



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Hübner & Hübner Stb GmbH, 1120 Wien, Schönbrunnerstraße 222, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (Bw.) fand eine auch die Streitjahre umfassende Außenprüfung nach §§ 147ff BAO statt. Aus dem Prüfungsbericht nach § 150 BAO sind folgende für das Berufungsverfahren relevante Feststellungen zu entnehmen:

„Tz.: 1

Verlorener Bauaufwand für K-gasse in St. Pölten

Sachverhalt

Der Sohn (P. M.) war 100% Eigentümer der K-gasse, St. Pölten. Auf dem Grundstück befand sich ein altes Gebäude.

Herr A. M. (Vater – Anm.: Bw) vereinbarte mündlich mit seinem Sohn als Eigentümer der Liegenschaft darauf ein Büro- und Miethaus mit dem Zweck der Vermietung zu errichten. Herr P. M. sollte dafür den Grund zur Verfügung stellen und Herr A. M. wollte die Planungs- und Errichtungskosten tragen.

Dazu wurde ein Aktenvermerk der Rechtsanwaltskanzlei L. vorgelegt, in dem die Gestaltungsmöglichkeiten erörtert wurden. Tatsächliche Verträge bzw. Vorverträge konnten im Zuge der Prüfung nicht vorgelegt werden.

Laut Architektenplanung sollten die Baukosten ca. ATS 23 Millionen betragen.

Dies wurde bei einem Rechtsanwalt besprochen, vertraglich wurde NICHTS festgelegt. Die fast einreichfertigen Pläne wurden bei einer Vorwegkontrolle beim Bauamt bemängelt, was eine Neuplanung zur Folge hatte. Diese Neuplanung, die auch noch hinsichtlich der Baukosten teurer gewesen wäre, hätten infolge einer geringeren Nutzfläche auch zu einer mangelnden Rentabilität geführt, weshalb das Vorhaben eingestellt wurde. Im Jahre 2006 wurde das Grundstück vom Sohn (P. M.) verkauft.

Herr A. M. machte dann im Zuge seiner Einkommensteuererklärungen die bereits bezahlten Planungskosten als Werbungskosten (verlorener Bauaufwand) in folgender Höhe geltend

2001	ATS 836,898,00	€ 60.819,77
2002		€ 93.911,95
2003		€ 15.250,00

Rechtliche Würdigung

Bei Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen ist gemäß Judikatur grundsätzlich der Fremdvergleich anzustellen. Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen abzustellen.

Nach ständiger Rechtsprechung setzt die betriebliche Veranlassung von Leistungsbeziehungen bzw. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen voraus, dass sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität)
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich)

In diesem Fall heißt dies, dass sich die Frage stellt, ob Herr A. M. die Planungskosten getragen hätte, wenn das Grundstück einem Fremden gehört hätte und es, wie mit seinem Sohn KEINE vertragliche Absicherung gegeben hätte.

Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen sind darauf zu untersuchen, ob die Steuerpflichtigen ihre Bemessungsgrundlagen mittels Absetzung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten dadurch vermindern versuchen, dass mit nahen Angehörigen Leistungsbeziehungen eingegangen werden, die möglicherweise zu einer geringeren Steuerprogression führen.

Es muss also bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen eine Verlagerung privat motivierter Geldflüsse vermieden werden, woraus folgt, dass der Vertrag oder die Vereinbarung so abgeschlossen werden muss, wie man ihn mit einem Fremden abschließen würde, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung somit gewährleistet ist.

Im vorliegenden Fall ist es nicht vorstellbar, dass man Planungsarbeiten für den Bau eines Hauses in Auftrag gibt, diese auch bezahlt, wenn der Grund und Boden einem Fremden gehört und keinerlei Verträge vorliegen.

Es gab Gespräche seitens der Familie M. beim Rechtsanwalt darüber, wie man dieses gemeinsame Projekt gestalten könnte, es gab und gibt aber weder einen Vorvertrag oder Vertrag hinsichtlich des dem Sohn gehörigen Grund und Bodens.

Aus den vorgenannten Gründen waren die geltend gemachten Planungskosten zu streichen.

Die geltend gemachte Vorsteuer ist ebenfalls zu streichen.“

Gegen die aufgrund der Prüfungsfeststellungen erlassenen Bescheide brachte der Bw. Berufung mit folgender Begründung ein:

„Im berufsgegenständlichen Zeitraum war Herr P. M. grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft 3100 St. Pölten, K-gasse...

