

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen von Bw. und BW., vertreten durch Stbr., vom 12. April 1999 und 16. Mai 2003 gegen die Bescheide des FAes vom 9. März 1999 betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO jeweils für die Jahre 1995 bis 1997 und vom 9. April 2003 betreffend Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer und Nichtdurchführung einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO jeweils für die Jahre 1995 bis 2001 entschieden:

Die Berufung vom 12. April 1999 gegen die Bescheide vom 9. März 1999 betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO jeweils für die Jahre 1995 bis 1997 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Die Berufung vom 16. Mai 2003 gegen den Bescheid vom 9. April 2003 betreffend Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer und Nichtdurchführung einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO jeweils für die Jahre 1995 bis 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

a) Bescheide - Schätzung

Die Berufungswerber (Bw.) sind eine Hausgemeinschaft bestehend aus dem Ehepaar Herrn Ing. JD und Frau KD. Laut Erklärung betrage das Aufteilungsverhältnis 50:50:

Ing JD erhielt zunächst die gesamte berufungsgegenständliche Liegenschaft von seiner Tante mit Notariatsakt vom 2. Februar 1993 (Dauerbelege Seite 9ff) gegen ein Wohnrecht "im bisherigen Umfang" und im Falle der Krankheit eine liebevolle, häusliche Pflege, Reinigung der Kleider, Wohnung etc. Frau KD erhielt ihren Hälftenanteil des Grundstückes mit Schenkungsvertrag vom 22. März 1996 (offenes Grundbuch).

Im Fragebogen vom 10. September 1998 (DB Seite 3ff) teilten die Bw. dem zuständigen Finanzamt (FA) mit, dass das Objekt seit Jänner 1995 vermietet werde. Das Mietobjekt sei unmöbliert, Mieterin sei eine S-GmbH mit Sitz in Wien. Vermietet werde ein Büro mit 110 m² Nutzfläche um S 15.000,00 monatlich inklusive Betriebskosten und exklusive USt.

Die S-GmbH wurde 1989 gegründet. Laut offenem Firmenbuch waren die beiden Bw. im berufungsgegenständlichen Zeitraum 1995 bis 2001 zusammen zu 73,5 % beteiligt und Ing. JD war überdies bis Oktober 2002 einer der beiden selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer. Ab Oktober 2002 sind die beiden Bw. gemeinsam noch immer zu 49% an der S-GmbH beteiligt.

	03.94-10.02	ab 10.02
Beteiligung an der S-GmbH:	%	%
Ing. JD	49,00	24,50
Frau KD	24,50	24,50
Gesamt	<hr/> 73,50	<hr/> 49,00

Einer mit Ing. JD am 6. August 1998 aufgenommenen Niederschrift anlässlich einer Neuaufnahme (DB Seite 24 Rückseite) ist zu entnehmen: Die Vermietung an die S-GmbH bestehet seit 1.1.1995. Ein [schriftlicher] Mietvertrag existiere nicht. Seit Beginn der Vermietungstätigkeit betrage das Mietentgelt ohne USt jährlich S 180.000,00 für 110m² im Souterrain. Von Beginn 1994 bis inklusive Ende 1995 hätten Renovierungs- bzw. Adaptierungsarbeiten stattgefunden. Ausstehende Abgabenerklärungen würden bis Ende 8/98 nachgereicht werden.

Für das (nicht berufungsgegenständliche) Jahr 1994 gaben die Bw. am 2. Jänner 1998 eine Umsatzsteuererklärung einzig mit Vorsteuern S 47.700,00 ab, die mit Bescheid vom 27. August 1998 erklärungsgemäß veranlagt wurde.

Nachdem die Bw. für die Jahre 1995 bis 1997 keine Erklärungen abgaben, erließ das FA am 9. März 1999 für alle drei Jahre auf Grund einer Schätzung gemäß § 184 BAO Bescheide betreffend Umsatzsteuer (Zahllast jährlich S 36.000,00 bei Umsätzen von S 180.000,00 zu 20% USt ohne Vorsteuern) und Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (jährlich S 100.000,00) sowie Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuer gemäß § 135 BAO von jährlich S 3.600,00.

b) Berufung - Erklärungen

Dagegen erhoben die Bw. mit Schreiben vom 12. April 1999 (Akt 1997 Seite 20) Berufung und brachten vor, das FA habe die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege ermittelt und

damit Beträge angesetzt, die nicht stimmen würden. In den Jahren 1995 bis 1997 seien keine Einnahmen erzielt worden, sehr wohl aber die laufenden Ausgaben entrichtet worden. Es sei daher keine Umsatzsteuer angefallen bzw. seien die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung negativ. Daher sei auch kein Verspätungszuschlag betreffend Umsatzsteuer vorzuschreiben. Diese Tatsachen würden in den Steuerklärungen für die drei Jahre dargestellt und nachgewiesen, wofür eine Fristerstreckung bis 3. Mai 1999 ersucht werde.

