

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Friedl & Friedl Wirtschaftstreuhand Ges.mbH, 5020 Salzburg, Eduard-Baumgartner Str. 16, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Festsetzung der Vorauszahlungen an Umsatzsteuer für die Zeiträume 12/2002, 1/2003, 2/2003, 3/2003, 4/2003, 5/2003, 6/2003, 7/2003, 8/2003, Umsatzsteuer 2002 bis 2004 sowie Einkommensteuer 2003 nach der am 13. März 2009 in 5026 Salzburg-Aigen, Aignerstraße 10, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2004 werden endgültig erklärt.

Entscheidungsgründe

Beim Berufungswerber (Bw) fand eine UVA-Prüfung statt. Dabei traf der Prüfer unter Punkt 3 der Niederschrift vom 16. 10. 2003 folgende Feststellungen:

"Mit Kaufvertrag vom 3. 4. 2002 wurde von G.B., dem Sohn des Bw, ein Baugrundstück in A. zum Preis von € 409.003,- erworben. Als Bauherr des geplanten Einfamilienhauses ist ebenfalls der Grundbesitzer aufgetreten.

Laut vorgelegtem Superädifikatsvertrag wird das Grundstück an den Bw vermietet, der darauf das Gebäude errichten lässt. Nach Ablauf einer 11-jährigen Mietzeit kann der Sohn die Entfernung des Gebäudes oder dessen entschädigungslosen Übergang verlangen.

Die Finanzierung erfolgte zum Teil über einen Kredit (€ 320.000,-) der B., der durch ein hinterlegtes Sparbuch in gleicher Höhe besichert ist. Laut vorliegendem Aktenvermerk wurde dieses Sparbuch im Wege der Schenkung vom Bw an seinen Sohn übergeben.

Laut BP sei eine Frümdüblichkeit in der Gestaltung aus den folgenden Gründen nicht gegeben:

- a) Bauherr des Gebäudes ist nicht der Bw., sondern der Sohn.
- b) Die kurze Dauer von 11 Jahren für einen Superädifikatsvertrag, der mit Abriss oder dem entschädigungslosen Übergang des Gebäudes beendet wird, ist völlig unüblich.
- c) Durch diese kurze Vertragsdauer in Zusammenhang mit der angesetzten Miete würden die Herstellungskosten nur zu ca. 45 % abgedeckt werden.
- d) Es liegt eine Berechnung über den offenen Kreditvertrag nach 10 Jahren vor, aus der ersichtlich ist, dass die Schenkung nach diesem Zeitraum bereits geplant ist.

Das Gebäude ist wirtschaftlich dem Sohn des Bw zuzurechnen. Die gewählte vertragliche Gestaltung hat ausschließlich den Zweck, die Vorsteuern aus dem Bau des privaten Einfamilienhauses des Sohnes geltend zu machen. Die beantragten Vorsteuerbeträge (€ 78.888,58) sind daher nicht abzugsfähig.

Gegen die Bescheide über die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 12/2002 bis 8/2003 wurde Berufung erhoben. Darin brachte der Bw vor, dass sein Sohn nicht über die notwendigen Eigenmittel zur Errichtung eines Wohnhauses verfügt habe. Es sei daher vereinbart worden, dass der Bw auf dem Grundstück des Sohnes das Wohnhaus im eigenen Namen und auf eigene Rechnung errichte und in der Folge wiederum an den Sohn vermiete. Weiters sei vereinbart gewesen, dass der vorläufige Superädifikatsvertrag bis zur Fertigstellung des Wohnhauses durch einen detaillierten Miet- und Superädifikatsvertrag erstellt werde. Ein solcher sei auch am 23. 9. 2003 notariell beurkundet worden. Diese Form der Errichtung von Gebäuden sei durchaus gängig und werde auch von namhaften Leasinggesellschaften gepflogen.

Weiters legte der Bw folgende Schriftstücke vor:

Bestätigung der Gemeinde A. über den Bauwerberwechsel beim Bauvorhaben

Schreiben vom 8. 10. 2002 des Architekten D.I. W. an die Gemeinde A. betreffend
Bauwerberwechsel

Baubeginnanzeige

Anzeige der Rohbaufertigstellung

Vollendungsanzeige

Daraus gehe eindeutig hervor, dass der Bw. als Bauherr aufgetreten sei, was auch den Auftragsschreiben mit den Professionisten entnommen werden könne. Nach der Rechtsprechung des VwGH sei es unschädlich, wenn ein anderer schon vorher die Baupläne eingereicht und um die Baubewilligung angesucht habe (VwGH vom 5. 8. 1993, ZI. 1993/93/140044).

Der Superädifikatsvertrag vom 23. 9. 2003 sehe eine Mietdauer von 15 Jahren vor, ohne dass es einer Erklärung bedürfe. Dem Bw stehe das Recht auf Vertragsverlängerung um weitere 15 Jahre zu. Der Mieter habe allerdings das Recht, das Gebäude bei Vertragsbeendigung zum Zeitwert abzulösen.

Der vom Prüfer angesprochene Aktenvermerk enthalte rein theoretische Überlegungen und Berechnungen und entspreche nicht der tatsächlichen Rechtsgestaltung.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab.

Allein durch den Wert des unbelasteten Grundstückes, welches der Sohn des Bw. mit Eigenmittel finanziert habe, sowie seines monatlichen Einkommens wäre eine Kreditaufnahme zur Errichtung des Wohnhauses jederzeit auch durch diesen möglich gewesen.

Der Umstand, dass der Bw auf Grund der vorgelegten Unterlagen nunmehr als Bauherr anzusehen sei, ändere nichts an der Fremdunüblichkeit der Gestaltung. Bemerkenswert sei, dass man erst nach Erstellung der Baupläne und Erteilung der Baubewilligung (an den Sohn des Bw) das Fehlen der nötigen Eigenmittel festgestellt habe und daher der Bw als Bauherr auftrete.

