



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 4. September 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes C, vertreten durch FA, vom 5. August 2008 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002, 2003, 2004 und 2005 im Beisein der Schriftführerin nach der am 20. März 2013 in 4010 C, Bahnhofplatz 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002, 2003, 2005 und Einkommensteuer 2004 bleiben unverändert.

Der Bescheid betreffend Umsatzsteuer 2004 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

### Umsatzsteuer 2004

|  | 2004       |
|--|------------|
| <b>Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen</b> | 13.116,90  |
| <b>Summe Umsatzsteuer</b>                    | 1.829,96   |
| <b>Gesamtbetrag der Vorsteuern</b>           | - 2.574,62 |
| <b>Berichtigte Vorsteuern (§12 Abs. 10)</b>  | - 49,73    |

|                   |                 |
|-------------------|-----------------|
| <b>Gutschrift</b> | <b>- 794,39</b> |
|-------------------|-----------------|

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber erzielte in den Berufungsjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit sowie **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**.

Für die Jahre 2002 bis 2005 wurde eine **Betriebsprüfung** durchgeführt.

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 23. Juli 2008** wurde unter anderem Folgendes festgehalten:

#### **„3. Allgemeines**

Mit Kaufvertrag vom 16. Jänner 2002 erwarb der Berufungswerber von der Firma S L Stein & Bau GmbH (100% Gesellschafter und Geschäftsführer: Ing. A L, Vater des Berufungswerbers) um 247.087,64 € (3.400.000,00 ATS) die Liegenschaft B 18 in C.

Von März 2001 bis Mitte 2002 wurde das Gebäude umgebaut. Die Umbaukosten seien von der Firma Y L Bauconsulting GmbH (Konkurseröffnung 18. Juni 2004, 100% Gesellschafter und Geschäftsführer: Ing. A L) an den Berufungswerber weiter verrechnet worden. Die Finanzierung der Umbaukosten sei durch Schuldenübernahme (Darlehensverbindlichkeiten) der Firmen S L Stein & Bau GmbH und Y L Bauconsulting GmbH erfolgt.

Vermietung nach dem Umbau:

|                          | m <sup>2</sup> | Mieter  |
|--------------------------|----------------|---|
| Büroräumlichkeiten EG/KG | 53,27          | S L Stein & Bau GmbH und Y L Bauconsulting GmbH |
| Garage                   | 40,87          |   |
| Wohnung 1                | 68,42          | D L (Bruder)                                    |
| Wohnung 2                | 68,42          | Berufungswerber                                 |
| Wohnung 3                | 68,42          | G L (Großmutter)                                |
| Wohnung 5                | 181,72         | Ing. A L (Vater)                                |

|  |        |  |
|--|--------|--|
|  | 480,58 |  |
|--|--------|--|

Von den weiterverrechneten Umbaukosten sei die Vorsteuer in Höhe von 81.736,87 € in der Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2002 geltend gemacht worden.

Im Zuge einer USO-Prüfung für den Zeitraum Juli 2002 bis April 2003 sei (Erstattung einer mündlichen Selbstanzeige) – für den durch den Berufungswerber privat genutzten Anteil (14,37%) – eine Vorsteuerkürzung in Höhe von 12.075,59 € vorgenommen worden.

Im Zuge der Umsatzsteuerjahreserklärung für 2002 sei diese Vorsteuerkorrektur wegen untergeordneter Privatnutzung wieder rückgängig gemacht und gleichzeitig eine Eigenverbrauchsbesteuerung vorgenommen worden.

#### **4. Vermietung – USt**

##### **a) Büroräumlichkeiten EG/KG:**

Diese Räumlichkeiten seien bis Ende 2003/Anfang 2004 an die Firmen S L Stein & Bau GmbH und Y L Bauconsulting GmbH vermietet (Mietvertrag vom 1. Juni 2003) worden.

Aufgrund der besichtigten Kellerräumlichkeiten sei davon auszugehen, dass diese Räumlichkeiten im besten Fall von allen Mietern gemeinsam genutzt würden und worden seien (z.B. Waschmaschinen).

Die Kellerräumlichkeiten würden daher bei der Ermittlung des Anteiles nichtunternehmerische Nutzung (privat) und unternehmerische Nutzung außer Acht gelassen.

|                       | m <sup>2</sup> | in %  |
|-----------------------|----------------|-------|
| Büro EG (ohne Keller) | 14,84          | 3,36  |
| Garage                | 40,87          | 9,24  |
| Wohnung 1             | 68,24          | 15,43 |
| Wohnung 2             | 68,24          | 15,43 |
| Wohnung 3             | 68,24          | 15,43 |
| Wohnung 5             | 181,72         | 41,10 |
| davon Büro 4.OG       | 69,30          | 15,67 |
| Summe                 | 442,15         |       |

##### **b) Garage**

Die Garage sei laut Mietvertrag vom 1. Juni 2003 um einen monatlichen Mietzins von 77,24 € zuzüglich 20% USt an die Y L Bauconsulting GmbH vermietet worden. Anfang 2004 hätte die

Vermietung der Garage geendet. Laut Auskunft von Ing. A L (Niederschrift über die Befragung als bevollmächtigter Vertreter) würden sich derzeit Mülltonnen, Fahrräder sämtlicher Mieter und das Auto von D L, das von Ing. A L genutzt wird, in der Garage befinden.

Ein Mietvertrag für die Garage würde weder mit D L, noch mit Ing. A L existieren. Die Garage werde daher nach Ansicht der Prüferin seit 2004 privat genutzt.

Ab 2004 würde daher eine Änderung der Verhältnisse iSd § 12 Abs. 10 UStG 1994 vorliegen und es sei eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen. Die Kosten für die Garage würden anhand der vorgelegten verbuchten Umbaukosten abzüglich Aufwendungen, die der Wohnung von Ing. A L zuzuordnen seien, sowie einem – im Schätzungsweg ermittelten Abschlag – für die etwas geringeren Baukosten der Garage geschätzt.

Die Entnahme bedinge eine Änderung der Verhältnisse, sodass die Vorsteuerberichtigung für den gesamten restlichen Berichtigungszeitraum vorzunehmen sei. Die Garage werde ab 2004 für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen (private Nutzung durch D L bzw. Ing. A L), entnommen. Die Berichtigung der Vorsteuer hätte mit 8/10 der geltend gemachten Vorsteuerbeträge (bzw. der im Schätzungsweg ermittelten auf die Garage entfallenden Vorsteuerbeträge) zu erfolgen.

|  | Kosten netto |
|--|--------------|
| Saldo lt. Konto 5301 Baukosten C 2001                    | 312.309,46   |
| Saldo lt. Konto 5301 Baukosten C 2002                    | 90.596,91    |
| Summe  | 402.906,37   |
| abzgl. Rechnungen 100% Ing. A L siehe Punkt 3 f          | -18.317,28   |
|  | 384.589,09   |
| 30% Abschlag für geringere Baukosten Garage              | -115.376,73  |
|  | 269.212,36   |
| davon 9,24 % Garage                                      | 24.875,22    |
| geltend gemacht Vorsteuer im Zusammenhang mit der Garage | 4.975,04     |
| 8/10 Vorsteuerberichtigung 2004                          | 3.980,04     |

#### **d) Wohnung 5 - Ing. A L:**

Mit Mietvertrag vom 1. Juni 2003 sei die Wohnung im Ausmaß von 181,72m<sup>2</sup> um ein monatliches Mietentgelt von 526,99 € zuzüglich 10% USt (brutto 579,70 €) an den Vater des Abgabepflichtigen Ing. A L vermietet worden.

Laut vorgelegtem Mietvertrag sei der Mietzins monatlich jeweils im Vorhinein zwischen Ersten und Fünften eines Monats auf ein vom Vermieter namhaft zu machendes Bankkonto zu bezahlen. Unter Siebentens „Sonstige Bestimmungen, Kosten“ sei weiters vereinbart, dass Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages nur dann gültig seien, wenn sie in schriftlicher Form erfolgen würden.

Zahlungen auf das Bankkonto des Berufungswerbers (im Jahr 2003):

|                    |             |
|--------------------|-------------|
| 9. Jänner 2003     | 1.200,00 €  |
| 4. April 2003      | 10.836,46 € |
| 26. September 2003 | 500,00 €    |
| 3. Dezember 2003   | 514,54 €    |

Laut Zeugeneinvernahme von Ing. A L (betreffend Mietverhältnis) würde es sich bei diesen Zahlungen um Mietvorauszahlungen handeln. Schriftliche Vereinbarungen bezüglich der Verrechnung würden nicht existieren.

Ab März 2005 seien die Mieteinnahmen nur mehr buchhalterisch erfasst worden, weil unterstellt werde, dass die von Ing. A L bezahlten Hausbetriebskosten dieselbe Höhe aufweisen würden, als die vereinbarte Miete. Die Hausbetriebskosten seien von Ing. A L bis 2006 bar bezahlt worden. Seit 2007 würden die Hausbetriebskosten vom privaten Bankkonto von Ing. A L überwiesen.

Schriftliche Vereinbarungen bezüglich der Verrechnung würden nicht existieren. Laut Auskunft würde es jedoch mündliche Vereinbarungen geben, dass die von Ing. A L bezahlten Hausbetriebskosten auf die Miete anzurechnen seien.

Laut Niederschrift (betreffend Mietverhältnis) sei vom steuerlichen Vertreter unterstellt worden, dass die bezahlten Betriebskosten in den geschuldeten Mietkosten Deckung finden würden. Eine tatsächliche Gegenverrechnung sei jedoch nicht erfolgt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH seien Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung);
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Wie bereits oben ausgeführt, würde ein schriftlicher Mietvertrag existieren, in dem grundsätzlich klare Vereinbarungen betreffend der wesentlichen Punkte wie Bestandsgegenstand, Miethöhe, Betriebskosten sowie auch Fälligkeit der wiederkehrend zu entrichtenden Bestandszinszahlungen festgehalten worden seien. Der Mietvertrag mit Ing. A L

unterscheide sich nicht wesentlich von den Mietverträgen, die im Prüfungszeitraum mit Familienfremden abgeschlossen worden seien. Jedoch seien die im Mietvertrag schriftlich vereinbarten Modalitäten nicht eingehalten worden und entsprechende schriftliche Änderungen oder Ergänzungen, wie sie der Mietvertrag für die Gültigkeit derselben ausdrücklich verlangen würde, würde es nicht geben.

