



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Csaszar und die weiteren Mitglieder Dr. Michael Rauscher, Mag. Bruno Sundl und Mag. Heinz Zavecz im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung der Bw, vertreten durch PSW Partnerschaft für Steuer- und Wirtschaftsberatung GmbH, 8010 Graz, C. v. Hötzendorfstr. 37a, vom 26. August 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 17. Dezember 2003 betreffend Umsatzsteuer 1999 und 2000 und Körperschaftsteuer 2000 sowie vom 9. Oktober 2007 betreffend Körperschaftsteuer 1998 und 1999 nach zuvor durchgeföhrter mündlicher Verhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1999 und 2000 sowie Körperschaftsteuer 2000 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1998 und 1999 werden abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung und hat den „allgemeinen Handel, Werbung und Gebäudevermietung“ zum Geschäftsgegenstand (laut Umsatzsteuererklärung

2000). In den Streitjahren waren HR und seine erste Ehefrau LR (letztere bis 2005, danach die Kinder HR2 und BR) Gesellschafter der Bw. Handelrechtlicher Geschäftsführer ist HR.

Die Bw ist Miteigentümerin der Liegenschaft S-Gasse 32, auf der sie das Wohnungseigentumsrecht an zwei Wohnungseigentumsobjekten (Wohnungen Top 6 und Top 7) erworben hat. Das Gebäude wurde durch die Miteigentümer einer umfassenden Sanierung unterzogen. In der Folge soll jeweils ab 1. Jänner 1999 ein Mietverhältnis mit HR für die Wohnung Top 6 und mit PR, dem Bruder seiner nunmehrigen Ehefrau ER, für die Wohnung Top 7 begründet worden sein.

In den Streitjahren hat die Bw den Vorsteuerabzug für die von der Miteigentumsgemeinschaft als Errichtergemeinschaft („Miteigentumsgemeinschaft S-Gasse“) mit Umsatzsteuer an sie weiterverrechneten Sanierungskosten sowie den Vorsteuerabzug für den Betrieb der beiden Wohnungen geltend gemacht. Weiters hat sie für die Anschaffung des „Altgebäudes“ die Absetzung für Abnutzung (ab 1998), für die Sanierung begünstigte Herstellungsaufwendungen im Sinne des § 28 Abs. 3 EStG (ab 1998), für die Finanzierung der Anschaffung des „Altbestandes“ und der Sanierung die Fremdfinanzierungskosten und für den Betrieb der beiden Eigentumswohnungen die Betriebskosten (ab 1999) als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Zwischen März 2001 und Dezember 2003 nahm das Finanzamt eine Buch- und Betriebsprüfung bei der Bw vor. Mit den **Bescheiden vom 17. Dezember 2003** setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer für die Streitjahre 1998 bis 2000 (teilweise im wiederaufgenommenen Verfahren neu) fest.

Strittig ist, ob der Bw der Vorsteuerabzug und der Betriebsausgabenabzug im Zusammenhang mit den beiden Wohnungen zusteht. Das Finanzamt verneint die Unternehmereigenschaft der Errichtergemeinschaft und versagt der Bw auch die steuerliche Anerkennung der beiden Mietverhältnisse.

Dem **Bericht über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung** vom 15. Dezember 2003 sind im Zusammenhang mit diesen Streitpunkten folgende Vorsteuerkürzungen bzw. körperschaftsteuerliche Hinzurechnungen (Kürzungen) zu entnehmen (Beträge in Schilling):

| Kürzung lt. BP | 1998 | 1999 | 2000 |
|----------------------|-------------|-------------|-----------|
| Umsatzsteuer: | | | |
| Vorsteuer (Tz. 24) | -180.000,00 | -497.416,99 | -4.034,96 |

| Körperschaftsteuer: | | | |
|------------------------------------------------|-------------|-----------------|--------------|
| AfA Gebäude (Tz. 36.6 und 54) | +8.717,00 | +13.982,00 | +13.982,00 |
| AfA Sanierung (Tz. 54) | | +13.802,00 | *)+13.801,00 |
| Begünstigter Herstellungsaufwand (Tz. 36.7) | +116.882,00 | +107.822,00 | |
| Zinsen und Spesen (Tz. 54) | +8.197,00 | **) +132.081,99 | +143.121,58 |
| Betriebskosten (Tz. 54) | | 43.728,99 | 40.349,52 |
| Umsatzsteuer (Tz. 54) | +180.000,00 | +497.416,99 | +4.034,96 |
| Mieteinnahmen (Tz. 54) | | -111.100,00 | -116.372,00 |

*) einschl. Nachtrag Grunderwerbsteuer. **) einschl. Korrektur Spesen.

Dagegen wendet sich die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter nach mehrfacher Fristverlängerung mit **Berufung** vom 26. August 2004, bestreitet das Fehlen der Unternehmereigenschaft der Errichtergemeinschaft und begeht die steuerliche Anerkennung der beiden Mietverhältnisse. Unstrittig ist lediglich, dass die Absetzung der Sanierungskosten nicht mittels begünstigter Herstellungsaufwendungen gemäß § 28 Abs. 3 EStG zulässig ist. Die Bw beantragt für das Jahr 1999 die strittigen Vorsteuern im Betrag von 180.000 S (bisher 1998) und im Betrag von 497.416,99 S, somit insgesamt 677.416,99 S (49.229,81 €), und für das Jahr 2000 die strittigen Vorsteuern im Betrag von 4.034,96 S (293,23 €). Weiters beantragt die Bw die Festsetzung der Körperschaftsteuer unter Zugrundelegung einer Bemessungsgrundlage von 348.507,75 S (1998), von 603.112,46 S (1999) und von - 95.224,27 S (2000).

Das Finanzamt wies die Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** vom 21. Oktober 2004 als unbegründet ab.

Die Bw beantragte nach mehrfacher Fristverlängerung mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 30. Juni 2005 (**Vorlageantrag**) die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Die Bw hat die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat im August 2006 zur Entscheidung vor.

1) Unternehmereigenschaft der Errichtergemeinschaft

Im Prüfungsverfahren ist das Finanzamt erkennbar davon ausgegangen, dass die Errichtergemeinschaft („Miteigentumsgemeinschaft S-Gasse“) steuerlich nicht erfasst war. Im **Bericht über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung** führt das Finanzamt zur Unternehmereigenschaft der Errichtergemeinschaft dann lediglich aus, ein Vorsteuerabzug sei für die Bw schon deshalb nicht möglich gewesen, weil die Miteigentumsgemeinschaft zwar am 25. Jänner 1999 eine „Bauendabrechnung über eine umfassende Sanierung“ an die Bw gelegt habe, die Miteigentumsgemeinschaft jedoch nie „steuerlicher Unternehmer“ gewesen sei.

Im **Berufungsschreiben** bringt die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter vor, dass im Betriebsprüfungsbericht im Zusammenhang mit den Errichtergemeinschaften festgehalten werde, dass Errichtergemeinschaften eine Unternehmereigenschaft haben und somit eine eigene Steuernummer beantragen müssten. Gemäß Hausverwaltung H-GmbH, welche die Errichtergemeinschaft in diesem Zeitraum verwaltet habe, habe für jede einzelne Errichtergemeinschaft eine eigenständige Steuernummer existiert.

In einer **Stellungnahme** vom 11. Oktober 2007 begründet das Finanzamt seine Ansicht, die Errichtergemeinschaft sei nicht Unternehmer, vor dem Unabhängigen Finanzsenat nunmehr damit, dass die „Bauendabrechnungen“ von der Miteigentumsgemeinschaft an die Käufer nur im Wege der sog. Vorsteuerweiterverrechnung gemäß § 12 Abs. 14 UStG, alte Rechtslage bis ca. 1997, weiterverrechnet worden sei. Von der Miteigentumsgemeinschaft sei aus den Baurechnungen weder eine Vorsteuer in Anspruch genommen, noch sei eine Umsatzsteuer bezahlt worden. Die Verrechnung der Baukosten durch die H-GmbH an die Miteigentumsgemeinschaft sei ebenfalls ohne „Vorsteuer- und Umsatzsteuerverrechnung“ erfolgt. Als Beweis könne bei der H-GmbH angeführt werden, dass keine Vorsteuern aus den Baurechnungen in Anspruch genommen worden seien.

2) Mietverhältnisse

Die Bw geht von folgenden Mietverhältnissen aus:

| Wohnung Top 6 (70,29 m ²) | | Wohnung Top 7 (70,32 m ²) | |
|---------------------------------------|--------|---------------------------------------|--------|
| Zeitraum | Mieter | Zeitraum | Mieter |
| 01/1999-09/2003 | HR | 01/1999-07/2002 | PR |
| 12/2004-laufend | CL | 11/2002-03/2004 | KH |
| | | 04/2004-05/2007 | SS |

| | | | |
|--|--|-----------------|----|
| | | 09/2007-laufend | CZ |
|--|--|-----------------|----|

Im **Bericht Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung** vom 15. Dezember 2003 führt das Finanzamt zur Begründung der steuerlichen Nichtanerkennung der Mietverhältnisse mit HR (Wohnung Top 6) und PR (Wohnung Top 7) im Wesentlichen aus, dass die beiden Wohnungen durch einen Mauerdurchbruch miteinander verbunden seien und – unabhängig von den Mietverträgen - von den Ehegatten-R bewohnt würden. PR sei in der genannten Wohnung nicht polizeilich gemeldet. Die beiden Mietvertragsurkunden seien mit 31. März 2001 datiert, als Beginn des Mietverhältnisses sei darin aber jeweils der 1. Jänner 1999 angeführt. Der Mietzins sei von der Bw für beide Wohnungen in einem auf dem Verrechnungskonto von HR verbucht worden. HR habe dies damit erklärt, dass er den Mietzins vorher in bar kassiert habe. Eine „Vereinnahmung“ in den Jahren 2001 und 2002 sei bis heute nicht verbucht. Für beide Wohnungen stünden die Kosten der privaten Lebensführung der Ehegatten-R im Vordergrund. Obwohl die Bw neben dem Handelsbetrieb auch mit Eigentumswohnungen handle, lasse es die Größe der Bw nicht zu, dass eine Wohnung für den Gesellschafter-Geschäftsführer als Teil des steuerlichen Betriebsvermögens angesehen werden könne (Tz 24, 54).

