



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Aigner, KR KomzIR. Edith Corrieri und Erwin Agneter im Beisein der Schriftführerin Ingrid Pavlik über die Berufung der A. B., 0000 Wien, A-Gasse 01/0B/1, vertreten durch Dkfm. Dr. Reinhardt Hopf, Wirtschaftstreuhänder, Steuerberatungsgesellschaft mbH, 1130 Wien, Eduard Klein-Gasse 11, vom 4. April 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Regierungsrat Amtsdirektor Elisabeth Gürschka, vom 1. März 2007 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer jeweils für die Jahre 1999 bis 2005 nach der am 8. Juni 2010 in Verbindung mit der am 1. Juli 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2003, 2005, Einkommensteuer für die Jahre 1999, 2001 bis 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

- 2) Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

- 3) Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000, 2004 und 2005 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw., Mutter von M1, M2, M3 und M4 B., Schwiegermutter der mit Sohn M1 verehelichten SA bzw. der mit Sohn M2 verehelichten SB in den Streitjahren, ist Vorsitzende der WP-Stiftung und der EP-Stiftung, Eigentümerin der Hausverwaltung W., sowie grundbücherliche Eigentümerin u. a. der Liegenschaft Wien 0000, F-Gasse X.

Die WP-Stiftung ist die alleinige Gesellschafterin der W. Immobilien GmbH. Zweck der letztgenannten Stiftung ist die Förderung und Erhaltung von Begünstigten aus dem Stiftungsvermögen, im Stiftungsvorstand ist Sohn M2 Stellvertreter bzw. Sohn M1 Mitglied. Die Stiftungsurkunde der WP-Stiftung und die Stiftungszusatzurkunde datieren vom 11.11.19... Die letztgenannte Privatstiftung hielt XXX/1991 Anteile an dem parifizierten Wohnungseigentums Haus S-Str. 4711. Die Geschäftsführer der W. GmbH sind die beiden Söhne der Bw. M2 und M1 B.. Im Jahr 2000 wurden die der Bw. gehörigen Häuser Wien 24., B-Gasse 087!% und Wien 00., C-Gasse 10 in die WP-Stiftung eingebracht. Im November 2001 wurde die Fa. A-GmbH in die W. Immobilien GmbH umbenannt. Im Jahr 2002 wurden die Miethäuser der Bw. in Wien X., B-Straße 3 und 00000 nachgestiftet.

Von den vier Söhnen der Bw. ist M2 Hausverwalter, handelsrechtlicher Geschäftsführer der Q.-GmbH und Vorstandsmitglied in den beiden Privatstiftungen W. bzw. EP-Stiftung; dem Firmenbuchdaten zufolge war der letztgenannte Sohn vom 29. Mai 2002 bis 20. März 2008 handelsrechtlicher Geschäftsführer der an der XYZ Privatstiftung beteiligten XYZ Vermögensverwaltungsg.m.b.H, die wiederum mit XXX/XXXX Anteilen an der Gemeinschaft des Hauses M-Straße 18 beteiligt war.

Anlässlich einer Betriebsprüfung, deren Gegenstand die Einkommensteuer und die Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1999 bis 2005 gewesen war, teilte Sohn M1 (als steuerlicher Vertreter für seine Mutter) der Betriebsprüferin Andrea Riegler per E-Mail vom 22. Feber 2006 mit, die Bw. sei Diplomgrafikerin und habe ihre Einkünfte in den letzten Jahren hauptsächlich aus der künstlerischen Beratung, Planung, Organisation und Umsetzung von Kongressen (Programmhefte, Beschilderung, Aufbau, Koordinierung, Fotodokumentation) bezogen; zusätzlich betreibe die Bw. seit einigen Jahren eine eigene Galerie, für die sie im Rahmen von Ausstellungen fremder Künstler auch gelegentlich deren Kunstwerke anschaffe. Die Einkünfte aus der Galerie seien ursprünglich in den Honorarnoten für grafische Arbeiten zusammengefasst, seit 2005 seien sie wegen der besseren Übersichtlichkeit als eigener Posten ausgewiesen. Wegen des Alters der Bw. reduziere sich die graphische Tätigkeit laufend (2003: Einnah-

men € 38.000, 2005: Einnahmen: € 4.000), allerdings würden nach wie vor Provisionen aus der Vermittlung von Versicherungsverträgen, Bauaufsichtsprovisionen, etc. fließen.

Bei der Vermietungstätigkeit handle es sich fast ausschließlich um Fremdvermietungen (S-Gasse 39, P-Gasse 24, O-Gasse 9 sowie Büro E-Gasse 02 a), lediglich in zwei Objekten würden M1 B. und dessen Bruder (Wohnung E-Gasse 02 a und F-Gasse X) wohnen. Dabei seien die letzten beiden Häuser von der Bw. errichtet worden und würden mit ortsüblichen Mietverträgen, wie sie auch mit anderen Mietern abgeschlossen würden, genutzt.

Im Gefolge der obigen Betriebsprüfung erließ das Finanzamt auf der Grundlage der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs.1 BAO vom 15. Februar 2007 (=NS) bzw. des in mehrere Textziffern gegliederten Berichts gemäß § 150 BAO vom 22. Februar 2007 (=PB) u.a. Bescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer jeweils für die Jahre 1999 bis 2005, gegen die der Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder Dkfm. Dr. Hopf Berufung erhob. Mit der Berufung vom 4. April 2007 beantragte Dkfm. Dr. Hopf die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung und die Entscheidung durch den Berufungssenat. Mit dem die Berufung ergänzenden Schreiben vom 7. Mai 2007 erklärte der steuerliche Vertreter zum Betriebsprüfungsverfahren u. a. seinen Verzicht auf die Geltendmachung von Verfahrensmängeln. Auf die Stellungnahme vom 2. Oktober 2009 folgten der Vorhalt des Unabhängigen Finanzamts vom 2. Oktober 2009, jenes Erörterungsgespräch vom 11. November 2009, das am 20. Jänner 2010 fortgesetzt wurde, die Ladung zur Berufungsverhandlung vom 8. Juni 2010 samt Schreiben vom 6. April 2010, die beim Unabhängigen Finanzsenat am 7. Juni 2010 eingelangte Äußerung des M1 B. zu dem der Vorladung beigelegten Schreiben sowie die Berufungsverhandlung vom 8. Juni 2010, fortgesetzt am 1. Juli 2010. Vor Abschluss der letzten Berufungsverhandlung wurden nachfolgende Streitpunkte zwischen den Parteien geklärt und außer Streit gestellt:

Unter Tz 3 PB („Vorsteuerkorrekturen - b) Haus B-Gasse, c) C-Gasse 10; Vorsteuerberichtigung B-Straße 3 und 00000 sowie A-Straße 49 im Jahr 2002“) hielt die Betriebsprüferin zu den Objekten B-Gasse, C-Gasse, B-Straße 3 und 00000 sowie A-Straße 49, fest, dass eine Widmungserklärung, d.h. eine Schenkung an die Stiftung vorliege. Bei beiden Objekten (B-Gasse und C-Gasse 10) seien Großreparaturen vorgenommen worden, weshalb eine Korrektur nach § 12 Abs. 10 UStG vorgenommen werden müsse. Die rechnerischen Folgen dieser Ausführungen dokumentierte die Betriebsprüferin anhand der nachfolgenden Übersicht:

HL	10tel Basis	20% VSt	Kürzung	§ 12 Abs. 10
1998	307.832,00	61.566,40	8/10	61.566,40
1997	0,00	0,00	7/10	0,00
1996	1.783.404,00	356.680,80	6/10	214.008,48
1995	0,00	0,00	5/10	0,00
1994	192.942,06	38.588,41	4/10	15.435,36
1993	461.611,54	92.322,31	3/10	27.696,69

1992	0,00	0,00	2/10	0,00
Berichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG				318.706,94 S 23.161,34 €

Unter Tz 3 c PB wurde die Berichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG als Folge der am

1. XXXXXXXX 2000 erfolgten Schenkung an die Stiftung in der nachfolgenden Tabelle dargestellt:

Tz 10	10 tel Basis	20% Vst	Kürzung	§ 12 Abs. 10	
1998	1.796.091,90	359.218,38	8/10	359.218,38	
1998	116.804,00	23.360,80	8/10	23.360,80	
1997	762.474,40	152.494,88	7/10	106.746,42	
	240.000,00	48.000,00	7/10	33.600,00	
Berichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG				489.325,60 S € 35.560,68	808.032,53 58.722,01

Tz 3 d) PB zufolge sei ein Betrag von S 3.197.926,79 20 % ig bisher als Umsatz in die Umsatzsteuererklärung 2000 für § 12 Abs. 10 UStG aufgenommen. Dies ergebe S 639.585.

Der Streitpunkt Tz 3 wurde in Form der Vorlage der nachfolgenden Beweismittel geklärt:

Mit dem an die WP-Stiftung M2 B. adressierten Schreiben der Hausverwaltung W. vom

X. XXXXXXXX 2000 betreffend Zehntelverrechnung der Häuser B-Gasse 0 A und 0 B sowie C-

Gasse 10 wurden vereinbarungsgemäß die offenen Zehntel der in den letzten zehn Jahren

angefallenen Großinvestitionen für die beiden in die Privatstiftung eingebrachten Gebäude laut

beiliegender Rechnung wie folgt in Rechnung gestellt:

Objekt	Offener Zehntelbetrag	Umsatzsteuer 20%	Summe
B-Gasse 0 A und 0 B	1.257.389,82	251.477,96	1.508.867,78
C-Gasse 10	1.940.536,97	388.107,39	2.328.644,36
	3.197.926,79	639.585,35	3.837.512,14

Mit diesem Schreiben wurde um Überweisung des offenen Zehntelbetrages von

S 3.197.926,79 auf ein Bankkonto der Bw. sowie um Begleichung des Umsatzsteuerbetrages

in Höhe von S 639.585,35 durch Umbuchung auf das Konto der Bw. beim Finanzamt gebeten.

Mit der nachfolgenden Tabelle wurde der Gesamtbruttobetrag wie folgt dargestellt.

Zehntelabsetzung	Instandsetzungskosten	Ablösen	Aufl. Reserve	Jahresbetrag
10/10 1991	0,00	0,00	0,00	0,00
09/10 1992	0,00	300.000,00	0,00	30.000,00
08/10 1993	461.611,54	150.000,00	0,00	61.161,15
07/10 1994	192.942,06	350.000,00	0,00	54.294,21
06/10 1995	0,00	1.500.000,00	0,00	150.000,00
05/10 1996	1.783.404,67	368.000,00	767.000,00	138.440,47
04/10 1997	0,00	0,00	0,00	0,00
03/10 1998	307.832,23	0,00	0,00	30783,22
Summe				464.679,05
Zehntelabsetzung	Bisher abgesetzt	Offener Rest	Nettobetrag	USt
10/10 1991	0,00	0,00	0,00	0,00
09/10 1992	240.000,00	60.000,00	0,00	0,00
08/10 1993	428.128,05	183.483,49	92.322,31	18.464,46

07/10 1994	325.765,26		217.176,80	57.882,62	11.576,52	
06/10 1995	750.000,00		750.000,00	0,00	0,00	
05/10 1996	553.761,88		830.642,79	891.702,34	178.340,47	
04/10 1997	0,00		0,00	0,00	0,00	
03/10 1998	61.566,44		246.265,79	215.482,56	43.096,51	
Summe	1.365.328,32		2.287.568,87	1.257.389,82	251.477,96	
C-Gasse	Instands.kost.	Jahresbetr.	Bisher abgesetzt	Offener Rest	Nettobetrag	USt
Vermittlungsprovision 4/10 1997	240.000,00	24.000,00	72.000,00	168.000,00	144.000,00	28.800,00
Küche 3/10 1998	116.804,00	11.684,00	23.368,00	93.436,00	81.788,00	16.357,60
Zehntelabs. 04/10 1997	762.474,38	76.247,44	228.742,32	533.732,06	457.484,64	91.496,93
Zehntelabs. 3/10 1998	1.796.091,90	179.609,19	359.218,38	1.436.873,52	1.257.264,33	251.452,87
Summe		291.540,63	683.328,70	2.232.041,58	1.940.536,97	388.107,39
Gesamt netto	1.257.389,82 + 1.940.536,97 =			3.197.926,79	639.585,36	
USt				639.585,36		
Gesamt brutto				3.837.512,15		

Mit dem an die WP-Stiftung adressierten Schreiben vom 1. Juli 2002 stellte die Hausverwaltung W. die offenen Zehntel der in den letzten zehn Jahren angefallenen Großinvestitionen für die an die Privatstiftung verkauften Gebäude 1X0 Wien, B-Straße 3 und 00000 bzw. 000000X B-Burg , A-Straße 49 laut nachfolgender Tabelle in Rechnung und ersuchte die Hausverwaltung um Überweisung des offenen Zehntelbetrages auf eine im Schreiben angeführte Bankkontonummer:

Objekt	Offener Zehntelbetrag	Umsatzsteuer 20%	Summe
B-Straße 3	5.772,72	1.154,54	6.927,26
B-Straße 00000	7.546,19	1.509,24	9.055,43
A-Straße 49	2.105,79	421,16	2.526,95
	15.424,70	3.084,94	18.509,64

Unter Tz 4 PB („Umsatzsteuer bei Versicherungsprovisionen“) wurden die Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen für Versicherungsprovisionen (S 193,244 (1999), S 235.136 (2000), S 46.187,23 (2001), € 1.---,48 (2002), € 1.500 (2005), die die Bw. als umsatzsteuerfreie Erlöse nach [§ 6 Abs. 1 Z 13 UStG 1994](#) erklärt hatte, mit S 161.036,67 für das Jahr 1999, S 195.946,67 für das Jahr 2000, S 38.489,36 für das Jahr 2001, € 921,23 für das Jahr 2002, und € 1.250 für das Jahr 2005 samt diesbezüglich erläuternden Ausführungen ausgewiesen. Mit der Stellungnahme vom 2. Oktober 2009 sprach sich die Betriebsprüferin Pfister für eine Stattgabe der Berufung im gegenständlichen Streitpunkt aus.

Hinsichtlich der von nahen Angehörigen gelegten Honorarnoten versagte die Betriebsprüferin zwei von den in Zusammenhang mit Einkünften aus selbständiger Arbeit erklärten Honorarnoten die Anerkennung als Betriebsausgabe im Sinn des [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) mit der unter

Tz 6 PB („Honorarnoten“) angeführten Begründung, dass ein Beleg für die Zahlung von S 8.750 an Sohn M4 im Jahr 1999 fehle bzw. dass die ebenfalls am Konto 51.000 verbuchte Zahlung von S 13.225 an Sohn M1 im Jahr 2001 die Hausverwaltung betreffen würde, und rechnete S 8.750 für das Jahr 1999 und S 13.225 für das Jahr 2001 zu; die Vorsteuern kürzte die Betriebsprüferin um den auf den Nettobetrag von S 13.225 entfallenden Umsatzsteuerbetrag. Unter der Tz. 5 PB in Verbindung mit der Tz 6 PB wurde dem Umsatzsteuerbetrag von S 2.645 der Vorsteuercharakter abgesprochen. (Die Richtigstellung dessen, dass es sich bei dem fehlenden Beleg über die Summe von S 8.750 um eine Zahlung an Sohn M3 statt an den im Betriebsprüfungsbericht genannten Sohn im Jahr 1999 gehandelt hatte, erfolgte in der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme der Betriebsprüferin).

Unter Tz 10 PB („Honorarnoten“) führte die Betriebsprüferin zu den in Zusammenhang mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten geltend gemachten Honorarnoten ins Treffen, dass sich unter diesen ein Betrag in Höhe von S 60.000 netto für die Programmierung der Hausverwaltungs - EDV im Jahr 1999 befinde, der auf die gewöhnliche Nutzungsdauer (5 Jahre) aufzuteilen sei; die AfA für das Jahr 1999 betrage S 6.000; die AfA ab 2000 betrage S 12.000; diese AfA Beträge würden jedoch das Schicksal der im Punkt 16 genannten Kosten teilen. Mit der ersten der beiden daran anschließenden Tabellen gliederte die Betriebsprüferin die Gesamtsummen von S 60.000 für das Jahr 1999, S 77.705 für das Jahr 2000, S 74.060 für das Jahr 2001, € 4.100,50 auf und rechnete sie den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1999 bis 2002 hinzu; in der zweiten Tabelle stellte die Betriebsprüferin den Rechengang hinsichtlich jener ermittelten (Zwischen-) Summen von S 119.050 für das Jahr 2000, S 29.967 für das Jahr 2001, € 2.550,50 für das Jahr 2002 und € 3.966 für das Jahr 2003 dar, die die Bw. infolge der von den Kindern (samt Schwiegertochter SA) der Bw. mit Honorarnoten in Rechnung gestellten Umsatzsteuern als Vorsteuern geltend gemacht hatte, und bezifferte die Kürzung der Vorsteuern mit S 23.810 für das Jahr 2000, S 5.993,40 für das Jahr 2001, € 510,10 für das Jahr 2002 und € 793,20 für das Jahr 2003.

Der Berufung, der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme der Betriebsprüferin und dem Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 6. April 2010 folgte die Vorlage der von der Vertreterin des Finanzamts Gürschka mit M1 B. und Dkfm. Dr. Hopf am 22. Juni 2010 aufgenommenen Niederschrift über die Einigung der Streitparteien über den abgabenrechtlichen Charakter aller von nahen Angehörigen gelegten Honorarnoten. Diesem amtlichen Beweismittel zufolge seien die Honoraraufwendungen, die an die Söhne der Bw. und die Schwiegertochter SA in den Jahren 1999 bis 2003 ausbezahlt worden seien, nach einzelnen Tätigkeiten bewertet worden; entsprechend der Mitarbeit seien die Stundensätze unterschiedlich festgelegt worden:

Für die Hausverwalter- und Steuerberatungstätigkeit für M2 und M1 B. sei ein Stundensatz - ausgehend vom Kollektivvertrag für Hausverwalter plus Zuschlag für Nebenkosten („DG“ - Berechnung) - in Höhe von S 191,- bis € 15,80 festgelegt worden. Die Stundensätze seien anhand der Kollektivverträge für Angestellte bei Hausverwaltern Verwendungsgruppe 3, nach 8 Jahren Praxis und für Angestellte bei Steuerberatern (Berufsjahre 18) errechnet worden. Für die Schwiegertochter sei der Stundensatz für die Büro- und Hilfstätigkeiten mit S 125 (für 2003 € 10) berechnet worden.

M4 B., Ziviltechniker, der monatliche Pauschalbeträge verrechnet habe, sei aufgrund des verminderten Stundenhonorars 2002 gegenüber den Vorjahren (1999 bis 2001) das Monatspauschale gekürzt worden.

Beim Künstler M3 B. sei der Aufwand im Atelier für das Jahr 2000 und 2001 unverändert belassen worden, da für die Tätigkeit detaillierte Rechnungen vorliegen würden. 1999 und 2003 sei der Stundensatz von S 350 auf S 200 (€ XX) vermindert worden; der Fremdvergleich sei mit F. R. erfolgt, der an Fr. B. diesen Stundensatz verrechnet habe. Der in der Vermietung enthaltene Aufwand sei gekürzt worden - der Stundensatz sei bei Fremdvergleich S 175.

Zu den Berechnungen hielt die Amtsvertreterin in ihrer Niederschrift fest: Bei diesen seien die vorgenommenen Kürzungen lt. Betriebsprüfung berücksichtigt worden. Zu den in der Betriebsprüfung vorgenommenen Vorsteuerkürzungen aus den Honoraraufwendungen werde auf die Stellungnahme zur Berufung vom 2. Oktober 2009, Seite 5 verwiesen:

„Tz 10 Außenprüfungsbericht - Honorarnoten

Von den im Zuge der Außenprüfung vorgelegten Honorarnoten wiesen nur jene von M1 B. ausgestellten Rechnungen einen Umsatzsteuerbetrag aus. Da der Aufwand nicht betrieblich veranlasst war und daher nicht als Werbungskosten anzuerkennen war, wäre die Gewährung eines Vorsteuerabzuges generell unzulässig.

Entsprechend den Berufungsausführungen, wonach es bei Ansprechen eines Aufwands- und Bestandskontos mit Verbindung einer USt-Art im Normalfall zu einer Vorsteuerbuchung kommt, wurde aus dem Honorar M3 B. HV, gebucht mit 31. XXXXXXXX 2001 über S 63.420, ein Betrag im Ausmaß von 20 % (S 12.684) als Vorsteuer im Sinn des [§ 12 UStG 1994](#) geltend gemacht. Von den geltend gemachten Vorsteuern war daher den nachfolgenden Beträgen der Vorsteuercharakter im Sinn des [§ 12 Abs. 1 UStG 1994](#) abzusprechen:

	2000	2001	2002
M1	9.766,00 S	3.470,00 S	510,10 €
M3		12.684,00 S	
Summe	9.766,00 S	16.154,00 S	510,10 €

Bisher wurden von der Außenprüfung andere Vorsteuerbeträge berichtigt. Insofern wird der Antrag an den Unabhängigen Finanzsenat gestellt, diese Beträge bei der Erlassung der Berufungsentscheidung anzupassen.

	2000	2001	2002	2003
<i>Im Zuge der Stellungnahme nicht anerk. Vorsteuern</i>	9.766,00 S	16.154,00 S	510,10 €	
<i>Bisher von Außenprüfung erfolgte Kürzung</i>	23.810,00 S	5.993,40 S	510,10 €	793,20 €
<i>Abweichung</i>	14.044,00 S	- 10.160,60 S	0,00 €	793,20 €
<i>Auswirkungen</i>	<i>Zusätzliche Vorsteuer</i>	<i>Vorsteuerkürzung</i>	0	<i>Zusätzliche Vorsteuer</i>

Die in angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden ausgewiesenen Vorsteuern wären daher einerseits um S 14.044 für das Jahr 2000 bzw. € 793,20 für das Jahr 2003 zu erhöhen, andererseits um S 10.160,60 für das Jahr 2001 zu kürzen. "

Was die Zuordnung der Honorare nach den Einkünften anbelangt, waren die Gewinne für die Jahre 1999 bis 2003 honorarbedingt wie folgt zu erhöhen:

Honorare	1999	2000	2001	2002	2003	Gesamt
M3	21.994,00				1.238,40	
SA	28.125,00			775,00		
M2	15.526,00	7.448,00				
Gewinnerhöhung	65.645,00	7.448,00	0,00	775,00	1.238,40	
In Euro	4.770,61	541,27	0,00	775,00	1.238,40	7.325,28

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die durch Kürzung von bisher geltend gemachten Honorarsummen bedingten Überschusserhöhungen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1999 bis 2003 dargestellt:

Honorare	1999	2000	2001	2002	2003	Gesamt
M3	47.488,00	48.072,50		2.701,40		
M2	20.330,00	9.790,00	12.930,00	1.278,00	1.122,00	
M1	22.984,00	8.248,00	8.182,00	-601,30		
M4	1.000,00	1.100,00	1.100,00			
Überschusserhöhung	91.802,00	67.210,50	22.212,00	3.378,10	1.122,00	
In Euro	6.671,51	4.884,38	1.614,21	3.378,10	1.122,00	17.670,20

Mit der nachfolgenden Tabelle werden die umsatzsteuerlichen Folgen dargestellt:

Honorare	1999	2000	2001	2002
Vorsteuerkorrektur lt. Außenprüfung	- 9.766,00	- 3.470,00		- 510,10
Anpassung lt. Bespr.	-4.596,80	-1.649,60	-1.636,40	120,26
Vorsteuerkürzung	-14.362,80	- 5.119,60	-1.636,40	-389,84

Unter Tz 16 PB („EDV-Programm“) in Verbindung mit dem in der Übersicht angesprochenen Punkt 12 des Konzepts der Schlussbesprechung vom 14. Februar 2007 in Verbindung mit Tz 10 PB stellte die Betriebsprüferin u. a. das Zahlenmaterial zu den EDV- Programmkosten wie folgt dar:

	1999	2000	2001	2002	2003	2004
	S	S	S	€	€	€
AfA lt. Punkt 12	6.000,00	12.000,00	12.000,00	872,07	872,07	436,04
Aufteilung lt. BP in %	17	17	63	95	95	95
ZS	1.020,00	2.040,00	7.560,00	828,47	828,47	414,23
Deshalb AfA lt. Bp	4.980,00	9.960,00	4.440,00	43,60	43,60	21,80

Korrektur Vorsteuer nach [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#)

	1999	2000	2001	2002	2003
--	------	------	------	------	------

	S	S	S	€	€
Aufteilung lt. BP in %	17	17	63	95	95
Vorsteuer 5tel	2.400,00	2.400,00	2.400,00	174,41	174,41
Deshalb AfA lt. Bp	408,00	408,00	1.512,00	165,69	165,69

Im Zuge des (ersten) Erörterungsgesprächs vom 11. November 2009 wurde zwischen den Parteien Einigung darüber, dass mit der Zahlung des in Rede stehenden Betrages kein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut finanziert wurde, erzielt. Damit anerkannte die Betriebsprüferin 83% der der Bw. von ihrem Sohn in Zusammenhang mit der EDV-Programmierung vorgeschriebenen Kosten von S 60.000, also 9.960 als sofort abzugsfähige Werbungskosten im Sinn des [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) im Jahr 1999; von der für die Leistung in Rechnung gestellte Umsatzsteuer von S 12.000 waren 83 % von S 12.000, also S 9.960 als Vorsteuer gemäß [§ 12 Abs. 1 BAO](#) sofort abzugsfähig. (Zwecks Vermeidung von Wiederholungen wird betreffend die Details zum Aufteilungsschlüssel auf die Ausführungen zu den Tz 14 und 15 PB in der Berufungsbegründung dieses Bescheides verwiesen.) Die gemäß [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) erfolgte Vorsteuerberichtigung, deren Folge eine Kürzung der erklärten Vorsteuern in Höhe von jeweils S 408,00 für das Jahr 1999 und 2000, S 1.512 für das Jahr 2001 und jeweils € 165,69 für das Jahr 2002 und 2003 gewesen war, war zu korrigieren.

Unter Tz 7 PB („Reisespesen“) rechnete die Betriebsprüferin vom Gesamtbetrag der Reisespesen von S 83.724,53 für das Jahr 1999 und S 27.631 für das Jahr 2000 jeweils 50% der Einkommensteuerbemessungsgrundlage für das entsprechende Jahr hinzu; dies mit der Begründung, dass dieser Aufwand infolge Nichtvorlage von entsprechenden Belegen und Fahrtenbüchern gemäß [§ 184 BAO](#) zu schätzen sei. Anlässlich des Erörterungsgesprächs vom 11. November 2009 stellte Dkfm. Dr. Hopf die Zurechnung lt. Bp von S 41.862,27 für das Jahr 1999 und S 13.815,50 für das Folgejahr außer Streit.

Unter Tz 8 PB („Allgemeine Werbungskosten“) würdigte die Betriebsprüferin die auf selbständige Arbeit entfallenden „allgemeinen Werbungskosten“ als nicht nachvollziehbar wofür, verglich die Werbungskosten für das Jahr 1999 (S 307.726,66) mit jenen in den Jahren 2000 (S 0,00) und 2003 (€ 6.519,25) und versagte diesen Verschiebungen zwischen den Einkunftsarten mangels Vorlage weiterer Unterlagen und mangels Erkennbarkeit einer klaren Linie während des Prüfungszeitraums die Anerkennung. Im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 11. November 2009 wurde eine der Berufung stattgebende Einigung zwischen den Parteien im gegenständlichen Punkt erzielt.

Unter Tz 9 PB („Kunstwerke“) erkannte die Außenprüferin in Bildern und Kunstwerken nicht-abschreibbare Anlagegüter, bemerkte, dass der Aufwand, soweit diese nicht sofort verkauft würden, nicht abgeschrieben werden könne, und rechnete die Anschaffungskosten von

S 2.000 plus S 400 VSt für das Jahr 1999, S 30.800 für das Jahr 2001 sowie € 12.338 plus € 1.183,82 VSt für das Jahr 2002 dem Gewinn hinzu.

Mit der Berufung warf der steuerliche Vertreter der Betriebsprüferin im Wesentlichen vor, die im Jahr 1999 geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von S 2.000 netto belegmäßig nachgewiesen zu haben. Im Schreiben vom 23. November 2006, Seite 4, Punkt 4. sei offen gelegt worden, dass es sich dabei um einfache Bilder handle, die als Hintergrund für Beschriftungen für einen Kongress verwendet und im Rahmen einer Honorarnote an den Auftraggeber der Beschriftung verrechnet worden seien; ein in einem Möbelhaus um einen Betrag von S 400 angeschafftes Bild erfülle auch aus der Erfahrung des täglichen Lebens eher nicht die Voraussetzung, als Kunstwerk zu gelten. Im Jahr 2002 seien über das Konto 543000 Kunstwerke mit einem Saldo von € 1.398,27 netto abgerechnet worden; zusätzlich sei ein Bild mit einem Kaufpreis von € 10.440 angeschafft worden, sodass in Summe € 11.838,27 hinzuzurechnen seien. Die geltend gemachten Vorsteuern würden jedoch nur das zuletztgenannte Bild mit einem USt-Betrag von € 1.044 sowie ein Kunstwerk aus dem Dorotheum mit einem USt-Betrag von € 13,27 betreffen, alle anderen Bilder seien USt-frei erworben worden. Die Vorsteuerberichtigung betrage daher nur € 1.057,27.

Mit der zur Berufung abgegebenen Stellungnahme vom 2. Oktober 2009 bestätigte die Betriebsprüferin der Bw. nach vorangegangener Wiedergabe des § 115 Abs.1 und Abs.3 BAO die Schlüssigkeit der Berufungsausführungen für das Jahr 1999 (weshalb sich die Betriebsprüferin für eine Stattgabe der Berufung im gegenständlichen Punkt für das Jahr 1999 aussprach), bemerkte, dass mit der Berufung die Kostenposition in Höhe von S 30.800,00 für das Jahr 2001 nicht angefochten worden sei, und schloss sich, was die in der Berufung angesprochenen Gesamtkosten in Höhe von € 12.338 für das Jahr 2002 betrifft, den Ausführungen in der Berufung an, indem sie sich mit der Hinzurechnung von € 11.838,27 für das Jahr 2002 und einer Vorsteuerberichtigung in Höhe von € 1.057,27 für das letztgenannte Jahr für einverstanden erklärte.

Mangels Nachweises für eine kürzere Nutzungsdauer des Hauses Wien 00, S-Gasse 39 brachte die Betriebsprüferin unter Tz 11 PB („AfA S-Gasse 39“) den gemäß [§ 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988](#) zulässigen Prozentsatz von 1,5 % auf die Kosten samt Nebengebühren (S 5.058.220) in Anwendung, ermittelte nach Abzug der seit 1995 jährlich geltend gemachten AfA (S 91.656) von der ursprünglichen AfA-Basis eine auf 63 Jahre zu verteilende AfA-Bemessungsgrundlage von S 4.691.596, somit eine jährliche AfA von S 74.469,78 (€ 5.411,93) und rechnete die Differenzbeträge von S 17.186,22 (für die Jahre 1999 und 2000), S 23.777,22 (für das Jahr 2001), € 1.728,07 (für das Jahr 2002), € 1.562,07 (für die Jahre 2003 und 2004) und € 1.460,05 (für das Jahr 2005) den die diesbezüglichen Jahre betreffenden Einkommensteuerbemessungsgrundlagen hinzu. Anlässlich des Erörterungsgesprächs

vom 11. November 2009 stellte Dkfm. Dr. Hopf die Ausführungen zur (AfA- Neuberechnung betreffend das in Rede stehende Gebäude in Form der Anwendung eines AfA-Satzes von 1,5%, was eine Differenz lt. Bp von S 17.186,22 jeweils für das Jahr 1999 und 2000, S 23.777,22 für das Jahr 2001, € 1.728,07 für das Jahr 2002, € 1.562,07 jeweils für das Jahr 2003 und 2004, € 1.460,05 für das Jahr 2005 ergab) außer Streit.

Unter Tz 12 PB („Benutzungsentgelt P-Gasse 24“) hielt die Bp fest, dass dieses Haus von Jänner 2004 bis August 2004 privat genutzt worden sei, nahm eine Aufteilung des Aufwandes von € 10.000 nach den vermieteten Monaten vor und rechnete den Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung € 6.666,67 (=€ 10.000/12 x8) hinzu. Über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenats vom 2. Oktober 2009, Punkt C, mit dem Ersuchen um Vorlage a) jenes Vertrages, der die Bw. zur Zahlung des angeblich jährlich zu entrichtenden Pauschalbetrages in Höhe von € 10.000 an den grundbücherlichen Eigentümer der in Rede stehenden Liegenschaft - Sohn M3 - verpflichtet, b) sämtlicher von der Bw. bzw. von der Hausverwaltung W. abgeschlossener Mietverträge betreffend die Liegenschaft an der letztgenannten Adresse, c) aller Belege zu den Zahlungsflüssen als Folge der zuvor thematisierten *Verträge ersucht hatte*, bestätigte M1 B. im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 11. November 2009, dass das Objekt an der letztgenannten Adresse ursprünglich von der Mutter privat genutzt worden sei; der steuerliche Vertreter erklärte sich mit einer Aufwandskürzung von € 4.166,67 für fünf Monate abweichend zum Prüfungsbericht, was einen zusätzlichen Aufwand von € 2.500 ergebe, für einverstanden.

Unter Tz 13 PB („Afa D-Gasse 9“) setzte die Betriebsprüferin die AfA von den Anschaffungskosten für das Objekt an der letztgenannten Adresse in Höhe von jenen 2 % von der AfA-Basis von € 48.427,83 fest, die Dkfm. Dr. Hopf im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 11. November 2009 anerkannte (siehe die weiteren Ausführungen zur Tz. 13 im Begründungsteil dieses UFS- Bescheides).

Unter TZ 19 PB (Umsatzminderung 2000/ Benützungsentgelt 12/2000 für HL und C-Gasse 10“) stellte die Betriebsprüferin fest, in der korrigierten Umsatzsteuervoranmeldung für XXXXXXXX 2000 von Oktober 2001 sowie dieser folgend in der Umsatzsteuerjahreserklärung für 2000 seien die zehnpromzentigen Umsätze um S 276.366,46 und die zwanzigpromzentigen Umsätze um S 19.524,17 gemindert worden. Eine Aufklärung, wieso diese Minderung durchgeführt worden sei, sei nicht erfolgt. Da diese in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Einbringung der o. a. Häuser in der Stiftung erfolgt sei, liege die Vermutung nahe, dass die Korrektur der Umsätze (weil diese ja in die Stiftung gehören) bereits im Jahr 2000 (sowohl hinsichtlich der Umsätze als auch hinsichtlich der Einnahmen) erfolgt sei. Im Jahr 2001 sei für die Mieteinnahmen (Umsätze) Dezember 2000 von Seiten der Stiftung eine Rechnung gelegt worden, die sowohl in die Umsatzsteuererklärung (über Geltendmachung von Vorsteuern) als auch in die Einkommensteuererklärung (Geltendmachung von Werbungskosten) Eingang ge-

funden habe. Da somit zumindest teilweise eine doppelte Erfassung nicht auszuschließen sei, sei folgende Korrektur der im Jahr 2001 erfassten Eingangsrechnung vorzunehmen:

2001	HL + T10		
	S		
Zurechnung 20%ige	19.524,17		(Minderung Umsätze Dez. 2000)
Zurechnung 10%ige	271.662,00		(Betrag lt. Eingangsrechnung 2001)
		291.186,17	Summe
Kürzung Vorsteuer 20%	3.904,83		
Kürzung Vorsteuer 10%	27.166,20	31.071,03	

Im Zuge des am 20. Jänner 2010 fortgesetzten Erörterungsgesprächs sprach sich Betriebsprüferin Pfister für eine Stattgabe der Berufung im gegenständlichen Berufungstreitpunkt aus.

Tz 20 PB („Provisionen in Höhe von S 20.000 an Gernot und Veronika C. im Jahr 2001“) zufolge seien Provisionen für Gernot und Veronika C. in Höhe von S 20.000 in den Spesen für 2001 enthalten. Da Familie C. ein Privatdarlehen gewährt worden sei, aus dem Schriftverkehr eine persönliche Freundschaft erkennbar sei und kein Grund genannt worden sei, warum diese Provision ausbezahlt worden sei, werde dieser Aufwand nicht anerkannt. Im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 20. Jänner 2010 sprach sich Amtsvertreterin Gürschka für eine Stattgabe der Berufung im gegenständlichen Berufungspunkt aus.

Aus Gründen der besseren Übersichtlichkeit werden in der vorliegenden Berufungsentscheidung die verbliebenen strittigen Prüfungsfeststellungen und die Stellungnahme der Betriebsprüfung, das Vorbringen der Bw., der entscheidungsrelevante Sachverhalt, die Beweiswürdigung und die rechtliche Beurteilung jeweils zu den einzelnen noch offenen Berufungspunkten zusammengefasst dargestellt:

Tz 23, 24 PB und Tz 2, 3 a PB

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens beschrieb der Mieter des Einfamilienhauses F-Gasse X M1 B. in seiner Funktion als steuerlicher Vertreter das Bestandsobjekt im Schreiben vom 23. November 2006 wie folgt:

„Das Haus verfügt über zwei Wohngeschoße mit insgesamt 201 m². Dazu gehört ein Keller und ein unausgebauter Rohdachboden mit einer Geschoßfläche von 69,37 m² (und nicht 79,93 m²) inklusive Loggia). Der Dachboden bleibt, wie aus praktisch sämtlichen mietrechtlichen (u.a. MietSlg 40.377, siehe Beilage) und abgabenrechtlichen (u.a. MietSlg 50.938, siehe Beilage) Entscheidungen hervorgeht, bei der Berechnung der Nutzfläche unberücksichtigt, da er weder als Wohnraum, noch als Büroraum geeignet ist.

