



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Vermietung, G., vertreten durch Hubner & Allitsch SteuerberatungsgmbH & CoKG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 8010 Graz, Leonhardstraße 104, vom 18. November 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 4. November 2008 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung nachstehende Feststellungen getroffen:

Die Vermietung der 60 m<sup>2</sup> großen Neubauwohnung in G., in guter Wohngegend, zu einem monatlichen Hauptmietzins in Höhe von € 120,00 (€ 2,00/m<sup>2</sup>) und Betriebskosten in Höhe von € 15,00 werde steuerrechtlich nicht anerkannt, da keine ortsübliche Miete verrechnet werde.

Aus dem Mietvertrag gehe hervor, dass im Hauptmietzins die Funktion der Wohnung als Lagerraum berücksichtigt sei und es sich um eine Kellerwohnung handle. Im Zuge einer Besichtigung durch die Prüferin und die Teamleiterin sei festgestellt worden, dass es sich um eine ebenerdig begehbare und durchaus ansprechende Wohnung handle, die einem mittleren bis guten Wohnwert entspreche.

Da nach den Angaben des Berufungswerbers (Bw.) die Wohnung vom Mieter nur zweimal pro Jahr bewohnt werde (im Winter zu Weihnachten um Schi zu fahren und im Sommer) und die übrige Zeit leer stehe, weshalb auch keine „liebevolle“ Einrichtung vorhanden sei, könne der Eindruck entstehen, dass die Wohnung lediglich als Lagerraum diene. Die niedrige Miete werde von der steuerlichen Vertretung damit begründet, dass die Lagerraumfunktion der Wohnung im Vordergrund stehe.

Die Miete einer 10 m<sup>2</sup> großen Lagerbox bei X. in Graz, S. würde monatlich zwischen € 190,00 und € 200,00 (€ 19,00/m<sup>2</sup>) zuzüglich der Hinterlegung einer Kautions in Höhe von € 240,00 kosten. Eine Lagerbox in der Größe von 50 m<sup>2</sup> koste € 364,00/Monat zuzüglich der Hinterlegung einer Kautions.

Da die Wohnung aber lt. Punkt III. des Mietvertrages mit dem ermäßigten Steuersatz von 10 % gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994 vermietet werde, seien auch Erhebungen bezüglich der Preisgestaltung von Mietwohnungen durchgeführt worden.

Laut Immobilienpreisspiegel 2007 der Wirtschaftskammer Österreich – Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder ergebe sich für eine 60 m<sup>2</sup> große Mietwohnung bei mittlerem Wohnwert in Graz – Stadt ein frei vereinbarter Mietzins von monatlich € 348,00, was einen Quadratmeterpreis von € 5,80 bedeute. Von einem mittleren Wohnwert spreche man, wenn es sich um eine gemischt bebaute Wohnanlage mit normaler verkehrsmäßiger Erschließung und einer Mindestausstattung – Spannteppich und Mindestverfließen in den Sanitärräumen – und einer anspruchslosen Architektur handle.

Der gegenständliche Zubau sei durchaus mit gutem Wohnwert, Standardausstattung, Balkon oder Loggia (hier Grünfläche), ansprechender Architektur (origineller Zubau in Würfelform) zu vergleichen, was einem Quadratmeterpreis von € 6,90 entspreche. Weitere Indizien für eine nicht ortsübliche und nicht fremdübliche Vermietung würden sich daraus ergeben, dass der Mieter der Wohnung ein Freund der Familie sei, von dem auch keine Kautions verlangt worden sei. Ursprünglich sei geplant gewesen, dass der Bw. die Wohnung selbst als Büro nutze, was aber aus privaten Gründen nicht zustande gekommen sei.

Dadurch, dass der Mieter in London lebe und er eine Wohnung bzw. einen Lagerraum in Österreich benötige, um hier seine Sachen abzulegen bzw. zu lagern, habe sich die Nutzung der Wohnung zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ergeben.

Bezüglich der Zahlung der Miete sei der Prüferin ein Kontoblatt übergeben worden, aus dem allerdings nicht ersichtlich sei, dass die Miete vom Mieter von England aus überwiesen werde (keine Überweisung in Englischen Pfund und scheinbar auch nicht von einer englischen Bank).

