

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes AB betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2007 sowie Umsatzsteuer und Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 und 2008 in der Sitzung am 9.6.2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Die beschwerdeführenden Ehegatten (Bf.) sind Miteigentümer eines Wohnhauses, in welchem sich neben der gemeinsamen Ehewohnung auch eine Privatordination des Ehemannes befindet. Letztere habe nach den Angaben der Bf. der Ehemann von der von den Ehegatten gebildeten Hausgemeinschaft (Bf.) gemietet.

Die Bf. haben Erklärungen am 04.02.2009 betreffend Umsatzsteuer 2007 und am 19.01.2009 betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung gem. § 188 BAO für das Jahr 2007 beim Finanzamt elektronisch eingebracht. Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2007 vom 13.03.2009 und vom 21.01.2009 betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2007 ergingen erklärungsgemäß.

Nach einer Außenprüfung bei den Bf. folgte das Finanzamt den Feststellungen der Prüferin und erließ in der Folge - nach Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer 2007 und Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2007 - Umsatzsteuerbescheide sowie Bescheide betreffend das Unterbleiben einer einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 und 2008.

Mit Schriftsatz vom 30.07.2010 brachten die Bf. eine nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung gegen die angeführten Bescheide ein und werden die in der Folge die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren strittigen Beschwerdepunkte behandelt.

## **1. Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2007**

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurde im Hinblick auf die Wiederaufnahme wie folgt ausgeführt:

"Wiederaufnahme des Verfahrens

Im Zuge des Prüfungsverfahrens ist hervorgekommen, dass

- der schriftliche Mietvertrag, der erst nach Ergehen des USt-Bescheides (Bescheid vom 13.3.2009) abverlangt wurde, einem Fremdvergleich nicht standhält (vgl. dazu die vorangegangenen Ausführungen).
- 2008 und 2009 keine monatliche Verrechnung der Miete erfolgte. Der Mieterlös wird in der Vermietungsgemeinschaft am Jahresende in einer Summe eingebucht, ein Zahlungsfluss findet nicht statt.
- Die Errichtungskosten der Ordination ursprünglich 2006 und 2007 als Anlagevermögen von Ehegatte1 aufgenommen und ab 2006 abgeschrieben wurden.

Diese Vorgangsweise widerspricht dem Vorhaben, die Ordination durch die Miteigentümergemeinschaft zu vermieten."

Das Finanzamt erließ jeweils am 27.07.2010 Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007.

Die steuerliche Vertretung der Bf. brachte mit Schriftsatz vom 30.07.2010 u.a. Berufung gegen die angeführten Wiederaufnahmebescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 ein, in welcher begründend ausgeführt wird:

"Mit Bescheiden vom 27.07.2010 wurde die Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer und Gewinnfeststellung 2007 verfügt. Namens und im Auftrag unseres Mandanten erheben wir gegen beide Wiederaufnahmebescheide das Rechtsmittel der Berufung und beantragen die ersatzlose Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides.

Als Begründung dürfen wir anführen, dass die Finanzverwaltung als Grund für die Wiederaufnahme anführt, dass die in der Niederschrift der Prüfung der Aufzeichnungen vom 27.07.2010 festgestellten Umstände, nämlich dass eine ausschließlich an die Miteigentümer vermietete bzw. an einen Miteigentümer vermietete Unternehmertgemeinschaft, nämlich Miteigentumsgemeinschaft im Sinne einer Hausgemeinschaft vorliegen würde und der schriftliche Mietvertrag erst nach Ergehen des Umsatzsteuerbescheides abverlangt worden wäre und damit dem Fremdvergleich nicht standhalten würde, keine monatliche Verrechnung der Mieten vorliegen würde und daher

ein Zahlungsfluss aufgrund der Einbuchung nicht möglich wäre und das Anlagevermögen im Jahr 2007 in die Hausgemeinschaft übernommen worden ist, als neue Tatbestände der Abgabenbehörde zur Kenntnis gekommen wären.

Tatsache ist, dass die Abgabenbehörde seit der Übermittlung des Fragebogens über die Vermietungsgemeinschaft (Fragebogen vom 24.11.2008) und über das Vorliegen der Hausgemeinschaft informiert ist; seit dem Ergänzungsauftrag vom 09. Februar 2009 über den betrieblich bzw. unternehmerisch angesetzten Anteil informiert ist und seit der Besichtigung durch den Außendienst im Jahre 2009 auch über den mündlichen Mietvertrag zu diesem Zeitpunkt informiert war.

Demzufolge liegen bei richtiger rechtlicher Würdigung keinerlei Wiederaufnahmegründe vor, da die Abgabenbehörde über alle diese Umstände bereits bei Bescheiderlassung des Jahres 2007 bzw. spätestens ab März 2009 informiert war.

Wir beantragen daher die ersetzlose Aufhebung des Wiederaufnahmebescheides."

In der Stellungnahme zur Berufung vom 15.9.2010 verweist die Prüferin im Hinblick auf die Wiederaufnahme des Verfahrens darauf, dass in dem durch die Erstbescheide abgeschlossenen Verfahren noch nicht geklärt gewesen sei, ob der Vermietungsgemeinschaft Unternehmereigenschaft zukomme (insbesondere ein echtes Bestandverhältnis vorliege).

Darüber hinaus werde festgehalten, dass die Aussage in der Berufung, die Abgabenbehörde sei seit der Besichtigung durch den Außendienst im Jahre 2009 auch über den zu diesem Zeitpunkt existierenden mündlichen Mietvertrag informiert gewesen, nicht den Tatsachen entspreche. Die Ordination sei erstmals am 10.2.2010 durch den Teamleiter und die Prüferin besichtigt worden (und nicht bereits im Jahr 2009). Auch laut Aktenlage sei vor dem 10.2.2010 keine Besichtigung erfolgt.

Der Berufungswerber werde daher ersucht, bekanntzugeben, wann die behauptete Besichtigung stattgefunden habe und welche Personen dabei anwesend gewesen seien.

Mit Schriftsatz vom 18.10.2010 teilte die steuerliche Vertretung der Bf. mit, betreffend der Betriebsbesichtigung dürfe sie darauf hinweisen, dass nach dem Wissen der steuerlichen Vertretung eine Betriebsbesichtigung im Jahr 2009 stattgefunden habe. Diese Information basiere auf den Angaben ihres Mandanten, eine Zuziehung der steuerlichen Vertretung sei dazu nicht erfolgt.

