabzug für die Ausgaben und Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Objekt nicht versagt werden.

## II. In eventu: Unzutreffende umsatzsteuerliche Würdigung

Sollte - entgegen der unter I. dargestellten Rechtsauffassung - das Objekt der außerbetrieblichen Sphäre der I-GmbH zuzuordnen sein, so steht für die im Zuge der Errichtung des Objekts in Rechnung gestellten Umsatzsteuern dennoch ein Vorsteuerabzug zu. Ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug käme nämlich selbst dann nicht zur Anwendung, wenn sämtliche Ausgaben und Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Objekt für körperschaftsteuerliche Zwecke vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen wären. Eine Versagung des Vorsteuerabzugs für die Ausgaben und Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Objekt käme nämlich (unabhängig von den Bestimmungen des KStG) nur dann in Frage, wenn die I-GmbH nicht als Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne anzusehen wäre oder wenn die Ausgaben und Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Objekt als "nicht für das Unternehmen der I-GmbH geleistet" gelten würden.

### 1. Unternehmereigenschaft der I-GmbH

Die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben für das Vorliegen einer Unternehmereigenschaft finden sich in Art 4 Abs 1 der 6. MWSt-RL, wonach als Steuerpflichtiger gilt, wer eine der in Art 4 Abs 2 der 6. MWSt-RL genannten wirtschaftlichen Tätigkeiten selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Als wirtschaftliche Tätigkeiten gelten unter anderem auch Leistungen, die die Nutzung von körperlichen oder nicht-körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfassen (Art 4 Abs 2 der 6. MWSt-RL). Die künftige entgeltliche Nutzungsüberlassung des Objektes durch die I-GmbH ist daher jedenfalls als eine unternehmerische Leistung im Sinne der 6. MWSt-RL anzusehen.

Da für die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erforderlich ist, würde die I-GmbH selbst dann nicht ihre Unternehmereigenschaft verlieren, wenn sich ihre Tätigkeiten ausschließlich auf die Vermietung des Objektes an HerrnGesellschafter<sup>2</sup> beschränken würden (wie bereits erwähnt, plant die I-GmbH aber überdies, künftig weitere Objekte zu erschließen und zu vermieten).

Weiters kann die Unternehmereigenschaft der I-GmbH nicht aufgrund des Vorliegens einer Liebhabereitätigkeit abgesprochen werden, zumal die Vermietungstätigkeit,



wie bereits dargelegt, entgeltlich erfolgen wird und aufgrund der vorliegenden Mietkalkulationen zu Überschüssen führen wird.

Die I-GmbH ist daher jedenfalls (und selbst dann, wenn das Objekt nach körperschaftsteuerlichen Gesichtspunkten der außerbetrieblichen Sphäre der Gesellschaft zuzuordnen wäre) für umsatzsteuerliche Zwecke als Unternehmer anzusehen.

## 2. Leistungen für unternehmerische Zwecke

Nachdem die Unternehmereigenschaft der I-GmbH unstrittig ist, könnte sich ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug nur noch dann ergeben, wenn die Vorleistungen im Zusammenhang mit dem Objekt als Leistungen für nicht-unternehmerische Zwecke anzusehen wären.

- Grundregel des § 12 Abs 2 Z 1 UStG

Nach Art 17 Abs 2 der 6. MWSt-RL steht einem Unternehmer das Recht des Vorsteuerabzugs für Gegenstände und Dienstleistungen zu, die er als solcher für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet. Ein Vorsteuerabzug ist daher dann nicht möglich, wenn ein Gegenstand oder eine Dienstleistung an eine Person geliefert wird, die zu diesem Zeitpunkt nicht in ihrer Eigenschaft als Unternehmer handelt, sondern als Privatperson Gegenstände oder Dienstleistungen für den privaten Verbrauch erwirbt.

Diese gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben der 6. MWSt-RL haben in das österreichische Umsatzsteuerrecht über die Regelung des § 12 Abs 1 Z 1 UStG Eingang gefunden, wonach ein Vorsteuerabzug nur bei für den unternehmerischen Bereich ausgeführten Leistungen in Betracht kommt. Nach § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen und wenn sie zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Den Zwecken des Unternehmens dient eine Leistung, wenn sie mit der Leistungserstellung im Unternehmen wirtschaftlich zusammenhängt (vgl. *Ruppe*, UStG 3 § 12 Rz 84). Ob die Vorleistungen nach ertragsteuerlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, ist dabei grundsätzlich ohne Bedeutung (vgl. hierzu *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, 179 f).

Da die I-GmbH das Objekt künftig zu 100% entgeltlich an einen Nicht-Gesellschafter vermieten wird, liegt eine vollständige unternehmerische Nutzung dieses Objekts vor, sodass die Vorleistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung des Objekts nach § 12 Abs 2 Z 1 UStG zur Gänze als für das Unternehmen ausgeführt gelten.

- Nicht-Anwendbarkeit des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG

Ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug könnte sich damit nur noch aus der Regelung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ergeben. Die Regelung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG, die für nach § 8 Abs 2 KStG oder § 12 Abs 1 Z 1 bis 5 KStG nicht abziehbare Betriebsausgaben

eine Leistung für nicht-unternehmerische Zwecke fingiert, ist im vorliegenden Sachverhalt aber aus verschiedenen Gründen nicht anwendbar:

Art 17 Abs 2 der 6. MWSt-RL enthält klar und eindeutig den Grundsatz der Abziehbarkeit der Vorsteuerbeträge, die dem Steuerpflichtigen für die ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen als Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden sind, soweit diese Gegenstände oder Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden. Eine Einschränkung des Vorsteuerabzugs für unternehmerisch genutzte Leistungen stünde damit im Widerspruch zum von Art 17 Abs 2 der 6. MWSt-RL eingeräumten Recht, einen Vorsteuerabzug für Gegenstände und Dienstleistungen vorzunehmen, die für besteuerte Umsätze verwendet werden. Das bedeutet, dass die Frage, ob eine Leistung für das Unternehmen eines Steuerpflichtigen ausgeführt wird und damit zu einem Vorsteuerabzug berechtigt, ausschließlich anhand umsatzsteuerlicher Kriterien zu beurteilen ist (die sich aus der 6. MWSt-RL und der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH ableiten) und nicht von der ertragsteuerlichen bzw körperschaftsteuerlichen Abzugsfähigkeit (z.B. nach § 8 Abs 2 K StG oder § 12 Abs 1 Z 1 bis 5 KStG) der entsprechenden Entgelte abhängig gemacht werden darf. Soweit die Regelung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG daher allein aufgrund der Nicht-Abzugsfähigkeit des Entgelts für körperschaftsteuerliche Zwecke auch einem Ausschluss vom Vorsteuerabzug normiert, steht die Regelung im Widerspruch zur 6. MWSt-RL und muss aufgrund der unmittelbaren Wirksamkeit der 6. MWSt-RL unangewendet bleiben.

Soweit der I-GmbH der Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Objekt daher-trotz der Unternehmereigenschaft der Gesellschaft und trotz des Umstands, dass die Vorleistungen für das Unternehmen der Gesellschaft ausgeführt wurden (vgl oben) - aufgrund der Regelung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG versagt wird, geht dies aufgrund der Unvereinbarkeit dieser Regelung mit den Vorgaben der 6. MwSt-RL, die einer Verknüpfung zwischen ertragsteuerlicher Betriebsvermögenseigenschaft und umsatzsteuerlichem Vorsteuerabzug entgegenstehen, ins Leere.

Selbst wenn man außer Acht lassen würde, dass die Regelung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG im Widerspruch zu den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben der 6. MWSt-RL steht, wäre die Anwendbarkeit dieser Regelung zu versagen: Vorleistungen gelten nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG nämlich nur dann als nicht für das Unternehmen ausgeführt, wenn die Entgelte ertragsteuerlich *überwiegend* nicht-abzugsfähig sind. Die Erfüllung dieser Voraussetzung ist nun zum gegenwärtigen Zeitpunkt - selbst wenn man entgegen der unter I. vorgebrachten Argumente einer Zuordnung des Objektes zum Privatvermögen der I-GmbH bejaht- noch keineswegs gesichert.