Abschließend könne festgestellt werden, dass die Mietzahlungen auf jeden Fall nicht ortsüblich seien. Daher sehe die Abgabenbehörde eine missbräuchliche Gestaltung im Sinne von § 22 BAO. Diese Bestimmung sehe nämlich vor, dass die Abgabepflicht nicht umgangen bzw. gemindert werden könne und die Abgaben so zu erheben seien, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Tatsachen und Verhältnissen entsprechenden angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben gewesen wären. Ein erheblicher steuerlicher Vorteil liege auch dadurch vor, weil dem Abzug der 20 %-igen Vorsteuer aus den Errichtungskosten bloß eine 10 %-ige Umsatzsteuerbelastung der Mieteinnahmen zu Wohnzwecken gegenüberstehe.

Demgemäß sind die im Zusammenhang mit dem Zubau angefallenen Vorsteuern in Höhe von € 12.920,77 und ertragsteuerlich der erklärte Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 2.133,95 nicht anerkannt worden (vgl. Beilage zum Bericht vom 29. Oktober 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung).

Gegen den unter Zugrundelegung der Prüfungsfeststellungen erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 hat der Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Die Vermietung erfolge zwischen Fremden und der vereinbarte Mietzins sei deshalb verhältnismäßig niedrig, weil von einer geringen Abnutzung der Räumlichkeiten durch den Mieter ausgegangen werden könne.

Gemäß Rz 1206ff und 6520 der EStR 2000 sei ein Mietverhältnis nur dann nicht anzuerkennen, wenn eine Wohnung vom Hauseigentümer an einen nahen Angehörigen bzw. an eine ihm sonst nahestehende Person unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen, nicht fremdüblichen Mietzins vermietet werde. Der vereinbarte Mietzins resultiere aus dem Ausgleich des Interessensgegensatzes zwischen zwei einander fremden Vertragspartnern. Die Vermietung sei daher steuerlich anzuerkennen.

Außerdem sei von der Betriebsprüferin mündlich angedeutet worden, dass ein Missbrauch gemäß § 22 BAO anzunehmen sei. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müsse es sich dabei um eine rechtliche Gestaltung handeln, die im Hinblick auf den angestrebten Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sei und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuerminderung finde. Es sei zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheine, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenke, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung unverständlich wäre. Könnten beachtliche außersteuerliche Gründe für die Gestaltung angeführt werden sei ein Missbrauch auszuschließen.

Die Vermietung erziele einen Gesamtüberschuss, wie der Betriebsprüferin durch Vorlage einer Prognoserechnung nachgewiesen und von ihr anerkannt worden sei. Die Vermietung sei daher wirtschaftlich sinnvoll und für die Annahme von Missbrauch gemäß § 22 BAO bleibe kein Raum.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

„Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 können nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen im einkommensteuerrechtlichen Sinn erzielt, wie unter den gleichen Voraussetzungen auch Vorsteuern schon vor der Erzielung von Entgelten aus der Vermietung im umsatzsteuerlichen Sinn abziehbar sein können. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten (Vorsteuern) vor der Erzielung von Einnahmen (Entgelten) aus Vermietung und Verpachtung ist, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung (Entgelterzielung) entweder auf Grund bindender Vereinbarungen oder auf Grund sonstiger über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden kann, weil der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen nach außen hin eindeutig in Erscheinung getreten ist (siehe für viele etwa die hg. Erkenntnisse vom 31. März 2004, 2003/13/0151 und vom 7. Oktober 2003, 2001/15/0085, VwSlg. 7868/F, mwN)“ [VwGH 28.5.2008, 2008/15/0013].

Für Entstehung und Umfang des Vorsteuerabzugs sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung maßgeblich (vgl. Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Wien 2011, § 12, Tz 59 und UFS 29.2.2008, RV/0655-G/06).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Im vorliegenden Fall ist entscheidend, ob bereits für das Streitjahr, in dem die Bauleistungen im Zusammenhang mit der Errichtung des würfelförmigen Zubaus zum bestehenden Einfamilienhaus erbracht worden sind, die ernsthafte Absicht des Bw., Einkünfte (steuerpflichtige Entgelte) aus Vermietung und Verpachtung des halben Gebäudeteiles (Wohnung im Kellergeschoß) zu erzielen, als erwiesen anzunehmen ist.