## **1.1. Erwägungen betreffend Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2007**

Gemäß § 323 Abs. 37 traten u.a. die §§ 303, 304 und 305 BAO in der Fassung des FVwGG 2012, BGBI. I Nr. 14/2013, mit 1. Jänner 2014 in Kraft und sind auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden. Da die Berufungen im vorliegenden Fall am 1. Jänner noch unerledigt waren, sind im vorliegenden Verfahren

die Bestimmungen über die Wiederaufnahme des Verfahrens in der Fassung des FVwGG 2012 anzuwenden.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen 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 Wendung "im abgeschlossenen Verfahren" beruht erkennbar auf einem Redaktionsversagen. Zweck der Wiederaufnahme wegen Neuerungen ist - wie schon nach der Regelung vor dem FVwGG 2012 - die Berücksichtigung von bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen (Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 24). Gemeint sind also Tatsachen, die zwar im Zeitpunkt der Bescheiderlassung "im abgeschlossenen Verfahren" bereits existierten, aber erst danach hervorgekommen sind (vgl. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 30).

Die Bestimmungen zur Wiederaufnahme wurden zwar mit dem FVwGG 2012 geändert. Betreffend die amtswegige Wiederaufnahme erfolgte aber inhaltlich keine Abänderung (vgl. VwGH vom 26.11.2015, Ro 2014/15/0035 u. Ritz, BAO<sup>5</sup>, § 303 Tz 3).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuherkommen von Tatsachen oder Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können (vgl. VwGH vom 28.2.2012, 2008/15/0005 u. VwGH vom 19.09.2013, 2011/15/0157).

Wenn die Bf. in der Berufung ausführt, die Abgabenbehörde sei "seit der Besichtigung durch den Außendienst im Jahre 2009 auch über den mündlichen Mietvertrag zu diesem Zeitpunkt informiert" gewesen, ist festzustellen, dass diesen Ausführungen ein Datum des angeblichen Besichtigungstermins im Jahr 2009 nicht entnommen werden kann.

Fest steht weiters, dass die Bf. trotz Aufforderung in der Stellungnahme der Betriebsprüfung, auch keine genauen Angaben darüber machte, wann die angebliche Betriebsbesichtigung stattgefunden, welche Organisationseinheit diese durchgeführt hätte und welche Organwalter des Finanzamtes dabei anwesend gewesen wären.

Es sind auch keine Niederschrift oder sonstige Hinweise auf die behauptete Betriebsbesichtigung "im Jahr 2009" nicht aktenkundig.

Die Angaben der steuerlichen Vertretung im Hinblick auf eine angebliche Betriebsbesichtigung, gehen auch unter Berücksichtigung des Hinweises, dieses Wissen basiere auf den Angaben "unseres Mandaten", über die Behauptungsebene nicht hinaus.

Der erkennende Senat geht daher davon aus, dass die von der steuerlichen Vertretung der Bf. behauptete "Betriebsbesichtigung" und auch die angebliche im Rahmen der Betriebsbesichtigung Informierung über "den mündlichen Mietvertrag zu diesem Zeitpunkt" weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden konnte.

Der Mietvertrag wurde dem Finanzamt erstmals nachweislich mit Schreiben des steuerlichen Vertreters der Bf. vom 15.12.2009, also nach Ergehen der Erstbescheide betreffend Umsatzsteuer und Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für das Jahr 2007, übermittelt.

Im Zuge der Außenprüfung wurde dem Finanzamt bekannt, dass 2008 und 2009 der Mieterlös in der Vermietungsgemeinschaft am Jahresende in einer Summe eingebucht wurde, ein Zahlungsfluss aber nicht stattfand. Weiters kam hervor, dass die Errichtungskosten der Ordination ursprünglich 2006 und 2007 als Anlagevermögen von Ehegatte1 aufgenommen und ab 2006 abgeschrieben wurden.

Solcherart sind dem Finanzamt nach Bescheiderlassung betreffend das Jahr 2007 und weiters im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung Tatsachen zur Kenntnis gelangt, aufgrund derer sie von einer Gebrauchsüberlassung und nicht von einer Vermietung durch die Bf. ausgehen und daher im Spruch einen anderslautenden Umsatzsteuerbescheid und einen Bescheid über das Unterbleiben einer Feststellung gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 erlassen durfte.

Die vom Finanzamt vorgenommene Wiederaufnahme betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2007 war daher zu bestätigen.

## **2. Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2007 und 2008**

### **2.1. Feststellungen der BP hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2007 und 2008**

In der Niederschrift und in Tz 8 und Tz 11 des BP-Berichtes wird hinsichtlich Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung gem. § 188 BAO für die Jahre 2007 und 2008 Folgendes festgestellt:

Niederschrift vom 19.7.2010

"Umsatzsteuer

Mit Kaufvertrag vom 12.5.2005 haben Ehegatte1V2 und seine Gattin das Grundstück in AdrV1, je zu Hälfte erworben. In den Jahren 2006 bis Anfang 2007 wurde darauf ein Einfamilienhaus mit Arztordination errichtet. Die Ordination, die 18,8% der Gesamtfläche umfasst, soll durch die Vermietungsgemeinschaft EhegattenV1 an Ehegatte1V2 vermietet werden.

Aus dem der Betriebsprüfung vorliegenden Anlageverzeichnis von Ehegatte1V2 (StNr. xx) für 2007 geht hervor, dass die Errichtungskosten der Ordination ursprünglich bereits 2006 in dessen Anlagevermögen aufgenommen, ab 2006 abgeschrieben, in weiterer Folge (2007) jedoch als Anlagevermögen der Vermietungsgemeinschaft umgebucht und die Steuererklärungen entsprechend erstellt wurden.

Mit Schreiben vom 24.11.2008 wurde dem Finanzamt die Gründung der Vermietungsgemeinschaft angezeigt (Eröffnung des Abgabekontos 1/2009; Vergabe U-Signal 14.1.2009; Regelbesteuerungsantrag ab der Vlg 2007 vom 21.1.2009).

