



GZ. RV/3059-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Alfred Pribik, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 entschieden:

Der Berufung 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.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

1. Die Bw. hat mit Kaufvertrag vom 22. November 1999 die Liegenschaft W 3 von ihrem Ehegatten erworben. Als Kaufpreis wurde vereinbart:

- die durch Verrechnung erfolgende Tilgung der gem. § 1422 ABGB auf die Bw. von ihrer Schwägerin durch Zahlung und Erklärung übergegangene Forderung an ihren Ehegatten;
- die Rückzahlung der auf der Liegenschaft verbücherten Forderung einer Bausparkasse mit dem am 31.12.1998 bestehenden Saldo.

Im Miethaus befinden sich folgende Wohnungen:

- Top 1 (fremdvermietet);
- Top 2+3 wird von der K GmbH genutzt;
- Top 4 wird unentgeltlich den Schwiegereltern der Bw. zur Verfügung gestellt: Das vorher vereinbarte Fruchtgenussrecht für ihre Schwiegereltern wurde im Kaufvertrag in ein Wohnrecht umgewandelt.
- Top 5 wird von der Bw. gemeinsam mit ihrem Ehegatten und ihren Kindern bewohnt.

2. Die Bw. ist ferner Hauptmieterin eines Geschäftslokales in D. Untermieter ist die K-GmbH.

3. Gesellschafter der K-GmbH sind der Ehegatte der Bw. und dessen Bruder; Geschäftsführer war bis zu seinem Tod im Jahr 2002 der Schwiegervater der Bw.

4. Die Bw. erklärte folgende Verluste aus obigen Liegenschaften:

4.1 W 3	ATS
1999	- 342.420,00
2000	- 373.412,00
 4.2 D	
1999	- 49.883,00
2000	- 7.411,00

5. Das Finanzamt anerkannte nach Durchführung von Ermittlungen die geltend gemachten Verluste nicht; nur Einkünfte, die auf Dauer gesehen ein positives Gesamtergebnis erwirtschaften, kämen als Einkunftsquelle steuerlich in Betracht.

Aufwendungen für eine gemeinsame eheliche Wohnungen, auch wenn diese vom anderen Ehegatten angemietet sei, und der Liegenschaftseigentümer dessen Wohnung nur mitbenütze, könnten als Kosten der Lebensführung weder bei der Einkünfteermittlung abgezogen noch im Wege abzogener Vorsteuern umsatzsteuerlich geltend gemacht werden.

Ebenso diene die Wohnung der Schwiegereltern nicht der Erzielung von Einkünften, zumal sich jene bei der Übereignung der Liegenschaft W 3 das Nutzungsrecht vorbehalten hätten. Folglich könnten gemäß § 20 EStG auch die damit im Zusammenhang stehenden bzw. die auf diese Wohnung entfallenden Kosten steuerlich keine Berücksichtigung finden.

Weiters werde bemerkt, dass es unüblich sei, bei Vermietungen von Wohnungen bzw. von Gebäudeteilen sowie auch bei Untervermietungen Mietverträge ohne Schriftform, d.h. nur mittels Gedächtnisprotokoll, abzuschließen. Vielmehr sei dies nur durch die familiäre Situation begründet. Auch sei es unüblich und halte keinem Fremdvergleich stand, bei ausständigen Mieten keine Einbringungsmaßnahmen zu setzen. Vielmehr resultiere das diesbezügliche Verhalten der Bw. nur aus der Rücksichtnahme auf familiäre Bindungen. Derartige Rücksichtmaßnahmen würden gegenüber Fremden wegfallen, wie dies die Vorgangsweise der Bw. bei Eintreibungsmaßnahmen der offenen Forderungen gegenüber einem Fremdmieter zeige.

Da die Vermietung des Objektes W 3 sowie die Untervermietung in D nicht mit der Intensität betrieben wurde, wie sie bei Vermietung an Fremde zu Tage gelegt würde, somit die Vermietung zu keinem positiven Gesamtergebnis führen könne, außerdem die Bw. selbst mit ihrem Ehemann sowie deren Schwiegereltern den Großteil des Hauses selbst nutzen und schon aus diesem Grunde diese Wohnungen nicht der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen könnten, könne von steuerlich anzuerkennenden Einkunftsquellen nicht gesprochen werden. Dafür spreche auch die Tatsache, dass die laufenden Betriebskosten inklusive AfA höher seien als die erzielten bzw. zu erzielenden Einnahmen und ausständige Forderungen nicht mit nötigem Nachdruck wie gegenüber Fremden eingetrieben würden.

Da somit obiges Objekt nur von Familienmitgliedern und der K GmbH genutzt werde, und auch die Vermietung/Untervermietung an letztere keinem Fremdvergleich standhalte, könne

daher der erklärte Verlust bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung steuerlich nicht anerkannt werden.

Auf Grund obiger Ausführungen war gemäß § 2 Abs. 5 Z. 2 UStG auch die Vermietungstätigkeit der Bw. nicht als eine berufliche Tätigkeit einzustufen.

