



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
SENAT 1

GZ. RV/2556-W/06, RV/2557-W/06, RV/2558-W/06, RV/2559-W/06

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Judith Leodolter und die weiteren Mitglieder Mag. Andrea Müller-Dobler, Ing. Helmut Jörg und Mag. Gertraud Lunzer im Beisein der Schriftführerin Monika Holub über die Berufung des FG und der DG, W, vertreten durch die TPA Horvath Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, 3100 St. Pölten, Steinergasse 2 A-4, vom 19. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12/13/14 Purkersdorf, vom 12. Mai 2006 betreffend

Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO für das Jahr 2003,

Bescheid gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO für das Jahr 2004,

Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für das Jahr 2004,

Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für 01-07/2005, sowie 08-12/2005

nach der am 27. März 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung

1. entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO für die Jahre 2003 und 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. beschlossen:

Die Berufung betreffend Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für 01-07/2005, sowie
Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für 08-12/2005 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Miteigentumsgemeinschaft der Liegenschaft W, erklärten in den Jahren 2003, 2004 und 2005 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Schreiben vom 10. Februar 2004 teilten die Bw. dem Finanzamt mit, dass sie als „Mitunternehmer“ ihre im gemeinschaftlichen Eigentum befindliche Liegenschaft mit Adresse W im Jahr 2004 vollständig adaptieren und renovieren werden, um nach planmäßiger Fertigstellung ab dem Jahr 2005 einen Teil der Liegenschaft an Dritte zu vermieten. Die Miteigentümer FG und DG ordnen die gesamte Liegenschaft diesem unternehmerischen Bereich zu und werden die anteilige private Nutzung ab Bezugsfähigkeit der Umsatzsteuer unterziehen.

Die Bw. legten mit Schreiben vom 20. Jänner 2005 eine weitere **Sachverhaltsdarstellung** für die UVA 2/04, 4/04 und 10/04 dem Finanzamt vor.

Bei der geplanten Nutzung der Liegenschaft W hätten sich gegenüber der ursprünglichen Konzeption Änderungen ergeben. Die Bw. planten demnach folgende Nutzung der Liegenschaft:

- 21 m² als Archivraum an Dritte zu vermieten,
- 40 m² als Büro an die X-GmbH zu vermieten,
- die restliche Fläche von rd. 75 % der Gesamtnutzungsfläche von den Bw., FG und DG privat zu nutzen.

Die Bw. haben die gesamte Liegenschaft für Umsatzsteuerzwecke dem unternehmerischen Bereich zugeordnet und damit die gesamten bisher für Investitionen entrichteten Vorsteuern geltend gemacht. Die damit in den Umsatzsteuervoranmeldungen 2/04, 4/04 und 10/04 gutgeschriebenen Vorsteuern betrugen insgesamt 26.866,87 €. Die Bekanntgabe der unternehmerischen Tätigkeit erfolgte mit Schreiben vom 10. Februar 2004 an das Finanzamt.

Im Zuge der Erhebungen **besichtigte die Betriebsprüfung** am 7. Juli 2005 die Liegenschaft, wobei sich folgendes ergab:

Das Haus liegt am Anfang der G-Gasse nahe der H-gasse. Die Fassade und die Fenster sind erneuert, der Sockel des Hauses ist noch unverputzt. Wegen der derzeit noch stattfindenden Umbauarbeiten sind noch keine Einrichtungsgegenstände im Haus und ist dieses auch noch

unbewohnt. Der Abschluss der Sanierungsarbeiten und die Übersiedlung ist mit Mitte August des Jahres 2005 geplant.

Betritt man das Haus durch den (einzigsten) Eingang, gelangt man in einen kleinen Vorraum, von dem man nach links in die Garderobe (rechts davon Dusche und WC) und danach in ein großes Zimmer gelangt, das von der X-GmbH gemietet wurde und FG als „Arbeitszimmer“ zur Verfügung gestellt wird. Das Zimmer ist durch einen Niveauunterschied zweigeteilt, der sich durch die unter dem höher liegenden Teil befindliche Garage ergibt. Der höhere Teil liegt ca. 1,5 m höher als der übrige Raum und ist durch eine Treppe begehbar. Der Raum ist ausgemalt und mit Parkettboden ausgestattet. Die Garage ist für ein Kfz und von der G-Gasse befahrbar. Die Einfahrt ist derzeit noch provisorisch durch zwei Eingangstüren verschlossen. Im Erdgeschoß befinden sich noch das Wohnzimmer und die Küche (beide privat genutzt).

Über die Treppe im Vorzimmer gelangt man in das Obergeschoß. In Verlängerung der Treppe gelangt man in ein ca. 22 m² großes Zimmer, das mit zwei Fenstern und Parkettboden ausgestattet ist. Dieses Zimmer soll (derzeit noch keine Vereinbarung) an KH, Mitglied der Handelsdelegation in o vermietet werden, sodass diesem bei gelegentlichen Aufenthalten in Wien eine Wohnung zur Verfügung stehe. Das im Erdgeschoß befindliche WC und die Dusche dürfen mitbenutzt werden. Die übrigen Räume des Obergeschoßes (Schlafräume, Bad, WC) werden privat genutzt.

Die Treppe führt weiter in das Dachgeschoß. In Verlängerung der Treppe ist ein Zimmer als bewohnbarer Raum ausgestattet (ausgemalt, Parkettboden), ist aber nach Angaben von FG derzeit noch keiner bestimmten Verwendung zugeführt und wird als Abstellraum genutzt. Der übrige Teil des Dachgeschoßes ist nicht bewohnbar und als Stauraum verwendbar. Ein Teil des Dachbodens (ca. 8 m²) werde voraussichtlich mit einem Gitter abgetrennt und stehe dem Mieter KH ebenfalls als Abstellfläche zur Verfügung.

Bezüglich der unterschiedlichen Nutzung sei angemerkt, dass es für alle Räume (privat genutzt oder vermietet) nur einen Eingang (von der G-Gasse) und einen Stiegenaufgang gibt.

Nach Angaben von FG werde das im Erdgeschoß befindliche Zimmer („Arbeitszimmer“) bei Bedarf für die berufliche Tätigkeit verwendet um z.B. Klienten zu betreuen, die in der Nähe der G-Gasse wohnen. Der berufliche Mittelpunkt der Tätigkeit bleibe jedoch an der Adresse der X-GmbH in 1010 Wien, Stadiongasse 2.

In der Folge wurden die Bw. ersucht, zu ihrer Ansicht, dass sowohl für die hinsichtlich des vermieteten Teiles als auch für den privat genutzten Teil der Vorsteuerabzug zustehe, Stellung zu nehmen. Nach Meinung des Finanzamtes stelle die geplante Nutzung der Liegenschaft W einen nicht steuerbaren Eigenverbrauch und einen damit verbundenen Ausschluss des Vorsteuerabzuges hinsichtlich des privat genutzten Teiles dar.

Weiters wurden die Bw. um Darstellung der Nutzung des Raumes, der FG für seine berufliche Tätigkeit zur Verfügung gestellt werde und der Nutzung der Räumlichkeiten, die an KH vermietet werden, ersucht.

Mit Schreiben vom 3. August 2005 nahmen die Bw. wie folgt dazu Stellung:

1.) Begründung für den Vorsteuerabzug auch für den privat genutzten Teil der Liegenschaft:

Die durch die USt-Novelle BGBl I 2004/27 seit 1.5.2004 geltende neue Rechtslage (wonach der Eigenverbrauch im Zusammenhang mit der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstückes für Zwecke außerhalb des Unternehmens gemäß § 3a Abs. 1a UStG nicht mehr besteuert wird und dem gemäß dafür nach § 12 Abs. 3 Z. 4 UStG auch der Vorsteuerabzug nicht zusteht) verstoße nach Ansicht der Bw. gegen das Gemeinschaftsrecht. Die neue Rechtslage stütze sich auf Art. 6 Abs. 2 der 6. USt-RL, wonach ein Verzicht auf die Besteuerung des Eigenverbrauchs möglich sei. Diese abweichende Besteuerung des Eigenverbrauchs sei aber nur möglich, sofern sie nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führe. Nach Ansicht der Bw. könne die neue Rechtslage aber zu Verzerrungen z.B. im Vergleich mit der Miete von Dritten führen. Ferner stelle die neue Rechtslage eine Umgehung des Gemeinschaftsrechts in der Auslegung des EuGH in der Rechtssache *Seeling* dar. Dies werde der EuGH vermutlich nicht akzeptieren.

Weiters weisen die Bw. darauf hin, dass der Umbau und die Absicht der unternehmerischen Nutzung – durch Meldung an die Finanzverwaltung – bereits vor dem 1.05.2004 bestanden habe. Es liege daher ein Sachverhalt zur Beurteilung vor, der vor der mit diesem Datum geltenden neuen Rechtslage – die die Bw. für gemeinschaftsrechtswidrig hält – bereits bestanden habe.

Im Vertrauen auf die im Zeitpunkt der Bauphase vorliegende Rechtslage, wurden der Umfang des Umbaus und die Nutzung der Liegenschaft sowie auch die Finanzierung geplant. Eine im Nachhinein eintretende, nicht vorhersehbare Gesetzesänderung, mit einer Rückwirkung auf Sachverhalte, die im Vertrauen auf die bisher bestehende Rechtslage verwirklicht wurden, stelle jedenfalls einen Verstoß gegen den für jeden Rechtsadressaten gegebenen Vertrauenschutz auf die Geltung und Wirksamkeit der bestehenden Gesetze dar.