Den Keller oder Dachboden in die Nutzfläche dieses Hauses einzubeziehen ist auch vollkommen unüblich, entspricht nicht der im Gesetz verankerten Definition und vor allem nicht den

Marktgegebenheiten. Das Interesse und somit die Nachfrage nach Wohneinheiten hängt in allererster Linie vom Wohngebiet ab. In zweiter Linie ist die Zimmeranzahl entscheidend, und erst in dritter Linie die Wohnnutzfläche (ein Familienvater mit drei Kindern sucht vermutlich eine Wohnung oder ein Haus mit drei bis vier Schlafzimmern. Ob die Wohnnutzfläche dabei um etwa 20% größer oder kleiner ist, ist nicht entscheidend). Eine vollkommen untergeordnete Rolle in den Mietüberlegungen spielen dabei die Nebenflächen. Ob ein Keller (bzw. ein Kellerabteil bei Wohnungen) oder zusätzlicher Stauraum am Dachboden vorhanden ist oder eine Gartenhütte zum Aufbewahren der Gartenutensilien zur Verfügung steht (wie zum Beispiel im Haus O-Gasse 9 oder S-Gasse 39) wird in aller Regel in die Überlegungen zur Miete bzw. in die Berechnung der Miethöhe vom Mieter nicht miteinbezogen.“

Nach Zitierung der Definition der Nutzfläche im [§ 17 Abs. 2 MRG](#) brachte der Verfasser des Schreibens vor, dass der Dachbodenraum wegen des zusätzlichen Platzbedarfs für die Pflgetochter letzten Sommer ausgebaut, isoliert, mit einem Fußboden versehen, abgetrennt und mit einer Tür vom bis dahin offenen Stiegenhaus abgegrenzt worden sei, um ein zusätzliches Kinderzimmer einzurichten. Jedoch sei dies in Eigenregie und auf eigene Kosten geschehen. Auf [§ 17 Abs. 2 MRG](#), demzufolge Veränderungen der Nutzfläche auf Grund baulicher Maßnahmen des Mieters oder sonstigen Nutzers im Inneren der Wohnung oder des sonstigen Mietgegenstandes einschließlich der Verglasung von Balkonen bis zur Beendigung seines Miet- oder sonstigen Nutzungsverhältnisses unberücksichtigt bleiben, wurde verwiesen.

Im Anschluss an seine obigen Ausführungen hielt der steuerliche Vertreter/Mieter/Sohn der Bw. fest, dass es sich bei dem Objekt um ein Fertigteilhaus handle. Obwohl in den letzten Jahren insbesondere in Bezug auf Wertbeständigkeit, Wärme- und Schallschutz einige Verbesserungen gegenüber Fertigteilhäusern früherer Generationen zu beobachten seien, fehle diesem Hausbautyp nach wie vor die Anerkennung als vollwertiges Haus. Bei Interesse für und Besichtigung von Mietobjekten, insbesondere von Einfamilienhäusern, bestehe auf Seiten der Mieter nach wie vor große Skepsis gegenüber Fertigteilhäusern, die eben nicht aus Ziegeln oder Beton errichtet seien und bei denen eine ausreichende Stabilität, Wertbeständigkeit und vor allem der Schallschutz massiv angezweifelt würden. Dieser Eindruck, der möglicherweise auch psychologische Hintergründe habe, spiele bei der Einschätzung der Miethöhe eine nicht unwesentliche Rolle. Ein Abschlag von 25 % gegenüber dem Mietpreis eines vergleichbaren Massivhauses entspreche den Marktgegebenheiten sowie der Erfahrung des täglichen Lebens. Schon allein die Tatsache, dass die Errichtungskosten für ein herkömmlich errichtetes Massivhaus um zumindest 25 % über jenen für ein Fertigteilhaus liegen, bedinge und rechtfertige eine geringere Miete (F-Gasse X: rund S 27.000 pro m² Wohnnutzfläche. E-Gasse 02 a: rund S 34.000 pro m²). Unter diesen Gesichtspunkten sei die auf den m² umgerechnete Miete von € 5,97 durchaus gerechtfertigt.

Unter Bezugnahme auf das Einfamilienhaus E-Gasse 02 a brachte M1 B. im Schreiben vom 23. November 2006 vor: Dieses Haus bestehe aus zwei Einheiten, nämlich dem im Erdgeschoß und ersten Obergeschoß liegenden Wohnbereich sowie dem im zweiten Obergeschoß liegenden räumlich vollkommen getrennten Bürobereich. Die Gesamtnutzfläche des unteren Wohnbereiches betrage 225 m² (der Balkon des ersten Obergeschoßes mit einem Ausmaß von 4,28m² sei von der Betriebsprüfung irrtümlich in die Nutzfläche miteinbezogen worden). Bei einem Bruttomietzins von € 1.650 errechne sich ein Preis von € 7,33/m².

Bei dem in den Unterlagen als E-Gasse XX bezeichneten Objekt handle es sich um das Büro im 2. Obergeschoß des Hauses E-Gasse 02 a, das aus zwei Büroräumen, einem Besprechungszimmer sowie einem offenen Dachbodenraum im Rohausbau als Lagerfläche bestehe. Die Gesamtnutzfläche laut dem beigelegten Bauplan betrage 112 m² (111,54 m²) und nicht 120,10 m² (der Balkon sei bei der Berechnung der Nutzfläche miteinbezogen worden). Der Dachbodenraum bleibe auch hier unberücksichtigt. Bei einem Bruttomietzins von € 1.200 errechne sich für diese Einheit somit ein m²-Preis von € 10,81.

Unter den Tz 23, 24 PB (betreffend Einkommensteuer) bzw. Tz 3a PB (betreffend Umsatzsteuer) verneinte Betriebsprüferin Pfister das Vorliegen von abgabenrechtlich relevanten Bestandverhältnissen betreffend die Liegenschaften F-Gasse X und E-Gasse 15a.

Den Ausführungen der Tz 23 PB betreffend F-Gasse X zufolge habe die Bw. ein längliches Grundstück von 1361 m² im Jahr 1996 gekauft, um darauf zwei Häuser (F-Gasse X, E-Gasse 02) zu errichten. Im Anschluss an den Grundstückskauf sei mit dem Bau eines Hauses auf der Seite F-Gasse begonnen worden. Mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 1999 sei dieses Objekt an den Sohn vermietet worden, allerdings sei die Anzeige (Gebühren) erst am 5. August 1999 erfolgt. Als Begründung wider das Vorliegen eines fremdüblichen Bestandverhältnisses zitierte Betriebsprüferin Pfister Punkt 2 des Mietvertrages, wo zur Mietzeit ausgeführt werde, dass das Mietverhältnis am 1. Jänner 1999 beginne und auf die Dauer von zwölf Monaten abgeschlossen werde [nach Ablauf der vereinbarten Mietdauer erlösche das Mietverhältnis ohne weitere Kündigung somit am 31. Dezember 1999], und folgerte daraus, dass ein schriftlicher Mietvertrag nur für das Jahr 1999 vorliege - das Mietverhältnis sei den der BP vorgelegten Unterlagen zufolge mit 31. Dezember 1999 beendet worden; d.h.: Es gebe derzeit keinen gültigen schriftlichen Mietvertrag, auch keine Vergebührung. Tatsächlich wohne M1 B. mit Familie nach wie vor in diesem Objekt.

Nach Darstellung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs betreffend Verträge zwischen nahen Angehörigen samt Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2000, [99/14/0082](#) verwies Betriebsprüferin Pfister zunächst hinsichtlich des Einwands der fehlenden Notwendigkeit eines schriftlichen Mietvertrags auf die Strenge der Angehörigenjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes, derzufolge zumindest die Eckdaten wie

Bestandsgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Mietzins, allfällige Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen, Vereinbarung über die Instandhaltungspflichten, Tragen von BK usw. schriftlich festgehalten werden müssten, nannte an diesbezüglichen Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes jene vom 8. September 1992, 87/14/0186 („*Erfordernis der Festlegung wesentlicher Vertragsbestandteile bei Nichtabschluss eines schriftlichen Vertrages*“, „*Fehlende oder unklare Vereinbarungen sprechen gegen eindeutigen, dem Fremdvergleich standhaltenden Vertrag*“), 12. September 1996, 94/15/0019 („*Fremdunüblichkeit von durch Angehörigen bezahlte Mietentgelte, wenn bei Fremdvermietung das 2- bis 4fache erzielt werden könnte*“) und 27. Mai 1987, 84/13/0221 („*Fremdunüblichkeit des jahrelangen Stundens eines Mietentgelts ohne entsprechende Zinsen und Sicherheiten*“) und brachte zum Sachverhalt des gegenständlichen Berufungsfalles vor: Als Mietentgelt inkl. Betriebskosten werde ein monatlicher Nettobetrag von € 1.090 für die Zurverfügungstellung des in den Jahren 1998 und 1999 erbauten Einfamilienhauses inkl. Garten angegeben. Laut Bauplan - Baupolizei setze sich die Gesamtfläche von 387,40 m² aus den Flächenteilen Keller (106,13 m²), Erdgeschoß (97,45 m²), 1. Stock (103,89 m²) und Dachgeschoß (79,93 m²) zusammen und ergebe einen Mietpreis/m² von € 2,81 inkl. Betriebskosten (€ 1.090 p.M.). Bei Abzug der Betriebskosten bleibe als reine Miete durchschnittlich € 1,95/m² übrig, wobei die von der Bw. auf die Verwaltung ihrer Objekte anfallenden Aufwendungen nicht berücksichtigt seien.

Im Immobilienpreisspiegel würden sich für Einfamilienhäuser im 19. Wiener Gemeindebezirk mit sehr gutem Wohnwert und einer Fläche von über 200m² Vergleichswerte von € 3.337,60 für das Jahr 2001, € 2.966,70 für das Jahr 2003 und € 3.153,30 für das Jahr 2004 finden. Da auch ein Fremdvergleich mit vergleichbaren Objekten einen gravierenden Unterschied bezüglich des Mieterlöses ergebe, könne dieses Mietverhältnis nicht anerkannt werden.

Mit der nachfolgenden Tabelle stellte Betriebsprüferin Pfister die Überschüsse/Verluste für die Jahre 1999 bis 2005, die den erklärten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hinzugechnet würden, dar:

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
	S	S	S	€	€	€	€
Einnahmen	180.000,00	180.000,00	180.000,00	13.081,20	4.360,00	16.350,00	13.080,00
Zinsen	40.986,46	38.218,28	25.913,18	3.435,36	2.271,32	2.231,04	2.571,40
Instandh.	4.182,50	34.976,73	19.114,33	0,00	1.366,75	131,70	
BK	56.391,41	45.428,66	65.962,79	10.225,76	2.991,55	3.614,47	2.615,65
AfA	83.757,00	83.757,00	83.757,00	6.147,00	6.048,00	6.048,00	6.048,00
Überschuss/ Verlust	-5.317,37	-22.380,67	-14.747,30	-6.726,92	-8.317,62	4.324,79	1.844,95

Betreffend die Einkünfte für das Jahr 2002 hielt Betriebsprüferin Pfister fest, dass Teilungskosten von € 8.139,36 in der Summe BK enthalten seien. Hinsichtlich der Umsatzsteuer für die

Streitjahre kürzte Betriebsprüferin Pfister die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage um die Mieterlöse und stellte die Kürzung der Vorsteuer gemäß [§ 12 Abs. 3 UStG 1994](#) in nachfolgender Tabellenform dar:

	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
	S	S	S	€	€	€	€
Instandh.	836,50	6.995,35	3.822,87	0,00	273,35	26,34	0,00
BK	5.744,69	4.542,87	6.596,28	208,64	299,16	361,45	261,57
Kürzung lt. Bp	6.581,19	11.538,21	10.419,15	208,64	572,51	387,79	261,57

Unter Tz. 3a PB wiederholte Betriebsprüferin Pfister ihre Rechtsmeinung, derzufolge die Kriterien für die Anerkennung des Mietverhältnisses ab 1. Jänner 1999 mit dem in Rede stehenden Sohn der Bw. nicht erfüllt seien, und begründete damit umsatzsteuerrechtlich das Vorliegen einer unecht befreiten Entnahme zum 1. Jänner 1999. Aufgrund der Aktenlage sei die erstmalige Verwendung ab dem Jahr 1999 (Mietvertrag vergebührt am 5. August 1999), die Vorsteuern aus dem Jahr 1998 seien gemäß [§ 12 Abs. 11 UStG 1994](#) zu 100 % zu korrigieren, die Vorsteuern aus dem Jahr 1999 seien gemäß [§ 12 Abs. 3 UStG 1994](#) nicht abzugsfähig.

	S	Davon Vorsteuer	
HKO 1998	5.572.909,00	1.114.581,80	Korrektur § 12 Abs.11
HKO 1999	425.886,00	85.177,20	Korrektur § 12 Abs. 3
	5.998.795,00		

Unter Tz 24 PB brachte Betriebsprüferin Pfister zum Objekt E-Gasse 15a vor: Dieses Bauvorhaben scheine erstmalig 2003 in der entsprechenden E/A Rechnung auf. Auf der Seite E-Gasse sei bei dem oben genannten Grundstück ein weiteres Haus geplant gewesen und gebaut worden. Es würden keine Mietverträge, lediglich zwei Gesprächsnotizen vorliegen, die nur von einer Angestellten aus der Hausverwaltung unterzeichnet seien; nicht einer der Betroffenen gebe eine Unterschrift zu Protokoll.

In der 1. Gesprächsnotiz vom 16. August 2004 würden M2 B. und die Schwiegertochter SB B. als Mieter aufscheinen. Mietgegenstand sei das Kellergeschoß, das Erdgeschoß und der erste Stock des Gebäudes; als Miete inkl. Betriebskosten werde ab dem 1. September 2004 ein Nettobetrag von € 1.500/Monat angegeben. In der 2. Gesprächsnotiz vom 23. Dezember 2004 scheine M2 B. als Geschäftsführer der Q. - GmbH auf. Mietgegenstand sei der zweite Stock und das Dachgeschoß des Gebäudes; als Miete inkl. BK werde ab dem 1. Dezember 2004 ein Nettobetrag von € 1.000/Monat angegeben. In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und Umsatzsteuererklärung für 2004 seien bisher € 10.000 als Einnahme (und Umsatz) berücksichtigt worden, d.h. ohne Begründung werde die Miete für das Büro für vier Monate angesetzt. Außer den o. a. Gesprächsnotizen gebe es zum Mietverhältnis keine schriftlichen Hinweise. Das heiße, dass kein nach außen hin erkennbarer Vertrag existiere; es habe keine Vergebührung ge-

geben. Hinsichtlich der notwendigen Kriterien für die Anerkennung eines mündlichen Mietvertrages unter nahen Angehörigen werde auf die Ausführungen in Tz 23 PB verwiesen.

Laut Baupolizeiaktenlage habe das erbaute Haus folgende Größe: Keller 107,02 m² + Erdgeschoß 110,76 m² + 1. Stock 118,59 m² = 336,37 m²; 2. Stock 120,10 m² + Dachgeschoß 50,42 m² = 170,52 m²; Gesamtfläche 506,89 m². Dies ergebe einen durchschnittlichen Mietpreis pro m² von € 4,95 inkl. BK (netto € 2.500/m²). Bei Abzug der im Prüfungszeitraum bezahlten Betriebskosten bleibe als reine Miete durchschnittlich € 4,62/m² übrig. Auch hier seien die von der Bw. auf die Verwaltung ihrer Objekte anfallenden Aufwendungen nicht berücksichtigt worden.

Hinsichtlich des Fremdvergleichs und der heranzuziehenden Mieten verwies die Betriebsprüferin auf Tz 23 PB und versagte diesem Mietverhältnis die Anerkennung mit der Begründung, dass auch ein Fremdvergleich mit vergleichbaren Objekten einen gravierenden Unterschied bezüglich des Mieterlöses ergebe.

Mit den nachfolgenden Tabellen schloss die Betriebsprüfung die abgabenrechtliche Würdigung des Sachverhalts im gegenständlichen Streitpunkt ab:

	2002	2003	2004	2005
	€	€	€	€
Einnahmen	0,00	0,00	10.000,00	30.000,00
Zinsen		1.137,99	6.168,41	9.911,93
Beratung			8.173,44	
BK		1.521,09	3.543,01	1.878,92
AfA		6.770,00	12.128,00	12.708,00
Spesen HV	3.834,00			1.242,07
Gebühren	2.670,74			
Beratung HV				6.231,83
Überschuss	-6.504,74	-7.153,10	-17.676,04	-12.148,89

Kürzung Vorsteuer für E-Gasse 02 A

	2002	2003	2004	2005
	€	€	€	€
Spesen	766,80			
BK		152,10	354,30	187,89
Beratung			1.634,69	1.246,37
Kürzung lt. Bp	766,80	152,10	1.988,99	1.434,26

Vorsteuern E-Gasse – lt. Kto. 406024

	2001	2002	2003	2004	2005
	S	€	€	€	€
Korrektur Vorsteuer für Herstellung	25.660,00	22.741,61	63.666,15	68.427,47	4.285,32

Unter Tz 2 PB hielt die Außenprüferin fest, dass die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage aufgrund der in den Tz 23 und 24 getroffenen Feststellungen um diese Mieteinnahmen gekürzt werde.

Mit der Berufung, welche Dkfm. Dr. Hopf als steuerlicher Vertreter auswies, wurde, was das Objekt F-Gasse X betrifft, auf die Erläuterungen auf Seite 14, Punkt 12. der Fragebeantwortung vom 23. November 2006, dem zufolge für dieses Objekt ein schriftlicher Mietvertrag auch heute noch vorliege, verwiesen, der Umstand, dass dieses der Betriebsprüfung auch bei der ersten Schlussbesprechung vom 15. November 2006 unter Hinweis auf die Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes erklärt und untermauert worden sei, kritisiert, die Nichtnachvollziehbarkeit dessen, warum diese Erklärungen schlichtweg ignoriert worden seien und nicht einmal ansatzweise die Regelungen des Mietrechts beachtet worden seien, gerügt und zum [§ 29 Abs. 3 MRG](#) in der damals gültigen Fassung vor der WRN 2000, demzufolge „Mietverträge auf bestimmte Zeit, die durch den Verlauf der Zeit nicht auflösbar sind oder nicht aufgelöst werden“, ... „als erneuert“ gelten, vorgebracht: Diese Bestimmung des Mietrechtsgesetzes sei von der Bw. regelmäßig angewandt worden und werde - nicht nur im vorliegenden Fall - von der Bw. regelmäßig angewandt, wenn beispielsweise bei Mietbeginn noch nicht absehbar sei, ob das Mietverhältnis für eine längere Zeit abgeschlossen werden soll oder nur auf ein Jahr. Für den Fall, dass von vornherein ein unbefristeter Mietvertrag abgeschlossen werde, sei ein Ausstieg nur unter bestimmten, sehr eng gefassten Gründen möglich. Werde hingegen eine kurze Vertragsdauer gewählt, bestehe vor Ablauf des vertraglich vereinbarten Mietvertragsendes für beide Parteien die Wahlmöglichkeit, den Mietgegenstand tatsächlich zurückzugeben, oder aber - wie in der überwiegenden Zahl der Fälle - den Vertrag stillschweigend in ein unbefristetes Mietverhältnis umzuwandeln, ohne dass hierfür ein neuer Vertrag abgeschlossen oder aber auch nur eine schriftliche Verlängerung vereinbart werden müsste. Den möglichen Gründen für die Unsicherheit über die beabsichtigte Mietdauer - auf Vermieterseite könnte beispielsweise noch nicht absehbar sein, ob man das Mietobjekt in Kürze für andere Zwecke benötige, Zweifel bezüglich der regelmäßigen Mietzahlung könnten bestehen, auf Mieterseite könne der Mieter beispielsweise die Dauer seines beruflichen Einsatzes an diesem Ort nicht abschätzen, Änderungen im Privatbereich würden erwartet - fügte Dkfm. Dr. Hopf die Erklärung, im vorliegenden Fall sei die mögliche Versetzung an einen anderen Dienstort durch den Arbeitgeber des Mieters für die ursprünglich gewählte Mietvertragsdauer ausschlaggebend gewesen, hinzu und begründete den Bestand eines schriftlichen Mietvertrages mit der Nichtrückgabe des Objekts am 31. Dezember 1999 (wodurch es zu einer Erneuerung des Mietvertrages im Sinn des [§ 29 Abs. 3 MRG](#) gekommen sei).

Zur Mietvertragsform behauptete Dkfm. Dr. Hopf: Entgegen den Ausführungen der Betriebsprüfung auf Seite 11 des Berichtes vom 22. Februar 2008 sei von Seiten der Bw. oder deren Vertreter nie ein Einwand, „*ein schriftlicher Mietvertrag wäre nicht notwendig*“, gekommen. Sowohl mündlich im Rahmen der ersten Schlussbesprechung, als auch schriftlich im Schreiben vom 23. November 2006 sei hingegen mehrmals auf die Vorlage eines schriftlichen Miet-

vertrages hingewiesen worden. Insofern gehe die Aufzählung der Betriebsprüfung über die fehlenden schriftlichen Eckdaten eines Mietvertrages ins Leere, weil alle dort angeführten Punkte im vorliegenden Mietvertrag enthalten seien.

Den von der Betriebsprüfung angeführten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes hielt Dkfm. Dr. Hopf, was das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 22. Februar 2000, 99/14/0082 anbelangt, entgegen, dass dieses kaum zutreffend sei, weil a) dort ein Dienst- und kein Mietverhältnis betroffen sei und die Frage, ob dieser Vertrag auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre, nur peripher angesprochen werde, b) es dort hauptsächlich um den unklaren Inhalt der Dienstvereinbarung gehe, unklare Bedingungen im abgeschlossenen Mietvertrag jedoch nicht enthalten seien und von der Betriebsprüfung folgerichtig auch nicht behauptet würden. Das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 8. September 1992, 87/14/0186 sei unzutreffend, da ein schriftlicher Vertrag vorliege und keine fehlenden oder unklaren Vereinbarungen bestünden. Entgegen dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 12. September 1996, 94/15/0019 sei von der Betriebsprüfung weder behauptet worden, dass bei Fremdvermietung das zwei- bis vierfache Mietentgelt erzielbar sei, noch sei dies zutreffend. Im Gegensatz zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. Mai 1987, 84/13/0221 habe weder die Betriebsprüfung behauptet, noch sei es zutreffend, dass ein Mietentgelt jahrelang ohne entsprechende Zinsen und Sicherheiten gestundet worden sei.

Zur Nutzfläche auf Seite 11 des Berichts vom 22. Februar 2007 verwies Dkfm. Dr. Hopf zur Vermeidung von Wiederholungen auf die ausführlichen Erläuterungen im Schreiben vom 23. November 2006 auf den Seiten 24 und 25 unter Punkt 21, die ausdrücklich auch zum Inhalt dieser Berufung würden, bemerkte, dass dort zusammenfassend die genaue Nutzfläche mit 201 m² nachgewiesen werde, während die Betriebsprüfung auch den Keller und den (un- ausgebauten) Dachboden - und zwar in einer Gegenüberstellung mit den restlichen Mietobjekten der Bw. nur bei den an Angehörige vermieteten Objekten - in die Wohnnutzfläche mit einbeziehe (während diese Gebäudeteile bei fremd vermieteten Objekten außer Ansatz gelassen würden), warf der Betriebsprüfung vor, sich nicht einmal die Mühe gemacht zu haben, trotz Hinweises die falsch abgelesenen Zahlen aus dem Bauplan (Loggia werde zur Nutzfläche des Dachgeschosses dazugezählt) zu korrigieren, vermeinte, dass die Nettomiete/m² nicht, wie von der Betriebsprüfung angeführt, € 2,81, sondern € 5,97 betrage (siehe Seite 25 des o. a. Schreibens), und rügte nach Zitierung des [§ 115 Abs. 3 BAO](#) die Nichterkennbarkeit dessen, inwiefern eine Prüfung und Würdigung zu Gunsten der Bw. hier vorgenommen worden sei, wenn trotz gegenteiliger Angaben und eindeutiger Beweise (vorgelegte Baupläne) an den falschen Feststellungen der Betriebsprüfung festgehalten werde.

Zur von der Betriebsprüfung in ihrem Fragenkatalog vom 17. August 2006 auf Seite 9 vorgenommenen Gegenüberstellung von vergleichbaren Einfamilienhäusern führte Dkfm. Dr. Hopf als Begründung für die Mangelhaftigkeit dieser Übersicht insofern, als bei dieser die Fertigteilhauseigenschaft des Objekts F-Gasse X unberücksichtigt bleibe, ins Treffen:

Obwohl in den letzten Jahren insbesondere in Bezug auf Wertbeständigkeit, Wärme- und Schallschutz einige Verbesserungen gegenüber den Fertigteilhäusern früherer Generationen zu beobachten seien, fehle diesem Hausbautyp nach wie vor die Anerkennung als vollwertiges Haus. Bei Interesse für und Besichtigungen von Mietobjekten, insbesondere von Einfamilienhäusern, bestehe auf Seiten der Mieter nach wie vor große Skepsis gegenüber Fertigteilhäusern, die eben nicht aus Ziegeln oder Beton errichtet seien und bei denen eine ausreichende Stabilität, Wertbeständigkeit und vor allem der Schallschutz massiv angezweifelt würden. Dieser Eindruck, der möglicherweise auch psychologische Hintergründe habe, spiele bei der Einschätzung der Miethöhe eine nicht unwesentliche Rolle. Ein Abschlag von 25 % gegenüber dem Mietpreis eines vergleichbaren Massivhauses entspreche den Marktgegebenheiten sowie der Erfahrung des täglichen Lebens. Schon allein die Tatsache, dass die Errichtungskosten für ein herkömmlich errichtetes Massivhaus um zumindest 25% über jenen für ein Fertigteilhaus liegen, bedinge und rechtfertige eine geringere Miete (F-Gasse X/ Fertigteilhaus: rund S 27.000 pro m² Wohnnutzfläche, E-Gasse 15a/Massivhaus: rund S 34.000 pro m²). Auch unter diesen Gesichtspunkten sei die auf den m² umgerechnete Miete von € 5,97 durchaus gerechtfertigt.

Der besseren Verständlichkeit des nächsten Absatzes halber sei zunächst die Tabelle zum Fremdvergleich lt. Bp, die der Bw. mit dem Fragenkatalog der Betriebsprüferin Riegler vom 17. August 2006 vorgehalten wurde, angeführt:

Objekt	Bauj.	Kaufv.	Verm.ab.	KP	AfA-Basis	AfA	m ² Gr.	m ² Wohnfl.	Miete	M/m ²
S 39	1930	29.06.1995	1.09.1995	421.502	354.118,37	2%	450	84,72	1.308,-	15,44
PEG 24	1962	23.06.1997	1.11.2004				615	211,50	2.050,-	9,69
F 9	1927	27.03.2003	1.09.2003	135.000	102.725,70	2%	457	85,85	1.120,-	13,05
F X	1998		1.01.1999		435.950,00	1,5%	680,5	387,40	1.090,-	2,81
D 02	2003	Whg.	1.09.2004			1,5%		336,37	1.500,-	4,46
D XX	2003	Büro	1.12.2004		838.746,00	1,5%	680,5	170,52	1.000,-	5,86
		S 39	PEG 24	F 9	F X	D 02				
Keller			47,00	31,35	106,13	107,02				
Erdgeschoß		49,86	110,00	54,50	97,45	110,76				
1. Stock		34,86			103,89	118,59	336,37			
2. Stock						120,10				
Dachgeschoß						50,42	170,52			
		84,72	211,50	85,85	387,40	506,89	506,89			

Den obigen Übersichten fügte die Betriebsprüferin hinzu, dass sich dieses Bild aus den der Finanzbehörde zugänglichen Daten und Akten ergeben habe. Da das Haus A-Straße bereits der Stiftung zuzurechnen sei und eine persönliche Freundschaft zum Mieter bestanden habe, sei das Haus bewusst nicht in den Vergleich aufgenommen worden. Ein Reihenhauses

xxxxxxxxx - ... - werde nur schwer mit einem nach den persönlichen Bedürfnissen erbauten neuen großen Haus in Wiens Toplage vergleichbar sein. Detto ein Haus, für das bereits Abbruchplanungen vorgenommen würden.

Als Begründung für die Angemessenheit des Bestandzinses führte Dkfm. Dr. Hopf in der Berufung unter Bezugnahme auf die Nettomietbeträge in der obigen Tabelle der Steuerprüfung ins Treffen: Im Gegensatz zu diesen Nettobeträgen seien sinnvoller Weise Bruttomietzinse zu vergleichen, da der Gesamtmietzins inklusive aller Nebenkosten, insbesondere inklusive Mehrwertsteuer, jene Rechengröße sei, die für den Mieter entscheidend sei und demnach den Betrag ergebe, den er jeweils zu zahlen bereit sei.

Zwei der Mieter aus der erwähnten Vergleichstabelle der Betriebsprüfung seien Diplomaten mit einer nachgewiesenen Umsatzsteuerbefreiung. Der momentan relativ hohe Nettomietpreis wäre von einem Inländer ohne Steuerbefreiung nicht erzielbar gewesen, was sich aus der langwierigen Mietersuche und langen Leerstandszeit erkennen lasse.

Wie aus der Tabelle, die im Zuge der ersten Schlussbesprechung vom 15. November 2006 vorgelegt worden sei, ersichtlich betrage der durchschnittliche Mietpreis pro m² für sieben von der Bw. vermietete Einfamilienhäuser € 7,88 und liege zwischen € 5,97 und € 10,71. Bei Außeransatzlassung der beiden Objekte P-Gasse 24 (wegen der Lage im Viertel Wiens) sowie E-Gasse XX (wegen der Büronutzung) reduziere er sich für normale Wohneinheiten auf € 7,06. Die von der Betriebsprüfung beanstandeten m²-Preise würden mit € 5,97 für die F-Gasse um 15 % unter bzw. mit € 7,33 für den E-Gasse 02 a um 4 % über diesem Durchschnittswert liegen. Die Büroeinheit E-Gasse XX liege mit € 10,71 sogar um 36 % über dem Gesamtdurchschnitt (inkl. P-Gasse 24 und E-Gasse XX) und stelle den absoluten Höchstwert dar. Worauf sich somit der von der Betriebsprüfung behauptete „gravierende Unterschied“ zu vergleichbaren Objekten beziehe, gehe aus dem Bericht vom 22. Februar 2007 nicht hervor.

An weiteren wirtschaftlichen Gründen, die für eine geringere Miete bei den Objekten F-Gasse X und E-Gasse 15a sprechen würden, nannte der steuerliche Vertreter a) Keine Leerstandszeiten durch sofortige Vermietung - noch vor der endgültigen Fertigstellung; b) Keine Kosten und kein Zeitaufwand für Besichtigungen und Vermittlung; c) Vermietung trotz - bis heute fehlender Benützungsbewilligung; d) wesentlich schonendere Verwendung; e) höhere Sicherheit der Mietzahlung; f) kein Prozessrisiko; g) einfachere Kündbarkeit; h) Erledigung kleinerer Reparaturen durch den Mieter in Eigenregie; i) Übernahme sämtlicher Verwaltungsangelegenheiten (Wasserablesung, Behördenkontakte, Störungen, Versicherungsschäden, etc.) eigenständig durch den Mieter; j) vollkommene Selbständigkeit im Bauverfahren bis hin zur - nach wie vor offenen - Benützungsbewilligung; k) Unterstützung, Überwachung und Vertretung während des Baus; l) ablösefreie Übergabe von Eigenaufwendungen des Mieters

(Dachbodenausbau) an die Vermieterin; m) Investitionen, Reparaturen, Servicearbeiten würden finanziell vom Mieter getragen.

Allein die vollkommen selbständige Betreuung des gesamten Bauvorhabens von der Planung über die Einreichung, Ausführung, Kontrolle, etc. stelle einen messbaren Zeit- und Finanzaufwand in der Größenordnung von etwa 5 % der Bausumme dar, der ansonsten an eine externe Bauplanung bzw. -aufsicht bezahlt hätte werden müssen und stelle einen finanziellen Vorteil von etwa S 275.000/€ 20.000 (5 % der Nettobaukosten) beim Haus F-Gasse bzw. von etwa € 50.000 beim Haus E-Gasse 15a dar. Eine gegenüber einer Fremdvermietung entsprechend geringere Miete sei daher auch aus rein wirtschaftlichen Überlegungen sachlich gerechtfertigt. Wie bereits in der Fragebeantwortung vom 23. November 2006 auf Seite 27 Mitte erwähnt, hänge der erzielbare Mietertrag - insbesondere bei größeren Objekten - nicht unwesentlich von der Zahl der Schlafzimmer ab, weil ein potenzieller Mieter in Bezug auf die Größe des Mietobjektes in erster Linie eine genaue Vorstellung bezüglich der erforderlichen Schlafräume habe. Ein überdimensioniertes Wohnzimmer werde ihn kaum für ein fehlendes Kinderzimmer entschädigen. Während es im angelsächsischen Raum bereits seit jeher gang und gäbe sei, Mietobjekte ausschließlich nach der Zahl der Schlafräume zu klassifizieren, mache sich dieser Trend auch bei uns langsam bemerkbar. Bereits bei der ersten Kontaktaufnahme gelte das Hauptinteresse diesem Merkmal, der Nutzfläche werde bei Einfamilienhäusern kaum Beachtung geschenkt. Aus diesem Grund sei neben der Relation Mietzins zu Nutzfläche auch die Relation Mietzins zu (Schlaf)Zimmeranzahl ausgewertet. Wie aus der ebenfalls im Zuge der ersten Schlussbesprechung vom 15. November 2006 vorgelegten Tabelle ersichtlich, liege der auf einen Schlafraum umgerechnete Mietertrag zwischen € 236,67 für das Haus A-Straße 49 und € 512,50 für das Haus P-Gasse 24, sodass sich ein Durchschnittswert von € 339,34 errechne. Die drei beanstandeten Objekte würden mit € 299,75 für die F-Gasse X um 12 % unter, mit € 412,50 für das Haus E-Gasse 02 a um 22 % über sowie mit € 400 für das Objekt E-Gasse XX um 18 % über dem Durchschnittswert liegen.

Wenn der zu Vergleichszwecken herangezogene Immobilienpreisspiegel für Einfamilienhäuser (ohne Angaben, welcher Quelle er entstamme und worauf er sich beziehe) besondere Beachtung finde, wobei auch zu dieser Annahme der Betriebsprüfung bereits im erwähnten Schreiben vom 23. November 2006 auf Seite 28 unten und Seite 29 Stellung genommen worden sei, handle es sich bei den Zahlen nicht um Gesamtmieten („über 200 m² - also auch für z.B. 500 m²?), sondern um Kaufpreise pro m², sodass die angeführten Zahlen als „Vergleichswerte“ vollkommen ungeeignet seien. Tatsächlich sei der Mietenmarkt für Einfamilienhäuser in Wien so gering, dass überhaupt keine Durchschnittswerte veröffentlicht würden. Fraglich sei auch, woher die Betriebsprüfung ohne nähere Untersuchung die Feststellung treffe, dass ein betont

sparsam errichtetes Fertigteilhaus ohne jeglichen Luxus bereits als „sehr guter Wohnwert“ gelte bzw. wenigstens anführe, was laut Immobilienpreisspiegel als solcher gelte.

Betreffend der Aufstellung der Betriebsprüferin auf Seite 12 behauptete Dkfm. Dr. Hopf, dass in dieser jene Beträge fehlen würden, die in Zusammenhang mit der Vermietung des Hauses F-Gasse als Provisionen und Versicherungsvergütungen an die Bw. geflossen seien und bei einer allfälligen Nichtanerkennung des Mietverhältnisses sowohl hinsichtlich der Einkommensteuer, als auch der Umsatzsteuer zu berücksichtigen seien. An einzelnen Beträgen nannte der steuerliche Vertreter a) Provision Fa. ABC, Installateur, Rechnung vom 7. Juni 2002 über € 448,78; b) Provision Fa. DEF, Installateur, Rechnung vom 6. Juni 2002 über € 18.095,54, Anteil F-Gasse € 368,45; c) Provision Fa. GHI, Schlosserarbeiten, Rechnung vom 7. Juni 2002 über € 635,14, Anteil F-Gasse € 36,47; d) Provision Fa. JKL, Glaser, Rechnung vom 6. Juni 2002 über € 455,08, Anteil F-Gasse € 21,71; e) Provision Fa. MNO, Fliesenleger, Rechnung vom 7. Juni 2002 über € 3.080,99, Anteil F-Gasse € 640,64; f) Provision Fa. PQR, Elektriker, Rechnung vom 7. Juni 2002 über € 4.494,48, Anteil F-Gasse € 195; g) Provision Fa. STU, Elektriker, Rechnung vom 6. Juni 2002 über € 2.351, Anteil F-Gasse 25,65; h) Versicherungsvergütung Allianz, Schadensmeldung vom 9. Oktober 2001 mit einer Schadenssumme von S 3.600, und kündigte die allfällige Vorlage dieser sowie weiterer Belege nach vollständiger Überprüfung aller Unterlagen an.

Mit dem Verweis des steuerlichen Vertreters auf das Schreiben vom 23. November 2006 in der Berufung wurde dieses von Sohn M1 verfasste Schreiben Bestandteil der Berufung:

Der Mietvertrag für dieses Objekt sei, wie das bei einer Vielzahl von Mietverhältnissen üblich sei, befristet für die Dauer von 12 Monaten abgeschlossen worden. Grund dafür sei die für das Jahr 2000 geplante Versetzung des Mieters durch dessen Dienstgeber gewesen. Besonders für die Vermieterseite würden sich durch den Abschluss eines befristeten Mietvertrages gegenüber einem unbefristeten Bestandverhältnis durchwegs Vorteile ergeben; ein solches Mietverhältnis könne, müsse aber nicht verlängert werden, sodass eine Beendigung nach bereits einem Jahr leicht möglich sei; im Gegensatz dazu könne ein unbefristetes Mietverhältnis, von ganz wenigen gravierenden Ausnahmen abgesehen, vom Vermieter vorzeitig praktisch nicht beendet werden. Durch die Fortsetzung des Mietverhältnisses über den ursprünglichen Ablaufzeitpunkt hinaus sei der befristete Vertrag gemäß Mietrechtsgesetz in einen unbefristeten Vertrag umgewandelt worden, der mangels Auflösung bis heute gültig sei, sodass keinesfalls davon gesprochen werden könne, dass das Mietverhältnis mit 31. Dezember 1999 beendet worden sei. Im Dezember 1998 sei die Kautions noch vor Übernahme des Objektes durch Überweisung auf das Konto der Bw. hinterlegt worden. Die Bezahlung der Kautions vor der Schlüsselübergabe sei wesentliches Merkmal aller Mietverhältnisse und entspreche den Erfahrungen des täglichen Lebens.

