



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln und zwar Berufung vom 8. Februar 2007 gegen den Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO vom 15. Dezember 2006 betreffend endgültiger Nichtdurchführung einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO und endgültiger Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005 sowie Berufung vom 16. April 2010 gegen den Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO vom 8. April 2010 betreffend Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO und Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist das Ehepaar Herr Mag. Bw1 und Frau Mag. Bw2.

Dem **Bericht vom 13. Dezember 2006** (Dauerbelege Seite 1ff) über das Ergebnis einer Außenprüfung bei den Bw. ist unter Tz 1 Vermietung zu entnehmen: Am 28. Juli 2004 (Kaufvertrag) sei in X ein Baugrundstück erworben, die Finanzierung (Kreditaufnahme) gesichert und am 10. Dezember 2004 die Anzahlung für das zu errichtende Haus geleistet worden. Im Jahr 2005 seien Keller-, Erd- und Obergeschoß errichtet worden, sodass das Haus im März 2006 von der Bw. (dem Ehepaar) samt Tochter bezogen worden sei. Die Garage sei

zu Prüfungsbeginn (17. Juli 2006) außer der Grundplatte noch nicht fertiggestellt gewesen. Der Ehemann sei Unternehmensberater und habe vorher sein Büro in der eigenen Wohnung in X gehabt, die ebenfalls im März 2006 verkauft worden sei. Derzeit benutze der Ehemann als Unternehmensberater das im Erdgeschoß gelegene Büro (Kosten hiefür als Unternehmensberater würden derzeit nicht geltend gemacht), welches ua. zu den Räumlichkeiten zähle, die vermietet werden sollen. Eine Vermietung für folgende Räume sei geplant und auch beabsichtigt. Vermietet werden sollen laut Ehemann folgende Räumlichkeiten: Ein Büro im Erdgeschoß und ein Büro mit Medienraum im Keller. Die Räumlichkeiten im Keller seien vom Erdgeschoß über den privaten Gang oder von außen direkt und über den dortigen privaten Gang im Keller erreichbar; Büro im Erdgeschoß mit separatem Eingang. Derzeit seien die Räumlichkeiten noch nicht vermietet, ein Mieter scheine jedoch in Aussicht. Schriftliche Vereinbarungen über eine Vermietung, Anzeigen in Tageszeitungen etc. oder sonstige Schriftstücke über eine Vermietung würden noch nicht vorliegen und auch noch nicht existieren.

Vermietet werde das Objekt nun ab 1. November 2006 an "Bw3 Consulting Services, Mag. Ing. Bw1". Mit **Schreiben vom "ohne Datum"** (abgegeben mit den Erklärungen U1 und E 6 für 2005 am 18. Mai 2006) sei von der Bw. die Offenlegung erfolgt:

"Die geforderte Vorsteuer betrifft Errichtungskosten und -aufwendungen für ein Haus in der [Gasse]. Die betriebliche Nutzung des Objektes beträgt 32,35% aufgrund der 6. MwSt. Richtlinie der Europäischen Union wird der gesamte Vorsteuerbetrag beansprucht".

Vorsteuern und Werbungskosten könnten laut Prüfer steuerlich Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen (Einkünfte) iSd. § 2 UStG und des § 2 EStG erziele. Für diese Berücksichtigung würden allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung ausreichen, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasse. "Somit" sei auch keine Unternehmereigenschaft begründet. Aus der Aktenlage ergebe sich, dass die Vermietungsabsicht nur der Abgabenbehörde, nicht jedoch weiteren Dritten gegenüber kundgetan und mitgeteilt worden sei. Laut Bauplan und den bisherigen Bauausführungen sei ersichtlich, dass ein zweiter Eingang für den zu vermietenden Büorraum im Erdgeschoß vorhanden sei. Der zweite Büorraum und der Medienraum würden sich wie bereits angegeben im Keller befinden. Weitere, etwaige als Vermietungstätigkeit vorbereitende Handlungen oder sonstige über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände seien derzeit nicht bekannt. Der auf die Vermietung gerichtete Entschluss der Steuerpflichtigen müsse klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung treten und objektiv auch nachweisbar sein. Da die Errichtung eines Wohnhauses sowohl ausschließlich privaten

Zwecken als auch zum Teil der Vermietung dienen könne, sei aus der bloßen Tatsache der Bauausführung in Verbindung mit der unbewiesenen Behauptung einer Vermietungsabsicht keine Begründung zu einer Einkunftsquelle und Unternehmereigenschaft im Prüfungszeitraum 2004 bis 2005 sowie im Nachschauzeitraum 2006 gegeben. Eine Berufung auf "Seeling" könne mangels Unternehmereigenschaft somit ebenfalls nicht angewendet werden.

