



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Hausbesitzgemeinschaft Bw., vertreten Berater gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 24. Juni 1999 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Umsatzsteuer 1996 und 1997 und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1997 sowie Umsatzsteuer 1996 und 1997 und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

A, B, C und D waren Miteigentümer der Liegenschaft X-Straße in Y. Die Hausbesitzgemeinschaft erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Vermietung der angeführten Liegenschaft.

Anlässlich einer die Veranlagungsjahre 1995 bis 1995 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung traf der Prüfer folgende Feststellungen (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28. Mai 1999):

*"Die HBG D und Mitbesitzer besitzt ein Objekt in der X-Straße . In diesem Objekt sind auch die Miteigentümer A und der Familienangehörige D eingemietet.  
A bewohnt eine 150 m<sup>2</sup> Wohnung im 1. OG, D eine 121,20 m<sup>2</sup> Wohnung im 4. OG und eine 44 m<sup>2</sup> Wohnung im 5. OG. A bezahlt keine Miete, D bezahlt für die Wohnung im 5. OG keine Miete und für die Wohnung im 4. OG laut Mietvertrag vom 1.1.97 einen Mietzins von S 3.000.- netto. D zahlt demnach für die Wohnung im 4. OG S 24,75 pro m<sup>2</sup> Wohnfläche. Dieser Mietzins hält weder einem innerbetrieblichen Vergleich – gleichartige Wohnungen wurden im*

*selben Objekt im selben Zeitraum um das doppelte bis dreifache vermietet – noch einem Fremdvergleich stand. Hinsichtlich des D wird die Vermietungsabsicht in Abrede gestellt, da nach Ansicht der BP reine Wohnbedürfnisse im Vordergrund stehen und eine Angemessenheit der Mietzinse nicht gegeben ist.*

*Auswirkungen:*

*Hinsichtlich der Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen in den Prüfungsjahren wird ein Privatanteil in aliquoter Höhe der Wohnnutzflächenanteile der beiden Mieter zu der Gesamtwohnnutzfläche der die Instandsetzungsarbeiten betreffenden Wohnungen angesetzt. Bezüglich der Privatanteile wurde zu Prüfungsbeginn eine Selbstanzeige abgegeben.*

*Der von der PB ermittelte Privatanteil beträgt 31,10 %.*

*1.) Die Instandsetzung- und Herstellungsaufwendungen müssen in obiger Höhe korrigiert werden.*

Instandsetzungsaufw.	1995	1996	1997	1-12/98
Privatanteil brutto	4.598	238.624	253.472	42.890

*2.) Die Vorsteuer wird in aliquoter Höhe korrigiert.*

	1995	1996	1997	1-12/98
VSt-Korrektur	766	15.521	11.237	7.148

*3.) Die Höhe der Mietzinsreserveauflösung muss entsprechend korrigiert werden.*

MZR	1995	1996	1997
lt. BP	10.187	528.656	561.553
lt. Pfl.	0	582.000	651.626
Differenz	10.187	-53.344	-90.073
MZR	1995	1996	1997
Stand zum 1.1.	1.233.626	1.223.439	694.783
Auflösung	-10.187	-528.656	-561.553
Rest zum 31.12.	1.223.439	694.783	133.230

*Die restliche Mietzinsreserve von S 133.230 muss im Jahre 1998 aufgelöst werden.*

*Weitere Feststellungen:*

*4.) Der Abschreibungssatz für das Objekt beträgt bei VuV 1,5 %. Berechnungsbasis ist die letzte Einheitswertermittlung vom 1.1.73 von S 1.809.000.*

	AfA
Lt. BP	27.135
Lt. Pfl.	37.616
Differenz	10.481

*5.) Ein im Jahre 1997 gemachtes Gutachten der FirmaP in Höhe von S 31.080 diente der Erbschaftsregelung und ist sohin der privaten Lebensführung zuzurechnen und nicht als betrieblicher Aufwand anzusetzen.“*

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ mit Ausfertigungsdatum 24. Juni 1999 nach Wiederaufnahme der Verfahren (neue) Bescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1997 sowie (neue) Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1997.

