



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Bw., vom 4. Dezember 2001 gegen die Bescheide des FinanzamtesX vom 25. Oktober 2001 betreffend Einkommensteuer 1996 - 1999 und über die Berufung vom 15. März 2002 gegen die Bescheide vom 4. Februar 2002 betreffend Umsatzsteuer 1996 – 1998 nach der am 2. Februar und 26. April 2006 auf Antrag der Berufungswerberin durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 - 1999 und die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 1998 werden als unbegründet abgewiesen.

Den Berufungen gegen die Umsatzsteuerbescheide 1996 und 1997 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1996 und 1997 bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 sowie Umsatzsteuer 1996 – 1998 werden abgeändert.

Die geänderten Bemessungsgrundlagen und die daraus resultierende Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, welche einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Alleineigentümerin von zwei im Zentrum von X X. gelegenen Gebäuden, die sie in der Vergangenheit im Wesentlichen an Familienangehörige vermietete. Beide Objekte waren mittels 100%iger Fremdfinanzierung erworben worden.

Zunächst hatte die Bw. im Mai 1985 um knapp 500.000,- S ein Stallgebäude gekauft und anschließend auf Basis eines mündlichen Mietvertrages an ihren Gatten vermietet. In der Folge hatte dieser das Objekt in den Jahren 1985/1986 bzw. 1992 mit einem Aufwand von fast 5,9 Millionen Schilling umfassend für seine betrieblichen Zwecke adaptiert.

Seit dem Abschluss der ersten Umbauphase im Jahr 1986 dient ihm das Gebäude als Sitz seines Betriebes. Im Keller- und Erdgeschoss des Objektes entstanden in dieser ersten Bauphase, neben den üblichen Nutzräumen, die Produktions- und Lagerräumlichkeiten. In einer zweiten Bauphase wurde 1992 das Dachgeschoss ausgebaut. Dort sind seither die Büroräumlichkeiten und Aufenthaltsräume für das Personal untergebracht.

Ende Jänner 1996 hatte die Bw. auch das an das ehemalige Stallgebäude angrenzende Wohnhaus um 3,4 Millionen Schilling erworben. Nach einer Planungsphase im Jahr 1996 hatte nunmehr die Bw. selbst dieses Gebäude in den Jahren 1997 - 1999, unter teilweiser Zuhilfenahme von Wohnbaufördermitteln des Landes Steiermark, mit einem Gesamtaufwand von rd. 8,9 Millionen Schilling (vor Förderung) umfassend saniert. So wie der Kauf war auch die Sanierung zur Gänze fremdfinanziert worden.

Im Zuge dieser Sanierung waren in den beiden Obergeschoßen (OG) des zweistöckigen Gebäudes zwei Wohnungen von rd. 114 m<sup>2</sup> bzw. 122 m<sup>2</sup> Nutzfläche entstanden. Im Erdgeschoß (EG) war neben einer Kleinwohnung mit in etwa 32 m<sup>2</sup> Nutzfläche (Garconniere) eine vierte, ca. 68 m<sup>2</sup> große Einheit geschaffen worden, die ebenfalls dem Gewerbebetrieb des Gatten dienen sollte.

Ab Sommer 1998 wurden die beiden Wohnungen in den Obergeschossen (OG) an die beiden Töchter der Bw. (damals 28 bzw. 30 Jahre alt und - so wie die Bw. - Dienstnehmerinnen im Betrieb ihres Vaters bzw. Gatten) vermietet. Ab Oktober 1998 vermietete die Bw. auch die vorgesehenen Räumlichkeiten im EG und in einem neu errichteten Zubau zum Wohnhaus an ihren Gatten. Die Garconniere war lediglich kurzfristig für zwei Monate im Sommer 1998 (fremd)vermietet.

Im Jahr 2001 überprüfte das Finanzamt(FA) die Vermietungstätigkeit der Bw. im Rahmen einer Betriebsprüfung (BP) für die Jahre 1996 – 1999. Aufgrund der dabei getroffenen Feststellungen kam es zum Schluss, die Vermietung des im Jahr 1996 erworbenen Wohnhauses sei als Voluptuarbetätigung im Sinne des § 1 Abs.1 der Liebhabereiverordnung, BGBl 33/1993 (LVO) zu qualifizieren.

Im Gegensatz zu der in den Abgabenerklärungen bzw. mehreren Prognoserechnungen der Bw. enthaltenen, gemeinsamen Betrachtung der beiden Mietgebäude, sei das Wohnhaus vom ehemaligen Stallgebäude getrennt zu beurteilen. Es bilde mit den darin gelegenen Mietobjekten eine selbständige Beurteilungseinheit. Abweichend von den Prognoserechnungen der Bw. seien für die offensichtlich unvermietbare Garconniere keine fiktiven Mieteinnahmen anzunehmen. Auch eine nach dem Prüfungszeitraum vorgenommene Mietzinserhöhung für die an den Gatten vermieteten Räumlichkeiten im EG des Wohnhauses sei außer Ansatz zu lassen, da diese eine Änderung der Bewirtschaftungsart darstelle. Allein aufgrund dieser Korrekturen, ergebe sich für den zu beurteilenden Zeitraum von 27 Jahren (2 Jahre Sanierungszeit + 25 Jahre Vermietung) kein positives Gesamtergebnis. Die erklärten Werbungskostenüberschüsse seien daher ertragsteuerlich nicht zu berücksichtigen. Bei der Umsatzsteuer komme es dagegen zu keinen Änderungen.

Die in diesem Sinne im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide für 1996 – 1999 erwuchsen zunächst in Rechtskraft. Eine verspätet eingebrachte Berufung wies das FA nach § 273 BAO zurück. Allerdings wurde in der Folge einem Antrag nach § 308 BAO auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand stattgegeben und damit die neuerliche, inhaltliche Überprüfung der Bescheide für zulässig erklärt.

Die Bw. beharrte im Rechtsmittel, unter Beischluss einer Stellungnahme des den Wohnhausumbau durchführenden Baumeisters und Darlegung der Überlegungen, die zum Erwerb des Wohnhauses geführt hatten, vor allem darauf, dass die beiden Gebäude sowohl baulich als auch wirtschaftlich eine Einheit darstellten.

Gewerbebehördliche Auflagen hätten den Einbau einer Lüftungsanlage im ehemaligen Stallgebäude erforderlich gemacht. Aufgrund verschiedener, faktischer Gegebenheiten sei dieser allerdings dort nicht durchführbar gewesen. Man habe sich deshalb zum Ankauf der Nachbarliegenschaft entschlossen und in der Folge die Lüftungszentrale auf einer Stahlbetondecke über der Hofeinfahrt zwischen den beiden Gebäuden errichtet. Durch die Decke seien diese nunmehr in massiver Weise verbunden. Der Zugang zur Lüftungszentrale sei nur über das Stiegenhaus und die Terrasse im ersten OG des Wohnhauses möglich. Beide Gebäude seien damit sowohl betrieblich funktionell als auch baulich verbunden. Zudem bestehe durch Daten- und Steuerungsleitungen auch eine bauliche Einheit bei der "Gebäude-Infrastruktur". Weiters erfolge die Notheizung für das Wohnhaus vom nunmehrigen Betriebsgebäude des Gatten aus. Schließlich seien beide Objekte durch eine(n) gemeinsame(n) Zugang bzw. Zufahrt erschlossen. Durch den Ankauf des Wohnhauses sei nunmehr die bis dahin nur im Wege eines Servitutes geregelte Erschließung des Betriebsobjektes gesichert. Lediglich die ursprünglich geplante Schaffung einer überdachten

Hofverbindung zwischen den beiden Objekten habe aus Kostengründen zurückgestellt werden müssen.

Die Vermietung der beiden Objekte sei unter den gegebenen Umständen unzweifelhaft einheitlich zu beurteilen. Von dieser Überlegung sei das gesamte Bewirtschaftungskonzept ausgegangen. Da dem seinerzeitigen Verkäufer die Notwendigkeit des Wohnhausankaufes für den Fortbestand des Gewerbebetriebes ihres Gatten bekannt gewesen sei, habe man eine "an der Schmerzgrenze gelegene Kaufsumme" akzeptieren müssen. Es sei absehbar gewesen, dass "die pünktliche Abstattung der Kredite nur mit großen Anstrengungen und höchstem Arbeitseinsatz der ganzen Familie möglich sein" werde. Allen Beteiligten sei von Beginn an klar gewesen, dass das Projekt ohne Betrachtung beider Objekte als bauliche und wirtschaftliche Einheit nicht realisierbar sei. Tatsächlich ergebe sich für die Prognoserechnung bei einheitlicher Betrachtung ein Gesamteinnahmenüberschuss im Prognosezeitraum.

Schließlich hatte die Bw. in der Berufung unter Zitierung einschlägiger VwGH-Judikatur noch darauf verwiesen, dass ihr auch in den Jahren 1996/1997, somit noch vor Beginn der Vermietung, der Abzug einer altersbedingten Absetzung für Abnutzung (AfA) von den Anschaffungskosten des Wohnhauses zustehe, da dieses bereits in Vermietungsabsicht erworben worden sei.

Das FA folgte dem Berufungsvorbringen der Bw. zwar hinsichtlich dieses letzten Argumentes, kam aber dennoch zu keiner positiven Gesamtbeurteilung der Vermietungstätigkeit als Einkunftsquelle. In dem nach Wiedereinsetzung in den vorigen Stand fortgeführten Berufungsverfahren erließ es eine abändernde Berufungsvorentscheidung (BVE), mit welcher es zwar das (negative) Ergebnis aus der Vermietungstätigkeit der EG-Räumlichkeiten an den Gatten berücksichtigte, im Übrigen aber bei seiner Einschätzung als Voluptuarbetätigung blieb. Allerdings kam es nunmehr zum Schluss, dass die Vermietung der drei Wohnungen dem Bereich des § 1 Abs.2 LVO zuzuordnen sei. Aus dieser Beurteilung resultierte umsatzsteuerlich ein Ausscheiden der damit zusammenhängenden Vermietungsumsätze aus den Bemessungsgrundlagen und eine anteilige Kürzung der Vorsteuern aus den Anschaffungs- und Sanierungskosten des Wohnhauses. Zu diesem Zweck nahm das FA die Veranlagungsverfahren zur Umsatzsteuer (USt) der Jahre 1996 - 1999 wieder auf und erließ entsprechend geänderte Sachbescheide.

Die Erstbehörde begründete ihre Entscheidung hinsichtlich der an den Gatten vermieteten EG-Räumlichkeiten (im BP-Verfahren war festgestellt worden, dass diese dem Betrieb als Lager dienten) mit deren funktionalem Konnex zum Betrieb des Gatten. Zwar gebe die Judikatur zur Frage der Beurteilungseinheit bei liebhabereiverdächtigen Vermietungen grundsätzlich eine getrennte Sichtweise für jede einzelne Mieteinheit vor, doch erlaube der konkret vorliegende Sachverhalt eine Zusammenfassung der beiden Mietverhältnisse mit dem

Gatten, da für die betroffenen Räumlichkeiten tatsächlich ein wirtschaftlicher Nutzungszusammenhang bestehe. Dieser ergebe sich nicht nur aus dem Umstand, dass in beiden Fällen der Gatte der Mieter sei, sondern auch aus der tatsächlichen Notwendigkeit des Platzbedarfes für die Lüftungs- und Heizungsanlage des Betriebes, die den Erwerb des Wohnhauses veranlasst hatte. Für die Vermietung der Wohnungen, welche "die Bw. in diesem Zusammenhang miterrichtete", könne dieser Zusammenhang allerdings nicht hergestellt werden. Diese seien daher auch einer gesonderten Beurteilung zu unterziehen gewesen. Während die Vermietung der Lagerräumlichkeiten unter § 1 Abs.1 LVO zu subsumieren sei ("große Vermietung"), wobei sich bei zusammengefasster Beurteilung mit der Vermietung des Betriebsgebäudes absehbar ein positiver Gesamtüberschuss ergebe, sei das restliche Wohnhaus, "wie es die Verwaltungspraxis, gestützt auf höchstgerichtliche Rechtsprechung, für Ein- und Zweifamilienhäuser" vorgebe, nach Größe und Bauart als Wirtschaftsgut zu beurteilen, welches sich in besonderem Maße für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eigne und typischerweise einer besonderen, in der Lebensführung begründeten Neigung (Befriedigung eines Wohnbedürfnisses) entspreche.

Diese Sichtweise führte hinsichtlich der drei Mietwohnungen zur Zuordnung zu § 1 Abs. 2 LVO ("kleine Vermietung"). In weiterer Folge kam das FA zum Ergebnis, dass insoweit die Vermietungstätigkeit der Bw. objektiv nicht ertragsfähig sei.

Bei der Ermittlung der Mieterträge ging die Erstbehörde ausgabenseitig von einer vollen Zuordnung des Landesförderzuschusses zu den Sanierungskosten der Wohnungen aus. Am Ergebnis hätte, nach der Berechnung des FA, aber auch eine verhältnismäßige Aufteilung dieses Annuitätenzuschusses zwischen dem geförderten Fremdkapital und den zugehörigen Zinsen, wie dies von der Bw. gefordert worden war, nichts geändert.

Einnahmenseitig setzte das FA für den gesamten Beobachtungszeitraum lediglich die tatsächlich mit den Töchtern vereinbarten Mietentgelte an, jährlich erhöht um eine 2%ige Indexanpassung. Bei den aufgrund der landesrechtlichen Förderbestimmungen bestehenden Mietzinsbeschränkungen handle es sich nicht um solche nach dem Mietrechtsgesetz (MRG), weshalb der Ansatz fiktiver, frei vereinbarter Mietzinse, wie sie der Prognoserechnung der Bw. zu Grunde gelegt worden waren, unzulässig sei. Allerdings hätte auch eine derartige Fiktion am negativen Gesamtergebnis nichts geändert.

Für die tatsächlich unvermietbare Garconniere seien keine Einnahmen anzusetzen gewesen. Gemäß § 1 Abs. 2 und § 6 LVO schied die Erstbehörde aufgrund dieser Beurteilung die auf die Wohnungsvermietungen entfallenden Kostenanteile aus den Bemessungsgrundlagen der verfahrensanhängigen Jahre sowohl bei den Einkommensteuer- als auch bei den Umsatzsteuerbescheiden aus.

Gegen diese Entscheidung des FA brachte die Bw. fristgerecht, einerseits bezüglich der Einkommensteuer (ESt) einen Antrag auf Vorlage zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, bzw. andererseits hinsichtlich der Umsatzsteuer (USt) Berufung ein. Darin wiederholte sie ihren bisherigen Standpunkt, wonach die Vermietung beider Gebäude einheitlich zu beurteilen sei und daraus nach den von ihr vorgelegten Prognoserechnungen auf Dauer Überschüsse erzielbar wären.

Gesondert bekämpfte die Bw. auch die Wiederaufnahme der USt-Veranlagungsbescheide für 1996 – 1999.

Das FA legte die Rechtsmittel gegen die Sachbescheide einheitlich der zweiten Instanz zur Entscheidung vor. Anschließend erledigte es die gegen die Wiederaufnahme der USt-Verfahren eingebrachten Berufungen. Hinsichtlich der Jahre 1996 - 1998 wies es diese als unbegründet ab. Für das Jahr 1999 gab es dem Rechtsmittel statt und entfernte in der Folge den im Zuge des wiederaufgenommenen Verfahrens geänderten USt-Sachbescheid wiederum aus dem Rechtsbestand. Diese verfahrensrechtlichen Entscheidungen der Erstbehörde erwuchsen in Rechtskraft.

Dem UFS kam daher für den zur Entscheidung vorgelegte USt-Bescheid 1999 die Entscheidungskompetenz nicht mehr zu, weshalb mit dieser Berufungsentscheidung hinsichtlich der USt lediglich über die Bescheide für die Jahre 1996 – 1998 abgesprochen wird.

Am 21. Februar 2003 langte beim UFS ein Antrag gemäß § 323 Abs. 12 BAO auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat ein.

Im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren befasste sich der UFS neben ergänzenden Sachverhaltsfeststellungen zu den unmittelbaren Streitpunkten vor allem mit der Klärung der Fremdüblichkeit der zu beurteilenden Mietverhältnisse.

In schriftlichen Stellungnahmen bzw. im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung äußerten sich beide Verfahrensparteien ausführlich und in teilweiser Wiederholung ihrer erstinstanzlichen Argumentationen zu verschiedenen, in diesem Zusammenhang von der Rechtsmittelbehörde vorgebrachten Aspekten.

Die Bw. untermauerte die angestrebte, einheitliche Betrachtungsweise beider Gebäude für die Voluptuarprüfung ergänzend v. a. mit Ausführungen zur Historie der beiden Objekte als ehemals landwirtschaftlicher Betrieb, der sowohl nach dem Grundbuchsstand als auch bewertungsrechtlich eine Einheit gebildet hatte. Erst der zeitlich versetzte Erwerb der beiden Gebäude durch die Bw. habe den Eindruck von zwei getrennten Objekten entstehen lassen. Mit dem Kauf des Wohnhauses im Jahr 1996 sei aber die alte Einheit auch zivilrechtlich wieder hergestellt worden. Im Zuge der Sanierung des Wohnhauses seien anschließend die bereits im

Erstverfahren dargestellten, baulichen und funktionellen Verbindungen hinzugekommen (Lüftungsanlage, Notheizung, Daten- und Steuerungsleitungen, Zufahrt).

