



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Miteigentumsgemeinschaft, Vermietung, S., vertreten durch Mag. Bernhard Ehgartner, Wirtschaftstreuhänder, Buchprüfer und Steuerberater, 8510 Stainz, Sauerbrunnstraße 6, vom 25. Juli 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 23. Juni 2005 betreffend Umsatzsteuer (Nichtveranlagung) sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO (Nichtfeststellung) für die Jahre 2000 bis 2003 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer (Nichtveranlagung) für die Jahre 2000 bis 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Berufung gegen die als Bescheid bezeichnete Erledigung betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO (Nichtfeststellung) für die Jahre 2000 bis 2003 wird als unzulässig zurückgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat im Rahmen einer Außenprüfung im Wesentlichen nachstehende Feststellungen getroffen:

Für die Jahre 2000 bis 2003 seien am 26. Jänner 2005 Umsatzsteuererklärungen und Erklärungen der Einkünfte von Personengesellschaften (Gemeinschaften) beim Finanzamt Graz-Stadt eingereicht worden, wobei für diesen Zeitraum keine Einnahmen bzw. Umsätze, sondern lediglich Vorsteuern in Höhe von € 20.734,60 und Werbungskosten (Bankzinsen und Bankspesen) in Höhe von € 11.225,72 erklärt worden seien.

Frau Mag. F. und Herr N. hätten im Oktober 2000 ein Grundstück zum Zwecke der Errichtung eines Einfamilienwohnhauses (Bauplan vom 13. Juli 2001) mit einem Gästezimmer im Erdgeschoß und zwei Kinderzimmern im Obergeschoß erworben. Betrieblich genutzte Räume seien aus dem Bauplan nicht als solche erkennbar. Auf Grund von statischen Problemen sei bis dato von der Gemeinde keine Benützungsbewilligung erteilt worden. Bezuglich der von der Berufungswerberin (Bw.) als Miteigentumsgemeinschaft getragenen Kosten für die Sanierung des statischen Problems laufe ein Gerichtsverfahren mit dem Lieferanten des Blockhauses.

Einzelne Räume im Kellergeschoß, ein Kinderzimmer im Obergeschoß und das Gästezimmer im Erdgeschoß sollten an Herrn N., der ein Institut für Erwachsenenbildung betreibe, vermietet werden. Die Besichtigung vor Ort habe ergeben, dass das Einfamilienhaus derzeit noch eine Baustelle (Blockhaus mit Fenstern, Türen und Böden) darstelle. In Zukunft vermietete Räume hätten als solche nicht erkannt werden können. Da das Haus noch nicht benützbar sei, liege nach Ansicht des bevollmächtigten Vertreters noch kein Mietvertrag vor; es bestehe lediglich die Absicht, die genannten Räume zu vermieten.

Im Mai 2001 habe Herr N. ein Nachbargrundstück erworben und über Antrag am 19. März 2002 eine Baubewilligung für die Errichtung eines Bürogebäudes erhalten. Die Baubewilligung sei fünf Jahre gültig; das Grundstück werde jedoch derzeit zum Verkauf angeboten.

Nach Auskunft des bevollmächtigten Vertreters seien die Steuererklärungen im Nachhinein eingereicht worden, da sich im Zuge der Erstellung des Abschlusses 2003 im Jahr 2004 herausgestellt habe, dass das Bürogebäude nicht gebaut werde.

Für das Vorliegen der Unternehmereigenschaft sei entscheidend, wann der Unternehmer die ersten nach außen gerichteten Anstalten zur Einnahmenerzielung treffe. Voraussetzung einer Berücksichtigung von Werbungskosten vor Erzielung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sei, dass die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung als klar erwiesen angesehen werden könne, wobei der auf die Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten müsse.

Die Errichtung eines für eigene Wohnzwecke bestimmten Einfamilienwohnhauses sei jedenfalls solange noch keine typische Vorbereitungshandlung für eine künftige, im Vermieten von einzelnen Räumlichkeiten gelegene unternehmerische Tätigkeit, als die Absicht der künftigen Vermietung nicht in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden habe und auch nicht aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehe, dass eine anteilige Vermietung erfolgen werde.