Die Übernahme von Verbindlichkeiten des Bestandgebers als Ausgleich für das jeweilige Mietentgelt ohne konkrete Festlegung der wechselseitigen Zahlungsverpflichtungen würden aber - auch nach Ansicht des VwGH (24.2.1999, 96/13/0201) - zwischen Fremden nicht vereinbart werden.

Anzumerken sei an dieser Stelle auch, dass Ing. A L auch die monatlichen Betriebskostenvorauszahlungen von G L und D L (Barzahlungen an Ing. A L) für die Zahlung der laufenden Hausbetriebskosten zur Verfügung gestanden seien und dass daher auch diese Beträge in der Gegenverrechnung berücksichtigt hätten werden müssen. Aufgrund des dargestellten Sachverhaltes würde das Mietverhältnis nach Ansicht des Finanzamtes einem Fremdvergleich nicht standhalten und es sei somit von einer privaten Veranlassung der Leistungsbeziehung auszugehen. Das Mietverhältnis sei daher steuerlich nicht anzuerkennen. Die geltend gemachten Vorsteuern iZm dem Mietverhältnis Ing. A L seien daher entsprechend zu kürzen (zur Begründung Vorsteuerkürzung siehe unten), die bisher erklärten Einnahmen sowie die geltend gemachten Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Mietverhältnis seien entsprechend zu vermindern.

Ab März 2005 sei der bisher von Ing. A L verwendete 4. Stock (als Teil der Wohnung 5) als Geschäftsräumlichkeiten an Dr. K vermietet worden (Mietvertrag vom 27. Mai 2004). Die laut Buchhaltung erfasste Miete von Ing. A L sei im Verhältnis der Fläche auf brutto 356,39 € (netto 323,99 €) reduziert worden. Das Mietverhältnis mit Dr. K sei per 31. Mai 2006 wieder aufgelöst worden.

Vorsteuer:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 war die Vermietung von Grundstücken im Juli 2002 unecht befreit. Ausgenommen von dieser unechten Befreiung war die Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Wohnzwecke mit Ausnahme des Eigenverbrauches. Der Eigenverbrauch ist daher in der für Juli 2002 gültigen Rechtslage unecht befreit. Gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 ist der Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen, soweit die bezogenen Gegenstände oder sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet werden, ausgeschlossen.

Der Vorsteuerabzug würde daher auch für die von Ing. A L genutzte Wohnung nicht zustehen, da das Mietverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen sei.

Die Vorsteuerbeträge, die nach Ansicht des Finanzamtes eindeutig dem Mietverhältnis Ing. A L

bzw. diesem privat genutzten Bestandsgegenstand zugeordnet werden können, seien zu 100% zu kürzen. Aufgrund der vorgelegten Buchhaltungskosten (verbuchte Baukosten der Y L Bauconsulting GmbH) seien folgende Positionen eindeutig diesem Bestandsgegenstand zuzuordnen:

|                  |                                 |                    |
|------------------|---------------------------------|--------------------|
| 27. Juni 2001    | Balkon                          | 6.073,30 €         |
| 25. Juli 2001    | Erweiterung Dachausbau          | 873,18 €           |
| 2. Jänner 2002   | Erweiterung Dachausbau          | 1.877,14 €         |
| 2. Jänner 2002   | 13 m Edelstahlgeländer          | 2.347,31 €         |
| 22. Februar 2001 | Stahlstiege Dachausbau Geländer | 4.034,50 €         |
| 15. Oktober 2001 | Erweiterung Dachausbau          | 1.295,03 €         |
| 1. Oktober 2001  | 10 lfm Nirogeländer             | 1.816,82 €         |
|                  | <b>Summe</b>                    | <b>18.317,28 €</b> |
|                  | geltend gemachte Vorsteuer      | 3.663,46 €         |
|                  | <b>Vorsteuerkürzung</b>         | <b>3.663,46 €</b>  |

Die übrigen zu kürzenden Vorsteuerbeträge seien im anteiligen Ausmaß ermittelt worden:

|   |                  |
|---|------------------|
|   | Kosten netto     |
| Saldo laut Konto 5301 Baukosten C 2001      | 312.309,46       |
| Saldo laut Konto 5301 Baukosten C 2002      | 90.596,91        |
| Summe                                       | 402.906,37       |
| abzgl. Rechnungen 100% Ing. A L             | -18.317,28       |
|   | 384.589,09       |
| davon 41,10% Wohnung Ing. A L               | 158.066,11       |
| geltend gemachte Vorsteuer Wohnung Ing. A L | 31.613,22        |
| <b>Vorsteuerkürzung 2002</b>                | <b>31.613,22</b> |

Ab März 2005 sei ein Teil der Wohnung - wie oben bereits ausgeführt - als Büro vermietet worden.

Gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 ist die Vorsteuer zu berichtigen, wenn sich für eine Liegenschaft die Verhältnisse ändern. Die Vorsteuer ist daher 2005 um 1/10 der im Schätzungsweg ermittelten auf die Büroräumlichkeiten entfallenden Vorsteuerbeträge zu berichtigen.

|  | Kosten netto     |
|--|------------------|
| Saldo laut Konto 5301 Baukosten C 2001 | 312.309,46       |
| Saldo laut Konto 5301 Baukosten C 2002 | 90.596,91        |
| Summe                                  | 402.906,37       |
| abzgl. Rechnungen 100% Ing. A L        | -18.317,28       |
|  | 384.589,09       |
| davon 15,67% Büro 4.OG                 | 60.265,11        |
| Vorsteuerbeträge Büro 4.OG             | 12.053,02        |
| <b>1/10 Vorsteuerberichtigung 2005</b> | <b>-1.205,30</b> |

### Wohnung 5

Für die durch Ing. A L genutzten Räumlichkeiten hätte die Liebhabereibetrachtung zu unterbleiben. Wie oben ausführlich dargestellt, würde dieses Mietverhältnis nach Ansicht des Finanzamtes einem Fremdvergleich nicht standhalten. Die entsprechend bisher erklärten Einnahmen und geltend gemachten Werbungskosten seien daher zu kürzen.

Die geltend gemachten Werbungskosten (ausgenommen AfA) würden entsprechend dem ermittelten Nutzungsanteil (bis Februar 2005 41,10%, ab März 2005 25,43%) gekürzt.

**b) bis g)** betrifft nicht streitgegenständliche Gebäudeteile - hier nicht dargestellt.

### h) Garage

Sowohl der Büroraum im EG als auch die Garage seien bis 2004 an die Firma Y L Bauconsulting GmbH vermietet worden.

Die Garage werde seit 2004 privat für den PKW von D L verwendet. Ein Mietvertrag würde nicht existieren. Eine Mietzahlung sei ebenfalls nicht erfolgt. Die Garage werde daher privat verwendet. Die Werbungskosten seien daher ab Mitte 2004 entsprechend zu kürzen.

### Zeugeneinvernahme Ing. A L:

Am **6. März 2008** wurde Ing. A L als **Zeuge** vernommen - betreffend Mietverhältnis mit dem Berufungswerber und niederschriftlich festgehalten:



*„Wie sind die Mieten bezahlt worden (Abbuchungsauftrag, Barzahlung)? Regelmäßig oder unregelmäßig?*

*Die Mieten wurden bar bezahlt. Die Mieten wurden unregelmäßig bezahlt.*

*Gibt es einen Nachweis über die Mietzahlungen (bzw. Abhebungen vom Konto)?*

*Ich habe die Hausbetriebskosten bezahlt und diese Zahlungen wurden anschließend gegenverrechnet. Die Zahlungen an die C AG (Strom, Gas, Abfall und Wassergebühren) wurden bar bei der C AG von mir eingezahlt. Seit circa 2007 ist eine Barzahlung nicht mehr möglich, seither überweise ich diese Zahlungen von meinem privaten Bankkonto. In den Anfängen 2002 bis glaublich 2003 wurden die Betriebskosten zuerst von den GmbHs bezahlt und an meinen Sohn verrechnet.*

*Wie erfolgt die Gegenverrechnung?*

*Vom steuerlichen Vertreter wurde unterstellt, dass die Betriebskosten in den geschuldeten Mietkosten Deckung finden.*

*Im Jahr 2003 erfolgten folgende Mietzahlungen:*

*9. Jänner 2003: 1.200,00 €*

*4. April 2003: 10.836,46 €*

*26. September 2003: 500,00 €*

*3. Dezember 2003 514,54 €*

*Worum handelt es sich bei diesen Zahlungen (Investitionszuschuss, Mietvorauszahlungen)?*

*Wie setzen sich die einzelnen Zahlungen zusammen? Gibt es zu diesen Zahlungen (schriftliche) Vereinbarungen?*

*Der Betrag in Höhe von 10.836,46 € stellt eine Ratenzahlung für den Hauskredit dar, die ich für meinen Sohn übernommen habe und als Mietvorauszahlung berücksichtigt worden ist. Bei den weiteren Zahlungen handelt es sich vermutlich um Hausbetriebskosten, die ich für meinen Sohn überwiesen habe.*

*Schriftliche Vereinbarungen bezüglich der Verrechnung gibt es nicht. Eine Schriftlichkeit im Zeitpunkt der Zahlung gibt es zwischen mir und meinem Sohn nicht. Es gibt mündliche Vereinbarungen, dass die von mir bezahlten Beträge bzw. Betriebskosten von mir auf die Miete angerechnet werden.*

*Wird die Verrechnung zwischen Ihnen und Ihrem Sohn jährlich schriftlich vorgenommen?*

*Vom steuerlichen Vertreter wurde eine Aufstellung vorgelegt und jährlich im Rahmen des Jahresabschlusses besprochen. Mein Sohn studiert seit 2004 in Graz, er ist überwiegend im Ausland, diese Besprechungen wurden dann von mir alleine abgehalten.*

*Gibt es für 2006 und 2007 schon derartige Aufstellungen?*

*Nein, diese Aufstellungen werden jährlich im Rahmen des Jahresabschlusses erstellt.*

*Wann erfolgte von Ihnen die nächste Mietzahlung?*

*Ab März 2005 wurden Einnahmen buchhalterisch erfasst, weil unterstellt wird, dass die Betriebskosten dieselbe Höhe aufweisen, als die vereinbarte Miete. Wie es 2006 und 2007 aussieht, kann ich derzeit nicht sagen. Wenn etwas bezahlt wurde, wurde dies belegmäßig erfasst (A4 Heft Vermietung).*

*Wie hoch war Ihre Miete ab März 2005? Kam es zu einer Reduktion der Miete? Welche Vereinbarungen gibt es zu einer möglichen Mietreduktion (mündlich oder schriftlich)?*

