



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch die WT-Ges., vom 20. Juli 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 21. Juni 2007 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für den Zeitraum 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt Innsbruck führte beim Berufungswerber (Bw.) umfassend u.a. die Einkommen- und Umsatzsteuer 2003 bis 2005 eine abgabenbehördliche Prüfung durch, wobei u.a. folgende Feststellungen getroffen wurden (Bericht vom tt.mm.jjjj, ABNr. yyyy/zz):

"Ab dem Jahr 2003 hat der Abgabepflichtige in A-Ort ein Einfamilienhaus errichten lassen. Die Fertigstellung erfolgte im Jahr 2006. Ein Teil des Gebäudes wird vom Abgabepflichtigen ab Herbst 2006 unternehmerisch genutzt. Das gemischt genutzte Gebäude wurde vom Abgabepflichtigen zur Gänze dem Unternehmensbereich zugeordnet und von den Herstellungskosten die Vorsteuerbeträge in der Umsatzsteuererklärung für 2003 bzw. in berechtigten Umsatzsteuererklärungen für 2004 und 2005 geltend gemacht. Gemäß § 12 Abs. 3 Z 4 [UStG 1994] ist die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für die in § 3a Abs. 1 Z 1 UStG 1994 genannten Zwecke steht, das sind solche, die außerhalb des Unternehmens liegen. Laut vorgelegten Mietverträgen werden ab Mai 2007 mehrere Räumlichkeiten vermietet. Vermietet wird eine Wohnung, dazugehörige Kellerräumlichkeiten und eine Garage im Gesamtausmaß von 118,42 m² an die Frau Z. V. und eine Büroeinheit im Gesamtausmaß von 36,74 m² an die Firma S..

Der vorliegende Mietvertrag mit Frau Z. sieht eine Nutzung der vorhandenen Bausubstanz für Wohnzwecke vor. Diese ist bis dato im Rohbau (es fehlen die Sanitärinstallationen, der Bodenaufbau, der Verputz usw.). Laut Mietvertrag ist ein monatlicher Mietzins von Euro 735,-- netto ab Mai 2007 vereinbart. Über den noch vorzunehmenden Ausbau wird eine gesonderte Vereinbarung geschlossen. Der Mietvertrag enthält keine Regelungen, wer den Ausbau vornimmt, bis wann der Ausbau vorgenommen wird und welche Maßnahmen getroffen werden, sollte der Ausbau nicht fertiggestellt werden.

Der Abgabepflichtige und die Mieterin Frau Z. sind als Mitgesellschafter an einer Kapital- und einer Personengesellschaft (bei der R. Immobilien GmbH als Gesellschafter und bei L. KEG als unbeschränkt haftende Gesellschafter) beteiligt. Die Mieterin und der Abgabepflichtige sind daher als nahestehende Personen anzusehen.

Das Mietverhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und Frau Z. wäre unter Fremden unter diesen Bedingungen nicht abgeschlossen worden. Eine ernsthafte unternehmerische Nutzung der angeblich vermieteten Bausubstanz ist aus der Sicht der Finanzverwaltung nicht gegeben und auch derzeit nicht absehbar.

In Höhe des unternehmerisch genutzten Teils (10,94 % der Gesamtnutzfläche) des Grundstücks ist der Vorsteuerabzug zulässig."

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ (nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO) geänderte Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 2003 bis 2005 (Ausfertigungsdatum 21.6.2007).

Gegen die angeführten (geänderten) Bescheide erhob der Bw. mit Schreiben vom 20.7.2007 Berufung. In der Berufungsschrift, die sinngemäß in den Antrag auf steuerliche Anerkennung der streitgegenständlichen Vermietungen mündet, wird begründend vorgebracht:

"Vom Abgabepflichtigen wurde in den Jahren 2003 bis 2005 in A-Ort ein Gebäude errichtet, welches zu 47,78 % vermietet wird. Die von unserem Klienten vorgelegten 3 Mietverträge wurden von der Behörde allerdings nur in einem Falle anerkannt und daher der Prozentsatz der Vermietung auf 10,94 % reduziert.

Die Begründung für die Kürzung seitens der Behörde ist, dass es sich bei einer vermieteten Einheit um eine Mietfläche handelt, die im Innenausbau zum Teil nicht fertiggestellt ist und daher der Mietpreis für diese Einheit nicht fremdüblich sei. Der zweite Mietvertrag hinsichtlich Lagerräumlichkeiten im ausgebauten Kellergeschoss wurde von der Behörde einfach, ohne Kommentar, nicht anerkannt. Der Lagerraum des anerkannten Mietvertrages liegt allerdings Tür an Tür und unterscheidet sich nur hinsichtlich des Bodenbelages.

