



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch Mag. Helmut Puffer, gegen die Bescheide des Finanzamtes Gmunden betreffend Umsatzsteuer 1999 und Umsatzsteuerfestsetzung 1–3/2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die E KEG reichte ab dem dritten Kalendervierteljahr 1999 Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen ein und erklärte ab 1999 Einkünfte aus Vermietung.

In der Umsatzsteuervoranmeldung für das 3. Kalendervierteljahr 1999 wurden an Vorsteuern 663.482,66 ATS und in der Umsatzsteuervoranmeldung für das 4. Kalendervierteljahr 1999 wurden 82.636,26 ATS, zusammen 746.119,00 ATS (54.222,58 €) geltend gemacht. In der Umsatzsteuerjahreserklärung 1999, eingelangt beim Finanzamt Gmunden am 06. Juni 2001, wurden Vorsteuern in Höhe von 768.319,00 ATS (55.835,92 €) beantragt.

Mit Umsatzsteuerbescheid des Finanzamt Gmunden vom 05.06.2000, zugestellt am 09.06.2000, wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 1999 mit 0,00 ATS = 0,00 € (= Null ATS = Null €) festgesetzt d.h. die Vorsteuerbeträge in bisher geltend gemachter Höhe von 746.119,00 ATS (54.222,58 €) wurden nicht anerkannt. **Die Umsatzsteuer-jahreserklärung 1999 wird als Berufungsergänzung gewertet.** Mit dieser hier gegenständlichen Berufungsentscheidung wird durch die Abweisung der Berufung als unbegründet über den **gesamten** Vorsteuerbetrag in Höhe von 768.319,00 ATS (55.835,92 €) für das Jahr 1999 abgesprochen d.h. die Vorsteuer in Höhe von 55.835,92 € (= 768.319,00 ATS) wird nicht anerkannt.

In der Umsatzsteuervoranmeldung für das 1. Kalendervierteljahr 2000 wurden an Vorsteuern 21.308,00 ATS (1.548,51 €) geltend gemacht. Mit Bescheid vom 06.06.2000, zugestellt am 13.06.2000, wurde die Umsatzsteuer für den Zeitraum 01-03/2000 ebenfalls mit 0,00 ATS = 0,00 € (= Null ATS = Null €) festgesetzt.

Eine Verzichtserklärung gem. § 6 Abs. 3 UStG 1994 für Kleinunternehmer wurde von der E KEG mit Datum 11. November 1999, eingelangt beim Finanzamt Gmunden am 16. November 1999, abgegeben.

Vor der Erlassung der Umsatzsteuerbescheide wurden vom Finanzamt Gmunden folgende umfangreiche Ermittlungsschritte gesetzt:

Am 27. Jänner 2000, das sind 4 Monate nach dem umsatzsteuerpflichtigen Kauf (Kaufvertrag vom 09.09.1999) einer Liegenschaft durch die E KEG, wurde bei der E KEG vom Erhebungsdienst des Finanzamtes Gmunden durch das Erhebungsorgan JH eine Nachschau anlässlich der Neuaufnahme des Veranlagungsaktes durchgeführt. In der Niederschrift vom 27. Jänner 2000 ist vermerkt, dass bisher keine Mieteinnahmen erzielt wurden und noch kein Mietvertrag erstellt wurde.

Die Übernahme einer Durchschrift der Niederschrift wurde von SC bestätigt.

Im Bericht vom 28. Jänner 2000 über das Ergebnis der Nachschau vom 27. Jänner 2000 wird vermerkt:

Tz 1. Gegenstand des Unternehmens: Vermietung von Wohnungen im Objekt K, Ko 00 (jetzt Ha xx).

Tz 2. Feststellungen: derzeit werden Innenverputzarbeiten durchgeführt

Tz 3. Mieteinnahmen: bisher keine; die Gesellschafterin SC gibt bekannt, dass die Vermietung der Wohnungen im Juli 2000 sein wird.

Tz 4. Schuldenstand (der E KEG bei der H V V T): derzeit d.h. am 27.01.2000 ein Betrag von 4.988.000,00 ATS.

Mit Schreiben vom 06. März 2000 ersuchte das Finanzamt die ehemalige Steuerberaterin der E KEG, Frau Mag. Karoline Schachinger, um folgende Ergänzung:

" Lt. Aktenlage wird die Vermietung des Objektes, xxxx K, Ko 00 voraussichtlich negativ sein. Sie werden daher ersucht, eine Prognoserechnung für die nächsten 10 Jahre beim ho. Amt einzureichen.

Weiters wurde lt. Aktenlage festgestellt, dass sich der Hauptwohnsitz von Herrn JE auf oa. Adresse befindet. Wurde bei der eingereichten UVA für das 3. Kalendervierteljahr 1999 ein entsprechender Privatanteil ausgeschieden?"

Mit Schreiben vom 18. März 2000 legte die Steuerberaterin eine Prognoserechnung von 1999 bis 2010 vor, aus der ersichtlich sei, dass im Beobachtungszeitraum der nächsten 10 Jahre mit einem Einnahmenüberschuss zu rechnen sein werde.

Weiters gibt sie an, dass es korrekt sei, dass Herr JE seinen Wohnsitz an der genannten Adresse gemeldet habe. Seit Beginn mit dem Umbau sei er jedoch bei Verwandten. Mit Beendigung der Umbautätigkeit werde er wieder in das Gebäude zurückkehren und mit der KEG einen Mietvertrag abschließen, der den übrigen (fremden) Verträgen gleichgeartet sein wird. Ein Privatanteil sei daher nicht ausgeschieden worden.

Am 27.04.2000 wurde im Zuge einer Nachschau des Finanzamtes Gmunden durch JH das Objekt Ko 00, K mit AE besichtigt und der Zustand wie folgt festgehalten:

Derzeitiger Bauzustand:

Kellergeschoss (KG): Das KG ist verputzt, Fußböden, Türen und Verfließungen fehlen, **keine bewohnbare Ausstattung**, 2 Wohnungen werden errichtet.

Erdgeschoss (EG): **Die im EG errichteten 3 Wohnungen sind notdürftig bewohnbar ausgestattet** und werden von AE, den Söhnen JE und DE bewohnt. Ob die Wohnungen tatsächlich von den Söhnen bewohnt werden, konnte nicht festgestellt werden, da diese nicht anwesend waren.

Laut Erhebung beim Gemeindeamt K wurde festgestellt, dass in Ko 00 AE und JE polizeilich gemeldet sind.

Eine Erhebung beim Gemeindeamt L ergab, dass JE in L, G-str. seit 26.08.1999 einen zweiten Wohnsitz hat. DE war in der Zeit vom 11.12.1998 bis 28.04.2000 ebenfalls in der G-str. polizeilich gemeldet und ist nach K, Ko 00 verzogen. Eine telefonische Rückfrage beim Gemeindeamt K am 17.05.2000 ergab, dass DE polizeilich dort noch nicht gemeldet ist.

Eine Erhebung beim Gemeindeamt V ergab, dass SC in V, M-str. seit 01.09.1997 polizeilich gemeldet ist.

Dachgeschoss (DG): Das Dachgeschoss ist im Rohbauzustand – derzeit keine Raumeinteilung, 2 Wohnungen sind geplant.

Weiters wurden Feststellungen zu den Bauplänen, Ko 00 beim Gemeindeamt K getroffen:

1. Bauplan vom 27.08.1998: Antragsteller: Fa.K & Partner KEG, lt.Baubeschreibung vom 20.04.1998 sind 2 Wohnungen geplant (1 im EG, 1 im DG); der rechtswirksame Flächenwidmungsplan Ev Nr. 2/1988 lautet Bauland-Dorfgebiet.

2. Bauplan (=Baubeschreibung) vom 17.01.2000: Antragsteller E KEG, lt. Baubeschreibung vom 17.01.2000 sind 7 Wohnungen geplant (2 im KG, 3 im EG, 2 im DG).

3. Bauplan (=Baubeschreibung) vom 07.03.2000: Antragsteller E KEG, lt. Baubeschreibung vom 07.03.2000 sind 3 Wohnungen geplant (1 im EG, 2 im DG).

Am 11. Mai 2000 wurde eine Nachschau gem. § 144 BAO vom Finanzamt Gmunden vom Erhebungsorgan JH bei der E KEG, Ha xx (früher Ko 00), xxxx K mit der Stb Mag.Karoline Schachinger durchgeführt:

Es wurden handschriftliche Erklärungen von fünf Wohnungsinteressenten vorgelegt, die mit dem Text " Ich interessiere mich für eine Wohnung im Haus xxxx K, Ko 00 " versehen sind. Die Interessentenerklärungen stammen vom Ma A (ohne Datum), Me A (vom 02.10.1999), Le E (vom 30.11.1999), Lo A (vom 30.03.2000) und von Ob H (vom 16.01.2000, unterschrieben am 17.02.2000). Weiters wurde angegeben, dass im Kellergeschoss zwei Wohnungen, im

Erdgeschoss 3 Wohnungen und im Dachgeschoss zwei Wohnungen ausgebaut werden sollen. Die Wohnungen sollen ausschließlich der Vermietung dienen.

Die bisherigen Baukosten sind durch Kredite finanziert worden.

Der Kreditstand zum 31. März 2000 beträgt:

	Kto Nr.	Stand zum 31.03.2000
H V V T	xxxxxx7_2200	3.433.667,00 ATS
	xxxxxx7_2201	1.120.238,00 ATS
	xxxxxx7_0000	<u>629.666,00</u> ATS
Summe		5.183.571,00 ATS

Die Besicherung der Kredite ergibt sich aus dem Kaufvertrag vom 09. September 1999 Punkt III.: " Die Käuferin, Firma E KEG, übernimmt zur Besicherung des ihr durch diese private Schuldübernahme gewährten Kredites das auf der vertragsgegenständlichen Liegenschaft haftende Pfandrecht im Höchstbetrag von 4.680.000,00 ATS für V Tr. Mit Kreditzusage vom 20. September 1999 erklärte sich die Bank zu einem weiteren Kredit von 1.100.000,00 ATS bereit unter Eintragung einer weiteren Höchstbetragshypothek von 1.430.000,00 ATS.

Die Bauarbeiten seien von der Fa. BXX und diversen Firmen durchgeführt worden. Weiters habe Herr AE Eigenleistungen erbracht, für die keine Aufzeichnungen vorgelegt werden können. Die bisher angefallenen Baukosten hätten laut den Eingangsrechnungen ca. 600.000,00 ATS ohne Eigenleistungen von AE, betragen.