*Ab März 2005 wurde der von mir bisher verwendete Stock 4 an Dr. K vermietet. Ich nutzte nur mehr den 5. Stock im Ausmaß von ungefähr 110 m<sup>2</sup>. Die Miete wurde im Verhältnis der Fläche reduziert.*

*Mein Mietvertrag wurde nicht korrigiert. Ein Mietvertrag mit Dr. K existiert. An Dr. K waren die Räumlichkeiten möbliert als Büro vermietet. Seit dem Auszug von Dr. K waren die Räumlichkeiten nicht mehr vermietet. Jetzt planen wir, die Räumlichkeiten zu einer Wohnung umzubauen.*

*Haben Sie neben ihren Mietzahlungen auch Betriebskostenvorauszahlungen geleistet? Wenn ja, für welche Zeiträume?*

*Laut Angaben des steuerlichen Vertreters sind in der Einnahmen-Überschussrechnung Betriebskosten als Einnahmen glaublich ab 2004 angesetzt. Eine Zahlung dafür an meinen Sohn hat nicht stattgefunden. Hinsichtlich der Verrechnung wird auf die obigen Ausführungen hingewiesen.*

*Haben Sie seit Beginn des Mietverhältnisses Betriebskostenabrechnungen erhalten? Wenn ja, für welche Zeiträume?*

*Bis zum Jahr 2003 erfolgte die Betriebskostenabrechnung durch den steuerlichen Vertreter. Ab 2004 wurde besprochen, dass die Betriebskostenabrechnungen von Ing. A L vorgenommen werden. Diese wurden verspätet vorgenommen, da die Jahresabrechnungen der C AG erst so spät erfolgten. Die Betriebskostenabrechnungen für 2004 und 2005 wurden im Jahr 2006 vorgenommen.*

*Die Betriebskostenabrechnungen für 2006 und 2007 werden vom Berufungswerber erstellt, wenn er aus dem Ausland zurück ist.*

*Hinsichtlich Dr. K und Frau Kl wurden die Betriebskostenabrechnungen bei der Kaution anlässlich der Beendigung der Mietverhältnisse abgezogen."*

Ebenfalls am **6. März 2008** wurde Ing. A L als bevollmächtigter Vertreter vom Berufungswerber **niederschriftlich vernommen** wie folgt:

*„Wer vergibt die Wohnungen?*

*Mein Sohn gibt die Zeitungsannoncen auf. Die Wohnungsbesichtigung erfolgt in meiner Anwesenheit. Wenn es mehrere Interessenten gibt, schlage ich meinem Sohn zwei davon vor und er entscheidet, wer die Wohnung mieten kann. Die Unterfertigung des Mietvertrages erfolgt durch den Berufungswerber.*

*Wer vereinbart die Miethöhen?*

*Mein Sohn ist verantwortlich für die Höhe der Miete.*

*Wer kassiert die Mieten?*

*Die Mieten der fremden Mieter und von D L werden auf das Bankkonto meines Sohnes überweisen.*

*Wer überwacht den Mieteingang?*

*Den Eingang überwacht mein Sohn. Die bar bezahlten Mieten werden von mir kassiert. Die 100,00 € monatliche Betriebskosten von D L kassiere ich, weil ich der Sachwalter bin. Hinsichtlich der 100,00 € findet kein Geldfluss statt. Ich betreue meinen Sohn vollständig, weil ich sein Vormund bin und zu seinem Sachwalter bestellt bin.*

*Welche Betriebskosten für die Mieten werden zuerst vom Vermieter bezahlt?*

*Den Wohnungsstrom zahlt jeder Mieter selbst, alle anderen Betriebskosten (Strom, Heizung, Gas, Wasser, Lift) werden zuerst dem Hauseigentümer in Rechnung gestellt.*

*Werden diese Betriebskosten weiter verrechnet?*

*In diesem Zusammenhang wird auf die Niederschrift mit Ing. A L als Zeuge verwiesen. Die Betriebskostenabrechnungen 2004 und 2005 werden vorgelegt bzw. eine Rekonstruktion, weil der Belegordner 2006 und 2007 verloren gegangen ist.*

*Wie waren die Vereinbarungen mit G L? Welche Aufzeichnungen wurden geführt? Wann wurde bezahlt? Wie regelmäßig wurde bezahlt?*

*Die Zahlungen erfolgten regelmäßig monatlich bar an mich. Die Zahlungen wurden für die laufenden Kosten vom Haus verwendet. Betriebskosten wurden in Höhe von 100,00 € gemeinsam mit der Miete monatlich vorausbezahlt.*

*Zum vorgelegten Beleg kann ich angeben, dass vermutlich ich die Miete der Mutter bar auf das Privatkonto des Berufungswerbers einbezahlt habe und er dann eine Überweisung auf das Mietenkonto durchgeführt hat.*

*Aufzeichnungen wurden bei Bezahlung der Miete nicht geführt.*

*Die Belege werden von mir gesammelt. Frau Kr trägt die Beträge in das Heft „Vermietung“ ein und ermittelt eine vorläufige Umsatzsteuerlast. Anschließend erfolgt die Übermittlung an den steuerlichen Vertreter, der die Einträge überprüft und gegebenenfalls ergänzt.*

*Von wem wird die Garage genutzt?*

*In der Garage befinden sich die Mülltonnen, Fahrräder sämtlicher Mieter und ein Auto meines Sohnes D, das ich nutze.*

*Wie werden die Büroräumlichkeiten im Erdgeschoß seit 2004 genutzt?*

*Ursprünglich waren an die GmbHs 53 m<sup>2</sup> vermietet. Darin inkludiert ist der Keller mit rund 40 m<sup>2</sup>. Derzeit befindet sich im Keller Gerümpel. Die Bürofläche von 10 m<sup>2</sup> ist seit 2004 leer."*

Mit **Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2002, 2003, 2004 und 2005** vom 5. August 2008 wurde den Feststellungen der Betriebsprüfung gefolgt.

Mit Schreiben vom **4. September 2008** wurde gegen obige Bescheide **Berufung** eingereicht wie folgt:

**1. Garage (Punkt 4b laut Niederschrift vom 23. Juli 2008):**

Ab 2004 sei von der Betriebsprüfung eine Änderung der Verhältnisse iSd

§ 12 Abs. 10 UStG 1994 vorgenommen worden. Dies betreffe eine Vorsteuerberichtigung von 8/10 in Höhe von 3.980,04 € für das Jahr 2004. Es werde beantragt, dass die gesamte Vorsteuer der Errichtung der Garage anerkannt werde, bzw. bei Nichtanerkennung, dass der im Schätzungsweg ermittelte Abschlag von den Baukosten mit 30% (für geringere Baukosten) auf 80% erhöht werde.

Begründung:

Wie bereits oben erwähnt, werde beantragt, dass die gesamte Vorsteuer der Garage anerkannt werde, da diese von sämtlichen Mietern zu gleichen Teilen als Abstellmöglichkeit für z.B. Fahrräder, Gerümpel, usw. genutzt werden dürfe. Dass sich zum Zeitpunkt der Gebäudebesichtigung durch die Finanzverwaltung das Auto von D L in der Garage befunden hätte, wäre dem Berufungswerber als Vermieter nicht bekannt gewesen. Der Berufungswerber hätte bereits D L schriftlich zur Räumung des Autos gemahnt bzw. eine

angemessene Frist zur Räumung gesetzt.

Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass in der Garage für die Vermieter die Mülltrennung erfolgt sei bzw. dass die Fahrräder, Gerümpel, usw. abgestellt werden dürften, da es in den Wohnungen hierfür keine Räumlichkeiten gebe. Dies sei ausführlich mit den Mietern so vereinbart worden. Eine Mieterbefragung könne jederzeit durchgeführt werden. Bei Nichtanerkennung der gesamten Vorsteuer solle ein realistischer Bewertungsabschlag der Baukosten für die Garage vorgenommen werden. Dieser sei mit 30% laut Niederschrift eindeutig zu hoch festgelegt. Die Garage sei nach dem Erwerb des Gebäudes kaum baulich verändert worden. Es sei nur ein neues größeres Garagentor eingebaut worden. An der sonstigen Bausubstanz seien keine Änderungen vorgenommen worden. Es sei kein neuer Verputz des Mauerwerks erfolgt, der Bodenbelag sei noch im ursprünglichen Zustand, usw.. Es werde somit beantragt, dass der Abschlag für die geringeren Baukosten für die Garage mit 80% festgelegt werde. Gegebenenfalls werde nochmals um einen Besichtigungstermin der Garage gebeten, damit auf die unveränderte Bausubstanz hingewiesen werden könne.

## **2. Mietverhältnis Ing. A L (Punkt 4d laut Niederschrift vom 23. Juli 2008):**

Das Mietverhältnis des Berufungswerbers mit Ing. A L sei von der Betriebsprüfung aufgrund der fehlenden Fremdüblichkeit nicht anerkannt worden. Dadurch würde es zu einer Nichtanerkennung der Vorsteuer im Jahr 2002 in Höhe von 35.276,68 € kommen. Es werde beantragt, dass das Mietverhältnis zur Gänze anerkannt werde, und somit die gesamte Vorsteuer der Baukosten in Höhe von 3.663,46 €; somit insgesamt in Höhe von 35.276,68 €.

Begründung:

Das Mietverhältnis zwischen dem Berufungswerber und Ing. A L sei mit einem fremdüblichen Mietvertrag von einem Notar begründet worden. Mit den anderen Mietern seien ebenfalls diese Mietverträge abgeschlossen worden. Der Berufungswerber hätte Wert darauf gelegt, dass die Mietverhältnisse auch zwischen den Familienmitgliedern ordentlich geregelt seien. Ing. A L hätte am 1. Mai 2003 seine Wohnung bezogen. Aufgrund von kurzfristigen Finanzierungsengpässen seien im Jahr 2003 von Ing. A L a-conto-Zahlungen wie folgt geleistet worden:

|             |                    |
|-------------|--------------------|
| 1.200,00 €  | 9. Jänner 2003     |
| 10.836,46 € | 4. April 2003      |
| 500,00 €    | 26. September 2003 |
| 514,54 €    | 3. Dezember 2003   |

Diese a-conto-Zahlungen in Höhe von insgesamt 13.501,00 € seien mit den zukünftigen Mietforderungen von monatlich 579,69 € verrechnet worden. Diese Gegenverrechnung sei

schriftlich erfolgt und mit Jahresende von beiden Parteien bestätigt worden. Eine Aufstellung der Mietzahlungen und Rückstände jeweils zu Jahresende sei der Betriebsprüfung auch vorgelegt worden.

