



**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/6100159/2012

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter

A

in der Beschwerdesache

BF, Straße, Ort,

vertreten durch

Wallner WT & Steuerberatungs-GmbH, Sportplatzweg 1, 5600 E

gegen das

FA St. Johann Tamsweg Zell am See, Hans Kappacher Str. 4, 5600 E

wegen der Bescheide betreffend

Einkommensteuer 2009 und Umsatzsteuer 2009 beide vom 18. August 2011

zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bilden.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die BF erklärte für das Jahr 2009 neben Einkünften aus Gewerbebetrieb und aus nichtselbständiger Tätigkeit auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb resultierten aus einer Tätigkeit als Masseurin, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einer Tätigkeit im Versicherungsmaklerbüro des Ehegatten.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betrafen die Vermietung eines im Jahr 2009 angeschafften Geschäftslokales. Dieses vermietete die BF an ihren Ehegatten, der in diesen Räumen sein Versicherungsmaklerbüro betrieb.

Die BF hatte für diese Überlassung von Geschäftsräumlichkeiten gemäß § 6 Abs. 3 UStG zur Regelbesteuerung optiert. Sie machte in der Umsatzsteuererklärung für 2009 die Vorsteuern aus den Anschaffungskosten des Gebäudes geltend und unterwarf die monatlichen Mietzahlungen der Umsatzsteuer. Sie verzichtete auf die unechte Steuerbefreiung für die Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten.

Die BF wurde in vom FA erklärungsgemäß vorläufig zur Umsatzsteuer und Einkommensteuer veranlagt.

Im Jahr 2011 erfolgte eine Außenprüfung bei der BF betreffend die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer des Jahres 2009. Die Prüferin qualifizierte die Vermietung des Geschäftslokales an den Ehegatten als nicht fremdüblich.

Da die Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung nicht den vom VwGH geforderten Kriterien für die Verträge zwischen nahen Angehörigen entspreche, seien die Einnahmen und die Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszuscheiden. Umsatzsteuerlich stelle die Nutzungsüberlassung keine steuerlich relevante unternehmerische Betätigung dar.

Begründet wurde dies von der Prüferin damit, dass kein schriftlicher Mietvertrag bestehe, sondern lediglich ein Anbot, das von der BF unterschrieben sei. In diesem Anbot fehlten jedoch wesentliche Vertragsbestandteile wie die Abgrenzung der direkt vom Mieter zu tragenden Betriebskosten, Folgen der Nichtentrichtung der Miete, Wertsicherungsklauseln, Kündigungsvereinbarungen, Vereinbarungen zu den Mieterinvestitionen sowie Vereinbarungen zur Nutzung des Besprechungsraumes durch die Vermieterin für ihre Massagetätigkeit. Der Mietvereinbarung sei daher nicht fremdüblich gestaltet.

Zudem bestehe für die zu 100% fremdfinanzierte Büroräumlichkeit eine Solidarschuld des Mieters und Ehegatten der BF und ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu seinen Gunsten. Dieses sei im Rang nach der Schuld der Bank verbüchert worden. Eine derartige Absicherung finde sich nur im Familienverband.

Weiters habe der Mieter und Ehegatte der BF auf das (Mieten)Konto der BF Bareinlagen im Wert von € 7.700,00 geleistet, ohne dass eine entsprechende vertragliche Vereinbarung bestehen würde.

Letztlich sei festzuhalten, dass der Großteil der im Jahr 2009 beanspruchten Vorsteuern auch deswegen nicht abzugsfähig sei, weil keine ordnungsgemäße Rechnung des Bauträgers vorliege. Diese Rechnung enthalte keine Angabe der UID-Nummer der BF.

Das FA folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ einen endgültigen Bescheid betreffend die Umsatzsteuer 2009, in dem die Umsätze aus der Vermietung außer Ansatz gelassen wurden und die Vorsteuern aus dem Ankauf der Wohnung nicht in Abzug gebracht wurden. Im endgültigen Bescheid betreffend die Einkommensteuer 2009 wurden die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht angesetzt.

Gegen diese Bescheide erhob die BF durch ihren steuerlichen Vertreter binnen verlängerter offener Rechtsmittelfrist Berufung und führte darin nach Darstellung der persönlichen Verhältnisse der BF und ihres Ehegatten aus, dass der Grund für den Kauf des Geschäftslokales durch die BF im Ausbau der Selbständigkeit der BF als Masseurin und der Schaffung von Eigentum im Hinblick auf eine Absicherung für sich und die Kinder gewesen sei. Die Vermietung sei eine wesentliche Voraussetzung dafür gewesen, die Wohnung erwerben zu können. Zudem seien mit dem Vermieter der von ihrem Ehegatten zuvor für dessen Maklerbüro gemieteten Räumlichkeiten vermehrt Differenzen aufgetreten. Mit dem Ankauf der Liegenschaft durch die BF habe dieser Mietvertrag vorzeitig aufgelöst werden können. Zudem sei der Kauf des Geschäftslokales durch eine Herabsetzung des Kaufpreises um € 30.000,00 günstig gewesen.

Die Übernahme der Solidarschuld durch den Ehegatten der BF sei durchaus nicht fremdunüblich gewesen. Sie sei vom finanzierenden Kreditinstitut verlangt worden und wäre auch verlangt worden, wenn das Geschäftslokal an einen Dritten vermietet worden wäre.

Auch sei das Mietverhältnis fremdüblich, da der Ehegatte in den Räumen sein Maklerbüro betreibe. Auch eine Massageliege sei in einem Abstellraum vorhanden, könne aber aufgrund der familiären Situation der BF nur für wenige Anwendungen genutzt werden.

Die vom FA angeführten fehlenden Vereinbarungen im Mietvertrag hätten Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung, die nur dann zum Tragen kämen, wenn Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung bestünden.

Zu den vom FA angeführten Punkten führte die BF aus, dass die Nichtzahlung der Miete einen gesetzlichen Kündigungsgrund darstelle. Eine Wertsicherungsklausel sei nicht vereinbart worden, da dafür eine eingeschränkte unentgeltliche Nutzungsmöglichkeit für die Massagetätigkeit im Ausmaß von 1 Stunde pro Woche bestanden habe. Eine Ablöse der Mieterinvestitionen sei nicht vereinbart worden und würde auch nicht bezahlt werden. Der Ehegatte der BF habe lediglich Investitionen getätigt, die für sein Unternehmen notwendig gewesen seien. (Elektroinstallationen für EDV, Farbgestaltung der Wände, Glastüren udgl.) Für die selbständige Tätigkeit der BF seien diese Investitionen nicht von

Nutzen gewesen. Da auch nicht bekannt sei, wer als Nachmieter einziehen würde, bleibe ungewiss, ob dieser derartige Investitionen benötigen würde.

