

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Ludwig Wochner und die weiteren Senatsmitglieder Erich Radschek, KomzIR Edith Corrieri und Erwin Agneter im Beisein der Schriftführerin Ingrid Pavlik in der Beschwerdesache NN und Mitbesitzer, Adresse, vertreten durch Dr.NN, Adresse, gegen die Bescheide des FA Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom

- A.** 13.12.2011, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) 2001 sowie Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften 2001;
- B.** 17.04.2012, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) 2002 - 2006, Umsatzsteuer 2002 - 2009, Feststellung von Einkünften 2002 - 2009 sowie Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume 1-3, 4-6 und 7-9/2011;
- C.** 18.07.2012, betreffend Umsatzsteuer 2010 und Feststellung von Einkünften 2010

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

A. Die Beschwerde wird, soweit sie sich gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften des Jahres 2001 richtet, als unbegründet abgewiesen.

Soweit sich die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften des Jahres 2001 richtet, wird ihr teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlage und die darauf entfallende Umsatzsteuer 2001 sowie die einheitlich und gesondert festgestellten Einkünfte 2001 sind den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches.

Im Übrigen, somit hinsichtlich der unter B. und C. vorangeführten Bescheide, wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die Beschwerdeführer HN und seine Ehegattin EN, im Folgenden als Beschwerde führende Partei (BfP.) bezeichnet, sind Eigentümer der Liegenschaft Adresse. Laut den aktenkundigen Erklärungen diente das Mehrwohnungshaus den Bf. im Jahr 1988 und seit dem Jahr 1996 der Vermietung und Verpachtung, woraus sie laut eigenen Erklärungsangaben folgende Jahresergebnisse erzielten:

Jahr	Ergebnis (in ATS bzw. ab 2002 in €)
1988	-538.725,00
1996	+97.728,00
1997	-17.055,00
1998	-62.203,00
1999	-385.354,00
2000	-302.986,00
2001	-428.715,00
2002 (ab hier in €)	vor/nach MZRes 27.125,55/ -14.766,00
2003	-23.968,47
2004	-24.505,19
2005	-17.777,80
2006	-19.592,87
2007	-17.777,80
2008	-17.949,16
2009	-19.880,70
2010	+12.241,51
2011	Erkl. vom 280613 +15.067,69
2012	Erkl. vom 290514 +4.991,07
2013	bis zur Erkenntnis-Ausfertigung nicht erklärt
2014	wie 2013

Nach erklärungskonformer Feststellung von Einkünften und Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2001 bis 2006, diese Bescheide ergingen für 2001 am 12.03.2003, für 2002 am 17.06.2004 und (mit BVE) am 29.06.2004, für 2003 am 22.10.2004, für 2004 am 09.09.2005, für 2005 am 29.06.2006 und für 2006 am 30.04.2008,

führte das Finanzamt bei den Bf. eine die Jahre 2001 bis 2009 umfassende Außenprüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO sowie eine die Jahre 2010 und 2011 umfassende Umsatzsteuer-Nachschau durch, deren Ergebnisse betreffend die Feststellungen des Prüfungsorgans in der Niederschrift vom 16.04.2012 über die Schlussbesprechung (§ 149 Abs. 1 BAO) wie folgt festgehalten sind:

"Tz 1 Eigennutzung

Steuerliche Nichtanerkennung der Vermietung an die Eigentümer für deren Wohnzwecke

Die beiden Miteigentümer bewohnen die Top 5 und 5a (insgesamt 21,53 % des Objektes). Im Mietvertrag mit der Miteigentümerin Frau EN vom 15.8.1960 wird vereinbart (gekürzt): *'Die Wohnung Tür 5 besteht aus: 3 Zimmer, 1 Kabinett, Küche, Vorzimmer, WC. Das Mietverhältnis beginnt am 15.8.1960 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Vereinbarte Hauptmietzins inkl. des Zuschlages gem. WWF beträgt ATS 100,- monatlich. Der Anteil an den BK beträgt 13,38 %.*

Sonstige Vereinbarungen:

Der schlechte Zustand der Räume ist der Mieterin bekannt. Alle Instandsetzungskosten sind allein von der Mieterin zu tragen. Jegliche Regressansprüche an die Hausgemeinschaft als Vermieterin sind ausgeschlossen.

Im Gegenzug wird der Mieterin die Beibehaltung des vereinbarten Hauptmietzinses garantiert. Erhöhungen, unter welchem Titel auch immer, sind von der Zustimmung seitens der Mieterin abhängig.'

Die Wohnung hat eine Nutzfläche von 118 m². Bis ins Jahr 2011 wurde die Miete nicht erhöht und beträgt unverändert Euro 0,06 pro m². Eine Vorschreibung nach § 45 MRG wurde nicht vorgenommen, da lt. Aussage des Stb (Sohn) diese nicht zulässig sei. Diese Wohnung war bis Juni 1998 die eheliche Wohnung der beiden Eigentümer. Mit Mietvertrag vom 1.7.1998 schloss der Miteigentümer HN einen Mietvertrag mit der HG ab. Er mietet das mit Baubewilligung vom 30.1.1998 mit der Top 5 (eheliche Wohnung) zusammengelegte Top 5a. Das Top 5/5a hat laut den bewilligten Bauplänen eine Fläche von 199,16 m². Im Mietvertrag ist ausgeführt: *'Es wird festgehalten, dass sich die Wohnung Top 5a bestehend aus: Vorzimmer, Küche, WC, 2 Zimmer in einem schlechten Zustand befindet. Dem Mieter ist bekannt, dass keine Heizmöglichkeit besteht und auch die Elektroleitungen (teils noch außen verlegt) unbrauchbar sind. Die Vermieterin gestattet, dass der Mieter die Räumlichkeiten nach Einholung der*

erforderlichen behördlichen Genehmigungen und unter Beachtung aller notwendigen statischen Berechnungen und Auflagen auf seine Kosten umgestaltet und künftig als Wohnung benutzt. Diese Zustimmung wird allerdings nur unter der Auflage erteilt, dass die Vermieterin berechtigt ist, im Falle einer Beendigung des Mietverhältnisses eine Wiederherstellung des ursprünglichen baulichen Zustandes zu verlangen. Der Hauptmietzins beträgt monatlich ATS 2.024,-. Weiters werden die BK mit 8,15 % ebenfalls zuzüglich USt in der jeweiligen gesetzlichen Höhe verrechnet. Im Hinblick auf die ausschließliche Adaptierung des Bestandsobjektes durch den Mieter wird jegliche Anpassung des Mietzinses, insbesondere auch im Falle einer Freigabe der gesetzlichen Mietzinsbeschränkungen oder aus dem Titel der Wertanpassung für die Dauer von 10 Jahren ausgeschlossen. Danach ist die Vermieterin berechtigt, den Mietzins in jenem Ausmaß anzuheben, der sich aus dem Wert des VPI I zum Juni 2008 gegenüber Juni 1998 ergibt.'

Bis ins Jahr 2009 wurde diese Indexerhöhung nicht durchgeführt.

Unter Hinweis auf die aktuelle VwGH-Judikatur (VwGH 30.6.2010, ZI 2005/13/0057) sind die Umsätze und Mieteinnahmen um die von den Eigentümern für die eigenen Wohnzwecke genutzten Tops zu mindern. Die Ausgaben und Vorsteuern sind - soweit direkt zuordenbar - zu berichtigen. Soweit eine Zuordnung nicht möglich ist, ist eine Kürzung im Verhältnis der Nutzflächen vorzunehmen.

Im [zitierten]VwGH-Erkenntnis ist unter anderem ausgeführt:

'Werden von den Miteigentümern Wohneinheiten des Gebäudes selbst genutzt, liegen im Zweifel bloße Benützungsregelungen und keine Mietverträge vor. Selbst dann, wenn die Rechtsverhältnisse zwischen der Hausgemeinschaft und den Miteigentümern nicht als bloße Gebrauchsregelung anzusehen wären, sind diese nicht mit ertragsteuerlicher Wirkung anzuerkennen, wenn negative Einkünfte aus dieser Überlassung resultieren würden, weil dies der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 widersprechen würde. Ob das Rechtsverhältnis zwischen dem Miteigentümer, der die Wohneinheit privat nutzt, und der Hausgemeinschaft dem Fremdvergleich entspricht oder nicht, ist in diesem Fall irrelevant.'

Es sind daher die nachstehenden Korrekturen durchzuführen:

Kürzung der bisher von den Eigentümern erfassten, nunmehr nicht anerkannten (na) "Miete" (einnahmenseitig im Feststellungsverfahren): Die Werte für 2001 wurden bereits in der Bescheidbegründung vom 13.12.2011 detailliert angeführt (Anm. BFG: siehe weiter unten).

	02	03	04	05	06	07	08	09
top5	87,24	87,24	87,24	87,24	87,24	87,24	87,24	87,24
top5a	1.765,08	1.765,08	1.765,08	1.765,08	1.765,08	1.765,08	1.765,08	2.364,65
naMiete	1.852,32	1.852,32	1.852,32	1.852,32	1.852,32	1.852,32	1.852,32	2.451,89

Auf die o. a. Tops entfallen die nachstehenden BK-Zahlungen:

	02	03	04	05	06	07	08	09
top5	1.044,72	1.044,72	1.194,15	1.175,76	1.246,32	1.366,04	1.333,64	1.374,36
top5a	668,04	668,04	727,40	716,16	759,12	832,11	812,40	837,12
naBK	1.712,76	1.712,76	1.921,55	1.891,92	2.005,44	2.198,15	2.146,04	2.211,48

Umsatzkorrektur

	02	03	04	05	06	07	08	09
naMiete	1.852,32	1.852,32	1.852,32	1.852,32	1.852,32	1.852,32	1.852,32	2.451,89
naBK	1.712,76	1.712,76	1.921,55	1.891,92	2.005,44	2.198,15	2.146,04	2.211,48
naU10%	3.565,08	3.565,08	3.773,87	3.744,24	3.857,76	4.050,47	3.998,36	4.663,37

Umsatzsteuer-Nachschau

Nachschauzeitraum	1-11/10	12/10	1.Qu.11	2.Qu.11	3.Qu.11
naUmsatz	1.398,85	126,35	379,05	379,05	379,05
Eigentümer: top 5 Miete+BK					
top 5a Miete + BK	2.782,34	264,55	770,28	788,19	783,72
naUmsatz 10%	4.172,19	390,90	1.149,33	1.167,24	1.162,78

Direkt den Tops 5 und 5a zurechenbare Aufwendungen und damit in Zusammenhang stehende Vorsteuern sind nach § 20 EStG bzw. § 12 UStG nicht zum Abzug zuzulassen:

Re. 12.11.2002 Wien Gas Erneuerung Zuleitung Top 5 netto 2.180,00.

Von den allgemeinen Kosten (Reparaturen, Spesen, AfA, sonstige Kosten, ...) ist eine Kürzung in Höhe des Eigenanteils vorzunehmen (gleiches gilt für die damit verbundene Vorsteuer).

Top 5 13,38%

Top 5a 8,15%

Die Kürzung der Vorsteuern aus Lift-BK (*Anm. BFG: siehe unten, Tz. 3*) erfolgt entsprechend dem Schlüssel der Lift-BK:

Top 5 14,28%

Top 5a 10,71%.

Tz. 2 Fremdvergleich - Nicht anerkanntes (na) Mietverhältnis mit dem Sohn

Nach der mit Baubewilligung vom 30.1.1998 erfolgten Wohnungszusammenlegung der Top 10 (alt) und 11 (alt) schloss der Sohn der Eigentümer mit der HG (bestehend aus

den Eltern) am 28.12.1998 einen Mietvertrag mit Beginn zum 1.1.1999 ab. Laut Bauplan beträgt die Fläche der neuen Top 9 nunmehr 127,62 m² (inkl. Abstellraum).

Der Mietvertrag führt (auszugsweise) auf:

'Mietgegenstand sind die im Haus [Adresse wie im Spruch] im 3. Stock gelegenen Wohnräume top 9. Es wird festgehalten, dass sich die Wohnung bestehend aus Vorzimmer, Küche, Bad/WC, 3 Zimmer, 1 Kabinett in einem schlechten Zustand befand. Die Vermieterin gestattet, dass der Mieter die Räumlichkeiten nach Einholung der erforderlichen behördlichen Genehmigungen und unter Beachtung aller notwendigen statischen Berechnungen und Auflagen auf seine Kosten umgestaltet und als Wohnung benutzt. Diese Zustimmung wurde allerdings nur unter der Auflage erteilt, dass die Vermieterin berechtigt ist, im Falle der Beendigung des Mietverhältnisses eine Wiederherstellung des ursprünglichen baulichen Zustandes zu verlangen. Der Hauptmietzins beträgt monatlich ATS 2.116,- zuzüglich USt. Weiters werden die BK in gesetzlicher Höhe (Anteil 13,89 %) ebenfalls zuzüglich USt in der jeweils gesetzlichen Höhe verrechnet. Im Hinblick auf die notwendigen Adaptierungen des Bestandsobjektes durch den Mieter wird jegliche Anpassung des Mietzinses, insbesondere auch im Falle einer Freigabe der gesetzlichen Mietzinsbeschränkungen oder aus dem Titel der Wertanpassung für die Dauer von 10 Jahren ausgeschlossen. Danach ist die Vermieterin berechtigt, den Mietzins in jenem Ausmaß anzuheben, der sich aus dem Wert des VPI I zum Dez. 2008 gegenüber Dez. 1998 ergibt ...'

Weitere Vereinbarungen wurden nicht vorgelegt.

Der Mietzins unterliegt dem RWG. Nach Mietzinsberechnung der MA 25 ist für die gegenständliche Kat.B-Wohnung (inkl. des auf die Adresse abgestimmten Lagezuschlages von Euro 0,76) eine Netto-Miete von Euro 3,65 pro m² per 1.1.1999 anzusetzen.

Berücksichtigt man noch den Abschlag von 20% für die schlechte Verfassung des Hauses (nach den 1998 und 1999 erfolgten Investitionen von rund ATS 55,7 Mio) von Euro 0,80, ist 1999 eine Miete von Euro 2,85 für die 127,62 m² anzusetzen.

Somit hätte 1999 die Miete einem Wert von Euro 363,71 entsprochen. Seit 1999 wurde unverändert (auch 2001) eine Miete von Euro 153,78 kassiert (entspricht einer Miete von Euro 1,20 [pro m²]). Die Richtwertmiete wird jährlich (so wie die Kat-Miete rd. alle 2 Jahre) angehoben.