Mit Eingabe vom 22. Juli 1999 wurde gegen die Wiederaufnahmbescheide betreffend Umsatzsteuer 1996 und 1997 sowie betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 1995 bis 1997 sowie gegen die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1996 und 1997 und gegen die Gewinnfeststellungsbescheide der Jahre 1995 bis 1997 Berufung erhoben.

Nach Ergehen eines Mängelbehebungsaustrages wurde mit Eingabe vom 9. September die Begründung der Berufung nachgereicht und ausgeführt, der Privatanteil betrage 25 % (siehe Berufungen vom 4. Juli 1997 und 7. April 1998). Am 16. Mai 1997 sei eine Niederschrift über eine abgeholtene Umsatzsteuervoranmeldungsprüfung über den Zeitraum Dezember 1996 abgefasst worden. Dieser Niederschrift zufolge betrage der Privatanteil für das genannte Objekt 50%. In der Berufung vom 4. Juli 1997, ergänzt am 7. April 1998, sei der Finanzverwaltung dargelegt worden, dass der tatsächliche Privataufwand nur 25 % betrage.

Zwischen D sen. und D jun. sei ein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen worden. Die vereinbarte Miete sei deshalb nicht vergleichbar mit den übrigen Wohnungen dieses Gebäudes, da Mietgegenstand ein unausgebautes Mietobjekt gewesen sei. Erst durch die großen Investitionen des Mieters sei die Wohnung im 4. OG in einen vermietbaren Zustand versetzt worden sei. D jun. habe sodann mit Zustimmung aller Mitbesitzer auch den zu diesem Mietobjekt gehörigen Dachboden (44 m<sup>2</sup> 5.OG) für sich bewohnbar gemacht. Der Dachboden stehe weiter im Gesamthandeigentum.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 6. August 2003 wurde die Berufung gegen die Sachbescheide als unbegründet abgewiesen. In der gesondert ergangenen Bescheidbegründung vom 8. August 2003 betreffend die Berufung gegen die Wiederaufnahme- und Sachbescheide wurde ua. ausgeführt, der mit D jun. abgeschlossene Mietvertrag sei steuerlich nicht anzuerkennen. Bemerkt werde, dass die gesetzlichen Mietzinsrichtwerte (Kategoriemietzinse) im Jahr 1997 65,80 S je m<sup>2</sup> betragen hätten und somit doppelt so hoch wie der von D jun. bezahlte Mietzins gewesen seien. Ebenso wenig sei der Nachweis erbracht worden, dass die Wohnung im 4. OG gänzlich renovierungsbedürftig gewesen sei.

Hinsichtlich der von D jun. getätigten Renovierungsarbeiten seien trotz Ersuchen der Betriebsprüfung keine Rechnungen vorgelegt worden, aus denen hervorgehe, dass der Mieter die Wohnung auf eigene Kosten renoviert hätte.

Aufgrund dieses Sachverhaltes sei von der Betriebsprüfung ein Privatanteil von 31,10 % hinsichtlich der in den Prüfungsjahren durchgeföhrten Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen angesetzt worden, wobei der Privatanteil in aliquoter Höhe der Wohnnutzflächenanteile der beiden Mieter zu der Gesamtwohnnutzfläche der die Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen betreffenden Wohnungen ermittelt worden sei. Die gesonderten Bescheidbegründung vom 8. August 2003 beinhaltet weiters eine Darstellung der Berechnung des Privatanteils von 31,10%.

---

Mit Eingabe vom 8. September 2003 wurde fristgerecht die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Die in diesem Schriftsatz angekündigte Begründung wurde nicht nachgereicht.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c 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.

Tatsachen im Sinne dieser Bestimmung sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei entsprechender Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis geführt hätten. Nur wenn der Abgabenbehörde im abgeschlossenen Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen könnten, ist eine Wiederaufnahme dieses Verfahrens unzulässig (Ritz, BAO Kommentar, Tz 7 ff zu § 303).

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

Gemäß § 12 Abs. 2 Z. 1 UStG 1994 in der für die Berufungsjahre geltenden Fassung gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden insoweit als für das Unternehmen ausgeführt gelten, als die Entgelte hiefür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Strittig ist im Berufungsfall ausschließlich, ob der Privatanteil des Objektes X-Straße 25 % (Ansicht der Bw.) oder 31,10 % (Ansicht des Finanzamtes) betragen hat.

