



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Johann Ing. Blöchl, Wirtschaftstreuhänder, 4470 Enns, Teichweg 9, gegen die Bescheide des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 11. August 2005 betreffend Umsatzsteuer 2002 bis 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt im streitgegenständlichen Zeitraum neben seinen (pauschalierten) Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft unter anderem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer Eigentumswohnung (in der Folge kurz ETW) in Amstetten sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Beteiligung an einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (in der Folge kurz GesbR, StNr. 777/7777).

Mit Bescheiden vom 20. Mai 2003 und vom 25. Juni 2004 wurde der Bw. erklärungsgemäß zur Einkommensteuer für 2002 und 2003 veranlagt.

Mit Schreiben vom 10. Juni 2005 übermittelte die steuerliche Vertretung des Bw. dem Finanzamt neben der Steuerklärung für 2004 Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2002 bis 2004 sowie eine Verzichtserklärung auf Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gemäß § 6 Abs.

3 UStG 1994 ab dem Kalenderjahr 2004. Der Bw. beantragt die Veranlagung zur Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003 vorzunehmen. Erläuternd führt der Bw. dazu aus:

Im Zuge der Teilnahme an der hochwasserkatastrophenbedingten Absiedlungsförderung des Landes Niederösterreich im Jahr 2002 habe der Bw. mit dem Neubau eines Zweifamilienwohnhauses und einer separaten Halle (Wirtschaftsgebäude) begonnen.

Die zweigeschossige Halle (Keller- und Erdgeschoss) sei baulich nur über einen als PKW-Garage genutzten Zwischentrakt mit dem Wohnhaus verbunden. Eine direkte Verbindung zwischen Halle und PKW-Garage bzw. Wohnhaus bestehe nicht.

Im Erdgeschoss der Halle sei für die Eltern (Ausgedingebezieher) eine Wohnung errichtet worden und befinde sich im Erdgeschoss auch eine Einstellhalle für die noch dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Bw. dienenden Maschinen und Geräte.

"Im Kellergeschoss der Halle wird ein Einstell- und Werkstättenraum im Ausmaß von rd. 120 m² seit Fertigstellung und Inbetriebnahme der Halle ab Jahresbeginn 2004 für die Einstellung und Wartung einer mobilen Großhackmaschine samt Zugfahrzeug an die [GesbR]..., welche einen Gewerbebetrieb führt, vermietet."

Das Mietverhältnis für die Benützung der Halle durch die GesbR werde nun auch schriftlich festgehalten (Mietvertrag vom 6. Juni 2005) und beiliegend übermittelt.

Ferner befinden sich im Kellergeschoss der Halle Abstell- und Lagerräume die privat durch den Bw. bzw. dessen Sohn genutzt werden.

Insgesamt ergebe sich eine 19%-ige gewerbliche Nutzung (durch die GesbR), eine 35%-ige Nutzung durch die (pauschalierte) Land- und Forstwirtschaft und eine 46%-ige private Nutzung durch den Bw. (Auszugswohnung und übrige privat genutzte Flächen).

"Aufgrund der Vermietung der Einstellfläche an die [GesbR] ab 2004 (hierbei handelt es sich einkommensteuerlich um Sonderbetriebsvermögen des [Bw.]) werden auch nachträglich noch die anteiligen Vorsteuerbeträge für die Errichtung des gewerblich genutzten Teiles der Halle für 2002 und 2003 beantragt und daher die Umsatzsteuererklärungen für 2002 und 2003 eingereicht."

Aufgrund des EuGH-Urteils `Seeling` werden auch die Vorsteuerbeträge für die Errichtung des privaten Gebäudeanteiles für 2002-2004 beansprucht. Die Beträge sind in den Beilagen zu den Umsatzsteuererklärungen 2002-2004 aufgegliedert."

Ein Vorsteuerabzug für den noch für den forstwirtschaftlichen Betrieb genutzten Teil der Halle wird nicht beansprucht, da für den Bereich der Forstwirtschaft Umsatzsteuerpauschalierung vorliegt."

Ein Regelbesteuerungsantrag ist erst ab dem Kalenderjahr 2004 erforderlich, da bis Ende 2003 noch Umsätze aus dem landwirtschaftlichen Betrieb erzielt wurden. Die umsatzsteuerlich pauschalierten Umsätze des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sind im Schätzungswege

mit 150% des Einheitswertes (Einheitswert: ATS 341.000,00 bzw. € 24.781,44) bei der Betrachtung der Umsatzgrenze miteinzubeziehen. ..."

Aus den Beilagen zu den Umsatzsteuererklärungen 2002-2004 (ESt-Akt 2002, AS 18, ESt-Akt 2003, AS 15, ESt-Akt 2004, AS 21) ergebe sich daher folgendes Bild:

	2002	2003	2004
Mieteinnahmen 10% (incl. BK, netto) der ETW	3.600,00	3.600,00	3.600,00
vereinnahmte Heizungskosten 20 % (netto) der ETW	333,60	333,60	333,60
Miete und BK aus Vermietung Halle (20 %)	0,00	0,00	0,00
Eigenverbrauch 20% für privaten Gebäudeanteil der Halle (Inbetriebnahme noch 1 Halbjahr 2004)	---	---	3.147,09
Umsätze gesamt	3.933,60	3.933,60	7.080,69
Vorsteuern			
Vorsteuer Vermietung ETW	154,96	214,67	191,45
Vorsteuern Herstellungskosten Halle gewerblicher Teil	4.118,45	4.828,86	217,24
Vorsteuern laufende Ausgaben Halle	---	---	57,50
Vorsteuern Herstellungskosten Halle privater Teil	9.759,52	10.758,35	42,46
Vorsteuern gesamt	14.023,93	15.801,88	508,65

Der Bw. beantragte die Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 erklärungskgemäß zu veranlagern.

