



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vertreten durch Stb., Adresse, vom 25. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Stadt, vom 22. Oktober 2010 betreffend Umsatzsteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

I. Verfahren bei der Abgabenbehörde erster Instanz

(1) Die Bw. war beim Finanzamt bis zum Jahr 2005 (mit Einnahmen aus der Vermietung eines Geschäftslokales) umsatzsteuerlich erfasst. Aus dem Jahr 1994 liegt eine Erklärung auf Verzicht der Kleinunternehmerregelung vor. Im Jahr 2005 endete die Geschäftslokalvermietung. Im Jahr 2006 erfolgte keine Umsatzsteuerveranlagung.

(2) Am 17. Dezember 2007 reichte die Bw. beim Finanzamt eine Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat November 2007 mit einem (Vorsteuer)Guthaben in Höhe von € 8.308,61 ein. In der am 4. Dezember 2008 elektronisch eingereichten Umsatzsteuererklärung 2007 wurden Umsätze mit Null und den in der Voranmeldung angegebenen Vorsteuern in Höhe von € 8.308,61 erklärt.

(3) Mit **Bescheid vom 5. Dezember 2008** wurde die **Umsatzsteuer 2007** erklärungsgemäß mit dem **Guthaben** aus den deklarierten Vorsteuern **in Höhe von € 8.308,61 festgesetzt**.

In den Umsatzsteuerjahreserklärungen der Folgejahre 2008 und 2009 wurden ebenfalls keine Umsätze erklärt, sondern Vorsteuern in Höhe von € 1.447,38 (im Jahr 2008) bzw. € 1.690,40 (im Jahr 2009) geltend gemacht, die aus einer im Jahr 2008 neu begonnenen Vermietung eines Geschäftslokals an die Tochter herrühren.

(4) Mit **Ergänzungsersuchen vom 28. Juli 2010** ersuchte das Finanzamt um Aufgliederung des Vorsteuerbetrages 2007, um Übermittlung der Rechnungen und um Bekanntgabe mit welchen Umsätzen diese Vorsteuern in Verbindung stehen.

Der steuerliche Vertreter teilte im Schreiben vom 16. August 2008 mit, dass aus der (beigelegten) Rechnung ersichtlich ist, dass von der Bw. eine gebrauchte Ladeneinrichtung erworben worden sei. Diese sei als Einheit an das Einzelunternehmen ihres Sohnes in S , Zentrum, Tiefparterre (laut beiliegendem Aktenvermerk) vermietet worden.

Konkret wurde dazu noch folgendes ausgeführt:

„Es wurde eine monatliche Miete von € 700,00 zzgl. Umsatzsteuer festgelegt, sodass die Vermietung dieser Ladeneinrichtung eine unternehmerische Tätigkeit der Bw. darstellt. Infolge von Liquiditätsproblemen des Einzelunternehmers ergaben sich immer wieder Zahlungsverzögerungen und es kam schließlich zu einem Konkursverfahren, sodass aus dieser Vermietungstätigkeit von der Bw. keine Einnahmen erzielt werden konnten. Da diese Entwicklung von der Vermieterin nicht beeinflussbar war, ändert dies nichts an der unternehmerischen Betätigung. Im Rahmen des Konkursverfahrens konnte die Bw. die gebrauchte Einrichtung im Kalenderjahr 2009 nur mit erheblichem Verlust veräußern, wobei der Veräußerungsvorgang der Umsatzsteuer unterliegt.“

Angefügt waren folgende Beilagen:

- **Kaufvertrag (=Rechnung)** zwischen der Leasing Gesellschaft m.b.H., S als Verkäuferin und der Bw. als Käuferin mit folgenden wesentlichen Vertragsinhalten:

Rechnungsdatum = Lieferdatum

1. *Kaufgegenstand: Ladeneinrichtung gebraucht*

2. *Die Verkäuferin verkauft und übergibt und die Käuferin kauft und übernimmt den Kaufgegenstand um den einvernehmlich festgelegten Kaufpreis von netto € 41.543,08 zzgl. 20 % Ust € 8.308,61 = Bruttokaufpreis € 49.851,68. Der Verkauf erfolgt unter Eigentumsvorbehalt. Der Kaufpreis ist prompt zur Zahlung fällig.*

3. *Die Käuferin hat den Kaufgegenstand genau besichtigt und sich von dessen Funktionstüchtigkeit überzeugt. Gewährleistungsansprüche jeglicher Art werden ausgeschlossen.*

4. Die Vertragsteile verzichten auf Anfechtung dieses Vertrages aus jedem wie immer gearteten Grund, insbesondere wegen Verkürzung über die Hälfte des wahren Wertes.

Die Urkunde ist mit 30. November 2007 datiert und von beiden Vertragsparteien unterzeichnet.

- „**Aktenvermerk über den Abschluss eines Bestandsvertrages**“ zwischen der Bw. als vermietende und ihrem Sohn J W als mietende Partei mit folgenden Vertragsinhalten:

§ 1 Mietgegenstand: Ladeneinrichtung im Verkaufslokal des Mieters in S , Zentrum, Tiefparterre deren Eigentümerin die Vermieterin ist

§ 2 Mietdauer/Verwendungszweck: Beginn am 1. November 2007 auf unbestimmte Zeit; Kündigung von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum letzten eines Kalendermonats; Kündigungsverzicht seitens der Vermieterin bis 31. 12. 2012

§ 3 Mietzins: € 700,00 monatlich zzgl. Umsatzsteuer, monatlich zu Beginn des Monats fällig durch Überweisung auf ein von der Vermieterin bekannt zu gebendes Bankkonto

§ 4 Wertsicherung des Mietzinses mit VPI 2005, Basismonat Oktober 2007, 5 % Schwankungsklausel

§ 5 Instandhaltung: Der Mieter hat den Mietgegenstand unter größtmöglicher Schonung der Substanz zu behandeln. Sollten während der Mietzeit Reparaturen notwendig sein, die nicht auf übermäßige Beanspruchung des Mietgegenstandes durch den Mieter zurückzuführen sind, so ist die mietende Partei verpflichtet, die dafür auflaufenden Kosten zu tragen.

§ 6 Der Mieter ist verpflichtet den Mietgegenstand auf Elementarschäden zu versichern.

§ 7 Eine Weitervermietung oder Nutzung durch Dritte bedarf der Zustimmung der Vermieterin.

§ 8 Beide Parteien erklären ausdrücklich, die Angemessenheit des Mietzinses anzuerkennen.

§ 9 Vereinbarungen, die sich als Abänderungen, Ergänzungen, Aufhebungen oder Einschränkungen dieses Vertrages darstellen würden, sind nur gültig, wenn diese schriftlich festgelegt sind.

§ 10 Übergang der Rechte und Pflichten auf die jeweiligen Rechtsnachfolger

§ 11 Kosten der Errichtung trägt der Mieter

§ 12 Soweit keine Regelungen bestehen, kommen die Vorschriften des ABGB zur Anwendung.

§ 13 Bei Ungültigkeit einzelner Bestimmungen bleiben andere Vertragsinhalte unberührt und es ist eine gültige Regelung anzuwenden, die den tatsächlichen Verhältnissen am nächsten kommt.

§ 14 Hinweis, dass der Aktenvermerk aufgrund der zwischen der Bw. als vermietende Partei und ihrem Sohn als mietende Partei geführten Besprechung vom Steuerberater angefertigt wurde und als übereinstimmender Wille von den Vertragsparteien bestätigt wird.

Der Aktenvermerk ist undatiert und weist beim Kürzel F.d.R.d.A. keine Unterschrift auf. Laut Begleitschreiben handelt es sich dabei um einen (nachträglichen) Ausdruck.

(5) Mit **Bescheid vom 22. Oktober 2010** wurde das **Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2007** (Bescheid 5. 12. 2008) **gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen** und dies wie folgt begründet:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gemäß § 303 (4) BAO, weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse der Rechtsbeständigkeit, und die Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.“

Der gleichzeitig mit **22. Oktober 2010** erlassene **Umsatzsteuerbescheid 2007** wurde gegenüber dem Erstbescheid dahingehend geändert als die **Umsatzsteuer 2007 mit Null** festgesetzt wurde. In der Begründung wurde folgendes ausgeführt:

„Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist die Frage zu prüfen, ob Zahlungen (Kauf der Ladeneinrichtung) betrieblich veranlasst sind, oder ob sie sich nur aus dem Naheverhältnis ergeben und daher als freiwillige Zuwendung zu qualifizieren sind.“

Sachverhalt: Die Ladeneinrichtung wurde 2007 gekauft. Ein (fremdüblicher) Mietvertrag-Aktenvermerk wurde abgeschlossen (700,00 € monatlich). Miete wurde nie kassiert. Der Mieter ging 2008 in Konkurs. Die Mietforderungen wurden im Konkursverfahren nicht angemeldet. Verkauf der Ladeneinrichtung 2009.

Steuerrechtliche Beurteilung: Es ist der privaten Sphäre zuzuordnen, wenn bewegliche Gegenstände angeschafft werden, einem nahen Angehörigen zur Verfügung gestellt werden und keine Miete vereinnahmt wird und offene Forderungen nicht geltend gemacht werden. Vorsteuern für Aufwendungen der privaten Sphäre sind nicht abzugsfähig. Verkauf: Umsatzsteuer wird eventuell aufgrund Rechnungslegung geschuldet (2009),

(6) Mit Schriftsatz vom **25. November 2010** brachte der steuerliche Vertreter **Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid** und den im Rahmen der Wiederaufnahme ergangenen **Umsatzsteuerbescheid 2007** ein. Beantragt wurde die ersatzlose Aufhebung der Bescheide mit der Rechtsfolge, dass der Umsatzsteuerbescheid vom 5. Dezember 2008 wieder dem Rechtsbestand angehört und dies wie folgt begründet:

- Der Mieter war viele Jahre im elterlichen (in der Rechtsform einer KG geführten) Drogeriehandelsbetrieb tätig, welcher aus Altersgründen geschlossen wurde, weshalb dieser seinen Arbeitsplatz verlor und sich entschlossen hat im Bereich Drogerie und Reformwaren in kleinerem Rahmen in zentraler Einkaufslage der Innenstadt als Einzelunternehmer zu starten. Mangels Eigenkapital war der Mieter genötigt, für die Finanzierung der notwendigen Geschäftseinrichtungen und des Wareneinkaufes Bankkredite in Anspruch zu nehmen bzw. neben Krediten für den Wareneinkauf die Einrichtung zu leasen. Da der Mieter aber die für den beabsichtigten Leasingvertrag angeforderten Sicherheiten nicht zur Verfügung stellen konnte, erklärte sich die Bw. (Mutter) bereit, die Einrichtung zu erwerben und ihrem Sohn in Form einer Vermietung zur Verfügung zu stellen, um den Neustart zu ermöglichen und die Kosten für die Einrichtung auf mehrere Jahre zu verteilen.