Die Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten neben den beiden Wohnungen gebiete jedenfalls eine Voluptuarprüfung nach § 1 Abs. 1 LVO und damit den entsprechend längeren Beobachtungszeitraum.

Hinsichtlich der Garconniere räumte die Bw. ein, dass diese zwar "als Dienstwohnung für Mitarbeiter des Betriebes bereit gehalten" werde, allerdings tatsächlich seit mehreren Jahren nicht vermietet worden sei und deshalb wohl "in diese Betrachtung nicht einzubeziehen" sein werde.

Wie bereits im erstinstanzlichen Verfahren, korrigierte die Bw. auch im Verfahren vor dem UFS neuerlich ihre Prognoserechnung. Insbesondere im Bereich des Finanzierungsaufwandes erfolgten Änderungen der Ansätze unter Hinweis auf einen bisher unberücksichtigt gebliebenen Schuldnachlass der ehemaligen Hausbank bzw. den bereits gegenüber der Erstbehörde vorgebrachten, neuen Zuordnungsmodus der Fördermittel des Landes sowie wegen zwischenzeitiger Teilumschuldung der Finanzierungskredite auf Fremdwährungsdarlehen. Insofern seien die bisher eingereichten Abgabenerklärungen unrichtig erstellt worden.

Das FA bekräftigte seinen bisherigen Standpunkt im Verfahren vor dem UFS v.a. mit dem Hinweis auf zwischenzeitig zum Thema ergangene VwGH-Judikatur bzw. veröffentlichte Literaturmeinungen.

Zur Klärung der Fremdüblichkeit der Vermietungstätigkeit der Bw. wurde vom UFS, ausgehend vom Inhalt der einzelnen Mietvertragsvereinbarungen, die tatsächlich umgesetzte Gesamtgestaltung der Mietverhältnisse zwischen der Bw. und ihren Mietern überprüft. Dabei kamen Sachverhalte zu Tage, welche massiv gegen die steuerliche Berücksichtigungsfähigkeit der erklärten Mieterträge sprechen.

Entsprechend vertrat die Erstbehörde aufgrund dieser neu hervor gekommenen Sachverhalte in der Berufungsverhandlung den Standpunkt, den Mietverträgen zwischen der Bw. und ihren Töchtern sei, abgesehen von der Voluptuarbeurteilung, die Anerkennung auch mangels Fremdüblichkeit zu versagen.

Die Bw. ging dagegen von fremdüblich gestalteten Vertragsverhältnissen aus. Abweichungen seien durch die landesgesetzlichen Förderbestimmungen erzwungen worden bzw. auf gewisse faktische Gegebenheiten zurückzuführen (Probleme bei der Heizkostenabrechnung, Vorschreibung der Komunalabgaben für beide Gebäude an den Gatten der Bw.).

---

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

Wirtschaftliche Betätigungen, welche wiederholt zu negativen Ergebnissen führen, sind daraufhin zu untersuchen, ob ihnen überhaupt die Eigenschaft einer Einkunftsquelle im Sinne des Abgabenrechtes zukommt. Dies setzt zunächst voraus, dass eine Betätigung grundsätzlich einer der in § 2 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) abschließend aufgezählten Einkunftsarten zuzuordnen ist. In einem zweiten Schritt ist sodann eine Prüfung auf Basis und nach den Vorgaben der zu § 2 Abs. 3 EStG ergangenen LVO durchzuführen. Erst eine positive Beurteilung nach beiden Prüfungsmaßstäben führt zu einer steuerlichen Beachtlichkeit der erzielten, negativen Ergebnisse.

Entspricht eine Betätigung keiner der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG, hat eine Prüfung nach der LVO von vorne herein nicht statt zu finden. Dies trifft etwa auf Geschehnisabläufe zu, die der Privatsphäre zuzuordnen sind. Nach den Bestimmungen der §§ 20 EStG bzw. 12 Abs. 2 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) dürfen mit derartigen Vorgängen zusammenhängende Ausgaben bzw. Aufwendungen weder bei der Ermittlung der Einkünfte noch beim Vorsteuerabzug berücksichtigt werden.

Zu den tragenden Grundsätzen des Abgabenrechtes gehört die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Gemäß § 21 BAO ist bei der Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen im Allgemeinen vom wahren, wirtschaftlichen Gehalt und nicht von der äußeren Erscheinungsform des Sachverhaltes auszugehen. Weichen die äußere Erscheinungsform eines Sachverhaltes und dessen wirtschaftlicher Gehalt voneinander ab, so ist Erstere für die Abgabenerhebung grundsätzlich unbeachtlich. Die steuerlichen Rechtsfolgen orientieren sich vielmehr am wahren wirtschaftlichen Gehalt des Geschehens.

Besonders gefährdet in Bezug auf ein Auseinanderklaffen zwischen der äußeren Erscheinungsform und dem wahren, wirtschaftlichen Gehalt eines Sachverhaltes sind nach den Erfahrungen der Verwaltungspraxis Rechtsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen. Dies deshalb, weil es hier in der Regel an jenem Interessensgegensatz fehlt, der bei Geschäften unter Fremden typischer Weise vorliegt.

In Umsetzung der Rechtsgrundsätze des § 21 BAO haben Lehre und Rechtsprechung für Verträge zwischen nahen Angehörigen deshalb verschiedene Kriterien entwickelt, deren Vorliegen einen gewissen Ausgleich der fehlenden Interessensgegensätze zwischen den Geschäftspartnern gewährleisten soll.

Um auszuschließen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen tatsächlich nicht primär durch das familiäre Naheverhältnis veranlasst ist, setzt die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen demnach voraus, dass sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und



- einem Fremdvergleich standhalten, d. h. dass sie auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 17.9.1990, 89/15/0019 stellvertretend für viele andere).

Diese Kriterien kommen im Rahmen der Beweiswürdigung dann zum Tragen, wenn berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt von behaupteten, vertraglichen Gestaltungen bestehen (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221).

Ausgangspunkt der Beurteilung ist dabei grundsätzlich der einzelne Vertrag mit der Gesamtheit seiner wirtschaftlichen Auswirkungen. Eine gesonderte Beurteilung einzelner Bestimmungen eines Vertrages erlaubt dagegen in der Regel noch keine Aussage zur Fremdüblichkeit (VwGH 16.2.1988, 87/17/0036).

Diese Klärung unter dem Blickwinkel des § 21 BAO bzw. nach den Vorgaben der so genannten Angehörigenjudikatur ist, wie erwähnt, vor einer Prüfung nach den Bestimmungen der LVO durchzuführen und daher von dieser zu trennen. Erst wenn demnach ein Sachverhalt vorliegt, welcher einer der in § 2 Abs.3 EStG taxativ normierten Einkunftsarten zuzuordnen ist, hat eine Beurteilung nach den Maßstäben bzw. Kriterien der LVO zu erfolgen. Erst in diesem zweiten Überprüfungsschritt ist daher die Frage der Beurteilungseinheit zu klären, die im anhängigen Verfahren von den beiden Parteien kontroversiell gesehen wird.

Aufgrund des im zweitinstanzlichen Verfahren ergänzend erhobenen Sachverhaltes ist aus Sicht des UFS erwiesen, dass es den Mietverhältnissen der Bw. im Verfahrenszeitraum bezüglich der Bestandgegenstände im Wohnhaus in unterschiedlichen Ausprägungen an der Fremdüblichkeit mangelte. Je nach dem Ausmaß der Mängel resultierten daraus unterschiedliche, steuerliche Konsequenzen, von der teilweisen Unbeachtlichkeit bis zur gänzlichen Nichtanerkennung einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung.

Ausgangspunkt dieser Beurteilung waren die erhobenen Inhalte der vereinbarten Mietverträge. Die folgende, zusammengefasste Darstellung sämtlicher Mietverträge der Bw. dient der Veranschaulichung der Gesamtsituation:

Das Mietverhältnis mit dem Gatten betreffend das seinerzeitige Stallgebäude, in welchem nach dem Vorbringen der Bw. eine 10jährige Mietzinsbefreiung als Gegenleistung für den vom Gatten finanzierten Ausbau des Objektes festgelegt worden war, war lediglich mündlich vereinbart worden. Erst am 10. Februar 1997 wurde ein schriftlicher Mietvertrag (MV) für dieses Bestandsobjekt abgeschlossen.

Nach dem Inhalt dieses schriftlichen Vertrages mietet der Gatte die gesamten Räumlichkeiten im (mittlerweile umgebauten) ehemaligen Stallgebäude sowie den zugehörigen Parkplatz und eine an das Mietobjekt angrenzende Freifläche auf unbestimmte Zeit zu Geschäftszwecken ab dem 1. November 1996 gegen einen (wertgesicherten) monatlichen Nettomietzins von

35.000,- S und Übernahme sämtlicher Betriebskosten (abgesehen von der Grundsteuer). Der Zustand des Mietobjektes bei der Übernahme wird im Vertrag als ordnungsgemäß beschrieben. Der Mieter wird zur ordnungsgemäßen Erhaltung auf seine Kosten und Rückgabe in gleicher Qualität verpflichtet. Hinweise auf die bereits erfolgten Umbauarbeiten enthält der Vertrag nicht. Für während der Dauer des Mietverhältnisses getätigte "Aufwendungen für Investitionen, Adaptierungen, Veränderungen oder Verbesserungen" wird eine Verpflichtung der Vermieterin zur Kostenabgeltung gegenüber dem Mieter ausgeschlossen. Des Weiteren enthält der Vertrag ein Aufrechnungsverbot des Mieters gegen Mietzins- oder Betriebskostenzahlungspflichten sowie einen Verzicht beider Parteien auf Vertragsanfechtung wegen Verkürzung über die Hälfte im Sinne des § 934 ABGB. Zur Beendigung des Mietverhältnisses ist für den Mieter ein Kündigungsrecht zum Jahresende unter Einhaltung einer zehnmonatigen Kündigungsfrist vorgesehen. Der Vermieterin wird für bestimmte Fälle (Zahlungsrückstand, ungehöriger Gebrauch, Untervermietung, Insolvenz des Mieters, Zuwiderhandeln gegen Bestimmungen des MV) das Recht zur sofortigen Vertragsauflösung eingeräumt.

Am 4. April 2001 vereinbarten die Vertragsparteien in einem Nachtrag zum MV vom 10. Februar 1997 bei sonst gleich bleibendem Vertragsinhalt "infolge der nunmehr festgestellten wirtschaftlichen Erfahrungen" eine Reduktion des monatlichen Mietzinses von 35.000,- S auf (wertgesichert) 20.000,- S.

Mit Vertrag vom 18. Februar 1999 hatten die Bw. und ihr Gatte einen schriftlichen Mietvertrag über insgesamt fünf Räume im EG des 1996 erworbenen und zwischenzeitig umfassend sanierten Wohnhauses am Nachbargrundstück sowie drei weitere, in einem Zubau zum Wohnhaus gelegene Räumlichkeiten geschlossen. "Vom Mietrechtverhältnis umfasst" war gemäß § 1 Abs. 2 dieses MV ferner "die in einer Hofeinfahrt angebrachte Lüftungsanlage (Lüftungsgerät)". Dieses Mietverhältnis hatte nach dem Inhalt des Vertrages bereits am 1. Oktober 1998 begonnen. Monatlich war ein Nettomietzins von 9.000,- S sowie ein Betriebskostenpauschale von 500,- S (mit Gegenverrechnung bei der Jahresbetriebskostenabrechnung) vereinbart. Abgesehen von einem Kündigungsrecht des Mieters jeweils zum 30. Juni und 31. Dezember (unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist) entspricht der MV vom 18. Februar 1999 wortgleich dem Vertrag mit dem Gatten vom 10. Februar 1997.

Auch dieser zweite MV wurde mittels Nachtrag vom 4. April 2001 abgeändert. Dabei wurde, bei im Übrigen unverändertem Vertragsinhalt, der monatliche Nettomietzins von bisher 9.000,- S "infolge der nunmehr festgestellten wirtschaftlichen Erfahrungen" auf (wertgesichert) 28.000,- S angehoben.

Ebenfalls am 18. Februar 1999 hatte die Bw. Mietverträge mit ihren beiden Töchtern über die Wohnungen in den OG ihres inzwischen umfassend sanierten Wohnhauses abgeschlossen. Für die 113,8 m<sup>2</sup> bzw. 121,67 m<sup>2</sup> großen Wohnungen mit Gartenbenützung waren monatliche Nettomietentgelte von jeweils 4.759,08 S (wertgesichert) sowie ein Betriebskostenpauschale von 1.000,- S festgelegt worden (keine Vereinbarung einer Jahresbetriebskostenabrechnung). Der Beginn der Mietverhältnisse ist in den Verträgen mit 1. August 1998 angegeben. Der Mietgegenstand wird "im vollkommen neu adaptierten Zustand übernommen". Die Mieter haben ihn "pfleglich und ordnungsgemäß auf eigene Kosten instandzuhalten" und eine eigene Haushaltsversicherung abzuschließen. Im Übrigen entsprechen die beiden MV weitgehend dem Wortlaut des am selben Tag mit dem Gatten abgeschlossenen Vertrages betreffend die Geschäftsräumlichkeiten im EG des Hauses.

Zur Garconniere im EG wurde trotz Aufforderung kein schriftlicher MV vorgelegt. Diese Wohnung war nach dem Verfahrensergebnis insgesamt nur zwei Monate lang vermietet. Zu diesem Mietverhältnis mit einem Fremdmietler ist aus den Buchhaltungsunterlagen der Bw. bekannt, dass im Juli und August 1998 ein Bruttoentgelt von 3.250,- S bezahlt worden war. Zusätzlich hatte der Mieter die Kosten für den Stromverbrauch zu tragen. Kosten für die Beheizung waren im Sommer nicht angefallen.

Eine weitere Vermietung dieser Kleinwohnung hat das Ermittlungsverfahren nicht hervorgebracht.

Die faktische Umsetzung der Mietverhältnisse mit den Familienmitgliedern der Bw. wich nach dem Verfahrensergebnis insbesondere im Bereich der Betriebskostenverrechnung für das Wohnhaus massiv von den o.a. Vertragsvereinbarungen ab.

So war im gesamten Verfahrenszeitraum für das Wohnhaus und das nunmehrige Betriebsgebäude die Vorschreibung der Müll-, Kanal- und Wasserbezugsgebühren (im Folgenden kurz Hausbesitzabgaben) durch die Gemeinde jeweils in einem Gesamtbetrag für beide Gebäude an den Gatten der Bw. erfolgt. Dieser hatte auch die Bezahlung für beide Objekte übernommen, ohne in der Folge von der Bw. anteilig jene Kosten zurückzufordern, welche auf die von ihm nicht benutzten Teile des Wohnhauses entfielen (die Gegenverrechnung mit dessen Mietzins- oder sonstigen Betriebskosten-Verpflichtungen war, wie angeführt, vertraglich ausgeschlossen worden).

Grundsteuer, Feuerversicherung und die Kosten des Kaminfegers für das Wohnhaus waren dagegen der Bw. vorgeschrieben und von ihr auch bezahlt worden. Die davon auf die einzelnen Mieteinheiten entfallenden Anteile hatte sie von den Mietern aber nicht eingehoben. Die beiden Töchter hatten dadurch während des gesamten Verfahrenszeitraumes über die vereinbarte Nettomiete hinaus keine weiteren Zahlungen an die Bw. getätigt. Selbst die

vertraglich mit monatlich pauschal 1.000,- S zweifellos sehr günstig festgelegten Betriebskosten, hatten sie nie bezahlt. Tatsächlich hatten die Töchter, abgesehen von den Stromkosten, keinerlei Betriebskosten getragen.

Auch die Kosten für die Beheizung ihrer Wohnungen im Wege der Gas-Zentralheizungsanlage des Wohnhauses waren die Töchter über Jahre schuldig geblieben. Nach dem Vorbringen im zweitinstanzlichen Verfahren sollen die gesamten Kosten für die Beheizung und die Warmwasseraufbereitung des Wohnhauses im Mai 2003 für die Jahre 1999 - 2002 nachverrechnet und angeblich seither, soweit sie die Töchter betrafen, Schritt für Schritt auch nachbezahlt worden sein.

Gemäß den dazu als Nachweis vorgelegten Umsatzsteuervoranmeldungen (UVA) hätten die beiden Töchter im Juni 2003 die Kosten für 1999 und 2000 nachbezahlt, bzw. jene für 2001 und 2002 in Form von mehreren Teilzahlungen zwischen Jänner und April 2004 geleistet. Im September und Oktober 2004 hätten sie sodann Teile der Kosten für 2003 abgestattet. Eine Nachverrechnung und Nachzahlung der Heizkosten für 1998 wurde im Verfahren nicht einmal behauptet. Ebenso wenig ist den vorgelegten Unterlagen zu entnehmen, dass die Mieter nach durchgeführter Heizkostennachverrechnung im Mai 2003 für den laufenden Gasverbrauch Zahlungen geleistet haben.