Auf dieser Liegenschaft sollte das Bauprojekt „Büro- und Wohnhaus K-gasse“ in Form einer Gesellschaft nach bürgerlichen Rechts (GmbH) verwirklicht werden. Auf der Liegenschaft sollte ein Büro- und Wohngebäude errichtet und in der Folge vermietet oder verpachtet werden.

Hinsichtlich der Umsetzung dieses Projekts wurde folgende Vorgangsweise gewählt: Herr P. M. stellt die in seinem Eigentum befindliche Liegenschaft „K-gasse“ für das Projekt zur Verfügung. Herr A. M. übernimmt die Entwicklungs- und Baukosten.

Die aus der Vermietung resultierenden Überschüsse sollten auf Grund eines noch genau festzulegenden Schlüssels zwischen P. M. und A. M. aufgeteilt werden. Der Schlüssel hätte auf Grund folgender Parameter festgelegt werden sollen: Verkehrswert der Liegenschaft auf Grund einer durchzuführenden Bewertung im Verhältnis zu den Kosten im Zusammenhang mit der Planung und Errichtung des Gebäudes.

Der Anteil von Herrn P. M. hätte sich wie folgt bemessen:

$$\frac{\text{Verkehrswert der Liegenschaft}}{(\text{Verkehrswert der Liegenschaft} + \text{Planungs-/Errichtungskosten})}$$

Der Anteil von Herrn A. M. hätte sich wie folgt bemessen:

$$\frac{\text{Planungs-/Errichtungskosten}}{(\text{Verkehrswert der Liegenschaft} + \text{Planungs-/Errichtungskosten})}$$

Im Zeitpunkt der Projektierungsphase war es noch nicht möglich, endgültige Beteiligungsverhältnisse festzulegen, da die genauen Kosten der Planung und Errichtung noch nicht festgestanden sind. Es wurde jedoch vereinbart, die genauen Beteiligungsverhältnisse in einem endgültigen Vertrag festzulegen, sobald das Projekt abgeschlossen ist.

In informellen mündlichen Besprechungen mit Vertretern des Bauamts St. Pölten wurden in der Projektierungsphase bestimmte bauliche Parameter (Ausmaße, Grenzen, Höhen, Baubestimmungen betreffend Neubau etc) abgesprochen. Auf Grund dieser Vorgaben entwarf der beauftragte Architekt Pläne für ein L-förmiges Gebäude.

Die fast einreichfertigen Pläne wurden zu einer Vorwegkontrolle dem Bauamt St. Pölten vorgelegt, Anstelle der erwarteten Zustimmung wurden Übertretungen - insbesondere hinsichtlich der Abstände zu den Nachbargrundstücken und der Bauhöhe (entgegen den ursprünglichen Auskünften der Behörde) - bemängelt und daher keine positive Erteilung der Baubewilligung in Aussicht gestellt. Mündlich wurde von Vertretern des Bauamts zwar zugegeben, seinerzeit Fehlauskünfte erteilt zu haben; es wurde aber die Erlangung einer Baubewilligung von berichtigten Plänen abhängig gemacht, die im Einklang mit den „neu in Erfahrung gebrachten“ Baubestimmungen zu stehen hätten.

Dies hatte die komplette Neuplanung des Objekts zur Folge, das nunmehr mit völlig geändertem Grundriss (C-förmig) geplant wurde; durch die Neuplanung entsprechend den Vorgaben des Bauamtes reduzierte sich die Gesamtnutzfläche des Projekts um rund 10%. Auf Grund dieser neuen Pläne erfolgte in weiterer Folge die Ausschreibung und Kostenschätzung für die Errichtung des geplanten Büro- und Wohnhauses auf Grund der geänderten Pläne.

Die Kostenschätzung für die neue Variante war beträchtlich höher als ursprünglich veranschlagt, Diese höheren Gesamtkosten in Verbindung mit einer geringeren Wohnnutzfläche -- im Vergleich zum ursprünglichen Plan - haben die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für die Realisierung des Bauvorhabens soweit verschlechtert, dass sich Herr P. und A. M. letztendlich dazu entschließen mussten, das Bauvorhaben wegen mangelnder Rentabilität einzustellen.

