

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***1*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Stb., AdresseStb., über die Beschwerde vom 29.11.2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes XY vom 28.10.2019 betreffend Umsatzsteuer 2014 bis 2017 zu Recht erkannt:

I.

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In den Jahren 2014 bis 2017 wurden von der Beschwerdeführerin Umsätze von Null erklärt.

Mit **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 28.10.2019** wurde eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 in Höhe von 8.800,00 € vorgenommen.

Begründet wurde wie folgt: Da laut Ansicht des Finanzamtes (siehe Begründung Einkommensteuerbescheid 2018) die Vermietung eingestellt worden wäre, sei die Vorsteuer des Gebäudes ab 2014 rückzurechnen.

Im Einkommensteuerbescheid 2018 wird verwiesen auf die Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2014, die wie folgt lautet:

„Ab dem Jahr 2014 wurden keine Mieteinnahmen mehr erzielt. Da die Einbringlichkeit der Mieten zu diesem Zeitpunkt bereits nicht mehr gegeben war, und dies keinem Fremdvergleich

standhalten würde, ist nach Ansicht des Finanzamtes ab diesem Zeitpunkt von keiner steuerlich relevanten Einkunftsquelle mehr auszugehen.“

Mit **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 28.10.2019** wurde eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 in Höhe von 8.800,00 € vorgenommen. Begründend wurde auf die Begründung des Vorjahresbescheides/der Beschwerde vorentscheidung verwiesen.

Mit **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2016 vom 28.10.2019** wurde eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 in Höhe von 8.800,00 € vorgenommen. Begründend wurde auf die Begründung des Vorjahresbescheides/der Beschwerde vorentscheidung verwiesen.

Mit **Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2017 vom 28.10.2019** wurde sowohl der Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch, als auch die Vorsteuer mit Null festgesetzt.

Mit **Schreiben vom 29.11.2019** wurde **Beschwerde** gegen diese Bescheide eingereicht und wie folgt ausgeführt:

Richtig sei, dass die Beschwerdeführerin keine Mieteinnahmen seit 11/2013 erhalten habe, weil die Mieterin „B. GmbH“ seit diesem Zeitpunkt Liquidationsprobleme/-engpässe gehabt hätte. Es wäre jedoch keineswegs so, dass die Bezahlung der Mieten nicht mehr zu erwarten gewesen sein würde, weil dies von der Finanzierung/Verkauf von der Mieterin abzuwickelnden Projekte abhängig gewesen sein würde.

Folgende Projekte hätten im oben angeführten Zeitraum abgewickelt werden sollen: Wohn- und Büroprojekt *****2*****, Stadtresidenz Wohn- und Geschäftsprojekt *****3*****, Rathauspassage *****3***** und Wohnprojekt *****4*****.

Nachdem nunmehr eine realistische Finanzierungszusage erreicht worden wäre, hätte sie mit der Mieterin eine Vereinbarung (Mietzahlungsvergleich) getroffen.

Von den insgesamt offenen Mieten in Höhe von 67.618,00 € zzgl. 20 % USt 13.523,60 €, das seien in Summe offen per 31.12.2017 81.141,60 €, sei vereinbart worden, dass 70 % der offenen Mieten (56.799,12 €) bezahlt würden. 10 % davon (5.679,91 €) würden bis Ende Februar 2020 fließen und die restlichen offenen Mieten würden von der Mieterin in halbjährlichen Raten (Juni 2020, Dezember 2020, Juni 2021, Dezember 2021, Juni 2022, Dezember 2022, Juni 2023, Dezember 2023, Juni 2024) an die Vermieterin bezahlt werden. Außerdem sei mit neuen, laufenden Projekten die Bezahlung dieser offenen Rückstände unter Umständen auch schneller rückzuführen.

Diese Vorgangsweise halte durchaus einem Fremdvergleich stand.

Beigelegt wurde ein **Mietzahlungsvergleich vom 25.11.2019**, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der B. GmbH, der unter anderem wie folgt lautet:

„Einvernehmlich werde festgestellt, dass insgesamt Mieten in Höhe von 81.141,60 € seit

11/2013 offen seien.

Es werde folgender Mietzahlungsvergleich getroffen: 70 % der offenen Mieten würden von der Mieterin bezahlt, das seien 56.799,12 €.

(Raten von 10 % ab 28.2.2020 bis 30.6.2024).

Würden aus laufenden, positiven Erträgen der Firma die Rückzahlungen schneller möglich sein, verpflichte sich die Mieterin unverzüglich die bis dahin offenen Mieten an die Vermieterin abzuführen.“

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 27.10.2022** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und auf eine gesonderte Begründung verwiesen.

Vorliegend ist lediglich eine **Begründung betreffend Beschwerdeentscheidungen im Hinblick auf die Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2017** vom 27.10.2022, die unter anderem wie folgt lautet:

„Gegenständlich ist die Vermietung des Bürogebäudes *****5*****, an die B. GmbH mit Sitz an obig angeführter Adresse. Die Vermieterin vertritt die Mieterin seit Juli 2004 selbständig als Geschäftsführerin. Gesellschafter der Mieterin ist zu 100 % der Gatte der Vermieterin. Im Mietvertrag vom 29.5.2007 wurde eine monatliche Miete von 2.000,00 € netto vereinbart. Die Betriebskosten werden von der Mieterin übernommen. Mit Vereinbarung zum Mietvertrag vom 13.11.2011 wurde die monatliche Miete ab 1.1.2011 auf 1.352,36 € netto 20 % herabgesetzt. Mit Ergänzung zur Vereinbarung zum Mietvertrag vom 16.8.2016 wurde vereinbart, dass die seit 11/2013 ausständigen Mieten in Höhe von 44.627,88 € zuzüglich USt bis spätestens 31.8.2017 zuzüglich 1,75 % Zinsen an die Mieterin zu zahlen sind.

Ebenso wurde ein Verjährungsverzicht vereinbart. Gemäß den eingereichten Steuererklärungen für 2018 und 2019 wurden in diesen Jahren keine Mieten vereinnahmt.

Die Beschwerdeführerin nimmt nach wie vor Abstand davon, das Mietverhältnis mit der säumigen Mieterin zu beenden. Bei den Untermieterinnen handelt es sich um Gesellschaften, deren Gesellschafterin und Geschäftsführerin die Beschwerdeführerin ist.

Die *****6*** GmbH**, vormals *****7*** GmbH**, wurde im Mai 2022 gegründet, die *****8*** GmbH** im Juni 2021 und die *****9*** GmbH** im Dezember 2019. Alle drei Gesellschaften haben als Geschäftsanschrift das Vermietungsobjekt.

Verträge zwischen Personen im Naheverhältnis finden im Steuerrecht nur Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen;
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben;
- auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen wären.

Ein Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist. Nach Ansicht der Behörde widerspricht es jeder Lebenserfahrung, dass bei Fremdvermietung der Mietvertrag nicht bereits im Jahr 2014 gekündigt und ein Nachmieter gesucht worden wäre.

Mit Fremden wäre eine Zahlungsvereinbarung, wie in der Beschwerdeschrift angeführt, nicht getroffen worden. Die Beibehaltung einer Mieterin, obwohl diese offensichtlich die Mietenzahlungen nicht bedienen kann, ist lediglich im Zusammenhang mit der Geschäftsführungstätigkeit und dem Naheverhältnis zum Gesellschafter zu sehen. Ebenso sind die nunmehrigen Untermietverhältnisse der säumigen Mieterin mit Gesellschaften, deren Gesellschafterin und Geschäftsführerin die Vermieterin ist, die bereits vor Beginn des Mietverhältnisses die Adresse des Mietobjektes im Firmenbuch als Geschäftsadresse angeführt haben, nicht fremdüblich.

Ab 2014 kann das Mietverhältnis mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt werden. In der Vermietung des Objektes liegt keine steuerlich relevante Einkunftsquelle vor, Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung sind daher nicht anzusetzen.“

Mit **Schreiben vom 5.12.2022** wurde der **Antrag auf Vorlage** der Beschwerden zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht eingereicht und unter anderem begründet wie folgt:

1.

Lebenserfahrung

Da das Finanzamt nicht als Vermieter von Liegenschaften auftrete sei diese Feststellung nur als mutmaßlich und theoretisch zu sehen. Aufgrund der sehr speziellen Verhältnisse und der vollumfänglichen Kenntnis der wirtschaftlichen Verhältnisse der Mieterin würde niemand aufgrund der berechtigten und begründeten Aussicht auf Zahlung bzw. Nachzahlung der Mieten einen Mieter kündigen und Investitionen in einen dann notwendigen Umbau für einen allfälligen, unbekannten neuen Mieter zu stecken. Genau die Lebenserfahrung zeige, dass dies wohl kaum ein Vermieter so machen würde.

2.

Fremdvergleich

Es bestehe und hätte bestanden zu jeder Zeit von 2014 bis dato eine genaue Kenntnis des Vermieters über die wirtschaftlichen Verhältnisse (Besitz und Entwicklungschancen) der Mieter. Diese Kenntnisse seien und wären so exakt gewesen, wie es gegenüber einem Dritten wohl niemals der Fall sein hätte können.

Daher wäre eine Stundung von Mietzahlungen nicht nur gerechtfertigt gewesen, sondern aus wirtschaftlicher Sicht absolut üblich und würde einem Fremdvergleich standhalten (mit ähnlichen Kenntnissen bezüglich der wirtschaftlichen Situation der Mieter).