In der am 4.2.2009 eingereichten USt-Erklärung 2007 wurden Vorsteuern aus in 2006 und 2007 angefallenen Errichtungskosten (bzw. Anschaffungskosten von Betriebs- und Geschäftsausstattung) i.H.v. € 27.722,17 geltend gemacht, in der am 27.10.2009 eingereichten USt-Erklärung 2008 Vorsteuern i.H.v. € 2.538,59 und Umsätze aus der Vermietung i.H.v. € 9.240 (€ 770,00 \* 12) erklärt.

Aus dem der Zeitschrift "ABC" beigelegten Ärzteverzeichnis geht hervor, dass die Räumlichkeiten in der Xgasse (zumindest) ab Anfang 2008 als Privatordination genutzt werden.

Ob der Miteigentumsgemeinschaft Unternehmereigenschaft zukommt, wenn sie ausschließlich an ihre Miteigentümer "vermietet", muss einzelfallbezogen geprüft werden. Zunächst ist dafür notwendig, dass die Miteigentumsgemeinschaft nach außen hin auftritt. Darüber hinaus muss sie auch tatsächlich unternehmerisch tätig sein.

Ein Auftreten nach außen bzw. eine echte Vermietung an den Miteigentümer wird allerdings nur in den seltensten Fällen angenommen werden können.

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist unter Miteigentümern die bloße Gebrauchsregelung als Regelfall zu betrachten, die Begründung eines Bestandverhältnisses hingegen die Ausnahme, die in eindeutigen Vereinbarungen ihren Niederschlag finden muss. (VwGH 11.12.1996, 95/13/0227; VwGH 9.7.1997, 93/13/0002).

Der Abschluss eines Mietvertrages ist grundsätzlich nur dann anzuerkennen, wenn die Parteien eindeutig ihren Willen zum Ausdruck bringen, durch den abgeschlossenen Mietvertrag mehr als eine bloße Gebrauchsüberlassung zu begründen.

Nach ständiger Rechtsprechung werden Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen, und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Der Abschluss eines Mietvertrages zwischen nahen Angehörigen bedarf zwar nicht der Schriftform, liegt jedoch kein schriftlicher Bestandvertrag vor, so müssen die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Zu den wesentlichen Vertragsbestandteilen gehören beispielsweise:

- Bestandgegenstand

- zeitlicher Geltungsbereich
  - Mietzinshöhe
  - Wertsicherungsklauseln
  - Schicksal von Mieterinvestitionen
  - Instandhaltungspflichten
  - Tragung von Betriebskosten
- (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186)

Der mit Vorhalt vom 1.12.2009 abverlangte Mietvertrag weist folgenden Inhalt auf:

#### Beschreibung des Mietobjektes

Nutzfläche der Ordination 69,38 m<sup>2</sup>  
 Beginn des Mietverhältnisses 01.01.2009  
 Dauer des Mietverhältnisses unbestimmte Zeit  
 Mietzins € 770,00 netto

Der Mieter verpflichtet sich, das Mietobjekt pfleglich zu behandeln.

Dem Mieter ist es gestattet Ordinationsschilder anzubringen.

Datum des Mietvertrages 01.12.2009

Folgende unklaren bzw. fehlenden Vereinbarungen sprechen gegen einen eindeutigen, dem Fremdvergleich standhaltenden Vertrag: (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186)

#### Monatliches Entgelt

- Die Formulierung "Miete netto" ist unklar. Es geht nicht daraus hervor, ob exkl. USt, exkl. Betriebskosten (bzw. beides) gemeint ist; auf eine allfällige USt wird nicht hingewiesen (die Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten ist grundsätzlich unecht befreit).
- Die Fälligkeit des Mietzinses sowie eine Vereinbarung für den Fall der Nichtentrichtung des Mietzinses fehlen.
- Eine Regelung betreffend Betriebskosten ist nicht enthalten.
- Die für die Ordination angeschaffte Betriebs- und Geschäftsausstattung ist im Anlagenverzeichnis der geprüften Vermietungsgemeinschaft enthalten. Ob deren Benützung durch das Mietentgelt umfasst wird oder nicht, geht aus dem abgeschlossenen Vertrag nicht hervor.

Regelungen betreffend Instandhaltungspflichten und Schicksal von Mieterinvestitionen fehlen

Wertsicherung des monatlichen Entgelts  
 wurde nicht vereinbart

#### Rückwirkender Abschluss des Mietvertrages

Der Mietvertrag wurde am 1.12.2009 (in Folge des Vorhalts des Finanzamtes) abgeschlossen. In den Jahren 2008 und 2009 erfolgte keine monatliche Verrechnung der Miete. Der Mieterlös wird in der Vermietungsgemeinschaft am Jahresende in einer Summe eingebucht, ein Zahlungsfluss findet nicht statt.

Lt. VwGH v. 27.5.1987, 84/13/0221 berechtigt der rückwirkende Abschluss auch bei einem Mietvertrag die Versagung der steuerlichen Anerkennung.

Da die abgeschlossene Mietvereinbarung einem Fremdvergleich nicht standhält und darüber hinaus rückwirkend erfolgte, kommt der Miteigentumsgemeinschaft nach Ansicht der Betriebsprüfung keine Unternehmereigenschaft zu.

Des weiteren widerspricht der Umstand, dass die Errichtungskosten der Ordination ursprünglich im Anlagevermögen von Ehegatte1V2 aufgenommen wurden/werden sollten, dem Vorhaben, die Ordination durch die Miteigentümergemeinschaft zu vermieten. Der in den Umsatzsteuererklärungen 2007 und 2008 geltend gemachte Vorsteuerabzug steht nicht zu, ab 2008 ist keine Umsatzsteuer zu entrichten.

Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass grundsätzlich die Geltendmachung von Vorsteuern aus Eingangsrechnungen 2006 in der Umsatzsteuererklärung 2007 nicht zulässig ist.

Darüber hinaus liegt nach Ansicht des Finanzamtes bei der gegenständlichen Vermietung eine nach dem Gemeinschaftsrecht missbräuchliche Praxis vor. Die Zwischenschaltung einer zum Vorsteuerabzug berechtigten Vermietungsgemeinschaft statt direktem Leistungsbezug durch den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Arzt führt zur Erzielung eines Steuer- und damit verbundenen Liquiditätsvorteiles.