Sowohl der im Zuge der abgabenrechtlichen Prüfung vorgelegte Vorvertrag vom 6. 10. 2002 als auch der "1. Entwurf Miet- und Superädifikatsvertrag" enthielten eine Mietdauer von 11 Jahren mit entschädigungslosem Übergang des Gebäudes nach Ablauf der Mietzeit. Es sei nicht als fremdüblich anzusehen, wenn der Vertrag nach 11 Monaten nach Beginn des Mietverhältnisses in den wesentlichen Punkten der Mietdauer und der Behandlung des Superädifikats nach Mietende geändert werde. Vielmehr dürfte erst nach Prüfungsbeginn erkannt worden sein, dass der geplante Superädifikatsvertrag mit einer Laufzeit von 11 Jahren und entschädigungslosem Übergang des Gebäudes einem Fremdvergleich nicht standhalten würde.

Widersprüchlich sei auch, dass einerseits der Mieter des Gebäudes, der gleichzeitig Grundeigentümer sei, sich verpflichte, das Gebäude nach spätestens 15 Jahren zum Zeitwert

abzulösen, andererseits aber der Mieter des Grund- und Bodens die Möglichkeit habe, den Mietvertrag bezüglich des Grund- und Bodens auf weitere 15 Jahre anzumieten.

Um die Angaben des Bw hinsichtlich der fehlenden Eigenmittel seines Sohnes bzw. bezüglich der Finanzierung näher zu durchleuchten und aufzuzeigen, dass auch der neue Superädifikatsvertrag einem Fremdvergleich nicht stand hält, hat das Finanzamt folgende Berechnungen angestellt:

Kauf Grund und Boden aus Eigenmitteln durch G.B. . – Euro 409.300,-

Bei der Berechnung wurden die Indexanpassungen, die gleichermaßen für den Grund und Boden, sowie für das Gebäude gelten, aus Vereinfachungsgründen außer Ansatz gelassen.

Mieterlös lt. Superädifikatsvertrag jährlich Euro	4.920,48
--	----------

Mitaufwand Gebäude jährlich in Euro brutto	<u>31.680,00</u>
---	------------------

tatsächlicher Aufwand für Mietobjekt jährlich in Euro	26.759,52
--	-----------

Mitaufwand in 15 Jahren	401.392,80
--------------------------------	------------

Lt. Vertrag ist das Gebäude nach 15 Jahren aus dem arithmetischen Mittel aus Bauzeitwert und Ertragswert zum Zeitpunkt der Vertragsbeendigung heranzuziehen.

Berechnung Bauzeitwert lt. Bp.:

Nutzungsdauer Gesamtgebäude 80 Jahre

Abschreibung lt. Ross/Brachmann n. 15 Jahren 11,1%

Bei der Berechnung der Herstellungskosten wurde eine Baukostenindexsteigerung in den nächsten 15 Jahren außer Ansatz gelassen!

Herstellungskosten brutto in Euro	750.000,00
--	------------

abzüglich Abschreibung Ross/Brachmann 11,1%	<u>-83.250,00</u>
--	-------------------

Bauzeitwert in 15 Jahren	666.750,00
---------------------------------	------------

Ertragswertberechnung:

Mtl. Miete Euro 2.400,00,-, Verzinsung 4%, Bewirtschaftungskosten 5%, Restnutzungsdauer nach 15 Jahren = 65 Jahre

Ertragwert lt. Bp	630.000,00
--------------------------	------------

Arithmetisches Mittel	648.000,00
------------------------------	------------

Nach 15 Jahren hätte G.B. somit an den Berufungswerber Euro 648.000,00 für das Gebäude zu bezahlen.

Gesamtaufwand für Gebäude in 15 Jahren in Euro ca. 1.050.000,00!

(Unter der Annahme, das G.B. für die Ablösezahlung des Gebäudes keine Fremdmittel aufnehmen müsste).

Berechnung des Aufwandes lt. Bp., wenn die Baukosten des Einfamilienhauses fremdfinanziert worden wären (Zinssatzannahme lt. Kreditvertrag des Bw.).

Vorläufige Errichtungskosten brutto in Euro	750.000,00
--	------------

Fremdfinanzierung auf 15 Jahre 3,75% mtl. Rückzahlung

5.454,00

Gesamter Zinsaufwand für 15 Jahre	231.750,00
--	------------

Da Hypothekarkredite in der Regel längerfristig vergeben werden, würde sich auch die dementsprechende monatliche Rückzahlung vermindern, sowie der Zinsaufwand erhöhen. Auch bei einer Verdreifachung des Zinsaufwandes würde sich eine erhebliche "Finanzierungsdifferenz" zum vorliegenden Superärdifkat ergeben.

Zur Abrundung des aufgestellten Fremdvergleiches wird die Berechnung auch auf Seiten des Berufungswerbers angestellt:

(Kreditaufnahme von Euro 320.000,00 lt. Kreditvertrag)

Kaufpreis des Gebäudes netto in Euro ca	625.000,00
--	------------

davon 1,5% Abschreibung jährlich	9.375,00
---	----------

Mietaufwand Grund und Boden	4.920,48
------------------------------------	----------

Zinsen 3,75 % bei Rückzahlung v. mtl. 1.424,00 lt. eigenen Finanzierungsplan des Bw.	10.884,00
---	-----------

Variable Ausgaben (Grundsteuer etc.)	<u>600,00</u>
---	---------------

jährlicher Aufwand ca	25.779,48
------------------------------	-----------

Mieterlöse Gebäude	28.800,00
---------------------------	-----------

Mieteinkünfte jährlich vor Einkommensteuer	3.020,52
---	----------

Mieteinkünfte gesamt in 15 Jahren	45.307,80
Gebäudeablöse lt. obiger Berechnung brutto	648.000,00
abzüglich Investitionskosten Gebäude netto	<u>625.000,00</u>
Gewinn abzüglich Investition in 15 Jahren	68.307,80

(Würde vom Berufungswerber die Vorsteuer aus der Errichtung vom Zeitwert des Gebäudes in Abzug gebracht werden, d.h. er würde das Gebäude zum "Nettozeitwert" veräußern, ergebe sich nach 15 Jahren sogar ein Verlust von ca. Euro 40.000,-!)