Im **Berufungsschreiben** wendet die Bw durch ihren steuerlichen Vertreters gegen die Begründung des Finanzamtes ein, dass der Abschluss eines Mietvertrages grundsätzlich nicht der Schriftform bedürfe. Durch schlüssige Handlungen, z.B. die Barzahlung der Miete an den Geschäftsführer der GmbH, komme ein Mietverhältnis zu Stande. Weiters sei eine Willenseinigung (Vorvertrag) zwischen PR und HR über die Miete der Wohnung getroffen worden (Beilage). Diese halte deutlich die wesentlichen Vertragsbestandteile fest. Der Mietvertrag sei in diesem Fall lediglich als bloße spätere Fixierung einer schon früher getroffenen Willenseinigung ausgestellt worden. Es seien aus Vereinfachungsgründen die bar vereinnahmten Mieteinnahmen am Jahresende am Verrechnungskonto HR berücksichtigt worden. Der Grund für diese Vorgehensweise sei in dem jahrelangen Streit zwischen dem Hauseigentümer und der zur Verwaltung beauftragten H-GmbH gelegen gewesen. Durch die ständigen Differenzen und Unklarheiten bei den Abrechnungen sei es fast unmöglich für die Buchhalterin der ehemaligen Steuerberaterin gewesen, die Abrechnungen (Einnahmen als auch Ausgaben) zeitgerecht zu verbuchen. Somit habe man sich entschieden, dies im Rahmen der Bilanzierung nachzuholen. Im Jahr 2001 sei es dann zu einer Übernahme durch die Hausverwaltung-G und weiters zum Konkurs der H-GmbH gekommen. Daher sei weder eine fremdunübliche Stundung der Beträge erfolgt noch sei der Sachverhalt nicht in den Büchern der Bw berücksichtigt worden. Somit liege eine laufende zeitnahe Vereinnahmung der Miete und eine zeitgerecht schriftlich festgehaltene Willenseinigung vor. Weiters sei das Mietentgelt

angemessen bzw. fremdüblich (wurde von der Betriebsprüfung nicht angezweifelt) und werde aufgrund von Zusatzvereinbarungen im Mietvertrag laufend (Indexklauseln etc.) angepasst. Weiters sei dazu auszuführen, dass mit 1. November 2002 die Wohnung (früher PR) von Frau HK (richtig: Herr KH) zum nahezu exakt gleich hohen Entgelt angemietet worden sei. Weiters sei seit 1. April 2004 auch die zweite Wohnung (früher HR) vermietet. Zur Höhe der Miete werde vermerkt, dass diese gemäß den Förderungsrichtlinien des Landes Steiermark zweckgebunden für die anteilige Rückzahlung des zur Sanierung aufgenommenen Darlehens zu verwenden sei (folglich der Höhe nach vorgeschrieben sei). Nach letztmaliger Überweisung des Annuitätenzuschusses könne der Mietzins laut Vertrag neu festgelegt werden. Auch der rückwirkenden Parteienvereinbarung könne widersprochen werden, da die nachgewiesenen Vereinbarungen tatsächlich bereits seit Beginn des Mietverhältnisses einerseits gelebt, andererseits schriftlich durch die Willensvereinbarung fixiert worden seien. Es sei von der Betriebsprüfung festgestellt worden, dass PR laut "Zentrales MeDeregister" nicht in der Wohnung Top 7 gemeldet sei. Diese Meldung sei vom Mieter unterlassen worden, weil er sehr kurzfristig einen Job bei der Firma Glas Diener GmbH & Co KG (H-Strasse - wenige Minuten entfernt von der Wohnung) angenommen habe. Daraus erkläre sich auch, dass einerseits nur ein Vorvertrag errichtet worden und andererseits ungewiss gewesen sei, wie lange das Dienstverhältnis dauern werde und damit verbunden die Absicht den neuen Wohnort zum Mittelpunkt der Lebensbeziehungen zu machen. Bevor PR die Wohnung bezogen habe, sei in der Bauphase ein Mauerdurchbruch hergestellt worden. Dies sei aufgrund der Bauführung und der angedachten Vermietungsabsicht der beiden Wohnungen zusammen als eine Wohneinheit durchgeführt worden. Jedoch sei schon vor Abschluss der Sanierung die Verbindung durch eine Gipskartonwand wieder geschlossen worden. Die zweite Wohnung sei von HR angemietet worden. Es werde festgehalten, dass auch dort die Fremdüblichkeit nachgewiesenermaßen jedenfalls gegeben sei, weil einerseits die Mietenhöhe vom Land Steiermark vorgegeben sei und andererseits nun eine Mieterin (Frau HK) die nahezu baugleiche Wohnung (ehemals PR) zu den gleichen Bedingungen mit 1. November 2002 angemietet habe. Es sei nie angedacht worden, die Wohnung als Dienstwohnung zu nutzen. Sie sei zu nachgewiesenen fremdüblichen Konditionen zu Wohnzwecken angemietet worden. Ein Zimmer sei sogar als Arbeitszimmer für die Tätigkeit als Geschäftsführer der Bw genutzt worden. Da dieser Raum aber im Wohnungsverband gelegen sei und nicht ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt worden sei, habe man im Rahmen der Bilanzierung die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit beachten müssen.

In der **Begründung zur Berufungsvorentscheidung** ergänzt das Finanzamt seine Begründung dahin gehend, dass es Tatsache sei, dass die beiden Wohnungen ab 1. Jänner 1999 genutzt worden seien. Tatsache sei aber auch, dass zwischen HR und der Bw

bzw. möglicherweise auch zwischen PR und der Bw ein Mietvertrag erst am 31. März 2001 abgeschlossen worden sei (somit nach über zwei Jahren). Rückwirkende Parteienvereinbarungen seien im Steuerrecht ganz allgemein gesehen nicht zu beachten (siehe EStR 2000, Rz.1141). Die Grundsätze für nahe Angehörige seien auch im Rahmen eines Verhältnisses zwischen einer GmbH und einem Gesellschafter zu beachten (VwGH 26. 5. 1999, 99/13/0039,0072). Fremdüblichkeit einer Mietvereinbarung bedeute, dass alle Grundsätze eingehalten würden, die auch gegenüber einem fremden Mieter Gültigkeit hätten. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen fänden - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprächen (was diesfalls nicht der Fall sei) - im Steuerrecht nur Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen (was sowohl für die Wohnung Top 6 als auch für die Wohnung Top 7 nicht zutreffe), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten (was gerade beim Fall "PR" in keiner Weise zutreffe), auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären (unter Familienfremden wäre nach den Grundsätzen des Stmk. Wohnbauförderungsgesetzes 1993 ab dem ersten Tag der Nutzung eine dem Landesgesetz entsprechende Mietzinsbildung und Vereinbarung dokumentiert worden. Dies hätte auch die Folge gehabt, dass die monatlichen Mietzinse von den allenfalls gegebenen Mietern von der Bw monatlich eingefordert, eventuell sogar eingeklagt worden wären). Die Erfassung von Mieten "aus Vereinfachungsgründen" am Jahresende und noch dazu über das Verrechnungskonto eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft widerspreche jeder Grundnorm einer fremdüblichen Mietzinsverrechnung. Dabei könnten Differenzen und Unklarheiten zwischen einer Hausverwaltung und der als Wohnungseigentümerin auftretenden Bw keine wie immer gegebene Bedeutung haben, zumal ein allenfalls gegebenes Mietverhältnis nur zwischen der Bw und dem Mieter abgewickelt werde und die Bw als Vermieter daher zu sorgen habe, dass die Hauptmiete, der Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag, die Betriebskostenvorauszahlungen udl. zeitgerecht und direkt über die Bw (und nicht über ein Verrechnungskonto eines Gesellschafters) geregelt würden. Ein Hausverwalterwechsel im Rahmen einer WEG spiele daher auf der Ebene der Vermietung eines Wohnungseigentümers im Verhältnis zu seinem Mieter überhaupt keine Rolle (1. Ebene Verwaltung der WEG, 2. Ebene Vermietung durch einen Wohnungseigentümer an allenfalls gegebene Mieter des Wohnungseigentümers). Die Beurteilung der Erfassung von Aufwendungen durch die Bw widerspreche daher völlig der Erfahrung des täglichen Lebens, aber auch der praktischen und rechtlichen Beurteilung einerseits der Verrechnung im Rahmen einer Wohnungseigentümergemeinschaft (und nur diese sei möglicherweise für die Bw ein Problem gewesen) und andererseits der Verrechnung bzw. Vermietung einer Eigentumswohnung durch den Wohnungseigentümer (eine allfällige Vermietung sei eben nach

Fremdüblichkeitsgrundsätzen nur durch die Bw - und nicht durch die Wohnungseigentümergemeinschaft – durchzuführen gewesen). Eine laufende und zeitnahe Vereinnahmung der Miete der Mieter durch die Bw sei bis zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung in keiner Weise vorgelegen. Tatsache sei, dass nur im Zuge der Bilanzierung jährlich einmal über das Verrechnungskonto des HR „Mieterträge“ gebucht und daher in keiner Weise fremdüblich laufend erfasst worden seien. Laut VwGH könne ein Mietverhältnis unter Angehörigen ohne laufende monatliche Zahlung des Mietzinses steuerlich von Vornherein nicht anerkannt werden (siehe VwGH 23. 6. 1998, 97/14/0075). Da die Wohnung der Ehegatten-R durch Mauerdurchbruch mit der Wohnung Top 7 eine wirtschaftliche Einheit bildeten, für den vermeintlichen Mieter PR weder ein zeitgerechter Mietvertrag noch eine laufende Mietenzahlung vorliege (vorgelegen sei), könne im Prüfungszeitraum weder die Wohnung des Gesellschafters HR (mit Ehefrau ER) noch die vermeintlich von einem Freund, namens PR, "angemietete" Wohnung als steuerliches Betriebsvermögen anerkannt werden. Beide Ehegatten seien in der Wohnung seit 23. Februar 2000 nachweislich gemeldet (der nachträgliche Mietvertrag spreche von einer Nutzung ab 1. Jänner 1999). Wie der VwGH bereits mehrfach bestätigt hat (VwGH 20.6.2000, 98/15/0169, 0170, VwGH 24.6.2004, 2001/15/0002), gälten gemäß den Bestimmungen des § 7 Abs. 2 KStG auch für die steuerliche Beurteilung von Körperschaften die einkommensteuerlichen Vorschriften. Die Wirtschaftsguteigenschaft einer Körperschaft sei demnach nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen wie bei Einkommsteuersubjekten. Liege demnach nach einkommensteuerlichen Grundsätzen kein Betriebsvermögen vor, sei auch auf der Ebene einer Kapitalgesellschaft kein steuerliches Betriebsvermögen, sondern außersteuerliches Vermögen gegeben. Da es sich bei der Bw um ein Klein- bzw. bestenfalls um eine mittleres Unternehmen handle, komme laut Rechtssprechung des VwGH schon aus diesem Grunde eine Wohnung eines Gesellschafters (bzw. dessen Angehörige) als Betriebsvermögen nicht in Frage (siehe VwGH 30. 9.1999, 98/15/0005; VwGH 22. 9.1992, 88/14/0058). Die vermeintliche Fremdüblichkeit in der Vermietung sei schon aus obigen Gründen irrelevant. Darüber hinaus stelle sich die Frage, wie behauptet werden könne, dass eine "Fremdüblichkeit nachgewiesen worden sei". Auch derartiges könne das Finanzamt in keiner Weise erkennen. Für Zwecke des Nachweises einer Fremdüblichkeit hätte die Bw die halbjährlichen Annuitäten der geförderten Bankdarlehen vorlegen müssen. Dazu wäre die zwingende Verrechnung eines Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages gemäß den Bestimmungen des Stmk. Wohnbauförderungsgesetzes 1993 notwendig. Insoweit sei nicht einmal der nach Abschluss der Betriebsprüfung ausgestellte Mietvertrag mit SS fremdüblich, in dem kein Bezug auf das Förderdarlehen hergestellt und auch der Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag mit Euro 0,31 je m² der Nutzfläche, statt mit 0,33 je m² der Nutzfläche (ab 1.7.2004 Euro 0,35) ausgewiesen werde.

Dazu komme, dass ein per 1.4.2004 abgeschlossener Mietvertrag für die steuerliche Beurteilung im Prüfungszeitraum überhaupt keine Bedeutung habe. Die von den Ehegatten-R genutzte Doppelwohnung (sonst wäre kein Mauerdurchbruch notwendig gewesen) sei daher aus obigen Gründen zwingend aus dem steuerlichen Betriebsvermögen auszuscheiden.