Die Bw. gaben im Laufe der Zeit folgende Abgabenerklärungen ab:

Eingang Erkl.	02.01.1998 1994 S	28.04.1999 1995 S	28.04.1999 1996 S	28.04.1999 1997 S
USt (Vorsteuern ohne Umsätze)	-47.699,88	-168.324,16	-1.893,79	-6.013,88
Einkünfte V+V		-168.914,46	-165.425,12	-185.462,04
Eingang Erkl.	27.07.1999 1998 S	18.08.2000 1999 S	16.04.2002 2000 S	15.01.2003 2001 S
USt Umsätze 10%		100.000,00		
USt Vorsteuern	-4.456,49	-4.882,19	-4.688,34	-7.631,82
Einkünfte V+V	-178.238,25	-83.388,68	-177.262,93	-197.617,51

In einem Begleitschreiben zu den Abgabenerklärungen für die Jahre 1995 bis 1997 (AS 28) gaben die Bw. an, das FA habe die Besteuerungsgrundlagen zu hoch geschätzt und bei der Umsatzsteuer zu Unrecht einen Verspätungszuschlag festgesetzt. Es werde beantragt, die angefochtenen Bescheide 1995 bis 1997 dahingehend abzuändern, dass die Veranlagung jeweils nach eingereichter Erklärung vorgenommen bzw. die unbegründeten Verspätungszuschläge storniert würden.

c) Vorhalt FA – Antwort Bw.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 16. November 1999 (AS 35f) teilte das FA den Bw. mit, Herr Ing. JD sei Miteigentümer der vermieteten Liegenschaft und gleichzeitig Gesellschafter und Geschäftsführer des Mieters S-GmbH. Zwecks Erledigung der Berufung seien daher folgende Punkte zu untersuchen:

1. Vermietung Fremdvergleich:

Die Vermietung sei nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn feststehe, dass eine fremd-übliche Miete tatsächlich bezahlt werde und auch aus dem Vermögen des Mieters in das des Vermieters gelange oder trotz Mietenverzicht als zugeflossen angesehen werden könne, obwohl die GmbH über hinreichende Mittel verfügt habe. Sei dies nicht der Fall, so liege keine Einkunftsquelle sondern Liebhaberei im steuerrechtlichen Sinn vor. Es werde um Stellungnahme ersucht.

2. Aufwand und Vorsteuer beim Mieter:

Das FA begehrte Auskunft, ob beim Mieter ein entsprechender Aufwand bzw. eine Vorsteuer geltend gemacht worden sei, diese wären allenfalls nicht anzuerkennen.

Nach einer schriftlichen Erinnerung durch das FA gaben die Bw. im Schreiben vom 31. Jänner 2000 (AS 38) an, es sei richtig, das Herr Ing. JD Geschäftsführer der S-GmbH sei. Diese Firma sei Mieterin von Räumen im betreffenden Haus. Die verrechnete Miete sei höher als sie ortsüblich verrechnet werden könne. Im verrechneten Betrag seien Betriebskosten und ein Anteil an den notwendigen Adaptierungen mitgerechnet. Der verrechnete Betrag halte daher jedem Fremdvergleich stand. Im November 1999 sei eine erste Zahlung in Höhe von Insgesamt S 144.000,00 von der S-GmbH geleistet worden. In den nächsten Wochen sollen weitere "rd. S 70.000,00" gezahlt werden. Weitere Zahlungen würden im Rahmen der finanziellen Möglichkeiten der S-GmbH folgen. Es sei zu hoffen, dass der Mietenrückstand in absehbarer Zeit aufgeholt werden könne.

