



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb, vom 8. August 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Amtspartei, vom 6. August 2007 betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide werden dahingehend abgeändert, als die Umsatzsteuer **nicht festgesetzt** wird. Eine Veranlagung zur Umsatzsteuer unterbleibt.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin Bw. Vermietungsgemeinschaft vermietet einen Bürroraum an R.H.. Dieser Bürroraum befindet sich im gemeinsam bewohnten Privathaus.

Laut **Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2003** sind keinerlei Umsätze und Vorsteuern in Höhe von 33.844,49 € angefallen.

Laut **Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2004** sind keinerlei Umsätze und Vorsteuern in Höhe von 6.170,66 € angefallen.

Für die Jahre 2001 bis 2004 wurde eine **Betriebsprüfung** durchgeführt.

Aus dem **Betriebsprüfungsbericht vom 3. Juli 2007** und aus der Niederschrift über die **Schlussbesprechung vom 29. Juni 2007** geht unter Anderem Folgendes hervor:

Tz 2 Vorsteuerkürzung 2001 bis 2004

Gemäß Rz 1912 sei das Urteil des EuGH vom 8.5.2003, Rs C-269/100 Seeling, für den Zeitraum vom 1. Jänner 1995 bis 31. Dezember 2003 nicht anzuwenden.

Auf Grund der Inbetriebnahme des gemischt genutzten Gebäudes in Gramastetten vor dem 1. Jänner 2003 seien daher die im Zusammenhang mit der Errichtung geltend gemachten Vorsteuern für den nicht betrieblich genutzten Gebäudeteil nicht abzugsfähig.

Es würden sich daher folgende Vorsteuerkürzungen ergeben:

Tabelle

Jahr	Betrag
2001	5.828,00 €
2002	1.475,99 €
2003	33.729,81 €
2004	6.085,00 €

Im **Arbeitsbogen der Betriebsprüfung** findet sich unter Anderem Folgendes:

Der Büroanteil würde 39,65 m² von 349,71 m², somit 11,34% betragen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung.

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2003** vom 6. August 2007 wurden die Vorsteuern mit 3.837,97 € festgesetzt.

Die **Berufung** gegen obigen Bescheid wurde am 8. August 2007 elektronisch eingebbracht und wie folgt begründet:

Berufung wegen Problematik Seeling. Erklärungsgleiche Veranlagung werde beantragt.

Mit **Umsatzsteuerbescheid 2004** vom 6. August 2007 wurden die Vorsteuern mit 699,75 € festgesetzt.

Die **Berufung** gegen obigen Bescheid wurde am 8. August 2007 elektronisch eingebbracht und wie folgt begründet:

Berufung wegen Problematik Seeling. Erklärungsgleiche Veranlagung werde beantragt.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 24. August 2007** wurde die Berufungswerberin aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen einzureichen:

Gebe es einen Mietvertrag für die betrieblich genutzten Gebäudeteile oder handle es sich lediglich um eine Nutzungsvereinbarung?

Um Vorlage eines eventuell vorhandenen Mietvertrages werde gebeten.
Offenbar handle es sich um eine Vermietung des R.H. an sich selbst?
Warum sei 2003 und 2004 nur ein Eigenverbrauch erklärt worden?
Hätte es 2003 und 2004 noch keine Mieterträge gegeben?
Seien die vermieteten Räume in diesen Jahren von R.H. kostenlos benutzt worden?
Ab wann sei die Nutzung durch R.H. entgeltlich erfolgt?
Warum sei 2005 und 2006 kein Eigenverbrauch erklärt worden?
Seien 2005 und 2006 Vorsteuern für das gesamte Gebäude (also auch für die privat genutzten Gebäudeteile) geltend gemacht worden?
Der Nachweis des Zahlungsflusses für die Miete (Überweisungsbelege) werde ersucht.