Da der Bw. €300.000,00 aus Eigenmittel aufgebracht hat, ist vom Gewinn i.H.v. 68.307,00 eine alternative Veranlagungsform in Abzug zu bringen.

Zinssatz Anleihen Annahme lt. Bp. 4% p.a. v. 300.000,-	12.000,00
Zinserträge in 15 Jahren	180.000,00
abzügl. KEST 25%	<u>45.000,00</u>
Zinserträge alternative Veranlagung n. 15 Jahren	135.000,00

Unter Abzug einer alternativen Veranlagung der Eigenmittel ergibt sich ein Verlust aus der Investition i.H.v. Euro 66.693,00!

Wie die angestellten Berechnungen zeigten, sei die Errichtung des Superädikates weder für den Bw. noch für dessen Sohn wirtschaftlich betrachtet sinnvoll und lasse sich nur durch das verwandtschaftliche Verhältnis erklären. Es halte die zivilrechtliche Gestaltung einem Fremdvergleich nicht stand und sei alleinig zum Zwecke gewählt, aus der Errichtung des Einfamilienhauses Vorsteuern geltend zu machen.

Dies bestätige auch der bei der BP (punkt 4 des BP-Berichtes) aufgefondene Aktenvermerk. Dieser zeige auf, dass die Überlegungen einzig davon getragen gewesen seien, wie Vorsteuern in Zusammenhang mit der Errichtung des Wohnhauses geltend gemacht werden könnten.

Daraufhin wurde die Entscheidung über die Berufung durch den UFS beantragt.

Bei der ersten Kostenschätzung sei D.I. W. von der Verwendung von Normsätzen ausgegangen (€ 656.400,- inkl. USt). Nach Ausstattungs- und Planänderungen habe sich herausgestellt, dass die geschätzten Kosten nicht eingehalten werden konnten. Die

tatsächlichen Anschaffungskosten betragen schließlich € 801.000,- inkl. USt. Eine Finanzierung durch den Sohn des Bw sei nicht möglich gewesen, weil dieser für ein zweijähriges Kind und seine Lebensgefährtin zu sorgen gehabt habe. Sein Jahresnettobezug habe 2002 € 61.971,87 und im Jahre 2003 € 46.615,67 betragen. Der Bruttobezug von € 105.288,40 resultierte aus einer einmaligen Leistungsprämie. Die Rückzahlung eines Darlehens in Höhe von € 801.000,- betrage unter der Annahme einer 15 jährigen Amortisation bei 3,75 % Zinsen € 70.063,00 und bei 20 Jahren € 57.108,00. Auf Grund der Einkommensverhältnisse habe der Sohn des Bw die Errichtung des Gebäudes nicht selbst durchführen können. Die Übernahme des Baurisikos, insbesondere Baukostenrisikos, Gegenleistungsrisikos, Gefahrentragung usw. wäre vorsätzlicher Kridabetrug gewesen.

Es stehe jedem frei, die Errichtung eines Objektes mit Eigen- oder Fremdmittel zu finanzieren oder eine Leasingfinanzierung in Anspruch zu nehmen.

Die vom Finanzamt vorgenommenen Berechnungen stellten statische Investitionsrechnungsverfahren dar, deren entscheidender Mangel darin bestehe, dass der Zeitfaktor keine Berücksichtigung finde. Moderne, dynamische Investitionsverfahren gingen grundsätzlich bei der Berechnung von allen Einzahlungen und Auszahlungen während des gesamten Investitionsberechnungszeitraumes aus, wobei der zeitliche Unterschied im Anfall aller Ausgaben und Einnahmen als Betrachtungsobjekt in der Weise berücksichtigt würde, dass für die Einnahmen und Ausgaben eines Investitionsobjektes eine zinsesmäßige Abzinsung/Aufzinsung auf einen Bezugszeitpunkt erfolge.

Bei einer Finanzierung mit 100 % Fremdmittel hätte der Sohn des Bw im Zeitraum von 15 Jahren € 1.047.686,- zu tätigen, während bei der Mietvariante nur Auszahlungen in der Höhe von € 398.933,- zu tätigen seien. Unter der Annahme, das erforderliche Einkommen würde ihm zur Verfügung stehen, könnte der Liquiditätsüberhang für eine alternative Geldanlage Verwendung finden. Bei einer angenommenen 7 %igen Anlagenrendite ergebe sich nach dem angenommenen Erwerb des Gebäudes nach 15 Jahren ein Überschuss von € 125.624,-.

Die Berechnungen in der Bescheidbegründung gründen sich nur auf eine statische Betrachtung und seien außerdem unrichtig, da dabei die Abschreibung als Aufwand abgesetzt würde, obwohl bei der Berechnung der Gebäudeablöse im Verhältnis zur Investition am Anfang der Perioden die Wertermittlung bereits berücksichtigt werde, was bedeute, dass die Mieteinkünfte in den gesamten 15 Jahren um die Abschreibung zu erhöhen seien.