Dazu sei ein fremdüblicher Mietvertrag mittels Aktenvermerk geschlossen worden, in dem die monatliche Miete mit € 700,00 vereinbart wurde.

- *Wegen der finanziellen Belastungen aus den Bankkrediten und des Wieder- bzw. Neuaufbaues eines Kundenstockes war die Bw. bereit anfangs die Mieten zu stunden, damit das Unternehmen „existieren“ konnte. Beabsichtigt war, dass die rückständigen Mieten nachbezahlt werden sollten, sobald sich der Mieter von den Liquiditätsengpässen erholt hat.*
- *Der Geschäftserfolg entwickelte sich negativ. Der Mieter musste mangels positiver Fortbestehensprognose Konkurs anmelden und den Betrieb wieder schließen.*
- *Im Konkursverfahren wurden die rückständigen Mieten deshalb nicht angemeldet, weil der Bw. die tristen wirtschaftlichen Verhältnisse (kein verwertbares Privatvermögen) bekannt waren und daher nicht mit einem Zwangsausgleich und bei einem Konkurs nur mit einer ganz geringen Quote zu rechnen war, die die Kosten der Anmeldung überstiegen hätten.*
- *Sowohl die Bw. als auch ihr Sohn sind bei der Gründung davon ausgegangen, dass das Geschäft positiv geführt werden kann, insbesondere weil mit der Treue von ehemaligen Kunden des geschlossenen Drogeriehauses gerechnet wurde.*
- *Nach Auflösung des Geschäftes hätte sich die Bw. bemüht die fast neue Geschäftseinrichtung weiter an einen Nachfolgemietler zu vermieten. Da dies erfolglos blieb, war diese mangels anderweitiger Verwendungsmöglichkeit gezwungen, die rund ein Jahr alte Einrichtung zu einem geringen Erlös zu veräußern.*
- *Die Vermietung der kompletten Verkaufs- und Regaleinrichtung wäre keineswegs aus familiären sondern aus rein wirtschaftlichen Gründen erfolgt. Es handle sich um eine fremdübliche Mietvereinbarung und es hätte keine Absicht bestanden die Einrichtung aus familiären Gründen zur Verfügung zu stellen. Auch nach dem Konkurs wäre die Bw. noch bemüht gewesen eine wirtschaftlich sinnvolle Verwertung und Weitervermietung zu erreichen.*

(7) Das Finanzamt **legte die Berufung am 21. Dezember 2010 dem unabhängigen**

Finanzsenat vor und führte im Vorlageantrag aus, dass die für Nahe-

Angehörigenvereinbarungen erforderliche Fremdüblichkeit nicht gegeben sei. Der Kauf der Geschäftseinrichtung zur Vermietung an den Sohn sei aus Gründen des familiären Zusammenhaltes erfolgt. Dies ergebe sich aus einer Gesamtschau, dass eine Stundung der gesamten Miete und ein Verzicht auf die Forderungsanmeldung im Konkursverfahren erfolgt seien.

II. Verfahren bei der Berufsbehörde

(8) Mit **Schreiben vom 25. Juli 2012** ersuchte die Referentin zum Streitthema, ob die Anschaffung und nachfolgende Überlassung der Ladeneinrichtung an den Sohn eine unternehmerische Tätigkeit darstelle, um Beantwortung folgender Fragen und Beibringung der angeführten Unterlagen:

„Wurden vor dem Ankauf Gutachten über den Zustand, die Angemessenheit des Kaufpreises und über die Verwertungsrisiken eingeholt? Wie alt war die Einrichtung? Wie lange war die Restnutzungsdauer angesetzt?“

Wurden Gutachten/Stellungnahmen von externen Beratern über die langfristigen, realistischen Erfolgsaussichten des eröffneten Drogeriemarktes eingeholt? (Aus den Ausführungen in der

Berufung geht hervor, dass der Mieter die Geschäftsgründung zur Gänze mit Fremdmitteln finanzieren musste und für eine Leasingfinanzierung der Einrichtung keine Sicherheiten stellen konnte. Weiters ist den Einkommensteuerakten des Mieters eine eingeschränkte (70%ige) Erwerbsminderung zu entnehmen.)

In welcher Form trat der Mietvertrag gegenüber Außenstehenden in Erscheinung? (Dazu wird angemerkt, dass mangels eines Zuflusses von Mieteinnahmen eine Außenwirksamkeit auf Bankkonten etc. nicht vorliegt.)

Wurde der Abschluss der Vereinbarung im Zeitpunkt des Abschlusses der Abgabenbehörde mitgeteilt?

Wurden die in § 6 der Mietvereinbarung festgelegten Versicherungsbestätigungen eingefordert? Um Vorlage wird ersucht!

Wie ist die Regelung in § 5 zu verstehen? Wer sollte die Instandhaltungskosten die sich aus einer übermäßigen Abnutzung ergeben tragen?

Wie wurde das Mietentgelt (€ 700,00) ermittelt? Welche Ertragsplanungen lagen der Investition bzw. Vermietung zu Grunde? Um Vorlage allfälliger Kalkulationen wird ersucht!

Auf dem übermittelten Aktenvermerk über den Bestandsvertrag fehlen Datum und Unterschrift. Wann fand diese Besprechung statt? Gibt es dazu anderweitige Nachweise?

Im Aktenvermerk fehlen ebenso übliche Vereinbarungen über eine vorzeitige Vertragsbeendigung und deren Rechtsfolgen.

Ausgehend davon, dass für eine Ladeneinrichtung allgemein von einer eingeschränkten Marktgängigkeit auszugehen ist, war diese offensichtlich auf die speziellen räumlichen Anforderungen und Vorgaben des Geschäftsinhabers abgestimmt.

Bei individuellen Anfertigungen bzw. auf besondere Verhältnisse abgestimmten Einrichtungen hätte ein fremder dritter Investor - wie bei Leasingverträgen üblich - nicht nur einen längerfristigen Kündungsverzicht seitens des Mieters vereinbart, sondern insbesondere für den Fall einer vorzeitigen Auflösung wegen einer zu erwartenden schwierigeren Verwertbarkeit entsprechende Absicherungen vorgesehen. Dies umso mehr als offensichtlich im gegenständlichen Fall eine Leasingfinanzierung seitens der Bank gar nicht (mehr) gewährt wurde und der Bw. bekannt war, dass der Mieter über kein Vermögen verfügt. In der vorgelegten Vereinbarung fehlen derartige Bestimmungen. Gab es diesbezüglich Zusatzvereinbarungen?

Um Beschreibung des Ablaufes der beabsichtigten Leasingfinanzierung wird ersucht! (Bekanntgabe des Zeitpunktes und der Daten zur Bestellung und Lieferung der Ladeneinrichtung an die Leasing, insbesondere Kaufpreis, Lieferdatum, Beschreibung der Einrichtung etc; Darstellung und Übermittlung des Leasingangebotes mit den Konditionen und insbesondere den Vorgaben betreffend die Sicherstellung)

Gab es (wie in § 9 der Vereinbarung festgelegt) schriftliche Vereinbarungen über den Inhalt der behaupteten Stundungen? Wurden für die Stundungen Zinsen vereinbart?

Um Vorlage der Rechnung über die Weiterveräußerung im Jahr 2009 wird ersucht (In der Umsatzsteuererklärung 2009 sind keine Umsätze angegeben. Im angefochtenen Bescheid wird in der Begründung auf eine allfällige Umsatzsteuerschuld kraft Rechnungslegung hingewiesen.)

(9) In dem am **5. September 2012** übermittelten Antwortschreiben teilte der steuerliche Vertreter folgendes mit und legte dazu die nachfolgend angeführten Unterlagen bei:

- Der nicht unterfertigte Aktenvermerk über den Mietvertrag ist lediglich ein neuerlicher EDV-Ausdruck gewesen. Geschrieben wurde der Aktenvermerk am 19. Dezember 2007, der dann bei der abschließenden Besprechung am 21. Dezember 2007 datiert und von der Sekretärin unterzeichnet worden ist. (Der beigelegte Aktenvermerk weist auf der letzten Seite das Datum 20. Dezember 2007 und nach dem Kürzel F.d.R.d.A die Unterschrift MF aus, die laut den Eingaben des steuerlichen Vertreters eine Mitarbeiterin seiner Kanzlei ist.)

- Bei neuerlicher Durchsicht des Aktenvermerkes ist ein sinnstörender Fehler in § 5 Abs. 2 aufgefallen, das Wort „nicht“ in der ersten Zeile dieses Unterabsatzes hat zu entfallen, da Reparaturkosten durch übermäßige Beanspruchung durch den Mieter üblicherweise vom Mieter zu tragen sind und lediglich die normale Abnutzung zu Lasten des Vermieters geht.