Mit Vorhalt vom 5. Juli 2005 teilte das Finanzamt dem Bw. seine Rechtsansicht mit, eine andere umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des dargelegten Sachverhaltes vorzunehmen, als vom Bw. beantragt:

Nach eigenen Angaben des Bw. sei der Nutzungsbeginn Anfang des Jahres 2004 erfolgt und Mieten dabei noch nicht verrechnet worden. Die Halle habe somit eine nichtunternehmerische Nutzung erfahren, die einen Vorsteuerabzug nicht zulasse. Die bindende Vereinbarung sei zudem erst mit 6. Juni 2005 geschlossen worden. Die anteiligen Vorsteuern im Ausmaß von 19% (gewerblicher Teil) stünden erst 2005 zu.

Werde ein gemischt genutztes Gebäude im Zeitraum 1.1. – 30.4.2004 durch einen Unternehmer errichtet, der ausschließlich steuerfreie Umsätze gemäß

§ 6 Abs. 1 Z 7-28 UStG 1994 bewirke, so liege hinsichtlich der nichtunternehmerischen Nutzung kein steuerbarer und steuerpflichtiger Eigenverbrauch gemäß § 3a Abs. 1a UStG 1994 in der vor dem 1. Mai 2004 geltenden Fassung vor.

In Beantwortung des Vorhaltes teilte der Bw. mit Schreiben vom 28. Juli 2005 im Wesentlichen mit, dass die Vermietung der Halle für die Einstellung von Fahrzeugen – der von der GesbR betriebenen mobilen Hackmaschine und des dazugehörenden Zugfahrzeuges – erfolge. Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG sei die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Räumlichkeiten oder Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen aller Art ausdrücklich nicht von

der Umsatzsteuer befreit. Die Errichtung der Halle sei somit nicht im Hinblick auf eine steuerbefreite Grundstücks- und Geschäftsraumvermietung, sondern im Hinblick auf eine steuerpflichtige Vermietung erfolgt, weswegen der anteilige Vorsteuerabzug auch bereits seit Beginn der Hallenerrichtung im Jahr 2002 zustehe. Folglich bestehe aufgrund der EuGH Judikatur (vgl. "Seeling") auch für den privat genutzten Gebäudeteil das Recht auf Vorsteuerabzug.

Mit Bescheiden vom 11. August 2005 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für die Jahre 2002 bis 2004 ohne Berücksichtigung der beantragten Vorsteuern sowie der korrespondierenden Eigenverbrauchsbesteuerung fest und besteuerte die Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung der Eigentumswohnung nach den allgemeinen Bestimmungen des UStG 1994.

Begründend führte das Finanzamt aus, ersichtlich sei aufgrund der eingereichten Jahreserklärungen sowie der Umsatzsteuervoranmeldungen der ersten beiden Quartale 2005, dass der Bw. kein Mietentgelt erhielt und von der GesbR auch keines gezahlt wurde, obwohl das Mietverhältnis bereits mit der Fertigstellung der Halle, also 2004, begonnen hätte.

Das Finanzamt gehe daher deshalb davon aus, dass der Bw. als Gesellschafter der GesbR den Gebäudeteil im Rahmen einer Leistungsvereinigung zur Nutzung überlassen habe. Die nutzungsweise Überlassung von Wirtschaftsgütern an die GesbR gegen bloße Beteiligung am Erfolg begründe keinen Leistungsaustausch und kein unternehmerisches Tätigwerden, weswegen dem Bw. als Gesellschafter der Vorsteuerabzug nicht zustehe.

Die Absicht zur steuerpflichtigen Vermietung sei erst eine nicht unwesentliche Zeitspanne nach Fertigstellung des Gebäudes offenkundig geworden und sei dazwischen eine Nutzung im nichtunternehmerischen Bereich erfolgt.

Mit Schriftsatz vom 14. Oktober 2005 erhob der Bw. gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 bis 2004 Berufung und führte dabei begründend aus:

1. Unternehmereigenschaft des Bw. – Vermietungsabsicht:

Im Jahr 2002 habe der Bw. mit der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes (Halle) begonnen. Seit der Inbetriebnahme zum Jahresbeginn 2004 werde diese Halle zu rd. 19 % an die GesbR vermietet, zu rd. 46% privat – als Ausgedingewohnung für die Eltern des Bw. – und zu rd. 35 % forstwirtschaftlich genutzt.

Dem Argument des Finanzamtes, eine nutzungsweise Überlassung von Wirtschaftsgütern des Bw. an die GesbR gegen bloße Beteiligung am Erfolg liege vor und daher sei der Bw. als

Gesellschafter mit einer bloßen Leistungsvereinigung nicht unternehmerisch tätig geworden, könne nicht gefolgt werden.

Hinsichtlich der Hallenvermietung an die GesbR habe es vorerst eine mündliche Vereinbarung gegeben, welche mit Mietvertrag vom 6. Juni 2005 nunmehr auch schriftlich festgehalten worden sei. Im schriftlichen Mietvertrag werde auf diesen Umstand hingewiesen.