Die angestellte Investitionsrechnung (nach der Zinswertmethode) ermittle für die Vermietung einen internen qualifizierten Zinssatz von 3,63 %. Hingegen erwirtschaftete der Sohn des Bw

aus der Veranlagung seiner überschüssigen Liquidität (mieten zu finanzieren) einen internen qualifizierten Zinssatz von 6,60 %.

Bei den Bestimmungen des Vorvertrages handle es sich nicht um eine eindeutige Festlegung, sondern um eine Absichtserklärung, die in einem Mietvertrag für derartige Rechtsgeschäfte zu üblichen Bedingungen münden sollte. Dass der Mieter nach Ablauf der Mietzeit entweder die Entfernung des Bauwerkes oder dessen entschädigungslosen Übergang verlangen könne, sei ein redaktioneller Fehler, der üblicherweise bei Bauten auf fremden Grund und Boden bei entsprechender Dauer des Vertrages (50 Jahre) regelmäßig vereinbart werde. Nach Lehre und Rechtsprechung gehe der Wille der Parteien dem objektiven Erklärungswert eines Ausdruckes vor.

Der Anwalt Dr. R. habe im ersten Halbjahr 2003 den endgültigen Miet- und Superädifikatsvertrag ausgearbeitet und mit Schreiben vom 15. 7. 2003, somit vor der Ankündigung einer Betriebsprüfung erstellt. Nur auf Grund von beruflichen Verhinderungen (überschneidende Geschäftsreisen des Bw und seines Sohnes) sei es erst am 23. 9. 2003 möglich gewesen, den Vertrag zu unterzeichnen und zu beglaubigen.

In einer Stellungnahme zum Vorlageantrag führte der Prüfer aus, dass ein Anlagezinssatz von 7 % ohne Berücksichtigung eines Risikoabschlages nicht realistisch sei. Außerdem habe der Bw. nicht dargelegt, wie sein Sohn den Zeitwert des Gebäudes nach 15 Jahren in Höhe von € 671.000,- bezahlen hätte sollen. Dies bedeute, dass nach 15 Jahren wiederum ein Teil des Kaufpreises fremd finanziert werden hätte müssen.

Dass die Investitionen des Einfamilienhauses nur aus wirtschaftlichen Überlegungen des Bw. getätigt worden seien, erscheine der BP fragwürdig. Der Bw. habe laut Kreditvertrag vom 11. 12. 2002 zur teilweisen Finanzierung des Einfamilienhauses einen Kredit in der Höhe von € 320.000,- aufgenommen. Als Sicherheit verpfändete der Bw. ein Sparbuch in der Höhe der Kreditsumme. Demnach seien dem Bw. aber die gesamten Herstellungskosten des Einfamilienhauses zur Verfügung gestanden, sodass diese Eigenmittel bei der Ertragsberechnung der alternativen Veranlagungsform noch berücksichtigt werden müssten.

Die Feststellung, der Vertrag sei nachweislich vor Ankündigung der Betriebsprüfung erstellt worden, sei unglaublich. Der Rechtsanwalt Dr. R. führe im Schriftsatz vom 15. 7. 2003 selbst an, dass er einen Entwurf des Miet- und Superädifikatsvertrages übermittelte. Gerade in diesem Entwurf sei eine Mietdauer von 11 Jahren vereinbart worden. Im Zuge der Umsatzsteuersonderprüfung habe man diesen Vertrag vorgelegt und angegeben, dass es sich um den aktuellen Vertrag handle. Erst im Zuge der Schlussbesprechung sei der neue Miet- und Superädifikatsvertrag vorgelegt worden.

In einem weiteren Schriftsatz wies der Bw. darauf hin, dass – wie die Entwicklung der Indices zeige – sehr wohl Renditen von 8 % bis 12 % erzielbar seien.

Zur Frage, wie der Sohn des Bw. am Ende der Mietdauer in 15 Jahren den voraussichtlichen Zeitwert des Gebäudes finanzieren solle, stellte der Bw. fest, dass es sich um einen sehr langfristigen Zeitraum handle und sich die Lebensumstände in diesen Jahren wesentlich verändern könnten. Bei Nutzung der im eigenen Unternehmen gegebenen Karrierechancen könne mit einem über die Anpassung der Geldentwertung steigenden Einkommen gerechnet werden. Es könne jedoch kein Dienstnehmer von vornherein bei Schaffung von Wohnraum auf die Verwirklichung seiner Karriereziele und auf ein damit verbundenes höheres Einkommen bauen. Zudem sehe der Miet- und Superädifikatsvertrag eine Verlängerungsoption um weitere 15 Jahre vor, sodass sich die Frage des Kaufes vielleicht erst in 30 Jahren stelle.

Unrichtig sei, dass die angestellten Berechnungen bei der Ermittlung des internen Zinsfußes nicht abgezinst seien. Im Antrag vom 27. 5. 2004 würde ausgeführt, dass die modifizierte interne Zinssatzmethode angewendet werde, "bei der unterstellt wird, dass die durch die Investition bzw. die Zahlungsflüsse freigesetzten Rückflüsse nicht zum internen Zinssatz des Objektes, sondern zu einem einheitlich vorgegebenen Kalkulationszinssatz veranlagt werden können. Damit erreicht man, dass die Rückflüsse aller Investitionsobjekte rechnerisch gleich behandelt werden und somit hinsichtlich Reinvestierbarkeit der Rückflüsse eine investitionsrechnerische Gleichstellung erfolgt." Die interne Zinssatzmethode gehöre zu den dynamischen Investitionsrechnungsverfahren, bei denen zeitliche Unterschiede im Anfall aller Ausgaben und Einnahmen eines Investitionsobjektes in der Weise berücksichtigt würden, dass für die Einnahmen und Ausgaben eines Investitionsobjektes eine zinseszinsmäßige Abzinsung auf einen Bezugszeitpunkt erfolge, somit die Periodenüberschüsse gleichnamig gemacht würden und eine Vergleichbarkeit deren Summen mit dem eingesetzten Kapital bestehe.