Gegen die Ausführungen der Betriebsprüfung in der Tz 3 PB führte Dkfm. Dr. Hopf in der Berufung unter Bezugnahme auf die Berufungsgründe zur Tz 23 PB ins Treffen, dass es sich bei den „Vorsteuerkorrekturen“ tatsächlich um Berichtigungen handle. Die offizielle Übergabe habe tatsächlich am 11. Dezember 1998 stattgefunden, die Übersiedlung und somit erstmalige Benützung sei am 17. Dezember 1998 erfolgt (siehe Übergabeprotokoll vom 11. Dezember 1998 (Beilage 3/1), Empfangschein der Spedition vom 17. Dezember 1998 (Beilage 3/2), Schreiben an die Fertighausfirma vom 28. November 1998, in dem die Übersiedlung für Anfang Dezember angekündigt werde (Beilage 3/3)). Auch die Einzahlung der Kautions sei bereits im Jahr 1998 erfolgt. Der Abschluss des Mietvertrages erfolge branchenüblich praktisch ausschließlich per nächstfolgendem Monatsersten, in diesem Fall per 1. Jänner 1999.

Im Anschluss daran behauptete Dkfm. Dr. Hopf: Die „Verwendung“ im Sinn des § 12 Abs. 10 UStG könnte bei Bezahlung der Miete zu einem Zeitpunkt, in dem das Mietobjekt noch nicht bewohnt werde (also z.B. Überweisung am 1. Jänner 1999, aber Einzug erst zu einem späteren Zeitpunkt) angezweifelt werden. Im umgekehrten Fall widerspreche es jedoch jeglicher Lebenserfahrung, wenn eine Verwendung nur deshalb verneint werde, weil die dafür vereinbarte Leistung (Miete) noch nicht erbracht worden sei. Tatsächlich habe die Betriebsprüfung nicht einmal behauptet, dass das Haus F-Gasse X erst nach dem 1. Jänner 1999 bewohnt worden sei, dies sei nämlich im Zuge der Schlussbesprechung vom 15. November 2006 glaubhaft vorgebracht worden. Stattdessen werde von der Betriebsprüfung einzig der Beginn des Mietvertrages als erstmalige Verwendung angeführt, womit die Betriebsprüfung sachverhalts- und aktenwidrig feststelle, dass die erstmalige Verwendung im Jahr 1999 stattgefunden habe, und damit rechtswidrig und willkürlich unterstelle, dass die Vorsteuern aus dem Jahr 1998 gemäß § 12 Abs. 11 UStG zu 100 % zu korrigieren (eigentlich: berichtigen) seien. Insbesondere bleibe die Betriebsprüfung die Erklärung, worin die für die Vorsteuerberichtigung erforderliche Änderung der Voraussetzungen bestehe, schuldig. Von Anfang an sei die Errichtung des Hauses auf eine nachfolgende Vermietung ausgerichtet gewesen, die sodann ab 1998 auch tatsächlich erfolgt sei.

In weiterer Folge zitierte Dkfm. Dr. Hopf einerseits aus den beiden Berufungsentscheidungen des UFSW, GZ RV/4558-W/02 vom 11. November 2003 und GZ RV/0201-W/04 vom 7. Dezember 2004, andererseits aus dem Bescheid des UFSK, GZ RV/0192-K/04 vom 27. Oktober 2005, wobei er zur Berufungsentscheidung des UFSW, GZ RV/4558-W/02 vom 11. November 2003, derzufolge als Änderung der Voraussetzung der Übergang von Vermietungsabsichten zu Verkaufsabsichten erkannt werde, festhielt, dass eine solche Änderung der Verwendungsabsicht nie vorgelegen und von der Betriebsprüfung auch nicht behauptet worden sei.

Laut Berufungsentscheidung UFSW, GZ RV/0201-W/04 vom 7. Dezember 2004 liege eine „*Änderung der Verhältnisse*“... „*nicht bereits vor, wenn die Absicht besteht, das Wirtschaftsgut zur Ausführung steuerpflichtiger oder steuerfreier Umsätze zu verwenden, sondern erst mit der tatsächlich geänderten Verwendung (vgl. u.a. Scheiner/Kolacny/Caganek: Kommentar zum UStG 1994, Band 4, Seite 134 zu § 12 UStG)*“; eine solche geänderte Verwendung habe zweifelsfrei auch nicht stattgefunden.

Die Berufungsentscheidung UFSK, GZ RV/0192-K/04 vom 27. Oktober 2005, befasse sich mit dem Übergang von unternehmerischer Tätigkeit in Form einer Vermietung zu einer Liebhaberei wie folgt:

„Das Finanzamt vertritt die Ansicht, dass die Bw. bis 1995 nach außen hin auch gegenüber dem Finanzamt faktisch als Unternehmer aufgetreten seien. Ab 1996 seien sie - weil Liebhaberei festgestellt wurde - keine Unternehmer mehr gewesen und sei folglich ein Übergang von der unternehmerischen Tätigkeit zur nichtunternehmerischen Tätigkeit im Sinn des [§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994](#) gegeben. Zufolge des unecht steuerfreien Eigenverbrauchs des § 6 Abs.1 Z 9 lit. a UStG 1994 sei eine Vorsteuerberichtigung gem. [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) vorzunehmen. Die Verhältnisse haben sich jedoch unbestrittenermaßen nicht geändert. Die Wirtschaftsführung war in den Jahren 1992 bis 2002 die gleiche, dies stellt selbst das Finanzamt nicht in Abrede. Wenn die Unternehmereigenschaft der Bw. nach Auffassung des Finanzamtes in den Umsatzsteuerbescheiden 1992 bis 1995 zu Unrecht bejaht wurde und eigentlich von Beginn an zu verneinen gewesen wäre, so kann diese „unrichtige“ Unternehmereigenschaft den Bw. nicht zum Nachteil gereichen. Bei der gegebenen Sachlage ist daher nach Auffassung des Senats im Jahr 1996 von keiner „Änderung der Verhältnisse“ und folglich von keinem im Unternehmensbereich gelegenen „Übergang“ von der unternehmerischen zur nichtunternehmerischen Tätigkeit und einem damit verbundenen unecht befreiten Grundstückseigenverbrauch auszugehen. Für eine Berichtigung nach [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) bleibt somit kein Raum (vgl. auch Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei in Rechtsprechung und Verwaltungspraxis, S. 287).“

Im Anschluss an das vorangegangene Zitat erhob Dkfm. Dr. Hopf den an das Finanzamt adressierten Vorwurf, die Unternehmereigenschaft der Bw. auch in Bezug auf die Errichtung und geplante Vermietung des Einfamilienhauses F-Gasse X in den Jahren bis einschließlich 1998 unstrittig nicht angezweifelt zu haben. Nicht nur sei eine Betriebsprüfung für diesen Zeitraum, in der auch die Vorsteuern im Zusammenhang mit der Errichtung dieses Einfamilienhauses geprüft worden seien, erfolgt; von der Bw. seien den Umsatzsteuervoranmeldungen 7/1998, 9/1998 und 12/1998 Rechnungen über den Hausbau beigelegt worden, „*aus der die unternehmerische Tätigkeit in diesem Zusammenhang nachgewiesen und vom Finanzamt nicht beanstandet wurde*“ (Zitat Ende). Am 10. September 1999 sei sogar eine Prüfung der Auf-

zeichnungen gemäß [§ 151 Abs. 1 BAO](#) über den Zeitraum April bis Juni 1999 erfolgt, bei der sämtliche Umsatzsteuer- und Vorsteuerlisten vorgelegt worden seien, somit auch jene von den zu diesem Zeitpunkt bereits erfolgten Mietzahlungen des Hauses F-Gasse X; bei dieser seien ebenfalls keine Feststellungen getroffen worden. Demnach sei dem Finanzamt der Sachverhalt hinsichtlich Mietobjekt, Mieter und Miethöhe vollständig offen gelegt und durch die Prüfung in dieser Form anerkannt worden, weshalb man zu Recht davon ausgehen könne, dass die Unternehmereigenschaft der Bw. auch in Bezug auf die Vermietung des Hauses F-Gasse X gegeben gewesen sei und eine Änderung der Verhältnisse im Jahr 1999 auch aus der Sicht der Finanzverwaltung nicht eingetreten sei.

Aus der Tatsache, dass die Betriebsprüfung im vorliegenden Fall nicht einmal behauptete, dass es sich bei der Vermietung um Liebhaberei im Sinn der Liebhabereiverordnung handle, folger- te Dkfm. Dr. Hopf: Wenn nicht einmal bei einem Übergang von - unbestrittener Maßen - un- ternehmerischen Tätigkeit während der Errichtung und der durchgehend fest geplanten Ver- mietung und einer später festgestellten Liebhaberei eine Änderung der Verhältnisse darstelle (siehe o. a. Berufungsentscheidung), könne dies für eine durchgehende tatsächliche Vermie- tung, die lediglich von der der Betriebsprüfung nicht anerkannt werde, noch weniger gelten; damit habe eine Änderung der Verhältnisse auch aus dieser Sichtweise nicht stattgefunden. Nicht einmal dann, wenn die Unternehmereigenschaft durch das Finanzamt in den Umsatz- steuerbescheiden bis einschließlich 1998 zu Unrecht bejaht worden wäre und eigentlich von Beginn an zu verneinen gewesen wäre - was von der Betriebsprüfung nicht einmal behauptet worden sei -, könnte diese „unrichtige“ Unternehmereigenschaft der Bw. zum Nachteil gerei- chen; um so weniger gelte dies, wenn die Rechtmäßigkeit der Unternehmereigenschaft in den Vorjahren von der Behörde nicht einmal angezweifelt werde.

In diesem Zusammenhang zitierte Dkfm. Dr. Hopf die Berufungsentscheidung UFSG, GZ RV/0377 - G/02 vom 13. Juli 2006, die die (zufällig zeitgleiche) erstmalige Verwendung vor dem Jahr 1999 und somit den Beginn des Berichtigungszeitraums ab 1999 behandle, wie folgt:

„Die Anwendung der Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG setzt voraus, dass das betreffende Anlagegut bereits in Verwendung gestanden ist, bevor die Änderung der für den Vorsteuerab- zug maßgeblichen Verhältnisse eintrat. Zudem beginnt der Berichtigungszeitraum seit In-Kraft -Treten des UStG 1994 erst mit dem der erstmaligen Verwendung folgenden Kalenderjahr. Für die im Zusammenhang mit der Garconniere bis 1998 angefallenen Vorsteuern ergibt sich aus dieser Rechtslage, dass eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG nicht in Frage kommt, weil der Berichtigungszeitraum im Sinne dieser Bestimmung aufgrund der erstmaligen Verwendung des Mietobjektes im Jahr 1998 erst im Jahr 1999 beginnen konnte.

In Bezug auf die in den Jahren 1996 und 1997 angefallenen Vorsteuern ist in diesem Fall aber eine Berichtigung nach § 12 Abs. 11 UStG durchzuführen. Diese Maßnahme hat im Jahr 1998 zu erfolgen. Dabei ist der Vorsteuerabzug aus den Jahren 1996 und 1997 zur Gänze rückgängig zu machen (vgl. Ruppe, a.a.O., § 12 Abs. 11, Tz 230 unter Verweis auf VwGH 29. Juni 2005, 2005/14/0024 und Kolacny/Caganek, UStG, 3. Auflage, § 12 Anm. 58)."

Auf die Anführung der mit der Feststellung einer Änderung der Verhältnisse verbundenen Rechtsfolge, derzufolge die Berichtigung der Vorsteuerbeträge im Jahr 1998 (und nicht im Jahr 1999) durchgeführt werden hätte müssen, folgte das Vorbringen des Dkfm. Dr. Hopf gegen die Höhe der Herstellungskosten 1998 des Hauses mit S 5.572.909 lt. Bp, demzufolge es hierfür keine Feststellungen gebe. Offensichtlich sei dem Anlageverzeichnis der Steuererklärung 1999 diese Summe entnommen worden, in der aber nicht nur die gesamten Herstellungskosten der Jahre bis inklusive 1999, sondern auch eine Reihe von Nebenkosten enthalten seien, die überhaupt keine Umsatzsteuer enthielten. Die von der Betriebsprüfung gemäß § 12 Abs. 11 UStG vorgenommene Vorsteuerberichtigung in Höhe von S 1.114.581,80 beziehe sich daher nicht nur auf den falschen Betrag (nämlich auf die Herstellungskosten von 1996 bis 1999), sondern sei auch pauschal mit 20 % berechnet worden, ohne Feststellungen darüber zu treffen, welche Vorsteuerbeträge tatsächlich zu berichtigen wären. Bereits im Entwurf zur Niederschrift vom 15. November 2006 werde auf Seite 2 unter Tz 4 a) keine Berichtigung der Vorsteuern vorgenommen, sondern würden „*Vorsteuern, die die Anschaffungskosten (gemeint: Herstellungskosten) betreffen, im Jahr 1999 wieder vorgeschrieben.*“ Dieser Vorschreibungsbetrag werde auch dort pauschal mit „20 % Umsatzsteuer“ von den gesamten Herstellungskosten bis zum Jahr 1999 (S 5.572.909) zuzüglich den bereits in diesem Betrag enthaltenen Herstellungskosten des Jahres 1999 ausgewiesen.

Den Ausführungen in der Tz 24 PB hielt Dkfm. Dr. Hopf in der Berufung entgegen, dass ein Benützungsentgelt für die Monate September bis Dezember 2004, in denen das Büro von der sich in Gründung befindlichen Q. - GmbH bereits benützt worden sei, vereinbart und im Vertrag vom 23. Dezember 2004 unter Punkt 5. schriftlich festgehalten worden sei.

Wenn die Betriebsprüfung hinsichtlich der notwendigen Kriterien für die Anerkennung eines mündlichen Mietvertrages auf die Ausführungen in Tz 23 PB verweise und die steuerlich vertretene Bw. zu den dort angeführten erforderlichen Eckdaten Stellung nehme, dass der Bestandgegenstand in den beiden erwähnten Gesprächsnotizen exakt umschrieben werde; der zeitliche Geltungsbereich - sowohl Mietvertragsbeginn als auch -dauer angeführt würden; der Mietzins - betragsmäßig exakt festgelegt werde; eine allfällige Wertsicherungsklausel vereinbart und schriftlich festgehalten sei; das Schicksal der Mieterinvestitionen sowie die Vereinbarung über die Instandhaltungspflichten - unter Punkt 8. geregelt sei und das Tragen von Betriebskosten - unter Punkt 5. festgehalten sei, könne der Hinweis der Betriebsprüfung auf

die Erfordernisse eines mündlichen Mietvertrages nur so verstanden werden, dass diese zur Gänze erfüllt seien. Dass nämlich die Kriterien für die Anerkennung nicht oder nicht vollständig zutreffen, werde von der Betriebsprüfung weder behauptet, noch belegt.

Auch bei diesem Haus beziehe die Betriebsprüfung sämtliche Nebenflächen wie Keller und Dachboden in die Nutzfläche mit ein und übernehme aus den Plänen der Baupolizei falsche Werte, obwohl in der Fragebeantwortung vom 23. November 2006, Seite 25/26 die korrekten Zahlen angeführt und durch Kopien der Baupläne untermauert würden; trotzdem habe die Betriebsprüfung nicht einmal die offensichtlichen Unrichtigkeiten (Balkone seien als Wohnfläche mitgerechnet worden) korrigiert. Obwohl es sich nachweislich um zwei getrennte Mietobjekte mit unterschiedlicher Nutzung handle, würden undifferenziert sämtliche Nutzflächen, Nebenflächen und Außenbereiche in einer Summe zusammengefasst und daraus eine scheinbar niedrige m²-Miete abgeleitet. Richtigerweise betrage der Quadratmetermietpreis € 7,33 bei der Wohneinheit und € 10,81 beim Büro (siehe Fragebeantwortung vom 23. November 2006 sowie die Erläuterungen zur Tz 23) und liege damit teilweise erheblich über der Durchschnittsmiete der vergleichbaren Mietobjekte der Bw. Warum dann von der Betriebsprüfung auch noch die bezahlten Betriebskosten abgezogen würden, sei unerfindlich, wo doch im vorgelegten Mietprotokoll eindeutig festgehalten sei, welche Kosten von der Vermieterin und welche vom Mieter zu tragen seien. Insbesondere die Energiekosten würden an die Mieter weiter verrechnet und seien insofern aus den Betriebskosten der Buchhaltung auszuscheiden. Abgesehen davon würden die mit dem Gebäude in Zusammenhang stehenden Aufwendungen (Versicherung, Grundsteuer, etc.) bei praktisch allen Mietverträgen vom Vermieter bezahlt und wären insofern auch bei den Vergleichsmieten vom Bruttoertrag abzuziehen.

Auch hinsichtlich des Fremdvergleichs werde lediglich lapidar auf die Tz 23 verwiesen, ohne anzuführen, welche Tatsachen konkret gegen eine Fremdüblichkeit sprechen würden. Was unter den von der Betriebsprüfung erwähnten „vergleichbaren Objekten“ zu verstehen sei, gehe aus dem Bericht vom 22. Februar 2007 nicht hervor. Auf die sehr ausführlichen, nachvollziehbaren und lebensnahen Erläuterungen auf den Seiten 22 bis 29 (!) der Fragebeantwortung vom 23. November 2006 werde verwiesen, die von der Betriebsprüfung weder - nicht einmal ansatzweise - übernommen, noch wenigstens kommentiert würden, zu denen sie aber auch nicht anführe, warum sie unzutreffend sein sollten. Die bereits im 2. Fragenkatalog vom 17. August 2006 aufgestellten - und teilweise als falsch widerlegten - Behauptungen der Betriebsprüfung würden trotz aller vorgelegten Unterlagen sowie Erläuterungen bis zum Prüfungsbericht vom 22. Februar 2007 unverändert übernommen.

Nach Zitierung des [§ 167 Abs. 2 BAO](#) behauptete Dkfm. Dr. Hopf den Mangel an Ersichtlichkeit dessen, dass die Ergebnisse des Abgabensverfahrens (z.B. die vorgelegten Baupläne mit den richtigen Nutzflächen) von der Betriebsprüfung sorgfältig berücksichtigt worden seien, mit

der Begründung, dass diese den Überlegungen und Berechnungen weiterhin ihre eigenen, nachweislich falschen Angaben zu Grunde lege, bemerkte, dass analog zu den Ausführungen betreffend Tz. 23 PB in der Aufstellung der BP auf Seite 14 auch beim Objekt E-Gasse 02 a jene Beträge fehlen würden, die in Zusammenhang mit der Vermietung des Hauses als Provisionen und Versicherungsvergütungen an die Bw. geflossen seien und bei einer allfälligen Nichtanerkennung des Mietverhältnisses sowohl hinsichtlich der Einkommensteuer, als auch der Umsatzsteuer zu berücksichtigen seien, und behielt sich die Vorlage der entsprechenden Belege vor bzw. kündigte an, diese zu einem späteren Zeitpunkt nachzuholen.

Zur Vermeidung von Wiederholungen verwies Dkfm. Dr. Hopf zur Berufung gegen die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses E-Gasse 02 a auf die Erläuterungen zum Objekt F-Gasse X unter Tz. 23, die sinngemäß auch für die Tz. 24 gelten würden, ehe er gegen die Betriebsprüfung den Vorwurf erhob, dass auch beim Haus E-Gasse 02 a die Korrektur der Vorsteuern aus den Herstellungskosten der Jahre 2001 bis 2005 pauschal mit 20 % erfolgt sei, ohne dass die Betriebsprüfung untersucht habe, welche Vorsteuerbeträge darin tatsächlich enthalten seien. Die Betriebsprüfung gehe bei praktisch identischem Sachverhalt der beiden Vermietungen F-Gasse X und E-Gasse 02 a in einem Fall von einer Änderung der Verhältnisse aus und möchte somit eine Berichtigung der Vorsteuern im Sinn des § 12 Abs. 10 UStG vornehmen (F-Gasse X), erkenne im anderen Fall diese Änderung jedoch nicht und nehme somit die „*Korrektur Vorsteuer für Herstellung*“ ohne erkennbaren Rechtsgrund bzw. ohne Hinweis auf die entsprechende Bestimmung des UStG vor, womit sich der Verdacht aufdränge, dass die von der Betriebsprüfung unterstellte Änderung der Verhältnisse nur dort als Argument für eine Vorsteuerberichtigung willkürlich behauptet worden sei, wo sie für die Finanzbehörde ein günstigeres Ergebnis bringe und nicht, wo sie sachlich gerechtfertigt wäre. In diesem Zusammenhang könne die von der BAO im § 115 Abs. 2 geforderte Pflicht der Abgabenbehörde, Angaben und Umstände auch zu Gunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen, kaum als erfüllt bezeichnet werden.

Zum Fremdvergleich bei den Mietverhältnissen F-Gasse X und E-Gasse 02 a hielt Dkfm. Dr. Hopf zusammenfassend fest, dass sie a) nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen seien (Mietverträge seien abgeschlossen worden, Kautions sei übergeben und verbucht worden, Mieten würden seit Jahren regelmäßig überwiesen, verbucht und versteuert); b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben (Mietgegenstand, Miethöhe, Mietdauer, Kautions, Kündigungsmöglichkeit, etc. seien genau festgelegt worden); c) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären (die Bemessung der Miethöhe sei auf der Grundlage vergleichbarer Fremdobjekte erfolgt, die erzielten Mieterträge würden innerhalb der Bandbreite der sonst tatsächlich erzielten Mie-

ten liegen, „teilweise hätte eine Fremdvermietung sogar zu schlechteren Bedingungen - verzögerter Mietbeginn, geringerer Anfangsertrag - durchgeführt werden müssen“ (Zitat Ende).

Mit der beim Unabhängigen Finanzsenat am 2. Oktober 2009 eingelangten Stellungnahme zur Berufung ersuchte die Betriebsprüferin die Bw. im gegenständlichen Berufungspunkt, zu dem das Einfamilienhaus betreffenden Bestandverhältnis die Kautionszahlung des Sohnes belegmäßig nachzuweisen sowie eine Darstellung des Bruttomietzinses pro m², aufgegliedert einerseits in Kaltzins, Betriebskosten und Umsatzsteuer, andererseits in Wohnraum-/ Bürofläche nachzureichen.

Im Zuge des am 11. November 2009 abgehaltenen Erörterungsgespräches gab M1 B. über Frage der Amtsvertreterin RR Gürschka zur Benützungsbewilligung zu Protokoll, nicht zu wissen, ob eine solche schon ausgestellt worden sei, und legte an Beweismitteln zehn Rechnungen vor (sechs Rechnungen von der Fa. A-Bau GmbH, vier Rechnungen von der Fa. A- Bau GmbH). Anlässlich des Erörterungsgesprächs vom 20. Jänner 2010 legte Dkfm. Dr. Hopf eine Rechnung vor.

Mit Schreiben vom 6. April 2010 hielt der Unabhängige Finanzsenat der Bw. u.a. vor, dass dem baupolizeilichen Bescheid vom 10. September 2001 (!) zufolge die Errichtung eines Kleinhauses mit einer Garage im Kellergeschoss samt einer fundierten Einfriedung und Stützmauern entlang der Front F-Gasse und die Abänderung des Geländeverlaufs bewilligt worden sei, ohne dass eine Fertigstellungsanzeige für dieses Objekt bei der Baupolizei noch im letzten der Streitjahre eingebracht worden wäre. Dafür sei das Haus F-Gasse X der Aktenlage nach bereits im Jahr 2002 mit einer „STU - Satellitenanlage“ ausgestattet gewesen, für die das Kontenblatt zum 4. März 2002 S405023 die Buchung „Instandhaltung F-Gasse X“ von Instandhaltungskosten in Höhe von € 2.941“ enthalten habe; dies, obwohl dem Finanzamt die Herstellungskosten für diese Satellitenanlage mit Anlageverzeichnis der Liegenschaft F-Gasse X nicht angezeigt worden waren. Seien Satellitenempfangsanlagen Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von mehr als zwanzig Jahre, so sei das Fehlen einer Position Satellitenempfangsanlage in dem Anlageverzeichnis für das in Rede stehende Objekt ungewöhnlich und daher aufklärungsbedürftig.

Zwecks Nachweis des abgabenrechtlichen Charakters der Positionen a) Provision Fa. ABC, Installateur, Rechnung vom 7. Juni 2002 über € 448,78; b) Provision Fa. DEF, Installateur, Rechnung vom 6. Juni 2002 über € 18.095,54, Anteil F-Gasse € 368,45; c) Provision Fa. GHI, Schlosserarbeiten, Rechnung vom 7. Juni 2002 über € 635,14, Anteil F-Gasse € 36,47; d) Provision Fa. JKL, Glaser, Rechnung vom 6. Juni 2002 über € 455,08, Anteil F-Gasse € 21,71; e) Provision Fa. MNO, Fliesenleger, Rechnung vom 7. Juni 2002 über € 3.080,99, Anteil F-Gasse € 640,64; f) Provision Fa. PQR, Elektriker, Rechnung vom 7. Juni 2002 über € 4.494,48, Anteil F-Gasse € 195; g) Provision Fa. STU, Elektriker, Rechnung vom

6. Juni 2002 über € 2.351, Anteil F-Gasse 25,65; h) Versicherungsvergütung Allianz, Schadensmeldung vom 9. Oktober 2001 mit einer Schadenssumme von S 3.600 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat um Vorlage der oben angesprochenen Belege mit dem Hinweis darauf, dass die Positionen nachgewiesen werden müssten, widrigenfalls ihnen der abgabenrechtliche Charakter abgesprochen werden könnte.

In der am 8. Juni 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde das an das Finanzamt adressierte Schreiben des M1 B. vom 26. Juni 2006 ergänzend zitiert, demzufolge allein die sofortige Vermietung ohne Mietersuche, die sich bei größeren Objekten üblicherweise über einen Zeitraum von drei bis neun Monate erstrecke (P-Gasse 24: 5 Monate; A-Straße 49: 5 Monate; O-Gasse 9: 00000 Monate; B-Straße 00000/ 46: 8 Monate etc.), das Wegfallen von Kosten für Inserate, Vermittlungsprovision und Zeitaufwand für Besichtigungen, das vernachlässigbare Leerstands-, Mietausfalls- und Prozessrisiko (Konkurs Fa. XXXXX D-Gasse 9, Prozess um Kündigung Mieter xxxxxx, S-Gasse 39, Nichtbezahlung Mietzins XXXX, S-Gasse 39) sowie die wesentlich vereinfachte Verwaltung einen messbaren Preisvorteil von bis zu 25% darstelle. Die beiden Einfamilienhäuser F-Gasse X und E-Gasse 02 a seien zum Zeitpunkt des Mietvertragsbeginns weder vollständig fertig gestellt gewesen, noch hätten sie über eine gültige Benützungsbewilligung verfügt. Eine Vermietung an einen Fremdmieter wäre entweder verspätet, oder nur zu einem stark reduzierten Mietzins möglich gewesen. Von den Familienmitgliedern sei hingegen von Anfang an - trotz Mängeln am Haus und Garten, monatelangen Komplettierungsarbeiten, die teilweise selbständig und unentgeltlich erledigt worden seien und der damit verbundenen Duldung und Mitarbeit - der angemessene Mietzins beglichen worden.

Des Weiteren verlas der Referent das nachfolgend zitierte Protokoll der am 29. April 2010 erfolgten Einvernahme des für die in Rede stehenden Gebäude zuständigen Rauchfangkehrerunternehmens M4 G. und dessen Mitarbeiter H. J.:

Referent: *„Welche Angaben können Sie zum Zustand der Objekte Wien 0000, F-Gasse X, und E-Gasse 02 a machen?“*

G.: *„Seit 2007 habe ich die Firma HIV/HNO übernommen. An beiden Objekten gibt es keine Mängel. Die Objekte werden durch meinen Mitarbeiter Hrn. J. betreut. Ich kann keine Angaben zum baulichen Zustand dieser Objekte machen. Wenn der Geselle bauliche Mängel oder feuerpolizeiliche Übelstände feststellt, werden mir diese von ihm schriftlich (auf B1 – Zettel) mitgeteilt.“*

Herr J.: *„Ich habe die Heizungsanlagen und die beiden Dachböden besichtigt. Der Dachboden des Objekts E-Gasse 02 a hat auf mich keinen bleibenden Eindruck hinterlassen. Soweit ich mich erinnern kann, war der Dachboden gedeckt. Bauliche Maßnahmen waren für mich nicht ersichtlich. Ich habe keinen Eindruck gehabt, für welchen Zweck der Dachbodenbereich*

zweckbestimmt war. Seit 2006 habe ich dieses Objekt jährlich besichtigt. Im Keller ist ein eigener Heizraum, die Heizung beheizt das gesamte Objekt. Aufgefallen sind mir zwei Glocken, vielleicht war auch ein kleines Schild bei einer Glocke dabei. Bei Betätigung der Drucktasten hat mir immer die gleiche Frau die Tür geöffnet. Zum Schild „Q.“ kann ich keine Angaben machen. Mir ist eine gewerbliche Nutzung nicht aufgefallen. Der Eingangsbereich hat aus einem normalen Vorzimmer mit einem großen Teppich bestanden. Ich bin immer in den Keller gegangen, habe die Therme kontrolliert und bin auf den Dachboden gegangen, habe die Türen kontrolliert und den Rauchfang überprüft.“

G.: „Ich habe die Rechnungen immer an eine Immobiliengesellschaft geschickt; diese wurden immer prompt bezahlt.“

J.: „F-Gasse X ist die Adresse eines Einfamilienhauses. Eine Frau hat ersucht, in der Früh zu kommen, weil sie in die Schule muss. Die Heizung ist im eigenen Heizraum. Seit 2006 sind mir keine baulichen Veränderung in Erinnerung geblieben.“

G.: „Auch an der Heizungsanlage wurde nichts geändert.“

J.: „Der Dachboden war gedeckt. Mir ist nicht aufgefallen, dass am Objekt Bauarbeiten durchgeführt wurden.“

Nach der Vorlage von Kheirbucheintragen und Befunde, die den Zeitraum, was das Objekt F-Gasse X anbelangt, ab 1998 betrafen, gab G. zu Protokoll: „1998 wurde der Hauptbefund, der für die Kollaudierung vorgelegt werden muss, von der Fa. HIV/HNO erstellt. Für das Objekt E-Gasse 02 a stammt der Hauptbefund der Fa. HIV/HNO aus dem Jahr 2004.“

Im Zuge der Berufungsverhandlung vom 8. Juni 2010 hielt Dkfm. Dr. Hopf als steuerlicher Vertreter der Bw. fest, dass es sich bei der gegenständlichen Aussage der beiden Rauchfangkehrer nicht um eine Zeugenaussage handeln könne, da hierzu erforderlich wäre, dass diese über Sachverhalte aussagen würden, die ihnen aus eigener Wahrnehmung bekannt geworden seien. Da jedoch die Rauchfangkehrer im Prüfungszeitraum nicht die Liegenschaft betreut hätten, sei diese Voraussetzung nicht erfüllt.

ADir. RR Gürschka brachte vor, dass der Immobilienpreisspiegel jährlich von der Kammer der österreichischen Immobilientreuhänder veröffentlicht werde und von jedem einsehbar sei. Die dort angeführten Werte würden meist die Kaltmiete wiedergeben, also die Miete ohne Betriebskosten und Umsatzsteuer; vergleiche man diese Werte mit den tatsächlich von den Söhnen bezahlten bzw. mit ihnen vereinbarten Mietzinsen, so ergebe sich, dass selbst unter Berücksichtigung des Umstandes, dass möglicherweise Leerstellungszeiten erspart worden seien, der von einem Fremden zu erwartende Mietzins wesentlich über den hier ausgewiesenen Werten gelegen sei. Damit bleibe das Finanzamt bei seiner Ansicht: Ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis liege in beiden Fällen nicht vor.

Über Befragen durch Dkfm. Dr. Hopf, welche konkreten Werte in den Streitjahren maßgeblich gewesen seien, gab RR Amtsdirektor Gürschka zu Protokoll: Laut Immobilienpreisspiegel des Jahres 1997 habe die übliche Kaltmiete für Wohnobjekte in sehr guter Lage mit frei vereinbartem Mietzins von ca. 200 m² zwischen € 9,13 und € 8,23 betragen. Die Bewertungen für 2003 und 2004 hätten zwischen € 9,80 bis € 9,50 betragen; für Büros hätten die entsprechenden Mietzinse € 11,80 betragen.

Dkfm. Dr. Hopf erklärte (abgesehen davon, derzeit nicht sagen zu können, wer Gesellschafter bzw. Geschäftsführer der Q. GmbH sei; er sei zwar offiziell als Treuhänder 100%iger Gesellschafter, müsse aber noch klären, ob er zur Verschwiegenheit in diesem Punkt verpflichtet sei), Q. GmbH zahle eine Miete von € 10,80/m², also weniger als der oben angeführte Durchschnittsmietzins.

Betriebsprüferin Pfister gab zu Protokoll, dass die von der Q. GmbH für die Wohnnutzfläche von 112 m² bezahlte Miete von € 1.000 zwar exklusive Umsatzsteuer sei, aber die Betriebskosten inkludiere.

Die vom in der Berufungsverhandlung anwesenden Sohn der Bw. - M1 - vertretene Ansicht, derzufolge die veröffentlichten Werte des Immobilienpreisspiegels nur Mietzinse für Wohnungen repräsentieren würden und offensichtlich keine statistischen Daten für Einfamilienhäuser vorliegen würden, bezeichnete Regierungsrat ADir. RR Gürschka als unzutreffend, weil im Immobilienpreisspiegel bloß von Objekten mit frei vereinbartem Mietzins nach [§ 1 Abs. 4 MRG](#) *gesprochen* werde, was daher Einfamilienhäuser inkludiere; tendentiell werde für Einfamilienhäuser zum Beispiel mit der Möglichkeit der Gartenbenutzung ein höherer Mietzins verlangt.

Zum Fremdvergleich führte die Amtsvertreterin aus: Bezüglich F-Gasse seien 100 % der Mieten nur bis 2002 gezahlt bzw. 2003 nur für vier Monate entrichtet worden, 2004 seien sodann die restlichen Beträge für 2003 nachbezahlt worden. Bleibe immer noch ein Mietrückstand von fünf Monaten für 2004 offen, so sei daraus zu folgern, dass der Vermieter gegenüber Fremden wohl nicht eine derartige Toleranz an den Tag gelegt hätte. Dem Gesagten der Amtsvertreterin fügte einerseits M1 B. ergänzend hinzu, dass die ausständigen Mieten nach Abschluss des Prüfungszeitraumes nachbezahlt worden seien, andererseits bemerkte Dkfm. Dr. Hopf, es sei im Wirtschaftsleben durchaus üblich, Mietern, die sich in irgendwelchen Schwierigkeiten befinden würden, den Mietzins zu stunden, wobei hierfür in der Praxis keine Zinsen verlangt würden.

Dem gegen eine Fremdüblichkeit der Vermietung E-Gasse sprechenden Argument der Amtsvertreterin, demzufolge laut Gesprächsnotiz vom 16. August 2004 eine Kautionshöhe von zwanzig Monatsmieten verlangt worden sei, hielt M1 B. entgegen: Es könne dem Finanzamt doch nicht stören, wenn in diesem Fall eine höhere Kautionshöhe verlangt werde; ursprünglich sei

geplant gewesen, zwölf Monatsmieten als Kautions zu vereinbaren, dies aber für das ganze Haus.

Anlässlich der am 1. Juli 2010 fortgesetzten Berufungsverhandlung legte Sohn M1 zu dem bereits in der letzten mündlichen Verhandlung abgehandelten Themenkreis der Vermietung der Einfamilienhäuser drei heute Nacht aufgefundene Internetannoncen vor, aus denen sich ergebe, dass der verlangte Mietzins angemessen gewesen sei und sei, bzw. wies Dkfm. Dr. Hopf darauf hin, dass der Mietvertrag E-Gasse per 31. Mai 2010 gekündigt worden sei und es nunmehr aber nicht mehr möglich scheine, denselben Mietzins wie den bisher bezahlten zu erzielen.

Über Rückfrage durch die Amtsvertreterin RR ADir. Gürschka gab M1 B. bekannt, dass die Kündigung nur die privat genutzten Teile der Liegenschaft betreffe; davon unberührt sei die Nutzung eines Liegenschaftsteiles durch die Q. GmbH. Eine räumliche Trennung zwischen diesen beiden Projekten lasse sich leicht durchführen.

Auf die protokollierte Angabe der Amtsvertreterin RR ADir. Gürschka, im Fall des Wissens, dass nunmehr Vergleichsobjekte namhaft gemacht würden, aus vorliegenden Finanzamtsakten in anonymisierter Weise ebenfalls Vergleichsobjekte herausgesucht zu haben, die einen in der Regel höheren Mietzins dokumentiert hätten, folgten der Hinweis des Dkfm. Dr. Hopf auf die Fertigteilhauseigenschaft der F-Gasse, was auch Einfluss auf die mögliche Miethöhe habe, weil bei derartigen Objekten die Raumaufteilung eine ganz einfache sei, sowie die Erklärung der Amtsvertreterin RR ADir. Gürschka, derzufolge das Finanzamt nicht feststellen könne, dass eine derartige Differenzierung vom Mieter durch einen geringeren Mietpreis Berücksichtigung finde.

Zur umsatzsteuerlichen Seite hielt Dkfm. Dr. Hopf in der Berufungsverhandlung fest, dass die Betriebsprüfung den Vorsteuerabzug zur Gänze deshalb verwehre, weil Änderungen der Verhältnisse im Sinn des § 12 Abs. 10 bzw. 11 UStG eingetreten seien, bestritt, dass derartige Änderungen stattgefunden hätten, und behauptete die Unrichtigkeit der Berechnung der Vorsteuerkorrektur insofern, als einfach 20 % aus den Anschaffungskosten herausgerechnet worden seien, ohne dabei zu berücksichtigen, dass es Beträge gebe, in denen keine Vorsteuer enthalten sei. Daraufhin gab die Amtsvertreterin zu Protokoll, derzeit hiezu nicht Stellung nehmen zu können, da sie dazu den gesamten Arbeitsbogen durchsehen müsste; jedoch sei aus dem Betriebsprüfungsbericht erkennbar, dass die Prüferin 20 % der Herstellungskosten als zu korrigierend angesetzt habe.