Doch auch die dargestellte Nachzahlung der Gaskosten für 1999 - 2002 erscheint fraglich. Sind diese Nachzahlungen doch einerseits in den Unterlagen zu den Abgabenerklärungen für 2003 nicht nachvollziehbar (die Abgabenerklärungen für 2004 liegen dem UFS nicht vor) bzw. decken sie sich mit den vorgelegten Unterlagen über die Heizkostennachverrechnung nicht. Die zu 2003 abgegebene Erklärung, die Differenz sei auf einen Irrtum infolge Barzahlung anstatt der sonst üblichen Banküberweisung zurückzuführen, überzeugt angesichts des im Weiteren näher ausgeführten Gesamtbildes der Abwicklung der Mietverhältnisse mit den Töchtern nicht. Eine weitere Überprüfung dieses Aspektes erübrigte sich aber letztlich mangels Relevanz für das laufende Verfahren.

Im Gegensatz zu den Töchtern leistet der Gatte der Bw. seit April 1998 monatlich Pauschalzahlungen von 2.500,- S (brutto) zur Abstattung des Gasverbrauches für seinen Betrieb an die Bw. (im Verfahren wurde wiederholt darauf verwiesen, dass die gewerbebehördlich vorgeschriebene Lüftungsanlage über die Ferngasheizung des Wohnhauses betrieben werde und dies einen beträchtlichen Energiebedarf verursacht). Dieser Pauschalbetrag für den Gasverbrauch blieb der Höhe nach auch nach Anmietung der Lagerräumlichkeiten im EG des Wohnhauses im Oktober 1998 bis zumindest Oktober 2004 unverändert.

Ob bzw. wann die bei der Heizkosten-Nachverrechnung im Mai 2003 sich ergebenden Restforderungen der Bw. von ihrem Gatten entrichtet wurden, war in Hinblick auf den 1999 endenden Verfahrenszeitraum im laufenden Verfahren nicht Gegenstand einer Überprüfung. Auch die Ordnungsmäßigkeit der Aufteilung der nachverrechneten Heizkosten auf die einzelnen Mieteinheiten wurde aus diesem Grund nicht geprüft.

Die lange Dauer von der Inbetriebnahme der Heizungsanlage im Wohnhaus (spätestens im April 1998) bzw. dem Beginn der Vermietung des Wohnhauses bis zur Verrechnung von Gaskosten im Mai 2003 wurde im Verfahren mit Problemen der Abrechnungssoftware begründet. Der deutsche Lieferant der Heizungsanlage habe die zugehörige Software lange Zeit gar nicht und dann mit Funktionsmängeln geliefert. Gegenüber den Töchtern seien ohnehin keine Einbringungsprobleme im Falle der Nachforderung zu befürchten gewesen. Aufgrund negativer Erfahrungen im Betrieb des Gatten der Bw. mit Klagen gegen Software-Unternehmen habe man den Klagsweg nicht beschritten, um die Lieferung der Abrechnungssoftware zu beschleunigen. Im Wesentlichen habe man "auf eine möglichst rasche Erledigung gehofft" (Zeugenaussage des Gatten der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung).

Dem Akt der Wohnbauförderstelle des Landes Steiermark (im Folgenden kurz Förderakt) ist zu entnehmen, dass es sich beim deutschen Lieferanten der Heizungsanlage um den Schwager der Bw. gehandelt hat. Ob dieses Naheverhältnis ein im Wirtschaftsleben übliches Vorgehen gegen Lieferanten bei Leistungsmängeln mit beeinflusst und damit zur jahrelangen Verzögerung bei der Heizkostenabrechnung beigetragen hat, ist für das anhängige Verfahren nicht entscheidend. Wesentlich ist vielmehr, dass es bei Mietverhältnissen zwischen fremden Parteien zunächst grundsätzlich unüblich erscheint, nicht einmal die im MV vereinbarten Akontozahlungen für Betriebskosten einzuheben, wie dies bei den Mietverhältnissen mit den Töchtern der Fall war. Völlig außer Zweifel steht aber, dass bei jahrelanger Unmöglichkeit einer exakten Abrechnung des Gasverbrauches zwischen fremden Vertragsparteien jedenfalls Akontozahlungen für diese Kosten zu leisten gewesen wären. Neben den absehbaren Schwierigkeiten bei Einforderung des vollen, nach fünf Jahren angewachsenen Rückstandes (einschließlich des Verzinsungs- und zivilrechtlichen Verjährungsaspektes), hätte kein fremder Vermieter in der finanziellen Situation der Bw. (vollständige Fremdfinanzierung des Wohnhausprojektes) über einen derart langen Zeitraum die Kosten der Beheizung und Warmwasseraufbereitung seiner Mieter vorfinanziert.

Unter fremden Vertragsparteien ebenso wenig denkbar erscheint die bereits dargestellte, freiwillige Tragung der so genannten Hausabgaben für das gesamte Wohnhaus durch einen Mieter, der lediglich einen Anteil von knapp 1/3 der Nutzfläche gemietet hat und diese zudem

als Lagerräumlichkeiten nutzt, womit etwa in der Regel - im Vergleich zu den Wohnungsmietern - ein kaum ins Gewicht fallender Wasserverbrauch verbunden ist. Selbst wenn er sich gegen eine an ihn gerichtete Vorschreibung der Hausabgaben durch die Gemeinde – aus welchen Gründen auch immer – nicht verwehrt, würde ein fremder Mieter für die ihn nicht treffenden Anteile entweder eine Gegenverrechnung mit seinen Zahlungsverpflichtungen durchführen oder aber Kostenersatz vom Hauseigentümer verlangen. Dass bezüglich des "Überhanges" eine Gegenverrechnung mit dem im MV mit dem Gatten vom 18. Februar 1999 vereinbarten monatlichen Betriebskostenpauschale von 500,- S durchgeführt worden wäre, wurde im Verfahren nicht vorgebracht. Es hätte auch dem vertraglich vereinbarten Aufrechnungsverbot widersprochen. Den vorgelegten Unterlagen ist solches ebenfalls nicht zu entnehmen. Demnach hat der Gatte, ebenso wie die Töchter, für die EG-Räumlichkeiten im Wohnhaus keinerlei monatliche Betriebskosten-Anzahlungen geleistet.

Der anzustellende Fremdvergleich scheitert hinsichtlich der Mietverhältnisse im Wohnhaus der Bw. somit bereits an der Vorgangsweise im Zusammenhang mit den Betriebskosten. Dies selbst, wenn die Heizkostennachverrechnung im Jahr 2003 und die anschließende Nachzahlung der sich ergebenden Beträge durch die Mieter ordnungsgemäß erfolgt und in der Folge zur Abstattung der Heiz- und sonstigen Betriebskosten von den Mietern laufende Beiträge eingehoben worden sein sollten. Wie bereits erwähnt, wurden diese außerhalb des Verfahrenszeitraumes liegenden Vorgänge keiner Überprüfung durch den UFS unterzogen, da sie an der nicht fremdüblichen Gestaltung der Mietverhältnisse im Verfahrenszeitraum nichts ändern würden.

Dass in Bezug auf die Mietverhältnisse mit den Töchtern bereits die Vereinbarung von monatlichen BK-Pauschalen ohne Jahresendabrechnung in den MV nicht fremdüblich erscheint, sei nur der Vollständigkeit halber angeführt. Beim gleichzeitig abgeschlossenen Vertrag mit dem Gatten betreffend die Lagerräumlichkeiten im EG gab es zwar eine derartige Vereinbarung, doch fehlte es im Verfahrenszeitraum deren faktischer Umsetzung.

Dem Fremdvergleich halten die das Wohnhaus betreffenden Bestandverhältnisse der Bw. mit ihren Angehörigen aber auch in Bezug auf die Einnahmenseite nicht stand.

Zwar trifft es zu, dass die Mietverhältnisse zu den mit Fördermitteln sanierten Wohnungen aufgrund der landesgesetzlichen Förderbestimmungen Beschränkungen bei der Entgeltshöhe unterlegen waren.

Die maßgeblichen Bestimmungen des § 52 Abs. 6 Stmk. WFG 1993 lauten:

*Bei der Neuvermietung einer Wohnung nach einer umfassenden Sanierung hat der Vermieter das Recht, unbeschadet der Bestimmungen des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes,*

*folgende Positionen auf die Dauer des Förderungszeitraumes der Berechnung des Mietzinses zugrunde zu legen:*

- 1. die Annuitäten des Förderungsdarlehens,*
- 2. die Annuitäten geförderter Darlehen (Abstattungskredite) abzüglich der Annuitäten oder Zinsenzuschüsse,*
- 3. eine Rücklage für die ordnungsgemäße Erhaltung,*
- 4. die gesetzliche Umsatzsteuer.*

Die Bw. hat in den MV mit ihren beiden Töchtern unstrittig den nach § 52 Abs. 6 Z 1 und 2 leg. cit. zwischen Februar und Juli 1998 höchstzulässigen Hauptmietzins von 53,- S/m<sup>2</sup> vereinbart.

Im Vergleich dazu hat sie aus der im Sommer 1998 kurzfristig vermieteten Garconniere im EG des Wohnhauses ein Bruttoentgelt von 3.250,- S erzielt. Dies entspricht einer Nettomiete von ca. 93,- S/m<sup>2</sup>. Es lag damit beträchtlich über der nach den Förderbestimmungen maximal zulässigen Miethöhe.

In einer Eingabe an den UFS wurde darauf verwiesen, dass gegenüber den Töchtern sogar ein geringfügig höherer Hauptmietzins als zulässig festgelegt worden sei (ab 1.8.1998 erlaubten die Förderbestimmungen einen maximalen Mietzins von nur mehr 49,80 S/m<sup>2</sup>). Andererseits sei auf die mögliche Vereinbarung eines Erhaltungsbeitrages von 4,10 S/m<sup>2</sup> (§ 52 Abs. 6 Z 3 leg. cit.) verzichtet worden. Diesen zu verlangen sei für den Vermieter nicht verpflichtend. Zudem seien nach den Förderbestimmungen halbjährliche Anpassungen an geänderte Kapitalmarktverhältnisse vorgesehen, die zu wesentlichen Absenkungen des vereinbarten Hauptmietzinses geführt hätten. Diese Anpassungen habe die Bw. aber nicht durchgeführt. Dadurch sei ein nicht unerheblich höherer Hauptmietzins von den Töchtern eingehoben worden. Im Ergebnis sei durch diese unterlassenen Absenkungen des Hauptmietzinses die Nichteinhebung des Erhaltungsbeitrages nahezu egalisiert worden.

Dazu ist zunächst festzuhalten, dass der Beginn der Mietverhältnisse mit den Töchtern in den Mietverträgen zwar mit 1. August 1998 angegeben ist, diese andererseits aber beim Stromversorger bereits ab 15. Jänner 1998 als Strombezieher für die beiden Wohnungen aufscheinen. Meldebehördlich sind die Töchter (und zwei minderjährige Kinder) ab 25. Mai 1998 unter den Adressen der beiden Wohnungen registriert. Im Förderakt der Landesregierung führte die Bw. bereits in ihrem Antrag auf Wohnbeihilfe vom 3. April 1998 ihre Töchter als Mieterinnen an. Als Beginn der Einhebung von Mieten wurde von der Förderstelle auf dieser Eingabe der 1. Februar 1998 vermerkt.

Im Verfahren wurde dazu vorgebracht, die Zeit zwischen dem Beginn des Strombezuges durch die Töchter und dem in den MV ausgewiesenen Beginn der Vermietung sei auf den Umzug entfallen.

Nun ist eine Zeitspanne von mehr als einem halben Jahr für den Bezug einer Wohnung mit den Erfahrungen des täglichen Lebens kaum in Einklang zu bringen. Bei Zutreffen würde dadurch zudem ein weiterer Umstand offenkundig, der einem Fremdvergleich nicht standhält. Würde doch kein Vermieter einem fremden Mieter vor Beginn des Mietverhältnisses den Bezug des Mietobjektes gestatten. In Ausnahmefällen könnte es sich dabei allenfalls um einige Tage vor der schriftlichen Ausfertigung eines bereits mündlich vereinbarten Mietvertrages handeln, keinesfalls aber um einen Zeitraum von mehr als einem halben Jahr.

Unter den gegebenen Umständen geht der UFS davon aus, dass die Nutzung durch die Töchter tatsächlich bereits vor dem in den MV angeführten Datum begonnen hat. Da das angeblich geringfügig über dem zulässigen Höchstmietzins liegende Mietentgelt dem nach den Förderbestimmungen des Stmk. WFG in der Zeit von Februar bis Juli 1998 höchstzulässigen Hauptmietzins entspricht, erscheint es nahe liegend, dass der Nutzungsbeginn der beiden Wohnungen durch die Töchter innerhalb dieser Zeitspanne lag; in Hinblick auf den Strombezug und den zitierten Inhalt des Förderaktes, wohl eher in den ersten Monaten des Jahres 1998. Dies führt zum Ergebnis, dass die Töchter die Wohnungen in dieser Zeit entweder mit Zustimmung der Bw. unentgeltlich genutzt haben oder aber aufgrund von bereits vor August 1998 vereinbarten, mündlichen Mietverträgen. Beides stützt einen Fremdvergleich nicht.

Die erstgenannte Variante widerspricht eindeutig einer im Wirtschaftsleben unter fremden Parteien eines künftigen Mietverhältnisses üblichen Vorgangsweise (für Mieterinvestitionen der Töchter bietet das Verfahrensergebnis keine Anhaltspunkte).

Für die zweite Variante spricht, dass die Bw. nach den dem UFS vorgelegten UVA bereits für Juli 1998 Umsätze von 11.264,- S (netto) mit dem ermäßigten Steuersatz für Wohnungsmieten versteuert und diese augenscheinlich auch in die Jahressteuererklärungen aufgenommen hat. Für Zeiträume davor wurden keine UVA vorgelegt. Nach den Abgabenerklärungen der Bw. für 1998 sind entsprechende Umsätze im ersten Halbjahr 1998 nicht zugeflossen.

Zwar ist die Schriftlichkeit eines MV weder zivil- noch abgabenrechtlich ein unabdingbares Erfordernis für seine Anerkennung, doch bedarf es ggfs. statt dessen entsprechend eindeutiger, sonstiger Merkmale, durch welche das Bestandverhältnis nach außen in Erscheinung tritt. Die Meldung an die Abgabenbehörde alleine, genügt dafür nicht. Geeignet wären aber etwa die laufende Verbuchung der Mietzinszahlungen in Verbindung mit einem



tatsächlich vollzogenen Geldfluss (VwGH 5.2.1992, 89/13/0111; 16.2.1988, 87/14/0036; 9.11.1982, 82/14/0057). Grundsätzlich sind mündliche Mietverträge, wie der VwGH zuletzt im Erkenntnis 2001/15/0081 vom 30.6.2005 ausgeführt hat, jedenfalls ein Indiz für vom Anfang an nicht fremdüblich gestaltete Leistungsbeziehungen.

Bereits im BP-Verfahren war aufgefallen, dass aus den Buchhaltungsunterlagen der Bw. für das Jahr 1998 laufende Mietenzahlungen der Töchter nicht nachvollziehbar waren. Zugleich weisen weder das entsprechende Buchhaltungskonto noch die Abgabenerklärungen für 1998 die für die Lagerräumlichkeiten im EG des Wohnhauses vom Gatten zu bezahlenden Mieteinnahmen auf.

Im zweitinstanzlichen Verfahren erging daher der konkrete Auftrag an die Bw, den tatsächlichen Zahlungsfluss durch Vorlage der zugehörigen Zahlungsbelege nachzuweisen. Anstatt der angeforderten Belege legte die Bw. allerdings lediglich die bereits erwähnten UVA für das zweite Halbjahr 1998 mit den zugehörigen Berechnungsgrundlagen vor.

Darin scheinen für die Lagerräumlichkeiten im EG des Wohnhauses tatsächlich weder Mieteinnahmen noch das vereinbarte Betriebskostenpauschale auf. Ein diesbezüglicher Zahlungsfluss wird demnach nicht einmal behauptet.

Mieten für die Wohnungen der Töchter scheinen dagegen sowohl in den vorgelegten UVA (wie ausgeführt bereits ab Juli 1998) als auch in den Jahressteuererklärungen auf, doch wird dadurch zwar die Versteuerung der vereinbarten Nettomiete durch die Bw., nicht aber der geforderte Nachweis des tatsächlichen Zahlungsflusses erbracht. Diesbezüglich blieb es somit letztlich bei der bloßen Behauptung. Zu erinnern ist in diesem Zusammenhang daran, dass die schriftlichen MV erst mit 18. Februar 1999 datiert sind (und im März 1999 zur Vergebührung angemeldet wurden).

Der UFS ist aufgrund der dargestellten Gesamtumstände zur Überzeugung gelangt, dass jedenfalls im Jahr 1998 weder die Töchter noch der Gatte für die im Wohnhaus gelegenen Mietobjekte die in den Mietverträgen vereinbarten Entgelte tatsächlich an die Bw. bezahlt haben. Das bereits erwähnte, gänzliche Unterbleiben einer Nachverrechnung der Heizungs- bzw. Gaskosten für das Jahr 1998 rundet dieses Bild ab.

Dass eine derartige Gestaltung von Vertragsverhältnissen einem Fremdvergleich nicht standhält, bedarf keiner weiteren Erörterung.