Als Ergänzung zum Sachverhalt finden Sie in der Anlage einen Aktenvermerk vom 28.11.2000, den Herr Rechtsanwalt Dr. L im Rahmen einer Besprechung mit den Herren P. und A. M. verfasst hat und die auf Grund dieser Besprechung später abgeschlossene Vereinbarung vom 11.12.2000. Festhalten möchten wir weiters, dass es nicht mehr zur Unterzeichnung eines endgültigen Vertrages gekommen ist, da sich das Projekt in der Zwischenzeit zerschlagen hat.

Rechtsgrundlage:

Einkommensteuer:

Gemäß § 16 Abs 1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden - siehe Aufzählung in § 16 Abs. 1 Z 1 bis 10 EStG - ausdrücklich zugelassen ist.

Werbungskosten liegen dann vor, wenn Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung in Zusammenhang stehen, Das bedeutet, dass Werbungskosten mit einer bestimmten Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuerrechtes in Zusammenhang stehen müssen.

Ein Abzug von Werbungskosten oder Vorsteuern vor einer Einnahmen- oder Einkünfteerzielung ist nach der Judikatur des VwGH zulässig. Darüber hinaus sind nach diesem Judikat Werbungskosten bereits dann abzugsfähig, wenn Einnahmen infolge einer Fehlinvestition ausbleiben. Ist der Zusammenhang von Aufwendungen für die Planung später nicht durchgeführter Bauarbeiten mit der auf Einnahmeerzielung ausgerichteten Vermietung eines Hauses objektiv erkennbar, führen diese Aufwendungen als verlorener Bauaufwand zu Werbungskosten (VwGH 20.9.2001, 96/15/0231).

Mit den angefallenen Planungskosten wird bereits die Absicht dokumentiert, ein konkretes Mietprojekt in bestimmter Art und Weise zu verwirklichen oder zu bewirtschaften (UFS Linz 2.12.2004, GZ RV/0161-L/02).

Umsatzsteuer:

Die obigen Ausführungen zu den Werbungskosten gelten auch für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Vorsteuer, bevor noch Entgelte im umsatzsteuerlichen Sinn aus Vermietung erzielt werden (vgl. VwGH 27.3.1996, 93/15/0210). Wenn der Zusammenhang mit einer auf Einnahmenerzielung ausgerichteten Tätigkeit objektiv erkennbar ist, führt auch ein verlorener Bauaufwand zu Werbungskosten (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 16 allgemein Tz 2, Stichwort „Vergebliche Aufwendungen“),

Rechtliche Begründung:

Unter Zugrundelegung des gegenständlichen Sachverhalts ergibt sich Folgendes: In der Projektierungsphase des Bauprojekts „Büro- und Wohnhaus K-gasse“ sind Herrn A. M. zahlreiche Aufwendungen (Planungskosten etc) erwachsen, welche er auf Grund der fremdüblichen Vereinbarung vom 11.12.2000 mit Herrn P. M. allein zu tragen hatte. Es handelt sich bei diesen Aufwendungen um Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG im Zusammenhang mit der ernsthaft beabsichtigten Vermietung des Projekts „Büro- und Wohnhaus K-gasse, also um Werbungskosten vor einer Einnahmen- bzw. Einkünfteerzielung.

Der Zusammenhang mit einer auf Einnahmenerzielung ausgerichteten Tätigkeit (Vermietung) ist im gegenständlichen Fall objektiv erkennbar; durch die angefallenen Planungskosten wird nämlich bereits die Absicht dokumentiert, ein konkretes Mietprojekt in bestimmter Art und Weise zu verwirklichen oder zu bewirtschaften (vgl. UFS Linz 2.12.2004, GZ. RV/0161-L/02). Letztendlich ist aber die Vermietung aus von Herrn A. M. nicht zu vertretenden Gründen unterblieben.

Ein Abzug von „verlorenem Bauaufwand“ als Werbungskosten einschließlich der Vorsteuern vor einer Einnahmen- oder Einkünfteerzielung ist im gegenständlichen Fall nach der Judikatur des UFS und des VwGH zulässig (VwGH 20.9.2001, 96/15/0231; VwGH 27.3.1996, 93/15/0210).