Die "Fremdmieter" müssen an die Hausgemeinschaft ein aliquotes Verwaltungsentgelt entrichten. Dem Sohn wurde dieser Betrag nicht vorgeschrieben. Im Mietvertrag wurde keine Kautionsvereinbarung vereinbart. Im Mietvertrag ist ein Vertragsbeginn, jedoch keine Dauer angeführt. Die Werterhöhung wurde für 10 Jahre ausgeschlossen. Unter gleichen Bedingungen wäre ein Abschluss mit einem Fremden nicht erfolgt. Daher wird das o. a. "Mietverhältnis" steuerlich nicht anerkannt. Die Wohnung Top 9 ist aus der Einkunftsermittlung auszuscheiden.

Die bisher als Einnahme bzw. Umsatz erfassten Werte sind zu neutralisieren. Die Werte für das Jahr 2001 wurden bereits in der Bescheidbegründung vom 13.12.2011 [Anm.: siehe weiter unten] detailliert angeführt:

Top 9	02	03	04	05	06	07	08	09
naMiete	1.845,36	1.845,36	1.845,36	1.845,36	1.845,36	1.845,36	1.691,58	2.397,55
naBKEinn	1.246,20	1.246,20	1.239,71	1.220,64	1.293,84	1.417,87	1.268,85	1.542,27
naU10%	3.091,56	3.091,56	3.085,07	3.066,00	3.139,20	3.263,23	2.960,43	3.939,82
Nachschauzeitraum	1-11/10		12/10		1. QU.11		2. Qu.11	3. Qu.11
na. Umsatz								
Mietverh. Sohn								
Top 9 na Miete + BKEinn	3.416,60		348,90		943,29		966,65	960,82

Die Ausgaben und Vorsteuern sind - soweit direkt zuordenbar - zu berichtigen. Soweit eine Zuordnung nicht möglich ist, ist eine Kürzung im Verhältnis der Nutzfläche vorzunehmen. Der Anteil an den allgemeinen Kosten und Vorsteuern beträgt 13,89% (Anteil Lift-BK 25%) Direkt der Top 9 zurechenbare Aufwendungen und damit in Zusammenhang stehende Vorsteuern sind nicht zum Abzug zugelassen:

23.1.03 Rest Bodenrepa.	Anteil T9	netto	0,00	(geringfügiger Anteil lt RSpr Stb)
27.4.04 Wasser- u Abflussrepa.	T9	netto	1.253,57	
15.9.11 Ausb. Fassade T9	na Vorst		237,60	
15.9.11 Äußere Fenstereinigg T9	na Vorst		904,69	
29.9.11 Reinigg T9	na Vorst		272,00	
29.9.11 Tischlerarb. T9	na Vorst		303,05	
na Vorst T9, 3. Qu.11			1.717,34	

Tz 3 Berücksichtigung der Herstellungskosten des Lifes in Fünfzehntel

Laut erstmaliger Bekanntgabe von Herrn HN am 16.6.2009 wurde 1998 und 1999 nicht - wie bisher in den Erklärungen angegeben - ein Lift saniert, sondern ein Aufzug

hergestellt. Die Herstellungskosten betrugen lt. (seinen Angaben) rd. ATS 1.0 Mio., wovon ein Anteil von ca. 20% auf 1998 entfällt. Die Herstellungskosten sind grundsätzlich auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes zu verteilen. Es wurde mündlich ein Antrag auf Absetzung in Fünfzehntel gestellt.

Tz 4 Sonstige Berichtigungen 2008

Im Jahr 2008 wurde ein Übertragungsfehler bei der Summe der Einnahmen von Euro 100,- festgestellt (laut Aufzeichnungen und Bankeingängen sind die Einnahmen höher als deklariert).

Es wurde ein elftes Zehntel für den 'Instandsetzungsaufwand 1998' in Höhe von Euro 13.719,66 geltend gemacht.

Tz 5 Neuerstellung der Überschuss- und Umsatzermittlungen

(Zwecks) leichter Darstellung und Nachvollziehbarkeit wird ... keine Darstellung der Änderungen durch die AP vorgenommen, sondern alle Überschuss- und Umsatzermittlungen (mit Verweis auf die Zahlen lt. Erkl.) neu aufgestellt.

Die Werte für 2001 wurden bereits in der Bescheidbegründung vom 13.12.2011 detailliert angeführt.

Auf die Beilagen 2-9 wird verwiesen.

Tz 6 Umsatzsteuernachschau

Die Feststellungen der Tz 1 und 2 werden auch im Zeitraum 2010 bis 3. Quartal 2011 fortgeführt. In den Beilagen 10 und 11 werden die Zahlen für die Festsetzungen 2010 und 2011 ermittelt."

In den verwiesenen Beilagen ermittelte die AP unter Ausscheiden der steuerlich nicht anerkannten Nutzfläche von insgesamt 35,42% folgende Vermietungsergebnisse und Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen (netto):

Text/Jahr	02	03	04	05	06	07	08	09
Einnahmen	14.725,60	14.686,68	16.810,44	17.248,15	17.076,16	17.214,57	17.672,08	17.963,42
Spesen		253,00	86,45	48,01	266,31	149,26	77,18	16,58
Instandh.	3.310,71	3.481,16	3.488,09	375,34	1.166,86	302,56	461,97	214,52
1/10	19.756,86	19.756,86	19.756,86	19.756,86	19.756,86	19.756,86	11.835,35	
1/15 Lift	2.858,05	2.858,05	2.858,05	2.858,05	2.858,05	2.858,05	2.858,05	2.858,05
Bankspesen			49,85	49,34			53,46	56,16
AfA	185,58	185,58	185,58	185,58	185,58	1.85,58	185,58	185,58
Beratung								1.420,76

gemeins Ergebnis	-11.446,82	-11.847,96	-9.614,43	-6.025,02	-7.157,49	-6.037,74	2.200,49	13.211,79
je 50%	-5.723,41	-5.923,98	-4.807,22	-3.012,51	-3.578,75	-3.018,87	1.100,25	6.605,90
Vorstgesamt	872,53	1.122,00	1.117,23	535,21	734,74	566,86	598,16	856,52

Beilage 10 enthielt die

Ermittlung der Werte für die UVA-Festsetzungen 1-11/2010 und 12/2010:

	1-11/10	12/10	Gesamt
Ums. 10% lt UVA	10.056,07	1.191,01	11.247,08
na Umsatz Top 5	-1.389,85	-126,35	-1.516,20
na Umsatz Top 5a	-2.782,34	-264,55	-3.046,89
na Umsatz Top 9	-3.416,60	-348,90	-3.765,50
korr. Umsatz 10% lt. AP	2.467,28	451,21	2.918,49
Umsatz 20% unverändert	20.469,28	-1.863,48	22.332,76
Umsatz lt. AP	22.936,56	2.314,69	25.251,25
Vorsteuer gesamt (allgemein und allgemeine Kosten)	3.029,67	22,23	3.051,90
Vorsteuer allgemein (BK u. allgemeine Kosten)	2.356,10	17,03	2.373,13
Kürzung Eigenanteil + na Vermietung 35,42%	-834,53	-6,03	-840,56
Vorsteuern Lift-BK	673,57	5,20	678,77
Kürzung Eigenanteil + na Vermietung 49,99%	-336,72	-2,60	-339,32
abziehbare Vorsteuern lt. AP	1.858,42	13,60	1.872,02

und die Berechnung der Umsatzsteuer für diese Zeiträume.

In Beilage 11 waren die entsprechenden Bemessungsgrundlagen-Ermittlungen und die Steuer-Berechnungen für die Zeiträume 1. bis 3. Quartal 2011 dargestellt.

Die im Prüferbericht bloß verwiesene Ermittlung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen und der gemäß § 188 BAO festzustellenden Einkünfte des Jahres 2001 war in den bereits am 13.12.2011 (vor Prüfungsabschluss) erlassenen Bescheiden über (Wiederaufnahme

und) Umsatzsteuer sowie Einkünfte-Feststellung 2001, gestützt auf die am 19.12.2011 bei der BfP eingelangte vorläufige Begründung, in der Aufwands- und Vorsteuer-Position **"Instandhaltung"** infolge einer irrtümlichen Fehlsuordnung des Wertansatzes für Top 8 bzw. Top 9 falsch berechnet worden. Im Zuge des nachfolgenden Rechtsmittelverfahrens (siehe unten) stellte das Finanzamt nachträglich neue korrigierte Berechnungen für das Jahr 2001 an: Nunmehr wurden Instandhaltungsaufwendungen in Höhe von € 49.913,00 (laut F-Bescheid-Beilage: € 102.213,00) der Top 9 direkt zugeordnet, der Instandhaltungsaufwand laut Rechnung vom 27.2.2001 jedoch der Top 8 direkt mit € 83.333,33 (bisher nur anteilig mit € 31.033,33) zugeordnet. Die Differenz auf den geltend gemachten Gesamtbetrag von € 153.871,33 betrug daher unverändert € 20.625,00 und wurde als allgemeiner Instandhaltungs-Aufwand wie bisher um 35,42 % (steuerlich nicht anerkannte Mietverhältnisse Tops 5, 5a und 9) gekürzt. Dementsprechend erhöhte das Finanzamt in der neuen Berechnung die anzuerkennenden Vorsteuern aus dieser Aufwandsposition auf insgesamt € 25.869,58 (statt bisher laut angefochtenem Bescheid: insgesamt € 15.409,58).

Das Prüfungsorgan empfahl die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Einkünfte-Feststellung für die Jahre 2001 bis 2006 sowie die Festsetzung der Umsatzsteuer und die Feststellung sowie Verteilung der Einkünfte für die hier strittigen Jahre bzw. unterjährigen Zeiträume. Es begründete die Empfehlung hinsichtlich der Wiederaufnahme bei der Umsatzsteuer mit den Feststellungen laut Tz. 1 und 2, hinsichtlich der Wiederaufnahme bei der Einkünfte-Feststellung mit den Feststellungen laut Tz. 1 bis 3.

Das Finanzamt erließ am 17.04.2012 dementsprechende Wiederaufnahmebescheide für 2002 bis 2006, Umsatzsteuerbescheide für 2002 bis 2009 sowie Einkünfte-Feststellungs-Bescheide für 2002 bis 2009 und begründete diese Bescheide mit Verweis auf die von der BfP nachweislich übernommene, oben wiedergegebene Niederschrift vom 16.04.2012. Des Weiteren erließ das Finanzamt am 18.07.2012 Bescheide betreffend Umsatzsteuer für 2010 und Feststellung von Einkünften des Jahres 2010, die es gesondert in gleicher Weise begründete wie die Sachbescheide für die Vorjahre:

"Hinsichtlich der nachstehenden vom Finanzamt vorgenommenen Korrekturen wird auf den Bericht vom 16.4.2012 verwiesen:

- a) Eigennutzung durch die Eigentümer
- b) nicht anerkannte Vermietung an den Sohn
- c) Herstellkosten Lift

Da die AfA (*vom Gebäude*) ab dem 2. HJ 1960 auf 50 Jahre verteilt geltend gemacht wurde, steht für 2010 nur noch ein halbes Jahr AfA zur Verfügung. Der Betrag wurde entsprechend korrigiert.

Aus Gründen der besseren Nachvollziehbarkeit wird die Überschuss- und die Umsatzermittlung 2010 in Tabellenform dargestellt - siehe Beilage.

Die ... Ausführungen sind Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. ..."

Der Begründung war folgende Tabelle angeschlossen:

Ermittlung d. Ergebnisses d. Vermietungen			für das Jahr 2010	
Einnahmen:	Werte lt. Erkl.	Korrektur FA	Euro	Vorsteuer
laut Erklärung	23.112,63	23.112,63		
na Miete T 5		-87,24		
na Miete T 5a		-2.176,41		
na Miete T 9		-2.282,06		
korr. Einnahmen lt FA			18.566,92	
Ausgaben:				
Sonstiges	157,18	157,18		
lt. Erkl		157,18		
Eigennutzg +naVermietung		35,42%		
= abzügl.		-55,67	101,51	1,16
Instandhaltung	10.426,58	10.426,58		
der Vermietung zurechenbar		1.695,00	1.695,00	339,00
allgemeine Instandh		8.731,58		
Eigennutzg+naVerm		35,42%		
= abzügl.		-3.092,73	5.638,85	1.127,77
1/15 Herstellg Lift	0	4.425,59		
Eigennutzg+naVerm		35,42%		
= abzügl.		-1.567,54	2.858,05	
AfA letztes HJ	287,36	143,68		
Eigennutzg+naVerm		35,42%		
= abzügl.		-50,89	92,79	
BK-Vorsteuer		964,77		
Eigennutzg+naVerm		35,42%		623,05
Ergebnis	12.241,51		8.180,72	2.090,98

verteilt 50:50		je	4.090,36	
Umsatzsteuer	Werte lt. Erkl.		Korrektur durch FA	
Umsätze lt. Erkl.	33.579,84		33.579,84	
naMiete lt Aufzeichnungen Pfl.			-4.545,71	
naBK lt Aufzeichnungen Pfl.			-3.782,88	
Umsätze gesamt	33.579,84		25.251,25	
zu 20%	22.332,76		22.332,76	
zu 10%	11.247,08		2.918,49	
USt 20%	4.466,55		4.466,55	
USt 10%	1.124,71		291,85	
Vorsteuer	-3.051,90		-2.090,98	
Zahllast	2.539,36		2.667,42	
Zahllast lt. Erkl.			-2.539,36	
Auswirkung			+128,06	

Innerhalb offener, auf Antrag mehrmals verlängerter Rechtsmittelfrist erhob die BfP gegen sämtliche oben angeführten Bescheide am 31.12.2012 Berufung (Beschwerde).

In diesem Schriftsatz verwies sie auf die Ausführungen in ihrer Sachverhaltsdarstellung vom 15.03.2010 (= Beantwortung des Prüfvorhaltes vom 08.07.2009; siehe dazu weiter unten), die in der Außenprüfung und den darauf aufbauenden Bescheiden in wesentlichen Teilen unberücksichtigt geblieben sei. Eine Ergänzung der Begründung werde in den nächsten Tagen nachgereicht.

Beantragt wurde, die angefochtenen Bescheide dahingehend abzuändern, "dass die Veranlagungen (*sic*) erklärungskgemäß erfolgen, soweit der Sachverhalt nicht ausdrücklich außer Streit gestellt wird."