Ein weiterer Aspekt mangelnder Fremdüblichkeit ist in dem bereits angesprochenen Unterlassen der zulässigen Einhebung von Erhaltungsbeiträgen von den Töchtern zu erblicken. Jeder fremde Vermieter hätte auf diese Weise zweifellos die durch die Förderbestimmungen ohnehin sehr beschränkten Möglichkeiten der Einnahmenerzielung ausgeschöpft und für künftige Erhaltungskosten vorgesorgt. Dies umso mehr, als die hohe Zinsenbelastung infolge

vollständiger Fremdfinanzierung des Wohnhausprojektes, jedenfalls im Zeitpunkt des Abschlusses der Mietverträge mit den Töchtern, klar machen musste, dass bis zum Wegfall der Zahlungsverpflichtungen gegenüber den Kreditinstituten, und damit über Jahre hinaus, eine relevante Vorsorge für allenfalls unvorhergesehene, kurzfristig notwendig werdende Erhaltungsmaßnahmen kaum machbar sein würde. Ein fremder Vermieter hätte in dieser Situation ohne Zweifel alle Möglichkeiten der Einnahmenerzielung ausgeschöpft. Dies umso mehr, als der beschränkte Mietzins nach den Förderbestimmungen ohnehin nur von einer Wohnfläche von 90 m<sup>2</sup> je Wohnung berechnet werden durfte, während die Wohnungen der Töchter tatsächlich Nutzflächen von 114 m<sup>2</sup> bzw. 122 m<sup>2</sup> aufwiesen. Von diesen tatsächlichen Nutzflächen wäre der erlaubte Erhaltungskostenbeitrag zu berechnen gewesen. Die in der Berufung vorgebrachte große Anstrengung zur Mittelaufbringung für die Rückführung der Kredite ist aus einer derartigen Vorgangsweise nicht erkennbar. Daran vermag auch das Unterbleiben der nach den Förderbestimmungen halbjährlich vorzunehmenden Anpassungen des Mietzinses an die jeweiligen Kapitalmarktverhältnisse nichts zu ändern.

Es wurde bereits ausgeführt, dass nach Ansicht des UFS die in den MV mit den Töchtern ausgewiesene Mietenhöhe in einem tatsächlich bereits vor August 1998 liegenden Beginn der Mietverhältnisse begründet ist und die festgelegte Mietenhöhe dem zu dieser Zeit nach den Förderbestimmungen zulässigen Höchstmietzins entspricht. Aufgrund der in der Folge unterlassenen Anpassungen mag zwar retrospektiv bis heute ein Gesamtwert lukriert worden sein, der rechnerisch die nicht eingehobenen Erhaltungsbeiträge ausgleicht. Zum seinerzeitigen Vertragsabschlusszeitpunkt war diese Zinsentwicklung am Kapitalmarkt aber nicht vorhersehbar und konnte daher auch nicht Teil einer bewussten, unternehmerischen Kalkulation der Bw. sein. Ein fremder Vermieter würde diesen Umstand bei der Festlegung des Mietentgeltes zweifellos nicht einbeziehen, zumal er damit rechnen müsste, dass entsprechend informierte Mieter eine nach den Förderbestimmungen vorgeschriebene Absenkung des Mietzinses auch einfordern würden.

Der Vollständigkeit halber sei noch angemerkt, dass den Erhaltungsbeiträgen, wie von der Erstbehörde in der Berufungsverhandlung zutreffend eingewendet, mietrechtlich zumindest bis zur Mietrechtsnovelle 2001 eine vom Mietzins streng zu trennende Funktion zukam. Unter fremden Mietern und Vermietern wäre eine Argumentation, wie von der Bw. vorgebracht, daher nicht Ziel führend. Sie eignet sich damit auch nicht zur Untermauerung einer fremdüblichen Vertragsgestaltung.

In Bezug auf die Mietverhältnisse mit ihren Töchtern vermittelt die Bw. somit nicht das Bild einer nach den im Wirtschaftsleben üblichen Kriterien agierenden Unternehmerin. Diesen Eindruck untermauert noch ein Blick auf die Kosten der Wohnhaussanierung:

Bereits der Ankauf des Objektes hatte die Bw. nach dem Berufungsvorbringen an die Grenzen ihrer finanziellen Möglichkeiten herangeführt. Nach dem Inhalt des Förderaktes war auch die Sanierung des Wohnhauses mit auffallend hohen Kosten verbunden gewesen. Dem Vorbringen der Erstbehörde in der Berufungsverhandlung, darin sei ein weiteres Indiz für die mangelnde Fremdüblichkeit der strittigen Mietverhältnisse zu erblicken, begegneten die Bw. bzw. ihr Gatte als Zeuge mit einer detaillierten Aufzählung jener Maßnahmen, welche die hohen Sanierungskosten verursacht hätten. Zum Teil seien diese Arbeiten erst im Laufe der Projektausführung evident geworden, zum Teil hätten sich Arbeiten auch als aufwändiger als geplant herausgestellt. Es habe sich durchwegs um Maßnahmen gehandelt, die der Bausubstanz des Hauses zugute gekommen seien (Austausch von Zwischendecken, Fenstern und Türen, sowie des gesamten Installationsbereiches, Dämm- und Entfeuchtungsmaßnahmen, Errichtung eines neuen Stiegenhauses, Abtragen des Kamins u. a.). Zudem sei der Einbau einer besonders leistungsfähigen Heizungsanlage, welche auch die vorgeschriebene Lüftungsanlage des Gewerbebetriebes mitbetreiben könne, entsprechend kostspielig gewesen. Dass die Töchter Erstmietler nach der Sanierung sein würden, habe bei diesen Maßnahmen keine Rolle gespielt. Im Übrigen lägen die Sanierungskosten, unter Berücksichtigung des Teilschuldnachlasses der szt.Hausbank und der Landesförderung, bei lediglich rd. 16.000,- S/m<sup>2</sup> und wären damit keineswegs als überhöht zu bezeichnen.

Dem Förderakt ist zu entnehmen, dass die nach den landesgesetzlichen Bestimmungen maximal förderbaren Baukosten von 15.500,- S/m<sup>2</sup> bei der Sanierung des Wohnhauses der Bw. bereits nach dem Projektplan deutlich überschritten wurden. Die im November 1996 eingereichten Planungsunterlagen wiesen ein Gesamtinvestitionsvolumen von rd. 8,4 Millionen Schilling aus. Davon waren von der Förderstelle rd. 6,9 Millionen Schilling als auf die Wohnungen entfallend und damit als grundsätzlich förderbar angesehen worden. Daraus hatte die Förderstelle für die tatsächlich geförderte Fläche Baukosten von rd. 27.300,- S/m<sup>2</sup> errechnet. Den Beamten waren insbesondere die projektierten Kosten für den Heizungs- und Sanitärbereich als überdurchschnittlich aufgefallen. Die im Juni 1999 an die Förderstelle vorgelegte Endabrechnung des Projektes weist mit 8,460.000,- S gegenüber der projektierten Bausumme eine nur unwesentliche Erhöhung aus.

Die Überschreitung der förderungsfähigen Baukosten war nach einem Aktenvermerk im Förderakt vom planenden Baumeister als Projektbetreuer der Bw. mit "hohen Reserven" erklärt worden. In einer Eingabe an die Förderstelle vom 26. November 1996 hatte der Baumeister "zu den verhältnismäßig hohen Angebotsergebnissen" ausgeführt, "daß seitens des Bauherrn in Qualität und Ausführung ein sehr hoher Standard vorgegeben wurde. Es ist

durchaus möglich durch Änderungen der Sanitäreinrichtungsgegenstände eine Preisreduzierung zu erwirken."

Weiters heißt es in dieser Eingabe: "Im Regelfall ist es bei uns üblich, dass nur der Mindeststandard ausgeschrieben wird und im Zuge der Ausstattung für bessere Qualitäten Aufzahlungen geleistet werden. Dies kommt im gegenständlichen Fall jedoch nicht zum Tragen. "

In weiterer Folge hatte der Baumeister die "Nutzflächenkosten von ca. 28.000,- S/m<sup>2</sup> mit verschiedenen Baumaßnahmen begründet (Austausch der schadhaften Holzzwischendecke, Absenken der Raumhöhe in den OG, Erneuerung des Stiegenhauses, Austausch sämtlicher Türen und Fenster sowie Erneuerung der Installationen), um sodann noch einmal anzumerken, dass "Mieter-Wünsche mit einem entsprechend hohen Qualitäts- und Ausführungsstandard ausgeschrieben wurden, so daß die sonst üblichen Sonderwünsche bereits ausgewiesen sind ". Abschließend hatte der Projektleiter darauf verwiesen, dass für die von den beiden Töchtern angemieteten Wohnungen in den OG keine Wohnbeihilfe beansprucht werde und diese Wohnungen "ohnehin nur mit einer Nutzfläche von 90 m<sup>2</sup> gefördert" würden.

Einem Begleitschreiben des Bürgermeisters der Gemeinde St. Michael anlässlich des Erstantrages der Bw. an die Förderstelle im April 1996 ist zu entnehmen, dass nach Fertigstellung keine Wohnbeihilfe für die zukünftigen Mieter anfallen würde (dies widerspricht allerdings dem Antrag der Bw. vom 3.4.1998!). "Die umfassende Sanierung soll Wohnraum für ihre Kinder und einen Angestellten schaffen".

Angesichts dieses Inhaltes des Förderaktes erweist sich das gegenteilige Vorbringen im Berufungsverfahren weitgehend als Schutzbehauptung.

Der von der Bw. errechnete Sanierungsaufwand von 16.000,- S/m<sup>2</sup> ist zudem darauf zurückzuführen, dass dieser Berechnung die sanierte Gesamtfläche von rd. 370 m<sup>2</sup> zu Grunde gelegt wurde (inklusive der nicht förderbaren Geschäftsräumlichkeiten), während nach dem Förderakt die angeführten Kosten der Wohnraumsanierung auf eine Fläche von rd. 267 m<sup>2</sup> entfallen, davon förderbar ca. 212 m<sup>2</sup>. Davon abgesehen gehen die von der Bw. errechneten Sanierungskosten von 16.000,- S/m<sup>2</sup> v. a. auf die Finanzierungsunterstützungen der szt.Hausbank bzw. auf die Landesförderung zurück. Diese Maßnahmen verteilen aber lediglich die Kostentragung auf die drei Financiers. An der Höhe der effektiven Sanierungskosten von (projektiert und abgerechnet) rd. 8,4 Millionen Schilling ändert sich dadurch nichts.

Die dargestellten Umstände zeigen, dass die Mietverhältnisse der Bw. mit ihren Töchtern aus mehreren Gründen einem Fremdvergleich nicht standhalten. Ganz offensichtlich wurde dabei versucht, private Interessen der Wohnversorgung der Töchter ebenso wie der Schaffung von

Privatvermögen der Bw. unter maximaler Zuhilfenahme öffentlicher Mittel (der Fördermittel des Landes ebenso wie der Lukrierung von Steuervorteilen im Wege der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges aber auch durch Verlustausgleich mit den durchaus beachtlichen Lohnbezügen, welche die Bw. als Dienstnehmerin ihres Gatten erhalten hat) in die äußere Form einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung zu kleiden, ohne diese nach den unter Fremden üblichen Grundsätzen zu gestalten. Gerade Derartiges zu vermeiden, ist Zweck der Bestimmung des § 21 BAO. Wie der VwGH in der Vergangenheit bereits wiederholt festgestellt hat, ist solchen Vertragsgestaltungen die steuerliche Anerkennung zur Gänze zu versagen (stellvertretend sei dazu auf das Erkenntnis 20.10.2004, 2000/14/0114 verwiesen). Die auf Basis solcher Vereinbarungen gesetzten Maßnahmen sind der privaten Lebenssphäre zuzuordnen.

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit.a EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen für den Haushalt und die Lebensführung des Abgabepflichtigen nicht abgezogen werden. Gemäß Z 4 der Bestimmung gilt dies auch für freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen und zwar auch dann, wenn diese auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.

Im Erkenntnis vom 18.11.1991, 91/15/0043 ist der VwGH davon ausgegangen, dass nicht fremdübliche Wohnungsvermietungen an Kinder, gegenüber welchen keine Unterhaltspflicht mehr besteht, freiwillige Zuwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG darstellen. Entsprechend sind die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen ertragsteuerlich nicht abzugsfähig. Andererseits sind damit aber auch die daraus erhaltenen Einnahmen nicht als Ergebnis einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung zu behandeln, da es ihnen am Charakter eines Leistungsaustausches mangelt. Sowohl Zuflüsse als auch Aufwendungen aus derartigen "Vermietungen" gehören daher nicht zu den Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG sondern sind ertragsteuerlich unbeachtlich. Damit erübrigt sich bezüglich dieser "Mietverhältnisse" auch die Beurteilung nach der LVO.

Nach § 12 Abs. 1 Z 1 UStG kann ein Unternehmer 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, als Vorsteuer abziehen. Dies ist grundsätzlich der Fall, wenn die Lieferungen oder sonstigen Leistungen für Zwecke des Unternehmens erfolgen.

Unternehmerische Zwecke sind generell solche, die der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dienen, auch wenn die Absicht, Gewinne zu erzielen fehlt (§ 2 UStG). Dem Begriff des unternehmerischen Zweckes ist dabei nach der Judikatur jener der Konsumsphäre (des

Endverbrauches) als Gegenstück bzw. Abgrenzungsmerkmal gegenüber zu stellen. Bereits eine geringfügige Einnahmenerzielung kann daher die Zuordnung eines Sachverhaltes zum Unternehmensbereich rechtfertigen bzw. erfordern (vgl. EUGH vom 26.9.1996, Rs. "Enkler", C 230/94, VfGH 20.6.2001, B 2032/99; VwGH 20.10.2003, 97/14/0161; BFH 21.9.2000, IX B 100/00).

Ex lege als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten gemäß § 12 Abs. 2 UStG in der bis 9.1.1998 geltenden Fassung *Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Hievon bestehen folgende Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten:*

*1. Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden gelten insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.*

*2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen, a) deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 ...sind.*

Durch BGBl I 9/1998 wurde mit Wirksamkeit ab 10.1.1998 § 12 Abs. 2 Z 1 UStG um folgenden Satz ergänzt:

*Der Unternehmer hat jedoch die Möglichkeit, den Teil der Lieferungen oder sonstigen Leistungen, der danach nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt, dem Unternehmen zuzuordnen.*

§ 12 Abs. 3 Z 1 und Z 2 iVm Z 3 lit. a UStG schließen den Vorsteuerabzug für die Lieferung und Einfuhr von Gegenständen bzw. für sonstige Leistungen aus, soweit der Unternehmer diese zur Ausführung (unecht) steuerfreier Umsätze verwendet.

Nach § 6 Abs. 1 Z 9 lit. a UStG sind von den unter § 1 Abs. 1 Z 1 (Lieferungen) und Z 2. (Eigenverbrauch) fallenden Umsätzen, die Umsätze von Grundstücken im Sinne des § 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 steuerfrei.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 UStG in der bis 2003 geltenden Fassung liegt Eigenverbrauch vor, wenn ein Unternehmer Gegenstände, die seinem Unternehmen dienen bzw. gedient haben, für außerhalb seines Unternehmens liegende Zwecke verwendet oder verwenden lässt. Der Eigenverbrauch umfasst jedenfalls die dauerhafte Entnahme eines zuvor unternehmerisch genutzten Gegenstandes aus dem Unternehmensbereich.

Seit 1.10.1998 normiert § 6 Abs. 1 Z 16 UStG idF BGBl I 1998/9 überdies den Eigenverbrauch im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ausdrücklich als

(unecht) steuerfrei. Diese Bestimmung ist im Zusammenhang mit dem gleichzeitig eingeführten Wahlrecht des § 12 Abs. 2 Z 1 UStG zu sehen, dem Unternehmen Lieferungen und sonstige Leistungen unabhängig von ihrem Nutzungszweck zuordnen zu können. Soweit diese Nutzung einen Eigenverbrauch darstellt, somit also bei Verwendung für außerhalb des Unternehmens gelegene Zwecke, schließt die Neufassung des § 6 Abs. 1 Z 16 UStG ab 10.1.1998 den Vorsteuerabzug aus.

Auf Basis dieser Rechtslage stand der Bw. für die Aufwendungen im Zusammenhang mit den an die Töchter "vermieteten" Wohnungen das Recht auf Vorsteuerabzug von vorne herein nicht zu (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG). Aufgrund der Nutzung für nicht unternehmerische Zwecke änderte daran auch die ab 1998 bestehende Zulässigkeit der vollen Zuordnung des Gebäudes zu ihrem Unternehmensbereich nichts. Andererseits waren die daraus erzielten Umsätze auch nicht umsatzsteuerpflichtig.

Die im Zusammenhang mit dieser Beurteilung in der Literatur vertretenen, gemeinschaftsrechtlichen Bedenken gegen die zitierten Bestimmungen des UStG (Vorsteuerauschluss für gemischt genutzte Gebäude im Ausmaß ihrer nicht unternehmerischen Nutzung) teilt der UFS nicht. Wie bereits in mehreren Entscheidungen ausführlich dargelegt, ist insbesondere aufgrund des so genannten Beibehaltungsrechtes davon auszugehen, dass – jedenfalls für die verfahrensanhängigen Zeiträume – die o. a. österreichischen Regelungen nicht gegen EU-Recht verstoßen. Zur Vermeidung von Wiederholungen sei im Detail dazu - stellvertretend für andere, in diesem Sinn ergangene UFS-Entscheidungen - auf die Erledigung RV/0078-G/05 vom 22. April 2005 (<http://findok.bmf.gv.at>) ausgeführten Überlegungen verwiesen, welchen, soweit sie sich auf den Verfahrenszeitraum beziehen, auch für das anhängige Verfahren volle Geltung zukommt.