Im Zuge der Pensionierung habe der Bw. seinen Anteil an der GesbR von 90% auf 5% reduziert und die Berechnung des Gewinn- bzw. Verlustanteiles den geänderten Beteiligungsausmaßen entsprechend angepasst.

Aus österreichischer Verwaltungspraxis werde der Leistungsaustausch zwischen dem Gesellschafter und GesbR grundsätzlich anerkannt (vgl. USt-RL 2000, Rz. 57 f). Von einem Leistungsaustausch werde ausgegangen, wenn der Gesellschafter Leistungen gegen Sonderentgelt und zu fremdüblichen Bedingungen erbringe. Mit EuGH-Urteil vom 27. Jänner 2000, C-23/98, werde diese Ansicht bestätigt. Im Urteil werde festgehalten, dass die Vermietung eines körperlichen Gegenstandes an eine GesbR durch einen Gesellschafter eine selbständige Tätigkeit im Sinne der 6. MwStRL darstelle. Unerheblich sei, dass die Vertragsparteien, also der Gesellschafter und die Gesellschaft, keine gegensätzlichen, sondern vielmehr übereinstimmende Interessen haben.

Die entgeltliche Vermietung zwischen den Vertragsparteien sei bereits bindend ab 1.1.2004 vereinbart worden, was auch im schriftlichen Mietvertrag vom 6. Juni 2005 dokumentiert werde.

"Die Entgelte für den Leistungszeitraum Jänner bis Dezember 2004 in Höhe von € 4.200,-- und für den Leistungszeitraum Jänner bis August 2005 in Höhe von € 2.800,-- wurden vom [Bw.] mit Überweisung vom 31. August 2005 vereinnahmt."

Ab 1. September 2005 habe die GesbR sodann einen Dauerauftrag in Höhe des vereinbarten Vermietungsentgeltes eingerichtet. Aufgrund der entgeltlichen Überlassung der Halle in der Zeit von 1. Jänner 2004 bis zum Abschluss des schriftlichen Mietvertrages liege somit keine nutzungsweise Überlassung gegen bloße Beteiligung am Erfolg vor. Eine Leistungsvereinigung sei somit nicht gegeben.

Die Bescheidebegründung entgegnend, wonach

"die Absicht zur entgeltlichen Vermietung nicht bereits von Anfang an gegeben sei, sondern erst mit Abschluss des schriftlichen Mietvertrages begründet worden wäre",

verwies der Bw. auf die USt-RL 2000, Rz. 193 ff. Demnach

"ist es zur Begründung der Unternehmereigenschaft nicht erforderlich, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt werden, es genügt vielmehr ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen. Eine nachhaltige Tätigkeit liegt nach Lehre und Rechtsprechung schon vor, wenn die tatsächlichen Umstände des einzelnen Falles auf den Beginn oder die Fortsetzung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit hinweisen (VwGH 3.5.1968, 1081/66). Vorsteuern können bereits steuerliche Berücksichtigung finden, bevor der Steuerpflichtige aus einer Vermietung Einnahmen (Einkünfte) erzielt. Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Vereinnahmung kommt es grundsätzlich nicht an.

Entscheidend ist, dass die Absicht der künftigen Vermietung in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden hat oder es aus sonstigen, über die Absichtserklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststeht, dass eine Vermietung erfolgen wird (VwGH vom 25.11.1986, 86/14/0045; VwGH vom 29.7.1997, 93/14/0132). Der VwGH hält in diesem Zusammenhang weiters fest, dass er eine Vermietungsabsicht, die sich auf einen Zeitraum bezieht, der erst mehrere Jahre nach Fertigstellung der zu vermietenden Räumlichkeiten beginnt, als nicht ausreichend erachtet, sondern die Absicht gegeben sein muss, den Gegenstand unmittelbar ab der Fertigstellung für unternehmerische Zwecke zu verwenden (VwGH vom 27.1.1998, 93/14/0234).

Die Absicht zur entgeltlichen Vermietung ab 1.1.2004 sowie die bindende Vereinbarung zwischen dem Gesellschafter und der GesbR war im vorliegenden Fall von Anfang an gegeben und es ist festgestanden, dass die Vermietung unmittelbar nach der Fertigstellung erfolgen soll. Diese Absicht wurde im schriftlichen Mietvertrag festgehalten, die Bezahlung des Mietentgeltes für diesen Zeitraum ist erfolgt und der Hallenanteil wurde ab Fertigstellung von der GesbR verwendet. Vermietung erfolgte somit unmittelbar im Anschluss an die Fertigstellung der Halle mit Ende des Jahres 2003.

Aufgrund der Umstände des Einzelfalles (Abschluss des schriftlichen Mietvertrags, Bezahlung der Miete, Verringerung des Anteils an der GesbR auf ein Ausmaß von 5%) wird eindeutig dokumentiert, dass die Absicht zur entgeltlichen Vermietung von Anfang an bestanden hat und somit der Leistungsaustausch ab 1.1.2004 anzuerkennen ist. ... "

2. Vorsteuern im Sinne des EuGH C-269/00, Seeling

Mit den Umsatzsteuererklärungen 2002 bis 2004 werden aufgrund des EuGH-Urteils C-269/00, Seeling, auch die anteiligen Vorsteuerbeträge für den privat genutzten Gebäudeteil beantragt. Da die Nutzungsüberlassung der Halle an die GesbR dem nicht unternehmerischen Bereich zugeordnet worden sei, wurde in der Bescheidbegründung vom Finanzamt auf den Sachverhalt der Anerkennung des Vorsteuerabzugs für den privat genutzten Gebäudeteil im Hinblick auf das EuGH-Urteil C-269/00, Seeling, von vornherein nicht eingegangen.

