

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Ralf Schatzl, die beisitzende Richterin Dr. Maria-Luise Wohlmayr und die Laienrichter Dr. Rupert Mayr und MMag. Michaela Schmidt über die Beschwerde der ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Trust Treuhand- und Steuerberatung GmbH, Praterstraße 38, 1020 Wien, vom 27. Oktober 2016 gegen den Bescheid des (damals zuständigen) Finanzamtes Salzburg – Land vom 5. Juli 2017 betreffend Umsatzsteuer 2015 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art. 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) eine Revision nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Verfahrensgang

A/1. Die beschwerdeführende GmbH (kurz: Bf.) steht zu 98,91% im Eigentum der M*** Privatstiftung. Die restlichen Anteile (1,09%) werden von Mag. R X gehalten, welcher auch alleiniger Geschäftsführer der Bf. ist. Erststifter und Erstbegünstigter der M*** Privatstiftung ist ebenfalls Mag. X.

Im Jahr 2016 führte das zuständige Finanzamt bei der Bf. eine Nachschau gem. § 144 BAO durch. In der Niederschrift vom 1.7.2016 wurden folgende Angaben des Mag. X festgehalten: Im Nebengebäude seines Hauptwohnsitzes (Anmerkung: Adresse 1 in Dorf) befänden sich Büroräume, welche von ihm und seiner Gattin für Tätigkeiten der Bf. genützt würden. Er wende 90% seiner Büroarbeit für die Geschäftsführertätigkeit bei der Bf. auf, seine Gattin erledige Buchhaltungsvorbereitungen und Rechnungsprüfungen. In den Büroräumen befinden sich die Geschäftsunterlagen der Bf. sowie private Buchhaltungsunterlagen des Geschäftsführers der Bf. Die Verrechnung der Baukosten vom 28.12.2015 sei die einzige

Rechnung, die gestellt wurde. Es werde auch keine weitere Rechnung gestellt. Über die Nutzung des Grundstückes durch die Bf. gebe es keine schriftliche Vereinbarung.

Mit Schreiben vom 25.7.2016 nahm die steuerliche Vertretung der Bf. Stellung zu dieser Niederschrift, korrigierte darin die Angaben des Mag. X dahingehend, dass es sehr wohl eine schriftliche Nutzungsvereinbarung vom 1.12.2014 zwischen Mag. X und Frau Y einerseits und der Bf. andererseits gebe. Diese Vereinbarung sowie die Ergänzung zu dieser Nutzungsvereinbarung wurden in einem vorgelegt.

Als Folge der bei der Nachschau getroffenen Feststellungen erließ das Finanzamt einen Bescheid vom 29. September 2016 über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Dezember 2015. In der dazu ergangenen Begründung führte das Finanzamt aus, dass eine neue Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Dezember 2015 im Zusammenhang mit der Verrechnung von Baukosten für das Büro in der Adresse 1, Dorf, zu erfolgen habe, da die dieser Verrechnung zugrunde liegende Vereinbarung zwischen der Bf. und ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer einem Fremdvergleich nicht standhalte und folglich der Rechnungslegung der Leistungsaustausch fehle. Aus diesem Grund könne die aus dieser Verrechnung geltend gemachte Vorsteuer nicht anerkannt werden.

A/2. Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung mit Schriftsatz vom 24. Oktober 2016 das Rechtsmittel der Beschwerde mit der Begründung, dass es entsprechend dem Grundsatz der Vertragsfreiheit jedem freistehe, die eigenen rechtlichen Beziehungen nach eigenem Willen frei zu gestalten. Aufgrund des Trennungsprinzips seien Rechtsbeziehungen zwischen Körperschaften und deren Gesellschaftern steuerlich grundsätzlich anzuerkennen und seien bei einem Naheverhältnis Vereinbarungen anhand jener Kriterien zu messen, die auch zwischen Fremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen werden würden.

Im Fall der Bf. habe jedoch von vornherein ein klar definiertes Mietverhältnis vorgelegen und habe dieses entsprechend der Nutzungsvereinbarung mit Anfang Dezember 2014 begonnen. Im Rahmen dieser Nutzungsvereinbarung sei vereinbart worden, dass die Bf. die Baukosten übernehme und stattdessen keine zusätzliche Miete zu entrichten habe. Der Mietvertrag sehe außerdem vor, dass im Fall der Kündigung der Liegenschaftseigentümer der Bf. den Restwert der Baukosten zu erstatten habe. Es bestehe demnach keine Grundlage für die Annahme einer Fremdunüblichkeit der Vereinbarung, da die beschwerdeführende Partei nur die anteiligen Kosten getragen habe, die auch in einer Miete zu kalkulieren gewesen wären. Die Übernahme der Baukosten stelle somit eine Gegenleistung an Stelle eines zu verrechnenden Mietzinses dar, die angemessen sei. Durch die Verpflichtung der aliquoten Rückzahlung der übernommenen Baukosten im Fall einer Kündigung innerhalb von 15 Jahren werde die Bf. nicht schlechter gestellt.

A/3. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22. November 2016 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab und führte in der Begründung aus, dass eine fremdübliche

Monatsmiete für ein vergleichbares Mietobjekt mit EUR 600,00 netto erhoben worden sei und dies eine Jahresmiete im Ausmaß von EUR 7.200,00 ergebe.

In Anbetracht der vertraglichen Regelung, dass bei Auflösung des Mietverhältnisses innerhalb von 15 Jahren ein zeitaliquoter Anteil der übernommenen Baukosten zurückbezahlt werden müsse, vermindere sich der rückzuzahlende Betrag jedes Jahr um ein Fünfzehntel der ursprünglich übernommenen Baukosten, was einen Betrag in Höhe von EUR 19.549,89 ergebe. Dieser Betrag stehe sodann in einem Ungleichgewicht zu der ermittelten fremdüblichen Jahresmiete in Höhe von EUR 7.200,00 und sei nach Ablauf der 15 Jahre noch lange keine Amortisation der Investition gegeben. Hierdurch sei ersichtlich, dass die Gesellschaft ein unnötiges Risiko eingegangen sei und der Grund für diese Vorgangsweise nur in dem gesellschaftsrechtlichen Naheverhältnis zwischen der beschwerdeführenden Partei und dem Gesellschafter erblickt werden könne. Es sei nämlich nur für den Gesellschafter günstig, wenn die Gesellschaft einen erheblichen Betrag zur Errichtung eines Gebäudes zahle, das sich im Eigentum des Gesellschafters befinde.

A/4. Mit Schriftsatz vom 5. Dezember 2016 stellte die beschwerdeführende Partei den Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht, verwies in der Begründung dieses Antrags auf die Begründung im Rahmen der Beschwerde und beantragte die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht erfolgte sodann am 3. Jänner 2017.

