

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, y, vertreten durch ABG Wirtschaftsprüfungs & Steuerberatungs GmbH, Tegetthoffstrasse 7, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 30. September 2011 gegen die Bescheide der belangten Behörde, Finanzamt Wien 1/23 vom 31. August 2011, betreffend Umsatzsteuerfestsetzung der Zeiträume 2-6/2010, 7-9/2010, 10-12/2010 sowie Jänner bis Juni 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 2-6/2010, 7-9/2010, 10-12/2010 sowie Jänner bis April 2011 wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der Beschwerde gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide der Zeiträume Mai und Juni 2011 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Gegenstand der X (Beschwerdeführerin, i.d.F. Bf., a) ist die Tätigkeit als geschäftsleitende Holding, insbesondere der Erwerb und die Verwaltung von Unternehmen. Die Bf. wurde zunächst in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft (X1) gegründet und mit Hauptversammlungsbeschluss vom 8. Juni 2011 in eine GmbH umgewandelt. Gründer war V, der nach der Umwandlung als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der Bf. fungierte.

Bei der Bf. wurde eine umsatzsteuerliche Nachschau für die Zeiträume 2/2010 bis 6/2011 durchgeführt als deren Konsequenz die Außenprüfung (i.d.F. Ap.) feststellte, dass die Bf. eine Liegenschaft erworben und umgebaut hatte, wobei davon ausgegangen wurde, dass

die daraus resultierenden Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, da deren Entgelte überwiegend nichtabzugsfähige Ausgaben (Aufwendungen) darstellen würden. Die in den Umsatzsteuervoranmeldungen des benannten Nachschauzeitraumes beantragten Vorsteuern i.H.v. gesamt € 269.485,43 wurden nicht zum Abzug zugelassen.

Die Abgabenbehörde folgte den Ausführungen der Ap. und erließ Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für die Zeiträume 2-6/2010, 7-9/2010, 10-12/2010 sowie für die einzelnen Monate Jänner bis Juni 2011.

In der Niederschrift zur Schlussbesprechung legt die Ap. zunächst den Geschäftsgegenstand der Bf. dar. In den Jahren 2007 bis 2010 habe die Bf. über keine Mitarbeiter verfügt, 2007 und 2008 seien keine Umsätze und ab 2009 geringfügige Umsätze zwischen € 1.000,- und € 6.000,- erwirtschaftet worden. Im Jahr 2008 sei eine steuerfreie Schachteldividende i.H.v. € 5 Mio. an die Bf. ausgeschüttet worden.

Die Bf. habe 2007 ein Grundstück mit Gebäude an der Adresse y1 und ein weiteres Grundstück an der Adresse z um gesamt € 2,8 Mio. angeschafft.

Die Gebäude an der Adresse y2 seien um ca. € 975.000,- umgebaut und ab Mai 2011 an den Geschäftsführer um mtl. brutto € 4.500,- vermietet worden. Der Mietvertrag enthalte keinen Kündigungsverzicht.

Die vereinbarte Miete sei nicht fremdüblich. Fremde Personen hätten eine angemessene Rendite sowie den ortsüblichen Mietzins berücksichtigt. Ein angemessener Mietzins läge unter Berücksichtigung einer Kapitalverzinsung von 3% eine Monatsmiete i.H.v. mtl. € 10.000,- (Verkehrswert € 4 Mio.*3%/12 Monate). Anhand von Vergleichsobjekten ergäbe sich eine Monatsmiete i.H.v. € 6.300,- (600m² Mietfläche mal bto € 11,55/1,1). Die Prüfung der Ertragswertmethode lt. UFS mit einem Liegenschaftszinssatz von 2,5% ergäbe eine Monatsmiete i.H.v. € 11.177,61. Der maximal erzielbare Mietzins betrage laut Schätzung der Bf. (€ 15/m² * 599m²) € 8.985,-.