6. Gegen die so erlassenen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 richtet sich die Berufung der Bw.

In dieser bringt sie im Wesentlichen vor, dass das Objekt W 3 ein mietrechtlich geschütztes Objekt sei, das vor dem Jahre 1914 errichtet worden wäre. Die gesamte Erdgeschoßwohnung wäre seinerzeit fremdvermietet gewesen, der Mieter habe aber zuletzt die Mietzinszahlungen eingestellt, die Wohnung habe erst dann geräumt werden können. Die Verbindlichkeit des Genannten gegenüber dem Hause betrage per 30.11.2001 ATS 206.045,00. Würden diese Beträge eingehen, wäre eine positive Abrechnung des Hauses möglich und damit auch die erforderlichen Arbeiten, um eine Neuvermietung durchzuführen.

Die Einschreiterin als Miteigentümerin sei auf Grund alter Verträge verpflichtet, das Wohnungsrecht der Schwiegereltern zu beachten und dieses zu gewähren. Diese Belastung sei daher eine Belastung der Liegenschaft; daher seien auch die auf diese Wohnung entfallenden Kosten nach wie vor ein Teil der wirtschaftlichen Abwicklung dieser Liegenschaft und als Aufwand zu berücksichtigen.

Es sei rechtlich irrig, ein vereinbartes Wohnungsrecht, welches ein Teil des Aufwandes für den Erwerb der Liegenschaft sei, steuerlich als nicht zu veranlagen zu beurteilen.

Die anteiligen Aufwendungen für die Wohnung des Ehegatten, welches Wohnungsrecht ebenfalls eine Gegenleistung für den Erwerb darstelle, seien nicht aus der Veranlagung auszuscheiden. Die richtige rechtliche Beurteilung sei die gleiche wie oben dargelegt.

Die Untervermietung in D sei in der Begründung völlig zu Unrecht mit den Überlegungen des Hauses W 3 abgehandelt worden. Das Geschäft D sei auf Grund der Vereinbarungen mit Ertrag zu führen, wenn und sobald die Beträge eingebracht werden könnten. Diese Zielsetzung sei vorhanden und werde auch verfolgt. Es seien nur auch in der GmbH auch Probleme vorhanden, weil dort der Schwager der Bw. Teilhaber gewesen wäre und im Zusammenhang damit erst Ordnung zu schaffen wäre, um auch die Erfüllung von Erträgen zu erreichen.

Der Geschäftsbetrieb der K GmbH wurde in dem Objekt D mit der Zielsetzung begonnen und auch weitergeführt, um auch einen Zugang zum Endkunden für die Produkte des

Unternehmens zu erhalten und auch Restposten aus dem Großhandel solcherart besser verwerten zu können.

All diese Maßnahmen seien im Ergebnis seit nicht zu langer Zeit im Aufbau und daher nicht als von vornherein ertraglos zu beurteilen.

Der Abschluss von Mietverträgen sei gesetzlich nicht an die Schriftform gebunden. Selbst Weltkonzerne wie zB Siemens würden heute Verträge lediglich mit einer Unterschrift abschließen, indem sie dann zur Bestätigung Zahlungen vereinbarten, also auch keine Schriftform einhielten, dabei seien die Vertragswerte oft mehr als 20-fach so hoch und würden steuerlich anerkannt. Die Form sei also nicht entscheidend. Die Tatsache der Betriebsführung stehe wohl außer Streit und könne durch Augenschein erwiesen werden.

Die Einbringung von Forderungen könne mit nötigem Nachdruck auch innerhalb der Familie betrieben werden. Allerdings bedinge dies immer noch die Möglichkeit zur Durchsetzung und auch Fremden gegenüber werde eine Durchsetzung oftmals unterlassen oder aufgeschoben (wie hier), wenn man die finanzielle Situation des Partners kenne und daher abzuwarten berechtigt und geneigt sei bis sich die finanzielle Situation so festige, dass man die vollen Beträge erhalten könne.

Die Vermietungstätigkeit erfolge nach wie vor mit Gewinnerzielungsabsicht, doch müsse der Einschreiterin zugebilligt werden, dass sie nur im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Möglichkeiten agiere, also z.B. für die Renovierung derzeit nicht in der Lage sei, Kreditmittel aufzunehmen.

7. Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung an die Abgabenbehörde II. Instanz vorgelegt.