Die Garconniere im EG des Wohnhauses der Bw. war von der Erstbehörde als nicht vermietbar beurteilt und daraus folgend deren Einkunftsquellencharakter mangels Überschusserzielungsmöglichkeit verneint worden. In den angefochtenen Erstbescheiden war die Kleinwohnung bei der Voluptuarprüfung dem Bereich des § 1 Abs. 1 LVO zugeordnet worden, in der BVE hatte sie das FA nach den Maßstäben des § 1 Abs. 2 LVO beurteilt. In beiden Fällen hatte sich aufgrund der fehlenden Einnahmen ein negatives Gesamtergebnis für den jeweiligen Prognosezeitraum ergeben.

Aus Sicht des UFS erscheint die Unvermietbarkeit der Kleinwohnung nach dem Verfahrensergebnis allerdings nicht erwiesen. Tatsache ist, dass die Garconniere seit nunmehr fast acht Jahren nicht vermietet wird. Dies besagt aber noch nicht, dass sie – bei ernsthaften Vermietungsbemühungen - nicht vermietbar wäre. Entsprechende Annoncen auf einschlägigen Immobilienseiten in Zeitungen bzw. im Internet zeigen, dass im Bereich von X

durchaus ein Markt für die Vermietung von Kleinwohnungen existiert. In Zeiten zunehmender Singlehaushalte beschränkt sich der Kreis potentieller Mieter für derartige Wohnungen zweifellos nicht allein auf Studenten. Wenn eine neu sanierte, qualitativ hochwertige Wohnung, wie die hier zu beurteilende Garconniere dennoch über Jahre nicht vermietet wird, so ist nicht so sehr deren Vermietbarkeit zu bezweifeln sondern vielmehr das Vermietungsinteresse zu hinterfragen.

Die Bw. hatte im BP-Verfahren ihre Vermietungsbemühungen durch drei Zeitungsinserate vom März 1998 bzw. März 1999 dargetan. Auf die Aufforderung im zweitinstanzlichen Verfahren, weitere Maßnahmen zur Vermietung der Kleinwohnung, insbesondere auch solche seit Abschluss der Betriebsprüfung, konkret nachzuweisen, hat sie lediglich auf den nach wie vor schwierigen Vermietungsmarkt in X verwiesen, der es "trotz zahlreicher Bemühungen" unmöglich gemacht habe, einen Mieter für diese Wohnung zu finden. Deshalb werde die Wohnung zwischenzeitig als "mögliche Dienstwohnung für Mitarbeiter ihres Gatten" bereitgehalten, um im Bedarfsfall leichter geeignete Mitarbeiter aufnehmen zu können". Eine konkrete Anführung ihrer Maßnahmen zur Mietersuche blieb die Bw. ebenso schuldig wie die Vorlage entsprechender Unterlagen. So blieb es sowohl hinsichtlich der im BP-Verfahren vorgebrachten, weiteren Inserate in der Zeitung "Fundgrube" als auch bezüglich der Aushänge an den örtlichen Anschlagtafeln bzw. an der Universität zu Beginn der Studienjahre, bei einer bloß pauschalen Behauptung. Erhebungen des UFS bei einschlägigen Zeitungen haben über die bereits im erstinstanzlichen Verfahren vorgelegten Zeitungsannoncen hinaus keine weiteren Vermietungsanzeigen hervorgebracht. Die nachgewiesenen Vermietungsbemühungen der Bw. beschränken sich somit auf diese Inserate.

Damit wird aber offenkundig, dass die Ursache für die seit Jahren nicht zur Einnahmenerzielung verwendete Garconniere nicht in deren Unvermietbarkeit zu suchen ist, sondern vielmehr im mangelnden Vermietungsinteresse der Bw. Anders ist es nämlich nicht erklärbar, weshalb die Bw. innerhalb von acht Jahren lediglich drei Zeitungsinserate schaltet, wobei die erste Einschaltung bereits vor dem Abschluss der Sanierungsarbeiten am Wohnhaus erfolgte und die nächste erst rd. ein Jahr später.

Diese Vorgangsweise ist vor dem Hintergrund des bei der Landesregierung laufenden Förderverfahrens zu sehen, welches die Sanierung von zumindest drei Mietwohnungen voraussetzt. Dem Förderakt ist zu entnehmen, dass eine Überprüfung der tatsächlichen Nutzung der mit Fördermitteln sanierten Wohnungen - und zwar insbesondere der EG-Wohnung - bereits bei der Genehmigung des Förderdarlehens angeordnet worden war (Aktenvermerk im Förderakt vom 27. Nov. 1996: "nach EA ist das Prüfreferat (nach



ca. 1 Jahr) wegen der Nutzung der Wohnungen (EG !!) zu kontaktieren bzw. einzuschalten."). Am 31.3.1998 war bei der Förderstelle der bereits erwähnte, mit 3.4.1998 datierte Antrag auf Wohnbeihilfe eingegangen (die Garconniere ist darin bei den "Mietwohnungen" und nicht bei den "Dienstwohnungen" erfasst!), in welcher alle drei Wohnungen von der Bw. in der Rubrik "Folgende Wohnungen wurden nach der Sanierung vermietet" angeführt sind, wobei als Beginn der Einhebung der Miete der 1.2.1998 angemerkt wurde. Die Förderstelle hatte nach Abklärung als Mieter der EG-Wohnung allerdings "XY" vermerkt. In der Folge waren weitere Überprüfungen der tatsächlichen Nutzung der Wohnung durchgeführt worden. Die Bw. hatte dabei, ebenso wie im anhängigen Verfahren, auf die Vermietungsschwierigkeiten bezüglich der Garconniere verwiesen (zB Aktenvermerk im Förderakt vom 29. Februar 2000).

Wie das Ergebnis des zweitinstanzlichen Erhebungsverfahrens nunmehr zeigt, kann von echten Vermietungsbemühungen tatsächlich aber gar keine Rede sein. Ein an einer Vermietung ernsthaft interessierter Gebäudeeigentümer hätte zweifellos mehrmals in Folge Inserate geschaltet, dies insbesondere auch nach dem Auszug des ersten und einzigen Mieters im Spätsommer 1998, bzw. hätte bei andauernder Erfolglosigkeit die professionelle Hilfe eines Immobilienmaklers in Anspruch genommen. Die bereits mehrfach angesprochenen, hohen Sanierungskosten des Gebäudes und die angespannte, finanzielle Lage der Vermieterin hätten dies im Falle der Bw. umso mehr erwarten lassen. Wenn sich ihre nachweisbaren Bemühungen dagegen auf die angesprochenen Zeitungsinserate beschränken, so wird dadurch offenkundig, dass es ihr v. a. darum ging, den Anschein von Vermietungsbemühungen zu erwecken, um den Vorgaben der Förderstelle genüge zu tun. In diesem Sinn versteht der UFS auch die kurzfristige Vermietung der Garconniere im Sommer 1998, gerade zu jener Zeit, als mit der Auszahlung der Fördermittel begonnen wurde (Anweisung des ersten Annuitätenzuschusses durch die Förderstelle am 1.7.1998). Dass damit die Absicht einer nachhaltigen Verwendung dieser Wohnung zur Einnahmenerzielung nicht verbunden war, untermauert das Fehlen jeglicher Vermietungsbemühungen nach Beendigung dieses Mietverhältnisses. Dabei hätte gerade zu dieser Zeit, kurz vor Beginn des neuen Studienjahres, für einen ernsthaft an der Weitervermietung interessierten Bestandgeber, Veranlassung bestanden, seine Bemühungen zu intensivieren.

Da die Bw. in Hinblick auf die Kontrollen der Förderstelle, bzw. später auch wegen der Überprüfung durch die Abgabenbehörde, allen Grund hatte, derartige Maßnahmen zu dokumentieren (Aufzeichnungen über Anrufe bzw. Besichtigungen von Interessenten) und zugehörige Unterlagen (zB achiffierte Texte) aufzubewahren, wertet der UFS deren Nichtvorlage als Zeichen für das Unterbleiben entsprechender Aktivitäten.

Wenn die Bw. selbst einräumt, inzwischen keinerlei Schritte mehr zu setzen, um einen Mieter zu finden, sondern die Garconniere als mögliche Dienstwohnung für den Betrieb des Gatten bereit zu halten, wobei dieser offensichtlich seit Jahren gar keinen Bedarf an einer Dienstwohnung hat, die Räumlichkeiten stattdessen aber teilweise unentgeltlich (!) zu Lagerzwecken nutzt, so erhärtet dies den Eindruck, dass die Bw. ihr Wohnhaus familienfremden Personen überhaupt nicht zugänglich machen sondern der Nutzung durch ihre Angehörigen vorbehalten will.

Aus Sicht des UFS belegen diese Umstände hinreichend das fehlende Interesse der Bw. an einer nachhaltigen Vermietung der Kleinwohnung im EG des Wohnhauses. Ab der Beendigung des Mietverhältnisses Ende August 1988 ist jedenfalls weder eine tatsächliche Nutzung der Kleinwohnung zur Einnahmenerzielung erfolgt, noch eine entsprechende Absicht der Bw. erkennbar. Die im März 1999 geschalteten Zeitungsannoncen sind als bloße Alibihandlungen im oben dargestellten Sinn zu qualifizieren.

Tatsächlich bestätigt sich durch das Verhalten der Bw. im Zusammenhang mit der Garconniere ihr bereits erörtertes, primäres Bestreben an der Wohnversorgung der Töchter und gleichzeitigen Schaffung von Privatvermögen unter größtmöglicher Inanspruchnahme öffentlicher Mittel. Damit fehlt es aber an einer erwerbsorientierten Veranlassung der auf die Garconniere entfallenden Anschaffungs- und Sanierungskosten. Diese stellen vielmehr Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG dar und sind daher grundsätzlich als privat veranlasst zu qualifizieren. Daraus folgt, dass, so wie bei den von den Töchtern genutzten Wohnungen, sämtliche durch die Kleinwohnung verursachten Aufwendungen ertragsteuerlich unbeachtlich sind.

Einzuräumen ist allerdings, dass die Bw. - wohl in Hinblick auf die angestrebten Landesförderungen – bereit war, die Garconniere zumindest vorübergehend so lange zu vermieten bis die Förderungen "auf Schiene" waren. Nach dem Ende der Vermietung im August 1998 fehlt es aber, wie ausgeführt, an überzeugenden Anhaltspunkten für ein fortgesetztes Vermietungsinteresse der Bw. Das Verfahrensergebnis bietet keinen Anlass für die Annahme eines unvorhergesehenen Ereignisses, das einen dbzgl. Meinungsumschwung verursacht haben könnte. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass die Bw. von vorne herein eine nachhaltige Nutzung der Wohnung zu Vermietungszwecken nicht beabsichtigt hatte.

Den Unterlagen des Stromversorgers ist zu ersehen, dass ab dem Ende des Strombezuges durch den Fremdm Mieter Anfang September 1998 bis Mitte Dezember 1998 kein Strom für diese Wohnung geliefert worden war. Ab 15. Dezember 1998, und seither ununterbrochen, scheint die Bw. als Strombezieherin für die Garconniere auf, wobei auch tatsächlich Jahr für Jahr, wenn auch nur in geringen Mengen, Strom verbraucht wurde. Ebenso weist die von der

Bw. vorgelegte Heizkostenabrechnung aus dem Jahr 2003 ab 1998 jährlich sowohl eine Beheizung als auch eine Warmwasseraufbereitung für diese Wohnung aus. Die Bw. hat diesen Verbrauch im Verfahren trotz Aufforderung nicht zu erklären vermocht. Da eine neuerliche Vermietung der Wohnung nicht einmal behauptet wurde, sind diese Umstände nur einer privaten Verwendung der Wohnung zuordenbar, jedenfalls einer solchen, aus welcher die Bw. keine Einnahmen erzielt hat und die daher nicht ihrer Unternehmenssphäre zuzuordnen ist. Nach dem Vorbringen der Bw. ist auch nicht von einer ernsthaften und konkreten Absicht, die Wohnung in absehbarer Zeit wieder einer Vermietung zuzuführen, auszugehen. Der Verweis auf ein Bereithalten für einen allfälligen Bedarf im Betrieb des Gatten ist in dieser Allgemeinheit jedenfalls nicht ausreichend, um eine ernsthafte, künftige Vermietungsabsicht darzutun.

Die Annahme einer Vermietungstätigkeit der Bw. im Sinne der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG im Zusammenhang mit der Garconniere erscheint unter diesen Umständen jedenfalls längstens bis zur kurzfristigen Vermietung im Jahr 1998 berechtigt. Die Beendigung des Mietverhältnisses im August 1998 ist mit dem Ende der erwerbswirtschaftlichen Betätigung der Bw. bezüglich dieser Wohnung gleichzusetzen. Spätestens ab dem Beginn des Strombezuges der Bw. im Dezember 1998 diente diese Wohnung nur mehr nicht unternehmerischen Zwecken.

Bei diesem Sachverhalt stellt die Zeitspanne vom Erwerb des Wohnhauses Anfang 1996 bis zur Beendigung der Vermietungstätigkeit Ende August 1998 einen abgeschlossenen Beobachtungszeitraum für die Voluptuarbeurteilung dar. Die in dieser Zeit erzielten Mieteinnahmen von 5.909,- S (netto) werden allein durch die anteiligen AfA- und Finanzierungskosten aus dem Ankauf und der Sanierung des Wohnhauses um ein Vielfaches übertroffen. Dabei ist zu bedenken, dass die Bw. bezüglich dieser Kleinwohnung die Mietzinsbeschränkungen der Förderbestimmungen ohnehin missachtet und einen wesentlich höheren Mietzins vereinnahmt hatte, dem andererseits aber aufgrund der Förderung ein entsprechend niedrigerer Aufwand bei der AfA und den Finanzierungskosten gegenüber steht. Für die Erzielung eines Gesamtüberschusses aus der Vermietung der Garconniere war die Betätigung, ob mit oder ohne Mietzinsbeschränkung, bei Weitem zu wenig dauerhaft. Innerhalb dieses abgeschlossenen Beobachtungszeitraumes war aus der Vermietung der Garconniere ein positives Gesamtergebnis weder objektiv erzielbar, noch war dies offenbar von der Bw. angestrebt worden. Die ertragsteuerliche Einkunftsquelleneigenschaft der Garconniere scheitert daher klar an den Vorgaben der LVO.

Da § 6 LVO die Auswirkung der ertragsteuerlichen Aberkennung einer Einkunftsquelleneigenschaft für den Bereich der Umsatzsteuer auf Betätigungen beschränkt,

die unter den Anwendungsbereich des § 1 Abs. 1 LVO fallen, sind die umsatzsteuerlichen Auswirkungen aus dieser Beurteilung abhängig von der Zuordnung der Vermietung der Garconniere zum Bereich des § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 LVO.

§ 1 Abs. 1 LVO erfasst Betätigungen, bei welchen der Verordnungsgeber eine Einkunftsquelle vermutet, sofern nicht aufgrund einer Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 und Abs. 3 LVO die Absicht, ein positives Gesamtergebnis zu erzielen, widerlegt wird. § 1 Abs. 2 LVO bezieht sich dagegen auf Betätigungen, bei welchen der Verordnungsgeber von Liebhaberei ausgeht, solange der Abgabepflichtige nicht glaubhaft macht, dass innerhalb eines angemessenen Zeitraumes ein Gesamtgewinn/Gesamtüberschuss erzielbar ist.

Für die entgeltliche Gebäudeüberlassung sieht § 1 Abs. 2 LVO Sonderregelungen vor.

In der bis 28. November 1997 geltenden Stammfassung des BGBl II 33/1993 hatte

§ 1 Abs. 2 LVO folgenden Wortlaut:

*Liebhaberei ist bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen*

*1. aus der Bewirtschaftung von Wirtschaftsgütern, die sich nach der Verkehrsauffassung in einem besonderen Maß für eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung eignen (zB Wirtschaftsgüter, die der Sport- und Freizeitausübung dienen, Luxuswirtschaftsgüter, Wirtschaftsgüter, die der Befriedigung des persönlichen Wohnbedürfnisses dienen) und typischerweise einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entsprechen oder*

*2. aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründete Neigung zurückzuführen sind.*

Seit dem BGBl II 1997/358 wird die Bestimmung des § 1 Abs. 2 LVO hinsichtlich der entgeltlichen Gebäudeüberlassung in einem neuen § 1 Abs. 2 Z 3 geregelt. Nach § 8 Abs. 3 LVO sind die neuen Regelungen auf entgeltliche Überlassungen anzuwenden, *wenn der maßgebliche Zeitraum (absehbare Zeitraum, Kalkulationszeitraum, überschaubare Zeitraum) nicht vor dem 14. November 1997 begonnen hat. Bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 3 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997, die bisher als Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 2 in der Fassung vor der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 zu beurteilen waren, kann der Abgabepflichtige gegenüber jenem Finanzamt, das für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen bzw. für die Feststellung der Einkünfte zuständig ist, bis 31. Dezember 1998 schriftlich erklären, daß § 1 Abs. 2 Z 1, 2 und 3 und § 2 Abs. 4 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 358/1997 auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Jahre anzuwenden ist.*

Der maßgebliche Zeitraum beginnt nicht erst mit der Vermietung sondern bereits mit dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (VwGH 29.4.2003, 99/14/0256).