Hinsichtlich Vorsteuerabzug bei der S-GmbH dürfe man Folgendes festhalten: Vor erfolgter Zahlung durch S-GmbH sei keine Rechnung von den Bw. ausgestellt worden. Mangels dieser Rechnung habe die S-GmbH bisher keinen Vorsteuerabzug für die Mieten geltend gemacht. Dies sei aus der Buchhaltung der S-GmbH nachprüfbar.

d) BVE und Bescheid v. 9. April 2003

In der Berufungsvorentscheidung vom 9. April 2003 (AS 54) gab das FA der Berufung betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte 1995 bis 1997 sowie Festsetzung eines Verspätungszuschlages 1995 bis 1997 teilweise statt und hob die Bescheide auf, mit der Begründung, mangels Vorliegen einer Einkunftsquelle Vermietung an die S-GmbH seien die Bescheide aufzuheben. Im Detail werde auf die mit Bescheid vom 9. April 2003 durchgeführte "Liebhabereibeurteilung" verwiesen.

Im Bescheid vom ebenfalls 9. April 2003 (AS 55f) sprach das FA aus, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 2001 nicht durchgeführt und die Umsatzsteuer für die Jahre 1995 bis 2001 nicht festgesetzt werde.

Begründung:

Laut Angaben der Bw. im Zuge der Niederschrift über die Nachschau anlässlich einer Neuaufnahme vom 6. August 1998 würden die Bw. sei 1.1.1995 Büroräumlichkeiten mit 110 m² Nutzfläche an die S-GmbH vermieten. Ein Mietvertrag sei nicht abgefasst worden.

Laut Firmenbuch sei Herr Ing. JD derzeit zu knapp 1/4 an der S-GmbH beteiligt, wie aus dem Firmenbuch ferner hervorgehe, sei Herr Ing. JD überdies jahrelang als Geschäftsführer der Mieterin tätig gewesen.

Laut obengenannter Niederschrift erfolge die Vermietung gegen ein jährliches Mietentgelt iHv. S 180.000,00.

Tatsächlich sei laut eigener Angabe nur im Jahr 1999 eine Miete iHv. S 100.000,00 bezahlt worden, vgl. Steuererklärung 1999 inkl. Beilagen.

Wie bereits im Vorhalt vom 16. November 1999 zur Berufung gegen die Umsatz-, ua. Bescheide für die Jahre 1995 bis 1997 ausgeführt worden sei, wäre bei der Gestaltung dieses Mietverhältnisses im Sinne eines Fremdvergleiches erforderlich, dass eine fremdübliche Miete tatsächlich bezahlt werde und aus dem Vermögen des Mieters in das des Vermieters gelange.

Wie oben ausgeführt worden sei, sei jedoch seit Beginn der Vermietung mit Ausnahme der "Zahlung" 1999 keine Miete entrichtet worden. Allein für die Jahre 1995 bis 2001 bestünden demnach offene Mietforderungen iHv. knapp S 1,4 Mio.

Nach den vorgelegten Steuererklärungen sei in den Jahren 1995 bis 2001 im Rahmen dieser Vermietung ein Gesamtverlust von über S 1,1 Mio. erzielt worden. Vorsteuern würden im Gesamtbetrag von knapp S 250.000,00 geltend gemacht werden.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass die gegenständliche Vermietung nach dem Gesamtbild der dargestellten Verhältnisse, insbesondere im Hinblick auf das Naheverhältnis zwischen Mieter und Vermieter, das Fehlen von Mietzahlungen und die Entwicklung der Verluste der Hausgemeinschaft, keine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes und keine Unternehmereigenschaft begründe.

e) Neuerliche Berufung

Mit Schreiben vom 16. Mai 2003 (AS 63f) legten die Bw. gegen die Berufungsvorentscheidung und gegen den Bescheid vom 9. April 2003 das Rechtsmittel der Berufung ein.

Das FA habe mit dem Bescheid vom 9. April 2003 die Veranlagung für die Jahre 1995 bis 2001 wegen Liebhaberei nicht durchgeführt und diesen Bescheid der Berufungsvorentscheidung zu Grunde gelegt.

Wie mehrfach ausgeführt worden sei, habe sich die Mieterin S-GmbH wegen fehlender Aufträge in finanziellen Schwierigkeiten befunden. Diese Lage werde sich, beginnend mit dem Jahr 2003 entscheidend bessern, da nun die lange entrichteten Aufträge erteilt würden und daher die Mieterin über entsprechende Geldmittel verfügen werde, um größere Zahlungen für die Mietrückstände zu leisten. Dadurch würden die Bw. in die Lage versetzt, Mieteinnahmen zu lukrieren und Erklärungen mit entsprechenden Gewinnen zu erstellen.