Hinsichtlich der Untermietverträge der säumigen Mieterin mit Gesellschaften, deren Gesellschafter und Geschäftsführer die Vermieterin sei, sei völlig fremdüblich. Dass deren Firmensitz bereits vor Abschluss der Mietverträge am Ort des Objektes gewesen wäre sei auch absolut schlüssig, da diese Firmen zur Gründung – vor der Aufnahme einer echten Geschäftstätigkeit – einen Standort benötigt hätten. Erst mit Aufnahme der Geschäftstätigkeit wäre ein Mietvertrag abzuschließen gewesen, da früher keine Nutzung von Büroflächen stattgefunden hätte.

Zudem sei es völlig unerheblich, dass die Vermieterin Gesellschafter und Geschäftsführer von

Firmen sei, die als Untermieter der Hauptmieterin auftreten würden. Dies seien Immobilien-Projektfirmen und diese würden als Kapitalgesellschaften eigene Rechtspersonen darstellen. Damit sei das absolut fremdüblich. Diese Situation finde sich bei einer Vielzahl von Gesellschaften in dieser Branche.

Vorliegend ist ein **Mietvertrag die gegenständliche Liegenschaft betreffend vom 29.5.2007**, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin als Vermieterin und der B. GmbH als Mieterin, in dem unter anderem folgendes vereinbart wird:

„I.

*Die Beschwerdeführerin vermietet an die B. GmbH das Bürogebäude ***5***, im Ausmaß von 311 m², Nutzfläche auf einer Gesamtgrundfläche von 1.283 m² mit insgesamt 13 Freiparkplätzen und einem überdachten Autoabstellplatz.*

II.

Das Mietverhältnis hat am 16.3.2007 begonnen und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

.....

III.

Als Miete hinsichtlich des Bürogebäudes wird ein monatlicher Betrag von 2.000,00 € zuzüglich 20 % Mehrwertsteuer in Höhe von 400,00 € vereinbart. Außer diesem Betrag hat die Mieterin grundsätzlich auch alle direkt anfallenden Betriebskosten zu tragen.

.....

Die vereinbarte Miete von 2.000,00 € zuzüglich 20 % USt ist wertgesichert nach dem Index der Verbraucherpreis 2000, Basis April 2007.

.....

IV.

Der Vermieter ist berechtigt, den Vertrag mit sofortiger Wirkung für aufgelöst zu erklären, falls die Mieterin trotz Mahnung mit zwei aufeinanderfolgenden Zinsraten im Rückstand sein sollte

.....

V.

Die Untervermietung des Bestandsgegenstandes oder Teilen davon ist nicht gestattet.

.....“

Weiters eine **Vereinbarung zum Mietvertrag vom 13.11.2011**, wonach die monatliche Miete für das gegenständliche Bürogebäude ab 1.1.2011 netto 1.352,36 € zuzüglich 20 % USt, brutto 1.622,83 € betrage.

Zudem ein **Schreiben der Beschwerdeführerin an die Amtspartei vom 30.9.2019**, aus dem unter anderem folgendes hervorgeht:

Bis dato seien keine Mieteinkünfte erklärt worden, da mit der Mieterin eine Vereinbarung getroffen worden wäre, dass die ausständigen Mieten nach Abschluss der schwierigen Liquiditätssituation bezahlt würden. Die Firma sei nach wie vor im Objekt eingemietet. Bis dato seien alle Anstrengungen unternommen worden, damit die Firma nach sehr

schwierigen wirtschaftlichen Jahren durch große Zahlungsausfälle wieder erfolgreich tätig sein könne. Dieser Prozess sollte bis spätestens Mitte 2020 abgeschlossen werden können und sie setze auch als Geschäftsführerin der B. GmbH alle erforderlichen Schritte, damit das Unternehmen nachhaltig saniert sei bzw. werde. In diesem Jahr seien noch wichtige diesbezügliche Aktivitäten abzuschließen. Bis zu diesem Zeitpunkt sei mit der Mieterin und ihrem Gesellschafter vereinbart worden, die ausstehenden Mieten noch weiter auszusetzen und alle dafür notwendigen Aktivitäten zu einem positiven Abschluss zu bringen.

Im einzelnen seien dies:

Umwandlung von Gesellschafterdarlehen in Eigenkapital, Bereinigung von Firmenbeteiligungen, Bereinigung von Beteiligungen und Rückzahlung von Darlehen an die B. GmbH.

Wenn beispielsweise nur die Firma als Mieterin gekündigt werden würde, würde das für sie persönlich einen großen Ausfall bedeuten, aber die Firma wäre demnach noch immer nicht in der Lage – ohne intensive Arbeit – ihren bis dato eingegangenen Verpflichtungen, so wie auch die offenen Mieten zu bezahlen, obwohl sie weiter im Mietobjekt ihren Firmensitz habe. Demnach sei sie weiter intensiv und im beiderseitigen Interesse tätig, nachhaltige Liquidität und Bonität für das Unternehmen wiederherzustellen. Auch der Verkauf von Fremdobjekten werde dazu positiv beitragen.

Mit **Schreiben der Beschwerdeführerin an die Ampspartei vom 8.8.2022** wurde unter anderem wie folgt angegeben:

Die Bezahlung der rückständigen Mieten sei neuerlich gestundet worden bzw. die Frist zur Bezahlung verlängert, weil vorläufig keine Mittel in der Gesellschaft zur Bezahlung der offenen Mieten verfügbar gewesen wären.

Die Räumlichkeiten und Infrastruktur werde nach wie vor von der B. GmbH genutzt, andere Untermieter hätte es bis dato nicht gegeben bzw. gebe es nicht.

Mit **Vorlagebericht vom 8.2.2023** wurde die obige Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und unter anderem wie folgt ausgeführt:

Sachverhalt:

Nach Ansicht der Abgabenbehörde sei die Vermietung eingestellt worden. Dabei seien unter anderem die geltend gemachten Vorsteuern für das gegenständliche Gebäude rückgerechnet bzw. gestrichen worden.

Stellungnahme:

Seitens der Beschwerdeführerin seien seit 2014 kaum Mieteinnahmen lukriert worden. Immer wieder seien Mieten herabgesetzt bzw. aushaftende Mieten reduziert worden. Zudem nehme die Beschwerdeführerin Abstand davon, das Mietverhältnis mit der säumigen Mieterin zu beenden. Auch die Suche von Nachmietern sei verzögert worden. Bei den drei Untermieterinnen (***7*** GmbH, ***8*** GmbH und ***9*** GmbH) – es sei nur ein Mitvertrag vorgelegt worden – handle es sich um Gesellschaften, deren Gesellschafterin und Geschäftsführerin die Beschwerdeführerin sei. Alle drei Gesellschaften hätten als

Geschäftsanschrift das Vermietungsobjekt.

Strittig sei, ob die getroffenen Mietzahlungsvergleiche, Mietvereinbarungen, Untermietverträge steuerrechtliche Anerkennung iSd § 1 Abs. 1 LVO finden würden.

Verträge zwischen Personen im Naheverhältnis würden im Steuerrecht nur Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen würden;
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und
- auch zwischen familienfremden Personen unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Ein Fremdvergleich sei grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen sei.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin widerspreche es jeder Lebenserfahrung, dass bei Fremdvermietung der Mietvertrag nicht bereits im Jahr 2014 gekündigt und dringlich ein Nachmieter gesucht worden sein würde. Ebenso würden Zahlungsvereinbarungen wie sie im Jahr 2011 bzw. 2016 mit der Mieterin vereinbart worden wären bzw. wie in der Beschwerdeschrift angeführt (Mietzahlungsvergleich) mit einer familienfremden Person so nicht getroffen worden sein. Die weitere Beibehaltung einer Mieterin, die offensichtlich die Mietzahlungen über Jahre nicht bedienen könne, sei im Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit und dem Naheverhältnis zum Gesellschafter zu sehen. Ebenso seien die nunmehrigen Untermietverhältnisse der säumigen Mieterin mit Gesellschaften, deren Gesellschafterin und Geschäftsführerin die Vermieterin sei, die bereits vor Beginn des Mietverhältnisses die Adresse des Mietobjektes im Firmenbuch als Geschäftsadresse angeführt hätten, nicht fremdüblich.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde sei das Mietverhältnis ab 2014 steuerrechtlich mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen. Aufgrund der Betätigung nach § 1 Abs. 2 LVO wären die geltend gemachten Vorsteuern bis 2014 rückzurechnen.

Am **24.9.2024** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Beschwerdeführerin abgefertigt:

„1.

Vorliegend ist der Mietvertrag vom 29.5.2007, die Vereinbarung zum Mietvertrag vom 13.11.2011 sowie die Ergänzung zur Vereinbarung zum Mietvertrag vom 16.8.2016, jeweils abgeschlossen zwischen Ihnen und der B. GmbH. Sämtliche weiteren Vereinbarungen zwischen diesen Vertragsparteien das gegenständliche Mietobjekt betreffend sind einzureichen. Sollten diese mündlich abgeschlossen worden sein, wären die wesentlichen Vertragspunkte zusammen zu fassen.

Im Schreiben vom 30.9.2019 wird auf eine weitere Vereinbarung hingewiesen, diese ist einzureichen.

2.

Eine Auflistung ist einzureichen, Mietzahlungen und Betriebskosten in welcher Höhe (laufende

und Rückstände getrennt) in den Jahren 2007 bis 2024 jeweils entrichtet worden sind.

3.

Laut Punkt II. des Mietvertrages vom 29.5.2007 wurde eine Wertsicherung vereinbart. Zu welchen Zeitpunkten wurde aus diesem Titel die Miete jeweils erhöht und um welchen Betrag?

4.

Laut Beschwerdeschrift wurde eine „realistische Finanzierungszusage“ erreicht. In welcher Hinsicht wurde durch wen eine Finanzierungszusage gegeben? Schriftliche Dokumentationen und Vereinbarungen sind zur Erläuterung einzureichen.