Beachtliche außersteuerliche Gründe können für die gewählte Gestaltung nicht geltend gemacht werden.

Nach dem Urteil des EuGH 21.2.2006, C-255/02, Halifax ua steht das Gemeinschaftsrecht nämlich dem Recht des Steuerpflichtigen auf Vorsteuerabzug entgegen, wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.

Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung

Mangels Anerkennung des Bestandverhältnisses ist die Ehegattengemeinschaft nicht als Mitunternehmerschaft anzusehen. Eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung findet daher nicht statt."

Tz 8 und 11 des BP-Berichts vom 27.7.2010

"Umsatzsteuer

Tz. 8 Unternehmereigenschaft

Auf die Ausführungen in der Niederschrift unter "Umsatzsteuer" wird verwiesen.

Da die abgeschlossene Mietvereinbarung einem Fremdvergleich nicht standhält, kommt der Miteigentumsgemeinschaft keine Unternehmereigenschaft zu.

Die in den Umsatzsteuererklärungen 2007 und 2008 geltend gemachten Vorsteuer in Höhe von

	€
2007	27.722,17

2008	2.538,59
------	----------

können daher nicht abgezogen werden. Umsätze aus der Vermietung (lt. Erklärung 2008 € 9.240,00 - zu versteuern mit 20 % USt) liegen nicht vor.

Hinsichtlich der Feststellungen, die zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens 2007 führen, wird auf die Niederschrift ("Wiederaufnahme des Verfahrens") verwiesen. ...

Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung

Tz. 11 Nichtvorliegen einer Mitunternehmerschaft

Mangels Anerkennung des Bestandsverhältnisses ist die Ehegattengemeinschaft nicht als Mitunternehmerschaft anzusehen. Eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung findet daher nicht statt.

	2007	2008
	Bescheid	Erklärung
Ergebnisanteile bisher	€	€
Ehegatte1V3	-1.386,11	524,48
Ehegattin1	-1.368,11	524,50
	-2.772,22	1.048,98
Ergebnisanteile lt. Bp	0,00	0,00

Zur Wiederaufnahme des Verfahrens 2007 wird auf die Ausführungen in der Niederschrift unter "Umsatzsteuer" und "Wiederaufnahme des Verfahrens" verwiesen."

## **2.2. Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2007 und 2008**

In der Berufung vom 30.7.2010 wird hinsichtlich Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Feststellung gem. § 188 BAO für die Jahre 2007 und 2008 wie folgt ausgeführt:

"Mit Bescheiden vom 27.07.2010 wird die Umsatzsteuer für die Jahre 2007 und 2008 mit jeweils Null festgesetzt. Des Weiteren wird mit Feststellungsbescheiden gemäß § 92 iVm § 190 Abs. 1 BAO die Gewinnfeststellung der Jahre 2007 und 2008 nicht festgesetzt.

Namens und im Auftrag unseres Mandanten erheben wir gegen die genannten Bescheide das Rechtsmittel der Berufung und beantragen die Umsatzsteuer 2007 und 2008 als auch die Gewinnfeststellung 2007 und 2008 gemäß den eingebrachten Steuererklärungen erlassen zu wollen.

Als Begründung führen wir an, dass die Hausgemeinschaft unserer Mandantschaft der Abgabenbehörde bekannt war; die Vermietung der Abgabenbehörde bekannt war, die

Miete fremdüblich in der Höhe und auch betreffend der quadratmetermäßigen Auslegung als Ordination der Abgabenbehörde bekannt war. Die Abgabenbehörde hat die Ordination bzw. den vermieteten Anteil besichtigt und war voll über die Vorgehensweise informiert.

Wir dürfen daher auf unser Schreiben vom 14. Juni 2010 verweisen, erheben die dort angeführten Argumente als Teil unserer Berufung und dürfen um antragsgemäßes Vorgehen im Rahmen der Berufungsentscheidung ersuchen.

Wir beantragen eine mündliche Verhandlung, sowie die Befassung des gesamten Berufungssenates für den Fall der direkten Vorlage an den Unabhängigen Finanzsenat."

In Beantwortung eines Vorhaltes der Betriebsprüfung, der einen Entwurf der Niederschrift der Betriebsprüfung zum Inhalt hatte, erfolgte das in der Berufung erwähnte Schreiben der steuerlichen Vertretung der Bf. vom 14.7.2010 und wird darin wie folgt ausgeführt:

"Betreffend des beschriebenen Sachverhaltes gehen wir mit Ihnen konform; nicht konform gehen wir in der rechtlichen Auslegung.

Im Einzelnen erlauben wir uns hierzu folgendes auszuführen:

1. Die Finanzverwaltung ist seit November 2008 aufgrund des bei Ihrem Amte eingereichten Fragebogens Verf 16 samt Vorlageschreiben über die Hausgemeinschaft informiert. Die Vorsteuerbeträge wurden mit Ergänzungsauftrag vom 09. Februar 2009 abverlangt und der Finanzverwaltung übermittelt. Die Mietvereinbarung wurde der Abgabenbehörde übermittelt und ist auch diese bekannt.

Unter den Erfordernissen der Mietverträge zwischen nahen Angehörigen ist das wesentliche Kriterium, dass die Verträge nach außen entsprechen klar zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung) und einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben. Weiters müssen sie so gestaltet sein, dass sie auch zwischen Fremden zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Im gegenständlichen Fall wurde eine "Miete netto" vereinbart, darunter ist, nach in Österreich unstrittiger Praxis und Judikatur, die Miete zzgl. Betriebskosten und Mehrwertsteuer zu verstehen. Würden - so wie von der Abgabenbehörde angenommen - die Betriebskosten hierin enthalten sein, so müsste entweder von einer Bruttogesamtmiete oder von einer Miete inkl. Betriebskosten gesprochen werden. Dies lässt sich nicht nur aus der wörtlichen Auslegung Mietzins entnehmen, sondern entspricht auch den Vorschriften des Mietrechtsgesetzes.

Die Vereinbarung eines Nettomietzins zzgl. Betriebskosten und Mehrwertsteuer ist daher weder unklar, noch fremdüblich, sondern wird in dieser Form üblicherweise so getätigert.