Im **Vorlageantrag** bringt die Bw durch ihren steuerlichen Vertreter ergänzend vor, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes alle Wirtschaftsgüter, die objektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind, zum notwendigen Betriebsvermögen gehören. Dabei seien die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheiten des Betriebes und des Berufszweiges des Abgabepflichtigen sowie die Verkehrsauffassung maßgebend. Dazu auf das VwGH-Erkenntnis vom 25. Februar 1997, 93/14/0196, verwiesen, aus dem hervorgehe, dass auch vermietete Wirtschaftsgüter zum notwendigen Betriebsvermögen gehören könnten. Dies sei dann der Fall, wenn die Vermietung dem Betriebszweck unmittelbar diene, und zwar insbesondere dadurch, dass sie zur Steigerung der Einnahmen aus der eigentlichen betrieblichen Tätigkeit beitrage. Es gehörten daher alle Wirtschaftsgüter zum notwendigen Betriebsvermögen, die schon aufgrund ihrer objektiven Beschaffenheit bestimmt seien dem Betrieb zu dienen. Abgesehen davon brauche nicht erwähnt zu werden, dass eine GmbH den Gewinn gemäß § 5 ermittle und deshalb auch gewillkürtes Betriebsvermögen haben könne. Das der Kauf und Verkauf sowie die Vermietung von Gebäuden bzw. Wohnungen zum Unternehmensgegenstand der Bw gehöre, sei unstrittig. Selbst im Prüfungsbericht werde angeführt, dass die überwiegende Betriebstätigkeit nicht der Handelsbetrieb sondern der "Handel von Eigentumswohnungen" sei. Die Vermietung von Wohnungen diene nicht nur dem Unternehmenszweck, sondern sei in diesem Fall sogar Unternehmensgegenstand, sodass notwendiges Betriebsvermögen unzweifelhaft gegeben sei. Auch im VwGH-Erkenntnis 98/15/0169 werde festgestellt, dass, wenn eine Kapitalgesellschaft eine Wohnung anschaffe, zu prüfen sei, ob dieser Vorgang durch den Betrieb der Kapitalgesellschaft oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei. Dabei sei insbesondere darauf zu achten, ob die Gesellschaft eine solche Wohnung auch für einen Fremden angeschafft hätte. Da die Bw mehrere Wohnungen besitze, die sie vermiete und auch die gegenständliche Wohnung mittlerweile an Dritte vermiete, müsse eine solche Prüfung ergeben, dass der Erwerb der Wohnung ausschließlich durch den Betrieb der Kapitalgesellschaft veranlasst gewesen sei. Es müsse daher in diesem Fall jedes Gebäude und/oder jede Wohnung zwangsläufig notwendiges Betriebsvermögen sein, wenn diese aufgrund ihrer objektiven Beschaffenheit unmittelbar dem Betriebszweck dienten. Dass die Wohnungen vorübergehend an HR und an PR - zu fremdüblichen Konditionen - vermietet worden seien, könne an dieser Zuordnung nichts ändern. Es sei für die Qualifikation, ob Betriebsvermögen gegeben sei, bedeutungslos, ob ein schriftlicher Mietvertrag vorliege oder nicht. Auch für die weitere Beurteilung des Falles sei es irrelevant, ob für die zwischenzeitliche

Nutzung einer Wohnung durch HR und PR ein schriftlicher Mietvertrag vorliege. Es stelle sich eigentlich nur die Frage, ob die verrechnete Miete in fremdüblicher Höhe festgesetzt worden sei oder nicht. Wenn kein Mietvertrag vorliegen würde bzw. keine Mieterlöse in der GmbH berücksichtigt worden wären, würde eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe der fremdüblichen Miete anfallen. In diesem Fall seien Mieterlöse berücksichtigt worden, die fremdüblich seien, weil Sie den Auflagen der Subventionsgewährung entsprächen und auch von einem Dritten keine höhere Miete hätte verlangt werden können. Mit 1. November 2002 sei die Wohnung (früher PR) von HK (richtig: Herr KH) zum nahezu exakt gleich hohen Entgelt angemietet worden. Weiters ist seit 1. April 2004 auch die zweite Wohnung (früher HR) vermietet worden. Zur Höhe der Miete werde vermerkt, dass diese gemäß den Förderungsrichtlinien des Landes Steiermark zweckgebunden für die anteilige Rückzahlung des zur Sanierung aufgenommenen Darlehens zu verwenden sei (folglich der Höhe nach vorgeschrieben sei). Nach letztmaliger Überweisung des Annuitätenzuschusses könne der Mietzins laut Vertrag neu festgelegt werden. Der Norm-Mietvertrag sei in Zusammenarbeit mit der Förderstelle des Landes Steiermark erarbeitet und wird bei vielen anderen Vermietern und Objekten verwendet worden. Aus dem vorliegenden Sachverhalt könne auch klar ersehen werden, dass die Wohnung nur vorübergehend von HR benutzt und alsbald an einen entsprechenden Mieter vermietet worden sei. Wenn HR weiters erkläre, dass er die Miete von PR im Laufe des Jahres bar kassiert habe und dieser Sachverhalt immer am Jahresende in den Büchern der Bw Berücksichtigung gefunden habe, so sei diese Art der Verbuchung der Entgelte bei Problemen mit der Hausverwaltung durchaus zulässig, jedenfalls aber zur Einnahmensicherung notwendig gewesen. Aber auch wenn diese Vorgehensweise nicht fremdüblich wäre und wenn sogar HR tatsächlich beide Wohnungen genutzt hätte, würde sich nur die Frage stellen, ob der berücksichtigte Mieterlös fremdüblich gewesen sei.

Mit **Ergänzungsschreiben** vom 24. Oktober 2005 bringt die Bw durch ihren steuerlichen Vertreters weiters vor, dass die Kriterien der Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen lediglich dann anzuwenden seien, wenn Zweifel an dem wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestünden. Dies sei hier aber nicht der Fall, weil außer Streit stehe, dass HR zwischenzeitig in der Wohnung der Bw gewohnt habe. Es sei nicht unbedingt notwendig, eine schriftliche Vereinbarung abzuschließen, um den Kriterien der Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen zu entsprechen. Es komme im Wesentlichen auf den Fremdvergleich an, ob auch gegenüber Dritten ein solcher Mietzins verrechnet worden wäre. Auf Grund der Bindung an die Auflagen der Subventionsgewährung hätte auch gegenüber Dritten keine höhere Miete verlangt werden können, weshalb eine Fremdüblichkeit anzunehmen sei.

In der am 21. Juni 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde zur Frage der steuerlichen Nichtanerkennung der Mietverhältnisse von HR ergänzend ausgeführt, er

habe von Anbeginn an mit seiner Frau in der Wohnung gewohnt. Er habe daneben auch noch andere Wohnmöglichkeiten gehabt, nur nicht genutzt; und zwar im Schloss-K. Für ihn sei nicht klar gewesen, wie lange er dort bleibe. Der Handelsbetrieb sei nicht gegangen, er habe ein Büro gesucht. 1999 habe er sein Geschäft geschlossen und aus Spargründen sei er in der S-Gasse eingezogen. Er sei bis dahin unter der Adresse H-Platz –Geschäftsadresse vom Handelsbetrieb – gemeldet gewesen. Er sei schon 1998 im Spätherbst in der Wohnung gewesen und habe sich dort zu Arbeitszwecken aufgehalten. Auf Anraten seiner damaligen Steuerberaterin hätten sie einen schriftlichen Mietvertrag über das Mietverhältnis für die Wohnung Top 6 gemacht. Sie habe ihm auch geraten, keine Mischform betrieblich und privat im Mietvertrag zu berücksichtigen. Den Mauerdurchbruch zwischen den beiden Wohnungen habe er anfertigen lassen, damit er nach 20 Jahren eine bessere Möglichkeit habe, die beiden Wohnungen zu verkaufen. Er habe das sofort machen lassen, damit er später keine Verschmutzung durch die Bauarbeiten habe. Der Durchbruch sei 5 Tage offen gewesen, er habe ihn selbst mit Gipskartonplatten wieder zugemacht. Ob er Mietzinszahlungen (direkt oder indirekt über die Hausverwaltung) an die Bw geleistet habe, wisse er nicht. Die Buchhaltung mache seine Frau. Er wisse nur, dass er, als Mieter, Zahlungen teilweise an die H-GmbH geleistet habe. Alle jetzigen Mieter zahlten an die Hausverwaltung und nicht an die Bw. Auf Vorhalt des Referenten, dass die Verbuchung am Verrechnungskonto HR bei der Bw erweist, dass HR tatsächlich keine Zahlungen an die Bw (direkt oder indirekt an die Hausverwaltung) geleistet habe, gab der steuerliche Vertreter zu Protokoll, dass HR das Geld auch über das Verrechnungskonto aus der Bw entnehmen und die Zahlungen wieder zuführen könne. Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass es nur darauf ankomme, dass HR mit dem Mietzins belastet sei und dies durch die Verbuchung auf dem Verrechnungskonto der Fall sei. Bis einschließlich Juli 1999 seien die Zahlungen unmittelbar vom Geschäftsführerkonto der Bw an H-GmbH erfolgt. Ab August 1999 habe unmittelbar HR an die HR Mietzins bezahlt. Wie er – so HR – bezahlt habe, wisse er nicht, dass müsse er sein Frau fragen. Die derzeitigen Mieter bezahlten den Mietzins über die Hausverwaltung. Deren Mietzins- und Betriebskostenabrechnung erfolge auch über die Hausverwaltung.

PR gab bei der mündlichen Verhandlung als Zeuge einvernommen an, er sei Anfang 1999 in die Wohnung eingezogen. Er sei bis August 2002 Mieter der Wohnung gewesen. Auf Befragen des Referenten gebe er an, dass es keinen offenen Durchgang zur Wohnung Top 6 gegeben habe. Er habe die Wohnsitzmeldung unterlassen, weil er auch noch bei seiner Mutter in ML einen Wohnsitz gehabt habe. Er wohne auch heute wieder dort. Nach der Beendigung seiner Tätigkeit bei der Firma-G sei er noch eine zeitlang als Mieter in der Wohnung gewesen. Er habe nach dieser Tätigkeit noch einen Kurs in Graz gemacht. Der Kurs habe sechs Monate gedauert, wenn er sich richtig erinnere. In dieser Zeit sei er noch in der S-Gasse gewesen.

Der Kurs sei vom AMS gewesen. Sein Arbeitslosengeld habe er in V bezogen. Er habe es überwiesen bekommen. Auf die Frage des Referenten, warum er nachträglich einen Mietvertrag unterschrieben habe, obwohl er zu dem Zeitpunkt bereits mehr als zwei Jahre in der Wohnung gewohnt habe, gab PR an, HR sei gekommen und habe ihn ersucht, den Mietvertrag zu unterschreiben. Auf die Frage des Referenten, wie und an wen er den Mietzins bezahlt habe, gab PR an, er habe alles seiner Schwester überlassen. Er habe ihr die Erlagscheine übergeben und ihr auch das Geld gegeben. Er habe Mietzins und Betriebskosten bezahlt. Sonst habe er keine Zahlungen geleistet. Auf Nachfrage des Referenten, ob er Zahlungen für Strom und Heizung geleistet habe, gab PR an, dass das Betriebskosten gewesen seien. Er habe Erlagscheine für Strom und Heizung von der Hausverwaltung bekommen. Auch diese Erlagscheine habe er seiner Schwester zur Zahlung gegeben. Es habe sich um gesonderte Erlagscheine zusätzlich zu Mietzins und Betriebskosten gehandelt. Er habe sich nicht bei der Energie Graz als Strombezieher angemeldet. Wenn er gefragt werde, warum er nicht selbst seine Erlagscheine einbezahlt habe, so gebe er an, dass es praktisch gewesen sei, dass seine Schwester das für ihn erledigt habe. Es habe in der Wohnung keinen Festnetzanschluss gegeben. Er habe keinen Nachsendeauftrag gegeben. Die Erlagscheine (Mietzinszahlungen an die Hausverwaltung-G) habe teilweise seine Schwester, teilweise er selbst ausgefüllt. Wenn ihm der Erlagschein Miete- und Betriebskosten für Jänner 2002 vorgehalten werde, so gebe er an, dass es sich um die Schrift seiner Schwester handle. Wenn ihm der Erlagschein Miete- und Betriebskosten für Februar 2002 vorgehalten wird, so gebe er an, dass die Schrift im Auftraggeberfeld seine sei und die Schrift zum Verwendungszweck und zum Betrag die seiner Schwester. Wenn ihm der Kassenbeleg vom 2. Dezember 2002 vorgehalten werde, so gebe er an, dass es sich um die Schrift seiner Schwester handle. Wenn ihm vorgehalten werde, dass der Zeitraum dieses Mietzinses September/Oktober 2002 gewesen sei, das Mietverhältnis jedoch im Juli oder August 2002 beendet gewesen sei, so könne er sich diese Zahlung nicht mehr erklären.