Da nach Ansicht des Bw. die Nutzungsüberlassung der Halle an die GesbR als unternehmerisch zu qualifizieren sei und somit ein gemischt genutztes Gebäude vorliege, sei nach das EuGH-Urteil C-269/00, Seeling, für den privat genutzten Gebäudeteil grundsätzlich anzuwenden und maßgeblich. Bemerkt werde, dass ohnehin rd. 35% des Gebäudes forstwirtschaftlich (und damit unternehmerisch) genutzt werden.

"Eine Nichtanerkennung des Vorsteuerabzuges würde sich offensichtlich darauf stützen, dass der Vorsteuerabzug eines gemischt genutzten Grundstückes hinsichtlich des privat genutzten

Telles für Zeiträume bis zum 31.12.2003 trotz des EuGH-Urteiles 8.5.2003, C-269/00, Seeling, nicht gegeben sei, da im Zeitpunkt des EU-Beitrittes ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen in Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nur insoweit zulässig war, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren. Für den nicht unternehmerisch genutzten Teil stand daher kein Vorsteuerabzug zu. Diese Bestimmung wurde angeblich auf Basis von Art 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RI bis 31.12.2003 beibehalten, sodass ein Vorsteuerabzug nicht vorgesehen sei (in diesem Sinne UStR 2000 Rz. 1912)."

Diese Annahme erweise sich jedoch als rechtsirrig, sodass der Vorsteuerabzug auch für den nichtunternehmerisch genutzten Bereich zustehe.

Zusammenfassend ergebe sich daher, dass sich eine Versagung des Vorsteuerabzuges auf eine Zuordnungsbestimmung aus 1995 stützt, die zum einen gemeinschaftsrechtswidrig und anderen nicht als Vorsteuerausschlussbestimmung anzusehen sei. Selbst ein gedanklicher Vorsteuerausschluss sei jedoch ab 1998 dadurch beseitigt worden, da diese Zuordnungsbestimmung völlig geändert wurde, sodass eine Zuordnung des privat genutzten Anteiles zum Unternehmen nunmehr möglich ist (was ab 2000 sogar der gesetzliche Regelfall ist), woraus sich weiters auch eine völlig andere Betrachtung bei der untergeordneten Nutzung des Grundstückes bzw. bei späteren Änderungen des Nutzungsverhältnis ergeben habe. Somit kann aber ein Vorsteuerausschluss nicht auf eine Weitergeltung der ursprünglichen Bestimmung gestützt werden.

Der Vorsteuerausschluss kann aber auch nicht auf die Kompensationsbestimmung, die durch das Abgabenänderungsgesetz 1997 eingeführt wurde, und einen unecht steuerbefreiten Eigenverbrauch mit folgendem Vorsteuerausschluss normiert hat, gestützt werden, da sich eine derartige Rechtsnorm in Folge des EuGH-Urteiles Seeling als gemeinschaftsrechtswidrig erwiesen hat.

Da der Bw. hinsichtlich des vermieteten Gebäudeteils unternehmerisch tätig sei und somit ein gemischt genutztes Gebäude vorliege, stehe somit ein Vorsteuerabzug hinsichtlich des privat genutzten Gebäudeanteiles zu und würde sich ein Ausschluss des Vorsteuerabzuges als rechtswidrig erweisen.

Der Bw. beantragt die Anerkennung der Hallenvermietung als umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch zwischen ihm und der GesbR (St.Nr. 777/7777) ab 1. Jänner 2004, da der tatsächliche Nutzungsbeginn mit Anfang 2004 erfolgt sei und die Absicht zur entgeltlichen Vermietung von Anfang an bestanden habe. Daraus ergebe sich die Berücksichtigung der anteiligen Vorsteuerbeträge für den vermieteten Gebäudeanteil in Höhe von € 4.118,45 für das Jahr 2002, von € 4.828,86 für das Jahr 2003 und von € 274,74 für das Jahr 2004.

Weiters beantragt der Bw. die Berücksichtigung der anteiligen Vorsteuerbeträge für den privat genutzten Gebäudeanteil im Ausmaß € 9.759,52 für 2002, von € 10.758,35 für 2003 und von € 45,46 für 2004 aufgrund des EuGH-Urteiles vom 8. Mai 2003, C 269/00, Seeling. Diesem Vorsteueranspruch für den privat genutzten Gebäudeteil stehe ein steuerpflichtiger Eigenverbrauch – dargestellt in den Beilagen zu den Steuererklärungen – gegenüber.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung legte das Finanzamt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Unter Verweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes – die Vermietungsabsicht müsse in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag finden oder aus sonstigen über die Erklärung hinausgehenden Umständen mit ziemlicher Sicherheit feststehen (vgl. etwa VwGH 29.7.1997, 93/14/0132) – wurde der Bw. mit Vorhalt vom 13. April 2010 aufgefordert entsprechende Unterlagen zum Nachweis seiner Vermietungsabsicht im Zeitpunkt des Neubaus der Halle vorzulegen.

