



GZ. RV/2905-W/07
GZ. RV/2906-W/07
GZ. RV/2931-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Tiwald, Mag. Robert Steier und Werner Just im Beisein der Schriftführerin AB über die Berufung der KLV, vertreten durch Günter Schober Wirtschaftstreuhand KG, Steuerberatungsgesellschaft, 1010 Wien, Dominikanerbastei 19, vom 31. Juli 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 11. Juli 2007 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1997, Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 2004 und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2004 nach der am 24. September 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1997 wird Folge gegeben.
Der Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1997 wird aufgehoben.
2. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1997 wird gemäß § 256 Abs 3 BAO als gegenstandslos erklärt.
3. Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2004 wird als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2004 bleiben unverändert.
Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2004 werden ersatzlos aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) – Frau KL – ist Gesellschafterin (Kommanditistin) einer Apotheke. Mit Kaufvertrag vom 19. Juni 1996 erwarb sie die Liegenschaft V um 9.898.986 S und renovierte das Gebäude in den Folgejahren mit Mitteln in Höhe von 8.599.394,90 S (= 624.942,38 €). Die Bw schloss nach Abschluss der Bauarbeiten mit ihrem Ehegatten – Herrn GL – am 30. Juni 2002 einen Mietvertrag. Der Mietgegenstand wurde laut Mietvertrag mit "Räume laut beiliegendem Plan" bezeichnet und der monatliche Mietzins mit 2.398 € festgelegt.

Nach Abschluss der Renovierungsarbeiten übersiedelte die Bw, ihr Gatte und vier ihrer Kinder in das hergerichtete Gebäude in der V. Am 22. April 2004 verstarb der Ehegatte der Bw und Mieter der von der Familie der Bw bewohnten Liegenschaft, woraufhin die Bw gegenüber dem Finanzamt erklärte, die Vermietungstätigkeit sei damit beendet.

In den Einkommensteuererklärungen der Streitjahre 1998 bis 2004 erklärte die Bw Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von insgesamt -270.505,40 € (= -3.722.235,45 S):

Streitjahre	Ausgaben	Einnahmen	Einkünfte in S	Einkünfte in €
1998	417.725,34 S	0 S	-417.725,34 S	
1999	569.992,50 S	0 S	-569.992,50 S	
2000	671.340,83 S	0 S	-671.340,83 S	
2001	734.968,78 S	0 S	-734.968,78 S	
Summe 1998-2001			-2.394.027,45 S	-173.980,76 €
2002	54.504,27 €	14.388,-- €		-40.116,27 €
2003	48.195,05 €	28.776,-- €		-19.419,05 €
2004	46.581,32 €	9.592,-- €		-36.989,32 €
Summe 2002-2004				-96.524,64 €
Summe 1998-2004			-3.722.235,45 S	-270.505,40 €

In den Umsatzsteuererklärungen der Jahre 1998 bis 2003 erklärte die Bw abziehbare Vorsteuern in Höhe von insgesamt 125.804,61 € (= 1.731.109,17 S):

Streitjahre	Vorsteuer in S	Vorsteuer in €
1998	811.812 S	58.996,68 €
1999	439.118 S	31.911,95 €
2000	297.747 S	21.638,12 €
2001	159.426 S	11.585,94 €

2002		1.371,92 €
2003		300,00 €
Summe	1.731.109,17 S	125.804,61 €

Die erklärten Verluste aus Vermietung und Verpachtung und die erklärten Umsätze und Vorsteuern der Jahre 1998 bis 2003 wurden zunächst vorläufig in erklärter Höhe veranlagt.

Mit der Begründung, dass nach dem Ableben von Herrn GL die Vermietung mit April 2004 als beendet zu betrachten sei, wurde im Rahmen der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2004 eine Vorsteuerberichtigung von den in den Vorjahren getätigten Investitionen vorgenommen.

Mit Datum 11. Juli 2007 wurden endgültige Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2003 und erstmals Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2004 erlassen: in den Umsatzsteuerbescheiden wurden die Umsätze und die Vorsteuern mit 0,00 € angesetzt und in den Einkommensteuerbescheiden keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Ansatz gebracht.