Ergebnis: Die von Herrn A. M. geltend gemachten Werbungskosten und Vorsteuern sind als abzugsfähig anzuerkennen.“

Die offensichtlich nur in Ablichtung vorliegende mit 11.12.2000 datierte Vereinbarung zwischen Vater und Sohn war der Berufung beigeschlossen und hat folgenden Inhalt:

„VEREINBARUNG

abgeschlossen zwischen

Herrn A. M., geb. 1937, Z-gasse1 einerseits

und

Herrn P. M., geb. 1973, Z-gasse1 andererseits

wie folgt:

Präambel

Herr A. und Herr P. M. vereinbaren, sich hinsichtlich des gemeinsamen Projektes "Büro- und Wohnhaus St. Pölten, K-gasse" im Sinne der bisher zwischen den Vertragsteilen erfolgten Besprechungen zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammenschließen zu wollen und - nach Maßgabe dieser Vereinbarung - einen entsprechenden Gesellschaftsvertrag in der hierfür erforderlichen Form abschließen zu wollen.

Zur näheren Regelung der aus den bisherigen Besprechungen zwischen den Vertragsteilen erfließenden Rechte und Pflichten vereinbaren die Vertragsteile hiermit nachstehenden

VORVERTRAG

1. Vertragsgegenstand

1.1. Die Vertragsteile vereinbaren, gemeinsam eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts errichten zu wollen, sobald die Höhe der von den beiden Vertragsteilen als Gesellschafter zu erbringenden Einlagen feststeht.

1.2. Gegenstand der Gesellschaft soll die Entwicklung eines Büro- und Wohnhauses zum Zwecke der Vermietung und Verpachtung am Standort K-gasse, 3100 St. Pölten, sein.

1.3. Der Gewinn bzw. Verlust der Gesellschaft (d.h. Überschüsse aus der Vermietung und Verpachtung) soll auf die beiden Gesellschafter im Verhältnis der von ihnen übernommenen Einlagen aufgeteilt werden, d.h. der Anteil von Herrn A. M. errechnet sich aus dem Verhältnis der von diesem zu tragenden Planungs- und Errichtungskosten (vgl. Pkt. 2.2) zur Summe aus Planungs- und Errichtungskosten einerseits und Verkehrswert der Liegenschaft andererseits, während sich der Anteil von Herrn P. M. aus dem Verhältnis des Verkehrswertes der Liegenschaft (vgl. Pkt. 2.1) zur Summe aus Planungs- und Errichtungskosten einerseits und Verkehrswert der Liegenschaft andererseits errechnet.

1.4. Die Möglichkeit laufender Entnahmen durch die Gesellschafter wird noch näher zu regeln sein.

1.5. Bereits jetzt vereinbaren die Vertragsteile, dass Herr A. M. verpflichtet ist, die für die Entwicklung des Projekts allenfalls notwendigen Nachschüsse zu leisten, wobei sich diesfalls sein Gewinn- bzw. Verlustanteil entsprechend erhöhen wird.

1.6. Im Übrigen gelten die Bestimmungen der §§ 1175 ff ABGB.

2. Bewertung der Einlagen

2.1. Herr P. M. verpflichtet sich, als Einlagenleistung die ihm gehörende Liegenschaft EZ ..., GB 19544 St. Pölten, in die Gesellschaft einzubringen.

2.2. Herr A. M. verpflichtet sich, als Einlagenleistung alle mit der Entwicklung des genannten Projektes im Zusammenhang stehenden Kosten zu tragen, insbesondere die Kosten für Bauplanung und Bauführung, Architekten, etc, aber auch die im Zusammenhang mit der Bewertung der Liegenschaft EZ ..., GB 19544 St. Pölten, stehenden Kosten.

3. Sonstiges

Sollten eine oder mehrere Bestimmungen dieses Vorvertrags ungültig sein oder werden, so berührt dies die Geltung der übrigen Bestimmungen dieses Vorvertrags nicht. An Stelle der ungültigen oder unwirksamen Bestimmungen treten sodann gültige oder wirksame Bestimmungen, die den ursprünglichen Intentionen der Vertragsteile möglichst nahe kommen.“

Gleichfalls der Berufung beigeschlossen war der Aktenvermerk des Anwalts von A. und P. M., datiert mit 28. November 2000:

„Heutige Besprechung mit den Herren A. und P. M.:

Die Herren M. teilen mit, die im Eigentum von P. M. stehende Liegenschaft St. Pölten, K-gasse (Grundstück Nr. ... der Kat. Gemeinde St. Pölten), wirtschaftlich entwickeln zu wollen.

Es geht um ein gemeinsames Projekt, für das P. M. seine Liegenschaft zur Verfügung stellt und A. M. die sonstigen Kosten trägt, bzw. dergestalt, dass auf der Liegenschaft ein Büro- und Wohngebäude errichtet und in der Folge vermietet oder verpachtet wird.

