



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die LS, vom 11. Jänner 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 17. Dezember 2009 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Lebenspartner Mag.<sup>a</sup> X. und Dipl. Ing. Y. sind Hälfteeigentümer eines Grundstückes mit einem in den Jahren 2005 bis 2007 gemeinsam errichteten Gebäude.

Am 18. September 2007 gab die Steuervertretung der berufungswerbenden Mieteigentumsgemeinschaft mittels Formular Verf 16 den Beginn einer Vermietungstätigkeit bekannt und stellte mit Wirkung ab dem Jahr 2006 einen Regelbesteuerungsantrag gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994. In der gleichzeitig vorgelegten Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2006 machte die Berufungswerberin Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes in Höhe von -7.526,65 € geltend. In einer Beilage zur Umsatzsteuererklärung 2006 wurde der Vorsteuerabzug mit der Vermietung einer Fläche von 34,2 m<sup>2</sup> (17% der Gesamtnutzfläche) an die „Physiotherapeutin R.“ begründet. Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 24. Oktober 2007 die Umsatzsteuer für das Jahr 2006 erklärungsgemäß mit - 7.526,65 € fest. Auch die Umsatzsteuer für das Jahr 2007 setzte es mit Bescheid vom 3. Oktober 2008 erklärungsgemäß mit -2.368,03 fest.

Mit Ergänzungsersuchen vom 12. November 2008 ersuchte das Finanzamt die Berufungswerberin, eine detaillierte Aufstellung über die Anschaffungskosten in Höhe von 316.404,2 € nachzureichen sowie eine Berechnung der AfA-Bemessungsgrundlage und die Mietverträge vorzulegen.

Dieses Ersuchen beantwortete die Steuervertretung mit Schreiben vom 19. November 2008. Zu den Mietverträgen gab sie an, diese von der Eigentümergemeinschaft angefordert zu haben und nachzureichen.

Am 18. November 2009 richtete das Finanzamt ein neuerliches Vorhalteschreiben an die Berufungswerberin, worin diese ua. ersucht wurde bekannt zu geben, „*was vermietet wird und an wen*“ sowie den diesbezüglichen Mietvertrag vorzulegen.

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2009 antwortete die Steuervertretung, beim Mietobjekt handle es sich um eine Physiotherapeutenpraxis im Haus Z.. Mieterin sei die Physiotherapeutin Mag. X.. Gleichzeitig wurde eine „Zusammenstellung der wesentlichen Vertragspunkte des Mietverhältnisses“ mit folgendem Wortlaut vorgelegt:

*„Dieser Vertrag ist in Gegenwart von Steuerberater L. mündlich abgeschlossen worden und kam durch Zahlung der ersten Miete seitens der Mieterin durch Anbot und Annahme zustande.“*

#### 1. Mietobjekt

*Physiotherapeutenpraxis im Haus Z.. Das Mietobjekt darf nur zum Betrieb der Physiotherapeutenpraxis verwendet werden. Das Mietobjekt hat eine Nutzfläche von 34,2 m<sup>2</sup>.*

#### 2. Mieterin

*Frau Mag. X., geb. tt.mm. 1960*

*Physiotherapeutin*

#### 3. Mietdauer

*Das Mietverhältnis hat am 1. April 2007 begonnen und ist auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Es endet automatisch, wenn es nicht von der Mieterin für den Betrieb ihrer Physiotherapiepraxis verwendet wird. Eine Untervermietung wie auch eine anderweitige Verwendung ist nur einvernehmlich möglich.*

#### 4. Mietpreis

*Ab 1.4.2007 Euro 205,20 netto zuzüglich der gesetzlichen Mehrwertsteuer von derzeit 20%. Der Mietindex ist angepasst an den Verbraucherpreisindex VPI 2000. Ab Jänner 2009 erhöht sich der Mietzins um die Indexsteigerung im Zeitraum April 2007 bis Oktober 2008. In den Folgejahren erhöht sich der Mietzins um eine Indexerhöhung von Oktober der Vorjahres bis zum Oktober des Folgejahres, wobei eine Indexanpassung jeweils mit dem daraus folgenden Jänner wirksam wird.*