- Die Angabe im Vorhalt vom 16. 8. 2010, dass keine Mieten bezahlt wurden, erfolgte irrtümlich. Am 15. 7. 2008 ist eine Mietenzahlung jedoch am Gemeinschaftskonto der Ehegatten W eingegangen. (Aus der beigelegten Übersicht über die Bewegungen auf einem Bankkonto scheint ein Zahlungseingang mit Valuta 16. 8. 2008 und mit dem Buchungstext W - die Naturdrogerie von € 840,00 auf.) Diese Einnahme wurde in der Umsatzsteuererklärung 2008 irrtümlich nicht berücksichtigt. Daraus ist ersichtlich, dass es sich um ein ernstgemeintes Mietverhältnis wie unter Fremden handle. Leider war es dem Mieter wegen Liquiditätsproblemen nicht möglich weitere Zahlungen zu leisten. Einkommensteuerlich sind die Verluste nicht relevant, da es sich um §29 EStG-Einkünfte handelt und Verluste nicht ausgleichsfähig sind.

- Die Vermieterin wäre nie bereit gewesen, die Ladeneinrichtung zu erwerben und dem Sohn für sein neu gegründetes Einzelunternehmen zur Verfügung zu stellen, wenn nicht die Erwartungen für eine positive Entwicklung dieses Unternehmens bestanden hätten. Aus einer von einem Wirtschaftstreuhänder aufgestellten Planungsrechnung für 2007 bis 2011 ergibt sich, dass schon im Jahr 2008 ein positiver Ertrag zu erwarten war, der sich in den Folgejahren fortsetzt und noch erhöht.

Mit E-Mail vom 6. September 2012 wurde eine *Planungsrechnung* eines Consultingunternehmens, datiert mit August 2007, mit folgenden wesentlichen Inhalten übermittelt:

Auftraggeber: J W

Grundlagen für das Gutachten: Unterlagen und Auskünfte des Auftraggebers, diverse statistische Marktdaten

Geschäftsgegenstand: Naturdrogerie mit Teeabteilung, Nahrungsergänzungsprodukten, Naturkosmetik, biologische Produkte Sportler, Diabetiker, für kranke Menschen, Saft- und Gesundheitstheke

Die Erfolgsrechnung weist für das Eröffnungsjahr (9 -12/07) einen Verlust von 18 TEUR und für die Folgejahre 2008 bis 2011 einen Gewinn vor Steuern zwischen 37 und 57 TEUR bzw. nach Steuern zwischen 22 TEUR und 35 TEUR aus.

Diesen Gewinnen liegen folgende Einnahmen- und Ausgabenschätzungen zu Grunde:

Umsatz € 6.200,00 p.a./m² - Verkaufsfläche von 78 m² = Jahresumsatz von rund € 480.000,00 p.a. zzgl. 5 % Steigerung p.a. abzüglich 60% Wareneinsatz = Rohgewinn von € 203.000,00 bis € 235.000,00 p.a.

Fixkosten für Personal 2 Personen voll und 1 Person geringfügig mit monatlichen Lohnkosten von € 5.500,00 p.m. * 14 zzgl. Nebenkosten = € 85.000,00 mit jährlicher 3%iger Wertsteigerung; für Geschäftsraummiete € 30,00+ € 15,00 Betriebskosten/m² für rund 78 m² = € 3.500,00 p.m. * 12 = rund € 40.000,00 mit jährlicher Wertsteigerung, Abschreibung für

Ladeneinrichtung € 6.800,00 p.a (€ 41.000,00/Nutzungsdauer 6 Jahre) für sonstige Verwaltungs- und Vertriebsaufwendungen € 30.000,00 und für Zinsen rund € 3.000,00 p.a., die sich aufgrund der prognostizierten Kapitaltilgungen nach 5 Jahren auf rund € 800,00 reduzieren sollten.

- Diese Planrechnung ermutigte die Vermieterin die Einrichtung zu erwerben und wie unter Fremden dem Sohn zur Verfügung zu stellen. Lediglich hinsichtlich der Einforderung der ausständigen Mieten wurde auf die Liquiditätssituation Rücksicht genommen, wobei auf den Eintritt einer wesentlichen Verbesserung gehofft werden durfte. Um diese nicht zu erschweren wurde wie auch unter Fremden üblich auf schriftliche Vereinbarungen über Verzugszinsen und Fälligkeit der Nachzahlungen verzichtet, vereinbart war jedoch, dass die Mieten bei Besserung der Liquidität ehestmöglich nachzuzahlen sind.

- Die Ladeneinrichtung wurde neu entsprechend den Auftragsvorgaben von einer Ladeneinrichtungsfirma im August 2007 in das Geschäft des Mieters geliefert. Der Begriff „gebraucht“ resultiert wahrscheinlich daher, dass diese Firma ursprünglich an die Leasinggesellschaft und wegen des Nichtzustandekommens des Leasingvertrages anschließend von dieser an die Vermieterin fakturiert wurde. Ein Nachweis über die Prüfung der Angemessenheit des Kaufpreises erübrigt sich somit.

- Es handelt sich um eine üblicherweise in Verkaufsgeschäften verwendete Einrichtung und um keine Maßanfertigung. Die Nutzungsdauer wurde bei der Vermieterin mit 8 Jahren angesetzt, was einer Abschreibung von € 5.400,00 p.a. entspricht.

In der beigelegten Auftragsbestätigung der Lieferfirma werden Regale, Holzborde mit und ohne Holzrückwänden bzw. Spiegel, Unterschränke mit Typenbezeichnungen angeführt.

Bei einer Jahresmiete von € 8.400,00 wäre von Beginn an ein entsprechender Überschuss erzielt worden, wenn die Mieten regelmäßig bezahlt worden wären. Für die Einrichtung waren darüber hinaus keine weiteren Kosten zu entrichten, sodass die Vorausschau von Anfang an ein positives Ergebnis geliefert hat.

Beigelegt wurde ein Anlagenverzeichnis 2007 mit folgenden Angaben: Ladeneinrichtung Anschaffungswert € 41.543,00/ Anschaffungszeitpunkt 30. 11. 2007/ Nutzungsdauer 8 Jahre/ Afa 2007 € 2.597,00 (1/2-Jahresafa)

- Was die Erwerbsminderung des Mieters im Ausmaß von 70 % betrifft, wird auf die gemeinsam lange Jahre mit seinem Vater geführte Drogerie und den Vertrieb von Bademoden verwiesen, weshalb auch beim neu gegründeten Einzelunternehmen eine positive Entwicklung zu erwarten war. Ursprünglich war vorgesehen, dass der Mieter ein Geschäftslokal im Erdgeschoss des Einkaufszentrum in zentraler Innenstadtlage erhalten sollte. Dies kam jedoch aus Gründen beim Vermieter nicht zustande, als Ersatz wurde ein Lokal im Tiefparterre angeboten. Dort kam es aufgrund von Umbauarbeiten im Jahr 2008 zu erheblichen Behinderungen, was eine verminderte Kundenfrequenz zur Folge hatte. Auch Stammkunden gab es noch nicht.

- Was die Außenwirkung des Mietvertrages betrifft, so wurde dieser nicht in Form einer schriftlich unterzeichneten Vereinbarung, sondern die geschlossene Vereinbarung durch einen unterfertigten Aktenvermerk dokumentiert. Sowohl der Mieter als auch die Vermieterin sind seit Jahren einkommensteuerlich beim Finanzamt Linz geführt, sodass eine gesonderte Meldung des Mietvertrages nicht erforderlich war. Die beim Finanzamt eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung für November 2007 weist ein Vorsteuerguthaben von € 8.308,61 aus.

- Eine detaillierte Ertragsplanung erübrigte sich, da einnahmenseitig nur Mieten und ausgabenseitig nur Abschreibungen anfallen und bei der Miete von € 700,00 eine Amortisation nach 5-6 Jahren gegeben war.

- Zum Fehlen von Vereinbarungen bei einer vorzeitigen Vertragsbeendigung wird angemerkt, dass aufgrund der positiven Geschäftsprognosen und des Alters des Mieters nicht damit zu rechnen war, dass das Mietverhältnis nicht auf die vereinbarte Dauer bestehen sollte (Mietvertragsdauer laut Vertrag auf unbestimmte Zeit und mit einem Kündigungsverzicht seitens der Vermieterin bis Dezember 2012). Die Einrichtung bestand ausschließlich aus Normteilen. Laut § 10 des Aktenvermerkes war vereinbart, dass der Mietvertrag beidseitig auf Rechtsnachfolger übergehen sollte. Da keine individuelle Anfertigung bzw. auf besondere Verhältnisse abgestimmte Einrichtungen vorlagen, bedurfte es keiner besonderen Vereinbarung über die Dauer des Mietverhältnisses. Auch im ursprünglichen Leasingvertrag zwischen der Leasinggesellschaft und dem Mieter war eine Leasingdauer auf unbestimmte Zeit (mit einem Kündigungsverzicht beider Vertragsteile für 60 Monate) vorgesehen.

- Ablauf der Leasingfinanzierung: Die Bestellung bei der Ladeneinrichtungsfirma erfolgte im Sommer 2007 mit vereinbarter Lieferung in der KW 36 und einer zu leistenden Anzahlung mit einem Drittel des Auftragswertes spätestens 10 Tage vor Lieferung (Auszüge aus der vom Mieter unterfertigten Auftragsbestätigung wurden beigelegt). Aufgrund der im Zuge der Bestellung geführten Gespräche wurde von der Leasing Gesellschaft mbH ein mit 26. 8. datierter Unternehmensleasingvertrag erstellt und von der Gesellschaft auch unterzeichnet. Da jedoch eine ursprünglich in Aussicht gestellte Jungunternehmerförderung (aufgrund einer KG-Beteiligung an der Drogerie der Eltern) nicht genehmigt wurde verlangte die Leasingfirma neben der persönlichen Garantieerklärung des Mieters zusätzliche Sicherheiten. Da der Mieter über kein Vermögen und zu diesem Zeitpunkt auch über kein Einkommen verfügte, sollte eine Sicherstellung durch die Bw. bzw. deren Ehegatten erfolgen. Diese wurde aber nicht zur Verfügung gestellt, weshalb sich die Bw. entschlossen hat, die Einrichtung für das Geschäft selbst zu erwerben und diese im Rahmen einer Vermietung ihrem Sohn zur Verfügung zu stellen.