An diesem Projekt, mithin an den Mieterträgen sollen A. und P. M. anteilig beteiligt sein. Das Ausmaß deren Anteile wird sich an einer nach durchzuführenden Bewertung der Liegenschaft einerseits und den für A. M. auflaufenden Kosten im Zusammenhang mit der Planung und Errichtung des Gebäudes ergeben.

Nach Erörterung verschiedenster Gestaltungsmöglichkeiten (Miteigentum an der Liegenschaft, Superädifikat, etc) halten wir fest: Auf Wunsch der Herren M. soll, sobald deren Beteiligungsverhältnisse feststehen, ein entsprechender Vertrag erachtet werden, der die jeweiligen Rechte und Pflichten der beiden Herren im Zuge des Projekts genau regelt. An eine Miteigentümergeinschaft odgl ist aber nicht gedacht. Letztlich wird die Konstruktion auf eine GesbR hinauslaufen,

Selbstverständlich erkläre ich mich bereit, die beiden Herren als Vertragserrichter zu unterstützen; bis auf weiteres sind allerdings von mir keine weiteren Aktivitäten zu setzen; die Herren kommen wieder selbständig auf mich zu.“

Die Betriebsprüfung nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

„Der Sachverhalt und die rechtliche Würdigung seitens der BP ist dem Betriebsprüfungsbericht zu entnehmen. Wie dem BP Bericht zu entnehmen ist, war Herr A. M. nicht der Eigentümer des Grundstückes auf dem er ein Haus errichten wollte. Es wurden im Prüfungsverfahren trotz mehrmaliger Anfragen seitens der Prüfung KEINE wie immer gearteten Verträge oder Vereinbarungen mit dem Besitzer vorgelegt.

Bei der ersten Besprechung mit den Herren A. und P. M. und dem zuständigen Sachbearbeiter der Kanzlei, Herrn Mag. R. am 10. Mai 2007 wurde für die Vorlage eines Vorvertrages noch bis Ende Juli 2007 Frist gegeben. Herr Mag. R. wollte mit dem Rechtsanwalt der Familie M. die Akten durchsehen, ob nicht doch ein Vertrag auffindbar sei. Am 23. Juli 2007 erfolgte der Anruf des Steuerberaters mit dem Hinweis, dass KEIN Vorvertrag auffindbar war, nur ein Aktenvermerk, der auch im Zuge der Prüfung gewürdigt wurde.

Herr Mag. R. gab aber bekannt, dass bei der Schlussbesprechung sein Kollege, Herr DDr. F. teilnehmen wird, der ebenfalls nochmals mit dem Rechtsanwalt und dem Abgabepflichtigen hinsichtlich der Verträge sprechen wollte.

Hiefür wurde seitens der BP wieder ein Termin bis 19.9.2007 gewährt. Dies war dann der Schlussbesprechungstermin, an dem ebenfalls KEINE wie immer gearteten Verträge vorgelegt werden konnten.

Interessanterweise konnte erst bei der Berufungsergänzung am 5.12.2007 aus den Akten des Rechtsanwaltes eine Kopie einer Vereinbarung „gefunden“ und vorgelegt werden.

Hiezu wurde Herr DDr. F. am 14.1.2008 telefonisch gebeten, das Original vorzulegen, wofür er um eine Frist bis 22.1.2008 ersuchte. Schon beim Telefonat meinte er, dass beim Anwalt nur die Kopie auffindbar war. Nach zweimaligem Suchen während der Prüfung war dann glücklicherweise endlich beim dritten Anlauf im Zuge der Berufung eine Kopie auffindbar.

Das Original müsste laut Steuerberater der Abgabepflichtige haben, dort sei es aber wahrscheinlich nicht auffindbar.

Weiters erklärte Herr DDr. F., wenn er sich bis 22.1.2008 nicht melde, dann solle man davon ausgehen, dass das Original NICHT auffindbar sei.

Bis dato konnte somit der Originalvertrag, den ja beide Vertragsteile haben sollten, nicht vorgelegt werden.“

Im Verfahren vor der Abgabenbehörde 2. Instanz übermittelte der Bw. der Berufungsbehörde zunächst über telefonische Aufforderung einige Architektenrechnungen, die alle auf den Bw. lauten. Der Bw. betonte ferner, in der Vereinbarung zwischen ihm und seinem Sohn seien sämtliche wesentlichen Vertragspunkte fixiert; das Beteiligungsverhältnis sei aus einer festgelegten Formel bestimmbar. Die Vereinbarung sei somit fremdüblich.

