

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Mag. Gerald Prucher, 8041 Graz, Neufeldweg 136, vom 6. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 27. Oktober 2006 betreffend Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für Jänner 2006 bis August 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Die Bw ist eine im Februar 2005 ins Firmenbuch eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Der Geschäftszweig der Bw ist laut Firmenbuch die Vermittlung von Finanzierungen, Immobilien und Versicherungen. Gesellschafter-Geschäftsführer ist FK. JT ist Arbeitnehmerin der Bw und der F-Immobilien-GmbH, deren Hauptgesellschafter und handelsrechtlicher Geschäftsführer wiederum FK ist.

Mit Kaufvertrag vom 15. September 2005 erwarb FK um den Kaufpreis von 100.065 Euro die Liegenschaft EZ-XYZ, bestehend aus den Grundstück-A ( $680\text{ m}^2$ ) und dem Grundstück-B ( $353\text{ m}^2$ ). Im Mai 2006 begann die Bw mit der Errichtung und Einrichtung eines Wohngebäudes in moderner Architektenbauweise samt Pool. Das Gebäude besteht aus dem „Kellergeschoß Wohnkeller“ im Flächenausmaß von  $104,13\text{ m}^2$  (davon  $30,25\text{ m}^2$  Garage), dem Erdgeschoss im Flächenausmaß von  $137,28\text{ m}^2$  (davon  $30,27\text{ m}^2$  Holzterrasse) und dem Obergeschoss im Flächenausmaß von  $86,82\text{ m}^2$  (davon  $28,98\text{ m}^2$  Holzterrasse). Die Gesamtbaukosten beliefen sich auf rund 550.000 Euro.

Für die Jahre 2005 und 2006 erklärte die Bw bei der Umsatzsteuer folgende Gesamtbeträge der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen (ohne Eigenverbrauch)

---

einschließlich Anzahlungen (jeweils ohne Umsatzsteuer): 207.498,26 Euro (2005), 182.529,32 Euro (2006).

Im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung legte die Bw dem Finanzamt vor:

- einen mit 10. Mai 2006 datierten „Miet- zugleich Superädifikatsvertrag“: Daraus geht hervor, dass FK der Bw das Recht einräumt, auf dem Grundstück-A ein Superädifikat zu errichten. Weiters geht daraus hervor, dass FK dieses Grundstück vom 1. Mai 2006 bis 1. Mai 2026 zum jährlichen Mietzins im Betrag von 6.500 € (zahlbar ab 1. Jänner 2007) an die Bw vermietet und diese beabsichtigt, darauf ein Einfamilienhaus zur errichten, welches einerseits der Vermietung bestimmt ist und gleichzeitig ein „Musterhaus und Vorzeigeobjekt für Kunden der Mieterin“ darstellen soll. Für den Fall, dass FK als Vermieter nach Ablauf der Mietdauer zu einer Verlängerung des Mietverhältnisses nicht bereits ist, oder der Grund für eine Auflösung des Mietverhältnisses in der Sphäre des Vermieters liegt, ist dieser verpflichtet, der Bw als Mieterin das auf dem Bestandgegenstand errichtete „Musterhaus“ gegen Bezahlung des Verkehrswertes abzulösen.

- einen zwischen der Bw als Vermieterin und FK sowie JT als Mieter abgeschlossenen Mietvertrag (von beiden am 7. Juni 2006 unterzeichnetes „Mietanbot“ vom 1. Juni 2006, welches von der Bw am 9. Juni 2006 „angenommen“ wurde): Nach diesem Mietvertrag wird das Gebäude ab 1. Jänner 2007 unbefristet (zehnjähriger Kündigungsverzicht für Vermieter und Mieter) zur privaten und gewerblichen Nutzung vermietet. Nicht mitvermietet ist das 11 m<sup>2</sup> große Büro der Bw. Der monatliche Mietzins beträgt 2.681 € (ohne Betriebskosten zzgl. 10% Umsatzsteuer) sowie 300 € Möbelmiete (zzgl. 20% Umsatzsteuer) und einem Betriebskosten - a conto von 200 € (zzgl. 10% Umsatzsteuer).

Die Ersichtlichmachung eines Bauwerkes im Sinne des § 435 ABGB im Grundbuch erfolgte von Amts wegen (§ 19 Abs. 1 UHG) auf Grund der Pfandbestellungsurkunde vom 10. November 2006 zur Einverleibung des Pfandrechtes der V-Bank an dem Gebäude (Höchstbetrag 546.000 €) und der Zustimmungserklärung von FK.

Das Finanzamt versagte der Bw für die streitgegenständlichen Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume den Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Gebäude und begründet dies damit, dass eine rechtliche Gestaltung vorliege, die darauf abziele, Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden (selbst wenn die dafür zugrunde gelegten Modalitäten einem Fremdvergleich standhalten sollten) und legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im Oktober 2007 zur Entscheidung vor.