Die Bw. stützen ihre Auffassung ua. auf eine Berufungsschrift vom 4. Juli 1997. In dieser wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Hausbesitzgemeinschaft im Jahr 1996 die Glasfassade bzw. die Balkone auf einer Seite der Liegenschaft bei allen vier Wohnungen saniert habe. A habe das Erdgeschoss und D jun. den obersten Stock bewohnt. Infolge dessen sei der Privatanteil angesetzt, und die Vorsteuer bei der eingereichten Umsatzsteuervoranmeldung 12/96 um 50% gekürzt worden. Nach Rücksprache mit D sen. hätte geklärt werden können, dass die Wohnung im 4. OG seit November 1996 von D jun. mit

2 Kollegen bewohnt werde. Mieteinnahmen würden erst im Jahr 1997 zufließen. Es werde daher beantragt, den Privatanteil mit 25 % (für die Wohnung im Erdgeschoss) festzusetzen.

Anzumerken ist, dass die Berufung vom 4. Juli 1997 sich gegen den Bescheid betreffend die Festsetzung vom Umsatzsteuer für den Kalendermonat Dezember 1996 gerichtet hat. Die Berufung wurde in weiterer Folge wegen Ergehen des Umsatzsteuerjahresbescheides 1996 als unzulässig geworden zurückgewiesen. Im Zuge dieses Berufungsverfahrens wurde mit einem ergänzenden Schriftsatz vom 7. April 1998 der mit D jun. abgeschlossene Mietvertrag vorgelegt. Weiters wurden Kopien der Betriebskostenabrechnungen für die Jahre 1996 und 1997 vorgelegt, aus denen hervorgehen soll, dass D jun. Miete und Betriebskosten bezahlt habe. Weiters wurde in diesem Berufungsverfahren noch ausgeführt, dass D jun. die gemietete Wohnung auf eigene Kosten renoviert habe (Böden, Nassräume und Küche 200.000 S). Aus diesem Grund habe die Hausbesitzgemeinschaft die Miete einvernehmlich mit 3.000 S festgesetzt.

Die Niederschrift vom 16. Mai 1997 über das Ergebnis der UVA-Prüfung weist folgenden Inhalt auf:

*"In der USt-Voranmeldung des Monats 12/1996 wurden aufgrund der Sanierung der Glasveranden von 4 Wohnungen in der X-Straße 129.162,83 S an Vorsteuern geltend gemacht. Im Zuge der UVA-Prüfung wurde festgestellt, dass zwei der vier Wohnungen von einer Mitbesitzerin (A - 1. Stock) bzw. von einem nahen Angehörigen der Mitbesitzer (D jun. - 4. Stock) bewohnt werden. Von den vorstehend angeführten Personen werden keine Mietzahlungen geleistet.*

*Nach Ansicht der Bp ist gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 für diese beiden Wohnungen ein Vorsteuerabzug nicht möglich. Die geltend gemachten Vorsteuern in Höhe von 129.162,83 S werden daher von der BP. nur zur Hälfte anerkannt."*

Die Berufungsbehauptung, der Privatanteil sei in der Vergangenheit mit 25 % festgesetzt worden, erweist sich somit als unzutreffend. Zudem wurden im Jahr 1996 nur Renovierungsarbeiten an 4 Wohnungen getätigt. Tatsächlich umfasst das Mietobjekt aber mehr als 4 Wohnungen. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass vor Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung für die Veranlagungsjahre 1995 bis 1997 eine Selbstanzeige (datiert mit 11. Februar 1999) erstattet worden ist. Dies deshalb, weil die Privatanteile (Umsatzsteuer) in den genannten Jahren teilweise nicht angesetzt worden seien. Die Höhe der Privatanteile wurde von den Bw. im Betriebsprüfungsverfahren jedoch nicht bekannt geben.

Mit Vorhalt der Referentin vom 1. September 2004 wurden die Bw. ersucht, die in den Jahren 1995 bis 1997 tatsächlich erfolgte Privatnutzung bekannt zugeben. Diesem Ersuchen wurde nicht entsprochen. Ferner wurde den Bw. vorgehalten, dass der Berufung vom 4. Juli 1997 nicht zu entnehmen sei, dass der Privatanteil 25 % betragen soll. Auch hiezu wurde von den Bw. nicht Stellung genommen.