In einem Schreiben vom 24. Juni 2009 forderte die Berufungsbehörde schließlich den Bw. zur Vorlage weiterer Rechnungen auf und wies auf Rechnungsmängel in den bereits übermittelten Rechnungen hin. Weiters wies sie auf folgenden Umstand hin:

„Aus Tz 1 des Betriebsprüfungsberichts ist nur ersichtlich, dass die Baukosten des Projekts K-gasse rund ATS 23 Mill. betragen sollten. Die genaue Planung, insbesondere die beabsichtigte Art der Nutzung, ist aus der Aktenlage nicht erkennbar. Sie werden daher gebeten, Planungsunterlagen, aus denen diese Umstände hervorgehen, zu übermitteln.“

Eine Beantwortung des Schreibens ist trotz Erinnerung bis zur Erlassung dieser Berufungsentscheidung nicht erfolgt.

Sachverhaltsmäßig ist noch festzuhalten, dass das Einkommen des Bw. in den Streitjahren stets in der höchsten Progressionsstufe angesiedelt war.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verträge zwischen nahen Angehörigen

Festgehalten wird, dass der Umstand, dass die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen dem Grunde nach verlorenen Bauaufwand darstellen, vom Finanzamt nicht bestritten wird. Auch die Berufungsbehörde hegt dagegen keine Bedenken. Damit gehen die in diese Richtung zielenden Berufungsausführungen ins Leere.

Strittig ist im Berufungsfall somit primär, ob die durch den Bw. geltend gemachten Aufwendungen auf einer Vereinbarung mit seinem Sohn basieren, die den Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entspricht.

Wie das Finanzamt in seinem Betriebsprüfungsbericht ausführt, ist die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen an folgende – kumulative – Voraussetzungen geknüpft: Sie müssen

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität)
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Zunächst fällt auf, dass im Zuge der Betriebsprüfung unbestrittenermaßen keine Vereinbarung vorgelegt wurde. Erst der Berufung war eine Ablichtung der Vereinbarung beigegeben; das Original ist nach wie vor nicht auffindbar. Dass durch eine derartige Vorgangsweise dem Element der Publizität entsprochen wurde, ist zu verneinen. Verwiesen wird auf Wiesner/-Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 4 Anm 69: „Die notwendige Publizität setzt eine ausreichend deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages Dritten gegenüber voraus. Schriftlichkeit des Vertrages ist nicht unbedingt erforderlich. Im Rahmen der Beweiswürdigung kommt aber der Schriftform besondere Bedeutung zu. Die bloße Mitteilung an das FA kann üblicherweise nicht als eine nach außen hin mit genügender Deutlichkeit in Erscheinung tretende Vereinbarung angesehen werden.“

Sodann ist festzustellen, dass es sich bei der nunmehr in Ablichtung vorgelegten Vereinbarung um einen Vorvertrag nach § 936 ABGB gehandelt hat. Gegenstand eines derartigen Vorvertrages ist die Verpflichtung zum Abschluss des Hauptvertrages; im konkreten Fall war dies der Abschluss eines Gesellschaftsvertrages in der Rechtsform einer GnbR. Unstrittig ist, dass es zum Abschluss eines Hauptvertrages nie gekommen ist, da „sich das Projekt in der Zwischenzeit zerschlagen hat“ und die Höhe der von beiden Vertragsparteien als Gesellschafter zu erbringenden Einlagen nie ermittelt wurde.

Bereits aus der Formulierung des Vorvertrages ist aber erkennbar, dass dem Kriterium der Fremdüblichkeit in keiner Weise entsprochen worden ist; die Gewinn- und Verlustaufteilung sollten nämlich dergestalt ermittelt werden, dass erst eine Bewertung der jeweiligen Einlagen zu erfolgen hatte. Insbesondere sollte zu diesem Zweck eine Schätzung des Verkehrswertes der Liegenschaft erfolgen. Der Vorvertrag enthält aber keinerlei Angaben, wer die Schätzung durchzuführen hat und was bei Divergenzen zwischen den Vertragspartnern hinsichtlich der Person des Sachverständigen bzw. des Liegenschaftswertes zu geschehen hat. Eine derartige Vorgangsweise, bei der nicht einmal die fundamentalsten Grundsätze der Wertermittlung und damit der Gewinnverteilung einer Regelung unterzogen werden, wäre von fremden Vertragspartnern mit Gewissheit nicht gewählt worden.