Laut VwGH sei der Mittelwert aus dem Ertragswertverfahren und der maximalen Fremdmiete heranzuziehen, was einem fremdüblichen Mietzins i.H.v. € 10.000,- entspreche.

Da die Vermietung nicht der üblichen gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit der Bf. entspreche und ein nicht fremdübliches Mietverhältnis vorliege, wurde unter Bezug auf § 12 Abs. 2 Z 2a UStG 1994 festgestellt, dass nicht als für das Unternehmen ausgeführte Lieferungen bzw. sonstige Leistungen oder Einfuhren vorliegen deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 EStG 1988 bzw. § 8 KStG 1988 darstellen würden.

Aufwendungen für den Wohnraum würden solchen der Lebensführung i.S.d. § 20 EStG 1988 bzw. im Fall der gesellschaftsrechtlichen Überlassung durch eine Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter Einkommensverwendung darstellen.

Die Bf. erhob mit Schriftsatz vom 30. September 2011 eine als Beschwerde geltende Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide. Sie erläutert darin, die bislang verrechnete Miete i.H.v. mtl. € 4.000,- sei darauf zurückzuführen, dass die Umbauarbeiten

des Mietobjekts noch nicht zur Gänze fertiggestellt gewesen seien. Danach seien 10.000,- zzgl. 10% USt als ortsüblich verrechnet und bezahlt worden.

In einer Ergänzung zur Beschwerde vom 15. Juni 2012 erläutert die Bf., dass die Fertigstellungsanzeige der Behörde an dem gegenständlichen Objekt mit 16. April 2012 erfolgt und die Mietzinserhöhung ab Beginn des Folgemonats vereinbart worden sei. Beigelegt wurde eine Zusatzvereinbarung zu dem am 29. April 2011 abgeschlossenen Mietvertrag, nach der zwischen der Bf. und V bzw. W das Mietverhältnis am 1. Mai 2012 beginnt und der monatliche Pauschalmietzins ab diesem Zeitpunkt auf € 10.000,- zuzügl. 10% USt erhöht wird.

Die Ap. nahm zu der Beschwerde bzw. Beschwerdeergänzung mit Schreiben vom 8. Oktober 2012 Stellung. Das Gebäude an der Adresse y2 sei ab Mai 2011 an den Gesellschafter-Geschäftsführer vermietet worden. Das eingesetzte Kapital für Ankauf und Umbau habe ca. € 4.067.000,- betragen. Das Anwesen sei feudal und auf die persönlichen Wohnbedürfnisse des Geschäftsführers abgestimmt.

Im Mietvertrag vom 29. April 2011 sei festgelegt worden, dass das Einfamilienhaus im Ausmaß von ca. 599m², bestehend aus Erdgeschoß, 1. und 2. Stock, Keller, Hausgarten und Garage ausschließlich zu Wohnzwecken vermietet werde.

Das Mietverhältnis beginne mit 1. Mai 2011 und sei auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der monatliche Mietzins betrage € 4.500,- inkl. Betriebskosten und Umsatzsteuer. Gemäß Vertrag bestätige der Mieter, dass der Mietgegenstand in neu renoviertem Zustand bzw. in perfektem Zustand übernommen worden sei.

Daraus sei zu schließen, dass es im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses keine unfertigen Arbeiten gegeben habe und weder Baumängel noch sonstige kleinere Reparaturarbeiten vorliegen würden. Die Behauptung, dass das Einfamilienhaus im unfertigen Zustand übernommen worden sei damit widerlegt. Die abweichende Zusatzvereinbarung könne die Argumentation der Bf. nicht glaubhafter machen.

Im Einzelnen wurde dargelegt, dass eine vertragliche Absicherung der Investitionen der Bf. in die Liegenschaft für den Fall der vorzeitigen Auflösung nicht vorliege. Dies bestätige, die von der Ap. angenommene Überlegung, wonach gesellschaftsrechtliche Gründe für den Abschluss des Mietvertrages maßgeblich gewesen seien.

Der vereinbarte Mietzins stehe in Widerspruch zu dem eingesetzten Kapital.