Vorsteuer:	2004	2005
	€	€
laut Bw.	1.069,49	35.810,05
	<u>-1.069,49</u>	<u>-35.810,05</u>
laut Prüfer	0,00	0,00

Dem vom Finanzamt (FA) erlassenen **Bescheid 15. Dezember 2006** gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO (Akt 2005 Seite 10f) ist zu entnehmen, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß **§ 188 BAO für die Jahre 2004 und 2005** endgültig nicht durchgeführt und die **Umsatzsteuer für die Jahre 2004 und 2005** endgültig nicht festgesetzt werde. Zur Begründung wiederholte das FA die Ausführungen aus dem Prüfbericht.

In der **Berufung vom 8. Februar 2007** (Akt 2005 Seite 13ff) brachte die Bw. nach Erstrecken der Rechtsmittelfrist vor:

"1. Zur Unternehmereigenschaft"

Das FA verneine die Unternehmereigenschaft der Vermietungsgesellschaft mit der Begründung, die Vermietungsabsicht sei nicht hinreichend nach außen zum Ausdruck gekommen. Unternehmer sei, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübe (§ 2 UStG). Die Unternehmereigenschaft werde erworben, wenn eine nachhaltige selbständige Tätigkeit aufgenommen werde, die der Einnahmenerzielung dienen soll. Es sei nicht Voraussetzung, dass bereits Leistungen erbracht würden, damit die Unternehmereigenschaft entstehe. Auch Vorbereitungshandlungen würden die Unternehmereigenschaft begründen (unter Hinweis auf Ruppe, Umsatzsteuergesetz, § 2 Rz 134). Wie der Europäische Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführe, verlangt es der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer hinsichtlich der Abgabenbelastung des Unternehmens, dass schon die ersten Investitionsausgaben, die für die Zwecke eines Unternehmens oder zu dessen Verwirklichung getätigt würden, als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen würden (unter Hinweis auf Randnr. 45 im Urteil vom 21. März 2000 in der Rechtssache C-110/98 Gabalfrisa SL). Der Europäische Gerichtshof räume den Abgabenverwaltungen ein, objektive Nachweise für die erklärte Absicht zu verlangen, zu Besteuerungen führende wirtschaftliche Tätigkeiten aufzunehmen, um die genaue Erhebung der Steuer sicher zu stellen und um Steuerhinterziehungen zu verhindern. Sie dürften aber nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele

erforderlich sei. Die Frage, ob überhaupt vermietet "werden wird", sei nach der Möglichkeit zu beurteilen die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich habe (unter Hinweis auf VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063). Noch bevor die Bw. mit dem Bau begonnen hätten, sei der Beschluss gefasst worden, den Sitz des "Unternehmensberatungsunternehmens" in das zu errichtende Gebäude zu integrieren und die dafür notwendigen Räumlichkeiten an den Ehemann zu vermieten. Die Bw. (das Ehepaar) habe daher, bevor noch erste Baumaßnahmen ergriffen worden seien, dem FA die Vermietungsabsicht angezeigt. Bei der Planung sei auf die Erfordernisse bei der Unternehmensberatung Rücksicht genommen worden. Im Unternehmen würden regelmäßige Kundenbesuche anfallen. Die Bw. hätten daher für die Räume separate Eingänge vorgesehen, um zu vermeiden, dass der Privatbereich von Firmenkunden betreten werden müsse. Sämtliche Aufträge zur Errichtung des Gebäudes seien im Namen der Vermietungsgemeinschaft (Bw.) erteilt worden. Es sei jedem Involvierten bekannt gewesen, dass hier ein Gebäude errichtet werde, das (teilweise) vermietet "werden wird". Auch die Größe des Gebäudes deute klar darauf hin, dass nicht alles für den Eigenbedarf errichtet werde. Das Objekt habe rund 250 m², ein Ausmaß, das weit über der Durchschnittsgröße für eine Familie mit zwei Kindern liege. Die Aussage im Bescheid "weitere, etwaige als Vermietungstätigkeit vorbereitende Handlungen oder sonstige über die Absichtserklärung hinausgehende Umstände sind derzeit nicht bekannt", sei für die Bw. nicht verständlich. Nachdem auch die Garage fertig gestellt worden sei, habe die Vermietung mit 1. November 2006 begonnen (fast zwei Monate vor der Bescheiderlassung). Darüber hinaus seien keine für die Vermietungstätigkeit vorbereitende Handlungen während der Bauphase notwendig gewesen, weil bereits zu Baubeginn festgestanden habe, dass der Miteigentümer (der Ehemann) diese Räume mieten werde. Daher habe für die Bw. auch überhaupt keine Veranlassung bestanden, das Mietobjekt beispielsweise in Zeitungen oder über Makler anzubieten. Entgegen der Ansicht des FAes sei nach dem Gesagten davon auszugehen, dass die Unternehmereigenschaft bereits zum Zeitpunkt der ersten Investitionstätigkeiten bestanden habe. Die Entscheidung des FAes sei aber auch aus einem anderen Grund rechtswidrig. Die Bw. hätten vor schriftsgemäß die beabsichtigte Aufnahme der Vermietung dem zuständigen FA gemeldet. Das FA habe der Bw. eine Steuernummer zugeteilt. Das FA habe die Bw. im Wissen, dass alleiniger Zweck der Gesellschaft die Vermietung sei, die erklärten Vorsteuern anstandslos zurück gezahlt, obwohl von der Bw. noch keine Umsätze ausgeführt worden seien. Dieses Verhalten könne doch wohl nur so verstanden werden, dass das FA die Unternehmereigenschaft der Vermietungsgesellschaft anerkannt habe. Wie der Europäische Gerichtshof in der Rechtssache INZO am 29. Februar 1996 entschieden habe, sei es nicht zulässig die Eigenschaft als Mehrwertsteuerpflichtiger rückwirkend abzuerkennen, außer der Steuerpflichtige hätte die Erklärung, wirtschaftliche Tätigkeiten aufnehmen zu wollen, nicht im guten Glauben

abgegeben. Die Bw. habe die Vermietungsabsicht im guten Glauben gemäß den gesetzlichen Bestimmungen gemeldet, sodass eine rückwirkende Aberkennung der Unternehmenseigenschaft nicht rechtmäßig sei.

"Zum Umfang des Steuerabzuges"

Wie das FA richtig ausführe, würden 32,35% des Objektes unternehmerisch im Rahmen der steuerpflichtigen Vermietung genutzt. Die Bw. habe jedoch das gesamte Gebäude dem Unternehmen zugeordnet und demgemäß die gesamte Vorsteuer geltend gemacht. Nach dem Umsatzsteuergesetz habe es bis Ende 2003 für den privat genutzten Gebäudeteil, auch wenn er dem Unternehmen zugeordnet gewesen sei, keine Möglichkeit des Vorsteuerabzugs gegeben. Auf Grund der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes in der Rechtssache Seeling sei das Umsatzsteuergesetz mit Wirkung 1. Jänner 2004 geändert und der Vorsteuerabzug auch für dem Unternehmen zugeordneten aber privat genutzten Gebäudeteil eröffnet worden. Durch eine neuerliche Änderung des Umsatzsteuergesetzes bestehe seit 1. Mai 2004 wieder kein Vorsteuerabzugsrecht für den privat genutzten Gebäudeteil. Wie der Europäische Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführe, sei es Mitgliedsstaaten nicht gestattet, ein bestehendes Recht auf Vorsteuerabzug durch nachfolgende Regelungen einzuschränken oder auszuschließen. Durch die Umsatzsteuergesetznovelle, die mit 1. Mai 2004 in Kraft getreten sei, sei das, wenn auch nur kurz in Geltung gestandene Recht auf Vorsteuerabzug für den privat genutzten Gebäudeteil wieder aufgehoben worden. Diese Einschränkung des Vorsteuerabzuges erweise sich im Lichte der sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und der dazu ergangen Judikatur als rechtswidrig. Auf Grund des Vorranges des Gemeinschaftsrechtes dürfe diese einschränkende Bestimmung nicht angewendet werden. Der Bw. stehe somit von den gesamten Errichtungskosten der Vorsteuerabzug zu.