Es sei bereits ausgeführt worden, dass es dem Sohn des Bw. auf Grund der gestiegenen Herstellungskosten wirtschaftlich nicht möglich gewesen sei, das Objekt selbst zu errichten. Auch entspreche die gewählte Rechtsgestaltung den üblichen Bauherrenmodellen. Aber auch andere Faktoren wie Kreditwürdigkeit, die beim Sohn des Bw. ohne namhaftes Vermögen und Einkommen nicht gegeben sei, Liquidität, Veranlagungsalternativen oder Finanzierung seien für eine Investitionsentscheidung von wesentlicher Bedeutung.

Mit Schreiben vom 15. 7. 2003 habe der Rechtsanwalt den Superädifikats- und Mietvertrag übermittelt, welcher am 23. 9. 2003 notariell beglaubigt unterschrieben worden sei. Dieser weise sehr wohl eine Mietdauer von 15 Jahren auf.

Die Berufung richtet sich auch gegen die in der Zwischenzeit ergangenen Umsatzsteuerbescheide 2002 bis 2004 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2003, mit welchem das Mietverhältnis zwischen dem Bw. und seinem Sohn steuerlich keine Anerkennung fand.

In der am 29. April 2009 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass der im Vorlageantrag genannte Zinssatz als zu niedrig angesetzt sei. Die Rentabilitätsberechnung ergebe beim DAX (8,58 % Verzinsung und beim Dow Jones eine Verzinsung von sogar 10,28 %.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gemäß § 22 Abs. 1 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsrechten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden.

Gemäß Abs. 2 leg. cit. sind, sofern ein Missbrauch vorliegt, die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen besteht die erhöhte Gefahr, dass durch Scheingeschäfte privat bedingte Zahlungen in einen steuerlich relevanten Bereich verlagert werden; daher werden Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Doralt, Einkommensteuer-Gesetz, Kommentar, 3. Auflage, § 2 Tz 158).

Der Sohn des Bw. erwarb im April 2002 ein Baugrundstück in Anif und vermietete dieses an den Bw., welcher darauf in Form eines Superädifikates ein Gebäude errichtete, welches wiederum an den Sohn vermietet wurde. Nach der Aktenlage wurde der Vorvertrag vom 6. 10. 2002 zwischen dem Bw. und seinem Sohn im Zuge der USt-Prüfung als aktueller Vertrag vorgelegt. Darin heißt es: "Das Mietverhältnis wird auf 11 Jahre abzuschließen sein, nach Ablauf der Mietzeit wird der Mieter entweder die Entfernung des Bauwerkes oder dessen entschädigungslosen Übergang verlangen können.

Die Vertragsteile verpflichten sich, unverzüglich nach bucherlicher Durchführung des Kaufvertrages, längstens bis 15. 9. 2003 einen formgerechten und zur bucherlichen Eintragung fähigen Miet- und Superädifikatsvertrag zu errichten."

Weiters wurde bei den vom Bw. übergebenen Unterlagen ein Fax von Rechtsanwalt Dr. R. vom 15. 7. 2003 vorgefunden, mit welchem ein "1. Entwurf Miet- und Superädifikatsvertrag" vorgelegt wurde. Auch dieser Vertrag sieht wie der Vertrag vom 6. 10. 2002 eine Mietdauer von 11 Jahren mit entschädigungslosem Übergang des Gebäudes nach Ablauf der Mietzeit oder die Entfernung des Gebäudes vor.

Erst im Zuge der Schlussbesprechung wurde ein "endgültiger" Miet- und Superädifikatsvertrag vorgelegt, welcher mit 23. 9. 2003 unterzeichnet ist. Erst dieser Vertrag sieht eine Laufzeit von 15 Jahren vor, wobei dem Mieter das Recht eingeräumt wird, die Laufzeit um 15 Jahre zu verlängern. Weiters hat der Vermieter des Grundstückes (Sohn des Bw.) bei Vertragsbeendigung das Gebäude zum Zeitwert abzulösen.

Wenn das Finanzamt aus der dargelegten Sachlage in der Berufungsvorentscheidung den Schluss zieht, dass es nicht fremdüblich sei, den Vertrag 11 Monate nach Beginn des Mietverhältnisses in den wesentlichen Punkten der Mietdauer und der Behandlung des Superädifikats nach Mietende grundlegend zu ändern, so kann dem nach Ansicht des UFS nicht entgegen getreten werden. Überdies bestimmt der Vorvertrag vom 6. 10. 2002, dass *das Mietverhältnis auf 11 Jahre abzuschließen sein wird* und der Sohn des Bw. als Vermieter des Grundstückes *die Entfernung des Bauwerkes oder dessen entschädigungslosen Übergang verlangen könne*.

Der UFS teilt die in der Berufungsvorentscheidung vertretene Ansicht, dass vielmehr erst nach Prüfungsbeginn am 8. 9. 2003 (Anmeldung zur Prüfung 19. 8. 2003) erkannt worden sei, dass der beabsichtigte Superädifikatsvertrag mit einer Laufzeit von 11 Jahren und entschädigungslosem Übergang des Objektes einem Fremdvergleich nicht Stand halten würde, weil die kurze Vertragsdauer in Zusammenhang mit der angesetzten Miete die Herstellungskosten nur zu 45 % abdecken würde und eben bei dieser Vertragsdauer das eingeräumte Wahlrecht, nämlich Abriss oder entschädigungsloser Übergang des Gebäudes, völlig unüblich sei.