Für die Fertigstellung der Kellergeschosswohnungen, die derzeit verputzt seien und für die Dachgeschosswohnungen, die derzeit im Rohbau stehen, werden die Fertigstellungskosten noch ca. 600.000,00 ATS betragen. Die Finanzierung der noch anfallenden Kosten müsse mit dem Kreditinstitut abgeklärt werden.

Es seien bisher **keine Zusagen** von den Mietinteressenten gemacht worden. Die monatliche Miete pro m² soll 80,00 S (5,81 €) betragen. Dieser m²-Preis sei für alle Wohnungen vorgesehen. Drei Wohnungen im Erdgeschoss sollen ab Mai 2000 vermietet werden. Die restlichen Wohnungen je nach Fertigstellung.

Die Wohnungen im Erdgeschoss würden bereits bewohnt von AE und von den Söhnen JE und DE. Diese Wohnungen würden seit Mai 2000 bewohnt.

Die **Betriebskosten** sollen je nach den Wohnnutzflächen aufgeteilt werden und seien von den Mietern zu tragen.

Bisher seien **keine Mietverträge** erstellt worden. Derzeit gäbe es nur **mündliche Mietverträge**, aber Mietverträge sollen noch abgeschlossen werden.

Der Erhalt einer Durchschrift der Niederschrift wurde von der ehemaligen Steuerberaterin der E KEG, Mag.Karoline Schachinger, bestätigt.

Im Bericht vom 18.05.2000 über das Ergebnis der Nachschau vom 11.05.2000 ist vermerkt:

"Die beiden Baupläne vom 17.01.2000 sind noch nicht abverhandelt.

Im Zuge der Besichtigung habe AE erklärt, dass die 7 Wohnungen ausschließlich der Vermietung dienen werden. AE legte die oben erwähnten schriftlichen Anfragen von Wohnungsinteressenten vor. Da sämtliche schriftliche Anfragen eine unübliche Form (Text und Blattform) haben, wird vermutet, dass diese von AE erstellt und von Freunden oder guten Bekannten unterschrieben wurden. Weiters wurde während der Besichtigung der Eindruck erweckt, dass momentan die Wohnungen für die Kinder von AE der Vermietung dienen. Ob die Wohnungen an fremde Personen zu vermieten sind ist hinsichtlich der Lage des Objektes und des dürftigen Bauzustandes äußerst fraglich."

An Beilagen zu diesem Bericht vom 18.05.2000 gibt es die Niederschrift vom 11.05.2000, 3 Baupläne mit Baubeschreibungen, 1 Krediturkunde, 1 Grundbuchsauszug, die schriftlichen Anfragen der Wohnungsinteressenten in Kopie, diverse Lohnzetteln bzw. Lohnbescheinigungen.

Das Finanzamt Gmunden erließ am 05. Juni 2000 einen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1999, in dem die Umsatzsteuer mit Null festgesetzt wurde und am 06. Juni 2000 einen Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheid für den Zeitraum 1-3/2000, indem ebenfalls die Umsatzsteuer mit Null festgesetzt wurde. Es erging dazu folgende Begründung:

„Betätigungen, die in absehbarer Zeit keinen Gesamtüberschuss erwarten lassen, stellen keine steuerlich relevante Einkunftsquelle dar. Da dies laut Aktenlage hier der Fall ist, können auch die bisher bekannt gegebenen Vorsteuerbeträge nicht anerkannt werden."

Mit Schreiben vom 30. Juli 2000 und etlichen Beilagen wurde von der ehemaligen Steuerberaterin Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 1999 und den Umsatzsteuer-

Festsetzungsbescheid 1-3/2000 mit folgender Begründung eingebracht (siehe Akt Veranlagungsjahr 1999, Seite 5 –17).

"Die E KEG hat mit Kaufvertrag vom 09.09.1999 die Liegenschaft Ko 00 vom Masseverwalter Dr.M. erworben. Der Veräußerer hat dabei zur Umsatzsteuerpflicht gemäss § 6 Abs 2 UStG optiert, die Mehrwertsteuer in der Höhe von 648.00,00 ATS in Rechnung gestellt und abgeführt. Meine Mandantin beabsichtigt die gekaufte Liegenschaft fertigzustellen und die Wohnungen dann an private Mieter weiterzuvermieten. Die aus dem Kauf resultierende Mehrwertsteuer sowie die Umsatzsteuerbeträge aus weiteren Leistungen wurden in den Umsatzsteuervoranmeldungen geltend gemacht.

Im Anschluss an eine Nachschau gemäss § 144 BAO wurden die oben genannten Bescheide mit der Begründung erlassen, dass es sich bei der betreffenden Vermietung um keine steuerlich beachtliche Einkunftsquelle handle, da sich diese als Bestätigung darstelle, die in absehbarer Zeit keinen Gesamtüberschuss erwarten lasse.

Die Liebhabereiverordnung nennt in ihrem § 1 Abs. 1 Betätigungen, die zur Annahme einer Einkunftsquelle berechtigen. Die Überschusserzielungsabsicht gelte als subjektives Element, das erst durch die objektive Eignung der Tätigkeit zur Erwirtschaftung eines Überschusses die Voraussetzung für das Bestehen einer Einkunftsquelle bildet.

Gemäß § 2 Abs. 1 LVO sei die Absicht einen Gesamtüberschuss zu erzielen nach bestimmten Kriterien zu beurteilen:

Ausmaß und Entwicklung der Verluste

Verhältnis der Verluste zu den Überschüssen

Marktgerechtes Verhalten (angebotene Leistung, Preis)

*Die beiliegende Prognoserechnung, die auf der Grundlage eines Jahresabschlusses für das Jahr 1999 sowie bestimmter **in der Anlage genannten Annahmen** (Annahme Vollausslastung, Vermietung aller 7 Wohnungen) erstellt wurde, zeige, dass die Absicht zur Überschusserzielung und die objektive Möglichkeit dazu jedenfalls bestehe. Die in der Anfangsphase entstehenden Verluste seien insbesondere auf die Kosten der Fertigstellung und noch fehlender Mieteinnahmen zurückzuführen. Bereits ab dem Jahr 2001 sei mit einem geringfügig positivem Ergebnis zu rechnen, obwohl davon ausgegangen wurde, dass die letzten 2 Wohnungen erst ab Mitte 2001 vermietet werden können.*

Das Verhältnis der Verluste zu den Überschüssen ist daher als durchaus in untergeordnetem Ausmaß liegend zu sehen.

Bei der Planung der Wohneinheiten ist insbesondere darauf Rücksicht genommen worden, dass Großwohnungen nicht mehr sehr stark nachgefragt werden. Ziel war es, kleinere und auch für Einzelpersonen finanzierbare Wohneinheiten zu schaffen. Das Mietentgelt orientierte sich an den ortsüblichen Preisen und wurde mit ATS 80,00 brutto pro m² angenommen – siehe die beiliegenden Berechnungsblätter (Akt Veranlagungsjahr 1999, Seite 10).

Anm.: Im Zuge der Nachschau nach § 144 BAO des Finanzamtes Gmunden ist dem Finanzamt vom Gemeindeamt K die Auskunft erteilt worden, dass in dem Gebäude maximal drei Wohnungen genehmigt werden können. In der Zwischenzeit wurde jedoch vom Gemeinderat am 19. Mai 2000 ein Grundsatzbeschluss auf Umwidmung des Grundstückes von Bauland Dorfgebiet in Bauland Wohngebiet gefasst. Die Errichtung der im vorliegenden Plan bezeichneten sieben Wohneinheiten wäre dann jedenfalls zulässig. Eine Bestätigung des Bürgermeisters liegt diesem Schreiben bei."

Laut einem Schreiben vom 06. Juli 2000 des Bürgermeisters der Gemeinde K sei der E KEG mitgeteilt worden, dass der Gemeinderat den Beschluss auf Umwidmung des Grundstückes von Bauland Dorfgebiet in Bauland Wohngebiet gefasst habe.

Fortsetzung der Berufung: *"Nach derzeitigem Wissens- und Planungsstand sei bereits nach acht Jahren (2006) ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Ausgaben aus der Vermietungstätigkeit zu erwarten.*

Steuerersparnis als Motiv für die Anschaffung der Liegenschaft kann mit Sicherheit ausgeschlossen werden. Laut Auskunft des Finanzamtes dürften im konkreten Fall vom insolvent gewordenen Unternehmer nur geringfügige Vorsteuern geltend gemacht worden sein. Die Masse wäre daher im Falle der bei der Veräußerung erforderlichen Berichtigung der Vorsteuern gemäss § 12 Abs. 10 UStG nur geringfügig betroffen gewesen; dies hätte überdies im Kaufpreis seinen Niederschlag gefunden. Dem Finanzamt wären dadurch nur geringe Einnahmen zugeflossen. Somit hat sich der Masseverwalter aus anderen Gründen für die Option zur Steuerpflicht des Liegenschaftsverkaufes entschlossen.

Die Rückerstattung der Vorsteuer würde für die Finanzverwaltung keine zusätzliche Belastung bedeuten, da die Umsatzsteuer durch den Masseverwalter bereits abgeführt wurde. Meine Mandantin würde dagegen im Falle der Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges wesentliche wirtschaftliche und insbesondere finanzielle Nachteile zu tragen haben."

Aus den Beilagen, insbesondere der Prognoserechnung sind die m² Größen der Wohnungen und die Mietenhöhen ersichtlich – siehe Zusammenstellung in Anhang 1/1 bis 1/7.

Am 06. November 2000 erklärte die ehemalige Steuerberaterin Frau Mag. Karoline Schachinger der Bearbeiterin des Aktes Frau Mag. Sageder vom Finanzamt Gmunden, dass der Einreichplan mit 7 Wohnungen vom Bauamt K bewilligt wurde und der Flächenwidmungsplan zur Stellungnahme an das Land weitergeleitet wurde. Mit einer Beschlussfassung durch die Aufsichtsbehörde sei frühestens im April oder Mai 2001 zu rechnen. Es solle sich dabei nur um eine Formsache handeln. Derzeit seien 3 Wohnungen vermietet; bezüglich der übrigen Wohnungen gebe es einen Baustopp, **da die H V V T den weiteren Finanzierungsbedarf von 700.000,00 ATS vorübergehend eingefroren habe**. Bei entsprechendem Baufortschritt wäre bereits im Oktober 2000 ein Ehepaar (Name nicht bekannt) in die 4. Wohnung eingezogen (siehe Akt Veranlagungsjahr 1999, Seite 19).

