



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 6. Februar 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 12. Dezember 2007 betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 1997 bis 2005 und Einkommensteuer für den Zeitraum 1998 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der nunmehrige Bw. bezog in den berufsgegenständlichen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als AHS-Lehrer, weiters aus selbständiger Arbeit (Trainerhonorare, Projektarbeiten) und betrieb die Vermietung von Wohnungen in einem von ihm 1997/1998 errichteten Mehrfamilienhaus mit 3 Wohneinheiten in L (in der Folge L), G (in der Folge G).

Da die Einkünfte aus V & V anfänglich negativ waren, ergingen die Umsatzsteuerbescheide seit 1997 und die Einkommensteuerbescheide seit 1998 vorläufig.

2007 erfolgte für den Zeitraum 1997-2005 (Umsatzsteuer) und 1998-2005 (Einkommensteuer) eine Betriebsprüfung. Gegen die gem. § 200 Abs. 2 BAO ergangenen Umsatzsteuerbescheide 1997-2005 und Einkommensteuerbescheide 1998-2005 wurde rechtzeitig Berufung eingebracht und im Wesentlichen vorgebracht:

a) Es könne nicht nachvollzogen werden, worin das Finanzamt bei Erlassung der Bescheide gem. § 200 Abs. 1 BAO eine Ungewissheit gesehen habe, da Bescheidebegründungen fehlten, weshalb auszugehen sei, dass eine Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 BAO nicht vorgelegen habe.

Wenn nun die Beschreibung der Ungewissheit fehle, sei in der Folge ein Bescheid gem. § 200 Abs. 2 BAO mit Rechtswidrigkeit behaftet, "da die endgültige Festsetzung die Beseitigung einer Ungewissheit zwingend voraussetzt, was wiederum unmöglich ist, wenn die Ungewissheit im nach § 200 Abs. 1 BAO erlassenen Bescheid nicht bezeichnet ist oder gar nicht vorliegt".

b) In den Fällen des § 200 BAO beginne die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde. § 208 Abs. 1 lit. d BAO sei jedoch nicht anzuwenden, wenn ein vorläufiger Bescheid erlassen wurde, obwohl keine Ungewissheit bestand. Seines Erachtens sei also "hinsichtlich der Abgabenbescheide 1997-2000 bereits Verjährung eingetreten".

Sollten jedoch weder Verfahrensmängel existieren noch teilweise Verjährung eingetreten sein, so wäre jedenfalls die Sachverhaltsermittlung durch die Betriebsprüfung als mangelhaft zu bezeichnen:

c) Der Bw. habe 1997 bis 1998 das gegenständliche Haus mit 3 Wohnungen errichtet, man wollte die Wohnung 1 zu einem nicht bestimmten Zeitpunkt in der Zukunft privat nutzen. Damals bewohnte der Bw. mit seiner Gattin und den Kindern ein Wohnhaus in P (in der Folge P). Spätestens 1998 erfuhr der Bw. von der Absicht seiner Gattin, sich scheiden zu lassen, worauf die Vermietung des berufsgegenständlichen Hauses in G beschlossen wurde. Die Betriebsprüfung habe nun die Aufteilung der Nutzfläche nicht korrekt vorgenommen. Der Bw. sei seit 1998 "gewerblich" tätig, wobei er vorwiegend für die Landessanitätsdirektion Schautafeln errichtete sowie Schautafeln für Schulausstellungen saniere. Das erfordere Tischler- und Malerarbeiten seinerseits, wobei er umfangreiche Arbeits- und Lagerfläche brauche. Die Garage diene als Lager- und Abstellfläche für den betrieblich genutzten Anhänger. Seit 2005 sei auch ein Fotostudio im Keller untergebracht. Entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung seien die Kellerräume im Ausmaß von 92,12 m² nicht erst ab 2005, sondern bereits ab 1998 betrieblich verwendet worden. Die Nutzflächenverschiebung "vor Wohnung 1 zum betrieblichen Bereich im Ausmaß von 111,67 m² ergebe sich also bereits ab 1998".

Die Betriebsprüfung entgegnete, dass der Bw. angegeben habe, dass er Anfang 2005 sein Büro vom Keller in den 1. Stock des berufsgegenständlichen Hauses verlegt habe, weshalb

er die freigewordenen Kellerräume seither als Lager/Werkstatt nutze – vorher habe er Lager/Werkstatt im Keller seines Wohnhauses in P gehabt, wo sich auch Regale und Ähnliches befanden, die im Anlagevermögen seiner betrieblichen Tätigkeit aktiviert wurden. Der Anhänger wurde ebenfalls erst mit Jänner 2005 als betrieblich genutzt qualifiziert.

Die Aufwendungen für die betriebliche Nutzung der Räume im berufsgegenständlichen Haus in G seien erst in den Abgabenerklärungen und der E-A-Rechnung für 2005 geltend gemacht worden.

Der Keller beinhaltet:

1. Lagerraum (laut Plan Fitnessraum), zum Zeitpunkt der Besichtigung Fotostudio, vorher leer	34,05 m ²
2. Lager (laut Plan Sauna, aber leer) als Lager genutzt	4,80 m ²
3. Lager gefliest, zum Zeitpunkt der Besichtigung/BP Werkstatt	48,87 m ²
4. Vorraum gefliest, 11,23 m ² , ca. 20 % der Nutzfläche betrieblich genutzt	2,24 m ²
5. Technikraum mit Heizung, 10,96 m ² , ca. 20 % betrieblich genutzt	<u>2,16 m²</u>
	92,12 m ²

Die restlichen Räume umfassen:

6. Waschküche gefliest, 7,48 m², beinhaltet Waschmaschine/Trockner
7. Lager 18,44 m², beinhaltet Holz für Kachelofen in Wohnung 1
8. Dusche gefliest, 2,4 m², leer
9. WC, 2,0 m²

Der Bw. entgegnete mit einer (stereotypen) Wiederholung seiner Berufungsausführungen und vermerkte, dass "durch die Prüfung die betriebliche Nutzung auch festgestellt wurde".

d) Weiters wurde der "Abschlag von 50 % für die Wertigkeit des Kellers beanstandet": Der Keller beinhalte die komplette Wasser- und Heizungsinstallation, Verputz, Estrich, teilweise Fliesen- bzw. Laminatboden und sei komplett ausgemalen.