Rückzahlungsvereinbarungen über die geleisteten Zahlungen des Ehegatten seien deswegen nicht vereinbart worden, weil es sich um eine Schenkung zwischen Ehegatten als Beitrag zur Schaffung von Eigentum handle.

Das Vorliegen einer nicht ordnungsgemäßen Rechnung sei während der Schlussbesprechung nicht thematisiert worden.

Es liege kein steuerlicher Gestaltungsmissbrauch vor, da der Ehegatte der BF nur unecht steuerbefreite Umsätze tätige und die in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer nicht als Vorsteuer abziehen könne, weswegen innerhalb von zehn Jahren kein finanzieller Vorteil entstehe. Keine steuerliche, nur eine zivilrechtliche Motivation sei für die Investitionsentscheidung der BF von Bedeutung gewesen.

Auf Grund dieser Berufung erließ das FA eine Berufungsvorentscheidung und führte darin unter ausführlicher Darstellung des von der Prüferin festgestellten Sachverhaltes aus, dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nur dann anzuerkennen seien, wenn sie einem Fremdvergleich sowohl hinsichtlich der Publizitätswirkung, dem klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt als auch der Vergleichbarkeit der Bedingungen des Abschlusses erfüllen würden, wobei nicht nur die formalen Voraussetzungen, sondern auch die tatsächliche Durchführung fremdüblich sein müssten.

Das FA bezweifelte zunächst die Fremdüblichkeit der Vereinbarung, da kein ausformulierter Mietvertrag, sondern nur ein Anbot der Vermieterin vorliege. Da in diesem Anbot Regelungen fehlten, die üblicherweise in Mietverträgen enthalten seien, könne die Erklärung dafür nur in der Nahebeziehung der Ehegatten erklärt werden.

Die fehlende Wertsicherungsklausel könne nach Sicht des FA nicht durch die Nutzungsmöglichkeit der BF erklärt werden, zudem sei diese Nutzungsmöglichkeit auch vertraglich nicht geregelt.

Aussagen zu der Ablöse von Mieterinvestitionen dienten ebenfalls der Klarheit von Mietverträgen unabhängig davon, ob sie im konkreten Fall von Bedeutung seien oder nicht.

Das FA sah weiters in der Sicherheitsleistung des Mieters für die BF durch die Solidarschuldnerschaft ein fremdunübliches Vorgehen, das durch die Gewährung eines Belastungs- und Veräußerungsverbotes nicht aufgewogen werde.

Ein fremder Mieter würde dies auch nicht eingehen. Auch die außerordentlichen Zahlungen des Ehegatten an die BF wären zwischen Fremden nicht erfolgt.

Darauf beantragte die BF durch ihren ausgewiesenen Vertreter binnen offener Frist die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wodurch die Berufung wiederum als unerledigt galt.

Zur Klärung der Sachlage führte der Richter am 1. Oktober 2014 einen Erörterungstermin vor Ort durch.

Dabei legte der steuerliche Vertreter zum Nachweis der Angemessenheit der Miete im gegenständlichen Verfahren ein Angebot der Firma B GmbH an den Ehegatten der BF von 25. September 2014 vor. Dieses betraf die Vermietung einer Büroräumlichkeit in einem Wohn- und Geschäftshaus im Ortszentrum von C mit einer Nettonutzfläche von 53,26 m<sup>2</sup> mit einer monatlichen Miete von € 735,00 brutto. (zuzüglich Tiefgaragenplatz in Höhe von monatlich € 80,00)

Weiters legte der Vertreter eine Aufstellung über die vom Ehegatten der BF zuvor bezahlte Miete im Ortszentrum von C vor. Bei diesem Mietvertrag aus dem Jahr 1998 wurde für 70 m<sup>2</sup> ein Preis von netto € 10,71 pro m<sup>2</sup>, brutto somit € 13,42, gesamt monatlich € 939,40 zuzüglich monatlich € 58,00 für die Tiefgarage, sowie den Mietpreis für eine weitere Vergleichsliegenschaft beim selben Vermieter für eine Rechtsanwaltskanzlei. Dabei wurde für eine Fläche von 106,4 m<sup>2</sup> zu einem Preis von netto € 13,05 (brutto € 15,66/m<sup>2</sup>) gesamt sohin € 1.666,22 jedoch inklusive der Garage vermietet. Dies stellte der steuerliche Vertreter der aktuell bezahlten Miete im verfahrensgegenständlichen Objekt in Höhe von netto € 890,00 brutto sohin € 1.068,00 inkl. BK und der Benützung des mit diesem Top verbundenen PKW-Abstellplatzes gegenüber.

Vom steuerlichen Vertreter sowie vom aktuellen Mieter wurde darauf hingewiesen, dass das aktuell gemietete Büro nicht nur 88 m<sup>2</sup> Bürofläche, sondern auch einen, im Keller befindlichen Archivraum im Ausmaß von 9 m<sup>2</sup> umfasse. Ein solcher sei in der alten gemieteten Versicherungskanzlei nicht zur Verfügung gestanden, weswegen es notwendig gewesen sei, die alten Akten zu Hause aufzubewahren.

In der Folge wurde das gegenständliche Objekt in Anwesenheit der Verfahrensparteien besichtigt, die Auskünfte dazu erteilte die BF bzw. ihr Ehegatte.

Mit Schreiben vom 17. Dezember 2014, beim BFG eingelangt am 18. Dezember 2014, ergänzte die D die ursprüngliche Rechnung vom 16. März 2009 um die UID Nummer der BF.

### **Das BFG hat dazu erwogen:**

Das BFG nimmt den folgenden Sachverhalt als erwiesen an:

Die BF erwarb mit Kaufvertrag vom 16. März 2009 von der D eine Eigentumswohnung nebst Tiefgaragenabstellplatz in der neu errichteten Wohnanlage F zu einem Kaufpreis von € 156.190,00 + 20% USt, € 31.298,00, gesamt sohin € 187.428,00. Diese Wohnung umfasst neben einer Wohnfläche von 88 m<sup>2</sup> auch einen Abstellraum mit 9 m<sup>2</sup> sowie einen Tiefgaragenabstellplatz.

Dies ergibt sich aus dem im Akt erliegenden Kaufvertrag, sowie aus dem Vorbringen des Ehegatten der BF beim Erörterungstermin.