Laut Telefonat vom 06.11.2000 von Frau Mag. Sageder mit Herrn Sch vom Gemeindeamt K wird von diesem bestätigt, dass bisher 3 Wohnungen mit Bescheid vom 02.11.2000 rechtskräftig bewilligt wurden. Hinsichtlich der weiteren 4 Wohnungen müsse der Ausgang des Flächenwidmungsverfahrens abgewartet werden, welches sicherlich noch bis Mitte 2001 laufen wird. Es sei zwar mit großer Wahrscheinlichkeit mit einer Zusage zu rechnen, ob für die geplanten Keller- und Dachgeschosswohnungen in dieser abgeschiedenen Lage Mieter gefunden werden können, sei allerdings fraglich. Abschließend erwähnt Herr Schlager, dass bei 7 Wohnungen ein Anschluss an die Kläranlage "Abwasserbeseitigung H" erforderlich sein wird.

Laut Telefonat vom 20.11.2000 von Frau Mag. Sageder mit Herrn G (Obmann des Abwasserverbandes) zur Kläranlage: Er gibt an, dass das Kanalnetz und die Kläranlage etwa im Frühjahr 2001 fertiggestellt werden. Die Abwassergenossenschaft werde ca. 50.000,00 bis 60.000,00 ATS pro Wohnung bzw. 50% davon für jede weitere Wohnung im Objekt verlangen. Bei 7 Wohnungen wären das zwischen 200.000,00 und 240.000,00 ATS. Von Seiten der Genossenschaft würde es keinen Anschlusszwang geben, aber es könne durchaus sein, dass Bau- oder Wasserrechtsvorschriften einen Anschluss zwingend vorschreiben.

Mit Datum 11. Jänner 2001 wurde mit Berufungsvorentscheidungen betreffend die Umsatzsteuer 1999 und die Umsatzsteuerfestsetzung 1-3/2000 die Berufung mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

„ Die Unternehmereigenschaft kann im Einzelfall verneint werden, wenn aufgrund der tatsächlichen Dauer der Vermietung, der Zahl der Mieter, der Höhe der Einnahmen oder aufgrund eines Vergleiches zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende das Bestandobjekt tatsächlich vermietet und unter denen die entsprechende wirtschaftliche

Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, ersichtlich ist, dass die Vermietung nicht zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeführt wird.

Die als Beilage zur Berufung vorgelegte Prognoserechnung, die unter der Annahme erstellt wurde, dass ab Oktober 2000 bereits vier und ab Mitte des Jahres 2001 alle sieben Wohnungen vermietet sind, geht einerseits nicht konform mit den rechtlichen Gegebenheiten und lässt andererseits das Mietausfallrisiko völlig außer Acht.

Laut Auskunft des Gemeindeamtes K wurden mit Bescheid vom 02. November 2000 bisher erst 3 Wohnungen rechtskräftig bewilligt. Hinsichtlich der weiteren 4 Wohnungen müsse der Ausgang des Flächenwidmungsplanänderungsverfahrens abgewartet werden, welches sicherlich noch bis Mitte 2001 laufen wird. Es sei zwar mit großer Wahrscheinlichkeit mit einer Zusage zu rechnen, mit dem Ausbau der Wohnungen müsse jedoch noch zugewartet werden.

Anlässlich einer Nachschau im Mai 2000 wurde festgestellt, dass die Wohnungen im Erdgeschoss von AE und seinen beiden Söhnen JE und DE bewohnt werden. Ob die geplanten Keller- und Dachgeschosswohnungen in dieser abgeschiedenen Lage an fremde Personen vermietet werden können, ist allerdings sehr fraglich.

Werden auch diese Faktoren in die Prognoserechnung einbezogen, kann nach Ansicht des Finanzamtes nicht von einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle ausgegangen werden, sodass die geltendgemachten Vorsteuerbeträge nicht anerkannt werden.“

Mit Schreiben vom 12. Februar 2001 brachte der Steuerberater Mag. Helmut Puffer einen Vorlageantrag mit folgender Begründung ein:

"Mein Mandant bestreitet, dass die (teilweise durchgeführte und teilweise geplante) Vermietung nicht zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeführt wird. Wie sonst wäre es erklärbar, dass er für den Ankauf, den Ausbau und den Betrieb des gegenständlichen Objektes von einer Bank eine Finanzierung bekommen hätte, wenn nicht die Rückführbarkeit aus diesem Objekt gewährleistet wäre. Wie in der Berufung vom 30. Juli 2000 auch ausführlich (mit Prognoserechnung) dargestellt ist, handelt es sich hierbei sehr wohl bei dieser Vermietung um eine unternehmerische (zumindest im umsatzsteuerlichen Sinne) Tätigkeit. Es ist zwar richtig, dass derzeit noch nicht alle Wohnungseinheiten unter Mietvertrag stehen, doch ist hierfür noch eine Änderung des Bebauungsplanes notwendig, die meinem Mandanten aber bereits mündlich zugesichert wurde. Nach Ergehen dieser Bewilligung wird der weitere Ausbau zügig vorangetrieben, sodass letztlich alle geplanten sieben Wohnungen vermietet werden. Es darf doch wohl davon ausgegangen werden, dass niemand ernstlich annimmt, dass eine

Kommanditerwerbsgesellschaft aus nicht unternehmerischen Gründen ein derartiges Objekt erwirbt, saniert und dann so vermietet, dass keine nachhaltige Erzielung von Einnahmen zustande käme. Jedenfalls werde (siehe Prognoserechnung) innerhalb eines überschaubaren Beobachtungszeitraumes ein Überschuss aus dieser Vermietung und Verpachtungstätigkeit erzielt, sodass eine Versagung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge ungerechtfertigt erscheint.

Selbst wenn bei einer Nachschau im Mai 2000 festgestellt wurde, dass die Wohnungen im Erdgeschoss von AE und seinen beiden Söhnen JE und DE bewohnt werden, sei dies kein Indiz, dass hier keine unternehmerische Tätigkeit vorliegt. Die drei angesprochenen Bewohner dieser Einheiten zahlen eine ortsübliche und einem Fremdvergleich standhaltende Miete, wofür mein Mandant auch ordnungsgemäß Umsatzsteuern abführt.

Das Berufungsbegehren der Ersteingabe (Berufung vom 30.Juli 2000) wird somit weiterhin aufrecht gehalten."

Mit Vorlageantrag vom 08.05.2001 wurden die Berufungen der Abgabenbehörde II.Instanz vorgelegt.

Über Ersuchen der Abgabenbehörde II.Instanz wurde am 17. Oktober 2002 vom Erhebungsdienst des Finanzamtes Gmunden eine Nachschau gem. § 144 BAO bei der E KEG, Ha xx (früher Ko 00), xxxx K vom Erhebungsorgan JH im Beisein von AE und SC durchgeführt:

Tz 1. Vorgelegte Unterlagen: Umsatzsteuerberechnungsblatt 1. und 2. Vierteljahr 2002; die Einnahmen-Ausgabenaufzeichnungen und die dazugehörigen Unterlagen (Kto Auszüge KtoNr. xxxxxx7_2200, 7_0000, 7_2201 und Belege) konnten zur Einsichtnahme nicht vorgelegt werden, da sich diese Unterlagen beim bevollmächtigten Steuerberater Mag.Helmut Puffer, befinden.

Tz 2. Anzahl der vermieteten Wohnungen: Derzeit werden im Objekt Ha xx (neue Adresse) im EG 3 Wohnungen vermietet. Vermietungsbeginn im Jahre 2000. Die Wohnungen (2) im EG - laut Telefonat vom 17.07.2003 mit JH handelt es sich bei der Ziffer 2 hier um das Kellergeschoss und nicht laut Abkürzung EG um das Erdgeschoss - und 2 Wohnungen im OG (Obergeschoss) sind nicht fertiggestellt und auch nicht bewohnbar ausgestattet.

Tz 3. Mieteinnahmen 1-6/2002 laut UVA : 1-3/2002 5.285,32 € (72.727,99 S); 4-6/2002 3.963,99 € (54.545,69 S); 7-9/2002 Belege beim Steuerberater

Tz 4. Anzahl der Mieter:

DE, geb. 22. April 19XX, **monatliche Miete kann momentan von Herrn AE nicht bekannt gegeben werden;**

SC: **monatliche Miete kann nicht bekannt gegeben werden;**

AE, geb. 21. Mai 19XX, und Sohn JE, geb. 16.08.19XX: **monatliche Miete kann nicht bekannt gegeben werden.** Sämtliche Belege befinden sich beim Steuerberater Mag. Puffer.

Tz 5. Mietverträge: Mietverträge sind nicht vorhanden, da keine abgeschlossen wurden. Nur mündliche Vereinbarungen.

Tz 6. Bauliche Maßnahmen: keine Bauten bisher durchgeführt; Seit der letzten Nachschau gem. § 144 BAO vom Finanzamt Gmunden am 11. Mai 2000 hat sich am Bauzustand nichts geändert.

Tz 7. Nachschau beim Steuerberater Mag. Helmut Puffer in Schwanenstadt am 17. Oktober 2002: Einnahmen-Ausgabenaufzeichnungen in der EDV mit letzter Eintragung vom 30. Juni 2002, Belegsammlung, Kto Auszüge KtoNr. xxxxxx7_2200; als Grundlagensicherung von Juli 2002 bis dato (17. Oktober 2002) waren keine Belege für Bareinnahmen und keine Belege für Werbungskosten vorhanden.

Der Empfang einer Durchschrift der Niederschrift wurde von SC bestätigt.

Laut Bericht über das Ergebnis einer Nachschau gem. § 144 BAO vom 30.10.2002 wurde die Niederschrift am 17.10.2002 in Anwesenheit von AE und SC angefertigt.

Folgende weitere Daten ergeben sich aus Unterlagen, die anlässlich der Nachschau am 17. Oktober 2002 vom Erhebungsorgan beim Steuerberater kopiert wurden und am 05. März 2003 vom Erhebungsorgan JH an den UFS gefaxt wurden:

Aus einem Blatt geht folgende Mietenaufstellung, Mietenzuordnung und nachfolgender Text hervor:

Mieten	netto ATS / Monat	brutto € / Monat	netto € / Monat
1) JE	4.080,00	326,16	296,51
2) DE	4.091,82	327,10	297,36
3) SC	4.727,27	377,90	343,55
4) AE	<u>4.842,48</u>	<u>422,3</u>	<u>383,90</u>

	17.741,57	1.453,46	1.321,32
		x 3 Monate=Quartal	3.963,96

It. Chef was nicht über Bank bez. wurde, bar eintragen 15.10.02

It.Hr.AE bar in Bank = Mieten (It.Haus 9501), da Mieten bar

Dies ergibt bei Berechnung mit Umsatzsteuer folgenden runden Bruttoschillingbetrag:

Mieten	brutto € / Monat	brutto ATS / Monat
1) JE	326,16	4.488,00
2) DE	327,10	4.501,00
3) SC	377,90	5.200,00
4) AE	<u>422,30</u>	<u>5.811,00</u>
Summe	1.453,46	20.000,00
Umrechnung in ATS	20.000,00	

Aus einem Buchhaltungskonto 811000 Erlöse Vermietung ist ersichtlich, dass von allen 4 Familienmitgliedern die Mieten für 12/2001 und 1-3/2002 und 4-6/2002 auf dieses Konto laut der oben genannten Buchhaltungsanweisung vom Steuerberater **gebucht** sind.