#### 5. Subsidiäre Regelungen

*Subsidiär gelten die gesetzlichen Mietregelungen zum Zeitpunkt des erstmaligen Anmietens der Physiotherapiepraxis unter Berücksichtigung der zwischenzeitlich eingetretenen gesetzlichen Änderungen.*

*Bregenz, im April 2007“*

Am 17. Dezember 2009 nahm das Finanzamt die Umsatzsteuerverfahren 2006 und 2007 wieder auf und setzte mit neuen Sachbescheiden bzw. einem Erstbescheid die Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 mit Null fest. Weiters stellte es mit einem gleichzeitig erlassenen ersten Feststellungsbescheid auch die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das

Jahr 2008 mit Null fest. Die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren begründete es damit, dass im Zuge der Bearbeitung der Steuererklärungen für das Jahr 2008 aufgrund eines im November 2009 geführten Telefonates und einer am 14. Dezember 2009 eingelangten Vorhaltsbeantwortung durch die Steuervertretung der Berufungswerberin festgestellt worden sei, dass die Räumlichkeiten an die Hälfteeigentümerin Frau Mag.<sup>a</sup> X. vermietet worden seien. Diese Tatsache sei erst jetzt zum Vorschein gekommen und berechtige zur Wiederaufnahme der Verfahren.

Die neuen Umsatzsteuerbescheide begründete es im Wesentlichen mit der fehlenden Unternehmereigenschaft der berufungswerbenden Miteigentumsgemeinschaft. Werde ein Gebäude durch eine Miteigentümergeinschaft, die keine Unternehmereigenschaft besitze, errichtet, seien die Miteigentümer, die diese Gesellschaft bildeten, als unmittelbare Leistungsempfänger der Gebäudeerrichtung anzusehen. Nutze ein Miteigentümer einen Teil des Gebäudes ausschließlich für eigene unternehmerische Zwecke, stehe ihm der Vorsteuerabzug für die gesamten auf den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil entfallenden Vorsteuern zu, sofern der Abzugsbetrag nicht über seinen Miteigentumsanteil hinausgehe und beim Leistungsempfänger kein Vorsteuerauschlussgrund vorliege.

In der gegen diese Bescheide rechtzeitig erhobenen Berufung wandte die Berufungswerberin durch ihre Steuervertretung ein, Frau Mag.<sup>a</sup> X. sei Physiotherapeutin und unterhalte zwei Praxen, und zwar eine in B. und eine im gemeinschaftlich erbauten Einfamilienhaus in G.. Bereits bei der Planung dieses Hauses sei eine Einliegerwohnung in der Größe von 34,2 m<sup>2</sup> vorgesehen gewesen mit der Absicht, diese zu vermieten, und zwar bis auf weiteres an Frau Mag.<sup>a</sup> R. als Miteigentümerin des Hauses. Von Anfang an sei von der Vermietergemeinschaft für die Ermittlung des anteiligen Vorsteuerabzuges eine Buchhaltung geführt und seien ordnungsgemäß Steuererklärungen abgegeben worden. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH zu Artikel 17 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie sowie nach ständiger Rechtsprechung des VwGH gebe es keinen Grund, eine Vermietergemeinschaft vom Vorsteuerabzug auszuschließen, wenn die Vermietung an einen Miteigentümer erfolge. Auch in der Verwaltungspraxis und in der Literatur werde die Unternehmereigenschaft einer Vermietungsgemeinschaft anerkannt. Das von der österreichischen Verwaltungspraxis geforderte Kriterium des Vorliegens eines Mietvertrages sei durch die 6.