5.

Laut Schreiben vom 20.7.2022 wurden Nachmieter gesucht. Weisen Sie diese Suche durch Maklerverträge, Maklertermine, Inserate oder Sonstiges nach. Die potentiellen Nachmieter, mit denen Verhandlungen stattgefunden haben, sind mit Namen und Anschrift anzugeben, wann haben die Verhandlungen stattgefunden?

Die angeführten Verträge mit den neuen Mietern ab dem 4. Quartal sind einzureichen.

Verwiesen wurde von Ihnen auf Umbauarbeiten: Wann wurden welche Umbauarbeiten durch wen durchgeführt? Welche Kosten sind dabei angefallen, wer hat diese getragen? Rechnungen sind einzureichen.

6.

Laut Punkt V. des Mietvertrages vom 29.5.2007 ist eine Untervermietung nicht gestattet.

Laut Vertrag vom 1.8.2022 fand eine solche dennoch statt. Von der ***8*** GmbH wurde das gesamte Objekt angemietet.

Laut Schreiben vom 8.8.2022 existierten ab 1.9.2022 und auch noch ab Oktober 2022 weitere Untermieter. Reichen Sie auch die diesbezüglichen Verträge ein und erläutern Sie, um welches Mietobjekt es sich dabei genau handelt.

Wurde ursprünglich nicht das gesamte Objekt vermietet? Reichen Sie Pläne ein, aus denen hervorgeht, welche Teile an wen vermietet wurden.

7.

Standen Sie in einem Naheverhältnis zu den Untermietern? Bestand eine Personenidentität zwischen den Organen der B. GmbH und den Organen der Untermieter und Ihnen?

Erläutern Sie die Überschneidungen im Detail.

8.

Seit wann sind Sie Geschäftsführerin der B. GmbH, seit wann ist ihr Ehegatte deren 100 % - Gesellschafter?

9.

Die Gewinnermittlungen die Beschwerdejahre betreffend sind einzureichen.“

Mit Schreiben vom 24.9.2024 wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Amtspartei abgefertigt:

„1.

Die Begründungen der Umsatzsteuerbescheide 2014 bis 2016 verweisen auf eine Begründung

zum Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018.

Diese Begründung wäre einzureichen.

2.

Wie errechnet sich der Betrag von 8.800,00 €, Berichtigung der Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994, laut den Umsatzsteuerbescheiden 2014 bis 2016?

3.

Die von der Beschwerdeführerin eingereichten Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2014 bis 2017 sind zu übermitteln.

4.

In den Beschwerdeentscheidungen betreffend Umsatzsteuer 2014 bis 2017 vom 27.10.2022 wird verwiesen auf eine gesonderte Begründung.

Diese Begründung wäre einzureichen. Vorliegend ist lediglich eine Begründung betreffend Beschwerdeentscheidungen im Hinblick auf die Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2017.

5.

Unter den übermittelten Aktenteilen findet sich unter Punkt 14 eine „Übersicht Mieteinnahmen“. Von wem wurde diese erstellt?

6.

Der gegenständliche Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2017 wurde nicht begründet. Reichen Sie eine Begründung nach.“

Von der Amtspartei wurde mit **Schreiben vom 4.10.2024** wie folgt geantwortet:

Zu 1.

In den Begründungen der Umsatzsteuerjahresbescheide 2014 bis 2016 jeweils vom 28.10.2019 irrtümlicherweise auf die Begründung des Einkommensteuerjahresbescheides verwiesen worden. Eindeutig aus der Aktenlage erkennbar sei, dass hinsichtlich dieses Verweises nur die Begründung des Einkommensteuerjahresbescheides gemeint sein könne, da dieser zeitgleich mit den Umsatzsteuerjahresbescheiden 2014 bis 2016 am 28.10.2019 erlassen worden wäre. Zumal der Einkommensteuerjahresbescheid 2018 erst mit 27.10.2022 ergangen sei.

Zu 2.

Der Betrag von 8.800,00 € sei auf die im Jahr 2007 geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von 88.000,00 € zurückzuführen. Diese seien im Zuge des Grundstücksankaufes 2007 auf Basis des Kaufvertrages vom 16.3.2007 geltend gemacht worden. Hierbei greife die alte Rechtslage gemäß § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994. Sohin sei der Berichtigungszeitraum von 10 Jahren angewendet worden.

Zu 3.

siehe Beilagen

Zu 4.

In der gesonderten Begründung vom 28.10.2022 betreffend Beschwerdeentscheidungen im Hinblick auf die Einkommensteuerbescheide 2014 bis 2017 werde ebenso die Umsatzsteuer

2014 bis 2017 abgehandelt. Im Begründungstext sei irrtümlicherweise nur auf die Beschwerdeentscheidungen zu den Einkommensteuerbescheiden 2014 bis 2017 verwiesen worden. Die Begründung würde zu lauten gehabt haben: *„An Sie wurden durch das Bundesrechenzentrum ausgefertigte Bescheide (Beschwerdeentscheidungen) betreffend Einkommensteuer 2014 bis 2017 und Umsatzsteuer 2014 bis 2017 jeweils vom 27.10.2022 abgefertigt.“*

Zu 5.

Die Übersicht „Mieteinnahmen“ sei von der Beschwerdeführerin oder ihrem steuerlichen Vertreter erstellt und im Zuge einer Vorhaltsbeantwortung für die Einkommensteuer 2008 übermittelt worden. Es handle sich dabei um eine ursprüngliche Prognoserechnung. Die handschriftlichen Korrekturen seien von einer Sachbearbeiterin des BV-Teams erfolgt. Hierbei seien die tatsächlichen Werte mit den Werten aus der Prognoserechnung gegenübergestellt worden.

Zu 6.

Der Umsatzsteuerjahresbescheid 2017 sei deshalb nicht begründet worden, weil es sich um eine Veranlagung laut elektronisch eingebrachter Erklärung handle. Bei Nullerklärungen würden keine Begründungen ergehen. Erst im Zuge der Beschwerdeentscheidung sei dieser Bescheid korrigiert und in dieser Beschwerdeentscheidung für das Jahr 2017 auf die gesonderte Begründung hiezu verwiesen worden. Es werde auf 4. verwiesen.

Eingereicht wurde unter anderem der Kaufvertrag die gegenständliche Liegenschaft betreffend vom 16.3.2007, wonach 20 % Umsatzsteuer auf den Kaufpreis in Höhe von 440.000,00 €, demnach 88.000,00 € entfallen sind.

Vorliegend ist auch der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2014 vom 28.10.2019.

Mit **Schreiben vom 19.11.2024** wurde von der Beschwerdeführerin wie folgt geantwortet:
ad Punkt 1.

Vorweg sei grundsätzlich zu sagen, dass diese Vereinbarung einem durchaus üblichen Fremdvergleich standhalte, jedoch nicht uneingeschränkt mit jedem x-beliebigen Mieter möglich gewesen sein würde. Zur Erläuterung dürfe sie anführen, dass wenn sie das Büro – oder Teile davon – einem Mieter vermietet haben würde, der über laufendes Einkommen verfüge, so stimme es, dass sie spätestens 2014 handeln hätte müssen und diesem keine so langen Zahlungsfristen wie der „eigenen“ Firma eingeräumt haben würde.

Da es sich bei ihrer Firma um eine Projektgesellschaft handle, die auch Beteiligungen an weiteren Firmen gehalten hätte und an denen auch Dritte beteiligt gewesen wären hätte sie zumindest bei den Firmen, bei denen sie als Geschäftsführerin bestellt gewesen wäre, jedoch auch soweit den Einblick gehabt, dass die Firma B. GmbH im Rahmen ihrer Anteile nach erfolgreichem Projektabschluss bzw. nach Abrechnung erbrachter Leistungen/Kostenverrechnungen im Erfolgsfall die Miete zahlen werde können.

Im Zuge von Vermietungsaktivitäten hätte sie dazu auch erfahren müssen, dass das Bürohaus von seiner Lage und Konstellation aus nicht geeignet sei, ohne entsprechende Umbauarbeiten

an „fremde Dritte“ zu vermieten. Ein Umbau des Gebäudes (getrennter Eingang und Abtrennung in kleinere, abgeschlossene Einheiten hätte erst eingeleitet werden können, wenn ein entsprechender Mietvertrag dazu abgeschlossen werden hätte können.

Mit ihr bekannten Unternehmen, die sich dafür interessiert hätten, hätten sie das von Fall zu Fall besprochen, es sei jedoch nicht dazu gekommen. Es sei weiters dazu zu sagen, dass die ländliche Lage (es handle sich nicht um ein Bürohaus in der Stadt), sondern dass es sich als sehr schwierig erweisen hätte, weil sich Teile des Büroobjektes nicht als uneingeschränktes Vermietobjekt eignen würden. Nicht zuletzt auch aufgrund der Erreichbarkeit für Mitarbeiter, nur mit Einschränkungen geeignet sei.

ad Punkt 2.

Mietaufstellung, die ab 2022, für die Rückstände bis 2017 nachgezahlt worden wären und USt, die laufend bezahlt wurden von 2007 bis 2015. 2016 bis 2017 wäre die USt-Erklärung Null gewesen.

ad Punkt 3.

Sie hätte aufgrund der oben angeführten Situation keine Wertsicherung berechnet bzw. verrechnet, weil aufgrund des schwierigen Mietumfeldes (viele Betriebe im ländlichen Umfeld würden auch auf Homeoffice umstellen), hätte – auch Dritten gegenüber – eine Wertsicherung nicht durchgesetzt werden können. Die Wertsicherung würde in Summe seit 2013 circa 33 % ausgemacht haben.

ad Punkt 4.