In der am 14. Oktober 2009 fortgesetzten mündlichen Verhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter zum Mietzinszahlungsfluss ausgeführt, dass nach der Judikatur die Belastung am Verrechnungskonto als Mietzinszahlung gelte. Die Annahme des Finanzamtes einer unentgeltlichen Nutzung der Wohnungen sei daher rechtlich nicht richtig. Der steuerliche Vertreter verwies auf das Verrechnungskonto von HR, wonach Ende 2000 auf diesem Konto ein Guthaben bestanden habe. Somit sei Mietzins gezahlt worden. Der steuerliche Vertreter legte Ausdrucke des Verrechnungskontos für die Jahre 2001 bis 2009 vor und brachte vor, dass sich aus den vorgelegten Unterlagen auch Barzahlungen hinsichtlich Miete und Betriebskosten ergäben. Der Vorsitzende ersuchte den steuerlichen Vertreter um Konkretisierung, aus welchen Unterlagen Mietzinszahlungen ersichtlich seien. Der steuerliche

Vertreter legte eine Aufstellung "S-Gasse 32, Top 6" betreffend das Jahr 1999 vor. HR erläuterte die Aufstellung und legte dar, dass die obere Hälfte die Zahlungen der Bw an die Hausverwaltung H-GmbH und die zweite Hälfte die von ihm selbst geleisteten Zahlungen an die Hausverwaltung H-GmbH darstellten. Ganz unten seien Restzahlungen nach Abrechnung der Hausverwaltung dargestellt. Es bestehe daher der Nachweis, dass der Hausverwaltung die gesamten Beträge zugeflossen seien. Zum Teil von HR direkt einbezahlt, zum Teil über das Verrechnungskonto, wo HR ein Guthaben gehabt habe. Die Abkürzungen bedeuteten: BK = Betriebskosten; D = Darlehensrate, das sei 1:1 die vom Land vorgeschriebene Miete. Das entsendete Senatsmitglied Mag. Sundl stellte die Frage, ob die Zahlungen in der vorgelegten Aufstellung als Eigentümerzahlungen zu qualifizieren seien. HR gab dazu an, dass der Mietzins der Darlehensrate entspreche. Um 09:45 Uhr unterbrach der Senat das Beweisverfahren. Um 10:00 Uhr wurde das Beweisverfahren wieder aufgenommen. Auf Nachfrage des Referenten zur Aufstellung gab HR an, dass es sich bei den Darlehenszahlungen um jene Darlehensraten handle, die von der Hausverwaltung vorgeschrieben worden seien. Das sei der Mietzins gewesen. Auf Nachfrage des Referenten gab HR an, dass diese Darlehenszahlungen auch den Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag enthalten hätten. HR korrigierte sich und gab an, dass der Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag bei der Betriebskostenzahlung beinhaltet gewesen sei. HR wurde vorgehalten, dass die Darlehenszahlungen des HR ab September 1999 (für das Jahr 1999 lt. Aufstellung) Eigentümerzahlungen gewesen seien. Vorgehalten wurde dazu das Verrechnungskonto 1999. Daraus ginge hervor, dass die von HR geleisteten Darlehenszahlungen ab August 1999 seine Schuld am Verrechnungskonto mindernd verbucht worden seien. Dies ließe den Schluss zu, dass es sich um Eigentümerzahlungen gehandelt habe, die HR für die GmbH als Eigentümer der Wohnungen an die Hausverwaltung geleistet habe. Die Verbindlichkeit aus dem Mietzins sei dann in einem Betrag auf dem Verrechnungskonto des HRforderungserhöhend verbucht worden. Der steuerliche Vertreter gab dazu an, dass er das Problem nicht verstehe. Der Begriff Eigentümerzahlung sei ihm nicht bekannt. HR habe mit diesen Zahlungen Mietzinszahlungen geleistet. Der steuerliche Vertreter brachte weiters vor, dass Miet- und Betriebskostenvorschreibungen an die Mieter über die Hausverwaltung erfolgt seien. Dies gelte sowohl für die fremden Mieter als auch für HR als Mieter. Vorgehalten wurde die Miet- und Betriebskostenvorschreibung 2002 vom 26. Jänner 2002 der Bw an HR. Der Referent stellte die Frage, warum es dann diese Betriebskostenvorschreibung gebe, wenn in allen Fällen die Miet- und Betriebskostenvorschreibung durch die Hausverwaltung an die Mieter erfolgt sei. Der steuerliche Vertreter gab dazu an, dass es sich um ein Informationsschreiben handle. Vorgehalten wurde, dass für Fremdmüter Mietzins- und Betriebskostenvorschreibungen sowie Betriebskostenabrechnungen der Hausverwaltung vorgelegt worden seien. Für HR und PR

seien keine Betriebskostenabrechnungen der Hausverwaltung vorgelegt worden. Zur Verbuchung auf dem Verrechnungskonto brachte der steuerliche Vertreter vor: Wie sich aus dem Datum der Buchung ergebe, seien die in Rede stehenden Beträge per 31. Dezember 1999 verbucht worden. Dies habe allein den Grund per Jahresende festzustellen, ob zwischen HR und der Bw ein Guthaben oder eine Verbindlichkeit bestehe. Die Miet- und Betriebskostenzahlungen (Belege Nr. 63, 64, 77 und 78) seien unterjährig zu anderen Zeitpunkten bezahlt worden als dem 31. Dezember 1999. Dass die Miete und die Betriebskosten auf dem Verrechnungskonto des HR erst mit 31. Dezember 1999 belastet worden seien, habe allein den Grund, dass bisher eine Verrechnung von Miete und Betriebskosten ertragswirksam durch die Bw unterblieben sei. Richtigerweise hätte die Verbuchung von Miete und Betriebskosten ertragswirksam monatlich erfolgen müssen, was jedoch durch die buchführende Gesellschaft nicht erfolgt sei. Tatsache sei, dass die gesamte Miete HR in der zutreffenden Höhe angelastet worden sei. Die Zahlungen selbst seien jedoch unterjährig erfolgt. Zur Nutzung der Wohnung von HR brachte der steuerliche Vertreter vor, dass diese Wohnung auf Grund der Schließung des Geschäftslokals am 15. November 1999 auch als Büro verwendet worden sei. Insofern liege auch eine betriebliche Verwendung der Wohnung vor. HR brachte vor, dass die Schließung bereits ein Jahr vorher geplant worden sei. Der steuerliche Vertreter brachte weiters vor, dass nicht vergessen werden dürfe, dass die Bw insgesamt 34 Wohnungen saniert, teilweise verkauft und teilweise vermietet und die Vermietung und Verwertung von Immobilien zum Gegenstand habe. Der Referent ersuchte um 10:35 Uhr um eine nochmalige Unterbrechung. Die Unterbrechung endete um 10:50 Uhr. HR wurde bezüglich seines Vorbringens, dass der Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag in den von der Hausverwaltung vorgeschriebenen monatlichen Betriebskostenakontozahlungen enthalten sei, die Jahresabrechnung der H-GmbH für 1998 (Datum: 7. April 1999) vorgehalten. Darin befindet sich die Vorschreibung 1999, aus der hervorgehe, dass die Betriebskostenakontozahlung an die Hausverwaltung den Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag nicht beinhalte. Dies lasse den Schluss zu, dass es sich bei den Betriebskostenzahlungen nach vorgelegter Aufstellung um Eigentümerzahlung handle. Bei der Position Reparaturfond handle es sich nicht um den Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag, sondern um die Rücklage zur Vorsorge für künftige Aufwendungen nach WEG. HR gab dazu an, dass er mit dem Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag diese Rücklage gemeint habe. Er wisse vom Land Steiermark, dass bei den Mieten zwei Dinge zu berücksichtigen seien. Einerseits keine höhere Mietvorschreibung als die jeweilige Darlehensrate, die übrigens von den Hausverwaltungen bis heute als Darlehensrate deklariert und vorgeschrieben werde, und andererseits, dass eine Rücklage für Erhaltung, Reparaturen usgl. vorgeschrieben werden müsse. Nach seiner Erinnerung habe dies ursprünglich ATS 3,60/m² und Monat betragen.

Hier liege keinerlei Unüblichkeit vor, da dies dem Normmietvertrag nach den Vorgaben der Landesförderung entspreche. Der steuerliche Vertreter führte abschließend aus: Das Verfahren habe aus der Sicht der Bw zu Tage gebracht, dass keinerlei Begünstigungen an HR und/oder andere Personen erfolgt seien. Es möge noch berücksichtigt werden, dass die Hausverwaltung, die damals Partner der Bw gewesen sei, wohl nicht ohne Grund in Konkurs gegangen sei, weshalb die teilweise schwer nachvollziehbare buchhalterische Abwicklung eine Erklärung finde.

Über die Berufung wurde erwogen:

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist vorab festzuhalten, dass die Berufung ursprünglich auch gegen die Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuerbescheide vom 17. Dezember 2003 erhoben wurde. Da das Finanzamt die Körperschaftsteuer für 1998 und 1999 mit Bescheiden vom 9. Oktober 2007 im wiederaufgenommenen Verfahren neu festgesetzt hat, treten diese Bescheide an die Stelle der Körperschaftsteuerbescheide 1998 und 1999 vom 17. Dezember 2003. Die Berufung, soweit sie die Körperschaftsteuer für 1998 und 1999 betrifft, gilt daher gemäß § 274 BAO als gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1998 und 1999 vom 9. Oktober 2007 gerichtet.

1) Unternehmereigenschaft der Errichtergemeinschaft

Wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 13. Mai 2003, 99/15/0238, unter Hinweis auf seine bisherige Rechtsprechung entschieden hat, hängt die Unternehmereigenschaft von sog. Errichtergemeinschaften zum einen davon ab, dass sie als Errichter des Bauwerkes (Bauherr) anzusehen ist; zum anderen hängt deren Unternehmereigenschaft davon ab, dass die Gemeinschaft das Gebäude unternehmerisch, und zwar zur Ausführung von Umsätzen nutzt. Ist der Bauherr – wie im Berufungsfall – eine (künftige) Wohnungseigentumsgemeinschaft iSd WEG 1975, erlangt – anders als bei einer schlichten Miteigentumsgemeinschaft – der Wohnungseigentümer das dingliche Nutzungsrecht an der Wohnung oder sonstigen Räumlichkeit. Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht wird dem Wohnungseigentümer dieses Nutzungsrecht mit der Übergabe der zugesagten Wohnung oder sonstigen Räumlichkeit seitens der Wohnungseigentumsgemeinschaft eingeräumt. In der Errichtung des Gebäudes und der Übertragung (Einräumung) des Nutzungsrechtes an mehreren Wohnungen wird nach herrschender Lehre und Rechtsprechung ein Vorgang gesehen, wodurch die Unternehmereigenschaft der Gemeinschaft begründet wird. Das Entgelt für den Umsatz der Wohnungseigentumsgemeinschaft besteht in den von den Miteigentümern zu leistenden Anteilen an den für die Errichtung des Gebäudes bei der Gemeinschaft anfallenden Kosten. Somit ist gewährleistet, dass – eine entsprechende Rechnung der

Miterrichtergemeinschaft gemäß § 11 UStG 1994 sowie das Vorliegen die übrigen Voraussetzungen gemäß § 12 UStG 1994 vorausgesetzt - auch dem einzelnen Wohnungseigentümer das Recht zum Abzug der aus der Errichtung des Gebäudes resultierenden Vorsteuern gewahrt bleibt.

