



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 12

GZ. RV/3104-W/08

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mayer & Partner WTH GmbH, 3340 Waidhofen/Ybbs, Mühlstraße 29, vom 5. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Z., vom 26. August 2008 betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 26. August 2008 stellte die Amtspartei fest, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gem. § 188 BAO für die Jahre 2002 bis 2007 betreffend die Miteigentümergemeinschaft W.E.W. zu unterbleiben habe, da im österreichischen Steuerrecht rückwirkende Parteienvereinbarungen nicht zu beachten seien. Begründend führte die Amtspartei aus, dass anlässlich eines mit ihr geführten Gesprächstermins am 11. Februar 2008 der steuerliche Vertreter der Miteigentümergemeinschaft erstmals die Absicht bekannt gegeben habe, die Kosten des Einfamilienhauses der Miteigentümergemeinschaft - anteilige Betriebskosten und AfA - im Rahmen von Erklärungen der Einkünften von Personengesellschaften geltend zu machen, obwohl noch keinerlei Verträge vorlägen.

Mit Erklärungen betreffend die Einkünfte von Personengesellschaften beantragte die Miteigentümergemeinschaft (W.E.W.) ihre steuerliche Anerkennung für die Jahre 2002 bis 2007 und legte diverse Mietverträge mit Vertragsbeginn jeweils ab 1. April 2008 vor.

Das Gebäude in Adr. sei in der Zeit von 2002 bis 2008, die Garage (ein Vermietungsgegenstand mit 70 m<sup>2</sup>) bereits 2006 errichtet worden.

Schließlich begründete die Amtspartei ihre Ablehnung betreffend die ertragsteuerliche Anerkennung der W.E.W. für die Jahre 2002 bis 2007 auch damit, dass der Mietvertrag mit der Fa.S. als Rechtsbeziehung zwischen nahen Angehörigen einem Fremdvergleich nicht Stand halte.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten **Berufung** wurde vorgebracht, dass das Gebäude in Adr. unter Aufnahme von Eigen- und Fremdmittel im Zeitraum 2002 bis 2008 errichtet worden sei. Die Fertigstellungsanzeige im Jahr 2007 habe die vertragliche Umsetzung der bereits mit Baubeginn geplanten Vermietung von Teilflächen bzw. Räumen an Dritte ermöglicht.

Da das Einkommensteuerrecht die jährliche Geltendmachung der Werbungskosten vorsehe, bedürfe es der jährlichen Berücksichtigung der Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen und hätten die Berufungswerber (Bw.) diese mittels eingebrachter Erklärungen nachgewiesen.

Die W.E.W. sei ertragsteuerlich rückwirkend ab dem Jahr 2002 anzuerkennen, da die Bauphase einkommensabhängig über mehrere Jahre verteilt abgelaufen sei und noch immer andauere. Auf Grund der Größe und des Ausmaßes sei die Errichtung des Gebäudes von Baubeginn an mit der Absicht durchgeführt worden, fixe Teile davon für die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Bestand zu geben. Die vereinbarten Bestandverträge würden einem Fremdvergleich standhalten und seien dem Finanzamt vergebührt vorgelegt worden.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens seitens des **Unabhängigen Finanzsenates** (UFS) wurden die Bw. ersucht Beweismittel vorzulegen, dass sie bereits seit dem Jahr 2002 beabsichtigt hätten aus der Vermietung bzw. teilweisen Vermietung des Gebäudes in Adr. Einkünfte zu erzielen.

Mit **Vorhaltsbeantwortung** legten die Bw. eine zeitliche Auflistung der J.W. (J.W.), eine Niederschrift vom 26. Juni 2008 und die Beilagen 1-19 vor und führte hiezu aus, dass das Gebäude in Adr. immer zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geplant gewesen sei. Da die Bw. bis Ende 2007 keine steuerliche Vertretung gehabt hätten,

hätte ihnen auch das Wissen über die notwendigen Angaben des Vermietungsobjektes gefehlt.

Laut Einreichplan vom 7. Mai 2002 seien die vermieteten Räumlichkeiten (das Zimmer 1, Zimmer 2 und der Abstellraum) immer als Büroräume geplant gewesen und der Beschluss ein Objekt zu errichten, welches der Vermietung diene, schon lange vor Baubeginn gefasst worden.

Die Selbständigkeit der J.W. sei in den Jahren 2001 bis 2003 geplant und im Jänner 2003 umgesetzt worden. Ihre berufliche Tätigkeit habe sie bis zum Einzug in das Objekt in Adr., welcher Ende November 2003 gewesen sei, in den Räumlichkeiten der W.GmbH ausgeübt (siehe zeitliche Auflistung).