Die Villa decke aufgrund der großzügigen Ausstattung (u.a. Bibliothek, Wellnessbereich, Kinderzimmer, große Gartenanlage) in besonderem Ausmaß die Wohnbedürfnisse des Mieters ab.

Der Betriebsgegenstand der Gesellschaft liege nicht in der Vermietung und Verpachtung. Erst mit dem als zu gering erkannten Mietzahlungen habe die Bf. Einnahmen erzielt, die jedoch in keinem Verhältnis zu dem eingesetzten Kapital stünden.

Die Bf. brachte am 30. Oktober 2012 eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Ap. ein. Bei der Begründung des Mietverhältnisses sei ein Standardmietvertrag zur Anwendung gekommen, der die Passagen der Übernahme des Mietobjekts in ‚neu renovierten‘ bzw. ‚perfektem‘ Zustand beinhalte. Tatsächlich seien die Umbauarbeiten noch nicht

abgeschlossen gewesen, weshalb die Bestimmungen des Mietvertrages keine Wirkung entfalten hätten können. Dass auch nach dem Tag der Vertragsunterzeichnung noch Investitionen stattgefunden hätten, lasse sich anhand von Rechnungen belegen. Aus diesem Grund sei eine reduzierte Bruttomiete i.H.v. mtl. € 4.500,- vereinbart worden. Zu den Ausführungen der Ap. im Zuge der Stellungnahme erläutert die Bf., dass das gegenständliche Objekt jederzeit auf dem freien Markt verwertbar sei und es keinerlei Notwendigkeit einer Vereinbarung zur Absicherung der getätigten Investitionen gegeben habe.

Die Ausstattung sei keinesfalls zur privaten Nutzung nur für die Bf. bestimmt. Aufgrund der Größe des Objektes sei davon auszugehen, dass Ausstattungsmerkmale wie ein Wellnessbereich sogar notwendig seien, um eine Verwertbarkeit im allgemeinen Geschäftsverkehr gewährleisten zu können. Auch aus dem Vorhandensein von 2 Kinderzimmern könne keinesfalls auf die Bedürfnisse des gegenständlichen Mieters abgestellt werden, liege doch auch die durchschnittliche Kinderzahl österreichischer Familien in diesem Bereich. Schließlich stelle die große Gartenanlage keine Besonderheit dar, liege sie doch in einem Wiener Außenbezirk.

Die Höhe des eingesetzten Kapitals ergebe, umgerechnet auf die Nutzfläche der Immobilie einen Wert, der unter Bedachtnahme auf alle äußeren Umstände als üblich angesehen werden könne.

Die Ansicht der Ap., wonach es sich bei dem gegenständlichen Gebäude nicht um betriebliches Vermögen der Bf. handle sei somit nicht haltbar.

Mit Vorhalt vom 2. März 2018 wurde die Bf. um Vorlage von Konten, Anlageverzeichnissen bzw. Rechnungen der Jahre 2011 und 2012 sowie um Beantwortung weiterführender Fragen ersucht.

Die Bf. kam dem Ersuchen mit Eingabe vom 29. März 2018 (eingelangt am 3. April 2018) nach.

über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 lautet:

...

2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren,

a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind,

...

§ 8 Abs. 1 + 2 KStG 1988 lautet:

(1) Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.

(2) Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen

- im Wege offener oder verdeckter Ausschüttungen verteilt oder
- entnommen oder
- in anderer Weise verwendet wird.

§ 167 BAO lautet:

(1) Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, bedürfen keines Beweises.

(2) Im übrigen hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Die Ap. versagt den Abzug der Vorsteuer mit der Begründung, dass die Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten, da ihnen Entgelte zugrunde liegen, die überwiegend nichtabzugsfähige Ausgaben bzw. Aufwendungen darstellen.