2.) Darstellung der Nutzung und anzuwendende Steuersätze:

Die X-GmbH mietete in der G-Gasse einen Kanzleiraum mit Garderobe und eigenem Zugang, mit der Zweckausrichtung einer Optimierung ihrer Mandantenbetreuung. Es handle sich dabei um eine ausschließliche Anmietung der Räumlichkeiten durch die X-GmbH, zur Betreuung der Klienten dieser Gesellschaft. Eine Büroräumüberlassung an FG zur selbständigen Nutzung liege nicht vor, da es diesem nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages ausdrücklich

untersagt sei, eigene Mandanten zu betreuen. Zur weiteren Erläuterung der Sachlage führen die Bw. noch an, dass FG an der GmbH nur mit einem Geschäftsanteil von 20% beteiligt ist und damit eine entscheidende Einflussnahme auf die Entscheidung zum Abschluss des Mietvertrages durch seine Person nicht gegeben gewesen sei.

Die an KH vermieteten Räumlichkeiten dienten ausschließlich zu Wohnzwecken.

Für die an die X-GmbH vermieteten Räumlichkeiten werde ein Umsatzsteuersatz von 20 %, für die an KH vermieteten Wohnräume ein Umsatzsteuersatz von 10 % zur Anwendung kommen.

In weiterer Folge fand bei den Bw. eine Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO für die Jahre 2004 und 2005 statt. Gegenstand der Prüfung war die Umsatzsteuer und die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung.

Für den Zeitraum 1/2005 bis 7/2005 hat eine Nachschau gemäß § 144 Abs. 1 BAO stattgefunden, wobei **Feststellungen** getroffen wurden, die sich auf die Vermietungsabsicht der Bw. bezieht.

Im Zusammenhang mit dieser Absicht wurde zwischen der X-GmbH, einerseits und FG und DG andererseits folgende Vereinbarung geschlossen:

... Herr FG ist Geschäftsführer des MIETERS. Im Hinblick darauf, dass Herr FG mehrere Nachmittage pro Woche sowie an den Wochenenden seine berufliche Tätigkeit von seinem Wohnsitz in der W aus ausübt, beabsichtigt der MIETER, Arbeitsräumlichkeiten für FG in der Liegenschaft W, wie folgt anzumieten:

1. *Die VERMIETER stellen dem MIETER den im beiliegenden Plan grün umrandeten Bereich zur ausschließlichen Nutzung als Arbeitsraum für FG zur Verfügung ...*
2. *Soweit dies für die zu Punkt 1 geregelte Nutzung erforderlich ist, können auch die im Plan rot umrandeten allgemeinen Teile des Hauses, wie insbesondere Garderobe, WC, etc. mitbenutzt werden. Diese Nutzungsmöglichkeit besteht sowohl für FG als auch für Mandanten und Mitarbeiter des MIETERS, soweit diese im Rahmen der Nutzungsmöglichkeiten zu Punkt 1 und in der Anwesenheit von FG das Mietobjekt betreten.*
3. *Die vermieteten Räumlichkeiten haben einen Umfang von rund 40 m². Als monatlicher Mietzins wird ein Betrag von 7 € pro m² und Monat, sohin 280 € pro Monat zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer vereinbart ...*
4. *zuzüglich zum Mietzins gemäß Punkt 3 verpflichtet sich der MIETER, die anteilige Kosten der Bewirtschaftung der Liegenschaft ... zu bezahlen ...*

5. Dieses Mietverhältnis beginnt mit dem auf die Fertigstellung des Mietobjektes folgenden Monatsersten (voraussichtlich der 1. August 2005) und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen ...

Eine weitere Vereinbarung mit KH, zur Zeit wohnhaft in A-T wurde vorgelegt (unterzeichnet am 10. Mai 2005 vom Vermieter bzw. 20. Mai 2005 vom Mieter). Diese Vereinbarung betrifft die Vermietung einer Wohnung (Zimmer, 22 m²) im Obergeschoß und wurde im Schreiben vom 20. Jänner 2005 nicht in dieser Art und Weise erwähnt (es wurde die Vermietung als Archiv bezeichnet). Gegenstand dieses Mietvertrages ist auch die Nutzung eines Teiles des Dachbodens (ca. 8 m²), der bei Besichtigung mit einem Gitter abgetrennt war.

Zur Überprüfung des Sachverhaltes und der geltend gemachten Vorsteuern wurde am 6. Juli 2005 mit einer Außenprüfung für den Zeitraum 10/2004 - 4/2005 begonnen. Der Prüfungszeitraum wurde am 3. Oktober 2005 auf den Zeitraum 2/2003 – 7/2005 ausgedehnt. Am 19. Dezember 2005 wurde die Umsatzsteuersonderprüfung in eine Außenprüfung für 2004 sowie in eine Nachschau für 1 – 9/2005 übergeleitet.

Am 7. Juli 2005 wurde die Liegenschaft besichtigt.

Auf Grund eines Vorhaltes vom 8. Juli 2005 wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. zur Darstellung der Nutzung und anzuwendenden Steuersätze folgende Stellungnahme abgegeben:

Die X-GmbH mietet in der W einen Kanzleiraum mit Garderobe und eigenem Zugang, mit der Zweckausrichtung einer Optimierung ihrer Mandantenbetreuung. Es handelt sich dabei um eine ausschließliche Anmietung der Räumlichkeiten durch die Rechtsanwälte GmbH zur Betreuung der Klienten dieser Gesellschaft. Eine Büroramüberlassung an FG zur selbständigen Nutzung liegt nicht vor, da es diesem nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages ausdrücklich untersagt ist, eigene Mandanten zu betreuen. Zur weiteren Erläuterung der Sachlage wird weiters ausgeführt, dass FG an der GmbH nur mit einem Geschäftsanteil von 20% beteiligt ist und damit eine entscheidende Einflussnahme auf die Entscheidung zum Abschluss des Mietvertrages durch seine Person nicht gegeben war.

Die an KH vermieteten Räumlichkeiten dienen ausschließlich Wohnzwecken.

Für die an die X-GmbH vermieteten Räumlichkeiten wird ein Umsatzsteuersatz von 20 %, für die an KH vermieteten Wohnräume ein Umsatzsteuersatz von 10 % zur Anwendung kommen.

Von den Kosten für den Umbau und die Sanierung der Liegenschaft wurde der Vorsteuerabzug zu 100 % geltend gemacht.

1) BÜRORAUM ERDGESCHOSS

Die X-GmbH mietet Räumlichkeiten im Wohnhaus des FG (= Gesellschafter der GmbH) um diese dem Gesellschafter FG zur gelegentlichen betrieblichen Nutzung zur Verfügung zu stellen.

Gemäß § 20 Abs. 1 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkunftsarten die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden.

Die getätigten Aufwendungen verlieren ihren Charakter als solche, die für ein Arbeitszimmer i.S.d. § 20 Abs. 1 lit. d EStG 1988 aufgewendet wurden, nicht deshalb, weil die Miteigentumsgemeinschaft die Art der Nutzung des Raumes zivilrechtlich einem Bestandrechtstitel zu Grunde gelegt hat. Der Bestandrechtstitel besteht in Form eines Mietvertrages zwischen der Miteigentumsgemeinschaft, an der FG und DG je zur Hälfte beteiligt sind und der X-GmbH, an der FG zu 20 % beteiligt und einzelvertretungsbefugt ist.

Zur Beurteilung, ob Kanzleiräumlichkeiten vorliegen, deren Einrichtung eine Nutzung der privaten Lebensführung typischerweise ausschließt, sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen: die Kanzlei wird regelmäßig im Rahmen einer Beschäftigung von familienfremden Personen (Sekretärin) und/oder im Rahmen eines Parteienverkehrs genutzt, gelegentliche Besprechungen machen den Raum nicht zu Kanzleiräumlichkeiten. Nach Angaben von FG wird das im Erdgeschoß befindliche Zimmer bei Bedarf für die berufliche Tätigkeit verwendet um z.B. Klienten zu betreuen, die in der Nähe der W wohnen.

Von einer regelmäßigen Nutzung könnte nicht gesprochen werden. Es liegen keine Kanzleiräume vor, die eine Abziehbarkeit von Ausgaben begründen würden.

2) VERMIETUNG 1. STOCK

Zusammenfassung des Mietvertrages:

- Der Mietvertrag ist zwischen der Hausgemeinschaft FG und DG als Vermieterin und KH, A-T, als Mieter abgeschlossen.
- Mietgegenstand ist 1 Zimmer mit 22 m², Mitbenutzung von Bad/WC; Zubehör: Keller- und Dachbodenabteil.
- Das Mietverhältnis wurde auf 5 Jahre befristet und beginnt mit 1. August 2005. Der Mietzins beträgt 160 € + 10 % USt + Betriebskosten
- Sondervereinbarung:
Auf Grund der voraussichtlich längeren Auslandsaufenthalte des Mieters gestattet dieser – in der Zeit seiner Abwesenheit – die Nutzung des Zimmers für Zwecke des Vermieters. Im Gegenzug sichern die Vermieter zu, in der voraussichtlichen

Aufenthaltszeit des Mieters diesem auch Kost und Reinigung des Zimmers zur Verfügung zu stellen.