Das FA wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung vom 23. Oktober 2007** (Akt 2005 Seite 47f) mit der Begründung ab, im Falle der Errichtung eines Gebäudes durch eine Mitunternehmergemeinschaft, die keine Unternehmereigenschaft besitzt (zB Ehegattengemeinschaft), seien die Miteigentümer, die diese Gemeinschaft bilden, als unmittelbare Leistungsempfänger der Gebäudeerrichtung anzusehen. Nutze daher ein Miteigentümer - wie im gegenständlichen Fall - einen Teil des Gebäudes ausschließlich für eigene unternehmerische Zwecke, stehe ihm der Vorsteuerabzug für die gesamten, auf den unternehmerisch genutzten Gebäudeteil entfallenden Vorsteuern zu, sofern der Abzugsbetrag nicht über seinen Miteigentumsanteil hinausgehe (unter Hinweis auf EuGH 21.4.2005, Rs C-25/03 "HE"). Einer Ehegattengemeinschaft, die weder eine eigene Rechtspersönlichkeit, noch eine eigenständige Handlungsbefugnis besitze und neben der gemeinschaftlichen Errichtung eines Gebäudes tatsächlich keine weitere Tätigkeit ausübe (zB keine Vermietung an Dritte),

komme keine Unternehmereigenschaft zu. In gegenständlichem Fall sei kein formeller Mietvertrag abgeschlossen, sondern erst über ein Ergänzungssuchen der Behörde eine Aktennotiz über eine mündliche Vereinbarung nachgereicht worden. Diese Aktennotiz enthalte nicht einmal die Unterschrift der Beteiligten. Die Benützungsregelung unter Miteigentümern überlasse nicht entgeltlich den Gebrauch, weil dieser nach § 833 Satz 1 ABGB allen Miteigentümern schon von vornherein zustehe, auch wenn im Rahmen dieser Regelung als Mietzins bezeichnete Zahlungen vereinbart würden. Finde der betrieblich genutzte Liegenschaftsteil in der Miteigentumsquote des Betriebsinhabers Deckung, dann sei der betrieblich genutzte Teil zur Gänze dem Betriebsvermögen zuzuordnen, eine konstruierte "Vermietung" sei unzulässig. Zum verfahrensrechtlichen Aspekt sei zu vermerken, dass die Veranlagungen (Umsatzsteuer und einheitlich und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO) vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO erfolgt seien, da zum Zeitpunkt der Erstveranlagungen sowohl hinsichtlich der Unternehmereigenschaft, als auch der Einkunftsquelleneigenschaft Ungewissheit bestanden habe. Selbst zum Zeitpunkt der Prüfung habe keine bindende, nach außen wirkende Vereinbarung über eine konkret beabsichtigte Vermietung vorgelegen. Vorläufige Bescheide könnten im Zuge der endgültigen Festsetzung, nach Beseitigung der Ungewissheit, in allen Punkten abgeändert werden.

Dagegen erhoben die Bw. den **Vorlageantrag vom 12. November 2007** (Akt 2005 Seite 50f) und brachte vor, das FA begründe die Abweisung im Wesentlichen damit, dass die Vermietung "konstruiert" und als solche nicht anzuerkennen sei. Mangels anderer wirtschaftlicher Tätigkeiten komme der Ehegattengemeinschaft keine Unternehmereigenschaft zu. Sie habe daher auch kein Recht auf Vorsteuerabzug. Dem sei Folgendes entgegen zu halten: Sofern nichts anderes vereinbart, seien alle Miteigentümer berechtigt, alle verfügbaren Räume der gemeinsamen Sache zu nutzen. In der Praxis sei es durchaus üblich, dass Regelungen getroffen würden, wonach einzelnen Miteigentümern hinsichtlich einzelner Räume das ausschließliche Nutzungsrecht zustehe. Dass dafür auch Benützungsentschädigungen gezahlt würden, würden die zahlreichen Entscheidungen der Gerichte im Außerstreitverfahren zeigen (unter Hinweis auf "Ausführungen" zu § 833 ABGB in Dietrich-Tades, ABGB). Nichts anderes hätte die Bw. gemacht. Bereits bei der Planung des Neubaus habe die Bw. "das" entsprechend berücksichtigt (diesbezüglich verweise die Bw. auf ihre Berufungsausführungen). Wenn das FA meine, dass es darüber keinen "formellen" Vertrag gäbe, sei dem entgegen zu hatten, dass es für rechtsverbindliche Benützungsvereinbarungen keine Formvorschriften gebe. Auch eine mündliche Vereinbarung sei ein Vertrag. Es bestehe keine Pflicht zur Errichtung einer gebührenpflichtigen Urkunde. Die von der Bw. mit ihrem Mitglied (dem Ehemann) getroffene Benützungsregelung sei von der Bw. in der Aktennotiz vom 28. Oktober 2006 festgehalten worden. Die Aktennotiz habe einen klaren und