Laut einer Abfrage des zentralen Melderegisters sind folgende Personen an der Adresse Ha xx (früher Ko 00), xxxx K mit ihrem Hauptwohnsitz gemeldet:

AE seit 06. September 1982

JE seit 06. September 1982. Zu JE hat der Erhebungsdienst festgestellt, dass er seit 26.08.1999 einen zweiten Wohnsitz in L, G-str hat.

DE seit 27. Juni 2000

SC seit 09. September 2000

Mit Vorhalten vom 19.03.2003, 23.05.2003, 18.07.2003, Fax vom 08.09.2003, 11.12.2003 wurden von der Referentin des UFS dem Stb Mag.Puffer diverse Fragen übermittelt bzw Urgezen betreffend der Antworten gefaxt.

Weiters wurden ihm sowohl mit dem Vorhalt vom 19.03.2003, als auch nochmals mit dem Vorhalt vom 18.07.2003 **alle** Kopien der Niederschriften und die Berichte des Erhebungsdienstes des Finanzamtes Gmunden in Kopie zur Kenntnis und allfälligen Äußerung zur Verfügung gestellt.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 19.03.2003 wurden auch vom Finanzamt Gmunden folgende Unterlagen beim Stb Mag.Puffer anfordert:

" Sie werden hiermit ersucht, für den Zeitraum 07-12/2002 eine detaillierte Einnahmen-Ausgabenaufzeichnung sowie eine Aufstellung der Vorsteuerbeträge vorzulegen. Zusätzlich wären sämtliche Bankkontoauszüge insbesondere jene der H V V T, KontoNr xxxxxx7_0001, anzuschließen. Die noch fehlenden Umsatzsteuervoranmeldungen für das 3. sowie für das 4.Quartal sind ebenfalls dieser Vorhaltsbeantwortung beizulegen. "

Mit Schreiben vom 04.07.2003 wurden vom Finanzamt Gmunden diese angeforderten Aktenteile wie Umsatzsteuervoranmeldungen und die vom Steuerberater ans Finanzamt übermittelten Bankkontoauszüge 2002 dem UFS übersandt.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 24.06.2003 (zum Vorhalt vom 19.03.2003 des UFS) von Stb Mag.Puffer wurden die Verwandtschaftsverhältnisse der einzelnen handelnden Personen der E KEG und der hier im gegenständlichen Haus wohnhaften Personen bestätigt:

SC, JE und DE sind die Kinder von AE.

Die Wohnung Top Nr 3 wird von DE, Top Nr 4 von SC und Top Nr 5 von JE und AE bewohnt.

Für den Zeitraum ab dem Hauskauf 09/1999 und während des Umbaues seien keine Mieten wegen der Beeinträchtigungen verrechnet worden.

Als Beilagen wurden der zuletzt gültige Baubewilligungsbescheid vom 15.10.2000 mit einer Niederschrift eines Bausachverständigen vom 24.07.2000 übermittelt. In der Niederschrift ist angeführt, dass das gesamte Erdgeschoss nur **eine** Wohnung beinhaltet und im Dachgeschoss zwei Wohnungen ausgebaut werden könnten.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 27.08.2003 des Stb Mag.Puffer wurden folgende Fragen der Vorhalte vom 18.07.2003 beantwortet und mitgeteilt, dass die als Beilagen übersendeten Unterlagen betreffend der Niederschriften etc. Herrn AE bekannt sind.

Als Antwort auf die Frage, warum AE und sein Sohn JE für die Wohnung Top Nr 5 eine doppelt so hohe Mietzahlung leisten, wie SC und DE für ihre Wohnungen leisten, wurde erklärt:

*"Die erhöhte Miete erklärt sich aus dem Mietverhältnis. Herr AE und Herr JE benützen die etwas größere Wohnung top Nr 5 **zu ideell gleichen Teilen** dh sie können beide über die gesamte Wohnung verfügen. Da noch keine weiteren Wohnungen adaptiert worden sind, ist die Miete einvernehmlich für beide Mieter in dieser Höhe festgesetzt worden".*

Auf die Frage, was die Sätze in einer Beilage über die Auflistung der Mieten, deren Zuordnung und Höhe der einzelnen Familienmitglieder, mit dem Text bedeutet: " lt. Chef was nicht über Bank bez. wurde, bar eintragen 15.10.02 und lt. Hr. AE bar in Bank = Mieten (lt. Haus 9501) – da Mieten bar

"Der Vermerk in der bezeichneten Beilage " lt. Chef was nicht über Bank bez. wurde, bar eintragen 15.10.02", wurde von der Buchhalterin angeführt. Es handelt sich um eine Anmerkung, die für Automatikbuchungen (= z.B. regelmäßig eingehende Mieteinnahmen, oder für Barzahlungen) in der Regel im Buchungssystem verwendet werden."

Zur Information wurden vom Steuerberater noch zwei Darlehensverträge von Herrn JE und Herrn DE beigelegt, aus denen ersichtlich sei, dass beide Personen private Darlehensverpflichtungen eingegangen seien. Diese Kredite hätten der Anschaffung bzw. für die laufenden Aufwendungen für die KEG gedient.

Kreditvertrag	Bank / vom	Kreditbetrag, Raten	ATS
xxxxxxxx-999	BW / 26.05.2000	200.00,00 120 Monatsraten ab 05.07.2000	2.290,00
xxxxxxxx-807	BW / 20.07.2001	290.000,00 120 Monatsraten ab 05.09.2001	3.428,00

Ebenfalls sind Rechnungen beigegeschlossen, die davon bezahlt worden sein sollen.

FA für Gebühren u. Verkehrsteuern	bar bezahlt am 14.06.2000, Grunderwerbsteuer	136.080,00 ATS
Abwassergenossenschaft H	bezahlt im Jahr 2000,	20.000,00 ATS

	Bestätigung vom 17.01.2001	
Fa.N, Installateur	Re vom 30.06.2000	40.662,00 ATS
Fa.N, Installateur	Re vom 25.10.2000, bar bezahlt am 23.11.2000	8.346,00 ATS

Beigelegt wurden auch die Bankkontoauszüge der Jahre 1999 und 2002.

Erst mit Vorhaltsbeantwortung vom 13.01.2004 wurden diejenigen Unterlagen, die bereits im ersten Vorhalt vom 19.03.2003 nämlich ein Nachweis, ob Mieten auf die Konten geflossen seien, vorgelegt. Es wurden nun auch die Bankkontoauszüge für die Jahre 2000 und 2001 für alle Konten übermittelt.

Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass von Steuerberater Mag.Puffer für alle Jahre von 1999 bis 2002 Umsatzsteuerjahreserklärungen und Erklärungen über die Feststellungen über die Einkünfte von Personengemeinschaften und als Beilagen "Einnahme-Ausgaben-Rechnungen" beim Finanzamt Gmunden eingereicht wurden.

Weiters ist aus der Aktenlage und dem Finanz Online ersichtlich, welche Umsatzsteuervoranmeldungen seit dem dritten Kalendervierteljahr 1999 beim Finanzamt mit welchen Beträgen eingereicht wurden – siehe auch Anhang 4/1, 4/2 und 4/3. Die letzte Abfrage wurde am 07.05.2004 vorgenommen. Daraus ist ersichtlich, dass bisher als letzte Umsatzsteuervoranmeldung diejenige für das erste Kalenderjahr 1-3/2003 am 06.06.2003 online mit abgegeben wurden. Seit diesem Datum wurden keine Umsatzsteuervoranmeldungen mehr abgegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Auf Grund des durch das Finanzamt und den Unabhängigen Finanzsenat durchgeführten umfangreichen Ermittlungsverfahrens wird unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen folgender Sachverhalt festgestellt:

Die E KEG wurde am 25.06.1999 durch Abschluss eines Gesellschaftsvertrages zwischen der persönlich haftenden Gesellschafterin SC, geb. 08.01.19XX, und dem Kommanditisten JE, geb. 16.08.19XX, gegründet. Die Eintragung ins Firmenbuch erfolgte mit Beschluss des Firmenbuchgerichtes vom 24. Juli 1999, FB Nr xxx xxx x. Die Geschäftsanschrift der E KEG ist

Ha xx (früher Ko 00), xxxx K. Selbständig vertretungsbefugt für die E KEG ist seit 24. Juli 1999 SC.

Laut Punkt 3. des Gesellschaftsvertrages ist der Gegenstand des Unternehmens die Vermietung und Verpachtung. Außerdem ist die Gesellschaft zu allen Handlungen, Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes dienlich sind und mit dem Gesetz und diesem Vertrag in Einklang stehen.

Laut Punkt 4. des Gesellschaftsvertrages sind die Gesellschafter wie folgt am Unternehmen beteiligt: SC 90%, JE 10%. Herr JE verpflichtete sich eine Kommanditeinlage von 1.376,03 ATS (100,00 €) zu erbringen. Die Haftung ist mit der voll erbrachten Vermögenseinlage beschränkt.

Die E KEG hat mit Kaufvertrag vom 09.09.1999 die Liegenschaft und das Wohnobjekt (= Bezeichnung laut Kaufvertrag) Ha xx (früher Ko 00), Gemeinde K vom Masseverwalter Dr.M erworben. Dr.M war Masseverwalter des Vermögens der Firma K & Partner KEG, FN xxxxxx t, L-str., xxxx Gm. Aus dem Firmenbuch wurde festgestellt, dass SC, geb. 08.01.19XX, ab 20.08.1997 auch Kommanditistin der K & Partner KEG war.

Der Verkäufer der Liegenschaft, die Firma K & Partner KEG, hat im Kaufvertrag gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 zur Umsatzsteuerpflicht optiert. Der Kaufpreis betrug 3.240.000,00 ATS zuzüglich 20% Umsatzsteuer 648.000,00 ATS, ist gleich Gesamtkaufpreis von 3.888.000,00 ATS.