Der Verrechnungsstand von Ing. A L hätte konkret betragen:

|            |                     |
|------------|---------------------|
| 8.413,49 € | per 31. Jänner 2003 |
| 718,62 €   | per 31. Jänner 2004 |

Im Jahr 2005 sei für Jänner und Februar noch keine Zahlung der Miete erfolgt, da diese mit dem oben angeführten Guthaben verrechnet worden wäre. In den Rückständen sei auch die Betriebskostenabrechnung für das Jahr 2003 vom 31. Dezember 2004 in Höhe von 2.301,70 € berücksichtigt worden. Somit würde festgehalten werden, dass entgegen der Behauptung der Betriebsprüfung bis zum 31. März 2005 sehr wohl eine schriftliche Gegenverrechnung zwischen Mieter und Vermieter erstellt worden wäre. Das steuerliche Mietverhältnis sei zumindest bis 31. März 2005 anzuerkennen.

Ende 2004 sei der Berufungswerber von C nach Graz übersiedelt, um dort zu studieren. Er hätte seinen Vater beauftragt, sich um die Vermietung zu kümmern. Jedoch würden sämtliche Verrechnungen, Betriebskostenabrechnungen, Mietverhandlungen, usw. nur mit Rücksprache mit dem Berufungswerber erledigt werden. Aus zeitlichen Gründen (mehrere Auslandsaufenthalte) seien verschiedene Maßnahmen erst verspätet vorgenommen worden. So sei die Betriebskostenabrechnung für die Jahre 2004 und 2005 gemeinsam am 30. November 2006 erfolgt. Weiters seien sämtliche Mieten aufgrund der Indexklauseln in den Mietverträgen erst mit Jänner 2008 angepasst bzw. mit 19. Dezember 2007 nachverrechnet worden - für das Jahr 2007.

Weiters sei seit Beginn der Vermietung vom Berufungswerber die Führung von Aufzeichnungen der Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit der Vermietung mittels separaten Hefts angeordnet worden. Dieses Heft werde weder vom Mieter, noch vom Vermieter geführt, sondern von fremder dritter Seite. Der Betriebsprüfung sei dieses Heft bereits vorgelegt worden. Einerseits würde das Heft für die Aufzeichnungen und Ermittlung der Umsatzsteuerzahllasten dienen, und andererseits um sämtliche betrieblichen Einnahmen und Ausgaben für Betriebskostenabrechnungen, Gegenverrechnungen und Mietrückstände festzuhalten.

Im November 2008 würde der Berufungswerber sein Studium in Graz abschließen und sich wieder selbst um die Vermietung kümmern. Aufgrund der oben angeführten Aufzeichnungen im Heft werde wie in der Vergangenheit wiederum eine fremdübliche Gegenverrechnung vorgenommen werden.

Abschließend müsse darauf hingewiesen werden, dass im Zuge der Betriebsprüfung der

Berufungswerber nicht einvernommen worden sei. Ob der Berufungswerber ordentliche Aufzeichnungen führe, sei von der Betriebsprüfung nie in Betracht gezogen bzw. nicht eruiert worden.

Es werde eine mündliche Verhandlung vor dem Einzelreferenten beim Unabhängigen Finanzsenat beantragt.

Am **27. Oktober 2008** wurde folgende **Stellungnahme** durch die Betriebsprüfung abgegeben:

**Garage:**

Die Garage werde nach Ansicht des Finanzamtes seit Beendigung der Vermietung an die Y L Bauconsulting GmbH privat verwendet. Zu diesem Ergebnis sei das Finanzamt gekommen, aufgrund der schriftlichen Aussagen von Ing. A L (Niederschrift über die Befragung als Bevollmächtigter Vertreter des Berufungswerbers vom 6. März 2008, Arbeitsbogen Seite 241-244), sowie aufgrund der durchgeführten persönlichen Besichtigung am 6. März 2008.

In der angeführten Niederschrift hätte Ing. A L angegeben, dass die Garage seit Beendigung der Vermietung an die Y L Bauconsulting GmbH wie folgt benutzt worden wäre: *„In der Garage befinden sich Mülltonnen, Fahrräder sämtlicher Mieter und das Auto meines Sohnes D, das ich nutze.“*

Bei der durchgeführten Besichtigung sei festgestellt worden, dass in der Garage das Auto von D L sowie diverses Gerümpel (vorwiegend alte Möbel) gelagert worden wären. Bei dem Gerümpel bzw. den alten Möbeln hätte es sich um Möbel der im September 2006 verstorbenen Großmutter des Berufungswerbers gehandelt. Für ein Fahrrad oder auch mehrere Fahrräder würde in der Garage nicht mehr Platz gewesen sein.

Die Garage sei daher – nach Ansicht des Finanzamtes – nach Ende der Vermietung an die Y L Bauconsulting GmbH zur privaten Verwendung entnommen worden.

Der Berufungswerber hätte gewusst, dass eine Garage existieren würde. Laut Berufungsbegründung seien sämtliche Mieterverhandlungen nur in Rücksprache mit dem Berufungswerbers erledigt worden. Wenn der Berufungswerber nicht gewusst hätte, dass die Garage tatsächlich durch seinen Bruder bzw. seinen Vater (weil dieser das Fahrzeug des Sohnes benützt hätte) genutzt worden wäre, so stelle sich die Frage, warum die Garage dann in weiterer Folge nicht wieder vermietet worden wäre.

**Abschlag 30%:**

Die ursprünglichen Rechnungen für den Umbau (Sanierung) hätten sich in der Buchhaltung der Y L Bauconsulting GmbH befunden. Im Prüfungszeitraum wäre der alleinige Gesellschafter (und Geschäftsführer) Ing. A L gewesen. Über das Vermögen der Y L Bauconsulting GmbH sei mit Beschluss des Landesgerichtes vom 18. Juni 2004 der Konkurs eröffnet worden. Im Zuge der Betriebsprüfung seien nur die Rechnungen über die weiterverrechneten Baukosten

(Arbeitsbogen Seite 18-19) sowie die Buchhaltungskonten der Y L Bauconsulting GmbH (Arbeitsbogen Seite 12-16) vorgelegt worden. Eine wirkliche Zuordnung aufgrund des Buchungstextes hätte im Hinblick auf die Kosten der Garage nicht erfolgen können. Die Kosten für die Sanierung der Garage hätten daher geschätzt werden müssen.

Die Belege hätten sich aufgrund des noch offenen Konkursverfahrens beim Masseverwalter befunden, doch wäre es Ing. A L möglich gewesen, diese Belege in Kopie zu besorgen und vorzulegen.

Welche Arbeiten genau erledigt worden wären und welche Kosten angefallen seien, könne daher aufgrund der Nichtvorlage der Baurechnungen nicht nachvollzogen werden. Die Baukosten bzw. die Kosten des Umbaus, die auf die Garage entfallen, seien daher entsprechend zu schätzen gewesen.

### **Mietverhältnis Ing. A L**

Das Vorliegen eines fremdüblichen Mietvertrages sei seitens des Finanzamtes nicht bestritten worden. Allerdings seien die im Mietvertrag vereinbarten Bedingungen – im Gegensatz zu den anderen Mietverhältnissen – nicht eingehalten worden.

So sei im Mietvertrag z.B. unter „Sonstige Bestimmungen, Kosten“ ausdrücklich vereinbart worden, dass „Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages nur dann gültig sind, wenn sie in schriftlicher Form erfolgen.“

Wie bereits in der Niederschrift ausgeführt, würde es derartige schriftlich Vereinbarungen für die „Mietvorauszahlungen“ nicht geben.

Auch die Überweisungen würden zum Teil keinen Verwendungszweck aufweisen. Nach Ansicht des Finanzamtes könne zum einen nicht nachvollzogen werden, aus welchem Rechtsgrund (z.B. Baukostenzuschuss, Kaution) die Zahlungen tatsächlich geleistet worden wären. Zum anderen würde eine Mietvorauszahlung in dieser Höhe mit einem fremden Mieter – wie auch im Mietvertrag ausdrücklich gefordert – schriftlich vereinbart worden sein.

Folgende Aufstellung sei seitens des steuerlichen Vertreters als „Verrechnung“ übergeben worden (siehe Arbeitsbogen Seite 66):

| Ing. A L | Jahr | Sollmiete                    | bezahlt   | Rückstand |
|----------|------|------------------------------|-----------|-----------|
|          | 2003 | 4.637,51                     | 13.051,00 | -8.413,49 |
|          | 2004 | 7.694,87 (inkl. BK 2.301,70) | 0,00      | -718,62   |

Der Betrag Sollmiete 2003 setze sich aus der monatlichen Miete brutto laut Mietvertrag 579,70 € für die Monate Mai bis Dezember 2003 zusammen.

Im Betrag Sollmiete 2004 seien 2.301,70 € Betriebskosten enthalten. Es handle sich dabei um die Betriebskostenabrechnung für das Jahr 2003 vom 31. Dezember 2004. Ziehe man diesen



Betrag von der Sollmiete ab, so würden 5.393,17 € für die Miete (Jänner bis Mai 579,70 €, ab Juni aufgrund verringerter Mietfläche 356,39 €) verbleiben. Nicht berücksichtigt worden wären bei dieser Aufstellung jedoch die Betriebskostenvorauszahlungen im Jahr 2004 in Höhe von monatlich 100,00 €, sowie die durch Ing. A L bezahlten Hausbetriebskosten. Laut Auskunft von Ing. A L seien die Betriebskostenvorauszahlungen zwar nicht tatsächlich bezahlt worden, aber dafür seien die Hausbetriebskosten von ihm bar bzw. seit circa 2007 von dem privaten Bankkonto des Ing. A L bezahlt worden.

Ab März 2005 seien die Einnahmen (Mietschuld und Betriebskostenvorauszahlungsschuld) betreffend Ing. A L buchhalterisch erfasst worden, weil unterstellt werde, dass die von diesem bezahlten Hausbetriebskosten dieselbe Höhe aufweisen würden, als die vereinbarte Miete. Laut Niederschrift mit Ing. A L hätte es mündliche Vereinbarungen gegeben, dass die von ihm bezahlten Betriebskosten (sonstige Ausgaben) an die Miete angerechnet werden würden. Eine tatsächliche Verrechnung (geschuldete Miete und Betriebskostenvorauszahlungen) mit den von Ing. A L tatsächlich bezahlten Hausbetriebskosten sei nicht erfolgt. Das würde heißen, es sei nicht festgestellt worden, ob Ing. A L etwas nachzahlen müsse (weil die von ihm tatsächlich bezahlten Betriebskosten geringer gewesen wären als die geschuldete Miete zzgl. Betriebskostenvorauszahlungen) oder umgekehrt eine Rückzahlung an Ing. A L stattfinden hätte müssen (weil die tatsächlich bezahlten Betriebskosten Höhe ausgefallen wären, als die geschuldete Miete zzgl. Betriebskostenvorauszahlung).