Beim Wohnhaus der Bw. lagen sowohl der Kauf als auch der Beginn der Sanierung vor dem 14. November 1997. Eine Option auf Anwendung der neuen Bestimmungen wurde nicht abgegeben. Davon abgesehen räumt § 8 Abs. 3 LVO für Betätigungen nach § 1 Abs. 1 LVO eine Optionsmöglichkeit gar nicht ein. Bei der Beurteilung der Vermietungen im Wohnhaus der Bw. kommen daher jedenfalls die Bestimmungen der LVO in der Stammfassung des BGBl II 33/1993 zur Anwendung.

Für die Zuordnung zum Bereich des § 1 Abs. 2 LVO ist somit maßgeblich, ob sich das betreffende Wirtschaftsgut in der tatsächlich verwendeten Art und Weise *nach der Verkehrsauffassung* im besonderen Maße zur Nutzung im Rahmen der persönlichen Lebensführung eignet und *typischerweise* einer besonderen in der Lebensführung begründeten Neigung entspricht.

Die Norm stellt nicht darauf ab, ob im konkreten Fall eine Nutzung im Rahmen der Lebensführung naheliegt (vgl. VwGH 23.1.1996, 95/14/0137).

Im Erkenntnis vom 16. Februar 2006, 2004/14/0082 hat der VwGH die Vermietung eines Wohngebäudes mit fünf Mietwohnungen als *deutlich* jenes Ausmaß übersteigend bezeichnet, welches nach der Verkehrsauffassung eine Zuordnung zu § 1 Abs. 2 LVO rechtfertigt. Obwohl der Gerichtshof in diesem Verfahren keinerlei Kenntnis über die konkrete Art und Weise der Nutzung dieser Wohnungen hatte, lag es für ihn "auf der Hand", dass ein Gebäude mit fünf abgeschlossenen Mietwohnungen "deutlich jenes Ausmaß übersteigt, das durch § 1 Abs. 2 LVO idF BGBl II 33/1993 angesprochen ist".

Dem Erkenntnis ist zu ersehen, dass der VwGH bei seiner Beurteilung auf das gesamte Gebäude abstellt. Eine Zuordnung auf Basis der konkreten Nutzung der einzelnen Mietwohnungen hätte entsprechende Informationen über die einzelnen Mietverhältnisse erfordert, um zur zuvor dargestellten Beurteilung gelangen zu können. Für den Gerichtshof lag die Zuordnung aber auch ohne diese Kenntnis "auf der Hand".

Eine auf einem Gebäudesplitting aufbauende Zuordnung, wie sie in der BVE vorgenommen wurde, erscheint daher nicht vertretbar. Diese Methode hätte zur Konsequenz, dass letztlich praktisch jede Mietwohnung in den Bereich der "kleinen Vermietung" fallen würde. Eignet sich ein derartiges Objekt doch nach der Verkehrsauffassung – abstrakt und losgelöst vom konkreten Bedarf des Vermieters – regelmäßig zur Befriedigung seines persönlichen Wohnbedürfnisses. Zumindest jede, wenn auch fremdübliche Vermietung an Angehörige würde bei einer solchen Betrachtung zur Zuordnung des Mietverhältnisses zum § 1 Abs. 2 LVO führen und damit ggfs. zum Verlust des Vorsteueranspruches. Ein derart weites Verständnis

von "voluptuarverdächtigen" Betätigungen ist der LVO aber nicht zu unterstellen. Dies zeigt nicht zuletzt die Neuregelung der entgeltlichen Gebäudeüberlassung in § 1 Abs. 2 Z 3 LVO durch das BGBl II 358/1997.

Nicht anders als im Fall des zuvor zitierten VwGH-Erkenntnisses ist aus Sicht des UFS das Wohngebäude der Bw. mit vier Mieteinheiten (drei Wohnungen und einer Geschäftsräumlichkeit) zu beurteilen. Nach der Verkehrsauffassung dient ein derartiges Objekt typischerweise der Erzielung von Mieteinkünften, mag dies auch im Einzelfall für Teilbereiche unzutreffend sein. Dass die einzelnen Mieteinheiten nicht fremdüblich bzw., wie die Garconniere, großteils gar nicht vermietet wurden, vermag an dieser Verkehrsauffassung nichts zu ändern.

Soweit für die Vermietungstätigkeit der Bw. betreffend das Wohnhaus eine Voluptuarprüfung durchzuführen ist, wurde diese daher dem Bereich der "großen Vermietung" zugeordnet. Dies machte, aufgrund der Annahme einer unternehmerischen Nutzung der Garconniere bis zur Beendigung der Vermietung im Spätsommer 1998, eine Auseinandersetzung mit den umsatzsteuerlichen Konsequenzen dieser Betätigung erforderlich.

Grundsätzlich wirkt sich bei Betätigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO die ertragsteuerliche Beurteilung auf deren umsatzsteuerliche Behandlung nicht aus (§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG iVm § 6 LVO). Dies resultiert aus dem bereits angesprochenen, unterschiedlichen Verständnis des Umsatzsteuerrechtes von der Abgrenzung zwischen Unternehmensbereich und Privatbereich (Konsumsphäre/Endverbrauch).

Für den Vorsteuerabzug sind generell die Verhältnisse im Zeitpunkt der Lieferung bzw. Leistung maßgeblich. Sind in diesem Zeitpunkt die Voraussetzungen erfüllt, kann der Vorsteuerabzug in voller Höhe vorgenommen werden.

In Bezug auf die Vermietung der Garconniere bedeutet dies, dass die Umsatzsteuerpflicht der im maßgeblichen Zeitraum erzielten Mieteinnahmen ebenso bestehen bleibt wie die Vorsteuerabzugsberechtigung im Zusammenhang mit den auf diese Wohnung entfallenden Aufwendungen, somit insbesondere jene aus den Sanierungskosten. Allerdings führte die spätere, dauerhafte Nutzung der Kleinwohnung zu nichtunternehmerischen Zwecken, wie dargestellt, zu einem unecht steuerfreien Grundstückseigenverbrauch im Jahr 1998. Damit verbunden war der Ausschluss der Vorsteuerabzugsmöglichkeit.

Fallen die für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse nachträglich weg, so berührt dies nicht den seinerzeit vorgenommenen Vorsteuerabzug. Jedoch macht eine derartige Änderung der Verhältnisse, unter bestimmten Umständen eine spätere Berichtigung des Vorsteuerabzuges erforderlich. Eine derartige Änderung der Verhältnisse liegt vor, wenn ein bisher zur Erzielung umsatzsteuerpflichtiger Vorgänge getätigter Umsatz, später im

Zusammenhang mit unecht steuerfreien Umsätzen steht. Eine solche Änderung der Verhältnisse kann durch einen Willensakt des Unternehmers, aber auch durch eine Änderung der Rechtslage bewirkt werden. Derartiges ist durch das BGBl I 9/1998 in Bezug auf die Zuordnung nicht unternehmerisch genutzter Gegenstände zum Unternehmen eingetreten (vgl. Ruppe, Kommentar zum UStG, 3. Auflage, § 12 Tz 207).

Gemäß § 12 Abs. 10 UStG ist, wenn sich *bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt, in den auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung folgenden vier Kalenderjahren die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren, ändern, für jedes Jahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges durchzuführen. Dies gilt sinngemäß für Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, aktivierungspflichtige Aufwendungen oder bei Gebäuden auch auf Kosten von Großreparaturen entfallen, wobei der Berichtigungszeitraum vom Beginn des Kalenderjahres an zu laufen beginnt, das dem Jahr folgt, in dem die diesen Kosten und Aufwendungen zu Grunde liegenden Leistungen im Zusammenhang mit dem Anlagevermögen erstmals in Verwendung genommen worden sind. Bei Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1955 (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) tritt an die Stelle des Zeitraumes von vier Kalenderjahren ein solcher von neun Kalenderjahren. Bei der Berichtigung, die jeweils für das Jahr der Änderung zu erfolgen hat, ist für jedes Jahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken (einschließlich der aktivierungspflichtigen Aufwendungen und der Kosten von Großreparaturen) von einem Zehntel der gesamten auf den Gegenstand, die Aufwendungen oder Kosten entfallenden Vorsteuer auszugehen; im Falle der Veräußerung oder der Entnahme ist die Berichtigung für den restlichen Berichtigungszeitraum spätestens in der letzten Voranmeldung des Veranlagungszeitraumes vorzunehmen, in dem die Veräußerung erfolgt ist.*

§ 12 Abs. 11 UStG lautet: *Ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer für sein Unternehmen hergestellt oder erworben hat oder bei sonstigen Leistungen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, die Voraussetzungen, die für den Vorsteuerabzug maßgebend waren (Abs. 3), so ist, sofern nicht Abs. 10 zur Anwendung gelangt, eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.*

Nach Abs. 12 leg. cit. gelten die Bestimmungen der Abs. 10 und 11 sinngemäß auch für Gegenstände, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören.

Die Anwendung der Bestimmung des § 12 Abs. 10 UStG setzt voraus, dass das betreffende Anlagegut bereits in Verwendung gestanden ist, bevor die Änderung der für den

Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse eintrat. Zudem beginnt der Berichtigungszeitraum seit In-Kraft-Treten des UStG 1994 erst mit dem der erstmaligen Verwendung folgenden Kalenderjahr.

Für die im Zusammenhang mit der Garconniere bis 1998 angefallenen Vorsteuern ergibt sich aus dieser Rechtslage, dass eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG nicht in Frage kommt, weil der Berichtigungszeitraum im Sinne dieser Bestimmung aufgrund der erstmaligen Verwendung des Mietobjektes im Jahr 1998 erst im Jahr 1999 beginnen konnte.

In Bezug auf die in den Jahren 1996 und 1997 angefallenen Vorsteuern ist in diesem Fall aber eine Berichtigung nach § 12 Abs. 11 UStG durchzuführen. Diese Maßnahme hat im Jahr 1998 zu erfolgen. Dabei ist der Vorsteuerabzug aus den Jahren 1996 und 1997 zur Gänze rückgängig zu machen (vgl. Ruppe, a.a.O., § 12 Abs. 11, Tz 230 unter Verweis auf VwGH 29.6.2005, 2005/14/0024 und Kolacny/Caganek, UStG, 3. Auflage, § 12 Anm. 58).

Für die 1998 angefallenen Vorsteuern steht der Vorsteuerabzug bereits aufgrund der Bestimmungen des § 12 Abs. 3 UStG nicht zu, da für den Vorsteueranspruch die Verhältnisse während des gesamten Veranlagungszeitraumes (somit gem. § 20 UStG während des gesamten Kalenderjahres) gegeben sein müssen (vgl. Kolacny/Caganek, a.a.O. Anm. 43 und 56). Das Erfordernis einer Berichtigung entfällt somit insofern.

Im Ergebnis bleibt es daher auch bei Annahme einer unternehmerischen Betätigung bezüglich der Garconniere bis zum Jahr 1998 beim vollständigen Vorsteuerausschluss.

Die Überprüfung der Mietverhältnisse der Bw. mit ihrem Gatten ergab folgendes Bild:

Wie ausgeführt, hatte der Gatte nach dem Berufungsvorbringen das Stallgebäude nach dem Erwerb durch die Bw. im Jahr 1985 auf Basis einer mündlichen Vereinbarung gemietet. Vereinbart war dessen Umbau zum Betriebsgebäude als Mieterinvestition, für welche die Bw. im Gegenzug eine 10jährige Mietzinsfreiheit eingeräumt hatte.

Nach dem Anlagenverzeichnis des Gewerbebetriebes hatte der Gatte in den Jahren 1985 und 1986 rd. 3,6 Millionen Schilling in den Ausbau des EG und der Kellerräumlichkeiten des angemieteten Stallgebäudes investiert, bevor er sein Unternehmen in diese Räumlichkeiten verlegt hatte. In den Jahren 1987/1988 waren noch einmal ca. eine halbe Million Schilling dazu gekommen. In einer zweiten Bauphase hatte er 1992 mit einem Aufwand von fast 1,8 Millionen Schilling das Dachgeschoss des Objektes zu Verwaltungsräumlichkeiten seines Betriebes (Büro-, Besprechungs- und Sozialräume) adaptiert.

Bis zur Ausfertigung des schriftlichen MV im Februar 1999 hatte der Gatte somit insgesamt bereits rd. 5,875.000,- S in das Gebäude der Bw. investiert.



Der MV vom 10. Februar 1997 bezieht sich ausdrücklich nur auf das Keller- und das Erdgeschoß. Das zu dieser Zeit bereits vollständig ausgebaute Dachgeschoss ist darin nicht erwähnt. Ein dazu allenfalls später ausgefertigter, gesonderter, schriftlicher Vertrag wurde im Verfahren weder vorgelegt noch behauptet. Vielmehr wurde zum Dachgeschoß (DG) lediglich auf die analoge, mündliche Vereinbarung einer zehnjährigen Mietzinsfreiheit bis 2002 mit anschließender Vermietung um monatlich 10.000,- S verwiesen. Weshalb ein Bezug darauf im MV vom 10. Februar 1997 fehlt, blieb im Verfahren offen.

In diesem Vertrag fehlt, wie erwähnt, auch jeglicher Hinweis auf die vorangegangenen Mieterinvestitionen in den beiden unteren Geschoßen. Es wird nur auf den ordnungsgemäßen Zustand des Mietobjektes im Zeitpunkt der Übergabe an den Mieter verwiesen. Gegenüber dem UFS wurde das Fehlen einer zivilrechtlichen Regelung zu den Mieterinvestitionen als Versehen bedauert. In Hinblick auf den Umfang des durchgeführten Sanierungsprojektes und dessen Bedeutsamkeit für beide Vertragsparteien, erscheint es allerdings kaum denkbar, dass die Nichtaufnahme eines derart gravierenden Umstandes in den Vertragstext auf Versehen zurückzuführen ist, zumal der Mietvertrag von einem Rechtsanwalt erstellt wurde, dem die Auswirkung eines derartigen Unterbleibens geläufig sind.

Tatsächlich enthält der Vertrag mit den Regelungen über den Entfall jeglicher Ersatzpflicht der Vermieterin für Mieterinvestitionen und dem ausdrücklichen Aufrechnungsverbot des Mieters jedenfalls für künftige Mieterinvestitionen ganz eindeutige zivilrechtliche Regelungen. Kommt durch diese Formulierungen doch zum Ausdruck, dass nach dem Parteienwillen sämtliche Gebäudeinvestitionen des Mieters, dem allgemeinen Zivilrecht folgend, im Zeitpunkt des Einbaues in das Eigentum der Bw. übergehen sollten, ohne dem Mieter einen Anspruch auf Ersatz einzuräumen. Das Unterbleiben einer gegenteiligen Regelung im Vertrag vom 10. Februar 1997 dokumentiert, dass dies auch auf jene Mieterinvestitionen zutreffen sollte, die der Gatte der Bw. bis zur Ausfertigung dieses Vertrages bereits getätigt hatte. Mangels anders lautender Vereinbarung für das DG gilt dies auch für diese Investitionen.

Die steuerliche Behandlung von Mieterinvestitionen weicht von der zivilrechtlichen Rechtslage vielfach ab. Dies insbesondere bezüglich des Zeitpunktes der Zurechnung an den Vermieter. Nach der Judikatur des VwGH ist zu unterscheiden, ob der Mieter zur Durchführung der Investitionen verpflichtet war oder diese freiwillig getätigt hat. Besteht keine Verpflichtung des Mieters zur Investition, erfolgt die steuerliche Zurechnung an den Vermieter demnach erst bei Beendigung des Mietverhältnisses. Erst zu diesem Zeitpunkt ergibt sich für diesen ein steuerlich relevanter Zufluss. Entsprechend hat der Mieter bis dahin Anspruch auf den Abzug der Absetzung für Abnutzung (AfA) bzw. in der Vergangenheit auch auf die Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages (IFB). Ist der Mieter dagegen zur Vornahme der Investition

rechtlich verpflichtet, fließt dem Vermieter der Wert der Mieterinvestition bereits im Investitionszeitpunkt zu (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, § 15 Tz 32 bzw. 34 mit Verweis auf VwGH 20.2.1998, 96/15/0086 bzw. 23.9.1966, 1469/65 und 20.3.1964, 131/63).

Die Durchführung von Mieterinvestitionen gegen Vereinbarung einer gewissen, mietzinsfreien Zeitspanne wird im Wirtschaftsleben immer wieder auch unter Fremden vereinbart (vgl. VwGH 17.12.1993, 92/15/0116). Im Erkenntnis vom 16.2.1988, 87/14/0036 hatte der VwGH aus dem Blickwinkel der Fremdüblichkeit selbst gegen eine Vereinbarung von Mieterinvestitionen in Millionenhöhe ohne Gegenverrechnung mit laufenden Mieten keine Bedenken. Der Gerichtshof sah es als durchaus fremdüblich an, dass der Vermieter auf diese Weise eine Versteuerung von geldmäßig nie vereinnahmten Beträgen zu vermeiden trachtet. Anzumerken ist, dass sich der VwGH in dieser Entscheidung nur zur Fremdüblichkeit geäußert hat. Die Klärung der Voluptuarfrage war nicht Gegenstand des Verfahrens gewesen.

Im Sinne dieser Judikatur war somit die von der Bw. und ihrem Gatten getroffene Vereinbarung zum Umbau des Stallgebäudes gegen Verrechnung mit dem Mietzins der zehn Folgejahre nicht grundsätzlich bedenklich. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Beginn der mietzinsfreien Laufzeit offenbar erst mit dem Zeitpunkt der Benutzbarkeit für den Betrieb des Gatten vereinbart worden war. Auch darin sah der VwGH im zuletzt zitierten Erkenntnis keinen Grund zur Beanstandung.