Dazu wurde ein Entwurf des Leasingvertrages zwischen der Leasing Gesellschaft m.b.H. und J W , datiert mit 27. 8. 2007, mit folgenden wesentlichen Vertragsinhalten übermittelt:

Leasingobjekt: Ladeneinrichtung voraussichtlicher Anschaffungswert netto € 41.739,39 zzgl. 20 % Ust € 8.347,99 = € 50.087,27; Standort = Firmensitz des Leasingnehmers

Vertragsdauer auf unbestimmte Zeit ab Bereitstellung Leasinggegenstand; Kündigungsverzicht seitens des Leasingnehmers auf 60 Monate

Leasingrate € 779,16 + 20 % USt € 155,16– Fälligkeit am 1. jeden Monats durch Bankeinzug; Bindung an 3-Monats-Euribor mit vierteljährlicher Anpassung

Leasinggeber kann vom Leasingnehmer den Ankauf innerhalb von 8 Tagen zum kalkulierten Restwert gegen Barzahlung verlangen

Geltung der allgemeinen Leasingbedingungen (Punkt 7 regelt die Rechte und Pflichten der Parteien bei vorzeitiger Vertragsauflösung).

- Vertreter des Einkaufszentrums empfahlen dem Mieter neben dem Drogerieladen im Tiefgeschoss im ersten Stock auch noch eine Boutique für Bademoden einzurichten, weil dieser auch damit schon im elterlichen Betrieb Erfahrung hatte. Für diese Geschäftsausdehnung beteiligte sich die FAG (eine Tochtergesellschaft der Bank) mit einer Einlage in Höhe von € 70.000,00 als atypisch stiller Gesellschafter am Einzelunternehmer des Mieters. Die Bank hätte sich bei negativen Erfolgsaussichten sicher nicht als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt. (Aus dem ebenfalls übermittelten Zusammenschlussvertrag und den Beilagen ergibt sich, dass die Bank mit Stichtag 1. 1. 2008 als stiller Gesellschafter mit einer Bareinlage von € 70.000,00 eingetreten ist und damit bei einem angesetzten Firmenwert von € 284.000,00 und einem negativen buchmäßigen Eigenkapital von € 74.000,00 zum 1. 1. 2008 eine Beteiligung von 25 % am Vermögen und den stillen Reserven sowie den künftigen Einkünften erworben hat.)

- Dazu wurden von externen Beratern eine Erfolgsprognose und eine Werbestrategie zum Bademoden- und Dessousvertrieb aufgestellt.

Beigelegt wurde der Bericht einer Werbefirma über mögliche Vermarktungsmaßnahmen mit Vorschlägen für Folder, Plakate, Gestaltung der Verkaufsräume, etc.. sowie eine vom steuerlichen Vertreter des Mieters aufgestellte Prognoserechnung, die für den ergänzenden Geschäftszweig positive Erträge und Cash flows ab dem Jahr 2009 aufweist.

- Aufgrund dieser Entwicklungen erachtete es die Bw. nicht für notwendig, schriftliche Vereinbarungen über Stundungen oder Verzinsungen für die Mietennachzahlung zu treffen, da mit einer Nachzahlung aufgrund der Prognosen und der Bankbeteiligung gerechnet werden konnte.

- Die Anmeldung im Konkurs ist unterblieben, weil einem Vermögen von € 40.000,00 Schulden in Höhe von € 400.000,00 gegenüberstanden.

- Im Laufe der Konkursabwicklung wurde vorerst zugesagt, dass die Stellagen im Geschäft verbleiben könnten, dies deshalb weil diese eventuell von einem Nachmieter abgelöst werden würden. Dies trat nicht ein, weshalb eine kurzfristige Räumung notwendig war. Es erfolgte eine Zwischenlagerung im Privathaus und ein Verkaufsversuch. Erst im November 2009 war ein Verkauf – aber nur zu einem Preis von € 5.000,00 – möglich (Auf der beigelegten (handschriftlichen) Rechnung vom 20. 11. 2009 von der Bw. an einen Fahrrad/Zweirad –Shop ist folgendes angegeben: Geschäftseinrichtung (gebraucht) um € 4.166,67 + 20 % USt € 833,33 = € 5.000,00 mit handschriftlichem Vermerk bar bezahlt 20. 11. 2009)

Eine Erfassung in der Steuererklärung erfolgte deshalb nicht, weil es sich dabei ertragsteuerlich um einen außerbetrieblichen Vorgang handelte und wegen des negativen Ergebnisses keine Berücksichtigung in Betracht kam.

- Die Bw. hat auch Konkurswaren erworben, die teilweise innerhalb der Jahresfrist veräußert wurden. Soweit ein Verkauf nicht möglich war, wurde die verbleibende Ware unentgeltlich an caritative Einrichtungen und die Volkshilfe übergeben. Da der Einkaufspreis größer als der Erlös war, ergab sich ein Verlust.

- Sowohl der Verkauf der Stellagen als auch der Konkurswaren stellen eine unternehmerische Betätigung dar und sind umsatzsteuerpflichtig. Die beim Erwerb der Konkursware in Rechnung gestellte Umsatzsteuer ist daher auch als Vorsteuer abzugsfähig.

Beigelegt wurde eine berichtigte Umsatzsteuererklärung 2009 mit einem Gesamtguthaben von € 2.245,40 (anstatt bisher € 1.690,40), Umsätzen von € 8.625,00 (bisher deklariert Null), darauf entfallenden Umsatzsteuern von € 1.725,00 und Vorsteuern in Höhe € 3.970,40 (bisher € 1.690,40). In der Beilage wird dazu folgendes angegeben:

Erlöse 20 % aus Veräußerungserlös Stellagen € 4.166,67 und Erlöse Warenabverkauf € 4.458,33 + Mieten 0,00 = Summe € 8.625,00 - 20 % Umsatzsteuer € 1.725,00 (bisher 0,00)

Vorsteuer aus Mieten/Betriebskosten Geschäftslokal € 1.690,40 + aus Warenankauf Konkursmasse € 2.280,00 = Summe € 3.970,40

In der Ermittlung der sonstigen Einkünfte gemäß § 29 Z. 3 EStG für das Jahr 2009 wird ein Werbungskostenüberschuss von € 42.276,00 ausgewiesen, der sich wie folgt ergibt:

Einnahmen € 10.350,00 (brutto) resultierend aus Verkauf Ladeneinrichtung (€ 5.000,00) und Warenverkauf (€ 5.350,00)

Ausgaben (brutto) € 52.626,00 resultierend aus Ankauf Drogerieprodukte € 7.920,00 und Bademoden € 5.760,00, aus Afa (€ 5.193,00, d.s. 12,5 % von € 41.543,00) und aus

Buchwertabgang € 33.753,00 (entspricht 6,5/8 Restbuchwert der Anschaffungskosten iHv € 41.543,00)

(10) Am **14. November 2012 fand ein Erörterungsgespräch** statt, dessen Hauptgegenstand die anhängigen Berufungen gegen die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide der Jahre 2008 bis 2010 betreffend die Anerkennung von Vorsteuern und Werbungskostenüberschüssen aus der ab 2008 begonnenen Vermietung eines Geschäftslokals an die Tochter darstellte. Zur gegenständlichen Berufung (Vermietung Ladeneinrichtung an den Sohn) wiederholte der steuerliche Vertreter sein bisheriges Vorbringen, die Vorsteuern aus der Anschaffung anzuerkennen, da die Voraussetzungen für das Vorliegen einer unternehmerischen Betätigung im Sinne des § 2 UStG 1994 als erfüllt anzusehen seien.

(11) Um weitere Verfahrensverzögerungen zu vermeiden, nahm der steuerliche Vertreter mit **Schreiben vom 15. Dezember 2012** die Berufung gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO betreffend Umsatzsteuer 2007 zurück. Das Verfahren betreffend den Wiederaufnahmebescheid wurde mit Gegenstandsloserklärung vom 17. Dezember 2012 als beendet erklärt.

Über die Berufung wurde erwogen:

(12) Streitfrage ist, ob die Bw. mit der Anschaffung einer Ladeneinrichtung zum Zwecke der Nutzungsüberlassung an ihren Sohn für dessen neu eröffnetes Geschäftslokal eine unternehmerische Tätigkeit entfaltet hat und ihr als Unternehmerin der Vorsteuerabzug aus dem Ankauf dieses Gegenstandes zusteht oder dieser Ankauf und die Überlassung der Einrichtung als eine privat motivierte Zuwendung anzusehen und somit der Konsumsphäre der Bw. zuzuordnen ist.

1. Entscheidungserheblicher Sachverhalt:

(13) Die Bw. war bis zum Jahr 2005 mit Einnahmen aus einer Vermietung umsatzsteuerlich veranlagt. Im Jahr 2006 wurden keine Steuererklärungen eingereicht und keine Umsatzsteuerveranlagung durchgeführt.

In einer für den Monat November 2007 eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung und in der Umsatzsteuererklärung 2007 wurden die Umsätze mit Null angegeben, aber Vorsteuern in Höhe von € 8.308,61 geltend gemacht.

Die Vorsteuern stammen aus dem Ankauf einer Ladeneinrichtung, die die Bw. aufgrund einer mündlichen Mietvereinbarung ihrem Sohn für dessen neu eröffnetes Drogerie- und Reformgeschäft zur Nutzung überlassen hat.