Die strittigen Vorleistungen standen im vorliegenden Sachverhalt im Zusammenhang mit der Herstellung des künftig zu vermietenden Objektes und werden in die Herstellungskosten eingehen. Ein körperschaftsteuerliches Abzugsverbot würde daher die auf die Nutzungsdauer des hergestellten Wirtschaftsguts zu verteilende Absetzung für Abnutzung betreffen. Ergibt sich nun ein körperschaftsteuerliches Abzugsverbot

der Entgelte für die Vorleistungen nur aus der Nicht-Abzugsfähigkeit der auf die Nutzungsdauer des Objekts zu verteilenden Absetzung für Abnutzung, so kann aus heutiger Sicht noch gar nicht festgestellt werden, ob tatsächlich der *überwiegende* Teil der Aufwendungen, also mehr als 50% des Absetzungsvolumens nicht abzugsfähig ist. Schließlich ist es (wiederum unter der Prämisse, dass die Zuordnung des Objektes zum Privatvermögen der I-GmbH entgegen den unter I. vorgebrachten Ausführungen nicht fälschlicherweise erfolgt ist) durchaus denkbar, dass das Objekt zu einem späteren Zeitpunkt wieder aus der außerbetrieblichen Sphäre ausscheidet und im Rahmen des betrieblichen Bereichs der Kapitalgesellschaft eingesetzt wird (vgl. hierzu *Stangl*, aaO 146 ff). Ab einer solchen Überführung in den betrieblichen Bereich (Einlage) könnte nun eine Absetzung für Abnutzung wieder mit ertragsteuerlicher Wirkung geltend gemacht werden. Aufgrund dieser Möglichkeit zum Wechsel des Objekts zwischen der außerbetrieblichen und der betrieblichen Sphäre kann für die bis dato erbrachten Vorleistungen, die in die Herstellungskosten des Objektes eingehen werden, aus heutiger Sicht noch nicht beurteilt werden, ob tatsächlich der überwiegende Teil des Absetzungsvolumens nicht abzugsfähig ist und der Tatbestand des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG erfüllt ist.

Da es aus heutiger Sicht nicht feststellbar ist, ob die Ausgaben und Aufwendungen im Zusammenhang mit der Herstellung des Objektes künftig ertragsteuerlich überwiegend abzugsfähig sein werden oder nicht, ist die Regelung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG mangels Erfüllung des der Bestimmung innewohnenden Überwiegenskriteriums nicht anwendbar.

### 3. Zusammenfassung

Die obigen Ausführungen haben gezeigt, dass selbst für den Fall, dass das Objekt ... tatsächlich - entgegen den unter I. vorgebrachten Ausführungen - der außerbetrieblichen Sphäre der I-GmbH zuzuordnen wäre, das Erfordernis einer separaten umsatzsteuerlichen Würdigung und dabei insbesondere die Vorgaben der 6. MWSt-RL zu dem Ergebnis führen, dass die künftige Vermietung des Objektes jedenfalls als eine unternehmerische Tätigkeit der I-GmbH anzusehen ist.

Weiters sind die Vorleistungen im Zusammenhang mit der Errichtung des Objekts jedenfalls als Leistungen für unternehmerische Zwecke anzusehen. Die Regelung des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG, die eine Leistung für nicht-unternehmerische Zwecke fingieren könnte, ist einerseits aufgrund ihrer Unvereinbarkeit mit den Vorgaben der 6. MWSt-RL und andererseits aufgrund der Nicht-Erfüllung des der Regelung innewohnenden Überwiegenskriteriums nicht anwendbar. Für eine Versagung des Vorsteuerabzugs für die Vorleistungen im Zusammenhang mit dem Objekt ... besteht daher keine rechtliche Grundlage.

### III. Keine missbräuchliche Praxis

Abschließend wird von der belangten Behörde im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 21.11.2007 auf den Seiten 4 und 5 vorgebracht, dass im vorliegenden

Fall, "selbst wenn man der Meinung wäre, formalrechtlich lägen nach den Regelungen des UStG 1994 alle Voraussetzungen zum Vorsteuerabzug bei der I-GmbH vor", der Sachverhalt dennoch "im Lichte der §§ 21 und 22 BAO im Zusammenhang mit der Rechtsprechung des EuGH über missbräuchliche Praxis (EuGH C-1255/02 *Halifax*) zu betrachten" wäre.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der EuGH in seinem Urteil in der Rechtssache *Halifax* (EuGH C-1255/02) die Anwendbarkeit von Missbrauchsabwehrregeln im Umsatzsteuerrecht im Grundsatz zwar bejaht hat, diese Rechtsprechung jedoch nichts an den allgemeinen Zurechnungsgrundsätzen im Umsatzsteuerrecht ändern kann. Aufgrund der im Umsatzsteuerrecht geltenden Maßgeblichkeit des Außenverhältnisses (vgl. mwN *Ruppe*, UStG<sup>3</sup> § 1 Rz 253 ff) können die Leistungen an die I-GmbH im Zusammenhang mit der Errichtung des Objektes daher auch nicht in Leistungen in die Privatsphäre von HerrnGesellschafter<sup>2</sup> umqualifiziert werden. Es ist nämlich nicht zulässig, die im eigenen Namen erfolgende Errichtung eines Mietobjekts durch eine Kapitalgesellschaft für Zwecke der künftigen (ebenfalls im eigenen Namen erfolgenden) Vermietung mittels Missbrauchsargumenten in den Bau eines Einfamilienhauses durch den zukünftigen Mieter umzuqualifizieren.

Leistungsempfänger der Vorleistungen im Zusammenhang mit der Errichtung des Objektes kann daher nur der Auftraggeber, somit derjenige, der aus dem Vertrag mit den bauausführenden Unternehmungen berechtigt und verpflichtet ist, sein (vgl. hierzu *Ruppe*, UStG<sup>3</sup> § 1 Rz 269). Dies ist unbestrittenermaßen die I-GmbH. Auch der Umstand, dass es sich bei dem Objekt ... um ein Superädifikat handelt und der Grund und Boden nicht im Eigentum der I-GmbH steht, ändert daran nichts. Erfolgt nämlich eine Bauführung auf fremdem Grund und Boden, so ist Leistungsempfänger der Bauführer und nicht der Grundeigentümer (vgl. abermals *Ruppe*, UStG<sup>3</sup> § 1 Rz 270).

Hinzu kommt, dass der Missbrauchsvorwurf schon allein deshalb ins Leere geht, weil (der ursprüngliche Bauwerber und nunmehrige Mietinteressent), der das Objekt künftig aller Voraussicht nach anmieten wird, mittlerweile weder Geschäftsführer noch unmittelbar oder mittelbar beteiligter Gesellschafter der I-GmbH mehr ist."

Mit Bescheid vom 8. Jänner 2008 hatte das FA inzwischen die Umsatzsteuer für den Zeitraum 06-10/2007 abermals abweichend von den Voranmeldungen festgesetzt und dabei den geltend gemachten Vorsteuerabzug unter begründendem Hinweis auf den oben dargestellten Prüferbericht versagt.

Die Bf erhob dagegen mit Schreiben vom 6. Februar 2008 Berufung (nunmehr Beschwerde) und verwies begründungshalber auf die Ausführungen im Rechtsmittel gegen die Festsetzungsbescheide für die Vorzeiträume 09-12/2006 und 01-05/2007.