Da die Einkommensteuer für das Jahr 1997 nicht vorläufig festgesetzt wurde, wurde das Verfahren mit Bescheid vom 11. Juli 2007 gemäß § 303 Abs 4 BAO von Amts wegen wiederaufgenommen und die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im gleichzeitig erlassenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 nicht in Ansatz gebracht.

Die Bescheide wurden damit begründet, dass die Gestaltung als Vermietung und Verpachtung – außer dass sie der Steuerminderung dienen sollte – keinerlei wirtschaftlich nachvollziehbare und zu rechtfertigende Gründe habe. Diese Gestaltung sei missbräuchlich, mit der eindeutig erkennbaren Absicht, Steuern zu sparen, gewählt worden. Es liege keine Einkunftsquelle vor.

Mit Schreiben vom 31. Juli 2007 erhob die Bw Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1997, die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2004 und die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 2004 vom 11. Juli 2007.

Begründend führte die Bw ua aus, dass auf Grund der Erkrankung ihres Gatten von der sofortigen Weitervermietung kurzfristig Abstand genommen werden musste. Der Gatte der Bw habe den Garten des Hauses V für sich nutzen wollen. Nach dem Tod des Gatten sei die Bw der Auffassung gewesen, dass eine Weitervermietung der Liegenschaft erst nach Abschluss des Verlassenschaftsverfahrens erfolgen könne. Die Bw führte weiters aus, dass der im Mietvertrag vereinbarte Mietzins angemessen und marktkonform sei. Da die vorzeitige Beendigung der Vermietung durch Umstände veranlasst sei, die nicht im Einflussbereich der

Parteien liegen würde, müsste diese bei der Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung außer Betracht bleiben.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 4. Oktober 2007 wurden im Rahmen einer Berufungsvorentscheidung die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in erklärter Höhe berücksichtigt; der Bescheid wurde ua damit begründet, dass kein Wiederaufnahmsgrund vorgelegen und die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Unrecht erfolgt sei.

Mit Vorhalt vom 18. Mai 2010 wurde die Bw ersucht, jene Belege zu übermitteln, die dazu geeignet seien, die in den Streitjahren 1998 bis 2003 angefallenen Herstellungskosten laut Anlageverzeichnis nachzuweisen und sämtliche Baupläne vorzulegen, aus denen die beabsichtigten baulichen Veränderungen der Liegenschaft V ersehen werden könnten, und dabei darzulegen, welche konkreten baulichen Maßnahmen beabsichtigt und tatsächlich umgesetzt worden seien, um – wie von der Bw vorgebracht – im Erdgeschoß und im ersten Stockwerk ein Zentrum für Physiotherapie (Gemeinschaftspraxis und Behandlungsräume) zu etablieren und im dritten Stockwerk ein Büro einzurichten.

Am 21. September 2010 überbrachte die steuerliche Vertreterin einen Ordner mit Rechnungen und einen mit den Worten "geplante Nutzung" versehenen Bauplan sowie ein die Berufung ergänzendes Schreiben, in dem mitgeteilt wurde, dass die Bw mit der Physiotherapeutin, mit der seinerzeit über die Anmietung einer Physiotherapiepraxis im Haus V verhandelt worden sei, wieder Gespräche geführt habe. Die potentielle Mieterin, Frau KS, sei eine seit 1989 im Rahmen einer Praxisgemeinschaft in K tätige Physiotherapeutin, die den Inhalt der Verhandlungen schriftlich bestätigen werde. Da Frau S zahlreiche in Wien wohnhafte Stammkunden betreue, könnte sie durch die Übersiedlung ihrer Praxis in die V diesen die Anreise nach Korneuburg ersparen. Der Bw – die selbst früher als Physiotherapeutin tätig gewesen sei – sollte das "Zentrum für Physiotherapie" ermöglichen, ihre berufliche Tätigkeit im Nahbereich ihres Wohnsitzes auszuüben. Der Ordner mit Rechnungen enthält ua eine Rechnung vom 11. Oktober 2001 der Bau-, Portal- und Möbeltischlerei AHS in WK, in der ua auf eine "Summe aller geleisteten Arbeiten laut Zusammenstellung vom 01.09.2000" hingewiesen wird. Im Anschluss an die Rechnung befindet sich neben der erwähnten, handschriftlichen Zusammenstellung von in Auftrag gegebenen Leistungen in Höhe von 416.550 S (33.271,87 €) ein Bauplan der Architekten WR, dem ua die Widmung bzw Benennung der einzelnen Räume des Hauses zu entnehmen ist. In diesem Bauplan werden im Keller des Hauses ein Raum mit "Stüberl", ein anderer mit "Beweg.raum", im Erdgeschoss mit "Diele", "Esszimmer" und "Salon", im ersten Stock mit "Diele", "hofseitiges Wohnzimmer", "Salon", "linkes Wohnzimmer" und "rechtes Wohnzimmer" und im zweiten Stock mit "Vorraum", und ebenfalls "hofseitiges Wohnzimmer", "Salon", "linkes Wohnzimmer" und