eindeutigen Inhalt und sei fremdüblich. Dass auch das Finanzministerium von der Möglichkeit und Zulässigkeit solcher entgeltlicher Benützungsvereinbarungen ausgeht, gehe aus den Randziffern 574 ff der Einkommensteuerrichtlinien hervor. Von einer "konstruierten" Vermietung bzw. Benützungsüberlassung könne daher keine Rede sein. Nach der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Artikel 9, gelte als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübe. Als wirtschaftliche Tätigkeit würden alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden "..." gelten. Als wirtschaftliche Tätigkeit gelte insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. Der Europäische Gerichtshof habe sich in zahlreichen Entscheidungen mit der inhaltsgleichen Bestimmung des Artikels 4 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie in Bezug auf die Frage was eine wirtschaftliche Tätigkeit" sei, befasst. Der Europäische Gerichtshof betone dabei, dass der Begriff wirtschaftliche Tätigkeiten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden umfasse und auch Leistungen, die die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen umfassen würden. Dieser Begriff der Nutzung beziehe sich entsprechend den Erfordernissen des Grundsatzes der Neutralität des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems auf alle diese Vorgänge ohne Rücksicht auf ihre Rechtsform. Nach ständiger Rechtsprechung erkenne Artikel 4 der 6. Richtlinie damit der Mehrwertsteuer einen sehr weiten Anwendungsbereich zu (unter Hinweis auf Textziffer 39 und 40 in "Rechtssache C-25/03 vom 21. April 2005" und darin erwähnte Vorjudikatur). Im Lichte dieser Judikatur könne kein Zweifel bestehen, dass die von der Bw. erbrachten Leistungen wirtschaftliche Tätigkeiten im Sinne des europäischen Mehrwertsteuersystems seien.

Im gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO erlassenen **Bescheid vom 8. April 2010** (Akt 2008 Seite 14f) gab das FA an, dass eine einheitliche und gesonderten Feststellung der Einkünften gemäß **§ 188 BAO für die Jahre 2006 bis 2008** unterbleibe und die **Umsatzsteuer für die Jahre 2006 bis 2008** nicht festgesetzt werde. Zur Begründung verwies das AF auf die Berufungsvorentscheidung für die Jahre 2004 und 2005 und ergänzte, die Mitunternehmerschaft sei nicht anzuerkennen, da lediglich eine Nutzung durch einen Mitunternehmer gegen als Mietzins bezeichnete Zahlung vorliege. Gegen diesen Bescheid erhoben die Bw. erkennbar die **Berufung vom 16. April 2010** (Akt 2008 Seite 15f) und verwiesen zur Begründung auf ihre Berufung und den Vorlageantrag betreffend Umsatzsteuer und Feststellung der Einkünfte betreffen die Vorjahre 2004 und 2005.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Laut offenem Grundbuch sind die Ehegatten Mag. Bw1 und Mag. Bw2 (= Bw.) auf Grund Kaufvertrages vom 6. September 2004 zu je 1/2 Anteil Eigentümer der Liegenschaft mit der Anschrift [PLZ] X, [Gasse], die auch die private Wohndresse ist.

Die Angaben am Anfang des Prüfberichts betreffend Bauabwicklung, Verkauf der bisherigen Wohnung, Raumaufteilung im berufsgegenständlichen Haus sowie angebliche Vermietungsabsichten (erster Absatz der Wiedergabe durch den UFS siehe oben) machte der Ehemann in der mit dem Prüfer aufgenommenen Niederschrift vom 24. Oktober 2006 (Arbeitsbogen Seite 23).