Außerdem hätte Ing. A L für die Bezahlung der Hausbetriebskosten auch die laut Auskunft von ihm bar kassierten Betriebskostenvorauszahlungen der Mieter D L und G L zur Verfügung gehabt. Auch diese Beträge hätten in der Verrechnung „tatsächlich bezahlte Betriebskosten und geschuldete Miete zzgl. Betriebskostenvorauszahlung“ ihre Berücksichtigung finden müssen.

Nach einer Entscheidung des VwGH (24.2.1999, 96/13/0210) würden Übernahmen von Verbindlichkeiten des Bestandgebers, wie im vorliegenden Fall, als Ausgleich für das jeweilige Mietentgelt ohne konkrete Festlegung der wechselseitigen Zahlungsverpflichtungen zwischen Fremden zweifellos nicht vereinbart werden.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei das Mietverhältnis von Beginn an nicht anzuerkennen, da es nicht fremdüblich gestaltet gewesen wäre.

Zu der abschließenden Bemerkung, wonach der Berufungswerber nicht persönlich einvernommen worden wäre, werde Folgendes angemerkt:

Die Anmeldung zur Betriebsprüfung sei telefonisch erfolgt beim steuerlichen Vertreter. Im Zuge der Betriebsprüfung sei eine persönliche Besprechung mit dem Berufungswerbers zwecks Abklärung diverser Fragen gewünscht gewesen. Daraufhin sei angegeben worden, dass sich der Berufungswerber im Ausland befinden würde, dass aber sein Vater Ing. A L

sämtliche Fragen als bevollmächtigter Vertreter beantworten würde können. Daraufhin sei seitens des Finanzamtes eine Vollmacht angefordert worden, die auch vorgelegt worden wäre. Erst nach Vorlage dieser Vollmacht sei Ing. A L zur Vermietung befragt worden.

Nichtsdestotrotz sei dem steuerlichen Vertreter gegenüber mehrmals die Einladung an den Berufungswerbers ausgesprochen worden, dieser möge sich doch bei einem seiner Österreichbesuche bei der Prüferin melden (Telefonnummer und E-Mail wären dem steuerlichen Vertreter wie auch Ing. A L bekannt gewesen). So sei das Besprechungsprogramm für die Schlussbesprechung Ende Mai an den steuerlichen Vertreter übermittelt worden. Die tatsächliche Schlussbesprechung sei am 23. Juli 2008 erfolgt. Auch zur Schlussbesprechung selbst sei der Berufungsweber eingeladen worden. Dieser hätte sich weder in der Zeit zwischen dem Versand des Schlussbesprechungsprogrammes und der Schlussbesprechung selbst gemeldet, noch wäre er bei der Schlussbesprechung selbst anwesend gewesen.

Zu den Aufzeichnungen: Die Betriebsprüferin sei davon ausgegangen, dass, wenn im Zuge einer Betriebsprüfung sämtliche Unterlagen und Aufzeichnungen, die für steuerliche Belange von Bedeutung seien, abverlangt würden, diese dann auch vollständig vorgelegt werden würden.

Mit **Schreiben vom 5. Februar 2009** wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Berufungswerbers folgende **Gegenäußerung** zu obiger Stellungnahme abgegeben:

### **1. Garage:**

Jeder Mieter hätte das Recht auf Benützung der Garage für Abstellzwecke wie z.B. Fahrräder, Gerümpel, usw.. Im Zeitpunkt der Hausbesichtigung durch das Finanzamt sei das Gerümpel der verstorbenen Mieterin G L dort deponiert worden. Mittlerweile seien diese Möbel usw. zur Entsorgung abgeholt worden. Weiters wäre dem Berufungswerber nicht bekannt gewesen, dass sich das Auto von D L in der Garage befunden hätte.

D L sei jedoch ebenso ein Mieter und somit auch berechtigt, die Garage mitzubenzützen. Da die Garage ein Ausmaß von 40 m<sup>2</sup> hätte und es keinerlei Beschwerden über Platzmangel anderer Mieter gegeben hätte, hätte der Berufungswerber auch keinen Handlungsbedarf gesehen. Bei der Besichtigung des Hauses hätte dem Finanzamt aber auch auffallen müssen, dass es im ganzen Haus keine Abstellmöglichkeiten für die Mieter gegeben hätte. Da dies von den Mietern immer wieder kritisiert worden wäre, hätte sich der Berufungswerber dazu entschlossen, die Garage nach Beendigung der Vermietung an die Y L Bauconsulting GmbH nicht mehr weiter zu vermieten.

Die Kosten des Garagenumbaus würden mit den beiliegenden Unterlagen, die vom Berufungswerber eruiert worden wären, wie folgt nachgewiesen werden:

|                                    |                       |                           |
|------------------------------------|-----------------------|---------------------------|
| ER 124266 vom<br>17. Dezember 2001 | 2.772,27 €<br>(netto) | Firma Pramer Garagentor   |
| ER 211481 vom 23. Oktober 2001     | 1.816,82 €<br>(netto) | Firma BZB Mauerdurchbruch |
| Gesamtbaukosten Garage             | 4.589,09 €            |                           |

## 2. Mietverhältnis Ing. A L:

Ende des Jahres 2004 sei der Berufungswerber von C nach Graz umgesiedelt, um dort zu studieren. Wie in der Berufung vom 2. September 2008 bereits ausgeführt worden ist, sei eine Gegenverrechnung bis 31. März 2005 zwischen Mieter und Vermieter erstellt und beiderseits akzeptiert worden. Dass angeblich die Betriebskostenvorauszahlungen des Jahres 2004 bei dieser Abrechnung übersehen worden wären, und somit die Abrechnung nicht richtig erfolgt sei, könne dem Berufungswerber nicht angelastet werden. Es sei versucht worden, den Saldo zwischen Mieter und Vermieter beiderseits schriftlich zu dokumentieren.

Weiters würde der Berufungswerber darauf hinweisen wollen, dass weitere Schritte unternommen worden wären, die ein ordentliches fremdübliches Mietverhältnis bestätigen würden:

- am 30. November 2006 sei die Betriebskostenabrechnung für die Jahre 2004 und 2005 erfolgt;
- Indexanpassung sämtlicher Mieten sei mit 19. Dezember 2007 erfolgt.

Der Berufungswerber würde noch einmal ausdrücklich erwähnen wollen, dass er eine dritte Person seit Beginn der Vermietung damit beauftragt habe, ein separates Heft zu führen, in dem die Einnahmen und Ausgaben im Zusammenhang mit der Vermietung ersichtlich seien. Wie bereits in der Berufung erwähnt, hätte dieses Heft für die Ermittlung der Umsatzsteuerzahllasten, für die Berechnung von Betriebskostenabrechnungen und für die Ermittlung von Mietrückständen gedient.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 15. November 2010** wurde obige Berufung als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet:

### 1. Garage

Die Berufung richte sich gegen die in der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen zur Garage, wobei die im Jahr 2004 vorgenommenen Vorsteuerberichtigung im Ausmaß von 8/10 und in der betraglichen Höhe von 3.980,04 € bezüglich Änderung der Verhältnisse nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 angefochten werde.

Begründet wurde dies damit, dass die Garage von den Mietern zu gleichen Teilen benützt werden könne bzw. dass dem Vermieter nicht bekannt gewesen sei, dass sich unter anderem

das Auto von D L in der Garage befunden hätte.

Der Sachverhalt hätte jedoch zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung ergeben, dass sich private Möbel und Gerümpel in der Garage befunden hätten und zwar in einem Umfang, sodass von keiner Nutzung im Rahmen der Vermietung ausgegangen werden könne.

Die Ausführungen in der Berufung, dass die Mieter das Recht auf Benützung der Garage für Abstellzwecke hätte bzw. dass der Bruder schriftlich zur Räumung des Autos aufgefordert worden sei, würde zwar unbestritten sein, es trete aber dem tatsächlichen Sachverhalt nicht entgegen.

Zudem werde in der Berufung ausdrücklich dargelegt, dass sämtliche Mietverhandlungen nur in Rücksprache mit dem Berufungswerber erfolgt wären. Wenn nun der Abgabepflichtige nicht gewusst hätte, dass die Garage tatsächlich durch seinen Bruder bzw. seinen Vater benutzt worden wäre, so sei es ungewöhnlich und nicht nachvollziehbar, warum die Garage in weiterer Folge nicht weitervermietet worden sei.

Eine allfällige neuerliche Änderung der Nutzung der Garage beeinträchtige nicht die gegenständliche Vorsteuerberichtigung und sei nicht Gegenstand der Berufung.

Der Abschlag für geringere Baukosten Garage von 30% (115.376,73 €) werde im Zuge dieser Berufungserledigung auf 60% verdoppelt (230.753,46 €). Der Garagenanteil (9,24%) würde daher 14.214,41 € betragen, davon 20% USt 2.842,88 €, wovon gemäß

§ 12 Abs. 10 UStG 1994 8/10, das seien 2.274,31 € Vorsteuerberichtigung 2004

vorzuschreiben seien (bisherige Vorsteuerberichtigung 3.980,04 €, daher 1.705,73 €

Steuergutschrift). Im Übrigen wäre das Mehrbegehren abzuweisen gewesen, weil nur Belege über einen Teil der tatsächlichen (gesamten) Baukosten vorgelegt worden wären, wobei eine wirkliche Zuordnung aufgrund des Buchungstextes im Hinblick auf die Kosten der Garage nicht erfolgen hätte können. Die Kosten der Sanierung der Garage hätten daher nach § 184 BAO geschätzt werden müssen.

Im Zuge der Berufung seien vom Steuerberater zwei Rechnungen namhaft gemacht worden, wonach sich die Kosten der Garage zusammensetzen würden. Die Vorlage von zwei einzelnen Rechnungen sei jedoch nicht geeignet, die Kosten der Garage festzustellen, da im vorliegenden Belegwesen nicht überprüft hätte werden können, ob nicht auch auf anderen Rechnungen Leistungen, die eigentlich die Garage betreffen würden, verrechnet worden wären.