Die vom Sohn im August 2007 bei einer Ladeneinrichtungsfirma in Auftrag gegebene Ladenausstattung für dessen neu eröffnetes Drogerie- und Reformwarenfachgeschäft sollte ursprünglich mittels Leasing finanziert werden. Wegen der fehlenden Eigenmittel (Privatvermögen), der hohen Fremdkapitalbelastung aus Krediten in Zusammenhang mit der Geschäftseröffnung, der Nichtgewährung einer in Aussicht gestellten Förderung und der Nichtbebringung der geforderten Sicherheiten (in Form von Haftungen der Bw. bzw. dessen Ehegatten) zog die Leasinggesellschaft ihre Finanzierungszusage zurück.

Um den beruflichen Neustart ihres Sohnes als selbständiger Unternehmer im Bereich des Reform- und Drogeriewesens zu ermöglichen erklärte sich die Bw. in Kenntnis dieser Umstände dennoch bereit, die für die Führung des Geschäftes notwendige Ladeneinrichtung von der Leasinggesellschaft anzukaufen und diese dann ihrem Sohn (der bis zur Schließung mit einer 70%igen Erwerbsminderung jahrelang im elterlichen Drogerie- und Reformhaus Dienstnehmer beschäftigt war) auf Basis eines Mietvertrages zu überlassen.

Dazu lagen der Bw. von ihrem Sohn in Auftrag gegebene Prognoserechnungen eines Unternehmensberaters zur erwarteten Geschäftsentwicklung vor. Darin werden für die an das Eröffnungsjahr anschließenden vier Jahren positive Erträge vor Steuern ausgewiesen, wobei von geschätzten jährlichen Rohgewinnen (Umsatz abzüglich 60 % Wareneinkauf) von rund € 200.000,00 und jährlichen Fixkosten für Personal (rund € 85.000,00), Geschäftsraummieten und –betriebskosten (€ 40.000,00), die Ladeneinrichtung (€ 7.000,00) und für sonstige Verwaltungs- und Vertriebskosten und Zinsen (€ 33.000,00) ausgegangen wurde.

Gemäß dem vorgelegten Kaufvertrag (=Rechnung) betrug der Kaufpreis für die Ladenausstattung netto € 41.543,08. Laut den glaubwürdigen und durch entsprechende Unterlagen nachgewiesenen Angaben des steuerlichen Vertreters handelt es sich um dabei eine zwar nach den Vorgaben des künftigen Nutzers im Sommer 2007 neu angefertigte, aber nicht individuell auf die Verkaufsräume angepasste und auf bestimmte Verhältnisse abgestimmte Einrichtungsnormteile (Regale, Stellagen, Ablagen etc.).

Als Stichtag für die Übertragung des Eigentums wird im Kaufvertrag der 30. November 2007 angegeben (Kaufvertragsdatum = Lieferdatum).

Laut den glaubwürdigen Angaben des steuerlichen Vertreters wurde über die Nutzungsüberlassung eine mündliche Vereinbarung abgeschlossen, deren Inhalt bei einer Besprechung der Parteien in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters am 20. Dezember 2007 fixiert und in einem von einer Kanzleimitarbeiterin bestätigten Aktenvermerk festgehalten wurde.

In diesem Aktenvermerk ist als Beginn der Vermietung der 1. November 2007, eine Überlassung auf unbestimmte Zeit mit einem Kündigungsverzicht seitens der Vermieterin für die nächsten 5 Jahre (bis 31. Dezember 2012) sowie ein monatliches, wertgesichertes Mietentgelt von € 700,00, jeweils am Monatsersten zur Zahlung fällig, angegeben. An weiteren wesentlichen Vertragsinhalten ist eine Reparaturpflicht des Mieters für jene Abnutzungen, die nicht auf übermäßige Beanspruchungen zurückzuführen sind, eine Versicherungspflicht des Mieters für den Gegenstand und ein Schriftlichkeitserfordernis für Abweichungen von den darin festgehaltenen Vereinbarungen festgelegt. Soweit keine Regelungen bestehen wird auf die einschlägigen Bestimmungen des ABGB verwiesen. Im Zuge des Ermittlungsverfahrens ergänzte der steuerliche Vertreter zur Reparaturpflicht, dass die Darstellungen im Aktenvermerk dahingehend zu berichtigen seien, dass Reparaturen für übermäßige Beanspruchungen den Mieter und für die üblichen Abnutzungen den Vermieter treffen.

Infolge der angespannten finanziellen Lage ihres Sohnes aus den Belastungen in Zusammenhang mit der Geschäftseröffnung wurden bereits zu Beginn des Nutzungsverhältnisses die Mietzahlungen nicht zu den in der Mietvereinbarung festgelegten monatlich Zahlungsterminen entrichtet. Die Bw. erklärte sich mündlich zu einer Stundung der Mieten bereit, um ihrem Sohn den finanziellen Start zu erleichtern. Nach den Angaben des steuerlichen Vertreters sollten – ohne entsprechende schriftliche Absicherungen - die Mieten nach Besserung der Liquidität ehestens nachbezahlt werden. Weitere Vereinbarungen mit einer Konkretisierung der für die Liquiditätsverbesserung maßgeblichen Kriterien, einer zeitlichen oder betragsmäßigen Begrenzung der Stundung und über eine Abgeltung der damit verbundenen Zinsnachteile wurden nicht getroffen.

Mit Stichtag 1. Jänner 2008 beteiligte sich eine Finanzierungsgesellschaft aufgrund der Erweiterung der Geschäftstätigkeit um den Verkauf von Bademoden mit einer Bareinlage von € 70.000,00 in Form einer stillen Beteiligung im Ausmaß von 25 % an den Erträgen und der Substanz des Einzelunternehmens.

Vom Mieter wurde ab dem Erwerb bzw. der Nutzungsüberlassung eine einzige Monatsmiete im Monat August 2008 an die Bw. bezahlt.

Ende 2008 wurde das Insolvenzverfahren über den Sohn (Mieter) eröffnet.

Die Bw. meldete - aufgrund des ihr bekannten Umstandes, dass ihr Sohn über kein verwertbares Vermögen verfügte - die offenen Forderungen aus den Mietenrückständen nicht an, da wegen der hohen Überschuldung nur eine geringe Quote zu erwarten war und daraus zusätzliche Kostenbelastungen entstanden wären.

Mit Kaufverträgen vom 16. Jänner 2009 erwarb die Bw. vom Masseverwalter die restlichen Warenbestände des Geschäftes ihres Sohnes zu einem Kaufpreis von € 10.400,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer und verkaufte diese bis zur Räumung des Verkaufslokals zum Teil weiter (Verkaufserlöse brutto € 4.500,00). Die nicht veräußerten Bestände wurden mangels entsprechender Verkaufslokalität unentgeltlich an caritative Organisationen abgeben.

Die Ladeneinrichtung wurde - nachdem diese vom Nachmieter nicht übernommen, zerlegt und in den privaten Räumlichkeiten gelagert wurde - im Jahr 2009 zu einem Preis von € 5.000,00 brutto (d.s. rund 10 % der Anschaffungskosten) verkauft.

Das Finanzamt anerkannte – nach Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2007 – den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Ladeneinrichtung mit der Begründung, dass keine unternehmerische Betätigung vorliege, nicht und setzte die Umsatzsteuer 2007 in dem anlässlich der Wiederaufnahme neu ergangenen Umsatzsteuerbescheid 2007 vom 22. Oktober 2010 mit Null fest. Gegenstand der Berufung ist nach der Zurücknahme der Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid nur mehr dieser neu ergangene Umsatzsteuerbescheid 2007.

2. Rechtliche Grundlagen:

(14) Das Umsatzsteuergesetz normiert den Begriff des Unternehmers in § 2 Abs. 1 UStG 1994 wie folgt:

"Unternehmer ist, 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, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird."

(42) Nach Art. 9 Abs. 1 MwStSyst-RL der für gegenständlichen Fall (ab 1. 1. 2007) zur Geltung gelangenden Mehrwertsteuersystemrichtlinie, Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 (kurz MwStSystRL) „gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und selbständig ausübt“.

Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 Satz 2 MwStSyst-RL legt ergänzend fest, dass „insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Einnahmenerzielung als wirtschaftliche Tätigkeiten gilt“.

Nach den unionsrechtlichen Vorgaben soll der Letztverbrauch einer Besteuerung unterzogen werden und Leistungsprozesse innerhalb der Unternehmerkette durch Gewährung des Vorsteuerabzuges neutral gehalten werden.

Unter wirtschaftliche Tätigkeiten fallen alle Vorgänge ohne Rücksicht auf die Rechtsform, die darauf abzielen **nachhaltig Einnahmen** aus der Nutzung eines Gegenstand zu erwirtschaften (u.a. EuGH 26. 6. 2007, T Mobile, C-284/04), somit auch Dauerschuldverhältnisse auf Grund derer die Überlassung von Gegenständen zur Nutzung nicht kurzfristig oder gelegentlich, sondern von einer gewissen Dauer zu erfolgen hat (wie Miet-, Pacht-, Lizenzverträge u.ä.).

Das Erfordernis der Nachhaltigkeit wird nach herrschender Rechtsprechung und der Lehre auch dann als erfüllt angesehen, wenn durch ein einziges Rechtsgeschäft planmäßig ein Dauerzustand geschaffen wird mit dem über längere Zeit gegen Einnahmen ein Eingriff in Rechtspositionen (wie das Eigentumsrecht) geduldet wird.

Neben der Nachhaltigkeit ist weiteres konstitutives Merkmal einer wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. Unternehmereigenschaft die Erzielung von Einnahmen bzw. eine ernste Absicht solche zu erzielen.

Nach der Rechtsprechung des EuGH (29. 2. 1996, C-110/94, INZO) steht das Fehlen von Einnahmen der Unternehmereigenschaft grundsätzlich nicht entgegen, dies aber nur dann wenn eine ernsthafte Absicht auf Einnahmenerzielung nachweislich bestand. Die ernsthafte Absicht der Einnahmenerzielung ist anhand objektiver Kriterien nachzuweisen. Ob die Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient, ist eine Tatfrage, für die die objektiven Regeln der Beweislast zum Tragen kommen (*Ruppe/Achatz*⁴, § 2 Rz 134).