Es gehe hierbei um eine Bankfinanzierung der Projektgesellschaft (Mieterin bzw. Untermieterin), das würde heißen, erst wenn die jeweilige Projektgesellschaft eine Finanzierung für Grund-/Projektentwicklungs- bzw. Baufinanzierung hätte, könnten die Mieten bezahlt werden.

Bis zum Jahr 2022 hätten alle Projektgesellschaften, an denen die B. GmbH beteiligt gewesen wäre, auch keine „Untermieten“ verrechnet erhalten bzw. bezahlt, da dies erst bei „erfolgreichem Abschluss eines Projektes“ als vereinbart gegolten hätte.

ad Punkt 5.

Sie sei selbst im Bauträger- bzw. Immobiliengeschäft tätig und hätte das Büro oder Teilflächen davon immer wieder Interessenten gezeigt. Aufgrund der Vermietung an Dritte wären Umbauarbeiten notwendig gewesen. Das hätte sich bei den jeweiligen Unternehmen, die daran Interesse gehabt hätten, dann jedoch aufgrund des Mietumfeldes und für sie aufgrund der unwirtschaftlichen Investitionen als schwierig gestaltet. Daher sei dann die Möglichkeit geschaffen worden, sukzessive Untermietverträge mit „eigenen“ Projektgesellschaften abzuschließen, da ein Umbau sich als unwirtschaftlich herausgestellt hätte. Dadurch ergebe sich, dass im Jahr 2022 und 2023 maßgebliche Mieteinnahmen geflossen seien.

ad Punkt 6.

Es gebe für die Hauptmieterin B. GmbH nur einen Hauptmietvertrag. In Abstimmung sei mit der Hauptmieterin und ihr die Untervermietung getroffen worden.

Die weiteren Firmen (als Untermieterinnen der Hauptmieterin) hätten die Infrastruktur genutzt

und sich pauschal jeweils mit den laufenden Arbeits- und Betriebskosten beteiligt im Rahmen ihres Untermietverhältnisses (siehe Untermietverträge)

Die Räumlichkeiten seien in der bestehenden offenen Bauweise nicht für jede Firma räumlich getrennt nutzbar und möglich, da sie die allgemeine Infrastruktur (z.B. Besprechungsräume, Sekretariat, Server, IT-Infrastruktur, Kopierer, Computer, Archiv, Teeküche Betriebsmittel etc.) gemeinsam nutzen würden und aliquot jeder Firma, die als Untermieterin im Gebäude domiziliert sei, pauschal als Miete inkl. Infrastruktur verrechnet werde.

ad Punkt 7.

Zu den Firmen bestehe das Naheverhältnis da es von ihr eigene Gesellschaften seien bzw. für die B. GmbH, deren Gesellschafter ihr Ehegatte sei.

Das ändere jedoch nichts daran, dass das Mietverhältnis und die Untermietverhältnisse wie fremdüblich abgeschlossen worden wären.

B. GmbH:

100 % Gesellschafter GatteBf.in, GF: Beschwerdeführerin

8 GmbH:

100 % Gesellschafterin Beschwerdeführerin, GF: Beschwerdeführerin

6 GmbH:

100 % Gesellschafterin Beschwerdeführerin, GF: Beschwerdeführerin

9 GmbH:

100 % Gesellschafterin Beschwerdeführerin, GF: Beschwerdeführerin

ad Punkt 8.

Sie sei seit 1.7.2004 Geschäftsführerin der B. GmbH

100 % Gesellschafter sei GatteBf.in seit 1.4.2004, er wäre in dieser Firma (Name 2004 geändert) schon vorher seit 1995 Mitgesellschafter gewesen (mit einer Minderheitsbeteiligung von 9,09 %, diese Gesellschaft sei im April 2004 in B. GmbH umbenannt worden, seither zu 100 % im Besitz von GatteBf.in)

ad Punkt 9.

Gewinnermittlungen der Beschwerdejahre:

Die Jahre 2007 bis 2015 seien relativ problemlos verlaufen; für die Mieten sei in diesem Zeitraum die USt regelmäßig bezahlt worden. 2016 bis 2017 wäre die USt mit Null beziffert worden. Sehe sie es richtig, wenn ihr „Liebhaberei“ unterstellt werde, werde dann die USt aus den Vorperioden 2007 bis 2015 rückvergütet bzw. gegengerechnet und auch die Einkommensteuer entsprechend behandelt?

Beiliegend ist eine „**Darstellung Buchungen – Mieten/Zinsen**“, wonach sich vor dem Jahr 2022 eine Zwischensumme vom 206.470,27 € ergeben hätte. Diese bestehe aus offenen Mieten ab dem Jahr 2013 und Zinsen Darlehen Beschwerdeführerin. Im Jahr 2022 sei ein Mietrückstand aus 2013 in Höhe von 2.253,93 € und ein Mietrückstand aus 2014 in Höhe von 8.249,99 € beglichen worden.

Mit 12/2022 hätten die Verbindlichkeiten der B. GmbH 212.194,67 € betragen. Im Jahr 2023 scheint eine „Zahlungen Miete unterjährig verbucht“ in Höhe von 22.583,33 € sowie eine

„Zahlung Mietrückstand“ in Höhe von 26.854,28 € auf.

Der Stand 12/2023 würde 178.985,38 € betragen.

Beigelegt wurde ein **Untermietvertrag vom 1.8.2022**, abgeschlossen zwischen der B. GmbH und der ***9*** GmbH, wonach eine anteilige Büro-und Infrastruktur samt Personal am Standort der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft im Gesamtausmaß von 311 m², Nutzfläche auf einer Gesamtgrundfläche von 1.283 m² mit insgesamt 13 Freiparkplätzen und einem überdachten PKW-Abstellplatz vermietet werde. Die Miete betrage 1.000,00 € inkl. USt.

Zudem ein **Untermietvertrag vom 1.8.2022**, abgeschlossen zwischen der B. GmbH und der ***8*** GmbH, wonach eine anteilige Büro-und Infrastruktur samt Personal am Standort der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft im Gesamtausmaß von 311 m², Nutzfläche auf einer Gesamtgrundfläche von 1.283 m² mit insgesamt 13 Freiparkplätzen und einem überdachten PKW-Abstellplatz vermietet werde. Die Miete betrage 1.000,00 € inkl. USt.

Weiters ein **Untermietvertrag vom 1.11.2022**, abgeschlossen zwischen der B. GmbH und der ***6*** GmbH, wonach eine anteilige Büro-und Infrastruktur samt Personal am Standort der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft im Gesamtausmaß von 311 m², Nutzfläche auf einer Gesamtgrundfläche von 1.283 m² mit insgesamt 13 Freiparkplätzen und einem überdachten PKW-Abstellplatz vermietet werde. Die Miete betrage 1.000,00 € inkl. USt.

Weiters wurde vorgelegt eine „**Ergänzung zur Vereinbarung zum Mietvertrag**“ vom 16.8.2016, abgeschlossen zwischen der Beschwerdeführerin und der B. GmbH, wonach die monatliche Miete ab 1.1.2011 netto 1.352,36 €, brutto 1.622,83 € betrage.

Die Mieterin schulde seit 11/2013 die monatliche Miete, bis inklusive August 2016 betrage der Rückstand 44.627,88 €. Die Mieterin verpflichte sich, den Betrag bis spätestens 31.8.2017 zu zahlen.

Zudem liegt vor ein **Schreiben der Beschwerdeführerin an die Amtspartei vom 20.7.2022**, worin unter anderem wie folgt ausgeführt wurde:

Aufgrund der genauen Kenntnis der Vermieterin sei die Zahlungsvereinbarung zum Unterschriftszeitpunkt werthaltig gewesen. Bei der Suche nach Nachmietern bei diesem speziellen Objekt sei auf die Bedürfnisse eines Nachmieters einzugehen, was sich in zwei Mietverhandlungen als problematisch herausgestellt hätte.

Die B. GmbH hätte für die Zukunft trotzdem Nachmieter gewinnen können

In diesem Zusammenhang seien auch Umbaumaßnahmen zu treffen.

Die B. GmbH hätte stark reduzierte Umsätze, da die zum damaligen Zeitpunkt betriebenen sehr aussichtsreichen Projekte nicht realisiert werden hätten können.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 28.11.2024** wurden der Amtspartei die bisherigen Ermittlungsergebnisse zur Stellungnahme übermittelt und wie folgt ausgeführt:

„In der gegenständlichen Bescheidbeschwerde vom 29.11.2019 wird unter anderem auch gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer für die Jahre 2014, 2015 und 2016 vom 28.10.2019 Beschwerde eingebracht.

Sie werden nun aufgefordert, diese Wiederaufnahmebescheide einzureichen. Zudem sind die

Beschwerdevorentscheidungen im Hinblick auf diese Wiederaufnahmebescheide samt Begründung einzureichen.

Wurde ein diesbezüglicher Vorlageantrag gestellt, ist auch dieser vorzulegen.“

Mit **Schreiben vom 10.12.2024** wurde von der Amtspartei wie folgt geantwortet:

Zu Punkt 1 der Stellungnahme der Beschwerdeführerin:

Die Beschwerdeführerin bestätigte selbst in ihrem Schreiben vom 14.11.2024, dass sie spätestens ab 2014 einem fremden Mieter gegenüber hätte handeln müssen und diesem keine so langen Zahlungsfristen wie der „eigenen“ Firma eingeräumt hätte. Auf die näheren Ausführungen zur Fremdunüblichkeit dieser Vermietungskonstellation im Vorlagebericht vom 8.2.2023 werde verwiesen. Tatsache sei, dass weder im Jahr 2014, 2015, 2016 noch 2017 Umsätze betreffend Mietzahlungen (Mieteinnahmen) getätigt worden wären.