Die Bezug habende Bestimmung verweist auf die ertragsteuerliche Beurteilung.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 8 Abs. 2 KStG 1988 auf den die Ap. in diesem Zusammenhang verweist, normiert einen Vorsteuerausschluss im Bereich der Verwendung von Gebäuden durch Kapitalgesellschaften für verdeckte Gewinnausschüttungen. Im gegenständlichen Fall ist sohin entscheidend, ob die belangte Behörde zu Recht von einem durch § 8 Abs. 2 KStG 1988 erfassten Vorgang ausgegangen ist.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 25. April 2013, Zl. 2010/15/0139 zu der gegenständlich vorliegenden Problematik ausgeführt:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003, und die dort zitierte Rechtsprechung) ist bei den nicht fremdüblich den Gesellschaftern zur privaten Nutzung überlassenen Gebäuden einer Kapitalgesellschaft zu unterscheiden zwischen jederzeit im betrieblichen Geschehen (zB durch Vermietung) einsetzbaren Gebäuden einerseits und andererseits solchen Gebäuden, die schon ihrer Erscheinung nach (etwa besonders repräsentative Gebäude oder speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestellte Gebäude) für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt sind, sodass sie - im

zweitgenannten Fall - als "verdeckte Ausschüttung an der Wurzel" von vorneherein nicht zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zählen (siehe hierzu auch RdW 2007, 620). In Bezug auf die erstgenannten Gebäude spricht der Umstand, dass sie den Gesellschaftern zu einem unangemessen niedrigen Mietzins vermietet werden, nicht gegen deren Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen, sondern führt im Wege einer laufenden verdeckten Ausschüttung zum Ansatz fremdüblicher Betriebseinnahmen (Mieterträge) der Kapitalgesellschaft.

Voraussetzung dafür, in Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung an den Gesellschafter eine verdeckte Ausschüttung (auch eine solche "an der Wurzel") anzunehmen, ist dabei stets, dass die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung einem Fremdvergleich nicht standhält (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis vom 23. Februar 2010, 2007/15/0003, und das Erkenntnis vom 19. Oktober 2011, 2008/13/0046).

Indem die Ap. nicht den als unangemessen erkannten Mietzins auf ein fremdübliches Niveau angehoben, sondern den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit den Investitionen der Bf. in den Mietgegenstand zur Gänze versagt hat, ist sie von einem nicht zum Betriebsvermögen gehörigen Wirtschaftsgut bzw. einer ‚verdeckten Ausschüttung an der Wurzel‘ ausgegangen.

Dazu wären Feststellungen erforderlich, ob das entsprechende Objekt schon seiner Erscheinung nach nur für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt ist. Anhaltspunkte dafür wären nach der Rechtsprechung des VwGH Feststellungen, wonach ein besonders repräsentatives Gebäude bzw. ein Gebäude, das auf die speziellen Wohnbedürfnisse des Bf. abgestimmt ist, vorliegt. In der den Bescheiden zugrundeliegenden Niederschrift finden sich dazu keine Überlegungen.

In der Stellungnahme zur Berufung wird ausgeführt, dass es sich bei der Liegenschaft um ein sehr feudales Anwesen handelt, das auf die besonderen Wohnbedürfnisse des Gesellschafter-Geschäftsführers abgestimmt ist, was sich aus der großzügigen Ausstattung (Bibliothek, Wellnessbereich, Kinderzimmer, große Gartenanlage) ergebe. Die Ap. leitet daraus ab, dass das Mietobjekt schon seiner Erscheinung nach für die private Nutzung durch den Gesellschafter bestimmt war.

Die Sachverhaltsgrundlage für eine rechtliche Einstufung eines Gebäudes oder bestimmter Räume eines Gebäudes als außerbetriebliches Vermögen bedarf einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich. Es mag zutreffen, dass die gegenständliche Liegenschaft in ihrer Gesamtheit einen als repräsentativ zu bezeichnenden Charakter aufweist. Dies bedeutet jedoch nicht zwangsläufig, dass sie speziell auf die Bedürfnisse des Bf. zugeschnitten wäre oder nicht auch jederzeit eine sonstige Verwendung in betrieblichen Geschehen der Bf. finden könnte.