Im Falle der Vorlage der Berufung an den UFS stellte die BfP den Antrag auf "Durchführung einer mündlichen Verhandlung (müV) vor dem Berufungssenat" (*gemeint: und Entscheidung* über das Rechtsmittel **durch den Berufungssenat**).

Das Prüfungsorgan hatte der BfP mit Schreiben vom 08.07.2009 folgende Fragen vorgehalten und für deren Beantwortung eine Frist bis 10.08.2009 vorgemerkt:

" **A) Bitte um Nachreichung**

1) Laut den vorgelegten Mietverträgen (MV) ist vereinbart, dass bei nachstehenden Tops ab einem festgelegten Zeitpunkt eine Wertsicherung vorzunehmen ist:

Top 1+2	ab 1/2008	mit Wert VPI I Wert Dez 2007	(zur Basis Dez 1977)
Top 5a	ab 7/2008	mit Wert VPI I Wert Dez 2007	(zur Basis Juni 1998)
Top 6	ab 1/2008	mit Wert VPI I Wert Dez 2007	(zur Basis Juni 1998)
Top 9	ab 1/2009	mit Wert VPI I Wert Dez 2008	(zur Basis Dez 1998)

a) Bitte um Vorlage der Schreiben, mit denen diese Erhöhungen den Mietern bekanntgegeben wurden.

b) Bitte um Vorlage der Berechnungsunterlagen für die neue Höhe der Mieten (nach Indexerhöhung).

B) Fragen/Feststellungen

1) Die bisher berücksichtigten Einnahmen und Ausgaben für die von den Miteigentümern selbst genutzten Wohnungen sind als Gebrauchsregelung unter Miteigentümern aus den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszuscheiden (betrifft Top 5 und Top 5a). Die Umsätze sind entsprechend zu mindern, die Vorsteuern zu kürzen.

2) An die SteuerberatungsgesellschaftN (Kommanditist ist im Prüfungszeitraum der Hälfteigentümer HN) sind die nachstehenden Tops vermietet:

BK% lt. übergebener Aufstellung

T 1+2	4,86%
T 6a	11,97%
T 7	21,92%
Gesamt	38,75%

Da dieser Anteil im Liegenschafts-Hälfte-Anteil des Kommanditisten Deckung findet, wären die Tops als Betriebsvermögen zu berücksichtigen. Es wären keine Mieteinnahmen, aber auch keine Ausgaben in der Einkunftsart "Vermietung und Verpachtung" anzusetzen.

3) Höhe der vereinbarten Mieten, Wertsicherungsausschluss

Im Folgenden werden die in den Verträgen angeführten Mieten mit den Mieten lt. MRG bzw. RWG gegenübergestellt:

Werte in ATS aus der Mietzinsliste Jänner 2001 (unverändert bis 2007)

Top	Größe	Mietvertr	Index- Ausschluss	Monatsmiete lt .Pfl	Miete MRG 7/2001	Mietzins MRG
-----	-------	-----------	----------------------	------------------------	---------------------	-----------------

1+2	40qm	27.12.77 weitergeg. 23.1.90	30 Jahre	33,- = 0,82/qm	§45 Kat C = 12,10/qm	484,-
6	83qm	27.12.77 weitergeg. 23.1.90	30 Jahre	250,- = 3,01/qm	§45 Kat C = 12,10/qm	1.004,30
6a	101,2qm	7.12.1985	30 Jahre	506,- = 5,-/qm	§ 16 Kat. D = 18,10/qm	1.831,72
7	194,5qm	5.7.99	15	9.725,- = 50,-/qm	angem. *) rd. 100,-/qm	19.450,-
9	123qm	28.12.98	10 Jahre	2.116,- = 17,20/qm	Richtwert Kat. C **)	3.050,40

*) *angemessener Mietzins für Büros aus Immobilienpreisspiegel 1997 gute Lage im Bezirk von ATS 90 bis ATS 112,-.*

**) *Richtwertermittlung 28.12.1998 Kat. C Werte in ATS);*

qm-Miete lt. Richtwertgesetz gültig 28.12.1998	54,70
Zuschlag für Aufzug (1999 fertiggestellt)	0
Lagezuschlag (Wert aus 1994)	16,16
Zwischenbetrag	70,86
Abschlag für sehr schlechten Zustand maximal 30%	-21,26
Bereinigter Wert (Normwohnung)	49,60
Abschlag für Kat. C 50%	-24,80
anzuwendende Richtwertmiete	24,80

Aus den o. Aufstellungen ist ersichtlich, das bei keiner der o. a. Tops die lt. Gesetz zustehende Miete vereinbart wurde. Daher ist auch die Vermietung der Top 9 an (den Sohn) als nicht fremdüblich einzustufen und aus der Einkünfte-Ermittlung auszuschneiden.

Zu den in den Verträgen angeführten Ausschlüssen der MZ-Erhöhen hinsichtlich der Wertsicherungen für 10 Jahre (Top 5a=Gebrauchsregelung, Top 9), 15 Jahre (Top 7) und 30 Jahre (Top 1+2, Top 6a und Top 6) ist anzumerken:

Wäre diese Vereinbarung fremdüblich, dann wäre es ein Vorteil für den Mieter, dass er sowohl einen niedrigen Mietzins [bezahlt] als auch bei Auszug die Investitionsablässe vom Vermieter gem. § 10 MRG erhält. In den Mietverträgen findet man keine Regelung (ausgenommen die Zustimmung der Vermieter zum Umbau und die Möglichkeit des Vermieters, im Falle der Beendigung des Mietverhältnisses eine Wiederherstellung des ursprünglichen baulichen Zustandes zu verlangen - als schlecht und teilweise desolat bezeichnet - [so dass] der Rückbau der Investition eine Vermögensvernichtung wäre.

4. Fünfzehntel der Herstellungskosten Aufzug

Die[se] Kosten ... in 1998/1999 (im Zuge der Besprechung am 16.6.09 mit ATS 1.000.000,- netto beziffert) sind nicht in Zehntel-, sondern in Fünfzehntelbeträgen zu berücksichtigen. "

Die Sachverhaltsdarstellung/Vorhalts-Beantwortung der Bf. vom 15.03.2010 hatte, hier auf das Wesentliche gekürzt, wie folgt gelautet:

"A 1 a Als Anlagen I bis IV fügen wir die angeforderten Nachweise bezüglich Geltendmachung der Wertsicherungen bei, für

Top 1+2 ab 1/2008,

Top 5a ab 7/2008,

Top 6 ab 1/2008,

Top 9 ab 1/2009.

A 1 b Die Berechnungsgrundlagen für die Indexerhöhungen finden sich in Anlage V.

B 1 Offenbar aufgrund des VwGH-Erkenntnisses 2003/13/0120 vom 23. Mai 2007 wurden von Amtsorgan-genannt mit Ergänzungsauftrag vom 14. August 2007 (eingelangt am 20. August 2007) betreffend Steuererklärungen 2001 bis 2005 diverse Unterlagen (Mietzinslisten, Mietverträge) angefordert.

Am 31. Oktober 2007 wurden diese dem Amtsorgan-genannt persönlich von unserem Mandanten, (NameMandant), im imFA, übergeben und der Sachverhalt ergänzend erläutert.

Damit haben wir die Angelegenheit als erledigt betrachtet.

Lediglich der guten Ordnung halber weisen wir daher bereits an dieser Stelle darauf hin, dass eine neue oder geänderte Rechtsprechung keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund in Bezug auf rechtskräftige Veranlagungen darstellt.

Erst ca. ein Jahr später wurde der Sachverhalt von Ihnen erneut aufgegriffen und mit Ergänzungsauftrag vom 17. Oktober 2008 eine neuerliche Anfrage betreffend 2001 bis 2006 zum Thema Eigennutzung, gestartet.

Dabei war dem Amtsorgan-genannt bereits in dem oberwähnten, persönlichen Gespräch vom 31. Oktober 2007 mitgeteilt worden, dass im gegenständlichen Fall (anders als im eingangs zitierten VwGH-Erkenntnis) die Miteigentümer der Liegenschaft getrennt leben, nämlich in den TopNr. 5 und 5a. Dieser Sachverhalt ist auch aktenkundig aufgrund der beim Finanzamt aufliegenden Mietverträge.

Weiters belegen dies auch diverse, Ihnen im Zuge des bisherigen Verfahrens bereits vorgelegte Rechnungen über private Investitionen und Reparaturen (zB Fa. F4, Fa F3, Fa. F1 GmbH, Fa. F2, Wien Energie, etc.), die nur auf HN, AdresseTop5a lauten.

Entgegen der Diktion im gegenständlichen Vorhalt liegt auch keine Gebrauchsregelung unter Miteigentümern vor, sondern handelt es sich wie aktenkundig um Mietverhältnisse. Wir verweisen diesbezüglich auf die unmissverständlichen Mietverträge vom 15. August 1960 (Top 5) bzw. 26. Juni 1998 (Top 5a) und die entsprechenden Ausführungen in den EStR 2000, RZ 6529 f, samt dort zitierter Judikatur.

Sowohl bei Top 5 als auch bei Top 5 a erfolgte die Mietzinsermittlung nach Maßgabe der gesetzlichen Möglichkeiten zum jeweiligen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses.

Bei Top 5 war dies der Jahresfriedenszins 1914 gem. § 2 (1) MG, eine gesetzliche Mietzinsbeschränkung, die nur durch ein § 7 MG-Verfahren durchbrochen werden konnte. Ein solches wurde auch infolge einer dringend erforderlichen, umfassenden Sanierung der in schlechtem Zustand befindlichen, allgemeinen Teile des Hauses, durchgeführt, da die dafür erforderlichen Mittel die rechnerische Mietzinsreserve bei weitem überstiegen. In den ersten 10 Jahren war natürlich auch Top 5 davon betroffen.

Ebenso wie das Gebäude selbst war allerdings auch die Top 5 - wie im Mietvertrag ausdrücklich festgehalten - in einem katastrophalen und unbewohnbaren Zustand. Da die Sanierung der Bestandseinheit selbst nicht im Rahmen des § 7 MG-Verfahrens erfolgen konnte, musste die Mieterin die Sanierung aus Eigenem und mit privaten Mitteln vornehmen. Über einen Zeitraum von mehr als 9 Monaten wurde die Wohnung tiefgreifend saniert (u. a. Auswechslung vermorschter Tramen in den Nassbereichen, Einbau von Traversen, Austausch der in der Wohnung gelegenen Strom-, Gas- und Wasserleitungen, Sanierung der Wände, Decken und Böden, u. v. m.).

Daraus ergibt sich unzweifelhaft, dass diese Maßnahmen weit über die einem Mieter zumutbare Erhaltungspflicht hinausgehen und auch von einem fremden Dritten nicht ohne entsprechende finanzielle Anreize durchgeführt worden wären.

Nicht übersehen werden darf in diesem Zusammenhang, dass der ausschließlich aus diesem Grund vereinbarte Ausschluss einer Mieterhöhung in der Anfangsphase keinerlei finanziellen Vorteil darstellte und überhaupt erst nach 10 Jahren (nach Auslaufen des § 7 MG-Verfahrens) zum Tragen kommen konnte. Eine jedenfalls anzustellende Barwertbetrachtung relativiert diesen Vorteil weiter, ebenso der Umstand, dass diese Klausel vom Bestand des konkreten Mietverhältnisses abhängt und auch kein Weitergaberecht vereinbart wurde.

Für Top 5a wurde ebenfalls die im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses geltende Rechtslage der Mietzinsbildung zugrunde gelegt, d.h. der Richtwert mit den Zu- und Abschlägen gem § 16 (2) MRG. Eine Übersicht der einzelnen, in Betracht kommenden Positionen ist in der Zeitschrift „Hauseigentümermagazin“ enthalten. Sie haben, Ihrem Wunsch entsprechend, einen Auszug bereits erhalten.

Eine Berechnung für Top 5a ergibt folgendes Ergebnis:

Richtwert		ATS	54,70
Abschlag für Kategorie „C“ gem. § 16 (2) MRG 50 %		<u>ATS</u>	<u>-27,35</u>
		ATS	27,35
Lagezuschlag für den 9. Bezirk *)		<u>ATS</u>	<u>16,16</u>
		ATS	43,51
*) Der Lagezuschlag setzt an und für sich eine ausdrückliche Vereinbarung im Mietvertrag voraus, wurde aber im gegenseitlichen Fall trotzdem berücksichtigt.			
Abschlag für den schlechten Zustand d. Hauses	20,0 % v. 54,70	ATS	-10,94
Abschlag für den schlechten Zustand d. Wohnung	30,0 % v. 54,70	ATS	-16,41
Abschlag für die Straßenlage d. Wohnung	10,0 % v. 54,70	ATS	-5,47
Abschlag für das Fehlen eines Kellerabteils	2,5 % v. 54,70	<u>ATS</u>	<u>-1,37</u>
Adaptierter Richtwert		ATS	9,32
x 74 m ² ergibt einen Hauptmietzins von		ATS	688,68 / Monat
Tatsächlich wurde aber ein Hauptmietzins von vereinbart.		ATS	2.024,00 / Monat

Anm. BFG: handschriftlich randvermerkt vom Prüfungsorgan "D brauchbar 17,20"

Im Gegenzug zu den vom Mieter durchgeführten Sanierungs- und Verbesserungsmaßnahmen (siehe Beschreibung des Mietgegenstandes im Mietvertrag) wurde lediglich auf eine Zinsanpassung für einen Zeitraum von 10 Jahren verzichtet. Wieso beide Mietverträge daher einem Fremdvergleich nicht standhalten sollten, bleibt uns verschlossen. Aus unserer Praxis sind uns zahlreiche ähnliche oder noch weitergehende Sondervereinbarungen in Mietverträgen unter Fremden Dritten bekannt. Die Abgabenbehörde vermeint, nach dem äußeren Erscheinungsbild (Mietverträgen) die im Haus von der Steuerberatungsgesellschaft gemieteten Räumlichkeiten Top 1-2, Top 6a und Top 7 infolge der Kommanditistenstellung eines Miteigentümers des Hauses aus der V+V Sphäre ausscheiden und der betrieblichen Sphäre zurechnen zu müssen. Gemäß § 21 BAO ist für die abgabenrechtliche Beurteilung nicht das äußere Erscheinungsbild, sondern in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt eines Sachverhaltes maßgebend.