Aus den im Betriebsprüfungsverfahren und den im Berufungsverfahren vorgelegten Unterlagen geht hervor:

Im August 1996 erwarb die HLV-GmbH (in der Folge: H-GmbH) das Eigentum an der Liegenschaft mit der Adresse S-Gasse 32 in Graz. Am 16. April 1997 beauftragte die H-GmbH die Firma K-GmbH. (in der Folge: Baufirma) mit der Durchführung der Bauarbeiten zur Sanierung des darauf befindlichen Gebäudes. Am 21. April 1997 stellte die H-GmbH beim Amt der Steiermärkischen Landesregierung ein Ansuchen um Förderung nach dem Steiermärkischen Wohnbauförderungsgesetz für eine umfassende Sanierung des Gebäudes. Am 30. Mai 1997 erteilte ihr das Amt der Steiermärkischen Landesregierung eine Förderungszusicherung in Form von Annuitätenzuschüssen für ein Darlehen der S-Bank im Betrag von 6,612.000 S.

Am 27. Februar 1998 zeigte die H-GmbH beim Finanzamt auf amtlichem Fragebogen für die Miteigentumsgemeinschaft der berufungsgegenständlichen Liegenschaft unter der Bezeichnung „WEG S-Gasse 32“ eine „Eröffnung“ (ohne nähere Angabe) unter Beifügung einer „Wohnungseigentümerliste“ an.

Mit Schreiben vom 27. Juli 1998 teilte die H-GmbH dem Amt der Steiermärkischen Landesregierung mit, dass der Förderungswerber nunmehr die „WEG S-Gasse 32“ sei. Am 4. September 1998 bestätigte die S-Bank dem Amt der Steiermärkischen Landesregierung, dass sie grundsätzlich bereit sei, der H-GmbH (die „MEG S-Gasse 32“ ist auf der Zusage als Darlehensnehmer ausgestrichen) zur teilweisen Finanzierung des Bauvorhabens ein weiteres Darlehen (Kredit) in Höhe von 2,035.000 S einzuräumen. Am 8. September 1998 erteilte die Bank der Miteigentumsgemeinschaft S-Gasse die Darlehenszusage.

Am 24. September 1998 schloss die Bw (als Wohnungseigentumsbewerberin) mit der H-GmbH (als Bauträger) einen Anwartschaftsvertrag für die „Eigentumswohnungen top c und top d“ der oben genannten Liegenschaft. Aus dem Vertrag geht hervor, dass die H-GmbH auf dieser Liegenschaft im eigenen Namen und auf eigene Rechnung (vgl. auch Pkt. 1.10) durch Zu- und Umbauten des Altbestandes unter Inanspruchnahme von Förderungsmitteln zehn Wohnungen je samt Pkw-Abstellplätzen und Terrassen errichtet habe. An sämtlichen wohnungseigentumsfähigen Objekten werde Wohnungseigentum begründet werden (Pkt. 1.8). Der Kaufpreis für „das Vertragsobjekt als Altbestand im Haus S-Gasse 32“ samt

Weganteil betrage 1.080.000 S (Pkt. 3.1). Die Kosten für die Adaptierung und Schaffung des Vertragsgegenstandes lt. Einreichplan seien im Kaufpreis nicht enthalten. Der Wohnungseigentumsbewerber verpflichte sich, die für die Adaptierung des Vertragsobjekts erforderlichen Geldmittel nach Möglichkeit zum Teil im Rahmen der umfassenden Sanierung im Sinne des Stmk. Wohnbauförderungsgesetzes und zum Teil über Kapitalmarktdarlehen zu finanzieren und den Bauträger schad- und klaglos zu halten (Pkt. 3.2). Der Wohnungseigentumsbewerber verpflichte sich auch, gemeinsam mit den weiteren Wohnungseigentumsbewerbern die für die umfassende Sanierung erforderlichen Schuldverhältnisse zu begründen, die betreffenden Schuldurkunden beglaubigt zu unterfertigen und die anteilige Rückzahlung, Verzinsung und Tilgung des auf den Vertragsgegenstand entfallenden Darlehensteilbetrages zu übernehmen und den Bauträger diesbezüglich schad- und klaglos zu halten (Pkt. 6.1). Mit Abschluss des Anwartschaftsvertrages sei eine aus sämtlichen Wohnungseigentumsbewerbern bestehende Bauherriegemeinschaft gebildet, deren ausschließlicher Zweck die umfassende Sanierung der zehn Wohneinheiten sei (Pkt. 6.2). Der Wohnungseigentumsbewerber verpflichte sich, an den Bauträger eine gesonderte Spezialvollmacht zur administrativen und organisatorischen Abwicklung des Wohnungseigentumsprojekts zu erteilen (Pkt. 6.3). Der Bauträger hafte mit Ausnahme der Sicherstellung der zur Sanierung des Vertragsobjekts erforderlichen Darlehen eingetragenen Pfandrechte für bücherlich und außerbücherlich lastenfreie Übergabe der Liegenschaftsanteile, ausgenommen vom Wohnungseigentumsbewerber selbst zur Finanzierung der Wohnung bestellte Pfandrechte.

Mit Schreiben vom 30. September 1998 erteilte das Amt der Steiermärkischen Landesregierung der H-GmbH eine Förderungszusicherung in Form von Annuitätenzuschüssen für ein weiteres Darlehen bei der Steiermärkischen Bank und Sparkassen AG (Nachförderung).

Am 7. Oktober 1998 erhielt die Bw von der S-Bank einen Abstattungskredit über 900.000 S für den „Ankauf von 2 Eigentumswohnungen S-Gasse 32, Graz“.

Mit Rechnung vom 29. Oktober 1998 verrechnete die H-GmbH der Bw unter Bezugnahme auf den „Anwartschaftsvertrag“ den Betrag von 900.000 S („Kaufpreis netto“) zuzüglich Umsatzsteuer im Betrag von 180.000 S, insgesamt somit 1.080.000 S, für den Erwerb des „Vertragsobjekts als Altbestand“.

Im Dezember 1998 teilte die H-GmbH – unter Benennung der „WEG S-Gasse 32“ als Förderungswerber - dem Amt der Steiermärkischen Landesregierung die Namen der Wohnungsinhaber bzw. Mieter mit. Für die Wohnung Top 6 wurde HR und für die Wohnung Top 7 PR namhaft gemacht.

Am 25. Jänner 1999 legte die Errichtergemeinschaft unter der Bezeichnung „Miteigentumsgemeinschaft S-Gasse 32“ für jede der beiden Wohnungen eine „Bauendabrechnung“ an die Bw. Der Bw werden darin für die Wohnung Top 6 (Kostenanteil 12,60%) anteilige Gesamtbaukosten im Betrag von 1.452.333,59 S (einschließlich 20% Umsatzsteuer im Betrag von 242.055,60 S) sowie anteilige Anschlusskosten im Betrag von 48.055,25 S (einschließlich 10% Umsatzsteuer im Betrag von 4.368,66 S) und für die Wohnung Top 7 (Kostenanteil 12,61%) anteilige Gesamtbaukosten im Betrag von 1.453.486,24 S (einschließlich 20% Umsatzsteuer im Betrag von 242.247,71 S) sowie anteilige Anschlusskosten im Betrag von 48.093,40 S (einschließlich 10% Umsatzsteuer im Betrag von 4.368,66 S) mit gesondertem Umsatzsteuerausweis weiterverrechnet. Die Gesamtbaukosten werden in den beiden „Bauendabrechnungen“ mit einem Betrag von 11.526.457,09 S („brutto“) und die Anschlusskosten mit dem Betrag von 381.390,90 S („brutto“) beziffert. In den „Bauendabrechnungen“ enthalten sind ua. die Kosten für Bauleitung und Planung (Dipl. Ing. E und H-GmbH) im Betrag von 1.469.760 S. Schließlich findet sich in den beiden „Bauendabrechnungen“ der Vermerk, dass die anteiligen Baukosten bereits mittels Bankdarlehen bezahlt worden sind.

Am 26. Mai 1999 wurde zwischen der Bw und der H-GmbH ein „Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag“ abgeschlossen.

Am 13. März 2000 wurde das Wohnungseigentumsrecht der Bw in das Grundbuch eingetragen.

Das Finanzamt hat im gegenständlichen Berufungsverfahren auf Ersuchen des Unabhängigen Finanzsenates die Verwaltungsakten der H-GmbH und auch der – entgegen der Meinung des Finanzamtes im Prüfungsverfahren doch seit Februar 1998 unter der Bezeichnung „WEG S-Gasse 32“ steuerlich erfassten – Errichtergemeinschaft vorgelegt. Im Verwaltungsakt der H-GmbH befinden sich die Teilrechnungen 2 und 3 der Baufirma (Rechnung vom 14. Juli 1997 und vom 12. August 1997). Aus diesen ist ersichtlich, dass die Baufirma ihre Leistungen unmittelbar der Errichtergemeinschaft in Rechnung gestellt hat (keine Verrechnung an die H-GmbH). Der Unabhängige Finanzsenat zieht daraus den Schluss, dass die Leistungen im Zusammenhang mit der Sanierung auch anderweitig der Errichtergemeinschaft unmittelbar in Rechnung gestellt wurde. Die Kosten hat die Errichtergemeinschaft in der Folge mittels „Bauendabrechnung“ an die einzelnen Miteigentümer (zukünftige Wohnungseigentümer) weiterverrechnet.

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch

wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (§ 2 Abs. 1 UStG 1994).

Die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft von Errichtergemeinschaften wird dadurch begründet, dass die Leistung der Errichtung des Gebäudes (dazu gehört auch die berufungsgegenständliche umfassende Sanierung) und der Übertragung (Einräumung) des Nutzungsrechtes die an die Miteigentümer (zukünftige Wohnungseigentümer) tatsächlich erbracht wird. Die unrichtige Verrechnung von Umsatzsteuer durch die Miterrichtergemeinschaft bei der Weiterverrechnung der anteiligen Errichtungskosten ist für die Unternehmereigenschaft als solches nicht schädlich.

Für das Vorsteuerabzugsrecht des einzelnen Miteigentümers ist es bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung ohne Bedeutung, ob die Errichtergemeinschaft die Versteuerung ihrer Leistungen dem Gesetz entsprechend vorgenommen hat.

Was den Vorsteuerabzug für den unrichtigen (weil zu niedrigen) Steuersatz von 10% für die weiterverrechneten Anschlussgebühren betrifft, so steht der Bw der Vorsteuerabzug bis zur Berichtigung der Rechnung durch die Errichtergemeinschaft in dem in Rechnung gestellten Ausmaß zu. Denn wie der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 3. August 2004, 2001/13/0022, unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 13. Dezember 1989, Rs C-342/87, entschieden hat, kann der Leistungsempfänger nur den Betrag an Mehrwertsteuer abziehen, den der leistende Unternehmer auf Grund der Leistung schuldet. Das Recht auf Vorsteuerabzug ist somit für eine Steuer ausgeschlossen, die - entweder weil sie höher ist als die gesetzlich geschuldete Steuer oder weil der betreffende Umsatz nicht der Mehrwertsteuer unterliegt - in keinem Zusammenhang mit einem bestimmten Umsatz steht, sondern nur auf Grund der Rechnungslegung geschuldet wird. Daraus folgt, dass ein Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit zu niedrig in Rechnung gestellter Umsatzsteuer zulässig ist.