Zudem sind die Fragen der Referentin (vgl. Vorhalt vom 1. September 2004) nach den behaupteten Mietverhältnis mit D jun. gänzlich unbeantwortet geblieben. Im einzelnen handelt es sich um folgende Fragen gehandelt:

"1. a) Der vorliegenden Mietvertrag - abgeschlossen zwischen A und D jun. – wurde erst am 7. Jänner 1998 unterfertigt.

Aus welchen Gründen soll der Mietvertrag somit rückwirkend mit Wirkung 1. Jänner 1997 in Kraft getreten sein?

Um detaillierte Angaben wird gebeten.

b.) Weshalb wurde der Mietvertrag nur mit A und D jun. und nicht etwa zwischen der HBG und D jun. abgeschlossen?

Um genaue Angaben wird ersucht.

c.) Aus welchen Gründen wurde lediglich ein Nutzungsentgelt von 3.000 S festgelegt.

Um genaue Angaben wird gebeten.

d.) In welchem Verwandtschaftsverhältnis stehen D jun. und die Eigentümer des Objektes X-Straße .

2.) In der Berufung vom 4. Juli 1997 wurde behauptet, dass ab November 1996 D jun. im 4. Stock in einer Wohngemeinschaft mit noch zwei Kollegen wohne.

Auf welcher Rechtsgrundlage erfolgte dieses Nutzungsüberlassung?

Um detaillierte Angaben bezüglich Nutzungsdauer, Leistungsentgelt, etc. wird gebeten.

3. a) Es möge nachgewiesen werden, dass der Haubesitzgemeinschaft im Jahr 1997 tatsächlich Mieteinnahmen aus der Überlassung der Wohnung im 4. Stock an D jun. zugeflossen sind.

b.) Auf welches Konto der Haubesitzgemeinschaft sind die Mieteinnahmen von D jun. ab November 1996 geflossen?

Um Vorlage der bezüglichen Kontoauszüge wird gebeten.

4. a) Den vorliegenden Mietvertrag vom 7. Jänner 1998 ist auch nicht zu entnehmen, dass der Mietgegenstand in einem nicht vermietbaren Zustand war.

b.) Den vorliegenden Mietvertrag vom 7. Jänner 1998 ist nicht zu entnehmen, dass vom Mieter "Renovierungsarbeiten" getätigten worden sind.

Sie werden eingeladen, zu den Punkten a + b Stellung zu nehmen.

c.) Laut Mietvertrag vom 7. Jänner 1998 darf der Mieter bauliche Veränderungen innerhalb der Bestandräumlichkeiten nur mit ausdrücklicher Bewilligung des Vermieters vornehmen.

Für welche Investitionen wurde Herrn D jun. die Genehmigung erteilt.

Um Vorlage der bezughabenden Unterlagen wird gebeten.

d.) Die von D jun. getätigten "großen" Investitionen betreffend die Wohnung im 4. Stock mögen aufgelistet und belegmäßig nachgewiesen werden.

e.) Die in der Berufung vom 7. April 1998 aufgestellte Behauptung, die Restaurierung aller übrigen vermieteten Wohnungen sei von der HBG finanziert worden, möge nachgewiesen werden.

Art, Ausmaß der "Restaurierungen" möge aufgeschlüsselt und belegmäßig nachgewiesen werden.

5. a) Der Vertrag, dem die Nutzungsüberlassung von 44 m<sup>2</sup> im 5. OG an D jun. zugrunde liegt, möge zur Einsichtnahme vorgelegt werden.

b.) Für den Fall einer mündlichen Nutzungsüberlassung möge deren Inhalt (Beginn des Mietverhältnisses, Dauer, Kündigungsmöglichkeiten, Mietzins, Mietdauer etc.) detailliert dargelegt werden.

c.) Die von D jun. zum Dachbodenausbau im 5. OG getätigten Investitionen mögen belegmäßig nachgewiesen werden."

Unbestritten ist, dass es sich beim D jun. um einen nahen Angehörigen handelt.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen besteht die erhöhte Gefahr, dass durch Scheingeschäfte privat bedingte Zahlungen in einen steuerlich relevanten Bereich verlagert

werden; daher werden Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (z.B. VwGH vom 18.10.1995, 95/13/0176).