"rechtes Wohnzimmer" bezeichnet. Neben einer Vielzahl an Rechnungen enthält der erwähnte Ordner auch einen Bauplan, mit der Bezeichnung "geplante Nutzung", in dem den ursprünglichen Bezeichnungen der Räumlichkeiten handschriftliche Anmerkungen beigelegt wurden: so wurde im Erdgeschoss dem Wohnzimmer die Bezeichnung "Rezeption, Wartezimmer Büro Therapie/Vorräte", einem Zimmer die Bezeichnung "Gruppentherapie" und der Küche "Essplatz Therapeuten" hinzugefügt, im ersten Stock dem Wohnzimmer "Handtherapie (3)" und "Wartebereich 2" und drei weiteren Zimmern die Anmerkungen "Therapie (1)", "Therapie (2)" bzw "Gruppentherapie". Ein Zimmer im zweiten Stockwerk wurde mit der Bezeichnung "Küche" versehen und im Dachgeschoss wurden zwei Zimmern mit "Büro (Apotheke) 1 Besprechungsraum" bzw mit "Büro / Besprechungsraum 2" bezeichnet.

Mit E-Mail vom 23. September 2010 übermittelte die Bw Fotos des von der Apotheke genutzten Büros im Dachgeschoss, mit E-Mail vom 24. September 2010 übermittelte die Bw Zahlenmaterial, mit dem Änderungen bezüglich der Werbungskosten und Vorsteuern beantragt wurden und mit einer weiteren E-Mail vom 24. September 2010 übermittelte die Bw das angekündigte Schreiben der Physiotherapeutin KS.

In der am 24. September 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass Frau KS in einem Schreiben bestätige, dass sie mit der Bw geplant habe, ein Physiotherapiezentrum zu betreiben. Dieses sollte auf rund 200 m² im Erdgeschoss und im ersten Stock des Hauses V betrieben werden. Die im zweiten Stock befindliche Wohneinheit sollte getrennt vermietet werden und das Dachgeschoss sollte teilweise ein Arbeitszimmer (Büro mit Besprechungsmöglichkeit) für die Apotheke beherbergen. Auf die Frage, welche Räume tatsächlich an den Gatten der Bw vermietet worden seien, wurde bekannt gegeben, dass darüber keine Auskunft gegeben werden könne, da die Bw nicht habe befragt werden können. Von der Finanzamtsvertreterin wurde eingeworfen, dass im gesamten Zeitraum seit 1996 keinerlei unternehmerische Tätigkeit wahrgenommen worden sei. Außerdem sei in der Vorhaltsbeantwortung erklärt worden, die Bw habe geplant, sich durch die Vermietungstätigkeit ein zweites Standbein zu erwerben. Von der steuerlichen Vertreterin der Bw wurde erklärt, dass die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 1997 zurückgenommen werde, da nachweislich kein erstinstanzlicher Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1997 erlassen worden sei. Im Übrigen werde ersucht, die Verhandlung zur Klärung der aufgetauchten Fragen zu vertagen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1997:

Gemäß § 93 Abs 3 lit a BAO haben Bescheide ua eine Begründung zu enthalten, wenn sie von Amts wegen erlassen werden.