Mehrwertsteuerrichtlinie nicht gedeckt. Dessen ungeachtet sei ein solcher Mietvertrag in Gegenwart der Steuervertretung errichtet und seien die wesentlichen Vertragspunkte damit schriftlich zu Papier gebracht worden.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 29. März 2010 als unbegründet ab. Zur Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide führte es zusammengefasst aus, laut Umsatzsteuerrichtlinien (UStRL) 2000, Rz 181, sei Unternehmer nur, wer selbständig

gegen Entgelt Leistungen erbringe und nach außen hin in Erscheinung trete. Ehegatten seien gemäß UStRL 2000, Rz 185, als Unternehmer anzusehen, wenn sie gemeinschaftlich (zB als GesbR) nach außen aufträten (VwGH 22.3.1972, 1459/71; VwGH 1.12.1986, 86/15/0009; VwGH 15.6.1988, 86/13/0082). Im Berufungsfall fehle ein solches gemeinsames Auftreten nach Außen und somit in weiterer Konsequenz auch die Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994.

Mit Schreiben vom 21. April 2010 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2006 bis 2008 zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Gegen die Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung wandte sie ein, das BMF anerkenne die Unternehmereigenschaft einer Miteigentümergeinschaft, wenn diese gegenüber Miteigentümern tätig werde. Von einer missbräuchlichen Gestaltung könne nicht die Rede sein, zumal die Konstellation, dass Miteigentümer bzw. Mitgesellschafter ausschließlich gegenüber sich selbst tätig würden, in der Praxis vielfach vorkomme. Ein Beispiel dafür seien Einkaufsgemeinschaften, die Lieferungen ausschließlich an ihre Mitgesellschafter erbrächten. In solchen Fällen sei die Unternehmereigenschaft unbestritten. Ein Unterscheid zwischen diesen Fällen und dem der Berufung zugrunde liegenden Vermietungsfall sei nicht zu erkennen.

In einem Vorhalteschreiben vom 30. Jänner 2012 teilte der Unabhängige Finanzsenat der Berufungswerberin mit, Miteigentumsgemeinschaften könnten Unternehmer sein und daher auch mit einzelnen Miteigentümern in Leistungsaustausch treten, wenn sie als solche nach außen in Erscheinung träten. Stünden die an den vertraglichen Beziehungen beteiligten Miteigentümer allerdings wie im Berufungsfall in einem Angehörigenverhältnis zueinander, so würden diese vertraglichen Vereinbarungen nur dann steuerlich anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Nach dem vorliegenden Sachverhalt zu urteilen bestünden nach Meinung des Referenten Zweifel daran, dass das behauptete Mietverhältnis auf einer derartigen Mietvereinbarung beruhe. Dies schon deshalb, weil kein schriftlicher Mietvertrag vorliege (der von der Steuervertretung vorgelegte „Mietvertrag“ sei nicht unterfertigt und auf den 1.4.2007 rückdatiert) und das Mietverhältnis auch gegenüber der Finanzverwaltung erst mit dem Schreiben vom 10.12.2009 offengelegt worden sei. Zudem fehlten für einen Mietvertrag wesentliche vertragliche Regelungen wie zB. über die Betriebskosten oder die vorzeitige Vertragsbeendigung. Auch die Mietzahlungen betreffend bestünden Unklarheiten. Laut der von der Steuervertretung vorgelegten Mietvereinbarung habe die Netto-Miete vom 1.4.2007 bis 31.12.2008 205,20 € betragen. Demgegenüber seien für die Jahre 2007 und 2008 Mieteinnahmen in Höhe von 3.078 € bzw. 1.231,20 € erklärt worden. Diese erklärten

Mieteinnahmen stimmten aber mit der angeblich vereinbarten monatlichen Miete nicht überein. Auch sei nicht verständlich, weshalb die jährlichen Mieteinnahmen der Jahre 2007 und 2008 derart voneinander abwichen. Die Berufungswerberin werde eingeladen, dazu Stellung zu nehmen und bekanntzugeben, wie hoch die laufenden Mietzahlungen seit dem 1.4.2007, insbesondere aber in den Jahren 2007 und 2008, gewesen und in welchem Zeitintervall (monatlich, vierteljährlich oder unregelmäßig) diese Mieten entrichtet worden seien. Ferner werde sie ersucht, zum Nachweis der Mietzahlungen entsprechende Beweisunterlagen wie Bankbelege udgl. vorzulegen.