Tatsächlich besteht im Innenverhältnis eine Kanzleigemeinschaft zwischen den Kanzleien Kanzlei-des-Sohnes-der-ME (nachfolgend Einzelkanzlei genannt) und der SteuerberatungsgesellschaftN (nachfolgend N & CO genannt).

Dieser Umstand ist auch nach außen hin nicht zu übersehen:

- auf der Gegensprechanlage beim Hauseingang finden sich folgende Hinweise:

Top 7	KANZLEIEN Dr.N
-------	-------------------

- im Lift sind beide Kanzleien neben der Tasse für den 2. Stock angeführt (im 2. Stock befindet sich nur Top 7).

Die Büroräume in Top 7 werden von beiden Kanzleien gleichzeitig und ohne räumliche Abgrenzung genutzt, wobei - nicht zuletzt aufgrund der unterschiedlichen Klienten- und Honorarstruktur (Buchhaltungen und Lohnverrechnungen überwiegend bei Einzelkanzlei, Wirtschaftsprüfungen ausschließlich bei N & CO) die tatsächliche Nutzung durch die Einzelkanzlei mit ca. 70 % deutlich überwiegt. So sind die Mandate der Einzelkanzlei viel personalintensiver in der Betreuung. Aufgrund ihres Bestehens seit 1957 (N & CO erst später-gegründet) ist das Archiv der Einzelkanzlei viel umfangreicher als jenes von N & CO, es erfolgt daher auch eine Mitnutzung der Archivräume von N & CO durch die Einzelkanzlei, zumal sämtliche Wirtschaftsprüfungsunterlagen extern im Prüferzimmer bei Mandanten gelagert sind. N & CO verfügt auch über weitaus weniger Mitarbeiter, der Großteil ist bei der Einzelkanzlei beschäftigt. Sämtliche Büroausstattung von Top 7, wie EDV, Telefon, Kopiergeräte, Drucker, Heizungs- und Kühlanlage, etc. werden von beiden Kanzleien gemeinschaftlich genutzt, ebenso die in Top 1+2 abgestellten KFZ. Die lt. Abgabenbehörde von N & CO genutzten Räumlichkeiten wären daher nach dem Schlüssel 30:70 zu korrigieren. Somit liegt der von N & CO betrieblich genutzte Gebäudeteil deutlich unter 20 % und ist nicht dem Betriebsvermögen zuzurechnen. Zu der von Ihnen unter diesem Punkt angeführten Aufstellung ist generell anzumerken, dass sämtliche Vereinbarungen unter der im Zeitpunkt des Abschlusses geltenden Rechtslage und dem damaligen Kenntnisstand beurteilt werden müssen. Nachträgliche Änderungen des rechtlichen und wirtschaftlichen Umfeldes dürfen bei einem Fremdvergleich nicht rückbezogen werden. Top 1+2: Wie aus dem der Abgabenbehörde vorliegenden Mietvertrag aus dem Jahr 1977 eindeutig ersichtlich [ist], wurde der Mietvertrag auf Basis der damals geltenden Rechtslage, dem lt. MG anzuwendenden Jahresfriedenszins 1914, abgeschlossen. Die Bestandsobjekte wurden vom damaligen Mieter, Herrn StB HN durch den Umbau zweier anderweitig nicht nutzbarer Kleinstgeschäftslokale in KFZ-Stellplätze auf eigene Kosten hergestellt, und es ist daher nur logisch, dass dem Mieter Sonderrechte, wie Verzicht auf eine Mietzinsanhebung auf 30 Jahre und ein Weitergaberecht, eingeräumt wurden. Es versteht sich daher von selbst, dass auch ein fremder Dritter diese Investitionen weder ohne Mietzinsbeschränkung noch (*ergänze*: ohne) eine Absicherung durch ein Weitergaberecht getätigt hätte. Dies umsomehr, als auch die von Ihnen als Begründung für die angebliche Fremdunüblichkeit aufgestellte Behauptung, ein Mieter hätte bei Auszug Anspruch auf Investitionsablöse gem. § 10 MRG gegenüber dem Vermieter, schlicht und einfach falsch ist. Der im Übrigen zeitlich begrenzte Anspruch gem. § 10 MRG bezieht sich nur auf Wohnungen, nicht aber auch auf Geschäftsräumlichkeiten, daher ist eine vertragliche Absicherung unumgänglich. Top 6: Auch in diesem Fall wurde das Mietobjekt auf Basis des damals geltenden Jahresfriedenszinses abgeschlossen und vom Mieter umfassend und tiefgreifend saniert. Es gelten daher die obigen Ausführungen auch für Top 6. Top 6a: Der Mietgegenstand

war vom Vormieter über Jahrzehnte hinweg nicht gepflegt worden und befand sich bei Vertragsbeginn in einem desaströsen Zustand. Wie dem Mietvertrag vom Datum zu entnehmen, waren nach Defekten die Wasser- und Gaszuleitung gesperrt, die teilweise noch nicht unter Putz verlegten Elektroleitungen schadhaft bzw. ungenügend, keine taugliche Heizmöglichkeit vorhanden, das WC nach Defekten gesperrt, es gab auch weder ein WC oder eine Wasserentnahmestelle am Gang, etc. Der Zustand der Wohnung war daher insgesamt Kategorie D unbrauchbar und nicht Kategorie D (der Mietzins nach Kategorie D unbrauchbar war im Zeitpunkt der Anmietung ATS 3,05 /m², die Gegenüberstellung per 7/2001 ist in diesem Zusammenhang ebenso unrichtig wie irrelevant). *Anm. BFG: randvermerkt durch das Prüfungsorgan "ab 1.1.86 C=D=12,20; D unbrauchbar = 6,10!"* Im Rahmen einer Vereinbarung gemäß § 16 (1) Z. 1 MRG wurde ein Mietzins von ATS 5,00 festgesetzt und damit das Mindestmaß deutlich überschritten. Im Hinblick auf die ebenfalls geplante Sanierung ausschließlich auf Kosten des Mieters wurde jeweils auf die Dauer von 30 Jahren befristet eine Erhöhung des Mietzinses ausgeschlossen und ein Weitergaberecht eingeräumt. Die obigen Ausführungen zur Fremdüblichkeit der Vereinbarung treffen auch auf diesen Fall zu. Top 7: Wie schon sooft in diesem Verfahren und ungeachtet unseres mündlichen Vorbringens wird nicht der konkrete Sachverhalt berücksichtigt. Vielmehr werden wieder bloß schematisch höchst ungleiche Dinge verglichen und daraus die falschen Schlüsse gezogen: Selbst der in der Übersicht angeführte Wert für 1997 ist unzutreffend, das Preisband für 1999, dem Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses betrug lt. Immobilienpreisspiegel richtig ATS 85,00 — ATS 107,00. Die im Immobilienpreisspiegel angegebenen Werte reflektieren darüber hinaus nicht die im Einzelfall konkret erzielbaren Preise, sondern versuchen lediglich als Marktstudie einen Durchschnittswert im Falle von Neuvermietungen abzubilden. Die Übersicht setzt aber natürlich eine zeitgemäße und auch vom Erhaltungszustand entsprechende Ausstattung voraus. Im Übrigen stellt diese Studie lediglich eine Privatmeinung und kein Sachverständigengutachten dar. Es versteht sich daher wohl von selbst, dass für eine „Bruchbude“ nicht der gleiche m²- Preis wie für ein schlüsselfertiges, zeitgemäß ausgestattetes Büro zu erzielen ist. Wir haben daher schon im bisherigen Verfahren vorgebracht, dass auch im gegenständlichen Fall umfangreiche Investitionen vom Mieter vorgenommen werden mussten. So sind vor Beziehbarkeit über in einen Zeitraum von mehr als 1 Jahr u.a. Zimmermanns-, Elektro-, Gas-, Wasser-, Heizungsinstallations-, Bodenleger-, Tischler-, Maler u. Anstreicher- sowie Tapeziererarbeiten, etc. durchgeführt worden. Der Urzustand des Bestandesobjektes und die vom Mieter durchgeführten Arbeiten sind jederzeit anhand von Bauphotos belegbar. Zur Absicherung dieser Mieterinvestitionen wurden ein einmalig auszuübendes, unbefristetes Weitergaberecht und ein Verzicht auf eine Mieterhöhung über einen Zeitraum von 15 Jahren vereinbart. Der Abschlag gegenüber dem Immobilienpreisspiegel und die Sondervereinbarung sind in Relation zum Investitionsvolumen des Mieters angemessen und halten einem Fremdvergleich stand. Dies beweist auch der Vergleich mit der 2003 fremdvermieteten Top 3:

Top 3:

Lt. Immobilienpreisspiegel gute Lage, 60 – 150 m ²	EUR	8,40 / m ²
tatsächlich erzielt EURO 480,00 für 125 m ²	<u>EUR</u>	<u>3,84 / m²</u>
Abschlag daher	EUR	4,56 / m ² oder 54,29 %

Anm. BFG: randvermerkt "80 m² Gesch. 45 m² Keller"

Top 7:

Lt. Immobilienpreisspiegel gute Lage, Durchschnitt	EUR	6,98 / m ²
Abschlag wie bei Top 3	<u>EUR</u>	<u>-3,79 / m² oder 54,29 %</u>
Vergleichspreis	EUR	3,19 / m ²
tatsächlich erzielt	<u>EUR</u>	<u>3,63 / m² ✓</u>
Mehrbetrag daher	EUR	0,44 / m ²

In Anlehnung an den Richtwert würde sich für Top 7 ergeben:

Richtwert	ATS	54,70
Abschlag für Kategorie „C“ gem. § 16 (2) MRG 50 % ✓	<u>ATS</u>	<u>-27,35</u>
	ATS	27,35
Lagezuschlag für den 9. Bezirk *)	<u>ATS</u>	<u>16,16</u>
	ATS	43,51

*) Der Lagezuschlag setzt an und für sich eine ausdrückliche Vereinbarung im Mietvertrag voraus, wurde aber im gegenständlichen Fall trotzdem berücksichtigt.

Abschlag f. d. schlechten Zust. d. Hauses	20,0 % v. 54,70	ATS	-10,94
Abschlag f. d. schlechten Zust. d. Objektes	30,0 % v. 54,70	ATS	-16,41
Abschlag f. d. Fehlen eines Kellerabteils	2,5 % v. 54,70	<u>ATS</u>	<u>-1,37</u>
Adaptierter Richtwert		ATS	16,16 / m ²
entspricht		€	1,17 / m ²

tatsächlich erzielt € 3,63 m²

Aus all diesen Berechnungen ist ersichtlich, dass die Miete von Top 7 als angemessen anzusehen ist.

Top 9:

Die Richtwertermittlung im Vorhalt ist ebenfalls unzutreffend.

Eine korrekte Berechnung für Top 9 stellt sich wie folgt dar:

Richtwert	ATS	54,70
Abschlag für Kategorie "C" gem. § 16 (2) MRG 50 %	ATS	- 27,35
	ATS	27,35
Lagezuschlag für den 9. Bezirk *)	ATS	43,51

*) Der Lagezuschlag setzt an und für sich eine ausdrückliche Vereinbarung im Mietvertrag voraus, wurde aber im gegenständlichen Fall trotzdem berücksichtigt.

Anm. BFG: randvermerkt "lt MV (Kat) B, 1.1.99 Richtwertberechnung MA"

Abschlag f.d. schlechten Zustand d. Hauses	20,0 %	v. 54,70	ATS	- 10,94
Abschlag f.d. schlechten Zust. d. Objektes	20,0 %	v. 54,70	ATS	- 10,94
Abschlag f.d. Straßenlage d. Wohnung	10,0 %	v. 54,70	ATS	- 5,47
Abschlag f.d. Stockwerkslage d. Wohnung	7,5 %	v. 54,70	ATS	- 4,10
Abschlag f.d. Fehlen eines Kellerabteils	2,5 %	v. 54,70	ATS	- 1,37
Adaptierter Richtwert			ATS	10,69/m ²
entspricht			€	0,78/m ²
tatsächlich erzielt			€	1,25/m ²

Anm. BFG: Randvermerke eines Amtsorgans: zu 'Straßenlage d. Wohnung': "Straße ist nicht verkehrsreich"; "ohne Lagezuschlag: Miete (-)= negativ! 0,-"; "unrichtige Fläche"

Generell ist anzumerken, dass in Mietverträgen vereinbarte Index-Klauseln angewendet werden.

Überhaupt nicht nachvollziehbar ist, wieso ausgerechnet im Falle von Top 1+2, 6, und 6a lt. Ihrer Ansicht ein Erhaltungsbeitrag gemäß § 45 MRG verrechnet werden sollte, obwohl dies im Widerspruch zu den eindeutigen, vertraglichen Vereinbarungen stand. Der Erhaltungsbeitrag ist keine gesetzliche Verpflichtung, sondern eine KANN-Bestimmung. Ebenso wenig wie die Abgabenbehörde die Nichtdurchführung eines § 7 MG bzw. § 18 MRG einer Beurteilung unterziehen könnte ist die Nichteinhebung eines Erhaltungsbeitrages im vorliegenden Fall relevant. Im Hinblick auf die gesetzlichen Verwendungs- und Rückzahlungsverpflichtungen nicht frist- und bestimmungsgemäß verwendeter Erhaltungsbeiträge wurde in dieser Liegenschaft auf die Einhebung von Erhaltungsbeiträgen GENERELL verzichtet, nicht zuletzt aufgrund des Entfalls der Bildung steuerfreier Beträge, die keine direkte Verrechnung von Erhaltungsbeiträgen mit in der Folge durchgeführten Sanierungsarbeiten mehr ermöglichen. Es ist daher die in EStR 2000, RZ 6520 im Falle eines nur teilweisen Verzichts gegenüber nahestehenden Personen bemängelte Fremdüblichkeit im gegenständlichen Fall gegeben. Aufgrund der mit der Einhebung eines Erhaltungsbeitrages verbundenen Rechtsfolgen wäre jede andere Beurteilung eine unzulässige Einschränkung der Privatautonomie.