Da das Finanzamt somit zu Unrecht davon ausgegangen ist, dass die Errichtergemeinschaft („Miteigentumsgemeinschaft S-Gasse 32“) kein Unternehmer iSd UStG war, kann die Versagung des Vorsteuerabzugs für die der Bw in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht auf den Umstand der fehlenden Unternehmereigenschaft gestützt werden.

2) Mietverhältnisse

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind (auch für das KStG geltend: § 4 Abs. 4 erster Satz EStG 1988).

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfaßt die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers.

Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (§ 2 Abs. 1 UStG 1994).

Der Unternehmer kann die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen (§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. **Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen** (zB VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046).

Maßgeblich für die Beurteilung des Vorliegens von Mietverhältnissen zwischen nahen Angehörigen ist daher nicht allein die Fremdüblichkeit der formalen Vereinbarung, sondern im Hinblick auf die Erfüllung dieser Vereinbarung in der Wirklichkeit vor allem, ob vom Mieter dann auch tatsächlich Mietzinszahlungen an den Vermieter geleistet wurden. Bei Vorliegen von Wohnungseigentum ist dabei streng zwischen den Mietzinszahlungen und den Eigentümerzahlungen zu unterscheiden.

Mietzinszahlungen sind Zahlungen des Wohnungsmieters an den Vermieter für die Überlassung der Wohnung zur Nutzung. Diese Zahlungen werden entweder direkt an den Vermieter (= Wohnungseigentümer) oder über die Hausverwaltung geleistet. Bei Mietzinszahlung über die Hausverwaltung werden die Mietzinszahlungsbeträge durch diese mit den (Eigentümer-)Zahlungsverpflichtungen des Vermieters gegenverrechnet.

Eigentümerzahlungen sind demgegenüber Zahlungen des Wohnungseigentümers über den Verwalter (die Hausverwaltung) an die Wohnungseigentümergemeinschaft (nun Eigentümergemeinschaft), die die Kosten der Verwaltung der Liegenschaft einschließlich Betriebskosten und Rücklagenbeiträge gemäß § 16 WEG 1975 (nun § 31 WEG 2002) sowie – wie im Berufungsfall – auch die Rückzahlungsraten des Förderungsdarlehens umfassen. Eigentümerzahlungen belegen nicht das Bestehen eines Mietverhältnisses.

Bei einer Nutzungsüberlassung von Wohnobjekten durch eine GmbH an ihren Gesellschafter (bzw. dessen nahe Angehörige) reicht es – wenn unterjährig nur Eigentümerzahlungen geleistet wurden – nicht aus, bloß nachträglich durch den Steuerberater beim Jahresabschluss

einen Jahresmiettertrag (gegen Verrechnungskonto des Gesellschafters) zu verbuchen, um rückwirkend für das abgeschlossene Jahr die steuerliche Wirkung eines Mietverhältnisses für die GmbH zu begründen. Dies gilt insbesondere in jenen Fällen, **in denen das „Mietverhältnis“ im jeweiligen Jahr rückblickend nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen ist.**

Hat der Mieter keine Mietzinszahlungen an den ihm nahe stehenden Vermieter geleistet, so kann es im Hinblick auf die steuerliche Nichtanerkennung des „Mietverhältnisses“ dahin gestellt bleiben, ob eine formale Vereinbarung zwar von vornherein (mündlich oder schriftlich) getroffen, aber in der Folge nicht erfüllt wurde, oder ob eine solche Vereinbarung von vornherein gar nicht bestanden hat.

Im Berufungsfall werden für die Streitjahre 1999 und 2000 Mietzinszahlungen an die Bw sowohl für die Wohnung Top 6 (HR) als auch für die Wohnung Top 7 (PR) behauptet.

Wenn von Seiten der Bw vorgebracht wird, dass die „**bar vereinnahmten** Mieteinnahmen“ aus Vereinfachungsgründen am Jahresende am Verrechnungskonto von HR berücksichtigt worden seien, weil es einen jahrelangen Streit zwischen „dem Hauseigentümer“ und dem Hausverwalter H-GmbH gegeben habe und es durch ständige Differenzen und Unklarheiten bei den Abrechnungen für die Buchhalterin fast unmöglich gewesen sei, die Abrechnungen (Einnahmen und Ausgaben) zeitgerecht zu verbuchen (Seite 3 des Berufungsschriftsatzes), so befreit dieses Vorbringen nicht vom Nachweis, dass es die behaupteten baren Mietzinszahlungen tatsächlich auch gegeben hat.

a) Mietverhältnis mit HR (Wohnung Top 6)

Das Mietverhältnis mit HR betreffend die Wohnung Top 6 soll von Jänner 1999 bis September 2003 (also rund vierdrei Viertel Jahre) bestanden haben (siehe Vorhaltsbeantwortungsschreiben vom 28. Februar 2008). Für die Streitjahre 1999 und 2000 wurde beim Jahresabschluss auf dem Konto „Mietteräge 10%“ (4811) für die Wohnung Top 6 ein Jahresmiettertrag (Miete einschließlich Betriebskosten) in Höhe von 54.321,27 S (1999) bzw. 58.432,87 S (2000) verbucht. Gleichzeitig wurde über diesen Betrag (zuzüglich 10% Umsatzsteuer) eine Forderung gegenüber HR auf dessen Verrechnungskonto verbucht.

Mietvertragsurkunde: Von Seiten der Bw wurde im Prüfungsverfahren eine mit 31. März 2001 datierte Mietvertragsurkunde vorgelegt, in der der Beginn des Mietverhältnisses mit 1. Jänner 1999 festgelegt ist. Prüfungsbeginn war der 7. März 2001.

Die Mietvertragsurkunde wurde somit kurz nach Beginn der Außenprüfung rückwirkend zum Beleg eines Mietverhältnisses mit HR ab 1999 angefertigt.

Mietzinsvorschreibung: Von Seiten der Bw wurden selbst erstellte an HR gerichtete „Miet- und Betriebskostenvorschreibungen“ für 2002 und 2003 vorgelegt. In der mündlichen Verhandlung am 14. Oktober 2009 wurde hingegen behauptet, dass Mietzinsvorschreibungen an **alle** Mieter über die Hausverwaltung erfolgt seien, und zwar sowohl an HR als auch an fremde Mieter.

Der Unabhängige Finanzsenat vermag diese Behauptung auf Grund der ihm vorgelegten Unterlagen nur für die fremden Mieter nachvollziehen. Für HR wurden von Seiten der Bw entgegen dieser Behauptung nur selbst erstellte „Miet- und Betriebskostenvorschreibungen“ vorgelegt. Dass es sich bei diesen „Miet- und Betriebskostenvorschreibungen“ um „Informationsschreiben“ handelt, die die Bw dem „Mieter“ HR zusätzlich zu (angeblichen) von der Hausverwaltung erstellten Mietzinsvorschreibungen übermittelt hat, beurteilt der Unabhängige Finanzsenat als nicht glaubwürdig. Im Übrigen würden „Miet- und Betriebskostenvorschreibungen“ für 2002 und 2003 nicht belegen, dass in den Streitjahren 1999 und 2000 Mietzinsvorschreibungen an HR erfolgt sind.

Mietzinszahlungsfluss: Die Mietvertragsurkunde weist für den Mietvertragsbeginn einen Hauptmietzins von 3.166,34 S und einen Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag von 302,25 S (jeweils zuzüglich Umsatzsteuer) sowie Betriebskosten von 1.239,00 S (inkl. Umsatzsteuer) aus. Von Seiten der Bw wird behauptet, es habe in den Streitjahren 1999 und 2000 Mietzinszahlungen von HR an die Bw gegeben.

Zum Beweis bzw. zur Glaubhaftmachung des Mietzinszahlungsflusses betreffend die Wohnung Top 6 wurden von Seiten der Bw im Berufungsverfahren für die Streitjahre 1999 und 2000 folgende Unterlagen (in Kopie) vorgelegt:

- Handschriftliche Aufstellung „Top 6 HR“ betreffend 1999
- Handschriftliche Aufstellung „Top 6, 7/2000 D+BK+Rep.F“

In diesen beiden Aufstellungen werden folgende Zahlungen dargestellt:

Aufstellung „Top 6 HR“ betreffend 1999

| Datum | Betrag | Verwendungszweck | Auftraggeber |
|------------|------------|------------------|--------------|
| 19.05.1999 | 4.696,21 S | BK-Rest 1998 | GmbH |
| 19.05.1999 | 4.489,41 S | BK 1-3/1999 | GmbH |
| 04.06.1999 | 9.499,02 S | D 1-3/1999 | GmbH |

| | | | |
|------------|-------------|--------------------------|-------------------|
| 30.06.1999 | 3.166,34 S | D 4/1999 | GmbH |
| 30.06.1999 | 1.496,47 S | BK 4/99 | GmbH |
| 28.07.1999 | 9.499,02 S | D 5,6,7/1999 | GmbH |
| 28.07.1999 | 4.489,41 S | BK 5, 6, 7/1999 | GmbH |
| 13.09.1999 | 3.166,34 S | D 8/1999 | Nachname-R privat |
| 13.09.1999 | 1.496,47 S | BK 8/1999 | Nachname-R privat |
| 13.09.1999 | 1.496,47 S | BK 9/1999 | Nachname-R privat |
| 13.09.1999 | 3.166,34 S | D 9/1999 | Nachname-R privat |
| 09.11.1999 | 1.496,47 S | BK 10/1999 | Nachname-R privat |
| 09.11.1999 | 1.496,47 S | BK 11/1999 | Nachname-R privat |
| 17.11.1999 | 6.332,68 S | D 10,11/1999 | Nachname-R privat |
| 12.01.2000 | 10.903,34 S | Rest BK+D Top 6 und 7 | Nachname-R privat |

Für folgende der in der genannten Aufstellung angeführten Zahlungen wurden Bestätigungen für Banküberweisungen (in Kopie) vorgelegt:

| Datum | Betrag | Verwendungszweck | Auftraggeber |
|------------|------------|----------------------|--------------|
| 30.06.1999 | 1.496,47 S | BK 4/99 Top 6 | Bw |
| 30.06.1999 | 3.166,34 S | Darlehen 4/99 Top 6 | Bw |
| 13.09.1999 | 1.496,47 S | BK 8 Top 6 | ER |
| 13.09.1999 | 3.166,34 S | Top 6 DR 8 | ER |
| 13.09.1999 | 1.496,47 S | BK 9 Top 6 | Nachname-R |
| 13.09.1999 | 3.166,34 S | DR 9 Top 6 | Nachname-R |
| 09.11.1999 | 1.496,47 S | Betriebskosten 11/99 | HR |

Aufstellung „Top 6, 7/2000 D+BK+Rep.F“

| Datum | Betrag | Verwendungszweck | Auftraggeber |
|------------|-------------|-------------------|--------------|
| 03.04.2000 | 28.102,50 S | D+BK 1, 2, 3/00 | k. A. |
| 17.08.2000 | 18.735,00 S | D+BK 4, 5/00 | k. A. |
| 17.07.2000 | 4.902,49 S | D+BK Top 6 6/00 | k. A. |
| 17.07.2000 | 6.406,36 S | Rep. Fond 7, 8/00 | k. A. |

Für folgende der in der genannten Aufstellung angeführten Zahlungen wurden Bestätigungen für Banküberweisungen (in Kopie) vorgelegt:

| Datum | Betrag | Verwendungszweck | Auftraggeber |
|------------|------------|-----------------------------------|--------------|
| 17.07.2000 | 4.902,49 S | Vorschreibung für Juni 2000 Top 6 | GmbH |
| 17.07.2000 | 6.406,36 S | k. A. | ER |

Die von Seiten der Bw in den Aufstellungen angeführten Zahlungen belegen für die Streitjahre 1999 und 2000 keine Mietzinszahlungsflüsse von HR an die Bw. Sowohl der Verwendungszweck der Zahlungen (BK für Betriebskosten und D für Darlehensrate) als auch die (von der Hausverwaltung vorgeschriebenen) Zahlungsbeträge selbst belegen, dass es sich dabei um reine Eigentümerzahlungen handelt. So handelt es sich beispielsweise bei den ab 30. Juni 1999 geleisteten Zahlungen (1.496,47 S bzw. 3.166,34 S) um jene monatlichen Betriebskosten und Darlehensraten, die die Hausverwaltung der Bw als Wohnungseigentümer im Rahmen der Jahresabrechnung 1998 vom 7. April 1999 für das Jahr 1999 (ab April) vorgeschrieben hat. Bei der Zahlung „Rep. Fond 7, 8/00“ im Betrag von 6.406,36 S handelt es sich um die Zahlung zur Abdeckung des Rückstandes an Rücklagenbeiträgen des Wohnungseigentümers laut Abrechnung der Hausverwaltung vom 22. Mai 2000 (für beide Wohnungen).