Aus folgenden Gründen liege ein unübliches Mietverhältnis vor:

- Auch wenn dieses Zimmer nur bei gelegentlichen Aufenthalten in Wien genutzt werde, entspreche es allein von der Größe nicht der gesellschaftlichen Stellung eines Handelsdelegierten.
- Die Mitbenutzung von Bad und WC in einem Haushalt mit 3 Kindern sowie die Lage des Zimmers im Obergeschoß zusammen mit den ausschließlich privat genutzten Räumlichkeiten bedeute eine soziale Verbindung eines fremden Mieters mit der Familie des Vermieters.
- Die Sondervereinbarung (Nutzung des vermieteten Raumes während der Abwesenheit des Mieters, Kost und Reinigung werden zur Verfügung gestellt) sei eine unter völlig unbekannten Personen nach der Lebenserfahrung nicht übliche Vorgangsweise.

Da die angeführten Mietverträge aus steuerrechtlicher Sicht wegen mangelnder Fremdüblichkeit nicht anerkannt werden, können die Aufwendungen für die Sanierung und Umbau der Liegenschaft W bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Der Unternehmer kann nach § 12 Abs.1 Z. 1 UStG 1994 die von anderen Unternehmern in einer Rechnung gemäß § 11 UStG 1994 an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten nach § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 u.a. Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 EStG 1988 sind.

Für den Prüfungszeitraum 1/2004 – 9/2005 sind folgende Berichtigungen vorzunehmen:

Entgelte:

	Betrag lt. UVA	Betrag lt. BP	Betrag lt. UVA	Betrag lt. BP
	08/05	08/05	09/05	09/05
steuerbarer Umsatz	512,50	0,--	512,50	0,--
Eigenverbrauch	320,--	0,--	320,--	0,--
davon mit 20%	672,50	0,--	672,50	0,--
davon mit 10%	160,--	0,--	160,--	0,--

Vorsteuern

2004

lt. Umsatzsteuererklärung 2004	38.207,74
--------------------------------	------------------

2005

Mai	5.207,57
Juni	5.358,91
Juli	13.019,27
August	2.911,93
September	184,28
Summe	26.681,96

Laut den Bescheiden gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO vom 19. Jänner 2006 wurde festgestellt, dass eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften von Vermietung und Verpachtung in Sinne des § 188 BAO für die Jahre 2003 und 2004 zu unterbleiben habe, da eine einheitliche Feststellung von Einkünften voraussetze, dass gemeinschaftliche Einkünfte erzielt werden, dies jedoch nicht vorliege.

Weiters wurde mit Bescheiden vom 19. Jänner 2006 die Umsatzsteuer für das Jahr 2004 und für den Zeitraum 1-7/2005, mit Bescheiden vom 13. Februar 2006 für die Monate 8/2005, 9/2005, 10/2005, 11/2005 und 12/2005 nicht festgesetzt, weil mangels steuerlicher Anerkennung der Mietverhältnisse keine Unternehmereigenschaft vorliege.

Mit Bescheid vom 17. August 2007 wurde die Umsatzsteuer für das Jahr 2005 nicht festgesetzt, wogegen die Bw. mit Schreiben vom 28. August 2007 ebenfalls das Rechtsmittel der Berufung erhoben hat. Mit Bescheid vom 7. September 2007 wurde die Entscheidung über die Umsatzsteuer 2005 gemäß § 281 Abs. 1 BAO ausgesetzt.

Gegen diese Bescheide erhob die Bw. das Rechtsmittel der **Berufung** und führte begründend aus:

In den Feststellungen zur Außenprüfung der Jahre 2003 und 2004 wurde angeführt, dass die Vermietungen der Bw. mangels Fremdüblichkeit nicht anerkannt wurden. Auf Basis dieser Feststellungen wurden die berufungsgegenständlichen Bescheide erlassen.

DG und FG haben die Liegenschaft W in Wien mit Kaufvertrag vom 25. Februar 2003 zu je 50 % erworben. Das Haus wurde in desolatem Zustand gekauft und es wurden Renovierungsarbeiten von rund 550.000 € vorgenommen.

Seit August 2005 wird die Bw. dadurch unternehmerisch tätig, dass sie einerseits an die X-GmbH einen Kanzleiraum sowie an KH ein Zimmer vermietet. Die Verträge wurden am 20. Mai

2005 von den Vertragspartnern unterzeichnet und beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern angezeigt.

1. Vermietung an die X-GmbH

Die X-GmbH (1010 Wien, Stadiongasse 2) hat einen Kanzleiraum mit Garderobe sowie eigenem Zugang im Ausmaß von rund 40 m² von der Miteigentümergemeinschaft angemietet.

Als monatlicher Mietzins wurde ein Betrag von 7,00 €/m² (= 280,00 €/Monat) zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer vereinbart.

Zusätzlich zum Mietzins verpflichtet sich der Mieter, die anteiligen Kosten der Bewirtschaftung der Liegenschaft und der für die Liegenschaft bzw. das Gebäude und dessen Anlagen und Einrichtungen, soweit diese nicht zur Gänze dem Mieter zugeordnet sind, zu entrichtenden Steuern und öffentlichen Abgaben in jeweils vorgeschriebener Höhe sowie die sonstigen Betriebs- und Nebenkosten zu bezahlen. Sonstige vom Mieter verursachte Kosten, wie insbesondere die Nutzung von Telefon und Internet, sind vom Mieter selbst zu tragen.

Da die Vermietung an eine Kapitalgesellschaft, an deren Stammkapital der Hauseigentümer und/oder dessen Angehörige beteiligt ist, einer Vermietung an Angehörige bzw. einander Nahestehender gleichgestellt wird, hat eine Prüfung hinsichtlich der Fremdüblichkeit der Mietverträge wie zwischen Angehörigen zu erfolgen.

Der steuerliche Vertreter weist jedoch darauf hin, dass FG nur einer von fünf Gesellschaftern mit einem Geschäftsanteil von lediglich 20% beteiligt ist und damit eine entscheidende Einflussnahme auf die Entscheidung zum Abschluss des Mietvertrages durch seine Person nicht gegeben war, sowie auch das Haus ihm nur zu 50% gehört (die restlichen 50% sind im Besitz seiner Gattin, DG).

Grundsätzlich finden Mietverträge zwischen nahen Angehörigen bzw. einander Nahestehenden nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH vom 22.2.2000, 99/14/0082).

In dem an die GmbH vermieteten Büror Raum werde ausschließlich anwaltliche Tätigkeit ausgeübt und es werden ausschließlich Klienten der X-GmbH betreut. Eine Büror Raumüberlassung an FG zur selbständigen Nutzung für eigene Klienten liege nicht vor, da es diesem nach den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages der Rechtsanwälte GmbH ausdrücklich untersagt ist, eigene Mandanten zu betreuen.

Es handle sich dabei um eine ausschließliche Anmietung der Räumlichkeiten durch die X-GmbH zur Betreuung der Klienten dieser Gesellschaft. Der Mietvertrag sieht ausdrücklich die Möglichkeit der Nutzung durch Mandanten und Mitarbeiter der Kanzlei vor. Es handelt sich daher - funktional - um einen Teil der X-GmbH.

In Beilage 3 des Berichts über das Ergebnis der Außenprüfung vom 19. Jänner 2006 wird auf § 20 Abs. 1 Z. 2 lit d EStG 1988 verwiesen, wonach Aufwendungen für "ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer" nicht zu berücksichtigen seien. Durch diesen Verweis wird suggeriert, dass es sich im vorliegenden Fall um einen solchen "im Verband" gelegenen Arbeitsraum handeln würde. Dies ist aber nicht der Fall. Wie das Prüforgan selbst feststellen konnte, verfügt der vermietete Teil über einen direkten Zugang von der Straße, so dass ein Betreten der eigentlichen Wohnräume (auch für Mandanten und Mitarbeiter) nicht notwendig ist; insbesondere werden die Nassräume nur durch die X-GmbH und KH genutzt, so dass auch hier keine Überschneidung zwischen Wohnungsverband und vermieteten Räumlichkeiten gegeben sei.

Insgesamt scheint der Hinweis auf § 20 EStG - in der im angefochtenen Bescheid gewählten Weise - verfehlt, da ja nicht die Miteigentümergemeinschaft mit einem ihrer Mitglieder ein Rechtsgeschäft abgeschlossen hat, sondern mit einem fremden Dritten, nämlich der X-GmbH.

Wenn auch eine schlichte GesbR keine eigene Rechtspersönlichkeit hat, ist doch anerkannt, dass die unternehmerisch agierende GesbR sehr wohl zum Teil rechtsfähig ist. Dies zeigt schon der Umstand, dass sie für Zwecke der Umsatzsteuer zweifellos rechtsfähig (hier Fähigkeit, Partei des Verfahrens zu sein) ist (vgl. etwa Ruppe, UStG 1994 Kommentar, 2. Auflage, § 1 Tz 71, § 2 Tz 22). Es könne aber nicht angehen, einerseits die Miteigentümergemeinschaft – wie etwa für Zwecke des gegenständlichen Verfahrens – als rechtskräftig anzusehen und sie als Einheit zu betrachten und sie andererseits soweit zu ignorieren, als ihr Handeln (Abschluss des Mietvertrages mit der X-GmbH) ausschließlich der (vermuteten) Interessen- und Einflusslage eines Gesellschafters der GesbR zugerechnet werde.