Für die UVA-Zeiträume 02-12/2008 erging durch das neu zuständige FA 04 am 6. April 2009 wiederum ein vom Antrag abweichender Festsetzungsbescheid mit entsprechender

Versagung des Vorsteuerabzuges und unter Hinweis auf "die abgabenbehördliche Prüfung" (gemeint: die oben erörterte USO-Prüfung für 09-12/2006 und 1-10/2007).

Dieser Bescheid schied durch Erlassung eines erklärungskonformen Jahressteuerbescheides 2008 aus dem Rechtsbestand aus; die Veranlagung zur Umsatzsteuer erwuchs in Rechtskraft.

Im hier gegenständlichen Streitzeitraum wurde die Umsatzbesteuerung nach dem Kalenderjahr vorgenommen (siehe die der Bf im Schreiben des FA vom 28.05.2010 mitgeteilte Begründung, Bl.1 im Veranlagungsakt 2010). Eine Erklärung gemäß § 20 Abs. 1 UStG 1994, übereinstimmend mit der Bilanzierung eines abweichenden Wirtschaftsjahres auch die Umsatzsteuer nach dem abweichenden Wirtschaftsjahr zu veranlagern, war wohl bereits anlässlich der Betriebsanmeldung im Fragebogen abgegeben worden (FA-Akt/Dauerbelege Bl. 28), wurde jedoch vom FA übersehen und, ausgelöst durch ein am 31.05.2010 übermitteltes Antwortschreiben der Bf, irrtümlich erst ab 05/2010 berücksichtigt).

Das FA 07 legte die im Spruch genannten Berufungen dem UFS vor. Der UFS führte am 12.12.2011 eine mündliche Senatsverhandlung durch, die mündlich verkündete Entscheidung konnte jedoch, da inzwischen die nunmehr bekämpften Jahressteuerbescheide vom neu zuständigen FA 04 erlassen worden waren, nicht mehr in schriftlicher Ausfertigung der Partei zugestellt (und das bedeutet: dieser rechtswirksam "bekannt gegeben") werden, sodass die Berufungen unerledigt blieben.

Im Zuge der Ladung zur mündlichen Beschwerdeverhandlung ersuchte der als Berichterstatter zuständige Richter die Bf um folgende ergänzende Beweismittel:

- Darstellung der Umsätze aus Vermietung des EFH an den ehemaligen Gesellschafter der Bf in den Jahren 2007 - dato, gegliedert nach Jahren;
- Bekanntgabe, ob die Beschwerde (szt. Berufung) gegen Umsatzsteuer 2006 aufrecht erhalten wird;
- Vorlage einer Kalkulation der Miete;
- Beibringung der Bankunterlagen betreffend die Abstattung des Kredites für die Errichtungskosten; rechnerische Darstellung des jährlichen Fremdfinanzierungsaufwandes 2006 - 2014;
- Bekanntgabe, bis wann der Mieter das Objekt von der I-GmbH in Bestand genommen hat;
- Vorlage allfälliger Vertragsänderungen;
- Bekanntgabe, welche weiteren Objekte die Bf seit 2006 erworben und vermietet bzw. verpachtet hat. Zutreffendenfalls werde um Vorlage der Kauf- und Vermietungsverträge ersucht.

In der mündlichen Beschwerdeverhandlung am 24.06.2015 wurde weiter ausgeführt:

Der Berichterstatter fasste die Ergebnisse der durchgeführten Beweisaufnahmen zusammen und stellte die aus seiner Sicht entscheidende Frage in den Raum, ob es sich

bei dem beschwerdegegenständlichen Bauwerk um außerbetriebliches oder betriebliches Vermögen der Bf handelt.

Amtsvertreter :

"Zur Erlassung der Jahresbescheide ist es gekommen, weil es damals im Finanzressort die Praxis war, während eines aufrechten Berufungsverfahrens die Zuständigkeit zu ändern. Es sind auch Steuererklärungen abgegeben worden. Demgemäß sind die Jahresbescheide festgesetzt worden. Es wird keine weitere Erklärung zu diesem Punkt abgegeben."

Der Gf der Bf übergab dem Berichtersteller ein Aktenkonvolut; darin enthalten sind die Beantwortung der in der Ladung vom 18. Mai 2015 gestellten Fragen sowie Bezug habende Unterlagen.

Der Senat sowie die Amtspartei nahmen den Schriftsatz zur Kenntnis.

Die Verhandlung wurde um 09.25 Uhr zwecks Lektüre des Schriftsatzes durch den Amtsvertreter unterbrochen und um 09.35 Uhr fortgesetzt.

Zum Vorsteuerabzug 2007 führte der Geschäftsführer der Bf aus, dass die Verrechnung immer von April zu April erfolgt sei. Die Voranmeldungen seien immer monatlich erstellt worden.

Der von der Bf beigezogene Steuerexperte hielt es für unstrittig, dass der bezahlte Mietbetrag fremdüblich ist. Das Finanzamt stimmte dem zu.

Der Steuerexperte legte Wert darauf, dass der [gemeint: den Grund und Boden betreffende] Bestandvertrag nur allgemeine (nicht auf die Beschwerdeführerin bezogene) Formulierungen enthalte.

Amtsvertreter:

"Wenn sich hier eine rechtliche Eventualität ergibt, dass quasi das Eigentum durch die Gesellschaft nicht mehr genutzt werden kann, dann haben wir hier faktisch die Situation, dass dieses Gebäude in diesem Zusammenhang nicht mehr ernsthaft genutzt werden könnte.

Dazu gibt es derzeit keinen ernsthaften Anhaltspunkt. Der Zuschnitt des Hauses lässt aber darauf schließen, dass es nicht verkauft werden soll. Zu bedenken ist auch, dass die Familienmitglieder in diesem Haus wohnen."

Steuerexperte zur Frage der anderweitigen Nutzung dieses Gebäudes nicht durch die Familie des derzeitigen Mieters:

"Aus unserer Sicht ist das Gebäude durchaus so errichtet worden, dass das Haus bspw. von zwei Familien oder auch für Büro Zwecke genutzt werden kann. Es gibt ein Gutachten, dass das Gebäude ohne großen technischen und wirtschaftlichen Aufwand umzugestaltet wäre."

Der Gf der Bf :

"Ich verweise auf das Wirtschaftsgutachten, das den Zustand des Objektes beschreibt. Das Haus kann durchaus von zwei Familien genutzt werden. Man könnte sogar Ordinationsräumlichkeiten oder Großraumbüros einrichten. Die ganze Vertragsgestaltung wurde notariell so gestaltet, dass sie den üblichen Leasingverträgen entspricht. Das Gebäude kann auf alle Fälle für alle freien Berufe genutzt werden. Das wurde mir auch vom Magistrat der Stadt Wien und auch von Anwälten versichert."

Steuerexperte:

"Im Bestandsvertrag ist nicht ausdrücklich ausgeschlossen, dass das Objekt nicht auch zu anderen Zwecken genutzt werden kann. Wir haben mehrere Möglichkeiten; erstens die Zustimmung des Mieters bei seinem Auszug, das Gebäude anders zu nutzen. Ohne Zustimmung des Mieters kann auch an andere vermietet werden oder können auch zwei Wohnungen vermietet werden. Wir glauben durch das Eigentumsrecht am Gebäude selber sehr wohl, dass das Vermietungsrecht besteht.

Wenn der jetzige Mieter den Bestandsvertrag auflösen würde, dann wäre er verpflichtet, den Zeitwert der Immobilie zu ersetzen. Dadurch würde kein Schaden für die Immobilien GmbH entstehen. Das Kapital wäre gesichert und eine Verzinsung gegeben. Das Objekt wäre daher zu jeder Zeit betrieblich einsetzbar. Der Mieter wohnt bis heute in dem Haus."