Dieser Vorhalt wurde von der Steuervertretung zusammengefasst wie folgt beantwortet: Frau Mag.<sup>a</sup> R. habe noch im Jahr 2007 eine Mietzahlung in Höhe von brutto 3.693,60 € für den Zeitraum April 2007 bis Juni 2008 geleistet. Auf dem beigelegten Ausdruck aus der Buchhaltung habe die Steuervertretung handschriftlich dargelegt, dass dieser Betrag dem Mietentgelt von 15 Monaten entspreche. Aus dem für das Jahr 2008 beigelegten Kontoblatt sei ersichtlich, dass Frau R. ab Juli 2008 die vereinbarte Monatsmiete in Höhe von brutto 246,24 € regelmäßig auf das V+V Bankkonto der Berufungswerberin einbezahlt habe. Die Finanzbehörde vertrete die Ansicht, dass die berufungswerbenden Eheleute ihrer Offenlegungspflicht nicht nachgekommen seien. Dazu sei zu sagen, dass mit Zusendung des Formulars Verf 16 die Vermietungsgemeinschaft offengelegt worden sei. Beigelegt werde auch eine Kopie eines Aktenvermerkes vom 11. April 2005. Das Mietverhältnis sei nach fremdüblichen Grundsätzen vereinbart worden und unterliege subsidiär den gesetzlichen Regelungen für Mietverhältnisse. Der Umstand, dass die Indexbindung nicht im Folgejahr, sondern erst später wirksam vereinbart worden sei, sei fremdüblich.

Folgende Unterlagen wurden vorgelegt:

1. Fragebogen Verf 16, mit welchem dem Finanzamt Feldkirch die Vermietungsgemeinschaft angezeigt wurde.
2. Beilagen zur E6-Erklärung für die Jahre 2007 und 2008, handschriftlich ergänzt um die Bruttomieten
3. Auszüge aus der Buchhaltung der Mieterin
4. Kopie eines Aktenvermerks der Steuervertretung vom 11. April 2005, wonach die Miteigentümerschaft Räumlichkeiten an Frau Mag.<sup>a</sup> R. vermieten werde.
5. Indexangleichungen für das Mietverhältnis betreffend die Stichtage 1.1.2009, 1.1.2010, 1.1.2011
6. Beilagen zu den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2006 bis 2008
7. Auszüge aus dem gemeinsamen Baukonto der Miteigentümerschaft betreffend die Jahre 2007 bis 2010.

Auf einen weiteren Vorhalt des Referenten, wann die „Zusammenstellung der wesentlichen Vertragspunkte des Mietverhältnisses“ erstellt worden sei, legte die Steuervertretung am 15. März 2012 zusätzlich einen Bildschirmausdruck aus ihrer EDV mit der Eintragung „tax 06 und Mietkalkulation vom 11. Juni 2007 sowie eine nichtdatierte „Liebhabereikontrolle“ vor. In dieser Liebhabereikontrolle wird bei einer monatlichen Nettomiete von 205,20 € festgestellt, dass kein Liebhabereiproblem bestehe, da von Anbeginn ein Überschuss ermittelt werde. An das Erstellungsdatum könne er sich nicht mehr erinnern, aus den nicht veränderbaren Dokumentenerstellungsdaten sei aber ersichtlich, dass die Steuervertretung in der ersten Hälfte des Jahres 2007 in der Vermietungsangelegenheit tätig geworden sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Im Berufungsfall ist strittig, ob der berufungswerbenden Miteigentumsgemeinschaft hinsichtlich der Überlassung von Räumlichkeiten im gemeinsam errichteten Einfamilienhaus an die Miteigentümerin Mag.<sup>a</sup> X. im Streitzeitraum im umsatzsteuerlichen Sinn Unternehmereigenschaft zukam oder nicht.