Außerdem seien auch Aufwendungen getätigt worden, die im Verhältnis auch die Garage betreffen würden (z.B. Abtransport von Bauschutt, Elektroinstallation und Ähnliches) und die aufgrund der Nichtvorlage der Rechnungen nicht feststellbar gewesen wären.

## **2. Mietverhältnis Ing. A L**

Im Zuge der Berufung sei ausgeführt worden, dass das Mietverhältnis mit Ing. A L

anzuerkennen sein würde und die gekürzten Vorsteuern in Höhe von 35.276,88 € wieder gutzuschrieben seien.

Als Begründung sei angeführt worden

1. dass ein notarieller Mietvertrag vorliege;
2. dass die geleisteten (Miet-)vorauszahlungen, die gegen künftige Mietforderungen gegengerechnet worden wären, nicht gegen die steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses wirken würden.
3. Erfolgte Betriebskostenabrechnung für 2004 und 2005.
4. Indexanpassung sämtlicher Mieten.

Es sei jedoch anzumerken, dass in der Berufung und den zwei Ergänzungsschreiben keine neuen Argumente und Nachweise erbracht worden wären, die zu einem anderen Sachverhalt, wie während der Betriebsprüfung erhoben, führen würden.

Ergänzend und unterstreichend zu den Ausführungen der Betriebsprüfung sei anzumerken, dass das Vorliegen eines fremdüblichen Mietvertrages nicht bestritten worden wäre. Allerdings seien die im Mietvertrag vereinbarten Bedingungen im Gegensatz zu anderen Mietverhältnissen nicht eingehalten worden.

So sei im Mietvertrag zum Beispiel unter 7. „Sonstige Bestimmungen, Kosten“ ausdrücklich vereinbart worden, dass Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages nur dann gültig seien, wenn sie in schriftlicher Form erfolgen würden.

Wie bereits in der Niederschrift ausgeführt, gebe es derartige schriftliche Vereinbarungen für die Mietvorauszahlungen nicht.

Auch die Überweisungen würden zum Teil keinen Verwendungszweck aufweisen. Nach Ansicht des Finanzamtes könne zum einen nicht nachvollzogen werden, aus welchem Rechtsgrund (z.B. Baukostenzuschuss, Kaution) die Zahlungen tatsächlich geleistet worden wären. Zum anderen würde eine Mietvorauszahlung in dieser Höhe mit einer anderen Miete, wie auch im Mietvertrag ausdrücklich gefordert, schriftlich vereinbart worden sein.

Es hätte mündliche Vereinbarungen gegeben mit Ing. A L, dass die von ihm bezahlten Betriebskosten (sonstige Ausgaben) auf die Miete angerechnet werden würden. Eine tatsächliche Verrechnung (geschuldete Miete und Betriebskostenvorauszahlungen) mit den von Ing. A L tatsächlich bezahlten Hausbetriebskosten sei nicht erfolgt. Das heißt, es sei nicht festgestellt worden, ob Ing. A L etwas nachzahlen müsse (weil die von ihm tatsächlich bezahlten Betriebskosten geringer gewesen wären, als die geschuldete Miete zuzüglich Betriebskostenvorauszahlungen) oder umgekehrt eine Rückzahlung an Ing. A L stattfinden hätte müssen (weil die tatsächlich bezahlten Betriebskosten höher ausgefallen wären, als die geschuldete Miete zuzüglich Betriebskostenvorauszahlung).

Außerdem würden Ing. A L für die Bezahlung der Hausbetriebskosten auch die laut Auskunft

von ihm bar kassierten Betriebskostenvorauszahlungen der Mieter D L und G L zur Verfügung gestanden sein. Auch diese Beträge würden in der Verrechnung „tatsächlich bezahlte Betriebskosten und geschuldete Miete zuzüglich Betriebskostenvorauszahlung“ ihre Berücksichtigung finden müssen.

Nach einer Entscheidung des VwGH vom 24.2.1999, [96/13/0201](#), würden Übernahmen von Verbindlichkeiten des Bestandgebers, wie im vorliegenden Fall, als Ausgleich für das jeweilige Mietentgelt ohne konkrete Festlegung der wechselseitigen Zahlungsverpflichtungen zwischen Fremden zweifellos nicht vereinbart werden. Nach Ansicht des Finanzamtes sei das Mietverhältnis von Beginn an nicht anzuerkennen, da es nicht fremdüblich gestaltet worden wäre.

Mit Schreiben vom **13. Dezember 2010** wurde der **Antrag auf Vorlage** der Berufung zur Entscheidung an den Unabhängigen Finanzsenat gestellt.

Darin wurde auf die in der Berufung vom 4. September 2008 gestellten Anträge verwiesen.

Am **3. Jänner 2011** wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Seitens des vorlegenden Finanzamtes wurde hierzu Folgendes ergänzt:

Es werde grundsätzlich auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung, die Niederschrift sowie die Stellungnahme der Prüferin verweisen.

Zum in der Berufung angeführten Punkt der persönlichen Einvernahme des Berufungswerbers werde auf die Stellungnahme der Prüferin verwiesen, in der ausgeführt werde, dass eine persönliche Besprechung mit dem Berufungswerber gewünscht worden wäre und dies auch so mehrmals dem steuerlichen Vertreter mitgeteilt und eine Einladung ausgesprochen worden wäre (auch zur Schlussbesprechung). Auch während Österreichaufenthalten hätte keine Kontaktaufnahme seitens des Berufungswerbers stattgefunden.

Eine wie in der Berufung geforderte Mieterbefragung sei nicht durchgeführt worden, da es sich um Familienmitglieder handle bzw. sei die im Prüfungszeitraum eingemietet Firma durch die Auskunftsperson L A vertreten. Die Großmutter wäre zum Zeitpunkt der Prüfung bereits verstorben gewesen.

Die gegenständliche Garage sei während der Betriebsprüfung besichtigt worden. Es hätte sich also ein gutes Bild gemacht werden können, wie die tatsächlichen Verhältnisse seien.

Korrekterweise gehe die Prüferin auch davon aus, dass, wenn im Zuge einer Betriebsprüfung sämtliche Unterlagen und Aufzeichnungen, die für steuerliche Belange von Bedeutung seien, abverlangt würden, diese dann auch vollständig vorgelegt würden. Wenn der Berufungswerber jemanden beauftragt hätte, noch weitere Unterlagen führen zu müssen, auch diese während der Prüfung vorgelegt würden. Es sei bis dato seitens des Berufungswerbers oder des steuerlichen Vertreters nichts Neues vorgelegt worden.

Bezüglich der Anerkennung des Mietverhältnisses werde erneut auf die gängige Angehörigenjudikatur verweisen. Auch wenn der Mietvertrag mit A L (Vater) noch einem Fremdvergleich standhalte, so werde in der Umsetzung des Mietverhältnisses stark davon abgegangen. Wenn der Berufungswerber solchen Wert auf korrekte Abwicklung lege und auch im Mietvertrag Schriftlichkeit von Änderungen oder Ergänzungen gefordert werde (Punkt 7 Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages seien nur dann gültig, wenn sie in schriftlicher Form erfolgen würden), müsse gerade im Fall von Mietverhältnissen mit nahen Angehörigen davon ausgegangen werden, dass die Verträge eingehalten würden, genau wie mit jedem Fremden auch, und nicht unübliche Nebenabreden, die nicht schriftlich fixiert seien, gemacht würden (eine Kopie des Mietvertrages liege im Arbeitsbogen auf). Genau diese unüblichen Abweichungen und mündlichen Nebenabreden seien jedoch im vorliegenden Fall getätigt worden – siehe Berufungsvorentscheidung, Niederschrift und Stellungnahme. Das Mietverhältnis wäre daher nicht anzuerkennen.

Mit **Vorhalt vom 20. November 2012** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Berufungswerber ersucht, weitere Angaben nachzureichen bzw. Informationen bekannt zu geben (dieses Schreiben wurde ursprünglich an die Objektadresse "B" zugestellt – kam allerdings mit dem Vermerk "verzogen" wieder zurück. Nach Rücksprache mit dem Steuerberater wurde dieses Schreiben nunmehr an die Adresse des Berufungswerbers in London zugestellt):

**„Zu Punkt 1 Garage:**

*Sie haben in der Berufungsschrift vom 2. September 2008 angeführt, dass sie im Falle des Beibehaltens der Vorsteuerkorrektur einen Abschlag für geringere Baukosten in Höhe von 80% als angemessen erachten.*

*Nach Durchsicht der Finanzamtsakten wird es schwierig sein, die damaligen tatsächlichen Verhältnisse exakt zu erforschen. Zumindest eine Mischverwendung kann m.E. aber nicht ausgeschlossen werden.*

*Aus verwaltungsökonomischen Gründen könnte ich mir daher vorstellen, ihrem Vorschlag (Abschlag von 80%) näherzutreten. D.h. es würde diesbezüglich nur eine VSt-Korrektur im Ausmaß von 1.137,15 € vorgenommen.*

**Zu Punkt 2 Mietverhältnis Ing. A L:**

*In diesem Bereich lassen die Darstellungen der Betriebsprüfung doch erheblichen Zweifel an der Fremdüblichkeit der Vermietung aufkommen. Vor allem die Zahlungsmodalitäten halten m.E. einem Fremdvergleich nicht stand.*

*a) In der Berufungsschrift haben sie angeführt, dass es sehr wohl eine schriftliche Gegenverrechnung zwischen Mieter und Vermieter gegeben hat. Diesbezügliche*

*Vereinbarungen konnten aber nicht gefunden werden. Gibt es Vereinbarungen, wie die Betriebskostenabrechnungen vorzunehmen waren; vor allem auch jene, der anderen Familienmitglieder (D und G L)?*

*Wenn ja, ersuche ich um Vorlage derartiger Vereinbarungen.*

*Gibt es schriftliche Vereinbarungen, in denen sie ihren Vater beauftragt haben, Betriebskosten von den Mietern D und G L zu kassieren? Gibt es diesbezüglich sonstige Nachweise (Zahlungsbestätigungen, ...)?*

*Wenn ja, ersuche ich um Vorlage dieser Unterlagen in Original.*

*b) Weiters wurde angeführt, dass sie seit Beginn der Vermietung angeordnet haben, die Einnahmen und Ausgaben in einem separaten Heft aufzuzeichnen. Im Akt der Betriebsprüfung finden sich Kopien von handschriftlichen Aufzeichnungen betreffend das Jahr 2005.*

*Ich ersuche um Vorlage des gesamten Heftes im Original.*

*Sollten noch weitere (andere) Aufzeichnungen über Zahlungsflüsse, Einnahmen, Ausgaben, etc. existieren, so werden sie ersucht, diese ebenfalls vorzulegen.*

*Abschließend möchte ich sie noch auffordern, allfällige Unterlagen, welche im Zuge der Betriebsprüfung nicht vorgelegt wurden, mir nunmehr zur Kenntnis zu bringen.*

*Da sie nunmehr die Gelegenheit haben, weitere Argumente, Unterlagen, etc. vorzulegen, ersuche ich auch um Bekanntgabe, ob der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung noch aufrechterhalten bleibt."*

Nach mehrmaligen Verzögerungen wurde mit **Datum 20. Februar 2013** folgendes **Schreiben** seitens der steuerlichen Vertretung des Berufungswerbers übermittelt:

1. Schriftliche Verrechnung zwischen Mieter und Vermieter:

Hierzu werde nochmals auf die Begründung der Berufung vom 2. September 2008 verwiesen (Hinweis auf Punkt 2: "Mietverhältnis Ing. A L Punkt 4d lt. Niederschrift vom 23. Juli 2008; der diesbezügliche Inhalt wurde bereits oben wiedergegeben).