8. Der unabhängige Finanzsenat richtete am 27. Februar 2003 an die Bw. einen Vorhalt folgenden Inhalts:

"1) W 3

a) Sie werden gebeten, den Kaufvertrag über obige Liegenschaft zu übermitteln.

b) Sie werden weiters gebeten, für die Streitjahre 1999 und 2000 eine Aufstellung über die darin befindlichen Wohnungen und Geschäftslokale unter Angabe

- der jeweiligen Wohnungsgröße
- des Betriebskostenschlüssels
- der Mieter und sämtlichen Mitbewohner pro Objekt
- der für jedes einzelne Objekt vereinbarten Miete und Betriebskosten sowie der tatsächlich bezahlten Miete und Betriebskosten sowie entsprechende Kontoauszüge oder sonstige den Geldfluss belegende Unterlagen

vorzulegen.

c) Sollten schriftliche Mietverträge existieren, wären diese zu übermitteln, ansonsten der genaue Inhalt der mündlich abgeschlossenen Verträge bekannt zu geben.

d) Für den Fall, dass Mietenrückstände aus den in den Streitjahren benutzten Wohnungen existieren: Welche Maßnahmen wurden zur Eintreibung gesetzt und welche Unterlagen liegen darüber vor? Es wird darauf hingewiesen, dass für den vor den Streitjahren in den Monaten Juni 1996 bis April 1997 angefallenen Mietenrückstand des..... North bereits am 2.9.1997 ein gerichtliches Urteil erwirkt werden konnte.

e) Aus Punkt 6 der Niederschrift über die Nachschau gem. § 144 BAO vom 30. Oktober 2001 geht hervor, dass die Wohnung des.....North, der offenbar bereits vor dem Jahr 1999 ausgezogen ist, damals noch leergestanden ist. Ist dies auch jetzt noch der Fall? Welche Maßnahmen wurden bejahendenfalls seitdem zur neuerlichen Vermietung gesetzt?

f) Gemäß der den Steuererklärungen 1999 beigelegten Überschussermittlung wurde an Werbungskosten unter dem Titel "Mietentgang" ein Betrag von S 89.493,07 angeführt, der bei weitem die erklärten Einnahmen übersteigt. Worauf ist dies zurückzuführen?

2) Geschäftslokal D:

a) Laut Ihren Berufungsausführungen existiert über die Untervermietung an die Fa. K. GmbH kein schriftlicher Mietvertrag. Welche genauen mündlichen Vereinbarungen wurden getroffen?

b) Der Geldfluss wäre durch die Vorlage entsprechender Unterlagen, wie etwa Kontoauszüge, nachzuweisen.

c) Um Vorlage des Hauptmietvertrages über das Lokal wird gebeten.

d) Welche Eintreibungsmaßnahmen zur Einbringung des rückständigen Mietzinses wurden in den Streitjahren und danach gesetzt? Auf 1) d) wird verwiesen."

9. Nach Erinnerung hat der Rechtsvertreter der Bw. den Ergänzungsauftrag beantwortet. Aus den streitrelevanten Teilen geht hervor:

Die K GmbH sei von den Schwiegereltern mit deren Söhnen (des Ehemannes der Bw. und dessen Bruder) gegründet worden.

Geschäftsführer sei von Anfang an der Schwiegervater gewesen. Das Unternehmen befasse sich mit dem Großhandel von Süßwaren. Die Erscheinungen des Alters hätten in der Familie und auch, vor allem, wirtschaftlich erhebliche zunehmende Probleme bereitet. Der Schwiegervater sei im Jahre 2002 verstorben.

Im Hause W 3 war das Erdgeschoß, eine sehr große, mehrräumige Wohnung, von einer Familie seit Jahrzehnten gemietet und bewohnt.

Der Rechtsvertreter dokumentierte dann, welche Schritte erforderlich waren, um den Mieter gerichtlich kündigen zu können. Er legte weiters dar, dass Exekutionsmaßnahmen nur geringen Erfolg gebracht haben.

Weiters führte er aus, dass die Bw. bemüht gewesen sei, nach Räumung die Wohnung neuerlich zu vermieten, dies aber bislang keinen Erfolg gebracht hätte.

Er listete sodann die einzelnen Wohnungen wie folgt auf:

Tür Nr.	Quadratmeter	Mieter bzw. Nutzungsberechtigte
1	214,28	fremd
2 u. 3	63,53	K GmbH
4	190,75	Schwiegereltern
5	93,52	Bw., Ehegatte u. Kinder
6	52,36	Waschküche

Die Waschküche sei in Zeiträumen nach den Berufungsjahren von der Tochter ausgebaut und gemietet.

Die Mietzinsrückstände seitens der K GmbH würden jetzt nachbezahlt.

Zur Untermiete in D wurde ausgeführt, dass für den Geldfluss entsprechende Unterlagen nachgewiesen und vorgelegt würden.

Vor dem Tod des Schwiegervaters seien Eintreibungsmaßnahmen gegen die K GmbH damals nicht erfolgt.

10. Da durch die Vorhaltsbeantwortung nicht alle Unklarheiten aufgeklärt werden konnten, richtete der unabhängige Finanzsenat einen weiteren Ergänzungsauftrag an die Bw.:

“A) W 3:

1. In dieser Liegenschaft befinden sich 5 (bzw. 6) Objekte. Die Relation der Betriebskosten laut Punkt 22 der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Juni 2003 stimmt jedoch nicht mit dem Betriebskostenschlüssel nach den beiden vorgelegten Mietverträgen überein. Sie werden daher gebeten, den Betriebskostenschlüssel je Objekt bekannt zu geben.