Das Begleitschreiben zum vorgelegten Konvolut hatte folgenden Wortlaut:

"1. Betreffend die Umsätze aus Vermietung des EFH an den Grundeigentümer in den Jahren 2007 bis dato legen wir die jeweiligen Erlöskonten und Kundenkonten vor. Es wird festgehalten, dass die Miete pünktlich und regelmäßig per Dauerauftrag bezahlt wird. Als Beweis für die Bezahlung mittels Dauerauftrag legen wir beispielhaft eine Kopie des Zahlungsbeleges bei. Bei Bedarf können sämtliche Belege vorgelegt werden (Beilage 1).

2. Die Berufung gegen die Umsatzsteuer 2006 wird aufrecht erhalten, weil am 6. September 2006 mittels Begleitschreiben ein Regelbesteuerungsantrag und ein Fragebogen anlässlich der Betriebseröffnung eingereicht wurde (Beilage 2). Wie dem Fragebogen auf Seite 2 zu entnehmen ist, wurde im Fragebogen für die Umsatzsteuer das abweichende Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr gemäß § 20 Abs. 1 UStG 1994 beantragt. Das Wirtschaftsjahr der Gesellschaft ist v. 1. Mai - 30. April. Die Gesellschaft ist am 2.8.2006 gegründet worden, womit erstmals für das Jahr 2007, nämlich für den Zeitraum v. 2.8.2006 - 30.4.2007 Steuererklärungen einzureichen sind und für dieses Jahr wurde der Regelbesteuerungsantrag gestellt.

Gemäß Umsatzsteuergesetz ist ein Regelbesteuerungsantrag bis zur Rechtskraft des Bescheides zu stellen möglich, weshalb vorsorglich ein Regelbesteuerungsantrag gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 ab dem 2.8.2006 hiermit gestellt wird.

3. Die Miete ist auf Basis eines gerichtlich beeideten Sachverständigengutachtens bemessen worden. Dieses Gutachten schließen wir noch einmal bei (Beilage 3). Die Kalkulation der Miete ist gesetzlich nur vorgesehen, wenn es sich um ein Objekt handelt, das am freien Markt nicht vermietbar ist. Dieser Sachverhalt ist hier nicht zutreffend. Wie dem Bauplan und insbesondere auch dem Gutachten des Sachverständigen

zu entnehmen ist, ist dieses Gebäude sehr flexibel gestaltet und kann jederzeit auf dem Markt weiter vermietet werden. Das Gebäude zeichnet sich durch die besondere Flexibilität aus und kann von einem Einfamilienhaus alternativ in zwei Einzelwohnungen oder alternativ in ein Büro mühelos umgewandelt und genutzt werden, womit eine größtmögliche Vermietbarkeit auf dem Markt gegeben ist.

Im Übrigen hat der Gutachter auf Seite 4 des Gutachtens die Miete auf Basis einer Renditemiete berechnet. Auf Seite 4 finden Sie die damaligen aktuellen Mietangebote mit einem Mittelwert für die Miete eines Einfamilienhauses inklusive Grundstück von EUR 1.851,00. Nach Auskunft des Sachverständigen ist die Miete eines Einfamilienhauses immer als Gesamtbetrag zu sehen und nicht mit einem Satz Miete/qm umzulegen, weil Gebäude mit einer kleineren Nutzfläche einen höheren Mietertrag bringen, als Gebäude mit einer größeren Nutzfläche. Diese Tatsache ist auch dem Immobilienpreisspiegel zu entnehmen. In weiterer Folge hat daher der Sachverständige die Miete auf EUR 1.851,00 errechnet und kommt zu einem Quadratmeterpreis von EUR 6,50 exklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer.

Zur Richtigkeit seiner Ausführungen legen wir eine Kopie des Immobilienpreisspiegels 2006 vor, wo ein Mietpreis je qm für den 21. Bezirk mit EUR 6,45 exklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer angeführt wird (Beilage 3).

Es wird festgehalten, dass sich durch mehrfache Kontrollen die Fremdüblichkeit der Miete bestätigt hat.

Weiters legen wir Ihnen eine aktualisierte Prognoserechnung vor. Diesbezüglich möchten wir festhalten, dass bis zu dem Zeitraum April 2015 bereits die Ist-Daten eingetragen sind und ab Mai 2015 die Prognosedaten angeführt sind. Nach dieser Prognoserechnung wird nach einem 20-jährigen Betrachtungszeitraum ein Überschuss von € 80.225,46 erzielt und somit liegt eindeutig eine Einkunftsquelle vor (Beilage 3).

Bezüglich der Bankzinsen möchten wir festhalten, dass derzeit 1,5 % bezahlt werden und dieser Prozentsatz längerfristig mit der Bank abgesichert ist. In der Prognoserechnung wurde vorsorglich mit 2 % kalkuliert.

4. Bezüglich der Abstattung des Kredites legen wir Ihnen die Konten der Buchhaltung von dem Kreditkonto und von dem Zinsaufwand vor. Für die weitere Entwicklung erhalten Sie den Tilgungsplan seitens der Bank bis zum Jahr 2028. Bis zu diesem Zeitpunkt soll eine finale Tilgung erfolgt sein (Beilage 4).

5. Das Objekt ist an (Erstmieter) mittels unbefristetem Mietvertrag vermietet. Wie lange das Objekt von diesem noch weiter gemietet wird, kann derzeit nicht gesagt werden. Wie dem Bestandsvertrag zu entnehmen ist, hat unsere Mandantschaft ein 30-jähriges (Anm. BFG: richtig ein 70-jähriges) Bestandsrecht zur Verwertung der Immobilie.

Festhalten wollen wir weiters, dass zu keinem Zeitpunkt das Gebäude kostenlos in das Eigentum des Grundbesitzers übergeht. Bei Auflösung des Bestandsvertrages muss der Grundeigentümer unserer Mandantschaft den Zeitwert des Gebäudes, mindestens jedoch den Buchwert vergüten.



6. Es gab keinerlei Vertragsänderungen, weshalb auch deren Vorlage unterbleibt.

7. Unsere Mandantschaft hat noch eine Eigentumswohnung in (Adresse) angeschafft. Diesbezüglich erhalten Sie den Kaufvertrag und die jeweils in der Folge abgeschlossenen Mietverträge. Die Wohnung ist derzeit vermietet (Beilage 5)."

Der Senat zog sich daraufhin zur Beratung zurück.

Bei Wiedererscheinen der Parteien wurde dem Geschäftsführer der Beschwerdeführerin aufgetragen, betreffend das Kalenderjahr 2007 die geltend gemachte Vorsteuer auf den Zeitraum 2006 bis einschließlich April 2007 abzugrenzen und binnen einer Frist von einem Monat, gerechnet ab dem heutigen Tag, dem Berichterstatter das entsprechende Zahlenmaterial (insbesondere die UVA-Daten für Mai 2007) vorzulegen.

Der Vorsitzende verkündete sodann den Beschluss, dass die Entscheidung gemäß § 277 Abs. 4 BAO der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

Die Bf reichte mit e-Mail vom 02.07.2015 die aufgetragene Abgrenzung der Vorsteuerbeträge für das vom Kalenderjahr abweichende USt-Jahr 2006/2007 nach, woraus sich folgender beantragter Vorsteuerabzug ergibt:

Monat	Vorsteuer
September 06	119,00
Oktober 06	10.619,78
November 06	7067,00
Dezember 06	8.426,27
Jänner 07	6.980,00
Februar 07	300,00
März 07	3.040,00
April 07	10.402,45
April 07 (ergänzt auf das Steuerjahr)	8.755,54
Vorsteuern gesamt	54.709,94

Für die Umsatzsteuerjahre 2007/2008 bzw. 2008/2009 wurden vorangemeldete Vorsteuern von EUR 44.283,46 bzw. von Juni bis Dezember 2008 EUR 9.012,66 bekannt gegeben. Die Gesamtsumme an bis Dezember 2008 geltend gemachten Vorsteuern belief sich somit auf EUR 108.006,06.