Hinzu kommt, dass die Übernahme der Planungs- bzw. Entwicklungskosten durch bloß einen der Vertragspartner, und zwar unabhängig davon, ob das Projekt realisiert wird, unter Fremden in gleicher Weise nicht abgeschlossen worden wäre. Überdies hätte der Bw. gemäß dieser Vereinbarung sogar die Schätzkosten zur Ermittlung des Verkehrswertes der seinem Sohn gehörigen Liegenschaft zu tragen, was unter Fremden völlig unüblich wäre. Gleiches gilt für den Vertragspassus, wonach etwaige Nachschüsse ausschließlich vom Bw. zu leisten sind.

Diese Beurteilung gilt für das Ertragsteuerrecht grundsätzlich ebenso wie für die umsatzsteuerliche Beurteilung.

Es kann weiters davon ausgegangen werden, dass durch die behauptete Vereinbarung eine Verschiebung der Verluste zum Bw. erreicht werden sollte, der sie steuerlich im vollen Umfang hätte verwerten können.

2. Vorwerbungskosten, vergebliche Werbungskosten, Vorsteuern

Werbungskosten können nach ständiger Rechtsprechung (VwGH 19.9.2007, 2004/13/0096; 7.10.2003, 2001/15/0085; 30.4.2003, 98/13/0127; 4.6.2003, 99/13/0173) uU bereits steuerlich berücksichtigt werden, bevor noch der Steuerpflichtige Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt. Für eine Berücksichtigung solcher Vorwerbungskosten reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung fasst. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten ist diesfalls, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann. Der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (s VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175 mwN, ergangen zur USt). Wesentlich dabei ist, dass die Überprüfung, ob dies der Fall ist, im Vorfeld der Liebhabereibeurteilung angesiedelt ist. Sollte sich also ergeben, dass die Vermietungsmöglichkeit nur eine von mehreren vom Steuerpflichtigen angedachten Varianten ist, und es auch tatsächlich zu keiner Vermietung kommen, ist die LVO nicht anwendbar (s VwGH 24.7.2007, 2006/14/0034 mwN). Die Voraussetzungen einer Berücksichtigung von Vorwerbungskosten gelten auch für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Vorsteuern, bevor noch Entgelte im umsatzsteuerlichen Sinn erzielt werden (VwGH 28.5.2008, 2008/15/0013 mwN). Ebenso können vergebliche Werbungskosten abzugsfähig sein (sh. VwGH 10.11.1993, 93/13/0108 mwN). Siehe weiters Jakom/Lenneis, 2009, § 4 Rz 276f.

Trotz Aufforderung hat der Bw. nicht nachgewiesen, auf welche Weise die Nutzung der Liegenschaft erfolgen hätte sollen. Ohne dass es somit weiterer Diskussionen bedurfte, ob der Bw. selbst als (potentieller) Unternehmer anzusehen ist, oder ob diese Eigenschaft vielmehr seinem Sohn oder einer aus seinem Sohn und ihm gebildeten GnbR zukommt, konnten die beantragten Vorsteuern nicht anerkannt werden. Daher können auch die aufgezeigten Rechnungsmängel auf sich beruhen. Es ist nämlich völlig unklar geblieben, ob beabsichtigt war, die Liegenschaft mit Gebäude nach dessen Fertigstellung zu verkaufen oder steuerfrei zu vermieten (diesfalls würde kein Vorsteuerabzug zustehen) oder aber steuerpflichtig zu vermieten

(diesfalls würde ein Vorsteuerabzug zustehen). Auch der oben wiedergegebene Aktenvermerk des Rechtsvertreters des Bw. und seines Sohnes trägt wenig zur Klarheit bei. Daraus kann nur abgelesen werden, die Liegenschaft „wirtschaftlich entwickeln zu wollen“ und dass offenbar eher eine Vermietung oder Verpachtung angedacht wird. Ob diese aber steuerfrei oder steuerpflichtig hätte erfolgen sollen, bleibt im Dunkeln. Damit kann davon ausgegangen werden, dass die steuerpflichtige Vermietung nur eine von mehreren vom Steuerpflichtigen angedachten Varianten war. Somit steht ein Vorsteuerabzug nicht zu.

Wien, am 17. November 2009