Vorsteuern und Werbungskosten könnten nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. ua. VwGH 27.3.1996, 93/15/0210 und VwGH 29.7.1997, 93/14/0132) bereits steuerliche

Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen (Einkünfte) iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 und des § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 erziele. Für diese Berücksichtigung reichten allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasse. Es müsse vielmehr die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben oder es müsse aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen, dass eine Vermietung erfolgen werde. Die ernsthafte Absicht zur Erzielung der Einnahmen (Einkünfte) müsse als klar erwiesen anzunehmen sein. Da davon im gegenständlichen Fall nicht ausgegangen werden könne, sei die Unternehmereigenschaft im Prüfungszeitraum (2000 bis 2003) nicht gegeben (vgl. Tz 1 des Berichtes vom 23. Juni 2005 über das Ergebnis der Außenprüfung).

Gegen den unter Zugrundelegung dieser Prüfungsfeststellungen erlassenen Umsatzsteuerbescheid (Nichtveranlagung) und den einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid (Nichtfeststellung) hat die Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Die ersten nach außen gerichteten Maßnahmen zur Einnahmenerzielung seien bereits im Sommer 2002 nach erfolgter Neuorientierung der finanziellen Situation und nach erfolgter Umschuldung des Fremdkapitals mit der Umplanung des Hauses in der Weise gesetzt worden, dass alle zukünftigen betrieblichen Räumlichkeiten mit EDV- und Telefonleitungen vernetzt werden hätten müssen, was technisch komplizierte Um- und Nachbauten zur Folge gehabt hätte.

Die Bekanntgabe der Nutzungsänderung eines Einfamilienhauses gegenüber der Gemeindebehörde sei nach erfolgter Baubewilligung bis zur tatsächlichen Nutzungsbewilligung nicht notwendig, außer es handle sich gegenüber der Einreichung um eine völlig andere Nutzung.

Eine Absicht der künftigen Vermietung in einer bindenden Vereinbarung könne nur bei definitivem Mietbeginn eingegangen werden. Auch im Fremdvergleich werde eine bindende Vereinbarung bei ungewissem Mietbeginn kaum anzutreffen sein, außer Absichtserklärungen, die im gegenständlichen Falle mündlich erfolgt seien. Der Umstand, dass ein Rechtsstreit mit der Hauserrichtungsfirma seit dem Jahr 2004 noch immer andauere, habe die Festlegung eines definitiven Fertigstellungstermines bisher verhindert.

Im Dezember 2003 sei das bisherige Büro in Graz bereits schriftlich gekündigt - eine Übersiedlung bis Ende April 2004 sei geplant gewesen - worden. Diese Kündigung und auch

eine weitere im März 2005 hätten aber auf Grund der Probleme mit der Fertigstellung des gegenständlichen Objektes wieder zurückgenommen werden müssen.

Aus diesen Aktivitäten sei klar ersichtlich, dass eine ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften bestehe, zumal in der Prognoserechnung für das erste vermietete Kalenderjahr bereits Überschüsse ermittelt worden seien.

Das Finanzamt hat die abweisende Berufungsvereinstscheidung nach ausführlicher Schilderung des Sachverhaltes wie folgt begründet:

Ob eine die Unternehmereigenschaft begründende Vorbereitungstätigkeit anzunehmen ist, müsse im Zeitpunkt der Tätigkeit entschieden werden. Bestehe in diesem Zeitpunkt noch nicht die Absicht der Verwertung dieser Tätigkeiten durch Leistungen, sei eine unternehmerische Tätigkeit nicht gegeben; sie werde auch nicht rückwirkend damit begründet, dass die Tätigkeit später in entgeltliche Leistungen münde. Ob die Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen diene oder nicht, sei eine Tatfrage, hinsichtlich der die allgemeinen Regeln über die objektive Beweislast zum Tragen kommen und die im Zeitpunkt der Tätigkeit zu entscheiden sei.