Bei richtiger Betrachtung liege hier kein In-sich-Geschäft zwischen der Miteigentümergemeinschaft einerseits und einem ihrer Mitglieder vor, sondern ein Geschäft zwischen der Miteigentümergemeinschaft und einem Dritten, der nicht Teil der Miteigentümergemeinschaft ist. Der Umstand, dass ein Mitglied der Miteigentümergemeinschaft an dem Dritten (nicht wesentlich) beteiligt ist, führt noch nicht zu einem Geschäft unter nahen Angehörigen.

Doch selbst bei Betrachtung dieser - hier eigentlich nicht anzuwendenden - strengen Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Geschäften zwischen nahen Angehörigen zeigen die nachstehenden Ausführungen, dass auch diese Kriterien erfüllt sind.

Aufgrund der Einrichtung der Räumlichkeiten (typische Kanzleiräumlichkeiten mit Besprechungstisch usw. - die Besichtigung durch die Finanzbehörde erfolgte am 25. November 2005) könnte eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung ausgeschlossen werden. Weiters werden regelmäßig Klienten von FG empfangen und FG arbeitet an mehreren Nachmittagen in der Woche in der G-Gasse 4, 1140 Wien.

Diese Variante wurde zur Optimierung der Klientenbetreuung gewählt. Der große Vorteil bestehe vor allem darin, dass den Klienten der Weg in den ersten Bezirk (Kanzlei befindet sich wie oben bereits angeführt in der 1010 Wien, Stadiongasse 2) erspart werde, und vor allem ältere Klienten die örtliche Nähe des persönlichen Beraters sehr schätzen. Jene Klienten, die im Umkreis von U arbeiten bzw. wohnen, nehmen diese Serviceleistung sehr gerne an. Außerdem können auf äußerste Diskretion bedachte Mandanten auf diese Weise deren Wünschen entsprechend diskret die Leistungen der X-GmbH in Anspruch nehmen.

Ebenfalls auf Beilage 3 BP-Berichts vom 19.1.2006 wird ausgeführt, dass "von einer regelmäßigen Nutzung" nicht gesprochen werden kann. Abgesehen davon, dass dies unrichtig ist, liegen auch keine Verfahrensergebnisse vor, die diesen Schluss rechtfertigen oder auch nur nahe legen. Als einziges diesbezügliches Ergebnis der Ermittlungstätigkeit wird ausgeführt, dass "nach Angaben von FG, das im Erdgeschoss befindliche Zimmer bei Bedarf für die berufliche Tätigkeit verwendet wird, um z.B. Klienten zu betreuen, die in der Nähe der von W wohnen."

Dies wurde von FG nicht so eingeschränkt behauptet, sondern dass aus Gründen der Vertraulichkeit gewisse Mandanten nicht in der Kanzlei vorsprechen wollen. Über eine - aus Sicht der Finanz scheinbar erforderliche Frequenz - hat FG überhaupt keine Aussagen getroffen.

Die Vermietung ist nach außen hin einerseits durch die Anzeige der Nutzungsvereinbarung beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern sowie andererseits durch den regelmäßigen Klientenempfang hinreichend in Erscheinung getreten.

Weiters sind in der Nutzungsvereinbarung alle wesentlichen Punkte wie Mietentgelt, zusätzliche Kosten (z.B. Betriebskosten usw.) sowie Angaben hinsichtlich der Räumlichkeiten mit Deutlichkeit angeführt.

Fremdübliche Mietzinse müssen auf sämtliche Preis bestimmende Elemente, wie Lage der vermieteten Räumlichkeiten, Größe, Nutzungsform (Wohnzwecke, Büro oder Ordination) usw. Bedacht nehmen.

Laut Immobilien-Preisspiegel 2005 (Beginn der Vermietung August 2005) wird für die Vermietung von Büroflächen in U ein Quadratmeterpreis zwischen 6,20 € - 10,5 €/m² (je nach Nutzungswert) angegeben. Wie bereits oben angeführt, wird ab August 2005 zu einem Quadratmeterpreis von 7,00 € vermietet. Das bedeutet, dass die vereinbarte Miete absolut fremdüblich ist, zusätzlich werden noch die oben angeführten Nebenkosten vom Mieter bestritten.

Die Vereinbarung unterscheidet sich weder in Form (schriftliche Vereinbarung) noch im Inhalt (hinsichtlich Mietzins) von jenen Vereinbarungen, die mit fremden Mietern abgeschlossen werden.

Aufgrund des Vorliegens einer klaren Vereinbarung, sowie aufgrund der Fremdüblichkeit hinsichtlich des Mietentgeltes und aufgrund der Tatsache, dass die Vermietung nach außen klar zum Ausdruck gekommen sei, liege ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis vor.

2. Vermietung an KH

Die Bw. vermietet weiters an KH ein Zimmer im Ausmaß von rund 22 m² im Obergeschoß. Die an KH vermietete Räumlichkeit dient ausschließlich Wohnzwecken. Zurzeit ist KH in T wohnhaft.

Der monatliche Mietzins beträgt 160,00 € (ergibt 7,27 €/m²) zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer. Zusätzlich wird für die anfallenden Kosten an Heizung und Warmwasser eine Pauschale von 15,00 €/Monat verrechnet.

KH ist mit den Vermietern nicht verwandt, es ist daher grundsätzlich von Fremdüblichkeit des Mietentgeltes auszugehen.

Da KH aus beruflichen Gründen nur gelegentlich die Unterkunft in Wien nutzt, findet er mit der oben angeführten Größe der Wohnung das Auslangen. Dieses Zimmer wurde angemietet, da es oft sehr mühsam und unsicher war, kurzfristig noch ein Hotelzimmer ausfindig zu machen. Natürlich ist der Kosteneffekt nicht zu vernachlässigen. Wie unten angeführt, würde es durch die Inanspruchnahme eines Hotelzimmers zu erheblichen Mehraufwendungen kommen.

Weiters müsse natürlich bedacht werden, dass das Zimmer mit 22 m² (welches jederzeit benutzt werden kann!) mit den eigenen Einrichtungsgegenständen sicherlich angenehmer und komfortabler ist als ein Hotelzimmer.

Das Argument seitens der Finanzbehörde, dass die Größe des Zimmers nicht der gesellschaftlichen Stellung eines Handelsdelegierten entspricht, verwundert ein wenig, da der Bw. seitens der Finanzbehörde normalerweise nur Wertgrenzen (z.B. Luxustangente) nach oben hin bekannt sind, nicht jedoch auch nach unten. Nach Ansicht der Bw. stehe es im Ermessensspielraum jedes Einzelnen, welchen Stellenwert der Standard der Unterkunft für ihn einnimmt.

Weiters erscheint nicht angebracht, von der beruflichen Tätigkeit auf den der gesellschaftlichen Stellung „entsprechenden“ Standard der Wohnverhältnisse zu schließen.

Die Mitbenützung von Bad und WC sei an sich bei Zimmervermietungen absolut üblich. Weiters weist der steuerliche Vertreter darauf hin, dass die Sanitäranlagen des Erdgeschosses vom Mieter benutzt werden dürfen. Auch im 1. Stock (wo sich das angemietete Zimmer befindet) gibt es Sanitäranlagen, die jedoch ausschließlich von der Familie der Vermieter benutzt werden. Das bedeutet, dass der Mieter hinsichtlich der Mitbenützung von Bad und WC absolut keine Berührungspunkte (wie von der Finanzbehörde behauptet) mit der Familie der Vermieter hat, da die Familie die Sanitäranlagen im 1. Stock und der Mieter jene im Erdgeschoss benutzt.

Da KH sehr selten in Österreich weilt, habe man sich darauf geeinigt (wurde in einer schriftlichen Sondervereinbarung zum Mietvertrag festgelegt), dass während seiner Abwesenheit der Raum vom Vermieter genutzt werden darf. Auf der anderen Seite reinigt der Vermieter das Zimmer vom Mieter und KH erhält während seines Aufenthaltes in Österreich eine kostenlose Verpflegung zur Verfügung gestellt.

Die räumliche Nutzung des Raumes seitens der Vermieter beschränke sich vor allem darauf, dass Geräte und diverser Hauseigentum während der Abwesenheit von KH in diesem Raum zwischengelagert werden, die rasch und einfach entfernt werden können, wenn KH nach Wien kommt.

Da KH keine Wertgegenstände in diesem Zimmer verwahre, stelle diese Vereinbarung für beide Seiten nur Vorteile dar. Wie aus dem unten angeführten Beispiel ersichtlich, sei das Wertverhältnis von Leistung und Gegenleistung ausgeglichen und daher absolut fremdüblich:

Darstellung in Zahlen.

Miete von 160,00 €/Monat:

Da KH rund 10 Monate des Jahres nicht in diesem Zimmer weile, ergibt sich eine Miete in der Abwesenheitszeit von 1.600,00 €. Damit die Vermieter diesen Raum 10 Monate „mitbenützen“ können, müssen die Vermieter KH für die restlichen 2 Monate die Verpflegung zur Verfügung stellen sowie die Reinigung des Zimmers vornehmen.

Rechnet man für den restlichen Zeitraum von zwei Monaten mit einer Ersparnis für KH an Verpflegung in Höhe von rund 20,00 €/Tag, ergibt sich eine Ersparnis im Ausmaß von 1.200,00 € für die 2 Monate zuzüglich der Kosten für Reinigung in Höhe von rund 400,00 € (für das gesamte Jahr), in Summe rund 1.600,00 €.