Die Beurteilung hat dabei an Hand einer ex ante-Betrachtung, somit anhand jener Umstände, die im Zeitpunkt (der für den geltend gemachten Vorsteuerabzug) maßgeblichen Vorbereitungsbehandlungen vorlagen zu erfolgen.

Eine wirtschaftliche Tätigkeit mit Einnahmenerzielungsabsicht liegt dann vor, wenn jemand wirtschaftliche Leistungen (Lieferungen oder sonstige Leistungen iSd des § 1 UStG 1994) ausschließlich mit dem Zweck zur Erzielung von Gegenleistungen erbringt oder erbringen wollte.

Keine Tätigkeit mit Einnahmenerzielungsabsicht wird hingegen ausgeübt, wenn Maßnahmen ohne wirtschaftliches Kalkül oder eigenwirtschaftliches Interesse entfaltet werden, was dann der Fall ist, wenn das Verhalten von einer Absicht der Unentgeltlichkeit, der Gefälligkeit oder des gesellschaftsrechtlich bedingten Zusammenwirkens bestimmt wird bzw. wenn geschäftliche Aktivitäten nur dem Ziel dienen, im eigenen Bereich Ausgaben zu sparen, oder es Dritten ermöglichen sollen, Ausgaben zu sparen (*Ruppe, UStG*⁴, § 2 Tz. 58). Auch nach der Rechtsprechung (u.a. VwGH 16. 5. 2007, 2005/14/0083) wird dann keine Unternehmereigenschaft begründet, wenn eine Tätigkeit nicht von wirtschaftlichem Interesse

getragen ist, sondern vorrangig mit dem Hintergrund erfolgt Vorteile bzw. Zuwendungen zu gewähren.

Besonders bei Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen ist daher darauf Bedacht zu nehmen, ob Leistungen auf (marktüblichen) Leistungsaustauschprinzipien beruhen oder ob diese aus familiären Motiven (Unterhaltungspflicht, familienhafte Pflichtmitwirkung, Gefälligkeit) erbracht werden. Liegt Leistungen nämlich nicht das Motiv der Einnahmenerzielung zu Grunde, sondern das eines Zusammenwirkens auf familienhafter Basis ist die damit in Zusammenhang stehende Betätigung nach der Lehre nicht als „gewerbliche oder berufliche“ Tätigkeit anzusehen, was zur Folge hat, dass Entgelte für familienhafte Leistungen nicht der Umsatzsteuer unterliegen und damit in Zusammenhang stehende Leistungsbezüge nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (*Ruppe/Achatz, UStG⁴, § 2 Tz. 39*).

Nach *Ruppe/Achatz (UStG⁴, § 1 Rz 181)* kommen für die Beurteilung, ob es sich bei der Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen um einen umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausch handelt, der beim Leistenden Unternehmereigenschaft und damit ein Recht auf Vorsteuerabzug von den zuordenbaren Vorleistungen begründet, die von der Rechtsprechung für die (ertrag)steuerliche Anerkennung von nahen Angehörigen-Verträgen aufgestellten Kriterien (ausreichende Außenwirkung, eindeutiger und klarer Inhalt, Vereinbarung wäre auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden) als Beweisregeln in Betracht.

In der deutschen Literatur (*Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG Lfg. 147, Juli 2011, § 2 Anm. 210) wird zur gleichlautenden Unternehmerdefinition im deutschen UStG unter Bezugnahme auf die Judikatur des Bundesfinanzgerichtshofes (BFH 22. 6. 1989, BStBl. II 1989, 913) zwar die Auffassung vertreten, dass die einkommensteuerliche Rechtsprechung zu Vertragsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen nicht auf das Umsatzsteuerrecht übertragbar ist, jedoch davon ausgegangen, dass die Duldung von Nichtzahlungen oder die Gewährung langfristiger Stundungen von Leistungsentgelten aus Vertragsbeziehungen mit Nahestehenden im Regelfall als zwingendes Indiz für die von Anfang an nicht gegebene Ernsthaftigkeit der Vereinbarungen angesehen werden können. Derartige Umstände sprechen nach *Stadie* in hohem Maße dafür, dass die Beteiligten keine wirklichen, verbindlichen Leistungsaustauschbeziehungen gewollt hatten und keine Leistungen „gegen Entgelt“, sondern bloße Gefälligkeiten erbringen wollten. Wenn von vornherein für längere Zeit auf das Entgelt verzichtet wird, fehlt es nach *Stadie* auch an der notwendigen Planmäßigkeit (Geschäftlichkeit) eines Handelns als charakteristisches Merkmal für eine unternehmerische Tätigkeit.

Der EuGH (26. 9. 1996, C-230/94, Rs. Enkler) stellt bei der Prüfung der Einnahmenerzielungsabsicht auch auf die Art des Gegenstandes ab. Bei Gegenständen, die der Art nach sowohl zu wirtschaftlichen als auch zu privaten Zwecken verwendet werden können, sind alle Umstände seiner Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob er tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet wird. Dabei ist anhand eines Vergleiches zwischen den Umständen, unter denen der Betreffende den Gegenstand tatsächlich nutzt, und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, zu prüfen, ob die betreffende Tätigkeit zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird. Die Beurteilung hat nach der Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalles zu erfolgen. Dabei sind die tatsächliche Dauer der Vermietung des Gegenstands, die Zahl der Kunden und die Höhe der Einnahmen Gesichtspunkte, die zur Gesamtheit der Gegebenheiten des Einzelfalles gehören, die neben anderen Gesichtspunkten bei dieser Prüfung berücksichtigt werden können.

3. Erwägungen

(15) Im gegenständlichen Fall stützt die Bw. die Vorsteuerabzugsberechtigung (und die Eigenschaft als Unternehmerin) im Wesentlichen darauf, dass der Gegenstand für Zwecke einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung an einen Unternehmer für dessen unternehmerische Zwecke angeschafft worden sei, der Vermietung eine (fremdübliche) Vereinbarung zu Grunde liege und sowohl die gewährte Stundung als auch der Umstand, dass der der Bw. nahestehende Mieter bei seiner wirtschaftlichen Betätigung letztlich nicht erfolgreich war (weshalb es nicht zu den erwarteten Mieteinnahmen gekommen sei) dem nicht entgegenstehen würde.

Nach den unter Punkt 2. angeführten rechtlichen Grundlagen ist der Bw. darin zuzustimmen, dass auch die alleinige Vermietung eines einzigen Gegenstandes (und auch eine erfolglose Tätigkeit) als unternehmerische Betätigung in Betracht kommen kann. Voraussetzung dafür ist jedoch, dass anhand der für die Beurteilung im Zeitpunkt der ersten Vorbereitungshandlungen relevanten Umstände nach objektiven Kriterien davon ausgegangen werden kann, dass es sich dabei um eine ernstgemeinte auf Einnahmenerzielung gerichtete Leistungsbeziehung und nicht um eine aus familiären Gründen motivierte Zuwendung gehandelt hat.

Im gegenständlichen Fall ist unstrittig, dass der Mietgegenstand unternehmerischen Zwecken des der Bw. nahestehenden Mieters dienen sollte bzw. gedient hat, es sich dabei aber um keine speziellen Maßanfertigungen, sondern um universell verwendbare – nach den Angaben des steuerlichen Vertreters nicht auf besondere Verhältnisse abgestimmte - Einrichtungen (Regale, Ablagen, Kästen) gehandelt hat. Aus den Akten ergibt sich weiters, dass die Bw. neben der Überlassung dieses Gegenstandes im maßgeblichen Beurteilungszeitpunkt

(Zeitpunkt der Anschaffung der Einrichtung im November 2007) keine weiteren auf nachhaltige Einnahmenerzielung gerichteten Aktivitäten durchführte.

Wie unter den rechtlichen Grundlagen dargelegt, ist für die Beurteilung der für den Vorsteuerabzug notwendigen Unternehmereigenschaft entscheidungserheblich, ob die bezogenen Leistungen einer nachhaltigen, nach Einnahmen strebenden Tätigkeit zuzuordnen sind und bei der Leistungserbringung ein mit wirtschaftlichem Kalkül getragenes Verhalten an den Tag gelegt wird. Zur Abgrenzung ob eine auf einen Vertrag gestützte Leistungszuwendung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise den Prinzipien einer Leistungsaustauschbeziehung im Sinne der umsatzsteuerlichen Vorgaben gerecht wird oder als nicht entgeltliche Gefälligkeit/Zuwendung anzusehen ist, ist nicht nur darauf abzustellen, ob das Zustandekommen und Inhalt des (schuldrechtlich relevanten) Verpflichtungsgeschäftes den Fremdüblichkeitsanforderungen gerecht wird, sondern von ausschlaggebender Bedeutung, ob auch die Abwicklung (das Erfüllungsgeschäft) zwischen einander nicht nahestehenden Personen in dieser Form stattgefunden hätte bzw. von am Markt agierenden Vermietern ebenso abgewickelt worden wäre.

Für die Beurteilung der Ernsthaftigkeit ist dabei von besonderer Relevanz, ob die Vertragsparteien ihre (vertraglich fremdüblich festgelegten) Pflichten vereinbarungsgemäß erfüllen bzw. die eingeräumten Rechte wahrnehmen.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ergeben sich im gegenständlichen Fall berechnete Zweifel daran, ob die Bw. mit der Anschaffung des Mietgegenstandes eine nachhaltige auf Entgelterzielung ausgerichtete Leistungsaustauschbeziehung bezweckt hat.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse vielmehr davon auszugehen, dass die Bw. mit der Anschaffung und Überlassung der Einrichtung ihrem Sohn gegenüber eine familienhafte Unterstützung leisten wollte bzw. geleistet hat.