Die Prüferin entgegnete dazu, dass laut den Richtpreisen für Wohngebäude nach Nutzfläche (Quelle: Ing. Dipl. Kfm. Peter Steppan) für 1998 für Keller und Garagen von einem ca. 45 bis

60%igen Abschlag der Richtpreise für die Erstellung von Wohngebäuden auszugehen sei. Der Nutzungsabschlag von 50 % sei angemessen, da verputzte und ausgemalene Kellerräume üblich seien ebenso wie das Anbringen von Estrich und Fliesen. Der Bw. machte dazu keine Stellungnahme.

e) Was die Möblierung der vermieteten Wohnung Nr. 1 betreffe, so sei sie bei Vermietung an H (in der Folge H) am 1.10.1998 nur mit Küchenblock, Jalousien und Kachelofen ausgestattet gewesen. Die Annahme der Prüferin, dass die Wohnung möbliert war, sei unrichtig. Dies könnten mehrere Personen, die bei einer von H durchgeführten Vernissage anwesend waren, bestätigen. Die Aussage der geschiedenen Gattin des Bw., wonach für das berufsgegenständliche Haus diverse Möbel erworben und dort aufgestellt worden seien, sei unrichtig.

Auch in der Zeit, als die Wohnung 1 an die Eltern des Bw. vermietet wurde, sei sie nicht möbliert gewesen. Die Möblierung erfolgte erst mit dem Einzug des Bw. im Jahr 2005.

Da die Eltern des Bw. in unmittelbare Nähe des berufsgegenständlichen Hauses zwei Eigentumswohnungen mit einer Garage besitzen (je 48 m² im ersten Stock und Dachgeschoß) bewohnten sie in den Zeiträumen der beiden Mietverträge mit dem Bw. bloß das Erdgeschoß der Wohnung 1 mit 112,88 m².

Mittlerweile sei aus dem im Obergeschoß befindlichen Teil der Wohnung 1 ein Anteil von 33,62 m² als neue vierte Wohnung abgetrennt und seit 9/2007 vermietet. Die Wohnung 1 bestehe also jetzt noch aus dem Erdgeschoß zuzüglich Galerie und Luftraum mit 43,55 m². Nicht nur aufgrund der Größe der Wohnung sei eine Vermietung schwierig, es existierten auch Baumängel (Schallisolierung), die sich wertmindernd niedergeschlagen hätten. Nach Auskunft eines seit 2005 mit der Vermietung beauftragten Maklers, wäre 1998 für die Wohnung 1 bemessen für eine Nutzfläche von 204 m² eine Nettomiete von maximal 773,00 € netto, somit aliquot für die genutzte Fläche 112,88 m² von ca. 430,00 € netto zu erzielen gewesen. Unter diesem Aspekt führe das Argument mangelnder Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses ins Leere.

Die Betriebsprüfung nahm dazu Stellung und führte aus, dass im Mietvertrag mit H für die Wohnung 1 (sämtliche Räume) enthalten sei, dass mitvermietet werde: Duschkabine, Waschbecken mit Spiegel, WC Anlage, Küchenblock mit Kühlschrank, Herd, Vorhangschienen mit Vorhängen und 15 Jalousien, Tisch, 4 Sessel, eine Garderobe (Gesamtwert 270.000,00 €) – im Mietvertrag mit dem Vater des Bw. über dieselbe Wohnung sind Tisch, 4 Sessel und

Garderobe nicht mehr in den aufgezählten Möbeln enthalten, als Gesamtwert der mitvermieteten Möbel wird 220.000,00 S angegeben.

Aus vorliegenden Rechnungen sei ersichtlich, dass seit 1998 Möbel erworben wurden und als Lieferadresse das berufsgegenständliche Haus in G angegeben ist:

Unter anderem Rechnung vom 26.07.1999, Jugendzimmer, 34.585,00 S (Zustellung 06.09.1999)

Rechnung vom 20.01.1999, Möbel, 39.062,00 S (Zustellung 26.02.1999)

Rechnung vom 30.09.1999, Filos FP, HiFi Element, 8.999,00 S (Rechnungsadresse P)

Rechnung vom 30.09.1999, Schwebetürschrank, 15.290,00 S (auch Montage) – Rechnungsadresse P

Weitere Rechnungen über Bade-, Wohnzimmer-, Esszimmer-, Schlafzimmer- und Kinderzimmermöbel sowie 3 Küchenblöcke, Gardinenstangen wurden ebenfalls in der Buchhaltung gefunden, von denen der Bw. behauptete, die Einrichtung sei für das Haus in P bestimmt, die Verbuchung sei ein Versehen gewesen, weshalb auch 2003 eine Ausbuchung aus dem Anlagevermögen erfolgt sei.

Laut Meinung der BP sei das Mietverhältnis zwischen dem Bw. und seinen Eltern nicht fremdüblich, weil diese ohnehin zwei Wohnungen in unmittelbarer Nähe besitzen, auch war die Mutter des Bw. nie an der berufsgegenständlichen Adresse gemeldet. Grund für die Anmietung der Wohnung 1 durch die Eltern sei eine Knieoperation der Mutter des Bw. gewesen, nach der sie für einige Zeit nicht Stiegen steigen konnte – in der Buchhaltung seien aber Rechnungen der Mutter an den Bw. über Reinigung von Schautafeln gefunden worden: Dies habe sie trotz schwerer Knieoperation bewerkstelligen können. Außerdem widerspreche es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass nur ein Teil einer Wohnung vermietet wird, wenn bei Vermietung der gesamten Wohnung ein höherer Preis erzielt werden könnte. Außerdem blieben so die Räume der Wohnung 1 im Obergeschoß wertlos, da sie mangels Küche nicht vermietet werden konnte. Die Miete wurde von den Eltern nicht regelmäßig entrichtet, es erfolgten Pauschalzahlungen zwei bis dreimal jährlich zumeist im Nachhinein, wobei dies ab 2002 nur mehr in bar erfolgte. Es erfolgte weder eine nachweisliche Mahnung der Eltern noch eine Aufkündigung des Mietvertrages wegen unregelmäßiger Zahlungen. – Die fremden Mieter der anderen Wohnungen im berufsgegenständlichen Gebäude entrichteten die Miete zu Monatsbeginn im Vorhinein unbar.

Aus den Mietverträgen sei eine partielle Vermietung der Wohnung 1 nicht ersichtlich (Formulierung: "sämtliche Räumlichkeiten"), es wurde vereinbart, die Miete monatlich im Vorhinein auf das Konto des Bw. zu entrichten. Auch wurden Verzugszinsen vereinbart, die der Bw. von den Eltern nicht einmahnte. W 1 wurde (im Gegensatz zu den anderen beiden Wohnungen) niemals mittels Inserat zur Vermietung angeboten.