*Anm. BFG: Randvermerke eines Amtsorgans: "Fremdmietler zahlt höhere Miete >> kein EH/VB; Rückzahlungsverpflichtung wurde 1994 abgeschafft"; sowie unterhalb des Textes: "Notwendigkeit, die Einnahmen 'bestmöglich' anzustreben (Ausnutzen der ges. Möglichkeiten), damit keine **Liebhaberei** entsteht."*

Wie bereits oben in B 3 Top 1+2 erwähnt sind die Ausführungen auf Seite 4 des Vorhaltes in Bezug auf Geschäftsräumlichkeiten falsch, da kein Anspruch auf Investitionsablässe besteht.

Dessen ungeachtet ist die in den Mietverträgen verankerte Rückbauverpflichtung auf Verlangen des Vermieters zur allfälligen Durchsetzung gem. § 10 (2) MRG ausdrücklich vorzusehen und generell sinnvoll, da Mieterinvestitionen auch nur aus subjektiven Gründen erfolgen und daher für eine künftige Nutzung von Nachteil sein können. Da auch Ausbau- und Entsorgungskosten beträchtlich sein können, mag es daher im Einzelfall Sinn machen, den Rückbau auf Kosten eines Mieters durchzuführen und dann eine zweckentsprechende Adaptierung vorzunehmen. Was ein vom Vermieter ausbedungenes Gestaltungsrecht mit Vermögensvernichtung zu tun haben soll, bleibt uns daher verschlossen.

Auch bei Vermietung zu Wohnzwecken ist diese Klausel uU geeignet, einen Ersatzanspruch des Mieters gem. § 10 MRG zu verhindern.

B 4 Die in den Jahren, 1998 und 1999 durchgeführten Sanierungsarbeiten wurden bereits zum Nachweis der geltend gemachten Vorsteuern anlässlich der Einreichung der UVAs jeweils durch Rechnungskopien belegt und somit offengelegt, ebenso sind die geltend gemachten 10-tel Abschreibungen für Instandsetzungsarbeiten in den Steuererklärungen detailliert offengelegt.

Eine nunmehrige andere rechtliche Beurteilung durch teilweise Umgliederung von Instandsetzungsaufwendungen in Herstellungsaufwendungen ist mangels Hervorkommens neuer Tatsachen nicht gedeckt.

*Anm. BFG: darunter vermerkt "# erstmals Bekanntgabe, dass **Herstellung** erfolgte!"*

Dem Schreiben waren die eingangs erwähnten Anlagen I bis V beigelegt, die im Wesentlichen Folgendes enthielten:

Anlage I:

Rg. Nr. 01/2008 über Mietvorschreibung ab 1.1.08 für top 1 und top 2 monatlich

HMZ € .. 5,56

BK .. € ..40,37

+ 20% USt

Anm. BFG: randvermerkt "nachverrechnet" und " 5,61 lt FA (siehe Mietvertrag)"

Anlage II:

Rg. Nr. 04/2008 über Mietvorschreibung ab 1.7.08 für top 5a monatlich:

HMZ ... € 180,40

BK € 67,70

+ 10% USt

Anm. BFG: Randvermerk: "nicht kassiert (weiter die Werte lt. MV 1998)"

Anlage III:

Rg. Nr. 02/2008 über Mietvorschreibung ab 1.1.008 für top 6 monatlich:

HMZ ... € 42,06

BK € 79,74

+ 20% USt

Anm. BFG: Randvermerk: "nachverrechnet" und neben HMZ "→ 42,50 lt. FA (siehe MV)"

Anlage IV:

Rg. Nr. 10/2009 über Mietvorschreibung ab 1.1.09 für top 9 monatlich:

HMZ ... € 186,98

BK € 118,91

+10% USt

Anm. BFG: Randvermerk: "187,01 (siehe MV) geringe Ab."

Anlage V u Schreiben Pkt. A 1b:

Tabelle für Tops 1+2; 5a; 6; 9 gegliedert nach VPI I; Basis VPI I (aktuell); HMZ;

Wertsicherungsberechnung; HMZ neu (alle Werte in ATS)

Anm. BFG: tabellengerechte Nachrechnung durch das Prüfungsorgan, ohne Abweichung bei Tops 5a und 9; geringfügige Abw. bei Tops 1+2 und 6

Anlagen VI bis VIII enthielten durchschnittliche Mietpreise für Geschäftslokale und Büros in Wien, gegliedert nach Bezirken, Lagekategorien (Kern/1a und /1b sowie Nebenlagen) und Flächengrößen, jeweils der Hauptmietzinse pro Monat, ohne BK, ohne Heizkosten, ohne

MwSt und sonstige Nebenkosten (= Netto-Kaltniete"), alles entnommen der Zeitschrift "Der österreichische Hausbesitz, Nr. 7/8 2009".

Das Prüfungsorgan hatte laut einem unterschriebenen Aktenvermerk vom 22.12.2011 über das Telefonat mit [dem Sohn der Bf.] am 22.12.2011 um 15:25 Uhr ersucht, den allfälligen Mietvertrag des Sohnes mit den Hauseigentümern (= den Bf.) aus der Zeit vor 1999 (wie fernmündlich angegeben aus 1986) vorzulegen. Im Aktenvermerk ist zu lesen:

"[Prüferin] bittet um zusätzliche Informationen zu der Anmietung durch Dr.NN: Top Nr. 10 (entlang der -Gasse) angemietet, zuerst an Studenten vermietet, dann an Herrn-.

(...) Top war ursprünglich eine Kat. C ohne Bad, mit WC innen. Der Eingangsbereich und das WC wurden durch den Lifteinbau 'verloren'. Da aber im gleichen Zeitraum die Top 11 (Kat. C mit WC innen) mit Top 10 zusammengelegt wurde, ist wieder ein WC in der Wohnung. Keine der beiden Tops verfügte ursprünglich über ein Bad.

Top 11 war eine 'Bassena'-Wohnung, mit Gang-Küche, Wohnraum und WC innen. Die Wohnung war wie ein 'Sandwich' zwischen Top 10 und 11 (*sic!*).

Hinsichtlich der ursprünglichen Wohnungsgröße wird [Sohn der Bf.] den alten Mietvertrag suchen und als SCAN an die Prüferin senden. [Sie] weist ihn darauf hin, dass er zwar von 1986 bis 2007 vermietete, aber erst ab 1993 ein Mietaufwand in den Erklärungen angegeben wurde. Dr.NN wird dem nachgehen.

In der Gebührenmaske ist lediglich ein Mietvertrag vom 1.1.1996 angeführt. Dr.NN wird den Mietvertrag für Top 10 suchen.

(Auch) dieser Mietvertrag wurde im Prüfungsverlauf nicht vorgelegt. Im diesbezüglichen Aktenvermerk vom 16.04.2012 ist zu lesen:

"Der alte MV ist leider verloren gegangen (Dr.NN). [Er] zahlte 1986 MRG-Ablöse von S 75.000,- dafür zahlte er keine Miete bis 1992. Zuerst waren 2 Studenten drinnen, ab 1991 [*find*] eine neue Vermietung statt. Die Miete an Herrn- war ohne Kat, frei festgesetzt. An [*diesen*] wurden auch Möbel mitvermietet."

In einem weiteren Aktenvermerk vom 16.04.2012 über das Telefongespräch mit HN war festgehalten: "[Genannter] weiß nicht, woher der Lift-BK-Schlüssel kommt. Unterlagen + Belege Pfl.! (glaublich auf den Erl.-scheinen zum Zahlungseingang Bank)! jährlicher Betrag ≈ 15 € Abweichung wenn allgem. BK-Schl. auf Lift angew(*endet*) wird."

Nachdem die angekündigte Ergänzung der Berufung ausgeblieben war, hielt das FA den Bf. eine Stellungnahme des Außenprüfungsorgans vom 18.04.2013 mit Schreiben vom selben Tag zur allfälligen Gegenäußerung vor und informierte die Bf. zugleich von der erfolgten Vorlage des Rechtsmittels an den UFS.

In der Stellungnahme des Prüfungsorgans ist zu lesen:

" Auf den BP-Bericht vom 16.4.2012 wird verwiesen. In die Ausführungen im Bericht wurden u. a. Argumente aus der Stellungnahme vom 15.3.2010 eingearbeitet.

Als weiterer Punkt der Nichtfremdüblichkeit der Vermietung der Top 9 (neu) an den Sohn

- neben dem Punkt Richtwertzins von 3,65 Euro, aber kassiert wird ohne Werterhöhung seit dem Jahr 1999 bis 2009 lediglich 1,20 Euro
- neben dem Nichtinkasso des Verwaltungsentgelts (Betriebskosten)
- neben der Nichtvereinbarung einer Kaution
- neben dem Nichtvereinbaren einer Vertragsdauer
sei angemerkt, dass der Sohn die Umbauarbeiten (Badeinbau) in dem - seiner Wohnung - angrenzenden Top ohne Vorliegen eines Mietvertrages durchführte. Erst nach Beendigung der Arbeiten wurde ein Mietvertrag mit der HG (Eltern) abgeschlossen.

Antrag auf Korrektur des USt-Bescheides und des Feststellungsbescheides 2001

*Die von der BP für 2001 erlassenen Bescheide sind wie folgt zu korrigieren:
Berücksichtigung eines zusätzlichen Aufwandes für Top 8 (der bisher für Top 8 und 9 aliquot behandelt wurde) in Höhe von ATS 83.333,33 und Gewährung des Vorsteuerabzuges in Höhe von ATS 16.666,67.*

Das zu verteilende Ergebnis 2001 beträgt daher ATS -208.361.

Anteil (der Hauseigentümer) ATS -104.181,- bzw. -104.180,-.

Die zum Abzug zuzulassende Vorsteuer 2001 beträgt daher insgesamt ATS 25.869,58.

Seitens der AP wird beantragt, die Berufung in allen Punkten - abgesehen von der o. a. Korrektur 2001 - im Sinne dieser Ausführungen abzuweisen. "

Eine Gegenäußerung zur Prüferstellungnahme wurde von der BfP bis zur Eröffnung des seit 01.01.2014 beim Bundesfinanzgericht anhängigen Beschwerdeverfahrens nicht erstattet.

Nachdem das Bundesfinanzgericht für das Rechtsmittel (Beschwerde) am 01.01.2014 zuständig geworden war, teilte das Finanzamt dem mit der Sache betrauten Richter via E-Mail vom 30.04.2014 mit, dass die BfP für das Jahr 2011 Erklärungen über Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften eingereicht hätte. Die Zahlen(Substrate) seien vom AP-Organ überprüft und beabsichtigte Änderungen vorgehalten worden. Der Feststellungsbescheid 2011 sei "heute" erlassen worden; der USt-Bescheid 2011 könne nicht erlassen werden, da eine Rechtsmittelvorlage hinsichtlich unterjähriger USt-Festsetzungen 2011 angemerkt sei. Zugleich wurde (auf fernmündliches Ersuchen des Richters) der Arbeitsbogen über die Außenprüfung und der 2011 betreffende Vorhalt des FA vom 28.03.2014 an die Bf. dem BFG vorgelegt.

Im erwähnten Vorhalt - der seitens der Bf. laut Amtsvermerk vom 29.4.2014 unbeantwortet blieb - ist zu lesen:

"Frist zur Beantwortung: 10.4.2014

Wie von Ihnen in unserem Telefonat erbeten, nochmals die Zusammenfassung:

1. (betrifft Umsatzsteuer-Jahresbescheid 2011; siehe jedoch oben)
2. Nach Ihren Angaben wurden in den Jahreserklärungen USt 2011 und F 2011 die Feststellungen der Prüfung mitberücksichtigt. Es seien weder Einnahmen/Umsätze noch

Ausgaben (Vorsteuern) für die Tops 5, 5a und 9 in den Erklärungen enthalten. Sie haben die Vorsteuern im Vorhaltsverfahren auf Euro 540,81 gemindert.

Bitte um Kontrolle:

Vergleicht man die Umsätze und Einnahmen der Jahreserklärungen (bzw. Beilagen) mit den Werten, die im Zuge der Umsatzsteuernachschau festgestellt wurden, ist ersichtlich, dass die Umsätze und Einnahmen zwar um die Eigennutzung der Eigentümer, nicht aber um die Werte der nicht anerkannten Vermietung an den Sohn vermindert wurden.

Daher sind die 10%igen Umsätze um Euro 3.511,31 und die Einnahmen um Euro 2.203,30 zu kürzen.

Die direkt der Top 9 (Vermietung an Sohn) zuzurechnenden Aufwendungen werden wegen Nichtanerkennung des Mietverhältnisses ausgeschieden.

Die allgemeinen Kosten und Fünfteil werden entsprechend dem Prüfbericht vom 16.4.2012 gemindert. "

Das Finanzamt legte die Berufung(en) dem Unabhängigen Finanzsenat vor, ohne eine Berufungsvorentscheidung erlassen zu haben. Am 01.01.2014 wurde das Bundesfinanzgericht für das nunmehr als Beschwerde geltende Rechtsmittel zuständig.

Die am 19.05.2016 durchgeführte mündlichen Verhandlung nahm folgenden Verlauf:

Der steuerliche Vertreter führte aus wie in den bisherigen Schriftsätzen im Rechtsmittelverfahren und ergänzte:

"Mein Vater wird heuer 95 Jahre alt und hat die Betriebsprüfung noch selbst abgewickelt.

Hinsichtlich Tz 1 (Top Nr. 5 und 5a):

Es war dem Finanzamt seit Jahrzehnten bekannt, dass meine Eltern an dieser Adresse gemeldet waren."

Berichterstatter:

"Aus dem Akt geht hervor, dass zB aus der Feststellungserklärung 1988 (*ergänze*: nur)die Adresse Bleichergasse 6 angeführt wurde, ebenso in den Feststellungserklärungen bis 2006. Auch aus der Beilage zur Feststellungserklärung 2001 ist keine Top-Adresse angeführt. Dies trifft auch auf die Zeiträume bis 2006 zu."

Das Finanzamt gab bekannt, dass 2006 innerhalb von zwei Tagen die Erklärungen veranlagt wurden.

Der Parteienvertreter führte an, dass aus dem Einkommensteuerakt die Wohnadressen Top 5 und 5a hervorgehen würden. Aus dem Umstand, dass die Ausgaben zu 100 % drinnen sind, müsste hervorgehen, dass keine Kürzung vorgenommen wurde. Das Finanzamt verneinte das.

Der Parteienvertreter wies darauf hin, dass "sich die Judikatur 2007 hinsichtlich der Vermietung an die Miteigentümer geändert hat."

Finanzamt: "Die Wiederaufnahme [ist] aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist. Es war nicht bekannt, dass keine Kürzung erfolgte und keine Kosten für Eigennutzung ausgeschieden wurden."