Bei der Errichtung von Wohnraum, der sowohl privat als auch betrieblich verwendet werde, müsse, damit der Vorsteuerabzug vor der Erzielung von Einnahmen gewährt werden könne, die betriebliche Nutzungsabsicht aus sonstigen, über eine Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen. Es hätte von der Bw. nicht bewiesen und auch nicht glaubhaft gemacht werden können, dass schon die Planung des Einfamilienhauses so vorgenommen worden wäre, dass dort Räumlichkeiten für ein Institut für Erwachsenenbildung eingerichtet werden könnten. Das Fehlen der Bezeichnung „Betriebsraum“ im Bauplan alleine würde noch nicht zum Verlust des Vorsteuerabzuges führen, sie hätte aber als Indiz für eine beabsichtigte betriebliche Nutzung gewertet werden können. Alleine mit der Behauptung, dass bereits ab Sommer 2002 mit der Umplanung des Hauses – Vernetzung der betrieblichen Räumlichkeiten mit EDV- und Telefonleitungen – begonnen worden wäre, wäre nichts zu gewinnen. Im Übrigen wäre lt. Auskunft des zuständigen Gemeindeamtes vom 9. Jänner 2006 die Benützungsbewilligung für das gegenständliche Objekt noch immer nicht erteilt worden.

Somit sei die Bautätigkeit in den Jahren 2000 bis 2003 als private Handlung zur Schaffung von privatem Wohnraum zu qualifizieren. Würde man zulassen, dass durch die Fassung des Unternehmerentschlusses aus bereits vorher vorgenommenen privaten Handlungen Vorbereitungshandlungen und damit unternehmerische Handlungen werden, könnte man durch diese Rückwirkung des Unternehmerentschlusses eine Umgehung des nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Einlagenatbestandes erreichen. Damit würden privat

angeschaffte Gegenstände durch die Rückbeziehung des Unternehmerentschlusses bereits im Zeitpunkt ihrer Anschaffung zu unternehmerischen Gegenständen werden, sodass sie nicht von der Privatsphäre in die unternehmerische Sphäre hinüberwandern müssten. Das Urteil des EuGH vom 11.7.1991, C-97/90, „Lennartz“, bestätige auch, dass für Einlagen aus der nichtunternehmerischen Sphäre der Vorsteuerabzug nachträglich nicht zustehe.

Im Vorlageantrag hat die Bw. ergänzend Nachstehendes ausgeführt:

Da es nicht notwendig sei, die Bürotätigkeiten und die Vorbereitungsarbeiten für die Seminare am Unternehmenssitz in Graz durchzuführen, hätte bereits im Zeitpunkt der Entscheidung, ein Haus in der Weststeiermark zu errichten, die Absicht bestanden, das Büro in das Haus zu integrieren. Im Frühsommer des Jahres 2000 sei ein geeignetes Grundstück mit entsprechender Hanglage – das Büro sollte im Keller untergebracht werden – per Handschlag erworben worden. Da der Grundeigentümer das Grundstück aber anderweitig verkauft habe, hätte sie sich intensiv bemüht, ein geeignetes Ersatzgrundstück mit entsprechender Hanglage zu finden. Schließlich habe sie, da ein derartiges Grundstück nicht gefunden worden sei, im November des Jahres 2000 das Grundstück, auf dem jetzt das Haus stehe, gekauft.

Im Mai des Jahres 2001 hätte N. über Empfehlung des damaligen Steuerberaters und der damaligen Bank in unmittelbarer Nähe des „Hausgrundstückes“ ein Grundstück erworben, um dort das Büro zu bauen. Im November des Jahres 2001 sei von der Baufirma P. Bau der Bauplan für das Bürohaus erstellt worden. Im April des Jahres 2002 sei schließlich von der Gemeinde G. die Baubewilligung für das Bürohaus erteilt worden.

Im Sommer bzw. Herbst des Jahres 2002 hätten sich durch die Neuausrichtung im Unternehmen und durch den Wechsel der Bank die Ereignisse überschlagen. Da die Finanzierung des Bürogebäudes nicht mehr gesichert gewesen sei, habe sie im Herbst 2002 die Entscheidung getroffen, das Büro im Haus unterzubringen. „Was also die nach außen erkennbaren Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) betrifft, wurden diese in den Jahren 2001 und 2002 sehr wohl gesetzt – nur aufgrund etwas unglücklicher Umstände ein paar Meter vom gegenständlichen Einfamilienhaus entfernt“.