Die Fälligkeit des Mietzinses bestimmt sich ebenfalls nach den gesetzlichen Regelungen, wonach nämlich die Miete prinzipiell im Voraus zu entrichten ist, bei Nichtentrichtung ist daher eine entsprechende im AGBG bzw. MRG geregelten Verzugszinsenregelung anzuwenden.

2. Weiters ist ebenfalls aus dem MRG klar ersichtlich, dass für die die Instandhaltung des Mietobjektes, soweit es sich dem MRG gemäß um laufenden Instandhaltungen handelt, der Mieter zuständig ist, die Aufrechterhaltung der für das Mietobjekt notwendigen Einrichtungen (Gas, Wasser, Strom etc.) ist nach der Judikatur der Zivilgerichte Aufgabe des Vermieters. Diese Regelungen müssen im Übrigen nicht ausdrücklich vereinbart werden, da eben das MRG entsprechende Klarstellung bietet.

3. Wertsicherung des monatlichen Entgeltes:

Auch diese Frage ist aus dem Gesetz ableitbar, d.h. eine Wertsicherung ist automatisiert aufgrund des MRGs anzuwenden.

4. Rückwirkender Abschluss des Mietvertrages:

Der Mietvertrag wurde mit Wirkung ab der Fertigstellung der Ordination vereinbart; der schriftliche Mietvertrag wurde am 01.12.2009 abgeschlossen.

Hierbei handelt sich aber keinesfalls um einen rückwirkenden Abschluss, da ja die Finanzverwaltung bereits seit November 2008 über die Hausgemeinschaft und die Vermietung durch die Hausgemeinschaft informiert war. Rückwirkende Verträge sind dann laut Judikatur nicht abzugsfähig, wenn dadurch im Nachhinein steuerrelevante Verhältnisse geschaffen werden sollen, die von Anbeginn an nicht vorlagen. Da aber bereits mit Meldung vom 24. November 2008 die Abgabenbehörde die Vermietungssituation informiert war, kann keinesfalls eine rückwirkende Herbeiführung von steuerrelevanten Umständen vorliegen.

5. Fremdvergleich:

Wir teilen die Auffassung der Finanzverwaltung nicht, dass die Miete von € 770,00 für rund 70 m<sup>2</sup> unüblich ist, eine Ordinationsmiete für € 11,00 mit einem neuen Ausstattungsstand ist unseres Erachtens nach fremdüblich. Gerne können wir diesbezüglich Mietenspiegel vorliegen, die diesen Umstand belegen.

6. Betreffend der Geltendmachung der Vorsteuern im Jahre 2007 weisen wir darauf hin, dass die Vorsteuer dann geltend gemacht wurde, als die genaue quadratmetermäßige Aufteilung fest stand, also seitens der Hausgemeinschaft der vermietete Teil und die Gesamtkosten fest standen. Eine Geltendmachung im Jahr 2006 während der Bautätigkeit wäre nach Praxis der Finanzverwaltung ohnehin nicht zugestanden bzw. hätte die Finanzverwaltung die diesbezüglichen Vorsteuerbeträge nicht anerkannt. Üblicherweise werden bei Vermietungsgemeinschaften erst bei tatsächlicher Vermietung die Vorsteuerbeträge in jenem Jahr zuerkannt. Die Vorgehensweise hat sich daher der Praxis der Finanzverwaltung entsprechend dargestellt.

7. Missbräuchliche Vorgehensweise:

Die gemeinschaftliche Anschaffung des Grundes und der gemeinschaftliche Bau durch das Ehepaar ist aufgrund der zivilrechtlichen Situation keinesfalls ein Missbrauch. Hätte der Gesetzgeber gemeinschaftliches Eigentum von Ehegatten als missbräuchliche

Vorgehensweise angesehen, hätte er diesbezügliche Vorschriften schaffen können. Des Weiteren ist gerade durch die Möglichkeit grunderwerbsteuerbefreite Anteile innerhalb der Ehegemeinschaft zu verschenken, vom Gesetzgeber offensichtlich geradezu gewollt, sodass ein entsprechender "Vermögensausgleich" zwischen Ehegatten möglich ist. Wir können daher die missbräuchliche Vorgangsweise bei Anschaffung gleichteiligen Eigentums durch Ehegatten nicht erkennen.

Wenn aber schon aus zivilrechtlicher Sicht eine Vermietungsgemeinschaft zulässig ist und die entsprechenden Bauaufträge, Behördeneingaben, Kollaudierungen etc. durch das Ehepaar erfolgen muss (entsprechend der zivilrechtlichen Eigentümerlage), so kann in der nachfolgenden Vermietung kein Missbrauch gesehen werden.

Missbräuchlich ist nur eine vom Gesetzgeber ungewollte, unübliche Vorgehensweise anzusehen. Gerade diese Umstände liegen im gegenständlichen Fall nicht vor."

In der mündlichen Verhandlung verwies der steuerliche Vertreter der Bf. auf die Entscheidung des BFG vom 18.11.2015, RV/3100919/2010, die zu einem völlig identen Vorgang ergangen sei. Dort sei bezüglich der Fremdüblichkeit darauf abgestellt worden, dass es auf die fremdübliche Höhe des Mietentgelts ankomme, die Unüblichkeit einzelner Vertragsbestandteile (z.B. verspätete Zahlung der Miete oder keine Kaution) sei nicht schädlich. Was die gegenständliche Miete betreffe, so sei deren Fremdüblichkeit nicht zweifelhaft.

Der Vertreter des Finanzamtes führt aus, es werde darauf verwiesen, dass die Gegebenheiten des Einzelfalles maßgeblich seien. Das Finanzamt könne die Fremdüblichkeit der Miethöhe auch nicht außer Streit stellen, da unklar sei, ob nur die Räume oder auch die Einrichtung vermietet worden seien. Es liege kein marktkonformes Verhalten vor, weil Ehegatte1 die Investitionen im Jahr 2006 bei sich berücksichtigt, dh. aktiviert und abgeschrieben habe. Es habe sich ein Bild geboten, wonach die Investitionen aus wirtschaftlicher Sicht dem Ehegatte1 zuzurechnen gewesen seien. Es sei auch nicht auf die unter Fremden bestehenden Interessengegensätze Bedacht genommen worden, dazu hätte es jedenfalls des Abschlusses eines schriftlichen Mietvertrages bedurft; auch sei dies ein Teil der Gegebenheit, die für die Beurteilung des Einzelfalles maßgeblich seien.