In einer Stellungnahme dazu verwies der Bw. auf die Berufung und gab zusätzlich eine Stellungnahme ab, in der er im Wesentlichen vorbringt, dass er im Zuge der Scheidungsverhandlungen 1999 um seine Frau kämpfte, sie dies ausnützte und unter dem Vorwand, mit ihm neu beginnen zu wollen, darauf bestand, Möbel einzukaufen. Es waren dies eine Ledergarnitur, Glasvitrine, Kommode, Tisch und 6 Sessel, die aber im berufsgegenständlichen Haus in G verpackt gelagert wurden. Auch wurden zwei Jugendzimmer und ein Schwebetüschschrank gekauft, die im Obergeschoß der Wohnung 1 aufgebaut wurden.

Im Mai 2003 sei eine Wohnung in I (in der Folge I) gekauft worden, Teile der angeführten Zimmereinrichtung wurden dort aufgestellt. Die restlichen Möbelteile wurden in den anderen im berufsgegenständlichen Haus vermieteten Wohnungen situiert.

Laut Stellungnahme vom 28.05.2009 bestritt der Bw. die Möblierung der Wohnung 2 nicht.

Da aufgrund der Streitigkeiten mit seiner Gattin klar war, dass sie beide das berufsgegenständliche Haus nicht gemeinsam bewohnen werden, mieteten seine Eltern das Erdgeschoß der Wohnung 1: Für seine Mutter war dies bequemer, da die Wohnung im Erdgeschoß lag (sie also nicht Stiegen steigen musste), außerdem konnte sie dort die Dusche benutzen, da die Badewannenbenutzung in ihrer "alten" Wohnung zu mühsam war. Seine Eltern kümmerten sich um alles (Mieter, Schneeräumung, Gartenbetreuung, Reinigung uä.). Der Bw. selber sei seit 01.01.2005 an der berufsgegenständlichen Adresse gemeldet, habe aber den Keller bereits seit 1998 für Lagerung und Werkstatt seiner Ausstellungstafeln genutzt.

Aus dem Akteninhalt geht ergänzend hervor, dass der Bw. 1997/1998 das Mehrfamilienhaus mit 3 Wohnungen errichtete:

W1 (W 1): Erdgeschoß und 1. Obergeschoß mit gesamt 190,05 m² Wohnfläche zuzüglich Balkon, Terrasse, Garten und Garage für 2 Fahrzeuge und Kellernutzung

(Erdgeschoß: WC, Abstellzimmer, Küche, Wohn- und Esszimmer mit Kachelofen, Schlafzimmer, Bad

Obergeschoß/vom Wohnzimmer über Wendeltreppe erreichbar: Galerie, 2 Kinderzimmer, Bad),

W2 (W 2): Garconniere im 1. Obergeschoß, 38 m² Wohnfläche,

W3 (W 3): 2. Obergeschoß = Dachgeschoß, 82,72 m² Wohnfläche zuzüglich Balkon.

Laut Mietverträgen wurden W 1 und W 2 inklusive Einrichtung vermietet, der Gesamtwert der Möblierung W 1 wurde in den Mietverträgen angegeben (270.000,00 S/H, 220.000,00 S/Eltern des Bw., Beschreibung der Möbel fand statt).

W 1 wurde nur an Personen mit Naheverhältnis zum Bw. vermietet:

H ist die (Wahl-)Tante seiner nunmehr geschiedenen Gattin, Eltern des Bw.

Während des Leerstehens der W 1 wurden keine Zeitungsannoncen zur Mietersuche gemacht, während dies bei den W 2 und W 3 doch der Fall war.

W 1 wurde von 01.10. bis 30.11.1998 an H vermietet um 5.500,00 S (399,70 €) Miete brutto, die Betriebskosten betrugen 1.500,00 S. Die Bezahlung erfolgte auf das Bankkonto des Bw. im Vorhinein. Im Mietvertrag wurde vereinbart, dass die Wohnungsnutzung ausschließlich zu Wohnzwecken erlaubt sei. Während der Prüfung und in der Berufung behauptete der Bw., dass H dort eine Vernissage abgehalten habe, die Wohnung sei nicht möbliert gewesen. H war nie an der Adresse des berufsgegenständlichen Hauses polizeilich gemeldet, sondern blieb an ihrer bisherigen Wohnadresse polizeilich gemeldet.

Nach einem Leerstand von drei Monaten wurde W 1 an die Eltern des Bw. vermietet, die Mietdauer war von 01.03. bis 31.10.1999, die Miete betrug 3.300,00 S (239,82 €) brutto, die Betriebskosten betrugen 1.500,00 S. Der Mietvertrag wurde am 20.01.1999 abgeschlossen.

Danach stand die Wohnung 1 Jahr leer, mit Mietvertrag vom 05.11.2000 wurde sie wieder an die Eltern des Bw. vermietet und zwar von 01.11.2000 bis 30.10.2001, die monatliche Miete betrug 6.600,00 S brutto, die Betriebskosten 1.400,00 S. Die Mietzahlungen erfolgten entgegen den Vertragsvereinbarungen nicht monatlich im Vorhinein auf das Bankkonto des Bw sondern unbar und unregelmäßig in "Blöcken", dh. für Zeiträume von einigen Monaten, etwa in der Mitte des jeweiligen Zeitraums.

Die Eltern des Bw. besitzen in unmittelbarer Nähe in einem Mehrparteienhaus zwei Wohnungen mit einer Garage seit 1959 bzw. seit 1983. Die Mutter des Bw. ist dort seit 1964 durchgehend polizeilich gemeldet, sie war nie an der berufsgegenständlichen Adresse G

gemeldet. Der Vater des Bw. war von 25.01.1999 bis 23.05.2005 an der berufsgegenständlichen Adresse gemeldet, dann wieder an der ursprünglichen Adresse.

Der Bw. gab an, im Zuge der Scheidung 2005 von P in die W 1 übersiedelt zu sein, seine Exgattin behauptete jedoch, dass er bereits nach der Trennung 5/2004 übersiedelte. Laut ZMR hatte der Bw. den Hauptwohnsitz in P von 03.08.1998 bis 31.10.2005, ab 31.10.2005 hatte er ihn an der berufsgegenständlichen Adresse G.

Sein Sohn F (in der Folge F, geboren 02.01.1985) hat den Hauptwohnsitz seit 30.08.2004 an der berufsgegenständlichen Adresse G, sein Sohn T (in der Folge T, geboren 26.09.1988) hat ihn seit 25.02.2005 an der berufsgegenständlichen Adresse G, sein Sohn D (in der Folge D, geboren 05.04.1983) hat seit 30.08.2004 den Nebenwohnsitz an der berufsgegenständlichen Adresse, den Hauptwohnsitz seither in I.