Mit **Schreiben vom 8. November 2007** wurde wie folgt geantwortet:
Die Liegenschaft AdresseBw. befindet sich zur Hälfte im Eigentum der beiden Ehegatten B.H. und R.H..
Die Miete betrage 10,00 € pro Quadratmeter für 40 Quadratmeter Fläche des Arbeitsraumes, also 4.800,00 € netto pro Jahr.
Der Text des Mietanbotes liege bei.
Die Nutzung sei ab der Fertigstellung im Juli 2003 entgeltlich erfolgt.
Die Mieten für 2005 und 2006 seien im Jahr 2006 bezahlt worden, daher auch der Ansatz von 9.600,00 € in der Überschussrechnung.
Die Miete für das Jahr 2004 sei im Jahr 2005 bezahlt worden.
Die Miete für die Monate Juli bis Dezember 2003 sei ebenfalls im Jahr 2005 bezahlt worden.
Eigenverbrauch sei für 2005 und 2006 deshalb keiner erklärt worden, da die Vorsteuern in den Jahren des Anfalles nicht im ganzen Ausmaß, sondern nur im Ausmaß der betrieblichen Nutzung gewährt worden wären.
Wie man aus dem Betriebsprüfungsbericht über die durchgeführte Außenprüfung ersehen könne, seien die Vorsteuern laut Tz 2 gekürzt worden.
Würden die Vorsteuern im ganzen Ausmaß gewährt werden, sei dieser Eigenverbrauch auszuscheiden. Aber eine Vorfinanzierung eines Eigenverbrauches bei Nichtgewährung von Vorsteuern sei unbillig.

Die Miete sei bar bezahlt worden, die quittierten Rechnungen würden beiliegen.
Eingereicht wurde ein **Mietanbot**, undatiert und nicht unterfertigt, gestellt von B.H. und R.H. als Hälfteeigentümer als Vermieter einerseits und R.H. als Mieter andererseits.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile lauten wie folgt:

„I.

Die Grundstücksgemeinschaft Bw. als Vermieter würden R.H. anbieten, das Büro im Haus 4201 Gramastetten, Südhang 1, im ungefähren Ausmaß von 40 m² zu mieten.

Der Mietvertrag kommt durch die Zahlung der Miete zustande.

.....

II.

Das Mietverhältnis beginnt mit 1. Juli 2003 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Die Vermieter können das Mietverhältnis unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von zwei Monaten zum Ende eines Kalendermonats aufkündigen; der Mieter ebenfalls binnen zwei Monaten zum Ende eines Kalendermonats.

Die Grundstücksgemeinschaft vermietet und übergibt an den Mieter und R.H. mietet und übernimmt das im Punkt I. näher bezeichnete Mietobjekt um den einvernehmlich festgelegten Mietzins von 400,00 € monatlich.

III.

Der Mietzins ist nach folgendem Zahlungsplan zu entrichten:

Die Miete für die Jahre 2003 und 2004 ist im Oktober 2005 zu entrichten.

Die Miete für 2005 ist im Jänner 2006 zu entrichten.

Die Miete für 2006 ist im Dezember 2006 zu entrichten.

Die Miete für die weiteren Jahre ist im Nachhinein im Dezember des jeweiligen Jahres zu entrichten.

Der Mietzins wird wertgesichert durch den Index der Verbraucherpreise 1986 (1986 = 100) oder einen an dessen Stelle tretenden Index. Schwankungen der Indexzahl bis einschließlich 10% bleiben unberücksichtigt.

.....

Die anteiligen Betriebskosten sind in der Miete enthalten.

.....

VII.

Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages bedürfen zu ihrer Gültigkeit der Schriftform.“

Beigelegt wurden weiters folgende **Rechnungen**:

Eine Rechnung vom 16. Oktober 2005 über Miete und Betriebskosten 07/2003 bis 12/2003 in Höhe von 2.880,00 € brutto. Zahlung: Sofort nach Erhalt der Rechnung.

Eine Rechnung vom 16. Oktober 2005 über Miete und Betriebskosten 01/2004 bis 12/2004 in Höhe von 5.760,00 € brutto. Zahlung: Sofort nach Erhalt der Rechnung.