Im weiteren Verfahrensverlauf erließ das Finanzamt den Umsatzsteuerjahresbescheid vom 5. Juli 2017 betreffend das Jahr 2015, in dem es dem Beschwerdevorbringen nicht folgte. Vielmehr wiederholte das Finanzamt seine Rechtsansicht, dass die Vorsteuern im Zusammenhang mit der Verrechnung der anteiligen Baukosten nicht anerkannt werden könnten und verwies diesbezüglich auf die Begründung der Beschwerdevorentscheidung vom 22. November 2016.

Mit Schriftsatz vom 10. Juli 2017 erhob die Bf. (nochmals) Beschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2015 und führte in der Begründung unter Wiederholung der bereits in der Beschwerde vom 24. Oktober 2016 vorgebrachten Argumentation abermals aus, dass eine fremdübliche und klare Gestaltung des Mietverhältnisses vorliege.

Darüber hinaus könne die Ermittlung der fremdüblichen Jahresmiete in Höhe von EUR 7.200,00 nicht nachvollzogen werden. Eine kurze Internet-Recherche in Salzburg-Umgebung komme zu Abweichungen. So werde zum Beispiel eine 55 m² Wohnung im Erstbezug zu einem Mietzins von rund EUR 970,00 netto pro Monat angeboten. Unter Berücksichtigung von monatlichen Betriebskosten in Höhe von EUR 2,00 pro m² ergebe dies eine Miete in Höhe von EUR 15,64 pro m². Wende man nun diesen Mietzins auf den beschwerdegegenständlichen Fall an, ergebe dies eine jährliche Miete von EUR 13.700. Hier sei noch eine Werterhöhung durch individuelle Anpassungen für die Nutzung durch die Mieterin sowie die Mitnutzung der Außenanlagen zu

berücksichtigen. Der in der Nutzungsvereinbarung festgelegte Preis sei somit als fremdüblich zu bezeichnen.

A/5. In Hinblick auf die bereits erfolgte Vorlage der Beschwerde gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Dezember 2015 ist die Beschwerde gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid dem Bundesfinanzgericht als ergänzender Schriftsatz zur ursprünglichen Beschwerde vorgelegt worden (siehe Beschluss des BFG 9.1.2020, RV/6100475/2017).

Das Bundesfinanzgericht beauftragte das Finanzamt mit Beschluss vom 8.1.2020 zur Durchführung weiterer Ermittlungen. Daraufhin legte die Bf. diverse Unterlagen vor, deren Inhalt unter Pkt. B Sachverhalt dargestellt wird.

A/5. In der am 17. März 2022 abgehaltenen mündlichen Verhandlung legte der Vertreter der Bf. einen Schriftsatz vor, dessen Inhalt er auch mündlich erläuterte. Es seien folgende Punkte zu ergänzen:

1. Zivilrechtlicher Ersatzanspruch:

Das Finanzamt habe bisher übersehen, dass hinsichtlich der Nutzungsvereinbarung ein zivilrechtlicher Ersatzanspruch der Mieterin nach § 1097 ABGB bestehe. Das BFG habe kürzlich in seinem Erkenntnis vom 7.12.2021, RV/4100213/2017 über den Ersatzanspruch für übernommene Investitionskosten entschieden. Auf den gegenständlichen Fall angewandt bedeute dies, dass dem Vermieter bei Aufkündigung des Vertragsverhältnisses jedenfalls ein zivilrechtlicher Ersatzanspruch zustehe.

Die Minderung des Ersatzanspruches aufgrund der Abnützung des Bestandsobjektes sei aufgrund des Synallagmas zwischen Übernahme der Investitionsverpflichtung und Nutzungsüberlassung in einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise - wie auch vom Finanzamt angenommen - als Mietentgelt zu werten.

In der Nutzungsvereinbarung sei lediglich geregelt, wie sich der Ersatzanspruch in den ersten 15 Jahren im Falle einer Aufkündigung bemisst. Bei Aufkündigung nach 15 Jahren enthalte die Vereinbarung keine Regelung, sodass die zivilrechtlichen Bestimmungen des § 1097 ABGB zur Anwendung gelangen würden. § 1097 ABGB stelle eine dispositive Bestimmung dar und könne daher grundsätzlich ausgeschlossen werden, sofern jedoch kein ausdrücklicher Ausschluss erfolge, stehe der Ersatzanspruch uneingeschränkt zu. Mangels Ausschlusses des § 1097 ABGB ergebe sich daher jedenfalls ein Ersatzanspruch des Mieters.

2. Rechtsprechung zu Mieterinvestitionen

Die Nutzung des Bestandsobjektes als Bürogebäude und außerdem als Sitz der Gesellschaft sei vom Finanzamt nicht beanstandet worden. Die übernommenen Investitionskosten seien somit betrieblich veranlasst. Nach der Rechtsprechung des VwGH (VwGH 24.10.2019, Ro

2018/15/0013) führten Aufwendungen des Mieters auf den Bestandsgegenstand, die nicht bloß Erhaltungsmaßnahmen (Instandhaltung, Instandsetzung) sind, zu "Mieterinvestitionen", die wie Wirtschaftsgüter im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters nach den Grundsätzen der § 7 und 8 EStG 1988 abgeschrieben werden. Dies gelte jedenfalls dann, wenn dem Mieter - durch Gesetz oder durch Vereinbarung - das Recht auf Entschädigung in Höhe des Restwertes der Einbauten bei Beendigung des Bestandverhältnisses oder auf Entfernung der Investitionen eingeräumt sei.

Aufgrund des gesetzlichen Entschädigungsanspruches erfolge daher die Berücksichtigung der Mieterinvestitionen zu Recht im Rechenwerk der Mieterin.

3. Fremdüblichkeit des Mietentgelts unter Berücksichtigung des Ersatzanspruches

Bei der Prüfung der Fremdüblichkeit komme dem wirtschaftlichen Mietentgelt entscheidende Bedeutung zu. Das Finanzamt habe die fremdübliche Miete pro Quadratmeter mit EUR 8,22 errechnet. Dies entspreche wohl einem angemessenen Mietzins, der für Geschäftsraummiete in dieser Gegend zwischen EUR 7 und EUR 9 liege. Bei einer Gesamtnutzfläche von 73m² betrage die Nettomonatsmiete EUR 600 und die Jahresmiete EUR 7.200. Unter Berücksichtigung des zivilrechtlichen Ersatzanspruches gemäß § 1097 ABGB und einer laufenden wirtschaftlichen Abnutzung der übernommenen Investitionskosten (und somit Reduktion des Ersatzanspruches gemäß § 1097 ABGB bei einer etwaigen Beendigung des Mietverhältnisses) von 2,5%, ergebe sich bei den übernommenen Baukosten eine Reduktion des Ersatzanspruches in Höhe von EUR 7.313,89. Die vom Finanzamt errechnete Jahresmiete entspreche somit im Wesentlichen der jährlichen Reduktion des zivilrechtlichen Ersatzanspruches, sodass insgesamt von einem wirtschaftlichen fremdüblichen und angemessenen Mietentgelt auszugehen sei.