Dieses Rechenbeispiel zeigt, dass das Wertverhältnis ungefähr ausgeglichen ist und beide Vertragspartner für sich das Optimum herausholen.

Es kann dem Argument, dass „diese Sondervereinbarung unter völlig unbekannten Personen nach der Lebenserfahrung eine nicht übliche Vorgangsweise darstellt“ seitens der Finanzbehörde nicht gefolgt werden. Der Inhalt dieser Vereinbarung kommt in der Praxis zwar eher selten vor, aber wie am obigen Beispiel dargestellt, profitieren beide Vertragsparteien von dieser Vereinbarung und genau unter Fremden ist das Vorhandensein von klaren schriftlichen Vereinbarungen absolut üblich. Würden die Beteiligten in einem engen Naheverhältnis stehen, würden sie niemals eine schriftliche Vereinbarung darüber treffen.

Im Vergleich zu den anfallenden Hotelkosten für zwei Monate ergeben sich für KH beträchtliche Einsparungen:

Rechnet man mit Kosten eines Hotelzimmers mittlerer Preislage in Höhe von 130,00 €/Übernachtung inkl. Frühstück, würden Kosten im Ausmaß von rund 7.800,00 € für zwei Monate im Vergleich zu jetzt 1.920,00 € für das gesamte Jahr anfallen.

Laut Immobilien-Preisspiegel 2005 (Beginn der Vermietung August 2005) wird für die Vermietung von Wohnräumlichkeiten unter 60 m² in U ein Quadratmeterpreis zwischen 5,80 € und 8,10 €/m² (je nach Nutzungswert) angegeben. Wie bereits oben angeführt, wird zu einem Quadratmeterpreis von 7,27 € vermietet. Das bedeutet, dass die vereinbarte Miete absolut fremdüblich ist, zusätzlich werden noch die oben angeführten Nebenkosten vom Mieter bestritten.

Die Vermietung wurde dem Finanzamt für Verkehrssteuern und Gebühren ordnungsgemäß angezeigt und in der Mietvereinbarung wurden alle wesentlichen Punkte wie Mietentgelt und zusätzliche Kosten angeführt.

3. Zusammenfassung und Anträge

Die Bw. vertritt die Meinung, dass sowohl der Vertrag der Bw. mit der X-GmbH als auch der Vertrag mit KH fremdüblich sei, und folglich die Mietverträge steuerlich anzuerkennen seien. Die getätigten Aufwendungen seien aufgrund der Eigenschaft der Betätigung als Quelle von Einkünften iSd § 2 Abs. 3 EStG 1988 daher Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Aufgrund des Vorliegens einer Einkunftsquelle ist die Unternehmereigenschaft gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 gegeben, und somit können auch die mit der Einkunftsquelle im Zusammenhang stehenden Vorsteuern geltend gemacht werden.

Es wird noch angemerkt, dass die vom Finanzamt gesetzten Handlungen sehr widersprüchlich sind und den Schluss zulassen, dass das Finanzamt selbst Zweifel am Nichtvorliegen einer Einkunftsquelle hat:

Einerseits werden nämlich die Mietverträge aus steuerrechtlicher Sicht nicht anerkannt und das „Nicht-Vorliegen“ einer Einkunftsquelle unterstellt und andererseits wird die Miteigentümergemeinschaft, der bescheidmäßig die Unternehmereigenschaft aberkannt wurde, aufgefordert, Umsatzsteuervoranmeldungen ab Jänner 2006 bis Dezember 2007 bei der Finanzbehörde einzureichen und die vorangemeldete Umsatzsteuer und Zahlung auch auf dem Abgabekonto der Miteigentümergemeinschaft verbucht.

Abschließend beantragte die Bw. die Aufhebung der berufungsgegenständlichen materiell unrichtigen Bescheide und die Neuausfertigung entsprechend der oben angeführten Berufungsgründe, somit

- eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2003 laut eingereichter Erklärung
- eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2004 laut eingereichter Erklärung
- die bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2003 laut eingereichter Erklärung
- die bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2004 laut eingereichter Erklärung
- sowie die bescheidmäßige Festsetzung der Umsatzsteuer für das Jahr 2005 laut den eingereichten Umsatzsteuervoranmeldungen.

Die Bw. stellte für den Fall der Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat einen Antrag gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat zu entscheiden und einen weiteren Antrag gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO, nämlich die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Im Zuge der Vorlage beantragte das Finanzamt die Berufung abzuweisen.

Hinsichtlich der Nichtanerkennung des Bürorumes im Erdgeschoß führte das Finanzamt begründend aus, dass zur Beurteilung, ob Kanzleiräumlichkeiten vorliegen, deren Einrichtung eine Nutzung der privaten Lebensführung typischerweise ausschließt, folgende

Voraussetzungen erfüllt sein müssen: die Kanzlei wird regelmäßig im Rahmen einer Beschäftigung von familienfremden Personen (Sekretärin) und/oder im Rahmen eines Parteienverkehrs genutzt, gelegentliche Besprechungen machen einen Raum nicht zu Kanzleiräumlichkeiten.

Von einer regelmäßigen Nutzung könne nicht gesprochen werden. Es lägen keine Kanzleiräume vor, die eine Abziehbarkeit von Ausgaben begründen.

Hinsichtlich der Vermietung im 1. Stock nimmt das Finanzamt aus folgenden Gründen an, dass ein unübliches Mietverhältnis vorliege: das Zimmer entspreche nicht der gesellschaftlichen Stellung eines Handelsdelegierten, die Mitbenutzung von Bad und WC in einem Haushalt mit 3 Kindern sowie die Lage des Zimmers im Obergeschoß zusammen mit den ausschließlich privat genutzten Räumlichkeiten bedeute eine soziale Verbindung eines fremden Mieters mit der Familie der Vermieter. Ebenso sei die Sondervereinbarung (Nutzung des vermieteten Raumes während der Abwesenheit des Mieters, Kost und Reinigung werden zur Verfügung gestellt) eine unter völlig unbekannten Personen nach der Lebenserfahrung eine nicht übliche Vorgangsweise.

Die Berufung wurde seitens des Finanzamtes ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Mit Schreiben vom 18. März 2008 zog die Bw. den gemäß § 84 Abs. 1 Z 1 BAO gestellten Antrag auf mündliche Verhandlung betreffend die Berufung gegen die Bescheide gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO für die Jahre 2003 und 2004, Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für das Jahr 2004, Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für 01-07/2005 sowie für 08-12/2005 zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt

Aufgrund der zwei Verträge, die dem unabhängigen Finanzsenat vorliegen, einerseits der Nutzungsvereinbarung zwischen der Bw. und der X-GmbH und andererseits des Mietvertrages, abgeschlossen zwischen der Bw. und KH wird folgender Sachverhalt als erwiesen angenommen.

FG und DG haben mit Kaufvertrag vom 25. Februar 2003 die Liegenschaft, W zu je 50% erworben und bilden eine Miteigentumsgemeinschaft. In der Folge wurde das Gebäude saniert, die Sanierungsarbeiten waren im Sommer 2005 abgeschlossen.

Während der Umbauarbeiten wurden 2 Mietverträge abgeschlossen, erstens mit der X-GmbH und zweitens mit Herrn KH.

1. Die Nutzungsvereinbarung zwischen der Bw. und der X-GmbH wurde am 20. Mai 2005 abgeschlossen. Vermieter ist die Bw., an der FG zu 50% beteiligt ist, und Mieter ist eine Rechtsanwälte GmbH, an der FG zu 20% beteiligt ist. Weiters ist FG einer der Gesellschafter-Geschäftsführer und einzelvertretungsbefugt.

Die vermieteten Räumlichkeiten haben einen Umfang von 40 m², wobei laut vorliegendem Plan der vermietete Arbeitsraum 23,80 m² und eine Galerie 17 m² betragen. Die übrigen Räumlichkeiten wie WC und Garderobe stehen zur Mitbenutzung zur Verfügung.

Laut Vertrag beginnt das Mietverhältnis mit dem auf die Fertigstellung des Mietobjektes folgenden Monatsersten (voraussichtlich der 1. August 2005).

Entsprechend der Vereinbarung (Punkt 1) stellt der Vermieter dem Mieter den im Plan genau bezeichneten Bereich zur ausschließlichen Nutzung als Arbeitsraum für FG zur Verfügung.

Weiters (Punkt 2) dürfen allgemeine Teile des Hauses, wie insbesondere Garderobe und WC mitbenutzt werden. Diese Nutzungsmöglichkeit besteht sowohl für FG als auch für Mandanten und Mitarbeiter des Mieters, soweit diese im Rahmen der Nutzungsmöglichkeiten zu Punkt 1 und in der Anwesenheit von FG das Mietobjekt betreten.

2. Der Mietvertrag mit KH wurde im Mai 2005 abgeschlossen, wobei vertraglich vereinbart wurde, dass das Mietverhältnis am 1. August 2005 beginnt. Vermietet wurde ein Zimmer (rund 22 m²) und die Mitbenützung von Bad/WC.

In einer Sondervereinbarung unter Punkt 2 wurde vereinbart, dass „*der Mieter auf Grund seiner voraussichtlichen längeren Auslandsaufenthalte – in der Zeit seiner Abwesenheit – die Nutzung des Zimmers auch für Zwecke der Vermieter gestattet. Im Gegenzug sichern die Vermieter zu, in der voraussichtlichen Aufenthaltszeit des Mieters diesem auch Kost und Reinigung des Zimmers zur Verfügung zu stellen.*“

Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer, die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11 UStG 1994) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Einkommensteuer.