Hinsichtlich des Mietvertrages bezüglich der im Innenausbau noch nicht gänzlich fertiggestellten Einheit befindet sich allerdings im Pkt. 1.2 Abs. 2 des Vertrages der Hinweis, dass hinsichtlich des Zeitraumes bis zur Fertigstellung eine gesonderte Vereinbarung hinsichtlich der monatlichen Mietzahlungen zu treffen ist, diese Zusatzvereinbarung war bis zum Ende der Betriebsprüfung bei unserem Klienten leider noch nicht vorliegend.

In der Zwischenzeit liegt [Anm: wurde] diese Vereinbarung abgeschlossen. Diese sieht sowohl eine Miet- als auch eine Betriebskostenreduktion für den noch nicht fertiggestellten Gebäudeteil für einen bestimmten Zeitraum vor, ebenso entsprechende Vereinbarungen bezüglich des zeitlichen Ablaufes der Finalisierung.

Die konkrete Situation stellt sich nun folgendermaßen dar.

1. Hinsichtlich der steuerlich bereits anerkannten Einheit fließen die Mieteinnahmen seit Juni 2007
 2. Hinsichtlich der steuerlich nicht berücksichtigten Lagereinheit fließen die Mieteinnahmen seit Juli 2007
 3. Hinsichtlich der, wegen der fehlenden Zusatzvereinbarung, nicht als fremdüblich akzeptierten Einheit fließen ebenfalls seit Juli 2007 die gemäß Zusatzvereinbarung reduzierten Einnahmen.
- Für alle Bestandsverträge ist die entsprechende Vergebühung in die Wege geleitet worden. Damit darf aus unserer Sicht wohl festgehalten werden, dass es sich, nicht wie im Prüfungsbericht festgestellt, um eine Bausubstanz handelt, die in absehbarer Zeit keiner unternehmerischen Nutzung zugeführt werden kann."*

Der Berufung wurde in Ablichtung die "Zusatzvereinbarung" vom 24.7.2007 beigeschlossen, in der u.a geregelt wurde, dass die Nettomonatsmiete auf € 410 reduziert wird. Weiters wurden die Modalitäten der Fertigstellung der Wohnung geregelt (Fertigstellungstermin 31.5.2010, im Fall der nicht fristgerechten Fertigstellung Berechtigung der Mieterin zur Ersatzvornahme und Gegenverrechnung der Kosten in Höhe von € 40.000 mit den Mietzahlungen, Details siehe VA-Akt 2005, Bl. 70).

Das Finanzamt erließ am 9.11.2007 eine abweisliche Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung:

Nach ständiger Rechtsprechung (zB VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) seien Vereinbarungen zwischen nahestehenden Personen im Steuerrecht nur anzuerkennen, wenn sie

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

Der Bw. und Frau Z. seien nach Ansicht des Finanzamtes als nahestehende Personen anzusehen.

Hinsichtlich der Mietverträge zwischen dem Bw. und Frau Z. sei das Erfordernis der Publizität nicht erfüllt.

Auch seien die zwischen dem Bw. und Frau Z. getroffenen Vereinbarungen nicht fremdüblich.

Mit Schreiben vom 11.12.2007 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung an den

Unabhängigen Finanzsenat. Im Vorlageantrag wird ergänzend vorgebracht:

"Die Abgabenbehörde hat in ihrer Berufungsvorentscheidung die vorgebrachten Berufungsgründe zum Teil falsch und im restlichen Teil ausgesprochen tendenziös gewürdigt. Die Auslegung des wahrheitsgemäß geschilderten Sachverhaltes in der Weise, wie sie von der Abgabenbehörde vorgenommen wurde, stützt sich auf unbelegte Behauptungen hinsichtlich der Ablehnung der vorgebrachten Argumente und ist zum Teil auch hinsichtlich der tatsächlichen Aktenlage zum Zeitpunkt der Verabschiedung der Berufungsvorentscheidung überholt und daher falsch. Auch werden von der Abgabenbehörde 1. Instanz Vermutungen über die Beweggründe für die Anmietung einer Wohnung der Mieterin des Bw. angestellt, die die entscheidende Behörde bei Beurteilung der vorliegenden, dem Amt bekannten Aktenlage, und unter objektiver Beurteilung der Sachlage, so wohl kaum treffen könnte.

*Es wird daher zur Belegung des Sachverhaltes
a.) um eine Begehung vor Ort und*

*b.) um Einvernahme der Mieterin, Frau V. Z. ,
ersucht."*

Über die Berufung wurde erwogen:

Vereinbarungen zwischen nahestehenden Personen finden im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

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

Festzuhalten ist, dass diese Regeln nicht nur zwischen nahen Angehörigen, sondern auch bei sonst einander Nahestehenden zu beachten sind (siehe hiezu z.B. Jakom/Lenneis, EStG 2012, § 4 Rz 331 ff.).