Weshalb die Ap. aus der Aufzählung einzelner Räume bzw. oftmals bei Liegenschaften der gehobenen Kategorie anzutreffenden Merkmalen davon ausgeht, dass sie im konkreten Fall speziell auf die Bedürfnisse des Bf. abgestellt wären, erschließt sich aus den Ausführungen der Ap. nicht.

Zu der Feststellung der Ap., dass die Bf. über keine Arbeitnehmer verfügt bzw. neben ihrer Vermietungstätigkeit nur geringfügigste Einkünfte erzielt hat der VwGH hat in einem Erkenntnis vom 25. April 2013, Zl. 2010/15/0139 dargelegt:

Für die Frage, ob eine "verdeckte Ausschüttung an der Wurzel" vorliegt, nicht relevant erweist sich die Feststellung der belangten Behörde, dass eine Kapitalgesellschaft wie die Beschwerdeführerin ein solches Gebäude nicht für fremde Arbeitnehmer (als Dienstwohnung) angeschafft hätte und die Anschaffung des Hauses aus diesem Grund dem Fremdvergleich nicht standhalte. Es ist nämlich zu beachten, dass die Vermietung einer Immobilie durch eine Körperschaft selbst dann fremdüblich gestaltet sein könnte, wenn sie die einzige Betätigung einer Körperschaft ist bzw. wenn die Körperschaft gar nicht über Arbeitnehmer verfügt (vgl. in diesem Zusammenhang etwa das hg. Erkenntnis vom 19. Oktober 2011, 2008/13/0046).

Eine verdeckte Ausschüttung an der Wurzel, die eine Versagung des Vorsteuerabzuges rechtfertigen würde liegt somit nicht vor.

Der zwischen der Bf. und V am 29. April 2011 abgeschlossene Mietvertrag ist nach Fremdvergleichsgrundsätzen zu beurteilen.

Demnach werden Vereinbarungen steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie

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

Die Ap. hat dazu festgestellt, dass der im Mietvertrag vereinbarte Mietzins i.H.v. € 4.500,- (incl. 10% USt) zwischen Fremden nicht abgeschlossen worden wäre und kommt unter Heranziehung unterschiedlicher Methoden zur Wertfindung zu einem angemessenen Mietzins i.H.v. mtl. netto € 10.000,-.

In dem Mietvertrag vom 29. April 2011 findet sich eine Zustandsbeschreibung des Objekts sowohl unter § 7 (Erhaltungspflicht) als auch unter § 8 (Zustand). Demnach bestätigt der Mieter den Mietgegenstand in neu renoviertem (§ 7) bzw. perfektem (§ 8) Zustand übernommen zu haben.

Die Bf. wendet dagegen ein, dass den Vertragsparteien offenkundig war, dass die Umbauarbeiten noch nicht abgeschlossen waren und auch nach dem Abschluss des Mietvertrages weitere Umbauarbeiten stattgefunden haben. Es wäre eine reduzierte Miete bis zur Fertigstellung vereinbart worden.

Schon diese Darstellung widerspricht dem oben dargelegten Fremdvergleichsgrundsatz, nach einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt.

Den Erklärungen der Bf., die über die Behauptungsebene nicht hinausgeht ist nicht zu folgen.

Bei dem Vertragspartner der Bf., V, handelt es sich um eine Person, die zugleich als ihr alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer (bzw. zuvor als Vorstand einer AG) fungierte.

Legt man den Sorgfaltsmaßstab eines ordentlichen Kaufmanns an, so ist davon auszugehen, dass eine Person in dieser Funktion den Inhalt von Verträgen vor deren Unterzeichnung zur Kenntnis nimmt.

Wenn die Bf. dazu anmerkt, dass die Zustandsbeschreibung des Objekts nicht den Tatsachen entsprach gibt sie zu erkennen, dass der ‚Standardmietvertrag‘ entweder in völliger Unkenntnis seines Inhaltes unterfertigt wurde oder man darin angeführte Unrichtigkeiten bewusst in Kauf nahm.