Herr B.E.W. (B.E.W.) habe für seine Dienstgeberin seit Jänner 2001 immer Lagerräume benötigt und diese von der W.GmbH bis zum Einzug in das Objekt in Adr. kostenlos zur Verfügung erhalten (siehe Beilage 19). Er habe seine berufliche Tätigkeit vor dem Einzug in das Objekt Adr. in einer Mietwohnung und deren Kellerräumlichkeiten ausgeübt.

Von 2001 bis Ende 2004 sei mit der damaligen Dienstgeberin des B.E.W. und von 2004 bis April 2008 mit der jetzigen Dienstgeberin des B.E.W. jeweils eine Büropauschale vereinbart worden. Nach Fertigstellung des Objektes in Adr. im April 2008 seien mit der Dienstgeberin des B.E.W. und der Fa.S. Mietverträge abgeschlossen worden.

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

Gemäß [§ 2 Abs. 3 Z. 6 EStG 1988](#) unterliegen der Einkommensteuer nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Gemäß § 2 Abs. 4 leg.cit. sind Einkünfte im Sinne des Abs. 3:

Z. 1 Der Gewinn (§§ 4 bis 14) bei Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb.

Z. 2 Der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16) bei den anderen Einkunftsarten.

Gemäß § 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Durch die Gegenüberstellung der Einnahmen der jeweiligen Einkunftsart und der mit diesen Einnahmen im Zusammenhang stehenden Werbungskosten ergeben sich die jeweiligen Einkünfte. Wie oben erwähnt sind also Werbungskosten Ausgaben, die durch die auf die Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind.

Aufwendungen die vor Erzielung steuerpflichtiger Einnahmen geleistet werden – also in der Vorbereitungsphase anfallen – können grundsätzlich Werbungskosten (sog. Vorwerbungskosten) sein, sofern sie im Zeitpunkt der Verausgabung auf die Vorbereitung und Aufnahme der Tätigkeit gerichtet sind und ernstlich darauf abzielen; dies muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 allgemein, Tz 2, Vorwerbungskosten).

Die Rechtsprechung hat in diesem Zusammenhang ausgesprochen, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung (Entgelterzielung) entweder auf Grund bindender Vereinbarungen oder auf Grund sonstiger über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen anzusehen ist. Der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss nach außen hin eindeutig in Erscheinung treten (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 28. Mai 2008, ZI. 2008/15/0013).

Wenn die Bw. in der Berufung vorbringen, auf Grund der Größe und des Ausmaßes sei die Errichtung des Gebäudes von Baubeginn an mit der Absicht durchgeführt worden, fixe Teile davon für die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Bestand zu geben, ist zu erwidern, dass die Größe und das Ausmaß des Gebäudes nicht darauf schließen lassen, Teile davon zu vermieten. Auf Grund des Einreichplanes vom 7. Mai 2002 wurde um Errichtung eines Einfamilienhauses angesucht. Laut Plan befinden sich im Erdgeschoss, ein Vorzimmer, ein WC, ein Wohnraum mit Kachelofen und Essbereich, eine Küche und im Obergeschoss eine Galerie, ein Badezimmer mit WC, ein Schrankraum ein Schlafzimmer, ein Abstellraum, ein Zimmer 1 und ein Zimmer 2. Die Anzahl und Größe der Räume, insbesonders der Zimmer 1 und 2, die zweifellos auch künftige Kinderzimmer darstellen könnten, lassen nicht darauf schließen, dass geplant gewesen sei, Teile des Gebäudes zu vermieten. Auch das Kellergeschoss mit dem Heizraum, dem Lager, der Waschküche, den Kellerräumen 1 – 3 und der Garage deutet nicht klar und eindeutig auf die Absicht zur späteren Einnahmenerzielung hin. Können doch Kellerräume nicht nur der Lagerung diverser Gegenstände, sondern auch dem späteren Ausbau zu Hobbträumen (Schwimmbad, Sauna, Fitnessraum) dienen.

Soweit die Berufungswerber eine zeitliche Auflistung der J.W. an den UFS vorlegen, ist darauf hinzuweisen, dass diese Aufstellung zwar den beruflichen Werdegang der J.W. seit Juli 2002 darlegt, aber eine Absicht Teile des Objektes in Adr. zu vermieten, ist daraus nicht erkennbar.