Laut Punkt VII. des Kaufvertrages ist es der Käuferin – der E KEG - bekannt, dass **Herr AE mit seiner Familie in dem kaufgegenständlichen Gebäude wohnt**. Die Käuferin wird sich um den Abschluss eines Mietvertrages mit Herrn Eder bzw. eine allfällige Räumung des Kaufobjektes selbst bemühen und verzichtet diesbezüglich auf ein Tätigwerden des Masseverwalters.

Festgestellt wurde, dass AE der Vater von SC, JE und DE ist.

Festgestellt aus den Abfragen des Zentralen Melderegisters wurde, dass AE und JE an der Adresse Ko 00, jetzt Ha xx, K seit 06.09.1982 mit ihrem Hauptwohnsitz gemeldet sind. JE hat ab 26.08.1999 in L, G-str. einen zweiten Wohnsitz. DE hat diese Adresse Ko 00, Ha xx, K ab 27.06.2000 als Hauptwohnsitz und SC ab 09.09.2000.

Die E KEG wurde zwischen zwei Geschwistern der Familie E, SC und JE, gegründet. Das von der E KEG erworbene Wohnhaus wurde vor dem Kauf (Kaufvertrag Punkt VII) und ab dem Kauf von Familienangehörigen der Familie E bewohnt. Nachdem im Erdgeschoss drei separate Wohnungen geschaffen wurden, wurde das Haus 7 Monate nach dem Kauf ausschließlich durch Familienmitglieder und zwar durch AE, JE, DE und etwas später noch von SC bewohnt.

Mit Bauplanänderung zum ersten Baubewilligungsbescheid vom 27.08.1998 wurde am 17.01.2000 ein Plan für den Aus- und Umbau des Hauses Ko 00 auf 7 Wohnungen bei der Gemeinde K eingereicht. Da dieser Ausbau auf Grund des bestehenden Flächenwidmungsplanes Ev Nr. 2/1988 Bauland Dorfgebiet (es können bei dieser Widmung maximal 3 Wohnungen bewilligt werden) rechtlich nicht möglich war, wurde eine weitere Baubeschreibung auf **3** Wohnungen mit Datum 07.03.2000 nachgereicht. Entgegen dem Baubewilligungsbescheid vom 12.10.2000 und der Niederschrift durch den Bausachverständigen vom 24.07.2000, dass sich im Erdgeschoss nur **eine** Wohnung befindet, und im Dachgeschoss zwei Wohnungen ausgebaut werden hätten dürfen, wurde vom Erhebungsdienst des Finanzamtes Gmunden am 27.04.2000 festgestellt, dass sich **drei** Wohnungen im Erdgeschoss mit getrennten Sanitäreinrichtungen befinden. Bei den Nachschau am 27.04.2000 und am 11.05.2000 stellte der Erhebungsdienst fest, dass im Erdgeschoss 3 notdürftig bewohnbare Wohnungen hergestellt worden waren.

Dem Ansuchen um Umwidmung auf Bauland Wohngebiet wurde zwar durch die Gemeinde im Juli 2000 entsprochen, jedoch bedürfen Änderungen des Flächenwidmungsplanes der Zustimmung des Landes OÖ. Mit dieser Zustimmung war jedoch nicht vor Mitte 2001 zu rechnen. Vor einer solchen Zustimmung war ein Ausbau von mehr als drei Wohnungen auf dieser Liegenschaft faktisch unmöglich.

Die E KEG erteilte laut diverser Rechnungskopien laut Aktenlage ab 1999 Bauaufträge an verschiedene Firmen z.B. über Innenverputzarbeiten an die Firma BXX.

Im Akt und bei den Vorhaltsbeantwortungen befinden sich alle drei Kreditverträge und deren Zusatzvereinbarungen. Die E KEG hat bei der H V V T drei Kreditkonten und ein Girokonto mit sehr geringen Bewegungen:

KreditkontoNr	vom / privative Schuldübernahme der E KEG	Einmalbarkredit in ATS / Laufzeit	Pfandrecht bis zum Höchstbetrag auf der	ca. monatliche Kreditraten, abhängig vom

	vom		Liegenschaft, ATS	Zinssatz, ATS
xxxxxx7_2200	11.02.1998 / 16.08.1999	3.600.000,00 Laufzeit 20 Jahre, Rückzahlungsbeginn ab 20.04.2000	4.680.000,00, zusätzlich Vereinbarung auf Abtretung aller zukünftiger Mieteinnahmen	24.320,00
xxxxxx7_2201	20.09.1999	1.100.000,00 Laufzeit ca. 25 Jahre, Rückzahlungsbeginn ab 20.04.2000	1.430.000,00	6.420,00
xxxxxx7_0000	19.12.2000 Zweck: Über- brückung MWSt Rückvergütung aus Liegenschafts Kauf	700.000,00, hoher Zinssatz	Mitwidmung zu den Pfandrechten und Bürge-u. Zahlerhaftung für SC	ca. 8.000,00
Summe	der monatlichen	zu bezahlenden	Kreditraten ca.	38.740,00
xxxxxx7_0001		Girokonto		

Festgestellt wurde, dass neben dem Kredit vom 11.02.1998/16.08.1999 auch die am 20.09.1999 und am 19.12.2000 aufgenommenen Kredite zur Gänze in Anspruch genommen wurden. Der Kredit vom 20.09.1999, KtoNr. xxxxxx7_2201 wurde, was teilweise aus vorgelegten Rechnungen nachweisbar ist, für den Umbau des Hauses verwendet. Der Kredit vom 19.12.2000, KtoNr. xxxxxx7_0000, wurde aufgenommen, um die beim Haus anfallende Umsatzsteuer in Höhe von ATS 648.000,00 zu begleichen.

Im Akt befindet sich ein Schreiben vom 15. Oktober 1999 der H V V T, dass die E KEG die Umsatzsteuer von 648.000,00 ATS aus dem Kaufvertrag an die Bank abgetreten hat.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 27.08.2003 wurde eine Zusatzvereinbarung über eine private Schuldübernahme zu KontoNr xxxxxx7_2200, datiert mit 05.11.1999, u.a. mit folgendem Inhalt vorgelegt: *" Als zusätzliche Sicherheit wurde noch die offene Abtretung zukünftiger Mieteinnahmen von sämtlichen Mietern der Liegenschaft Ko 00, xxxx K vereinbart. "*

Der Rückzahlungsbeginn für die Kreditraten der Konten xxxxxx7_2200 und xxxxxx7_2201 war der 20.04.2000.

Da die E KEG den Kauf und den Umbau des Hauses zur Gänze fremdfinanziert hat, waren spätestens ab April 2000 diese anfallenden Kreditraten zu bedienen.

Am 27.04.2000 wurden von AE dem Erhebungsdienst handschriftliche Erklärungen von fünf Wohnungsinteressenten vorgelegt, die mit dem Text " Ich interessiere mich für eine Wohnung im Haus xxxx K, Ko 00 " versehen sind. Die Interessentenerklärungen stammen vom Ma A (ohne Datum), Me A (vom 02.10.1999), Le E (vom 30.11.1999), Lo A (vom 30.03.2000) und von Ob H (vom 16.01.2000, unterschrieben am 17.02.2000).

Alle folgenden Anhänge 1/1 bis 1/7, 2/1 und 2/2, 3, 4/ bis 4/3 sind integrierende Bestandteile dieses Sachverhaltes.

Im Anhang 1/1 sind die Unterlagen der Stb Mag.Schachinger, die diese am 30.07.2000 im Zuge der Berufung ans Finanzamt aufgelistet hat, wiedergegeben. Die Steuerberaterin hat entsprechend den Quadratmetern der Wohnungen versucht, eine Miete von ca. 80,00 ATS brutto pro m² und pro Wohnung im Erdgeschoss zu errechnen. Frau Mag.Schachinger hat ab April 2000 die diversen Beträge den einzelnen Personen der Familie E und den Wohnungen Top Nr 3, 4 und 5 zugeordnet. Es wurden jedoch laut den Kontoauszügen bereits ab Mai 2000 wieder andere "Mietenhöhen" für die Wohnungen bezahlt und den Wohnungen zugeordnet und wieder andere "Mietenhöhen" für Juni 2000. Die Einzahlungen im Juni 2000 auf die Kreditkonten sind laut den Bankauszügen jeweils mit Namen auf diesen Bankauszügen versehen, sodass bei diesen eine Zuordnung zur jeweiligen Person möglich ist und zwar Zahlung DE: 4.540,00 ATS, JE: 4.520,00 ATS und AE: 5.240,00 ATS.

Auf den Listen 1/1 bis 1/7 und 2/1 bis 2/2 befinden sich zusammengefasst **alle** Einzahlungen der Familienmitglieder auf die Bankkreditkonten, die von April 2000 bis 31.12.2002 geleistet wurden und zwar zugeordnet den Personen, den Monaten, den Konten und den Einzahlungstagen.

Aus einer Unterlage, die der Erhebungsdienst am 17.10.2002 bei Stb Mag. Puffer erhalten hat, wurde festgestellt, dass die Mieten ab Jänner 2001 für jedes Familienmitglied wieder in einer anderen Höhe erstellt wurden – siehe Anhang 1/3. Ein Textbaustein auf diesem Blatt und die Erklärung von Stb Mag. Puffer zeigen, dass es hier nur um errechnete Beträge ging, die der Bank offensichtlich als Kreditrückzahlung dienen sollten. Dies zeigt deutlich die in Schillingen runde Bruttosumme mit Umsatzsteuer dieser Beträge, die 20.000,00 ATS ausmacht bzw. 1.453,46 in €.

Aus allen diesen Auffälligkeiten und Ungewöhnlichkeiten – Behauptung von AE, dass die Mieten bar bezahlt werden - ist ersichtlich, dass die "Automatikbuchungen" beim Steuerberater nur dazu dienen ein fremdübliches Mietverhältnis vorzuspiegeln. Die Buchungen des Steuerberaters, auch wenn sie nur einige Monate hinweg regelmäßig erfolgten machen daher keinerlei Beweis für das tatsächliche Vorliegen eines Mietverhältnisses. **Gebucht** sind auf dem vorgelegten Buchhaltungskonto 811000 Erlöse Vermietung die Mieten für 12/2001 und 1-3/2002 und 4-6/2002 laut der oben genannten Buchhaltungsanweisung vom Steuerberater. Nur die Mieten 12/2001 wurden am 15.01.2002 in einer Summe (1.453,46 €) auf das Konto xxxxxx7_0001 zur Einzahlung gebracht. Alle übrigen Mieten ab 01/2002 bis 06/2002 wurden wie zahlreiche Mieten 2001 – siehe auch Anhang 1/1 bis 1/7 und 2/1 bis 2/2 – nie auf die Kreditkonten eingezahlt. Es wurde insgesamt dreimal und zwar am 22.10.2001 ein Betrag von 40.000,00 ATS (das entspricht 2 Monaten zu je 20.000,00 ATS der von Stb Mag. Puffer errechneten "Mieten") und einmal am 15.01.2002 ein Betrag mit 1.453,46 € in diesen Gesamtsummen als Einzahlungen bezahlt. Das spricht ganz deutlich dafür, dass nur die Rückzahlungen der Darlehen durch diese Zahlungen im Vordergrund stehen.