Prüferin:

"Bei der Liftreparatur handelte es sich tatsächlich um eine Liftherstellung. Das wären Wiederaufnahmegründe für die Feststellungsverfahren."

Parteienvertreter, auf Frage des Beisitzers Agneter: "Beide Wohnungen [haben] einen gemeinsamen Eingang und ein gemeinsames Vorzimmer. Aufgrund des Lifteinbaus ist der zweite Eingang weggefallen."

Hinsichtlich der Umsatzsteuer 2001: Im Jahr 2010 [wurde] keine nach außen erkennbare Handlung des Finanzamtes durchgeführt. Meiner Meinung nach ist der Abgabenanspruch verjährt."

Prüferin: "Auf Verlangen von Mag. Zaussinger (*Anm.: Fachvorstand*) musste ich eine Zusammenstellung des Aktes vornehmen, da ein politischer Vertreter Auskunft über dieses Verfahren verlangte. Ein Gespräch fand anschließend statt."

Amtsvertreterin: "Am 16.02.2010 wurde mittels Telefax an die Kanzlei des Parteienvertreters eine zustimmende Fristverlängerung und Hinweis auf Vorhalt laut BP übermittelt."

Berichterstatter: "Meiner Meinung nach ist eine Verjährung nicht eingetreten."

Amtsvertreterin und Prüferin: "Die Jahresmiete, die im Bestand der Mutter ist, beträgt [für Top 5] EUR 87,21 und war dieser Mietzins vertraglich lebenslang vereinbart."

Parteienvertreter: "Die Wohnung wurde durch die Mutter in 1960/61 generalsaniert und [es haben] 1960 andere rechtliche Vorschriften gegolten."

Hinsichtlich Tz 3: 1998 und 1999 fielen Kosten für den Lifteinbau an, aber [es konnten] keine Rechnungen mehr vorgelegt werden. Diese Kosten wurden unter Instandsetzung angeführt, was aber unrichtig ist. Es wurden die Kosten nach Parteienangaben geschätzt. Auf Befragen der Bedeutung dieses Umstandes für die Wiederaufnahmebetrachtung wird bekannt gegeben, dass mein Vater die Rechnungen bei den UVAs dem Finanzamt in Kopie vorgelegt hat. Einen Nachweis dafür kann ich allerdings nicht vorlegen."

Amtsvertreterin: "[Es existieren derzeit] keine Akten mehr in Bezug auf diese Rechnungen."

Parteienvertreter

"Hinsichtlich Tz 2: Ich bin Mieter in der Wohnung Top 11 seit 1986, und wurde diese Top nach Bauarbeiten in Top 9 im Sommer 1999 umbenannt. 1986 wurde eine Investablöse an den Vormieter gezahlt, sodass ich bis 1992 compensando keine Miete bezahlte. 1998/99 wurde im Zuge der Bauarbeiten Top 12 mit Top 11 vereinigt. Die Kosten für Top 12 habe ich getragen. Ich habe die Top 11 seit 1988 vermietet, diese Einkünfte wurden von mir

normal versteuert. Fraglich ist, ob 1999 durch die Zusammenlegung eine Neufestsetzung der Miete möglich war. Diese Zusammenlegung war notwendig, da der Eingang zur Top 11 im Rahmen der Sanierung weggefallen ist. Im Zeitpunkt der Zusammenlegung der Wohnungen gab es ein durchgehendes Bestandsverhältnis mit (Name-der-Mieterin). Aufgrund der Beeinträchtigung durch die Bauarbeiten habe ich für ein bis zwei Monate keine Miete verlangt.

Amtsvermerk des Vorsitzenden:

"Auf die Tabelle im Arbeitsbogen, letzte Seite, hinsichtlich der Gegenüberstellung der Mieteinnahmen zu den Mietausgaben des Herrn Dr.NN wird verwiesen.

Der Mietvertrag von 1986 konnte nicht vorgelegt werden."

Auf Nachfrage des Vorsitzenden wird bekannt gegeben, dass damals die Vorlage beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern erfolgt sein müsste.

Der Vertreter legt dem Senat elf Seiten u. a. Meldezettel, Rechnungen etc. vor.

Das Finanzamt weist auf die im Akt inliegende Kopie eines Mietvertrages von 1999 hin.

Zum Beweis der tatsächlichen Mietzahlungen wurde beispielsweise ein Zahlscheinabschnitt aus 3. Quartal 1996 dem Gericht vorgelegt (Stempel: Selbstbedienungsmodus)."

Das Gericht unterbrach die Verhandlung zur Beratung um 11:55 Uhr und setzte diese um 12:40 Uhr fort.

Das Gericht vertagte die Verhandlung auf den Mittwoch, 31.08.2016, Raum 1.F05, 9:00 Uhr.

Begründung:

"Das Gericht wird beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel einen möglicherweise vorgelegten Mietvertrag aus 1986 abverlangen, und bei der Baubehörde die für den Lifteinbau existierenden Unterlagen und Bewilligungen einsehen."

Einvernehmlich verzichteten die Verfahrensparteien auf Einsichtnahme in die allenfalls beigeschafften Bauakten.

Der beauftragte Richter ermittelte weiter im Sachverhalt und fragte beim FAG sowie bei der Baupolizei nach, ob ein Mietvertrag aus 1986 oder später über die Vermietung der Tops 10 und 11 (alte Zählweise; nunmehr: Top 9) an Herrn Dr.NN aktenkundig sei. Die Recherchen verliefen ergebnislos, die negative Antwort des FAG (weder Tagebücher noch Verträge würden länger als 10 Jahre aufbewahrt, das bisherige unter sogen. "Bemessungsregisterposten" körperlich geführte Aufbewahrungssystem sei 1991/92 auf elektronische Speicherung der nunmehrigen "Erfassungsnummern" umgestellt worden, und die ältesten verfügbaren Vertrags-Daten stammten aus dem Jahr 2006) wurde den Parteien des Verfahrens mit Vorhalt vom 10.06.2016, eingelangt bei der BfP am 15.06.2016, zur Kenntnis gebracht.

In der am 31.08.2016 fortgesetzten mündlichen Verhandlung wurde ausgeführt:

Der Berichterstatter fasste den bisherigen Sachverhalt zusammen und trug vor. Er führte aus, dass die Anfragen sowohl bei der Baubehörde als auch beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern hinsichtlich des Vorliegens eines Mietvertrages ab dem Jahr 1986 kein Ergebnis brachten, da das Vorliegen eines solchen Vertrages bei diesen Behörden nicht bestätigt werden konnte.

Dr.N übergab dem Gericht die Kopie einer Bestätigung über eine Mietvertragsbeendigung, datiert mit 1.7.1996.

Zur Frage des Berichterstatters hinsichtlich der Kategorieeinstufung der Wohnung führte Dr.N aus:

"Es handelt sich nicht um einen neuen Mietvertrag. Er wurde nur 1999 neu gefasst, weil sich die Wohnungsgröße, aber nicht die Kategorie geändert hat (neu entstandene Bestandseinheit von Top 11 und 12). Es kann dadurch mE zu keiner Schlechterstellung kommen. Es kam nur zu einer Umrechnung auf Grund der geänderten Fläche. Ich konnte den Mietern nicht einfach sagen, dass sie einen neuen Mietzins zahlen sollen."

Das Finanzamt legte eine Aufstellung hinsichtlich der ursprünglichen Wohnungsflächen von Top 11 und Top 12 vor. Daraus ergibt sich, dass Top 11 alt 93 m² betrug und nach der Zusammenlegung mit Top 12 insgesamt 127,6 m²; in den Jahren 1986 bis 1992 wurden ATS 102.337,20 an Miete und ATS 59.918,04 an Betriebskosten nicht bezahlt.

Steuerlicher Vertreter:

"Zu den Investitionen:

Ich habe eine Ablösezahlung für die geleisteten Investitionen in Bezug auf die Zusammenlegung der Wohnungen geleistet."

Berichterstatter:

"Sie sind der Hauptmieter dieser Wohnung gewesen. War den Mietern die Aufschlüsselung der Beträge bekannt? Haben diese sich von Ihnen vorrechnen lassen, wie Sie zu der Mietberechnung gekommen sind?"

Steuerlicher Vertreter:

"Die Miethöhe war kein Thema, weil sie für diese Gegend (Nähe zur Volksoper) relativ günstig war. Es handelte sich um einen Studentenmietvertrag. Die Wohnung war teilmöbliert.

Den eigenen Mietvertrag habe ich nicht gefunden. Er enthielt die Beschreibung des Zustandes als unsaniert."

Berichterstatter:

"Ich gehe davon aus, dass Sie ein Bestandsrecht an dieser Wohnung haben. Die Frage ist, wie der Bestandsvertrag ausgeschaut hat. Die Kosten haben Sie getragen, deshalb waren auch die ersten Jahre ohne Mietzinsvorschreibung. Der Bestandnehmer hat nach Ihnen trotzdem mehr bezahlt als Sie Aufwand hatten. Die durchschnittliche Differenz beträgt

doch immerhin in den Jahren 1986 bis 1998 rd. je ATS 15.500,--. Wie haben Sie das gegenverrechnet? Der Vorteil ist den Hauseigentümern entgangen."

FA-Vertreterin:

"Aus den ESt-Akten ist ersichtlich, dass eine AfA von ATS 9.287,-- für die Investitionsablässe und auch für Einrichtung geltend gemacht wurde. Das Jahresergebnis war ein Verlust von ATS 11.378,--. Es blieben ATS 2.100,-- für Reparaturaufwand im Jahr 1986. Im Jahr 1987 musste bereits eine Vermietung stattgefunden haben, weil die AfA höher war als das Jahresergebnis. Es gab noch einen Jahresverlust von rd. ATS 7.000,--. Dann wurde durchgehend vermietet. Es könnte sein, dass kurzfristig ein Leerstand gewesen ist. 2001 zog die Tante ein."

Berichterstatte:

"Gab es Rechnungen von Fremdfirmen?"

FA-Vertreterin:

"Auf Grund der Steuererklärungen kann nicht davon ausgegangen werden, dass hohe Investitionen getätigt wurden."

Steuerlicher Vertreter:

"Es war ungefähr eine einjährige Bauphase bis Mitte 1999.

Ich habe die Überschüsse aus dieser Wohnung ordnungsgemäß versteuert.

Ich glaube, dass das Thema, ob die Untermieter eine höhere Miete bezahlt haben oder nicht, hier nicht relevant ist. Ich kann nicht nur einzelne Perioden herausgreifen und sagen, da hast du mehr verdient, wenn ich in einem Jahr dann wieder Geld hineinstecken muss.

Wenn Sie die Gesamtbetrachtung auf die Folgejahre ausdehnen, dann werden Sie erkennen, dass 1998/99 einige hunderttausend Schilling investiert worden sind."

Berichterstatte:

"Das Mietverhältnis muss einem Fremdvergleich standhalten. Es bestand kein Gegensatz zwischen Ihnen und Ihren Eltern."

Steuerlicher Vertreter:

"Übersehen Sie nicht, dass mein Vater jetzt 95 Jahre ist. 1986 war er auch schon über 65. D.h. ich habe den gesamten Umbau im Haus geleitet, weil mein Vater sich darum nicht kümmern wollte. Diese Dinge waren nicht mehr in seinem Fokus. Aus dem Grund habe ich auch die Wohnung bekommen. Es waren dies sehr wohl wirtschaftliche Gründe und keine privaten. Deshalb habe ich gesagt, ich möchte eine Gesamtbetrachtung anstellen. Ich habe 1998 ATS 150.000 und 1999 ca. ATS 200.000,-- investiert. Das ist das Zehnfache von der Instandsetzung. Ich habe eine Ablöse von ATS 75.000,-- gezahlt."

FA-Vertreterin:

"Sie zahlen einen Mietzins der Kategorie C. Die Flächenvergrößerung schlug sich nicht in Ihrer Steuererklärung nieder. Sie sind nicht im selben Ausmaß um 36 % gestiegen. Ihre deklarierten Mieteinnahmen waren im Jahr 1997, bevor saniert wurde, ATS 6.800,-- pro Monat. Damals waren es 93 m². Nach der Sanierung im Jahr 2000 kassierten Sie für eine größere Wohnung nur mehr ATS 6.300,--.

Hätten Sie die Investitionen mit hineingerechnet, dann hätten Sie eine höhere Miete verlangen müssen."

Steuerlicher Vertreter:

"Der Mietpreis wurde meiner Erinnerung nach flächenadäquat umgerechnet. Es hat im Jahr 2000 definitiv Forderungsausfälle gegeben."

Der Vorsitzende verkündet nach geheimer Beratung und Abstimmung des Senates den Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt. Gegen das Erkenntnis ist eine Revision unzulässig.'

Beweiswürdigung

Verjährungseinwand gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001 vom 13.12.2011

Das Recht auf Festsetzung der Umsatzsteuer 2001 war bei Erlassung des vorgenannten Bescheides noch nicht verjährt (siehe auch unter "Rechtslage"):

Wenn die BfP (durch ihren steuerlichen Vertreter) vorbringt, dass im Jahr 2010 keine nach außen in Erscheinung tretende Amtshandlung des Abgabebehörde gesetzt worden und daher hinsichtlich Umsatzsteuer 2001 bereits mit Ablauf des Jahres 2010 Bemessungsverjährung eingetreten sei, ist sie darauf hinzuweisen, dass nach unwidersprochen gebliebener Darstellung der Amtspartei in der mündlichen Verhandlung am 19.05.2016 eine derartige Amtshandlung sehr wohl erfolgt war: Das Amt hatte am 16.10.2010 mit Telefax an die Kanzlei des Parteienvertreters eine Zustimmung zur beantragten Fristverlängerung und einen Hinweis auf den Vorhalt der Außenprüfung in gegenständlicher Abgabenangelegenheit übermittelt. Diese Amtshandlung kommt als Verlängerungshandlung hinsichtlich der geprüften Abgaben, darunter auch Umsatzsteuer 2001, in Betracht. Dass in den Jahren davor Verjährung noch nicht eingetreten war, ergibt sich gleichfalls aus der Aktenlage:

- Beginn der Verjährung (des Fristenlaufes) für die Umsatzsteuer 2001: nach 31.12.2001
- Lauf der fünfjährigen Frist: bis 31.12.2006
- Geltendmachung des Abgabeananspruches mit USt-Bescheid vom 12.03.2003 = Verlängerungshandlung, 5J ab 2002 + 1 Jahr = 31.12.2007
- Vorhalt vom 14.08.2007 an die HG betr. Vorlage von Mietzinslisten 2001 - 2007 und Miet-/Bestandverträgen vor/ab 2001 = Verlängerungshandlung, Fristlauf bis 31.12.2008
- Fristverlängerungen zur Beantwortung des Vorhaltes vom 17.10.2008 betreffend U/F 2001 bis 2006 = Vorhalt ist Verlängerungshandlung, Fristlauf endet daher Ende 2009
- Prüfungsanmeldung 2009, Frist verlängert sich um 1 Jahr bis Ende 2010

- Prüfungsverlauf 2009 bis 2001 mit mehrmaligen Fristverlängerungen zur Beantwortung von Prüferfragen
- Prüferbericht und neue Bescheide 2001.