Auch findet das Berufungsvorbringen, wonach der "endgültige" Miet- und Superädifikatsvertrag im Juni/Juli 2003 vom Rechtsanwalt verfasst und am 15. 7. 2003 übermittelt worden sei, in der Aktenlage keine Deckung. Wie bereits oben angeführt, gibt der Rechtsanwalt im Schriftsatz vom 15. 7. 2003 selbst an, dass er einen Entwurf des Miet- und Superädifikatsvertrages übermittelte. Gerade dieser Vertrag sieht eine Mietdauer von 11 Jahren

und ein Wahlrecht (entschädigungsloser Übergang bzw. Wiederherstellung des früheren Zustandes) vor. Der Bw. stellt selbst außer Streit, dass der "endgültige" Miet- und Superädifikatsvertrag mit 23. 9. 2003 datiert ist, der Prüfungsauftrag den Prüfungsbeginn jedoch mit 8. 9. 2003 ausweist. Es liegt somit keineswegs eine – wie in der Berufungsschrift angenommene – Verwechslung mit der ursprünglich getroffenen Vereinbarung vom 6. 10. 2002 vor.

Der Berufungseinwand, wonach ein endgültiger Mietvertrag vor allem in Hinblick auf den endgültigen Mietzins erst mit Fertigstellung des Einfamilienhauses möglich sei, vermag ebensowenig zu überzeugen wie der Hinweis, dass es sich bei dem Passus "Entfernung des Bauwerkes oder dessen entschädigungsloser Übergang" um einen redaktionellen Fehler gehandelt habe. Sämtliche genannten Verträge weisen einen Mietzins von € 0,51/m² sowie den Beginn des Mietverhältnisses mit 1. 10. 2002 auf. Es mag schon zutreffen, dass dann, wenn ein deutlicher und klarer Ausdruck in einer schriftlichen Vereinbarung nicht mit der erwiesenen Absicht der Parteien übereinstimmt, er im Sinne der Parteienabsicht korrigiert werden müsse. Auf Grund des vorstehend Gesagten war aber offensichtlich die Parteienabsicht auf eine Vertragsdauer von 11 Jahren und einem entschädigungslosen Übergang der Immobilie ausgerichtet.

Auch dem in der Berufungsvorentscheidung angesprochenen Aktenvermerk, welcher wohl nicht für das Finanzamt bestimmt war, jedoch versehentlich vorgelegt wurde, kann dieser Parteiwillen klar entnommen werden. In der Berufungsvorentscheidung heißt es dazu: "Der Aktenvermerk besteht aus zwei Berechnungsblätter, die eine Prognoserechnung enthalten. Beim ersten Berechnungsblatt wird an Hand der Mieterlöse und Aufwendungen der vorläufige Gewinn berechnet. Von diesem vorläufigen Gewinn ausgehend wird dargestellt, in welcher Höhe ein Kredit aufgenommen werden sollte, um noch ein positives Ergebnis erzielen zu können, ohne der Gefahr einer Liebhaberei ausgesetzt zu sein."

Bei der Berechnung ergibt sich eine Kreditaufnahme von € 320.000,-, die Besicherung erfolgt durch ein Sparbuch in gleicher Höhe. Bei der Gegenüberstellung der anfallenden Kreditzinsen und der Sparbuchguthabenzinsen ergibt sich ein Aufwand in Höhe von € 9.111,-.

Auf dem zweiten Berechnungsblatt wird angeführt, dass das Sparbuch noch im Dezember an den Sohn des Bw. mittels steuerfreier Schenkung weitergegeben wird. Es besteht hier wohl der nicht unbegründete Verdacht, dass der Einlagewert des Sparbuchs tatsächlich aus Eigenmitteln des Sohnes stammt.

Der offene Kreditbetrag in 10 Jahren in Höhe von ca. € 260.000,- entspricht dem geschätzten Dreifachen des Einheitswerts, der dann von G.B. zusammen mit dem Gebäude übernommen wird.

Wie diese Berechnungsblätter zeigen, waren die Überlegungen einzig davon getragen, wie man die Vorsteuern aus dem Privathaus geltend machen könnte. Der Einwand in der Berufung, dass es sich um rein theoretische Überlegungen handelte und keine der Punkte auf diesen Aktenvermerk zutreffen, ist unrichtig.

1. Die Miethöhe für den Grund und Boden sowie dem Gebäude entspricht den tatsächlichen Werten.
2. Lt. Kreditvertrag vom 11. 12. 2002 wurden € 320.000,- aufgenommen und mittels eines Sparbuches in gleicher Höhe besichert.
3. Die Kreditdauer beträgt 10 Jahre.

Der ursprünglich der Betriebsprüfung vorgelegte Superädifikatsvertrag und der Mietvertrag decken sich mit den Angaben im Aktenvermerk."

Die tatsächlich gewählte wirtschaftliche Gestaltung (Parteiwille) entspricht also sehr wohl den vorgenommenen Berechnungen. Der wie bereits angemerkt nicht für das Finanzamt bestimmte Aktenvermerk zeigt eindeutig auf, dass nach 10 Jahren, somit nach Auslaufen der Berichtigung der Vorsteuern nach § 12 Abs. 10 UStG, eine Schenkung des Gebäudes an den Sohn des Bw. durch Übernahme der noch aushaftenden Kreditschulden in Höhe von ca. des Dreifachen des Einheitswertes geplant war.

Weiters liegt das Objekt A. betreffend ein undatierter Mietvertrag vor, welcher ein Mietverhältnis vom 1. 7. 2003 bis 30. 6. 2013, sohin auf einen Zeitraum von 10 Jahren, sowie die Möglichkeit einer Verlängerung durch den Mieter um 5 Jahre, vorsieht. Unter Punkt 5 (Gewährleistung) nimmt der Mieter zur Kenntnis, dass das Erdgeschoß zur gewerblichen Nutzung vermietet werde. Tatsächlich befinden sich im Erdgeschoß des Gebäudes Küche, Esszimmer und Wohnzimmer.