Mit weiterem Schreiben vom 06.07.2015 teilte die Bf dem Richter "in Beantwortung Ihrer Anfrage vom 2. d. M." mit, dass "die Umsätze des gegenständlichen Mietobjektes, das ab 01.10.2008 vermietet wurde, in keiner Umsatzsteuervoranmeldung bzw.

Umsatzsteuererklärung enthalten sind. Wir werden nach Ergehen des Erkenntnisses in gegenständlicher Causa sämtliche Umsatzsteuerklärungen ab dem Veranlagungszeitraum 2008 im Zuge eines Wiederaufnahmeantrages bzw. die Umsatzsteuervoranmeldungen, soweit sie noch nicht in Umsatzsteuerklärungen erfasst sind, berichtigen."

### Beweiswürdigung

In ihrer Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume 9 bis 12/2006, 1 bis 5/2007 und 6 bis 10/2007 hatte die nunmehrige Bf die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges aus dem Aufwand für die Errichtung des Einfamilienhauses auf dem Eigengrund des Gesellschafter<sup>2</sup> bekämpft. Die Festsetzungsbescheide schieden nach Erlassung von Jahressteuerbescheiden für 2006 und 2007 aus dem Rechtsbestand aus, die ursprünglich eingebrachte Berufung wirkte daher gegen die Jahressteuerbescheide für 2006 und 2007 fort und blieb somit - ungeachtet der vor dem Senat des UFS durchgeführten, mit Verkündung des Entscheidungsspruches zunächst "abgeschlossenen" mündlichen Berufungsverhandlung - mangels rechtswirksamer Zustellung der Entscheidung unerledigt: Die Abtretung der Akten an das aufgrund eines Sitzwechsels des Unternehmens nunmehr örtlich zuständige andere Finanzamt und die bald danach erfolgte Erlassung der Jahressteuerbescheide hatten sich knapp nach der mündlichen Berufungsverhandlung vom 12.12.2011 ereignet; eine Ausfertigung und Zustellung der damals getroffenen Entscheidung musste daher unterbleiben.

Im Rechtsmittelverfahren vor dem UFS hatte sich die Bf als damalige Berufungswerberin (Bw) gegen die ablehnende Beurteilung durch das Finanzamt mit der in der mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Senat des UFS vorgetragenen Begründung gewendet: Demnach habe sie, in Verfolgung des gesellschaftsvertraglich festgelegten und im Firmenbuch eingetragenen Unternehmenszweckes, mit dem Bestandvertrag vom 27.07.2006 die Voraussetzungen für die Herstellung notwendigen Betriebsvermögens geschaffen, solches Betriebsvermögen durch Errichtung eines marktfähigen Einfamilienhauses hergestellt und dieses mit dem Mietvertrag vom 29.08.2008 zur Einkünfte-Erzielung verwendet. Ihr Vorgehen sei mit dem einer Immobilien-Leasing-Gesellschaft direkt vergleichbar und entgegen der Ansicht des Finanzamtes hinsichtlich Gestaltung und Durchführung der geschlossenen Verträge unzweifelhaft fremdüblich.

Das Finanzamt vertrat demgegenüber schon damals und nun im Zuge der mündlichen Verhandlung vor dem Senat des Bundesfinanzgerichtes die Auffassung, dass der Sachverhalt anders gelagert sei, als von der Bf geschildert: Das Vorhaben sei - zumindest im Streitzeitraum - von vornherein allein darauf gerichtet gewesen, dem mittelbaren Gesellschafter der Bf und Gesellschafter-Geschäftsführer der Muttergesellschaft WP-GmbH ein von ihm geplantes und eingereichtes Einfamilienhaus, das nur seinen privaten Wohnzwecken zu dienen bestimmt war, in Umsatzsteuer sparender Art und Weise auf Kosten des Unternehmens zu errichten und anschließend zu vermieten, wobei die formale

zivilrechtliche Gestaltung den wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarungen habe verdecken sollen.

Das Bundesfinanzgericht vertritt die Ansicht, dass es der Bf bei vorzeitiger Kündigung des Gebäudemietvertrages vom 29.08.2008 durch den Erstmieter rechtlich möglich wäre, das Bauwerk auf dem Grund und Boden des Mieters jederzeit an einen fremden Dritten zu vermieten oder es in zwei Wohneinheiten aufzuteilen und sodann zu Wohnzwecken oder als Büro- bzw. Ordinationsräumlichkeiten an einen oder auch zwei Bestandnehmer zu vermieten, ohne dass der Bestandvertrag über den Grund und Boden einem solchen Vorgehen rechtlich betrachtet entgegen stünde: Zutreffend hat die Bf in der mündlichen Beschwerdeverhandlung darauf hingewiesen, dass im Grundstücksbestandvertrag aus 2006 bloß von der "Errichtung eines Einfamilienhauses und Nutzung als Garten" durch die Bf die Rede ist; ein ausdrücklicher Bezug auf ausschließliche Wohnzwecke des Grundeigentümers fehlt im Vertrag, vielmehr ist der Mietgegenstand bzw. der mit dem Bestandrechtstitel verbundene Zweck der Gebäudeerrichtung unter Artikel I.5. bloß abstrakt mit "Vermietung zu Wohnzwecken" umschrieben. Unter Artikel VII. fünfter Satz wird die "Errichtung eines Bauwerkes mit maximal zwei selbständigen Einheiten" für zulässig erklärt. Die Bestandnehmerin des Grundes erwirbt laut Artikel VII. 3. Satz das Eigentumsrecht am zu errichtenden Bauwerk. Nach Auffassung des BFG relativieren diese Vertragsbestimmungen das in Artikel II. verankerte und in den Einleitungssätzen des Artikel VII. scheinbar konkretisierte Zustimmungsrecht des Grundeigentümers hinsichtlich der Art des zu errichtenden Wohnhauses - dort werden "Zu-, Aus- oder Umbauten" am Gebäude von der schriftlichen Zustimmung des Grundeigentümers abhängig gemacht - insofern, als sie das Zustimmungsrecht des Grundeigners auf wesentliche Änderungen in der Bausubstanz einschränken:

Grundriss, Baubeschreibung und Außenansicht des fertiggestellten Bauwerkes lassen nämlich erkennen, dass die spätere Umgestaltung in zwei selbständig begehbare Einheiten keine derartigen, von der Zustimmung des Grundeigentümers abhängigen bautechnischen Maßnahmen erfordern würde, sodass eine schriftliche Zustimmung des Grundeigentümers (Artikel VII. 1. Satz) zu solchen einfachen Änderungen nicht eingeholt werden müsste.

Das BFG geht daher davon aus, dass das Bauwerk entweder mit einfacher oder ohne Umgestaltung jederzeit im Betrieb der Bf - z. B. durch Vermietung an fremde Dritte - einsetzbar ist. Die Errichtung und Vermietung von Gebäuden ist auch von dem im Gesellschaftsvertrag (Nachtragsänderung vom 18.08.2006, Punkt DRITTENS) festgelegten Unternehmensgegenstand "*Verwaltung, Vermietung und Verpachtung, An- und Verkauf von Immobilien, Tätigkeiten des Bauträgers und des Immobilientreuhänders*" umfasst und verfolgt daher keinen gesellschaftsfremden Zweck.