Für das Vorliegen einer (nicht auf Leistungsaustausch ausgerichteten) Zuwendung spricht folgendes:

Laut den Sachverhaltsdarstellungen war die Anschaffung der Verkaufseinrichtung durch die Bw. und deren Nutzungsüberlassung an den Sohn nicht langfristig geplant, sondern offensichtlich die einzig verbliebene Möglichkeit, dem Sohn die Neueröffnung des Geschäftes noch zu ermöglichen, nachdem die beabsichtigte Leasingfinanzierung nicht zustande kam und mangels Vermögen und Sicherheiten auch keine weiteren Finanzierungsmöglichkeiten durch fremde Kapitalgeber bestanden.

Zur ursprünglich geplanten Leasingfinanzierung ist anzumerken, dass im Finanzierungsleasing üblicherweise der Leasingnehmer den Leasinggegenstand nach den eigenen Vorgaben auswählt, das Eigentum daran aufgrund der entsprechenden vertraglichen Gestaltungsmöglichkeiten aber im Regelfall nicht nur zivilrechtlich, sondern meist auch wirtschaftlich in das Eigentum des Leasinggebers übertragen und dem Leasingnehmer gegen ein Entgelt, mit dem die über die beabsichtigte Dauer verbrauchten Investitionskosten zuzüglich der Zinsen für die Kapitalaufbringung und einem Gewinnaufschlag darauf abgedeckt werden, zur Nutzung überlassen wird. Die in der Regel bereits bei Kaufentscheidung abgeschlossenen Leasingverträge enthalten üblicherweise nicht nur Absicherungen (Schadenersatzansprüche für allfällige Verwertungsrisiken) für den Fall der vorzeitigen Beendigung, sondern auch für den Fall dass der Vertrag nach Ankauf des Leasinggegenstandes gar nicht mehr zustande kommt.

Der Bw. war die schlechte finanzielle Situation ihres Sohnes bekannt. Um diesem die Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit mit dem Drogeriegeschäft dennoch zu ermöglichen hatte die Bw. die Wahl entweder die von der Leasinggesellschaft geforderte Haftung (Bürgschaft) zu übernehmen oder den Gegenstand selbst zu erwerben und ihrem Sohn zu überlassen.

Mit dem Erwerb des Gegenstandes hatte die Bw. als zivilrechtliche (und wirtschaftliche) Eigentümerin zwar alle damit verbundenen Chancen und Risiken inne, nahm aber mit der konkreten Nutzungsüberlassung an den finanziell angeschlagenen Mieter offensichtlich (bereits im Erwerbszeitpunkt) ein Ausfallrisiko (sowohl für Mieten als auch für allfällige Verwertungsverluste) in Kauf.

Die vorgebrachte Argumentation, dass sich die Bw. sowohl beim Ankauf als auch bei der Vermietung wie ein am Markt auftretender Wirtschaftsteilnehmer verhalten habe, weil diese aufgrund von Prognoserechnungen davon auszugehen konnte, dass der Mieter die Verpflichtungen aus dem Mietvertrag erfüllen werde, überzeugt nicht.

Zum einen handelt es sich dabei um Planungsrechnungen, die nicht von der Bw. selbst in Auftrag gegeben, sondern von ihrem Sohn und somit der Verfolgung dessen Interessen dienten. Ein dem Mieter nicht nahestehender Investor hätte bei den gegebenen Umständen (der schlechten finanziellen Lage des Mieters) nicht ausschließlich auf ungeprüfte Ertragsprognosen vertraut, sondern selbst einen die eigenen wirtschaftlichen Interessen wahrenen Berater mit der Einschätzung des Vertragserfüllungs- und des Fremdverwertungsrisikos aus der Investition betraut. Zum anderen hätte aber nach Ansicht der Berufungsbehörde ein an nachhaltiger Einnahmenerzielung interessierter, mit wirtschaftlichem Kalkül agierender und mit der gebotenen kaufmännischen Sorgfalt

ausgestatteter Vermieter eine derartige Investition zum Zweck der Überlassung an einen Mieter, dessen prekäre Finanzsituation (und insbesondere der Umstand, dass eine Leasingfinanzierung ohne Sicherstellung nicht gewährt wurde) bekannt sind, nicht ohne entsprechende Sicherheiten durchgeführt bzw. sich - wie die als Fremdvergleichsmaßstab taugliche leasingfinanzierende Bank – gegen das evidente Mietausfallsrisiko und Verwertungsrisiko ausreichend abgesichert.

Aber selbst wenn man die Vorlage von positiven Ertragsprognosen für die Nutzungsüberlassung eines vergleichbaren Gegenstandes an einen finanziell schlecht ausgestatteten Mieter noch als marktkonformes Verhalten gelten lässt, spricht im gegenständlichen Fall jedenfalls der Umstand, dass die Vereinbarung, dass die Mieten jeweils zu Beginn eines Monats zu zahlen sind, schon ab Beginn der Nutzungsüberlassung (und offensichtlich auch schon im Zeitpunkt der Kaufentscheidung) nicht zur Anwendung gelangt ist und eine hinsichtlich Dauer und Höhe unbestimmte sowie unverzinsliche Mietenstundung gewährt wurde, gegen das Vorliegen einer ernsthaften Einnahmenerzielungsabsicht.

Abgesehen davon, dass das in der Mietvereinbarung festgelegte Schriftlichkeitserfordernis für Änderungen des Vertrages nicht eingehalten wurde, hätte ein fremder Investor bei den vorliegenden Umständen nicht nur die Investition ohne entsprechende Sicherheiten gar nicht durchgeführt, er hätte auch keine unverzinsliche und ungesicherte Stundung der Mieten mit dem unbestimmten Inhalt „bis zur Verbesserung der finanziellen Situation“ gewährt. Das Vorbringen des steuerlichen Vertreters, dass es zwischen Fremden durchaus üblich sei, dass Stundungsvereinbarungen nicht schriftlich fixiert werden würden, ist für die Berufungsbehörde nicht nachvollziehbar, zumal Stundungen regelmäßig bei Zahlungsschwierigkeiten auftreten, diesen ein erhöhtes Risiko sei es in Zusammenhang mit gerichtlichen Einforderungen oder mit Insolvenzverfahren innewohnt und folglich ein schriftlicher Nachweis nicht nur für den stundenden Gläubiger sondern auch für den Schuldner von erhöhtem Interesse sein muss.

Als nicht fremdüblich sind im gegenständlichen Fall aber insbesondere die unzureichende Konkretisierung der Stundungsdauer bzw. -höhe und die fehlende Zinsabgeltung anzusehen. Mit der unbestimmten Stundungszusage hat die Bw. neben dem erhöhten Ausfallsrisiko auch Zinsverluste nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach unbegrenzt in Kauf genommen, was nach allgemeiner Erfahrung im Wirtschaftsleben nicht mit einem marktkonformen Streben nach Einnahmen in Einklang zu bringen ist.

Die Berufungsbehörde schließt sich der unter Punkt 2 dargestellten Ansicht von *Stadie* an, wonach bei Vertragsverhältnissen zwischen Nahestehenden eine Nichtzahlung und eine langfristige Stundung der vereinbarten Mietzahlungen ein ausreichendes Indiz dafür darstellt, dass mit der Anschaffung des Gegenstandes zum Zwecke der Nutzungsüberlassung durch

nahestehende Personen keine Einnahmenerzielungsabsicht verfolgt, sondern den nahestehenden Nutzern eine Zuwendung geleistet werden sollte. Dies muss nach Ansicht der Berufungsbehörde erst recht für jenen Fall gelten, wenn eine Stundung in Kenntnis der finanziellen Situation des Mieters ohne Konkretisierung der Dauer/Höhe, ohne Verzinsung und ohne schriftliche Absicherung gewährt wird.

Die Bw. rechtfertigt die Stundung damit, dass sie damit einen Beitrag zur rascheren Erholung der angespannten finanziellen Situation leisten und dem Sohn den Start erleichtern wollte. Mit dieser Argumentation lässt sich aber kein von wirtschaftlichen Grundsätzen geprägtes Verhalten auf Einnahmenerzielung begründen, dies untermauert vielmehr den Umstand, dass die Bw. mit dem Erwerb und der Überlassung des Gegenstandes eine familiär motivierte Zuwendung tätigen wollte. Dies nicht nur deshalb, weil mit der gewährten Stundung der Mieten für die Ladeneinrichtung (p.a. € 8.400,00) bei der im Verhältnis zu den sonstigen fixen Ausgaben (€ 160.000,00 p.a.) wertmäßig untergeordneten Bedeutung keine entscheidende und nachhaltige Verbesserung der finanziellen Lage erwartet werden konnte, sondern weil die Bw. mit der Stundung auch von vornherein eine bevorzugte Befriedigung der übrigen Gläubiger in Kauf genommen hat.

Zusammenfassend bleibt daher festzuhalten, dass nach Ansicht der Berufungsbehörde eine auf einer vertraglichen Vereinbarung beruhende Nutzungsüberlassung, bei der die vereinbarte Gegenleistung (nämlich das Mietentgelt) schon ab Vertragsbeginn ohne entsprechende Konkretisierung der Dauer und ohne Verzinsung gestundet wird und im Erwerbszeitpunkt bei den bekannten finanziellen Verhältnissen des Mieters aufgrund fehlender Sicherheiten mit einem erhöhten Ausfallrisiko der Mietansprüche zu rechnen war bzw. auch bei einer alternativen Verwertung aufgrund des eingeschränkten Interessentenkreises ein Verlustrisiko für die aufgewendeten Investitionskosten bestanden hat, nicht als eine ernsthaft auf Einnahmenerzielung ausgerichtete Tätigkeit angesehen werden kann.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist aber nicht nur die tatsächliche Gestaltung der Nutzungsüberlassung, sondern auch der Inhalt des Vertrages teilweise nicht als fremdüblich anzusehen. Mit dem vereinbarten einseitigen fünfjährigen Kündigungsverzicht der Vermieterin werden die Nutzungsrechte des Mieters über den überwiegenden Teil der angesetzten Nutzungsdauer von acht Jahren gesichert. Damit wird vorrangig den Interessen des Mieters Rechnung getragen. Eine derartige Vereinbarung erscheint der Berufungsbehörde insbesondere bei Gegenständen mit eingeschränkter Marktgängigkeit wegen des damit verbundenen erhöhten Verwertungsrisikos unüblich. Bestätigt wird dies dadurch, dass auch im vorgelegten Leasingvereinbarungsentwurf - nicht wie der steuerliche Vertreter darstellt ein beiderseitiger Kündigungsverzicht - ein Kündigungsverzicht seitens des Mieters (und nicht des

Vermieters) vorgesehen war. Mietverträge über Gegenstände, die nach den Wünschen und Vorgaben der Mieter angeschafft werden, enthalten darüber hinaus regelmäßig auch Absicherungen für den Fall einer vorzeitigen Vertragsauflösung in Form einer Schadloshaltung für allfällige Verwertungsverluste. Auch dies fehlt in der gegenständlichen Vereinbarung.