Eine Rechnung vom 10. Jänner 2006 über Miete und Betriebskosten 01/2005 bis 12/2005 in Höhe von 5.760,00 € brutto. Zahlung: Sofort nach Erhalt der Rechnung.

Eine Rechnung vom 23. Dezember 2006 über Miete und Betriebskosten 01/2006 bis 12/2006 in Höhe von 5.760,00 € brutto. Zahlung: Sofort nach Erhalt der Rechnung.

Mit **Ergänzungersuchen vom 17. Dezember 2007** wurde die Berufungswerberin aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen einzureichen:

Es bestehe die Absicht, die Berufung mit folgender Begründung dem Unabhängigen Finanzsenat vorzulegen:

Die Miteigentümergemeinschaft der Ehegatten Bw. hätte sich beim Finanzamt erst im Juli 2005 angemeldet.

Laut einem dem Finanzamt vorgelegten „Mietanbot“, welches weder datiert noch unterschrieben sei, aber offensichtlich erst Jahre später erstellt worden wäre, werde behauptet, dass bereits ab Juli 2003 eine Vermietung erfolgt sein würde.

Ein unperfekt Mietvertrag sei weder vorgelegt, noch jemals beim Finanzamt vergebührt worden. Laut „Mietanbot“ wäre die Miete für die Jahre 2003 und 2004 erst im Oktober 2005 zu entrichten. Die Miete für 2005 wäre im Jänner 2006, jene für 2006 im Dezember 2006 zu entrichten. Dieser Zahlungsmodus widerspreche der Fremdüblichkeit.

Ein nachweislicher Zahlungsfluss sei nicht gegeben, weil jeweils Barbestätigungen ausgefüllt worden wären.

Nach Auffassung der Amtspartei sei die Ehegattengemeinschaft durch die Begründung des beschriebenen, nicht ausdrücklich vertraglich und offenbar im Nachhinein abgeschlossenen Mietverhältnisses mangels Fremdüblichkeit nicht unternehmerisch tätig geworden.

Ein Anwendungsfall der Rs. C-269/00, Seeling, sei daher nicht gegeben. Für die betreffenden Jahre würden Nichtveranlagungs-/Nichtfestsetzungsbescheide zu erlassen sein.

Dies gelte auch für die Jahre 2005 und 2006.

Obiges Ergänzungersuchen wurde **nicht beantwortet**.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 7. April 2008 **zur Entscheidung vorgelegt** und von der Amtspartei wie folgt ausgeführt:

Die Miteigentümergemeinschaft der Ehegatten Bw. hätte sich beim Finanzamt erst im Juli 2005 angemeldet.

Laut einem dem Finanzamt vorgelegten „Mietanbot“, welches weder datiert noch unterschrieben sei, aber offensichtlich erst Jahre später erstellt worden wäre, werde behauptet, dass bereits ab Juli 2003 eine Vermietung erfolgt sein würde.

Ein unperfekt Mietvertrag sei weder vorgelegt, noch jemals beim Finanzamt vergebührt worden. Laut „Mietanbot“ wäre die Miete für die Jahre 2003 und 2004 erst im Oktober 2005 zu entrichten. Die Miete für 2005 wäre im Jänner 2006, jene für 2006 im Dezember 2006 zu entrichten. Dieser Zahlungsmodus widerspreche der Fremdüblichkeit.

Ein nachweislicher Zahlungsfluss sei nicht gegeben, weil jeweils Barbestätigungen ausgefüllt worden wären.

Nach Auffassung der Amtspartei sei die Ehegattengemeinschaft durch die Begründung des beschriebenen, nicht ausdrücklich vertraglich und offenbar im Nachhinein abgeschlossenen Mietverhältnisses mangels Fremdüblichkeit nicht unternehmerisch tätig geworden.

Ein Anwendungsfall der Rs. C-269/00, Seeling, sei daher nicht gegeben. Für die betreffenden Jahre würden Nichtveranlagungs-/Nichtfestsetzungsbescheide zu erlassen sein. Würde der Unabhängige Finanzsenat jedoch zu der Ansicht gelangen, dass die Unternehmereigenschaft zu bejahen sei, dann werde auf die Anregung auf Aussetzung der Entscheidung gemäß § 281 BAO in der Berufung hingewiesen.