2. Der in den Überschussrechnungen 1999 und 2000 ausgewiesene Betrag von ATS 37.640,40 betrifft offenkundig den von der Hauseigentümerin zu tragenden Betriebskostenaufwand für die Wohnung Top 1. Es ist aber nicht ersichtlich, wie sich der Aufwand “Mietentgang” (1999: 89.493,07) bzw. “BK Aufwand - nicht ersetzt” (2000: 100.163,46) zusammensetzt, wobei in beiden Beträgen offenkundig sowohl Mieten als auch Betriebskosten enthalten sein dürften. Sie werden gebeten, die **tatsächlich zugeflossenen** Einnahmen pro Objekt, gegliedert nach Mieten und BK, nebst einem Nachweis des Geldflusses bekannt zu geben sowie die von Ihnen zu tragenden und bezahlten Betriebskosten pro Wohnung aufzulisten.

Laut Punkt 13 des Kaufvertrages vom 30.11.2000 haben Ihre über ein Wohnrecht verfügenden Schwiegereltern die Betriebskosten selbst zu tragen. Ist dies auch in den Streitjahren tatsächlich der Fall gewesen?

3. Welchen Mietern ist in den Streitjahren das Recht zugestanden, Top 6 (damals noch Waschküche) zu benutzen?

4. Nach Punkt 17 der Vorhaltsbeantwortung leistet die Fa. K GmbH nunmehr laufende Mietzinszahlungen. Erfolgt bereits Nachzahlungen oder werden erst in Hinkunft Nachzahlungen auf die offenbar seit Jahren angelaufenen Rückstände geleistet werden? Sie werden ersucht, hier ebenfalls den Geldfluss nachzuweisen bzw. den Zahlungsplan bekannt zu geben.

5. Gemäß Punkt B der Ergänzung des Kaufvertrages vom 13.11.2001 wird festgehalten, dass die übernommene Forderung der Hypo-Bausparkasse ATS 1,642.534,82 (und nicht ATS 2,049.681,98) beträgt. Damit ändert sich jedenfalls die AfA-Basis entsprechend.

Inwieweit wirkt sich dies auf die abgesetzten Zinsen aus, die ja offenkundig von einer überhöhten Darlehenssumme berechnet wurden?

6. Handelt es sich bei den 2000 abgesetzten Notar- und Beglaubigungskosten um Aufwendungen, die mit dem Erwerb der Liegenschaft zusammenhängen? Bejahendenfalls wären diese Aufwendungen als Teil der Anschaffungskosten zu aktivieren.

B) Geschäftslokal D

1. Punkt 27 der Vorhaltsbeantwortung ist insoweit widersprüchlich, da einerseits kein schriftlicher Mietvertrag besteht, andererseits aber ein Hauptmietvertrag vorgelegt werden wird. Sie werden daher gebeten, den Vertrag vorzulegen bzw. die wesentlichen Inhalte des mündlichen Mietvertrags zu erläutern.

2. Die angekündigten den Geldfluss dokumentierenden Unterlagen von Beginn der Streitjahre bis dato mögen nachgereicht werden. Sofern der (offenkundig beträchtliche) Rückstand noch nicht zur Gänze abgedeckt worden ist, wird um Übermittlung eines Zahlungsplanes gebeten."

Eine Beantwortung dieses Vorhaltes ist unterblieben.

11. Der unabhängige Finanzsenat richtete somit am 7.10.2003 ein neuerliches Schreiben an die Bw.:

"Sollte eine Beantwortung innerhalb der gesetzten Frist unterbleiben, ist die Berechtigung und die Verpflichtung gegeben, die Bemessungsgrundlagen für die Umsatz- und Einkommensteuer der Streitjahre gem § 184 BAO im Schätzungsweg zu ermitteln.

Für den unabhängigen Finanzsenat ist derzeit folgender Sachverhalt als erwiesen anzusehen:

A) Liegenschaft W 3:

1. Sie haben glaubhaft gemacht, dass hinsichtlich der Wohnung top 1 (ehemals ...) in den Streitjahren Vermietungsabsicht bestanden hat. Daraus folgt, dass die direkt zuordenbaren Aufwendungen zur Gänze und die die allgemeinen Teile der Liegenschaft betreffenden Aufwendungen aliquot abzugsfähig sind. Der prozentuelle Anteil wurde durch Gegenüberstellung der Nutzfläche der Wohnung top 1 (214,28 m²) zur Gesamtnutzfläche (562,08 m² ohne Waschküche) mit 38,12% ermittelt.

2. Es entspricht ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass die Vermietung der gemeinsamen Ehwohnung an den jeweiligen Ehegatten steuerlich nicht anzuerkennen ist. Die Einnahmen und die aliquoten Werbungskosten betreffend top 5 sind daher nicht anzusetzen.

3. Sie mussten bei Erwerb der Liegenschaft das Wohnrecht Ihrer Schwiegereltern mit übernehmen. Damit ist aber klar gestellt, dass Sie insoweit keine Einkunftsquelle erworben haben, da Sie aus der Vermietung von top 4 keine Einnahmen erzielen können.