Einheitlich und gesondert festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens (§ 188 Abs. 1 BAO).

Die Unternehmerfähigkeit setzt stets die Erbringung von Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn voraus. Miteigentumsgemeinschaften, speziell Hausgemeinschaften, besitzen Unternehmereigenschaft dann, wenn sie als solche nach außen in Erscheinung treten und Leistungen erbringen.

Im berufungsgegenständlichen Verfahren steht in Streit, ob die Bw. als Hausgemeinschaft eine Vermietungstätigkeit ausübt und als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994 anzusehen ist, bzw. ob der Bw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zufließen.

Dem Einwand der Bw., dass eine „unternehmerisch agierende GesbR zum Teil rechtsfähig ist“ mit ihrem Verweis auf Ruppe (§ 2 Tz 22) ist hinzuzufügen, dass nicht über die Rechtsfähigkeit der GesbR abgesprochen wird, sondern geprüft wird, ob das Tatbestandsmerkmal der unternehmerischen Tätigkeit erfüllt wird. Dem Bw. wird beigeplichtet, dass Miteigentumsgemeinschaften, welche nach außen in Erscheinung treten und Leistungen erbringen, Unternehmer sind. Möglich ist jedoch ebenfalls, dass eine Miteigentumsgemeinschaft mit einem einzelnen Gesellschafter in einen Leistungsaustausch treten kann. Wobei bei solchen Sachverhalten, bei denen in irgendeiner Form eine Personenidentität gegeben ist, nach herrschender Lehre und Rechtsprechung die Kriterien, die für Verträge von nahen Angehörigen entwickelt wurden, anzuwenden und unter diesen Gesichtspunkten zu prüfen sind.

Im berufungsgegenständlichen Verfahren ist nicht strittig, ob eine GesbR eigene Rechtspersönlichkeit hat, sondern ob der Bw. als Miteigentumsgemeinschaft Einkünfte aus einer Vermietungstätigkeit zugeflossen sind. Die Rechtspersönlichkeit der Miteigentümer wurde seitens des Finanzamtes niemals in Frage gestellt.

Zuzustimmen ist der Ansicht des steuerlichen Vertreters, dass nicht der Umstand, dass ein Geschäft zwischen der Miteigentumsgemeinschaft und einem Dritten, der nicht Teil der Miteigentumsgemeinschaft ist, sondern dass ein Mitglied der Miteigentumsgemeinschaft an dem Dritten (nicht wesentlich) beteiligt ist, zu einem Geschäft unter nahen Angehörigen führt.

Aufgrund dieser unbestrittenen Tatsache, dass (teilweise) Personenidentität vorliegt, ist eine Prüfung nach den Kriterien, die für die so genannte Angehörigenjudikatur gilt, vorzunehmen.

Unter diesem Aspekt sind in diesem Zusammenhang die beiden Verträge zu prüfen.

Bestandsvertrag der Bw. mit der X-GmbH

Dieser Vertrag wurde zwischen der Bw., einer Miteigentumsgemeinschaft einer Liegenschaft, an der ein Miteigentümer zu 50% beteiligt ist und einer Rechtsanwälte GmbH, an der derselbe Miteigentümer zu 20% beteiligt und einzelvertretungsbefugt ist, abgeschlossen.

Durch diese Personenidentität (Miteigentümer und Gesellschafter der GmbH) gelten die gleichen Grundsätze wie bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist zunächst die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind oder ob sie sich nur aus dem Naheverhältnis ergeben.

Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen. Bei ihnen werden wegen des Fehlens von Interessengegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt. Zum Kreis der Angehörigen zählen die in § 25 BAO genannten Personen. Nahebeziehungen können jedoch auch durch gesellschaftsrechtliche Verflechtungen entstehen, wie im gegenständlichen Verfahren, in dem FG der Hälfteeigentümer der Liegenschaft und einer der beiden „Mitunternehmer“ ist und auch Gesellschafter-Geschäftsführer des Vertragspartners der Bw.

So hat etwa der VwGH im Erkenntnis vom 24.9.2002, 99/14/0006, ausgesprochen, dass die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen auch für Verträge mit juristischen Personen gelten, an denen ein Vertragspartner und/oder seine Angehörige in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung.

Während in der Regel zwischen fremden Vertragspartnern ein Interessensgegensatz besteht, ist dieser bei nahen Angehörigen gewöhnlich auszuschließen. Um zu gewährleisten, dass durch missbräuchliche Gestaltungen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden, hat daher der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung Kriterien für die ertrag- und umsatzsteuerliche Beurteilung von so genannten „Familienverträgen“ aufgestellt. Danach sind Verträge zwischen nahen Angehörigen, auch wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen, steuerlich anzuerkennen:

- wenn sie nicht nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Ausreichende Publizitätswirkung alleine, nämlich der Abschluss eines zivilrechtlich richtigen und gültigen, wie beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern angezeigter Vertrag bedeutet nicht, dass dieser Vertrag den Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen entspricht.

Schließlich ist auch unter dem Aspekt der Fremdüblichkeit zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder aber das Naheverhältnis zugrunde liegt; im zweitgenannten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehender Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen. Maßgeblich ist dabei die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis (Doralt, aaO, § 2 Tz 165ff. und die dort angeführte Rechtsprechung).

Als Beweisregeln haben die angeführten Kriterien auch Bedeutung für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Leistungsbeziehungen zwischen Angehörigen. Fremdvergleichsüberlegungen sind insoweit am Platz, als mit ihrer Hilfe allenfalls entschieden werden kann, ob einer entgeltlicher Leistungsaustausch vorliegt oder nicht (zB Ruppe, UStG³, § 1 Tz 181).

Da sich die in Rede stehenden Räumlichkeiten im Haus der beiden Miteigentümer, die in diesem privat mit ihren drei Kindern wohnen, befinden, die durch einen gemeinsamen Eingang verbunden sind, ist zunächst zu prüfen, ob in diesen Räumlichkeiten tatsächlich ein Kanzleibetrieb aufrecht erhalten wird, oder ob es sich um ein Arbeitszimmer des Hälfteneigentümers der Liegenschaft handelt.

Ein Arbeitszimmer liegt im Wohnungsverband, wenn es sich in derselben Wohnung oder im privaten Wohnhaus oder auf demselben Grundstück befindet und wenn es von der Wohnung aus begehbar ist. Selbst das Vorliegen weiterer Zugänge von außen kann daran nichts ändern (VwGH vom 8.5.2003, 2000/15/0176). Der Wohnungsverband erstreckt sich auf die wirtschaftliche Einheit.

Nicht unter den Begriff Arbeitszimmer fallen im Wohnungsverband gelegene Räume, die auf Grund der funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung entsprechend der Verkehrsauflassung von vornherein der Betriebs- bzw. Berufssphäre eines Steuerpflichtigen zuzuordnen sind, sowie Kanzleiräume, die folglich nicht als Arbeitszimmer anzusehen sind und nicht vom Abzugsverbot betroffen sind.

Unbestritten ist, dass es sich bei den vertragsgegenständlichen Räumlichkeiten um im Wohnungsverband gelegene Räume handelt, da sie einen gemeinsamen Eingang haben und folglich auch von der Wohnung aus begehbar sind. Ob ein zweiter Eingang vorhanden ist, ist

nicht von wesentlicher Bedeutung. Weiters steht außer Streit, dass FG in diesem Zimmer arbeitet.

Nach der Verwaltungspraxis machen gelegentliche Besprechungen eines Rechtsanwaltes mit seinen Klienten Räume nicht zu Kanzleiräumlichkeiten. Voraussetzung für die Anerkennung der Räume als Kanzleiräume ist die Beschäftigung von familienfremden Personen.

Nach Aussage des FG (siehe Aktenvermerk über die Besichtigung des Zimmers im Jahr 2005) wird dieses Zimmer lediglich bei Bedarf für die berufliche Tätigkeit verwendet, der berufliche Mittelpunkt der Tätigkeit bleiben die Räumlichkeiten der Rechtsanwälte GmbH. Durch die Aussage, dass diese Räume nur gelegentlich genutzt werden, können diese Räume nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des FG darstellen.

Dem Hinweis der Bw., dass in Bezug auf den Bp-Bericht, in dem von einer regelmäßigen Nutzung nicht gesprochen werden konnte und keine diesbezüglichen Verfahrensergebnisse vorliegen (Berufung, Seite 4, letzter Absatz), ist entgegenzuhalten, dass diese Feststellung auf der eigenen Aussage eines Miteigentümers und Gesellschafter der GmbH (FG) beruht, die seitens des Finanzamtes nicht in Zweifel gezogen wurde. Denn FG hat im Rahmen der am 7. Juli 2005 stattgefundenen Betriebsbesichtigung angegeben, dass der „Arbeitsraum“ bei Bedarf für die berufliche Tätigkeit verwendet wird.

Diese Argumentation steht in Widerspruch mit den Aussagen des Miteigentümers FG anlässlich der Besichtigung und Vorhaltsbeantwortung vom 8. Juli 2005.