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

Miteigentumsgemeinschaften, speziell Hausgemeinschaften, besitzen Unternehmereigenschaft, wenn sie als solche nach außen in Erscheinung treten und Leistungen erbringen. Grundsätzlich genügt dafür auch eine Vermietung an Miteigentümer (vgl. *Ruppe*, § 2 Rz 31). Stehen die an den vertraglichen Beziehungen beteiligten Miteigentümer allerdings wie im Berufungsfall in einem Angehörigenverhältnis zueinander, so werden diese vertraglichen Vereinbarungen nur dann steuerlich anerkannt, wenn sie den von der Judikatur entwickelten Anerkennungsvoraussetzungen genügen. Nach dieser Judikatur (vgl. z.B. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046) sind Verträge zwischen nahestehenden Personen unabhängig von ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. z.B. VwGH 18.5.1977, 346/77). Dabei müssen nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen selbst, sondern

auch deren Erfüllung und somit deren tatsächliche Durchführung diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; *Doralt*, EStG14, § 2 Tz 161).

Es ist daher zu prüfen, ob die angebliche Mietvereinbarung zwischen der berufungswerbenden Miteigentümerschaft und der Miteigentümerin Mag.<sup>a</sup> R. den Anerkennungs Voraussetzungen für Angehörigenvereinbarungen genügt. Hierzu ist zu sagen:

Im Berufungsfall liegt kein schriftlicher Mietvertrag, sondern lediglich eine von der Steuervertretung der Berufungswerberin erstellte, von den Vertragsparteien aber nicht unterschriebene „Zusammenstellung der wesentlichen Vertragspunkte des Mietverhältnisses“ vor. Zwar ist das Vorliegen eines schriftlichen Vertrages für die Anerkennung einer Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen nicht zwingend erforderlich. Allerdings müssen, wenn eine schriftliche Vereinbarung fehlt, zumindest die wesentlichen Vertragsgegenstandsteile wie Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Höhe des Bestandzinses, allfällige Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten sowie Tragung der Betriebskosten deutlich fixiert sein (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186; *Doralt*, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 161). In der vorliegenden schriftlichen Fixierung der angeblichen mündlichen Vereinbarung fehlen aber wesentliche (Miet)Vertragsbestandteile wie die Regelungen über die Tragung der Betriebskosten, über die Mieterinvestitionen und Instandhaltungspflichten. Ferner fehlen in Mietverträgen üblicherweise geregelte Fragen der vorzeitigen Vertragsauflösung oder die Fälligkeit der Mieten. Ein bloßer Verweis auf die „gesetzlichen Mietregelungen“, wie sie Punkt 5. der „Zusammenstellung“ vorsieht, stellt keine deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile dar. Schon deshalb mangelt es der angeblichen mündlichen Vereinbarung an der erforderlichen Publizitätswirkung.

Zudem ist diese „Zusammenstellung“ zwar mit 1. April 2007 datiert, ganz offensichtlich aber wesentlich später erstellt worden. Für diese Annahme spricht, dass die Steuervertretung selbst nach dem Schreiben des Finanzamtes vom 12. November 2008 noch davon ausgegangen ist, dass ein schriftlicher Mietvertrag vorliegt und das Finanzamt den Mietvertrag mit einem weiteren Vorhalteschreiben vom 18. November 2009 neuerlich angefordert hat. Wäre diese schriftliche „Zusammenstellung“ damals bereits vorgelegen, so wäre sie wohl schon vor dem 10. Dezember 2009 vorgelegt worden. Zudem hat auch die Steuervertretung der im Vorhalt vom 30. Jänner 2012 geäußerten Annahme, das angegebene Datum sei rückdatiert worden, nicht widersprochen und konnte sie die vom Referenten ausdrücklich gestellte Frage, wann die „Zusammenstellung“ erstellt worden sei, nicht beantworten. Eine Publizitätswirkung der in der „Zusammenstellung“ festgehaltenen Vereinbarungen kann daher nicht vor der Vorlage dieser „Zusammenstellung“ am 10. Dezember 2009 festgestellt werden. Bis zu diesem Zeitpunkt sind lediglich eine Mietzahlung vom 21. Dezember 2007 sowie