Im **Anhang 2/1 und 2/2** ist in einer eigenen Zusammenstellung genau ersichtlich, **wer** von den Familienmitgliedern, **wann** und **wie viel** an Einzahlungen auf die Bankkonten geleistet hat bzw. wann diese drei Sammelbuchungen erfolgt sind und wann **keine** Einzahlungen geleistet wurden.

In diversen Vorhaltsbeantwortungen beim Finanzamt und beim UFS wurden fast alle Bankkontoauszüge der Jahre 1999 bis 2002 mit fast allen Bewegungen vorgelegt.

Aus den vorgelegten Bankkontenauszüge wurde festgestellt, dass ca. am 15.01.2002 die letzte größere Bareinzahlung in einer Summe auf das Konto Nr. xxxxxx7_0001 in Höhe von 1.453,46 € (= 20.000,00 ATS) geleistet wurde. Sonst wurden 2002 von der Bank nur quartalsmäßig die Kreditzinsen und die Spesen auf die Konten gebucht. Ca. ab September

2002 wurden auf den Konten keinerlei Buchungen (es wurden auch nicht mehr die Kreditzinsen und Spesen des 4.Quartals gebucht) auch von Seiten der Bank mehr getätigt.

Im Anhang 4/1 und 4/2 und 4/3 sind alle **erklärten** Umsatzsteuervoranmeldungen (UVAs) der einzelnen Quartale und die **erklärten** Jahreserklärungen aufgelistet. Im Jahr 1999 gab es keinerlei umsatzsteuerpflichtige Einnahmen. Erst ab 2000 wurden umsatzsteuerpflichtige Einnahmen erklärt. In Verbindung mit Anhang 1/1 bis 1/7 ist ersichtlich, dass die auf die Bankkonten bezahlten Beträge als "Mietumsätze" in den einzelnen UVAs erklärt wurden. Erst in den Jahreserklärungen wurde von Stb Mag.Puffer, insbesondere im Jahr 2002, auch die nicht auf die Kreditkonten bezahlten Beträge als "Mietumsätze" erklärt. 2002 wurden zur einzigen Einzahlung im Jänner 2002 die nicht eingezahlten und nur gebuchten "Mieten" 2002 dazuaddiert und ebenso die 2001 nicht bezahlten "Mieten" hinzugerechnet.

Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass die E KEG in der Umsatzsteuerjahreserklärung 2000 und in den Erläuterungen u.a. einen Nettoumsatz von ATS 8.333,33 mit 20% angegeben hat, der aus dem Verkauf von Installationsmaterial stammt (laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2000). Anmerkung: Die KEG schuldet diese ausgewiesene Umsatzsteuer im Jahr 2001 auf Grund der Rechnungslegung gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994.

Weiters wurden im Jahr 2001 zwei Rechnungen von der E KEG an die Firma O Bau mit Umsatzsteuerausweis gelegt und zwar über erbrachte Arbeitsleistungen. Der Text auf den Rechnungen lautet: Re vom 22.07.2001: über Arbeitsleistungen lt. Vereinbarung, Stundensatz 300,- x 63 Std; Re vom 30.07.2001: über Arbeitsleistungen lt.Vereinbarung, Stundensatz 300,- x 59 Std. Diese dürften von AE oder den sonstigen Familienmitgliedern stammen. Diese Tätigkeiten stehen mit der behaupteten Vermietungstätigkeit durch die KEG in keinerlei Zusammenhang. Es steht auf Grund des Sachverhaltes fest, dass ein Nichtunternehmer d.h. eine Privatperson diese Rechnungen für eigene geleistete Arbeiten mit Umsatzsteuer unzulässigerweise über die KEG verrechnet hat. Anmerkung: Die KEG schuldet diese ausgewiesene Umsatzsteuer im Jahr 2001 auf Grund der Rechnungslegung gemäß § 11 Abs 14 UStG 1994.

Die in den Niederschriften des Erhebungsdienstes behaupteten mündlichen Mietverträge sind weder von ihrem Inhalt her nachvollziehbar, noch ist daraus eine ernsthaft beabsichtigte Vermietungstätigkeit im Sinne von fremdüblichen Mietverhältnissen ableitbar. Es gibt nur einen einzigen sicheren Vertragsbestandteil und dies ist die Zuordnung der Wohnungen zu den einzelnen Familienmitgliedern, wie sie in der Auflistung durch die Stb Mag.Schachinger

vorgenommen wurde und von Stb Mag.Puffer in der Vorhaltsbeantwortung vom 24.06.2003 bestätigt wurde. Alle anderen Voraussetzungen, die bei einem fremdüblichen Mietverhältnis üblicherweise vorliegen, sprechen gegen Mietverträge zwischen der E KEG und den Personen AE, JE, DE und SC und sprechen für reine Darlehensrückzahlungen an die Bank.

- Es wurden in den Monaten September 1999 bis April 2000, in denen zumindest AE im Haus gewohnt hat, keinerlei Miete von der E KEG verlangt.
- Es wurde im Monat April 2000 eine "Miete" tatsächlich in Höhe von 4.488,80 ATS von oder für SC eingezahlt, in dem sie noch gar nicht in diesem Haus gewohnt hat. Auch der Erhebungsdienst hat in seinen Niederschriften vom 27.04.2000 und 11.05.2000 SC zu diesen Zeitpunkten nicht einmal als "Mieterin" erwähnt. SC ist erst ab ca. August 2000 in das Haus in die Wohnung Top Nr 4 eingezogen und hat dann bis Dezember 2000 = 5 mal eine "Miete" von 4.488,00 ATS auf die Bankkonten eingezahlt.
- Aus der Liste im Anhang 2/1 und 2/2 geht hervor, dass jede der vier Personen AE, JE, DE und SC Einzahlungen auf die Bankkonten in unterschiedlichster Höhe in den einzelnen Monaten getätigt hat, was eine dauernde Änderung der behaupteten Mietverträge voraussetzen würde. Ebenso ist aus dem Anhang ersichtlich in wie vielen Monaten von diesen Personen keinerlei Einzahlungen auf die Bankkonten erfolgt sind und damit keine "Mietzahlungen" geleistet wurden.
- Wenn man von "Mietverhältnissen" beginnend mit Mai 2000 fortlaufend bis zum 31.12.2002 (das ist der Zeitpunkt bis zu dem im jetzigen Verfahren Beweismittel vorgelegt wurden) ausgeht, sind das für das Jahr 2000 8 Monate und für das Jahr 2001 und 2002 je 12 Monate, insgesamt somit 32 Monate. Wie aus dem Anhang 2/1 und 2/2 hervorgeht, hat DE in neun Monaten, SC in sechs Monaten, AE in neun Monaten und JE in fünf Monaten ihnen zuordenbare Einzahlungen auf die Bankkonten geleistet. Diese wenigen Einzahlungen erfolgten noch dazu in meist unterschiedlichen Höhen. Zweimal und zwar am 22.10.2001 für zwei Monate und am 15.01.2002 für ein Monat wurden Sammelüberweisungen über die gesamte von Stb Mag.Puffer errechnete "Mietsumme" von monatlich 20.000,00 ATS = 1.453,46 € eingezahlt. In all den übrigen Monaten wurden **keine "Mieten" oder Einzahlungen** geleistet, obwohl alle oder zumindest drei (AE, DE und SC) Familienmitglieder im Haus wohnten.
- Die Familienmitglieder AE und SC konnten auf Befragen des Erhebungsdienstes am 17.02.2002 nicht bekannt geben, wie hoch momentan ihre monatliche Miete ist. Weder AE, noch SC, die ja die Geschäftsführerin der E KEG ist, konnte auch Angaben über die

"Mieten" von JE oder DE machen. Dies ist nicht sehr verwunderlich, da im Jahr 2002 (außer am 15.01.2002 in einer letzten Sammelüberweisung die "Miete" Dezember 2001 eingezahlt wurde) von **keinem** Familienmitglied eine "Miete" auf die Bankkonten eingezahlt worden ist.

- Festgestellt wurde, dass ab Ergehen der Berufungsvorentscheidung am 11.01.2001 die Einzahlungen von Beträgen auf die Bankkonten von den Familienmitgliedern nur mehr gelegentlich bis März 2001 erfolgten und dann über Monate zur Gänze eingestellt wurden – siehe Anhang 2/1 und 2/2.
- Festgestellt wurde, dass grundsätzlich alle Mietzahlungen an die Bank verpfändet waren.
- Festgestellt wurde, dass entgegen der Behauptung beim Erhebungsdienst am 11.05.2000 von den "Mieter" an die E KEG keinerlei Betriebskosten bezahlt wurden, da sich in den Einnahmen **keine** solchen Zahlungen befinden (die z.B. bei Heizkosten mit 20% USt belastet sein müssten). In der Einnahmen Ausgaben Rechnung der einzelnen Jahre sind die Betriebskosten nur bei den Ausgaben beinhaltet.
- Nicht festgestellt werden konnte, dass von Familienmitgliedern wie JE oder DE an die E KEG Privatdarlehen gewährt wurden, da keinerlei Nachweis über allfällige Verzinsung oder Rückzahlung durch die E KEG vorgelegt wurde. Aus den vorgelegten Rechnungen ist nur ersichtlich, dass von den Familienmitgliedern Aufwendungen der E KEG wie z.B. die Grunderwerbsteuer oder Installateurrechnungen privat bezahlt wurden, was für den privaten Charakter dieser Ausgaben und der gesamten Wohnungsaufwendungen spricht.
- Nicht festgestellt werden konnte, dass vom Stb Mag.Puffer diverse gebuchte "Mieten" bar an die E KEG geleistet wurden, da zu diesen gebuchten Zeiträumen teilweise überhaupt keine "Mieten" bezahlt wurden, weil auf die Bankkreditkonten keinerlei Rückzahlungen geleistet wurden, obwohl die Kreditverträge dies vorgesehen hätten und die "Mieten" an die Bank verpfändet gewesen wären.