Wirtschaftlicher Eigentümer hinsichtlich der Gebäude sei Herr X, und er habe seine anteiligen Errichtungskosten weiterverrechnet. Hinsichtlich des wirtschaftlichen Eigentums werde auf § 418 ABGB verwiesen, wonach der redliche Bauführer Eigentum am darunterliegenden Grundstück erwirbt und daraus einen Ersatzanspruch hat. Herr X habe die Vorleistungen bezahlt und vermiete als wirtschaftlicher Eigentümer dieses Projektes an die Bf.

Eine verdeckte Ausschüttung sei also insgesamt nicht zu erblicken. Aufgrund des zivilrechtlichen Ersatzanspruches liege keine objektive Bereicherung vor, da nach allfälliger Aufkündigung des Mietvertrages die Mieterin einen Ersatzanspruch zivilrechtlich durchsetzen könnte.

4. Berechtigung zum Vorsteuerabzug

Selbst wenn man den zivilrechtlichen Ersatzanspruch außer Acht lasse und unzutreffender Weise ein überhöhtes Mietentgelt erblicke, wäre zu berücksichtigen, dass die Bestimmung (Überwiegensregel) des § 12 Abs 2 Z 2 UStG nicht zur Anwendung gelangt, wenn eine Kapitalgesellschaft für eine Leistung des Gesellschafters eine überhöhte Gegenleistung

gewährt und dies ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat. Für die auf den angemessenen Teil der Gegenleistung entfallende Umsatzsteuer stehe der Vorsteuerabzug zu. Lediglich für einen etwaigen Mehrbetrag sei der Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Die Rechnung sei nur deswegen von Herrn X alleine gestellt worden, da er als wirtschaftlicher Eigentümer alleine die Vorleistungen für die Errichtung der Gebäude getragen habe. Die Bauleistungen seien ebenfalls an Herrn X erbracht worden, diese Kosten seien anteilig weiterverrechnet an die Bf.

Wirtschaftlicher Eigentümer hinsichtlich der Gebäude sei Herr X, und er habe seine anteiligen Errichtungskosten weiterverrechnet.

Der Senat hat über die Beschwerde erwogen:

B. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht legt seiner Entscheidung den folgenden Sachverhalt zugrunde, der aus den Akten des Finanzamtes, dem Ermittlungsverfahren vor dem Bundesfinanzgericht und dem Parteilvorbbringen in der mündlichen Verhandlung hervorgeht:

B/1. Die Bf. ist eine im Jahr 2012 errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die seit November 2015 ihren Sitz an der Adresse Dorf, Adresse 1 hat. Der Geschäftszweig der Gesellschaft umfasst die Vermietung, Bereitstellung und Servicierung von Apartments sowie Unternehmensberatung. Die Gesellschafter der Bf. sind die M*** Privatstiftung mit 98,91% sowie mit 1,09% Mag. R X, der zugleich auch die Gesellschaft selbstständig als Geschäftsführer vertritt. Weiters ist Mag. X Stifter und Begünstigter der M*** Privatstiftung.

Die Liegenschaft in Dorf (KG 1*** EZ 2**) steht im Alleineigentum von B Y, der Lebensgefährtin des Mag. X und umfasst mehrere Gebäude sowie land- und forstwirtschaftliche Grundstücke. Die Liegenschaft befindet sich rund 14 km von Salzburg und rund 22 km von U entfernt in einer ländlichen, sehr wenig besiedelten und durchgehend von Grünland umgebenen Lage ohne nennenswerte Infrastruktur. Das Dorfzentrum von Dorf (rund 1.400 Einwohner) ist etwa 2 km entfernt.

Nach Angaben der Bf. in dem durch das Finanzamt durchgeführten Ermittlungsverfahren wurde die genannte Liegenschaft durch Frau Y erworben, weil nur sie die erforderlichen Voraussetzungen für den Erwerb einer Landwirtschaft hatte. Die Finanzierung des Erwerbes ist aber zur Gänze durch Mag. X erfolgt. Zwischen den Lebensgefährten soll mündlich vereinbart worden sein, dass Mag. X als wirtschaftlicher Eigentümer zu gelten hat. Eine geeignete schriftliche Vereinbarung darüber existiert nicht.

B/2. Mit dem Kauf der Landwirtschaft wurden auch Altgebäude mit den Hausnummern 15 und 17 erworben. Diese wurden renoviert, wobei die Kosten laut Bf. wiederum von Mag. X getragen wurden.

Hierzu legte die Bf. einen Mietvertrag zwischen Frau Y und Mag. X vom 27.1.2014 über ein Gebäude mit zwei Garagen und Substandardwohnung (bezeichnet als Garagenzubau) sowie über das Austragshaus vor. Es handelt sich dabei offenbar um die Altgebäude mit den Hausnummern 15 und 17. Das Bestandverhältnis begann mit 1.1.2014 und wurde auf unbefristete Zeit abgeschlossen. Darin wurde vereinbart, dass Mag. X die Renovierungskosten für den Garagenzubau, der Ende Jänner 2014 abgeschlossen wurde, übernimmt. Weiters wurde vereinbart, dass die von Mag. X durchgeführten Investitionen in das Gebäude (geplant ist eine Generalsanierung der Liegenschaften) bei Beendigung des Mietverhältnisses von der Vermieterin mit dem Zeitwert ersetzt werden. Die Vermieterin erteilte dem Mieter ausdrücklich die Berechtigung zur Sanierung der Mietobjekte und zu deren Weitervermietung.

Diese beiden Gebäude werden an die Stiefsöhne des Mag. X vermietet, wobei nach Angaben der Bf. Mag. X gegenüber den Mietern der Gebäude 15 und 17 als Vermieter auftritt und die Mieterträge in seine Steuererklärung aufnimmt.

B/3. Auf der Liegenschaft wurde weiters ein neues Wohnhaus mit der Hausnummer 16 samt Nebengebäude (Garage im Erdgeschoss und Büro im Obergeschoss) und Außenanlagen wie etwa Schwimmteich errichtet. Nach Aussagen der Bf. erfolgte die Errichtung dieser Gebäude auf Kosten des Mag. X. Auf ihn lauten auch die Rechnungen über die Baukosten. Das Wohnhaus dient dem Geschäftsführer der Bf. und Frau Y als Hauptwohnsitz. In der Garage werden die privaten und landwirtschaftlich genutzten Fahrzeuge verwahrt. Oberhalb der Garage wurden Büroräumlichkeiten errichtet, die von Mag. X und Frau Y genutzt werden. Fremde Arbeitnehmer nutzen das Büro nicht.