Gerade weil Ing. JD Gesellschafter der Mieterin sei und er daher die finanzielle Lage dieser Firma bestens gekannt habe, sei ein Zuwarten unumgänglich gewesen. Es habe nur die Möglichkeit gegeben, das Mietverhältnis zu lösen und damit der Mieterin die notwendigen Schauräume zu entziehen, mit dem Erfolg, dass keine entsprechenden Verkaufsverhandlungen hätten geführt werden können. Da sich nach derzeitigen Auftragszusagen bei der Mieterin entsprechende Umsätze und Gewinne ergeben würden, sei die Sicherheit für die Bw. gegeben, dass die Mietrückstände gezahlt und die Bw. somit das Geld in ihr Vermögen bekommen würden.

Innerhalb der Jahre 2003 und 2004 würden diese Nachzahlung in entsprechend hohen Beträgen beginnen. Zur Frage der Liebhabereibeurteilung müssten daher diese beiden Jahre noch berücksichtigt werden.

Die Bw. würden daher den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz stellen.

Hinsichtlich des angefochtenen Bescheides, mit dem das FA die Veranlagung für die Jahre 1995 bis 2001 nicht durchführe bzw. diese Veranlagung ablehne, beantragten die Bw., dass dieser Bescheid aufgehoben und die Veranlagung jeweils nach eingereichter Erklärung eventuell nach Abwarten der Steuererklärungen für 2003 und 2004 vorgenommen werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie bereits festgestellt, waren die beiden Bw. bis Oktober 2002 zusammen zu 73,5% an der S-GmbH beteiligt, überdies war Ing. JD bis Oktober 2002 einer der beiden selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer. Ab Oktober 2002 sind die beiden Bw. gemeinsam weiterhin zu 49% an der S-GmbH beteiligt. Die beiden Bw. und die "Mieterin" S-GmbH sind daher als nahestehende Personen anzusehen. Im Steuerrecht (vgl. Doralt, EStG 1988, 4. Auflage, § 2 Tz 160ff) sind Verträge zwischen nahestehenden Personen nur dann anzuerkennen, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Im vorliegenden Fall existiert kein schriftlicher Mietvertrag. Eine Jahresmiete von S 180.000,00 (inkl. Betriebskosten, ohne USt) ist ein erheblicher Betrag und soll überdies laut Bw. über der ortsüblichen Miete liegen. Nach dem Vorbringen der Bw. im Berufungsverfahren (Schreiben vom 31. Jänner 2000, AS 38) soll die S-GmbH die Miete in Form einer ersten Zahlung von S 144.000,00 im November 1999 geleistet haben, in den "nächsten Wochen" hätten weitere "rd. S 70.000,00" bezahlt werden sollen. In Mietverhältnissen ist es üblich, das Entgelt in regelmäßigen Intervallen entsprechend der zeitlichen Nutzung zu entrichten. Mietvorauszahlungen oder gar jahrelange Stundungen eines ausständigen Mietzinses bedürfen vorheriger klarer Vereinbarungen. Wenn nach dem Vorbringen der Bw. nach fünf Jahren der Nutzung erstmals im November 1999 ein Betrag von S 144.000,00 bezahlt worden sein soll, der überdies weniger als 1/6 der ausständigen Miete ausmacht (Monatsmiete S 15.000,00 x 59 Monate für 1.1.1995 bis 1.11.1999 = S 885.000,00), ist die Feststellung zu treffen, dass offensichtlich keine klaren und nach außen erkennbaren Vereinbarungen zur Entrichtung der Miete existieren. Damit ist das angebliche Mietverhältnis weder nach außen hin ausreichend

zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung) noch hat es einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt.

Das angebliche Mietverhältnis wäre überdies zwischen Fremden unter diesen Bedingungen nicht abgeschlossen worden: Nach dem Vorbringen der Bw. sei das Gebäude bei Beginn des angeblichen Mietverhältnisses renoviert bzw. adaptiert worden. Ein fremder Vermieter hätte nicht zuerst in sein Objekt investiert und anschließend dem Mieter das Entgelt für die Benutzung des neu renovierten Gebäudes fünf Jahre hindurch gestundet, um sich (laut Bw.) nur mit einem Sechstel des damaligen Mietrückstandes zufrieden zu geben. Überdies entspricht das Vorbringen des Bw. in diesem Punkt nicht einmal den eigenen Abgabenerklärungen. Als einzige "Einnahme" des Zeitraumes 1994 bis 2001 gaben die Bw. im Jahr 1999 einen Betrag von genau S 100.000,00 an. Somit finden weder die angeblich im November 1999 (erstmals) bezahlten S 144.000,00 noch die weiteren "rd. S 70.000,00" in den Erklärungen Umsatzsteuer bzw. Einkünfte von Personengesellschaften ihren Niederschlag. Auch gaben die Bw. keine Abgabenerklärungen für die Jahre 2002 bis 2004 ab, aus denen die angeblich zu erwartenden "weiteren Zahlungen im Rahmen der finanziellen Möglichkeiten" der S-GmbH ersichtlich gewesen wären.