⇒ Fazit: Die Kette von Verlängerungshandlungen hinsichtlich des Laufes und das Ende der Verjährungsfrist wurde für 2001 - und somit auch für alle anderen Streitjahre (Hinweis: für 2002 begann der Fristlauf nach dem 31.12.2002 und hätte wegen Bescheiderlassung hinsichtlich USt 2002 am 17.06.2004 nicht vor dem 31.12.2008 geendet, zu den weiteren Verlängerungshandlungen siehe oben) - nicht unterbrochen.

Sachfeststellungen der Abgabenbehörde als Wiederaufnahmegründe

Top 5 und 5a, bewohnt von den Miteigentümern der Liegenschaft:

Die Tatsache, dass diese Wohnung(en) den Miteigentümern im Streitzeitraum ausschließlich als Ehwohnung dienten

- wobei die zuletzt ohne jede zeitliche Angabe behauptete getrennte Lebensführung der 50:50-Miteigentümer in der jeweils an sie "vermieteten" Wohnung schon deswegen unglaublich ist, weil die räumlich aneinander grenzenden Wohnungen nur durch einen gemeinsamen Eingang/Flur zu betreten sind und eine Trennung der Eheleute von Tisch und Bett nie behauptet wurde geschweige denn nach außen in Erscheinung getreten ist -, war dem für die Erlassung von Erstbescheiden betreffend Einkünfte-Feststellung und Umsatzsteuer 2001 bis 2006 jeweils zuständigen Amtsorgan aus den ihm vorliegenden Umsatzsteuer- und Feststellungserklärungen dieser Jahre nicht bekannt. Die Erstbescheide wurden offenkundig durchwegs knapp nach Einreichung der Einkünfte- und Umsatzsteuererklärungen erlassen, ohne diese zu überprüfen.

Bei den vom Außenprüfungsorgan nach Ergehen der Erstbescheide festgestellten Umständen handelt es sich daher um neu hervorgekommene Tatsachen, die - wären sie dem Finanzamt bereits vor Erlassung der Erstbescheide bekannt gewesen - im Spruch anders lautende Bescheide herbeigeführt hätten (zur Rechtslage im Ganzen siehe weiter unten).

Lifteinbau

Die Tatsache, dass es sich bei diesen Investitionen nicht - wie in den Einkünfte-Erklärungen angegeben - um eine bloße Instandsetzung eines schon vorher bestehenden Liftes, sondern um den Neueinbau dieser Einrichtung handelt, war dem für die Erlassung der Erstbescheide über die Einkünfte-Feststellung und Festsetzung der Umsatzsteuer nicht bekannt; dies kam erst im Zuge der Außenprüfung (Prüfungsauftrag vom 15.12.2011) hervor und stellt eine weitere neu hervorgekommene Tatsache dar. Die Umrechnung des in 1/10- Beträgen geltend gemachten Aufwandes in 1/15-Beträge erfolgte erst durch die Außenprüfung und bewirkte im Spruch anders lautende Sachbescheide.

Top 9, bewohnt vom Sohn und steuerlichen Vertreter der Bf.

Dass Top 9 an den Sohn der Hauseigentümer überlassen war, ging aus den Erklärungen über Umsatzsteuer und Einkünfte-Feststellung der Jahre 2001 bis 2006 und den Bezug habenden Erklärungsbeilagen nicht hervor. Das für die Erlassung von Erstbescheiden

jeweils zuständige Amtsorgan hatte davon aus dem ihm vorliegenden Akt keine Kenntnis. Ein - wie in der ersten mündlichen Verhandlung behauptet - bereits 1986 schriftlich abgeschlossener Mietvertrag betreffend die (damalige) Top 11 konnte vom steuerlichen Vertreter der Bf. nicht nachgewiesen werden. Ermittlungen beim Finanzamt (FA) für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel blieben aufgrund zwischenzeitiger Systemumstellung sowie vor langer Zeit erfolgter Skartierung der Bemessungsakten ergebnislos. Im Mietvertrag vom 28.12.1998 betreffend die durch Umbau/Zusammenlegung geschaffene in Top 9 umbenannt Wohneinheit findet ein älterer Mietvertrag keine Erwähnung. Laut Beschreibung des nun vergrößerten Bestandsobjektes erfüllt dieses (nimmt man den im Vertrag rückblickend angeführten "schlechten Zustand" ["befand sich ..."] als gegeben an) die Merkmale einer Wohnung mindestens der Kategorie B (Küche, Bad, WC und 3 1/2 Zimmer).

Das BFG trifft daher in freier Überzeugung die Feststellung, dass für Top 11 (alt) kein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen worden war, sondern das Benützungsrecht des Sohnes der Bf. auf einer formlosen mündlichen Vereinbarung betreffend die Überlassung durch die Miteigentümer beruht hatte. Die Bedingungen, unter denen die Überlassung der Einheit erfolgte, waren offenbar nicht fremdüblich: Der Bestandnehmer musste einerseits in den Jahren 1986 - 1992 weder Miete noch Betriebskosten bezahlen - laut Angaben des steuerlichen Vertreters deshalb, weil er dem Vormieter eine Investitions- oder Mietrechtsablöse(?) bezahlte und in das Objekt zukünftig investieren wollte, wobei bewertbare Investitionen durch ihn erst 1998 bis 1999 erfolgten - und konnte andererseits die Wohnung, nach den unwidersprochen gebliebenen Ausführungen der Amtspartei in der mündlichen Verhandlung am 31.08.2016, bereits 1987 untervermieten, und zwar jedenfalls seit 1991 dauerhaft zu einem ungleich höheren Bestandszins als er selber - nach mündlicher Vereinbarung mit den Eigentümern - an diese seit 1993 tatsächlich bezahlte. Über den Inhalt der angeblich mit schriftlichem Bestandvertrag getroffenen Vereinbarung, insbesondere über

- Beschaffenheit (Ausstattung) des Objektes,
- Mietbeginn und Mietdauer,
- Art der Nutzung durch den Bestandnehmer,
- Zinsvereinbarung,
- Anrechnung künftiger, bei Bestandnahme 1986 oder erst 1993 vorkalkulierter Mieterinvestitionen auf den bedungenen Mietzins,
- an den Bestandnehmer weiter zu verrechnende Betriebskosten für Top 11,
- beiderseitige Kündigungsrechte,
- eine allenfalls zu leistende Kautions- und
- Mietzinshöhen nach dem Index

wurden weder konkrete Angaben gemacht noch Beweismittel vorgelegt. Solche Bedingungen waren nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters - abgesehen von der pauschalen Vereinbarung einer weder ziffernmäßig noch zeitlich bestimmten Gegenrechnung mit künftigen Mieteraufwand im noch "unsanierten" Objekt - in der

angeblich schriftlich geschlossenen Bestandvereinbarung offensichtlich gar nicht festgehalten worden.

Im Mietvertrag betreffend Top 9/neu hätte ein früherer schriftlicher Mietvertrag betreffend die in Top 9/neu durch Zusammenlegung aufgegangene Top 11/alt - wäre er tatsächlich abgeschlossen worden - bei Vertragsbeziehungen zwischen zueinander Fremden zweifellos Erwähnung und Berücksichtigung gefunden. Im vorliegenden Fall sahen es die zu einander in einem nahen Angehörigenverhältnis stehenden Vertragspartner offenbar als entbehrlich an, den angeblich nur eine erweiterte Fortsetzung der alten Vereinbarung bildenden Mietvertrag 1998 mit der Bestandüberlassung 1986 auch nur irgendwie konkret zu verbinden.

Ein vertraglicher oder auch nur auf andere Weise bestimmbarer Zusammenhang zwischen der behaupteten Bestandabrede 1986 und dem Mietvertrag 1998 konnte im Verfahren nicht nachgewiesen werden, weshalb das erkennende Gericht dem diesbezüglichen Partei-Vorbringen keinen Glauben schenkt.

Der schriftliche Mietvertrag betreffend Top 9 (neu) war dem für die Erlassung der Erstbescheide jeweils zuständigen Amtsorgan nicht bekannt gewesen. Der Vertrag hält einem Fremdvergleich nicht stand:

Wie die Außenprüfung (erstmals) feststellte, mangelt es dem neu hervorgekommenen Vertrag an folgenden, bei einem Abschluss unter Fremden regelmäßig vereinbarten Bedingungen:

- Mietdauer und Kündigungsrechte;
- Bestimmungen über die Einräumung oder den Ausschluss eines Rechtes des Bestandnehmers auf Untervermietung;
- Kautions;
- Zinsvereinbarung nach dem MRG bzw. Richtwertgesetz: Die vereinbarte Hauptmiete liegt, wie das Finanzamt in seinen oben wiedergegebenen Berechnungen (s. z. B. die Bescheidebegründung für 2001 vom 13.12.2011, Seite 3 Mitte) aufgezeigt hat, mit einem monatlichen Netto-Zins von € **1,20 deutlich unter** dem für Kategorie B maßgeblichen, um die vom FA, wegen sehr guter Lage (steuerlicher Vertreter in der mündlichen Verhandlung: "Volksopernnähe") in einer Seitenstraße mit wenig Verkehrslärm, mit durchaus sachgerechten Zu- und Abschlägen adaptierten Richtwert von € **2,85** (siehe dazu auch unter "Rechtslage"); selbst bei Gegenrechnung der vom Sohn getragenen Ablöse 1986 mit dem bedungenen Hauptmietzins verbleibt den Hauseigentümern, wie vom FA aufgezeigt, ein beträchtlicher Vermögensnachteil, den sie erkennbar nur auf Grund des familiären Naheverhältnisses zum Bestandnehmer duldeten;
- ziffernmäßige Vereinbarung über eine Gegenverrechnung künftiger Mieterinvestitionen mit dem Hauptmietzins; ein wirtschaftlich handelnder Vermieter würde keinem fremden Bestandwerber ziffernmäßig unbestimmte (nicht voraus kalkulierte) künftige Investitionen im Mietobjekt auf den Richtwert-Mietzins anrechnen;
- Verwaltungsentgelt;

- Anführung von ziffernmäßig bestimmten künftigen Mieterinvestitionen, die einen (allenfalls befristeten) Verzicht der Bestandgeber auf die Geltendmachung der vereinbarten Indexklausel rechtfertigen könnten;

Hinzu kommt eine auffällige Diskrepanz zwischen dem vertraglich bedungenen niedrigen Hauptmietzins für das von den Vertragspartnern offensichtlich auch noch im Dezember 1998 (nach beträchtlichen Investitionen) in Kategorie C eingestufte Objekt (während die Ausstattungsbeschreibung im Vertrag eine Einstufung zumindest in Kategorie B rechtfertigt) und dem vom Sohn als Bestandnehmer seitens Dritter vereinnahmten Untermietzins; diese Diskrepanz ist auch dann gegeben, wenn man

- **anders als das erkennende Gericht** - eine Fortsetzung des angeblich schriftlich geschlossenen Hauptmietvertrages betreffend Top 11 (alt), welche 1986 aufgrund ihrer damaligen Ausstattungsmerkmale in Kategorie C gefallen war, annehmen wollte: Kein Vermieter würde es einem fremden Bestandnehmer gestatten, das Bestandsobjekt an Dritte gegen einen Untermietzins zu überlassen, der um ein Vielfaches höher ist als der vereinbarte Hauptmietzins; ein solches Vorgehen erklärt sich, wenn es wie hier von den Vertragspartnern nicht plausibel erklärt werden kann, eindeutig aus dem fehlenden Interessensgegensatz zwischen nahen Angehörigen (z. B. zwischen Eltern und ihrem Sohn).

Die Vorgangsweise des Sohnes der Bf. kommt hinsichtlich der Tops 11/alt und 9/neu einer nahezu beherrschenden Stellung gleich; das Gewähren-Lassen der Hauseigentümer wiederum stellt einen Verzicht auf fremdübliche Kontrollrechte und Einnahmen-Ansprüche dar.

Es handelt sich demnach beim "Mietvertrag" betreffend Top 9 um eine steuerlich irrelevante schlichte Gebrauchsüberlassung im Familienverband. Sie wurde zwecks Geltendmachung von Werbungskosten und Vorsteuern durch die Bf. in das Erscheinungsbild eines zivilrechtlichen Vertrages gekleidet, dem jedoch nach dem oben Gesagten die steuerliche Anerkennung versagt bleibt.

Die BfP hat zu dem vom FA aufgezeigten Berichtigungsbedarf hinsichtlich des Streitjahres 2001 im Beschwerdeverfahren kein Vorbringen erstattet. Das BFG hegt gegen die vorgeschlagene Erhöhung der abziehbaren Vorsteuern und der Einkünfte mindernden Investitionsaufwendungen weder dem Grunde noch der Höhe nach Bedenken. Die entsprechenden Werte sind in abgeänderten Bescheiden über Umsatzsteuer und Einkünfte-Feststellung 2001 zu berücksichtigen.

Rechtslage

Bemessungsverjährung

In der Bundesabgabenordnung (BAO) ist das Rechtsschutzinstitut der Verjährung, soweit hier von Interesse, wie folgt geregelt:

"§ 207. (1) ...

(2) Die Verjährungsfrist beträgt (...) bei allen übrigen Abgaben fünf Jahre.

§ 208. (1) Die Verjährung beginnt

a) in den Fällen des § 207 Abs. 2 mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, ...

§ 209. (1) Werden innerhalb der Verjährungsfrist nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches (...) von der Abgabenbehörde unternommen, so verlängert sich die Verjährungsfrist um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr unternommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist.

(2) ...