2. Aufzeichnungen Verrechnung zwischen Ing. A L und Berufungswerber:

Seit Beginn der Vermietung seien alle Einnahmen und Ausgaben separat in einem eigenen Heft von einer dritten Person aufgezeichnet worden. Dieses Heft werde hiermit im Original übermittelt. Aufgrund dieses Heftes sei im Jahr 2009 eine schriftliche Gegenverrechnung der Zahlungen zwischen Ing. A L und dem Berufungswerber erstellt worden (Beilage 2).

Anschließend sei immer zu Jahresende die Verrechnung aktualisiert worden. Der letzte Verrechnungsstand (Schuld vom Berufungswerber an Ing. A L) per 31.12.2011 würde 3.726,03 € betragen.



Weiters würden auch die Hilfsaufzeichnungen zu der oben angeführten Verrechnung (Beilage 3) übermittelt.

Wegen der Terminvereinbarung zur mündlichen Verhandlung werde gebeten mit Herrn Ing. A L Kontakt aufzunehmen.

**Beilage 1** (Auflistung der Zahlungen Ing. A L):

2003: Sollmiete: 4.637,51 €; tats. bezahlt: 13.051,00 €; Rückstand: 8.413,49 €

2004: Sollmiete: 7.694,87 €; tats. bezahlt: 0,00 €; Rückstand: 718,62 €

2005: Sollmiete: 4.276,68 €; tats. bezahlt: 3.558,06 €; Rückstand: 0,00

- die Zahlungen erfolgten in den Monaten März bis Dezember jeweils in bar.

- März: 350,55 €; April bis Dezember: 356,39 € p.m.

**Beilage 2:** Mietzahlungen und Betriebskostenzahlungen:

2005:

< Miete A und G L und Betriebskosten A, G und D L: 9.808,62 €

< Übernahme Kosten (C AG, etc.): 4.706,41 €

Schuld Ing. A L an den Berufungswerber per 31.12.2005: 5.102,21 €

2006:

< Miete A und G L und Betriebskosten A, G und D L: 12.619,92 €

< Übernahme Kosten (C AG, etc.): 10.553,72 €

Schuld Ing. A L an den Berufungswerber per 31.12.2006: 7.168,41 €

2007:

< Miete A und D L und Betriebskosten A und D L: 7.367,53 €

< Übernahme Kosten (C AG, etc.): 10.046,29 €

Schuld Ing. A L an den Berufungswerber per 31.12.2007: 4.489,65 €

2008:

< Miete A L und Betriebskosten A und D L: 7.117,68 €

< Übernahme Kosten (C AG, etc.): 11.155,59 €

Schuld Ing. A L an den Berufungswerber per 31.12.2008: 451,74 €

2009:

< Miete A L und Betriebskosten A und D L: 3.379,42 €

< Übernahme Kosten (C AG, etc.): 10.216,11 €

Schuld Berufungswerber an Ing. A L per 31.12.2009: 6.384,95 €

2010:

< Betriebskosten A und D L: 5.229,74 €

< Übernahme Kosten (C AG, etc.): 2.367,74 €

Schuld Berufungswerber an Ing. A L per 31.12.2010: 3.522,95 €

### **Beilage 3:**

Auflistung der Mietzahlungen und Betriebskostenabrechnungen 2005-2010

Mit **Vorladung vom 7. März 2013** wurden die jeweiligen Parteien zur mündlichen Berufungsverhandlung am 20. März 2013 nachweislich geladen.

In der am **20. März 2013** durchgeführten **mündlichen Verhandlung** wurde im Wesentlichen folgenden Klarstellungen bzw. Darstellungen vorgebracht:

Der anwesende Steuerberater bekräftigte nochmals, dass alles versucht worden sei, das streitgegenständliche Mietverhältnis des Berufungswerbers mit seinem Vater weitgehend fremdüblich zu gestalten.

Aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit in London (mittlerweile auch sein Hauptwohnsitz) hätte er seinen Vater beauftragt, die Vermietung zu verwalten.

hinsichtlich der Garage werde weiterhin beantragt, den Abschlag für geringere Baukosten mit 80% festzusetzen. Die zuständige Amtsvertreterin bemerkte hierzu, dass sie diesem Vorschlag durchaus näher treten könne.

Der Steuerberater verwies hinsichtlich der Fremdüblichkeit der Vermietung auf das vorgelegte A4-Heft, in dem alle Aufzeichnungen von einer dritten Person gemacht worden seien. Diese Daten seien auch vom Steuerberater übernommen und die entsprechenden UVA's erstellt worden.

Die Amtsvertretung bemerkte aber hierzu, dass es sich bei diesem Heft um keine Grundaufzeichnungen handeln würde. In diesem Heft würden wiederum lediglich die Informationen und Unterlagen des Vaters des Berufungswerbers wiedergegeben. Eine fremdübliche Vorgangsweise bzw. überprüfbare tatsächliche Vorgänge seien darin nicht zu erkennen.

Zum Mietverhältnis mit dem Vater würde es aber keine neuen Vereinbarungen geben.

Aufgrund von Zahlungsschwierigkeiten hätte der Berufungswerber den Vater ersucht, ihn zu unterstützen. Dies sei auch durch die gewährten Mietvorauszahlungen geschehen. Schriftliche Vereinbarungen hätte es diesbezüglich nicht gegeben.

Es sei aber immer der richtige Saldo errechnet worden; wenn auch erst im Nachhinein. Mietanpassungen und Betriebskostenanpassungen seien durchgeführt worden. Dies würde auch bei Mietvereinbarungen zwischen Fremden oftmals fehlen, ohne dass dadurch das gesamte Mietverhältnis nicht anerkannt werden würde.

Die Aufzeichnungen bzw. Verrechnungen seien durch eine Vertrauensperson (Vater) durchgeführt worden; bei diesem Sachverhalt würden sich schriftliche Vereinbarungen

erübrigen. Der Berufungswerber hätte sich auf seinen Vater verlassen können, dass alles richtig abgerechnet und gegenverrechnet werden würde.

Die Amtsvertretung bemerkte weiters, dass sich bei der Betriebsprüfung der Anschein ergeben hätte, dass der eigentliche wirtschaftlich Tätige der Vater sei. Er hätte auch das gesamte Objekt finanziert. Es sei versucht worden, ein fremdübliches Mietverhältnis darzustellen, was aber nicht gelungen sei.

Abschließend verwies der steuerliche Vertreter nochmals auf die durchgeführten Verrechnungen und Aufzeichnungen. Seines Erachtens sei alles unternommen worden, um hier ein fremdübliches Mietverhältnis darzustellen.

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

#### **A) Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:**

Der Berufungswerber hat im Jahr 2002 eine Liegenschaft erworben, welche tatsächlich von seinem Vater finanziert wurde. Nach einem umfangreichen Umbau wurde das sanierte Gebäude vom Berufungswerber vermietet. Die Mieter waren damals ausschließlich dem Berufungswerber nahe stehende Personen bzw. Firmen:

< EG/KG: Büroräumlichkeiten an die Firmen S und Y vermietet (bei beiden Firmen war der Vater des Berufungswerbers sowohl Gesellschafter - 100% - als auch Geschäftsführer).

< Garage: bis 2004 an die Firmen S und Y vermietet

< Wohnung 1: Mieter D L (Bruder des Berufungswerbers)

< Wohnung 2: Nutzung durch Berufungswerber selbst

< Wohnung 3: Mieter G L (Großmutter des Berufungswerbers)

< Wohnung 5: Mieter Ing. A L (Vater des Berufungswerbers).

Von Beginn an wurde die Vermietungstätigkeit des Berufungswerbers von seinem Vater verwaltet (Studium in Graz anschließend im Ausland).

Aufgrund von Zahlungsschwierigkeiten des Berufungswerbers tätigte der Vater Mietvorauszahlungen.

Weiters kassierte der Vater Betriebskosten bzw. Mieten anderer Mieter. Die getätigten Zahlungen wurden dann mit seinen eigenen Mieten gegengerechnet (im Nachhinein).

Im Mietvertrag mit dem Vater wurde festgehalten, dass der Mietzins monatlich jeweils im Vorhinein zwischen Ersten und Fünften des Monats auf ein vom Vermieter namhaft zu machendes Bankkonto zu bezahlen ist. Änderungen und Ergänzungen zu diesem Vertrag sind nur dann gültig, wenn sie in schriftlicher Form erfolgen.

Tatsächlich wurden vor allem von den Zahlungsmodalitäten entsprechend den Vorgaben im Mietvertrag abgewichen. Der Vater tätigte Vorauszahlungen, welche nicht entsprechend gegengezeichnet bzw. gekennzeichnet wurden. Im Nachhinein erfolgte eine Verrechnung entsprechend der tatsächlichen Miethöhe.

Die Saldierung dieser Zahlungen ergab zum Beispiel zum 31. Dezember 2006 eine Schuld des Vaters an den Berufungswerber in Höhe von 7.168,41 €. Zum 31. Dezember 2007 hatte der Berufungswerber eine Schuld an den Vater in Höhe von 6.384,95 €.

Diese Beträge wurden aus der Saldierung entsprechender Zahlungen im Nachhinein ermittelt. Schriftliche bzw. belegmäßige Nachweise (überprüfbare Unterlagen) existieren nicht.