monatliche Mietzahlungen ab Juli 2008 nach außen dokumentiert. Nicht nach außen dokumentiert sind aber die laut „Zusammenstellung“ zwischen 1. April 2007 und Juni 2008 zu zahlenden monatlichen Mieten in Höhe von 205,20 € zuzüglich 20 % Mehrwertsteuer sowie (bis zur Vorlage der „Zusammenstellung“ am 10. Dezember 2009) die übrigen Vertragspunkte. An der mangelnden Publizität der in Rede stehenden Vereinbarung ändern weder der nachträglich in Kopie vorgelegte Aktenvermerk der Steuervertretung vom 11. April 2005 noch die Abgabe des Fragebogens Verf 16 und der Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. der Umsatzsteuererklärung 2006 noch ein am 15. März 2012 übermittelter Bildschirmausdruck aus der EDV der Steuervertretung mit der Eintragung „tax 06 und Mietkalkulation“ vom 11. Juni 2007 mit einer gleichzeitig übermittelten „Liebhabereikontrolle“ etwas, weil aus diesen Dokumenten nicht erkennbar ist, unter welchen Bedingungen die in Rede stehende Vermietung abgeschlossen wurde. In der „Liebhabereikontrolle“ wird zwar mit einer Nettomiete von 205,20 € kalkuliert, doch ist diese nicht datiert und enthält sie auch keine Aussagen über die übrigen Mietbedingungen.

Ferner mangelt es der angeblichen Mietvereinbarung auch an der erforderlichen inhaltlichen Klarheit. Laut der vorgelegten Mietvereinbarung begann das Mietverhältnis am 1.4.2007 und betrug die Netto-Miete vom 1.4.2007 bis 31.12.2008 monatlich 205,20 €. Damit hätten für das Jahr 2007 Umsätze in Höhe von 1.846,80 € und für das Jahr 2008 in Höhe von 2.462,40 € erklärt werden müssen. Tatsächlich hat die Berufungswerberin aber für das Jahr 2007 Mietumsätze in Höhe von 3.078 € und für das Jahr 2008 Mietumsätze in Höhe von 1.231,20 € erklärt. Diese Abweichung wurde von der Steuervertretung mit einer Mietzahlung von Frau Mag.<sup>a</sup> R. im Dezember 2007 in Höhe von 3.693,60 € brutto für den Zeitraum April 2007 bis Juni 2008 erklärt. Tatsächlich finden sich in den vorgelegten Auszügen aus dem Gemeinschafts-Baukonto der Miteigentümerschaft eine Einzahlung am 21. Dezember 2007 in Höhe 3.693,60 € für die Monate Oktober 2007 bis Juni 2008 sowie monatliche Einzahlungen in Höhe von brutto 246,20 € zwischen Juli 2008 und Dezember 2008. Laut den Angaben auf dem erwähnten Kontoauszug betraf der Betrag in Höhe von 3.693,60 € aber Mietzahlungen in Höhe 342 € zuzüglich 68,40 € für die Monate Oktober 2007 bis Juni 2008. Die Mietzahlungen laut Kontoauszug weichen daher sowohl hinsichtlich des Zahlungszeitraumes (Oktober 2007 bis Juni 2008) als auch hinsichtlich der Miethöhe (410,40 € brutto) von den Mietzahlungen laut den Angaben der Steuervertretung bzw. der angeblich getroffenen Mietvereinbarung (Zahlungszeitraum: April bis Juni; Miete: 246,20 € brutto) ab. Eine Aufklärung dieser Widersprüche konnte die Steuervertretung nach diesbezüglicher Anfrage durch den Referenten nicht geben. Es bestehen somit Unklarheiten sowohl hinsichtlich des Mietbeginns (April oder Oktober 2007) als auch hinsichtlich der Höhe der Monatsmiete bis Juli 2008 (410,40 € brutto oder 246,20 € brutto), weshalb die zu beurteilende Mietvereinbarung auch



keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweist. Ferner bestehen damit auch ernsthafte Zweifel, dass die nachträgliche "Zusammenstellung der wesentlichen Vertragspunkte" auch wirklich die angeblich im April 2007 getroffene mündliche Vereinbarung wiedergibt. Eine bloß rückwirkend getroffene Vereinbarung ist steuerlich aber grundsätzlich nicht anzuerkennen (vgl. *Doralt*, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 160/2).