Zu Punkt 2 der Stellungnahme der Beschwerdeführerin:

Die Übersicht „Miet-Zahlungsvergleich“ (Anlage 1) stelle das Konto 3700 sonstige Verbindlichkeiten – Buchungen Mieten/Zinsen – aus Sicht der Finanzbuchhaltung der B. GmbH (Mieterin) dar. Gerade daraus sei aber nicht ersichtlich, dass diese Mietzahlungen tatsächlich an die Beschwerdeführerin erfolgt seien. Denn gerade das Konto 3700 sonstige Verbindlichkeiten spreche dafür, dass es sich nur um Verbindlichkeiten, aber nicht um tatsächliche Zahlungen handle. Ein tatsächlicher Zahlungsnachweis (Überweisungsnachweis) sei von der Beschwerdeführerin bis dato nicht vorgelegt worden. Die ausständigen Mieten von 2014 bis 2018 wären lt. Anlage 3 ($16.228,32 \text{ €} \times 5 = 81.141,60 \text{ €}$ vgl. Anlage 1) noch einmal reduziert worden und zwar um 30 %. Dies stelle geradezu eine fremdunübliche Ausgestaltung dar, die Beschwerdeführerin würde niemals bei einem fremden Mieter eine derartige Mietreduktion vorgenommen haben. Selbst wenn man – wie in der Anlage 1 nach dem Stand 12/2022 dargestellt – von einer unterjährig verbuchten Mietzahlung in Höhe von 22.583,33 € ausgehe sei bereits 2023 eine neue Rückstellung wieder in Höhe von 16.228,32 € gebildet worden. Laut Anlage 1 hafte mit Stand 12/2023 ein reiner Mietrückstand von der Mieterin B. GmbH in Höhe von 105.046,39 € bei der Beschwerdeführerin aus. Entgegen den Angaben der Beschwerdeführerin seien 2007-2015 keine Einnahmen in der Einkommensteuererklärung erklärt worden. Ebenso seien in den Umsatzsteuererklärungen 2007-2015 keine Umsätze angegeben worden. Die Aufstellung in der Anlage 1 sage nichts darüber aus, dass die offenen Mieten der Beschwerdeführerin tatsächlich zugeflossen seien. Des Weiteren seien aus den Erklärungen der Jahre 2016-2017 keine Zahlungen der Mieterin an die Beschwerdeführerin ersichtlich.

Zu Punkt 3 der Stellungnahme der Beschwerdeführerin:

Fehle eine Wertsicherung des Mietzinses im Vertrag, könne die Miete ohne Zustimmung des Mieters nicht wertangepasst werden. In Punkt III des Mietvertrages vom 29.5.2007 sei eine Wertsicherungsklausel betreffend Mietzins ausdrücklich schriftlich vereinbart worden. Nichtsdestotrotz sei - nach eigenen Angaben der Beschwerdeführerin – die Wertsicherung bis dato nicht durchgesetzt bzw. nicht berechnet und auch nicht an die Mieterin verrechnet

worden. Durch die Nichtumsetzung der Wertsicherung des Mietzinses durch die Beschwerdeführerin vermindere sich das Mietentgelt durch die Geldentwertung de facto zunehmend. Ein Vermieter, der fremdüblich vorgehe, würde nicht auf eine entsprechende Wertanpassung verzichten, indem er die zuvor schriftlich fixierte Wertanpassung rechtlich nicht gegenüber der Mieterin durchsetze und so seine Rendite erheblich vermindere. Darüber hinaus sei die Wertsicherung des Mietzinses über so einen langen Zeitraum gesehen (seit Beginn des Mietverhältnisses 2007) nicht durchgesetzt worden. All dies entspreche nicht einer fremdüblichen Vorgehensweise eines Vermieters.

Zu Punkt 4 der Stellungnahme der Beschwerdeführerin:

Zum Thema „realistische Finanzierungszusage“ sei von der Beschwerdeführerin nur ausgeführt worden, dass alle Projektgesellschaften (Untermieterinnen) bis zum Jahr 2022 die Mieten bezahlen könnten, sobald ein erfolgreicher Abschluss eines Projekts erfolgen würde.

Unterlagen bzw. Vereinbarungen zur „realistischen Finanzierungszusage“ seien von der Beschwerdeführerin nicht übermittelt worden. Auf Basis der in der Beschwerdeschrift angeführten „realistischen Finanzierungszusage“ sei jedoch der in der Anlage 3 ersichtliche Miet-Zahlungsvergleich vom 25.11.2019 geschlossen worden, worin die Beschwerdeführerin auf 30 % ihrer offenen Mietforderungen verzichte. Dieser Miet-Zahlungsvergleich sei aber nicht umgesetzt bzw. verworfen worden. Aus der Anlage 3 könne man gerade nicht ableiten, dass die in der Anlage 1 angeführten Mieten zu 30 % erlassen worden wären. Siehe nähere Ausführungen unter Punkt 2 dieser Stellungnahme (Mieten 2014-2018). Auch aus der Anlage 1 könne man – entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin – nicht ableiten, dass die in Anlage 1 angeführten Mieten erlassen worden wären. Im Gegenteil stelle es sich aus der Aufstellung der Mieten in der Anlage 1 so dar, dass seit 2014 bis zumindest 2021 alle Mieten in voller Höhe ausständig seien und bis 2021 überhaupt keine Mieten bezahlt worden wären. Auch 2023 hätte es eine erneute Rückstellung der Miete in voller Höhe gegeben. Bis dato seien seitens der Beschwerdeführerin keine Nachweise über die Bezahlung der ausständigen Mieten erbracht worden. Auch in den Einkommensteuererklärungen 2014 bis 2017 und Umsatzsteuererklärungen 2014 bis 2017 würden die von der Beschwerdeführerin sowohl in der Beschwerdeschrift als auch in der Anlage 1 ihrer Stellungnahme angeführten Mietzahlungen keinen Eingang finden. Die Aufstellung in der Anlage 1 stelle die Sicht aus der Finanzbuchhaltung der Mieterin betreffend Buchungen auf dem Konto sonstige Verbindlichkeiten 3700 dar. Diese Aufstellung sage nichts über die tatsächlichen Zahlungseingänge der Mieten bei der Beschwerdeführerin aus.

Zu Punkt 5 der Stellungnahme der Beschwerdeführerin:

Hierzu werde angemerkt, dass die Beschwerdeführerin keine Nachweise über eine Nachmietersuche dargelegt habe. Des Weiteren würde ein Vermieter, der fremdüblich vorgehe, niemals solange mit der Nachmietersuche zugewartet haben, wenn die Mieterin seit mehr als 10 Jahren keine Miete bezahle. Dies könne nur im Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit und dem Naheverhältnis zum Gesellschafter zu sehen sein. Ferner sei auszuführen, dass die im Jahr 2022 abgeschlossenen Untermietverträge mit den ***6***

GmbH (Namensänderung 2023), ***8*** GmbH und der ***9*** GmbH nichts darüber aussagen würden, dass die Mietzahlungen durch die B. GmbH ab 2014 bis 2017 bzw. bis dato an die Beschwerdeführerin erfolgt wären. Ebenso würden die im Jahr 2022 abgeschlossenen Untermietverträge nichts darüber aussagen, dass ab 2022 die Mietzahlungen an die B. GmbH und in weiterer Folge an die Beschwerdeführerin tatsächlich erfolgt wären. Sowohl die Mieterin als auch die Untermieterinnen würden im Naheverhältnis zur Beschwerdeführerin stehen.

Zu Punkt 6 der Stellungnahme der Beschwerdeführerin:

Laut Punkt V des Mietvertrags vom 29.5.2007 seien Untervermietungen nicht gestattet. Eine Vermieterin, die der Mieterin Untervermietungen bereits 2007 vertraglich nicht gestattet hätte und dennoch im Jahr 2022 Untervermietungen zulasse, handle nicht fremdüblich. Einem fremden Mieter würde, wenn ihm der Abschluss von Untermietverträgen im Vorhinein versagt worden wäre, nicht Jahre später der Abschluss von Untermietverträgen genehmigt werden. Dies könne nur im Zusammenhang mit der Geschäftsführertätigkeit der Beschwerdeführerin sowohl bei der Mieterin als auch bei den Untermieterinnen (wo die Beschwerdeführerin 100 % Gesellschafterin sei) und dem Naheverhältnis zum Gesellschafter der Mieterin zu sehen sein. Diese Vermietungskonstellation sei nicht fremdüblich.

Zu Punkt 7 der Stellungnahme der Beschwerdeführerin:

Eine Untervermietung würde ohne im Einflussbereich bzw. Naheverhältnis stehende GmbHs nicht möglich gewesen sein. (siehe obige Ausführungen zum Thema Fremdunüblichkeit und auf die Stellungnahme im Vorlagebericht werde ebenfalls verwiesen). Dieses Naheverhältnis werde auch von der Beschwerdeführerin in ihren Ausführungen vom 14.11.2024 bestätigt.

Zu Punkt 8 der Stellungnahme der Beschwerdeführerin:

Hierzu werde seitens der Abgabenbehörde keine Stellungnahme abgegeben. Ergebe sich aus der Aktenlage.

Zu Punkt 9 der Stellungnahme der Beschwerdeführerin:

Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin seien 2007-2015 keine Umsätze bzw. Einnahmen aus den Mietzahlungen erklärt worden. Dies gelte ebenso für die Jahre 2016-2017. Es gebe einen Regelbesteuerungsantrag. Dieser sei abgegeben worden und die Beschwerdeführerin sei keine Kleinunternehmerin. Die Beschwerdeführerin sei eine Einnahmen-Ausgaben-Ermittlerin und könne daher kein Konto 3700 sonstige Verbindlichkeiten haben (siehe Punkt 2 und 4 dieser Stellungnahme). Auf die Ausführungen zur Liebhaberei iSd LVO in der Stellungnahme des Vorlageberichts vom 8.2.2023 werde verwiesen.