4. Auch betreffend top 2+3 haben Sie aus privaten Erwägungen (derzeit) auf kostendeckende Einnahmen verzichtet. Diese Wohnung stellt somit für Sie in den Streitjahren ebenfalls keine Einkunftsquelle dar.

5. Es wird daher angenommen, dass Ihnen aus top 2-6 tatsächlich keinerlei Einnahmen zugeflossen sind. Sollten Einnahmen zugeflossen sein, sind sie mangels Einkunftsquelleneigenschaft der Objekte steuerlich nicht anzusetzen.

6. Gemäß Punkt B der Ergänzung des Kaufvertrages vom 13.11.2001 beträgt die übernommene Forderung der Hypo-Bausparkasse ATS 1,642.534,82 (und nicht ATS 2,049.681,98). Damit ändert sich jedenfalls die AfA-Basis entsprechend.

Korrespondierend dazu wurden die abgesetzten Zinsen, die ja offenkundig von einer überhöhten Darlehenssumme berechnet wurden, nur mit 80,14% berücksichtigt.

7. Im Jahr 2000 stehen sofort abgesetzte Kosten für Notar, etc. ganz offensichtlich mit dem Liegenschaftserwerb im Zusammenhang, weshalb diese als nachträgliche Anschaffungskosten zu aktivieren waren.

8. In rechnerischer Hinsicht ergeben sich aus obiger Liegenschaft folgende Verluste aus Vermietung und Verpachtung bzw. Vorsteuerüberhänge:

• **1999:**

Einkommensteuer:

	Nicht direkt zuordenbare, daher mit 38,12% anzuerkennende Werbungskosten		Direkt zuordenbare, die Wohnung top. 1 betreffende Werbungskosten
	37,50	Strom, Gas	211,20
	3.438,79	Leerstehungen	<u>37.670,40</u>
	10.100,52		37.851,60
	10,50		
	609,50		
	6.511,67		
	41.550,00		
	23.556,54		
Zinsen (Berechnung untenstehend)	107.664,21		
AfA (Berechnung untenstehend)	<u>38.223,13</u>		
	231.702,36	x 38,12% =	<u>88.324,94</u>
		Verlust aus V+V daher	<u>126.176,54</u>
Zinsen	5.120		
	27.979,80		
	28.283,84		
	5.240,00		
	28.594,58		
	5.240,00		
	28.600,94		
	106,00		

	<u>5.180,00</u>		
	134.345,16	x 80,14% =	107.664,21
AfA	746.410,71		
Übernommene Forderung neu	<u>1.642.534,82</u>		
	2.388.945,53		
- 20% GuB	<u>477.789,11</u>		
	1.911.156,42	x 2% =	38.223,13

Umsatzsteuer:

Nicht direkt zuordenbar

37,50			
10.100,52			
3.438,79			
609,50			
6.511,67			
<u>41.550,00</u>			
62.247,98	x 38,12% =	23.728,93 x 20% =	4.745,79
Direkt zuordenbar			
211,20		x20% =	42,24
37.670,40	darin enthaltene VSt geschätzt mit 10% =		<u>3.767,04</u>
	VSt = Guthaben gesamt		<u>8.555,07</u>

- 2000

Einkommensteuer

Nicht direkt zuorden-
bare, daher mit 38,12%
anzuerkennende

Direkt zuordenbare, die
Wohnung top. 1
betreffende

Werbungskosten		Werbungskosten	
	87,50	Strom, Gas	211,20
	174,17	Leerstehungen	<u>37.670,40</u>
	111,96		37.851,60
	172,08		
	50,00		
	525,00		
	50,00		
	29.160,00		
	34,00		
	165,27		
	13.277,10		
	66,78		
	70,00		
	34,00		
	60,00		
	10.100,52		
Zinsen (Berechnung untenstehend)	121.641,01		
AfA (Berechnung untenstehend)	<u>38.694,22</u>		
	214.473,61	x 38,12% =	<u>81.757,34</u>
		Verlust aus V+V daher	<u>119.608,94</u>
Zinsen	5.180		
	28.370,67		
	28.380,83		
	5.240,00		
	5.180,00		
	28.638,44		
	20.769,24		

	<u>30.089,46</u>		
	151.785,64	x 80,14% =	121.641,01
AfA			
Bisherige AK	2.388.945,53		
Notar	930,00		
Gutachten	6.700,00		
Notarskosten	21.119,17		
Beglaubigungskosten	<u>694,17</u>		
	2.418.388,87		
- 20% GuB	<u>483.677,77</u>		
	1.934.711,10	x 2% =	38.694,22

Umsatzsteuer

Nicht direkt zuordenbar

17,50		
34,83		
22,39		
34,42		
186,00		
1.340,00		
2.655,42		
4.223,83		
138,83		
<u>2.020,10</u>	(10.100,52 x 20%)	
10.673,32	x 38,12% =	4.068,67

Direkt zuordenbar

211,20	x20% =	42,24
37.670,40	darin enthaltene VSt geschätzt mit 10% =	<u>3.767,04</u>
	VSt = Guthaben gesamt	<u>7.877,95</u>

B) Geschäftslokal D:

Auch hier haben Sie aus privaten Erwägungen (derzeit) auf kostendeckende Einnahmen verzichtet. Diese Wohnung stellt somit für Sie in den Streitjahren ebenfalls keine Einkunftsquelle dar."