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Aufgabe der Berufungsbehörde bei Entscheidung über ein Rechtsmittel gegen die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens ist es, zu prüfen, ob die Abgabenbehörde erster Instanz aus den von ihr in der Begründung genannten Gründen das Verfahren überhaupt wiederaufnehmen durfte. Die Berufungsbehörde hat lediglich zu beurteilen, ob die von der Abgabenbehörde erster Instanz angeführten Gründe eine Wiederaufnahme rechtfertigen. Es ist jedoch nicht Aufgabe des UFS, zu prüfen, ob die Wiederaufnahme auch aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre.

Da sich die Berufungsbehörde bei der Erledigung der gegen die Verfügung der Wiederaufnahme gerichteten Berufung auf keine neuen Wiederaufnahmsgründe stützen kann und das Finanzamt in der Begründung der von ihm verfügten Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 überhaupt keinen Wiederaufnahmsgrund angeführt hat, ist der angefochtene Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1997 in Ermangelung eines im Bescheid genannten Wiederaufnahmsgrundes aufzuheben. Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 1997 ist daher Folge zu geben.

2. Betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1997

Gemäß § 256 Abs 1 BAO können Berufungen bis zur Bekanntgabe der Entscheidung über die Berufung zurückgenommen werden. Die Zurücknahme ist schriftlich oder zur Niederschrift zu erklären. Wurde eine Berufung zurückgenommen, so hat die Abgabenbehörde gemäß Abs 3 leg cit die Berufung mit Bescheid als gegenstandslos zu erklären.

Da die Bw im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung ihre gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1997 erhobene Berufung zurückgenommen hat, wird die

Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1997 gemäß § 256 Abs 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

3. Betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2004

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bw erwarb laut Grundbuchsauszug mit Kaufvertrag vom 19. Juni 1996 die Liegenschaft V. In den Jahren 1997 bis 2002 wurden Umbau- und Renovierungsarbeiten vorgenommen. Laut Mietvertrag vom 30. Juni 2002 vermietete die Bw ihrem Ehegatten "Räume laut beiliegendem Plan" um einen monatlich zu entrichtenden Hauptmietzins in Höhe von 2.398 €. Keine Auskunft gibt der Mietvertrag über die Höhe der zu entrichtenden Betriebskosten, und ob zuzüglich zum vereinbarten Hauptmietzins Umsatzsteuer zu entrichten ist. Darüber hinaus geht aus dem Mietvertrag nicht hervor, welche Räumlichkeiten nun tatsächlich vermietet werden sollten. Die diesbezüglich genannte Beilage wurde niemals vorgelegt. Es wird aber davon ausgegangen, dass die gesamte Liegenschaft vermietet werden sollte (siehe nachfolgende Beweiswürdigung).

Nach Beendigung der Renovierungsarbeiten (spätestens jedoch im Laufe des Jahres 2003) übersiedelte die Bw gemeinsam mit ihrem Ehemann und vier der gemeinsamen sechs Kinder in das Haus V.

Am 22. April 2004 verstarb der Ehegatte der Bw und einzige Mieter der Liegenschaft. Seither erfolgte keine weitere Vermietung von Räumlichkeiten der Liegenschaft. Es wird davon ausgegangen, dass der Ankauf, Umbau und die Renovierung der Liegenschaft ausschließlich der Befriedigung der privaten Wohnbedürfnisse der Bw und ihrer Familie dienen sollten und eine unternehmerische Nutzung der Liegenschaft niemals beabsichtigt war.

Die im Zuge der Umbau- und Renovierungsarbeiten angefallenen Ausgaben und die ab 2002 erzielten Mieteinnahmen erklärte die Bw in den Einkommensteuererklärungen der Streitjahre 1998 bis 2004 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In den Umsatzsteuererklärungen der Streitjahre 1998 bis 2003 erklärte die Bw die erzielten Mieteinnahmen als Umsätze und machte sämtliche im Zusammenhang mit den Umbau- und Renovierungsarbeiten in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer geltend.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Grundbuchsauszug gegenständlicher Liegenschaft, dem Mietvertrag (30.06.2002), Abfragen aus dem Zentralen Melderegister, den im Zusammenhang mit den Umbau- und Renovierungsarbeiten ausgestellten Rechnungen, den Umsatz- und Einkommensteuererklärungen der Streitjahre 1998 bis 2004, der