Eine mit 1. Dezember 2014 datierte Nutzungsvereinbarung zwischen Mag. X und Frau Y als Nutzungsüberlasser und der Bf. als Nutzungsberechtigter hält fest, dass der Bf. ausschließlich der Innenraum der Büroräumlichkeiten an der Adresse Adresse 1 bestehend aus rund 70 m² Büro mit zwei separaten Büroräumen, Vorraum, WC und Waschelegenheit sowie Teeküche zur Nutzung zu Büro Zwecken überlassen wurde.

Das Vertragsverhältnis wurde auf unbefristete Zeit abgeschlossen und besteht sowohl für die Überlasser als auch für die Berechtigte die Möglichkeit, das Vertragsverhältnis unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Monats zu beenden.

In Bezug auf den Mietzins wurde unter Punkt IV des Vertrags vereinbart, dass die Nutzung des Büros unentgeltlich erfolgt und kein laufender Mietzins in Rechnung gestellt wird. Die laufenden Betriebskosten hat jedoch die Bf. zu tragen und wurde diesbezüglich ein Pauschalbetrag in Höhe von EUR 2,50 pro m² vereinbart.

Unter Punkt VI des Vertrags verpflichtete sich die Bf. sodann zur Leistung einer einmaligen Mietvorauszahlung in Form der Übernahme der für den Nutzungsgegenstand notwendigen Investitionen in Höhe von EUR 230.000,00. Sollte jedoch das Vertragsverhältnis innerhalb von 15 Jahren aufgelöst werden, so hat die Bf. einen Anspruch auf zeitliquote Erstattung der Eigenleistungen.

Bezüglich dieser Nutzungsvereinbarung wurde ein schriftlicher Zusatz vorgelegt, wonach Anfang Dezember 2015 mündlich vereinbart worden sei, dass das Nutzungsverhältnis mit 1. Dezember 2015 beginne und die von der Bf. zu übernehmenden Kosten EUR 293.248,22 zzgl. 20 % Umsatzsteuer betragen. Diese schriftliche Dokumentation der mündlichen Vereinbarung ist mit 25. Juli 2016 datiert und von der Bf. (vertreten durch ihren Geschäftsführer) und Mag. X unterzeichnet, nicht jedoch von Frau Y.

In den Büroräumlichkeiten befinden sich neben den Geschäftsunterlagen der Bf. unter anderem auch die privaten Buchhaltungsunterlagen des Herrn Mag. X. Die Räumlichkeiten werden durch Herrn. Mag. X für dessen Tätigkeiten für die Beschwerdeführerin sowie durch dessen Ehefrau für deren Tätigkeit der Rechnungsprüfung und Buchhaltungsvorbereitung betreffend die Bf. genutzt. Bei der Besichtigung der Räumlichkeiten im Zuge der Nachschau zog das Finanzamt die Nutzung der Büroräume für betriebliche Zwecke der Bf. nicht in Zweifel.

B/4. Mit Rechnung vom 28. Dezember 2015 stellte Mag. X der Bf. die anteiligen Kosten in Höhe von EUR 293.248,33 netto samt Umsatzsteuer in Höhe von EUR 56.087,75 sohin gesamt EUR 349.336,07 in Rechnung. Die Berechnung dieser Beträge erfolgte dergestalt, dass die Büronutzfläche im Ausmaß von 73,6 m² in Relation zur Gesamtnutzfläche im Ausmaß von 316,19 m² gestellt wurde und die Gesamtbaukosten in Höhe von netto EUR 1.259.657,76 (Kosten des privaten Wohnhauses samt sämtlicher Außenanlagen wie etwa Schwimmteich und Kosten des Nebengebäudes mit Garagen und Büros) sowie die in diesem Zusammenhang angefallene Umsatzsteuer in Höhe von EUR 240.926,74 entsprechend des sich daraus ergebenden Prozentsatzes in Höhe von 23,28 aufgeteilt wurden.

Die Rechnung hat folgenden Inhalt:

Rechnungsaussteller: Mag. X

Rechnungsempfängerin: beschwerdeführende GmbH

„Verrechnung der anteiligen Herstellungskosten Büro Dorf

UID Rechnungsaussteller

UID Rechnungsempfängerin

Sehr geehrte Herren,

basierend auf den Gesamtbaukosten des Wohn- und separaten Bürohauses in Dorf erlaube ich mir die anteiligen Herstellungskosten für das Büro nachfolgend in Rechnung zu stellen:

	Netto	Mwst	Brutto
Baukosten	1.152.874,31	230.574,86	1.383.449,17
Baunebenkosten	106.783,45	10.351,88	117.135,33
Baukosten gesamt	1.259.657,76	240.926,74	1.500.584,50
Gesamtnutzfläche		316,19 m ²	
Büronutzfläche		73,6 m ² entspricht 23,28%	
Anteilige Bau- und Nebenkosten für Büro (23,28%)	293.248,33	56.087,75	349.336,07

Detaillierte Aufstellung der Bau- und Baunebenkosten sind im Anhang angeführt.

Abzüglich des Verrechnungskontos (Stand 10.15) in Höhe von EUR 60.821,90 ergibt sich ein Restbetrag in Höhe von EUR 288.514,17.

Ich ersuche um Überweisung der anteiligen Gesamtbaukosten abzüglich dem offenen Betrag vom Verrechnungskonto - EUR 288.514,17 – auf das Konto...”

B/5. Die Bezahlung der anteiligen Herstellungskosten durch die Bf. wurde über das Verrechnungskonto des Mag. X bei der Bf. verbucht. Die Bf. überwies am 30.12.2015 von ihrem Bankkonto EUR 288.514,17. Da das Bankkonto in dieser Höhe aber nicht gedeckt war, leistete Mag. X am gleichen Tag eine als „kurzfristige Liquiditätsspritze“ bezeichnete Überweisung auf dieses Bankkonto in Höhe von EUR 250.000.

In ihrer Umsatzsteuervoranmeldung für Dezember 2015 machte die Bf. die Vorsteuer aus dieser Rechnung geltend.

C. Beweiswürdigung

C/1. Die Angaben zur Bf. basieren auf den im Firmenbuch eingetragenen Daten.

Die Sachverhaltsfeststellungen in Bezug auf die Errichtung, die Verrechnung der Baukosten und die Verwendung der Büroräumlichkeiten wurden aufgrund der zweiten Niederschrift über die Nachschau gemäß § 144 BAO vom 1. Juli 2016, der diesbezüglichen Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 25. Juli 2016, der Nutzungsvereinbarung vom 1. Dezember 2014 samt Änderung vom 1. Dezember 2015 und der Rechnung vom 28. Dezember 2015 getroffen.