1. Der Bw. und Frau Z. sind auch nach Ansicht der Berufungsbehörde aus folgenden Gründen als nahestehende Personen anzusehen:

- a.) Beide waren im maßgeblichen Zeitraum unbeschränkt haftende Gesellschafter der L. KG (FN cccccc) sowie Gesellschafter und Geschäftsführer der Pension C. GmbH (früher: R. Immobilien GmbH, FN dddddd).
- b.) Frau Z. wurde von der Y. Wirtschaftstreuhand GmbH vertreten, bei der der Bw. im Streitzeitraum als Wirtschaftsberater tätig war.
- c.) Anlässlich der Betriebsprüfung wurde vom Prüfer für das Jahr 2003 eine Vermögensunterdeckung festgestellt, die vom Bw. durch ein von Fr. Z. in Höhe von € 50.000 gewährtes Darlehen aufgeklärt wurde (Vorlage eines mit 16.5.2007 datierten Schuldscheines). Aufgrund des Zeitpunktes der Ausfertigung des Schuldscheines und aufgrund des Inhaltes der Darlehensvereinbarung ist auch nach Auffassung der Rechtsmittelbehörde nicht anzunehmen, dass unter Fremden eine gleichlautende Vereinbarung abgeschlossen worden wäre.

2. Die Mietverträge zwischen dem Bw. und Frau Z. lagen zu Beginn der Betriebsprüfung am 23.3.2007 noch nicht vor. Sie wurden erst im Verlauf der Betriebsprüfung vorgelegt und sind mit 6.4.2007 datiert. Zumindest bis zum Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsvorentscheidung durch die Vorinstanz (9.11.2007) waren die Vereinbarungen auch nicht vergebührt. Auch nach Auffassung der Berufungsbehörde kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass die Vereinbarungen nach außen hin ausreichend zum Ausdruck gekommen sind.

3. Die Mieterin (Frau Z.) ist eine Immobilientreuhänderin, die in C-Ort wohnt und arbeitet. Laut den vorliegenden Mietverträgen hat sie eine Wohnung mit Wellnessbereich sowie einen Kellerraum gemietet. Die Wohnung und der Wellnessbereich befanden sich zum Zeitpunkt der

Prüfung im Rohbauzustand und waren daher (entgegen dem im Mietvertrag vereinbarten Verwendungszweck) noch nicht für Wohnzwecke verwendbar.

Laut Zusatzvereinbarung vom 24. Juni 2007 (erst nach dem Prüfungsverfahren abgeschlossen!) war dieser Zustand vom Bw. bis spätestens 31.5.2010 zu beheben. Im Fall der Nichtfertigstellung war die Mieterin laut Vertrag berechtigt, die ausstehenden Arbeiten selbst vornehmen zu lassen und die Kosten (€ 40.000) mit künftigen Mieten aufzurechnen. Eine derartige Abrede erscheint nach Auffassung der Berufungsbehörde unter Fremden absolut unüblich.

Weiters ist auch für die Berufungsbehörde nicht nachvollziehbar, weshalb eine Q Immobilientreuhänderin Lagerräume in A-Ort (einfache Fahrtstrecke ca. 80 km!) um € € 410,- - netto monatlich zuzüglich Betriebskosten (reduzierte Miete für die noch nicht fertiggestellte Wohnung) und einen Kellerraum um € 100,-- pro Monat zuzüglich Betriebskosten anmietet. Ökonomisch denkende Fremde würden eine derartige Mietvereinbarung niemals abschließen.

Auch nach Ansicht der Berufungsbehörde mangelt es daher beim streitgegenständlichen Mietverhältnis mit Frau Z. an der erforderlichen Publizität und erscheinen unter Berücksichtigung der oben dargestellten Gesamtumstände die streitgegenständlichen Mietvereinbarungen keinesfalls fremdüblich, weshalb die für die betreffenden Gebäudeteile (Räume) geltend gemachten Vorsteuern und Werbungskosten nicht berücksichtigt werden können.

Hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von gemischt genutzten Gebäuden wird bemerkt, dass der Verwaltungsgerichtshof eindeutig klargestellt hat, dass bei gemischter Gebäudenutzung für privat genutzte Gebäudeteile kein Vorsteuerabzug zusteht (siehe z.B. VwGH 28.6.2012, [2009/15/0222](#)).

Aufgrund der eindeutigen Sachlage konnte auch die Aufnahme der vom Bw. im Vorlageantrag beantragten Beweise unterbleiben.

Im Hinblick auf den Umstand, dass der Antrag auf mündliche Verhandlung am 25.9.2012 zurückgenommen wurde, konnte eine mündliche Verhandlung unterbleiben.

Es war somit wie im Spruch zu entscheiden.

Innsbruck, am 26. September 2012