Ergänzungen der Berufung vom 12.09.2007 und vom 21.09.2010, dem Bauplan und folgender Beweiswürdigung:

Laut Ergänzung der Berufung vom 12.09.2007 wurde "ein schriftlicher Mietvertrag über die gesamte Liegenschaft V abgeschlossen". Laut Schreiben vom 21.09.2010 steht in der Liegenschaft "Wohnraum von mehr als 600 m² zur Verfügung". In der Prognoserechnung vom 27. November 2001 wurden die gesamten bis IX 2001 angefallenen Herstellungsaufwendungen in Ansatz gebracht und für die Berechnung der Abschreibung wurden die gesamten bis IX 2001 angefallenen Herstellungsaufwendungen als Abschreibungsbasis herangezogen. Die im Zuge der Umbau- und Renovierungsarbeiten angefallenen Ausgaben und die ab 2002 erzielten Mieteinnahmen erklärte die Bw in den Einkommensteuererklärungen der Streitjahre 1998 bis 2004 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In den Umsatzsteuererklärungen der Streitjahre 1998 bis 2003 erklärte die Bw die erzielten Mieteinnahmen als Umsätze und machte die im Zusammenhang mit den Umbau- und Renovierungsarbeiten in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer geltend. Dieser Umstand läßt den Schluss zu, dass der von der Bw mit ihrem Ehegatten abgeschlossene Mietvertrag die gesamte Liegenschaft umfassen sollte.

Wenn die Bw somit die gesamte Liegenschaft mit einem Wohnraum von mehr als 600 m² zu einem monatlichen Hauptmietzins von 2.398 € laut Mietvertrag an ihren Gatten vermietet hat, so wurde der Quadratmeter ($2.398 \text{ €} : 600 \text{ m}^2 = 4 \text{ €/m}^2$) um 4 € pro Monat vermietet. Zum Vergleich dazu beträgt der Mietzins pro Quadratmeter laut Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich (Fachverband Immobilien- und Vermögenstreuhänder) für das Jahr 2002 für Mietwohnungen ab 60 m² in Wien Wieden (4. Wiener Gemeindebezirk) bei einem guten Wohnwert 7,2 €/m² und selbst bei einem mittleren Wohnwert noch 5,4 €/m². Es kann dahingestellt bleiben, ob die Liegenschaft nach Abschluss der Umbau- und Renovierungsarbeiten über einen mittleren oder guten Wohnwert verfügte, denn selbst unter der Annahme, dass die renovierte Liegenschaft nur über einen guten Wohnwert verfügt, ist der Mietzins laut Mietvertrag um mehr als 25 % niedriger als der laut Immobilienpreisspiegel. Es ist auszuschließen, dass die Bw einem ihr fremd Gegenüberstehenden ein solches Mietanbot unterbreitet hätte. Die genannten Umstände sind jedenfalls in ihrer Summe geeignet, die Ernsthaftigkeit der behaupteten Vereinbarung in Zweifel zu ziehen.

Laut Zentralem Melderegister erfolgte die Meldung der Bw am 13. Februar 2003, ihres Gatten am 31. März 2003 und vier ihrer Kinder am 1. Oktober 2003 an der Adresse V.

Da aufgrund der oben ausführlich dargelegten Vorgehensweise davon auszugehen ist, dass die Bw die gesamte Liegenschaft an ihren Gatten vermietet hat, ist die Übersiedlung der Bw und vier ihrer Kinder in jenes Haus, das sie mit schriftlichen Mietvertrag vermietet hat, ein

weiteres Indiz für die mangelnde Fremdüblichkeit des gegenständlichen Mietvertrages. Maßgeblich für den Fremdvergleich ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt. Es ist absolut unüblich, dass ein Mieter, der ein Mietobjekt zur Gänze entgeltlich mietet, gleichzeitig im selben Mietobjekt seine Vermieterin und ihre Familie unentgeltlich beherbergt. Anhand der obigen Ausführungen ist daher eindeutig zu erkennen, dass der vorgelegte Mietvertrag niemals unter Fremden in dieser Form abgeschlossen worden wäre.