Abschließend bemerkte Dkfm. Dr. Hopf, aus dem Umstand, dass eine der beiden Liegenschaften bereits von Anfang an einen Überschuss erbracht habe und bei der anderen Liegenschaft schon im siebenten Jahr ein Gesamtüberschuss zu verzeichnen gewesen sei, sei erkennbar, dass gemäß den Anschaffungskosten eine sehr günstige Rendite für die Bw. erziel-

bar gewesen sei; die Amtsvertreterin: „Aus dem Arbeitsbogen ist ersichtlich, dass die Betriebsprüferin jedenfalls bezüglich E-Gasse die Rechnungen ausgeschieden hat, in denen keine Vorsteuer beinhaltet war.“

Von den für Vergleichszwecken vorgelegten Offerten für Einfamilienhäuser im 19. Bezirk war jenes mit dem geringsten Mietzins ein Anbot für ein Einfamilienhaus im Landhausstil aus dem 17. Jahrhundert, errichtet um ca. 1700 mit einer Nutzfläche von ca. 180 m²/Grundfläche von 6.000 m², in dessen Erdgeschoß sich ein Windfang, ein Vorraum, eine Wohnküche (mit Ausgang in den Garten), zwei Kinderzimmer und ein WC befinden; im ersten Stock sind ein Wohn-Speisezimmer (ca. 60 m²), ein offener Kamin, ein Galeriezimmer, zwei Schlafzimmer und ein Badezimmer. Das Mietobjekt ist mit einem alten Holzboden und einer Zentralheizung (Öl) ausgestattet; das Schwimmbad wäre benützbar. Im Haus sind zwei Toiletten und ein Badezimmer, die Küche ist möbliert, die Miete von € 2.301 setzt sich aus der Kaltmiete von € 2.101 und Betriebskosten von € 200 zusammen.

Jenes Bestandobjekt, für das die Offerte einen Mietzins von € 2.730, gegliedert in die Kaltmiete von € 2.530 und Betriebskosten von € 200, ausweist, wurde ca. 1960 errichtet, ist teilweise unterkellert, umfasst eine Nutzfläche von ca. € 250 m²/Grundfläche von ca. 650 m² und ist mit einer Zentralheizung (Gas), einer Alarmanlage und vielen Einbauschränken ausgestattet. Die Böden sind Parkettböden; jeweils zwei Parkplätze, Toiletten und Badezimmer sind vorhanden. Das Erdgeschoss besteht aus einem Vorzimmer, einem Wohn-Speisezimmer, einer Küche (mit Essplatz), drei Schlafzimmern, einem Badezimmer und einem Balkon. Im Untergeschoß sind ein Stüberl (mit offenen Kamin), eine Schwimmhalle (mit Gegenstromanlage), eine Sauna, eine Dusche, ein WC, ein Abstellraum, ein Solarium, ein Arbeitszimmer, ein zweiter Eingang und eine Doppelgarage.

Das dritte Objekt, für das die Offerte eine Miete von € 3.600 (inkl. BK und gesetzliche MwSt. ohne HK) und die Angaben „Gartennutzung/Wohnfläche 400 m²/Gesamtfläche 2.400 m²/Grundstücksfläche 3.600 m²/Gartenfläche 3.600 m²; Teilbar ab 200 m²“ ausweist, ist ein Miethaus in zentraler Top-Lage mit einem großen Garten in ruhiger Lage mitten in Döbling, das eine Zentralheizung hat. Das Dachgeschoß steht als 200m² großer, offener, belagfertiger Loft, ist als Wohngemach zu benutzen und/oder aufteilbar. Im Haus sind vier zentral begehbare Zimmer zwischen 25 bis 35 m², 2 WC, 2 Badezimmer, eine Einbauküche mit Zugang zum Esszimmer, eine Garage mit elektrischem Tor und Wasser samt Abfluss (Möglichkeit der Adoptierung als Wohnnutzfläche). Das voll unterkellerte Haus mit trockenen gewölbter Keller (für Sauna, Hobby, Training) hat einen Hinterausgang zur Terrasse (dahinter zum Garten mit Stammbäumen, Schwimmteich und Wasser-Fontäne).

rechtliche Würdigung

Gemäß [§ 115 Abs. 1 BAO](#) haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Gemäß [§ 115 Abs. 2 BAO](#) ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben. Gemäß [§ 115 Abs. 3 BAO](#) haben die Abgabenbehörden Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen. Gemäß [§ 119 Abs. 1 BAO](#) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen; die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Gemäß [§ 119 Abs. 2 BAO](#) dienen der Offenlegung insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekannt geben. Gemäß [§ 166 BAO](#) kommt als Beweismittel im Abgabenverfahren alles in Betracht, was zur Feststellung des maßgebenden Sachverhaltes geeignet und nach Lage des einzelnen Falles zweckdienlich ist. Gemäß [§ 167 Abs. 2 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.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Mai 1996, [92/13/0301](#)) sind Verträge zwischen nahen Angehörigen daraufhin zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht. Dies deswegen, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessengegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden nur dann anerkannt, wenn sie 1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, 2) einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und 3) unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dass die Bw. Kenntnis von diesen Kriterien hatte, war aufgrund des Schreibens des M1 B. vom 26. Juni 2006, dem u. a. die zuvor genannten drei Kriterien ersichtlich waren, samt den Deckblättern für die Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen beispielsweise für die Jah-

re 1998 und 1999 mit dem Abdruck „*Wirtschaftstreuhänder Dkfm. Dr. Reinhardt Hopf Steuerberater 1130 Wien, Eduard-Kleingasse 11*“, also aufgrund der nach außen hin zu vermutenden Doppelvertretung der Bw. anzunehmen; den Bestand von zumindest rudimentären Kenntnissen der Bw. auf dem Gebiet des Abgabenrechts indizierte das an das Finanzamt B-Burg - Stadt adressierte Schreiben des Dkfm. Dr. Hopf vom 29. März 1983 mit dem Widerruf der Vertretungsvollmacht samt der Ankündigung „*Die Steuerpflichtige wird in Zukunft ihre steuerlichen Angelegenheiten wieder selbst betreuen.*“ (Zitat Ende). Obwohl M1 B. kein Mitglied der Kammer der Wirtschaftstreuhänder in den Streitjahren gewesen war, könnte dieser Sohn der Bw. nicht nur rudimentäre abgabenrechtliche Rechtskenntnisse in den Streitjahren gehabt haben, wenn er den Firmenbucheintragungen zufolge Vorstandstellvertreter der WP-Stiftung (=alleiniger Gesellschafter der W. Immobilien GmbH), - neben Bruder M2 - einer der beiden handelsrechtlichen Geschäftsführer der letztgenannten GmbH (seit 20. November 2001), Kommanditist der im Firmenbuch am 02. Januar 1000 eingetragenen und per 31. Januar 1001 gelöschten Fluggesellschaft "#####" (= ##### Beteiligungs GmbH & CO KEG), Vorstandstellvertreter der EP-Stiftung (seit 09. Januar 1002) bzw. handelsrechtlicher Geschäftsführer (mit Einzelzeichnung) der B- Immobilientreuhand GmbH (seit 30. XXXXXXXX 1002) war. Dass M1 B. u. a. F- Manager der X. Y. Z.- GmbH ist, der Austrocontrol das Luftverkehrsbetreiberzeugnis (AOC - Air Operators Certificate) Nr. --- am ausgestellt hat und der mit Bescheid des Bundesministeriums auf Grund der Verordnung (EWG) des Rates 2407/92 die behördliche Genehmigung zur Beförderung von Fluggästen, Post und Fracht im gewerblichen Verkehr erteilt worden ist, steht außer Streit. Vor diesem Hintergrund sprach daher jene Firmenbucheintragung, derzufolge Dkfm. Dr. Hopf der einzige Gesellschafter der Fa. B- Immobilientreuhand GmbH war, für ein Zusammenwirken des Dkfm. Dr. Hopf mit Sohn M1 über die abgabenrechtlichen Angelegenheiten der Bw. hinaus.

Die Behauptung des Bestands von abgabenrechtlichen Bestandsrechtsverhältnissen an den in Rede stehenden Objekten in der F-Gasse bzw. am E-Gasse änderte nichts an der Tatsache, dass jeder Bestandvertrag ein Konsensualvertrag ist, dessen Gegenstand alle unverbrauchbaren Sachen sein können. Das Charakteristikum eines solchen Vertrages ist die Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt (siehe [§ 1090 ABGB](#)), weshalb ein beispielsweise zur Vermietung bestimmtes Objekt vor dessen Fertigstellung nicht Gegenstand eines Bestandvertrages sein kann. Wird ein fertiger Neubau entgegen baurechtlichen Vorschriften in Bestand gegeben, so ist ein solches Verhalten zwar möglich, aber (kosten)riskant und daher unüblich. Insofern ließ bereits der unauflösliche Widerspruch zwischen der baurechtlichen Unzulässigkeit der Nutzung der in Rede stehenden Objekte und dem Vorbringen, die in Rede stehenden Objekte in Bestand gegeben zu haben, ohne eine Fertigstellungsanzeige bei der zuständigen Magistratsabteilung erstattet zu haben, die Deutung der höheren Wahrscheinlichkeit des vor-

rangigen Interesses der Bw. an der Förderung von Handlungen ihrer beiden Söhne M1 und M2 welcher Art immer als an der Begründung von auch abgabenrechtlich anzuerkennenden Bestandverhältnissen zu.

Dass das Verhalten der Bw. einer im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis widersprach, war nicht nur anhand jener Beilage zur Einkommensteuererklärung 1998, derzufolge die Vermietung F-Gasse X ab dem 1. Jänner 1999 beginne, festzustellen, wenn der Berufung zufolge die offizielle Übergabe am 11. Dezember 1998 stattgefunden habe, die Übersiedlung und somit erstmalige Benützung am 11. Dezember 1998 stattgefunden habe und die Betriebsprüfung es sei, die behaupte, dass die erstmalige Verwendung im Jahr 1999 stattgefunden habe und sich dabei ausschließlich auf den Mietvertrag berufe. Soll dieses Objekt bereits 1998 (!) in Bestand gegeben worden sein, so bewies auch das Datum der beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern erfolgten Anzeige des mit 15. Juli 1999 datierten Mietvertrags über das Einfamilienhaus F-Gasse X - 5. August 1999 - das offensichtliche Desinteresse der Bw., der Abgabenbehörde ein unmissverständliches, also klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen.

Auch die der Betriebsprüferin vorgelegten Beweismittel für das Bestandverhältnis E-Gasse 15a sprachen für ein solches Verhalten, zumal diese nur aus Gesprächsnotizen bestanden hatten, die nur von einer Angestellten aus der Hausverwaltung unterzeichnet wurden und der Bestandgegenstand in diesen Notizen einerseits mit Keller- und Erdgeschoß samt ersten Stock in der ersten Notiz (vom 16. August 2004), andererseits mit zweiter Stock samt Dachgeschoß des Gebäudes in der zweiten Notiz (vom 23. Dezember 2004) umschrieben wurde. Ließ der Inhalt des vorgelegten Bestandvertrages samt der Notizen den Bestand von zur Nutzung für Bestandszwecke geeigneten Objekten vermuten, so sollen die Einfamilienhäuser F-Gasse X und E-Gasse 15a zum Zeitpunkt des jeweiligen Mietvertragsbeginns weder vollständig fertig gestellt gewesen sein, noch deren Benützung behördlich bewilligt worden sein (siehe beispielsweise Seite 7 des von M1 B. an die Betriebsprüferin Riegler adressierten Schreibens vom 26. Juni 2006). Der durch die Widersprüchlichkeit dieser Sachverhaltselemente bedingten erhöhten Beweislast dürfte sich die Bw. bewusst gewesen, wurde sie doch in abgabenrechtlichen Belangen von zwei Personen beraten, von denen Dkfm. Dr. Hopf ein akademisch geprüfter Steuerberater und Wirtschaftsberater in den Streitjahren war. Trotzdem begnügte sich die Bw. mit dem Abschluss eines schriftlich auf ein Jahr abgeschlossenen Bestandvertrages betreffend F-Gasse X (mit Verweis auf [§ 29 Abs. 3 MRG](#)) sowie mit der Verwahrung von Notizen betreffend das Haus E-Gasse 15a, ohne dass die Vertragsparteien diese Notizen unterzeichnet hätten (und übernahm damit die mit einem solchen Verhalten verbundenen - nicht nur abgabenrechtlichen - Nachteile); dies, obwohl Bestandvertragsgebühren in der Regel vom Bestandnehmer entrichtet werden. Richtet sich die Art der Verwendung welchen Bestandobjekts

auch immer vor allem nach dem Inhalt des Vertrages und dem dort festgelegten Bestandzweck, so war vom Verzicht auf die Herstellung von Verhältnissen, die die Ausstellung von fremdüblichen Bestandverträgen im Einklang beispielsweise mit der Wiener Bauordnung zur Folge hätten, in Verbindung mit der Tatsache, dass beide Häuser in den Teilanwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes fallen, auf die vorrangige Verfolgung der familiären „Bestandnehmer“ - Interessen gegenüber denen eines Bestandgebers zu schließen.

Diese Annahme wurde durch die Aktenlage insoweit bestätigt, als das Haus F-Gasse X zur Benutzung in den Streitjahren zwar baurechtlich nicht zugelassen war, dafür jedoch bereits im Jahr 2002 mit einer „STU - Satellitenanlage“ ausgestattet gewesen war, für die das Kontenblatt zum 4. März 2002 S405023 die Eintragung „Instandhaltung F-Gasse X“ samt Kosten in Höhe von € 2.941“ enthielt; dies, obwohl Satellitenempfangsanlagen Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von mehr als zwanzig Jahre sind und Anschaffungskosten für solche Anlagen auf die Nutzungsdauer verteilt abzugsfähig sind und dem Finanzamt Herstellungskosten für diese Satellitenanlage mit dem Anlageverzeichnis der Liegenschaft F-Gasse X bislang nicht angezeigt wurden. Dass das Haus an der letztgenannten Adresse bereits im Streitjahr zuvor, also im Jahr 2001 mit einer Sauna ausgestattet gewesen war, ließ das Kontenblatt zum 11. März 2003 „Großreparatur F-Gasse“ mit den Daten 28. Februar 2001 (Belegdatum), Umsatz 11.658,33 samt Buchungstext „Baumax – Sauna F X“ vermuten.

Mit den von der Bw. zugelassenen Bestandverhältnissen galt nicht nur beispielsweise [§ 29 Abs. 3 MRG](#) unabhängig von der Antwort auf die Frage, welches Bestandverhältnis auch immer in abgabenrechtlicher Hinsicht einem Fremdvergleich standhält, sondern hatte welcher der Bestandnehmer auch immer - vorbehaltlich seiner Wiederherstellungspflicht zum Ende des Bestandverhältnisses ([§ 1109 ABGB](#)) - einen Anspruch auf (auch bauliche) Veränderungen am Bestandsobjekt, soweit diese durch die vertragsgemäße Benützung der Bestandsache erforderlich werden, unter den weiteren Voraussetzungen, dass dadurch die Substanz des Hauses nicht verletzt wird (z. B. Entfernung tragender Pfeiler), die Änderungen nicht erheblich und „leicht“ wieder zu beseitigen sind (schon dann, wenn die Rückführung ohne Gefahr für die Substanz des Hauses technisch und rechtlich möglich ist, auch wenn neuerlich eine Baubewilligung erforderlich ist,) und (sonstige) wichtige Interessen des Vermieters und anderer Mitbewohner nicht beeinträchtigt werden. Gehört die Beeinträchtigung beispielsweise der äußeren Erscheinung des Hauses zu den wichtigen Interessen von Vermietern und können bauliche Veränderungen in einem Vertrag ausdrücklich beschränkt werden, so erwies sich die Beschreibung des Mietgegenstands F-Gasse X im Vertrag als Einfamilienhaus ohne detaillierte Angaben betreffend die Hausausstattung als unbestimmt. Damit war für die Bw. aus der in der Berufung bestrittenen Richtigkeit der Bauplanangaben zur Nutzfläche nichts zu gewinnen; im Gegenteil, ließ doch dieses Vorbringen in Verbindung mit der Thematisierung der die Nutz-

fläche verändernden Arbeiten des Bestandnehmers im Schreiben des M1 B. vom 23. November 2006 den Rückschluss auf die Unmöglichkeit, den Umfang der Nutzfläche des Hauses F-Gasse X in den Streitjahren nachträglich exakt zu bestimmen, zu und bewies damit das Vorliegen von fremdunüblichen Verhältnissen.

Der Kritik an der Zeugeneigenschaft des am 29. April 2009 einvernommenen Rauchfangkehrers G. und dessen Mitarbeiters J. seitens Dkfm. Dr. Hopf anlässlich der ersten Berufungsverhandlung war entgegenzuhalten, dass es denkbar gewesen wäre, dass die befragten Personen Auskunft über ihre beruflich veranlassten Wahrnehmungen, was den Zustand des jeweiligen Dachbodens betrifft, anlässlich der jährlichen Hauptkehrung nach der Wiener Kehrordnung geben hätten können. In Hinblick auf die Bestimmung des [§ 115 Abs. 3 BAO](#) hätten deren Antworten auf Fragen zum Umfang der baulichen Umbauarbeiten und zum tatsächlichen Nutzflächenumfang jedes einzelnen der in Rede stehenden Häuser für die Bw. vielleicht von Vorteil sein können. Für die Unvoreingenommenheit des Unabhängigen Finanzsenats bei seiner Beweisführung sprachen daher die nachfolgend zitierten Angaben des Rauchfangkehrers G. vom 29. April 2010: *„1998 wurde der Hauptbefund, der für die Kollaudierung vorgelegt werden muss, von der Fa. HIV/HNO erstellt. Für das Objekt E-Gasse 15a stammt der Hauptbefund der Fa. HIV/HNO aus dem Jahr 2004.“* (Zitat Ende). Findet die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann, so bewies die Niederschrift über die Befragung des nach der Kehrordnung beispielsweise zur Besichtigung von Dachböden, Kehrung von Kaminen und Erstellung von Kaminbefunden verpflichteten Rauchfangkehrers nicht nur die Erreichung dieser Grenze im gegenständlichen Berufungsfall, sondern auch die unmögliche Feststellbarkeit des tatsächlichen Nutzflächenumfangs der in Rede stehenden Objekte anhand der der Betriebsprüfung zur Verfügung gestandenen Beweismittel.

Mit der aus der Berufung ersichtlichen Wertung des Fehlens der Benützungsbewilligungen als für die Interessen der Bw. vorteilhaft verkannte der Verfasser der Berufung, dass der Mietvertrag ein Rechtsgeschäft ist, das den Bestandgeber, also die Bw. verpflichtet, dem Mieter, beispielsweise Sohn M1 die vermietete Sache zu überlassen; im Gegenzug schuldet der Bestandnehmer dem Bestandgeber die Zahlung des Bestandzinses. Hätte die Benutzung des in Rede stehenden „fabriksneuen“ Einfamilienhauses F-Gasse X sowie des anderen Hauses für welchen Zweck auch immer mangels Benützungsbewilligung als Verwaltungsübertretung nach der Wiener Bauordnung geahndet werden können, so war die Annahme, Bestandsverhältnisse, wie sie für die in Rede stehenden Häuser behauptet worden waren, wären unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen zustande gekommen, in Hinblick darauf, dass es der Bw. zwar möglich gewesen wäre, diese Neubauten über die Hausverwaltung

W. an Fremdmietler zu vermitteln, sich die Bw. dennoch dazu entschlossen hatte, diese Häuser nahen Angehörigen für welche Zwecke auch immer zu überlassen, unrealistisch.

Was das Einfamilienhaus F-Gasse X betrifft, war das ernsthafte Interesse der Vertragsparteien am Abschluss zwar eines Vertrages, jedoch nicht eines auf die Dauer von zwölf Monaten befristeten, geschweige denn eines im abgabenrechtlichen Sinn anzuerkennenden Bestandvertrages aus der Mietzinsregelung im Punkt III. des Vertrages zu deuten, wenn diesem Vertragspunkt zufolge eine Anpassung an den Index der Verbraucherpreise 1976 am ersten Jänner eines **jeden** Jahres auch nachträglich erfolgt, womit eine Übereinstimmung des Textes der Wertsicherungsvereinbarung mit den Ausführungen der Bw. zum Motiv für den Abschluss des befristeten Bestandvertrages (die mögliche Versetzung des Mieters an einen anderen Dienstort) zu verneinen war.

Ein Rückschluss von der Mietzinshöhe (S 15.000) für das Objekt an der letztgenannten Adresse auf die Fremdüblichkeit des Vertragsverhältnisses war auszuschließen, weil die Möglichkeit einer Angemessenheitsprüfung der Mietzinshöhe mangels exakter Angaben zur Nutzfläche im Bestandvertrag nicht gegeben war; dass sich das Einfamilienhaus in seinem Bestand in den Streitjahren verändert hatte, war einerseits aufgrund der Ausführungen im von M1 B. unterzeichneten Schreiben vom 26. Juni 2006 betreffend Mängeln am Haus und Garten, Kompletierungsarbeiten, die teilweise selbständig und unentgeltlich erledigt worden seien, andererseits aufgrund des Fehlens einer Fertigstellungsanzeige anzunehmen. Abgesehen davon erwies sich die Höhe des von der Bw. für dieses Haus ermittelten Zinses von € 5,97/m² bereits aufgrund des im Schreiben vom 23. November 2006 dargestellten Rechengangs als fremdunüblich, weil ein Wohnungssuchender sich entsprechend seinen Bedürfnissen nach Besichtigung des für Bestandszwecke bestimmten Objekts entschließt, das Mietangebot anzunehmen oder es zu verwerfen. Allein der Bestandnehmer kann sich aussuchen, ob, bei wem und was er mieten will. Jedem Mieter steht es frei, den Vertrag nach Belieben zu gestalten, was voraussetzt, dass der Partner einverstanden ist. Damit war der schriftliche Verzicht des Mieters auf das Recht, nach [§ 1096 ABGB](#) die Instandhaltung im Inneren des Mietgegenstandes vom Vermieter zu fordern, genauso wie die ebenfalls im Punkt VI. des Vertrages getroffene Vereinbarung - „*Der Vermieter übernimmt keine wie immer geartete Garantie für sämtliche Elektrogeräte oder für die elektrischen Leitungen, der Mieter hat vielmehr auf eigene Kosten darauf zu achten, dass diese ordnungsgemäß erhalten und bei Bedarf auf seine Kosten ausgetauscht werden.*“ - Ausfluss der Privatautonomie. Will ein Mieter in einem Fertigteilhaus wohnen, so wäre es für die Bw. - unter Annahme einer ausgefertigten Benützungsbewilligung - möglich gewesen, einen Zins für das Einfamilienhaus zu vereinbaren, dessen fremdübliche Höhe beispielsweise anhand des Immobilienpreisspiegels dokumentiert werden könnte, zumal seit der Ausgabe Preisspiegel 2000 Durchschnittspreise für Immobilien österreichweit auf Bezirksebe-

ne mit verschiedenen Wertungskriterien erhoben wurden, wobei alle Mitgliedsbetriebe der Immobilien- und Vermögenstreuhänder in ganz Österreich eingeladen wurden, sich mit Hilfe von Datenerfassungsbögen an dieser Marktstudie zu beteiligen. An Objektkategorien wurden Baugrundstücke für freistehende Einfamilienhäuser; Grundstücke Betriebsansiedlung, Eigentumswohnungen - Erstbezug, Gebrauchte Eigentumswohnungen, Reihenhäuser, Einfamilienhäuser, Mietwohnungen gemäß [§ 1 Abs. 4 MRG](#) (frei vereinbarter Mietzins), Büroflächen Mieten und Geschäftslokale Mieten erhoben. Obwohl die Studie nicht die erzielbaren Preise, bezogen auf das Einzelobjekt, reflektiert, zeigt sie als Marktstudie einen statistisch errechneten Durchschnittswert der im Vorjahr erzielten Immobilienpreise. Die in den Tabellen aufscheinenden Durchschnittspreise sind jeweils der Durchschnitt der in der Erhebung ermittelten Einzelpreise; es wurde jeweils das arithmetische Mittel errechnet. Zwar können auch höhere und niedrigere Preise für ein Einzelobjekt in der Praxis erzielt werden, jedoch wurden Extremwerte bei der Auswertung der Erhebungen ausgeschieden; damit gibt der Immobilienpreisspiegel Auskunft über die Schwankungsbreite der Mietzinse für Objekte, aufgegliedert nach Bezirken und Wohnlagen. Soll ein Bestandverhältnis mit einem von den Werten des Immobilienpreisspiegels abweichenden Mietzins unter nahen Angehörigen als fremdüblich gewertet werden, so hätte ein Abweichen des Mietzinses für das Fertigteilhaus wie beispielsweise jenes in der F-Gasse X gegenüber dem Mietpreis eines Massivhauses über die Bandbreite hinaus einer stichhaltigen und daher glaubwürdigen Begründung bedurft; einer Begründung, die die Bw. (nicht nur) der belangten Behörde bislang schuldig blieb.

Wenn die Bw. vermeint, es handle sich bei den Preisen im Immobilienpreisspiegel um Kaufpreise, war in Hinblick auf diese Annahme zu beachten, dass von diesen Preisen auf den Ertragswert geschlossen werden könnte, wenn mit der Bezeichnung sehr guter Wohnwert die „*erstklassige Ausstattung und Bausubstanz, erstklassige Wohnlage, Prestigewohnlage*“ umschrieben ist und aus dem Kaufpreis/der Hausausstattung der Ertragswert, also der zu erwartende Bestandzins ermittelt werden könnte.

Die Anwendung eines Abschlagprozentsatzes als Begründungsbestandteil für die Behauptung der Fremdüblichkeit des in Ansatz gebrachten Bestandzinses/m² sprach gegen ein fremdübliches Verhalten insofern, als jedes einzelne der in Rede stehenden Häuser in den Teilanwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes fällt, womit nur die [§§ 14, 29 bis 36, 45, 46 und 49 MRG](#), also nur die Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes zum Kündigungsschutz gelten, in Folge dessen sich Schranken hinsichtlich der Mietzinshöhe für den frei vereinbarten Mietzins nur aus den allgemeinen schuldrechtlichen Regelungen des ABGB ergeben, zu denen vor allem die Bestimmungen über die Verletzung über die Hälfte des wahren Wertes ([§§ 934 ff ABGB](#)), den Wucher (§ 879 Abs. 2 Z 4 leg. cit.), die Sittenwidrigkeit (§ 879 Abs.1 leg. cit.),

den Irrtum (§§ 871 ff leg. cit.), die Mietzinsminderung bzw. -befreiung bei Unbrauchbarkeit der Bestandsache (§ 1096 leg. cit.) zählen.

Gemäß [§ 1096 Abs. 1 ABGB](#) sind Vermieter und Verpächter verpflichtet, das Bestandstück auf eigene Kosten in brauchbarem Stande zu übergeben und zu erhalten und die Bestandinhaber in dem bedungenen Gebrauche oder Genusse nicht zu stören; ist das Bestandstück bei der Übergabe derart mangelhaft oder wird es während der Bestandzeit ohne Schuld des Bestandnehmers derart mangelhaft, dass es zu dem bedungenen Gebrauche nicht taugt, so ist der Bestandnehmer für die Dauer und in dem Maße der Unbrauchbarkeit von der Entrichtung des Zinses befreit; auf diese Befreiung kann bei der Miete unbeweglicher Sachen im voraus nicht verzichtet werden.

Hinsichtlich den in Rede stehenden Bestandverhältnissen wäre es fremdüblich gewesen, wenn die Bw. als Bestandgeberin umfassend dafür gesorgt hätte, dass der bedungene Gebrauch des jeweiligen Bestandnehmers nicht beeinträchtigt wird; dazu hätte vor allem das Streben nach Ausstellung der baupolizeilichen Benützungsbewilligung gezählt. Dass die Bw. ihren Bestandnehmern den bedungenen Gebrauch bei Vorlage einer solchen Bewilligung nicht oder nicht in vollem Ausmaß gewähren hätte können, war im höchsten Maß unwahrscheinlich, weil das Haus F-Gasse X im Jahr 1998 bezugsfertig war (vgl. die Berufungsausführungen zur Tz 3 lit.a PB, derzufolge die offizielle Übergabe am 11. Dezember 1998 stattgefunden habe und die Übersiedlung und somit erstmalige Benützung am 17. Dezember 1998 erfolgt sei). Tritt im Fall des § 1096 leg. cit. eine Zinsbefreiung (- minderung) ex lege vom Beginn der Gebrauchsbeeinträchtigung bis zu deren Behebung (auch wenn diese durch den Bestandnehmer erfolgt) ein (vgl. Rummel, ABGB, 2. Band, Rz 10 zu § 1096, EvBl. 1972/74 = MietSlg 23.130/20), so war der von der Bw. bei der Zinskalkulation in Anwendung gebrachte Abschlagprozentsatz fremdunüblich.

Obwohl die Errichtungskosten für ein Massivhaus generell über jenen für ein Fertigteilhaus liegen, bedingt und rechtfertigt diese Tatsache keine geringere Miete. Räumt die Privatrechtsordnung dem einzelnen weitestgehend die Möglichkeit ein, seine rechtlichen Beziehungen zur Umwelt nach seinem eigenen Willen frei zu gestalten, so legte die Argumentation der Bw. hinsichtlich der Höhe des Mietzinses die Überlagerung des Bestandverhältnisses mit einem in erster Linie die persönliche Sphäre der Bw. und deren Familienmitglieder betreffenden Faktor offen, woraus das Vorliegen von zwischen nahen Angehörigen typischen Verhältnissen zu erkennen war.

Der in der Berufung vorgebrachten Kritik am Fremdvergleich der Bp anhand von Nettomietzinsen (der Anregung der Anstellung eines Vergleichs anhand von Bruttomietzinsen) war nicht zu entsprechen, weil ein Vergleich eine Methode ist, durch die Gleichheit oder Ungleichheit erkannt wird. Durch die Abhängigkeit der Anwendung des Umsatzsteuersatzes von 20%/

10%/0% auf den Bestandzins von der jeweiligen Verwendungsart des Bestandobjektes bedingt ergeben sich bei Bruttomietzinsen Beträge von unterschiedlicher Höhe. Insofern sprach das Ergebnis jener Prüfung der Bestandzinse auf Fremdüblichkeit hin, das seine Ursache in einem Vergleich von Nettozinsen hatte, die bei der Instandgabe von mit den Einfamilienhäusern vergleichbaren Bestandobjekten höchstwahrscheinlich erzielbar gewesen wären, für die Schlüssigkeit des angefochtenen Arguments der Betriebsprüferin.

Mit dem Vorbringen in der Berufung, demzufolge ein relativ hoher Nettomietzins von einem Inländer ohne Steuerbefreiung nicht erzielbar sei, übersah der Verfasser der Berufung, dass der Vorsteuerabzug gemäß [§ 12 Abs. 1 UStG 1994](#) generell von der Vorlage umsatzsteuerpflichtiger Umsätze abhängig ist. Schließt bei umsatzsteuerbefreiten Umsätzen der höhere Nettomietzins die Vorsteuerabzugsfähigkeit der in den Rechnungen ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträgen aus, so war ein Zusammenhang zwischen dem Bruttomietzins/Nettomietzins zur Mietersuche bzw. Leerstandszeit nicht objektivierbar.

Wie aus der im Zuge der ersten Schlussbesprechung vom 15. November 2006 vorgelegten Tabelle ersichtlich ist der durchschnittliche Mietpreis pro m² für sieben von der Bw. vermietete Einfamilienhäuser € 7,88. Beträgt der Quadratmeterzins für das dem M1 B. überlassene Einfamilienhaus € 5,97 bzw. jener für das von M2 B. genutzte Objekt E-Gasse 02 a € 7,33, so wusste die steuerlich vertretene Bw., dass sie durch diese Höhe der Bestandzinse bedingt mit einer Beweisvorsorgepflicht belastet war. Zwar führte der Verfasser der Berufung Gründe für die niedrige Zinshöhe in der Berufung ins Treffen, jedoch konnte kein einziger dieser Gründe, wie nachfolgend näher ausgeführt, die Annahme des Vorliegens von fremdüblichen Bestandsverhältnissen überzeugend glaubhaft machen:

„Keine Leerstandszeiten durch sofortige Vermietung - noch vor der endgültigen Fertigstellung“: Eine sofortige Vermietung vor der endgültigen Fertigstellung schließt den Bestand eines vermietbaren Objekts aus. Fehlt ein solches Objekt, so kann ein solches nicht leer stehen. Damit ist der Anfall von Leerstandszeiten denkunmöglich.

„Keine Kosten und kein Zeitaufwand für Besichtigungen und Vermittlung“: Im Falle der Inanspruchnahme von Leistungen eines Wohnungsmaklers in Wien wären Besichtigungen und Vermittlung nicht mit Kosten und Zeitaufwand verbunden, wenn der Bestandnehmer sich zur Entrichtung all dieser Kosten vertraglich verpflichtet hätte.

„Vermietung trotz fehlender Benützungsbewilligung - kein Prozessrisiko“: Rechtswidrigkeit liegt vor, wenn jemand der Rechtsordnung, also einem rechtlichen Gebot oder Verbot zuwiderhandelt. Rechtswidriges Handeln löst in der Regel die Möglichkeit von Sanktionen aus, die aber durchaus keine strafrechtlichen sein müssen, jedoch in der Regel mit (Gerichts-/Verwaltungs-)Verfahren verbunden sind. Mangels Zulässigkeit des Einsatzes des jeweiligen Bauwerks vor Erstattung der vollständig belegten Fertigstellungsanzeige nach der Wiener Bauordnung

zur (Wohn-/ Geschäfts-, Büro-) Raumnutzung, also mangels Vorlage von nach der Bauordnungsordnung vermietbaren Objekten rechtfertigt das Fehlen einer Benützungsbewilligung nach der Wiener Bauordnung im Jahr 2007 überhaupt keinen Bestandzins für Nutzflächen in einem solchen Haus. Dass die Bw. die Fertigstellungsanzeige im Sinn des § 128 der Wiener Bauordnung nicht einmal am 7. Mai 2007 erstattet hatte, legten die Ausführungen im Berufungsergänzungsschreiben vom 7. Mai 2007 offen. Ist die Bw. durch ihr Verhalten gegenüber der Baupolizei über die Verwendung der in Rede stehenden Häuser mit einem Strafkostenfaktor belastet, so könnte die Bw., wenn sie eines dieser beiden Objekte an Fremde ohne Benützungsbewilligung vermietet, durch den Bestandnehmer zu einer mit finanziellen Einbußen verbundenen Willensentschließung oder Willensbetätigung veranlasst werden; dieses Abhängigkeits- bzw. mögliche Erpressungspotential ließ zumindest ein (Straf-, Zivilrechts-)Prozessrisiko erkennen, das ein Bestandgeber in der Regel nur bei einem nahen Angehörigen als Bestandnehmer einzugehen bereit wäre.

„Wesentlich schonendere Verwendung“: Die Annahme, eine wesentlich schonendere Verwendung könnte Grund für einen niedrigeren Mietzins sein, widersprach den Erfahrungen des täglichen Lebens, weil mit der Bezahlung des Mietzinses eine dem vereinbarten Bestandzweck angemessene Abnutzung des Bestandgegenstandes abgegolten ist; nur eine über den Widmungszweck des Bestandgegenstands hinausgehende Abnutzung begründet Schadenersatzansprüche des Bestandgebers gegen den Bestandnehmer. Zum Nachweis der vereinbarten Widmungszwecke hätte der Bw. die Vorlage von unbefristeten Bestandverträgen zweckdienlich sein können. Im Übrigen sei auf die obigen Ausführungen zur Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen und der damit verbundenen Notwendigkeit des Bestands einer klaren, eindeutigen und unmissverständlichen Bestimmung des Vertragspunkts „Bestandgegenstand“ verwiesen.

„Höhere Sicherheit der Mietzahlung“: Die Sicherheit der Mietzahlung ist sowohl von der jeweiligen Einkommens- und Vermögenssituation, als auch von den Charaktereigenschaften des jeweiligen Bestandnehmers abhängig und daher im Vorhinein nicht bestimmbar.

„Einfachere Kündbarkeit“: Von einer einfacheren Kündbarkeit von Mietern in diesen Häusern kann generell keine Rede sein, weil die Einfamilienhäuser in den Teilanwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes fallen, womit zwangsläufig die Bestimmungen der §§ 14, 29 bis 36, 45, 46 und 49, somit auch die Kündigungsbeschränkungen des [§ 30 MRG](#) gelten.

„Erledigung kleinerer Reparaturen durch den Mieter in Eigenregie“ - „Übernahme sämtlicher Verwaltungsangelegenheiten (Versicherungsschäden) - eigenständig durch den Mieter“: Unter Reparatur wird jener Vorgang verstanden, bei dem ein defektes Objekt in den ursprünglichen, funktionsfähigen Zustand zurückversetzt wird. Sollen Reparaturen durch den Mieter erledigt werden, so war für die Bw. aus der Bezeichnung „kleinere Reparaturen“ bereits aus der Unbe-

stimmbarkeit des Leistungsumfangs sowie der Schadensart nichts zu gewinnen, weil die Wartungs- und Instandhaltungspflicht von Mietern in der Regel durch die zwingende Erhaltungspflicht des Vermieters an allgemeinen Teilen des Hauses, zu denen auch die Außenbegrenzung des Mietgegenstands gehört, bestimmt ist; ergeben sich Schäden aus der Luft, wenn Eis- und Schneeklumpen von Hausdächern stürzen und Dachziegel bei Starksturm durch die Luft gewirbelt werden, so könnte nur die Bw. die Kosten für Schäden am Haus durch die Gebäudehaftpflichtversicherung bedingt im Versicherungsfall auf die Versicherungsanstalt überwälzen. Ist der Hauptmieter in der Regel (bei sonstigem Schadenersatz) dazu verpflichtet, dem Vermieter ohne Verzug Anzeige von ernststen Schäden des Hauses zu machen, so verbleiben an Schäden die üblichen Haushaltsschäden, deren Kosten üblicherweise von der Haushaltsversicherung abgegolten werden. Ist die Haushaltsversicherung ausschließlich im Interesse des jeweiligen Haushälters, weshalb Bestandnehmer vom Bestandgeber vertraglich üblicherweise nicht zum Abschluss einer Haushaltsversicherungspolizze verpflichtet werden, so kann der Mieter auf eine solche Versicherung verzichten und sich mit der Kostentragung abfinden. Damit erwies sich der in der Berufung genannte Punkt als inhaltsleer.