Zudem führte die Bw. in der Berufung vom 12. Mai 2006 aus, dass der Mietvertrag ausdrücklich die Möglichkeit zur Nutzung durch Mandaten und Mitarbeiter der Kanzlei vorsehe, und es sich daher funktional um einen Teil der Rechtsanwälte GmbH handle. Daher ist folglich der Hinweis der Bw. unrichtig, dass „keine Verfahrensergebnisse“ vorliegen. Das Finanzamt hat die ihr von der Bw. und von FG vorliegenden Ausführungen lediglich mit dieser Feststellung gewürdigt.

Dass familienfremde Personen (Sekretärin) in diesem Raum beschäftigt sind, wurde nie behauptet.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Dem ist entgegenzuhalten, dass ein Arbeitszimmer, und um ein solches handelt es sich aufgrund der oben angeführten Ausführungen, nur dann funktional ein Arbeitszimmer, welches vom Abzugsverbot ausgenommen ist, vorliegt, wenn es durch die Einrichtung die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung ausschließt und fremdes Personal eingestellt ist. Obwohl dies der Bw. bereits anlässlich der Betriebsprüfung vorgehalten wurde, wurde gegenteiliges weder von der Bw., noch von der GmbH noch vom Hälfteneigentümer und Mitgesellschafter behauptet.

Dem Hinweis, dass „ja nicht die Miteigentümergemeinschaft mit einem ihrer Mitglieder ein Rechtsgeschäft abgeschlossen hat, sondern mit einem fremden Dritten, nämlich der Rechtsanwälte GmbH“, stimmt der unabhängige Finanzsenat nicht zu, da durch die Gesellschafterstellung eines der Miteigentümer an der Rechtsanwälte GmbH der Interessensgegensatz unter Fremden nicht gegeben ist.

In der Berufung führt der steuerliche Vertreter weiters aus, dass nur Klienten von FG empfangen werden und er diese Räume an mehreren Nachmittagen nütze. Dass fremdes Personal in diesen Räumen arbeite, wird nicht behauptet.

Dem Argument, dass „auf äußerste Diskretion bedachte Mandaten auf diese Weise deren Wünschen entsprechend diskret die Leistungen der Rechtsanwälte GmbH in Anspruch nehmen“, kann der unabhängige Finanzsenat nicht folgen, da die Wahrscheinlichkeit des Gesehen- und Erkanntwerdens in unmittelbarer Nähe der Wohngegend wesentlich größer ist, als im ersten Bezirk in Wien.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es sich bei dem von der Rechtsanwälte GmbH angemieteten Zimmer nicht um einen Kanzleiraum der GmbH, sondern vielmehr um ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer des FG handelt.

Da dieses Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet, da er nur bei Bedarf in diesem Raum arbeitet, können die darauf entfallenden Aufwendungen oder Ausgaben nicht abgezogen werden.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates wurde mit diesem Vertrag kein Leistungsaustausch geschaffen und die Bw. wurde nicht unternehmerisch im Sinne des Umsatzsteuergesetzes tätig.

Vertrag mit KH

Auch dieser Vertrag ist dahingehend zu prüfen, ob ein Leistungsaustausch stattgefunden hat. Laut diesem Vertrag wird ein Zimmer an eine Person, die sich nur sporadisch in Österreich aufhält, vermietet. Im Falle der Abwesenheit des Mieters darf dieser Raum von der Familie der Vermieter benutzt werden.

Gerade diese vertragliche Regelung deutet darauf hin, dass zwischen den Vertragspartnern ein Vertrauensverhältnis bestehen muss, umso mehr vor dem Hintergrund, dass der Mieter keinen Wert auf eine vertragliche Regelung bezüglich seiner Anwesenheitszeit (= Nichtbenützung des Zimmers für die Familie) im Hause der Vermieter gelegt hat.

Der Einwand der Bw. in der Berufung, dass KH nicht mit dem „Vermieter“ verwandt sei und daher grundsätzlich von der Fremdüblichkeit des Mietentgeltes auszugehen sei, ist nicht verständlich, da das Verwandtschaftsverhältnis keine Auswirkung auf die Fremdüblichkeit eines Entgeltes hat. Im Übrigen wurde nicht die Höhe des Entgeltes als nicht fremdüblich festgestellt, sondern die Vertragskonstruktion als solche und diese als nicht zwischen Fremden übliche Gestaltung gewertet. Auch wenn KH nicht mit FG und DG verwandt ist, kann nicht ausgeschlossen werden, dass trotzdem ein Naheverhältnis zwischen diesen Personen besteht und aus diesem Grund ein Zimmer im Haus zur Verfügung gestellt wird.

Wenn in der Berufung weiters ausgeführt wird, dass KH das Zimmer mit eigenen Einrichtungsgegenständen eingerichtet hat, erscheint es umso befremdlicher, dass er diese Möbel (und seine persönlichen Gegenständen) völlig fremden Personen in der Zeit seiner Abwesenheit zur Verfügung stellt.

Selbst der Hinweis, dass während seiner Abwesenheit die persönlichen Dinge in einem anderen Raum zwischengelagert werden, damit der Raum von der Familie genutzt werden kann, entbehrt jeder Logik. Es ist nach den Erfahrungen des alltäglichen Lebens nicht nachvollziehbar, aus welchen Gründen eine Person einen derartigen Vertrag abschließen soll, und einen derart wichtigen Vertragspunkt, nämlich die Verfügungsmacht der Gegenstände nicht festlegt.

In einem derartigen Fall wäre sogar die Höhe des Mietentgeltes in Frage zu stellen und auf eine Fremdüblichkeit zu überprüfen.

Wenn der Betriebsprüfer in seinen Feststellungen die Größe des Zimmers erwähnt, die nicht der Stellung eines Handelsdelegierten entspreche, ist dies nur als weiteres Indiz aufzufassen, dass dies weiters gegen die Fremdüblichkeit des Vertrages spricht und nicht als eine Wertgrenze, die das Finanzamt aufgestellt hat. Auch nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates steht es im Ermessensspielraum, welchen Stellenwert der Standard der Unterkunft für eine Person einnimmt. Als weiters Indiz ist jedoch nicht denkunmöglich von der beruflichen Tätigkeit auf den der gesellschaftlichen Stellung entsprechenden Standard der Wohnverhältnisse zu schließen.

Auch der Hinweis, dass KH im Falle seiner Anwesenheit nur die im Erdgeschoß befindlichen Sanitäranlagen benutzen darf, und es dadurch zu keinen Berührspunkten zwischen ihm und der Familie der Vermieter komme, geht ins Leere, da er im Falle der Benützung der

Sanitäranlagen im Erdgeschoß, die wiederum als Sanitäranlagen der Rechtsanwälte GmbH und deren Mandanten dienen, mit der Konfrontation mit völlig fremden Personen rechnen muss. Es erscheint ebenfalls nach den Erfahrungen des alltäglichen Lebens nicht üblich, dass ein Mieter einen Vertrag, der die Mitbenützung von Sanitäranlagen mit einer Kanzlei, wie die Bw. behauptet, abschließt.

Nach den ausführlichen Begründungen der Bw. in ihrer Berufung gestaltet sich das Vertragsverhältnis derart, dass eine Person um 160 €/pro Monat Miete und 15 €/pro Monat für Heizung und Warmwasser bezahlt, diesen Raum mit eigenen Möbel einrichtet. Während seiner Abwesenheit darf dieser Raum von den Vermietern genutzt werden, die Geräte und diversen Hausrat in dieser Zeit zwischenlagern, die bei der Rückkehr wieder entfernt werden.

Diese persönlichen Gegenstände werden in ein anderes Zimmer geräumt während seiner Abwesenheit und wieder hervorgeholt für die Zeit seiner Anwesenheit. Laut Vertrag weiß der Vermieter jedoch nicht, zu welchem Zeitpunkt und für welchen Zeitraum der Mieter in Österreich anwesend ist. Der Mieter hat die Möglichkeit das Bad und WC im Erdgeschoß (mit dem Vermieter und Mandaten) zu benützen. Als Gegenleistung für die Benützung des gemieteten Zimmers im Falle der Abwesenheit durch den Vermieter wird ihm eine kostenlose Verpflegung (3 Mahlzeiten?) während seiner Anwesenheit zur Verfügung gestellt.

Eine solche Vereinbarung ist zweifellos äußerst ungewöhnlich und erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat lediglich unter dem Aspekt einer gewissen Nahebeziehung zum Mieter nachvollziehbar.

Es kann der Schluss gezogen werden, dass im Normalfall dann ein Mietvertrag geschlossen und Miete gezahlt wird, damit ein Raum oder Räume/Wohnung jederzeit zur Verfügung steht und ohne Vorankündigung benützt werden kann, und um persönliche Dinge aufzubewahren. Die Mitbenutzung von Bad und WC in einem Haushalt mit drei Kindern sowie die Lage des Zimmers im Obergeschoß zwischen den privaten Räumen der Familie weist auf eine soziale Verbindung zwischen dem Mieter und der Familie der „Vermieter“ hin.

Lediglich das Vorliegen eines formalen zivilrechtlich gültigen Vertrages und die Vergebührung dieses Vertrages beim Finanzamt für Verkehrssteuern und Gebühren lassen jedoch keine Rückschlüsse zu, ob es durch diesen Vertrag zu einem Leistungsaustausch zwischen zwei Vertragspartnern gekommen ist. Zu prüfen ist, wie bereits oben dargestellt, die Fremdüblichkeit.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände kommt der unabhängige Finanzsenat zu der Ansicht, dass kein fremdübliches Mietverhältnis vorliegt und folglich die Miteigentumsgemeinschaft nicht unternehmerisch im Sinne des Umsatzsteuergesetzes tätig wurde, da sie kein Leistungsaustausch vorliegt.