Hinsichtlich des Beweismittels, Niederschrift vom 26. Juni 2008, das mit dem verfassten Bericht anlässlich einer vom Finanzamt durchgeführten Nachschau ident ist, ist darauf hinzuweisen, dass das Erhebungsorgan u.a. das Vorbringen der Bw. festgehalten hat, wonach die A.GmbH ab März 2004 und die Fa.S. ab Beginn der Firma die definierten Räumlichkeiten nutze. Dieses Vorbringen ist jedoch nicht geeignet, die Absicht der Berufungswerber, Teiles des Gebäudes zu vermieten, unter Beweis zu stellen. Auch wenn die Bw. behaupten, die A.GmbH nutze bereits ab März 2004 verschiedene Räume des Gebäudes in 3322 S. 99, so widerspricht dies den im Finanzamtsakt einliegenden Unterlagen. Darin befindet sich ein Schreiben der A.GmbH vom 26. März 2008, wonach die A.GmbH in diesem Schreiben ihre Absicht bekundete, nach Fertigstellung des Einfamilienhauses Teile davon anzumieten. Die Bw. führen in der Vorhaltsbeantwortung vom 23. Dezember 2010 selbst aus, dass nach Fertigstellung des Objektes im April 2008 die entsprechenden Mietverträge abgeschlossen wurden. Nach dem vorliegenden Mietvertrag hat nun die A.GmbH tatsächlich mit April 2008 einen Raum des Einfamilienhauses (Büro) und die Garage angemietet, und das Mietverhältnis mit der Fa.S. wurde ebenfalls im April 2008 begründet. Dies ist jedenfalls der Zeitpunkt, der nicht den streitgegenständlichen Zeitraum betrifft und demnach für die Entscheidungsfindung irrelevant ist.

Wenn die Bw. durch das Vorbringen, die A.GmbH nutze die Räumlichkeiten bereits ab März 2004, vermeinten, dass damit ein mündlicher Mietvertrag mit der A.GmbH zustande gekommen sei, ist darauf hinzuweisen, dass dieser Mietvertrag jedenfalls nach steuerlichen Gesichtspunkten nicht anzuerkennen ist. Welcher Vermieter würde ein Mietobjekt an eine fremde Person vermieten, ohne schriftlich zu vereinbaren, ab wann bzw. wie lange bzw. welche Räume vermietet sind. Ebenso spricht es nicht für das Vorliegen eines Mietverhältnisses, wenn der Mieter für das Bestandobjekt kein Mietentgelt zu bezahlen hat. Die Bw. haben nämlich in den Jahren 2002 bis 2007 laut den jeweiligen Beilagen zu den Einkünfteerklärungen keinerlei Mieteinnahmen erklärt.

Das vorgelegte Beweismittel 1 besteht aus vier Unterlagen: Abklärung der Realisierbarkeit vom 17. Oktober 2002, worin festgehalten wurde, dass das Vorhaben der J.W. – Gründung einer Werbeagentur - realisierbar sei; der Gründungsberatung – Vorbereitung vom 11. Dezember 2002 und Gründungsberatung – Vorbereitung vom 15. Jänner 2003, worin jeweils die noch zu erledigenden Maßnahmen laut Gründungszeitplan dargestellt wurden und die Stellungnahme der Beraterin des Unternehmensgründungsprogramm vom 15. Jänner 2003, die eine Gewährung der Gründerbeihilfe für J.W. am Standort Adresse befürwortet. Aus diesen Unterlagen ist ersichtlich, dass sich J.W. anlässlich der Unternehmensgründung in Adresse beraten hat lassen und dass unter bestimmten Voraussetzungen J.W. eine Gründerbeihilfe ausbezahlt erhalte. Taugliche Beweismittel, die die

Absicht der Bw. aufzeigen, sie hätten seit dem Jahr 2002 Teile des Gebäudes in Adr. vermieten wollen, stellen die vier oben erwähnten Unterlagen jedenfalls nicht dar.

Ebenso wenig ist die Anlage 2, worin J.W. ein freies Gewerbe (Werbeagentur) bei der BH Amstetten anmeldet, nicht geeignet den UFS davon zu überzeugen, dass die Bw. schon immer die Absicht gehabt hätten, Teile des Einfamilienhauses in Adr. zu vermieten.

Durch die Beweismittel 3 und 4 wird das Ende eines Dienstverhältnisses der J.W. per Ende Mai 2004 nachgewiesen. Inwieweit diese Beweismittel in Zusammenhang mit der angeblich bereits im Jahr 2002 bestehenden Vermietungsabsicht der Bw. stehen, ist für den UFS nicht nachvollziehbar.