Die mit einem Versicherungsfall verbundenen Arbeiten sind auf einen Versicherungsmakler bzw. Versicherungsangestellten überwälzbar, weshalb das gegenständliche Argument aufgrund der Interessenskollision zwischen Bestandgebern und Bestandnehmern nicht im Sinne des Berufungsbegehrens war.

„Übernahme sämtlicher Verwaltungsangelegenheiten (Wasserablesung, Behördenkontakte, Störungen etc.) eigenständig durch den Mieter“: Dieser Punkt widersprach der Regelung des [§ 22 MRG](#), wird doch mit dieser Bestimmung dem Vermieter von mietrechtsgeschützten Bestandobjekten ein Pauschalbetrag für seine Verwaltungsauslagen aller Art als Betriebskostenpost zuerkannt. Sind die in Rede stehenden Verwaltungsauslagen vom Kaltzins verschiedene Positionen und hat der Gesetzgeber mit dem Mietrechtsgesetz Mindestrechte für Bestandgeber normiert, so bestätigte ein Abweichen von diesen Mindestrechten zugunsten von Bestandnehmern den Bestand von fremdunüblichen Vertragsverhältnissen.

Was den Vorgang der „Wasserablesung“ betrifft, ist der Wasserzähler jenes Gerät, mit dem die Verbrauchszahlen ermittelt werden, anhand dieser die auf den Wasserverbrauch entfallenden Betriebskosten berechnet werden. Der Wasserbezug ist vorrangig für den Bestandnehmer von Interesse.

Der Begriff „Wasserverbrauch“ erfasst den Verbrauch nicht nur der für den menschlichen Verbrauch verwendeten Wassermenge, die bei den Benützern der in Rede stehenden Einfamilienhäuser für den unmittelbaren menschlichen Genuss (Trinkwasser) ebenso wie für Zwecke des alltäglichen Lebens (Waschen, Kochen etc.) benötigt wird, sondern auch von Abwasser, das über die Kanalisation zur Reinigung in eine Kläranlage transportiert wird. Wird der Was-

serzähler im jeweiligen Haus abgelesen, so bedarf die „Wasserablesung“ zwangsläufig der Mitwirkung des Bestandnehmers, wenn der Wasserzähler sich nicht an einem allgemein zugänglichen Ort des Bestandsobjekts befindet; widrigenfalls ist die Anwesenheit welcher Person auch immer bei der „Wasserablesung“ durch einen Angestellten der Wiener Wasserwerke überflüssig. Dass Dkfm. Dr. Hopf mit der Thematisierung dieses Punktes das fehlende Interesse nicht nur seiner Mandantin an der fremdüblichen Vermietung aller Bestandsobjekte unzweifelhaft dargelegt hatte, vermochte das an Gernot C. adressierte Schreiben des M1 B. vom 22. Dezember 1998 betreffend Betriebskosten für ein von den in Rede stehenden Liegenschaften verschiedenes Bestandsobjekt mit dem nachfolgend zitierten Textteil zu belegen, wenn dieser das fehlende Verständnis des Verfassers des Schreibens für die Funktion samt Kostencharakter der Begriffe „Bestandzins“ und „Betriebskosten“ dokumentiert:

„Lieber Gernot!

Alle Jahre wieder ... schicke ich dir meine lustigen Rechnungen. Und weil du dich vor Lachen kaum halten kannst, diesmal gleich für zwei Jahre. Mein letzter Brief stammt vom 23. Jänner 1997 und betraf das Jahr 1996. Für das Jahr 1997 ist aufgrund des alten Mietvertrages noch alles zu zahlen, 1998 galt der neue Vertrag, laut diesem dürfen wir Grundsteuer und Müllabfuhr endlich selber zahlen. Allerdings hast du dich relativ leichtfertig unter Punkt VI (Allfälliges) des Vertrages dazu verpflichtet, die Kosten vom Wasser und Kanalbenützung zu übernehmen. Das galt schon vorher für die Senkgrube, also im Nachhinein nunmehr auch für die Jahre 1995, 1996, 1997 und 1998 für den Kanal, der zweifelsohne bequem, wenn auch teuer ist. ... Die übertriebene Leichtfertigkeit beim Vertragsabschluss sieht in Zahlen nun folgendermaßen aus:

„Kanalbenützungsgebühr 1995	1 x 1.422.--	(netto)	1.422.--
Kanalbenützungsgebühr 1996	1 x 3.091.--	(netto)	3.091.--
Kanalbenützungsgebühr 1997	1 x 4.575.--	(netto)	4.575.--
Grundsteuer 1997	4 x 566,25	(ohne USt.)	0.265.--
Müllabfuhr 1997	4 x 447,27	(netto)	1.789.--
Kanalbenützungsgebühr 1998	1 x 00000.193.--	(netto)	00000.193.- -
Zwischensumme			18.335.—
abzüglich Umsatzsteuervergütung vom 11. September 1998			- 400.--
abzüglich Umsatzsteuervergütung vom 30. September 1998			- 559.--

Warum der Kanal erst jetzt kommt? Weil er uns erst 2 Jahre nach dem Anschluss verrechnet wurde (siehe alle Vorschreibungen). Naja, das dicke Ende kommt halt immer zum Schluss, aber was soll man tun,

Als Trostpflaster verzichte ich auf eine Mietzinsanhebung 1998. Na? Ist das was?"

Der letztzitierte Satz bewies das fehlende Verständnis des Verfassers des Schreibens hinsichtlich des Kostencharakters und der Funktion von „Bestandzinsen“ und „Betriebskosten“ insofern, als Betriebskosten im Gegensatz zum Bestandzins als Kostenposition eine durchlau-

fende Kostenposition sind. Im Gegensatz zum Bestandzins, der für die Überlassung eines Bestandgegenstandes zu entrichten ist und mit dem die mit der Gebäudeerhaltungspflicht verbundenen Kosten gedeckt sein sollten, sind Betriebskosten die durch den Gebrauch/die Nutzung des Bestandobjekts verursachten Kosten, bei denen die Frage, wer Betriebskosten im Sinn des [§ 21 Abs. 1 MRG](#) verursacht oder verschuldet hat, für den Betriebskostencharakter ohne Bedeutung ist. Wird auf die Mietzinsanhebung durch die Betriebskostenerhöhung bedingt verzichtet, so bewirkt dieser Vorgang eine Reduktion der für die Bedeckung der Gebäudeerhaltungskosten notwendigen Kapitalreserve, also ein höheres Kostenbedeckungsrisiko für die Bw..

Beim Begriff „Behördenkontakt“ steht das Wort „Kontakt“ für Kommunikation, ein gemeinschaftliches Handeln, in dem Gedanken, Ideen, Wissen, Erkenntnisse, Erlebnisse (mit-) geteilt werden und auch neu entstehen. Eine „Behörde“ ist eine staatliche Einrichtung, die im weitesten Sinne für die Erfüllung von Aufgaben der Verwaltung des Staates und dabei insbesondere für Dienstleistungen des Staates gegenüber seinen Bürgern zuständig ist und ihre Handlungsbefugnis aus den Gesetzen des Staates erhält, in dem und für den sie tätig ist. Ergibt sich der Kompetenzumfang nicht nur aus dem Bundesrecht, sondern auch aus dem Landesrecht, das die Einrichtung von Landesbehörden vorsieht, so erweist sich die Bezeichnung „Behördenkontakte“ als unbestimmter Begriff, womit die Art sowohl der Behörden, als auch der Kontakte nicht konkretisierbar ist. Setzt die Inbestandgabe eines jeden fabrikneuen Einfamilienhauses generell die Ausstellung jeweils einer baupolizeilichen Benützungsbewilligung voraus, widrigenfalls dieser Sachverhalt den Tatbestand einer Verwaltungsübertretung nach der Wiener Bauordnung erfüllt, so könnte vom genannten Grund lediglich auf (Straf-) Behördenkontakte infolge eines durch die Verletzung der Bauordnung begründeten Abhängigkeitsverhältnisses der Bw. vom Bestandnehmer geschlossen werden; damit wäre ein Bestandzins von niedrigerer Höhe nicht zu begründen.

Der Begriff „Störung“ war mangels Bestimmbarkeit seines Inhalts für die Berufungsentscheidung ohne Bedeutung, weil die Pflicht des Mieters zur Verständigung des Vermieters von ersten Schäden des Hauses (dasselbe gilt für Schäden an im Bereich des Mieters liegenden allgemeinen Teilen des Hauses) der des [§ 1097 ABGB](#) entspricht.

„Vollkommene Selbständigkeit im Bauverfahren bis hin zur - nach wie vor offenen! - Benützungsbewilligung“: Obwohl beispielsweise M1 B. nicht nur vollkommene Selbständigkeit im Bauverfahren bis hin zur offenen Benützungsbewilligung, sondern auch die Unterstützung, Überwachung und Vertretung während des Baus gehabt haben soll, wurde die Erstattung einer Baubewilligungsanzeige selbst in den auf die Streitjahre nachfolgenden Jahren unterlassen, woran die Durchsetzungskraft des Willens dieses Sohnes, das fabriksneue Einfamilienhaus gemäß seinen Bedürfnissen zu adaptieren und dem Finanzamt die Kosten für ei-

ne Haussatellitenempfangsanlage als sofort steuerlich abzugsfähige Ausgabenposition glaubhaft zu machen, festzustellen war. Damit konnte vom Vorliegen eines Bestandverhältnisses mit einem Interessensausgleich in Form einer für beide Seiten tragbaren Vereinbarung keine Rede sein.

Nicht nur die bauliche Adaptierung eines fabriksneuen Einfamilienhauses von einem Mieter, der dieses Objekt zeitlich für ein Jahr befristet in Bestand genommen hatte, obwohl er Kenntnis von der baupolizeilichen Unzulässigkeit des Gebrauchs dieses Hauses mangels Benützungsbewilligung gehabt hatte, sondern auch das Streben nach der baulichen Adaptierung eines Hauses mit teilweiser Bestimmung zur Nutzung für angeblich gewerbliche Zwecke am E-Gasse, ohne am Erhalt einer Benützungsbewilligung interessiert zu sein, um problemlos nach außen hin gewerbliche Tätigkeiten zu entfalten, widersprach den Erfahrungen des täglichen Lebens, womit auch dieses Argument die Fremdüblichkeit der Höhe des Bestandzinses nicht schlüssig darzulegen vermochte.

„Unterstützung, Überwachung und Vertretung während des Baus“: Da ein Bauobjekt erst nach dessen Herstellung für Bestandzwecke nutzbar ist, war ein Zusammenhang zwischen der Verpflichtung des Bestandgebers zur Überlassung eines zwar vertraglich bestimmten, jedoch nicht fertig gestellten Objekts zu Handlungen im Rahmen eines auf die Errichtung des Bestandobjekts gerichteten Bauverfahren fremdunüblich.

(Letzter) Punkt *„Ablösefreie Übergabe von Eigenaufwendungen des Mieters (Dachbodenausbau) an die Vermieterin“* und *„Investitionen, Reparaturen und Servicearbeiten werden finanziell vom Mieter getragen“*: Der Umfang des Gebrauchsrechts eines jeden Bestandnehmers bestimmt sich generell nach dem Inhalt des Bestandvertrages. Fehlte eine vertragliche Regelung über den Umfang des Gebrauchsrechts in Schriftform, so sprach die Undurchsichtigkeit solcher Verhältnisse für den Bestand jenes erhöhten Prozessrisikos, das das Vorliegen von fremdunüblichen Verhältnissen indizierte.

Der in der Berufung mit 5 % der Nettobaukosten bezifferte finanzielle Vorteil beim Ablauf des Bauverfahren änderte nichts an der durch das Fehlen der Benützungsbewilligung belegten Unbestimmbarkeit der endgültigen Baukostensummen selbst im Jahr der Berufung. Im Gegensatz zu Mietzinsen hat der Baukostenendbetrag Fixkostencharakter. In Zusammenhang mit der thematisierten Verbindung zwischen Herstellungskosten zu laufenden Einnahmen/ Zinszahlungen war daher vom Verhalten der Bw., wenn diese nicht auf die zügige Ausstellung der Benützungsbewilligungen gedrängt (und erst nach Ausstellung solcher Bewilligungen beispielsweise die Errichtung der Satellitenempfangsanlage samt Sauna veranlasst) hatte, sondern ein höheres Interesse an einer funktionsfähigen Sauna und am einwandfreien Betrieb der Satellitenempfangsanlage als an der Ausstellung von den in Rede stehenden baubehördlichen Benützungsbewilligungsbescheiden hatte, darauf zu schließen, dass sich die Bw. mit

den Verhältnissen abgefunden hatte und die Überlassung der Objekte zur Nutzung für welche Zwecke ihrer Angehörigen auch immer zugelassen hatte; damit war dem Inhalt des letzten (nachfolgend zitierten) Absatzes aus den beim Finanzamt beispielsweise am 3. Dezember 1999 eingelangten und unterschriebenen Abgabenerklärungen der Bw. für das Jahr 1998 bloß Schutzzweckcharakter zu bescheinigen:

„Ich versichere, dass ich die vorstehenden Angaben nach bestem Wissen und Gewissen richtig und vollständig gemacht habe. Mir ist bekannt, dass die Angaben überprüft werden und dass unrichtige oder unvollständige Angaben strafbar sind. Sollte ich nachträglich feststellen, dass die vorstehende Erklärung unrichtig oder unvollständig ist, werde ich meiner Anzeigepflicht gemäß [§ 139 BAO](#) unverzüglich nachkommen.“

Insofern sprach auch dieser Punkt in Verbindung mit dem zuvor dargestellten Verhalten der Bw. für das Vorliegen von fremdunüblichen Bestandverhältnissen.

Die Herstellung eines Zusammenhanges zwischen der Schlafzimmeranzahl zur Mietzinshöhe im angelsächsischen Raum vermochte der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen, weil die in Rede stehenden Einfamilienhäuser F-Gasse X und E-Gasse 15a sich auf österreichischem Staatsgebiet befinden, wo die Angemessenheit der Mietzinshöhe beispielsweise anhand des Immobilienpreisspiegels überprüfbar ist. War kein einziges der in Rede stehenden Häuser zur Ausübung eines Gewerbebetriebes mit Abhängigkeit dessen Umsatz/Gewinns von der Anzahl der Schlafzimmer bestimmt, so war die Höhe des Mietzinses anhand den Verhältnissen in der österreichischen Immobilienbranche zu prüfen; dies bestätigte die Berufung mit dem nachfolgenden Satz: *„Während es im angelsächsischen Raum bereits seit jeher gang und gäbe ist, Mietobjekte ausschließlich nach der Zahl der Schlafräume zu klassifizieren, macht sich dieser Trend auch bei uns **langsam** bemerkbar“*. Abgesehen von der Eignung des voranzitierten Satzes, die Beweiskraft der Einschätzung der Bw., derzufolge bereits bei der ersten Kontaktaufnahme das Hauptinteresse diesem Merkmal gelte, während der Nutzfläche bei Einfamilienhäusern kaum Beachtung geschenkt werde, zu relativieren, war die für die Bw. vorgebrachte Meinung spätestens mit den anlässlich der letzten Berufungsverhandlung vorgelegten Abfrageergebnissen betreffend Hausmietofferten als unschlüssig und daher als widerlegt zu betrachten, wenn drei Einfamilienhäuser im 19. Bezirk zu Gesamtmietzinsen von € 2.301 (Kaltmiete € 2.101/ Nutzfläche ca. 180m²/Grundfläche 6.000 m²), € 2.730 (Kaltmiete € 2.530/ Nutzfläche ca. 250 m²/Grundfläche 650 m²) und € 3.600 (Miete € 3.600 inkl. BK und gesetzliche MwSt. ohne HK/ Wohnfläche 400m²/Gesamtfläche 2.400m²/Grundstücksfläche 3.600m²/ Gartenfläche 3.600m²/ Teilbar ab 200m²) im Jahr 2010 angeboten wurden, wobei die beiden billigeren Objekte im Vergleich zum Objekt mit dem höchsten Zins um ein Zimmer mehr, nämlich sechs Zimmer hatten und diese Daten jenen Offerten zu entnehmen waren, die M1 B. dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung im Zuge der Berufungsverhandlung vom

1. Juli 2010 vorgelegt hatte. Ist bei der Miete einer Wohneinheit die Anzahl der für Wohnzwecke bestimmten Schlafzimmer vom individuellen Interesse des Bestandnehmers abhängig, die Höhe der Betriebskosten in Österreich anhand des Umfangs der Nutzfläche bestimmbar und die Miete anhand des Immobilienpreisspiegels ermittelbar, so hatte die Schlafzimmerthese als Begründung für die Fremdüblichkeit der Höhe des begehrten Bestandzinses ihre Ursache in der Vorliebe der Bw. für die angelsächsische Wohnkultur. Damit war die in der Berufung thematisierte Auswertung der Relation Mietzins zur (Schlaf)Zimmeranzahl nach österreichischen Verhältnissen für die Berufungsentscheidung belanglos.

Mit der Berufung wurde die Vorlage der Belege zur a) Provision Fa. ABC, Installateur, Rechnung vom 7. Juni 2002 über € 448,78; b) Provision Fa. DEF, Installateur, Rechnung vom 6. Juni 2002 über € 18.095,54, Anteil F-Gasse € 368,45; c) Provision Fa. GHI, Schlosserarbeiten, Rechnung vom 7. Juni 2002 über € 635,14, Anteil F-Gasse € 36,47; d) Provision Fa. JKL, Glaser, Rechnung vom 6. Juni 2002 über € 455,08, Anteil F-Gasse € 21,71; e) Provision Fa. MNO, Fliesenleger, Rechnung vom 7. Juni 2002 über € 3.080,99, Anteil F-Gasse € 640,64; f) Provision Fa. PQR, Elektriker, Rechnung vom 7. Juni 2002 über € 4.494,48, Anteil F-Gasse € 195; g) Provision Fa. STU, Elektriker, Rechnung vom 6. Juni 2002 über € 2.351, Anteil F-Gasse 25,65; h) Versicherungsvergütung Allianz, Schadensmeldung vom 9. Oktober 2001 mit einer Schadenssumme von S 3.600 insofern angekündigt, als die allfällige Vorlage dieser sowie weiterer Belege nach vollständiger Überprüfung aller Unterlagen erfolgen werde. Hatte die Bw. der Ankündigung nicht entsprochen, so war die bloße Ankündigung nur ein weiterer Beweis für die Ungewöhnlichkeit des Verhaltens der steuerlich vertretenen Bw. gegenüber Vertretern einer Abgabenbehörde.

Was die Anmerkungen in der Berufung zu den von der Betriebsprüferin angeführten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Mai 1987, [84/13/0221](#); 8. September 1992, [87/14/0186](#); 12. September 1996, 94/15/0019, 22. Februar 2000, 99/14/0082; betrifft, konnten diese nach Vergleich des dem jeweiligen Erkenntnis zugrunde gelegenen Sachverhalts mit dem der Berufung zugrunde gelegenen Sachverhalt zwar die Verschiedenheit der verglichenen Sachverhalte darlegen, jedoch waren die auf Nahe - Angehörige - Verträge Bezug habenden Anerkennungskriterien des Verwaltungsgerichtshofs aus den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 8. September 1992, [87/14/0186](#), und 22. Februar 2000, 99/14/0082, ersichtlich.

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 12. September 1996, 94/15/0019, demzufolge ein Vermieter bei der Vereinbarung des Mietzinses unter Fremden nicht darauf Rücksicht nimmt, dass sich die eine Mieterin (hier Ehegattin des Vermieters) in der "Anlaufperiode" ihrer betrieblichen Tätigkeit und die andere Mieterin (hier Tochter des Vermieters) in der Phase nach Aufnahme ihrer Berufstätigkeit im Anschluss an ihr Studium befindet, war für

die Bw. nichts zu gewinnen, weil bei Vereinbarung der Bestandsdauer unter Fremden ein Bestandgeber dem Problem des Bestandnehmers hinsichtlich einer Änderung des Dienstorts kraft Versetzung keine sonderliche Beachtung geschenkt hätte, wenn die Dauer des Mietzinsrückstands von mehr als einem Monat die Bw. zur fristlosen Kündigung des Mietverhältnisses berechtigt hätte.

Mit den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. Mai 1987, 84/13/0221 und 12. September 1996, 94/15/0019, führte die Betriebsprüferin Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofs zum Fremdvergleich ins Treffen, anhand dieser die Bw. das Vorliegen von fremdüblichen Verhältnissen bei der Bw. in Form eines schlüssigen Vorbringens darlegen hätte können. Anstatt sich mit der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes substantiell auseinanderzusetzen stützte sich die Bw. bei ihrer Berufung, was das Bestandverhältnis betreffend das Keller- und Erdgeschoß samt ersten Stock des Einfamilienhauses Objekt E-Gasse 02 a anbelangt, im Wesentlichen auf die Vorlage der mit 16. August 2004 datierten Gesprächsnotiz, die beispielsweise im Punkt 8. folgenden Text beinhaltet: *„Während der Mietdauer wird vom Mieter eine Kautions in Höhe von € 33.000 (20 Monatsmieten) hinterlegt. Diese dient zur Absicherung gegen Beschädigungen am Mietgegenstand sowie als Sicherstellung für den zu entrichtenden Mietzins. Eine Verzinsung des Betrages erfolgt nicht.“*; dies, obwohl es den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, dass ein österreichischer Bestandnehmer dem Vermieter für die Erfüllung seiner Pflichten Sicherheit leistet, die analog zum § 551 BGB das Dreifache der auf einen Monat entfallenden Miete beträgt. Obwohl die Bw. die Vereinbarung einer Kautions in Höhe von 20 Monatsmieten und die mit dem Schuldnerverzug verbundenen Rechtsfolgen (Punkt 7. der Gesprächsnotiz lautet: *„Wenn die Mieter mit dem Mietentgelt mehr als einen Monat im Rückstand ist, berechtigt dies zu einer fristlosen Kündigung des Mietverhältnisses“*) für fremdüblich erachtet, war die Fremdunüblichkeit der Höhe der Zahlungssicherheit aus dem Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 29. Oktober 1996, [5 Ob 2217/96g](#) zu deuten, wenn diesem Urteil nach als generelle Richtlinie für eine üblichen Sicherheitsbedürfnissen des Vermieters gerecht werdende Mieterkautions ein Betrag genannt werden könne, der sich in der Höhe von bis zu sechs Bruttomonatsmietzinsen bewege. Das schließe nicht aus, dass der Vermieter im Einzelfall eine höhere Kautions verlangen darf, doch setze dies die Darlegung eines besonderen Sicherstellungsbedürfnisses voraus. War anhand der Aktenlage nicht festzustellen, dass die Bw. als Vermieterin ein besonders hohes unverschuldetes Risiko möglicher Forderungsausfälle bei Abschluss der Kautionsvereinbarung getroffen hätte, so widerlegte die Kautionshöhe die Ernsthaftigkeit des Willens der Parteien an der Begründung eines einem abgabenrechtlich relevanten Fremdvergleich standhaltenden Bestandrechtsverhältnisses. Im Gegensatz zum unteren Teil des Einfamilienhauses, den die Bw. dem Ehepaar M2 und SB B. zum Gebrauch für Wohnzwecke überlassen hatte, wurde der zweite Stock samt Dachge-

schoß M2 B. in dessen Funktion als Geschäftsführer der Q. - GmbH zur angeblich gewerblichen Nutzung überlassen, ohne den Bestandnehmer zur Leistung irgendeiner Kautionszahlung zu verpflichten. Allein mit der Gesprächsnotiz als Nachweis für die Begründung eines Bestandverhältnisses im Zuge eines Gesprächs, das die Bw. mit M2 B. in Anwesenheit der Sekretärin der W. GmbH am 23. Dezember 2004 geführt haben soll, kam der Inhalt der angeblichen Vereinbarung nach außen hin nicht zum Ausdruck; dies hätte dem im Firmenbuch als alleinigen Gesellschafter der Q. - GmbH eingetragenen Dkfm. Hopf spätestens im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens auffallen müssen. Fehlt eine schriftliche Vereinbarung, so müssten zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile (Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Höhe des Bestandzinses, allfällige Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten, Tragung von Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Diese Kriterien, die ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung haben, kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 27. August 1991, 91/14/0097, und darin zitierte Vorjudikatur). Dies war hier der Fall, wenn die Gesprächsnotiz den 2. Stock sowie das Dachgeschoß des Gebäudes als Gegenstand der Vermietung bezeichnet, ohne die Ausstattungsmerkmale dieser Bereiche wie beispielsweise die Anzahl der Geschäfts-, Sanitär- und Aufenthaltsräume exakt anzuführen; mangels exakter Beschreibung des Bestandgegenstands lag dem Bestandverhältnis somit kein Vertrag mit einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt zugrunde. Haben kundenorientierte Gewerbebetriebe ihre Geschäftsräumlichkeiten üblicherweise im Parterre und zählen Mietrechte zu den wesentlichen Geschäftsbestandteilen einer GmbH in der Immobilien(beratungs)branche, so sprach die Ungewöhnlichkeit der Betriebsflächenlage sowie der Gesprächsnotiz in Form und Inhalt für eine Vertragsbeziehung, die zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen nicht zustande gekommen wäre. Dass M1 B. keinen Bezug zur Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs betreffend Verträge zwischen nahen Angehörigen hatte, ließ das nachfolgende Zitat aus dem Schreiben des Letztgenannten vom 23. November 2006 vermuten: *„Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass ein Vertrag um so exakter abgeschlossen wird, je größer das Risiko einer Unerfüllbarkeit erscheint. ... Dauert eine Geschäftsbeziehung ... bereits mehrere Jahre und kann daher davon ausgegangen werden, dass ein Vertrag im üblichen Rahmen erfüllt wird, so genügt in der Regel ein kurzer mündlicher Auftrag. Genau im gleichen Licht ist der vorliegende Mietvertrag zu sehen. Besteht wie in diesem Fall kein Zweifel darüber, dass die Vertragsbedingungen ordnungsgemäß erfüllt werden, so sind die Anforderungen an den genauen Inhalt des Vertrages wesentlich niedriger als bei einem Mietvertrag mit einem bisher unbekannten Mieter. Auch bei einer Reihe von bestehenden Mietverhältnissen*

kommen bei Folgeverträgen mit bereits bekannten Mietern vereinfachte Vertragsabschlüsse zur Anwendung, bei denen unter Umständen nur die Grundmerkmale wie Vertragsparteien, Mietobjekt, Dauer und Mietzins festgehalten werden.“

Ein Verschulden beispielsweise des Vertreters M1 B. traf die vertretene Bw..

Mit dem an die Betriebsprüferin Riegler adressierten Schreiben vom 26. Juni 2006 brachte M1 B. klar und deutlich zum Ausdruck, dass auch das Haus E-Gasse 02 a zum Zeitpunkt des Mietvertragsbeginns weder vollständig fertig gestellt gewesen war, noch über eine gültige Benützungsbewilligung verfügte. Kann nur ein gebrauchsfähiges Objekt ein Bestandobjekt sein, so widersprach die Annahme, Fremde hätten dieses Haus in Bestand genommen, wenn Haus und Garten mangelhaft und monatelange Komplettierungsarbeiten erforderlich sind und eine baupolizeiliche Benützungsbewilligung fehlt, den Erfahrungen des täglichen Lebens. Diese Annahme bestätigte der letztgenannte Sohn der Bw. bereits mit seinem Schreiben vom 23. November 2006, demzufolge es sich bei dem in den Unterlagen als E-Gasse XX bezeichneten Objekt um das Büro im zweiten Obergeschoß des Hauses E-Gasse 02 a, bestehend aus zwei Büroräumen, einem Besprechungszimmer sowie einem offenen Dachbodenraum im **Ro-hausbau** als **Lagerfläche** handle. Damit war die Nutzfläche des Bestandgegenstands, was den zweiten Stock samt Dachgeschoß unter den von der Bw. geschilderten Verhältnissen betrifft, nicht bestimmbar, womit nicht alle für die Vertragsanerkennung notwendigen Kriterien erfüllt waren.

Die in der Berufung kritisierte Bezugnahme auf die Tz 23 PB zum Objekt E-Gasse änderte nichts an der Tatsache, dass die in Rede stehenden Häuser lagebedingt miteinander vergleichbar waren. Wurde in der Tz 24 PB die Fremdunüblichkeit der Gesprächsnotizen dargestellt, so ging der mit der Berufung erhobene Vorwurf der unterlassenen Anführung der konkret gegen eine Fremdüblichkeit sprechenden Tatsachen ins Leere. Welche Objekte für Vergleichszwecke herangezogen worden waren, war aus dem 2. Fragenkatalog vom 17. August 2006 ersichtlich. War der Prüfungsbericht vom 22. Februar 2007 das Ergebnis des abgabenbehördlichen Betriebsprüfungsverfahrens als Folge der abgabenrechtlichen Würdigung der Erläuterungen auf den Seiten 22 bis 29 der Fragebeantwortung vom 23. November 2006, so wäre es an der Bw. gelegen gewesen, sich nicht auf die Feststellung zu beschränken, die Betriebsprüferin hätte ihre im 2. Fragekatalog aufgestellten Behauptungen bis zum Prüfungsbericht unverändert übernommen, sondern die Schlüssigkeit des in Rede stehenden Betriebsprüfungsberichts in Form eines substantiierten Vorbringens zu widerlegen. Ließen die vorgelegten Baupläne ohne Benützungsbewilligungen eine endgültige Bestimmung der jeweiligen Nutzfläche nicht zu, so war der an die Betriebsprüferin adressierte Vorwurf der Sorgfaltpflichtverletzung betreffend Würdigung der Überlegungen und Berechnungen der Bw. nicht schlüssig nachvollziehbar.

Die im Firmenbuch eingetragene Adresse E-Gasse 02 a als Geschäftsadresse der letztgenannten Kapitalgesellschaft im Jänner des Jahres 2010 in Verbindung mit dem Fehlen einer baupolizeilichen Benützungsbewilligung war der Beweis dafür, dass sich die Bw. für eine baurechtlich unzulässige Handlung entschieden hatte. Soll auch dieses Objekt zum Beginn des Bestandverhältnisses noch nicht fertig gestellt gewesen sein, so war die Nutzfläche auch dieses Teils des Bestandgegenstands nicht exakt bestimmbar. Ist der Endbaubestand des Objekts ungewiss, so war der Inhalt der Begriffe, mit denen der Bestandgegenstand der Q. - GmbH in der Gesprächsnotiz vom 23. Dezember 2004 beschrieben wurde, - zweiter Stock, das Dachgeschoß - mehrdeutig; das Gleiche gilt übrigens auch für die in der Geschäftsnotiz vom 16. August 2004 verwendeten Begriffe „Kellergeschoß“, „Erdgeschoß“ und „1. Stock“. Damit war zu fragen, welche Bedeutung den einzelnen Begriffen nach dem allgemeinen Sprachgebrauch bzw. nach dem Sprachgebrauch des Gesetzgebers zukommt. Sind die Begriffe unscharf, so war zu beurteilen, ob das zu beurteilende Faktum in den Kernbereich des auszulegenden Begriffes fällt. Sind Garagen als an sich neutrale Räume nur dann als „Geschäftsräume“ anzusehen, wenn sie nach der übereinstimmenden Parteienabsicht zu beruflichen Zwecken gemietet wurden, so könnte der Keller, was die Jahre 2004 und 2005 betrifft, durch die in Rede stehende Ausschlussregelung in der Notiz bedingt zum Wohnbereich zählen. Soll sich u. a. eine Garage mit zwei Stellplätzen, ein Hobbyraum und ein Verbindungszugang zu einem Schwimmbad Pool im Mietkeller befunden haben, so hatte dieses Objekt den gleichen Regelungen wie der Wohnbereich zu unterliegen, weil mit der Anführung des Kellers in der Gesprächsnotiz der Parteiwille so zu deuten war, dass der Keller ein einheitliches Schicksal mit dem Erdgeschoss samt erster Stock zu haben hat. Gehören Boden- und Kellerräumlichkeiten dann nicht zur Nutzfläche, wenn sie nach ihrer Ausstattung nicht zu Wohnzwecken oder „Geschäftszwecken“ geeignet sind, so kommt es dabei auf die objektive Eignung an. Kommt es für die mietrechtliche Beurteilung (Geschäftszweck) nur auf die Parteienabsicht beim Vertragsabschluss bzw. einer späteren Vertragsänderung an, weshalb spätere eigenmächtige Änderungen bedeutungslos sind, so sprach die Anführung des Dachgeschosses in der Gesprächsnotiz vom 23. Dezember 2004 für die eindeutige Widmung des Dachgeschoßes zu „Geschäftszwecken“. Ist die Einbeziehung sämtlicher Nebenflächen wie Keller und Dachboden in die Nutzfläche generell denkmöglich, so ließ die Auslegung der bloßen Worte „Keller“ bzw. „Dachboden“ einen mehr oder weniger großen Spielraum zu. Somit wäre es an der Bw. gelegen gewesen, für Beweise Vorsorge zu treffen, die nicht nur den fehlenden Nutzflächencharakter widerlegen, sondern auch die Glaubwürdigkeit der Grundlagen für die von der Außenprüferin ermittelten Werte in Form eines substantiierten Vorbringens entkräften, um klare und eindeutige Feststellungen zum Endbestand auch dieses Objekts zu ermöglichen. Anstatt dessen wurde selbst die Einbringung einer auf die Ausstellung einer Benützungsbewilligung be-

treffend das in Rede stehende Objekt gerichteten Anzeige bei der Baupolizei sogar nach Abschluss der Betriebsprüfung unterlassen. War damit der Bestand von ungewöhnlichen Verhältnissen auch bei dem in Rede stehenden Mehrzweckhaus festzustellen, die nur die steuerlich vertretene Bw. aufklären hätte können, so war das Ergebnis der abgabenrechtlichen Würdigung der Betriebsprüferin im Prüfungsbericht samt den diesbezüglichen im Arbeitsbogen abgelegten Unterlagen im Vergleich zum Vorbringen der Bw. als erwiesen anzunehmen, da sie das Vorbringen der Bw. als weniger wahrscheinlich erscheinen ließ.

Entgegen dem Verweis auf das Mietprotokoll, wo die von der Vermieterin zu tragenden Kosten festgehalten seien, sind bei einer vereinbarten Pauschalmiete die Betriebskosten vom Mietzins abzuziehen, um eine Fremdüblichkeitsprüfung der Mietzinse anhand von Kaltmieten zu ermöglichen. Werden Betriebskosten wie beispielsweise Energiekosten, Gebäudeversicherung, Grundsteuer etc. üblicherweise vom Bestandnehmer bezahlt, so haben sie beim Bestandgeber generell Durchlauferkostencharakter. Aufgrund der baurechtlichen Unzulässigkeit des Gebrauchs jedes einzelnen der in Rede stehenden zwei Häuser mangels jener Benützungsbewilligung war die Zahlung der („Büro“-)Miete für die Monate September bis Dezember 2004 ungewöhnlich. Damit sprachen der Zinszufluss für die Monate September bis Dezember 2004 ebenso wie die Ausführungen zu den Betriebskosten für das Vorliegen von abgabenrechtlichen Verhältnissen, wie sie nur unter nahen Angehörigen typisch sind. Bereits damit waren die aus den angeblichen Bestandverhältnissen resultierenden Einnahmen samt den Ausgaben aus den entsprechenden Abgabenbemessungsgrundlagen (nicht nur) für das Jahr 2004 auszuscheiden. Ermittelte die Betriebsprüferin an Kaltmietzinsen € 1,95/m² für das von Sohn M1 in Bestand genommene Objekt bzw. € 4,62/m² für das Objekt E-Gasse, so indizierte die Vorschreibung von Mietzinsen in solch niedrigen Höhen die Bedachtnahme auf familiäre Bedürfnisse. Wurde noch dazu die Einbringung einer Benützungsbewilligungsanzeige bei der Baubehörde unterlassen, so ging der an die Betriebsprüferin adressierte Vorwurf der Übernahme falscher Werte aus den baupolizeilichen Plänen mangels Bestands abgabenrechtlich relevanter Bestandverhältnisse ins Leere.

Die mangelnde Fremdüblichkeit des Bestandverhältnisses F-Gasse X war auch aus den Berufungsausführungen zur Tz 3a PB entnehmbar, wenn dort vorgebracht wird, der Abschluss des Mietvertrages erfolge praktisch ausschließlich per nächst folgendem Monatsersten. Hat der Bestimmung des [§ 15 Abs. 3 MRG](#), derzufolge der Mieter den Mietzins, sofern kein anderer Zahlungstermin vereinbart ist, am ersten eines jeden Kalendermonats im vorhinein zu entrichten, so belegt das Abweichen von den gesetzlich vorgesehenen Mindestrechten für Bestandgeber zugunsten von Bestandnehmern die Unüblichkeit einer von der Bw. gewählten Verhaltensweise in der Immobilienbranche.

Maßgeblich für die Beurteilung der Zulässigkeit des Mietzinses ist stets der Zeitpunkt des Abschlusses der Mietzinsvereinbarung und nicht des Mietvertragsabschlusses. Wegen dieses maßgeblichen Zeitpunktes sind auch nachträgliche Änderungen tatsächlicher Natur, etwa im Verwendungszweck, der Nutzfläche oder in sonst bestimmenden Eigenschaften, insbes. Kategoriemerkmalen, ohne neue Vereinbarung für den Hauptmietzins irrelevant. Setzt die Übersiedlung am 17. Dezember 1998 eine Mietzinsvereinbarung voraus, so war eine Änderung der Verhältnisse an dem von der Bw. zum Gebrauch der Familie M1 B. überlassenem Einfamilienhaus im Jahr 1999 und den Folgejahren zu verneinen. Diese wäre aber für die Anwendung des [§ 12 Abs. 11 UStG 1994](#) notwendig gewesen, wenn diese Norm folgenden Text enthält: *„Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist, ... eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.“* Waren die Voraussetzungen für die Korrektur des auf die Herstellungskosten in Höhe von S 5.572.909 für das Jahr 1998 entfallenden Vorsteuerbetrages von S 1.114.581,80 wegen der Änderung der Verhältnisse im Jahr 1998 nicht gegeben, infolge dessen die Berichtigung der Vorsteuer im Jahr 1998 und nicht im Folgejahr durchgeführt hätten werden müssen, so war der Berufung insoweit, als sie die Ausführungen zur „Korrektur [§ 12 Abs. 11 UStG 1994](#)“ betrifft, stattzugeben, womit die Ausführungen der steuerlich vertretenen Bw. zum gegenständlichen Punkt nicht mehr näher zu würdigen waren.