In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass dem Finanzamt die Vermietungsabsicht erstmalig am 15. April 2008 im Zuge der Übermittlung der „Beilage zur Einkommensteuererklärung 2007“ und des Mietvertrages vom 22. Februar 2008 in Papierform (vgl. E-Mail der bevollmächtigten Vertreterin vom 15. April 2008 samt Anlagen) – die Umsatz-

und Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 wurde am 18. März 2008 elektronisch eingereicht – bekannt geworden ist. In dieser Beilage findet sich unter dem Titel „3. AfA-Bemessungsgrundlage G.“ eine Aufgliederung der diversen Baukosten unter Anführung der Bezug habenden Vorsteuern, wobei jeweils 50 % der "Kellerwohnung" zugerechnet wurden. Ein Hinweis darauf, dass der auf die steuerpflichtige Vermietung der „Kellerwohnung“ gerichtete Entschluss des Bw. tatsächlich bereits in dem für die einkommen- und umsatzsteuerliche Berücksichtigung von Vorwerbungskosten (Vorsteuern) entscheidenden Zeitpunkt des Bezuges der Bauleistungen, somit im Streitjahr 2007, nach außen hin eindeutig in Erscheinung getreten ist, ist nicht aktenkundig. Vielmehr ist in diesem Zusammenhang auf die unbestrittene Feststellung in der Beilage zum Bericht vom 29. Oktober 2008 über das Ergebnis der Außenprüfung, wonach „ursprünglich angedacht war, dass der Bw. die Wohnung als Büro selbst nutzt, was aber aus privaten Gründen nicht zustande kam“, hinzuweisen. Auch der mit 17. November 2006 datierte Architektenplan für den Zubau enthält die bloße Bezeichnung „Kellergeschoß“ ohne einen näheren Zusatz, der auf eine Vermietungsabsicht des Bw. schließen lassen würde. Damit ist aber das Schicksal der Berufung auch schon entschieden.

Noch bevor aus der Vermietung eines Gebäudes Entgelte in umsatzsteuerlicher Hinsicht erzielt werden, können Vorsteuern steuerlich berücksichtigt werden. Für diese Berücksichtigung reicht aber die bloße Erklärung, ein Gebäude künftig vermieten zu wollen, nicht aus. Vielmehr muss die Absicht der Vermietung eines Gebäudes in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen, über die Erklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Der auf die Vermietung eines Gebäudes gerichtete Entschluss muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten. Die Frage, ob die geschilderten Voraussetzungen vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage.

Dass der Erwerb, die Errichtung oder der Umbau eines Gebäudes und die dafür erforderliche Baubewilligung für sich allein noch nicht als Vorbereitung für das Bewirken von Umsätzen durch Vermietung und Verpachtung des Objektes angesehen werden können, entspricht der ständigen Rechtsprechung. Nur solche nach außen gerichtete Handlungen können dafür maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des UStG ansieht (vgl. VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175 und die dort zitierte Judikatur).

Diese Rechtsansicht steht auch im Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht, wonach ein Steuerpflichtiger nur dann befugt ist, die auf Gegenstände entfallende Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, wenn er die Gegenstände für Zwecke seiner besteuerten Umsätze

verwendet. Diesbezüglich ist zudem auf das Urteil des EuGH vom 21. März 2000 in der Rechtssache C-110/98 bis C-147/98 (*Gabalfrisa ua.*) zu verweisen, laut welchem die Abgabenbehörde nicht gehindert ist, objektive Nachweise für die erklärte Absicht zu verlangen, eine zu besteuerten Umsätzen führende wirtschaftliche Tätigkeit aufzunehmen. Das vom Beschwerdeführer für sich in Anspruch genommene Recht auf Vorsteuerabzug vor der tatsächlichen Vermietung des Streitobjekts und dem Entstehen zu versteuernder Einkünfte setzt sohin eine nach außen hin zum Ausdruck gekommene Absicht voraus, das Objekt zu vermieten (vgl. VwGH 28.5.2008, 2008/15/0013).

Da eine bindende zivilrechtliche Vereinbarung in der Gestalt eines Mietvertrages nicht bereits für das Streitjahr, sondern erst für das Jahr 2008 vorliegt, erübrigt sich für das Streitjahr die nähere Prüfung der Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung des mit einem „Freund der Familie“ abgeschlossenen Mietvertrages vom 22. Februar 2008.