Die Wiederaufnahmebescheide 2014 bis 2016 betreffend Umsatzsteuerjahresbescheide 2014 bis 2016 würden im Anhang dem BFG übermittelt. Ebenso die Beschwerdeentscheidung hierzu. Ein diesbezüglicher Vorlageantrag sei nicht gestellt worden.

Beigelegt wurden die **Wiederaufnahmebescheide vom 28.10.2019** betreffend Umsatzsteuer 2014, 2015 und 2016.

Zudem ein **Ergänzungsvorhalt vom 9.6.2022** an die Beschwerdeführerin wie folgt:

Die Beschwerden betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens seien nicht begründet

worden. Warum würden die Wiederaufnahmebescheide angefochten werden?

Laut Aktenlage vermiete die Beschwerdeführerin das gegenständliche Bürogebäude an die B. GmbH mit Sitz an obig angeführter Adresse. Die Beschwerdeführerin vertrete die Mieterin seit Juli 2004 selbständig als Geschäftsführerin. Gesellschafter der Mieterin ist laut Aktenlage zu 100 % ihr Gatte, Herr GatteBf.in. Im Mietvertrag vom 29.5.2007 sei eine monatliche Miete von 2.000,00 € netto 20 % vereinbart worden. Die Betriebskosten würden von der Mieterin übernommen werden. Mit Vereinbarung zum Mietvertrag vom 13.11.2011 sei die monatliche Miete ab 1.1.2011 auf 1.352,36 € netto 20 % herabgesetzt worden. Mit Ergänzung zur Vereinbarung zum Mietvertrag vom 16.8.2016 sei vereinbart worden, dass die seit 11/2013 ausstehenden Mieten in Höhe von 44.627,88 € zuzüglich USt bis spätestens 31.8.2017 zuzüglich 1,75 % Zinsen an die Mieterin zu zahlen seien. Ebenso sei ein Verjährungsverzicht vereinbart worden. Gemäß den eingereichten Steuererklärungen für 2018 und 2019 seien in diesen Jahren keine Mieten vereinnahmt worden. In der Beschwerdeschrift würde man anführen, dass es richtig sei, dass die Beschwerdeführerin seit 11/2013 wegen Liquiditätsproblemen der Mieterin keine Mieten mehr erhalten haben würde. Es würde aber keinesfalls so sein, dass die Bezahlung der Mieten nicht mehr zu erwarten gewesen sein würde, weil dies von der Finanzierung diverser Projekte abhängig gewesen sei, die im oben angegebenen Zeitraum abgewickelt werden sollten. Für die aushaftenden Mieten bis 31.12.2017, das seien 67.618,00 € netto 20 % USt, sei ein Mietzahlungsvergleich getroffen worden, wonach 30 % der aushaftenden Mieten erlassen würden. Die verbleibenden offenen Mieten in Höhe von 56.799,12 € brutto seien rückzahlbar in 10 Raten, beginnend ab 28.2.2020. Gemäß Beschwerdeschrift würde diese Vorgehensweise durchaus einem Fremdvergleich standhalten. Ein Fremdvergleich sei grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen sei. Nach Ansicht der Behörde widerspreche es jeder Lebenserfahrung, dass bei Fremdvermietung der Mietvertrag nicht längst gekündigt und ein Nachmieter gesucht worden wäre. Mit Fremden würde eine Zahlungsvereinbarung, wie in der Beschwerdeschrift angeführt, nicht getroffen worden sein, zumal die Vereinbarung aus dem Jahr 2016 ebenso nicht eingehalten worden sei. Die Beibehaltung einer Mieterin, obwohl diese offensichtlich die Mietenzahlungen nicht bedienen könne, sei lediglich in Zusammenhang mit der Geschäftsführungstätigkeit und dem Naheverhältnis zum Gesellschafter zu sehen. Um Stellungnahme werde gebeten.

Weiters wurde die Beschwerdevorentscheidung betreffend Wiederaufnahmebescheide im Hinblick auf die Umsatzsteuerbescheide 2014, 2015 und 2016 vom 19.10.2022 übermittelt.

Mit **Schreiben vom 16.12.2024** wurde der Beschwerdeführerin diese Stellungnahme samt Beilagen übermittelt.

Mit **Schreiben vom 13.1.2025** wurde wie folgt geantwortet:

Bei dem Mietobjekt der Beschwerdeführerin handle es sich um eine ganz spezielle Situation, bei der es sich um ein Gewerbeobjekt handle, welches nur für einen (sehr guten) Mieter

geeignet sei (Parkplätze, Sanitärräume, Gemeinschaftseinrichtungen, Garten).

Es wäre ihr immer wichtig gewesen, die Stundungen der Miete eher zu akzeptieren, als Investitionen für notwendige Umbaumaßnahmen. Dass diese Stundungen dann so lange gedauert hätten, hätte sie nicht vorhersehen können, wäre aber aufgrund der Gesamtsituation in der Lage zu beurteilen gewesen, dass die Mietausfälle zwar längerfristig zu sehen gewesen wären, aber im Nachhinein doch bezahlt worden wären.

Sie seien im Projektgeschäft tätig und ihre Projekte wären nur langfristig (z.T. erfolgreich) umzusetzen.

Sie würde die Stellungnahme vom 19.11.2024 ergänzen wie folgt:

Die Infrastruktur des Mietobjektes sei eigentlich nicht teilbar.

Unrichtig sei die Behauptung, dass die Mieten für die Jahre 2013 bis 2017 nicht bezahlt worden wären, diese seien in den Jahren 2022/23 nachbezahlt worden.

Es wäre ihre alleinige Entscheidung als Privatperson, dass die Mieten aus den laufenden Projekten über Akontozahlungen nachbezahlt werden könnten. Wenn sie ein gut situiertes Unternehmen gefunden hätte, für das das Mietobjekt gepasst hätte, hätte sie ebenso gehandelt.

Einem gut situierten Unternehmer, der das gesamte Gebäude gemietet haben würde, dem sie vertrauen könne, würde sie die Mieten auch gestundet haben, wenn er ihr das glaubwürdig versichern hätte können, dass er sobald wie nur möglich die Mieten bezahle.

Wenn die Mieten 2007 bis 2015 nicht bezahlt worden wären, wären sie auch nicht gebucht worden. Es seien sowohl die Einkommensteuer, als auch die Umsatzsteuer abgeführt worden. Daher sei die Behauptung der Amtspartei unrichtig. Im Anschluss wären die wirtschaftlichen Bedingungen der Mieterin andere gewesen (die Mieterin hätte Personal- und Umsatzeinbrüche gehabt). Die Mieterin hätte glaubwürdig ihre Restrukturierungsmaßnahmen dargelegt. Sie hätte darüber hinaus das Objekt mit Reparatur/Instandhaltung und Investments so erhalten, dass dies ebenfalls im Rahmen einer Reduktion von Mieterträgen zu berücksichtigen gewesen wäre. Auch das ist durchaus fremdüblich zu verstehen. Es wäre vereinbart gewesen, wenn die Mieterin verfügbare Einnahmen haben würde, ihr diese auch anzuweisen. Dass dies so lange gedauert hätte, hätte vorher niemand absehen können. Im Projektgeschäft sei es leider notwendig, auch größere Durststrecken durchzustehen und daran hätten alle Beteiligten massiv gearbeitet. Der Beweis sei doch dafür, dass die Mieten nachbezahlt worden wären. Und auch mit größeren Beträgen, die akonto angewiesen worden wären. Die Bilanzen der Jahre 2007 bis 2014, dass die Mieten bezahlt worden wären. Die Mieten für 2016 und 2017 seien ebenfalls nachbezahlt worden. Siehe Anlage.

Sie hätte sich entschieden, der Bestandsmieterin das Vertrauen zu geben, da sie ihr privates Mietobjekt verlässlich und pfleglich handle, laufende Instandsetzungen erledige und den Werterhalt ihres Objektes gewährleiste. Damit würden für die Wertsicherung und Mietrenditen, die marginal im Hinblick auf zu leistende Investitionen für neue Mieter geworden sein würden, in den Hintergrund treten. Sie verweise in diesem Zusammenhang noch einmal auf die eingeschränkte Vermietbarkeit an Dritte, wenn nicht entsprechende

Umbaumaßnahmen (maßgeschneidert auf die jeweiligen Bedürfnisse) erfolgen würden. Aus der Vergangenheit sei bewiesen, dass die Mieterin bzw. Untermieterinnen nachzahlen würden. Es seien entgegen der Behauptung in der Stellungnahme keine Verzichte vereinbart worden, nur Stundungen, die bei Projekterfolg (Finanzierungsmöglichkeit oder Projektverkauf) jeweils nachbezahlt werden würden. Bitte um Verständnis, dass ab 2018 noch keine Mieten nachbezahlt worden wären, da auch die endgültige Regelung noch ausstehe. Bis Ende 2017 seien die Mieten von der B. GmbH nachbezahlt worden.

In den Jahren 2022 und 2023 seien maßgebliche Mieteinnahmen geflossen.

Beiliegender Aktenvermerk vom 31.12.2021: Auf eine übliche Vorgangsweise im Rahmen von Firmengruppen werde ausdrücklich hingewiesen.

