



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Geschäftsführer, G., vertreten durch Corti & Partner GmbH, Wirtschaftsprüfer, Steuer- und Unternehmensberater, 8010 Graz, Andreas-Hofer-Platz 17, vom 14. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 10. Februar 2005 betreffend Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Außenprüfung wurden bezüglich der strittigen Unternehmereigenschaft des Berufungswerbers (Bw.) im Zusammenhang mit der Vermietung eines Büroraumes samt Gang und Sanitäreinheit an die Ambulatorium für physikalische Therapie X GmbH & CoKG, an der er als Kommanditist beteiligt war, nachstehende Prüfungsfeststellungen getroffen:

Der Bw. habe im Prüfungszeitraum (1999-2002) als Geschäftsführer der Ambulatorium für physikalische Therapie X GmbH ein Geschäftsführerhonorar bezogen und sei ua. auch an der Ambulatorium für physikalische Therapie X GmbH & CoKG beteiligt gewesen. Mit Abgabedatum 22. April 2004 seien erstmals Umsatzsteuererklärungen für die Kalenderjahre 1998 bis 2003 mit einem Vorsteuerüberschuss in Höhe von € 87.593,42 eingereicht worden. Während in den Jahren 1998 bis einschließlich 2002 keinerlei Entgelte erklärt worden seien, seien im Jahr 2003 Entgelte in Höhe von € 2.886,48 (Monatsmiete für Dezember in Höhe von

€ 200 zuzüglich Eigenverbrauch in Höhe von € 2.686,48) dem Normalsteuersatz in Höhe von 20 % unterworfen worden.

Erst in den darauf folgenden Vorhaltsbeantwortungen sei vom Bw. erstmals die Vermietungsabsicht bezüglich eines im Jahr 2004 fertig gestellten Einfamilienhaus befindlichen Büroraumes samt Gang und Sanitäreinrichtung (unternehmerisch genutzter Anteil beträgt 8,9 % der Gesamtnutzfläche) dokumentiert worden. Der diesbezügliche mit 1. Dezember 2003 gültige, schriftliche Mietvertrag mit der Ambulatorium für physikalische Therapie X GmbH & CoKG trage kein Datum. Lt. Fußnote sei er am 17. März 2004 ausgedruckt und lt. angebrachtem Vermerk per 15. Februar 2004 zur Gebührenseltberechnung erfasst worden. Die vertraglich vereinbarte Miete inklusive pauschalierter Betriebskosten und Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt € 240 sei allerdings nur einmal, nämlich für Dezember 2003 zusammen mit dem monatlichen Vorweggewinn für Dezember 2003 an den Bw. bezahlt worden.

In der Folge sei es lt. einer vom steuerlichen Vertreter per 27. Dezember 2004 übermittelten Erklärung ab Anfang des Jahres 2004 zu internen Spannungen zwischen den Beteiligten gekommen, was schließlich im Laufe des Jahres zur vollständigen Änderung der Beteiligungsverhältnisse geführt habe. Angeblich habe der Bw. rückwirkend per 1. Jänner 2004 einer Änderung des Mietvertrages auf die Y Physikalische Therapie GmbH & CoKEG, welche nunmehr in die Z Ambulatorium für physikalische Therapie V GmbH & CoKEG übergegangen sei, zugestimmt; ein schriftliches Dokument habe darüber nicht vorgelegt werden können.

Tatsache sei, dass sich im Laufe des Jahres 2004 alle bisherigen Beteiligungsverhältnisse insoweit geändert hätten, als der Bw. lt. Firmenbuch nunmehr nur mehr (einziger) Kommanditist der Z Ambulatorium für physikalische Therapie V GmbH & CoKEG sei, welche aus der Y Physikalische Therapie GmbH & CoKEG hervorgegangen sei und er in der maßgeblichen Komplementärin, der Z Ambulatorium für physikalische Therapie V GmbH Alleingesellschafter sei. Zur einstmalig mietvertragsgegenständlichen Ambulatorium für physikalische Therapie X GmbH & CoKG, welche aus der Y Physikalische Therapie GmbH & CoKEG hervorgegangen sei, bestehe seither weder ein Beteiligungsverhältnis noch eine Geschäftsbeziehung.

Bis zur Abgabe der maßgeblichen Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1998 bis 2003 habe der Abgabepflichtige nie eine Vermietungsabsicht erkennen lassen oder nach außen hin mitgeteilt; auch dem Finanzamt gegenüber sei im gesamten Zeitraum nie mitgeteilt worden, dass eine unternehmerische Tätigkeit begründet worden sei.

Weiters hätte bei tatsächlich ernst gemeinter Vermietungsabsicht das gegenständliche Bauprojekt mit Gesamtherstellungskosten in Höhe von € 440.000 netto in den jeweiligen ertragsteuerlichen Überlegungen und somit in den zu erstellen gewesenen Einkommensteuererklärungen 1999 bis 2003 seinen Niederschlag finden müssen. Aber auch in der weniger als einen Monat vor angeblichem Vermietungsbeginn eingereichten Einkommensteuererklärung für 2002 finde sich nicht ein einziger Hinweis auf das Projekt bzw. auf die Vermietungsabsicht. Somit liege keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des § 2 UStG 1994 vor (vgl. Tz 12 und 13 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 27. Jänner 2005).