Bei dem Gebäude handelt es sich um ein im Jahr 2008/09 neu errichtetes Objekt, das sich in einer Seitenstraße zur B-Straße ca. 300 m außerhalb des Zentrums von C befindet.

In diesem Gebäude befinden sich Wohnungen und das verfahrensgegenständliche Büro. Die Ausstattung des Gebäudes umfasst Kunststofffenster mit einer Dreifachverglasung; die Böden sind durchgängig Parkettböden, die Zwischenwände sind gemauert, die Heizung erfolgt durch Heizkörper. Aufgrund der Isolation ist eine Klimaanlage nicht erforderlich.

Die Holztüren im Bereich des Büros wurden im Zuge der Adaptierung auf Büroräumlichkeiten teilweise durch Milchglastüren ersetzt. Bei dem Umbau der Türen handelt es sich ebenso wie bei den zusätzlich verlegten elektrischen Leitungen (Telefon- und EDV-Leitung in einer aufgesetzten Sockelleiste) um Investitionen des Ehegatten der BF als Mieter.

Das Haus verfügt über einen behindertengerechten Lift, Parkmöglichkeiten für Kunden sind um das Objekt herum vorhanden. Es handelt sich dabei um öffentliche Flächen. Eine Kurzparkzone besteht nicht. Zusätzlich besteht die Möglichkeit, auf Parkplätzen vor dem Haus für Eigentümer zu parken.

Die Bushaltestelle liegt ca. 200 Meter entfernt, die Entfernung zum Bahnhof beträgt ca. einen Kilometer. Geschäftspartner, die mit dem Zug kommen, werden vom Ehegatten der BF abgeholt. Im Umkreis von 100 bis 300 Meter befinden sich Nahversorger und auch eine Apotheke.

Dies wurde anlässlich des Ortsaugenscheines im Rahmen des Erörterungstermins am 1. Oktober 2014 festgestellt.

Über diesen Kaufvertrag erstellte die D mit Kaufdatum (16. März 2009) eine Rechnung mit Mehrwertsteuerausweis. Diese Rechnung enthielt keine UID Nummer der BF.

Dieser Kaufpreis wurde mittels eines Abstattungskredites mit einer Laufzeit von 20 Jahren in Höhe von € 156.000,00 in Schweizer Franken finanziert. Für diesen Kreditbetrag wurde für die finanzierende Bank ein Pfandrecht mit einem Höchstbetrag von € 187.000,00 auf den entsprechenden EZ des Objektes eingetragen. Zusätzlich übernahm der Gatte der BF für diesen Kredit eine Solidarschuldnerschaft. Die BF räumte ihrem Gatten ein Belastungs- und Veräußerungsverbot auf diesen EZ im zweiten Rang ein.

Mit 14. April 2009 übermittelte die BF dem FA den Fragebogen anlässlich der Betriebseröffnung und den Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994. Der BF wurde daraufhin auch eine UID Nr. erteilt.

Der Gatte der BF entrichtete im Jahr 2009 über Aufforderung des vertragserstellenden Rechtsanwaltes die Grunderwerbsteuer und die Eintragungsgebühr in Höhe von € 8.435,00. Weiters überwies der Gatte der BF **im Jahr 2009** einen Betrag von € 7.681,04 auf das Konto der BF. Beide Beträge erhielt die BF von ihrem Ehegatten geschenkt.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den in den Akten des FA erliegenden Unterlagen und den Ausführungen der Parteien des Verfahrens und ist von diesen unbestritten.

Datiert mit 29. Mai 2009 stellte die BF ihrem Ehegatten, der ein Versicherungsmaklerbüro betreibt, ein bis 31. Dezember 2009 befristetes Anbot, die gegenständliche Wohnung zu einem monatlichen Mietentgelt inkl. BK von € 890,00 zuzüglich 20% USt (€ 178,00) brutto sohin € 1.068,00 zu mieten, wobei "die für das Mietobjekt anfallenden BK direkt vom Mieter zu tragen" seien. Dieses Anbot gelte als angenommen, sobald der erste Mietzins entrichtet werde.

Eine Wertsicherung der Mieten ist nicht vereinbart, eine Abgeltung der Mieterinvestitionen ist nicht vereinbart. Die Konsequenzen bei Nichtentrichtung der Miete oder Vereinbarungen über Kündigungsfristen sind im Anbot nicht angeführt. Auch die Nutzung des Büros der BF für deren gewerbliche Tätigkeit im Maklerbüro des Ehegatten wurde nicht schriftlich vereinbart.

Der Ehegatte bezahlte im August 2009 die erste Monatsmiete und mietete das Objekt somit ab August 2009. Über dieses Mietanbot hinaus existiert kein schriftlicher Mietvertrag.

Dies ergibt sich aus dem in den Akten des FA erliegenden Mietanbot sowie aus den vom Vertreter der BF beim Erörterungstermin vorgelegten Unterlagen.

Bei den vom monatlichen Entgelt des Mieters abgedeckten Kosten handelt es sich um die Strom- und die weiteren Betriebskosten für das Objekt. Die nutzerspezifischen Betriebskosten insbesondere die Versicherungen bezahlt der Ehegatte der BF.

Dies ergibt sich aus den im Zuge des Erörterungstermins vorgelegten Unterlagen sowie aus den Steuerakten des Ehegatten.

Der im Verfahren angesprochene Büroraum, der auch für die Tuina Massagen zur Verfügung steht, ist ein normaler Büroraum, in dem die BF ihrer Teilzeitbeschäftigung im Versicherungsbüro ihres Gatten nachgeht. Dieser Raum wird von der BF auch als Büro genutzt, er besitzt keinen EDV-Anschluss, da die BF vorwiegend im Außendienst unterwegs ist und Polizzen kontrolliert. Für die Massagen werden lediglich der Tisch und der Stuhl zur Seite geräumt und die Liege aufgestellt.

Dies wurde anlässlich des Ortsaugenscheines festgestellt.

Der oben dargestellte Sachverhalt ist nicht strittig. Strittig ist im gegenständlichen Verfahren die steuerliche Bewertung dieses Sachverhaltes.