12. In der Vorhaltsbeantwortung vom 7. November 2003 führte der Rechtsvertreter Folgendes aus:

Zu top 2 und 3 sei hinzuweisen, dass die K GmbH über einen rechtsgültigen Mietvertrag vom 30.4.1975 verfüge, in den jeder Rechtsnachfolger im Eigentum der Liegenschaft des Hauses eintrete. Dieser Vertrag sei hinsichtlich der Kündigung und Mietzinsbildung geschützt. Dies halte jedem Fremdvergleich stand und sei daher zu berücksichtigen. Die Höhe des Mietzinses sei daher unveränderlich. Die Einschreiterin habe darauf verwiesen, dass ihr Bemühen besteht, die Forderungen gegen die K GmbH einzubringen und dass nur durch das Alter des geschäftsführenden Schwiegervaters die Erfolge des Unternehmens schlecht gewesen seien und dadurch veranlasst die Zahlungen fälliger Forderungen nicht erfolgten. Diesen Zustand sei ein Ende bereitet und die offenen Mietzinsforderungen seien beglichen. Daher sei auch für den gegenständlichen Veranlagungszeitraum die volle Zahlung erfolgt.

Betreffend die Wohnungen top 4 und 5 wurde im Wesentlichen auf das Berufungsvorbringen verwiesen.

Betreffend Höhe des Kaufpreises für den Erwerb der Liegenschaft wies die Bw. darauf hin, dass die Kaufpreiszahlung aus zwei Teilen bestanden habe:

- Verrechnung der von der Bw. an die Schwester ihres Mannes geleisteten Zahlung in Höhe von ATS 746.410,71 und
- Übernahme der Verpflichtung zur Rückzahlung der Darlehensforderung der Hypo-Bausparkasse in Höhe von ATS 1,642.534,82, in Summe also ATS 2,049.681,98.

Auch die Mietzinszahlungen der K GmbH für das Lokal D würden nachbezahlt und seien bereits zum Teil nachbezahlt worden.

Es sei daher mit einer sachlich richtigen Veranlagung nicht zu vereinbaren, die jetzt zu veranlagenden Jahre als Liebhaberei zu veranlagern und dann die Mietzinse für die Zeit in einem oder zwei Jahren voll zu veranlagern.

13. Der unabhängige Finanzsenat richtete schließlich am 3. März 2004 einen letzten Vorhalt an die Bw.:

"Aus Ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 7.11.2003 geht hervor, dass die offenen Mietzinsforderungen durch die K GmbH zumindest teilweise entrichtet worden sind. Weiters wurde versucht, die Divergenz zwischen den laut Ihren Angaben tatsächlich übernommenen Verbindlichkeiten und den Verbindlichkeiten laut Ergänzung zum Kaufvertrag aufzuklären.

Als Beweis hierfür wurden Belege angeboten, die jedoch bislang trotz telefonischer Urgenz nicht übermittelt wurden.

Sie werden gebeten, dies innerhalb einer Frist von drei Wochen, gerechnet ab Zustellung dieses Schreiben, nachzuholen.

Sollte eine Vorhaltsbeantwortung unterbleiben, wird eine Berufungsentscheidung im Sinne des Ergänzungsauftrages vom 7. Oktober 2003 erfolgen."

14. Der Rechtsvertreter brachte am 24. März 2004 ein als "Ergänzung der Unterlagen" bezeichnetes Schreiben ein. Hierin legte er dar, dass in den Streitjahren von der K GmbH alle Vorschreibungen im Zusammenhang mit der Liegenschaft W 3 beglichen worden sind.

Weitere Belege und Beweismittel wurden nicht vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist in vorliegendem Berufungsfall also die Einkunftsquelleneigenschaft der Liegenschaft W 3 sowie des Geschäftslokales D.

Der unabhängige Finanzsenat geht von folgendem Sachverhalt aus:

Die einzelnen Mietobjekte wurden – wie unten noch zu zeigen ist – in den Streitjahren auf unterschiedliche Weise bewirtschaftet, weshalb eine Prüfung der Einkunftsquelleneigenschaft auch je Objekt zu erfolgen hatte.