Der steuerliche Vertreter der Bf. führte aus, wenn die Frage der Unternehmereigenschaft einer Mietergemeinschaft von der Finanzverwaltung im gegenständlichen Fall in Zweifel gezogen werde, so werde auf die hierzu bestehende EuGH-Judikatur verwiesen, wonach jedes nach außen gerichtete Verhalten zur Einnahmenerzielung - mit Ausnahme von Missbrauchsfällen - die Unternehmereigenschaft bewirke. Im gegenständlichen Fall sei die Vermietungssituation der Finanzverwaltung frühzeitig durch eine Meldung gem. § 120 BAO bekanntgegeben worden; darüber hinaus habe die Finanzverwaltung vor Anerkennung der entsprechenden Vorsteuerbeträge die diesbezüglichen Eingangsrechnungen geprüft und in Kenntnis der Vermietungssituation diese Vorsteuerbeträge anerkannt. Die Frage des Zeitpunktes der Geltendmachung

der Vorsteuerbeträge sei nach den gültigen Richtlinien für Vermietungsfälle korrekt durchgeführt worden. Nach den von der Finanzverwaltung aufgestellten Richtlinien dürfe ein Vorsteuerabzug bei Vermietungsfällen erst dann vorgenommen werden, wenn klar sei, dass entsprechende mehrwertsteuerpflichtige Einnahmen erfolgen werden. Eine Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen, bevor diese mehrwertsteuerpflichtige Vermietung nachgewiesen werden könne, ließen die damals und auch heute geltenden Mehrwertsteuerrichtlinien nicht zu. Dies deshalb, da ja prinzipiell bei Geschäftsvermietungen eine Mehrwertsteuerbefreiung vorliege und daher jeweils eine mehrwertsteuerpflichtige Vermietungssituation vor Geltendmachung der Vorsteuerbeträge nachzuweisen sei. Zur Frage des marktkonformen Verhaltens im Jahr 2006 sei darauf zu verweisen, dass erst nach Fertigstellung des Gebäudes und der endgültigen Aufteilung der Quadratmeter eine Zuweisung des korrekten Vorsteuerbetrages im Rahmen der Gesamtkosten möglich gewesen sei. Es habe daher erst zu diesem Zeitpunkt die Geltendmachung erfolgen können. Zur Frage der Einbauten beziehungsweise des mitvermieteten Mobilars sind jene Einbauten mitvermietet, die nach zivilrechtlicher Rechtslage mit dem Gebäude fest verbunden seien, also auch Einbaumöbel. Aus diesem Grund sei auch ab Beginn der Vermietungssituation die Erfassung dieser Einbauten im Anlageverzeichnis der Hausgemeinschaft erfolgt.

Dass die Ordination bereits, wie aus der Ärztezeitung ersichtlich sei, im Jahr 2008 genutzt worden sei, werde nicht bestritten, die Nutzung beruhe jedenfalls auf einer mündlichen Abrede. Dem Finanzamt sei die Vermietungssituation bekannt gewesen, ebenso seien die Rechnungen bezüglich der Vorsteuer überprüft worden, damit sei auch der Prozentanteil der vermieteten Fläche bekannt gewesen. Die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme lägen daher nicht vor.

### **2.3. Erwägungen betreffend Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für die Jahre 2007 und 2008**

§ 2 Abs. 1 UStG 1994 lautet:

"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."

Nach Art. 9 Abs. 1 Unterabsätze 1 und 2 der im Beschwerdefall anzuwendenden Richtlinie 2006/112/EG gilt als Steuerpflichtiger, wer die wirtschaftliche Tätigkeit eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden selbständig und unabhängig von ihrem Ort ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis. Durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten wird im Resultat auf nachhaltige, einnahmenorientierte Aktivitäten abgestellt (vgl. Ruppe/Achaz, UStG4, § 2 Tz 8).

Wer einen Vorsteuerabzug vornehmen möchte, muss nachweisen, dass er die Voraussetzungen hierfür und insbesondere die Kriterien für die Einstufung als Steuerpflichtiger erfüllt. Art 4 der Sechsten Richtlinie (nunmehr: Art. 9 Abs. 1 Unterabsätze 1 und 2 der Richtlinie 2006/112/EG) hindert die Finanzverwaltung daher nicht daran, objektive Belege für die geäußerte Absicht zu verlangen. Ein behördliches oder gerichtliches Organ, das zu diesem Problem Stellung zu nehmen hat, muss folglich unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten, die für den Einzelfall charakteristisch sind, ermitteln, ob die fragliche Tätigkeit - hier die Nutzung eines Gegenstandes in Form der Vermietung - zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dient (siehe EuGH 26.09.1996, C-230/94, Enkler, Rz 24).

Die Frage, ob die streitgegenständliche Vermietung zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen ausgeübt wird und damit überhaupt eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, ist anhand des Gesamtbildes der Verhältnisse zu beurteilen (vgl. VwGH 10.02.2016, 2013/15/0284).

§ 833 ABGB samt ... lautet wie folgt:

"Rechte der Theilhaber in der gemeinschaftlichen Sache:

a) In Rücksicht des Hauptstammes;

§ 833. Der Besitz und die Verwaltung der gemeinschaftlichen Sache kommt allen Theilhabern insgesamt zu. In Angelegenheiten, welche nur die ordentliche Verwaltung und Benützung des Hauptstammes betreffen, entscheidet die Mehrheit der Stimmen, welche nicht nach den Personen, sondern nach dem Verhältniß der Anteile der Theilnehmer gezählt werden."

Die Benützungsregelung unter Miteigentümern überläßt nicht entgeltlich den Gebrauch, weil dieser nach § 833 Satz 1 ABGB allen Miteigentümern schon von vornherein gemeinsam zusteht. Mit einer Benützungsregelung unter Miteigentümern wird daher kein Gebrauchsrecht eingeräumt, sondern nur das gesetzlich ohnehin allen Miteigentümern zustehende Gebrauchsrecht in seiner Ausübung einvernehmlich geregelt (vgl. VwGH 11.12.1996, 95/13/0227).