Das FA hat den Kauf der Wohnung durch die BF und die anschließende Vermietung an den Ehegatten als nicht fremdüblich betrachtet und in der Konsequenz der BF eine unternehmerische Tätigkeit aus der Vermietung nicht zuerkannt, was zur Versagung des VorSt Abzuges aus dem Kauf der Wohnung und der Stornierung der USt Zahlungen aus den monatlichen Mieten geführt hat. Im Einzelnen hat das FA folgende Punkte der Vereinbarungen als nicht fremdüblich betrachtet:

Die außerordentlichen Zahlungen des Ehegatten der BF

Sicherheitsleistung des Ehegatten für den Kredit beim Kauf der Wohnung

Vereinbarungen bei Nichtentrichtung der Miete bzw. der Betriebskosten

Kündigungsvereinbarungen

Vereinbarungen hinsichtlich einer Kautions

Vereinbarungen bezüglich getätigter Mieterinvestitionen

Vereinbarungen hinsichtlich der Nutzung des Besprechungsraumes durch die Vermieterin

Dazu ist aus Sicht des BFG zu sagen, dass das FA im gegenständlichen Verfahren die Anerkennung des Mietverhältnisses zwischen der BF und ihrem Ehegatten in Zweifel gezogen hat und diesen Mietvertrag mit dem Kauf des Wohnungseigentumsobjektes gemeinsam beurteilt.

Bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sind zwar mehrere inhaltlich und zeitlich eng zusammenhängende Verträge **zwischen nahen Angehörigen** in ihrer Gesamtheit zu berücksichtigen. (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>16</sup>, § 2 Tz 158/3) Im gegenständlichen Fall handelt es sich aber um einen Kaufvertrag zwischen der BF und der D und einen Mietvertrag zwischen der BF und ihrem Ehegatten. Nach dem zuvor Gesagten liegen also hier nicht mehrere Verträge zwischen nahen Angehörigen vor, sondern nur ein Mietertrag zwischen nahen Angehörigen.

Die Überlegungen des FA zur Abwicklung des Kaufvertrages wären nur dann von Bedeutung, wenn das FA im Kauf der Liegenschaft durch die BF eine Umgehungshandlung im Sinne des § 22 BAO sehen würde.

Eine solche Umgehungshandlung, die ungewöhnlich und unangemessen erscheint und ihren Grund nur in der Absicht der Steuervermeidung hat, kann das BFG im Kauf der Wohnung durch die BF aber nicht erkennen. Die vom steuerlichen Vertreter angeführten Überlegungen der Schaffung von Privatvermögen für die BF stellen einen zu akzeptierenden außersteuerlichen Grund für die Anschaffung der Liegenschaft durch die BF dar. Ebenso ist die Überlegung, dass das Objekt zur Absicherung der BF und ihrer Kinder beitragen könne, ein nachvollziehbarer außersteuerlicher Grund.

Zudem ist im gegenständlichen Verfahren nicht einmal ein (nennenswerter) Progressionsvorteil des Ehegatten erkennbar. Ein Mietaufwand für seine Kanzlei als abzugsfähige Betriebsausgabe wäre jedenfalls angefallen. Der einzige Unterschied besteht darin, dass die Gattin die Empfängerin der Mieten ist und – nach deren Einkommensverhältnissen im Beschwerdejahr, nicht aber in den Folgejahren – keine Einkommensteuer für diese Vermietung angefallen ist.

Die Angemessenheit der Kaufvereinbarung zwischen der D und der BF selbst wurde vom FA nicht in Zweifel gezogen.

Für die Überprüfung der Fremdüblichkeit der Finanzierung dieser Liegenschaft, die vom FA ebenfalls in Zweifel gezogen wurde, ist nach dem Verständnis des BFG darauf abzustellen, ob die Handlungen der Ehegatten auch dann so erfolgt wären, wenn die BF die Wohnung erworben und in weiterer Folge an einen fremden Dritten vermietet hätte.



Zu klären ist also, ob der Kauf als nicht fremdüblich angesehen worden wäre, wenn die Wohnung in der Folge an einen fremden Dritten vermietet worden wäre.

Es darf als allgemein bekannt gelten, dass Banken Liegenschaften, für die keine weiteren Sicherheiten vorliegen idR nur bis zu maximal rund 80% des Wertes finanzieren, sofern die Rückzahlung aufgrund der sonstigen Rahmenbedingungen wirtschaftlich weitgehend gesichert erscheint und dafür auf der Liegenschaft ein erstrangiges Pfandrecht einverleibt wird.

Wenn der gesamte Kaufpreis einer Liegenschaft durch die Bank fremdfinanziert wird, so ist es branchenüblich und wirtschaftlich mehr als nur verständlich, dass die Bank dies nur tut, wenn über das Objekt hinaus ein weiterer Haftungsfonds für diesen Kredit vorhanden ist. Dies wird für die Bank wohl umso mehr von Bedeutung sein, wenn eine Finanzierung in fremder Währung erfolgt und somit auch eine Erhöhung der Schuld durch das Wechselkursrisiko abzusichern ist.

Diese Absicherung kann sicher auf unterschiedliche Arten erfolgen. Es kann zB eine andere Liegenschaft des Käufers ebenso eine zusätzliche Sicherheit sein, wie Wertpapiere, Sparbücher, eine Bürgschaft oder – wie im gegenständlichen Fall – eine Solidarschuldnerschaft, die durch Wechsel besichert ist. Es ist dem Vertreter der BF also darin zuzustimmen, dass die Bank – völlig unabhängig davon, wer der zukünftige Mieter des Objektes gewesen wäre – bei der Höhe und der Art der Fremdfinanzierung auf einer zusätzlichen Sicherheit bestanden hätte.

Dass der Bank aufgrund der hohen Fremdmittelbelastung und des – im Übrigen schlagend gewordenen Wechselkursrisikos bei einem Fremdwährungskredit - eine (Ausfalls)Bürgschaft nicht ausreichend erschienen ist, sondern dass sie auf einer schneller verwertbaren Sicherheit bestanden hat, erscheint dem BFG nachvollziehbar. Als vergleichbare Sicherheit hätte aufgrund der aktenkundigen Vermögensverhältnisse der Ehegatten von der Bank allenfalls noch eine Simultanhypothek auf das private Haus einverleibt werden können, das je zur Hälfte im Eigentum der BF und ihres Ehegatten steht. Gegenüber dieser Belastung des privaten Wohnraumes hat die eingegangene Solidarschuldnerschaft den Vorteil, dass das Grundbuch des privaten Wohnhauses lastenfrei bleibt und somit weitere Vermögensreserven für allfällige weitere Kredite zur Verfügung stehen. Eine Solidarschuldnerschaft des Ehegatten erscheint somit als die geringere Belastung nicht nur der BF, sondern beider Ehegatten und damit als eine wirtschaftlich nachvollziehbare, steuerlich unproblematische Vorgangsweise.