Laut Bf. soll der Mietzins als ein ‚reduzierter‘ vereinbart worden sein der nach Beendigung von Umbauarbeiten angehoben werden sollte. Im Mietvertrag findet sich dazu keinerlei Hinweis, wobei davon auszugehen ist, dass die Vertragsparteien auf diesen Umstand so er vorgelegen wäre, hingewiesen hätten. Eine Anhebung des Mietzinses wird erstmals in der Beschwerde (Schriftsatz vom 30. September 2011) behauptet.

Die Bf. legt in diesem Zusammenhang eine schriftliche Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag, datiert mit 1. Mai 2012 vor, die neben der Bf. und V auch von seiner Ehegattin W (die im Mietvertrag vom 29. April 2011 nicht als Mieterin aufscheint) unterfertigt wurde. Inhalt der Vereinbarung ist eine Erhöhung des Pauschalmietzinses auf € 10.000,- zuzüglich 10% Umsatzsteuer ab 1. Mai 2012 infolge der erteilten Baubewilligung gemäß der Fertigstellungsanzeige der MA 37 vom 16. April 2012.

Das Mietverhältnis mit V begann am 1. Mai 2011. Er war gemäß Zentralem Melderegister ebenso wie seine Gattin W ab 12. Mai 2011 an dieser Adresse hauptgemeldet.

Das BFG geht in Ansehung dieser Umstände davon aus, dass anlässlich des Abschlusses des Mietvertrages keinerlei Vereinbarung über eine spätere Erhöhung desselben abgeschlossen wurde und die im Rechtsmittelverfahren vorgelegte Zusatzvereinbarung auf Grundlage der abgeschlossenen Prüfungshandlungen erstellt wurde.

Zu den von der Bf. dargelegten, nach Beginn des Mietverhältnisses erfolgten Umbauarbeiten ist auszuführen, dass eine Analyse anhand der vorgelegten Anlageverzeichnisse, Konten und Baurechnungen nachfolgendes Bild ergibt:

Die Aufwendungen wurden zunächst auf dem Kto 710 ‚Anlagen im Bau‘ erfasst und im Jahr 2011 auf das Konto 260 ‚bauliche Investitionen‘ i.H.v. € 1.213.380,37 umgebucht. Die Inbetriebnahme erfolgte laut Anlageverzeichnis am 1. Mai 2011 wobei eine Abschreibung für Abnutzung i.H.v. 5% (€ 60.669,03) geltend gemacht wurde.

Die beigelegten Rechnungen wurden z.T. auch nach diesem Datum erstellt weisen aber zum Großteil Leistungszeiträume bis April 2011 aus. In einigen Rechnungen wurden Leistungszeiträume angeführt, die nach Beginn des Mietverhältnisses enden, eine (beträgliche) Trennung der Leistungen in solche, die bis zum 1. Mai 2011 bzw. danach ausgeführt wurden ist aber nicht möglich.

Im Jahr 2012 wurden im Zusammenhang mit den Umbaumaßnahmen noch 2 Rechnungen gelegt, u.zw. lt. Anlageverzeichnis für eine Sat-Alarmanlage i.H.v. netto € 8.134,59 (Inbetriebnahme 19. April 2012) bzw. für eine Schwimmhallen-Glaskonstruktion i.H.v. netto € 12.000,- (Inbetriebnahme 10. Oktober 2012).

Daraus ergibt sich für das BFG, dass die nach Beginn des Mietverhältnisses erfolgten Umbaumaßnahmen geringfügiger Natur waren und keine Beeinträchtigung der Nutzung des Objektes dargestellt haben, die eine Reduktion des Mietzinses gerechtfertigt hätte. Die Nutzung der Liegenschaft begann mit 1. Mai 2011.