Betreffend die Beilage 5 gibt J.W. der BH Amstetten eine Standortverlegung bekannt und mit der Beilage 6 bestätigt die BH Amstetten den Empfang der Anzeige über die Verlegung des Gewerbebetriebes der J.W. Die Verlegung des Unternehmens der J.W. vom alten Standort in Adresse zum neuen Standort in Adr. gibt lediglich Auskunft darüber, wo sich eben der neue Standort befindet. Die Standortfrage eines Unternehmens ist jedoch für die Frage, ob die Bw. bereits seit dem Jahr 2002 die Vermietung ihres Einfamilienhauses beabsichtigt haben, nicht entscheidungsrelevant. Die Bw. hätten ihren Entschluss auf Vermietung bzw. teilweise Vermietung des Objektes in Adr. klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten lassen müssen. Durch die Verlegung des Unternehmensstandortes der J.W. in das Einfamilienhaus nach Adr., welches zur Hälfte der J.W. gehört, ist eine geplante Vermietungsabsicht allerdings nicht nachgewiesen.

Mit der Vorlage des Meldezettels der J.W. (Beilage 7) wird zum Ausdruck gebracht, dass J.W. an der Adresse Adr. ihren Hauptwohnsitz inne hat. Das Teile des Hauptwohnsitzes einer Vermietung zugeführt würden, ist daraus nicht ersichtlich.

Hinsichtlich der Beilage 8 bestätigt die BH Amstetten, dass der Gewerbebetrieb der J.W. mit 15. Dezember 2006 gelöscht wurde und mit den Beilagen 9 und 10 wird dokumentiert, dass der Gewerbebetrieb der J.W. wieder angemeldet und im Gewerberegister bei der BH Amstetten eingetragen wurde. Auch diese Unterlagen verhelfen der Berufung nicht zum Erfolg, denn die Dokumentation über Zurücklegung und Anmeldung eines Gewerbebetriebes sagt nichts über die Absicht der Bw. aus, bestimmte Räume ihres Einfamilienhauses würden der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen.

Soweit die Bw. den Mietvertrag zwischen ihnen und der Fa.S. (Beilage 11) vorlegt, ist darauf hinzuweisen, dass dieser Vertrag für den streitgegenständlichen Zeitraum irrelevant ist, da dieses Mietverhältnis erst im April 2008 begonnen wurde.

Während mit Bescheid vom 22. Jänner 2003 (Beilage 12), gerichtet an die J.W. mit Standort A. eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) erteilt wurde, wurde mit Bescheid vom 11. Oktober 2010 (Beilage 14), ebenfalls an die J.W. gerichtet, die bereits erteilte UID wieder für gültig erklärt. Zur Vorlage dieser beiden Unterlagen ist auszuführen, dass der Anhang des UStG 1994 die Binnenmarktregelung enthält, welche die Bestimmungen des UStG 1994 für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Handels zwischen den Mitgliedstaaten der EU ergänzt. Gem. Art. 28 Binnenmarktregelung (BMR) hat das Finanzamt Unternehmern im Sinne des § 2 UStG 1994, die im Inland Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringen, für die das Recht auf Vorsteuerabzug besteht, eine UID zu erteilen. Die Verwendung der UID hat eine wichtige Funktion für die Behandlung der Umsätze. Der Lieferant, dem der Abnehmer seine UID eines anderen Mitgliedstaats bekannt gibt, kann grundsätzlich davon ausgehen, dass der Erwerber damit erklärt, im anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung zu unterliegen, sodass die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung zu Recht in Anspruch genommen werden kann. Die UID hat somit primär den Zweck, die ordnungsgemäße Besteuerung des innergemeinschaftlichen Handels sicherzustellen, indem sie einerseits dem Steuerpflichtigen das Vorliegen von Tatbestandselementen signalisiert, deren Kenntnis er für die richtige Besteuerung benötigt, andererseits den Finanzbehörden die Kontrolle der korrespondierenden steuerlichen Behandlung des innergemeinschaftlichen Handels erlaubt. Zusätzlich dient die UID dazu, in einzelnen Fällen die Besteuerung praktikabler zu gestalten bzw. Steuerhinterziehungen hintanzuhalten (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, Art. 28 BMR, Tz 4 und 5). Für den vorliegenden Fall kann dennoch aus der Vorlage der Beilagen 12 und 14 nichts gewonnen werden, denn beide Unterlagen sind ausschließlich an die J.W. gerichtet, wobei zusätzlich die Beilage 14 für einen Zeitraum gilt, der nicht streitgegenständlich ist.