Gleiches gilt auch für das von der BF eingeräumte Belastungs- und Veräußerungsverbot, das letztlich eine Sicherheit für den Solidarschuldner darstellt, damit die Eigentümerin der Liegenschaft diese nicht verkaufen kann und er trotzdem als Solidarschuldner für den Kredit herangezogen werden könnte.

Auch dies erscheint somit – unter Berücksichtigung der oben angeführten außersteuerlichen Motive für den Kauf sowie der Entscheidung des Ehegatten eine Solidarschuldnerschaft einzugehen – eine zur bestmöglichen Absicherung des

Solidarschuldners nachvollziehbare Vorgangsweise, die auch dann angewendet worden wäre, wenn ein fremder Dritter als Mieter eingezogen wäre.

Was die im Jahr 2009 erfolgten zusätzlichen Überweisungen vom Ehegatten an die BF betrifft, so ist dazu zu sagen, dass das BFG diese Zahlungen der Gebühren, die letztlich eine Unterstützung der BF beim Kauf der Liegenschaft darstellen, im Gesamtzusammenhang ebenfalls als unproblematisch ansieht. Auch diese Zahlungen haben keine Auswirkung auf die Behandlung des Kaufes durch die BF. Für die Schaffung von Familienvermögen wären diese Schenkungen bei einer Vermietung an Fremde ebenso geleistet worden.

Somit kann zusammengefasst festgehalten werden, dass die vom FA als nicht fremdüblich eingestuften Abläufe bei der Finanzierung der Wohnung dem BFG in Bezug auf die Fremdüblichkeit unbedenklich scheinen. Bei der konkreten Ausgangssituation ist davon auszugehen, dass die Finanzierung der Wohnung, die Forderung zusätzlicher Sicherheiten durch die Bank, die Absicherung des haftenden Ehegatten und wohl auch die sonstige Unterstützung der BF durch Ihren Ehegatten in gleicher Weise erfolgt wären, wenn die Wohnung in der Folge an einen fremder Dritten vermietet worden wäre.

Zu den vom FA angeführten Gründen, warum der Mietvertrag nicht fremdüblich erscheine, ist Folgendes anzuführen:

Dass im gegenständlichen Fall kein Mietvertrag, sondern nur ein Mietanbot, das mit der ersten Mietzahlung und somit ohne entsprechende Urkunde angenommen werden kann, hat seinen Hintergrund nach Sicht des BFG nicht in der Nahebeziehung zwischen den Ehegatten, sondern ergibt sich aus den Bestimmungen des Gebührengesetzes.

Seit mit Entscheidung des VfGH vom 13. Oktober 1992, G 10/92 mit der Aufhebung der Wortfolge "... ansonsten auch ein schriftliches Vertragsanbot, wenn der Vertrag durch ein im Anbotschreiben bezeichnetes Verhalten oder auf andere Weise als durch schriftliche oder mündliche Annahmeerklärung zustande kommt" ein im § 15 Abs. 2 GebG geregelter Tatbestand der Gebührenpflicht aufgehoben wurde, stellt ein verbindliches schriftliches Mietanbot, das zB durch die erste Mietzahlung angenommen wird, eine zulässige und auch zwischen fremden Dritten angewendete Möglichkeit der Vermeidung von Mietvertragsgebühren dar. Eine fremdunübliche Gestaltung, kann das BFG in dieser Vorgangsweise nicht erkennen.

Betrachtet man die Bestimmungen des Mietanbots, so enthält dieses jedenfalls wesentlichen Bestandteile eines Mietvertrages nach § 1094 ABGB. Herrscht Einigkeit der Vertragsparteien darüber, was die gemietete Sache und der dafür zu entrichtende Preis sind, so gilt der Vertrag als "vollkommen" abgeschlossen.

Beide Bestandteile enthält das gegenständliche Mietanbot, weswegen zumindest die Grundvoraussetzungen eines Bestandvertrages vorliegen, wie sie auch zwischen Fremden zu vereinbaren wären.

Was das Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung für die Konsequenzen bei Nichtentrichtung der Miete bzw. der Betriebskosten betrifft, so folgt das BFG auch in diesem Punkt im Ergebnis den Ausführungen des steuerlichen Vertreters, wonach die gesetzlichen Regelungen hinsichtlich der Vorgangsweise und der Fristen nach § 1118 ABGB hierfür ausreichend erscheinen. Für den Mieter günstigere Bestimmungen finden sich im Regelfall in keinem Mietvertrag.

Dass keine Vereinbarung hinsichtlich der getätigten Mieterinvestitionen erfolgt ist, scheint im gegenständlichen Fall ebenfalls nicht bedenklich. Auch in diesem Fall findet sich in § 1109 ABGB die entsprechende Verpflichtung des Mieters die Bestandsache in dem Zustand, in dem er sie übernommen hat zurückzustellen. Abgesehen davon, dass ohne eine besondere Vereinbarung auch hierfür eine gesetzliche Regelung getroffen ist, ist für die Frage der Fremdüblichkeit aus Sicht des BFG zu berücksichtigen, dass die BF beim Erörterungstermin ausgeführt hat, dass es sich um Investitionen handle, die für den konkreten Mieter von Bedeutung seien und für sie keinen Nutzen hätten. Dies entspricht den Tatsachen, wenn man berücksichtigt, dass das gegenständliche Büro in einer Wohnanlage liegt und die Vermietung an einen Nachmieter zu Wohnzwecken weder die Glastüren, noch die EDV- bzw. die Telefonleitungen von Bedeutung wären. Die Zurückstellung der Räume im ursprünglichen Zustand gemäß § 1109 ABGB liegt somit im Interesse des Vermieters und wäre auch zwischen Fremden Dritten so vereinbart worden. Zudem erscheint der Rückbau nicht nur bei den in Sockelleisten verlegten EDV Leitungen einfach und ohne großen Aufwand durchführbar.

Was die fehlende Vereinbarung einer Kautions betrifft, so ist diese aus Sicht des BFG nicht als Selbstzweck zu sehen. Der Grund für die Vereinbarung einer Kautions ist zum Einen wohl darin zu sehen, dass damit eine finanzielle (Mindest)Liquidität des Mieters bereits am Beginn des Mietverhältnisses überprüft werden kann. Das Vorliegen einer derartigen Mindestliquidität darf bei einem eingeführten Versicherungsmaklerbüro wie dies der Ehegatte der BF führt, vorausgesetzt werden. Der Wissenstand der BF über die finanziellen Verhältnisse mag zwar als Ehegattin und Mitarbeiterin besser als bei einem Fremden sein. Dies kann jedoch nicht dazu führen, dass daraus eine Fremdunüblichkeit abgeleitet wird.