Dagegen wendet sich die Bw nach Fristverlängerung mit Berufungsschreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 6. Dezember 2006.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat ohne Weiteres im Oktober 2007 zur Entscheidung vor.

Am 11. Februar 2008 fand ein Augenschein des Gebäudes statt. Dabei legte der steuerliche Vertreter der Bw auf Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenats folgende Rechnungen, für die Vorsteuerabzug für die Voranmeldungszeiträume Jänner bis August 2006 begehrt wird, vor:

Rechnungsdatum	Rechnungsaussteller	Leistung	ausgew. USt (EUR)
21.06.2006	Bau & Holz P, 1. Teilrechnung	Fundamentplatte	3.200,00
26.07.2006	Bau & Holz P, 2. Teilrechnung	div. Bauleistungen	11.371,10
01.09.2006	Bau & Holz P, 3. Teilrechnung	div. Bauleistungen	22.891,10
02.10.2006	K	Fenster, Türen	4.215,92
17.10.2006	L	Verputzarbeiten	1.812,08
19.10.2006	H	Dach	2.056,66
24.10.2006	Bau & Holz P , 4. Teilrechnung	div. Bauleistungen	25.571,10
21.11.2006	K	Fenster, Türen	6.293,49
12.12.2006	S	Handläufe	1.204,30

Im Zuge dieses Augenscheins gab FK an, dass die Bw ein Bauträger sei. Ein Haus sei bereits verkauft, für ein Haus bestehet ein Vorvertrag. Die Baukosten des streitgegenständlichen Gebäude betragen etwa 550.000 Euro, die Kosten für die Einrichtung 80.000 Euro.

Vorsteuerabzug sei für Errichtung und Einrichtung in Anspruch genommen worden. Seine Lebensgefährtin wohne nur zeitweise im Haus. Auch der Sohn wohne nur zeitweise da (Besuchsregelung). Ausschließlich betrieblich genutzt werde das Büro und das Wartezimmer. Andere Räumlichkeiten würden privat genutzt. Der Kredit für das Haus sei besichert worden, indem er 300.000 Euro bei der Bank hinterlegt habe. Wenn der Sohn anwesend sei, schlafe er im Schlafzimmer seines Vaters und der Lebensgefährtin. Das „Musterhaus“ bestehe deshalb, um zu zeigen, was die Bw „können“. Zur Frage der Finanzamtsvertreterin, wonach im Internet Häuser zwischen 100.000 und 250.000 Euro angeboten würden, gab FK an, dass es auch auf

die Ausstattung ankomme und bei entsprechender Ausstattung Preise bis 500.000 Euro erreicht werden könnten. Beim Kreisverkehr F entstehe die neue Firmenzentrale der Bw, die restlichen Flächen dort würden vermietet.

Mit Schreiben vom 19. Februar 2008 legte die Bw dem Unabhängigen Finanzsenat durch ihren steuerlichen Vertreter eine mit 23. Oktober 2006 datierte Krediturkunde über einen ihr gewährten Einmalkredit im Betrag von 420.000 Euro sowie eine Darlehens- und Pfandbestellungsurkunde über ein ihr gewährtes Darlehen im Betrag von 130.000 Euro vor. Sowohl der Einmalkredit als auch das Darlehen sind endfällig. Die Bw hat sowohl den gesamten Kreditbetrag als auch den gesamten Darlehensbetrag am 31. Dezember 2031 zur Gänze zurückzuzahlen. Die Rückzahlung des Kredites und des Darlehens kann auch in Schweizer Franken erfolgen. Der Zinssatz beträgt zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses jeweils 4,5% und ist vierteljährlich jeweils im Nachhinein zu entrichten. Als Sicherheit für den Kredit ist neben der oben genannten Höchstbetragshypothek die Verpfändung eines auf FK lautenden Wertpapierdepots samt Verrechnungskonto mit einem Einmalerlag von 150.000 Euro, die Abtretung sämtlicher Ansprüche aus einer Risikoversicherung über eine Versicherungssumme von 150.000 Euro (gilt auch für das Darlehen), die Übernahme der Haftung als Bürge und Zahler durch FK sowie die Abtretung eines noch abzuschließenden Tilgungsträgers mit einer monatlichen Prämie von 325 Euro vereinbart. Als Sicherstellung für das Darlehen dient das Grundstück und das Superädifikat.