Festzuhalten bleibt auch, dass die Nutzungsüberlassung nach den glaubwürdigen Darstellungen des steuerlichen Vertreters auf eine am 20. Dezember 2007 mündlich abgeschlossene, mit Aktenvermerk dokumentierte Vereinbarung gestützt wurde. Abgesehen davon, dass sich der im vorgelegten Aktenvermerk angegebene Nutzungsbeginn (1. November 2007) nicht mit dem späteren Zeitpunkt des Erwerbes (laut der vorgelegten Rechnung mit dem Kauf(=Liefer)datum 30. November 2007) in Einklang bringen lässt, liegen keine Informationen darüber vor, wann der Mieter den Gegenstand von der Bw. tatsächlich in Nutzung genommen hat. Bei Mietverträgen zwischen fremden Vertragsparteien bestehen üblicherweise Dokumentationen (in Form von Übergabeprotokollen) darüber, ab wann der Gegenstand zur Nutzung übernommen wird. Dies schon aus Gründen der Schadloshaltung bei allfälligen Beschädigungen und einer damit verbundenen eingeschränkten Nutzbarkeit.

Zweifel an der Ernsthaftigkeit der vorgelegten Mietvereinbarung ergeben sich aber auch daraus, dass der vorgelegte Aktenvermerk mit der Regelung, wonach Reparaturen, die nicht auf die übermäßige Beanspruchung des Mietgegenstandes durch den Mieter zurückzuführen sind, durch den Mieter zu ersetzen sind, nicht nur eine unklare, sondern auch völlig unübliche Vertragsklausel beinhaltet und der steuerliche Vertreter dazu im Vorhalteverfahren nachträglich vorbringt, dass es sich dabei um eine irrtümliche sinnwidrige Formulierung handle. Bei der gegenständlichen Gestaltung des Vertragsschlusses (mündlich mit bestätigtem Aktenvermerk) bleibt mangels entsprechender Beweisführung offen, was diesbezüglich tatsächlich als zwischen den Parteien als vereinbart gegolten haben soll.

Neben der von Beginn an offensichtlich nicht ernstgemeinten Vereinbarung betreffend die Fälligkeit der Mietzahlungen wurde aber auch der Vereinbarung, den Gegenstand zu versichern und dies entsprechend nachzuweisen vom Mieter nicht nachgekommen bzw. dies von der Vermieterin nicht eingefordert.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ergibt sich auch aus dem Umstand, dass der Mietgegenstand dem Mieter für unternehmerische Zwecke gedient hat keine zwingende Schlussfolgerung für das Vorliegen der Unternehmereigenschaft bei der Vermieterin, weil es sich beim Gegenstand der Nutzungsüberlassung nach den Angaben des steuerlichen Vertreters um keine auf die individuellen Räumlichkeiten zugeschnittene und auf besondere Verhältnisse abgestimmte Spezialanfertigung handelte, sondern um Normeinrichtungsgegenstände (Regale, Stellagen, Ablagen) für die nach Ansicht der

Berufungsbehörde auch eine private Verwendung in Betracht kommt. Bei derartigen Gegenständen ist nach dem EuGH das Vorliegen der Einnahmenerzielungsabsicht anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse bzw. der Gesamtheit der Gegebenheiten zu beurteilen.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde bleibt im gegenständlichen Fall laut den dargelegten Umständen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse auch mit der in den Vertrag gekleideten Nutzungsüberlassung der Charakter der familiär motivierten Zuwendung erhalten.

Diese Schlussfolgerung ergibt sich daraus, dass für die getroffene Mietvereinbarung über den vom nahestehenden Nutzer benötigten Gegenstand mit der von Nutzungsbeginn an gewährten, zeitlich nicht begrenzten/unverzinslichen Stundung, der Nichteinhaltung bzw. Nichteinforderung verschiedener vertraglich normierter Auflagen (Versicherungspflicht, Schriftlichkeitsgebot für Änderungen) und der fehlenden Absicherung des Mietausfallrisikos offensichtlich sowohl seitens der Bw. als auch des Mieters gar kein zivilrechtlicher Bindungswille bestand, mit anderen Worten die (entgeltliche) Mietvereinbarung nicht dem wirklich Gewollten entsprochen hat.

Damit mangelt es aber an der Ernsthaftigkeit für eine nachhaltige Einnahmenerzielungsabsicht als Voraussetzung für die Unternehmereigenschaft.

Die Kosten für die Anschaffung des Gegenstandes sind daher nach Ansicht der Berufungsbehörde der Konsumsphäre der Bw. zuzuordnen, wie dies auch bei der alternativ in Betracht gekommenen Haftungsübernahme bei der Leasingfinanzierung im Falle der Haftungsinanspruchnahme der Fall gewesen wäre.

Von der Bw. wurde die Vorsteuerabzugsberechtigung für die Ladeneinrichtung auch damit gerechtfertigt, dass der im Jahr 2009 durchgeführte Erwerb und nachfolgende Teilverkauf der Konkursbestände die unternehmerische Betätigung im Sinne des § 2 UStG 1994 der Bw. untermauern würden.

Unabhängig davon, dass der Berufungsbehörde eine Qualifikation dieser Tätigkeit als unternehmerische Betätigung iSd des § 2 UStG 1994 alleine deshalb zweifelhaft erscheint, weil auch der Erwerb der Konkurswaren aus einer Notlage heraus erfolgte, als solcher nicht geplant war und dazu weder die für eine nachhaltige Verkaufsabsicht notwendigen Vertriebsaktivitäten (Umfang und Art der Produktplatzierungen bzw. Bewerbungen) noch die erforderlichen Verkaufsinfrastrukturen (Verkaufsräume, Personal, Marktauftritt) nicht nachgewiesen wurden, ist das Vorliegen der Unternehmereigenschaft aufgrund der gebotenen ex-ante Betrachtung im Zeitpunkt der Anschaffung der Ladeneinrichtung und der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges (im November 2007) beurteilen.

Abschließend wird angemerkt, dass aber auch für den Fall, dass die Anschaffung/Vermietung der Ladeneinrichtung als unternehmerische Tätigkeit zu qualifizieren wäre die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug im gegenständlichen Fall als nicht erfüllt anzusehen sind, da es sich bei den Umsätzen aus der strittigen Vermietung (mit einem maximal erzielbaren jährlichen Entgelt von rund € 8,500,00) um unecht befreite Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG 1994 (Kleinunternehmerumsätze) handelt, für die ein Vorsteuerabzug nur dann zusteht, wenn ein ausdrücklicher schriftlicher Verzicht gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 auf Anwendung der Kleinunternehmerregelung vorliegt. Eine derartige schriftliche Verzichtserklärung liegt laut den Akten des Finanzamtes aus dem Jahr 1994 vor.

Nach dem Akteninhalt hat die Bw. im Jahr 2005 die Vermietungstätigkeit eingestellt, im Jahr 2006 keine Umsatzsteuererklärung bzw. für die Monate Jänner 2006 bis Oktober 2007 weder Umsatzvoranmeldungen eingereicht noch Umsatzsteuerzahlungen geleistet. Erst mit Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat November 2007 (im Dezember 2007) und dem darin geltend gemachten Vorsteuerabzug erhielt das Finanzamt Kenntnis von einer neuerlichen umsatzsteuerlichen Aktivität der Bw.

Nach der Rechtsprechung (VwGH 11. 11. 2008, 2006/13/0041) erlöschen mit der Beendigung des Unternehmens und des damit verbundenen Verlustes der Unternehmereigenschaft auch die in § 6 Abs. 3 UStG 1994 festgelegten Folgen. Stellt ein Unternehmer seine unternehmerische Tätigkeit ein und nimmt dieser später wieder eine unternehmerische Tätigkeit auf, so leben die mit der vorangegangenen Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit erloschenen Folgen nicht auf. Bei Wiederaufnahme einer Tätigkeit hat der (neue) Unternehmer – auch bei identer Tätigkeit – gegebenenfalls neuerlich eine Verzichtserklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 abzugeben. Eine bisher abgegebene Verzichtserklärung verliert nur in jenen Fällen ihre Wirksamkeit nicht, in denen von vornherein eine bloß zeitlich befristete Unterbrechung der Tätigkeit geplant war, die am Fortbestand der Unternehmertätigkeit nichts ändert (*Ruppe/Achatz, UStG*⁴, § 6, Rz. 483 mit Verweis auf VwGH 11. 11. 2008, 2006/13/0041).

Dafür, dass die Bw. nach Beendigung der Geschäftslokalvermietung im Zeitraum Ende 2005 bis November 2007 eine andere unternehmerische Tätigkeit ausgeübt (bzw. Vorbereitungshandlungen zur berufungsgegenständlichen Ladenvermietung oder zu einer anderen nachhaltigen Einnahmenerzielung vorgenommen) hätte und somit die Unternehmereigenschaft nach der im Jahr 2005 beendeten Vermietung des Geschäftslokals aufrecht geblieben wäre, ergeben sich aus der Aktenlage keine Hinweise..

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 15. April 2013