Von Seiten der Bw wird die Ansicht vertreten, dass mit der Zahlung der Betriebskosten und der Darlehensraten für den Wohnungseigentümer wirtschaftlich gesehen Mietzins bezahlt werde. Die monatliche Darlehensrate entspreche auf Grund der Förderungsbedingungen der Höhe nach dem Mietzins, weshalb die Darlehensratenzahlung als Zahlung des Hauptmietzinses anzusehen sei (siehe Niederschrift zur mündlichen Verhandlung am 14. Oktober 2009).

Diese Ansicht ist insoweit unzutreffend, als der nach den Förderungsbedingungen zulässige Mietzins neben dem Hauptmietzins (der tatsächlich der Höhe der Darlehensrate entspricht) auch den Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag umfasst (laut Mietvertragsurkunde: 302,25 S) und sowohl für den Hauptmietzins als auch auf den Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag die Umsatzsteuer zu verrechnen ist. Wenn daher Zahlungen in genau der von der (die Rückzahlung des Förderungsdarlehens abwickelnden) Hausverwaltung vorgeschriebenen Ratenhöhe (3.166,34 S) betragsmäßig ohne Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag und Umsatzsteuer geleistet werden, so spricht dies für eine Eigentümerzahlung. Eine Mietzinszahlung kann in so einem Fall nicht unterstellt werden. Nur der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass der Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag des Mieters (nicht zu verwechseln mit dem Rücklagenbeitrag gemäß § 16 WEG 1975; „Rep.-Fond“) auch nicht – wie von HR in der mündlichen Verhandlung zuerst angenommen – in den monatlichen Betriebskostenzahlungen 1999 (1.496,47 S) enthalten war (siehe die monatliche Betriebskostenvorschreibung für 1999 in der Jahresabrechnung 1998 der Hausverwaltung H-GmbH vom 7. April 1999). Im Übrigen sei darauf hingewiesen, dass es nicht den Gepflogenheiten im Mietenbereich entspricht, den (Haupt-)Mietzins und die Betriebskosten gesondert zu überweisen.

Unbesehen des betragsmäßigen Fehlens des Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrags und der Umsatzsteuer könnten die an die Hausverwaltung geleisteten (Eigentümer-)Zahlungen wirtschaftlich auch deshalb nicht als Mietzinszahlungen beurteilt werden, weil sie beim Jahresabschluss auf dem Verrechnungskonto des HRforderungsmindernd (also dessen Schuld gegenüber der Bw mindernd) verbucht wurden. Die buchhalterische Behandlung dieser Zahlungen bei der Bw belegt somit für die Wohnung Top 6, dass sie **für** die Bw geleistet wurden und daher Eigentümerzahlungen waren.

Da ein Mietzinszahlungsfluss für die Streitjahre 1999 und 2000 nicht gegeben war, war auf die Frage der Fremdüblichkeit der Höhe des Mietzinses nicht weiter einzugehen.

Betriebskostenabrechnung: Im Berufungsverfahren wurden dem Unabhängigen Finanzsenat von Seiten der Bw die von der Hausverwaltung-G erstellten Betriebskostenabrechnungen gegenüber dem („nachfolgenden“) Mieter CL für 2004, 2005 und 2006 vorgelegt. (Mieter-)Betriebskostenabrechnungen (der Hausverwaltung oder der Bw) gegenüber HR wurden nicht vorgelegt. Wenn also von Seiten der Bw am 14. Oktober 2009 in der mündlichen Verhandlung behauptet wurde, dass die Betriebskostenabrechnungen auch gegenüber HR **als Mieter** durch die Hausverwaltung erfolgt seien, so beurteilt der Unabhängige Finanzsenat dies als nicht glaubwürdig.

Ergebnis: Der Unabhängige Finanzsenat sieht es als erwiesen an, dass in den Streitjahren 1999 und 2000 für die Wohnung Top 6 kein schriftlicher Mietvertrag vorgelegen hat, keine Mietzinsvorschreibungen erfolgt sind, kein Mietzins bezahlt wurde und auch keine (Mieter-)Betriebskostenabrechnungen getätigt wurden. Somit haben in den beiden Streitjahren jegliche Umstände gefehlt, die ein Mietverhältnis ausmachen. Ein bloßer Buchungsvorgang (hier: Verbuchung eines Jahresmiettertrags beim Jahresabschluss durch den Steuerberater gegen Verrechnungskonto des Gesellschafters) reicht in einem solchen Fall nicht aus, um rückwirkend für das abgeschlossene Jahr die steuerliche Wirkung eines Mietverhältnisses zu begründen.

b) Mietverhältnis mit PR (Wohnung Top 7)

Das Mietverhältnis mit PR betreffend die Wohnung Top 7 soll von Jänner 1999 bis Juli 2002 (also rund dreieinhalb Jahre) bestanden haben (siehe Vorhaltsbeantwortungsschreiben vom 28. Februar 2008). Für die Streitjahre 1999 und 2000 wurde beim Jahresabschluss auf dem Konto „Mieterträge 10%“ (4811) für die Wohnung Top 7 ein Jahresmiettertrag (Miete einschließlich Betriebskosten) in Höhe von 54.780,87 S (1999) bzw. 57.939,05 S (2000) verbucht. Gleichzeitig wurde über diesen Betrag (zuzüglich 10% Umsatzsteuer) eine Forderung gegenüber HR auf dessen Verrechnungskonto verbucht. PR war in der Wohnung nicht polizeilich gemeldet.

Mietvertragsurkunde: Von Seiten der Bw wurde zum Nachweis des Bestehens des Mietverhältnisses im Prüfungsverfahren eine (handschriftliche), als „Willenseinigung (Vorvertrag)“ bezeichnete und mit 5. Oktober 1998 datierte Urkunde über die Vermietung der Wohnung um 3.600 S zuzüglich Betriebskosten und Umsatzsteuer ab Fertigstellung, voraussichtlich 1. oder 15. Dezember 1998, sowie eine mit 31. März 2001 datierte Mietvertragsurkunde über ein Mietverhältnis vorgelegt, in der der Beginn des Mietverhältnisses mit 1. Jänner 1999 festgelegt ist. Prüfungsbeginn war der 7. März 2001.

Die Mietvertragsurkunde wurde somit kurz nach Beginn der Außenprüfung rückwirkend zum Beleg eines Mietverhältnisses mit PR ab 1999 angefertigt. Der handschriftliche Vorvertrag belegt das Bestehen eines Mietverhältnisses insofern nicht, als der Zeitpunkt seiner Anfertigung nicht erwiesen ist.

Mietzinsvorschreibung: Von Seiten der Bw wurden selbst erstellte an HR gerichtete „Miet- und Betriebskostenvorschreibungen“ für 2002 vorgelegt. In der mündlichen Verhandlung am 14. Oktober 2009 wurde hingegen behauptet, dass Mietzinsvorschreibungen an **alle** Mieter über die Hausverwaltung erfolgt seien.

Der Unabhängige Finanzsenat vermag diese Behauptung auf Grund der ihm vorgelegten Unterlagen nur für die fremden Mieter nachvollziehen. Für PR wurde von Seiten der Bw entgegen dieser Behauptung nur die selbst erstellte „Miet- und Betriebskostenvorschreibung“ vorgelegt. Dass es sich bei dieser „Miet- und Betriebskostenvorschreibung“ – wie für das Mietverhältnis mit HR behauptet – um ein „Informationsschreiben“ handelt, die die Bw dem „Mieter“ PR zusätzlich zu (angeblichen) von der Hausverwaltung erstellten Mietzinsvorschreibungen übermittelt hat, beurteilt der Unabhängige Finanzsenat als nicht glaubwürdig. Im Übrigen würden „Miet- und Betriebskostenvorschreibungen“ für 2002 nicht belegen, dass in den Streitjahren 1999 und 2000 Mietzinsvorschreibungen an PR erfolgt sind.

Mietzinszahlungsfluss: Die Mietvertragsurkunde weist für den Mietvertragsbeginn einen Hauptmietzins von 3.168,85 S und einen Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrag von 302,38 S (jeweils zuzüglich Umsatzsteuer) sowie Betriebskosten von 1.243,00 S (inkl. Umsatzsteuer) aus. Von Seiten der Bw wird behauptet, der Mietzins für diese Wohnung sei in den Streitjahren 1999 und 2000 durch ER von ihrem Bruder PR bar kassiert worden.