In Ergänzung gab der Bw. mit Schreiben vom 11. Mai 2010 im Wesentlichen bekannt:

Der Abbruch der gesamten Baulichkeiten in Adresse-alt sei im Jahr 2004 erfolgt. Da die Unterstellung der Großhackmaschine samt Zugfahrzeug in einem alten Stadl (der wirtschaftlich schon abgeschrieben war) erfolgte, sei von der GesbR keine Miete verlangt worden.

Die Investitionen für die neue Maschinenhalle habe der Bw. als Einzelperson getätigt und habe es für die Hallenvermietung an die GesbR nur eine mündliche Vereinbarung zwischen dem Bw. und der GesbR gegeben, dass für die Benützung der neu errichteten Halle von der GesbR eine angemessene Vergütung in Form einer Miete an Bw. zu entrichten ist und die Hallenbenützung nicht bloß durch den Gewinnanteil von Bw. an der GesbR abgegolten ist.

Nach Fertigstellung der Halle, habe man mit Mietvertrag vom 6.6.2005 das mündlich vereinbarte Vertragsverhältnis auch schriftlich festgehalten. Im schriftlichen Mietvertrag werde unter Pkt. III. auf diesen Umstand hingewiesen.

Diesbezüglich werde die von den Gesellschaftern (Bw. und Walter H) am 10. Mai 2010 unterfertigte Erklärung betreffend der Hallenvermietung, welche auch schon im Jahr 2002 mündlich vereinbart worden sei, nun auch schriftlich bestätigt und mit nachstehenden wörtlich wiedergegebenen Inhalt vorgelegt.

"Aufgrund der wiederkehrenden schweren Hochwässer der Donau kam es zur Absiedlung aus dem Gebäude Adresse-alt. In diesem Gebäude [des Bw.], war die Großhackmaschine samt Zugfahrzeug untergestellt.

Aufgrund der Vereinbarung vom 7.12.1999 mit dem Land NÖ zur gänzlichen Absiedelung und der Vereinbarung, sämtliche Baulichkeiten am Standort Adresse-alt abzutragen, musste daher die Hackschnitzelgemeinschaft A [GesbR, Anm. Ref.] für eine neue Unterstellmöglichkeit für die Großhackmaschine samt Zugfahrzeug Vorsorge treffen um eine eigene Investition durch die Gemeinschaft zu vermeiden, wurde daher vereinbart, dass [Bw.] im Zuge der Absiedelung bei seinen eigenen Investitionen zusätzlich durch den Bau einer größeren Maschinenhalle für die Abstellung der Großhackmaschine samt Zugfahrzeug Vorsorge trifft.

In den Jahren 2002 bis 2004 erfolgte durch [Bw.] die Errichtung des Wohnhauses und der neuen größeren Maschinenhalle am Standort Adresse-neu.

Da die Investition für die Maschinenhalle von [Bw.] als Einzelperson getätigt wurde, erklären wir, dass hinsichtlich der Hallenvermietung an die GesbR vorerst eine mündliche Vereinbarung zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft getroffen wurde, und zwar so, dass für die Benützung der neu errichteten Halle von der GesbR eine angemessene Vergütung in Form einer Miete an [den Bw.] zu entrichten ist und die Hallenbenützung nicht bloß durch den Gewinnanteil von [Bw.] an der GesbR abgegolten ist.

Nachdem dann die Halle endgültig von [Bw.] fertig gestellt war, wurde mit Mietvertrag vom 6.6.2005 das vereinbarte Vertragsverhältnis auch schriftlich festgehalten. Im schriftlichen Mietvertrag wurde unter Pkt. III auf diesen besonderen Umstand hingewiesen.

Ebenso war es im Hinblick auf die Pensionierung von [Bw.] mit 1.3.2004 und der damit einhergehenden Reduzierung des Beteiligungsausmaßes den beiden Vertragsparteien bereits in den Jahren 2002 und 2003 klar, dass die Hallenvermietung entgeltlich erfolgen wird, da er ansonsten für die von ihm getragenen neuen Investitionen keine Vergütung erhalten hätte."

Der Amtspartei wurde diese Stellungnahme des Bw. im Wege eine E-Mail am 19. Mai 2010 zur Kenntnis gebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. ist Eigentümer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mit einem Flächenausmaß von rd. 26 ha landwirtschaftlich genutzter Fläche und rd. 1,5 ha forstwirtschaftlich genutzter Fläche. Der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes beträgt ÖS 341.000 (Einheitswertbescheid zum 1.1.1993, EW-AZ 123-4-5678/9).

Darüber hinaus ist der Bw. an einer 1999 gegründeten Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) beteiligt, deren Tätigkeit auf dem Gebiet der Hackschnitzelerzeugung liegt und dabei Dienstleistungen erbringt. An dieser GesbR hält der Bw. 90% und Walter H 10% der Gesellschaftsanteile (Gesellschaftervertrag, Dauerbelege F-Akt, AS 8).

Für diese Tätigkeit erwarb die Gesellschaft eine Großhackmaschine samt Zugfahrzeug, welche in einem Gebäude des Bw. in Adresse-alt, untergestellt war. Entgelte für diese Gebäudebenutzung wurden von der GesbR nicht entrichtet und vom Bw. weder vereinnahmt

noch erklärt. Dies ergibt sich zweifelsfrei aus den Beilagen zu den Umsatzsteuererklärungen der Jahre 2002 bis 2004 (ESt-Akt 2002, AS 18, ESt-Akt 2003, AS 15 und ESt-Akt 2004, AS 21), wonach der Bw. lediglich Entgelte aus der Vermietung und Verpachtung der Eigentumswohnung in Amstetten erklärte und wird vom Bw. im Rechtsmittelverfahren auch gar nicht behauptet.