Ein weiterer Grund für die Vereinbarung einer Kautions besteht wohl darin, dem Vermieter einen schnellen Zugriff auf Mittel eines eventuell nicht mehr greifbaren Mieters ermöglichen, wenn dieser nach dem Ende des Mietverhältnisses die Bestandsache beschädigt zurückgestellt hat. Auch dies ist im gegenständlichen Fall auszuschließen.

Damit erscheint aber die das Unterbleiben einer Vereinbarung über eine Kautions im gegenständlichen Fall als steuerlich unbedenklich.

Was die angesprochenen Betriebskosten betrifft, so ist zwar die Formulierung im Mietanbot unscharf, deutlich wird immerhin, dass auch der Mieter Betriebskosten zu tragen hat. Die tatsächliche Aufteilung der Bezahlung der Kosten entspricht in der Durchführung jedoch anderen Mietverträgen, wonach die "am Objekt hängenden"

Leistungen (Strom, Wasser, Steuern, Gebühren) dem Eigentümer verrechnet werden und dieser die Gebühren weiterverrechnet, während der Mieter die von ihm direkt verursachten Kosten (Versicherungen, Telefon, EDV udgl.) trägt. Hier ist zwar die Formulierung über die Betriebskosten unscharf, die Aufteilung in der Durchführung aber durchaus fremdüblich.

Auch der vereinbarte Mietzins erscheint bezogen auf das Objekt und die Lage für das streitgegenständliche Jahr 2009 als entsprechend, liegt er doch im Ergebnis an der oberen Grenze einer Bürofläche mit gutem Nutzwert.

Büroflächen mit gutem Nutzwert im Bezirk E werden für das Jahr 2009 im Salzburger Immobilienpreisspiegel mit netto ohne BK € 7,30 angegeben. Dabei versteht man unter gutem Nutzwert ... normal ausgestatteter Büroneubauten oder sanierter Altbauten, die verkehrsmäßig normal zu erreichen sind.

Unter sehr gutem Nutzwert mit einem Wert von netto ohne BK € 9,00 im Bezirk E im Jahr 2009 werden " nach modernen Erkenntnissen ausgestattete und mit flexiblem Grundriss, repräsentativ angelegte Bürobauten, mit technisch zeitgemäßen Einrichtungen Parkmöglichkeiten in unmittelbarer Nähe und optimaler Verkehrsanbindung..." verstanden. Nach diesen Kriterien ist das von der BF vermietete Objekt als Objekt mit gutem Nutzwert einzustufen.

Zieht man die von der BF vorgelegten durchschnittlichen jährlichen Betriebskosten für die Jahre 2009 bis 2011 in Höhe von rd. € 172,00 p.M. von der bezahlten monatlichen Miete von € 1068,00 ab, berücksichtigt man weiters den Tiefgaragenabstellplatz mit den ca. € 58,00, die der Ehegatte der BF im Rahmen seines alten Mietverhältnisses aufwenden musste und rechnet den Abstellraum mit einem üblichen Preis für Lagerräume von rd. € 3,60/m<sup>2</sup> brutto, gesamt sohin € 32,00 so verbleibt eine Bruttomiete von rd. € 806,00 für Büroräumlichkeiten von 88 m<sup>2</sup>. Daraus ergibt sich ein Bruttopreis je m<sup>2</sup> von rd. € 9,16, netto rd. € 7,60. Dieser Wert liegt knapp über dem Wert für Büroflächen mit gutem Nutzwert für den Bezirk E für das Jahr 2009 mit € 7,30 netto nach dem Immobilienpreisspiegel für das Land Salzburg. Dabei geht das BFG davon aus, dass in jeder Kategorie Preise in einer Bandbreite von rd. 20% über oder unter diesem Durchschnittswert ebenfalls angemessen wären. Dementsprechend erscheint dem BFG der von der BF für die Vermietung angesetzte Wert als angemessen.

Allerdings erscheint dem BFG die fehlende Wertsicherung dieser Miete bei einem unbefristeten Mietverhältnis unter dem Aspekt der Fremdüblichkeit überprüfungswürdig. Während sich bei befristeten Mietverhältnissen Wertsicherungsklauseln nicht zwingend finden, sind diese bei unbefristeten Mietverhältnissen zwischen Fremden im Regelfall vorgesehen.

Berücksichtigt man aber das Alter des Mieters im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrags (46 Jahre) und damit eine mögliche Nutzung von zumindest 15 Jahren, so bliebe bei der bisherigen Geldwertentwicklung die Höhe der Miete immer noch in der oben angeführten Bandbreite, in der sich Mietpreise für Büroflächen mit gutem Nutzwert bewegen können und wären der Höhe nach als fremdüblich zu betrachten. Bei stark

steigender Inflation könnte sich jedoch langfristig ein unangemessen niedriger Mietzins ergeben.

Der von der BF angeführte "Vorteilsausgleich" mit der Nutzung eines Raumes für eigenbetriebliche Zwecke ist nicht schriftlich vereinbart und mangels einer vertraglichen Quantifizierung damit einer Bewertung nicht zugänglich. In diesen beiden Bereichen, erscheint der Inhalt der Mietvereinbarung somit als nicht fremdüblich.

Rechtsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen sind im besonderen Maße auf die Frage hin zu prüfen, ob die Leistungen betrieblich veranlasst sind oder sie sich nur dem Grunde und der Höhe nach aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung zu qualifizieren sind. (VwGH vom 4. September 1992, ZI. 91/13/0196)

Dabei sind die von der Lehre und Rechtsprechung entwickelten Kriterien nicht als Tatbestandsvoraussetzungen bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen anzusehen. Vielmehr handelt es sich um Kriterien, die im Zuge der Beweiswürdigung zu berücksichtigen sind. (Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>16</sup>, § 2 Tz 158/2)

Als Kriterien sind dabei zu berücksichtigen, dass diese Vereinbarungen nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Wie oben dargestellt, hat das BFG keine Bedenken eine ausreichende Publizität der Mietvereinbarung anzunehmen. Das Mietanbot ist schriftlich erstellt worden. Das Fehlen eines von beiden Seiten unterfertigten Mietvertrages hat – wie bereits oben dargestellt – nach Sicht des BFG seinen Grund in der Vermeidung von Mietvertragsgebühren und findet sich nicht nur zwischen nahen Angehörigen sondern auch zwischen fremden Dritten, da die rechtlichen Konsequenzen die gleichen bleiben. Eine mangelnde Fremdüblichkeit kann aus den Publizitätskriterien somit nicht abgeleitet werden.