In der Berufungsvorentscheidung stellte das Finanzamt dazu folgendes fest: "Lt. Mietvertrag beginnt das Mietverhältnis am 1. 7. 2003 und endet nach 10 Jahren am 30. 6. 2013. Dem Mieter wird das Recht auf Verlängerung um 5 Jahre bis 30. 6. 2018 eingeräumt, der Mietvertrag endet jedoch spätestens zu diesem Zeitpunkt. Wie aus dem Mietvertrag ersichtlich ist, läuft die Vermietung des Gebäudes spätestens nach 15 Jahren aus, wobei der Sohn des Bw. das Gebäude zum Zeitwert abzulösen hat. Im Gegensatz dazu besteht für den Bw. lt. Superädifikatsvertrag die Möglichkeit, den Grund und Boden weitere 15 Jahre anzumieten. Einerseits ist der Mieter des Gebäudes, der gleichzeitig Grundeigentümer ist, verpflichtet, das Gebäude nach spätestens 15 Jahren zum Zeitwert abzulösen. Andererseits hat der Mieter des Grund- und Bodens, der Eigentümer des Gebäudes ist, die Möglichkeit den Mietvertrag bezüglich des Grund und Bodens auf weitere 15 Jahre anzumieten."

Wenn das Finanzamt aus dieser Widersprüchlichkeit folgert, dass der ursprüngliche

Superädifikatsvertrag auch für den Mietvertrag des Gebäudes als Grundlage diente, so ist dies nachvollziehbar.

Aber selbst wenn man von der Neufassung des Superädifikatsvertrages vom 23. 9. 2003 ausgeht, ist für den Bw. nichts gewonnen. In der Art und Weise der oben aufgezeigten Vertragsgestaltung mit der Letztfassung vom 23. 9. 2003 kann kein marktgerechtes und dem Fremdvergleich entsprechendes Verhalten erblickt werden. Somit geht aber auch der Einwand ins Leere, wonach es jedermann frei stünde, eine Finanzierung mit Eigen- oder Fremdmittel vorzunehmen.

Mit diesem Einwand, nämlich, dass dem Sohn die nötigen Eigenmittel, um selbst das Wohnhaus errichten zu können, nicht zur Verfügung gestanden seien, rechtfertigte der Bw. die Errichtung des Superädifikates. Dem steht entgegen, dass G.B. einen wesentlichen Teil der Baukosten, nämlich € 320.000,-, durch Aufnahme eines Kredites bei der B. finanzierte, wobei als Sicherheit ein Sparbuch in derselben Höhe hinterlegt worden ist. Damit im Zusammenhang kann dem bereits oben angeführten Aktenvermerk Folgendes entnommen werden: "L.B. (Bw.) zahlt € 320.000,- auf ein Sparbuch ein, das noch im Dezember an G.B. (steuerfreie Schenkung) weitergegeben wird. Das Sparbuch dient zur Besicherung des aufgenommenen Kredites bzw. wird dazu verwendet, dass nach 10 Jahren der noch offene Kreditbetrag zurückbezahlt werden kann."

Lt. Vorbringen des Bw. betragen die Anschaffungskosten € 801.000,- (inklusive Umsatzsteuer) – diese hätten sich gegenüber der ersten Schätzung in der Höhe von € 656.400,- um € 212.700,- erhöht.

Weiters wendete der Bw. ein, dass sein Sohn lediglich über einen durchschnittlichen Jahresnettobezug von € 55.000,- verfüge und deshalb nicht in der Lage gewesen sei, das konkrete Haus zu finanzieren, zumal er für ein Kind und seine Lebensgefährtin zu sorgen habe. Der höhere Bruttobezug in der Höhe von € 105.288,40 im Jahre 2002 sei Folge einer gewährten Leistungsprämie.

Der oben angeführte durchschnittliche Jahresnettobezug resultiert offensichtlich aus den Bezügen 2002 und 2003. Stellt man allerdings eine längerfristige Betrachtung an, so ergibt sich ein wesentlich anderes Bild.

Einkommen des G.B.

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Nichtselbst . Einkünfte	105.288, -	74.961, -	138.233, -	114.663, -	128.848, -	138.325, -	131.094, -

(brutto)							
Einkünfte	-----	6.426,-	4.786,-	4.785,-	4.786,-	4.786,-	?
V. u. V.							

In der Berufungsschrift findet sich der Einwand, wonach für langfristige Entscheidungen nur der Grundgehalt als Dauerbezug zu Grunde zu legen sei, da kein Dienstnehmer davon ausgehen könne, dass er jedes Jahr eine Leistungsprämie erhalte. Insoweit geht der UFS davon aus, dass dem Sohn des Bw. als leitenden Angestellten (Prokurist seit Februar 1997 und gleichzeitig Gesellschafter der Fa. S-Ges.mbH zu 25%) einer renommierten auf dem Gebiet der Medizintechnik tätigen Ges.mbH mit Generalvertretung für medizintechnische Produkte, welchem bereits im Jahre 2002 eine Leistungsprämie zuerkannt worden war, die Karrieremöglichkeiten und folglich die Entwicklung seiner Einkünfte bekannt sein musste. Dies vor dem Hintergrund, dass es sich bei der Fa. S-Ges.mbH um eine "Familien-Ges.mbH" – ab Februar 2006 scheint als einzige Gesellschafterin die Be. Privatstiftung auf – handelt, welche österreichweit zu den größten Anbietern für Krankenhaussystemlösungen zählt und bei welcher der Bw. wiederum der alleinige Geschäftsführer ist. Der UFS teilt somit nicht das Berufungsvorbringen, wonach die Berufslaufbahn und die Einkünfte des G.B. nicht vorhersehbar gewesen wären.