Dass die Höhe der Miete an die behördliche Feststellung der Beendigung der Arbeiten bzw. Baubewilligung und nicht an der tatsächlichen Nutzung festgemacht wird, ist bei der gegebenen Sachlage nicht nachvollziehbar.

Zu der im April 2012 erfolgten Fertigstellungsanzeige der Baubehörde ist auszuführen, dass solche oftmals nicht zeitnah erteilt werden und auf Grundlage einer Meldung des Bauherren erfolgen.

Da im vorliegenden Fall Personenidentität zwischen dem Mieter und dem nach außen vertretungsbefugten Organ der Bf. besteht, läge es, folgt man der Argumentation der Bf. wonach die Miete erst mit der Fertigstellungsanzeige in voller Höhe zu berechnen ist in seinem Einflussbereich, diese durch geringfügige (nachgelagerte) Arbeiten hinauszuzögern.

Die nach dem Nutzungsbeginn erfolgten Umbaumaßnahmen sind aber nicht grundsätzlich unbeachtlich.

Bei der Ermittlung einer angemessenen Höhe des ab 1. Mai 2011 zu entrichtenden Mietzins ist zudem zu beachten, dass die Ap. in ihrer Niederschrift einen solchen (wie auch die Bf. im Rahmen der Zusatzvereinbarung) i.H.v. netto € 10.000,- monatlich bestimmt hat, wobei sie ihren Berechnungen Investitionen i.H.v. rd. € 975.000,- (auf Grundlage einer von der Bf. im Prüfungsverfahren vorgelegten Prognoserechnung) zugrunde gelegt hat, die von der Höhe der im Jahr 2011 tatsächlich angefallenen Kosten der Umbaumaßnahmen (€ 1.213.380,37) deutlich abweicht.

Da die im Jahr 2011 nach Beginn des Mietverhältnisses erbrachten Arbeiten ihrer Höhe nach (wie oben erwähnt) nicht mehr ermittelbar sind und auch im Jahr 2012 noch Baumaßnahmen erfolgten, beides Umstände die einen verminderten Mietzins rechtfertigen würden, geht das BFG in freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) davon aus, dass sich die wertmindernden und die werterhöhenden Komponenten weitgehend ausgleichen und eine angemessene und fremdübliche Miete ab dem 1. Mai 2011 mit mtl. € 10.000,- zuzügl. 10% Umsatzsteuer anzunehmen ist.

Die Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuer der Monate Mai und Juni 2011 erhöht sich somit um jeweils € 10.000,-.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Vorsteuer

	lt. Ap	lt. BFG=lt. Erklärung
	€	€
Februar.2010	0,00	4,72

März.2010	0,00	27.258,83	
April.2010	0,00	33,52	
Mai.2010	0,00	11.391,36	
Juni 2010	0,00	30.057,95	68.746,38
Juli 2010	0,00	18.890,54	
August 2010	0,00	8.569,77	
September 2010	0,00	14.655,44	42.115,75
Oktober 2010	0,00	33.138,31	
November 2010	0,00	3.260,50	
Dezember 2010	0,00	2.097,36	38.496,17
Summe	0,00	149.358,30	

Jänner 2011	0,00	57.055,04	
Februar 2011	0,00	4.833,36	
März 2011	0,00	11.002,48	
April 2011	0,00	24.649,53	
Mai 2011	0,00	12.682,13	
Juni 2011	0,00	9.904,59	
Summe	0,00	120.127,13	

Summe Vorsteuer 2011+2012 **269.485,43**

Gesamtbetrag Lieferungen und Leistungen lt. UVA

	lt. Ap.	lt. BFG	
	€	€	
Februar 2010	100,00	100,00	
März 2010	100,00	100,00	
April 2010	100,00	100,00	
Mai 2010	0,00	0,00	
Juni 2010	0,00	0,00	300,00
Juli 2010	0,00	0,00	

August 2010	700,00	700,00	
September 2010	200,00	200,00	900,00
Oktober 2010	100,00	100,00	
November 2010	300,00	300,00	
Dezember 2010	200,00	200,00	600,00
Summe	1.800,00	1.800,00	