Das berufsgegenständliche Gebäude liegt in sehr guter und ruhiger Lage am Stadtrand, Infrastruktur, Verkehrsanbindung und öffentliches Verkehrsnetz sind gut ausgebaut. Die Entfernung vom berufsgegenständlichen Gebäude in G zur vorherigen Wohnadresse des Bw. in P beträgt laut Routenplaner 6,8 km.

Die Betriebsprüfung errechnete für W 1 einen fremdüblichen Mietpreis zu den gegebenen Bedingungen (Vollmöblierung und Nutzungsmöglichkeiten des Gartens von 551 m², des Kellers und eines Autoabstellplatzes) für 1998 monatlich in Höhe von 20.523,53 S netto (1.491,50 €). Die Vermietung von W 1 war während des gesamten Prüfungszeitraums nicht kostendeckend. Auch der Nichtansatz von Fremdkapitalzinsen führte bei der Vermietung zu keinem Einnahmenüberschuss.

Seit Baubeginn des Vermietungsobjekts 1997 ergingen sämtliche Umsatzsteuerbescheide und seit 1998 sämtliche Einkommensteuerbescheide gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig (der Einkommensteuerbescheid 1997 erging laut Abgabenbehörde erster Instanz versehentlich endgültig).

1997 wurden keine Einnahmen aus der Vermietungstätigkeit erzielt, Vorsteuern wurden nur in Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit (Hausbau) geltend gemacht, weshalb laut Äußerung des Finanzamts eine Ungewissheit hinsichtlich Höhe der Abgabepflicht bestand und die Umsatzsteuerbescheide ab 1997 bzw. Einkommensteuerbescheide ab 1998 vorläufig ergingen. Die Ungewissheit wurde laut Finanzamt erst im Zuge der Außenprüfung 2007 über den Zeitraum 1997 bis 2005 beseitigt, endgültige Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2005 bzw. Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2005 erlassen, wobei die mangelnde Fremdüblichkeit bei

Vermietung der W 1 und die daraus resultierenden Änderungen der Besteuerungsgrundlagen zu Grunde gelegt wurden.

Gegen die vorläufig ergangenen Umsatzsteuerbescheide 1997 bis 2005 bzw. Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2005 wurde nicht Berufung eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) und b)

Gemäß § 207 Abs. 2 BAO beträgt die Verjährungsfrist bei Umsatz- und Einkommensteuer 5 Jahre.

Gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 200 BAO mit Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Laut Judikatur des VwGH (30.07.2002, 96/14/0116 ua.) dürfen vorläufige Bescheide vor allem dann erlassen werden, wenn in der Zukunft liegende Sachverhalte entscheidungsrelevant sind. Deshalb kann die Kenntnis der wirtschaftlichen Entwicklung künftiger Jahre bedeutsam sein, weshalb Bescheide vorläufig erlassen werden können.

Da der Bw. seit Baubeginn 1997 Vorsteuern aus Hausbau geltend machte, gleichzeitig aber Einnahmen aus V & V noch nicht anfielen, war im berufungsgegenständlichen Fall erforderlich, die zukünftige wirtschaftliche Entwicklung der erklärten Vermietungstätigkeit zu beobachten und die Erlassung vorläufiger Abgabenbescheide eine effiziente Maßnahme.

Doch auch wenn die Erlassung dieser vorläufigen Abgabenbescheide zu Unrecht erfolgt sein sollte, so können endgültige Bescheide nach § 202 BAO laut ständiger Rechtsprechung des VwGH trotzdem ergehen (VwGH vom 18.07.1995, 91/14/0016, 29.11.2006, 2004/13/0075; 28.05.2009, 2007/15/0299; 12.12.2007, 2006/15/0075; 20.05.2010, 2008/15/0328).

Es ist in der Folge nicht näher auf das Berufungsvorbringen zu den vorläufig ergangenen Bescheiden und Begründungsmängeln einzugehen (wobei zu bemerken ist, dass gegen diese Bescheide kein Rechtsmittel eingebracht wurde) und ist bei Beachtung der oben angeführten

VwGH-Judikatur von einer zu Recht erfolgten Erlassung der berufsgegenständlichen endgültigen Abgabenbescheide auszugehen.

Was nun den relevanten Verjährungstatbestand betrifft so ist eindeutig davon auszugehen, dass bei gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzten Abgaben und rechtskräftigen Abgabenbescheiden für die Frage des Beginns der Verjährung gem. § 208 Abs. 1 lit. d BAO von einer Ungewissheit iSd § 200 Abs. 1 leg.cit. zur Zeit der Erlassung der vorläufigen Bescheide auszugehen ist, dh. die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO nicht vor Erlassung der vorläufigen Abgabenbescheide beginnen kann (siehe VwGH vom 20.05.2010, 2008/15/0328 und VwGH vom 25.11.2010, 2007/15/0061).

Die Abgabenbehörde erster Instanz ist nun nach der 2007 durchgeführten BP zum Ergebnis gelangt, dass die von 1997 bis zum Veranlagungszeitraum 2005 eingetretene Entwicklung die Möglichkeit zulässt um zu beurteilen, ob die erklärte Vermietungstätigkeit als Liebhaberei einzustufen ist bzw. Einkünfte aus V & V vorliegen. Dieser Zeitraum steht nicht im Widerspruch zur Rechtsprechung des VwGH, der als Voraussetzung für das Vorliegen einer Einkunftsquelle sieht, dass die Entwicklung im Beobachtungszeitraum einen sicheren Schluss darauf zulassen muss, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraums ein positives steuerliches Ergebnis erzielbar ist (VwGH 22.10.1996, 95/14/0146). Erst nach Ablauf des Beobachtungszeitraums fällt die Ungewissheit weg und kann endgültig die Einkunftsquelleneigenschaft beurteilt werden (VwGH 17.05.2006, 2001/14/0223).

Da bei Anwendung der oben angeführten VwGH-Judikatur auf den berufsgegenständlichen Sachverhalt sich kein Hinweis ergibt, weshalb früher zu erkennen gewesen wäre, dass die Gründe für eine vorläufige Abgabenfestsetzung gem. § 200 Abs. 1 BAO weggefallen seien bzw. die Ungewissheit gem. § 200 Abs. 2 BAO früher weggefallen wäre, ist eine Verjährung wie in der Berufung behauptet nicht erfolgt (siehe VwGH vom 08.07.2009, 2009/15/0053).

c), d), e)

Gem. § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: freiwillige Zuwendungen.

Gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Die Judikatur nähert bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung den Werbungskostenbegriff den Betriebsausgaben an, auch die Literatur sieht die Begriffe Werbungskosten und Betriebsausgaben grundsätzlich inhaltsgleich (ua. Doralt, II, EStG § 16 Rz 3 unter Verweis VwGH vom 31.01.2001, 99/13/0245).

Gem. § 10 Abs. 1 UStG 1994 beträgt die Steuer für jeden steuerpflichtigen Umsatz 20 % der Bemessungsgrundlage.

Gem. § 10 Abs. 2 Z 4 lit. a UStG 1994 ermäßigt sich die Steuer auf 10 % für die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke, ausgenommen eine als Nebenleistung erbrachte Leistung von Wärme.

Gem. § 12 Abs. 2 lit. a UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführte Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des EStG 1988 sind.

Gem. § 115 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 (Abs. 1).

Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (Abs. 2).

Die Abgabenbehörden haben Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zu Gunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen (Abs. 3).

Gem. § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom

Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen (Abs. 1).

Der Offenlegung dienen 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 (Abs. 2).

Gem. § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde im Übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Laut VwGH vom 20.09.1989, 88/13/0072 bedeutet wahrheitsgemäß offenlegen, der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Was dazu gehört, hat der Abgabepflichtige nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. Die Vollständigkeit setzt objektiv die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhalts notwendigen Tatsachen voraus (VwGH vom 11.04.1991, 90/16/0231). Der Offenlegung dient auch die Beantwortung von Vorhalten (VwGH 07.09.1990, 89/14/0261-0263):

Angewendet auf den berufsgegenständlichen Sachverhalt ist nun primär festzuhalten, dass sich aus dem Akteninhalt kein Hinweis ergibt, wonach die erschöpfende, wahrheitsgemäße Vorhaltsbeantwortung durch den Bw. bzw. generelle, eindeutige Anfragebeantwortungen durch ihn die nach seinen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt übersteigen würden.

ad c) Der Bw. erklärte die Aufwendungen für die betriebliche Nutzung von Räumen im berufsgegenständlichen Gebäude (Keller/Garage) erst in den Abgabenerklärungen und Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2005. Die Reaktion des Bw. auf diese seitens der BP vorgehaltenen Fakten war, dass er angab, ab 1998 die Kellerräume im berufsgegenständlichen Gebäude zu nutzen, weil der Raumbedarf nur dort in diesem Umfang zur Verfügung stand – er erklärte jedoch nicht, weshalb er (hätte er tatsächlich Lager und Werkstätte ab 1998 in G gehabt) dann dies nicht schon in den Abgabenerklärungen und Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen ab 1998, sondern erst ab 2005 erklärte. Durch dieses Beharren auf Angaben mit gleichzeitigem Verschweigen der Antworten auf die sich notwendigerweise stellenden Fragen bringt der Bw. nichts für sein Berufsbegehren vor

und kann er das Argument, dass erfahrungsgemäß die ersten Angaben der Realität am ehesten entsprechen, nicht entkräften. Dies umso mehr, als er ja bis 10/2005 noch in P lebte und es für ihn insoweit praktikabler war, dort sein Lager und Werkstätte zu haben, als für seine Tätigkeiten an den Schautafeln vom Wohnhaus in P nach L (ca. 6,8 km) fahren zu müssen.

Dass der Bw. Werkstätte und Lager im jeweiligen Wohnhaus, in dem er auch tatsächlich wohnte, benutzte, erscheint umso mehr der Realität zu entsprechen, als der Bw. ja als Lehrer nichtselbständig tätig war und die Lager- und Werkstätentätigkeit nur in seiner Freizeit ausüben konnte: Es entspricht der Lebenserfahrung, dass ein berufstätiger Vater mit drei Kindern, der in seiner Freizeit einer Zusatzbeschäftigung nachgeht, seine Freizeit so zeitökonomisch gestaltet, dass er auch für seine Familie bzw. Kinder Zeit aufwenden kann, weshalb davon auszugehen ist, dass dort, wo es möglich war, Zeit "gespart" wurde, was eindeutig bei Fahrt- und Manipulationszeiten möglich war, umso mehr offenkundig in P auch Platz für Lager und Werkstatt vorhanden war (der Bw. brachte nichts Gegenteiliges vor) – wenn dies auch nicht in dem Maße wie in L, G gegeben gewesen sein mag.

Dass die Angaben in den Abgabenerklärungen 2005 und Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2005 über die betriebliche Nutzung der Garage/des Kellers in L, G ab 2005 der Realität entsprechen scheint auch begründet dadurch, dass der jüngste Sohn T des Bw. 2/2005 (mit 16,5 Jahren) an der berufsgegenständlichen Adresse G seinen Hauptwohnsitz nahm: Offenkundig hatte zu diesem Zeitpunkt die Auflösung der Wohnsitze aller Söhne von der Adresse in P ihr Ende gefunden: Der älteste Sohn D hatte mit 30.08.2004 (mit 21 Jahren) seinen Hauptwohnsitz nach I verlegt und den Nebenwohnsitz an der berufsgegenständlichen Adresse in L, G eröffnet, der zweite Sohn F hatte mit 19 Jahren am 30.08.2004 den Hauptwohnsitz von P an die berufsgegenständliche Adresse nach L, G verlegt. – Mit Verlegung des Hauptwohnsitzes des jüngsten Sohnes T an die berufsgegenständliche Adresse L, G 2/2005 fand das "Familienleben" des Bw. mit seinen Söhnen in L, G statt (der Bw. meldete den Hauptwohnsitz dort mit 31.10.2005), wobei davon auszugehen ist, dass der Bw. auch schon 2/2005 dort faktisch wohnte, da nicht glaubhaft ist, dass er den 16,5 jährigen Sohn alleine mit seinem 19 jährigen Bruder in L, G wohnen ließ, sondern er seiner Fürsorge- und Aufsichtspflicht dem jüngsten Sohn gegenüber nachkam durch faktisches gemeinsames Wohnen in L, G. Um nun auch die Freizeit optimal nutzen zu können und sie mit seinem Sohn teilen zu können ist glaubhaft, dass er erst 2005 neben seinem Hauptwohnsitz auch seine Werkstätte und Lager nach L, G verlegte (wie auch aus den Abgabenerklärungen 2005 und Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen 2005 des Bw. hervorgeht).