Es handelt sich hier bei allen Aufwendungen und Ausgaben ausgehend vom Kauf des Hauses für die E KEG ausschließlich um Aufwendungen, die für ein privates Wohnbedürfnis der Familienmitglieder getätigt wurden, aber nicht um eine umsatzsteuerlich unternehmerische Tätigkeit.

In rechtlicher Hinsicht ist der vorliegende Sachverhalt wie folgt zu beurteilen:

Gemäß § 2 Abs 1 erster Satz Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) ist Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechtes, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers (§ 2 Abs 1 zweiter Satz UStG 1994). Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (§ 2 Abs 1 dritter Satz UStG 1994).

Gemäss § 12 Abs 1 Z 1 1.Satz UStG 1994 kann der Unternehmer die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen: 1. Die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Bei der gegenständlichen Berufung ist strittig:

Gab es in den Jahren 1999 und 2000 umsatzsteuerrechtlich relevante Vorbereitungshandlungen zur Vermietungstätigkeit, die eine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft begründen?

Hat die behauptete oder beabsichtigte Tätigkeit der Vermietung von Wohnungen 1999 und/oder ab 2000 zwischen der E KEG und den Familienmitgliedern der Familie E überhaupt stattgefunden?

Für den Beginn der Unternehmereigenschaft ist festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des VwGH eine Erbringung von Leistungen vorerst nicht erforderlich ist. Was jedoch erforderlich ist, ist dass die beabsichtigte Tätigkeit **ernsthaft** auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies auch nach außen in Erscheinung tritt (VwGH 3.5.1968, ZI 1081/66; 30.9.1998, ZI 96/13/0211). Für das Entstehen der Unternehmereigenschaft ist maßgebend, wann – nach außen erkennbar – die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden (Ruppe, Kommentar zum UStG 1994, § 2 Tz 134).

Die Judikatur verlangt gerade bei der Vermietung von Gebäuden, die auch nichtunternehmerischen Zwecken bzw. privaten Wohnbedürfnissen dienen können, die Dokumentation der Ernsthaftigkeit mit folgenden Voraussetzungen:

Ein Abzug von Vorsteuern **vor** einer Einnahmen- oder Einkünfteerzielung kommt nur dann zum Tragen, wenn entweder die Absicht der hier gegenständlichen künftigen Vermietung in **bindenden** Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat oder aus **sonstigen**, über die

Absichtserklärung hinausgehenden Umständen die künftige Vermietung mit ziemlicher Sicherheit feststeht (VwGH 25.11.1986, 86/14/0045).

In seinem Erkenntnis vom 15.01.1981, ZI 15/1817/79, 15/1818/79 hat der Verwaltungsgerichtshof betont, dass bei Errichtung eines für eigene Wohnzwecke bestimmten Einfamilienhauses durch ein Ehepaar im Rahmen einer Grundstücksgemeinschaft jedenfalls so lange noch **kein** Vorsteuerabzug zusteht bzw noch keine typische Vorbereitungshandlung für eine künftige Tätigkeit vorläge, als die Absicht der künftigen Vermietung nicht in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hätte und auch nicht aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststünde, dass eine anteilige Vermietung des Hauses erfolgen werde.

In seinem Erkenntnis vom 29.7.1997, ZI 93/14/0132 wies der Verwaltungsgerichtshof ein weiteres Mal auf das Element der klaren und eindeutigen Äußerung des Entschlusses zur Vermietung als Voraussetzung für die Anerkennung von einkommensteuerlich beachtlichen Werbungskosten, als auch von entsprechenden Vorsteuern hin. Es genügten demnach weder bloße Absichtserklärungen über eine künftige Vermietung noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften ins Auge gefasst hätte.

Ebenso hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27.3.1996, 93/15/0210 ausgeführt, dass Vorsteuern vor einer Einnahmenerzielung nur dann zum Tragen kommen, wenn entweder die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat oder aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen die künftige Vermietung mit ziemlicher Sicherheit feststeht

Diese Ansicht, dass die beabsichtigte Tätigkeit **ernsthaft** auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt sein müsse und dies auch nach außen in Erscheinung treten müsse (VwGH 3.5.1968, ZI 1081/66; 30.9.1998, ZI 96/13/0211) entspricht auch der Ansicht des VwGH, der ab 1995 für Österreich die maßgebliche Rechtsprechung des EuGH (Rechtssache "Rompelman" Rs C-268/83 vom 14.2.1985 und Rechtssache "Inzo" Rs C-110/94 vom 29.2.1996) vertritt.

Der EuGH betont aber z.B. in der Rechtssache "Inzo", dass die Steuerbehörde in Fällen von Betrug oder Missbrauch – wenn also der Steuerpflichtige die Erklärung, die wirtschaftliche Tätigkeit aufnehmen zu wollen, nicht im guten Glauben abgegeben hat – rückwirkend die Erstattung der Vorsteuerbeträge verlangen kann, da diesfalls die Abzüge auf Grund unrichtiger Erklärungen gewährt wurden. Der EuGH stellt mit seiner Anknüpfung an den "guten Glauben" eine subjektive Sichtweise in den Vordergrund. Es kommt somit auf die

wahrheitsgemäß erklärte Absicht des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Tätigkeit an. Gerade in den Fällen, in denen die äußeren Umstände dafür sprechen, dass primär in der Lebensführung gelegene Motive für eine Betätigung ausschlaggebend waren, wird der Nachweis, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit beabsichtigt ist, nicht leicht zu erbringen sein.

Dies wird umso genauer zu prüfen sein, wenn es sich bei den Vertragspartnern zur Erzielung von den Einnahmen um Familienmitglieder handelt.

Für das Abgabenrecht bietet der Gesetzgeber in der Bundesabgabenordnung (BAO) unter den Überschriften "wirtschaftliche Betrachtungsweise" die Möglichkeit abgabenrechtliche Sachverhalte generell und insbesondere Sachverhalte im Familienkreis einer genauen inhaltlichen Betrachtung zu unterziehen.

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, wobei gemäß Abs 2 leg cit vom Abs 1 abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften unberührt bleiben.

Aus den Bestimmungen des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) und der Judikatur des VwGH ist abzuleiten, dass bei nahen Angehörigen besonders vorsichtig geprüft werden muss, ob die formelle rechtliche Gestaltung von Rechtsgeschäften seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht. Die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen setzt dabei kumulativ voraus, dass sie

nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,

einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 13.6.1989, 86/14/0037).

Zum Veranlagungsjahr 1999:

Die 2 dem Jahr 1999 zuordenbaren vorgelegten Interessentenerklärungen sind vom Text her völlig unverbindlich gehalten. Sie stellen keinerlei bindende Vereinbarung darüber dar, dass ein familienfremder Mieter sich konkret für eine Wohnung interessiert und verpflichtet hätte.

Es kam 1999 zu Bauaufträgen durch die E KEG z.B. zu Innenputzarbeiten. Es kam aber 1999 noch zu keinerlei Planeinreichung beim Gemeindeamt K, dass Wohnungen überhaupt hätten ausgebaut werden sollen. Laut der ersten Baubewilligung vom 27.08.1998 und der

Baubeschreibung vom 20.04.1998 war nur ein Wohnhaus mit je einer Wohnung im Erdgeschoss und im Dachgeschoss bewilligt, wobei aus den späteren Erhebungsunterlagen hervorgeht, dass das Dachgeschoss ja nie ausgebaut worden war. Weiters wurde bei den Nachschauen angegeben, dass auch für diesen Zeitraum von keinem Familienmitglied z.B. von AE, der ja schon beim Kauf im diesem Haus wohnte und mit seinem Sohn JE dort seinen Hauptwohnsitz gemeldet hat, keinerlei Miete oä bezahlt wurde. Die Bauaufträge sind daher dem privaten Wohnbedürfnis der Familienmitglieder zuzuordnen. Es lagen somit auch keine sonstigen Umstände vor, die auf eine bindende Vermietungsabsicht hätten schließen lassen. Es liegt somit für das Jahr 1999 keine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft vor.

Zum Veranlagungsjahr 2000:

Die 2 dem Jahr 2000 zuordenbaren vorgelegten Interessentenerklärungen sind vom Text her völlig unverbindlich gehalten. Sie stellen keinerlei bindende Vereinbarung darüber dar, dass ein familienfremder Mieter sich konkret für eine Wohnung interessiert und verpflichtet hätte.

Mit Datum 17.01.2000 wurde ein Plan mit 7 Wohnungen (2 im ausgebauten KG, 3 im EG, 2 im DG) beim Gemeindeamt K eingereicht. Mit 07.03.2000 musste dieser Plan auf 3 Wohnungen reduziert werden und zwar 1 Wohnung im EG und 2 Wohnungen im Dachgeschoss, da der rechtskräftige Flächenwidmungsplan auf Bauland-Dorfgebiet lautete und daher nur 3 Wohnungen überhaupt ausgebaut werden durften. Der Flächenwidmungsplan der bereits seit dem Baubescheid vom 27.08.1998 mit der Baubeschreibung vom 20.04.1998 der Geschäftsführerin der E KEG bekannt hätte sein müssen, lässt aus rechtlichen Gründen bei einer Flächenwidmung Bauland Dorfgebiet nur den Bau von drei Wohnungen zu. Die Planeinreichung dokumentiert die Absicht mehr Wohnungen zu bauen, als für die Familienmitglieder notwendig wären. Mangels rechtlicher Möglichkeit auf 7 Wohnungen auszubauen, sind aber die sonstigen Umstände im Jahr 2000 zu vage, dass eine künftige Vermietung an fremde Personen feststünde. Im übrigen wurde am 06.11.2000 von der Stb Mag.Schachinger auch angegeben, dass von der Bank kein weiterer Kredit für einen Ausbau von Wohnungen zur Verfügung gestellt würde.

Es ist nun bei den tatsächlich ausgebauten drei Wohnungen zu prüfen, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zwischen der E KEG und den Personen AE, JE, DE und SC Mietverträge zu Stande gekommen sind.

Grundsätzlich bedarf der Abschluss von Mietverträgen nicht der Schriftform. Bei mündlichen Verträgen müssen jedoch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile eines Miet-

vertrages (Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Höhe des Bestandzinses, allfällige Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal einer allfälligen Mieterinvestition, Vereinbarung über die Instandhaltungspflichten, Tragung der Betriebskosten) mit ausreichender Deutlichkeit festgelegt sein.