Dieser Mietvertrag hat auch einen eindeutigen, klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt, wenn man nicht nur den Vertrag liest, sondern diesen im Zusammenhang mit den dahinterstehenden gesetzlichen Regelungen sieht. Es bestehen keine Zweifel am Inhalt, der Vereinbarung, wenn man von der unklar vereinbarten aber fremdüblich durchgeführten Aufteilung der Betriebskosten absieht.

Was die Fremdüblichkeit der Vermietung betrifft, so verbleibt nach dem oben Gesagten nur wegen der fehlenden Indexierung der Miete und des nicht fixierten Umfanges der Nutzungsmöglichkeit eines Raumes für die gewerbliche Tätigkeit der BF eine Fremdunüblichkeit der Vereinbarung.

Somit liegt eine in Teilen nicht fremdübliche Vereinbarung vor, die aber in weiterer Folge dennoch der Beweiswürdigung zu unterziehen ist, ob und gegebenenfalls welches Rechtsverhältnis hinter dieser Mietvereinbarung zwischen den Ehegatten steht.

Das gegenständliche Objekt ist das Maklerbüro des Ehegatten der BF. Dieses Büro wird zu einem fremdüblichen Mietzins überlassen, die Zahlungen erfolgen regelmäßig

monatlich. Die BF trat und tritt gegenüber allen Außenstehenden als Eigentümerin auf, sei es beim Erwerb, sei es gegenüber den Behörden.

Im Ergebnis sind die Mängel der Mietvereinbarung dagegen nur von untergeordneter Bedeutung. Wegen dieser Mängel ist nicht davon auszugehen, dass entweder eine familienhafte Unterstützung der Ehegattin oder eine steuerliche Umgehungshandlung des Ehegatten vorliegt.

Bei gesamthafter Betrachtung spricht nach dem oben Gesagten somit alles für ein zwischen den Ehegatten vereinbartes Mietverhältnis. Dies ergibt sich nicht nur aus den glaubhaften Gründen für den Erwerb der Liegenschaft durch die BF, sondern vor allem aus der Durchführung des Mietverhältnisses.

Damit ist aber die Frage der Anerkennung des Mietverhältnisses entschieden. Es handelt sich nach dem Verständnis des BFG um ein Mietverhältnis zwischen der BF als Eigentümerin des Objektes und ihrem Ehegatten als Mieter. Damit sind die Einkünfte aus diesem Objekt der BF zuzurechnen. Sie ist auch Unternehmerin im Sinne des UStG.

Als weiterer Punkt wurde vom FA angeführt, dass auch die Rechnung über den Kauf der Eigentumswohnung mangelhaft sei, da die UID Nummer der BF in dieser Rechnung nicht angeführt sei. Unabhängig davon, dass dies bei der Schlussbesprechung nicht thematisiert worden sei, sei eben im gesamten Kalenderjahr 2009 keine ordnungsgemäße Rechnung vorgelegen und auch deshalb die Versagung des VorSt Abzug zu Recht erfolgt.

Geht man wie das BFG davon aus, dass im Ergebnis ein fremdübliches Mietverhältnis vorliegt, so stellt sich in weiterer Folge die Frage, ob die Möglichkeit eines Abzuges der VorSt aus den Anschaffungskosten des Gebäudes bereits im Jahr 2009 möglich ist.

Gemäß § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11 UStG) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland an sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 11 Abs. 1 UStG ist ein Unternehmer, der Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 ausführt berechtigt, Rechnungen auszustellen. Führt er die Umsätze an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, aus, ist er verpflichtet, Rechnungen auszustellen

Diese Rechnungen müssen - soweit in den nachfolgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist - die folgenden Angaben enthalten:

1. den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers;
2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 10 000 Euro übersteigt, ist weiters die dem Leistungsempfänger vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, wenn der leistende Unternehmer im Inland einen Wohnsitz (Sitz), seinen gewöhnlichen Aufenthalt oder eine Betriebsstätte hat und der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird;

3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung;
4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (zB Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt;
5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 4) und den anzuwendenden Steuersatz, im Falle einer Steuerbefreiung einen Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt;
6. den auf das Entgelt (Z 5) entfallenden Steuerbetrag.

Weiters hat die Rechnung folgende Angaben zu enthalten:

- das Ausstellungsdatum;
- eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;
- soweit der Unternehmer im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, die dem Unternehmer vom Finanzamt erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Gemäß § 11 Abs. 2 UStG gilt als Rechnung im Sinne des Abs. 1 jede Urkunde, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, gleichgültig, wie diese Urkunde im Geschäftsverkehr bezeichnet wird. Hierunter fallen Quittungen, Abrechnungen, Gegenrechnungen und Frachtbriefe. Die nach Abs. 1 erforderlichen Angaben können auch in anderen Belegen enthalten sein, auf die in der Rechnung hingewiesen wird.

Im gegenständlichen Verfahren hat ab dem 16. März 2009 eine Rechnung der Leistungserbringerin an die BF vorgelegen, die ohne die UID Nummer der BF ausgestellt wurde.

Wie sich aus der händischen Anmerkung im Fragebogen anlässlich der Eröffnung des Betriebes ergibt, war die UID Nummer der BF vom FA erst nach Abgabe der Meldung anlässlich der Eröffnung ihrer unternehmerischen Tätigkeit im April 2009 vergeben worden.

Wie sich aus den Akten des BFG ergibt, hat die D über Ersuchen der BF mit Schreiben vom 17. Dezember 2014 die Rechnung vom 16. März 2009 um der BF das fehlende Rechnungsmerkmal der UID Nummer der BF ergänzt.

Aus dem Vorbringen der BF im Rechtsmittelverfahren ergibt sich ebenso wie aus der Berufungsvorentscheidung des FA, dass die Mangelhaftigkeit der Rechnung, konkret das Fehlen der UID Nummer der BF in dieser Rechnung, im gegenständlichen Verfahren während des BP Verfahrens bis zur Schlussbesprechung nicht thematisiert, sondern offenbar erstmalig im BP-Bericht erwähnt wurde.