Ein Bauplan der Architekten WR, der einer Offerterstellung (Stand 01.09.2000) der Bau-, Portal- und Möbeltischlerei AHS zugrunde gelegt wurde, weist keinerlei Anmerkungen oder Hinweise auf, dass das Erdgeschoss und das erste Stockwerk der gegenständlichen Liegenschaft nach Abschluss der Umbau- und Renovierungsarbeiten als Praxis für Physiotherapie genutzt werden sollte und deshalb spezifische bauliche Adaptierungen, wie etwa ein Aufzug oder ein barrierefreier Zugang, zu errichten beabsichtigt waren. Es liegen keine Unterlagen bzw keine Korrespondenz darüber vor, dass der Architekt vor Beginn der Umbau- und Renovierungsarbeiten informiert worden wäre, dass beabsichtigt sei, das Erdgeschoss und den ersten Stockwerk als Praxis für Physiotherapie zu nutzen, und dass der zweite Stock als eine in sich geschlossene Wohneinheit vermietet werden sollte. Bislang wurden keine baulichen Veränderungen gegenüber dem ursprünglichen Bauplan vorgenommen, die einen Hinweis auf die tatsächliche Umsetzung der von der Bw behaupteten zukünftigen Widmung des Erdgeschosses und des ersten und zweiten Stockwerkes geben würden. Der Umstand, dass die beiden sich im Dachgeschoss befindlichen Räumlichkeiten als Büro bzw Besprechungsraum für die Apotheke genutzt werden sollten, erscheint nicht sinnvoll, wenn die Wohnung im zweiten Stock – wie ursprünglich beabsichtigt – fremd vermietet werden würde, zumal auch der Vorraum im Dachgeschoss, von dem aus die einzelnen Räume des Dachgeschosses erreichbar sind, zum Stiegenhaus hin offen ist. Auch jener Bauplan, der von der steuerlichen Vertreterin am 21. September 2010 überbracht wurde, mit den Worten "geplante Nutzung" versehen ist und in dem die Räume handschriftlich mit "Stüberl", "Diele", "Esszimmer", "Salon", "hofseitiges Wohnzimmer" usw bezeichnet wurden, weist keine baulichen Änderungen auf, die als Anhaltspunkt dafür dienen könnten, dass nach der Renovierung eine Fremdvermietung beabsicht gewesen sei.

Dieser am 21. September 2010 von der steuerlichen Vertreterin persönlich überbrachte und mit der Bezeichnung "geplante Nutzung" versehene Bauplan, entspricht – bis auf die einzelnen Räumen hinzugefügten handschriftlichen Anmerkungen – jenem Bauplan, der bereits anlässlich einer Vorhaltsbeantwortung vom 28. August 2006 übermittelt wurde und aus dem sich eindeutig eine ausschließlich private Nutzung der Räume ersehen lässt. Hand-

schriftlich vorgenommene "Umwidmungen" einzelner Räumlichkeiten in einem Bauplan sind aber nicht geeignet, die Absicht nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen, dass die Liegenschaft in der von der Bw behaupteten Form für die Erwirtschaftung von Einkünften erworben wurde. Es ist unglaublich, dass dieser handschriftlich adaptierte Bauplan bereits zu Beginn der Umbau- und Renovierungsphase in dieser Form vorgelegt ist und mit der dem UFS präsentierten späteren Nutzung der Räumlichkeiten den Architekten als Vorgabe für die zu planenden baulichen Änderungen von Seiten der Bw vorgelegt wurde. Dafür spricht auch der Umstand, dass anlässlich der Übermittlung des Bauplanes im Rahmen der erwähnten Vorhaltsbeantwortung vom 28. August 2006 die handschriftlichen Anmerkungen nicht vorhanden waren.