Diese Kriterien spielen im Rahmen der Beweiswürdigung eine Rolle und kommen daher in all jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. Hofstätter/Reichel EStG 1988 III A Rz 3 zu § 4 Abs. 4 allgemein, Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 3. Auflage, § 2 Rz 158 ff; Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch § 20 Rz 44ff sowie die dort jeweils zit. Rsp.).

Nach diesen Grundsätzen wird daher ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen steuerrechtlich nur dann anzuerkennen sein, wenn er ernsthaft gewollt ist. Maßstab für die Ernsthaftigkeit ist, dass die gegenseitigen Beziehungen aus dem Vertragsverhältnis im Wesentlichen die gleichen sind, wie sie zwischen Fremden bestehen würden.

Unbestritten ist, dass der gegenständliche Mietvertrag erst am 7. Jänner 1998 abgeschlossen worden und somit rückwirkend in Kraft getreten sein soll. Auf welcher Grundlage die Nutzungsüberlassung an D jun. ab dem Kalendermonat November 1996 erfolgte, konnte nicht geklärt werden, da die Bw. ihrer abgabenrechtlichen Mitwirkungspflicht in keiner Weise nachgekommen sind. Die Bw. sind jeglichen Beweis dafür schuldig geblieben, dass es sich bei der Nutzungsüberlassung laut Vertrag vom 7. Jänner 1998 um ein fremdübliches Mietverhältnis handeln soll. Belege, die den Zahlungsfluss dokumentieren, wurden trotz ersuchen der Referentin nicht vorgelegt. Ebenso wenig wurden die behaupteten von D jun. getätigten "Renovierungsarbeiten" nachgewiesen. Dass die Wohnung sich die Wohnung im 4. OG in einem nicht vermietbaren Zustand befunden haben soll, wurde nicht bewiesen. Die Bw. haben auch nicht nachgewiesen, dass die Renovierung aller übrigen Wohnungen durch die HBG erfolgt ist. Allein die Vorlage von Betriebskostenabrechnungen für die Jahre 1996 und 1997 (laut Eingabe vom 7. April 1998) reicht nicht aus, das Bestehen eines (fremdüblichen) Mietverhältnisses zu erweisen.

Ob der am 7. Jänner 1998 unterfertigte Vertrag den von der Rechtsprechung für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Grundsätze entspricht, war im Streitfall einer Prüfung nicht zugänglich, weil dem Ersuchen der Referentin vom 1. September 2004 in keiner Weise entsprochen worden ist. Nachdem die Bw. nur allgemein gehaltene Behauptungen bezüglich des mit D jun. abgeschlossenen Mietvertrages

aufgestellt haben bzw. die in den Jahren 1995 bis 1997 tatsächlich erfolgte Privatnutzung nicht bekannt gegeben haben, sah die Referentin keinen Anlass von den Feststellungen der Betriebsprüfung abzuweichen. Die vom Finanzamt vorgenommenen Änderungen (Kürzung Instandsetzungsaufwendungen, Vorsteuern, Mietzinsreserve) erfolgten daher zu Recht.

Da das Finanzamt erst im Zuge der am 28. Mai 1999 abgeschlossenen Betriebsprüfung konkrete Feststellungen über die in den Jahren 1995 bis 1997 erfolgte private Nutzung der strittigen Wohnungen und über das Ausmaß der Nutzflächen der einzelnen Wohnungen sowie über die Mietentgelte der vermieteten Objekte getroffen hat, gelangte das Finanzamt zutreffend zur Ansicht, dass die Voraussetzungen für den Neuerungstatbestand des § 303 Abs. 4 BAO erfüllt sind.

Die Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 Abs. 4 BAO liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Nach § 20 leg. cit. sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Im Hinblick auf die dem Erstbescheid betreffend Einkommensteuer 1995 anhaftende, nicht bloß geringfügige Rechtswidrigkeit wurde nach Ansicht der Referentin durch die Verfügung der Wiederaufnahme dieses Verfahrens von dem durch § 303 Abs. 4 BAO eingeräumten Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 26. November 2004