Somit muss geprüft werden, ob durch nach außen gerichtete Handlungen, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen für eine Vermietung des Gebäudes ansieht, die Vermietungsabsicht bereits im Streitjahr mit ziemlicher Sicherheit feststeht.

Auch die im Wege der „Beilage zur Einkommensteuererklärung 2007“ an das Finanzamt erfolgte Mitteilung der Vermietungsabsicht ist erst im April 2008 erfolgt und stellt daher keinen geeigneten Nachweis für eine bereits im Zeitpunkt des Bezuges der Bauleistungen vorhandene Vermietungsabsicht des Bw. dar.

Der mit 17. November 2006 datierte Architektenplan für den Zubau enthält, wie oben ausgeführt, die bloße Bezeichnung „Kellergeschoß“ ohne einen näheren Zusatz, der auf eine Vermietungsabsicht des Bw. schließen lassen würde. Aus der bloßen Tatsache der Errichtung eines Zubaus zum bestehenden Einfamilienhaus und der dafür erforderlichen Baubewilligung kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes jedenfalls für sich allein noch nicht die Vorbereitung für das Bewirken von Umsätzen durch Vermietung und Verpachtung des Objektes angesehen werden (vgl. VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175).

Da demnach im Streitjahr der auf die Vermietung der „Kellerwohnung“ gerichtete Entschluss nicht klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten ist, erweist sich die strittige Vorsteuerkürzung als rechtmäßig.

Aber selbst aus dem Blickwinkel der Prüfung des Mietvertrages vom 22. Februar 2008 in Bezug auf die Erfüllung der vom Verwaltungsgerichtshof entwickelten Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen wäre der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes finden Verträge zwischen nahen Angehörigen unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechtes grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären. Dies vor allem deshalb, weil zwischen nahen Angehörigen der in der Regel zwischen Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz auszuschließen ist und durch die rechtliche Gestaltung steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend beeinflusst werden können.

Es ist unbestritten, dass es sich beim Mieter um einen „Freund der Familie“ handelt. Auch wenn es sich dabei nicht um eine verwandtschaftliche Verbundenheit handelt, führt Freundschaft im Regelfall doch zu einem besonderen persönlichen Naheverhältnis, das den bei Rechtsbeziehungen zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, vermissen lässt.

Die vom Finanzamt auf Grund von Erhebungen getroffene Feststellung, dass für die gegenständliche Wohnung eine Quadratmetermiete von € 6,90 durchaus erzielbar wäre, wird vom Bw. nicht bestritten. Dass die im Mietvertrag vereinbarte Quadratmetermiete von € 2,00 (= 28,99 % der erzielbaren Miete) nur mit dem Freundschaftsverhältnis begründbar ist, bedarf wohl keiner näheren Erläuterung. Es ist nämlich kein vernünftiger Grund erfindlich, weshalb ein wirtschaftlich denkender Vermieter gegenüber einem fremden Mieter auf 71,01 % der erzielbaren Miete verzichten sollte.

Das vom Bw. in diesem Zusammenhang ins Treffen geführte Argument, dass der vereinbarte Mietzins verhältnismäßig niedrig sei, weil von einer geringen Abnutzung der Räumlichkeiten durch den Mieter ausgegangen werden könne, vermag nicht zu überzeugen, da die Intensität der Nutzung des Mietobjektes im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses wohl nicht vorhersehbar ist und im Mietvertrag keine zeitliche Beschränkung der Nutzungsmöglichkeit vereinbart worden ist.

Überdies hält nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch die Tatsache, dass auf die Hinterlegung einer entsprechenden Kautions verzichtet worden ist, einem Fremdvergleich nicht stand.

An dieser Beurteilung vermag auch der Umstand, dass lt. Punkt III. des Mietvertrages im Hauptmietzins die Funktion der Wohnung als Lagerraum berücksichtigt sei, nichts zu ändern, da nach den unbestrittenen Erhebungsergebnissen die monatliche Quadratmetermiete für Lagerräume sich zwischen € 7,28 und € 19,00 bewegt.

Da demnach der vorliegende Mietvertrag einem Fremdvergleich nicht standhält, ist dieser steuerlich nicht anzuerkennen.

Unter Bedachtnahme auf die obigen Ausführungen ist eine nähere Auseinandersetzung mit den Berufungsausführungen bezüglich der Tatbestandsvoraussetzungen des § 22 BAO jedenfalls entbehrlich.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 2. Jänner 2012