Ebenso erscheinen Inhalt und Umsetzung des Folgemietvertrages vom 10. Februar 1997 nach dem Verfahrensergebnis als weitgehend fremdüblich gestaltet. Umstände, welche gravierende Bedenken gegen dieses Mietverhältnis aufgrund der Höhe des Mietentgeltes hervorrufen hätten können, wurden nicht bekannt.

Inwieweit die Herabsetzung des Nutzungsentgeltes für das ehemalige Stallgebäude nach Ende des Verfahrenszeitraumes einem Fremdvergleich standhält, war im anhängigen Verfahren nicht zu beurteilen. Gleiches gilt für die ab 2002 vereinbarte Miete für das DG.

Da aus der Vermietung dieses Objektes keine negativen Ergebnisse erzielt worden waren, entfiel insoweit zudem das Erfordernis einer Voluptuarprüfung.

Diese Vermietungstätigkeit der Bw. ist allerdings für das anhängige Verfahren insofern relevant, als das Berufungsbegehren darauf abzielt, durch Zusammenfassung der Mietverhältnisse mit jenen des Nachbarwohnhauses zu einer Beurteilungseinheit, die positiven Erträge aus der Vermietung des ehemaligen Stallgebäudes mit den negativen Ergebnissen aus der Wohnhausvermietung auszugleichen und Letzteren dadurch die steuerliche Anerkennung zu vermitteln. Darauf wird in der Folge noch eingegangen. Zuvor war jedoch auch beim Mietverhältnis betreffend die EG-Räumlichkeiten im Wohnhaus die Fremdüblichkeit zu klären.

Dazu wurde bereits ausgeführt, dass nach dem Verfahrensergebnis einerseits die tatsächliche Zahlung der Mieten erst ab Juli 1999, die Entrichtung des vereinbarten Betriebskostenpauschales dagegen gar nicht erwiesen ist, bzw. andererseits, dass der Gatte die Hausbesitzabgaben für das ganze Wohnhaus bezahlt hat, die Kosten für die Beheizung dieser Räumlichkeiten aber, ebenso wie bei den Töchtern, gänzlich unterblieben ist. Schon aus den dargestellten Umständen ist ersichtlich, dass jedenfalls die tatsächliche Abwicklung des Mietverhältnisses bis Mitte 1999 einem Fremdvergleich nicht standhält.

Der MV vom 18. Februar 1999 führt, wie erwähnt, als Bestandgegenstand neben den EG-Räumlichkeiten auch "die in der Hofeinfahrt angebrachte Lüftungsanlage (Lüftungsgerät)" an. Dies entspricht bei näherer Betrachtung jedoch nicht den tatsächlichen Verhältnissen.

Die Lüftungsanlage wurde ausschließlich für Zwecke des Gewerbebetriebes des Gatten der Bw. angeschafft und dient auch nur diesem.

Der Gatte hat als Zeuge in der Berufungsverhandlung ausgesagt, dass sowohl das Lüftungsgerät als auch die Stahlbetondecke über der Hofeinfahrt, auf welcher diese steht, von ihm finanziert worden seien. Seine Gattin habe lediglich "den Aufbau (= die Umhüllung) der Anlage" bezahlt. Angaben über die dadurch entstandenen Kosten konnte er nicht machen. Im Anlageverzeichnis (AVZ) des Gatten ist der Zugang der Lüftungsanlage in dessen Betriebsvermögen zwischen Juni und November 1996 ausgewiesen (Anschaffungskosten 322.047,- S). Per 31.10.1997 wurde weiters der Ferngasanschluss aktiviert (19.500,- S). Für beide Zugänge waren vom Gatten Investitionsfreibeträge (IFB) in Anspruch genommen worden.

Am 5. März 1997 hatte der Gatte die Kosten der Errichtung der Stahlbetondecke über der Hofeinfahrt in Höhe von 63.000,- S (brutto) auf jenes Bankkonto der Bw. bei der szt.Hausbank überwiesen, welches zu dieser Zeit der Finanzierung des Wohnhausumbaus gedient hatte. In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 1997 hatte die Bw. darauf verwiesen, dass diese Zahlung eine "Re. xx" betroffen hatte.

Dem UFS wurden im Verfahren die Buchhaltungskonten der Bw. zu den Sanierungskosten des Wohnhausumbaus vorgelegt. Aus diesen ist keinerlei Bezug zur Lüftungsanlage erkennbar. Jene beiden Unternehmen, welche nach dem AVZ des Gatten die Anlage geliefert hatten, scheinen in diesen Unterlagen der Bw. überhaupt nicht auf. Auch die in der Berufungsverhandlung angesprochene Ummantelung des Lüftungsgerätes geht daraus nicht hervor. Auf vorgelegten Fotos ist eine nennenswerte "Umhüllung" der Anlage überdies nicht zu erkennen.

Aufgrund dieser Umstände geht der UFS davon aus, dass die Lüftungsanlage von vorne herein vom Gatten angeschafft worden war und eine Mieterinvestition im Rahmen des MV vom 10. Februar 1997 betreffend das ehemalige Stallgebäude darstellt. Letzteres ergibt sich einerseits aus ihrer ausschließlichen Nutzung für dieses Gebäude, während sie mit den vom Gatten im Wohnhaus angemieteten Lagerräumlichkeiten in keinem Zusammenhang steht. Andererseits zeigt auch der Zeitpunkt ihrer Installierung im Jahr 1996, noch vor dem eigentlichen Beginn der Umbauarbeiten im Wohnhaus, dass diese Investition tatsächlich nicht zum Wohnhaussanierungsprojekt gehört hat. Zudem wurde die Anlage bereits zumindest ab April 1998, und damit lange vor Abschluss der MV vom 18. Februar 1999, in Betrieb genommen, wie die monatlichen Pauschalzahlungen des Gatten an die Bw. für den Gasbezug zeigen. Schließlich hat die Bw. auch weder die vom Gatten übernommenen Kosten der Lüftungsanlage noch jene für die Stahlbetondecke als Baukostenzuschuss behandelt und im Rahmen ihrer Vermietungseinkünfte versteuert.

Der MV vom 18. Februar 1999 enthält keinen Hinweis auf eine Mietfreistellung des Gatten für die Anmietung der Lüftungsanlage. Die Bw. hat im Verfahren die Höhe des in diesem Vertrag vereinbarten Mietentgeltes zum Teil damit begründet, dass dadurch auch die "zusätzlichen hohen Investitionskosten für die Ausstattung der Lüftung und Heizung für das Gebäude in der X.Gasse abgedeckt werden" sollten. Es erscheint undenkbar, dass ein fremder Mieter die Lüftungsanlage zur Gänze selbst finanziert, um in der Folge auch noch ein laufendes Nutzungsentgelt dafür zu bezahlen. Auch hieran scheitert ein Fremdvergleich. Auf die Heizung bezieht sich der MV tatsächlich in keiner Weise und konnte selbst der Gatte nicht einmal ansatzweise bekannt geben, in welcher Höhe diese Mehrkosten in etwa gelegen waren und welche Abgeltung durch das Mietentgelt dafür vereinbart war. Insofern mangelt es dem MV vom 18. Februar 1999 auch an einem für den Fremdvergleich erforderlichen, hinreichend klaren Inhalt.

Anzumerken bleibt schließlich, dass der MV vom 18. Februar 1999 weder die Versorgung des Lüftungsgerätes über die Heizungsanlage des Wohnhauses noch den Zugang über die Terrasse der Wohnung im 1. OG sicherstellt.

Der UFS geht unter diesen Umständen davon aus, dass die Anmietung des Lüftungsgerätes im Sinne des § 21 BAO nicht Teil des Vertrages vom 18. Februar 1999 war, sondern dieser lediglich die Anmietung der Räumlichkeiten im EG des Wohnhauses (Umbauplan E 07 – E 11 = rd. 60 m<sup>2</sup>) bzw. im Nebentrakt (lt. Umbauplan E 12 – E 14 = 36 m<sup>2</sup>), insgesamt daher eine Nutzfläche von rd. 96 m<sup>2</sup> umfasste. Das vereinbarte Nutzungsentgelt von monatlich 9.000,- S entspricht demnach einer Nettomiete von fast 94,- S/m<sup>2</sup> bzw. nach der Anhebung ab

Februar 2001 einem solchen von 291,- S/m<sup>2</sup>. Es bezieht sich demnach ausschließlich auf die angemieteten Räumlichkeiten.

Abgesehen von den Mehrkosten für die Heizungs- bzw. Lüftungsanlage hat die Bw. diese Miethöhe mit der umfassenden Sanierung des Mietobjektes sowie dessen "technischer, sanitärer und heizungstechnischer Ausstattung nach dem modernsten Stand" begründet.

Im vorliegenden Umbauplan sind Teile der an den Gatten vermieteten EG-Räumlichkeiten im Ausmaß von rd. 35 m<sup>2</sup> als "Chefbüro" bzw. "Besprechungsraum" benannt und mit einem Parkettboden ausgestattet. Der Plan sieht außerdem eine Koch- und Abwaschgelegenheit in diesem Bereich vor, weiters ein WC und einen Archivraum. Nach den Angaben im Berufungsverfahren verfügen diese Räumlichkeiten auch über dem technischen Stand entsprechende EDV-Anschlüsse. Im mitvermieteten Nebengebäude ist ein Klinkerbodenbelag vorgesehen. Zudem sind dort im Plan eine Wanddusche, eine Kühlzelle und der Anschluss für den Zentral-Staubsauger ausgewiesen.

Generell ist an Räumlichkeiten, in welchen sich dauerhaft Menschen aufhalten (Produktions- und Verwaltungsräume), ein anderer Anforderungsstandard betreffend Beheizung, Belüftung und Beleuchtung zu stellen als an reine Lagerräume. Entsprechend unterscheiden sich auch die dafür erzielbaren Mieten. Büro- bzw. Verwaltungsräumlichkeiten kommt zudem häufig eine gewisse Repräsentationsfunktion zu ("Visitenkarte des Unternehmens"). Keine entscheidende Rolle spielen dagegen, nach der Judikatur des VwGH, bei der Mietpreisbildung unter fremden Vertragsparteien die Kosten des Erwerbes oder einer Sanierung des Mietgegenstandes.

Ausschlaggebend ist, wie viel ein fremder Mieter zu zahlen bereit ist. Die Anschaffungs-/ Herstellungskosten des Vermieters sind für den Mieter dabei in der Regel nicht maßgeblich (VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114). Demnach kommt es bei der Mietzinsbildung ganz wesentlich darauf an, wie der Mieter das Mietobjekt benutzen wird, wofür er es also benötigt.

Bei der BP im Jahr 2001 war festgestellt worden, dass die vom Gatten im Wohnhaus angemieteten EG-Räume im Wesentlichen der Lagerung von Büroordnern dienten. Dass diese Räumlichkeiten seither einer anderen Art der Verwendung zugeführt wurden, hat das Verfahren nicht hervorgebracht. Es wurde lediglich auf das vorhandene Ausstattungsniveau eines modernen Büros verwiesen, welche künftig eine entsprechende Nutzung ermöglichen würde. Eine Nutzung dieser Räumlichkeiten zu Produktionszwecken war offenkundig nie vorgesehen. Weder den Umbauplänen noch dem Akt der Gewerbebehörde ist eine dafür geplante Nutzung zu entnehmen. Auch wurde im Verfahren eine derartige Verwendung dieser Räumlichkeiten nie behauptet. Nachdem für die Verwaltungsräume des Betriebes (einschließlich Chefbüro, DN-Aufenthaltsraum, WC und Dusche) seit dem Ausbau des DG im ehemaligen Stallgebäude auf einer Fläche von mehr als 200 m<sup>2</sup> neuwertige Räumlichkeiten

zur Verfügung stehen, ist auch für eine dbzgl. Verwendung ein Bedarf nicht evident. Die bis heute bestehende Nutzung der mit Vertrag vom 18. Februar 1999 vom Gatten angemieteten Räumlichkeiten zu Lagerzwecken bestätigt dies.

Andererseits wird sich ein fremder Vermieter aber nicht veranlasst sehen, ein qualitativ hochwertiges Mietobjekt unterpreisig zu vermieten, nur weil ein potentieller Mieter es für weniger anspruchsvolle Zwecke benötigt, solange es Interessenten gibt, die seine Preisvorstellungen akzeptieren bzw. ihnen zumindest näher kommen. Entscheidend wird daher sein, welche Miete am Markt erzielbar ist, welche Höhe also angemessen bzw. ortsüblich ist.

Die Erhebungen des UFS zu den für gewerblich genutzte Räumlichkeiten üblichen Miethöhen haben folgendes Bild ergeben:

Der vom Fachverband der Immobilientreuhänder seit 1989 jährlich herausgegebene Mietpreisspiegel für Österreich weist erstmals für das Jahr 2003 Daten zum X.Bezirk aus. An Geschäftsobjekten sind darin allerdings nur Büroräumlichkeiten und Geschäftsflächen erfasst, nicht dagegen Lagerräumlichkeiten. Demnach wurden in diesem Jahr im X.Bezirk für Büroflächen mit sehr gutem Nutzwert durchschnittlich Nettomieten von 75,70 S/m<sup>2</sup> erzielt, bei gutem Nutzwert solche von 62,- S/m<sup>2</sup>.

Für 1998 enthält der Mietpreisspiegel lediglich steirische Daten zum Raum Graz. Dort belief sich die durchschnittliche Miete für Büroflächen in guter Lage auf 72,- S bis 86,- S/m<sup>2</sup>, in mäßiger Lage auf 53,- S bis 60,- S/m<sup>2</sup>.

Zur Miete von Lagerräumlichkeiten sei beispielhaft auf zwei VwGH-Judikate verwiesen:

Im Erkenntnis 2002/15/0024 vom 23.11.2004 hatte der VwGH für die Jahre 1987 - 1992 eine Nettomiete von 40,- S/m<sup>2</sup> für 380 m<sup>2</sup> große Kellerräumlichkeiten in Graz, welche als Lager- und Abstellflächen genutzt wurden, für angemessen erachtet.

Im Erkenntnis vom 10.7.1996, 94/15/0039 hat der Gerichtshof für die Jahre 1990/91 in der Annahme einer fremdüblichen Nettomiete von 30,- S/m<sup>2</sup> für 318 m<sup>2</sup> Lagerräume/Garagen im Wiener Raum keinen Grund zur Beanstandung gesehen. Weiters war in dieser Entscheidung für 40 m<sup>2</sup> Büro- und Sanitärräume ein Nutzungsentgelt von 50,- S/m<sup>2</sup> als fremdüblich anerkannt worden.

Aktuellere Werte aus dem Bereich X waren Immobilienannoncen in Zeitungen bzw. auf einschlägigen Internetseiten zu entnehmen. Im Sommer 2005 wurde etwa für den X.Bezirk eine 270 m<sup>2</sup> große Lagerhalle mit Büro um umgerechnet 40,- S/m<sup>2</sup> angeboten. Für X waren zur gleichen Zeit 160 m<sup>2</sup> zentral gelegene Räumlichkeiten für "Büro, Produktionsstätte oder Verkaufsraum" mit "guter Infrastruktur", "Starkstromanschluss und EDV-Verkabelung" um

73,- S/m<sup>2</sup> Nettomiete annonciert bzw. 150 m<sup>2</sup> Büroräume "in gehobenem Standard" mit "extrem guter Infrastruktur" zu 93,60 S/m<sup>2</sup>.

Die angeführten Vergleichswerte können naturgemäß nur einen Anhaltspunkt für die Größenordnung eines am Vermietungsmarkt unter Fremden für gewerblich genutzte Bestandsobjekte angebotenen Mietzinses bieten.

Diesen Werten seien die in den MV der Bw. mit ihrem Gatten vereinbarten Mietzinse gegenübergestellt:

Das vom Gatten mit Vertrag vom 10. Februar 1997 angemietete Bestandsobjekt umfasste das Stallgebäude mit einer Nutzfläche von rd. 429 m<sup>2</sup> (Keller und EG) sowie einen Parkplatz und eine angrenzende Freifläche im Ausmaß von rd. 211 m<sup>2</sup>. Ab November 1996 war für diesen Bestandgegenstand ein monatlicher Nettomietzins von 35.000,- S zu bezahlen.

Bei Annahme eines angemessenen Nutzungsentgeltes von 1.500,- S für die Flächen im Freien (vgl. nochmals VwGH vom 10.7.1996, 94/15/0039) entfiel auf die Nutzflächen im Gebäude ein monatliches Nettoentgelt von rd. 78,- S/m<sup>2</sup>.

Rund vier Jahre später wurde dieses Nutzungsentgelt auf monatlich 20.000,- S und damit auf 43,- S/m<sup>2</sup> herabgesetzt. Begründet wurde die Mietzinssenkung in der Berufungsverhandlung mit absehbarem, neuem Investitionsbedarf im Betriebsgebäude bzw. mit finanziellen Schwierigkeiten im Betrieb des Gatten seit 1999.