Im Zuge der Teilnahme an der hochwasserkatastrophenbedingten Absiedlungsförderung des Landes – Fördervertrag vom 6. November 2001 – errichtete der Bw. in den Jahren 2002 und 2003 den Neubau eines Zweifamilienwohnhauses und einer separaten Halle (Wirtschaftsgebäude) in Adresse-neu.

In einem Teil (Erdgeschoss) dieses Wirtschaftsgebäudes errichtete der Bw. für seine Eltern eine (Ausgedinge-)Wohnung und wird die übrige Halle im übrigen auch zum Einstellen der dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Bw. dienenden Maschinen und Geräte genutzt.

Mit 1. März 2004 trat der Bw. einen Grossteil seiner Anteile an der GesbR an Frau-X ab, sodass er nun zu 5% , Frau-X zu 85% und Herr-Y zu 10% an der GesbR beteiligt sind (Gewinnfeststellungsakt StNr. 021/0169, Dauerbelege AS 12).

Auch bezieht der Bw. seit diesem Zeitpunkt eine Alterspension – mit Erreichung des Pensionsalters im Frühjahr 2004 (60. Lebensjahr) entschloss sich der Bw. seinen landwirtschaftlichen Betrieb einzustellen – und verpachtet seit dem Pensionsantritt die landwirtschaftlichen Flächen an Herr-Z, die forstwirtschaftliche Fläche wird vom Bw. weiterhin selbst bewirtschaftet. Diese Feststellung ergibt sich aus dem Vorbringen des Bw. vom 10. Juni 2005 (Est-Akt 2004, AS 3).

Mit Fertigstellung und Inbetriebnahme des Wirtschaftsgebäudes verwendet die GesbR seit Jänner 2004 etwa 120m² – das sind 19% des gesamten neu errichteten Wirtschaftsgebäudes des Bw. – als Maschineneinstell- und Werkstättenraum. Der vom Bw. diesbezüglich erwähnte schriftliche Mietvertrag datiert vom 6. Juni 2005 (Est-Akt 2004, AS 14 f) und ist von den drei Gesellschaftern als Mietern und dem Bw. als Vermieter unterfertigt. Das Mietentgelt beträgt monatlich € 250,-- zzgl. 20% Umsatzsteuer. Unter Punkt III des schriftlichen Mietvertrages ("*Vertragsdauer*") wird der Beginn des ursprünglich mündlich abgeschlossenen Mietverhältnisses mit Anfang 2004, mit Fertigstellung und Inbetriebnahme der neu errichteten Halle, schriftlich festgehalten.

Die Mietentgelte für den Zeitraum Jänner 2004 bis Juli 2005 wurden mit einer Zahlung durch die GesbR am 31. August 2005 entrichtet und vom Bw. vereinnahmt (Beilage zur

EST-Erklärung 2005, ESt-Akt 2005, AS 6). Diese Feststellung ergibt sich auch aus dem eigenen Vorbringen des Bw. im Berufungsschriftsatz vom 14. Oktober 2005. Die Einrichtung eines Dauerauftrages zur monatlichen Überweisung der Miete auf das Bankkonto des Bw. erfolgte durch die GesbR erst mit Anfang September 2005.

Mit der Abgaben der Steuererklärungen für das Jahr 2004 am 14. Juni 2005 verzichtete der Bw. zugleich auf die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer und beantragte auch die Vergabe einer Umsatzsteueridentifikationsnummer.

Unternehmereigenschaft – Vermietungsabsicht des Bw.

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

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Aus der vorstehenden Bestimmung ergibt sich klar, dass nur ein Unternehmer vorsteuerabzugsberechtigt ist. Die Unternehmereigenschaft wird erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig der Erzielung von Einnahmen dient (dienen soll).

Es ist zwar zur Begründung der Unternehmereigenschaft iSd § 2 Abs. 1 UStG 1994 nicht erforderlich, dass bereits tatsächlich Umsätze bewirkt (Leistungen erbracht) werden, es genügt vielmehr ein Tätigwerden zum Zwecke des späteren Bewirkens von Umsätzen. Auch auf die tatsächliche Erzielung von Einnahmen kommt es dabei (noch) nicht an. Die Beantwortung der Frage, ab welchem Zeitpunkt Unternehmereigenschaft angenommen werden kann, hängt entscheidend davon ab, wann der Unternehmer die ersten nach außen gerichteten Anstalten zur Einnahmenerzielung trifft. Ausschlaggebend ist, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen auch in Erscheinung tritt.

Vorbereitungshandlungen sind daher ausreichend (ebenso EuGH 14.2.1985, C-268/83 Rompelmann; EuGH 29.2.1996, C-110/94 INZO; EuGH 21.3.2000, C-110/98 Gabalfrisa; EuGH 8.6.2000, C-396/98 Grundstücksgemeinschaft Schlossstraße), die Unternehmereigenschaft zu begründen, wenn nach außen erkennbar ist, wann die ersten Anstalten zur

Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden. (vgl. Bürger in Berger/Bürger/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG 1994, § 2 Rz 117).