Hinweis: Ein den obigen Ausführungen entsprechender Vorhalt des Finanzamtes vom 17. Dezember 2007 sei nicht beantwortet worden.

Mit **Ergänzungsvorhalt vom 27. Juli 2009** wurden an die Berufungswerberin folgende Fragen gerichtet:

„1.

Bei der Errichtung von Wohnräumen oder Einfamilienhäusern, die der privaten Nutzung ebenso dienen können wie der Vermietung, muss nach der Rechtsprechung die Absicht künftiger Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder aufgrund sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststehen, dass eine Vermietung erfolgen wird (Ruppe, UStG 1994, § 2, Rz 136; VwGH 15.1.1981, 15/1817/79; VwGH 25.11.1986, 86/14/0045).

Die Errichtung des Einfamilienhauses als solches ist noch keine Vorbereitungshandlung, wenn sie nicht in bindenden Vereinbarungen oder sonstigen über eine bloße Absichtserklärung hinausgehenden Umständen ihren Niederschlag findet. Für den Zeitpunkt des Beginns der Unternehmereigenschaft sind nach außen gerichtete Handlungen maßgeblich, die von unbefangenen Dritten als Vorbereitungshandlungen angesehen würden. Dabei reicht der Erhalt "mehrwertsteuergerechter Rechnungen" (für den Bau des Hauses) nicht aus, um daraus eine klare Absicht der künftigen Vermietung abzuleiten (VwGH 17.5.1988, 85/14/0106).

Für den Senat ist als erste nach außen gerichtete Handlung die Einreichung von Erklärungen betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 im Juli 2005 offenkundig.

Sie werden nun aufgefordert, darzulegen, auf welche Vorbereitungshandlungen iSd obigen Judikatur Sie sich konkret stützen.

Wann wurde mit der Bautätigkeit für das gegenständliche Haus begonnen? Wann wurde das Haus fertig gestellt? Welche Arbeiten wurden in den Berufungsjahren vorgenommen?

Wie wurden sowohl das Haus und das „Büro“ vor Juli 2003 genutzt?

Wann haben Sie das Haus bezogen?

2.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sind Verträge zwischen nahen Angehörigen daraufhin zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen

Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht. Dies deswegen, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den idR fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden nur dann anerkannt, wenn sie

- 1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,*
 - 2) einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und*
 - 3) unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. beispielsweise VwGH 1.7.2003, 97/13/0215; 8.9.1992, 87/14/0186; 18.11.1991, 91/15/0043). Verträge zwischen nahen Angehörigen sind steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten (vgl. etwa VwGH 29.3.2001, 97/14/0076).*
- Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.*

Der Senat geht davon aus, dass es sich um eine solche Angehörigenvereinbarung handelt. Sie werden aufgefordert, sämtliche die Vermietung betreffenden Vereinbarungen einzureichen. Sollten diese mündlich abgeschlossen worden sein, sind die wesentlichen Vertragspunkte anzuführen.

Wann wurde das bereits eingereichte Mietanbot erstellt? Wann wurde es unterfertigt? Der Bestandsgegenstand wurde laut Mietanbot nicht konkretisiert. Es ist weder ein Lageplan angefügt, noch aus einer Beschreibung ersichtlich, welche Räumlichkeiten im Wohnhaus vermietet werden sollen.

Laut Mietanbot komme der Mietvertrag mit Bezahlung der Miete zustande. Nun wurde die erste Zahlung im Jahr 2005 getätigt. Folglich würde auch der Vertrag erst im Jahr 2005 zustande gekommen sein. Nehmen Sie dazu ausführlich Stellung!

Woraus ergibt sich die Höhe des Bestandszinses? 10,00 € pro m² in einer dermaßen dezentralen Lage würde ein fremder Dritter wohl nicht entrichten.

Welche Betriebskosten sind von der „Miete“ abgedeckt? Eine konkrete Vereinbarung darüber ist im Mietanbot nicht enthalten.