1.1 W 3:

Wie im Sachverhaltsteil unter Punkt 9 ausgeführt, bestehen in dieser Liegenschaft – sieht man von der Waschküche ab – folgende Mietobjekte:

Tür Nr.	Quadratmeter	Mieter bzw. Nutzungsberechtigte
1	214,28	fremd

2 u. 3	63,53	K GmbH
4	190,75	Schwiegereltern
5	93,52	Bw., Ehegatte u. Kinder

1.1.1 Tür Nr. 1:

Der Rechtsvertreter der Bw. hat hierzu dokumentiert, dass ein zeitaufwändiges Delogierungsverfahren erforderlich war, um einen Auszug des vormaligen Mieters zu erreichen, und dass weiters Vermietungsbemühungen bislang erfolglos geblieben sind (siehe hierzu Sachverhaltsteil Punkt 9). Es wird daher diese Wohnung als Einkunftsquelle anerkannt.

1.1.2 Tür Nr. 2 und 3:

Diese Wohnung wird von der K-GmbH genutzt, deren Gesellschafter der Bw. nahestehen. Die Rechtsbeziehungen zwischen der Bw. und der K-GmbH sind daher an den von der Judikatur entwickelten Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen zu messen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten (vgl. VwGH 14.9.1977, 27, 162/77),
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. für viele VwGH 28.11.2002, 2001/13/0032).

Der Rechtsvertreter der Bw. hat in seinem Schreiben vom 24. März 2004 dargelegt, dass in den Streitjahren von der K GmbH alle Vorschreibungen im Zusammenhang mit der Liegenschaft W 3 beglichen worden sind. Da dem unabhängigen Finanzsenat weiters keine Umstände bekannt geworden sind, die gegen eine fremdübliche Mietvereinbarung sprechen, wird auch diese Wohnung als Einkunftsquelle anerkannt.

1.1.3 Tür Nr. 4:

Zu diesem von den Schwiegereltern benutztem Objekt bringt der Rechtsvertreter vor, das Wohnrecht der Schwiegereltern musste anlässlich des Kaufes der Liegenschaft übernommen werden, weshalb die auf diese Wohnung entfallenden Aufwendungen steuerlich zu berücksichtigen seien.

Nun mag es durchaus sein, dass die Einräumung eines Wohnrecht Voraussetzung für den Erwerb der Liegenschaft war. Allerdings steht eindeutig fest, dass – solange dieses Wohnrecht besteht – die Bw. keinerlei Möglichkeiten hat, aus diesem Objekt Einkünfte zu erzielen, weshalb dessen Einkunftsquelleneigenschaft ohne jeden Zweifel zu verneinen ist.

1.1.4 Tür Nr. 5:

Es entspricht ständiger Judikatur des VwGH, dass die Vermietung der gemeinsamen Ehewohnung an den Ehegatten steuerlich nicht anzuerkennen ist (vgl. für viele: VwGH 6.12.1998, 93/13/0299). Somit liegt auch bezüglich dieses Objektes keine Einkunftsquelle vor.

1.1.5 Zusammenfassung:

Es konnten also dem oben Gesagten zufolge nur die auf die Wohnungen Nr. 1 sowie 2 und 3 entfallenden Aufwendungen und Vorsteuern steuerlich (anteilig) anerkannt werden. Betreffend der nunmehr von der Tochter genutzten Wohnung Nr. 6 erübrigen sich nähere Ausführungen, da diese in den Streitjahren noch als Waschküche genutzt war.

1.1.6 Absetzbare Zinsen:

Die Bw. gesteht in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 7.11.2003 selbst zu, dass die übernommene Forderung der Bausparkasse nur ATS 1,642.534,82 betragen hat. Wenn also der Kontoauszug der Bausparkasse einen wesentlich höheren Betrag ausweist, so muss der übersteigende Betrag auf Umstände zurück zu führen sein, die keinerlei Konnex zum Kaufvertrag aufweisen. Die Höhe der AfA sowie der absetzbaren Zinsen wurde somit wie im Vorhalt vom 7.10.2003 angesetzt (Sachverhaltsteil Punkt 11).

1.1.7 Berechnung :

Hierzu wird primär auf den oben angeführten Vorhalt vom 7.10.2003 verwiesen. Durch die Anerkennung der Wohnung Nr. 2 und 3 ändert sich der prozentuelle Anteil der anzusetzenden aliquoten Werbungskosten und Vorsteuern von bisher 38,12 auf 49,42%. Dieser Prozentsatz wurde durch Gegenüberstellung der Wohnnutzflächen der Wohnungen 1 sowie 2 und 3 zur Gesamtnutzfläche der Liegenschaft W 3 ermittelt. Die Bw. hat gegen diese grundsätzliche Berechnungsmethode keine Einwendungen erhoben. Auch gegen den Ansatz von Anschaffungsnebenkosten im Jahr 2000 sowie die Schätzung der in den Aufwendungen enthaltenen Vorsteuerbeträgen hat sie nichts vorgebracht.