Zum Beweis bzw. zur Glaubhaftmachung der Mietzinszahlungen an die Bw wurden von Seiten der Bw im Berufungsverfahren für die Streitjahre 1999 und 2000 folgende Unterlagen in Kopie vorgelegt:

- Handschriftliche Aufstellung „Top 7 PR“ betreffend 1999
- Handschriftliche Aufstellung „Top 6, 7/2000 D+BK+Rep.F“

In diesen beiden Aufstellungen werden folgende Zahlungen dargestellt:

Aufstellung „Top 6 HR“ betreffend 1999

| Datum | Betrag | Verwendungszweck | Auftraggeber |
|------------|------------|---------------------------------|--------------|
| 19.05.1999 | 9.427,32 S | BK-Rest 1998 BK 1, 2, 3/1999 | GmbH |
| 04.06.1999 | 9.506,55 S | D 1, 2, 3/1999 | GmbH |
| 30.06.1999 | 1.535,84 S | BK 4/1999 | GmbH |
| 30.06.1999 | 3.168,85 S | D 4/1999 | GmbH |
| 28.07.1999 | 4.607,52 S | BK 5, 6, 7/1999 | GmbH |
| 28.07.1999 | 9.506,55 S | D 5, 6, 7/1999 | GmbH |

| | | | |
|------------|-------------|-----------------------|-------------------|
| 13.09.1999 | 3.168,85 S | D 8/99 | Nachname-R privat |
| 17.11.1999 | 9.506,55 S | D 9, 10, 11/1999 | Nachname-R privat |
| 17.11.1999 | 4.607,52 S | BK 9, 10, 11/1999 | Nachname-R privat |
| 12.01.2000 | 10.903,34 S | Rest BK+D Top 6 und 7 | Nachname-R privat |

Für folgende der in der genannten Aufstellung angeführten Zahlungen wurden Kopien von Bestätigungen für Banküberweisungen vorgelegt:

| Datum | Betrag | Verwendungszweck | Auftraggeber |
|------------|------------|------------------|--------------|
| 30.06.1999 | 1.535,84 S | BK 4/1999 | GmbH |
| 30.06.1999 | 3.168,85 S | Darl. 04/99 | GmbH |
| 13.09.1999 | 3.168,85 S | DR 8 | PR |

Für folgende in der genannten Aufstellung nicht angeführte Zahlung wurde eine Kopie der Bestätigung für eine Banküberweisung vorgelegt:

| | | | |
|------------|------------|----|----|
| 09.11.1999 | 1.496,47 S | BK | PR |
|------------|------------|----|----|

Aufstellung „Top 6, 7/2000 D+BK+Rep.F“

| Datum | Betrag | Verwendungszweck | Auftraggeber |
|------------|-------------|-------------------|--------------|
| 03.04.2000 | 28.102,50 S | D+BK 1, 2, 3/00 | k. A. |
| 17.08.2000 | 18.735,00 S | D+BK 4, 5/00 | k. A. |
| 17.07.2000 | 4.951,06 S | D+BK Top 7 6/00 | k. A. |
| 17.07.2000 | 6.406,36 S | Rep. Fond 7, 8/00 | k. A. |

Für folgende der in der genannten Aufstellung angeführten Zahlungen wurden Kopien von Bestätigungen für Banküberweisungen vorgelegt:

| Datum | Betrag | Verwendungszweck | Auftraggeber |
|------------|------------|-----------------------------------|--------------|
| 17.07.2000 | 4.951,06 S | Vorschreibung für Juni 2000 Top 7 | GmbH |

| | | | |
|------------|------------|-------|----|
| 17.07.2000 | 6.406,36 S | k. A. | ER |
|------------|------------|-------|----|

Mit den von Seiten der Bw in den Aufstellungen angeführten Zahlungen vermag die Bw für die Streitjahre 1999 und 2000 die Barvereinnahmung von Mietzinszahlungen des PR nicht zu beweisen. Auch die Glaubhaftmachung solcher Zahlungen gelingt durch die Aufstellungen nicht. Sowohl der Verwendungszweck der Zahlungen (BK für Betriebskosten und D für Darlehensrate) als auch die (von der Hausverwaltung vorgeschriebenen) Zahlungsbeträge selbst belegen, dass es sich dabei um reine Eigentümerzahlungen handelt. So handelt es sich beispielsweise bei den ab 30. Juni 1999 geleisteten Zahlungen (1.535,84 S bzw. 3.168,85 S) um jene monatlichen Betriebskosten und Darlehensraten, die die Hausverwaltung der Bw als Wohnungseigentümer im Rahmen der Jahresabrechnung 1998 vom 7. April 1999 für das Jahr 1999 (ab April) vorgeschrieben hat. Bei der Zahlung „Rep. Fond 7, 8/00“ im Betrag von 6.406,36 S handelt es sich um die Zahlung zur Abdeckung des Rückstandes an Rücklagenbeiträgen des Wohnungseigentümers laut Abrechnung der Hausverwaltung vom 22. Mai 2000 (für beide Wohnungen).

Unbesehen des betragsmäßigen Fehlens des Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrags und der Umsatzsteuer (siehe dazu die Ausführungen zur Wohnung Top 6) könnten die an die Hausverwaltung geleisteten (Eigentümer-)Zahlungen wirtschaftlich auch deshalb nicht als Mietzinszahlungen beurteilt werden, weil sie beim Jahresabschluss auf dem Verrechnungskonto des HRforderungsmindernd (also dessen Schuld gegenüber der Bw mindernd) verbucht wurden. Die buchhalterische Behandlung dieser Zahlungen bei der Bw belegt somit auch für die Wohnung Top 7, dass sie **für** die Bw geleistet wurden und daher Eigentümerzahlungen waren.

PR wurde am 11. Juni 2007 und im Zuge der mündlichen Verhandlung am 11. März 2008 als Zeuge einvernommen und hat die laufende Zahlung von Mietzins in den Streitjahren 1999 und 2000 behauptet. Bei seiner ersten Einvernahme hat er dabei ausgesagt, dass er bei Barzahlung des Mietzinses an ER keine Bestätigung bekommen habe (Seite 2 der Niederschrift). Mit E-Mail-Schreiben vom 12. Juni 2007 teilte Paul Reinthaler dem Unabhängigen Finanzsenat mit, dass er nach Durchsicht seiner Unterlagen zu Hause doch Kassenbelege für Miete gefunden habe. Somit habe er doch Kassenbelege erhalten, habe sich jedoch nicht erinnert, weil ihm seine Schwester geholfen habe. Im August 2007 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat PR um Vorlage dieser Belege. In der Folge legte PR für das (außerhalb des Streitzeitraumes liegende) Jahr 2002 zwei Auftragsbestätigungen für Banküberweisungen über jeweils 409,97 Euro („Miete u. BK für Top 7 Jän. 02“ bzw. „M+BK 2/02“) sowie eine Barzahlungsbestätigung für "Miete und BK 9 und 10/2002 - Restzahlung" über 855,12 Euro (Zahlungsdatum lt. Beleg: 2.12.2002) vor. Der Übernehmer ist mit dem

Kürzel "ER" (vermutlich ER) ausgewiesen. Für die Streitjahre 1999 und 2000 legte PR keine Belege für Mietzinszahlungen vor.

PR hat im Zuge seiner beiden Zeugenaussagen den Eindruck vermittelt, seinen nahen Angehörigen mit seiner Aussage nicht schaden zu wollen. Da es auch der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass nahe Angehörige einander in Behördenverfahren möglichst nicht schaden wollen, beurteilt der Unabhängige Finanzsenat seine Aussage, er habe Mietzinsbarzahlungen geleistet, unter Berücksichtigung der hier dargestellten Umstände zur Mietvertragsurkunde, zur Mietzinsvorschreibung, zum Mietzinszahlungsfluss und zur Betriebskostenabrechnung in freier Beweiswürdigung als nicht glaubwürdig.

Da ein Mietzinszahlungsfluss für die Streitjahre 1999 und 2000 nicht gegeben war, war auf die Frage der Fremdüblichkeit der Höhe des Mietzinses nicht weiter einzugehen.

Auf die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung thematisierte Fremdunüblichkeit der Höhe des Mietzinses von SS war – unbesehen dessen, dass diese in keinem Naheverhältnis zur Bw oder zu HR steht, weshalb gar kein Fremdvergleich anzustellen war – mangels Belang nicht weiter einzugehen.

Betriebskostenabrechnung: Im Berufungsverfahren wurden dem Unabhängigen Finanzsenat von Seiten der Bw die von der Hausverwaltung-G erstellten Betriebskostenabrechnungen gegenüber der („zweitnachfolgenden“) Mieterin SS für 2004, 2005 und 2006 vorgelegt. Betriebskostenabrechnungen gegenüber PR wurden nicht vorgelegt. Der Unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass Betriebskostenabrechnungen gegenüber PR nicht getätigten wurden.

Ergebnis: Der Unabhängige Finanzsenat sieht es als erwiesen an, dass in den Streitjahren 1999 und 2000 für die Wohnung Top 7 kein schriftlicher Mietvertrag vorgelegen hat, keine Mietzinsvorschreibungen erfolgt sind, kein Mietzins bezahlt wurde und auch keine (Mieter-)Betriebskostenabrechnungen getätigten wurden. Somit haben in den beiden Streitjahren jegliche Umstände gefehlt, die ein Mietverhältnis ausmachen. Ein bloßer Buchungsvorgang (hier: Verbuchung eines Jahresmiettertrags beim Jahresabschluss durch den Steuerberater gegen Verrechnungskonto des Gesellschafters) reicht in einem solchen Fall nicht aus, um rückwirkend für das abgeschlossene Jahr die steuerliche Wirkung eines Mietverhältnisses zu begründen.

Auf Grund der baulichen Verbindung mittels Mauerdurchbruchs (siehe die Rechnung der Baufirma vom 26. September 1998 samt den Bautagesberichten, wonach am 14. und 15. September 1998 ein Wanddurchbruch zwischen den Wohnungen Top 6 und 7 hergestellt wurde) geht der Unabhängige Finanzsenat von einer Nutzung beider Wohnungen durch HR

und seiner Familie aus. Wenn HR in der mündlichen Verhandlung am 11. März 2008 behauptet hat, er selbst habe den Mauerdurchbruch nach fünf Tage wieder mit Gipskartonplatten geschlossen, so wird dem kein Glauben geschenkt, weil es der Lebenserfahrung widerspricht, einen Mauerdurchbruch durch eine Baufirma herstellen zu lassen und diesen selbst wieder zu schließen, wenn – wie die zeitliche Nähe zwischen Durchbruch und Wiederverschließen von fünf Tagen nahe legen würde - von vornherein ein Plan zum sofortigen Wiederverschließen mittels Gipskartonplatten bestanden hätte. Das von HR vorgebrachte Motiv für den Mauerdurchbruch, dass nämlich nach 20 Jahren eine bessere Möglichkeit für den Verkauf der beiden Wohnungen bestünde (siehe die Niederschrift zur mündlichen Verhandlung vom 11. März 2008), wird als Zweckbehauptung beurteilt, weil keine allgemeinen Erfahrungswerte darüber bestehen, dass in zwanzig Jahren die Veräußerbarkeit einer Wohnungen mit 140 Quadratmetern Nutzfläche besser sein wird als jene von zwei Wohnungen mit jeweils 70 Quadratmetern Nutzfläche.

Das Finanzamt hat daher der Bw mangels betrieblicher Nutzung der beiden Wohnungen zu Recht den damit zusammenhängenden Ausgaben (Aufwendungen) die steuerliche Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben versagt. Ebenso rechtmäßig war mangels unternehmerischer Nutzung der beiden Wohnungen die Versagung des Vorsteuerabzugs.

Was das Vorbringen des HR in seinem Schreiben an das Finanzamt vom 10. August 2009 betrifft, in dem vorgebracht wird, dass „die gesamte Geschäftstätigkeit, Verkauf von Handelswaren-T, Vermietungen, Ausbauten, Verwaltung, etc.“ seit 1999 in der S-Gasse abgewickelt worden sei (siehe auch das Vorbringen vom 14. Oktober 2009 in der mündlichen Verhandlung), so ist darauf zu verweisen, dass diese Behauptung von HR nach Kenntnisnahme des Verfahrensstandes nun erstmals – abgesehen von einer behaupteten Handelswaren-T-Lagerung in der Wohnung Top 6 im Jahr 2004 (siehe Schreiben vom 3. Februar 2009) - behauptet wird. Im Übrigen ist die steuerliche Geltendmachung von Kosten für eine zu privaten Wohnzwecken genutzte Wohnungen auch dann ausgeschlossen, wenn sie zu betrieblichen Zwecken mitbenutzt wird (§ 20 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 8 Abs. 2 KStG 1988); das Vorliegen von ausschließlich betrieblich genutzten Räumen bzw. eines Arbeitszimmers im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988 hat die Bw bzw. HR im gesamten abgabenbehördlichen Verfahren nicht dargetan. Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt, weshalb auch ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Die Körperschaftsteuerbescheide 1998 und 1999 vom 9. Oktober 2007 waren hinsichtlich des Verlustabzugs unter betragsmäßig richtiger Berücksichtigung der Verluste der Jahre 1996 und 1997 (gemäß Bescheide vom 5. April 2007) abzuändern.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 14. Oktober 2009