Jedoch erweist sich bereits ein Zuwarten bis zumindest Ende 2001 als nicht fremdüblich: Die Bw. stellten ihr Gebäude der S-GmbH (zumindest) die Jahre 1995 bis 2001 zur Verfügung und erhielten während dieser sieben Jahre vom angeblich vereinbarten monatlichen Mietzins S 15.000,00 bis auf eine im Jahr 1999 erklärte Zahlung von exakt S 100.000,00 keinerlei Miete. Auf diese Weise nahmen die Bw. einen Mietzinsrückstand (ohne Berücksichtigung einer Wertsicherung) von S 1,16 Mio. (Jahresmiete S 180.000,00 x 7 = S 1,260.000,00 – S 100.000,00) in Kauf. Die Bw. gaben im Schreiben vom 16. Mai 2003, AS 63f, unter ausdrücklichem Hinweis auf die Gesellschafterstellung an, dass eine Beendigung des angeblichen Mietverhältnisses der S-GmbH die Schauräume entzogen hätte. Mit diesem Vorbringen zeigen die Bw. selbst die mangelnde Fremdüblichkeit des angeblichen Mietverhältnisses auf: Ein fremder Vermieter ist an der Erzielung von Einnahmen aus der Zurverfügungstellung seines Gebäudes interessiert, dies umso mehr, wenn er zu Beginn des Mietverhältnisses noch Renovierungsarbeiten durchführt. Die Bw. hingegen haben einzig das Interesse, jener GmbH, an der sie gemeinsam bis Oktober 2002 zu 73,5% und danach zu 29% beteiligt sind, die Schauräume zu erhalten. Auch ist zu bedenken, dass seit 1999 bis zumindest 2001 keinerlei Zahlungen mehr erfolgten, die Bw. dennoch der S-GmbH das Objekt ohne weitere Einnahmen zur Verfügung stellten. Dies entspricht keinesfalls dem Verhalten eines fremden Vermieters.

Dass die Bw. die ausständige Miete weder gerichtlich geltend machen noch das angebliche "Mietverhältnis" wegen Nichtzahlung beendeten, ist im Gesellschafterverhältnis zur S-GmbH begründet. Nach eigenen Angaben wollten die Bw. der S-GmbH die Räumlichkeiten nicht

entziehen, damit diese dort weiterhin ihren Geschäftsbetrieb entfalten konnte ("Verkaufsverhandlungen führen"). Das Interesse der Bw. lag somit einzig in der Erhaltung der S-GmbH und nicht in einer Einnahmenerzielung aus Vermietung.

Das von den Bw. vorgebrachte "Mietverhältnis" ist daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Das Schreiben der Bw. vom 16. Mai 2003 (AS 63f) ist einerseits als Vorlageantrag gegen die Berufungsvorentscheidung vom 9. April 2003 (AS 54) betreffend Aufhebung der Bescheide Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung 1995 bis 1997 zu werten. Durch diesen Vorlageantrag war die Berufung vom 12. April 1999 (AS 20) gegen die genannten Bescheide vom 9. März 1999 unerledigt (§ 276 Abs. 3 BAO). Diese Berufung war aus den oben genannten Gründen abzuweisen und die Bescheide aufzuheben.

Die mit Berufungsvorentscheidung vom 9. April 2003 ebenfalls durchgeführte Aufhebung der Bescheide betreffend Festsetzung des Verspätungszuschlages zur Umsatzsteuer 1995 bis 1997 wurde von den Bw. nicht angefochten.

Die im Schreiben vom 16. Mai 2003 weiters erhobene Berufung gegen den Bescheid vom 9. April 2003 (AS 55f) betreffend Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer und Nichtdurchführung einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO jeweils für die Jahre 1995 bis 2001 war ebenfalls aus den oben genannten Gründen abzuweisen.

Wien, am 29. Juni 2005