Ein weiteres Indiz, das zur Abrundung des Bildes beiträgt, findet sich in der Wortwahl im Schreiben der Bw. vom 20. Jänner 2005: „...*Die Mitunternehmerschaft habe die gesamte Liegenschaft für Umsatzsteuerzwecke dem unternehmerischen Bereich zugeordnet und damit die gesamten bisher für Investitionen entrichteten Vorsteuern geltend gemacht...*“. Aus dieser Formulierung ist die Absicht der Bw. ableitbar, dass die Mitunternehmerschaft nur gegründet wurde, um den Vorsteuerabzug zu erlangen.

Unter Einbeziehung aller Umstände kommt der unabhängige Finanzsenat gesamthaft zu dem Schluss, dass die Vermietung in der aufgezeigten Weise nicht wie unter Fremden üblich zu Stande gekommen und abgewickelt wurde, weshalb das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit zu verneinen und die für die Streitjahre diesbezüglich geltend gemachten Vorsteuern nicht anzuerkennen waren. Da den Mietverhältnissen bereits mangels Fremdüblichkeit keine umsatzsteuerliche Relevanz zukommt, erübrigt sich auch eine Prüfung, ob die Betätigung eine steuerlich anzuerkennende Einkunftsquelle im Sinne der Liebhahereiverordnung (BGBI.

33/1993 idF BGBI. II 358/1997) darstellt. Die Frage, welche Rechtslage des Umsatzsteuergesetzes anzuwenden und ob diese gemeinschaftswidrig ist, ist im gegenständlichen Verfahren nicht zu prüfen, da keine unternehmerische Tätigkeit vorliegt und das Umsatzsteuergesetz nicht anwendbar ist.

Zu den Ausführungen der Bw., dass sie im Vertrauen auf die Rechtslage gehandelt hat und aufgrund einer im Nachhinein eintretende Gesetzesänderung, mit Rückwirkung auf Sachverhalte, die im Vertrauen auf die bisher bestehende Rechtslage verwirklicht wurden, einen Verstoß gegen den Vertrauenschutz auf die Geltung und Wirksamkeit der bestehenden Gesetze darstelle, ist folgendes hinzuzufügen:

Nachdem der Miteigentumsgemeinschaft der Liegenschaft W, von FG und DG keine Einkünfte zugeflossen sind, gibt es auch keinen unternehmerischen Bereich der Miteigentumsgemeinschaft. Aus diesem Grund ist weder Umsatzsteuer abzuführen, noch kann die Vorsteuer geltend gemacht werden. Die diesbezügliche Rechtslage, nämlich ob Einkünfte, die gemeinschaftlich zugeflossen sind, im Sinne des § 188 BAO festzustellen sind oder nicht, hat sich nicht im streitgegenständlichen Zeitraum geändert.

Abschließend sei angemerkt, dass der EuGH in der Rechtssache Ing. Auer, Rs C-251/06 zum Missbrauch bzw. Steuerumgehung Folgendes ausgeführt hat: „*41: Der Gerichtshof hat allerdings bereits entschieden, dass die Anwendung des Gemeinschaftsrechtes nicht so weit gehen kann, dass missbräuchliche Praktiken von Wirtschaftsnehmern gedeckt würden, d.h. Handlungen, die nicht im Rahmen normaler Handelsgeschäfte, sondern nur zu dem Zweck getätigkt werden, missbräuchlich in den Genuss von im Gemeinschaftsrecht vorgesehenen*

Vorteilen zu gelangen (vgl. Urteil vom 21. Februar 2006, Halifax, C-255/02, Slg. 2006, I-1609, Randnummer 69)."

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. d BAO werden einheitlich und gesondert die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus der Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind, festgestellt.

Eine einheitliche Feststellung von Einkünften setzt somit voraus, dass gemeinschaftliche Einkünfte erzielt werden.

Nachdem die Bw., FG und DG keine gemeinschaftlichen Einkünfte erzielt haben, kommt es auch zu keiner Feststellung gemäß § 188 BAO.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Nichtfestsetzung von Umsatzsteuer für 01-07/2005, 08-12/2005

Gemäß § 243 BAO sind gegen Bescheide, die Abgabenbehörden in erster Instanz erlassen, Berufungen zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

Gemäß § 273 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt die Berufung gemäß § 274 BAO als auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung als gegenstandslos zu erklären.

Gemäß § 274 Abs. 1 BAO idF BGBl. Nr. 151/1980 ist eine Berufung zugleich mit der Erlassung des endgültigen oder des ändernden Bescheides insoweit als gegenstandslos geworden zu erklären, wenn gegen einen vorläufigen Bescheid (§ 200) oder gegen einen nachträglich geänderten Bescheid eine Berufung eingebracht wurde, über die im Zeitpunkt der Erlassung des endgültigen oder des ändernden Bescheides noch nicht entschieden war, und als der endgültige oder der ändernde Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt. Im Übrigen gilt die gegen den vorläufigen oder gegen den geänderten Bescheid eingebrachte Berufung als auch gegen den endgültigen oder gegen den ändernden Bescheid gerichtet.

Gemäß § 21 Abs. 1 UStG 1994 hat der Unternehmer spätestens am 15. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) zweitfolgenden Kalendermonates eine

Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuss unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs. 1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat. Die Voranmeldung gilt als Steuererklärung. Als Voranmeldung gilt auch eine berichtigte Voranmeldung, sofern sie bis zu dem im ersten Satz angegebenen Tag eingereicht wird. Der Unternehmer hat eine sich ergebende Vorauszahlung spätestens am Fälligkeitstag zu entrichten. Die Vorauszahlung und der Überschuss sind Abgaben im Sinne der Bundesabgabenordnung. Ein vorangemeldeter Überschuss ist gutzuschreiben, sofern nicht Abs. 3 zur Anwendung gelangt. Die Gutschrift wirkt auf den Tag der Einreichung der Voranmeldung, frühestens jedoch auf den Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, zurück. ...

Gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 wird der Unternehmer nach Ablauf des Kalenderjahres zur Steuer veranlagt. Enden mehrere Veranlagungszeiträume in einem Kalenderjahr (§ 20 Abs. 1 und 3), so sind diese zusammenzufassen. Der Unternehmer hat für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben, die alle in diesem Kalenderjahr endenden Veranlagungszeiträume zu umfassen hat. ...

Der Bescheid über die (Nicht)Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlungen ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zwar in vollem Umfang anfechtbar, hat aber nur eine zeitlich begrenzte Wirkung, wonach er mit der Erlassung des Umsatzsteuerjahresbescheides bzw. Nichtfestsetzung des Umsatzsteuerjahresbescheides außer Kraft gesetzt wird. Nach der Judikatur würden nach Wirksamwerden des Jahresbescheides ergehende Berufungserledigungen hinsichtlich des Vorauszahlungsbescheides keine Rechtswirkungen entfalten und somit ins Leere gehen (VwGH vom 30.5.2001, 2000/13/0011).

Daraus ist für den konkreten Fall abzuleiten, dass der Bescheid über die Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner bis Juli 2005, August 2005, September 2005, Oktober 2005, November 2005 und Dezember 2005 infolge der Erlassung des Umsatzsteuerbescheides (Nichtfestsetzung) 2005 gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 nicht mehr dem Rechtsbestand angehört. Aus der Sicht, dass der Umsatzsteuerjahresbescheid ein weitergehender Bescheid ist (VwGH vom 14.9.1993, 93/15/0062) fehlt es an der Zeitraum- und damit verbundenen Sachidentität, sodass dieser nicht an die Stelle eines einen kürzeren Zweittraum betreffenden Umsatzsteuerfestsetzungsbescheides (Nichtfestsetzung) treten kann (vgl. UFS 3.8.2005, RV/0939-W/05; UFS 25.6.2007, RV/0342-L/05). Ein Bescheid bildet nur dann im Verhältnis zu einem anderen einen ändernden Bescheid i.S.d. § 274 Abs. 1 BAO, wenn er dieselbe Sache betrifft wie der geänderte Bescheid (VwGH vom 13.10.1983, 82/15/0176).

Der Umsatzsteuerjahresbescheid (Nichtfestsetzung) ist ein Erstbescheid, der als eigenständiger Bescheid neben die Umsatzsteuer(nicht)festsetzungsbescheide hinsichtlich der kürzeren Voranmeldungszeiträume mit der Rechtswirkung eintritt, dass die (Nicht)Festsetzungsbescheide außer Kraft gesetzt werden.

Er tritt aber nicht an deren Stelle und kann insoweit die Bestimmung des § 274 BAO idF des AbgRmRefG, BGBl I 2002/97, die eine Weitergeltung der Berufung gegen einen Bescheid auch gegen einen an dessen Stelle tretenden späteren Bescheid normiert, auf Umsatzsteuer(nicht)festsetzungsbescheide und weitergehende

Umsatzsteuerveranlagungsbescheide (Nichtfestsetzung) nicht angewendet werden.

Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend die Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Juli 2005, August 2005, September 2005, Oktober 2005, November 2005 und Dezember 2005 sind folglich gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen.

Wien, am 3. April 2008