• 1999:

Einkommensteuer:

Nicht direkt zuordenbare, daher mit 49,42%

Direkt zuordenbare, die Wohnung top. 1

	anzuerkennende Werbungskosten		betreffende Werbungskosten
	37,50	Strom, Gas	211,20
	3.438,79	Leerstehungen	<u>37.670,40</u>
	10.100,52		37.881,60
	10,50		
	609,50		
	6.511,67		
	41.550,00		
	23.556,54		
Zinsen lt. Vorhalt vom 7.10.2003	107.664,21		
AfA lt. Vorhalt vom 7.10.2003	<u>38.223,13</u>		
	231.702,36	x 49,42% =	<u>114.507,31</u>
		WK aus V+V	- 152.388,91
		Einnahmen top 2 und 3	<u>16.670,28</u>
		Verlust aus V+V daher	<u>- 135.718,63</u>

Umsatzsteuer:

Nicht direkt zuordenbar

37,50			
10.100,52			
3.438,79			
609,50			
6.511,67			
<u>41.550,00</u>			
62.247,98	x 49,42% =	30.762,95 x 20% =	6.152,59

Direkt zuordenbar			
	211,20	x20% =	42,24
	37.670,40	darin enthaltene VSt geschätzt mit 10% =	<u>3.767,04</u>
		VSt	- 9.961,87
Anerkannte Umsätze		27.837,48 x 20%	<u>5.567,50</u>
		VSt-Guthaben	<u>- 4.394,37</u>

- 2000

Einkommensteuer

Nicht direkt zuordenbare, daher mit 49,42% anzuerkennende Werbungskosten		Direkt zuordenbare, die Wohnung top. 1 betreffende Werbungskosten	
	87,50	Strom, Gas	211,20
	174,17	Leerstehungen	<u>37.670,40</u>
	111,96		37.881,60
	172,08		
	50,00		
	525,00		
	50,00		
	29.160,00		
	34,00		
	165,27		
	13.277,10		
	66,78		
	70,00		
	34,00		
	60,00		
	10.100,52		
Zinsen lt. Vorhalt vom 7.10.2003	121.641,01		

AfA lt. Vorhalt vom 7.10.2003	<u>38.694,22</u>		
	214.473,61	x 49,42% =	<u>105.992,86</u>
		WK aus V+V	- 143.874,46
		Einnahmen top 2 und 3	<u>16.670,28</u>
		Verlust aus V+V daher	<u>- 127.204,18</u>

Umsatzsteuer

Nicht direkt zuordenbar

17,50		
34,83		
22,39		
34,42		
186,00		
1.340,00		
2.655,42		
4.223,83		
138,83		
<u>2.020,10</u>	(10.100,52 x 20%)	
10.673,32	x 49,42% =	5.274,75

Direkt zuordenbar

211,20		x20% =	42,24
37.670,40	darin enthaltene VSt geschätzt mit 10% =		<u>3.767,04</u>
		VSt	- 9.084,03
Anerkannte Umsätze	27.837,48 x 20%		<u>5.567,50</u>
	VSt-Guthaben		<u>- 3.517,53</u>

1.2 Geschäftslokal D

Die Bw. ist Hauptmieterin dieses Geschäftslokales. Untermieter ist die K-GmbH. Auch dieses Mietverhältnis ist somit dahingehend zu überprüfen, ob die Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen, wie sie unter 1.1.2 dargelegt wurden, erfüllt sind.

Dies muss aus folgenden Gründen verneint werden:

Abgesehen davon, dass kein schriftlicher Mietvertrag vorliegt, haben in den Streitjahren die bezahlten Hauptmieten die mit der K-GmbH vereinbarten Untermieten überstiegen. Von der Bw. wurde zwar behauptet, dass die Mieten nunmehr nachgezahlt würden; einen Beweis für diese Behauptung ist sie trotz Aufforderung schuldig geblieben. Insbesondere ist darauf hinzuweisen, dass ein solcher Nachweis sehr wohl betreffend die Türnummern 2 und 3 in W 3 erfolgt ist. Deshalb kann in freier Beweiswürdigung angenommen werden, dass eine Nachzahlung derzeit noch nicht erfolgt ist.

Es ist aber klar erkennbar, dass unter Fremden der Vermieter es keineswegs tolerierte, wenn die von ihm zu fordernden Untermieten jahrelang nicht beglichen würden. Verwiesen wird hier insbesondere auf das unter 1.1.1 dokumentierte Gerichtsverfahren, aus dem erkennbar ist, dass die Bw. die beim Geschäftslokal D gezeigte Zurückhaltung in der Eintreibung von rückständigen Mietzahlungen unter Fremden nicht an den Tag legt. Somit hat das Mietverhältnis zumindest in den Streitjahren nicht den Voraussetzungen der Verträge zwischen nahen Angehörigen entsprochen. Aus diesem Grund sind weder Einnahmen (Umsätze) noch Werbungskosten (Vorsteuern) zu berücksichtigen.

Dem unabhängigen Finanzsenat liegen keine Rechnungen vor, die den Untermieter zum Vorsteuerabzug berechtigen würden. Eine Vorschreibung von Umsatzsteuer unterbleibt daher.

Dahingestellt kann im Rahmen dieses Verfahrens die steuerliche Behandlung von etwaigen tatsächlich nachgezahlten Mieteinnahmen bleiben.

Beilage: 8 Berechnungsblätter (in ATS und €)

Wien, 14. April 2004