Um bei der Überlassung des Gebrauches das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit ausschließen zu können, kommt entscheidendes Gewicht dem Gesamtbild der Verhältnisse zu.

Das erkennende Gericht geht für den streitgegenständlichen Zeitraum 2007 und 2008 aus folgenden Gründen von einer bloßen Gebrauchsüberlassung aus, die nicht als unternehmerische Tätigkeit einzustufen ist:

Der schriftliche Mietvertrag vom 1.12.2009 weist den Beginn des Mietverhältnisses mit 1.1.2009 aus (siehe G-Akt, S 79 ff).

In einer Anzeige in "ABCD" wird die Privatordination des Ehegatte1 an der Wohnadresse beworben (siehe APB S 135). In der mündlichen Verhandlung wurde außer Streit gestellt,

dass die Ordination jedenfalls bereits, wie aus der Anzeige in ABCD ersichtlich, im Jahr 2008 genutzt wurde.

Die Aufwendungen für die Privatordination wurden für das Jahr 2006 im Anlageverzeichnis des Ehegatte1 aufgenommen und dort abgeschrieben (siehe ABP S 145). Daraus ergibt sich, dass bereits 2006 eine Zuordnung zu Ehegatte1 vorgenommen wurde.

Es wurden bis zum Jahr 2008 Anschaffungen und Aufwendungen betreffend die Privatordination bei Ehegatte1 verbucht und erst in der Folge auf die Vermietungsgemeinschaft umgebucht (siehe ABP S 162 ff).

Die Betriebsprüfung hat in ihrem Bericht - in der Folge von der Bf. unwidersprochen - festgestellt, dass in den Jahren 2006 bis Anfang 2007 ein Einfamilienhaus mit Arztordination errichtet wurde.

Es wurden Abschreibungen betreffend die Ordination in der Vermietungsgemeinschaft für die Jahre 2007 und 2008 (siehe ABP S 59 u 61 sowie Anlageverzeichnis für 2007 ABP S 146 - 148) beantragt und ist daher auch aus diesem Grund von einer Inbetriebnahme im Jahr 2007 auszugehen.

Festgestellt wird, dass für den streitgegenständlichen Zeitraum 2007 und 2008 kein schriftlicher Mietvertrag vorliegt.

Für das Jahr 2007 wurde in der von den Bf. vorgelegten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung weder eine Miete berücksichtigt noch eine solche für diesen Zeitraum vereinnahmt.

Die Bf. berücksichtigten für das Jahr 2008 Mieterträge bei den Einnahmen, ohne dass für diese in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erfassten Position ein Zahlungsfluss vorliegt (siehe ABP S 132).

Es hat also im streitgegenständlichen Zeitraum 2007 und 2008 u.a. deshalb kein Leistungsaustausch stattgefunden, da keine Miete an die Bf. bezahlt wurde.

Aus den Umständen im Zeitpunkt der Investition ist nicht ersichtlich, dass hinsichtlich der Privatordination die Absicht einer Vermietung bestanden hat (kein eigenes Anlageverzeichnis, Afa wurde bei Ehegatte1 geltend gemacht, der Mietvertrag datiert aus 2009, der Beginn des Mietvertrag ist mit 1.1.2009 vereinbart, bis inklusive 2009 ist keine Miete an die Vermietungsgemeinschaft geflossen). Im Zeitpunkt der Errichtung war die Privatordination nicht für eine Vermietung bestimmt.

Dass das Finanzamt über die "Vermietungssituation" mit der Meldung vom 24.11.2008 informiert gewesen sei, wie die steuerliche Vertretung ausführt, trifft deshalb nicht zu, da aus dieser Meldung weder der Mietgegenstand noch ein potentieller Mieter hervorgeht. Es ist lediglich ersichtlich, dass eine Vermietungsgemeinschaft der angeführten Ehegatten beim Finanzamt angezeigt wurde. Die angeführte Meldung vom 24.11.2008 steht im Einklang mit dem im Mietvertrag vom 1.12.2009 angeführten Beginn des Mietverhältnisses am 1.12.2009 und im Widerspruch dazu, dass bereits für die streitgegenständlichen Jahre 2007 und 2008 ein Mietverhältnis bestanden hätte.

Da es für die streitgegenständlichen Jahre 2007 und 2008 weder einen Bestandtitel gibt (der Beginn der Vermietung ergibt sich aus dem vorliegenden Mietvertrag eindeutig ab dem 1.1.2009) noch eine Bezahlung von Miete für diese Jahre erfolgte, ist festzustellen, dass die Vermietungsgemeinschaft im streitgegenständlichen Zeitraum 2007 und 2008 weder als Unternehmer aufgetreten ist noch eine wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet hat.

Gebrauchsüberlassung innerhalb funktionierender Ehe

Der Titel, aus dem diese Nutzung in den streitgegenständlichen Jahren 2007 und 2008 erfolgte, ist die Gebrauchsüberlassung unter Ehegatten und ergibt sich klar aus dem oben festgestellten Sachverhalt.

Gebrauchsüberlassung ist Ausdruck einer funktionierenden Partnerschaft, ohne einen über den typischen Rahmen einer Familiengemeinschaft hinausgehenden Zweck zu verfolgen. Streitgegenständlich liegt eine faktische Gestaltung der Lebensverhältnisse während aufrechter Ehe und kein Bestandtitel (Mietvertrag) vor.

Es liegt also kein anderer Rechtstitel als das aus dem Miteigentumsrecht erfließende Benützungsrecht vor, womit nur das gesetzlich ohnehin allen Miteigentümern zustehende Gebrauchsrecht in seiner Ausübung einvernehmlich geregelt wird.

Erstmals und unbestimmt wurde in der mündlichen Verhandlung eine mündliche Abrede als Grundlage der Nutzung in den streitgegenständlichen Jahren 2007 und 2008 in den Raum gestellt und widerspricht diese eindeutig dem Mietvertrag (Mietvertrag vom 1.12.2009, Beginn des Mietverhältnisses 1.1.2009), den Aussagen des Ehegatte1, wonach es außer dem vorliegenden Mietvertrag keine andere Ausfertigung eines Mietvertrages (anderes Vertragsdatum, andere Vereinbarungen, etc.) gibt (siehe ABP S 89), sowie u.a. der Aktivierung und Abschreibung von Investitionen bei Ehegatte1 und den weiteren angeführten Sachverhaltselementen. Es wird daher mit dieser behaupteten mündlichen Abrede keine über die bloße Gebrauchsüberlassung hinausgehende Grundlage für die Nutzung der Privatordination dargetan.