Schließlich wäre die in Frage stehende Vereinbarung zwischen Familienfremden auch nicht in dieser Weise geschlossen worden. Denn mit der Mietzahlung in Höhe von 3.693,60 € war auch eine Mietenstundung für 8 Monate (April bis November 2007) sowie eine Mietvorauszahlung für sechs Monate (Jänner bis Juni 2008) verbunden. Nun ist es in einem Mietverhältnis üblich, das Entgelt in regelmäßigen Intervallen entsprechend der zeitlichen Nutzung zu entrichten. Mietvorauszahlungen oder Stundungen des Mietzinses bedürfen hingegen klarer vorheriger Vereinbarungen (vgl. UFS 29.6.2005, RV/0823-W). Eine klare Vereinbarung einer solchen Vorgangsweise die Mietzahlung betreffend liegt im Berufungsfall nicht vor. Eine Mietenstundung und Mietvorauszahlung, wie sie für 2007 und 2008 durch die Überweisung der 3.693,60 € am 21. Dezember 2007 erfolgt ist, ist daher unüblich und die Mietvereinbarung insoweit auch fremdunüblich.

Hinzu kommt, dass im Berufungsfall offensichtlich auch keine Zahlung von Betriebskosten an die Miteigentumsgemeinschaft erfolgt ist. Auch insofern liegt eine fremdunübliche Vorgangsweise vor. Die Erklärung der Steuervertretung in der Vorhaltsbeantwortung vom 15. März 2012, Frau Mag.<sup>a</sup> R. trage gemeinsam mit ihrem Gatten die laufenden Betriebskosten für das ganze Haus und somit anteilig auch die Betriebskosten für die angemieteten Räumlichkeiten, überzeugt nicht, ist es bei einem Mietverhältnis doch üblich, dass nicht nur anteilige, sondern die gesamten auf die gemieteten Räumlichkeiten entfallenden Betriebskosten vom Mieter bezahlt werden. Die anteilige Zahlung von Betriebskosten durch Frau Mag.<sup>a</sup> R. resultiert aus ihrem Miteigentum am Gebäude und nicht aus dem Mietverhältnis und zeigt, dass eine klare Trennung zwischen der Vermieter und Mieter, wie sie zwischen fremden Dritten üblich ist, im Berufungsfall nicht vorliegt.

Insgesamt ist daher zu sagen, dass die angebliche Mietvereinbarung in den Streitjahren weder nach außen hin ausreichend zum Ausdruck gekommen ist noch einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und auch hinsichtlich der Durchführung der Mietzahlung fremdunüblich ist. Mangels anzuerkennender Mietvereinbarung kam der Berufungswerberin daher im Streitzeitraum keine Unternehmereigenschaft zu und war sie in diesem Zeitraum somit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wie sie andererseits auch nicht zur Abfuhr von Umsatzsteuer verpflichtet war.

Mit der Ausführung im Vorlageantrag, die bereits bei der Planung des Hauses sei eine Einliegerwohnung mit separaten Eingang vorgesehen gewesen, um diese später zu vermieten,

lässt sich für die Berufung nichts gewinnen, weil im Berufungsfall das Vorliegen der Unternehmereigenschaft im Streitzeitraum zu beurteilen war und die bloße Absicht, eine Wohnung später für Wohnzwecke zu vermieten, noch keine Unternehmereigenschaft begründet. Auch ist nicht erkennbar, inwieweit durch die Voraussetzung eines Mietvertrages gegen die 6. EG-Richtlinie verstoßen werden soll, ist doch ein Mietverhältnis ohne Vorliegen eines (zwischen nahen Angehörigen unter den oberwähnten Bedingungen geschlossenen) Mietvertrages nicht denkbar.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 20. März 2012