Es war daher auf die angeblich vor 2005 erfolgte betriebliche Nutzung von 111,67 m² (anstatt 92,12 m²) des Gebäudes in L, G nicht einzugehen.

ad d) Wenn der Bw. den von der Betriebsprüfung getätigten Abschlag von 50 % für die Wertigkeit des Kellers beanstandet, da dieser ja die komplette Wasser- und Heizungsinstallation beinhalte, komplett ausgemalen sowie mit Verputz, Estrich, teilweise Fliesen- und Laminatböden ausgestattet sei, so ist darauf hinzuweisen, dass er auf die oben angeführten Entgegnungen der BP dazu trotz Vorhalts nichts einwendete, also davon auszugehen ist, dass er – wenn er sie schon nicht akzeptiert – ihnen doch keine Argumente entgegensetzt.

Es ist nun darauf hinzuweisen, dass laut Verwaltungsübung 1998 bei Kellern und Garagen ein Richtpreisabschlag/Wohngebäudeerstellung von 45 bis 60 % getätigt wurde. Es ist zum einen darauf hinzuweisen, dass der von der BP getätigte Abschlag sich im unteren Bereich befindet. Des Weiteren ist zu bemerken, dass ein – wie vom Bw. in der Berufung offenkundig gemeint – vollständiger Verzicht auf einen Richtpreisabschlag nicht den Fakten entspricht, da Keller und Garagen unbestritten eine andere (dh. mindere) Ausstattung als Wohnräume haben. Auch wenn sich dort Installationen befinden, die unbestritten einen hohen Anschaffungspreis haben, so hat dies keinen Einfluss darauf, dass die Baukosten für Keller/Garage an sich niedriger sind als die für Wohnräume, da damit nur die Errichtungskosten der Gebäudeteile gegenüber gestellt werden (die Installationen stellen ja keinen Gebäudeteil dar).

Die Ausstattung mit Estrich, Verputz, teilweise Fliesen- und Laminatböden sowie Ausmalung entspricht den gängigen Anforderungen an einen Keller in neugestalteten Gebäuden: Auch wenn es zu Beginn des 20. Jahrhunderts noch durchaus üblich gewesen sein mag, dass Keller nicht verputzt waren, zum Teil noch Erdböden neben Estrich- und Kachelböden waren, hat sich der Standard bis in die berufsgegenständliche Zeit allgemein gehoben, was aber nicht zu einer Gleichartigkeit von Baukosten für Keller/Garagen und Wohnräume führte, bzw. der Bw. dies auch nicht ausführte, zumal sein Keller/Garage ja nicht für Wohnzwecke, sondern – wie bekannt – seit 2005 für Lager- und Werkstattzwecke genutzt wird.

Es ist davon auszugehen, dass Keller/Garagen, die nicht den Standard des berufsgegenständlichen Kellers/Garage aufweisen (wie dies in Jahrzehnten davor errichteten Gebäuden der Fall sein wird) auch einen höheren Richtpreisabschlag erfahren.

ad e) 1. Vermietung möblierte Wohnung 1: Wie sich aus den zwischen dem Bw. und H bzw. seinen Eltern geschlossenen Mietverträgen betreffend die W 1 ergibt, war die Wohnung in beiden Fällen möbliert (mit Anführung der Einrichtungsgegenstände und

Wertbezeichnung/w.o.a. beinhaltete W 1 bei Vermietung an H mehr Möbel als bei Vermietung an die Eltern des Bw.; der Wert war bei Vermietung an H mit 270.000,00 S, an die Eltern des Bw. mit 220.000,00 S beziffert. Der Bw. konnte in seinen Berufungsausführungen und diversen weiteren Äußerungen nicht argumentieren, weshalb in den Mietverträgen eine möblierte Wohnung Mietgegenstand ist (mit Anführung der einzelnen Möbel und deren Gesamtwert) während tatsächlich eine unmöblierte Wohnung vermietet werden sollte: Da es nicht den Lebenserfahrungen entspricht, in Verträgen Punkte aufzunehmen, die nicht der Realität entsprechen, ist davon auszugehen, dass W 1 in beiden Vermietungsfällen wie in den Mietverträgen dargestellt möbliert war, andernfalls die Vertragspunkte zur Möblierung und Wert der Möbel nicht in die Verträge aufgenommen worden wären, zumal der Bw. sich andernfalls zum Schuldner einer möblierten Wohnung gemacht hätte.

Was nun das Vorbringen zur von H abgehaltenen Vernissage in W 1 betrifft, wonach Zeugen namhaft gemacht werden könnten, die gesehen hätten, dass die Wohnung nicht möbliert war, ist auszuführen, dass es für Vernissagen typisch ist, dass das Hauptaugenmerk auf die ausgestellten Werke gerichtet ist und auch meistens versucht wird, in entsprechend großem Umfang auszustellen, weshalb für die Dauer einer "Wohnungsvernissage" üblicherweise die zu entbehrenden Möbel weggeräumt werden, umso mehr die Vernissage üblicherweise nur an einem Abend abgehalten wird: Dass anlässlich einer Vernissage also kein Überblick über die Gesamtsituation der Möblierung der entsprechenden Wohnung, in der sie abgehalten wird, gegeben werden kann, ist offenkundig. – Es ergeben sich keine Anhaltspunkte, dass dies im berufsgegenständlichen Fall anders gewesen sein soll.

Es ist keinesfalls glaubhaft, dass ab 1998 bis 1999 gekaufte Möbel (die 2003 später zum Teil rückgebucht wurden) verpackt in L, G gelagert wurden: Es entspricht nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass Möbel für ein Haus in der Nachbargemeinde P (das übrigens, weil man dort ja wohnt, bereits eingerichtet ist) gekauft werden und in das noch nicht möblierte berufsgegenständliche Haus in L, G geliefert werden und dort im Keller jahrelang verpackt abgestellt stehen: Sollte es den Angaben des Bw. entsprechen, dass die Möbel im Zuge des Scheidungsverfahrens zum Zweck eines Versöhnungsversuchs gekauft wurden um das Haus in P neu zu möblieren, ist nicht verständlich, weshalb sie dann nicht nach P geliefert wurden. – Es ist also davon auszugehen, dass mit dem Großteil dieser Möbel W 1 ausgestattet wurde, zumal die Mietdauer durch die Eltern laut Angaben des Bw. beeinflusst war vom Gesundheitszustand seiner Mutter (Knieoperation): Die angeblich für das Haus in P angeschafften Möbel bestätigen (neben den Angaben über Möbel im Mietvertrag) die Annahme der möblierten Vermietung von W 1, da bei Beibehalten der bereits möblierten Wohnungen der Eltern in unmittelbarer Nähe es nicht sinnvoll und also realitätsfern erschiene,

wenn die Eltern für den begrenzten Zeitraum der körperlichen Beeinträchtigung der Mutter Möbel für ihren Aufenthalt in W 1 gekauft hätten, die sie dann nach Gesundung der Mutter und Rückkehr in ihre Wohnungen nicht mehr benötigt hätten. – In diesem Licht erscheint die Angabe des Bw., dass diverse andere Möbel (Ledergarnitur, Kommode ua.), gekauft für das Haus in P, verpackt in L, G gelagert wurden, absurd, da es realitätsfremd ist, dass man eine Wohnung für einen begrenzten Zeitraum angeblich leer an die Eltern vermietet, die diese wegen Vorhandenseins eigener Möbel in den eigenen Wohnungen erfahrungsgemäß nicht selber möblieren werden, während verpackte neue Möbel ungenutzt im Keller lagern.