Was die Herstellungskosten für das Objekt in der F-Gasse X von S 425.886 für das Jahr 1999 anbelangt, fielen diese für Leistungen an, die nicht für die Unternehmenssphäre ausgeführt worden waren, weshalb den auf die Herstellungskosten entfallenden Umsatzsteuern gemäß [§ 12 Abs. 3 UStG 1994](#) die Anerkennung des Vorsteuercharakters im Sinn des [§ 12 Abs. 1 UStG 1994](#) zu versagen war; das Gleiche galt für die unter Tz 23 PB angeführten Umsatzsteuern für Instandhaltungs- und Betriebskosten (S 6.581,19 für das Jahr 1999, S 11.538,21 für das Jahr 2000, S 10.419,15 für das Jahr 2001, € 208,64 für das Jahr 2002, € 572,51 für das Jahr 2003, € 387,79 für das Jahr 2004 und € 261,57 für das Jahr 2005, um die die in den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 1999 bis 2005 erklärten Vorsteuern in Anwendung des [§ 12 Abs. 3 BAO](#) zu kürzen waren.

Die für das Jahr 1999 verbuchten Herstellungs(netto)kosten (S 425.886,23) enthielten Kosten für Stempelmarken, bestimmt für die Magistratsabteilung 37, (S 2.120). Sind Umsätze von im Inland gültigen amtlichen Wertzeichen zum aufgedruckten Wert gemäß [§ 6 Abs. 1 Ziffer 8 lit. d UStG 1994](#) umsatzsteuerfrei, so war der von der Betriebsprüferin mit (20% von S 425.886=) S 85.177,20 in Ansatz gebrachte „Vorsteuerbetrag“ um den auf die Stempelmar-

ken entfallenden Betrag von (20% von S 2.120=) S 424 zu kürzen und der berichtigte Betrag in Höhe von S 84.753,20 festzustellen.

Auch das Objekt E-Gasse 02 a war nicht der Unternehmenssphäre der Bw. zuzuordnen, womit die auf die Herstellungskosten entfallenden Umsatzsteuern von S 25.660 für das Jahr 2001, € 22.741,61 für das Jahr 2002, € 63.666,15 für das Jahr 2003, € 68.427,47 für das Jahr 2004 und € 4.285,32 für das Jahr 2005 gemäß [§ 12 Abs. 3 UStG 1994](#) vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen waren; das gleiche galt für die unter Tz 24 PB ausgewiesenen Umsatzsteuern, bestehend aus Spesen von € 766,80 für das Jahr 2002; BK von € 152,10 für das Jahr 2003, € 354,30 für das Jahr 2004 und € 187,89 für das Jahr 2005; Beratungskosten von € 1.634,69 für das Jahr 2004 und € 1.246,37 für das Jahr 2005, infolge dessen die in den Umsatzsteuererklärungen für die Jahre 2002 ausgewiesenen Vorsteuern um € 766,80 für das Jahr 2002, € 152,10 für das Jahr 2003, € 1.988,99 für das Jahr 2004 und € 1.434,26 für das Jahr 2005 zu vermindern waren.

Zum im Berufungsverfahren angesprochenen Thema „Liebhaberei“ sei bemerkt, dass nur Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen Gewinne bzw. Einnahmenüberschüsse erwarten lassen, als Einkommensquelle in Betracht kommen. Waren die Vertragsverhältnisse betreffend die in Rede stehenden Objekte in der F-Gasse und E-Gasse abgabenrechtlich nicht anzuerkennen, so hatte sich eine Prüfung der Betätigungen der Bw. betreffend die in den Tz 23 und 24 PB angesprochenen Objekte auf Liebhaberei mangels vorhandener Einkunftsquellen zu erübrigen. Zu den Ausführungen des Dkfm. Dr. Hopf zum Punkt „Berechnung der Vorsteuerkorrektur“ in der Berufungsverhandlung vom 1. Juli 2010 war zu bemerken, dass die Betriebsprüfung, wie aus dem im Arbeitsbogen abgelegten Kontenblatt zum 8. März 2001, „Spesen F-Gasse X“ ersichtlich, die Betriebskosten entsprechend dem USt-Schlüssel 0% - 10% - 20% aufgliedert hatte. Die Vorsteuerkorrektur erfolgte in Tz 5, Seite 2 PB. Die Berechnung war der Tz 23, Seite 12 PB zu ersehen.

Was die Kürzung der Herstellungskosten für das Jahr 1998 betrifft, schätzte das Finanzamt die Vorsteuern für das Jahr 1998 gemäß [§ 184 BAO](#); das Anlageverzeichnis, von dem die Betriebsprüfung bei der Schätzung ausgegangen war, wies einen Gesamtzuwachs von S 5.572.909 aus, auf den die Bp den Normalumsatzsteuersatz in Anwendung brachte. War der Beilage der Einkommensteuererklärung 1999, Seite 6 zufolge der letztgenannte Betrag ein Gesamtbetrag inkl. der Investitionen des Jahres 1999, so war dieser Betrag zu hoch gegriffen: Die tatsächlichen Investitionen laut Anlageverzeichnis (Beilage ESt-Erkl. 1998, Seite 8) betrugen netto S 5.147.023. Dass sich hinsichtlich der Herstellungskosten für das Jahr 1999 aufgrund des Kontenblattes nur Änderungen hinsichtlich der Position Stempelmarken ergaben, wurde bereits im oberen Teil der Begründung dargestellt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Tz 1 PB Entnahme KFZ

Mit Rechnung vom 8. Juni 2000 verkaufte M1 B. den Kleinbus vom Typ Peugeot 806 ST HDI zum Nettokaufpreis lt. Rechnung der Fa. Peugeot Wien abzüglich Nachlass von S 253.750 plus 20 % USt in Höhe von S 50.750 an die Hausverwaltung W. zu Händen die Bw.. Der Brutto-kaufpreis entsprach € 22.128,88.

Mit der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2000 vom 15. April 2002 brachte Sohn M1 für seine Mutter vor, dass die Bw. mit Rechnung vom 2. Juni 2000 einen Kleinbus vom Typ Peugeot 806 angeschafft, dafür jedoch nach der damaligen Rechtslage keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht habe. Als Folge des EUGH-Urteils vom 8. Jänner 2002RS C-409/99 sei der Vorsteuerabzug für Kleinbusse anzuerkennen, weshalb die Vorsteuer aus der Anschaffung und dem Betrieb wie folgt geltend gemacht werde:

Kaufpreis inklusive MwSt	S	304.500,00	S	
Darin enthaltene Vorsteuer			S	50.750,00
Betriebskosten inkl. MwSt				
Darin enthaltene Vorsteuer			S	4.116,62
Vorsteuerkorrektur gesamt			S	54.866,62
Der bisherige Vorsteuerbetrag von	S	566.901,48		
Ist daher zu korrigieren auf			S	621.768,10
Sodass sich die Umsatzsteuerzahllast reduziert auf			S	1.287.660,00

Mit Schreiben des Dkfm. Dr. Hopf vom 29. Oktober 2002 zur Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2000 wurde dem Finanzamt zur obigen Rechnung mitgeteilt, dass die Anschaffung des Kleinbusses über M1 B. als Zwischenhändler erfolgt sei, da dadurch ein um S 25.000 günstigerer Anschaffungspreis erreicht werden habe können und sich zudem dadurch die Prämienstufe bei der Versicherung wesentlich verbessert habe; die Anschaffungskosten hätten sich von S 329.500 auf S 304.500 reduziert. Die Abschreibung auf fünf Jahre sei gewählt worden, da die zwingende Abschreibung nur für PKW gelte.

Die betriebliche Veranlassung ergebe sich einerseits aus den häufigen Fahrten zu den verschiedenen Objekten in Wien, sowohl für Besichtigungen bei Neuvermietungen, als auch bei Schäden oder Bauarbeiten, wobei auch der Transport von Baumaterial, Möbel oder Geräten notwendig sei. Zusätzlich werde es für Behördenwege, Besuche bei Geschäftspartnern, Immobilienbesichtigungen, etc. genutzt. Je nach Bedarf werde das Fahrzeug, das meistens beim Büro stehe, von der Verwaltung oder dem Techniker benutzt. Dieser habe im Jahr 2000 überhaupt kein eigenes Fahrzeug gehabt und sei daher oft darauf angewiesen gewesen. Andererseits verwende die Bw. das Fahrzeug während Kongresstätigkeiten für den Transport des Beschilderungsmaterials, das meistens großflächige Plakate beinhalte. Die Kosten für die An-

schaffung und den Betrieb seien dabei - so wie alle allgemeinen Werbungskosten - auf beide Tätigkeiten aufgeteilt.

Die Bw. besitze für ihre Privatfahrten einen Golf sowie ein Wohnmobil, Sohn M2 habe gemeinsam mit seiner Frau zwei Fahrzeuge, Sohn M1 benütze einen Kleinbus der Marke Trans Sport (seine Frau fahre nicht Auto, der Bedarf für ein Zweitauto falle somit weg). Auch der Gatte der Bw. und die anderen Söhne hätten jeder zumindest ein eigenes Auto. Bei dem angeschafften Kleinbus Peugeot 806 handle es sich somit um das einzig beruflich verwendete Fahrzeug, bei der die Privatnutzung (die mit zehn Prozent in Abzug gebracht würden) eine sehr untergeordnete Rolle spiele. Andere Fahrtkosten würden nicht geltend gemacht.

Mit dem Anlageverzeichnis der Bw. für das Jahr 2004 wurde der Peugeot 806 Kombi mit den Daten „*angeschafft im Juni 2000, Anschaffungskosten von € 18.440,73, Nutzungsdauer fünf Jahre und Buchwert von € 4.425*“ zum Stichtag 1. Jänner 2004 letztmalig in einem Anlageverzeichnis der Bw. geführt.

Im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens ging die ursprüngliche Betriebsprüferin Riegler bei dem Peugeot mangels Vorlage eines Gutachtens von einem (Entnahme-)Wert lt. Eurotax von € 10.000 plus 20% Umsatzsteuer aus, woraufhin M1 B. mit Schreiben vom 14. November 2006 bestritt, dass es sich um eine Entnahme handle, und das Vorliegen einer Änderung der Verhältnisse im Sinn des § 12 Abs. 10 UStG behauptete, für die eine Vorsteuerkorrektur vorgesehen wäre; diese sei jedoch ausgeschlossen, da die Änderung erst nach Ende des dafür vorgesehenen Zeitraums eingetreten sei. Der Nachweis des weit unter der Eurotax--Liste liegenden Schätzwertes sowie der Schäden habe aus Zeitmangel nicht erfolgen können, werde aber nachgereicht.

Unter Tz 1 des dem Einkommen- und Umsatzsteuerbescheid jeweils für das Jahr 2004 zugrunde gelegenen Prüfungsberichts vom 22. Februar 2007 setzte die aktuelle Betriebsprüferin Pfister die Entnahme des Kraftfahrzeuges mit € 7.500 netto für das Jahr 2004 fest, woraufhin Dkfm. Dr. Hopf der Annahme, eine KFZ- Entnahme habe im Jahr 2004 stattgefunden, mit der Berufungsbegründung, dass dieses Kfz durchgehend betrieblich genutzt worden sei und dass für dieses Jahr eine Ausgangsrechnung vom Dezember 2004 über die Vermietung des Fahrzeuges vorliege, entgegentrat.

Mit der beim Unabhängigen Finanzsenat am 2. Oktober 2009 eingelangten Stellungnahme zur Berufung hielt die aktuelle Betriebsprüferin der Bw. im gegenständlichen Berufungspunkt vor: Im Gegensatz zum Anlageverzeichnis für das Jahr 2004, welches einen Peugeot 806 Kombi, angeschafft im Juni 2000, Anschaffungskosten von € 18.440,73, Nutzungsdauer fünf Jahre und Buchwert von € 4.425 zum Stichtag 1. Jänner 2004, ausweise, sei das genannte Wirtschaftsgut im Anlageverzeichnis betreffend Wirtschaftsgüter im Folgejahr nicht erfasst. Trotzdem werde in der Berufung eine KFZ- Entnahme im Jahr 2004 bestritten. Soll das Wirtschafts-

gut durchgehend betrieblich genutzt worden sein und eine Ausgangsrechnung vom Dezember 2004 über die Vermietung des Fahrzeuges vorliegen, so werde um Vorlage von der in der Berufung angesprochenen Rechnung sowie sämtlichen stichhaltigen Beweismitteln, die geeignet sind, die Annahme einer KFZ - Entnahme im Jahr 2004 zu widerlegen, ersucht.

Im Zuge des Erörterungsgesprächs vom 11. November 2009 gab der steuerliche Vertreter zu Protokoll, dass dieser Punkt noch geklärt werde; bei der Betriebsprüfung sei ein Schätzgutachten vorgelegt worden.

Mit E-Mail vom 30. November 2009, der die Aufstellung der Autos der Familie B. beigelegt worden war, zeigte Betriebsprüferin Pfister dem Unabhängigen Finanzsenat an, dass der Peugeot 806 ursprünglich von Sohn M1 angemeldet worden sei; bei Verkauf an die Mutter (2000) - die Rechnung liege im Veranlagungsakt 2000 auf - sei keine Abmeldung für M1 und keine Neuanschaffung für die Bw. erfolgt. Die Rechnung liege im Veranlagungsakt 2000 auf. Laut Herrn B. sei der Bus aus den "Vermietungsaktiva" der Mutter im Mai 1001 ausgeschieden. Die aufrechte KFZ - Anmeldung habe auf M1 B. bis ins Jahr 2008 bestanden. Im Februar 2008 sei der Bus nach A-Burg (B-Burg) verkauft worden.

Anlässlich des am 20. Jänner 2010 fortgesetzten Erörterungsgesprächs vertrat der steuerliche Vertreter die Rechtsmeinung, dass das Kfz-Geschäft ein Vorgang im Rahmen des Unternehmens gewesen sei und damit den Grundtatbestand des Umsatzsteuergesetzes erfüllt habe. Dem Gesagten erwiderte die Amtsvertreterin Gürschka, dass Sohn M1 nicht dazu berechtigt gewesen sei, weil er kein Kfz-Händler sei, verwies auf [§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#), und hielt fest, dass der Vorgang dem Finanzamt weder einkommensteuerlich, noch umsatzsteuerlich angezeigt worden sei. Das Kfz sei überwiegend für Vermietungszwecke genutzt worden. Der Nachweis wäre mit einem Fahrtenbuch zu erbringen gewesen. 20 % Privatanteil sei die Untergrenze.

In der am 1. Juli 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte M1 B. betreffend Kfz-Aufwendungen Kleinbus Peugeot 806 ergänzend aus: Das in Rede stehende Fahrzeug sei zwar ins Anlageverzeichnis im Rahmen der selbständigen Arbeit aufgenommen worden; tatsächlich sei es jedoch überwiegend im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung genutzt worden. Als M1 B. das erkannt habe, habe er das Fahrzeug nicht mehr im Anlageverzeichnis berücksichtigt. Dem Gesagten fügte Dkfm. Dr. Hopf hinzu: Eine Entnahme des Fahrzeuges habe nicht stattfinden können, da es sich bei Nutzung des Fahrzeuges im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um kein Betriebsvermögen handeln könne.

Die Amtsvertreterin Gürschka verwies auf die bisherigen Ausführungen, denen zufolge beim Fahrzeug jedenfalls ein Privatanteil von zwanzig Prozent auszuscheiden wäre, da kein Fahrtenbuch geführt worden sei, und hielt fest: Diese Rechtsansicht könne sich auf eine Reihe von

Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs stützen. Was den Bereich der Umsatzsteuer betrifft, sei hierzu nochmals festzuhalten, dass das Fahrzeug nach Anschaffung durch Sohn M1 nach rund einer Woche an die Bw. weiterfakturiert worden sei. Nach Ansicht des Finanzamtes sei aber bei einer derartig kurzen Zeit ein Ausweis der Umsatzsteuer unzulässig, da das Fahrzeug weder Umlaufvermögen bei Herrn B. dargestellt habe, noch wegen dieser kurzen Zeit als Anlagevermögen genutzt habe werden können. Auf Grund dessen wären die Aufwendungen im Rahmen der Einkommensteuer brutto anzusetzen und hiervon der Privatanteil von 20 % auszuscheiden.

Daraufhin gab M1 B. zu Protokoll, *„Prinzipiell können wir uns mit einem Privatanteil von 20 % einverstanden erklären. Was die Umsatzsteuer anlangt, so ist unbestritten, dass ich Unternehmer im Sinn des UStG bin. Ich habe meiner Mutter eine ordnungsgemäße Rechnung ausgestellt, in der die Umsatzsteuer ausgewiesen war. Es kann nun nicht vom Abnehmer der Lieferung verlangt werden, dass er die Rechnung weitergehend überprüft als bis zu dem Umstand, ob eben der Lieferant Unternehmer ist.*

Ich habe auch über eine gültige UID-Nummer verfügt. Auf der Rechnung ist weiters ausdrücklich angeführt, dass der Kleinbus für die Hausverwaltung angeschafft war. Ich habe zum Zeitpunkt der Anschaffung des Kleinbusses keinen Vorsteuerabzug geltend gemacht, weil damals die Rechtslage eine andere war.“

Zu den vorangegangenen Ausführungen des M1 B. hielt die Amtsvertreterin fest: Dies sei insoweit nur teilweise zutreffend, als Herr B. für das Jahr 2000 keine Steuererklärungen abgegeben habe, auf Grund dessen gemäß [§ 184 BAO](#) die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungsweg ermittelt werden hätten müssen. Wären Steuererklärungen abgegeben worden, hätte er wohl mit Sicherheit den Vorsteuerabzug aus dem Kfz geltend gemacht. Wie bereits ausgeführt, sei kein Anlagevermögen bezüglich des in Rede stehenden Kfz's vorgelegen; dies auf Grund der bereits dargestellten Zeitspanne zwischen Kauf und Verkauf. Somit vertrete das Finanzamt die Rechtsansicht, dass - wie dies auch bei jedem Unternehmer möglich sei - Herr B. das Kfz an seine Mutter als Privatperson verkauft habe, deswegen die Steuer gemäß § 11 Abs. 14 UStG geschuldet werde, und der Bw. hieraus kein Vorsteuerabzug zustehe.

Dkfm. Dr. Hopf vermerkte zunächst, dass bezüglich des Veranlagungsjahres 2000 immer noch eine Berufung offen sei, über die bislang noch nicht entschieden worden sei, und führte an, dass der Wert des Kfz durch Herrn B. in seiner Eigenschaft als Berater der Bw. erfolgt sei; damit sei bezweckt worden, den Rabatt, den nur Herr B. vereinbaren habe können, auch der Bw. zukommen zu lassen. Somit sei es unzutreffend, dass Herr B. das Fahrzeug als Privatperson erworben habe.

Rechtliche Würdigung

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

Gemäß [§ 12 Abs. 2 UStG 1994](#) gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dienen.

Gemäß [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. b UStG 1994](#) gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, die im Zusammenhang mit der Anschaffung (Herstellung), Miete oder dem Betrieb von Personenkraftwagen, Kombinationskraftwagen oder Krafträdern stehen, ausgenommen Fahrschulkraftfahrzeuge, Vorführkraftfahrzeuge und Kraftfahrzeuge, die ausschließlich zur gewerblichen Weiterveräußerung bestimmt sind, sowie Kraftfahrzeuge, die zu mindestens 80% dem Zweck der gewerblichen Personenbeförderung oder der gewerblichen Vermietung dienen, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Für den Fall, dass sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der erstmaligen Verwendung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse ändern, die im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist für jedes Jahr der Änderung gemäß § 12 Abs. 10 1. Absatz UStG 1994 ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen. Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist gemäß [§ 12 Abs. 11 UStG 1994](#), sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

Gemäß [§ 11 Abs. 14 UStG 1994](#) schuldet derjenige, der in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert ausweist, obwohl er eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausführt oder nicht Unternehmer ist, diesen Betrag.

Nach Doralt, Mayr, EStG 6. Auflage, Band I, Tz 155 zu § 6 gehört ein Wirtschaftsgut zum Anlagevermögen dann, wenn es dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen ([§ 198 Abs. 2 HGB](#)). Ein Wirtschaftsgut dient dann dauernd dem Geschäftsbetrieb, wenn es auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer oder zumindest einen größeren Zeitraum davon dem Geschäftsbetrieb dient (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 2. Juli 1975, 2306/74). Danach dienen Gegenstände des Anlagevermögens dem Gebrauch, während Gegen-

stände des Umlaufvermögens der einmaligen Nutzung dienen, sei es zum Verbrauch oder zur Veräußerung (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 17. Dezember 1993, 93/15/0094). Für die Zuordnung zum Anlagevermögen kommt es vorrangig auf die Zweckbestimmung und betriebliche Funktion des Wirtschaftsgutes an, nicht sosehr hingegen auf seine Beschaffenheit und Eigenschaften. Die dauernde Nutzung muss zwar im eigenen Betrieb erfolgen, es liegt aber auch in der Kapitalüberlassung bzw. Vermietung oder Verpachtung eine Form der Eigenutzung (eben der Vermögensverwaltung) vor. Für die Berufungsentscheidung war daher entscheidend, dass der in Rede stehende Peugeot letztmalig im Anlageverzeichnis des Jahres 2004 geführt wurde, womit es ausschließlich an der Bw. gelegen gewesen wäre, dem Finanzamt die Zugehörigkeit des in Rede stehenden Kraftfahrzeuges zum Anlagevermögen für das Jahr 2005 nachzuweisen. Wenn Anlagegüter, die zwar voll abgeschrieben, aber noch im Unternehmen vorhanden sind, in der Praxis allgemein mit 1 Schilling erfasst wurden, welcher erst beim endgültigen Ausscheiden des Anlagegutes abgeschrieben wurde, wäre der Bw. die Umrechnung des Erinnerungsschillings und die Ansetzung des genau umgerechneten Werts von € 0,07, also 7 Cent (1 Schilling: 13,7603) ebenso wie die Abschreibung des Werts von 7 Cent auf einen niedrigeren Wert, z.B. 1 Cent ("Erinnerungs-Cent") zuzumuten gewesen. Trotz dieser Möglichkeit hatte die Bw. den Kleinbus nicht im Anlageverzeichnis geführt, womit die Vollständigkeit der Erfassung nach außen hin nicht mehr ersichtlich war. Hatte sich die Bw. auf die Angaben des Verkäufers des in Rede stehenden Peugeots, nämlich ihren Sohn im Betriebsprüfungs-/ Berufungsverfahren verlassen, so indizierten die Anlageverzeichnissen für die Jahre 2004 und 2005 eine Entnahme des im Jahr 2000 gekauften Kleinbusses im Jahr 2004. Mit der Bestätigung der Aufnahme des Kfz im Rahmen der selbständigen Arbeit ins Anlageverzeichnis im Zuge der Berufungsverhandlung vom 1. Juli 2010 war allein die Behauptung einer überwiegenden Nutzung des in Rede stehenden Kfz im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht ausreichend, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen, weil die Abgabenerklärungen im Vergleich zu den Ausführungen im Administrativverfahren (siehe auch die Daten betreffend Vermietungsbeginn F-Gasse X) widersprüchlich waren, infolge dessen die Angaben der Bw./M1 B. nur in sehr eingeschränktem Umfang beweismittelkräftig waren; es hätte daher zur in Rede stehenden Behauptung der Vorlage beispielsweise eines Fahrtenbuchs bedurft; die steuerlich vertretene Bw. blieb die Vorlage eines solchen Beweismittels jedoch schuldig.

Was den Wert des entnommenen Kraftfahrzeugs anbelangt, begründete das Vorbringen betreffend Kraftfahrzeugschäden die Annahme eines im Vergleich zum Eurotaxwert von € 10.000 niedrigeren Werts, also € 7.500 netto. Aufgrund des bereits im Jahr 2008 erfolgten Verkaufs sowie des Fehlens eines entsprechenden Gutachtens bestanden seitens des Unabhängigen Finanzsenats keine Bedenken, sich dem Ergebnis des Schätzungsverfahrens des

Finanzamts, in Rahmen dessen der Wert durch Anwendung eines 25% Abschlages von den ursprünglich in Ansatz gebrachten Betrag von € 10.000 ermittelt worden war, anzuschließen und den Nettoentnahmewert mit € 7.500 anzunehmen.

Für die Festsetzung des Bruttoentnahmewerts von € 9.000 war entscheidend, dass der Verkäufer des Kleinbusses M1 B. keinen Kraftfahrzeughandelsbetrieb geführt hatte, womit die Annahme, der in Rede stehende Peugeot hätte Bestandteil des Betriebsvermögens eines Unternehmens des letztgenannten Sohnes gewesen sein können, auszuschließen war. Dass eine Zuordnung des Peugeots zum Anlagevermögen des in Rede stehenden Sohnes in seiner Position als Verkäufer denkunmöglich war, bewies die Kürze des Zeitraums, innerhalb dessen der Kauf und Verkauf des in Rede stehenden Kraftfahrzeugs stattgefunden hatte und M1 B. die wirtschaftliche Verfügungsmacht über den Peugeot gehabt hatte. Zwar ist der in Rede stehende Sohn Unternehmer im Sinn des [§ 2 UStG 1994](#) (mit UID-Nummer), jedoch war ihm die Zwischenhändlereigenschaft beim Verkauf des Kfz an seine Mutter abzusprechen, weil für Händler (Personen/Unternehmen) charakteristisch ist, dass sie Waren aufkaufen und wieder verkaufen, wobei sie einen Gewinn erzielen, indem der Verkaufspreis höher als der Ankaufspreis ist. Hatte Sohn M1 das in Rede stehende Kfz nach Erwerb von einem gewerblich befugten Gewerbsmann wieder verkauft, ohne dabei einen Gewinn zu erzielen, so war der Verkauf des in Rede stehenden Kfz an die Bw. kein Beweis für eine gewerbsmäßige Tätigkeit. Hatte M1 B. den Peugeot aus dem Umlaufvermögen einer zum Handel mit Kraftfahrzeugen befugten Gewerbsfirma erworben, ohne selbst ein Kfz-Handelsunternehmen zu betreiben, so musste die Bw. den Peugeot zwangsläufig aus dem Privatvermögen ihres Sohnes erworben haben. Aufgrund der Zuordnung des Kfz zum Privatvermögen des in Rede stehenden Sohns der Bw. und des zwischen den Kaufvertragsparteien - M1 B./Bw. bestehenden Nahe-Angehörigen-Verhältnisses, das den Pkw-Verkauf an die Bestandgeberin (des von M1 B. in Bestand genommenen Hauses F-Gasse X) ohne Gewinnaufschlag glaubhaft gemacht hatte, hatte daher der in der Rechnung vom 8. Juni 2000 ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag keinen Vorsteuercharakter, weshalb die Betriebsprüferin diesen Betrag bereits im Zuge der Betriebsprüfung nicht als Vorsteuer bei der Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr 2000 anzuerkennen hatte. Damit war der Bruttoentnahmewert anzusetzen.

Die Autos der Bw. und M1 B. wiesen folgende Kfz-Zulassungsdaten aus:

Bw. 11.11.1900	Erstzulassung	Anmeldung	Abmeldung
VW A3, W ... Kombi ... Kennzeichen neu zugewiesen W ... (Wechselkennzeichen)	26.08.1993 26.08.1993	29.11.1994 29.05.2009	29.05.2009
Bürstner Ducato 280, W ... Spezialkraftwagen ... (Wechselkennzeichen)	07.06.1990 07.06.1990	20.03.1997 29.05.2009	17.12.2003
CITROEN JUMPY CO 20 HDI LUXE 110 W ... PKW ...	29.04.2005	29.04.2005	
B. M1, 11.11.1920	Erstzulassung	Anmeldung	Abmeldung
Pontiac Trans Sport Kleinbus, W ... Kombi ...	28.01.1997	28.01.1997	
Peugeot 806 St HDI 2,0, W ... PKW ...	06.06.2000	06.06.2000	06.02.2008

Die Zulassung ist die behördliche Registrierung (Anmeldung) eines Kraftfahrzeuges. Das Kfz darf erst nach der Zulassung auf Straßen mit öffentlichem Verkehr verwendet werden. Gemäß § 37 Abs. 1 des Kraftfahrzeuggesetzes (=KFG) sind Kraftfahrzeuge und Anhänger auf Antrag und, soweit dies erforderlich ist, unter Vorschreibung entsprechender Auflagen zum Verkehr zuzulassen, wenn die im Abs. 2 angeführten Voraussetzungen erfüllt sind. Dass bei der Zulassung auch anzusprechen ist, welches Kennzeichen gemäß § 48 KFG das Fahrzeug zu führen hat, sei bemerkt.

Gemäß § 37 Abs. 2 KFG dürfen Kraftfahrzeuge und Anhänger nur zugelassen werden, wenn der Antragsteller glaubhaft macht, dass er der rechtmäßige Besitzer des Fahrzeuges ist oder das Fahrzeug auf Grund eines Abzahlungsgeschäftes im Namen des rechtmäßigen Besitzers innehat, wenn er seinen Hauptwohnsitz oder Sitz, bei Antragstellern ohne Sitz im Bundesgebiet eine Hauptniederlassung im Bundesgebiet hat oder bei Miete des Fahrzeuges aus einem anderen EU-Mitgliedstaat, jedenfalls der Mieter seinen Hauptwohnsitz oder Sitz im Bundesgebiet hat, wenn er eine Erklärung über die beabsichtigte Verwendungsbestimmung des Fahrzeuges abgibt und wenn er an Nachweisen u. a. eine Versicherungsbestätigung für das Fahrzeug gemäß § 61 Abs. 1 erbringt.

Dem abgabenbehördlichen Ermittlungsergebnis zufolge war der in Rede stehende Peugeot auf M1 B. von 6. Juni 2000 bis 06. Februar 2008 zugelassen; dies, obwohl das Anlageverzeichnis der Bw. für das Jahr 2004 diesen Peugeot Kombi, angeschafft im Juni 2000, Anschaffungskosten von € 18.440,73, Nutzungsdauer fünf Jahre und Buchwert von € 4.425 zum Stichtag 1. Jänner 2004 auswies und das Kfz. laut Rechnung vom 8. Juni 2000 an die Hausverwaltung W. verkauft wurde. Aufgrund des Verhaltens der Bw. gegenüber Behörden war den im Anlageverzeichnis erklärten Daten ein höherer Grad an Glaubwürdigkeit als den Kfz-Zulassungsdaten zu bescheinigen. Mangels Vorsteuerabzugsfähigkeit des mit der Rechnung vom 8. Juni 2000 auf die Bw. überwälzten Umsatzsteuerbetrages war dieser den Kfz-Anschaffungsnettokosten hinzuzurechnen und zu aktivieren.

Die Fahrtkosten waren um einen Privatanteil in Höhe von 20% der Fahrtkosten zu kürzen, weil Personenkraftwagen ausschließlich nach ihrer überwiegenden Nutzung dem Betriebsvermögen oder Privatvermögen zuzuordnen sind. Soll der Nachweis für das Ausmaß des Privatanteiles an den Fahrkosten eines Pkw. durch ein Fahrtenbuch erbracht werden, dann muss dieses fortlaufend und übersichtlich geführt sein und Datum, Kilometerstrecke, Ausgangsstrecke und Zielstrecke sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt zweifelsfrei und klar angeben. Ist dies nicht der Fall, so ist die Abgabenbehörde zur Schätzung berechtigt. Dass sich die Behörde über die bloße Behauptung, ein zum Betriebsvermögen gehörender Pkw. werde überhaupt nicht privat benutzt, jedenfalls dann hinwegsetzen kann, wenn kein Fahrtenbuch geführt wird, hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25. April 1972, 2228/ 71 ausgesprochen.

Da die Bw. kein Fahrtenbuch während des Ermittlungszeitraums geführt hatte, hatte die Abgabenbehörde die auf die entsprechenden Einkünfte entfallenden Teile der Kraftfahrzeugkosten gemäß [§ 184 BAO](#) zu schätzen. Obwohl die Bw., abgesehen von den auf Sohn M1 gemeldeten Pkw., bis zum 29. April 2005 zwei, danach drei auf sie gemeldete Kraftfahrzeuge hatte, widersprach es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass das im Betriebsvermögen befindliche Kraftfahrzeug ausschließlich betrieblich verwendet wurde. Dass der Verwaltungsgerichtshof einen Privatanteil in Höhe von 20 % bei zwei im Betriebsvermögen befindlichen Kraftfahrzeugen auch bei Vorhandensein eines dritten, ausschließlich im Privatvermögen befindlichen Kraftfahrzeuges für gerechtfertigt erachtet hatte, war seinem Erkenntnis vom 11. Juli 1995, 91/13/0145, zu entnehmen. Sprachen die Aufzeichnungen und Belege als Nachweis für die wirtschaftliche Gebarung der Bw. für die Vollständigkeit und Richtigkeit des Anlagegüterverzeichnisses für das Jahr 2005, weshalb die Betriebsprüfung in seinem ursprünglichen Ergebnis das Kraftfahrzeug als entnommen zu werten hatte, so legte das Gesamtbild der dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegenen Beweismittel Verhältnisse offen, die nur die Bw. aufklären hätte können. Dass die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhalts dort ihre Grenze hatte, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen konnte, hatte der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 25. Oktober 1995, 94/15/0131, 94/15/0181, ausgesprochen. Dass die belangte Behörde diese Grenze im gegenständlichen Berufungsfall erreicht hatte, machten die im gegenständlichen Streitpunkt erfolglosen Erörterungstermine glaubhaft. Fehlten schlüssige Ausführungen, anhand dieser die Höhe des Privatanteils bestimmt hätte werden können, so war der Privatanteil in Höhe von (zumindest) 20 % der Fahrtkosten festzustellen, wodurch sich eine Änderung des Gewinns bzw. der Überschüsse in Form der Hinzurechnung der nachfolgenden Beträge ergab:

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Selbst. Arbeit	S	S	€	€	€	€
KfzBK Fahrtkosten	35.906,93	37.111,21	344,48	2.232,33	2.406,02	5.118,96
AfA Citroen Jumpy						3.438,81
Kfz-Kosten gesamt	35.906,93	37.111,21	344,48	2.232,33	2.406,02	5.118,96
Kfz-Privatanteil =Gewinnerhöhung	7.181,39	7.422,24	68,90	446,47	481,20	1.023,79
	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Vermietung	S	S	€	€	€	€
KfzBK Fahrtkosten	18.906,91	4.527,27	1.331,37	0,00	84,54	0,00
AfA netto	50.750,00	50.750,00	3.688,00	3.688,00	3.688,00	
Kfz-Kosten bisher	69.656,91	55.277,27	5.019,37	3.688,00	3.772,54	0,00
Korrektur durch UFS: AfA aus na. VSt.	10.150,00	10.150,00	738,00	738,00	738,00	
Kfz-Kosten gesamt neu	79.806,91	65.427,27	5.757,37	4.426,00	4.510,54	0,00
Kfz-Privatanteil Vermietung	15.961,38	13.085,45	1.151,47	885,20	902,11	0,00
Als Werbungskosten	63.845,53	52.341,82	4.605,90	3.540,80	3.608,43	0,00
Bisher berücksichtigt	69.656,91	55.277,27	5.019,37	3.688,00	3.772,54	0,00
Überschusserhöhung V+V	5.811,38	2.935,45	413,47	147,20	164,11	0,00
Kontrolle	2000	2001	2002	2003	2004	2005
Privatanteil	15.961,38	13.085,45	1.151,47	885,20	902,11	0,00
AfA-Anpassung	10.150,00	10.150,00	738,00	738,00	738,00	0,00
Überschusserhöhung	5.811,38	2.935,45	413,47	147,20	164,11	0,00

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Tz 14 PB Gehälter

Tz 15 PB Miete und Telefonkosten für Büro W-Straße

Das im Eigentum der in Rede stehenden Privatstiftung stehende Büro W-Straße wird von der WPS, der GmbH und der Hausverwaltung der Bw. genutzt.

Mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1999 bis 2002 wurden dem Finanzamt

a) die Gehälter des Haustechnikers von S 96.660 für das Jahr 1999, S 155.400,00 für das Jahr 2000, S 205.798,80 für das Jahr 2001, € 16.100 für das Jahr 2002; b) die Gehälter der Sekretärin von S 256.060 für das Jahr 1999, S 245.700 für das Jahr 2000, S 205.798,80 für das Jahr 2001, € 15.680 für das Jahr 2002; c) die Sozialabgaben für die Angestellten von S 107.258,90 für das Jahr 1999, S 112.819,20 für das Jahr 2000, S 125.712,50 für das Jahr 2001, € 9.290,86 für das Jahr 2002; d) der Hausbesorgerlohn von S 250.947,49 für das Jahr 2001 bzw. € 10.372,32 für das Jahr 2002; e) die Sozialabgaben für die Hausbesorgerin von S 75.697,93 für das Jahr 2001, € 4.830,76 für das Jahr 2002; f) die Mieten für das Büro (S 504.000 für das Jahr 1999, S 264.000 jeweils für das Jahr 2000 und 2001, € 12.000 (=S 165.123,60) für das Jahr 2002); g) die Bürotelefonkosten (S 15.139,60 für das Jahr 1999, S 17.406,55 für das Jahr 2000, S 21.405,38 und € 2.659,71 (=S 36.598,41) für das Jahr 2002) als Werbungskosten gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) geltend gemacht.