Zu dem Schreiben der Physiotherapeutin Frau KS aus K vom 17. September 2010, in dem diese bestätigt, dass sie bereits während der Sanierungsarbeiten an dem Haus V mit der Bw "die Idee entwickelt habe, eine Praxisgemeinschaft zu gründen und im Parterre und darüber ein Therapiezentrum zu betreiben, in dem neben ihr auch noch zwei bis drei Therapeuten (incl. der Bw) in Teil- bzw Vollzeit tätig sein könnten", ist anzumerken, dass die Bw weder weitere Namen von interessierten Physiotherapeuten genannt hat, mit denen sie hinsichtlich einer möglichen Beteiligung an einer Praxisgemeinschaft von Physiotherapeuten an der von ihr erworbenen Liegenschaft Gespräche geführt hat, noch irgendwelche Unterlagen oder Aufzeichnungen wie etwa einen Vorvertrag mit Frau KS, einen Vertragsentwurf oder Inserate in medizinischen Fachzeitschriften, in denen einem Physiotherapeuten die Beteiligung an einer Praxisgemeinschaft angeboten worden wäre, aus der Zeit vor der Beendigung der Umbau- und Renovierungsarbeiten vorgelegt hat. Es wird nicht in Abrede gestellt, dass die Bw irgendwann die Idee entwickelt hat, eine Praxisgemeinschaft zu gründen, doch stehen die obigen Ausführungen und die Tatsache, dass die Bw selbst mit ihrer Familie nach Abschluss der Umbau- und Renovierungsarbeiten in die gegenständliche Liegenschaft, V übersiedelt und bis dato dort wohnhaft ist, im Widerspruch zu der Behauptung der Bw, die in Rede stehende Liegenschaft sei zum Zweck der Erwirtschaftung von Einkünften erworben und renoviert worden.

Der Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

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 ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es hierbei, 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 weniger Wahrschein-

lichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl zB VwGH 18.12.1990, 87/14/0155).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs 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 Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den idR 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 (vgl beispielsweise VwGH 01.07.2003, 97/13/0215; 08.09.1992, 87/14/0186; 18.11.1991, 91/15/0043).

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten (vgl etwa VwGH 29.03.2001, 97/14/0076).

Die Bw erwarb mit Kaufvertrag vom 19. Juni 1996 die Liegenschaft V, um sich – laut eigenen Angaben neben ihren Einkünften aus ihrer Beteiligung als Kommanditistin an der Apotheke ihres Ehegatten – durch Vermietung von Räumlichkeiten ein zweites wirtschaftliches Standbein zu schaffen. In den Jahren 1997 bis 2002 wurden Umbau- und Renovierungsarbeiten vorgenommen. Unter der Voraussetzung, dass die Liegenschaft tatsächlich zur Erzielung von Einkünfte erworben wurde, hat die Umbau- und Renovierungsphase von sechs Jahren ungewöhnlich lange gedauert, was nicht unbedingt auf eine ökonomische Bewirtschaftung der gegenständlichen Liegenschaft hinweist.

Mit 30. Juni 2002 schloss die Bw mit ihrem Ehegatten einen schriftlichen Mietvertrag, in dem der Mietgegenstand mit "Räume laut beiliegendem Plan" angegeben wurde, der keine Angaben über die Höhe der zu entrichtenden Betriebskosten macht und ob der Hauptmietzins die Umsatzsteuer enthält oder nicht. Ebenso wenig weist der Mietvertrag Angaben über die Wertsicherung der Miete auf. In diesem Zusammenhang ist auf die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshof zu verweisen, demzufolge es üblich ist, den Mietgegenstand, der

essentieller Bestandteil eines jeden Mietvertrages ist, genau zu bezeichnen (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0036), das Fehlen einer Wertsicherung der Mieten und von Bestimmungen über die Abgeltung von Mieterinvestitionen unüblich ist (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0036) und üblicherweise in Mietverträgen auch klargestellt wird, ob der vereinbarte Mietzins inklusive oder zuzüglich Umsatzsteuer zu verstehen ist. Zwischen Fremden wäre eine Vereinbarung in dieser Form nicht abgeschlossen worden.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass nach den oben dargestellten Überlegungen davon auszugehen ist, dass die vorliegende Vereinbarung – nämlich der zwischen der Bw und ihrem Ehegatten geschlossene Mietvertrag – weder einen klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Inhalt hat noch zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Da das Fehlen klarer Vereinbarungen – gemessen an den oben aufgezeigten Voraussetzungen – jedenfalls gegen die steuerliche Anerkennung des gegenständlichen Bestandvertrages spricht, sind die auf Basis dieser Vereinbarung gesetzten Maßnahmen der privaten Lebenssphäre zuzuordnen.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Aufwendungen für die Wohnung des Steuerpflichtigen sind typische Haushaltsaufwendungen. Ihr Abzug bei der Ermittlung des Einkommens kommt daher grundsätzlich nicht in Betracht (VwGH 17.06.1992, 90/13/0158).