Wie erfolgte bisher die Bezahlung der Miete? Überweisungsbelege wären einzureichen. Falls bar bezahlt worden wäre: wurden Empfangsbestätigungen ausgestellt? Wenn ja, sind diese einzureichen.

Wie schon die Amtspartei ausgeführt hat, hält es einem Fremdvergleich nicht stand, dass die Bezahlung von Mietentgelten teilweise über Jahre hinausgezögert wird. Ebenso nicht

fremdüblich ist die Entrichtung am Ende eines Jahres für das ganze Jahr.

Nehmen Sie dazu ausführlich Stellung!

3.

Die Amtspartei geht beim vorgelegten Mietanbot von einer rückwirkenden Vereinbarung aus.

Nehmen Sie dazu ausführlich Stellung!

Rückwirkende Vereinbarungen sind nach ständiger Judikatur des VwGH nicht anzuerkennen (VwGH 3.5.1983, 82/14/0277, 23.10.1997, 94/15/0160, 25.3.1999, 96/15/0079)."

Obiger Ergänzungsvorhalt wurde nicht beantwortet.

Folgender Sachverhalt liegt der Entscheidung zu Grunde:

Die Ehegatten Bw. errichteten in den Berufungsjahren ein privates Wohnhaus mit einer Nutzfläche von in etwa 349,71 m².

Im Zuge dieser Errichtung sind Vorsteuerbeträge in Höhe von 33.844,49 € im Jahr 2003 und 6.107,66 € im Jahr 2004 angefallen. Umsätze wurden in diesen Jahren nicht erklärt.

Im Jahr 2006 wurden die Berufungsjahre betreffenden Umsatzsteuererklärungen eingereicht, mit Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rs. C-269/00, Seeling, 100% des Gebäudes der Unternehmenssphäre zugeordnet und die gesamten Vorsteuerbeträge im Rahmen einer Vermietungsgemeinschaft geltend gemacht.

Die Ehegatten würden an R.H. einen Büraum im privaten Wohnhaus mit der Größe von 39,65 m² vermieten.

Aufgrund einer Betriebsprüfung wurden die Vorsteuerbeträge dahingehend gekürzt, als nur der unternehmerisch genutzte Teil von 11,34% einen Vorsteuerabzug zulässt.

Die Berufungen gegen die gegenständlichen Bescheide wurden mit dem Urteil Seeling begründet und eine erklärungsgemäße Veranlagung beantragt.

Der Vermietung liegt oben zitiertes undatiertes Mietanbot zugrunde.

Die Nutzung erfolgte ab Fertigstellung im Juli 2003.

Die Miete für die Monate Juli bis Dezember 2003 sowie das Jahr 2004 ist 2005 bezahlt worden, die Mieten für die Jahre 2005 und 2006 im Jahr 2006. Die Zahlungen erfolgten jeweils bar.

Weder ein Mietvertrag, noch andere Vereinbarungen konnten vorgelegt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesenen Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen abziehen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gemäß § 2 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche und berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. 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.

Die unternehmerische Tätigkeit muss auf Leistungen iSd § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 gerichtet sein und vom Steuerpflichtigen selbstständig und mit einer bestimmten Intensität, nämlich nachhaltig, ausgeführt werden. Die Tätigkeit muss zur Erzielung von Einnahmen ausgeführt werden, d.h. auf die Ausführung von Leistungen gegen Entgelt gerichtet sein (Scheiner/Kolacny/Caganek, UStG 1994, § 2 Rz 29).

Liegt keine Leistungsaustausch vor, fehlt es an einer unternehmerischen Tätigkeit und die Umsatzsteuer ist nicht festzusetzen (UFS vom 3.4.2008, RV/2556-W/06).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sind Verträge zwischen nahen Angehörigen daraufhin zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht. Dies deswegen, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den idR fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden nur dann anerkannt, wenn sie

- 1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- 2) einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- 3) unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. beispielsweise VwGH 1.7.2003, 97/13/0215; 8.9.1992, 87/14/0186; 18.11.1991, 91/15/0043).