C/2. Hinsichtlich der Beurteilung der übernommenen Baukosten in Höhe von EUR 293.248,33 als eine einmalige Mietvorauszahlung ist auszuführen, dass entsprechend der Judikatur des

Verwaltungsgerichtshofs ein Bestandsvertrag den Gebrauch einer unverbrauchbaren Sache gegen einen bestimmten Preis zum Inhalt hat. Das Mietrecht ist sohin das Recht auf entgeltliche Benutzung (VwGH 23.10.1997, 96/15/0111). In diesem Zusammenhang judiziert der Oberste Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung, dass die Errichtung des vermieteten Gebäudes auf Kosten des Mieters einer Mietzinsvorauszahlung gleichkommt (etwa OGH 23.02.2016, 4 Ob 17/16b).

Den Ausführungen der steuerlichen Vertretung der Bf. in der mündlichen Verhandlung, dass es sich bei den weiterverrechneten Baukosten um Mieterinvestitionen handle, vermag der Senat nicht zu folgen. Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung sind Mieterinvestitionen Aufwendungen für Zu- und Umbauten an gemieteten Liegenschaften, die zum eigenen geschäftlichen Vorteil des Mieters vorgenommen werden und nicht bloß Erhaltungsmaßnahmen sind (*Marschner* in Jakom, EStG 2021, § 4 Rz 173 sowie die dort zit. Jud.).

Mieterinvestitionen können als wirtschaftliches Eigentum des Mieters abgeschrieben werden, sofern dem Mieter das Recht auf Entschädigung in Höhe des Restwertes der Einbauten bei Beendigung des Bestandsverhältnisses oder auf Entfernung der Investitionen eingeräumt ist (VwGH 24.10.2019, Ro 2018/15/0013). Nach der in Literatur und Judikatur übereinstimmend vertretenen Auffassung sind Investitionen des Mieters auf die voraussichtliche Nutzungsdauer, höchstens auf die voraussichtliche Mietdauer abzuschreiben. Ist der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen, dann ist für die Abschreibung die Nutzungsdauer der Investition maßgebend (BFG 19.4.2018, RV/6100140/2014 mit Verweis auf VwGH 25.04.2002, 99/15/0255).

Gegenständlich scheitert eine Beurteilung der verrechneten Errichtungskosten als Mieterinvestition bereits begrifflich, weil nicht die Mieterin Zu- oder Umbauten an der gemieteten Liegenschaft vorgenommen hat, sondern im Gegenteil Mag. X als Bauherr das Gebäude vorerst auf eigene Kosten und wohl auch nach eigenen Vorstellungen errichtet hat und der Bf. sodann die Büroräume zur Nutzung überlassen hat. Die Nutzungsvereinbarung enthält lediglich einen Passus über eine zeitaliquote Erstattung der Eigenleistungen bei Beendigung des Bestandsverhältnisses vor dem Ablauf von 15 Jahren. Ob der Bf. darüberhinausgehende Entschädigungen bei Beendigung des Mietverhältnisses nach Ablauf von 15 Jahren zustehen, blieb vertraglich ungeregelt.

Die bisherigen Beschwerdeausführungen sprechen klar und deutlich davon, dass die Übernahme der Baukosten und im Gegenzug hierfür keine zusätzliche Miete vereinbart worden sei, die getragenen Baukosten in einer Miete zu kalkulieren gewesen wären und die Übernahme der Baukosten eine Gegenleistung an Stelle eines zu verrechnenden Mietzinses darstelle.

In Würdigung dieser Ausführungen und unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sowie des Obersten Gerichtshofs kam das Bundesfinanzgericht zur Ansicht, dass es sich bei den übernommenen Baukosten um eine einmalige Mietzinsvorauszahlung handelt, die von der Bf. als Entgelt für die Überlassung der Büroräumlichkeiten geleistet wurde. Es liegt daher ein Bestandsvertrag zwischen der Bf. und dem Gesellschafter-Geschäftsführer Mag. X und Frau Y vor und wurde das Vorliegen eines solchen Vertrags auch von Seiten der Bf. nie in Abrede gestellt.

C/3. Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen, worunter auch Verträge zwischen einer Gesellschaft und deren Gesellschafter-Geschäftsführer zu verstehen sind, ist jedoch in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob das Vertragsverhältnis aufgrund einer betrieblichen Veranlassung oder aufgrund des Naheverhältnisses zustande gekommen ist (*Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG²⁰, § 2 Rz 158 ff; *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, Die Körperschaftsteuer-KStG 1988, 26. Lfg, § 8 Rz. 169ff).

Eine Anerkennung von Vereinbarungen für den Bereich des Steuerrechts, selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit, ist dann gegeben, wenn sie nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), sie einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und sie zwischen Fremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und wurden in laufender Rechtsprechung entwickelt (*Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG²⁰, § 2 Rz 160).

Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (etwa VwGH 18.3.2004, 2003/15/0049; 28.10.2009, 2005/15/0118). Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

C/4. Im beschwerdegegenständlichen Fall sind diese Voraussetzungen nach Ansicht des Senates aus folgenden Gründen nicht erfüllt:

Das Vorliegen einer schriftlichen Nutzungsvereinbarung zwischen der Bf. und den Lebensgefährten X/Y ist bei der erstmaligen Befragung im Zuge der Nachschau durch das Finanzamt vom Geschäftsführer der Bf. verneint worden. Erst einige Wochen später legte die steuerliche Vertretung eine mit 1. Dezember 2014 datierte schriftliche Nutzungsvereinbarung vor sowie einen schriftlichen Zusatz über eine am 1. Dezember 2015 getroffene mündliche Änderung hinsichtlich des Beginnes des Nutzungsverhältnisses und der Höhe der zu

übernehmenden Baukosten, wobei der schriftliche Zusatz vom gleichen Tag datiert wie das Schreiben der steuerlichen Vertretung an das Finanzamt.

Es entspricht nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Lebenserfahrung, dass Angaben bei der ersten Vernehmung der Wahrheit in aller Regel am nächsten kommen (vgl. z.B. VwGH 25.11.1992, 91/13/0030; 31.10.1991, 90/16/0176). Somit bestehen erhebliche Zweifel daran, ob die Nutzungsvereinbarung tatsächlich vor Beginn des Nutzungsverhältnisses abgeschlossen wurde.

Dass fremde Dritte von der Nutzungsvereinbarung wussten, erscheint aufgrund dieser Sachlage unglaublich. Auch erbrachte die Bf. trotz Aufforderung und mehrfacher Nachfrage durch das Bundesfinanzgericht keine Nachweise darüber, dass die Publizitätswirkung gegeben ist. Dass der Sitz der Bf. an der Adresse Adresse 1 den zuständigen Behörden bekanntgegeben wurde, bedeutet jedenfalls nicht, dass die Behörden damit vom Inhalt der Vereinbarungen Kenntnis erlangten. Da auch die anderen Mieter der Liegenschaft (Haus Nr. 15 und 17) zum Kreis der nahen Angehörigen zählen (es handelt sich dabei um die Söhne von Frau Y), ist die Kenntnis dieser Vereinbarung durch die Söhne nicht ausreichend.