Mit Eingangsstempel 10. Dezember 2004 (Dauerbelege Seite 11ff) langten beim FA zwei Fragebögen Verf^o 24 vom 9. Dezember 2004 ein, in denen die beiden Ehegatten angaben, dass an der berufsgegenständlichen Anschrift beginnend mit 9. Dezember 2004 eine Vermietungs- bzw. Verpachtungstätigkeit ausgeübt werde. Im Formular U 12 vom 9. Dezember 2004 gab die Bw. die Erklärung ab, dass gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 ab dem Kalenderjahr 2004 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer verzichtet werde. Weiters liegt auf Seite 21 der Dauerbelege ein am 30. März 2005 an das FA gefaxtes Ersuchen um Vergabe einer UID-Nummer ein. Auf Seite 1 des Aktenteils für das Jahr 2005 liegt ein undatiertes Schreiben der Bw. mit dem im Prüfbericht zitierten Inhalt ("Schreiben ohne Datum") ein. Ein gleichlautendes Schreiben betreffend Offenlegung U 30-12/2004 mit Eingangsstempel des FAes vom 18. Februar 2005 liegt auf Seite 1 des Umsatzsteueraktes ein.

Die Bw. gab folgende Abgabenerklärungen ab:

Umsatzsteuer:	2004	2005	2006	2007	2008
	€	€	€	€	€
Umsätze		0,00		2.000,00	9.000,00
Umsatzsteuer		0,00		400,00	1.800,00
ig. Erwerb			7.381,78		1.360,16
USt ig. Erwerb			1.476,36		272,03
Vorsteuer	-1.069,49	-35.810,05	-3.608,42	-537,16	-1.614,34
Vorsteuer ig. Erwerb			-718,36		
Zahllast				1.262,84	1.657,69
Gutschrift	-1.069,49	-35.052,05	-3.208,42		

Feststellung von Einkünften:	2004	2005	2006	2007	2008
	€	€	€	€	€
Einnahmen		0,00		2.000,00	9.000,00
Werbungskosten		-3.942,11			15.000,00

Afa	-772,48	-1.550,08	-1.600,11
Finanzierung	-2.405,03	-5.386,50	-5.783,89
Instandhaltung	-98,78		-446,74
übrige WK	-1.256,71	-251,35	-1.070,13
Beteiligungen		-1.055,97	
Einkünfte	-3.942,11	-4.914,23	-2.533,00
Anteil Ehegatte	-1.971,06	-2.457,12	
Anteil Ehefrau	-1.971,06	-2.457,12	

Mit Schreiben vom 27. August 2007 ersuchte das FA im Zuge der Bearbeitung der Berufung betreffend Umsatzsteuer und Einkünftefeststellung der Jahre 2004 und 2005 die Bw. ua. um Vorlage eines Mietvertrages. Erstmals auf Grund dieses Vorhaltes, somit nach Abschluss der Außenprüfung, legte die Bw. eine dreiseitige "Aktennotiz" in Form eines nicht unterfertigten Mietvertrages vor (Akt 2005 Seite 36 und 42ff).

2. Rechtliche Beurteilung

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 19.9.2007, 2004/13/0096, VwGH 28.5.2008, 2008/15/0013, VwGH 4.3.2009, 2006/15/0175) können Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 und Vorsteuerbeträge iSd § 12 UStG 1994 unter Umständen bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor noch der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen bzw. Umsätze erzielt. Für die Berücksichtigung solcher (Vor)-Werbungskosten und Vorsteuern reichen allerdings weder bloße Absichtserklärungen des Steuerpflichtigen über eine künftige Vermietung aus, noch der Umstand, dass der Steuerpflichtige bloß die Möglichkeit der Erzielung von Einkünften aus der Vermietung ins Auge fasst. Die ernsthafte Absicht zur späteren Einnahmenerzielung auf Grund bindender Vereinbarungen oder sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände, muss als klar erwiesen angesehen werden können. Die Tatfrage, ob der auf die Vermietung gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen klar und eindeutig nach außen hin in Erscheinung getreten ist, hat die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung gemäß § 167 Abs. 2 BAO zu beantworten. So können nach der zitierten Rechtsprechung etwa der Erwerb, die Errichtung oder der Umbau und die dafür notwendigen Baubewilligungen für sich allein noch nicht als Vorbereitung für das Bewirken von Umsätzen durch Vermietung und Verpachtung. Gleiches gilt auch für die Aufnahme von allfälligen Kreditmitteln für den Umbau oder die Errichtung. Solche Handlungen im Zusammenhang mit der Errichtung oder dem Umbau eines Gebäudes sind für sich allein für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft nicht ausschlaggebend. Nur solche nach außen gerichtete Handlungen können dafür maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen bzw. erwerbswirtschaftlichen Tätigkeit ansieht.