Beigelegt wurde ein Aktenvermerk der Beschwerdeführerin vom 31.12.2021, wonach zwischen der B. GmbH und der Beschwerdeführerin privat ausdrücklich vereinbart werde, dass eine Untervermietung ab dem kommenden Jahr 2022 für die Firmen ***9*** GmbH, ***8*** GmbH und ***6*** GmbH bis auf Widerruf möglich sei. Auf eine Anpassung des Hauptmietvertrages werde vorerst verzichtet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin vermietete laut Mietvertrag vom 29.5.2007 ab 16.3.2007 an die B. GmbH ein Gebäude in ***5***, im Ausmaß von 311 m², Gesamtnutzfläche 1.283 m² mit insgesamt 13 Freiparkplätzen und einem überdachten PKW Abstellplatz.

Im Mietvertrag wird unter anderem folgendes festgelegt:

„III.

Als Miete wird ein monatlicher Betrag von 2.000,00 € zuzüglich 20 % USt vereinbart. Außer diesem Betrag hat die Mieterin grundsätzlich auch alle direkt anfallenden Betriebskosten zu tragen.

.....

Die vereinbarte Miete von 2.000,00 € ist wertgesichert nach dem Index der Verbraucherpreise 2000, Basis April 2007.

IV.

Der Vermieter ist berechtigt, den Vertrag mit sofortiger Wirkung für aufgelöst zu erklären, falls die Mieterin trotz Mahnung mit zwei aufeinanderfolgenden Zinsraten im Rückstand sein sollte

.....

V.

Eine Untervermietung des Bestandsgegenstandes oder Teilen davon ist nicht gestattet.“

Die Beschwerdeführerin ist seit 1.7.2004 Geschäftsführerin der B. GmbH, Ihr Ehegatte GatteBf.in ist alleiniger Gesellschafter. Mieterin und Vermieterin stehen somit in einem Naheverhältnis.

Im Jahr 2007 wurden Vorsteuern aus dem Erwerb der Liegenschaft (Kaufvertrag vom 16.3.2007) in Höhe von 88.000,00 € (20 % des Kaufpreises von 440.000,00 €) geltend gemacht.

In den beschwerdegegenständlichen Jahren wurden laut den eingereichten Erklärungen keine Umsätze erklärt.

Strittig ist die in den Jahren 2014, 2015 und 2016 vorgenommene Vorsteuerberichtigung iSd § 12 Abs. 10 und 11 UStG 1994 in Höhe von 8.800,00 €. Im Jahr 2017 wurde sowohl die Bemessungsgrundlage, als auch die Vorsteuer erklärungsgemäß mit Null festgesetzt.

Mit einer Vereinbarung zum Mietvertrag vom 13.11.2011 wurde die monatliche Miete ab 1.1.2011 auf 1.352,36 € netto herabgesetzt.

Ab 11/2013 wurden keine Mieteinnahmen erzielt.

Begründet wurde dies von der Beschwerdeführerin mit Liquidationsproblemen der Mieterin, die Bezahlung der Mieten sei abhängig von abzuwickelnden Projekten gewesen. Über die wirtschaftlichen Verhältnisse der Mieterin sei sie in Kenntnis gewesen. Deshalb sei eine Stundung wirtschaftlich gerechtfertigt gewesen.

Für fremde Mieter wäre ein Umbau notwendig gewesen. Eingewendet wurde, dass das Vermietungsobjekt *„von der Lage und Konstellation aus nicht geeignet sei, ohne entsprechende Umbauarbeiten an fremde Dritte zu vermieten. Teile des Büroobjektes würden sich nicht als uneingeschränktes Vermietobjekt eignen.“* Im Schreiben vom 19.11.2024 wurde selbst von der Beschwerdeführerin eingeräumt, dass sie bei Vermietung an einen Mieter mit laufendem Einkommen *„spätestens 2014 handeln hätte müssen und diesem keine so langen Zahlungsfristen wie der eigenen Firma eingeräumt haben würde.“* Bei der Mieterin hätte sie jedoch soweit den Einblick gehabt, dass sie davon ausgegangen sei, dass diese nach erfolgreichem Projektabschluss die Miete zahlen werde können.

Mit Ergänzung zum Mietvertrag vom 16.8.2016 wurde vereinbart, dass die seit 11/2013 ausständigen Mieten in Höhe von 44.627,88 € zuzüglich USt bis 31.8.2017 zuzüglich Zinsen von 1,75 % an die Mieterin zu zahlen seien.

Am 25.11.2019 wurde ein Mietzahlungsvergleich zwischen der Beschwerdeführerin und der Mieterin geschlossen insoweit, als von den offenen Mieten seit 11/2013 in Höhe von 81.141,60 € 70 % in 10 Raten von 28.2.2020 bis 30.6.2024 zu begleichen sind.

In einem Schreiben vom 20.7.2022 führte die Beschwerdeführerin aus, dass die Mieterin Nachmieter gewinnen hätte können und Umbaumaßnahmen zu treffen seien.

Die angeforderten Nachweise über die Suche eines Nachmieters wurden nicht eingereicht.

Laut den eingereichten Steuererklärungen wurden in den Jahren 2014 bis 2019 keine Mieteinnahmen erzielt.

Mit folgenden Untermieterinnen wurden im Jahr 2022 Untermietverträge (durch die Mieterin) abgeschlossen: ***8*** GmbH, ***7*** GmbH (***6*** GmbH), ***9*** GmbH. Die Verträge sind gleichlautend, wobei jeweils eine anteilige Büro- und Infrastruktur samt Personal am Standort der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft im Gesamtausmaß von 311 m² Nutzfläche auf einer Gesamtgrundfläche von 1,283 m² mit insgesamt 13 Freiparkplätzen und einem überdachten Abstellplatz vermietet wurde zu jeweils 1.000,00 € im Monat.

Die Beschwerdeführerin ist bei allen Untermieterinnen Geschäftsführerin und 100 % Gesellschafterin.

Bis zum Jahr 2022 wurden keine Untermieten an die Mieterin bezahlt, da eine solche Zahlung laut der Beschwerdeführerin erst bei „erfolgreichem Abschluss eines Projektes“ vereinbart war.

Im Jahr 2022 wurde ein Mietrückstand aus den Jahren 2013 und 2014 in Höhe von 10.503,92 €, im Jahr 2023 ein Mietrückstand in Höhe von 49.437,61 € beglichen.

Die im Mietvertrag vereinbarte Wertsicherung wurde nicht umgesetzt.

Es fehlt an der Fremdüblichkeit der Gestaltung des Mietverhältnisses sowohl in Bezug auf die Höhe des Mietentgeltes als auch in Bezug auf die Gewährung von Aufschüben und Nachlässen. Die Gründe für diese Vorgangsweisen sind nicht nach außen zum Ausdruck gekommen. Eindeutige Vereinbarungen fehlen.

Die Überlassung der Nutzung erfolgte nicht, um Einnahmen zu erzielen, sondern um der B. GmbH, deren Geschäftsführerin die Beschwerdeführerin und deren 100 %-Gesellschafter der Ehegatte der Beschwerdeführerin ist, einen nicht fremdüblichen Vorteil zuzuwenden, es fehlt an der wirtschaftlichen Tätigkeit. Aufgrund des Gesamtbildes der Verhältnisse liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor (VwGH 5.5.2023, Ra 2022/15/0029).

2. Beweiswürdigung

Die im ursprünglichen Mietvertrag vom 29.5.2007 vereinbarte Miete wurde bereits im Jahr 2011 mit Vereinbarung vom 13.11.2011 rückwirkend zum 1.1.2011 von 2.000,00 € netto auf 1.352,36 € netto vermindert. Konkrete Gründe für diese Herabsetzung konnten nicht dargelegt werden. Die Verminderung des Mietentgeltes ist objektiv nicht nachvollziehbar und lässt sich nur durch das Naheverhältnis zur Mieterin erklären..

Ab 11/2013 stellte die Mieterin die Zahlungen ein.

Da im Mietvertrag in Punkt IV die Möglichkeit der Auflösung des Vertrages bei einem Rückstand von zwei Monatsmieten vorgesehen ist, wäre es der Beschwerdeführerin bereits

Anfang 2014 möglich gewesen, das Mietverhältnis zu beenden. **Dass sie das nicht getan hat lässt sich nur durch das Naheverhältnis zur Mieterin erklären.**

Des Weiteren ist die Vereinbarung vom 16.8.2016 – nach dem Ausbleiben der Mietzahlungen für mehr als 2,5 Jahre – und die Festlegung eines Zahlungszieles mehr als ein Jahr später als nicht fremdüblich zu qualifizieren. Einem fremden Dritten würde kein solcher Zahlungsaufschub – ohne Vorliegen von Sicherheiten – gewährt worden sein.

Da auch dieses Zahlungsziel von der Mieterin nicht eingehalten wurde, wurde am 25.11.2019, mehr als drei Jahre später, der vorliegende Mietzahlungsvergleich geschlossen, in dem auf 30 % der offenen Mieten seit 11/2013 verzichtet wurde, was ebenfalls keiner fremdüblichen Gestaltung entspricht.

Im Jahr 2022 wurde erstmals ein (kleiner) Teil des Mietrückstandes seit 11/2013 beglichen.

Von der Beschwerdeführerin wurde darauf verwiesen, dass es ihre *„alleinige Entscheidung als Privatperson“* gewesen sei, dass die *„Mieten aus den laufenden Projekten über Akontozahlungen nachbezahlt“* werden konnten.