Die Nutzungsvereinbarung wurde zwischen der Bf. und den Lebensgefährten X/Y geschlossen. Die mündliche Zusatzvereinbarung schloss offenkundig Mag. X alleine ab und unterzeichnete sie auch alleine (als Nutzungsüberlasser und als GF der Bf.). Damit bestehen Zweifel nicht nur hinsichtlich der Publizitätswirkung, sondern auch hinsichtlich der Frage, wer nun eigentlich der Nutzungsüberlasser ist.

C/5. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen müssen auch einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben. In der mündlichen Verhandlung wies die steuerliche Vertretung der Bf. erstmals darauf hin, dass für die Mieterin ein zivilrechtlicher Ersatzanspruch nach § 1097 ABGB bestehe, der uneingeschränkt zustehe, sofern er nicht ausdrücklich ausgeschlossen wurde. Das mag zivilrechtlich unbestritten sein. Die Anforderungen an Verträge zwischen nahen Angehörigen gehen jedoch über die zivilrechtliche Gültigkeit hinaus. Unklare Rechtsgestaltungen mit zweifelhaftem Vertragsinhalt gehen nach in ständiger Rechtsprechung entwickelter Beweisregel zu Lasten des Steuerpflichtigen (*Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG²⁰, § 2 Rz 163).

Nach dem klaren Vertragsinhalt hat die Bf. lediglich bei Beendigung des Mietverhältnisses vor Ablauf von 15 Jahren einen Anspruch auf zeitaliquote Erstattung der Eigenleistungen. Wenn in der Vereinbarung ein darüber hinaus gehender Entschädigungsanspruch nicht angesprochen wird, kann dies im Lichte der Angehörigenjudikatur nur bedeuten, dass ein zusätzlicher Entschädigungsanspruch nicht gewollt war, selbst wenn er zivilrechtlich zustünde. Auf Grund des fehlenden Interessensgegensatzes bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen ist nämlich keineswegs davon auszugehen, dass die Vertragsparteien die ihnen zustehenden zivilrechtlichen Möglichkeiten auch tatsächlich ergreifen werden. In diesem Sinne genügt es

daher nach Überzeugung des Senates nicht, den Anspruch gemäß § 1097 ABGB nicht ausdrücklich auszuschließen, somit überhaupt nicht zu erwähnen. Vielmehr hätten die Vertragsparteien eine über die vereinbarte Zeitaliquote Erstattung hinausgehende Vereinbarung über eventuelle weitere Entschädigungen treffen müssen, damit das Erfordernis des klaren und jeden Zweifel ausschließenden Vertragsinhaltes erfüllt wäre und um dem Publizitätserfordernis Rechnung zu tragen.

C/6. Betreffend die fremdübliche Ausgestaltung ist anzumerken, dass jene nur dann vorliegt, wenn die Vereinbarung auch von völlig unabhängigen fremden Dritten im gleichen Ausmaß abgeschlossen worden wäre. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass bei einer grundsätzlichen Angemessenheit nicht die gesamten Aufwendungen als verdeckte Ausschüttung qualifiziert werden können, sondern nur die Differenz zwischen dem tatsächlich Vereinbarten und demjenigen, was voneinander unabhängige Vertragspartner vereinbart hätten (*Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer-KStG 1988, 26. Lfg, § 8 Rz. 175ff*).

In Bezug auf die Höhe des fremdüblichen Mietzinses ist auszuführen, dass das Finanzamt hinsichtlich der Nettokaltmieten in Salzburg und Umgebung festgestellt hat, dass sich diese zwischen EUR 7,00 und EUR 13,00 pro m² bewegen würden und dies im Durchschnitt sodann eine Nettokaltmiete in Höhe von EUR 10,00 pro m² ergebe, wobei bei diesem Vorgang Mieten im Stadtgebiet der Stadt Salzburg ebenso berücksichtigt worden seien. Das Finanzamt leitete sodann aus einer Annonce betreffend ein Vergleichsobjekt in der Stadt Salzburg, welches zu einer Nettokaltmiete in Höhe von EUR 656,65 zur Miete angeboten wurde, eine fremdübliche Nettokaltmiete für die angemieteten Büroräumlichkeiten in der Gemeinde Dorf in Höhe von EUR 600,00 pro Monat bzw. eine Jahresmiete in Höhe von EUR 7.200,00 ab und ergibt dies bei der angemieteten Fläche im Ausmaß von 73 m² eine Miete von EUR 8,22 pro m².

In der Beschwerde wurde diese Berechnung des Finanzamts in Zweifel gezogen, allerdings legte die Bf. keine gegenteiligen Vergleichsobjekte vor, sondern bezog sich lediglich auf das Ergebnis einer „kurzen Internetrecherche“, bei der eine 55m² große Wohnung gefunden wurde.

In der mündlichen Verhandlung beurteilte die steuerliche Vertretung der Bf. sodann die vom Finanzamt durchgeführte Berechnung als angemessen und bestätigte, dass man bei Geschäftsraummieta in dieser Lage wohl von einem Quadratmeterpreis von EUR 7 bis 9 wird ausgehen müssen.

Auch das Bundesfinanzgericht sieht sich nicht dazu veranlasst, von der Berechnung des Finanzamtes abzugehen:

Dem Anhang XIII. Mietenspiegel für Büroflächen in *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁷ (2017) kann hinsichtlich der Mieten pro m² für Büroflächen in Salzburg-Umgebung für das Jahr

2016 entnommen werden, dass für Büroflächen in der Kategorie guter Nutzwert (normal ausgestatteter Büroneubau oder sanierter Altbau) EUR 7,00 pro m² und für Büroflächen in der Kategorie sehr guter Nutzwert (nach modernen Erkenntnissen ausgestatteter und mit flexiblem Grundriss, repräsentativ angelegter Büroneubau, der mit technisch zeitgemäßen Einrichtungen versehen ist) EUR 9,00 an Miete erzielt werden konnten. Die vom Finanzamt ermittelte Miete in Höhe von EUR 8,22 pro m² fällt somit zwischen die im Anhang ausgewiesenen erzielbaren Mieten für Büroflächen mit gutem und sehr gutem Nutzwert. Die Nähe der ermittelten fremdüblichen Miete zum Wert für Büroflächen mit sehr gutem Nutzwert deckt etwaige im Rahmen der Beschwerde vorgebrachte individuelle Anpassungen der Bürofläche für die Nutzung der Mieterin ab.