Nach EuGH 8.6.2000, C-700/98 Breitsohl, gilt als Steuerpflichtiger, wer die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig auszuüben und erste Investitionsausgaben hierfür tätigt. Maßgeblich ist somit, wann – nach außen erkennbar – die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden (so auch VwGH 30.9.1998, 96/13/0211). Ob die Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist Tatfrage, für die die allgemeinen Regeln über die objektive Beweislast zum Tragen kommen. Nach der Rechtsprechung des EuGH darf die Abgabenverwaltung objektive Nachweise für die erklärte Absicht fordern.

Bei der Errichtung von Gebäuden, die der privaten Nutzung ebenso dienen können wie der Vermietung, können Vorsteuern und Aufwendungen, denen keine Einnahmen gegenüberstehen, nach der Rechtsprechung und Lehre nur dann steuerlich (ausnahmsweise) zum Tragen kommen, wenn die ernsthafte Absicht künftiger Vermietung entweder in bindenden Vereinbarungen ihren Niederschlag gefunden haben, oder auf Grund sonstiger, über die Absichtserklärung hinausgehender Umstände *"mit ziemlicher Sicherheit"* feststehen (vgl. Ruppe, UStG³, § 2 Tz 136; vgl. zB VwGH 23.6.1992, 92/14/0037; VwGH 27.3.1996, 93/15/0210; VwGH 29.7.1997, 93/14/0132; VwGH 27.1.1998, 93/14/0234). Der auf Vermietung des Objektes gerichtete Entschluss des Steuerpflichtigen muss klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten. Dabei genügt es nicht, wenn die Vermietung eines Gebäudes als eine von mehreren Verwertungsmöglichkeiten bloß ins Auge gefasst und allenfalls sondiert wird, ob sich das Gebäude günstiger verwerten lässt (VwGH 26.7.2006, 2003/14/0013; VwGH 29.7.1997, 93/14/0132; VwGH 22.9.1987, 86/14/0198; 30.4.2003, 98/13/0127). Für den Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft können nur nach außen gerichtete Handlungen maßgeblich sein, die jeder unbefangene Dritte als Vorbereitungshandlungen einer unternehmerischen Tätigkeit ansieht (VwGH 17.5.1988, 85/14/0106). Der Bw. hat objektive Anhaltspunkte anzuführen, die seine Vermietungsabsicht dokumentieren.

Fallbezogen ist sohin für den Beginn der Unternehmereigenschaft (und damit den Vorsteuerabzug) entscheidungswesentlich, ob und wann eine ernsthafte Vermietungsabsicht des Bw klar erkennbar in Erscheinung getreten ist. Dabei ist – wie vorstehend ausgeführt wurde – ausschließlich auf das vom Bw. in diesem Zeitraum nach außen erkennbar gesetzte und damit Dritten gegenüber in Erscheinung getretene Verhalten abzustellen, da für die Beurteilung der Frage, ob und wann (die Unternehmereigenschaft begründende)

Vorbereitungshandlungen anzunehmen sind, eine zeitpunktbezogene Beurteilung zu erfolgen hat.

Es muss damit für die Geltendmachung des Vorsteuerabzuges bereits im Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen mit entsprechender Gewissheit feststehen, dass diese mit steuerpflichtigen Umsätzen in Zusammenhang stehen (werden). Ob nun das Vorliegen der ernsthaften Absicht zur späteren Einnahmenerzielung als klar erwiesen angesehen werden kann, hat die Abgabenbehörde in freier Beweiswürdigung festzustellen. Die Frage, ob eine Vermietungsabsicht besteht, ist mit der Wahl jener Möglichkeit zu beantworten, die den höchsten Grad der Wahrscheinlichkeit für sich hat (vgl. dazu z.B. VwGH 13.9.2006, 2002/13/0063).

Gemäß § 167 Abs. BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Wie aus dem Wortlaut des § 167 Abs. 2 BAO hervorgeht, genügt es für eine schlüssige Beweiswürdigung, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen möglichen Ereignissen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 27.10.1988, 87/16/0161; VwGH 18.12.1990, 87/14/0155). Vielmehr ist ein Vorgang tatsächlicher Art dann als erwiesen anzunehmen, wenn die erkennende Behörde auf Grund einer aus den zur Verfügung stehenden Beweismitteln nach allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen und den Gesetzen logischen Denkens gezogenen Schlussfolgerungen zur Überzeugung gelangt es, dass es sich so ereignet hat (VwGH 6.12.1990, 90/16/0031; VwGH vom 14.5.1991, 89/14/0195).

Unter dem Blickwinkel der rechtlichen Ausführungen gelangt der unabhängige Finanzsenat zum Ergebnis, dass die Vermietungsabsicht des Bw. erst mit dem Abschluss des schriftlichen Mietvertrages vom 6. Juni 2005 eindeutig und zweifelsfrei nach Außen erkennbar in Erscheinung getreten ist.