Die Österreichische Rechtsprechung ging unter Verweis auf das Urteil des EuGH "Terra Baubedarf", Rs C-152/02 vom 29. April 2004 davon aus, dass die Ausübung des Rechtes auf VorSt Abzug erst in dem Zeitpunkt möglich sei, in dem alle Voraussetzungen für den VorSt Abzug vorliegen und der Steuerpflichtige somit auch über eine **ordnungsgemäße** Rechnung verfüge. (siehe VwGH vom 29. März 2007, ZI. 2004/15/0017, insbesondere jedoch vom 6. Juli 2006, ZI. 2006/15/0183 sowie vom 2. September 2009, ZI. 2008/15/0065)

Der UFS folgte der Judikaturlinie des VwGH.

Davon abweichend bestand nach der Verwaltungspraxis in den USt Richtlinien (Rz. 1831) eine Ausnahme für BP Verfahren. Während eines laufenden BP-Verfahrens führe die Beibringung der berichtigten Rechnung binnen einer von der BP gesetzten Frist dazu, dass der ursprünglich zB aufgrund einer unvollständigen Rechnung geltend gemachte VorSt Abzug im ursprünglichen Voranmeldungszeitraum beibehalten werden könne.

Im Urteil "Terra Baubedarf", Rs C-152/02 war die vom EuGH zu klärende Frage, ob ein VorSt Abzug für Dienstleistungen im Jahr 1999 zustehe, wenn die Leistungen im Jahr 1999 erbracht worden waren, über diese Leistungen Rechnungen vom Leistungserbringer noch 1999 ausgestellt worden waren, diese Rechnungen dem Leistungsempfänger jedoch erst im Jahr 2000 zugingen. Dies hat der EuGH im betreffenden Urteil verneint. Bei der vom EuGH beurteilten Sachlage (siehe Rs C-152/02, Rn 9) war somit im Jahr 1999 noch keine Rechnung vorhanden.

Im gegenständlichen Verfahren wurde eine Liegenschaft im Jahr 2009 erworben und zeitnah im Jahr 2009 eine Rechnung durch den Veräußerer erstellt. Von der BF wurde im Jahr 2009 der Kaufpreis beglichen und der VorSt Abzug im Jahr 2009 in Anspruch genommen. Eine (wenn auch nicht vollständige) Rechnung war daher bereits im Zeitpunkt der Leistungserbringung im Jahr 2009 vorhanden. Es fehlte bei der in Frage stehenden Rechnung unbestrittenermaßen im Zeitpunkt der Ausstellung die UID Nummer der BF. Zum Zeitpunkt der Rechnungsausstellung hatte die BF noch keine UID Nummer. Diese wurde aber erst zwei Monate später vom FA vergeben.

Damit ist aber die Sachlage im gegenständlichen Verfahren nach Sicht des BFG eine Andere als im Urteil "Terra Baubedarf".

Zu Sachverhalten, die nach Sicht des BFG mit dem zu beurteilenden Sachverhalt im diesem Verfahren vergleichbar sind, hat der EuGH in jüngerer Zeit mit Urteil vom 15. Juli 2010 Rs C-368/09 (Pannon Gep Centrum kft) und vom 8. Mai 2013 Rs C-271/12 (Petroma Transports) Aussagen zum Zeitpunkt des VorSt Abzuges getroffen.

In diesen beiden zitierten Fällen lagen Rechnungen zu den entsprechenden Zeitpunkten des VorSt Abzuges vor, diese Rechnungen waren jedoch mangelhaft. Diese Mängel wurden nach Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraumes berichtigt.

Zusammengefasst hat der EuGH nach dem Verständnis des BFG in diesen beiden Urteilen ausgeführt, dass die Mitgliedstaaten den VorSt Abzug zusätzlich an das Vorliegen



einer Rechnung mit bestimmten Inhalten knüpfen dürfen. Sollte aber eine (formell unvollständige) Rechnung vor Ergehen der behördlichen Entscheidung berichtigt werden, so wäre diese Rechnung ursprünglich als richtig eingebracht zu betrachten und ein VorSt Abzug im ursprünglichen Voranmeldungszeitraum zu gewähren. (Rs C-271/12, Rn 34 unter Verweis auf Rs C-368/09 Rn 43 bis 45) um den Grundsatz der Steuerneutralität der Umsatzsteuer zu gewährleisten. Anders wäre dies zu beurteilen, wenn die Berichtigung nach Ergehen der Entscheidung erfolgte.

Diese Urteile, die auf einer Sachlage basieren, die dem verfahrensgegenständlichen Sachverhalt vergleichbar ist, stehen nach Sicht des BFG im Widerspruch zur bisherigen Rechtsprechung des VwGH. (insbesondere VwGH vom 6. Juli 2006, ZI. 2006/15/0183 sowie vom 2. September 2009, ZI. 2008/15/0065)

Unbestrittenermaßen war im gegenständlichen Verfahren eine Leistung in dem Monat, in dem die Rechnung gelegt wurde, vorgelegen. Ebenso unbestritten fehlte bei der im gegenständlichen Verfahren in Frage stehenden Rechnung im Zeitpunkt der Ausstellung die UID Nummer der BF, da diese erst zwei Monate später vom FA vergeben wurde.

Mit Schreiben vom 17. Dezember 2014 hat die D die ursprüngliche Rechnung vom 16. März 2009 um die UID Nummer der BF ergänzt. Damit liegt vor Rechtskraft der Entscheidung über die Umsatzsteuer 2009 nicht nur ein Leistungsaustausch zwischen zwei Unternehmern und die Lieferung der Wohnung für das Unternehmen der BF vor, sondern auch eine ordnungsgemäße Rechnung über diesen Vorgang vor.

Nach Sicht des BFG bedingen diese Urteile teilweise eine Änderung der Überlegungen zum Zeitpunkt des VorSt Abzuges gegenüber der herrschenden innerstaatlichen Judikatur zu diesem Thema.

Mit den den Ausführungen des EuGH in den Urteilen vom 15. Juli 2010 Rs C-368/09 (Pannon Gep Centrum kft) und vom 8. Mai 2013 Rs C-271/12 (Petroma Transports) bestehen bei der konkreten Sachlage keine Bedenken, die von der BF im Jahr 2009 geltend gemachten Vorsteuern aufgrund der nachträglich vervollständigten Rechnung in der verfahrensgegenständlichen Jahreserklärung 2009 zum Abzug zuzulassen.

Gegen diese Entscheidung ist eine Revision zulässig, da die Beurteilung des Zeitpunktes des VorSt Abzuges, soweit aus den Informationssystemen des BFG ersichtlich, der Judikatur des VwGH (insbesondere VwGH vom 6. Juli 2006, ZI. 2006/15/0183 sowie vom 2. September 2009, ZI. 2008/15/0065) widerspricht.

Salzburg-Aigen, am 22. Jänner 2015