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten (vgl. etwa VwGH 29.3.2001, 97/14/0076).

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

Unstrittig liegt im gegenständlichen Fall eine Angehörigenvereinbarung (Mietvertrag) im obigen Sinn vor.

Der eingereichten Vereinbarung fehlt es an einem **klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließende Inhalt**:

Der Bestandsgegenstand wurde nicht konkretisiert. Der Vereinbarung liegt weder ein Lageplan, noch eine Beschreibung des Mietobjektes bei. Da das gegenständliche Haus eine Nutzfläche von in etwa 350 m² aufweist und lediglich auf „das Büro“ mit einer Größe von in etwa 40 m² verwiesen wird, ist objektiv nicht erkennbar, welche Räumlichkeit vermietet worden ist.

Zudem geht aus dem Mietanbot nicht hervor, welche Betriebskosten von den Zahlungen umfasst sein sollen. Über Instandhaltungspflichten liegen ebenfalls keine Vereinbarungen vor.

Es sind somit wesentliche Grundlagen eines Mietvertrages wie Leistung und Gegenleistung nicht ausreichend konkretisiert.

Aber auch die geforderte **Fremdüblichkeit** ist nicht gegeben.

Der Vertrag kommt laut Mietanbot mit der Zahlung der Miete zustande. Da bereits ab 1. Juli 2003 vermietet worden ist, die erste Zahlung aber im Jahr 2005 geleistet worden ist, würde eine vertragliche Vereinbarung erst ab diesem Zeitpunkt gelten. Ein fremder Dritter würde ein Mietverhältnis ohne vertragliche Basis über einen so langen Zeitraum nicht akzeptieren.

Ebenso würde ein fremder Dritter keine Vereinbarung abschließen, die offen lässt, welche Betriebsausgaben von seinen Zahlungen umfasst sind und wem Instandhaltungspflichten auferlegt sind.

Zudem ist es fremdunüblich – wie bereits im Ergänzungsvorhalt vom 27. Juli 2009 ausgeführt, dass die Bezahlung von Mietentgelten zum Teil auch über Jahre hinausgezögert wird. Unter Fremden würde eine solche Verzögerung des Leistungsaustausches nicht vereinbart werden. Wie die 10,00 € / m² Mietentgelt zustande kommen, konnte von den Berufungswerbern nicht dargelegt werden. Auf den Vorhalt des Senates, dass es sich für die dislozierte Lage um einen unüblich – und von einem fremden Dritten wohl nicht akzeptierten – hohen Mietzins handle, wurde nicht geantwortet.

Abschließend kann auch die geforderte **Publizität** nicht als gegeben angesehen werden, da der Mietvertrag laut Mietanbot erst mit Zahlung der ersten Miete, demnach im Jahr 2005, zustande gekommen ist, die Vermietung aber im Juli 2003 begonnen hat. In den Berufungsjahren lag folglich noch kein Mietvertrag vor.

Da aufgrund der Nichterfüllung der obigen Kriterien keine Leistungsbeziehung und somit kein Leistungsaustausch vorliegt, liegt auch keine Unternehmereigenschaft der Ehegatten vor und die Umsatzsteuer war **nicht festzusetzen**.

Der Vollständigkeit halber ist zu erwähnen, dass **rückwirkende Vereinbarungen** ganz allgemein nicht anzuerkennen sind (VwGH 3.5.1983, 82/14/0277, 23.10.1997, 94/15/0160, 25.3.1999, 96/15/0079).

Wie bereits ausgeführt worden ist, hat es keine weiteren Vereinbarungen, mündlich oder schriftlich, gegeben.

Es wurde folglich **im Nachhinein**, im Jahr 2005, die rechtliche Grundlage für die bereits zuvor erfolgte Vermietung geschaffen.

Der Mietvertrag ist daher als rückwirkend einzustufen.

Auch aus diesem Grund ist das gegenständliche Mietverhältnis **als rückwirkendes Rechtsgeschäft steuerlich nicht anzuerkennen**.

Linz, am 4. September 2009