Unter Bedachtnahme auf diese Prüfungsfeststellungen hat das Finanzamt im angefochtenen „Nichtfeststellungsbescheid gemäß § 92 BAO“ festgestellt, dass eine Umsatzsteuerfestsetzung für die Kalenderjahre 1999 bis 2003 unterbleibt.

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde im Wesentlichen folgendermaßen begründet:

Das Finanzamt gehe davon aus, dass in den Streitjahren keine unternehmerische Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes vorgelegen habe, da der Bw. bis zur Abgabe der diesbezüglichen Umsatzsteuererklärungen nie eine Vermietungsabsicht erkennen lassen habe.

Das Finanzamt meine in der Bescheidbegründung, dass laufende Aufzeichnungen angeblich nicht geführt worden wären und die geltend gemachten Vorsteuerbeträge bzw. Gebäudeerrichtungskosten erst anlässlich der Erstellung der Umsatzsteuererklärungen vom damaligen Steuerberater erstmalig aufgezeichnet worden seien. Tatsächlich seien aber die Errichtungskosten – und damit auch die Vorsteuerbeträge – selbstverständlich laufend aufgezeichnet worden, lediglich die buchhalterische Erfassung sei erst im Jahr 2004 erfolgt. Dies deshalb, weil die Fertigstellung des Gebäudes erst Ende 2003 erfolgt sei und damit das Gebäude auch erst zu diesem Zeitpunkt in Betrieb genommen hätte werden können. Die Übergabe sämtlicher Unterlagen an den damaligen Steuerberater zur Erstellung der Steuererklärungen sei Anfang 2004 erfolgt.

Dass das Ambulatorium für physikalische Therapie X GmbH & CoKG einen Büroraum vom Bw. mieten sollte, wäre bereits seit Baubeginn klar gewesen. Dies deshalb, weil die Raumsituation im Ambulatorium schon seit längerem äußerst knapp und ein Büro für den Bw. als Geschäftsführer dringend nötig gewesen sei. Eine diesbezügliche Mitteilung an das Finanzamt sei erst anlässlich der Abgabe der gegenständlichen Umsatzsteuererklärungen im Jahr 2004 erfolgt. Die Unterlassung dieser Mitteilung könne aber nicht als Begründung für das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit herangezogen werden, eine Verletzung

dieser abgabenrechtlichen Anzeigepflicht könne lediglich – und dies nur bei Vorsatz – eine Finanzordnungswidrigkeit darstellen.

Ein Vorsteuerabzug bereits vor Ausführung des Umsatzes in Hinblick auf eine vom Steuerpflichtigen vorzunehmende Option für die Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten sei dann möglich, wenn er nachweisen könne, dass er mit dem potentiellen Mieter eine Vereinbarung dahingehend getroffen habe, dass er den Umsatz steuerpflichtig behandeln werde. Diesen Nachweis habe der Bw. durch die Vorlage des schriftlichen Mietvertrages erbracht; dieser Mietvertrag stelle aber nur eine schriftliche Ausfertigung des bereits im Jahr 1999 mündlich vereinbarten Vertrages dar; dh. die Vermietungsabsicht habe bereits 1999 in einer bindenden Vereinbarung – und nicht nur in einer reinen Absichtserklärung – ihren Niederschlag gefunden, lediglich die Mitteilung an das Finanzamt sei übersehen worden.

Zur Begründung des Finanzamtes, dass eine ernst gemeinte Vermietungsabsicht bereits in den Einkommensteuererklärungen 1999 bis 2002 einen Niederschlag finden hätte müssen, sei auszuführen, dass die Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit steuerrechtlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten - § 23 Z 2 EStG – und daher aus der persönlichen Erklärung des Bw. gar nicht ersichtlich seien. Mit der Geltendmachung der Werbungskosten bzw. der Ausgaben sei der Einfachheit halber erst mit Beginn der Vermietungstätigkeit begonnen worden, davor habe es ohnehin nur eine geringe Zinsbelastung gegeben.

Die Vermietung habe im Dezember 2003 begonnen, die Dezembermiete sei auch fristgerecht überwiesen worden. Im Jänner 2004 hätten die internen Spannungen zwischen dem Bw. und den Geschwistern A begonnen, welche in der völligen Trennung der Ambulatorien endete. Während dieser Trennungsphase seien keine Zahlungen geleistet worden. Um weitere Streitigkeiten zu vermeiden und die mehr oder weniger reibungslose Trennung der Gesellschaften nicht zu gefährden, habe der Bw. nicht nur der rückwirkenden Trennung per 1. Jänner 2004 sondern auch der rückwirkenden Änderung des Mietvertrages auf die Z Ambulatorium für physikalische Therapie V GmbH & CoKEG zugestimmt. Diese habe dann ab Herbst 2004 als Mieterin die Zahlungen rückwirkend ab 1. Jänner 2004 übernommen. Ein diesbezüglicher schriftlicher Mietvertrag sei aus gebührenrechtlichen Gründen nicht errichtet worden, zumal er ohnehin wortgleich mit jenem, welcher ursprünglich mit dem Ambulatorium für physikalische Therapie X GmbH & CoKG abgeschlossen worden sei, sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zur Begründung der Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 muss die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen

angesehen werden können. Der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten (vgl. VwGH 7.10.2003, 2001/15/0085) und objektiv nachweisbar sein [vgl. VwGH 26.7.2006, 2003/14/0013], wobei die maßgeblichen Handlungen so beschaffen sein müssen, dass sie von jedem unbefangenen Dritten als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit angesehen werden (vgl. VwGH 17.5.1988, 85/14/0106).

Ob diese Voraussetzungen in den Streitjahren vorliegen, ist eine auf der Ebene der Beweiswürdigung zu lösende Sachfrage (vgl. VwGH 27.3.1996, 93/15/0210).

Im Lichte dieser Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Der Bw. hat mit Schreiben vom 19. April 2004 (Eingang beim Finanzamt am 22. April 2004) erstmalig Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1998 bis 2003, in denen mit Ausnahme des Jahres 2003 keine Umsätze, sondern ausschließlich Vorsteuern ausgewiesen sind, ohne nähere Erläuterung beim Finanzamt eingereicht. Erst in der Vorhaltsbeantwortung vom 19. Mai 2004 wurde vom Bw. unter gleichzeitiger Vorlage einer Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung) und des Mietvertrages (ohne Datum der Unterfertigung durch Vermieter und Mieter) die „Vermietung eines Büros an die Ambulatorium X GmbH & CoKG seit Fertigstellung und Bezug des Objektes“ offen gelegt.

Aus dem im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 10. August 2004 vorgelegten Bauplan, in dem die beabsichtigte Verwendung des strittigen Gebäudeteiles verbal in keiner Weise zum Ausdruck gebracht wird und aus der Unterlassung der zeitgerechten Einreichung der Umsatzsteuererklärungen 1999 bis 2002 bzw. mangels näherer Erläuterung der Umsatzsteuererklärung 2003 ist nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates zweifelsfrei ableitbar, dass zu Beginn und auch während der Bautätigkeit in den Streitjahren eine künftige Vermietungsabsicht in keiner Weise erkennbar – geschweige denn „klar erwiesen“ im Sinne der eingangs zitierten Rechtsprechung – gewesen ist. Auf dem Mietvertrag, der bezüglich des Zeitpunktes der Unterfertigung durch die beiden Vertragspartner keine datumsmäßige Angabe enthält, ist lediglich durch einen diesbezüglichen Vermerk ersichtlich, dass am 15. Februar 2004 eine Gebührenseltbemessung erfolgt ist. Die in diesem Zusammenhang vom Bw. aufgestellte Behauptung, dass es sich dabei lediglich um eine schriftliche Ausfertigung eines bereits im Jahr 1999 mündlich vereinbarten Vertrages handle, stellt mangels näherer Beweismittel keinen geeigneten objektiven Nachweis für die bereits im Jahr 1999 existente Vermietungsabsicht dar. Aber selbst wenn tatsächlich bereits im Jahr 1999 eine durch den behaupteten Abschluss eines mündlichen Mietvertrages dokumentierte Vermietungsabsicht bestanden hätte, vermag damit noch nicht der Anspruch auf

Berücksichtigung der strittigen Vorsteuern in den Streitjahren begründet werden. Denn dies hätte zur Voraussetzung, dass der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Bw. klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung tritt (vgl. nochmals VwGH 26.7.2006, 2003/14/0013 und die dort zitierte Vorjudikatur) und objektiv nachweisbar ist. Diesem Publizitätserfordernis entspricht ein mündlicher Vertrag, von dem lediglich die Vertragsparteien und gegebenenfalls beigezogene Zeugen Kenntnis haben, in keinsten Weise. Vielmehr wäre es nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates erforderlich, dass sich der auf die Vermietung gerichtete Entschluss „nach außen hin“ - über die Sphäre der beteiligten Vertragspartner hinaus – vor allem auch gegenüber dem Abgabengläubiger klar und eindeutig manifestiert.

Da demnach in den Streitjahren weder eine bindende Vereinbarung nach außen hin in Erscheinung getreten ist, noch aus der Aktenlage sonstige über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände als klar erwiesen angesehen werden können, konnte nicht als erwiesen angenommen werden, dass der Bw. bereits im Jahr 1999 oder zumindest in den Folgejahren bis einschließlich 2003 eine entsprechende Vermietungsabsicht gehabt hat.

Somit erübrigt es sich auf die Ausführungen des Bw., die die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Vorsteuern bevor noch Entgelte im umsatzsteuerlich Sinn aus der Vermietung erzielt werden, völlig außer Acht lässt, im Einzelnen näher einzugehen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 20. Juni 2007