Das Beschwerdevorbringen, man müsse der Berechnung einer fremdüblichen Monats- bzw. Jahresmiete eine Miete pro m² in Höhe von EUR 15,64 zugrunde legen, vermochte das Bundesfinanzgericht nicht überzeugen. Diese Miete pro m² wurde laut Beschwerde dergestalt ermittelt, dass eine Internetrecherche in Bezug auf eine 55 m² Wohnung im Erstbezug vorgenommen wurde und zur ermittelten Miete Betriebskosten in Höhe von EUR 2,00 hinzugerechnet wurden. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass die für Wohnungen erzielbaren Mietpreise nicht ident mit den Mietpreisen sind, die für Büroflächen erzielt werden können (siehe diesbezüglich *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁷ (2017), Anhang XII. Mietenspiegel für Wohnungen mit frei vereinbartem Mietzins, Seite 323). Eine Ableitung einer fremdüblichen Miete für Büroflächen aus Mieten für Wohnungen ist demnach aufgrund der unterschiedlichen Wesensart dieser beiden Räumlichkeiten weder möglich noch notwendig, weil erzielbare Mietpreise für Büroflächen separat verfügbar sind.

Die durch die steuerliche Vertretung ermittelte Miete in Höhe von EUR 15,64 pro m² liegt über 100 % über den in *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁷ (2017), ausgewiesenen Mietzins von EUR 7,00 pro m² für Büroflächen in der Kategorie guter Nutzwert bzw. über 50 % über den ausgewiesenen Mietzins von EUR 9,00 für Büroflächen in der Kategorie sehr guter Nutzwert. Eine Begründung für diese beachtliche Überschreitung der Angaben des Mietenspiegels konnte nicht gefunden werden. Die vorgebrachte allfällige individuelle Anpassung des Mietgegenstandes auf die Bedürfnisse der Bf. deckt diese Differenz jedenfalls nicht ab.

Diese Miete beträgt auch nahezu das Doppelte jener Miete, die im Jahr 2016 für das vom Finanzamt herangezogene Vergleichsobjekt aufzuwenden war, wobei dieses Vergleichsobjekt in der Stadt Salzburg in einer Lage mit bester Infrastruktur und ausgezeichnete Verkehrsanbindung gelegen ist. Demgegenüber befindet sich das Büro der Bf. in einer ländlichen und als abgelegen zu bezeichnenden Gegend ohne nennenswerte Infrastruktur. Auch aus diesem Grund ist der ursprüngliche Ansatz der steuerlichen Vertretung zu verwerfen.

C/7. Setzt man nunmehr in weiterer Folge die einmalige Mietzinsvorauszahlung in Höhe von EUR 293.248,33 in Relation zur fremdüblichen Jahresmiete in Höhe von EUR 7.200,00, ergibt

sich, dass mit dieser Vorauszahlung ein Mietzeitraum von 41 Jahren abgedeckt wurde. Berücksichtigt man bei dieser Berechnung jedoch eine jährliche Anpassung der Miete im Ausmaß von 2 %, was der durchschnittlichen Änderung des Verbraucherpreisindex in den Jahren 2017 und 2018 entspricht, so verringert sich der Vorauszahlungszeitraum auf 30 Jahre, da nach dieser Berechnung nach 30 Jahren eine Gesamtmiete in Höhe von EUR 298.531,97 erreicht wird.

Bei Heranziehung dieser Berechnungsmethode kommt man ferner zu dem Ergebnis, dass für einen Zeitraum von 15 Jahren eine Gesamtmiete in Höhe von EUR 126.795,33 anfällt. Dieser Betrag stellt angesichts der vertraglichen Vereinbarung, wonach bei einer Vertragsbeendigung innerhalb von 15 Jahren nach Vertragsabschluss der bezahlte Betrag zeitaliquot zurückzubezahlen ist, die fremdübliche Mietvorauszahlung im gegenständlichen Fall dar.

Es ist nämlich nicht nachvollziehbar, weshalb ein fremder Dritter eine Mietvorauszahlung für einen Zeitraum von 30 Jahren leisten würde, wenn lediglich eine zeitaliquote Rückerstattung der Vorauszahlung bei Beendigung des Vertragsverhältnisses innerhalb der ersten 15 Jahren bedungen ist. In solch einem Fall würde sich der fremde Dritte dem offensichtlichen Risiko aussetzen, dass der Vermieter nach Ablauf der 15 Jahre den Mietvertrag ohne Folgen aufkündigen kann und damit die Vorauszahlung für die bezahlten weiteren 15 Jahre verloren geht. Eine wirtschaftliche Begründung, weshalb ein fremder Dritter einer solchen vertraglichen Gestaltung zustimmen würde, ist nicht erkennbar. Daher kann dem Beschwerdevorbringen, wonach die Bf. durch die vertraglich bedungene Rückzahlungsverpflichtung bei Auflösung innerhalb von 15 Jahren keine Schlechterstellung erfahre, aufgrund dieser Überlegungen nicht gefolgt werden.

C/8. Demgegenüber weist die Bf. darauf hin, dass das Mietentgelt unter Berücksichtigung des zivilrechtlichen Ersatzanspruches fremdüblich sei. Die übernommenen Baukosten stellten unter Berücksichtigung einer laufenden wirtschaftlichen Abnutzung der Investitionskosten von 2,5% eine Reduktion des Ersatzanspruches in Höhe von EUR 7.313,89 jährlich dar. Dies entspreche im Wesentlichen der vom Finanzamt errechneten Jahresmiete, sodass insgesamt von einem fremdüblichen und angemessenen Mietentgelt auszugehen sei.

Damit negiert die Bf., dass in der Nutzungsvereinbarung ein zivilrechtlicher Ersatzanspruch eben nicht angesprochen wird und daher nicht davon ausgegangen werden kann, dass ein solcher tatsächlich gewollt ist. Zum anderen macht sie mit dieser Argumentation aber deutlich, dass die von der Bf. gewählte Vorgangsweise einer Abschreibung der Investitionskosten auf 15 Jahre eben nicht fremdüblich ist, weil die Bf. selbst von einer wirtschaftlichen Nutzungsdauer von zumindest 40 Jahren ausgeht.

C/9. Nicht fremdüblich ist auch die Art der Verrechnung der Mietvorauszahlung an sich. Laut dem vorgelegten Bankbeleg überwies die Bf. ihrem Geschäftsführer am 30.12.2015 den Betrag von EUR 288.514,17 auf dessen Bankkonto. Am gleichen Tag tätigte jedoch der Geschäftsführer

eine Banküberweisung an die Bf. in Höhe von EUR 250.000, welche als „kurzfristige Liquiditätsspritze“ bezeichnet wurde. Zwischen fremden Dritten würden derartige Verrechnungen nicht vereinbart bzw. akzeptiert werden.