Jänner 2011	200,00	200,00	
Februar 2011	100,00	100,00	
März 2011	0,00	0,00	
April 2011	0,00	0,00	
Mai 2011	0,00	10.000,00	
Juni 2011	0,00	10.000,00	
Summe	300,00	20.300,00	

Umsatzsteuerfestsetzung 2-6/2010

	€	€
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	300,00	
Gesamtbetrag der stpfl Lieferungen und Leistungen	300,00	
davon zu versteuern mit 10%	300,00	30,00
Summe Umsatzsteuer		30,00

Gesamtbetrag der Vorsteuern	-68.746,38
Gutschrift	68.716,38

Umsatzsteuerfestsetzung 7-9/2010

	€	€
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	900,00	
Gesamtbetrag der stpfl Lieferungen und Leistungen	900,00	

davon zu versteuern mit 10%	900,00	90,00
Summe Umsatzsteuer		90,00

Gesamtbetrag der Vorsteuern		-42.115,75
Gutschrift		42.025,75

Umsatzsteuerfestsetzung 10-12/2010

	€	€
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	600,00	
Gesamtbetrag der stpfl Lieferungen und Leistungen	600,00	
davon zu versteuern mit 10%	600,00	60,00
Summe Umsatzsteuer		60,00

Gesamtbetrag der Vorsteuern		-38.496,17
Gutschrift		38.436,17

Umsatzststeuerfestsetzung 1/2011

	€	€
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	200,00	
Gesamtbetrag der stpfl Lieferungen und Leistungen	200,00	
davon zu versteuern mit 10%	200,00	20,00
Summe Umsatzsteuer		20,00

Gesamtbetrag der Vorsteuern		-57.055,04
Gutschrift		57.035,04

Umsatzststeuerfestsetzung 2/2011

	€	€
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	100,00	

Gesamtbetrag der stpfl Lieferungen und Leistungen	100,00	
davon zu versteuern mit 10%	100,00	10,00
Summe Umsatzsteuer		10,00

Gesamtbetrag der Vorsteuern		-4.833,36
Gutschrift		4.823,36

Umsatzststeuerfestsetzung 3/2011

	€	€
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	0,00	
Gesamtbetrag der stpfl Lieferungen und Leistungen	0,00	
davon zu versteuern mit 10%	0,00	0,00
Summe Umsatzsteuer		0,00

Gesamtbetrag der Vorsteuern		-11.002,48
Gutschrift		11.002,48

Umsatzststeuerfestsetzung 4/2011

	€	€
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	0,00	
Gesamtbetrag der stpfl Lieferungen und Leistungen	0,00	
davon zu versteuern mit 10%	0,00	0,00
Summe Umsatzsteuer		0,00

Gesamtbetrag der Vorsteuern		-24.649,53
Gutschrift		24.649,53

Umsatzststeuerfestsetzung 5/2011

€ €

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	10.000,00	
Gesamtbetrag der stpfl Lieferungen und Leistungen	10.000,00	
davon zu versteuern mit 10%	10.000,00	1.000,00
Summe Umsatzsteuer		1.000,00
 Gesamtbetrag der Vorsteuern		-12.682,13
Gutschrift		11.682,13

Umsatzststeuerfestsetzung 6/2011

	€	€
Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen	10.000,00	
Gesamtbetrag der stpfl Lieferungen und Leistungen	10.000,00	
davon zu versteuern mit 10%	10.000,00	1.000,00
Summe Umsatzsteuer		1.000,00
 Gesamtbetrag der Vorsteuern		-9.904,59
Gutschrift		8.904,59

Zulässigkeit einer Revision

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. Das gegenständliche Erkenntnis erging in Anwendung der zu den gegenständlichen Rechtsfragen ergangenen und zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes weshalb eine Revision als nicht zulässig zu erklären war.

Wien, am 11. April 2018