Die Beschwerdeführerin selbst geht im Schreiben vom 19.11.2024 davon aus, **dass sie spätestens im Jahr 2014 handeln hätte müssen und nur der „eigenen“ Firma die oben angeführten Aufschübe und Nachlässe gewährt hätte.**

Dass von einer Vermieterin über Jahre hinweg fehlende Mietzahlungen hingenommen werden aus Rücksicht auf Liquiditätsprobleme der Mieterin ist der **Nahebeziehung der Vertragspartner** geschuldet.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass die im Mietvertrag vereinbarte Wertsicherung nicht in Anspruch genommen wurde. Vielmehr erfolgte bereits 2011 eine nicht nachvollziehbare rückwirkende Herabsetzung des Mietentgeltes.

Es fehlt somit die Fremdüblichkeit der Gestaltung des Mietverhältnisses sowohl in Bezug auf die Höhe des Mietentgeltes als auch in Bezug auf die Gewährung von Aufschüben und Nachlässen.

Die Gründe für diese Vorgangsweisen sind nicht nach außen zum Ausdruck gekommen, eine Herabsetzung des Mietentgeltes fast ein Jahr rückwirkend stellt selbstredend keine eindeutige und klare Vereinbarung dar.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Der Umsatzsteuer nach § 1 Abs. 1 UStG 1994 unterliegen unter anderem die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt.

Nach § 2 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.

Das Kriterium der Einnahmenerzielung bedeutet, dass nachhaltige Tätigkeiten, die nicht auf Einnahmenerzielung gerichtet sind, keine Unternehmereigenschaft begründen (Ruppe/Achatz, UStG⁶, § 2 Rz 55).

Die tatsächliche Einnahmenerzielung ist ein starkes Indiz für Einnahmenerzielungsabsicht, die Beteuerung der Gewinn- und Einnahmenerzielungsabsicht ist jedoch nicht ausreichend, wenn die Tätigkeit objektiv Gewinne oder Einnahmenüberschüsse aussichtslos erscheinen lässt.

An der Einnahmenerzielungsabsicht fehlt es, wenn Tätigkeiten ohne wirtschaftliches Kalkül, ohne eigenwirtschaftliches Interesse entfaltet werden. Das ist etwa dann der Fall, wenn das Verhalten des Leistenden von der Absicht des familiären Zusammenwirkens oder causa societatis erfolgt (Ruppe/Achatz, UStG⁶, § 2 Rz 57ff).

Auch im Fall der Überlassung von Immobilien durch Körperschaften (Kapitalgesellschaften, Stiftungen) an ihnen nahestehende Personen (Gesellschafter, Stifter, Begünstigte) und umgekehrt ist zu prüfen, ob die Überlassung zur Einnahmenerzielung erfolgt oder bloße Gebrauchsüberlassung vorliegt (VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083; 7.7.2011, 2007/15/0255). Anhaltspunkte für die Abgrenzung entnimmt der VwGH der Rechtsprechung des EuGH in der Rs „Enkler“, indem er auf einen Vergleich mit jenen Umständen abstellt, unter denen die Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird (VwGH 29.6.2016, 2013/15/0301; 7.7.2011, 2007/15/0255). Entscheidendes Gewicht kommt danach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu (VwGH 10.2.2016, 2013/15/0284; 29.6.2016, 2013/15/0301; 20.10.2021, Ra 2019/13/0041; Ruppe/Achatz, UStG⁶, § 2 Rz 59/2).

Auf vertraglicher Basis erbrachte Leistungen können die Unternehmereigenschaft auch dann begründen, wenn sie Angehörigen gegenüber erbracht werden. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind Verträge zwischen Angehörigen (Familienverträge), auch wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen, allerdings steuerlich nur anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 18.5.1977, 346/77; 9.4.2014, 2011/15/0135).

Es handelt sich um Aussagen über die Beweislast in Fällen, in denen Zweifel an der Ernsthaftigkeit und/oder dem Inhalt der Vereinbarung bestehen (VwGH 11.11.1980, 1175/80; 27.5.1981, 1299/80; 19.10.1993, 93/14/0129; 29.3.2007, 2003/15/0085).

Als Beweisregeln haben die genannten Kriterien auch Bedeutung für die umsatzsteuerliche Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen Angehörigen. Auch hier gilt, dass Scheingeschäfte und missbräuchliche Gestaltungen umsatzsteuerrechtlich nicht anzuerkennen sind und dass bei mehrdeutigen Sachverhalten den Abgabepflichtigen eine erhöhte

Mitwirkungspflicht trifft. Fremdvergleichsüberlegungen sind insoweit am Platz, als mit ihrer Hilfe allenfalls entschieden werden kann, ob eine entgeltliche oder unentgeltliche Leistung vorliegt bzw ob im Zusammenhang mit entgeltlichen Beziehungen Zuwendungen familiärer Art gemacht werden (Ruppe/Achatz, UStG⁶, § 2 Rz 180).

Vorstehende Grundsätze gelten auch für Leistungen zwischen dem Gesellschafter und seiner Gesellschaft (bzw. Mitglied, Stifter oder Begünstigten der Körperschaft). **Hält die Leistungsbeziehung dem Fremdvergleich stand, liegt Leistungsaustausch vor, ist sie mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen, liegt auch umsatzsteuerrechtlich kein Leistungsaustausch vor** (BFG 28.1.2015, RV/7103135/2013; Ruppe/Achatz, UStG⁶, § 2 Rz 182/1).

Leistungen, die auf familienhafter Grundlage erbracht werden, sind nicht als „gewerbliche oder berufliche“ Tätigkeit anzusehen. Ihnen liegt nicht das Motiv der Einnahmenerzielung zugrunde, sondern das eines Zusammenwirkens auf familienhafter Basis (VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141, zur Überlassung einer Wohnung an einen Unterhaltsberechtigten, deren Kosten vom Unterhaltsverpflichteten getragen werden). Entgelte für familienhafte Leistungen unterliegen daher nicht der USt und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (Ruppe/Achatz, UStG⁶, § 2 Rz 39).

Das gegenständliche Mietverhältnis hält ab dem Jahr 2014 einem Fremdvergleich nicht stand und gründet sich allein auf das Naheverhältnis zwischen Vermieterin und Mieterin. Aufgrund der folglich fehlenden Einnahmenerzielungsabsicht liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor. Zudem fehlt es am Leistungsaustausch, weshalb eine Änderung der Verhältnisse jedenfalls für die beschwerdegegenständlichen Jahre vorliegt.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern ein einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuern abziehen.

§ 12 Abs. 10ff UStG 1994 enthält Regeln über die Vorgangsweise, wenn nach Ablauf des Jahres der Leistung eine Änderung der Verhältnisse eintritt, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren. Grundsätzlich ist bei einer solchen Änderung eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen, bei Anlagevermögen allerdings nur innerhalb einer Frist von vier bzw. neunzehn (neun) Jahren (mit Aliquotierung der Vorsteuerbeträge).

§ 12 Abs. 10 sah in seiner Stammfassung bis zum 1. StabG 2012 einen neunjährigen Berichtigungszeitraum vor. Mit BGBl I 27/2004 hatte der Gesetzgeber für Gebäude, die nicht ausschließlich unternehmerischen Zwecken dienen und für die hinsichtlich des nicht unternehmerischen Teils ein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde, den Berichtigungszeitraum auf neunzehn Jahre verlängert.

§ 28 Abs. 38 Z 2 bestimmt in diesem Zusammenhang, dass die neuen Vorschriften auf

Berichtigungen von Vorsteuerbeträgen anzuwenden sind, die Grundstücke betreffen, die der Unternehmer nach dem 31.3.2012 erstmals in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt. Bei Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken muss neben der erstmaligen Verwendung oder Nutzung im Anlagevermögen des Vermieters auch der Mietvertrag nach dem 31.3.2012 abgeschlossen worden sein.

Im vorliegenden Fall ist aufgrund der Vermietung ab dem Jahr 2007 die alte Rechtslage und ein Berichtigungszeitraum von neun Jahren anzuwenden.

Der Anwendungsbereich der Abs 10 und 11 leg. cit. ergibt sich aus den zwei wesentlichen Voraussetzungen der Vorsteuerberichtigung:

1.

Es müssen Gegenstände vorliegen, die der Unternehmer als Anlagevermögen verwendet oder nutzt (§ 12 Abs 10) oder für sein Unternehmen als Umlaufvermögen hergestellt oder erworben hat, bzw sonstige Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind (§ 12 Abs. 11).

2.

Bei diesen Gegenständen oder Leistungen müssen sich die Verhältnisse ändern, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren. Die Berichtigung setzt somit unbedingt voraus, dass im Rahmen des Unternehmens Vorsteuern angefallen sind (Ruppe/Achatz, UStG⁶, § 2 Rz 293). Die Änderung muss innerhalb des Berichtigungszeitraumes eintreten, wesentlich ist die tatsächliche Änderung der Verwendung.

Für jedes Jahr der Änderung ist von einem Zehntel der gesamten Vorsteuer auszugehen und eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen (VwGH 20.9.2009, 2008/13/0174).

Ab dem Jahr 2014 liegt aufgrund fehlender Einnahmenerzielungsabsicht keine unternehmerische Tätigkeit mehr vor, die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren, haben sich geändert, weshalb eine Vorsteuerberichtigung iSd oben angeführten Bestimmungen in den Jahren 2014, 2015 und 2016 durchzuführen war.

Im Jahr 2017 wurden weder Umsätze noch Vorsteuern erklärt, der gegenständliche Umsatzsteuerbescheid erging erklärungsgemäß.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II.

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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.

Ob ein Mietverhältnis einem Fremdvergleich standhält oder die Nutzungsüberlassung lediglich aufgrund eines Naheverhältnisses erfolgte sind auf Sachverhaltsebene zu behandelnde Tatfragen und daher auf Grund entsprechender Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu beantworten. Die Klärung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist folglich nicht zu erwarten und eine ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Linz, am 19. Jänner 2025