Was die Angaben des Bw. betrifft, wonach W 1 sowohl an H als auch an seine Eltern nur hinsichtlich des Teils im Erdgeschoß vermietet war, kann dem Bw. nicht gefolgt werden, da dies nicht aus dem Mietvertrag ersichtlich ist: Hätte man wirklich nur die Räume im Erdgeschoß als Mietobjekt gemeint, hätte man im Mietvertrag entweder die zu vermietenden Räume im Erdgeschoß aufgezählt bzw. eine Quadratmeterbeschränkung auf den Erdgeschoßbereich gemacht und nicht – wie tatsächlich geschehen – im Mietvertrag angeführt, dass der Bw. Alleineigentümer des Hauses in L, G mit 3 Wohnungseinheiten ist, wobei Gegenstand des Mietvertrags sämtliche Räumlichkeiten der Wohnung im Erdgeschoß ist (wobei zu bemerken ist, dass W 1 das gesamte Erdgeschoß des Gebäudes beinhaltet sowie – w.o.a. diverse Räume im Obergeschoß: Galerie, 2 Kinderzimmer, Bad) während die beiden anderen Wohnungen sich im Obergeschoß/Garconniere und Dachgeschoß befinden.

Es widerspricht den Erfahrungen des täglichen Lebens einen Teil einer Wohnung (wie hier zum Beispiel die Räume im Obergeschoß von W 1) sowohl als Mietgegenstand im Mietvertrag auszuweisen ("... sämtliche Räumlichkeiten der Wohnung..."), faktisch diesen Teil aber nicht zu vermieten: Sollte der Mieter nun doch auf den Teil in der Wohnung im Obergeschoß zugreifen wollen, so hätte er das Recht dazu, da ja aus dem Mietvertrag nicht ersichtlich ist, dass diese Räume nicht auch zum Mietgegenstand gehören und der Vermieter wäre bei anderweitigen Nutzungen behindert. Wäre es tatsächlich so gewesen, dass der Bw. an seine Eltern bzw. H nur das Erdgeschoß von W 1 vermietete, so wäre es ein leichtes gewesen, dies im Mietvertrag (w.o.a.) zu formulieren. Hinweise auf die zeitweilige Behinderung seiner Mutter beim Stiegen steigen nach ihrer Knieoperation bringen dabei nichts für die Berufung, da – auch wenn es glaubhaft ist, dass die Mutter über eine gewisse Zeit diesbezüglich gehandikapt war – der Vater des Bw. Mieter war, also zumindest er in dieser Zeit die Wohnung im Obergeschoßbereich nutzen konnte. Es ist darauf hinzuweisen, dass eine zeitweilige Nichtbenutzung einer Wohnung oder eines Teils einer Wohnung (sei es nun in Folge von Krankheit, Urlaub oder anderer Umstände) durchaus üblich ist und auf den gewählten Umfang

einer Mietwohnung sich zumindest nicht so auswirkt, dass willkürlich ein gewisser Teil einer Wohnung als Mietgegenstand ausgeschieden wird.

Es erfolgte demnach die Herausrechnung eines im Schätzungsweg ermittelten Anteils des Mietentgelts der Mitvermietung von Möbeln zum Normalsteuersatz zu Recht, ebenso wie die Besteuerung des Mietentgelts der W 1 von H zum Normalsteuersatz zu Recht erfolgte, da W 1 entgegen dem Mietvertrag nicht für Wohnzwecke, sondern durch die Abhaltung einer Vernissage für Betriebszwecke vermietet wurde.

e) 2. Fremdüblichkeit:

Es ist zum einen festzuhalten, dass die von der BP für die möblierte W 1 mit 190,05 m² (Erdgeschoß 112,88 m², Obergeschoß 77,17 m²) unter Berücksichtigung der Mitbenutzungsmöglichkeiten von Keller, Garten und Autoabstellplatz errechnete ortsübliche Miete/monatlich im Jahr 1998 in Höhe von 20.523,53 S (1.492,50 €) netto vom Bw. insoweit kritisiert wurde, als er mitteilte, dass ein seit 2005 mit der Vermittlung beauftragter Makler die Auskunft gegeben habe, dass 1998 aliquot für die genutzte Fläche (112,88 m²) ca. 480,00 € netto zu erzielen gewesen wäre (er ging von einer gesamt vermieteten Fläche von 204 m² zu 773,00 € netto aus).

Zum einen legte der Bw. das Gutachten des Maklers nicht vor, zum anderen bezog er sich bloß auf die zu erzielende Miete für die aliquote Wohnungsfläche von 112,88 m² – der Umstand der Möblierung wurde dabei ebenso ignoriert wie die Mitbenutzungsmöglichkeiten von Garten (551 m²), Keller und Autoabstellplatz – ebensowenig erklärte er, worin die "gesamt vermietete Fläche von 204 m²" bestand.

Es ist dem Bw. in der Folge nicht gelungen, der für die tatsächlich genutzten Flächen und Möglichkeiten der möblierten Wohnung durch die BP errechneten Miete argumentativ zu widersprechen und ist also von einer fremdüblichen Miete 1998/monatlich für die möblierte W 1 (sämtliche Räume) im Gesamtausmaß von 190,05 m² mit Mitbenutzung von Garten (551 m²), Keller und Abstellplatz in einer sehr guten Wohnlage von 1.491,50 € (20.523,53 Schilling) netto auszugehen.