Aus diesen Ausführungen erschließt sich daher, dass die Nutzung des Büros für betriebliche Zwecke der Bf. nicht bestritten wird. Allerdings vertritt der Senat die Überzeugung, dass die Veranlassung für die vorliegende Vertragsgestaltung und für die Höhe der einmaligen Mietzinsvorauszahlung in Höhe der übernommenen Baukosten im Naheverhältnis zwischen der Bf. und deren Gesellschafter-Geschäftsführer Mag. X zu finden ist.

D. Rechtliche Würdigung

D/1. Verfahrensrecht

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Dies gilt auch dann, wenn der frühere Bescheid einen kürzeren Zeitraum als der ihn ersetzende Bescheid umfasst.

Im vorliegenden Fall wurde gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Dezember 2015 am 24. Oktober 2016 Beschwerde erhoben und gegen den in der Folge ergangenen Umsatzsteuerjahresbescheid 2015 mit Schriftsatz vom 10. Juli 2017 erneut Beschwerde eingebracht. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt in derartigen Fällen ein Schriftsatz, mit dem gegen den Jahresbescheid Beschwerde erhoben werden soll, lediglich einen ergänzenden Schriftsatz zur ursprünglichen Beschwerde dar (etwa VwGH 28.6.2008, 2006/15/0085). Die ursprüngliche Beschwerde ist daher als gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2015 gerichtet zu beurteilen.

D/2. Umsatzsteuer

D/2.1. Gemäß § 12 Abs 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. a) Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.
- 1 b.) Soweit in den Fällen der lit. a der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung der Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist.

Nach Abs 2 Z 2 lit. a leg.cit. gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren nicht als für das Unternehmen ausgeführt, wenn deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne der §§ 8 Abs 2 und 12 Abs 1 Z 1 bis 5 des KStG 1988 sind.

D/2.2. Rechnungen müssen neben den anderen in § 11 Abs 1 Z 3 UStG 1994 genannten Merkmalen nach lit c die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung enthalten.

Alle erforderlichen Angaben müssen vom leistenden Unternehmer in die Rechnung aufgenommen werden oder in Belegen enthalten sein, die der leistende Unternehmer ausgefertigt hat. Enthält eine Urkunde nicht die von § 11 UStG geforderten Angaben, dann ist sie nicht als Rechnung iSd § 11 anzusehen, womit es aus der Sicht des Leistungsempfängers an einer wesentlichen Voraussetzung für den Vorsteuerabzug fehlt.

D/2.3. Ein Vorsteuerabzug steht nur zu, wenn der andere Unternehmer eine Lieferung oder sonstige Leistung erbringt. Vorausgesetzt wird eine entgeltliche, dh. auf das Zustandekommen eines Leistungsaustausches gerichtete Leistung. Fehlt es an einer Leistung, so kann eine Vorsteuer auch dann nicht abgezogen werden, wenn eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis vorliegt und der Aussteller die Steuer gemäß § 11 Abs 14 schuldet oder bezahlt hat (VwGH 28.10.2009, 2007/15/0159).

An einer Leistung (und daher auch an der Vorsteuerabzugsberechtigung) fehlt es nach der Rechtsprechung auch, wenn für einen in einer Rechnung zum Ausdruck gebrachten Leistungsaustausch zwischen gesellschaftsrechtlich nahestehenden Personen die Kriterien der Angehörigenjudikatur nicht erfüllt sind (VwGH 29.3.2007, 2003/15/0085). Auch im Fall einer Anzahlung muss es sich um eine Zahlung für eine Leistung handeln.

Kein Vorsteuerabzug steht zu, wenn der Unternehmer Leistungen von Nichtunternehmern in Anspruch nimmt (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 12 Tz 29).

D/2.4. Wie unter Pkt. C ausgeführt, ist der Senat zur Überzeugung gelangt, dass im vorliegenden Fall die Kriterien der Angehörigenjudikatur nicht erfüllt sind und daher kein Leistungsaustausch zustande kam. Gemäß der Entscheidung des BFG über die Körperschaftsteuer 2015, RV/6100470/2017, auf die verwiesen wird, ist die Vertragsgestaltung nicht fremdüblich. Es mangelt auch an der Außenwirkung der getroffenen Vereinbarungen. Bereits aus diesem Grund fehlt es an der Vorsteuerabzugsberechtigung der Bf.

D/2.5. Hinzu kommt, dass aus der Rechnung selbst eine Leistung im Zusammenhang mit einem Nutzungsverhältnis bzw. Bestandsvertrag überhaupt nicht erkennbar ist, weil der Leistungsgegenstand mit „Verrechnung der anteiligen Herstellungskosten Büro Dorf“ angegeben ist, ohne dass die Rechnung in irgendeiner Weise auf die Nutzungsvereinbarung Bezug nähme.

Eine unzureichende Leistungsbeschreibung schließt den Vorsteuerabzug dann nicht aus, wenn die Behörde über alle notwendigen Informationen verfügt, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 11 Tz 57 sowie die

dort angeführte Jud.) Für den Vorsteuerabzug kommt es also darauf an, ob unter Heranziehung anderer Erkenntnismittel eine Identifizierung der tatsächlich erbrachten Leistung möglich ist (*Ruppe/Achatz*, UStG⁵, § 11 Rz 68/1).

Diese Voraussetzungen sind nach Überzeugung des Senates gegenständlich nicht erfüllt. Neben der Rechnung vom 28.12.2015 und der Nutzungsvereinbarung gibt es keine weiteren Unterlagen oder Erkenntnismittel. Mag. X ist der alleinige Rechnungsaussteller, während die Vereinbarung über die Nutzung des Büros durch die Bf. von beiden Lebensgefährten X/Y geschlossen wurde. Die Rechnung stimmt somit nicht mit der Nutzungsvereinbarung überein, sodass nicht erkennbar ist, welche Leistung mit der Rechnung überhaupt abgerechnet werden sollte. Unklar ist auch, wer nun der Unternehmer ist.

Damit ist die der Bf. erbrachte Leistung nicht nur unrichtig bezeichnet, sondern ist eine Identifizierung der tatsächlich erbrachten Leistung sowie des leistenden Unternehmers aufgrund der vorliegenden Unterlagen nicht eindeutig möglich.

Zum fehlenden Leistungsaustausch tritt also noch hinzu, dass die vorliegende Rechnung keine solche im Sinne des § 11 UStG ist, sodass der Bf. ein Vorsteuerabzug auch aus diesem Grund nicht zusteht.

Aus den angeführten Gründen war somit spruchgemäß zu entscheiden.

D. Zulässigkeit einer Revision

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

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der zitierten einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur, darüber hinaus hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie Fragen der Beweiswürdigung ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Salzburg, am 25. März 2022