Im Herbst 2002 seien dann auch im Haus Vorbereitungstätigkeiten zur Leistungserbringung – Verlegung der EDV- und Telefonleitungen – gesetzt worden. Im Februar 2004 sei dann von einem Einrichtungshaus ein Plan erstellt worden, wie die Möbel aus dem derzeitigen Büro in Graz in das Haus eingebaut werden könnten.

Da im Winter 2003/2004 massive statische Probleme – Senkung des Unterzuges im Wohnbereich, Klaffungen zwischen den Balken im Obergeschoß und Loslösung des Estrichbelages vom Unterboden im Obergeschoß - aufgetreten seien, hätte sie keine

Benützungsbewilligung erhalten. Ende des Jahres 2004 hätte sie das Haus schließlich im Wege der Ersatzvornahme auf eigene Kosten saniert und diese dann gerichtlich eingeklagt. Erst seit Vorliegen des Gerichtsurteils vom 26. Jänner 2006 könnte sie die Fertigstellung des Hauses und den Einzug planen. Das Bürogrundstück sei schließlich im Dezember des Jahres 2005 verkauft worden.

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

#### **UMSATZSTEUER (NICHTVERANLAGUNG)**

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig 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.

Zur Begründung der Unternehmereigenschaft im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG 1994 im Zusammenhang mit der Vermietung von Grundstücken 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. EuGH 8.6.2000, C-400/98, „Breitsohl“, Rn. 39) [VwGH 26.7.2006, 2003/14/0013].

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:

Die Bw. hat erstmalig am 26. Jänner 2005 Umsatzsteuererklärungen für die Streitjahre unter Geltendmachung von Vorsteuern (2000: € 206,66; 2001: € 13.641,34; 2002: € 4.423,94 und 2003: € 2.462,66) beim Finanzamt Graz-Stadt eingereicht, die von diesem zuständigkeitsshalber an das Finanzamt Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg weitergeleitet wurden und dort am 16. Februar 2005 eingegangen sind. Im beigeschlossenen Fragebogen betr. Eröffnung/Beginn einer Vermietungs- bzw. Verpachtungstätigkeit wurde unter Beifügung eines am 13. Juli 2001 erstellten Bauplanes zur „Errichtung eines Einfamilienwohnhauses mit Carport“ der Zeitpunkt des Beginnes der Vermietungstätigkeit mit „Baubeginn 2000, Vermietung ab 2005“ bekannt gegeben.

Mit den Ausführungen im Vorlageantrag, wonach im Mai des Jahres 2001 in unmittelbarer Nähe des „Hausgrundstückes“ ein weiteres Grundstück von N. erworben worden sei, um dort das Büro zu bauen (Baubewilligung zur Errichtung eines Bürohauses wurde von der Gemeinde G. am 11. April 2002 erteilt), gibt die Bw. unmissverständlich zu erkennen, dass sie im Zeitpunkt des Grundstückskaufes (November 2000) und auch zu Beginn der Bautätigkeiten bezüglich des gegenständlichen Einfamilienwohnhauses im Jahr 2001 offensichtlich überhaupt keine Vermietungsabsicht gehabt hatte, sondern dem Bauplan vom 13. Juli 2001 entsprechend ein Einfamilienwohnhaus zur ausschließlich privaten Nutzung errichten wollte. Es ist unbestritten, dass sich aus dem Bauplan vom 13. Juli 2001 kein Hinweis auf eine beabsichtigte Vermietung ergibt, zumal auch das Vorhandensein von zwei Kinderzimmern und eines Gästezimmers dem heute üblichen Wohnstandard bei Einfamilienwohnhäusern entspricht. Damit ist als erwiesen anzunehmen, dass die Bw. jedenfalls in den Streitjahren 2000 und 2001 offensichtlich noch keine Absicht gehabt hatte, durch Vermietung von Büroräumlichkeiten unternehmerisch tätig zu werden. Dies wird auch von der Bw. selbst durch ihre Ausführung im Vorlageantrag, wonach die „Entscheidung, das Büro nicht zu bauen, sondern im Haus unterzubringen, im Herbst 2002 getroffen worden sei“, bestätigt (vgl. Büro und Haubau „Historie“).