(3) Das Recht auf Festsetzung einer Abgabe verjährt spätestens zehn Jahre nach Entstehung des Abgabenanspruches."

Für Umsatzsteuer 2001 verjährt das Recht auf Festsetzung der Abgabe am 31.12.2011 , für Umsatzsteuer 2002 am 31.12.2012. Einer Festsetzung der Umsatzsteuer 2001 noch im Jahr 2011 und der Umsatzsteuern 2002 bis 2009 noch im Jahr 2012 steht daher die Bemessungsverjährung nicht entgegen.

Wiederaufnahmegründe, Ermessensübung

"§ 303. (1) Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann (...) oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

...

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind

...

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

(3) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, durch Verordnung die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu bestimmen."

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, wie Zustände, Vorgänge, Beziehungen.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Neu hervorkommen können als Beweismittel etwa Urkunden (z. B. Verträge oder die Tatsache ihres Nichtexistierens), Rechnungen und Aufzeichnungen.

Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach herrschender Ansicht aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen. Maßgebend ist der Wissensstand des jeweiligen Veranlagungsjahres (bzw. des Jahres der Einkünfte-Feststellung).

Ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen schließt die *Wiederaufnahme von Amts wegen* nicht aus, wäre aber unter Umständen - bei eklatantem Verschulden der Behörde - bei der Ermessensübung zu berücksichtigen.

An das Erwiesen-sein von Tatsachen, die als Wiederaufnahmegründe in Betracht kommen, sind keine höheren Anforderungen zu stellen als an andere Tatsachen, die der Besteuerung zugrunde zu legen sind. Kann somit eine Tatsache in freier Beweiswürdigung als erwiesen angenommen werden (wenn sie von allen in Betracht kommenden Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat), dann stellt sie einen Wiederaufnahmegrund dar.

(Zum Ganzen siehe *Ritz*⁵, BAO, § 303, Rz 30f, 33 und 35 samt dort verwiesener Rechtsprechung des VwGH.)

Der Bundesminister für Finanzen hat von der ihm eingeräumten Ermächtigung, eine Verordnung betreffend die für die Ermessensübung bedeutsamen Umstände zu erlassen, bislang keinen Gebrauch gemacht. Es sind daher bei der Beurteilung, ob die Abgabenbehörde bei Verfügung einer Verfahrenswiederaufnahme von dem ihm eingeräumten Ermessen (*arg* 'kann') gesetzmäßigen Gebrauch gemacht hat, die in der Rechtsprechung herausgearbeiteten Kriterien zu beachten.

§ 20 BAO

"Entscheidungen, die die Abgabenbehörde nach ihrem Ermessen zu treffen hat (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen."

Neben dem Kriterium der "Zweckmäßigkeit" einer Verfahrenswiederaufnahme, worunter die ständige Rechtsprechung (stRspr) das öffentliche Interesse an der Einbringung der Abgaben sowie das Gebot der Verwaltungsökonomie versteht, ist auch der Grundsatz der gleichmäßigen Behandlung der Abgabepflichtigen (§ 114 Abs. 1 BAO) zu berücksichtigen, wobei sich die Ermessensübung vor allem am Zweck der (steuerlichen Sach-)Norm zu orientieren hat, was sich schon aus der Bindung des Vollzuges an das Gesetz - an die darin zum Ausdruck kommenden Intention des Gesetzgebers - ergibt.

Unter "Billigkeit" versteht die stRspr die 'Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei' - so etwa die Berücksichtigung von Treu und Glauben, das steuerliche Verhalten des Abgabepflichtigen und seine wirtschaftlichen Verhältnisse, und auch das allenfalls schwerwiegende Verschulden der Abgabenbehörde für die Unterlassung von Nachforschungen im abgeschlossenen ursprünglichen Verfahren.

Wird durch die verfügte Wiederaufnahme Treu und Glauben nicht verletzt, sind die wirtschaftlichen Verhältnisse des (der) Abgabepflichtigen von keiner empfindlichen Beeinträchtigung (Insolvenz, Katastrophenschäden und dgl.) gestört und lässt sich sein

(ihr) steuerliches Verhalten weder auf entschuldbare Unkenntnis der Gesetze noch auf sonstige von ihm unbeeinflussbare äußere Umstände zurückführen (etwa: Behinderung, dauernde Krankheit eines steuerlich nicht vertretenen Subjektes; oder der steuerliche Vertreter verantwortet selbst ohne Wissen und Zutun des Klienten eine wesentlich unvollständige bzw. tatsachenwidrige Sachverhaltsdarstellungen in den vom Mandanten an sich gesetzeskonform vorbereiteten, vom Vertreter davon abweichenden Steuer- und Feststellungserklärungen), so genießt das öffentliche Interesse an der gleichmäßigen Behandlung aller Abgabepflichtigen und an der Durchsetzung des Abgabeananspruches als Kriterium der Zweckmäßigkeit Vorrang vor allfälligen Billigkeitsüberlegungen.

Von einer bloß unbedeutenden steuerlichen Auswirkung der nach Wiederaufnahme erlassenen neuen Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide

- nähme die Abgabenbehörde auf eine derartige Geringfügigkeit nicht Bedacht, würde sie den Grundsatz der Verwaltungsökonomie ignorieren, das Interesse der Partei an der Rechtsbeständigkeit von Bescheiden verletzen und so den Ermessensgebrauch nicht gesetzmäßig begründen -

kann immer dann **keine** Rede sein, wenn die Auswirkungen auf Feststellungen gründen, die sich über einen mehrjährigen Prüfungszeitraum erstrecken und Erhöhungen der Umsatzsteuerzahllast (bzw. Minderung der Jahresschuld) sowie der einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünften in insgesamt nicht mehr geringfügigen Gesamtbeträgen nach sich ziehen.

Steuerliche Beurteilung von Bestandeinheiten in einem Mehrwohnungshaus, die ausschließlich den privaten Wohnzwecken der Hauseigentümer-Ehegatten dienen

§ 20 EStG 1988

"(1) Bei den einzelnen Einkunftsarten dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen ... aufgewendeten Beträge."

Das Abzugsverbot betrifft unter anderem die Kosten der Wohnung/Unterkunft des Abgabepflichtigen (*Baldauf*, in: Jakom EStG 2008, § 20, Rz 3 und die dort angeführte ständige Rechtsprechung). Es umfasst auch abweichende Rechtsgestaltungen, die darauf abzielen, nicht abzugsfähige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, selbst wenn sie einem Fremdvergleich standhalten sollten (zu Fällen von Vermietung s. die bei *Baldauf*, aaO, Rz 9, angeführte Rechtsprechung; zur Ehwohnung s. ABC der na Aufwendungen, ders., aaO, Rz 90).

Die Vermietung der Ehegattenwohnung an den Ehegatten wird daher steuerlich nicht anerkannt. Dies ist bspw. dann der Fall, wenn die Eheleute zu gleichen Teilen alleinige Miteigentümer des Hauses sind, in welchem sich die ihnen als Ehegattenwohnung dienenden, nebeneinander liegenden wechselseitig überlassenen Wohnungseinheiten (Tops) befinden, selbst wenn sie diese einander aufgrund schriftlicher Vereinbarungen wechselseitig gegen Entgelt überlassen.

Abschreibung von Herstellungskosten eines Personenaufzuges

§ 28 EStG 1988 Vermietung und Verpachtung

"(2) Aufwendungen für nicht regelmäßig anfallende Instandhaltungsarbeiten sind über Antrag gleichmäßig auf 10 Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

- ...

- Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

"(3) Folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, sind über Antrag gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen:

1. Aufwendungen im Sinne der §§ 3 - 5 des Mietrechtsgesetzes [im Folgenden nur: MRG] in Gebäuden, die den Bestimmungen des MRG über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen (§ 20 MRG).

2. (Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen nach Wohnhaus-Sanierungsgesetz, Startwohnungsgesetz oder nach landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung)

3. ..."

Der Begriff 'Herstellung' wird im EStG nicht definiert und hat seine Ausgestaltung durch die Rspr erfahren. Herstellungsaufwand liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut neu hergestellt wird oder eine Änderung der Wesensart erfährt (zum Folgenden s. *Laudacher*, aaO, § 28 Rz 119ff und *Doralt*, EStG Kommentar, § 28 Rz 143).

Der erstmalige Einbau eines Lifes (z.B. Personenaufzug) stellt keine Instandsetzungsmaßnahme, sondern, als nützliche Verbesserung des Hauses durch bautechnische Maßnahmen (§ 4 MRG), einen Herstellungsvorgang dar. Die dafür aufgewendeten (Netto-)Beträge sind auf Antrag des/der Abgabepflichtigen gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen (anstelle der grundsätzlich normierten Verteilung auf die Rest-Nutzungsdauer des Gebäudes).

Bestandverträge zwischen nahen Angehörigen unter dem Gesichtspunkt der Fremdüblichkeit

Mietverträge zwischen nahen Angehörigen müssen nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und fremdüblich sein, andernfalls sind sie nicht anzuerkennen (*Laudacher*, in: *Jakom EStG*⁸ 2015, Rz 12f., mit Beispielen aus der Judikatur des VwGH und UFS).

Nach der Rspr ist der Mietvertrag dann nicht anzuerkennen, wenn die Miete unangemessen niedrig angesetzt wird.

Zivilrechtlich ist der Abschluss eines Mietvertrages auch mündlich oder durch schlüssiges Verhalten iSd § 863 ABGB zulässig (hier konnten die Bf. den behaupteten Abschluss

eines schriftlichen Mietvertrages im Jahr 1986 aber nicht nachweisen, sodass von einer bloß mündlichen Bestandsabrede auszugehen war). Im Geltungsbereich des MRG ist allerdings bei gewissen Klauseln (z. B. Befristung, Lagezuschlag, vertragliche Kündigungsgründe) Schriftlichkeit zwingend erforderlich. Es müssen zumindest die wesentlichen, auch unter Fremden üblicherweise vereinbarten Vertragsbestandteile fixiert werden (Bestandgegenstand, befristeter oder unbefristeter Mietvertrag, Mietzinshöhe, Wertsicherungsklauseln, Schicksal von Mieterinvestitionen, Tragung der Betriebskosten). Die Fremdüblichkeit ist aus Sicht beider Vertragsteile zu beurteilen. Die Höhe des fremdüblichen Mietzinses hängt bei Gebäuden, die den einschränkenden Bestimmungen des MRG unterliegen, sehr wesentlich davon ab, zu welchem Zeitpunkt der Mietvertrag abgeschlossen wurde, z. B. bei einem Abschluss vor dem 1.5.1994: Kategorie-Mietzins, bei einem Abschluss ab 1.5.1994: Richtwertzins. Letzterer beträgt gemäß Verlautbarung des zuständigen Ministers zum RWG ab 1.1.1999 (Mietbeginn), noch ohne den ortsbezogenen Lagezuschlag von € 0,76, € 2,89/m² Wohnnutzfläche. Mit Lagezuschlag beträgt der Wert € 3,65, nach Abschlag für schlechten Zustand bei Vertragsabschluss von 20% des Zwischenwertes oder gerundet € 0,80 beträgt er 2,85/m². Weitere Abschläge, etwa für hohe Verkehrsbelastung, sind nur bei Vorliegen derartiger Umstände in unmittelbarer Objektumgebung vorzunehmen; in Seitenstraßen kann davon nicht ausgegangen werden.

Gegen Fremdüblichkeit spricht es u. a.

- wenn die Aufteilung der Betriebskosten dem Einvernehmen der Beteiligten überlassen bleibt, oder dass auf die Vorschreibung von Betriebskosten an den Mieter verzichtet wird;
- wenn der Mietzins deutlich unter dem von fremden Mietern geforderten Betrag liegt;
- wenn der Mieter die Bauaufsicht betreffend die Investitionen im gesamten Haus und in der ihm vermieteten Wohnung übernimmt;
- wenn laufende Mietenzahlungen unterbleiben (hier relevant für das Bestandverhältnis zu Top 11/alt ab 1986);
- wenn dem "Mieter" Betriebskosten nur teilweise oder gar nicht in Rechnung gestellt werden;
- wenn auf die (laufende) Geltendmachung einer vereinbarten Wertsicherung verzichtet oder wenn diese ohne erwerbswirtschaftlich nachvollziehbaren Grund verspätet geltend gemacht wird;
- wenn die Möglichkeiten des MRG (Kategorie-Mietzins bzw. Richtwertzins) nicht ausgeschöpft werden.

Erwägungen

Nach dem oben Gesagten kommt der Beschwerde gegen Umsatzsteuer und Einkünfte-Feststellung für das Jahr 2001 teilweise Berechtigung zu, sodass ihr insoweit teilweise Folge zu geben war.

Im Umfang der übrigen Anfechtungsgegenstände erweist sich die Beschwerde nach dem oben Gesagten als unbegründet und war daher insoweit abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung waren im Beschwerdefall jedoch nicht zu lösen, weil

1) in aktenkonformer Beweiswürdigung die Frage zu lösen war, ob die Prüferfeststellungen **a)** zum Lifteinbau, **b)** zu den Bestandverhältnissen der Liegenschaftseigentümer (=Bf.) in den von ihnen zu privaten Wohnzwecken genutzten Tops 5 und 5a und **c)** zum Bestandverhältnis des Sohnes der Bf. in Top 9 (durch Umbau gewonnen aus Tops 11/alt und 12/alt) dem Finanzamt bereits vor Abschluss der wiederaufgenommenen Verfahren bekannt gewesen waren, sowie ob sie zutreffend waren und folglich Wiederaufnahmegründe darstellten; ob schließlich in Ansehung der steuerlichen Auswirkungen der getroffenen Änderungen insgesamt und pro Steuerjahr bei den Einkünften und der Umsatzsteuer das FA bei der Wiederaufnahme von dem ihm eingeräumten Ermessen gesetzmäßig Gebrauch gemacht hatte.

2) die *Sachfeststellungen selbst* in rechtsrichtiger Beurteilung eine fremd **un** übliche Gestaltung der Bestandverhältnisse **b)** und **c)** zu verneinen und das Vorliegen von bloßen Gebrauchsregelungen anzunehmen erlaubten (siehe "Rechtslage"), während die Prüferfeststellung zu **1a)** von den Bf zuletzt nicht mehr bekämpft wurde.

Die Unzulässigkeit der Erhebung einer ordentlichen Revision war daher auszusprechen.

Wien, am 21. September 2016