Dass W 1 an Nahestehende des Bw. vermietet wurde, ist unbestritten.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (18.04.2007, 2004/13/0025) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit) nur als erwiesen angenommen und in der Folge anerkannt werden, wenn sie

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,

einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben,

auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen also nur in den Fällen zum Tragen, in denen berechnete

Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Laut VwGH vom 10.09.1998, 93/15/0051 kann die Vereinbarung bereits dem Grunde oder nur der Höhe nach fremdüblich sein. Es ist nicht ausreichend, wenn die Vereinbarung rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht – es muss auch der Vollzug des Vertrags so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist. Wird etwa ein fremdüblicher Mietvertrag zwischen Gatten abgeschlossen, tatsächlich aber eine zu geringe Miete bezahlt, so ist dies dem Abschluss eines Mietvertrags mit denselben Konditionen gleichzuhalten. Barzahlungen legen den Verdacht nahe, dass damit bloß eine nachträgliche Vertragskonstruktion geschaffen werden sollte, vor allem wenn Fremdmieten die Miete im Bankweg begleichen. Auch die länger dauernde Stundung von Geldforderungen ist kritisch zu hinterfragen und kann zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führen (siehe Jakom, EStG, Kommentar, 3. Auflage, § 4 Tz 337 ff).

Bei Mietverhältnissen spricht für mangelnde Fremdüblichkeit unter anderem: jahrelange Stundung des Mietzinses (VwGH 27.05.1987, 84/13/0221), Unterbleiben laufender Mietzahlungen (VwGH 30.06.2005, 2001/15/0081).

Unbestritten blieb, dass die Vermietung von W 1 während des gesamten Prüfungszeitraums nie kostendeckend erfolgte und auch der Nichtansatz von Fremdkapitalzinsen bei dieser Weise der Vermietung nie zu einem Einkommenüberschuss führte.

Der Bw. konnte die von der BP errechnete vergleichbare Miete für eine vergleichbare Wohnung in diesem Zeitraum nicht widerlegen, zumal er ein Gegengutachten nicht vorlegte und lediglich die Auskunft eines Maklers erwähnte.

Auch war eine Vermietung an andere als die nahestehenden Mieter (Eltern des Bw. und H = Wahlante der nunmehrigen Exgattin) offenkundig gar nicht gewollt gewesen, zumal W 1 nie per Inserat zur Vermietung angeboten wurde (im Gegensatz zu den anderen beiden Wohnungen): Allein daraus ist zu schließen, dass eine Vermietung von W 1 dem Grunde nach an andere Personen als dem Bw. nahestehende nicht geplant war. Bestätigt wird dieser offenkundige Eindruck auch durch die Usancen, die anlässlich dieser Mietverhältnisse geübt wurden:

1. Obwohl H die Wohnung nur zu Wohnzwecken mietete, nutzte sie sie – wie der Bw. ja auch angibt – zu betrieblichen Zwecken, indem sie darin eine Vernissage veranstaltete. Es ergibt sich aus dem gesamten aktenkundigen Inhalt nicht, dass der Bw. dagegen einschritt oder das Mietverhältnis deswegen auflöste. – Es ist im Gegenteil davon auszugehen, dass das

Mietverhältnis deswegen so kurz gewählt war, weil H eben nur für diese Vernissage W 1 brauchte (was gestützt wird durch den Umstand, dass H nie in L, G polizeilich gemeldet war).

2. Entgegen dem Mietvertrag (und den diesbezüglich gleichlautenden Mietverträgen betreffend die beiden anderen Wohnungen im Obergeschoß/Garconniere bzw. Dachgeschoß, die jedoch an Familienfremde vermietet waren) bezahlten die Eltern des Bw. die Miete unregelmäßig und bar, sie bezahlten nicht monatlich im Vorhinein, sondern in "Blöcken", das heißt für einige Monate ca. in der Mitte dieses Zeitraums. Entgegen der vertraglichen Vereinbarung verzichtete der Bw. auf Monierung und Verrechnung von Verzugszinsen.

Weiters ist auffällig, dass die mit den Eltern des Bw. vereinbarte Miete offenkundig nicht nur den Mietpreisen für vergleichbare Wohnungen nicht entsprach, sondern auch "intern" willkürlich gestaltet wurde, zumal anders nicht zu erklären ist, wieso im Mietvertrag für 01.03. bis 31.10.1999 die monatliche Miete 3.300,00 S, Betriebskosten 1.500,00 S brutto betrugen, während im Mietvertrag für 01.11.2000 bis 31.10.2001 die monatliche Miete 6.600,00 S, Betriebskosten 1.400,00 S brutto betrugen: Es ist nicht erklärlich, weshalb die Miete nach einem einjährigen Leerstand nun doppelt so hoch ist, während die Betriebskosten um 100,00 S brutto niedriger sind. Da auch die "höhere" Miete unter einer vergleichbaren Miete liegt, ist davon auszugehen, dass die Miethöhe in Anbetracht der engen familiären Bindung nie ernst behandelt wurde – genauso wie die Zahlungsmodalitäten (w.o.a.) sehr leger und nicht vertragskonform abliefen.

Dies ist auch Ergebnis bei Beachtung des Mietvertrags mit H, die 1 Jahr vor dem ersten Mietvertrag zwischen dem Bw. und seinen Eltern für dieselbe Wohnung 5.500,00 S Miete und 1.500,00 S Betriebskosten brutto monatlich bezahlte – eine rationale Erklärung wieso 1 Jahr später die Eltern des Bw. nur 3.300,00 S Miete brutto bezahlten, ist nicht in äußeren, bewertbaren Umständen zu erblicken, die auch nicht argumentiert wurden, sondern bloß in der willkürlichen Behandlung der Vertragsgestaltung zwischen nahestehenden Personen zu sehen.

Da bei Anwendung der angeführten Literatur und Judikatur auf den berufsgegenständlichen Sachverhalt eindeutig davon auszugehen ist, dass W 1 zu diesen Bedingungen an dem Bw. fremde Personen nicht vermietet worden wäre bzw. die in der Folge eingetretenen Verhaltensweisen (wie die angeführte betriebliche Nutzung der für Wohnzwecke vermieteten W 1 durch H, Zahlung der Miete nicht monatlich im Vorhinein unbar durch die Eltern des Bw., sondern bar für einige Monate gesamt ca. in der Mitte dieses Zeitraums bei Unterlassung von Mahnung und Verrechnung von Verzugszinsen) bei Fremden als Vertragsbruch qualifiziert und in der Folge gegen fremde Mieter gerichtlich vorgegangen

worden wäre, ist eine Fremdüblichkeit der Vermietung von W 1 nicht gegeben. Die mit W 1 in Zusammenhang stehende AfA als auch die dafür anteilig geltend gemachten Vorsteuern aus Baukosten wurden wegen Vorliegens nicht abzugsfähiger Aufwendungen und Ausgaben gem. § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 und § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 von der BP zu Recht ebenso neutralisiert wie in der Folge die jährlichen Einnahmen und Ausgaben.

Es war in der Folge spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 11. Jänner 2012