Nach Angaben des Bw. hat sein Sohn den Kaufpreis des Grund- und Bodens in Höhe von

€ 409.003,- durch Eigenmittel aufgebracht. Der UFS vertritt daher weiters den Standpunkt, dass allein durch den Wert des in Rede stehenden Grundstückes in Verbindung mit dem oben aufgezeigten Einkommen und einer 25 %igen Beteiligung an der Fa. S-Ges.mbH eine Kreditaufnahme zur Errichtung des Wohnhauses jederzeit möglich gewesen wäre.

Dem in der Berufungsschrift angeführten Baurisiko, insbesondere Baukostenrisiko, Gegenleistungsrisiko sowie Gefahrentragung, kommt somit nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde wenig Bedeutung zu. Davon abgesehen erfolgt die Errichtung des in Rede stehenden luxuriösen Einfamilienhauses in einem Nobelvorort (A.) der Stadt S., sodass von einer Wertbeständigkeit des Objektes ausgegangen werden kann.

Weiters ist zu bedenken, dass bei der zwischen dem Bw. und seinem Sohn gewählten Konstruktion der Sohn des Bw. den Zeitwert des Gebäudes nach 15 Jahren in der Höhe von ungefähr € 671.000,- - der Mietaufwand für diesen Zeitraum hätte über € 401.000,- ohne Indexanpassung betragen - entrichten hätte müssen. Vor diesem Hintergrund sowie der Tatsache, dass eine Errichtung des Objektes durch den Sohn des Bw. möglich gewesen wäre, erscheint der eingeschlagene Weg ungewöhnlich und ausschließlich darauf gerichtet, die im Zusammenhang mit den Errichtungskosten stehenden Vorsteuerbeträge zu lukrieren.

Um die Angaben des Bw. hinsichtlich der fehlenden Eigenmittel seines Sohnes bzw. bezüglich der Finanzierung näher zu durchleuchten und aufzuzeigen, dass auch der neue Superädifikatsvertrag einem Fremdvergleich nicht Stand hält, hat das Finanzamt die im Sachverhalt wiedergegebene Berechnung angestellt. Auch wenn es sich dabei um eine statische Betrachtungsweise handelt, zeigt diese Berechnung die wirtschaftlichen Auswirkungen der gewählten Gestaltung bei den Vertragspartnern zumindest vereinfacht auf. Daran vermag auch der Berufungseinwand, dass eine Gebäude-AfA nicht in Abzug zu bringen sei, nichts entscheidend zu ändern, ist der Prüfer doch lediglich von einem 4 %igen Anleihenzinssatz ausgegangen. Hingegen vermag der vom Bw. vorgelegten Berechnung, wonach sich beim Sohn des Bw. ein Überschuss im Vergleich investieren oder mieten ergäbe, nicht zu überzeugen. Der Betriebsprüfer hat in seiner Stellungnahme vom 21. 6. 2004 zutreffend darauf hingewiesen, dass die Anwendung eines Anlagezinssatzes von 7 % ohne Berücksichtigung eines Risikoabschlages derzeit nicht realistisch sei und bereits der Ansatz eines Zinssatzes von 5 % zu einem Investitionsverlust von € 34.811,- führe. Dies hat im Übrigen auch die jüngste wirtschaftliche Entwicklung (mit dem drastischen Verfall der Aktienkurse) aufgezeigt. Es erübrigt sich daher auf die im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegte Rentabilitätsberechnung, wonach im Zeitraum 2. 1. 1991 bis 19. 8. 2002 (!) die Entwicklung des DAX Index zu einer Verzinsung von 8,58 % und die Entwicklung des Dow Jones sogar zu einer Verzinsung von 10,28 % führte, näher einzugehen.

Erst im Berufungsverfahren legte der Bw. Unterlagen vor – darunter auch einen Schriftsatz des befassten Architekten an die Gemeinde A. vom 8. 10. 2002, dass die Bauherrenschaft auf ihn übergegangen sei -, und verwies gleichzeitig auf die Entscheidung des VwGH vom 5. 8. 1993, ZI. 93/14/0044. Danach spräche die Tatsache, dass jemand anderer die Baupläne bei der Baubehörde eingereicht habe, nicht gegen die Bauherreneigenschaft. Andererseits ist damit aber auch klargestellt und auch aktenkundig, dass zumindest bis zu diesem Zeitpunkt der Sohn des Bw. als Bauherr auftrat und u.a. auch die Baupläne bei der Gemeinde A. einreichte. Somit war es G.B., welcher das in Rede stehende Einfamilienhaus ausschließlich nach seinen Bedürfnissen gestaltete. Eine Bauplanänderung durch den Bw. ist in der Folge nicht erfolgt. Auch wenn entsprechend der oben angeführten Rechtsprechung die Tatsache, dass jemand anderer die Baupläne bei der Baubehörde eingereicht habe, nicht gegen die Bauherreneigenschaft spricht, passt die Einflussnahme des Sohnes auf die Baugestaltung in das bereits oben dargestellte einem Fremdvergleich nicht Stand haltende Gesamtbild.

Zusammengefasst wird festgehalten, dass sowohl die aufgezeigten Vertragsänderungen sowie auch der Inhalt der vorgelegten Verträge nach dem Gesamtbild nicht dem Fremdvergleich entsprechen. Der UFS teilt somit die Ansicht des Finanzamtes, dass im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Sinne des § 21 BAO in Verbindung mit § 22 BAO die

Errichtung des Superädifikates und die damit verbundene Vermietung für steuerliche Zwecke zu negieren und das Gebäude wirtschaftlich dem Sohn des Bw. zuzurechnen ist.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 8. Oktober 2009