Das gegenständliche Objekt weist keine Merkmale eines aufwändig konzipierten und luxuriös ausgestatteten Bauwerkes auf. Die Errichtungskosten bieten dafür ebensowenig einen Anhaltspunkt wie Art und Umfang der Gartengestaltung, welche - abgesehen von einer im Mietvertrag über die Baulichkeit dem Mieter gestatteten Errichtung

eines Gartenhäuschens auf dessen eigene Kosten - im vollen Umfang (Einzäunung, Gehsteigreinigung, Baumpflege) der Bf als Bauherrin und Gebäudevermieterin oblag (Punkte IV.2, VI und IX des Vertrages vom 27.07.2006). Das Bauwerk ist zwingend auf Verlangen des Erstmietes nur bei vorzeitiger Auflösung des Grund-Bestandvertrages (dies unter den in Punkt IV genannten Fällen eines vertragswidrigen Verhaltens der Bf) oder bei dessen Ende nach 70 Jahren zu entfernen und somit bis dahin wirtschaftlich nutzbar, wobei davon ausgegangen wird, dass die voraussichtliche technische und wirtschaftliche Nutzungsdauer des Bauwerkes (AfA-Satz 1,5%) in etwa dieser Zeitspanne entspricht.

Das auf fremdem Grund und Boden von der Bf auf eigenen Namen und eigene Rechnung errichtete, in ihr Alleineigentum erworbene Gebäude samt Gartenanlage zählt nach dem oben Gesagten zum notwendigen Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft.

Der Mietvertrag vom 29.09.2008 weckt mit seinen Bestimmungen über Rechte und Pflichten der Vertragspartner, insbesondere über die Höhe des Mietentgeltes, welches **über** dem vom Sachverständigen ermittelten und empfohlenen Wert von EUR 1.480,00 netto monatlich liegt, ebensowenig Bedenken hinsichtlich Angemessenheit und Fremdüblichkeit wie das mittlerweile belegmäßig nachgewiesene Bild der tatsächlichen Durchführung des Vertrages: Die vereinbarte Miete wurde in indexierter Höhe von Anbeginn mittels Überweisung an die Bf bezahlt.

Die von der Bf bis 2028 zu tragenden Fremdfinanzierungskosten bewegen sich seit der Umschuldung auf ein Annuitätendarlehen dank des niedrigen aktuellen Kreditzinssatzes von 1,5% in einer gegenüber den Prognoseerwartungen noch niedrigeren Höhe. Im Wirtschaftsjahr 2015/2016 wird der Fremdmittelaufwand laut Tilgungsplan EUR 4.886,24 betragen, während die Prognoserechnung noch von EUR 7.124,20 ausgeht. Berichtigt man die Prognoseansätze beim Zinsaufwand für 2006 - 2014/15 um die Differenz zu den tatsächlich höheren Kosten (laut Kontoausdrucken waren in diesem Zeitraum EUR 149.952,90 an Zinsen und Spesen angefallen, also um EUR 56.849,01 mehr als prognostisch angesetzt), so verbleibt bis 2027 ein positives Gesamtergebnis von EUR 23.376,45, das sich zum einen bis ins Jahr 2027/28 um ein weiteres positiv verlaufendes Bewirtschaftungsjahr und zum anderen um die ab 2015/16 niedrigeren Zinsaufwendungen verbessern wird.

Wenn daher die zuletzt vorgelegte Prognoserechnung trotz ihres Ansatzes höherer zukünftiger Aufwandszinsen (2% statt 1,5%) binnen 20 Jahren ab Vermietungsbeginn einen um die Fehlsätze 2006 - 2014/15 bereinigten Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten von rund EUR 23.376,00 erwarten lässt, so erscheint die so adaptierte Vorschau plausibel und realitätsnah. Die Bf entfaltet somit einerseits marktkonformes Streben nach Einnahmen und wird andererseits daraus innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren Einkünfte erzielen (keine Liebhaberei).

Es spricht daher nichts (mehr) für die Annahme, dass die rechtliche Ausgestaltung und tatsächliche Durchführung der Vertragsbeziehungen zwischen dem ursprünglich an

der Bf mittelbar beteiligten Gesellschafter (= Grundeigentümer und Gebäudem Mieter) und der Bf (= Bestandnehmerin des Grundes und Errichterin/Vermieterin des Gebäudes) vorrangig durch die seinerzeitige gesellschaftsrechtliche Nahebeziehung der beiden Vertragsteile zueinander bedingt war oder sich gar nur daraus erklären lässt. Eine missbräuchliche Gestaltung zwecks Schaffung der formalen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug ist ebenso wenig erkennbar wie das Vorliegen einer Kette von konstruierten Rechtshandlungen zur Erlangung eines ungerechtfertigten Steuervorteils. Auch in wirtschaftlicher Betrachtung gelangt man zur Anerkennung der von der Bf gewählten Vorgangsweise, ist doch diese dem von kapitalbedürftigen Bauwerbern nicht selten gewählte Weg einer Finanzierung von Bauvorhaben über Immobilienleasing nicht unähnlich: In solchen Fällen wird das vom Interessenten schon vorgeplante Bauwerk auf vorhandenem Eigengrund durch einen Leasinggeber errichtet/vorfinanziert und sodann im Wege der Abstattung von Leasingraten gemietet, bis die Raten abbezahlt sind. Auch dort gelangt der Errichter Leasinggesellschaft in den Genuss des Vorsteuerabzuges (Vorleistungen zum Satz von 20%), während es - wie unten dargelegt - auf eine allfällige Steuersatzdifferenz schon deswegen nicht ankommt, weil die Ausnützung eines Steuergefälles, welches sich aus den vom Gesetzgeber erlassenen Steuersatzvorschriften zwingend ergibt, keine missbräuchliche Gestaltung darstellen kann.

## **Rechtslage**

Rechtsgeschäftliche Beziehungen zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren (unmittelbaren bzw. mittelbaren) Gesellschaftern sind aufgrund des Trennungsprinzips aus steuerlicher Sicht möglich. Es ist daher ohne weiteres denkbar, dass bestimmte Handlungen auf Verträgen fußen und als Ausfluss dieser Verträge gesetzt werden. Andererseits ist es auch denkbar, dass diese Handlungen ihre Begründung im Gesellschaftsverhältnis haben, d. h. *causa societatis* durchgeführt werden. Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern (= zwei von einander unabhängigen Steuersubjekten) können also ihren Grund im Beteiligungsverhältnis oder in Geschäftsbeziehungen oder in beidem haben.

Das Trennungsprinzip - abgeleitet aus § 8 Abs. 1 und Abs. 2 KStG - gebietet einerseits, dass jedes Steuersubjekt für sich das richtige Einkommen zu ermitteln hat, erlaubt jedoch andererseits auch schuldrechtliche Beziehungen zwischen den gesellschaftsrechtlich verbundenen Steuersubjekten.

Einnahmen oder Ausgaben aus dem Bereich einer schuldrechtlichen Beziehung sind steuerlich zu berücksichtigen. Erfolgt jedoch eine offene Ausschüttung, so betrifft diese nicht den Bereich der Einkünfteerzielung, sondern die Einkommensverwendung und führt daher nicht zu steuerlich relevanten Ausgaben. Erfolgen nun Ausschüttungen nicht offen, sondern im Kleid einer schuldrechtlichen Beziehung, obwohl sie ihre Wurzel tatsächlich im Gesellschaftsverhältnis haben, so bleibt den geltend gemachten Aufwendungen/Ausgaben die steuerliche Anerkennung versagt.

Aus einem Bestandvertrag bezahlte Miete des Gesellschafters an die Gesellschaft kann daher bei dieser entweder steuerliche Einnahme/Ertrag (und verbundener Aufwand eine Betriebsausgabe) sein, oder - wenn gar kein Mietvertrag vorliegt - eine Einlage des Gesellschafters sein und der verbundene Aufwand der Gesellschaft bei ihr eine außerbetrieblich veranlasste, mithin nichtabzugsfähige Ausgabe darstellen.

Liegt zwar ein Mietvertrag vor und wird Miete gezahlt, so hängt das steuerliche Schicksal der Vertragserfüllung davon ab, ob der Mietvertrag seinem gesamten Inhalt nach den Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entspricht (ertragsteuerlicher Fremdüblichkeitsgrundsatz; zu den umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen siehe weiter unten).