Die Beilage 13 ist eine Arbeitsbescheinigung einer ehemaligen Dienstgeberin der J.W., worin von der ehemaligen Dienstgeberin der J.W. u.a. die Dauer des Angestelltenverhältnisses der J.W. bescheinigt wurde. Eine klar erwiesene Absicht der Bw., Teile ihres Einfamilienhauses zu vermieten, ist auf Grund dieses Beweismittels nicht zu erkennen.

Mit der Mitteilung des Finanzamtes vom 22. Jänner 2003 (Beilage 15) gab das zuständige Finanzamt der J.W. die Steuernummer für die Festsetzung und Einhebung der Umsatz- und Einkommensteuer bekannt. Dass diese Steuernummer weder die Bw. noch deren Steuerangelegenheiten betrifft, ist offenkundig, sodass es den Bw. nicht gelingt, den UFS von deren seitdem Jahr 2002 bestehende Vermietungsabsicht zu überzeugen.

Der Versicherungsdatenauszug vom 19. März 2007 der Österreichischen Sozialversicherung (Beilage 16) enthält eine Aufstellung sämtlicher Dienstgeber bzw. meldender Stellen der J.W. seit März 1995, sowie deren Anschriften und den jeweils zuständigen Versicherungsträger.

Auch diese Unterlage stellt keinen Nachweis für die Absicht der Bw., Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ihres Einfamilienhauses zu erzielen, dar.

Betreffend die Beilage 17 (Einreichplan) ist zu bemerken, dass mit dem Einreichplan vom 7. Mai 2002 das Bauvorhaben der Bw. zur Errichtung eines Einfamilienhauses in S., EZ XXXX bewilligt wurde. Durch die Markierung der Räumlichkeiten „Zimmer 1, Zimmer 2 und Abstellraum“ auf dieser Plankopie wird jedoch nicht aufgezeigt, dass zum Zeitpunkt der Bauverhandlung eine klar erweisliche Absicht der Bw. bestanden habe, aus der Vermietung der markierten Räumlichkeiten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erzielen. Vielmehr liegt auf der Hand, dass sich in den markierten Räumen häusliche Arbeitszimmer befinden und die Bw. darin ihre beruflichen Tätigkeiten ausüben, was aber noch nicht bedeutet, dass diese Räume an Dritte vermietet werden.

Soweit der Mietvertrag zwischen den Bw. und der J.W. (Beilage 18) vorgelegt wurde, worin der Beginn eines Mietverhältnisses mit November 2010 vereinbart wurde, ist darauf hinzuweisen, dass darin kein Nachweis für eine seit dem Jahr 2002 bestehende Vermietungsabsicht der Bw. gegeben ist. Eine allfällige Prüfung dieses Mietverhältnisses auf steuerliche Anerkennung könnte erst für das Jahr 2010 relevant werden.

Hinsichtlich der Beilage 19 führten die Bw. aus, dass B.E.W. für seine Dienstgeberin immer Lagerräume benötigt habe und diese von der W.GmbH bis zum Einzug in das Einfamilienhaus in Adr. kostenlos zur Verfügung gestellt worden seien. Dieses Vorbringen nimmt nicht darauf Bedacht, dass für eine Berücksichtigung von Aufwendungen als Vorwerbungskosten weder bloße Absichtserklärungen der Bw. über eine künftige Vermietung ausreichen, noch der Umstand, dass die Bw. die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge gefasst haben. Ein dringend notwendiger Bedarf an Lagerräume durch die Dienstgeberin des B.E.W. beinhaltet nämlich nicht die Absicht der Bw., Teile ihres Einfamilienhauses bzw. der Garage an die Dienstgeberin des B.E.W. zu vermieten.

Wenn die Bw. in der Vorhaltsbeantwortung nochmals bekräftigen, schon lange vor Baubeginn sei der Entschluss gefasst worden, ein Objekt zu errichten, welches der Vermietung diene, ist zusammenfassend festzustellen, dass dieses Vorbringen auf bloßer Behauptungsebene verbleibt und den Bw. nicht gelungen ist, durch nach außen erkennbare Umstände, die auf eine Vermietungsabsicht der Bw. hindeuten, die Absicht zur späteren Einnahmenerzielung nachzuweisen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. Februar 2011