Als einziges sicheres Sachverhaltselement bei den Wohnungen Top Nr 3 und Top Nr 4 liegt vor, dass Nr 3 DE und Nr 4 SC als Wohnung nutzt.

Bereits bei der Wohnung Top Nr 5 mit 65, 14 m² bestehen Zweifel. Es ist hier gleich festzuhalten, dass ungewöhnlicherweise bei der Wohnung Top Nr 5 laut Steuerberater Mag.Puffer ideell jeder der möglichen Mieter, nämlich AE und JE, über die ganze Wohnung verfügen könne und deshalb jeder eine "Miete" bezahle. So eine Vereinbarung widerspricht jeder Lebenserfahrung. Dagegen spricht auch, dass sowohl JE als auch AE nur sehr unregelmäßig "Mieten" bezahlt haben. Nachdem beide Personen dort ihren Hauptwohnsitz haben und auch in den Jahren 1999 bis 2002 dort hatten, kann so eine Vereinbarung nicht geglaubt werden. Die Mieten waren in den einzelnen Monaten unterschiedlich hoch, was einer dauernde Änderung der behaupteten Mietverträge gleichkommt, ohne dass irgendwelche Gründe ersichtlich waren. Da JE auch über einen Zweitwohnsitz in L in der G-str. verfügt hat, ist es erklärlich, dass er sein Mietverhältnis über eine ganze Wohnung im ideellen Sinn selbst nicht ganz ernst genommen haben dürfte. Er hat, wenn man die behaupteten Mietverhältnisse im Mai 2000 beginnen lässt und bis Dezember 2002 beobachtet, das sind 32 Monate, nur fünf mal ihm zuordenbar Mieten bezahlt – siehe Anhang 2/1 und 2/2 und dies in unterschiedlicher Höhe. Es hat daher zwischen dem Kommanditisten JE und der E KEG kein fremdübliches Mietverhältnis bestanden, sodass ein Mietvertrag nie zu Stande kam .

Hat eine Mietvertrag zwischen der Geschäftsführerin der E KEG SC und der Privatperson SC bestanden? Aus der Aktenlage und dem Melderegisterabfragen ist ersichtlich, dass SC ihren Hauptwohnsitz von 01.09.1997 bis 04.09.2000 in der M-str., xxxx V hatte. Ihren Hauptwohnsitz hat sie erst ab 05.09.2000 an die Adresse der E KEG verlegt. Aus den Angaben von Stb Mag.Puffer ist ersichtlich, dass SC die Wohnung Top Nr 4 mit 56,11 m² bewohnt. Aus den Mietenberechnungen der Stb Schachinger wurde bei einem m²-Mietpreis von brutto 80,00 ATS eine Miete für diese Wohnung ab April 2000 von 4.488,80 ATS berechnet. Dieser Betrag wurde im April 2000 auf das E KEG Konto xxxxxx7_2201 einbezahlt dh zu einem Zeitpunkt an dem SC an dieser Adresse noch gar nicht gemeldet war. Die Monate Mai, Juni, Juli 2000 wurde keine Miete dieses Betrages auf ein KEG Konto einbezahlt. Erst ab August 2000 bis Dezember 2000 wurde in unregelmäßigen Abständen dh manchmal in einem Monat zwei Mal,

manchmal erst im Nachhinein ein Betrag von 4.488,00 ATS auf ein Konto bezahlt. Die letzte Mietzahlung, die SC direkt zuordenbar erscheint, erfolgte am 16.03.2001. Jänner, Februar 2001 und ab April 2001 wurde keine "Miete" mehr bezahlt – siehe Anhang 2/1 und 2/2. Es hat daher zwischen der E KEG und SC sichtlich kein fremdübliches Mietverhältnis bestanden, sodass ein Mietvertrag nie zu Stande kam.

Hat ein Mietvertrag zwischen DE und der E KEG für die Wohnung Top Nr 3, 56,27 m², bestanden? Aus der Aktenlage und den Melderegisterabfragen ist ersichtlich, dass DE seinen Hauptwohnsitz ab 27.Juni 2000 an der Adresse der E KEG hatte. Aus den Angaben von Stb Mag.Puffer ist ersichtlich, dass DE die Wohnung Top Nr 3 mit 56,27 m² bewohnt. Aus den Mietenberechnungen der Stb Schachinger wurde bei einem m²-Mietpreis von brutto 80,00 ATS eine Miete für diese Wohnung ab April 2000 von 4.540,00 ATS berechnet. Für Mai 2000 wurde ein Betrag von 5.211,20 ATS auf ein Kreditkonto einbezahlt. Mit Zahlungen vom 02.06.2000, die auch laut Bankkonto DE zuzuordnen ist, und am 05.07.2000 wurde ein Betrag von 4.540,00 ATS auf ein Kreditkonto der E KEG einbezahlt. Dann wurde 4 mal wieder ein Betrag von 5.211,00 ATS eingezahlt und für Dezember 2000 nichts. Für Jänner 2001 wurde ein neuer Mietbetrag von 4.501,00 ATS, für Februar kein Betrag und für März (am 22.03.2001) wieder ein Betrag von 4.501,00 ATS einbezahlt; das sind insgesamt neun zuordenbare Beträge in unterschiedlichen Höhen – siehe Anhang 2. Ab April 2001 erfolgten keinerlei Mietzahlungen mehr, die DE direkt zuordenbar waren. Es hat daher zwischen DE und der E KEG kein fremdübliches Mietverhältnis bestanden, sodass ein Mietvertrag nie zu Stande kam.

Hat ein Mietvertrag zwischen AE und der E KEG für die Wohnung Top Nr 5, 65,14 m² bestanden? Aus der Aktenlage und dem Melderegisterabfragen ist ersichtlich, dass AE seinen Hauptwohnsitz ab 06.09.1982 an der Adresse der E KEG hatte dh AE hat schon beim Verkäufer der Liegenschaft der K & Partner KEG an dieser Adresse gewohnt. Daraus ist ersichtlich, dass das Haus seinem dringenden Wohnbedürfnis diene und weiterdienen sollte. Aus den Mietenberechnungen der Stb Schachinger wurde bei einem m²-Mietpreis von brutto ca. 80,00 ATS eine Miete für diese Wohnung ab April 2000 von 4.501,60 ATS berechnet. Für Mai 2000 wurde ein Betrag von 4.501,60 ATS auf ein Kreditkonto einbezahlt. Die Mietzahlung vom Juni 2000 mit 5.240,00 ATS ist wieder namentlich direkt AE zuzuordnen. Zwischen Juli 2000 und Jänner 2001 erfolgten in unterschiedlicher Höhe, eben einmal mit 5.240,00 ATS, einmal mit 4.501,00 ATS diverse Einzahlungen – siehe Anhang 1/1 bis 1/7 und 2/1 und 2/2. Zwischen Februar 2001 und Dezember 2002 gibt es keine AE direkt zuordenbare Einzahlungen

auf den Kreditkonten. Ab Jänner 2001 wäre an und für sich von Mag.Puffer eine erhöhte Miete für AE mit 5.811,00 ATS errechnet worden dh. der Mietvertrag wäre schon wieder geändert worden, ohne dass irgendein Nachweis oder eine Begründung vorgelegt wurde - siehe Anhänge 1 und 2. Es hat daher zwischen AE und der E KEG kein fremdübliches Mietverhältnis bestanden, sodass ein Mietvertrag nie zu Stande kam.

Weiters wurden bei allen Personen keinerlei Zahlungen an die E KEG betreffend der Betriebskosten – siehe Anhang 3 - des Hauses geleistet, da sich keinerlei Einnahmen aus diesem Titel in den Einnahmen Ausgaben Rechnungen befinden. Offensichtlich wurden diese Ausgaben von den Personen AE, JE, DE und SC privat abgedeckt, was auch den tatsächlichen Verhältnissen entspricht.

Die ganze Konstruktion mit den sogenannten Mietzahlungen diente nur dazu, die bei der E KEG für den Hauskauf und den Hausumbau anfallenden Kreditraten zu decken. Dies ist auch daraus ersichtlich, dass von Stb Mag. Puffer ab Jänner 2001 die Gesamtbruttomieten auf einen runden Schillingbetrag mit 20.000,00 ATS pro Monat gerechnet wurden, was wohl eher einer Rückzahlungsvereinbarung mit der Bank entspricht als realistischen Mieten, die sich dadurch zum wiederholten Male geändert hätten.

Ebenso nicht geglaubt wird, dass JE oder DE der E KEG ein Darlehen gegeben haben. Es wurden keinerlei Vereinbarungen über eine allfällige Verzinsung, Rückzahlung oä. mit der E KEG getroffen. Daher erfüllen auch diese Behauptungen in keiner Weise die Voraussetzungen für die Anerkennung als fremdübliche Verträge. Es wurden eben Aufwendungen der E KEG wie die Grunderwerbsteuer oder Installateurrechnungen durch Bareinzahlungen der Privatpersonen abgedeckt, was klarerweise wieder für die rein private Veranlassung des Bewohnens des Hauses in Ha xx, K spricht.

Die Mietverträge werden daher nicht anerkannt, sodass rechtlich gesehen keinerlei Mietverträge zwischen der E KEG und SC, JE, DE und AE vorgelegen sind.

Aus dem gesamten Sachverhalt, aus allen Anhängen 1, 2, 3 und 4 wurde festgestellt, dass es sich bei den Einzahlungen von diversen Beträgen auf die Bankkreditkonten um reine Darlehensrückzahlungen handelte, die Privatpersonen eben leisten müssen, wenn sie ihr Wohnbedürfnis mit einem Hauskauf, auch wenn dieser Hauskauf über eine KEG geführt wird, decken müssen. Die aufgenommenen Darlehen sind zurückzuzahlen. Eine abgabenrechtliche Qualifikation dieser Zahlungen als Mieten konnte beim hier festgestellten Sachverhalt und beim zeitlichen Ablauf des Sachverhaltes nicht getroffen werden. Die in den Niederschriften

des Erhebungsdienstes behaupteten "Mietverträge" sind weder ihrem Inhalt nach nachvollziehbar, noch sind sie bei dem hier vorliegenden Sachverhalt als fremdüblich zu bezeichnen.

Auf die Liebhabereibegründungen des Finanzamtes und der Steuerberater war nicht mehr einzugehen, da umsatzsteuerlich weder im Jahr 1999, noch im Jahr 2000 eine Unternehmereigenschaft der E KEG vorliegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Anhänge 1/1 bis 1/7, 2/1 und 2/2, 3, 4/1 bis 4/3

Linz, 10. Mai 2004