Die Bw. machen erstmals für das **Jahr 2004** negative Einkünfte und Vorsteuern (jeweils ohne Einnahmen und Umsätze) geltend, obwohl laut Angaben des Ehemannes in der Niederschrift vom **24. Oktober 2006** Keller, Erd- und Obergeschoß erst im Jahr 2005 errichtet wurden. Laut Angaben des Ehemannes habe er im Zeitpunkt der Niederschrift einen Raum im Erdgeschoß als Büro für seine Tätigkeit als Unternehmensberater genutzt, dafür aber keine Betriebsausgaben als Unternehmensberater bei der eigenen Einkommensteuer geltend gemacht.

Der Ehemann gab weiters an: "Eine Vermietung für folgende Räume ist geplant und auch beabsichtigt: Ein Büro im Erdgeschoß und ein Büro mit Medienraum im Keller. [...] Derzeit – zum Zeitpunkt des Prüfungsbeginnes - sind die Räumlichkeiten noch nicht vermietet, ein Mieter scheint jedoch in Aussicht. Schriftliche Vereinbarungen über eine Vermietung, Vorverträge etc. liegen noch nicht vor. Anzeigen über eine Vermietung in Tageszeitungen oder sonst[igen] Zeitungen oder sonstige Schriftstücke über eine Vermietung existieren noch nicht."

Vier Tage später behauptete die Bw. eine Vermietung an den Ehemann (eines der beiden Mitglieder der Bw.) und legte über Aufforderung des FAes vom 27. August 2007 einen als "**Aktennotiz vom 28. Oktober 2006**" bezeichneten nicht unterschriebenen Mietvertrag vor.

Sofern in der Berufung vom 8. Februar 2007 behauptet wird, dass bereits zu Baubeginn eine Vermietung an den Ehemann "festgestanden" habe, widerspricht dieses Vorbringen den Angaben des Ehemannes, wonach zum Zeitpunkt der Niederschrift vom 24. Oktober 2006 und damit lange nach Baubeginn "noch nicht vermietet" geworden sei. Der Ehemann gab zwar an, dass er bereits damals einen von mehreren angeblich für eine Vermietung vorgesehenen Räumen für seine eigenes Unternehmen nutze, betreffend Kriterium der Fremdüblichkeit (siehe unten) ist jedoch nicht nachvollziehbar, weshalb nicht bereits für diesen einen Raum von den Bw. gegenüber ihrem Mitglied Miete verlangt wurde. Die im Jahr 2006 erklärten Einnahmen € 2.000,00 entsprechen zwei "Monatsmieten" für November und Dezember laut "Aktennotiz" / nichtunterfertigtem Mietvertrag (siehe unten).

Ehegatten sind als nahe Angehörige im Sinn des Steuerrechts anzusehen. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdüblichkeit),

wobei die drei Kriterien kumulativ vorliegen müssen, sodass schon das Fehlen einer dieser Voraussetzung zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führt (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, 14. Auflage, § 2 Tz 160).

Das Vorliegen der genannten Kriterien ist im Zuge der Beweiswürdigung zu beurteilen.

Im vorliegenden Fall behaupten die Bw. eine laut Aktennotiz vom **28. Oktober 2006** (vier Tage nach der Niederschrift der Angaben des Ehemannes vor dem Prüfer) am **"1. November 2006"** begonnene Vermietung eines Garagenplatzes und drei Räumen im Erdgeschoß und Keller des privaten Einfamilienhauses an den Ehemann, die jedoch aus den nachfolgenden Gründen nicht die abgabenrechtlichen Anforderungen an Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen erfüllt:

Die vorgelegte Aktennotiz hat die Form eines nicht unterfertigten und nicht vergebührten Mietvertrages und erfüllt somit nicht die Voraussetzung der Erkennbarkeit nach außen (Publizität). Vorgelegt wurde der Vertrag erst nach dem Vorhalt vom 27. August 2007. Aus der baulichen Gestaltung allein ist keinesfalls nach außen hin auf eine beabsichtigte Vermietung einzelner und überdies getrennt voneinander im Erdgeschoß und im Keller liegender Räume zu schließen, da es nicht unüblich ist, dass (ausschließlich) privat verwendete Einfamilienhäuser über mehrere getrennte Eingänge über Erdgeschoß und Keller verfügen. Auch kann allein aus einer Wohnfläche von 250 m² für vier (laut Bw.) Personen ebenfalls nicht nach außen hin auf eine erkennbare Vermietungsabsicht betreffend einzelner verstreut im Gebäude, mehrheitlich im Keller gelegener Räume geschlossen werden.