Diese Beurteilung ergibt sich vor allem aus der Tatsache der unentgeltlichen Bereitstellung des "alten" Gebäudes des Bw. in Adresse-alt, an die GesbR. Die unentgeltliche Zurverfügungstellung dieses Gebäudes und somit das Fehlen von umsatzsteuerpflichtige Leistungen war nach eigenen Angaben des Bw. in der bereits erfolgten Abschreibung der getätigten Investitionen in das "alte" Gebäude begründet. So halten die beiden Gesellschafter in ihrer *Erklärung betreffend die Vermietung Maschinenhalle ab 2002* vom 10. Mai 2010 fest, dass für die Benützung der neu errichteten Halle von der GesbR eine angemessene Vergütung

in Form einer Miete an den Bw. zu entrichten und die Hallenbenützung nicht bloß durch den Gewinnanteil des Bw. an der GesbR abgegolten ist. Die unentgeltliche Nutzung des "alten" Gebäudes war durch den Gewinnanteil des Bw. abgegolten. Damit kommt aber klar zum Ausdruck, dass der Bw. bei der Zurverfügungstellung der bereits wirtschaftlich abbeschriebenen "alten" Halle keine umsatzsteuerpflichtigen Umsätze erzielen wollte, sondern mit dem ihm eingeräumten Gewinn- und Gesellschaftsanteil an der GesbR einverstanden war.

Wenn der Bw. mit dem wirtschaftlich abbeschriebenen "alten" Gebäude, welches offensichtlich bis zur Inbetriebnahme der neu errichteten Maschinenhalle Anfang 2004 der GesbR zur Verfügung stand, keine steuerpflichtigen Einnahmen (Mietentgelte) erzielen wollte, so ist nicht nachvollziehbar, warum plötzlich bei der Neuerrichtung der Halle die Vermietungsabsicht des Bw. im umsatzsteuerlichen Sinn angenommen werden muss und die bisher gelebte Regelung der Beteiligten nicht weiter gegolten haben soll, zumal sich die Vermietungsabsicht erst im schriftlich abgeschlossenen Mietvertrag vom 6. Juni 2005 manifestiert.

Vielmehr bestätigt nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates gerade auch der Umstand des Fehlens von Mietzahlungen der GesbR an den Bw. für den Zeitraum Jänner 2004 bis Juli 2005 die oben angeführte Beurteilung und somit die mangelnde nach Außen in Erscheinung tretende Vermietungsabsicht des Bw. Das Fehlen dieser – im Wesentlichen und in aller Regel objektiv nachweisbar in Erscheinung tretenden – Zahlungen lässt die Vermietungsabsicht des Bw. für das Jahr 2002 unglaublich erscheinen, zumal auch eine Begründung für die Nichtentrichtung der Mietzahlungen für den Zeitraum Jänner 2004 bis Juli 2005 nicht gegeben wurde. Für den unabhängigen Finanzsenat ist offensichtlich, dass Mietzahlungen im Wirtschaftsleben grundsätzlich nur dann erfolgen, wenn der Mieter sich der Verpflichtung zur Zahlung der Miete bewusst ist. Das Vorhandensein von Mietzahlungen ab dem Jänner 2004 hätte wenigstens auf eine Vermietungsabsicht ab diesem Zeitpunkt schließen lassen.

Ein weiteres Indiz für das Fehlen der klar erwiesenen und nach Außen in Erscheinung getretenen ernsthaften Vermietungsabsicht ist nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates in der Unterfertigung des schriftlichen Mietvertrages vom Juni 2005 durch die Gesellschafterin Frau-X zu sehen. Diese war zum Zeitpunkt des Abschlusses des behaupteten mündlichen Mietvertrages Anfang 2004 noch gar nicht Gesellschafterin der GesbR. Wurde nämlich am 6. Juni 2005 nur der zwischen dem Bw. und der GesbR behauptete mündliche Mietvertrag nunmehr schriftlich festgehalten, so ist nicht nachzuvollziehen weswegen auch Frau-X diese Beurkundung mitunterfertigt hat. Diese Mitunterfertigung durch die seit dem 1.

März 2004 zusätzliche Gesellschafterin der GesbR, Frau-X, wird als Indiz dafür angesehen, dass der Mietvertrag tatsächlich erst am 6. Juni 2005 zustande kam.

Für diese Beurteilung des Sachverhaltes spricht nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates auch der Umstand, dass die Erklärung des Bw. zum Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer sowie der Antrag auf Zuteilung einer Umsatzsteueridentifikationsnummer erst am 14. Juni 2005 eingereicht wurden und somit der Vermietungsentschluss des Bw. erst zu diesem Zeitpunkt gefasst wurde.

Vermeint der Bw. der Berufung durch den Verweis auf die Reduktion seines Gesellschaftsanteiles von 90% auf 5% zum Erfolg zu verhelfen, so bleibt zu entgegnen, dass die Höhe des Beteiligungsausmaßes des Bw. an der GesbR nichts darüber aussagt, ob die Zurverfügungstellung der neu errichteten Halle, durch einen Gewinnanteil abgegolten wird, oder im Wege eines Mietverhältnisses erfolgt. Die Reduktion des Gesellschaftsanteiles vermag keinen Nachweis für die Vermietungsabsicht des Bw. zu erbringen.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist der Zeitpunkt des Beginnes der Unternehmereigenschaft des Bw. mit Abschluss des Mietvertrages vom 6. Juni 2005 als objektiver Anhaltspunkt nach außen in Erscheinung getreten und als Beginn seiner unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des Umsatzsteuergesetzes anzusehen.

Die beantragten Vorsteuern sind mangels Unternehmereigenschaft des Bw. daher zu versagen und erübrigt sich in weiterer Folge die Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen "*Seeling*".

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Juni 2010