Der Fremdüblichkeitsgrundsatz gebietet es, stets die gesellschaftsrechtliche Veranlassung zu prüfen, was mittels Fremdvergleich zu erfolgen hat.

Die getroffene Vereinbarung (z. B.: der Mietvertrag) muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen; einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben; und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Diese Anforderungen an Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber müssen kumulativ und im Zeitpunkt des behaupteten Vertragsabschlusses vorliegen. Die Frage des Fremdvergleiches ist eine Tatfrage und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO) zu lösen. Die Beweiswürdigung hat auf die besonderen Umstände des Einzelfalles Bedacht zu nehmen, wobei es grundsätzlich Sache der Abgabenbehörde ist, den Nachweis zu führen, dass eine Gestaltung unangemessen ist. Bei Anwendung des Fremdvergleiches ist von der Sache her ein gewisser Spielraum zu lassen; nicht schon jede geringfügige Abweichung von einem Richtwert (sinngemäß auch: von einer üblichen Vertragsgestaltung) gebietet den Ansatz (die Annahme) einer verdeckten Ausschüttung.

Bei Vermietung einer Immobilie durch die Gesellschaft an den Gesellschafter kommt der Fremdüblichkeits-Analyse des (zumeist schriftlich abgeschlossenen) Mietvertrages zentrale Bedeutung zu. Gleiches gilt für ein Konglomerat von Bestandverträgen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, wenn etwa zunächst der Gesellschafter der ihm nahe stehenden Gesellschaft das in seinem Eigentum stehende nackte Grundstück vermietet (Bestandvertrag 1) und sodann das darauf von der Gesellschafterin auf deren Kosten errichtete Gebäude von dieser zu seinen eigenen Wohnzwecken mietet (Bestandvertrag 2).

Jede natürliche Person hat eine private Sphäre, in der sich ihr Privatleben vollzieht. Ist diese Person daneben auch betrieblich tätig, so ist dieser betriebliche Bereich von der zwingend privaten Sphäre abzugrenzen. Bei Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen diesen Bereichen - durch Einlagen und Entnahmen - ist zwischen notwendigem Privatvermögen und notwendigem Betriebsvermögen zu unterscheiden. Unter bestimmten Voraussetzungen können Wirtschaftsgüter, die nicht dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen sind, durch einen Willensakt des Steuersubjektes doch dem betrieblichen Bereich zugeordnet werden; insoweit liegt gewillkürtes Betriebsvermögen vor.

Kapitalgesellschaften haben ihrer Natur nach keine Privatsphäre von der Art, wie sie jeder natürlichen Person zu eigen ist. Fällt sie unter § 7 Abs. 3 KStG, so hat sie zwingend eine betriebliche Sphäre. Sie kann aber bei Tätigkeiten, die für sich betrachtet nicht dem betrieblichen Bereich zuzuordnen sind, eine außerbetriebliche Sphäre haben. Im Unterschied zur Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzhofes (BFH) vertritt der Verwaltungsgerichtshof in mittlerweile ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass Kapitalgesellschaften eine außerbetriebliche Sphäre, aber kein gewillkürtes Betriebsvermögen haben können. Denn § 7 Abs. 2 KStG übernehme die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG und somit auch die verschiedenen Vermögensarten, während § 7 Abs. 3 KStG nur die anzuwendende Einkunftsart regle. Soweit Wirtschaftsgüter (WG) als notwendiges Privatvermögen einzustufen seien, könnten sie daher weder notwendiges noch gewillkürtes Betriebsvermögen darstellen, sodass diese WG einer außerbetrieblichen Sphäre zuzuordnen seien. Dies betreffe u. a. WG, die im Bereich einer Liebhabereibetätigung eingesetzt würden: WG, die ex lege in einen Privatbereich verschoben seien, wie z. B. Luxuskomponenten bei verschiedenen WG; und WG, die speziell auf die Bedürfnisse des Gesellschafters zugeschnitten seien, wie etwa Wohnimmobilien.

Nach kontroverser Auseinandersetzung des Fachschrifttums mit der seit dem E vom 20.06.2000, 98/15/0169, eingeschlagenen Rechtsprechungslinie des VwGH hat dieser im E vom 24.06.2004, 2001/15/0002 die bisherige Linie, Gegenstände in der betrieblichen Sphäre zu belassen und nur eine anteilige verdeckte Ausschüttung in Höhe des Vorteils für den Gesellschafter (Differenz der gezahlten zur fremdüblichen Miete) anzunehmen, scheinbar aufgegeben, was wiederum eine kritische Auseinandersetzung im Schrifttum nach sich zog. Im E vom 26.03.2007, 2005/14/0091 ging der VwGH von einer Deckung der Investition im Gesellschaftszweck aus. Teile des Schrifttums vertraten danach die Auffassung, dass es schon grundsätzlich der Gewinnoptimierung einer Gesellschaft widerspräche, anstelle eines Zinshauses in ein Einfamilienhaus zu investieren, derartige Kaufentscheidungen wären vom privaten Wohnbedürfnis (des Gesellschafters) motiviert. Der Marktpreis sei kaum zu erzielen, da für hochwertig ausgestattete Objekte der potentielle Interessentenkreis sinke, andererseits geschmackliche oder bautechnische Vorstellungen nicht abgegolten würden. Statt - wie an sich argumentierbar - einen Zufluss im Rahmen einer Ausschüttung an der Wurzel anzunehmen, sollte angesichts der Sinnlosigkeit der Investition auch der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums darzustellen sein (*Pröll*, in: ÖStZ 2010/312, Heft 7, 149, der auf die vom EuGH im Urteil vom 26.9.1996, Rs C-230/94, *Enkler* entwickelten Grundsätze für die Annahme des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit iSd Art. 4 Abs. 1 iVm Art. 17 Abs. 1 der 6. MwSt-Richtlinie als marktkonformes Streben nach Einnahmen Bezug nimmt).

Nach nunmehr gefestigter Rechtsprechung des VwGH kann bei Immobilien, deren Anschaffung oder Herstellung auch durch den Gesellschafter veranlasst ist, eine außerbetriebliche Sphäre der Kapitalgesellschaft gegeben sein.

Bei einer Immobilienvermietung durch die Gesellschaft an einen Gesellschafter sind nach dieser Rechtsprechung drei Fälle zu unterscheiden:

1. Die Immobilie ist dem betrieblichen Bereich zuzuordnen, die Miete erreicht eine fremdübliche Höhe (sinngemäß: der Mietvertrag/das Konglomerat zusammenhängender Bestandverträge ist seinem gesamten Inhalt nach fremdüblich); steuerliche Folge: volle Anerkennung, keine Gewinnausschüttungen, Vorsteuerabzugsberechtigung ist gegeben.
2. Die Immobilie ist zwar dem betrieblichen Bereich zuzuordnen, die Miete jedoch im Fremdvergleich zu niedrig; steuerliche Folge: Gewinnausschüttung in Höhe des Vorteils für den Gesellschafter, keine schädliche Auswirkung auf den Vorsteuerabzug.
3. Die Immobilie ist dem außerbetrieblichen Bereich zuzuordnen; steuerliche Folge: "Ausschüttung an der Wurzel", die Aufwendungen (und Vorsteuern) der Gesellschaft auf die Immobilie sind überhaupt nicht abzugsfähig .

Der VwGH hat seine Auffassung vom steuerlichen oder außersteuerlichen Charakter einer Wohnimmobilienvermietung durch die Gesellschaft an den (einen) Gesellschafter in mehreren Erkenntnissen entwickelt, wovon nur einige Judikate herausgegriffen seien:

E 16.05.2007, 2005/14/0083 - Aufhebung wegen Verfahrensmangel, da nicht gewürdigt wurde, dass tatsächlich Miete für das dem Gesellschafter in Bestand gegebene Objekt gezahlt wurde, und es an der konkreten Feststellung, dass das Objekt nicht zur Einnahmenerzielung angeschafft bzw. hergestellt wurde, fehlte (§ 2 Abs. 1 UStG 1994; Art. 4 Abs. 1 und Abs. 2 Sechste MwSt.-Richtlinie 77/388/EWG).