Weitere Umstände, aus denen zu folgern gewesen wäre, dass der von den Beschwerdeführerin behauptete Rechtstitel des Bestandvertrages dem Willen der Miteigentümer im konkreten Fall mehr als die bloße Gebrauchsregelung entsprach, wurden von den Beschwerdeführern nicht aufgezeigt und sind auch nicht zu erkennen.

Die in der mündlichen Verhandlung angesprochene Frage des Zeitpunkts der Geltendmachung des Vorsteuerabzuges bei Vermietungsfällen stellt sich im vorliegenden Fall nicht, weil von einer bereits von der Errichtung des Gebäudes an feststehenden Vermietung der Ordinationsräume durch die von den Ehegatten gebildete Miteigentümergeinschaft, bei der lediglich ungewiss wäre, ob die Vermietung mehrwertsteuerpflichtig oder mehrwertsteuerfrei erfolgen wird, nach den vorliegenden Verhältnissen nicht ausgegangen werden kann.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (getroffene Feststellungen) lag eine wirtschaftliche Tätigkeit, die auf nachhaltige einnahmenorientierte Aktivitäten gerichtet

ist, im streitgegenständlichen Zeitraum 2007 und 2008 nicht vor, den Bf. kam im streitgegenständlichen Zeitraum die Stellung von Unternehmern (Steuerpflichtigen) nicht zu.

Dass die Ehegatten allenfalls mit Beginn des Jahres 2009 den Entschluss gefasst haben, die bis dahin vom Ehemann kraft der aus der aufrechten Ehe resultierenden faktischen Gestaltung der Lebensverhältnisse für seine Arztätigkeit verwendeten Ordinationsräume nunmehr als Miteigentümergemeinschaft einer unternehmerischen Nutzung in Form einer Vermietung zuzuführen, ist für den Streitzeitraum unerheblich.

Die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 war daher abzuweisen.

Davon abgesehen wäre, selbst wenn im streitgegenständlichen Zeitraum bereits ein Mietverhältnis mit dem von den Bf. behaupteten Inhalt bestanden hätte, ein solches Mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen.

**Fremdübliche Vermietung im streitgegenständlichen Zeitraum 2007 und 2008**

Im Hinblick auf eine fremdübliche Vermietung ist zunächst festzustellen, dass für den streitgegenständlichen Zeitraum 2007 und 2008 kein Mietvertrag vorliegt.

Hinsichtlich der mündlichen Abrede für den streitgegenständlichen Zeitraum 2007 und 2008 ist zu fragen, ob damit ein der Nutzung des Objektes zugrundeliegendes Rechtsverhältnis erweislich ist, mit dem die beschwerdeführende Miteigentümergemeinschaft Räume einem Ehegatten zur Nutzung überlassen hatte. Da diese mündliche Abrede weder nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen ist noch ein eindeutiger, klarer jeden Zweifel ausschließender Inhalt festgestellt werden kann, liegt damit keine fremdübliche Vereinbarung vor.

Betreffend das Jahr 2007 wurde weder eine Miete in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung berücksichtigt noch eine solche vereinnahmt. Für das Jahr 2008 wurde eine Überschussrechnung abgegeben und in dieser Mieteinnahmen von € 9.240,00 berücksichtigt. Hinsichtlich dieser erklärten "Mieteinnahmen" fand unstrittig kein Zahlungsfluss statt.

Es fehlt eine Regelung zur Tragung der Betriebskosten im vorgelegten Mietvertrag und werden auch keine Betriebskosten in der bei den Einnahmen für die Jahre 2008 und 2009 erfassten Mieterträgen berücksichtigt, auch nicht als Durchlaufposten. Abermals sei auf den vereinbarten Beginn der Vermietung laut Mietvertrag mit 1.1.2009 hingewiesen.

Ein allfälliger Mietvertrag wurde aber auch nicht gelebt, da zwar eine Berücksichtigung von Miete für 2008 und 2009 in den Erklärungen erfolgte, aber unbestritten hinsichtlich dieser in die Erklärungen aufgenommenen Mieten kein Zahlungsfluss erfolgte.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechtes nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel

ausschließen den Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 26.05.2010, 2006/13/0134).

Wenn im streitgegenständlichen Zeitraum 2007 und 2008 die Bf. von einer Vermietung durch die Ehegattengemeinschaft (Vermietungsgemeinschaft) an einen der Ehegatten ausgegangen wird, für diesen Zeitraum u. a. aber kein Mietvertrag vorliegt und auch Mietzahlungen zwar in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2008 berücksichtigt wurden, aber unstrittig keine Miete entrichtet wurde, so kann dies nicht als fremdüblich angesehen werden.

Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 und 2008

Hinsichtlich des Unterbleibens einer Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2007 und 2008 ist festzuhalten, dass eine bloße Gebrauchsregelung unter Miteigentümern nicht den Einkunftstatbestand des § 2 Abs. 3 Z 6 der Einkommensteuergesetze verwirklicht. Dies folgt daraus, dass mit einer solchen Regelung das für diese Einkunftsart essentielle Merkmal der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung, aufgrund eines fremdüblichen Vertrages, nicht erfüllt wird (vgl. VwGH 11.12.1996, 95/13/0227).

Mangels Anerkennung eines Bestandverhältnisse ist die Ehegattengemeinschaft nicht als Mitunternehmerschaft anzusehen.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die gegenständliche Entscheidung hing von der im Rahmen der Beweiswürdigung vorgenommenen Beurteilung ab, ob unter Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse die Nutzung des streitgegenständlichen Gegenstandes in Form einer Vermietung zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen diente oder eine Gebrauchsregelung unter Miteigentümern vorlag, somit von Tatfragen ab, mit denen keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung in Zusammenhang steht. Die Revision war daher spruchgemäß nicht zuzulassen.