Ein Gebäude, das der Befriedigung eines privaten Lebensbedürfnisses, nämlich des Wohnbedürfnisses dient, ist nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes notwendiges Privatvermögen (VwGH 13.05.1992, 90/13/0057). Das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 greift nach der Rechtsprechung auch dann, wenn der Steuerpflichtige seinem Ehegatten die gemeinsam genutzte Wohnung – wenn auch fremdüblich – vermietet (Doralt: Einkommensteuergesetz Kommentar, Band II, Tz 163 zu § 20, S 199). Daraus folgt die ertragsteuerliche Konsequenz, dass die Vermietung der Ehwohnung an den Ehegatten niemals zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen kann. Da aber die an den Ehemann vermietete Liegenschaft ausschließlich der Befriedigung des Wohnbedürfnisses der Bw und ihrer Familie diene, dürfen die von der Bw im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärungen erklärten Mieteinnahmen und Werbungskosten nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Ansatz gebracht werden. Jene Räumlichkeiten, die als Büro der Apotheke im Dachgeschoss genutzt werden, stellen jedoch Sonderbetriebsvermögen der Bw als Kommanditistin der "Apotheke" FN xyz dar, weshalb die damit verbundenen Aufwendungen als Sonderbetriebsausgaben der Bw im Rahmen der Gewinnermittlung der die Apotheke betreibenden Gesellschaft zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Die umsatzsteuerliche Betrachtung folgt der einkommensteuerlichen: Da es sich im gegenständlichen Fall um Leistungen handelt, die auf familienhafter Grundlage erbracht wurden, sind diese nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs 1 UStG anzusehen. Ihnen liegt nicht das Motiv der Einnahmenerzielung zu Grunde, sondern das eines Zusammenwirkens auf familienhafter Basis. Leistungsentgelte unterliegen daher nicht der Umsatzsteuer und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug. Dies bedeutet, dass der Mietzins keinen Umsatz darstellt und die die Umbau- und Renovierungsarbeiten betreffende Vorsteuer nicht abgezogen werden kann. Da es der Bw somit an der Unternehmereigenschaft mangelte, waren in den Streitjahren 1998 bis 2004 keine Umsatzsteuerbescheide zu erlassen. Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2004 waren daher ersatzlos aufzuheben.

Hinsichtlich des in der mündlichen Berufungsverhandlung von der steuerlichen Vertreterin gestellten Antrages, die Verhandlung zu vertagen, um die Frage klären zu können, welche Räume tatsächlich an den Gatten der Bw vermietet worden seien, wird auf die Ausführungen in der Ergänzung der Berufung vom 12.09.2007 erinnert, wonach "ein schriftlicher Mietvertrag über die gesamte Liegenschaft V abgeschlossen" wurde und auf die Prognoserechnung vom 27.11.2001 verwiesen, in der die gesamten bis IX 2001 angefallenen Herstellungsaufwendungen in Ansatz gebracht wurden und für die Berechnung der Abschreibung die gesamten bis IX 2001 angefallenen Herstellungsaufwendungen als Abschreibungsbasis herangezogen wurden. Weiters erklärte die Bw sämtliche im Zuge der Umbau- und Renovierungsarbeiten angefallenen Ausgaben und die ab 2002 erzielten Mieteinnahmen in den Einkommensteuererklärungen der Streitjahre 1998 bis 2004 als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und machte die Bw sämtliche im Zusammenhang mit den Umbau- und Renovierungsarbeiten in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge in den Umsatzsteuererklärungen der Streitjahre 1998 bis 2003 als Vorsteuer geltend. Da diese Vorgehensweise der Bw ohne Zweifel den Schluss zuläßt, dass der von der Bw mit ihrem Ehegatten abgeschlossene Mietvertrag die gesamte Liegenschaft umfassen sollte, bestand keine Veranlassung, die mündliche Berufungsverhandlung zwecks Klärung dieser Frage zu vertagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. November 2010