E 23.10.2010, 2007/15/0003 - Aufhebung wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes:

"Bei den ... den Gesellschaftern zur Nutzung überlassenen Gebäuden einer Kapitalgesellschaft ist zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einerseits und andererseits solchen Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, sodass sie als 'verdeckte Ausschüttung an der Wurzel' von vornherein nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zählen. In Bezug auf die erstgenannten Gebäude spricht der Umstand, dass sie den Gesellschaftern zu einem unangemessen niedrigen Mietzins vermietet werden, nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt im Wege einer laufenden verdeckten Ausschüttung zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieterträge) der Kapitalgesellschaft. Voraussetzung dafür, in Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung eine verdeckte Ausschüttung (auch an der Wurzel) anzunehmen, ist dabei stets, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich standhält.

E 19.10.2011, 2008/13/0046 - (wie E 2007/15/0003: Fremdvergleich hinsichtlich der Nutzungsüberlassung)

E 19.03.2013, 2009/15/0215 - (Fremdüblichkeit der Mietenhöhe ist zu prüfen)



E 25.04.2013, 2010/15/0139 - "Überlässt eine unternehmerisch tätige juristische Person ihrem Dienstnehmer im Hinblick auf das Dienstverhältnis ein Wohnhaus zur Nutzung für seine privaten Wohnzwecke, liegt darin eine steuerpflichtige Überlassung iSd Art. 6 Abs. 2 Unterabsatz 1 Buchst a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (Überlassung für den Bedarf des Personals), was der juristischen Person das Recht auf Vorsteuerabzug für dieses Wohnhaus vermittelt.

(...)

§ 12 Abs. 2 Z. 2 lit.a UStG 1994 iVm § 8 Abs. 2 KStG 1988 normiert einen Vorsteuerauschluss im Bereich der Verwendung von Gebäuden durch Kapitalgesellschaften für verdeckte Gewinnausschüttungen. (...)

Nach der hg Rechtsprechung ist bei den nicht fremdüblich den Gesellschaftern zur privaten Nutzung überlassenen Gebäuden einer Kapitalgesellschaft zu unterscheiden zwischen jederzeit im Betrieb (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einerseits und andererseits solchen Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind. (...) In Bezug auf die erstgenannten Gebäude spricht der Umstand, dass sie den Gesellschaftern zu einem unangemessen niedrigen Mietzins vermietet werden, nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt im Wege einer verdeckten Gewinnausschüttung zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen.

Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Ausschüttung (auch einer solchen an der Wurzel) ist, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält. (...) Die Sachverhaltsgrundlage für eine rechtliche Einstufung eines Gebäudes ... als außerbetriebliches Vermögen bedarf ... auch hinreichender Sachverhaltsfeststellungen zur Beurteilung der Fremdüblichkeit der Vermietung in der Regel auch zur Fremdüblichkeit der Höhe des Mietzinses. (...) Die Höhe des angemessenen Mietzinses kann daraus abgeleitet werden, "was unter einander fremd gegenüberstehenden Personen vereinbart worden wäre und insbesondere auch daraus, was ein Investor als Rendite aus der Investition der konkret aufgewendeten Geldsumme erwartet. Es ist somit eine Renditeberechnung für einen Betrag in Höhe des Verkehrswertes der Immobilie bzw. des Gesamtbetrages der Anschaffungs- und Herstellungskosten samt allfälliger Sanierungskosten anzustellen, wobei von einem marktüblich agierenden Immobilieninvestor auszugehen ist.

Für die Frage, ob eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel vorliegt, nicht relevant erweist sich die Feststellung der belangten Behörde, dass eine Kapitalgesellschaft ein solches Gebäude nicht für fremde Arbeitnehmer (als Dienstwohnung) angeschafft hätte. (...) Die Vermietung einer Immobilie durch eine Körperschaft kann nämlich selbst dann fremdüblich gestaltet sein, wenn sie die einzige Betätigung der Körperschaft ist bzw. wenn die Körperschaft gar nicht über Arbeitnehmer verfügt (Hinweise für alles auf oben genannte frühere Erkenntnisse)."

E 19.09.2013, 2011/15/0157 - Kein Vorsteuerabzug der Gesellschaft bei **ausschließlich** für das private Wohnbedürfnis des Gesellschafters gewidmeten Räumen (Gebäuden)

E 29.01.2014, 2010/13/0193 - wie E vom 19.10.2011, 2008/13/0046 und 25.04.2013, 2010/15/0139: Bei marktkonformer Vermietung (und der Möglichkeit, das Gebäude jederzeit im betrieblichen Geschehen der Gesellschaft einzusetzen, es etwa in wirtschaftlich sinnvoller Weise an Fremde zu vermieten) kann der Vorsteuerabzug nicht versagt werden und kommt es für den Fremdvergleich bspw. auch nicht darauf an, ob das Gebäude für fremde Arbeitnehmer angeschafft worden wäre (Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit).

Wenn daher eine Vermietung an Gesellschafter oder der Gesellschaft nahe stehende Personen die Einstufung der Betätigung als Einkunftsquelle erlaubt, weil sie auf Grund einer die Echtdaten einbeziehenden Prognoserechnung einen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben/Aufwendungen innerhalb des nach der Liebhabereiverordnung maßgeblichen absehbaren Zeitraumes (§ 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 3: 25 Jahre ab Vermietungsbeginn + höchstens 3 Jahre Voraufwendungen; § 1 Abs. 2 iVm § 2 Abs. 4: 20 Jahre ab Vermietungsbeginn + höchstens 3 Jahre Voraufwendungen) abzuwerfen verspricht, ist damit nach Auffassung des BFG eine Renditeberechnung im Sinne der Judikatur geleistet, die eine anerkennende Beurteilung der konkreten Investition rechtfertigen kann.

## **Erwägungen**

Da das gegenständliche Bauwerk im Sinne der oben skizzierten Rechtsprechungskriterien des VwGH dem notwendigen Betriebsvermögen der Bf zuzuordnen ist und die Vermietung an den ehemaligen Gesellschafter einem Fremdvergleich standhält, erweist sich die Beschwerde, soweit sie den Abzug von Vorsteuern aus Rechnungen für erbrachte Bauleistungen und andere mit der Gebäudeerrichtung zusammenhängende Vorleistungen begehrt, als berechtigt.

Da die Bf nach dem 30.04.2006 gegründet wurde und sie daher bis zu diesem Datum weder umsatzsteuerpflichtig war noch Vorsteuern aus an sie erbrachten Leistungen in Rechnung gestellt werden konnten, war die - nicht ausdrücklich zurückgezogene! - Beschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid für das am 30.04.2006 endende abweichende USt-Jahr 2006 als unbegründet abzuweisen.

Im Umfang der Anfechtung des Umsatzsteuerjahresbescheides für 2007 war die Beschwerde insofern berechtigt, als die im abweichenden USt-Jahr 1.5.2006 - 30.4.2007 angefallenen Vorsteuern Berücksichtigung zu finden hatten. Die ab 1.5. bis 31.12.2007 angefallenen Vorsteuern gehören in das nachfolgende Steuerjahr 2007/2008 und scheiden bei der Veranlagung des anhängigen Streitjahres aus. Daraus folgt eine im vollen Umfang stattgebende Abänderung des angefochtenen Bescheides, da die Bf ihr diesbezügliches Rechtsmittel noch vor Zustellung der schriftlichen Ausfertigung des Erkenntnisses auf die relevanten Zeiträume durch Vorlage des ziffernmäßig dargestellten Begehrens eingeschränkt hat.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der weiter oben dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.