Unter Pkt. 15 der Stellungnahme vom 1. Juli 2006 zum ersten Fragenkatalog der Betriebsprüferin brachte M1 B. zum Gehalt der Angestellten für das Jahr **1999 vor**, dass ein Teil der Eigentumswohnungen bereits 1997 in die Stiftung eingebracht worden sei. Die Lohnkosten der Sekretärin und des Haustechnikers 1999, die sich fast ausschließlich um die restlichen, nicht in die Stiftung eingebrachten Objekten kümmerten, seien trotzdem noch von der Bw. getragen worden. Grund dafür sei, dass der personelle Aufwand bei Eigentumswohnungen gegenüber Mietwohnungen und Einfamilienhäusern vernachlässigbar sei, weil die Verwaltung von einer fremden Hausverwaltung durchgeführt werde. Renovierungsarbeiten, Hausbetreuung, Verwaltungsarbeiten, Schadensfälle etc. würden dadurch nicht in unseren Zuständigkeitsbereich fallen und würden keinen Personaleinsatz erfordern. Die Buchhaltung samt Versteuerung werde vom Steuerberater erledigt, es sei weder eine Mietzins-, noch eine Betriebskostenabrechnung zu erstellen, und im Normalfall gebe es weder Leerstehungen, noch Mietdifferenzen (1999: € 0). Der Aufwand beschränke sich auf die Verbuchung und Kontrolle der Mieteingänge und bewege sich - gegenüber den wesentlich arbeitsintensiveren Mietwohnungen, Zinshäusern und Einfamilienhäusern - im Bereich von ein bis zwei Prozent. Auch der Umsatz aus Eigentumswohnungen liege im einstelligen Prozentbereich, gemessen am Gesamtumsatz aller Mietobjekte. Eine Weiterverrechnung der Personalkosten an die Stiftung sei daher nicht gerechtfertigt erschienen.

Zur „Aufteilung der Gehälter 2000“ verwies Sohn M1 unter Punkt 26 der Stellungnahme bezüglich der Aufteilung Eigentumswohnungen/Zinshäuser und Einfamilienhäuser auf Punkt 15. und fügte hinzu: Auch im Jahr 2000 habe der überwiegende Teil des Arbeitsaufwandes die Zinshäuser und Einfamilienhäuser betroffen. Das Haus B-Gasse sei per 1. Dezember 2000 in die Stiftung eingebracht worden. Von unseren Angestellten seien alle Arbeiten bis Jahresende ganz normal weitergeführt worden, sodass die Mutter des Bw. auch die Lohnkosten zu tragen gehabt habe. Mangels einer vertraglichen Vereinbarung über die zur Verfügungstellung von Arbeitskräften habe auch keine Weiterverrechnung für diese Tätigkeit stattgefunden. Vollkommen fremdüblich sei, dass im Fall der Veräußerung einer Liegenschaft die bisher angefallenen Verwaltungstätigkeiten bis zur vollständigen Übergabe weitergeführt würden, ohne dass dafür ein Entgelt verrechnet werde. Auch beim Verkauf an einen Außenstehenden werde es kaum Möglichkeiten geben, für jene Tätigkeiten, die der Vorbesitzer zur Unterstützung des neuen Besitzers über einen gewissen Zeitraum durchführt, ein Entgelt zu verlangen. Eine fiktive Aufteilung könne daher nicht zur Anwendung kommen.

Mit dem (zweiten) Fragenkatalog vom 17. August 2006 hielt die Betriebsprüferin der Bw. vor: Trotz Übergabe der Objekte an die Stiftung würden sich verschiedene Aufwendungen im Aufwand V+V finden, die, um eine steuerlich korrekte Ausgangslage zu haben, abgegrenzt und aufgeteilt werden müssten.

Seitens der Betriebsprüferin wurde die ursprüngliche Aufteilung der Gehälter wie folgt dargestellt:

	1999	2000	2001	2002
	S	S	S	€
	96.600,00	155.400,00	205.798,80	16.100,00
	256.060,00	245.700,00	205.798,80	15.680,00
	107.258,00	112.819,20	250.947,49	10.372,32
			125.712,50	9.290,86
			75.697,93	4.830,76
	459.918,00	513.919,20	863.955,52	56.273,94
AR an Stiftung vom 11.11.2002			326.645,42	
Geltend gemachter Aufwand	459.918,00	513.919,20	537.310,10	56.273,94
Für WPS verwaltete Objekte plus	23	23 HL an 12/00	23 HL T10	23 HL T 10 Slbg, H3 und H5 ab 6/02
Aufteilung lt. BP	17	17	63	95
Zurechnung Gehälter lt. BP	78.186,06	87.366,26	338.505,36	53.460,24

Eine Aufteilung nach den erklärten Einnahmen aus den verschiedenen Objekten ergab für die Betriebsprüferin folgendes Bild:

1996	G-Gasse	107.786,00	1,36%		
1996	G-Gasse	126.000,00	1,59%		
1996	G-Gasse	6.000,00	0,08%		
1996	H-Gasse	103.992,00	1,31%		
1996	H-Gasse	117.216,00	1,48%		
1996	I-Gasse.	120.000,00	1,52%		

1996	I-Gasse.	174.252,00	2,20%		
1996	I-Gasse.	249.600,00	3,15%		
1996	I-Gasse.	252.000,00	3,18%		
1996	J-Gasse	63.204,00	0,80%		
1996	A-Gasse	26.450,00	0,33%	17,01%	17,01%
2000	HL	3.249.039,00	41,05%	41,05%	41,05%
2000	H3	1.188.122,00	15,01%		15,01%
2000	H0000	1.256.367,00	15,87%		15,87%
2000	B-Burg	110.000,00	1,39%		1,39%
2000	Soll.	181.500,00	2,29%		
2000	F X	180.000,00	2,27%		
2000	T 10	403.920,00	5,10%	5,10%	5,10%
		7.915.448,00	100,00%	63,16%	95,43%

Unter Bezugnahme auf die Miete für das in Rede stehende Büro ersuchte die seinerzeitige Betriebsprüferin die Bw. um Beantwortung der Fragen, ob von der Stiftung eine Rechnung gestellt werde; ob es einen Mietvertrag zwischen Stiftung und die Bw. gebe; warum die Miete für Büro für zwei Jahre im Aufwand sei, wie der Mieterlös für die W-Straße in der Bilanz (der GmbH) sei, ob es fremdüblich sei, die Miete im Voraus zu bezahlen, und führte diesbezüglich nachfolgende Übersicht ins Treffen:

	1999	2000	2001	2002
	S	S	S	€
Mietaufwand 1999 und 2000	504.000,00			
Miete 2001		264.000,00		
Miete 2002			264.000,00	
Miete ohne Kommentar				12.000,00
Telefon	15.139,60	17.406,55	21.405,38	2.659,71
	519.139,60	281.406,55	285.405,38	14.659,71
Bei gleicher Aufteilung	17	17	63	95
Wäre die Differenz lt. Bp	88.253,73	47.839,11	179.805,39	13.926,72

Im Anschluss an die obige Tabelle stellte die Betriebsprüferin der Bw. zur Position „Einnahme WPS Verwaltung – 300.000 S“ für das Jahr 2001 die Frage: „HN dazu- wofür genau dieser Betrag?“.

Mit Schreiben vom 14. November 2006 behauptete M1 B. zur Büromiete: Auch die Verrechnung der Büromiete durch die Stiftung an die Bw. sei nach wirtschaftlichen Kriterien erfolgt. Die von der Betriebsprüfung vorgelegte Verrechnungsvorgabe habe nicht nachvollzogen werden können. Weitere Unterlagen könnten nach Prüfung der Unterlagen gerne nachgereicht werden.

Mit der an das Finanzamt im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens adressierten Stellungnahme vom 1. Februar 2007 wies Sohn M1 unter dem Punkt „Aufteilung Büroaufwendungen Stiftung“ darauf hin, dass zur Abgrenzung der Gehälter zwischen der Mutter und der Stiftung in der Beantwortung des ersten Fragenkataloges unter Punkt 15. bereits ausführlich Stellung genommen worden sei, und brachte u. a. vor: Die bis zum 31. Dezember 2002 bei der Mutter beschäftigten beiden Dienstnehmer (Sekretärin und Haustechniker) würden, wie bei diesen

Angestelltenverhältnissen durchwegs üblich, nicht aufgrund ihrer erbrachten Leistung, sondern ausschließlich nach ihrer zeitlichen Anwesenheit bezahlt. Es bestehe weder eine Provisionsvereinbarung, noch seien sie sonst in irgendeiner Weise am wirtschaftlichen Erfolg ihres Dienstgeber beteiligt. Um den wirtschaftlichen Verhältnissen zu entsprechen, könne eine all-fällige Aufteilung daher ausschließlich auf die zeitliche Beanspruchung Rücksicht nehmen. Eine Berücksichtigung der Einnahmen der Bw. in der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Form (entweder durch quantitative Auflistung der verwalteten Objekte oder durch eine prozentuelle Aufteilung der Mieteinnahmen) sei hingegen nicht nachvollziehbar. Dies würde zu dem Ergebnis führen, dass jener Teil der Arbeitsleistung der Angestellten höher bewertet werde, der mit hohen Einnahmen verbunden sei, während normalerweise gleichartige Arbeit, die einen geringeren Ertrag mit sich bringe, steuerlich geringer gewichtet werde. Eine solche Regelung sei bei einem Dienstverhältnis einer Sekretärin oder eines Haustechnikers jedoch unüblich.

Vollkommen unberücksichtigt bleibe - trotz entsprechenden Hinweises in der ersten Fragebeantwortung - bei der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Aufteilung auch die Tatsache, dass es eigen und fremd verwaltete Objekte gebe. Die Eigentumswohnungen würden größten Teils von einer fremden Hausverwaltung betreut, sodass sich der Arbeitsaufwand bei diesen Objekten auf die Kontrolle der Mieteinnahmen beschränke. Alle wesentlichen Verwaltungsarbeiten wie die Vergabe, Überwachung und Abrechnung von Renovierungsarbeiten, die Hausbetreuung samt Überwachung, Schadenfälle, der gesamte Bereich der Betriebskostenverwaltung (Strom, Wasser, Müllabfuhr, Schädlingsbekämpfung, Versicherung, etc.) würden dadurch nicht in unseren Zuständigkeitsbereich fallen und würden keinen Personaleinsatz erfordern. Auch die mit einem erhöhten Arbeitsaufwand verbundene Fluktuation der Mieter (Kündigung, Leerstehung, Neuvermietung) finde zu einem überwiegenden Teil im Bereich der Mietwohnungen statt.

Im Anschluss an die obigen Ausführungen listete M1 B. den üblichen Arbeitseinsatz der Sekretärin im Rahmen ihrer monatlichen Arbeitszeit von etwa hundert Stunden unter Berücksichtigung der Aufteilung Mietwohnungen zu Eigentumswohnungen wie folgt auf:

Der Posteingang (Betriebskosten, Instandhaltung, Schäden, Korrespondenz) betrage täglich etwa eine Stunde, wobei von den Eigentumsobjekten lediglich Mieterkorrespondenz kommen könne; von den zwanzig Monatsstunden entfalle daher für ca. ein Schreiben pro Monat ein Anteil von etwa 0,5 Stunden auf die Eigentumswohnungen. Die Telefonate (Professionisten, Hausbesorger, Ämter und Behörden, Mieter) seien täglich etwa zwei Stunden, wobei die Mieter aus den Eigentumswohnungen von der Sekretärin praktisch nur für Fragen in Zusammenhang mit der Miete kontaktiert würden; für alles andere sei deren Hausverwaltung zuständig. Außerdem würden von den etwa zweihundert Wohneinheiten nur rund zehn auf Eigentumsobj-

jekte entfallen; der Anteil der Telefonate von diesen Mietern an den monatlich etwa vierzig Stunden betrage eher unter 0,5 Stunden. Die Mietenkontrolle (Überprüfung des Mieteinges, Mahnschreiben, Rechtsmittel) betrage täglich etwa eine Stunde; seit Jahren gebe es praktisch keine großen Mietunregelmäßigkeiten bei Eigentumsobjekten, während das bei Mietwohnungen und den Einfamilienhäusern regelmäßig vorkomme; von den monatlichen zwanzig Stunden würden daher höchstens weitere 0,5 auf die Eigentumswohnungen entfallen. Die allgemeine Bürotätigkeit (Rechnungskontrolle, Zahlungsverkehr, Bank, Behördenwege, Kopieren) habe ein Ausmaß von etwa zwanzig Stunden mit einem Anteil von 0,5 Stunden für Eigentumswohnungen. Insgesamt liege der Arbeitsaufwand für die Eigentumswohnungen am Gesamtaufwand daher bei etwa zwei Prozent (zwei Stunden von hundert).

Auch unter Berücksichtigung der Anzahl der verwalteten Objekte in Kombination mit der Unterscheidung Eigenverwaltung/Fremdverwaltung errechne sich ein ähnliches Ergebnis: In den Jahren 1999 und 2000 seien nur rund zehn von den insgesamt etwa zweihundert Mietobjekten im Besitz der Stiftung gewesen, das seien fünf Prozent. Da bei den fremd verwalteten Objekten aber nicht einmal die Hälfte der Arbeit anfalle, reduziere sich dieser Anteil auch bei dieser Berechnungsmethode auf etwa zwei Prozent.

Einen Sonderfall stelle in diesem Zusammenhang das Wohnungseigentumsobjekt S-Str. 4711 dar: Die dort vermieteten Wohnungen seien in die Stiftung eingebracht worden, die Mieter seien jedoch während einer gewissen Übergangsfrist von der Hausverwaltung der Bw. betreut worden. Die Hausverwaltung dieses Objektes sei hingegen seit der Inbetriebnahme von der Bw. erledigt worden. Dafür habe die Bw. regelmäßig Verwaltungsrechnungen an die Eigentümergemeinschaft gestellt. Dies bedeute, dass jene Verwaltungstätigkeiten, die von den Dienstnehmern der Bw. für die WEG S-Str. verrichtet worden seien (Hausbetreuung, Reparaturen, Betriebskosten), von dieser WEG auch bezahlt worden seien. Für eine Zurechnung bei den Gehältern fehle für diese Objekte also umso mehr die Grundlage.

Die Hausbesorgerkosten seien hingegen (nicht nur 2001) jeweils in voller Höhe weiterverrechnet worden und würden bei einer allfälligen Aufteilung nicht berücksichtigt zu werden brauchen. Ebenso seien die Lohnkosten der Angestellten im Jahr 2002, in dem sich bereits ein Großteil der Objekte im Eigentum der Stiftung befunden habe, mit Ausgangsrechnung vom X. XXXXXXXX 2002 im Ausmaß von 75% an die W. Immobilien GmbH verrechnet worden. Unter Tz 14 PB stellte die Betriebsprüferin fest, dass sich im Aufwand VuV trotz Übergabe der Objekte an die Stiftung verschiedene Aufwendungen finden würden, die, um eine steuerlich korrekte Bemessungsgrundlage zu haben, abgegrenzt und aufgeteilt werden müssten. Von den Gehaltsaufwendungen seien S 62.548,85 für das Jahr 1999, S 69.893,01 für das Jahr 2000, S 270.804,29 für das Jahr 2001 und € 42.768,19 für das Jahr 2002 nicht anzuerkennen gewesen. (Anmerkung des UFS-Referenten: € 42.768,19 entspricht S 588.503,12)

Unter Tz 15 PB stellte die Betriebsprüferin zu auf das Büro entfallende Kosten fest, dass die Räumlichkeiten im Eigentum der WPS stünden und von WPS, GmbH und HV B. genutzt würden. Im vorliegenden Fall werde die gesamte Miete für das Jahr 2000 ohne Angabe von nachvollziehbaren Gründen im Jahr 1999 vorausbezahlt. Da diese Vorgangsweise einem Fremdvergleich nicht standhalte, setze die BP die Beträge, die auch unter Fremden bezahlt würden, an. Die BP erkenne jedoch eine periodengerechte Verrechnung an.

Abschließend stellte die Betriebsprüferin die Berechnung der fremdüblichen Miet- und Telefonkosten wie folgt dar:

	1999	2000	2001	2002
	S	S	S	€
<i>Mietaufwand fremdüblich</i>	252.000,00	252.000,00	264.000,00	19.185,63
<i>Telefon</i>	15.139,60	17.406,55	21.405,38	2.659,71
<i>Basis für die Verteilung</i>	267.139,60	269.406,55	285.405,38	21.845,34

Auch hier müsse der Aufwand zwischen WPS und HV und GmbH verteilt werden. Die Überzahlung der Stiftung aus 2001 werde in den Jahren 1999, 2000 und 2002 gegenverrechnet.

<i>Aufteilung:</i>	17	17	63	95
<i>Aufwand außerhalb der HV</i>	45.413,73	45.799,11	179.805,39	20.753,07
<i>Verrechnung an WPS</i>			-300.000,00	
	45.413,73	45.799,11	-120.194,61	20.753,07
	-91.212,85	-45.413,73	-45.799,11	-2.106,19
<i>Verrechnung nach Überzahlung</i>	0,00	0,00	0,00	18.646,88
<i>Anzuerkennende BA</i>	267.139,60	269.406,55	285.405,38	3.198,46
<i>Bisher geltend gemacht</i>	519.139,60	281.406,55	285.405,38	14.659,71
<i>Zurechnung lt. Bp</i>	252.000,00	12.000,00	0,00	11.461,25
<i>Kürzung Vorsteuer</i>	50.400,00	2.400,00	0,00	2.292,25

Gegen die obigen Ausführungen brachte Dkfm. Dr. Hopf in der Berufung sinngemäß vor, die Frage, warum die von der Betriebsprüfung vorgenommene Aufteilung der Gehälter zwischen der Bw. und der Stiftung unzutreffend sei, bereits mit Schreiben vom 1. Juli 2006 sowie vom 1. Februar 2007 ausführlich und nachvollziehbar beantwortet zu haben. Die Betriebsprüfung nehme eine Aufteilung ausschließlich nach dem Verhältnis der erklärten Einnahmen der einzelnen Mietobjekte zu den Gesamtmieteinnahmen vor und berücksichtige nicht einmal ansatzweise den für die Gehaltszahlung wesentlich aussagekräftigeren Arbeitsanteil der Angestellten. Dies führe z.B. dazu, dass für eine seit Jahren durchgehend vermietete Eigentumswohnung in der S-Str., für die die Angestellten der Bw. nicht einmal die Hausverwaltung auf Kosten der Bw. durchgeführt (!) und mit der ein Arbeitsaufwand von nicht mehr als eine Stunde pro Jahr verbunden sei, ein Anteil von 3,18 % ausgewiesen sei, während das gesamte Zinshaus B-Straße 3 mit rund fünfzig Mieteinheiten und einem grob geschätzten Gesamtarbeitsaufwand von mehr als hundert Stunden lediglich mit 15,01 angeführt sei.

Zur Vermeidung von Wiederholungen verwies Dkfm. Dr. Hopf auf Punkt 14. der Fragebeantwortung vom 1. Februar 2007, womit dieser Teil der Berufung wurde, und erklärte, dass in

diesem Punkt explizit die Zeitaufteilung der Angestellten-Gehälter, die Rückzahlung der Hausbesorger - Löhne sowie die Tatsache der Fremdverwaltung von den Eigentumsobjekten aufgezeigt werde. Die Betriebsprüfung habe diese Ausführungen gänzlich ignoriert, sei bis zum Entwurf der Niederschrift vom 13. Februar 2007 bei der ursprünglich vorgenommenen Aufteilung geblieben und bleibe auch bis heute jede Erklärung schuldig, warum die Erläuterungen und Berechnungen unzutreffend sein sollen, warum z.B. kein Unterschied gemacht werde, ob ein Objekt von den Angestellten der Bw. oder von einer Fremdverwaltung betreut werde. Die Zahlen, die sich in der Niederschrift vom 14./15. Februar 2007 sowie im Bericht vom 22. Februar 2007 finden, würden überhaupt keinen Hinweis darauf enthalten, wie sie sich errechnen würden und seien daher einer konkreten Berufung nicht zugänglich.

Außerdem habe die Betriebsprüfung gänzlich außer Acht gelassen, dass die Angestellten der Bw. außer der reinen Hausverwaltungstätigkeit für eigene Objekte sowohl Fremdverwaltungen (S-Str., M-Straße) durchgeführt hätten, wofür die Bw. ein Verwaltungshonorar erhalten habe (im Jahr 2000 z.B. S 181.502,32; siehe Beilage 14/1, das fast die Hälfte der gesamten Gehaltskosten der Angestellten - ohne Hausbesorger, die von der Aufteilung nicht betroffen sind - ausmache!), als auch Arbeiten für die selbständige Tätigkeit der Bw. durchgeführt hätten, wie Telefonate, Schriftverkehr, Bankangelegenheiten, Rechnungslegung und -kontrolle, ebenso wie Erledigungen, Reparaturen, Besorgungen, etc. Ab dem Jahr 2001 würden noch weitere externe Büro- und Verwaltungstätigkeiten mit Einnahmen von insgesamt etwa S 400.000 dazukommen (Beilage 14/2), die somit einen Großteil der Gehaltskosten abdecken würden. Auch aus diesem Grund sei die von der Betriebsprüfung vorgenommene Aufteilung der Gehälter einzig nach der Anzahl der vermieteten Objekte (ohne Berücksichtigung der selbständigen Tätigkeit der Bw.) völlig unzutreffend.

Das der Berufung mit der Bezeichnung 14/1 beigelegte Kontenblatt zum 4. März 2002 mit den Angaben „S849200 Sonstige Einnahmen HV - 20%“ wies folgende Buchungszeile aus:

Buch. Per.	Lfd. Nr./ Nr.	Beleg-Datum	Beleg-nummer	Gegen-konto	USt-Art	Umsatz SOLL	Umsatz HABEN	Buchungstext
05/00	E000703/02	22.05.00	5069	S210000	2		9.000,00	M-Straße 18 - WC Verputzen Fri
05/00	E000704/02	22.05.00	5070	S210.000	2		45.060,00	M-Straße 18 - Verwaltung 2000
05/00	E000705/02	22.05.00	5071	S210.000	2		74.242,32	S-Str. 4711 - Verwaltung 2
08/00	E001133/02	23.08.00	8074	S210.000	2		53.200,00	WEG D 4711 – Rechnung WEG vom 1
13/00	S9000000	31.12.00	13234	S900000	2	181.502,32		Sonstige Einnahmen 20%

Das der Berufung mit der Bezeichnung 14/2 beigelegte Kontenblatt zum 11. März 2003 mit den Angaben „S849200 Sonstige Einnahmen HV - 20%“ wies u. a. folgende Buchungszeilen aus:

Buch. Per.	Lfd. Nr./ Nr.	Beleg-Datum	Beleg-nummer	Gegen-konto	USt-Art	Umsatz SOLL	Umsatz HABEN	Buchungstext
02/01	...	...	...	S210000	2		...	...
03/01	E000435/02	08.03.01	3035	S210.000	2		74.242,32	S 4711 – Verwaltung

								2001
...	...	...	...	S210.000	2		...	
08/00	E001133/02	08.03.01	3037	S210.000	2		46.415,83	M18- Verwaltung 2001
...	...	...	...	...	...		...	...
06/01	E000922/02	26.06.01	6062	S210.000	2		45.571,60	XYZ – Rechnung für Beratertätigkeit
...	...	...	...	...	...		...	...
12/01	E001664/02	19.12.01	12052	S210.000	2		300.000,00	WPS-Verwaltung 2001
13/01	E001867/01	31.12.00	13131	S907000	2	730.563,08		Sonstige Einnahmen 20%

Zusammenfassend brachte Dkfm. Dr. Hopf vor, dass gerade bei der sukzessiven Einbringung der Objekte in die Stiftung stets danach getrachtet worden sei, die Abgrenzung so exakt wie möglich vorzunehmen (Verrechnung von Mietentgelt, Aufteilung von Ausgaben entsprechend dem tatsächlichen Leistungsempfänger, Weiterverrechnung der Hausbesorger- und Angestelltenkosten, etc.). Gerade bei den Lohnkosten der Angestellten sei eine Abgrenzung aber einerseits fast nicht möglich gewesen, andererseits wegen der Geringfügigkeit auch kaum vertretbar gewesen. Wenn man bei dem von der Bw. aufgezeigten geringfügigen Arbeitsaufwand der Angestellten für die Verwaltung der Objekte der Stiftung im Ausmaß von etwa 2 % also nicht überhaupt auf eine Aufteilung verzichte, dürfe die Zurechnung folgende Beträge nicht übersteigen:

	<i>1999</i>	<i>2000</i>	<i>2001</i>
	<i>S</i>	<i>S</i>	<i>S</i>
<i>Gehaltskosten Angestellte</i>	<i>459.917,00</i>	<i>513.919,20</i>	<i>537.310,10</i>
<i>Anteil Stiftung</i>	<i>9.198,00</i>	<i>10.278,00</i>	<i>10.746,00</i>

Die Hausbesorgerkosten seien zur Gänze außer Acht gelassen worden, weil sie der Stiftung jeweils in Rechnung gestellt worden seien. Ebenso seien die Angestelltegehälter 2002 nicht aufgeteilt worden, weil dafür eine Abrechnung im Ausmaß von 75% vorgenommen worden sei (Nachstiftung der beiden Häuser B-Straße 3 und 00000 mit einem geschätzten Jahresverwaltungsanteil von jeweils 20% per Jahresmitte, somit die Hälfte von 40 % = 20 % Anteil der Steuerpflichtigen zuzüglich der bei ihr verbliebenen Einfamilienhäuser = 25 %).

Den obigen Ausführungen zur Tz 02 PB konterte der steuerliche Vertreter in der Berufung: Seit 1997 stehe das Büro W-Straße im Eigentum der WPS, werde jedoch für die Hausverwaltung sowie als Büro für die selbständige Tätigkeit der Bw. in den Jahren bis 2003 verwendet. Dafür habe die Bw. in den Jahren 1998 bis 2002 Miete an die Stiftung bezahlt, die diese folgerichtig als Einnahme verbucht und der Körperschaft- und Umsatzsteuer unterworfen habe. In den Steuererklärungen der Bw. würden diese Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie in Form der Aufteilung der allgemeinen Werbungskosten auch auf die selbständige Tätigkeit dort als Betriebsausgaben aufscheinen. Im Zuge der Einbringung des Büros in die Stiftung sei übersehen worden, diese Kosten bereits im Jahr 1998 von der Stiftung an die Hausverwaltung bzw. selbständige Tätigkeit der Bw. zu verrechnen, sodass im Dezember 1999 sowohl die Jahresmiete 1998 als auch die Jahresmiete

1999 zur Vorschreibung gekommen und auch tatsächlich überwiesen worden sei. In den Folgejahren sei die Miete jeweils periodengerecht vorgeschrieben und beglichen worden. Zur Aufteilung dieser Kosten auf „WPS/HV/GmbH“ merkte der steuerliche Vertreter an: Bei der GmbH handle es sich vermutlich (nähere Angaben würden zur Gänze fehlen) um die W. Immobilien GmbH, die einerseits erst im November 2001 übernommen worden sei, andererseits im Alleineigentum der Stiftung stehe. Bis zur Einbringung des Hauses B-Gasse Ende 2000 hätten sich somit lediglich die Eigentumswohnungen S-Str., G-Gasse, H-Gasse, J-Gasse und A-Gasse im Eigentum der Stiftung befunden. Jedoch seien diese Wohnungen entweder von einer externen Hausverwaltung betreut worden (G-Gasse, H-Gasse, J-Gasse, A-Gasse), sodass diesbezüglich praktisch kein Betreuungsaufwand angefallen sei, oder sei die Hausverwaltung von der Bw. (und zwar für die gesamte Wohnhausanlage) erfolgt, jedoch habe sie dafür ein Verwaltungshonorar verrechnet und erhalten, sodass dem Mietaufwand an die Stiftung ein diesen Anteil wesentlich übersteigendes Einkommen gegenüberstehe (im Jahr 2000 z.B. Verwaltungseinnahmen von S 181.502,32 siehe Beilage 14/1). Zur Vermeidung von Wiederholungen verwies Dkfm. Dr. Hopf auf die Begründungen zur Berufung gegen die Tz 14 oben. Auch bezüglich der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Aufteilung der Telefonkosten würden die gleichen Überlegungen gelten. Gerade die Fremdverwaltungen würden einen höheren Verwaltungsaufwand erfordern und somit auch höhere Telefonkosten, diese würden sich jedoch ebenfalls in den Verwaltungseinnahmen (siehe oben) niederschlagen und würden somit nicht eine Kürzung der Telefonkosten rechtfertigen. *„Diese wäre praktisch nur bei den restlichen vermieteten Eigentumswohnungen G-Gasse, H-Gasse und J-Gasse denkbar“* (Originalzitat Ende), würden hier jedoch nur noch die untergeordneten Mietangelegenheiten betreffen und nicht die wesentlich aufwändigere Verwaltung, die ja von einer externen Hausverwaltung durchgeführt werde. Denkbar sei somit höchstens eine Aufteilung im Bereich von unter 1% der Telefonkosten, die somit wegen der Geringfügigkeit praktisch nicht erfassbar sei. Des Weiteren merkte der steuerliche Vertreter an, dass das Büro W-Straße über zwei Telefonanschlüsse verfüge, von denen einer auf die WP-Stiftung angemeldet sei; die dafür anfallenden Kosten würden von der Stiftung alleine getragen. Praktisch sei es nicht durchführbar, jedes einzelne Gespräch auf dessen Zuordnung zu überprüfen und dementsprechend die richtige Leitung auszuwählen, trotzdem sei durch die bewusste Aufteilung dieser beiden Anschlüsse auf die Stiftung einerseits, die Hausverwaltung/selbständige Tätigkeit der Bw. andererseits Vorkehrung getroffen worden, dass zumindest eine den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen annähernd entsprechende steuerliche Abgrenzung vorgenommen werde. Im Anschluss daran warf Dkfm. Dr. Hopf der Betriebsprüfung vor, diese habe die Frage einer allfälligen Aufteilung der Telefonkosten während der gesamten Betriebsprüfung nie gestellt, hielt fest, dass ein entsprechendes Vorbringen erstmalig kommentarlos im Entwurf zur

Schlussbesprechung vom 15. November 2006 aufscheine, der jedoch weder der Bw., noch deren Vertreter M1 B. zugestellt worden sei, behauptete nach Zitierung des [§ 115 Abs. 1 BAO](#) (demzufolge die Abgabenbehörde „die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln hat, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.“), dass dies ganz offensichtlich auch bei dieser Frage nicht geschehen sei, und fügte ergänzend hinzu: Anstelle einer einfachen Frage während der Betriebsprüfung, eines Vorhaltes oder zumindest einer genaueren Untersuchung werde von der Betriebsprüfung kommentarlos der für die Bw. schlechteste Fall angenommen, der dann erst im Zuge einer Berufung bekämpft werden müsse, obwohl die Verhältnisse mit minimalem Aufwand (Vorlage einer Kopie der Telefonrechnungen an die Stiftung) geklärt hätten werden können.

Nach der Einbringung der Häuser B-Gasse und C-Gasse Ende 2000 erfolge die Verrechnung der Verwaltungskosten (Büromiete + Gehaltskosten) für das Jahr 2001 in Form einer Honorarnote der Bw. an die Stiftung über S 300.000, sodass die Aufwendungen zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Anteil abgedeckt seien. Neben den Einnahmen von der Stiftung habe die Bw. in diesem Jahr nämlich auch Einnahmen von Fremdfirmen im Gesamtausmaß von mehr als S 400.000 verzeichnet (siehe noch einmal Beilage 14/2), die in der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Aufteilung Bürokosten keine Berücksichtigung finden würden.

Zwar erfolge im Jahr 2002, in dem die Häuser B-Straße 3 und 00000 sowie A-Straße 49 in die Stiftung eingebracht worden seien, letztmalig eine Verrechnung von Bürokosten von der Stiftung an die Bw., im Gegenzug seien die Gehaltskosten der Angestellten durch Weiterverrechnung bereits von der Stiftung in diesem Jahr getragen worden, sodass insofern ein Ausgleich geschaffen worden sei, der den tatsächlichen Verhältnissen am ehesten entspreche. Auch in diesem Jahr habe die Bw. nämlich Einnahmen aus externen Büro- und Verwaltungstätigkeiten von insgesamt € 60.000 verzeichnet (siehe Beilage 15/1). Ab 2003 sei praktisch die gesamte Verwaltungstätigkeit durch die Stiftung bzw. deren GmbH erfolgt, die sowohl die Lohnkosten, als auch sämtliche Büroaufwendungen selber getragen habe, sodass eine Abgrenzung und Weiterverrechnung nicht mehr erforderlich gewesen sei. Eine Aufteilung der Bürokosten sei daher einerseits wegen des wesentlich geringeren als von der Betriebsprüfung behaupteten und damit kaum messbaren Anteils von tatsächlich unter 1%, andererseits wegen der hohen Einnahmen, die mit dieser Bürotätigkeit verbunden gewesen seien, nicht gerechtfertigt.

Mit der beim Unabhängigen Finanzsenat am 2. Oktober 2009 eingelangten Stellungnahme zur Berufung ersuchte die Betriebsprüferin die Bw., was den Streitpunkt Gehälter betrifft, um Vorlage von Unterlagen zum Punkt Gehälter zwecks Schätzung des Aufteilungsschlüssels, detail-

liert nach Jahren. Betreffend Tz 15 PB ersuchte die Betriebsprüferin um Vorlage der in den Streitjahren gültigen Mietverträge samt Zahlungsnachweis für sämtliche im Aufwand verbuchte Mietzinszahlungen ebenso wie um Darlegung und Vorlage der Grundlagen, aufgrund derer sich der in den Streitjahren in Anwendung gebrachte Kostenaufteilungsschlüssel ergeben habe.

Im Zuge des am 20. Jänner 2010 abgehaltenen Erörterungsgesprächs verwies M1 B. zur Tz. 14 und 15 PB Aufteilung Gehälter, Miete, Telefonkosten für das Büro W-Straße auf das Schreiben vom 1. Februar 2007, wo abweichend von der Betriebsprüfung ein anderer Aufteilungsschlüssel beantragt werde; Dkfm. Hopf. gab zu Protokoll, dass der Aufteilungsschlüssel sich auf den Stundeneinsatz 98 % Bw./2 % Stiftung beziehe.

In der am 1. Juli 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung brachte Dkfm. Dr. Hopf vor: Ab der Übertragung der Objekte an die Stiftung werde die Buchhaltung, also auch die Aufbuchung der Belege etc. von seiner Kanzlei vorgenommen, während dies davor Aufgabe der Hausverwaltung gewesen sei.

Aufgrund der strengeren Rechnungslegungsvorschriften bei der Stiftung sei eine exakte Verrechnung notwendig gewesen und sei auch erfolgt, damit nicht danach das Vorliegen überhöhter Aufwendungen beanstandet werden könne.

Den Ausführungen der Amtsvertreterin Gürschka, denen zufolge die Aufteilung der Betriebsprüferin so erfolgt sei, dass zunächst ein 17%-Anteil für die Stiftung angesetzt worden sei (1999 und 2000) und sich dieser Prozentsatz danach schlüssigerweise nach Maßgabe der Übertragung der Objekte an die Stiftung auf 63 bzw. 95% gesteigert habe, warf M1 B. die mangelnde Beachtung dessen dabei, dass nur eine Aufteilung der entsprechenden Gehaltsaufwendungen nach dem Zeiteinsatz sinnvoll sein könne, vor, behauptete, die Prüferin habe unschlüssigerweise jedoch die Einnahmen herangezogen, kritisierte, dass der Umstand, dass die Gehälter auch dazu gedient hätten, Einnahmen aus der Verwaltung von Fremdobjekten zu lukrieren, ebenfalls nicht Berücksichtigung gefunden habe, wertete den Inhalt des Verweises, dass ab dem Jahr 2001 der Anteil der Stiftung ansteigen müsse, als prinzipiell zutreffend und fügte dem Gesagten hinzu, dass dem Umstand jedoch in Form der Legung der Ausgangsrechnung in Höhe von S 326.645,42 an die Stiftung am 11. November 2001 Rechnung getragen worden sei.

Nach dem Bedenkenvorhalt des Dkfm. Dr. Hopf, demzufolge der Aufwand in Wahrheit nicht in der ausgegebenen Höhe erwachsen sei, da er teilweise im Rahmen von Hausverwaltungen von Fremdhäusern durch die Betriebskostenabrechnung ersetzt bzw. vermindert worden sei, äußerte Sohn M1 sein Einverständnis mit einer Erhöhung des Anteils Stiftung auf 6 %, dies aber durchgehend für alle Jahre. Der Grund hierfür sei darin zu sehen, dass aktenkundigerweise 2001 ein Teilbetrag von S 326.645,42 an die Stiftung weiterfakturiert worden sei;

auch für das Jahr 2002 sei eine Weiterverrechnung in Höhe von 75% der geltend gemachten Gehaltsaufwendungen erfolgt. Es möge aber sein, dass die Bezahlung dieses letzteren Betrages erst 2003 erfolgt sei, weshalb er in der Abrechnung 2002 noch nicht aufscheine. Derselbe Aufteilungsschlüssel könne auch betreffend die Feststellungen der Tz 15 angewandt werden.

rechtliche Würdigung

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) zu schätzen; dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Zu schätzen ist gemäß [§ 184 Abs. 2 BAO](#) insbesondere dann, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind. Zu schätzen ist gemäß [§ 184 Abs. 3 BAO](#) ferner, wenn der Abgabepflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Abgabenvorschriften zu führen hat, nicht vorlegt oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen sachlich unrichtig sind oder solche formelle Mängel aufweisen, die geeignet sind, die sachliche Richtigkeit der Bücher oder Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen.

Nach Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten 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 (vgl. Ritz, BAO³, Tz 8 zu [§ 167 BAO](#) samt den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 25. April 1996, 95/16/0244; 19. Februar 2002, 98/14/0213; 9. September 2004, 99/15/0250).