Da die Bw. aber im Vorlageantrag die „Entscheidung das Büro-Grundstück zu verkaufen“ unmissverständlich mit „Anfang 2003“ datiert, ist wohl davon auszugehen, dass der endgültige Entschluss ein eigenständiges Bürogebäude zu errichten, tatsächlich erst am Beginn des Jahres 2003 aufgegeben worden ist. Denn erst mit dem Verkaufsentschluss hat N. die Absicht ein eigenes Bürogebäude zu errichten wohl endgültig aufgegeben, wobei die ersten konkreten Maßnahmen zum Verkauf des Grundstückes erst Anfang 2004 und damit erst außerhalb des Streitzeitraumes gesetzt worden seien (vgl. Büro und Hausbau „Historie“). Somit kann die behauptete Vermietungsabsicht auch für das Streitjahr 2002 keinesfalls als klar erwiesen angenommen werden.

Aber auch eine Vermietungsabsicht im Laufe des Jahres 2003 kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht als klar erwiesen angenommen werden, da die Bw. diesfalls wohl jedenfalls die im Jahr 2003 angefallenen Vorsteuern in Höhe von € 2.462,66 bereits im Wege von Umsatzsteuervoranmeldungen geltend gemacht hätte. Aber selbst wenn das Vorsteuerguthaben erst mit der Umsatzsteuerjahreserklärung geltend gemacht wird, ist jeder wirtschaftlich denkende Unternehmer bemüht, frühestens in den Genuss der Umsatzsteuergutschrift zu kommen. Dies würde aber eine Abgabe der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2003 bereits am Beginn des Jahres 2004 voraussetzen und nicht wie im vorliegenden Fall erst am 26. Jänner 2005. Die diesbezügliche Feststellung der Betriebsprüfung – „Nach Auskunft von Herrn Mag. Ehgartner wurden die Steuererklärungen

im nachhinein eingereicht, da sich bei Erstellen des Abschlusses 2003 (im Jahr 2004) herausstellte, dass das Bürogebäude nicht gebaut werden wird bzw. gebaut wurde“ (vgl. Tz 1 des Berichtes vom 23. Juni 2005 über das Ergebnis der Außenprüfung) – die von der Bw. weder in der Berufung noch im Vorlageantrag bestritten wird, macht ihr Verhalten verständlich und beweist schlussendlich, dass sich ihr gesamtes Vorbringen im Berufungsverfahren bezüglich ihrer inneren Absicht nur als bloße Schutzbehauptung darstellt, wobei ihre Glaubwürdigkeit durch das tatsächliche Verhalten erschüttert und widerlegt wird.

#### EINHEITLICHE UND GESONDERTE FESTSTELLUNG (NICHTFESTSTELLUNG)

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit oder an eine Personengemeinschaft gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c BAO), einer nach § 81 BAO vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Wenn der „Bescheid“ keinen Hinweis nach § 101 Abs. 3 BAO enthält, entfaltet er in seinem Abspruch über die Feststellung (bzw. das Unterbleiben einer Feststellung) von Einkünften nach § 188 BAO im Hinblick auf das durch die Einheitlichkeit einer solchen Feststellung geprägte Wesen insgesamt keine Wirkung (vgl. VwGH 28.1.2005, 2001/15/0092; VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0028 und VwGH 2.7.2002, 98/14/0223).

Da der angefochtene Bescheid, der dem bevollmächtigten Vertreter als vertretungsbefugter Person im Sinne der Bestimmung des § 81 BAO zugestellt worden ist, offenkundig keinen Hinweis im Sinne des § 101 Abs. 3 zweiter Satz BAO enthält, ist die Zustellwirkung im Sinne der vorhin zitierten Bestimmung nicht eingetreten. Da demnach der angefochtenen Erledigung keine Bescheidwirkung zukommt, war die Berufung gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 26. September 2007