In der am 22. April 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von FK ergänzend ausgeführt, dass der Kredit- und der Darlehensvertrag in Euro bewilligt, in der Folge jedoch eine Konvertierung in Fremdwährung erfolgt sei und derzeit eine Zinsenzahlung in Schweizer Franken mit einem Zinssatz von 3,75 % erfolge. Die Unterlagen über die Konvertierung seien noch nicht vorgelegt worden und würden umgehend beigebracht. Der Vertreter des Finanzamtes verwies darauf, dass FK der Bw das Gebäude nicht ablösen müsse (entschädigungslos), wenn die Gründe für die Nichtfortführung des Mietverhältnisses zwischen der Bw als Gebäudeeigentümerin und FK als Mieter von der Bw zu verantworten seien. Über Befragen des Referenten gab FK zur Frage der geplanten Mietdauer an, dass er sich nach dem Mietvertrag richte und vorerst eine Vermietung auf 10 Jahre geplant sei. Möglicherweise werde das Gebäude verkauft. Die Liste der Besichtigungsteilnehmer wolle er nicht vorlegen, weil er dadurch Rufschädigung mit finanziellen Auswirkungen fürchte.

In der Folge hat die Bw im Zuge des weiteren Vorhalteverfahrens ua. eine Liste von Personen vorgelegt, die das Gebäude als Interessenten besichtigt haben sollen. Des Weiteren hat die Bw den Antrag auf mündliche Verhandlung (Fortsetzung) sowie den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat durch ihren steuerlichen Vertreter zurückgenommen.

---

***Über die Berufung wurde erwogen:*****Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer Jänner 2006 bis Mai 2006 und August 2006**

Die Bw wurde ersucht, Kopien aller Rechnungen vorzulegen, aus denen sie ein Vorsteuerabzugsrecht für die Streitzeiträume ableitet. Von den vom steuerlichen Vertreter im Zuge des Augenscheins vorgelegten Rechnungen liegen nur zwei Rechnungen in einem der Streitzeiträume, und zwar die Rechnung vom 21. Juni 2006 und die Rechnung vom 26. Juli 2006. Da somit für die Streitzeiträume Jänner 2006 bis Mai 2006 und August 2006 keine Rechnungen vorgelegt wurden, aus denen ein Vorsteuerabzugsrecht abgeleitet werden kann, war die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen.

**Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer Juni 2006 und Juli 2006**

Der Unternehmer kann nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a leg. cit. u.a. Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988 sind.

Bei Mietverhältnissen zwischen Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern zu privaten Wohnzwecken sind insbesondere folgende Kriterien schädlich für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs:

- Bei der Vermietung handelt es sich um eine Tätigkeit, die nicht in der üblichen gewerblichen oder beruflichen Betätigung der Gesellschaft liegt.
- Es wird ein besonders repräsentatives Gebäude, das speziell auf die Wohnbedürfnisse des Gesellschafters abgestimmt ist, vermietet.
- Es liegt kein fremdübliches Mietverhältnis vor.

Im Berufungsfall treffen zwei dieser Kriterien auf die Bw zu. Bei der Vermietung handelt es sich um eine Tätigkeit, die nicht in der üblichen gewerblichen oder beruflichen Betätigung der Gesellschaft liegt (siehe Seite 9 des Vorhaltsbeantwortungsschreibens vom 15. April 2008, wonach die Bw in erster Linie Bauträger, dann Projektentwickler, aber kein Vermieter sei). Dass es sich um ein besonders repräsentatives Gebäude handelt, belegen schon für sich die beträchtlichen Baukosten von 550.000 Euro.

---

Ob das Mietverhältnis hinsichtlich der Höhe des vereinbarten Mietzinses fremdüblich ist, ist daher nicht mehr von Bedeutung wie auch der Umstand, dass FK möglicherweise die Besichtigung des zu seinen eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäudes zulässt. Wenn die Bw ihren Fall mit dem eines Musterhausparks vergleicht, so wird bemerkt, dass es im Regelfall nicht üblich ist, dass solche „Musterhäuser“ selbst bewohnt werden. Das Vorbringen bezüglich der Umwegrentabilität (siehe das eben genannte Vorhaltsbeantwortungsschreiben) kann nicht darüber hinwegtäuschen, dass die private Wohnversorgung des FK im Vordergrund steht (§ 20 EStG 1988).

Was den Vorsteuerabzug für den unternehmerisch genutzten Teil des Gebäudes betrifft, so hat FK in der Niederschrift über das Ergebnis der Außenprüfung angegeben, dass die Bw einen Raum mit ca. 11 m<sup>2</sup> als Büro nutzen wird und dies nochmals im Berufungsschreiben (Seite 3) bestätigt (siehe im Übrigen auch das im Sachverhalt genannte „Mietanbot“). Wenn daher nachfolgend eine höhere betriebliche Nutzung behauptet wird, so geht der Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung davon aus, dass es sich dabei um eine Zweckbehauptung zur Erlangung eines zumindest teilweisen Vorsteuerabzugs handelt. Da das Gebäude bloß untergeordnet unternehmerisch genutzt wird (unter 10%), war der Vorsteuerabzug zur Gänze ausgeschlossen.

Die Berufung war daher auch bezüglich der Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer Juni 2006 und Juli 2006 als unbegründet abzuweisen.

Graz, am 23. Februar 2009