Mit dem 2. Fragenkatalog stellte die Betriebsprüferin die Aufteilung nach den erklärten Einnahmen aus den verschiedenen Objekten wie folgt dar:

1996	G-Gasse	107.786,00	1,36%		
1996	G-Gasse	126.000,00	1,59%		
1996	G-Gasse	6.000,00	0,08%		
1996	H-Gasse	103.992,00	1,31%		
1996	H-Gasse	117.216,00	1,48%		
1996	I-Gasse.	120.000,00	1,52%		
1996	I-Gasse.	174.252,00	2,20%		
1996	I-Gasse.	249.600,00	3,15%		
1996	I-Gasse.	252.000,00	3,18%		
1996	J-Gasse	63.204,00	0,80%		
1996	A-Gasse	26.450,00	0,33%	17,01%	17,01%
2000	HL	3.249.039,00	41,05%	41,05%	41,05%
2000	H3	1.188.122,00	15,01%		15,01%
2000	H5	1.256.367,00	15,87%		15,87%
2000	B-Burg	110.000,00	1,39%		1,39%
2000	Soll.	181.500,00	2,29%		
2000	F X	180.000,00	2,27%		

2000	T 10	403.920,00	5,10%	5,10%	5,10%
		7.915.448,00	100,00%	63,16%	95,43%

Im Berufungsverfahren legte die Bp betreffend Gehälter folgende Aufteilungsvarianten offen:

	1999	2000	2001	2002
	S	S	S	€
	96.600,00	155.400,00	205.798,80	16.100,00
	256.060,00	245.700,00	205.798,80	15.680,00
	107.258,00	112.819,20	250.947,49	10.372,32
			125.712,50	9.290,86
			75.697,93	4.830,76
	459.918,00	513.919,20	863.955,52	56.273,94
AR an Stiftung vom 11.11.2002			326.645,42	
Geltend gemachter Aufwand	459.918,00	513.919,20	537.310,10	56.273,94
Für WPS verwaltete Objekte plus	23	23 HL an 12/00	23 HL T10	23 HL T 10 Slbg, H3 und H5 ab 6/02
Aufteilung lt. BP	17	17	63	95
Zurechnung Gehälter lt. BP	78.186,06	87.366,26	338.505,36	53.460,24

Im Gegensatz zur ursprünglichen Variante stand die Variante der Hinzurechnung der nachfolgend angeführten Summen, die die Betriebsprüferin unter der Tz 14 PB als Gehälter bezeichnet und den Einkommensteuerbemessungsgrundlagen für die Jahre 1999 bis 2002 zugrunde gelegt hatte, ohne die Ermittlungsdaten für diese Beträge offen zu legen:

Zurechnung Gehälter lt. PB	62.548,85	69.893,01	270.804,29	42.768,19
----------------------------	-----------	-----------	------------	-----------

Hinsichtlich der auf Miete und Telefon entfallenden Kosten für die Jahre 1999 bis 2002 stand folgende Kostenaufteilungsvariante in Streit:

	1999	2000	2001	2002
	S	S	S	€
<i>Mietaufwand fremdüblich</i>	252.000,00	252.000,00	264.000,00	19.185,63
<i>Telefon</i>	15.139,60	17.406,55	21.405,38	2.659,71
<i>Basis für die Verteilung</i>	267.139,60	269.406,55	285.405,38	21.845,34

Auch hier müsse der Aufwand zwischen WPS und HV und GmbH verteilt werden. Die Überzahlung der Stiftung aus 2001 werde in den Jahren 1999, 2000 und 2002 gegenverrechnet.

<i>Aufteilung:</i>	17	17	63	95
<i>Aufwand außerhalb der HV</i>	45.413,73	45.799,11	179.805,39	20.753,07
<i>Verrechnung an WPS</i>			-300.000,00	
	45.413,73	45.799,11	-120.194,61	20.753,07
-91.212,85	-45.413,73	-45.799,11		-2.106,19
<i>Verrechnung nach Überzahlung</i>	0,00	0,00	0,00	18.646,88
<i>Anzuerkennende BA</i>	267.139,60	269.406,55	285.405,38	3.198,46
<i>Bisher geltend gemacht</i>	519.139,60	281.406,55	285.405,38	14.659,71
<i>Zurechnung lt. Bp</i>	252.000,00	12.000,00	0,00	11.461,25
<i>Kürzung Vorsteuer</i>	50.400,00	2.400,00	0,00	2.292,25

Mit der Berufung brachte Dkfm. Hopf klar und eindeutig zum Ausdruck, dass das Büro W-Straße seit 1997 im Eigentum der WP-Stiftung stehe, jedoch für die Hausverwaltung sowie als Büro für die selbständige Tätigkeit der Bw. in den Jahren bis 2003 verwendet werde. Da die

Bw. Zahlungen für das Büro an die Stiftung in den Jahren 1998 bis 2002 geleistet und das in Rede stehende Büro über zwei Telefonanschlüsse verfügt hatte, von denen einer auf die WP-Stiftung in den Streitjahren angemeldet war, begründete die gemeinsame Nutzung des Büros für Objekte von verschiedenen Eigentümern Gemeinschaftskosten, deren Teilbeträge mangels eindeutiger Feststellbarkeit gemäß [§ 184 BAO](#) zu schätzen waren. War der Berufung zufolge eine Abgrenzung bei den Lohnkosten der Angestellten fast nicht möglich, so bestand seitens der belangten Behörde mangels Vorlage von entsprechenden Unterlagen keine andere Möglichkeit, als den für das jeweilige Jahr entsprechenden Aufteilungsschlüssel betreffend die Gehaltskosten im Schätzungswege zu ermitteln.

Für die Abänderung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1999, was die Position Gehälter betrifft, bzw. für die Abweisung der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2002 sprach, dass dem Finanzamt mit den Abgabenerklärungen für die Streitjahre 1999 bis 2002 auf die Liegenschaften B-Straße 3 - 00000 entfallende Verwaltungskosten für die Jahre 1999 bis 2002 angezeigt worden waren; Verwaltungskosten aus der Liegenschaft C-Gasse 10 wurden letztmalig für das Jahr 1999 erklärt. Erachtet M1 B. den Inhalt des Verweises der Amtsvertreterin, demzufolge der Anteil der Stiftung ab dem Jahr 2001 ansteigen müsse, als prinzipiell zutreffend, so erwies sich das Schätzungsergebnis tendenziell als richtig. Hatte Sohn M1 sein Einverständnis mit einer Erhöhung des Anteils Stiftung auf 6 % geäußert, so übertraf diese Prozentsatzangabe jene der Betriebsprüfung (5 %) für das Jahr 2002 nur geringfügig. Ist das Ziel jeder Schätzung, den wahren Besteuerungsgrundlagen möglichst nahe zu kommen, so war die Anwendung des von der Betriebsprüferin bereits im Betriebsprüfungsverfahren ermittelten Aufteilungsschlüssel hinsichtlich der Gehälter, den Büromietzins und der Telefonkosten für das Jahr 2002 zu Gunsten der Bw. zu bestätigen.

Für die Anwendung der von der Betriebsprüferin in Anwendung gebrachten Prozentsätze hinsichtlich der in Rede stehenden Kosten für die Jahre 1999 bis 2001 samt den EDV-Honorarkosten für das Jahr 1999 sprach die Tatsache, dass eigenverwaltete Liegenschaften in die Privatstiftung ab dem Jahr 1997 eingebracht worden waren, womit sich das Kostenverhältnis zwischen der Bw. und der Privatstiftung innerhalb des Zeitraums von 1999 bis 2002 verändert hatte. Diesem Umstand würde mit der Erlassung von Einkommensteuerbescheiden für diese Jahre unter Zugrundelegung des von M1 B. in der Berufungsverhandlung vom 1. Juli 2010 vorgeschlagenen Aufteilungsschlüssels nicht im entsprechenden Umfang Rechnung getragen werden, weshalb sich die Anwendung eines Aufteilungsschlüssels mit 6 % für jedes einzelne der Jahre 1999 bis 2001 zwangsläufig als unschlüssig erweisen würde.

Mangels Vorlage entsprechender Beweismittel zwecks Dokumentation der von der Bw. angewandten Aufteilungskriterien beispielsweise im Betriebsprüfungsverfahren hatte die Betriebs-

prüferin den Aufteilungsschlüssel für das jeweilige Jahr im Schätzungsverfahren gemäß [§ 184 BAO](#) zu ermitteln. Dabei war zu beachten, dass jeder Beleg im Rechnungswesen den Nachweis einer Buchung darstellt. Galt für die Bw. die Vermutung, der Aufteilungsschlüssel wäre anhand von Aufzeichnungen und Belegen korrekt ermittelt worden, obwohl der steuerliche Vertreter dem Unabhängigen Finanzsenat, geschweige denn der Amtsvertreterin diese Aufzeichnungen selbst in der Berufungsverhandlung vom 1. Juli 2010 nicht offen gelegt hatte, so war den Buchungen unter der Annahme, ihnen wären entsprechende Belege und Zahlungsflüsse zugrunde gelegen, erhöhte Beweiskraft zuzusprechen. Weist Tz 15 PB die „Verrechnung an WPS“ mit einem Betrag von S 300.000 aus, der dem Finanzamt als Beilage 14/2 zur Berufung vorgelegten Kontoblatt zufolge am 19. Dezember 2001 verbucht worden sein soll und der der Höhe nach geeignet war, nicht nur die Miet- und Telefonkosten für die Jahre 1999 bis 2001, sondern auch einen Teil der für das Folgejahr folgenden Kosten dieser Art zu bedecken, so war der Überzahlungscharakter des letztgenannten Betrages, wenn seiner Zahlung eine betriebliche Veranlassung zugrunde gelegen sein soll, ein Indiz dafür, dass die Betriebsprüferin den innerhalb einer Bandbreite zu ermittelnden Prozentsatz höher ansetzen hätte können. Ist Ritz, BAO³, Tz 3 zum [§ 184 BAO](#) und den dort zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofs vom 15. Mai 1997, 95/16/0144; 23. April 1998, 97/15/0076; 26. November 1998, 95/16/0222, und 9. Dezember 2004, 2000/14/0166, zufolge jeder Schätzung eine gewisse Ungenauigkeit immanent, so markierte der von der Betriebsprüfung offensichtlich zu Gunsten der Bw. in Ansatz gebrachte Aufteilungsschlüssel für jedes einzelne der in Rede stehenden Jahre die äußerste Grenze der letztangesprochenen Bandbreite. Zum Beweis dafür sei der von der Betriebsprüfung für das Jahr 2002 in Anwendung gebrachte Prozentsatz von 5 % genannt, den M1 B. mit dem Vorschlag eines Aufteilungsschlüssels von 6 % überboten hatte. Aufgrund der obigen Ausführungen waren die übrigen Ausführungen der Bw. zu den gegenständlichen Streitpunkten im Berufungsverfahren nicht dazu geeignet, eine Abänderung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2002 zu Gunsten der Bw. zu begründen.

Gegen die Bestätigung der Zurechnung der in Tz 14 PB als „nicht anerkannte Gehaltsaufwendungen“ bezeichneten Summen - S 62.548,85 (1999), S 69.893 (2000), S 270.804,29 (2001); € 42.768,19 (2002) - sprachen die Ausführungen zum gegenständlichen Punkt in der Berufung, denen zufolge diese Zahlen überhaupt keinen Hinweis darauf enthielten, wie sie sich errechnen, weshalb sie einer konkreten Berufung nicht zugänglich seien. Damit war wieder die ursprüngliche Berechnungsvariante der Betriebsprüferin Gegenstand der Berufungsverhandlung, was die den Parteien in der Berufungsverhandlung vorgelegte Zahlenübersicht mit der Anführung des Zahlenmaterials der ursprünglichen Berechnungsvariante bewies.

Für die Anwendung des ursprünglichen Aufteilungsschlüssels betreffend die Gehälter für die Jahre 1999 bis 2002 war entscheidend, dass die Betriebsprüfung der Bw. die Grundlagen hinsichtlich des im Schätzungswege gemäß [§ 184 BAO](#) ermittelten Aufteilungsschlüssels bereits im 2. Fragekatalog offen gelegt hatte. Im Berufungsverfahren hat die Amtsvertreterin mit den im Fragebogen ausgewiesenen Prozentsätzen argumentiert, wofür als Beweis die anlässlich der Berufungsverhandlung am 1. Juli 2010 aufgenommene Niederschrift mit den protokollierten Angaben der Amtsvertreterin Gürschka genannt sei. Von der in Rede stehenden Zahlenübersicht wurde je ein Exemplar jeder Partei, jedem Beisitzer sowie dem Vorsitzenden in der Berufungsverhandlung vorgelegt. Unabhängig von dieser Zahlungsübersicht hatte sich M1 B. für die Anwendung desselben Aufteilungsschlüssels bei den Feststellungen der Tz. 14 und 15 PB im Zuge der Berufungsverhandlung vom 1. Juli 2010 ausgesprochen.

Anstatt der ursprünglichen Berechnungsvariante der Bp begründete Überlegungen entgegenzuhalten und die „tatsächlichen“ Verhältnisse anhand des von der Bw. entwickelten Gegenkonzepts samt Zahlenmaterial, deren Rechenschritte anhand von Beweismittel belegbar sein hätten müssen, offen zu legen beschränkte sich Sohn M1 in der Berufungsverhandlung vom 1. Juli 2010 auf die Führung einer Diskussion über den Aufteilungsschlüssel, bei der die Argumentation des Sohns der Bw. mit der Annahme des Bestands einer schlüssigen und anhand von Aufzeichnungen überprüfbarer Gegenvariante der Bw. unvereinbar war. Seitens des Unabhängigen Finanzsenats bestanden daher keine Bedenken, die von der Bp in der Tz 14 des 2. Fragenkatalogs als zuzurechnende Gehälter bezeichneten Beträge von S 78.186,06 für das Jahr 1999, S 87.366,26 für das Jahr 2000, 338.505,36 für das Jahr 2001 und € 53.460,24 für das Jahr 2002 (anstelle der in der Tz 14 PB angeführten Summen (S 62.548,85 (1999), S 69.893 (2000), S 270.804,29 (2001); € 42.768,19 (2002)) als „nicht anerkannte Gehaltsaufwendungen“ den Einkommensteuerbemessungsgrundlagen für die Jahre 1999 bis 2002 zuzurechnen.

Zum thematisierten Anfall von weiteren externen Büro- und Verwaltungstätigkeiten mit Einnahmen von insgesamt S 400.000 ab dem Jahr 2001, mit dem **ein Großteil** der Gehaltskosten abgedeckt werden soll, sei daran erinnert, dass sich das Kostenaufteilungsverhältnis seit dem Jahr 1999 zu Ungunsten der Bw. verändert hat. Damit war der mit Einnahmen verbundene Tätigkeitsanfall für die Zukunft nur als eine für die Finanzbehörden bestimmte Ankündigung von für die Zukunft zu erwartenden Kapitaltransaktionen zu werten, deren Prüfung auf betriebliche Veranlassung jedoch den Abgabenbehörden erster Instanz vorbehalten bleibt. Die Anwendung des Aufwendungsschlüssels von 17% auf alle unter den Tz 14, 15 und 16 PB erfassten Kosten für die Jahre 1999 und 2000 indizierte die Tatsache, dass die steuerlich vertretene Bw. dem Finanzamt an Einkünften aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich der Streitjahre 1999 bis 2000 u. a. solche aus den verwalteten Häusern in der B-Gasse sowie in

der C-Gasse erklärt hatte, wobei die Bw. die Vermietung dieser Objekte am 30. November 2000 beendet hatte. Sollen trotz der Einbringung des Zinshauses B-Gasse in die Stiftung per 1. Dezember 2000 alle Arbeiten von den Angestellten bis Jahresende weitergeführt worden sein und soll die Bw. auch die Lohnkosten getragen haben, so wäre es der Bw. zuzumuten gewesen, für Beweismittel vorzusorgen und eine vertragliche Vereinbarung über die der Stiftung zur Verfügung gestellten Arbeitskräfte abzuschließen. Mangels einer Vereinbarung über die Weiterverrechnung der auf diese Tätigkeiten entfallenden Kosten, aber auch aufgrund der Tatsache, dass die Bw. für die Jahre 1999 und 2000 Hausverwaltungskosten von S 298.881 (1999) und S 298.455 (2000), also der Höhe nach nur geringfügig abweichende Kosten erklärt hatte, war daher der Berufungsentscheidung der der Höhe nach mit 17% gleichbleibende Aufteilungsschlüssel für die Jahre 1999 und 2000 laut Betriebsprüfung zugrunde zu legen.

Was das Streitjahr 2001 betrifft, wurden Einkünfte aus den beiden an die WP-Stiftung am 26. Juni 2002 verkauften Zinshäuser in der B-Straße für das Jahr 2001 offen gelegt. Ein Vergleich der Kostenposition „Hausverwaltung“ für die Jahre 1999 bis 2002, ausgehend von den Kosten (S 236.767) für das Jahr 2002 bewies, dass diese Kosten 79,22% von den mit S 298.881 für das Jahr 1999 bzw. 79,33% von den mit S 298.455 für das Jahr 2000 erklärten Hausverwaltungskosten entsprachen. Die Notwendigkeit der Abgrenzung der Verwaltungskosten zwischen der Bw. und der Privatstiftung (nicht nur) im Jahr 2001 indizierte auch die in Rede stehende Kostenposition für das Jahr 2002 - € 15.912,90 (= S 218.966,28) -, wenn der letztgenannte Betrag 73,26 % von S 298.881 (1999), 73,36 % von S 298.455 (2000) und 92,48% von S 236.767 (2001) entsprach.

Anstatt ihre abgabenrechtlichen Interessen wahrzunehmen und eine Stellungnahme zu den Gehältern für das Jahr 2001 beispielsweise im Betriebsprüfungsverfahren abzugeben, begnügte sich die Bw. mit der Einbringung des von ihrem Sohn M1 verfassten Schreibens vom 1. Juli 2006, in dem die Frage nach den Gehältern 2001 mit dem Wort „offen“ beantwortet wird; dies mit folgenden allgemein gehaltenen Begleittext: *„Aufgrund des Umfanges des Fragenkataloges konnten bisher nicht alle Punkte abgearbeitet werden. Ich habe bisher rund 100 (!) Stunden dafür aufgewendet, die Unterlagen (teilweise aus dem Archiv) herauszusuchen, Zahlungsflüsse nachzuverfolgen, in Finanz- und Rechtsunterlagen zu recherchieren, Besprechungen mit dem Steuerberater abzuhalten und die vorliegende, bis jetzt umfangreiche Beantwortung zu verfassen. Die noch offenen Punkte betreffen die Verrechnung der Büro- und Lohnkosten, die - meistens nachträglich - an den tatsächlichen Leistungsempfänger umgebucht wurden. Die diesbezüglichen Erläuterungen werden nachgereicht.“*

Dass die Bw. der Betriebsprüfung eine Antwort auf die offene Frage weiterhin schuldig geblieben war, bewies jenes Ersuchen der Betriebsprüferin um Vorlage der Unterlagen zu diesem

Punkt zwecks Schätzung des Aufteilungsschlüssels, detailliert nach Jahren, das Bestandteil der (beim Unabhängigen Finanzsenat am 2. Oktober 2009 eingelangten) Stellungnahme zur Berufung war. Hatte die Bw. undurchsichtige Verrechnungsvorgänge zugelassen, ohne dass Dkfm. Dr. Hopf, geschweige denn M1 B. den von der Betriebsprüfung in Anwendung gebrachten Prozentsatz durch eine lückenlose Beweisführung spätestens in der Berufungsverhandlung vom 1. Juli 2010 zu widerlegen vermochte, so hatte die Bw. das damit verbundene steuerliche Risiko selbst zu tragen.

	1999	2000	2001	2002
	S	S	S	€
	96.600,00	155.400,00	205.798,80	16.100,00
	256.060,00	245.700,00	205.798,80	15.680,00
	107.258,00	112.819,20	250.947,49	10.372,32
			125.712,50	9.290,86
			75.697,93	4.830,76
	459.918,00	513.919,20	863.955,52	56.273,94
AR an Stiftung vom 11.11.2002			326.645,42	
Geltend gemachter Aufwand	459.918,00	513.919,20	537.310,10	56.273,94
Für WPS verwaltete Objekte plus	23	23 HL an 12/00	23 HL T10	23 HL T 10 Slbg, H3 und H5 ab 6/02
Aufteilung lt. BP	17	17	63	95
Zurechnung Gehälter lt. BP	78.186,06	87.366,26	338.505,36	53.460,24
Zurechnung Gehälter lt. UFS	78.186,06	87.366,26	338.505,36	53.460,24

Für die Bw. war aus der Widersprüchlichkeit der am 1. Juli 2010 protokollierten Angaben des M1 B., denen nach *eine Weiterverrechnung in Höhe von 75 % der geltend gemachten Gehaltsaufwendungen auch für das Jahr 2002 erfolgt ist, es aber sein mag, dass die Bezahlung dieses letzteren Betrages erst 2003 erfolgt ist, weshalb er in der Abrechnung 2002 noch nicht aufscheint*", nichts zu gewinnen. Soll ein Teil von den Gehaltsaufwendungen für das Jahr 2002 weiterverrechnet worden sein, ohne dass dieser Betrag in der Abrechnung 2002 aufscheint, so indizierten die Angaben „*Es mag aber sein, dass die Bezahlung dieses letzteren Betrages erst 2003 erfolgt ist, weshalb er in der Abrechnung 2002 noch nicht aufscheint*“, die Unsicherheit und Ungewissheit der Ausführungen des M1 B..

Mit der Stattgabe der Berufung betreffend Tz 16 PB waren 17% der Honorarkosten für die in Verbindung mit einem EDV-Programm angefallenen Arbeiten von S 60.000, also S 10.200 der Einkommensteuerbemessungsgrundlage für das Jahr 1999 hinzuzurechnen, während die erklärten Vorsteuern für das Jahr 1999 um S 2.040 (=20 % von S 10.200) zu kürzen waren. Die als gemäß [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) in Ansatz gebrachten Korrekturen von S 408 jeweils für die Jahre 1999 und 2000, S 1.512 für das Jahr 2001 und € 165,69 jeweils für das Jahr 2002 und 2003 waren aufzuheben.

Im gegenständlichen Streitpunkt waren daher die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2002 insgesamt abzuändern.

Tz 13 D-Gasse 9

Mit dem Begleitschreiben vom 13. Februar 2006 übermittelte M1 B. der Betriebsprüferin Riegler Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2005, die auf der Seite betreffend „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Einfamilienhäuser“ an Werbungskostenpositionen die Position „AfA € 2.935,00“ beinhaltet. Unter Tz 13 PB bestritt die Betriebsprüferin die Richtigkeit der AfA-Bemessungsgrundlage mit der Begründung, dass der geltenden Lehre und Rechtsprechung zufolge der auf Grund und Boden entfallende Teil aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden sei; laut Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. September 1990, 86/14/0084, habe dies in der Regel nach dem Verhältnis der Verkehrswerte von Gebäude einerseits und Grund und Boden andererseits zu erfolgen. Bei Grundstücken, bei denen für das Gebäude ein AfA Satz von 1,5 % angesetzt werde, erfolge der Ansatz für den ausgeschiedenen Anteil für Grund und Boden nach den allgemeinen Erfahrungen der Finanzverwaltung grundsätzlich mit 20 %. Ergeben sich jedoch im konkreten Einzelfall Anhaltspunkte dafür, dass eine Schätzung in diesem Verhältnis zu einem nicht sachgerechten Ergebnis führe, sei eine andere Aufteilung der Anschaffungskosten nicht ausgeschlossen. Im Zuge der Schlussbesprechung sei ein AfA-Satz von 2 % glaubhaft gemacht worden. Aufgrund des vorgelegten Bewertungsgutachtens über den Verkehrswert vom 22. November 2002 betrage das Verhältnis zwischen Gebäude und Grund 33 zu 67, weshalb aus der Bemessungsgrundlage für die AfA ein Grundanteil von 67% auszuschneiden sei. Die AfA-Basis von € 48.427,83 setze sich aus der Summe des *Kaufpreises* (€ 135.000,00) und den Nebenkosten (€ 11.751,00) abzüglich 67 % des auf Grund und Boden entfallenden Kostenanteils (€ 98.323,17) zusammen; die AfA von 2 % der AfA-Basis beträgt € 968,56.

Den obigen Ausführungen konterte Dkfm. Hopf in der Berufung u.a.: Auf Seite 18 des Bewertungsgutachtens vom 22. November 2002 werde der Grundwert mit € 88.000, der Gebäudewert samt Außenanlagen mit € 59.000 angegeben, was einer Aufteilung von 60 % zu 40 % entspreche. Würden die danach vorgenommenen Abschläge sowohl das Gebäude, als auch den Grund und Boden (fehlende Zufahrt zum Garten) betreffen und somit nichts mehr am o. a. Aufteilungsschlüssel ändern, so betrage die AfA-Basis € 58.700,40. Im vorliegenden Gutachten sei sodann die Restnutzungsdauer mit vierzig Jahren angegeben worden, was einem AfA-Satz von 2,5 % entspreche. Bereits mit Schreiben vom 1. Juli 2006 sei die Berücksichtigung des 2,5%igen AfA-Satzes beantragt worden (Seite 17, Punkt 44).

Mit der beim Unabhängigen Finanzsenat am 2. Oktober 2009 eingelangten Stellungnahme zur Berufung hielt die Betriebsprüferin der Bw. im gegenständlichen Berufungspunkt unter Bezugnahme auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenats, GZ RV/0143-W/02 vom 25.02.2008 (samt der dortigen Ausführungen zur Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zum Wirtschaftsgut „Gebäude“) u.a. fest, dass vom Begriff "Außenanlagen" Einfriedungen, Gartentore, Platzbefestigungen, Stützmauern, Tennisplätze usw. erfasst seien.

Beim Bauwert von Außenanlagen gehe man Heimo Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, 4 Auflage, Seite 85, Pkt. 5.3. zufolge bei der Bewertung von Außenanlagen vom Herstellungswert aus und berichtige diesen um die Wertminderung wegen baulicher Mängel und Schäden, die Wertminderung wegen Alters und Minderungen wegen besonderer Umstände. Bei kleineren Außenanlagen empfehle sich der Ansatz eines Pauschalbetrags. Seien Anlagen aufwendig, so sei zu prüfen, ob diese überhaupt werterhöhend seien und von einem Käufer honoriert würden.

Außer Streit steht, dass das in Rede stehende Objekt der Bw. in einem weit nach dem Jahr 1915 gelegenen Zeitraum errichtet worden sei. Da bislang kein entsprechendes Gutachten für die Feststellung der Restnutzungsdauer vorgelegt worden sei, habe die Außenprüfung keine andere Möglichkeit als [§ 16 Abs. 1 Z. 8 lit. e EStG 1988](#) anzuwenden gehabt. Um die Nutzungsdauer dieser Anlagen, somit den in Anwendung zu bringenden AfA-Satz ermitteln zu können, werde um Nachreichung einer genauen Beschreibung der Außenanlagen ersucht. Laut Berufung werde auf Seite 18 des Bewertungsgutachtens vom 22. November 2002 der Grundwert mit € 88.000, der Gebäudewert samt Außenanlagen mit € 59.000 angegeben. Das heiße, dass ein Betrag von € 45.000 auf das Gebäude entfalle. Für die Ermittlung des Verkehrswertes seien vom Gutachter eine zehnprozentige Kürzung des Grundwertes und eine fünfundzwanzigprozentige Kürzung des Gebäudewertes samt Außenanlagen vorgenommen worden. Die vorgenommenen Abschläge würden daher sehr wohl den Aufteilungsschlüssel ändern. Der Grundwert betrage daher 64,2 %, der Gebäudewert samt Außenanlage 35,8 % des vom Gutachter festgestellten Verkehrswertes.

Im Zuge des am 11. November 2009 abgehaltenen Erörterungsgespräches anerkannte der steuerliche Vertreter den AfA-Satz von 2 % laut Bp.

Rechtliche Würdigung

Soweit die Abgabenbehörde die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, hat sie diese gemäß [§ 184 Abs. 1 BAO](#) zu schätzen, wobei alle Umstände zu berücksichtigen sind, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Für die Annahme von Gebäudekosten von € 45.000 und einen Teil der mit € 14.000 geschätzten Außenanlagenkosten bei einem Grundwert von € 88.000 war das Bewertungsgutachten des Ing. Dr. YYYYYY YYYYYY vom 22. November 2002 entscheidend, der den Zustand des Objekts als ein Bauwerk beschreibt, das sich in einem durchschnittlichen und dem Gebäudealter entsprechenden Bau- und Erhaltungszustand befinde; die bauphysikalische Konzeption betreffend Wärme- und Schallschutz sei veraltet. Im Kellergeschoß seien an den sockelnahen Wandflächen ausgeprägte Zeitschäden durch aufsteigende und seitlich eindringende Mauerwerksfeuchtigkeit vor-

handen. An den Kaminköpfen seien ausgeprägte Zeitschäden vorhanden. Der aufgetaute Reparaturaufwand werde mit rund 5 % der Neuherstellungskosten bewertet.

Das Grundstück sei mit einem zweigeschossigen Einfamilienwohnhaus in Gruppenbauweise gebaut, das nur teilweise unterkellert sei. Die Sanitärausstattung sei unterdurchschnittlich, das Gebäude verfüge nur über ein WC im Erdgeschoß und keine zeitgemäße Badegelegenheit. Die Etagenheizung sei zeitgemäß. Das Dachgeschoß sei nur teilweise und provisorisch ausgebaut, wofür ein baubehördlicher Konsens nicht vorhanden sei. Der Garten habe keinen eigenen Zugang und sei nur über das Wohnhaus und die Wohnräume erreichbar.

Aufgrund des Gebäudezustands und der Lage des Objekts im gemischt verbauten Wohngebiet war daher der Prozentsatz von 2 % auf die AfA- Bemessungsgrundlage von € 48.427,83 anzuwenden.

Was die Außenanlagen betrifft, ist dem Gutachten zufolge die in Massivbauweise erbaute Garage an der nordwestlichen Grundstücksecke direkt an der Grundgrenze zum öffentlichen Gut errichtet. Das Garagentor ist als Horizontalsektionaltor mit Wärmedämmung ausgebildet und verfügt über eine elektromagnetische Torsteuerung. Der Fußboden der Garage ist als Betonestrich ausgestattet, die Außenwände sind aus Schalstein- oder Hohlblockmauerwerk errichtet und im Garagenraum patschokkiert. Die Garage ist im Westen an die Garage der Nachbarliegenschaft angebaut. Die einsehbaren Fassadenwandflächen sind mit Faserzementplatten verschindelt. Das Dach ist als Flachdach ausgebildet und begrünt. Zur Straße hin ist ein Geländer aus Stahlsternen mit horizontalen Holzbrettern ausgeführt.

Die straßenseitige Einfriedung besteht aus einem massiven Zaunsockel und massiven Zaunpfeilern. Der Zugang erfolgt über eine einflügelige Metalltür. Die Länge der Einfriedung beträgt rund 2 Meter.

Die Außenstiege von der Straße zum Hauseingang ist als einläufige Massivstiege mit Betonstufen ausgebildet. Die Wangenmauern sind ebenfalls aus Beton hergestellt. Nahe dem Stiegenantritt an der Straße ist eine Nische für den Müllbehälter errichtet. Der Aufgang ist mit einer Außenleuchte und einem Bewegungsmelder ausgestattet. Das Stiegenbauwerk hat eine verbaute Fläche von rd. 12 m². Beim Stiegenaustritt vor der Haustüre ist das Podest verflies. Die gartenseitige Terrasse ist mit Beton befestigt und verflies. Die Terrasse hat ein Ausmaß von rund 15m². An der Fassadenwand ist eine Markise montiert.

Nahe der südöstlichen Grundstücksecke ist ein Gartenhaus in Holzbauweise errichtet.

Die östliche Einfriedung steht im Eigentum der Nachbarliegenschaft.

Aufgrund der Beschreibung der oben dargestellten Anlagenteile ließen diese eine Nutzungsdauer von 50 Jahren erwarten und teilten daher das abgabenrechtliche Schicksal des auf das Gebäude entfallenden Kaufpreises.

Was die Einfriedung betrifft, ist ein Maschendraht ein Geflecht aus unterschiedlich dicken, meist korrosionsgeschützten Drähten, wobei Verzinken und Plastifizieren gebräuchlich ist. Die Maschen können unterschiedliche Dimensionen annehmen. Grober Maschendraht wird oft als Zaunmaterial zur Einfriedung von Grundstücken eingesetzt. Mit dem Bewertungsgutachten vom 22. November 2002 wurde der Zeitwert der Außenanlage Teile Einfriedung westlich mit (38 m a € 7,50 =) € 285 und südlich mit (12 m a € 7,50 =) € 90 bewertet. Besteht die westliche Einfriedung aus einem einfachen, vollständig verwachsenen Zaun mit einer Länge von rund 38 Meter und die südliche Einfriedung aus einem völlig verwachsenen Maschendrahtzaun mit einer Länge von rund 12 Meter, so war die Nutzungsdauer der in Rede stehenden Zäune mit jeweils 25 Jahren zu schätzen. Die Summe der beiden letztgenannten Einfriedungszeitwerte von € 375 entsprach 0,64% vom Gebäudewert samt Zeitwert der Außenanlagen, infolge dessen die AfA-Bemessungsgrundlage für die Außenanlagen mit 0,64% von der im Prüfungsbericht mit € 48.427,83 angenommenen AfA-Basis zu berechnen war. Nach Abzug von (0,64 % von € 48.427,83 =) € 310 von der ursprünglich angenommenen AfA-Basis von € 48.427,83 ergibt sich eine neue AfA für Gebäude in Höhe von € 48.117,83, auf die der 2 % AfA anzuwenden war, was eine AfA von € 962,36 ergab. Nach Anwendung von 4% auf € 310 beträgt die AfA für die Außenanlagen € 15, die Gesamt- AfA somit € 977,36. Nach Abzug des letztgenannten Betrages von der bisher in Höhe von € 2.935 geltend gemachten AfA ergibt eine neue AfA- Differenz in Höhe von € 1.957,64. Damit waren die Abgabenbescheide im gegenständlichen Punkt zu Gunsten der Bw. abzuändern.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2002

	Tz	1999	2000	2001	2002
		S	S	S	€
20%ige lt Bp		4.464.002,87	3.624.758,87	2.333.522,61	236.078,18
Versicherungsprovisionen	4	-161.036,67	-195.946,67	-38.489,36	-921,23
Option für Grundstück-Einbringung in Stiftung			3.197.926,79		
		4.302.966,20	6.626.738,99	2.295.033,25	235.156,95
Vorsteuern lt. Bp		804.187,90	529.153,27	350.994,69	19.165,29
	6	-14.362,80	18.690,40	4.357,00	120,26
Kunstwerk bish. Kürzung Storno	9	400,00			1.183,82
Kunstwerk Kürzung lt. Bw.	9				-1.057,27
17% v. S 12.000,00	1 6	- 2.040,00			
	1			31.071,03	

	9				
Tz. 23 (Stempelmarken)	2				
	3	424,00			
Vorsteuern neu		788.609,10	547.843,67	386.422,72	19.412,10
Korrekturen		1999	2000	2001	2002
Berichtigung der Vorsteuern	3				
	a	0			
	3				
	b		0		
	3c		0		
	1				
	6	0	0	0	

Umsatzsteuer für die Jahre 2003 bis 2005

	Tz	2003	2004	2005
		€	€	€
20%ige lt Bp		114.217,60	90.717,05	18.024,95
Versicherungsprovisionen	4			-1.250,00
		114.217,60	90.717,05	16.774,95
Vorsteuern lt. Bp		11.560,57	8.527,04	9.670,21
	6	793,20		
17% von 12.000	16			
Tz. 23 (Stempelmarken)	23			
Vorsteuern neu		12.353,77	8.527,04	9.670,21
Korrekturen		2003	2004	2005
Berichtigung der Vorsteuern	16	0	0	0

Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002

	Tz	1999	2000	2001	2002
		S	S	S	€
Eink. aus selbst. Arbeit					
Gewinn lt. BP		401.708,93	44.680,50	52.070,00	12.861,98
Honorare	6	65.645,00	7.448,00		775,00
Allgemeine Werbungsk.	8	-307.727,00			
Kunstwerke	9	-2.000,00			-12.338,00
	9				11.838,27
Fahrtenbuch			7.181,39	7.422,24	68,90
Eink. aus s. A. NEU:		157.627,27	59.309,89	59.492,24	13.206,15
Eink. aus Verm. + Verp.	Tz	1999	2000	2001	2002
		S	S	S	€
Überschuss lt. Bp		431.040,78	1.028.855,02	881.145,78	103.451,87
Allgemeine Werbungsk.	8	307.726,66			
	10	-60.000,00			
17% v. 60.000		10.200,00			
Honorarnoten	10	91.802,00	67.210,50	22.212,00	3.378,10
	16	4.980,00	9.960,00	4.440,00	43,60
AfA-Programm	16	4.980,00	9.960,00	4.440,00	43,60
Nutzungsentgelt PEG	12				
	13				
Afa Diff, F.9	13				
Benutzungsentgelt	19			-291.186,17	
Provisionen	20			-20.000,00	
Fahrtenbuch			5.811,38	2.935,45	413,47
Einkünfte V+V NEU		790.729,44	1.121.796,90	603.987,06	107.330,64

Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005

	Tz	2003	2004	2005
		€	€	€
Eink. aus selbst. Arbeit				
Gewinn lt. BP/Bescheid		8.907,25	1.613,11	2.106,57
Honorare	6	1.238,40		
Allgemeine Werbungsk.	8	-6.519,25		
Kunstwerke	9			
Fahrtenbuch		446,47	481,20	1.023,79
Eink. aus s. A. NEU		4.072,87	2.094,31	3.130,36
Eink. aus Verm. + Verp.	Tz	2003	2004	2005
		€	€	€
Überschuss lt. Bp		18.299,83	31.543,38	24.370,30
Allgemeine Werbungsk.	8	6.519,25		
17% v. 60.000				
Honorarnoten	10	1.122,00		
	16	43,60	21,80	
AfA – Programm	16	43,60	21,80	
Nutzungsentgelt PEG	12		4.166,67	
			-6.666,67	
	13	-1.966,44	-1.966,44	-1.966,44
Afa Diff, F.9	13	1.957,64	1.957,64	1.957,64
Benützungsentg.	19			
Provisionen	20			
Fahrtenbuch		147,20	164,11	0,00
Einkünfte V+V NEU		26.166,68	29.242,29	24.361,50

Beilage: 19 Berechnungsblätter

Wien, am 9. September 2010