Unabhängig davon, dass der vorgelegte nicht unterfertigte und nicht vergebührte Mietvertrag nicht als nach außen hin erkennbare Vereinbarung zwischen der Bw. und dem Ehegatten anerkannt werden kann, hielt sich die Bw. nicht einmal an die dortigen Bedingungen, indem sie in den Jahren 2006 bis 2008 unverändert monatliche Einnahmen von € 1.000,00 erklärte und damit nicht die Indexanpassung von 5% wertbezogen auf den Verbraucherpreisindex 2000 laut "Aktennotiz" Punkt III anwendete. Damit ist auch die Fremdüblichkeit nicht gegeben, da ein fremder Vermieter die inflationsbedingte Geldentwertung seiner Miete nicht hingenommen hätte.

VPI 2000:	Ausgangsbasis Indexzahl November 2006	Änderung um mehr als 5% Indexzahl für März 2008	monatliche Erhöhung um
	112,5 € 1.000,00	117,7 € 1.046,22	€ 46,22

Dem gegenüber laut Erklärungen:

	Einnahmen €	entspricht
2006	2.000,00	2 Monate ab November
2007	9.000,00	9 Monate
2008	15.000,00	15 Monate (fehlendes 4. Quartal 2007 und 12 Monate 2008)

Laut Punkt III Mietzins der "Aktennotiz" hätte die Mietvorschreibung für 3 Monate im Nachhinein erfolgen sollen.

Weiters nicht fremdüblich und überdies im Inhalt der Vereinbarung auch nicht eindeutig, klar und jeden Zweifel ausschließend ist schließlich die entgeltsfreie Zurverfügungstellung eines von mehreren angeblich für eine Vermietung vorgesehenen Räume im eigenen Einfamilienhaus bereits vor dem behaupteten Mietbeginn.

Eine behauptete Vermietung an den Ehemann ist in freier Beweiswürdigung (§ 167 BAO) auch deshalb unglaubwürdig, da der Ehemann nur vier Tage vor der angeblichen "Aktennotiz" angab, dass derzeit keine Vermietung erfolgte und nicht nachvollziehbar ist, weshalb es dann in dieser kurzen Zeit zu einem nach außen erkennbaren Bestandsverhältnis gekommen sein soll. Der Ehemann gab in der Niederschrift vom 24. Oktober 2006 zwar an, dass ein "Mieter in Aussicht scheine", er sagte jedoch nicht, dass er dieser angebliche Mieter sei.

Eine behauptete Vermietungstätigkeit betreffend einzelner Räume im privaten Einfamilienhaus des Ehepaars an den Ehegatten war daher betreffend Einkommensteuer (Feststellung von Einkünften) und Umsatzsteuer nicht anzuerkennen.

Betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften für die Jahre 2004 und 2005 erfolgte daher auch die endgültige Bescheiderlassung zu Recht (§ 200 Abs. 4 BAO).

Überdies ist zu beachten, dass die beiden Ehegatten (Bw.) jeweils zur Hälfte ideelle Eigentümer der Liegenschaft sind. Der Ehemann ist daher auch nur ideeller Hälfteneigentümer einzelner Räume (Gebäudefteile). Da nach dem Einkommensteuerrecht eine Vermietung an sich selbst ausgeschlossen ist, kann die ausschließlich an ein Mitglied erfolgte Vermietung einer Personenmehrheit – unabhängig von der im vorliegenden Fall nicht erfüllten Kriterien für Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen - nicht Gegenstand einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO sein. Allfällige Mieteinkünfte der Ehefrau wären in der Einkommensteuerveranlagung der Ehefrau zu erfassen gewesen. In dem in der Literatur oft zitierten Erkenntnis VwGH 25.6.1980, 1303/78, blieb es deshalb bei einer einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften, da nach dem dortigen Sachverhalt ein Ehepaar nur eine von mehreren Wohnungen an den Ehegatten und die restlichen Wohnungen an fremde Mieter vermietete und dadurch die Vermietungsgemeinschaft (Ehepaar) auch Einkünfte von fremder Seite erzielte.

Wien, am 11. April 2012