Hinsichtlich der Dokumentation der Zahlungen verwies der Berufungswerber (bzw. sein Vertreter) auf ein A4-Heft, welche alle Zahlungen aufweisen würde.

Streitgegenständlich ist nunmehr, ob dieses Mietverhältnis auch steuerrechtlich anzuerkennen ist. Im Wesentlichen geht es um die Anerkennung der durch die Sanierung verursachten Aufwendungen und der damit zusammenhängenden Vorsteuern.

## **B) Rechtliche Würdigung:**

### **1.) Garage:**

Die hier streitgegenständliche Garage wurde bis zum Jahr 2004 von der Firma Y GmbH für betriebliche Zwecke angemietet.

Im Jahr 2004 erfolgte eine Änderung der Verwendung. Im Rahmen der Betriebsbesichtigung konnte nicht klar erkannt werden, dass diese Garage auch tatsächlich dem Vermietungsbereich des Berufungswerbers zugerechnet werden könne.

Diese Änderung der Verhältnisse zieht eine Korrektur der ursprünglich vorgenommenen Vorsteuerabzüge gem. [§ 12 Abs. 10 UStG 1994](#) nach sich.

Im Zuge des Verfahrens hat sich allerdings herausgestellt, dass die Kosten für diese Garage als überhöht angesetzt wurden. In der Berufungsvorentscheidung wurde diesbezüglich ein Abschlag für geringere Baukosten im Ausmaß von 60% zugestanden.

Den Darstellungen des Vertreters des Berufungswerbers folgend, entspricht auch dieser Abschlag nicht den tatsächlichen Gegebenheiten.

Ein Abschlag im Ausmaß von 80% erscheint hier jedenfalls als richtiger Ansatz.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung erkannte auch das zuständige Finanzsamt diesen Ansatz als durchaus angemessen.

Unter Beachtung dieser Gegebenheiten ergibt sich folgende VSt-Korrektur infolge Änderung der Verhältnisse:

< Baukosten: 384.589,09 €

- abzgl. 80%: -307.671,27 € (für geringere Baukosten)
- < AKo: 76,917,82 €
- davon 9,24%: 7.107,21 € (Anteil Garage)
- < Vorsteuer: 1.421,44 €

**Zu berichtigen sind gem. § 12 Abs. 10 UStG 1994 insgesamt 8/10: 1.137,15 €.**

Gegenüber der Berufungsvorentscheidung (Vorsteuerkorrektur: 2.274,31 €) erhöht sich nunmehr der Vorsteuerabzug um die Differenz von 1.137,16 €.

## **2.) Mietverhältnis Ing. A L:**

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob der zwischen dem Berufungswerber und seinem Vater geschlossene Mietvertrag bzw. das Mietverhältnis steuerrechtlich anzuerkennen ist; bzw. ob die hier vorliegende Vorgangsweise einem Fremdvergleich standhält.

*Gem. [§ 2 Abs. 2 EStG 1988](#) ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.*

*Gem. [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) sind die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abzugsfähig.*

*Gem. [§ 2 Abs. 1 UStG 1994](#) ist Unternehmer, 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.*

*Gem. [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des [§ 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftssteuergesetzes sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.*

Vorsteuern im Zusammenhang mit Leistungen zwischen nahen Angehörigen, denen mangels Fremdüblichkeit die steuerliche Anerkennung zu versagen ist, sind nicht abzugsfähig (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 12 Tz 113).

Während in der Regel zwischen sich fremd gegenüberstehenden Vertragsparteien bei Abschluss von Verträgen ein Interessensgegensatz besteht, ist dieser unter nahen Angehörigen gewöhnlich nicht vorhanden (vgl. Doralt/Toifl, EStG<sup>14</sup>, § 2 Tz 159). Um zu gewährleisten, dass durch fremdunübliche Gestaltungen steuerliche Folgen nicht willkürlich

herbeigeführt werden, hat der VwGH in seiner Rechtsprechung Kriterien für die steuerliche Anerkennung von sogenannten "Familienverträgen" aufgestellt.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Steuerrechts nur dann als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- < nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- < einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- < auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.

Auch die Erfüllung (Umsetzung) der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 26.5.2010, [2006/13/0134](#), VwGH 11.11.2008, [2006/13/0046](#), mwN; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei<sup>2</sup>, Seite 75 Rz 101, Rz 103).

Die in der Rechtsprechung des Gerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen mit nahen Angehörigen aufgestellten - vorstehend wiedergegebenen - Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. VwGH 26.5.2010, [2006/13/0134](#), mwN; Doralt/Toifl, EStG<sup>14</sup>, Tz 160 f).

Gelangt die Behörde in freier Beweiswürdigung zu der Überzeugung, dass die zwischen nahen Angehörigen geschlossene Vereinbarung den obig angeführten Kriterien nicht entspricht bzw. dass sie nicht bzw. nicht fremdüblich umgesetzt wurde, ist in der Wohnungsüberlassung keine entgeltliche Nutzungsüberlassung zu erblicken. Die Einnahmen unterliegen diesfalls nicht der Einkommensteuer, die mit der (privaten) Nutzungsüberlassung in Zusammenhang stehenden Ausgaben sind steuerrechtlich den Kosten der Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) zuzurechnen. Die Entgelte unterliegen nicht der Umsatzsteuer, Vorsteuern können nicht abgezogen werden (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 12 Tz 113). Eine Liebhabereiprüfung hat diesfalls nicht stattzufinden. Eine nicht marktkonforme (fremdunübliche Vermietung) ist umsatzsteuerrechtlich keine unternehmerische Tätigkeit (vgl. VwGH 19.10.2011, 2008/1370046 mit Verweis auf VwGH 7.7.2011, [2007/15/0255](#)).

Laut dem Mietvertrag vom 1. Juni 2003 hat dieses Mietverhältnis am 1. Mai 2003 begonnen und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Hierin wurde auf festgehalten, dass der *Mietzins jeweils im Vorhinein zwischen Ersten und Fünften eines Monats auf ein vom Vermieter namhaft zu machendes Bankkonto zu bezahlen ist.*

*Änderungen und Ergänzungen dieses Vertrages sind nur dann gültig, wenn sie in schriftlicher Form erfolgen.*

Wie die Betriebsprüfung in zahlreichen Darstellungen nachgewiesen hat, ist dieses Mietverhältnis aber tatsächlich nicht so „gelebt“ worden.

Im Folgenden wird auszugsweise auf Vorgänge hingewiesen, welche keinesfalls mit einem fremden Mieter akzeptiert worden wären bzw. welche auch Hinweise darauf geben könnten, dass nicht der Berufungswerber der tatsächliche Vermieter gewesen sein könnte, sondern sein Vater:

< Keinerlei schriftliche Vereinbarungen über das Abgehen von im Mietvertrag klar geregelten Zahlungsmodalitäten. Auch die übrigen Mieter hätten sich an diese Vereinbarungen grundsätzlich halten müssen.

< Mietvorauszahlungen aufgrund von finanziellen Schwierigkeiten des Vermieters, diese wurden im Nachhinein auf die Mieten des Vaters gegengerechnet. Diesbezüglich konnten keinerlei Unterlagen bzw. Nachweise vorgelegt werden. Selbst die tatsächlichen Zahlungen ließen sich auch nicht ansatzweise mit dem Mieten in Verbindung bringen.

< Der Vater des Berufungswerber kassierte tw. Mieten und Betriebskosten anderer Mieter, welche ebenfalls saldomäßig gegenverrechnet worden seien.

< Der Vater des Berufungswerber bezahlte tatsächlich die vorgeschriebenen Betriebskosten; diese wurden ebenfalls auf die Miete angerechnet.

< Per 31. Dezember 2006 hatte der Vater einen Rückstand von 7.168,41 € (das heißt mehr als eine Jahresmiete); diesbezüglich gab es keinerlei Reaktionen. Diese Situation änderte sich zum Beispiel bis zum 31. Dezember 2009. Zu diesem Zeitpunkt hatte der Berufungswerber einen Rückstand von 6.384,95 €. Auch diesbezüglich gab es keinerlei schriftliche Vereinbarungen bzw. Nachweise; abgesehen von der saldomäßigen Darstellung (Beilage 2 im Antwortschreiben vom 20. Februar 2013).

< Zeugeneinvernahme des Vaters: *„Ab März 2005 wurden die Mieteinnahmen nur mehr buchhalterisch erfasst, weil unterstellt wird, dass die von Ing. A L bezahlten Hausbetriebskosten dieselbe Höhe aufweisen, als die vereinbarte Miete.“*

Derartige „Unterstellungen“ würden mit Fremden Mietern sicherlich nicht akzeptiert werden. *„Der Betrag in Höhe von 10.836,46 € stellt eine Ratenzahlung für den Hauskredit dar, die ich*

*für meinen Sohn übernommen habe und als Mietvorauszahlung berücksichtigt worden ist. Bei den weiteren Zahlungen handelt es sich vermutlich um Hausbetriebskosten, die ich für meinen Sohn überwiesen habe."*

Auch diese Darstellung beweist, dass es hinsichtlich der Zahlungen keinerlei Vereinbarungen bzw. konkrete Gegenverrechnungen gegeben hat (*vermutlich*).

< Heft A4: Hier sind nur Beträge aufgelistet zur Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen. Konkrete Grundaufzeichnungen sind auch hier nicht ersichtlich gewesen. Eine klare Gegenverrechnung bzw. Zahlungsmodalitäten wurden auch hier nicht dargestellt. Auch wenn dieses Heft von einer fremden Dritten Person geführt wurde, können daraus keine fremdüblichen Grundsätze erkannt werden.

Diese auszugsweise Wiedergabe von bereits im verwaltungsgerichtlichen Geschehen dargestellten Sachverhalten lassen keineswegs den Eindruck entstehen, dass es sich hier um eine fremdübliche Vermietung handeln könnte.

Das Mietverhältnis mit dem Vater ist demnach keinesfalls anzuerkennen.

Die Anlehnung an die oben angeführte Judikatur sowie die entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen führen zu dem Ergebnis, dass hier keine Tätigkeit vorliegt, die dem Berufungswerber zuzurechnen ist.

Die im Zuge der Umbaumaßnahmen für die Wohnung des Vaters geltend gemachten Vorsteuern sind demnach nicht zu berücksichtigen.

Hinsichtlich dieser Feststellungen ist den Darstellungen der Betriebsprüfung uneingeschränkt Folge zu leisten.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 25. März 2013