Für das zum Büro- und Verwaltungsobjekt ausgebaute DG mit einer Nutzfläche von rd. 212 m<sup>2</sup> war für die Zeit nach Ablauf der mitzinsfreien Zehn-Jahres-Frist ab 2002 ein monatlicher Mietzins von 10.000,- S, das sind 47,- /m<sup>2</sup> vorgesehen gewesen. Dies unabhängig von der wirtschaftlichen Entwicklung des Mieters.

Im MV vom 18. Februar 1999 zu den an den Gatten vermieteten Räumlichkeiten im EG des Wohnhauses wurde mit einer monatlichen Nettomiete von 9.000,- S für eine Nutzfläche von rd. 96 m<sup>2</sup> ein Nutzungsentgelt von fast 94,- S/m<sup>2</sup> festgelegt. Bei diesem beträchtlich über der Miethöhe im Betriebsgebäude liegenden Nutzungsentgelt hatte die finanzielle Lage des Gatten offenbar keine dämpfende Rolle gespielt. Noch weniger war dies bei der späteren Anhebung dieser Miete auf geradezu utopische 291,- S/m<sup>2</sup> ab Februar 2001 der Fall.

Der steuerliche Vertreter der Bw. hat dem UFS gegenüber eine Nettomiete von 40,- S/m<sup>2</sup> als für "nackte Lagerräume" "ohne Infrastrukturmaßnahmen" "in bereits wesentlich älteren Mietobjekten" fremdüblich angesehen. Für "dieses komplett neu sanierte bzw. neu hergestellte Mietobjekt, das über den modernsten Stand an technischer, sanitärer und heizungstechnischer Ausstattung verfügt", sei dieser Wert aber nicht akzeptabel.

Beim MV mit dem Gatten vom 18. Februar 1998 ist zu berücksichtigen, dass lediglich ein Teil der vermieteten Fläche dem Standard gehobener Büroflächen entsprach (Chefbüro, Besprechungsraum, WC, Vorraum). Die darauf entfallende Nutzfläche von 42,5 m<sup>2</sup> macht nur rd. 44% der vermieteten Fläche aus. Der überwiegende Teil des Mietgegenstandes entfiel dagegen auf eindeutig als Lagerräumlichkeiten ausgestattete Flächen.

Die Räume im Zubau waren nach der Widmung im Umbauplan offenbar überhaupt als Abstellflächen für die Wohnungen geplant, doch hat das Verfahren keine tatsächliche Nutzung für diese Zwecke hervorgebracht.

In Hinblick auf den uneinheitlichen Nutzungsstandard des Mietgegenstandes wird sich ein fremdüblicher Mietzins unter diesen Umständen als Mischsatz aus Büro- und Lagermiete ergeben. Dabei ist zu bedenken, dass der Marktwert von Büroflächen in Graz für derartige Bestandsobjekte in X selbst bei höchstem Ausstattungsniveau nicht zu erreichen sein wird. Ein Mietentgelt von fast 94,- S/m<sup>2</sup> für die EG-Räumlichkeiten ab Oktober 1998 erscheint demnach jedenfalls als überhöht. Dies umso mehr, wenn man die tatsächliche Verwendung durch den Mieter berücksichtigt. Eine solche Miethöhe lässt sich wiederum nur durch das familiäre Naheverhältnis der Vertragspartner erklären.

Ausgehend von den oa. Vergleichswerten sieht der UFS bei Beginn des Mietverhältnisses im Oktober 1998 für die Büroflächen eine Nettomiete von 60,- S bis 70,- S/m<sup>2</sup> als unter Fremden erzielbar an bzw. für die Lagerflächen eine solche von 40,- S bis 50,- S/m<sup>2</sup>. Daraus ergibt sich eine fremdübliche Nettomiete von monatlich 4.000,- S bis maximal 5.000,- S für die mit dem MV vom 18. Februar 1999 an den Gatten vermieteten Räumlichkeiten.

Damit wird auch den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes 1981 (MRG) entsprochen, dem die Mietverhältnisse mit dem Gatten zur Gänze unterliegen, wie die Bw. im Verfahren betont hat (ohne dies allerdings nachzuweisen).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 1 MRG unterliegt die zulässige Miethöhe für Geschäftsräumlichkeiten selbst bei voller Anwendbarkeit des MRG nicht den Beschränkungen des § 16 Abs. 2 - 5 MRG. Die Obergrenze liegt vielmehr bei der Angemessenheit nach Größe, Art, Beschaffenheit, Lage sowie Ausstattungs- und Erhaltungszustand des Mietgegenstandes im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses. Dabei ist an die bereits zitierte Aussage des VwGH-Erkenntnisses vom 20.10.2004, 2000/14/0114 zu erinnern, wonach die Kosten des Vermieters für den Erwerb oder die Sanierung des Mietobjektes bei der Mietzinusbildung mit einem fremden Mieter grundsätzlich keine Rolle spielen. Die Angemessenheit der Mietzinshöhe spiegelt sich demnach vielmehr in der am Markt üblicherweise erzielbaren Miete wider. Diese ist für das hier zu



beurteilende Mietverhältnis nach Ansicht des UFS mit einer monatlichen Nettomiete von 4.000,- S bis 5.000,- S begrenzt.

Dass die Anhebung auf eine Monatsmiete von 28.000,- S ab Februar 2001 jeglichen Realitätsbezuges entbehrt, bedarf unter diesen Umständen keiner weiteren Erörterung.

Die den errechneten, fremdüblichen Wert übersteigende Miethöhe erscheint durch das im Familienverhältnis begründete Bestreben verursacht, die geringe Miethöhe bei den MV der Töchter bzw. das gänzliche Fehlen von Mieteinnahmen aus der Garconniere "abzufedern". Darin liegt wiederum ein Aufwand für den Unterhalt bzw. eine freiwillige Zuwendung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 und 4 EStG (hier des Gatten an die Bw.) und zweifelsfrei eine nicht fremdübliche Vertragsgestaltung.

Die ab Februar 2001 vereinbarte Mietzinsanhebung rundet dieses Bild noch ab, wenn diese auch primär im Zusammenhang mit der gleichzeitigen Senkung der Miete für das ehemalige Stallgebäude und dem zu dieser Zeit laufenden BP-Verfahren zu sehen ist.

Ob mit der "Überzahlung" ein schenkungssteuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht wurde, war im gegenständlichen Verfahren nicht zu prüfen.

Auch unter dem Blickwinkel einer einheitlichen Bewirtschaftung der beiden Gebäude ist die hier zu beurteilende Gestaltung der Mietverhältnisse nicht argumentierbar. Fremde Mieter hätten vielleicht eine überhöhte Miete für einen Mietgegenstand im Rahmen eines Vorteilsausgleiches akzeptiert, nämlich wenn dies notwendig ist, um im Gegenzug ein zweites Mietverhältnis zu besonders günstigen Bedingungen abschließen zu können. Eine solche Situation ist allerdings für die im Verfahrenszeitraum abgeschlossenen Mietverträge nicht erkennbar, zumal die Mietvereinbarung zum ehemaligen Stallgebäude bereits zwei Jahre davor abgeschlossen worden war.

Allenfalls wäre ein fremder Mieter des Betriebsgebäudes auch bereit, einen über dem üblichen Niveau liegenden Mietzins für die Räumlichkeiten im benachbarten Wohnhaus zu akzeptieren, wenn er an diesen einen dringenden Bedarf hat. Dieser wurde allerdings weder durch das Vorbringen der Bw. noch durch die bei der BP festgestellte, tatsächliche Nutzung der vom Gatten im Wohnhaus angemieteten Räume offenkundig.

Dass ein fremder Mieter höhere Mieten bezahlt, um niedrigere Mieten anderer Mieter zu egalisieren, erscheint dagegen ausgeschlossen. Fremde Mieter wären unzweifelhaft auch nicht bereit, die bei den Mietverhältnissen mit den Töchtern (freiwillig) nicht vereinnahmten Erhaltungsbeiträge und Betriebskosten oder auch die Kosten der äußerst qualitätsbewussten Sanierung auszugleichen.

Aus der im Verfahren wiederholt vorgebrachten, gemeinsamen Beurteilung aller Mietverhältnisse beider Gebäude ist zur Frage des Fremdvergleiches für die Bw. somit nichts

zu gewinnen. Ein Blick auf sämtliche Vermietungen der Bw. macht vielmehr noch deutlicher, dass private Motive bei der Bewirtschaftung ihres Immobilienbesitzes eine vorrangige Bedeutung gespielt haben, insbesondere in Bezug auf das Wohnhaus. Dagegen ist nichts einzuwenden, solange derartige Motive der fremdüblichen Ausgestaltung wirtschaftlicher Beziehungen nicht entgegenstehen. Im Falle der Vermietung des Wohnhauses wurde diese Grenze allerdings eindeutig überschritten.

In den dargestellten Bereichen enthält somit auch das mit Vertrag vom 18. Februar 1999 zwischen der Bw. und ihrem Gatten begründete Mietverhältnis betreffend die EG-Räumlichkeiten im Wohnhaus Vereinbarungen, die einem Fremdvergleich nicht standhalten. Dazu kommt die mangelnde Fremdüblichkeit in der tatsächlichen Umsetzung des Mietverhältnisses bis zumindest Juli 1999 bzw. hinsichtlich der Betriebskosten auch darüber hinaus.

Dies bedeutet nun aber nicht, dass dieser Nutzungsvereinbarung keinerlei steuerliche Relevanz zukommt. Nachdem beim Fremdvergleich das Vertragsverhältnis in seiner Gesamtheit zu beurteilen ist, führt die Mangelhaftigkeit einzelner, weniger bedeutsamer Vertragsbestandteile nicht zwingend zu einem negativen Gesamturteil. Wie der VwGH bereits wiederholt festgestellt hat, kommt dem Fremdvergleich zudem Bedeutung nur im Rahmen der Beweiswürdigung zu. Eine unangemessene Vertragsgestaltung führt demnach aber noch nicht zur gänzlichen Ausblendung einer Leistungsbeziehung. Vielmehr ist im Sinne der Grundsätze des § 21 BAO der Besteuerung der wahre wirtschaftliche Gehalt des Sachverhaltes unter Annahme einer fremdüblichen Vertragsgestaltung zu Grunde zu legen. Dabei ist ggfs. im Wege der Schätzung vorzugehen (zuletzt VwGH 24.10.2005, 2001/13/0237 mit Verweis auf die Erkenntnisse vom 31.3.2005, 2003/15/0100 und vom 4.6.2003, 2001/13/0300, bzw. davor etwa VwGH 20.11.1990, 89/14/0090 und 27.6.1991, 90/16/0096).

Nur wenn tatsächlich nicht eine Leistungsbeziehung sondern private Motive im Vordergrund stehen, wie im Fall der Mietverhältnisse mit den Töchtern, und damit eine lediglich in die äußere Form einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung gekleidete Gestaltung privater Verhältnisse, ist das Rechtsgeschäft insgesamt nicht anzuerkennen (vgl. nochmals VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114).

Im hier zu beurteilenden Fall wurde durch die BP festgestellt, dass die betreffenden Räumlichkeiten im EG des Wohnhauses im Verfahrenszeitraum tatsächlich dem Gewerbebetrieb des Gatten gedient hatten, und zwar als Lagerräumlichkeiten. Im Sinne der zitierten Judikatur des VwGH war daher dem Mietverhältnis gedanklich eine zwischen Fremden im Wirtschaftsleben übliche Gestaltung zu Grunde zu legen. Insbesondere war dazu, das unter den gegebenen Umständen ortsübliche Nutzungsentgelt zu schätzen. Auf dieser

Basis war in weiterer Folge nach den Vorgaben der LVO zu prüfen, ob sich die Betätigung der Bw. als solche mit Einkunftsquellencharakter darstellt.

Der Bw. wurde im zweitinstanzlichen Verfahren eine Prognoserechnung übermittelt, in welcher der UFS für die vom Gatten als Lager genutzten EG-Räumlichkeiten im Wohnhaus von einer fremdüblichen Miete von 40,- S/m<sup>2</sup> ausgegangen war. Die Prognoserechnung hatte für einen Beobachtungszeitraum gemäß § 2 Abs. 3 LVO von 27 Jahren (2 Jahre Umbau + 25 Jahre Vermietung) einen Gesamtwerbungskostenüberschuss von 1.195.605,- S/86.888,- € ergeben.

Die Bw. hat diesem Ansatz neuerlich zunächst die gemeinsame Betrachtung ihrer sämtlichen Mietverhältnisse als eine Beurteilungseinheit entgegengehalten. Überdies sei von einem Beobachtungszeitraum von 35 Jahren auszugehen, da mit der Sanierung des Wohnhauses vor dem 14. November 1997 begonnen worden sei und deshalb § 8 Abs. 3 LVO idF des BGBl II 358/1997 noch nicht zur Anwendung komme.

Der UFS schließt sich dieser Sichtweise der Bw. nicht an.

§ 1 LVO sieht bei sämtlichen Formen wirtschaftlicher Betätigung eine Prüfung der vorgesehenen Voraussetzungen für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Einheit vor. Die Grenze für eine einheitliche Betrachtung ist dabei unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse nach der Verkehrsauffassung ziehen (VwGH 23.5.1996, 93/15/0215, 0216). Im Rahmen der Überschusseinkünfte bildet im Allgemeinen die einzelne Einkunftsquelle eine Beurteilungseinheit. Bei Vermietungen ist daher grundsätzlich jedes Mietobjekt gesondert danach zu beurteilen, ob es eine Einkunftsquelle darstellt. In der Regel trifft dies bei Gebäudevermietungen auf das gesamte Miethaus zu. Anders allerdings, wenn für einzelne Wohnungen eines Miethauses eine gesonderte Bewirtschaftungsart erkennbar ist (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, § 2, Tz 340 f, der als Beispiel für eine gesonderte Beurteilung innerhalb eines Miethauses die Trennung zwischen fremd vermieteten und an Angehörige vermieteten Wohnungen anführt).

Das ganze Miethaus ist also nur dann eine Einheit, wenn es auch einheitlich bewirtschaftet wird. Dies gibt eine Sichtweise aus dem Blickwinkel des Vermieters vor, da nur er das ganze Miethaus bewirtschaftet.

Die Verwaltungspraxis betrachtet entsprechend als maßgebliche Kriterien einer einheitlichen Bewirtschaftung nicht nur eine Gleichartigkeit bei den Mietvertragskonditionen sondern auch bezüglich der Bestandgegenstände, wie gleiche Marktwerte nach Lage und Ausstattung,

vergleichbare Baukosten bis hin zu gleichen Fremdmittelanteilen beim Erwerb bzw. der Herstellung des Mietobjektes (Doralt, a.a.O Tz 342 unter Verweis auf die Liebhabereichtlinien des BMF).

Der VwGH hat sich bereits in mehreren Entscheidungen zur Frage der Beurteilungseinheit als Einkunftsquelle im Vermietungsbereich geäußert. Im Erkenntnis vom 29.1.2003, 97/13/0015 hat der Gerichtshof unter Verweis auf das Vorerkenntnis vom 24. April 1997, 94/15/0126 festgestellt, dass *im Rahmen der Beurteilung von Bestandobjekten auf ihre Eigenschaft als Einkunftsquelle im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich jedes Mietobjekt gesondert danach zu untersuchen (ist), ob es eine Einkunftsquelle bildet. Dies gilt insbesondere für verschiedene, wenn auch in einem Haus gelegene, Wohnungen. Auch einzelne Wohnungen in einem Mietwohnhaus sind getrennten Beurteilungen zu unterziehen, wenn die Objekte an verschiedene Personen vermietet sind oder auf Grund anderer Merkmale unterschiedliche und voneinander unabhängige wirtschaftlich abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen vorliegen.*

Auch der VwGH betrachtet die Verhältnisse somit aus der Sicht des Vermieters, denn nur diesem fließen ggfs. aus den Bestandobjekten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu. Für die Frage der Beurteilungseinheit spielt es keine Rolle, dass dieses Erkenntnis im wesentlichen Zeiträume vor In-Kraft-Treten der LVO betraf.

Mit der Entscheidung hat der VwGH bestätigt, dass – ausgehend vom Erfordernis einer getrennten Beurteilung einzelner Bestandseinheiten eines Miethauses – etwa gesonderte Prognoserechnungen für vermietete Wohnungen und Geschäftsräumlichkeiten (Lager) zur Klärung der Ertragsfähigkeit zu erstellen sind. Ebenso sind demnach nicht vermietbare Mieteinheiten getrennt zu beurteilen und, mangels Eignung als Einkunftsquelle, zur Gänze, somit insbesondere auch ausgabenseitig, aus einer Prognoserechnung auszuschneiden. Ansatzpunkte für die getrennte Beurteilung waren für den VwGH einerseits die Vermietung an verschiedene Personen, andererseits *unterschiedliche Nutzungsvereinbarungen*, die *voneinander unabhängig* und *wirtschaftlich abgrenzbar* sind. Damit hat der VwGH jene Grundsätze näher ausgeführt, welche er bereits in älteren Entscheidungen als Kriterien für die getrennte Beurteilung von Mietverhältnissen innerhalb einer Einkunftsquelle entwickelt hatte (zB VwGH 20.12.1994, 89/14/0075; 28.10.1992, 88/13/0006; 10.2.1987, 85/14/0142).

Im Erkenntnis vom 20.10.1994, 89/14/0075 hat der Gerichtshof die Vermietung mehrerer Eigentumswohnungen an einen einzigen Mieter als eine Beurteilungseinheit damit begründet, dass es bei derartigen Vereinbarungen nahe liegend sei, *daß unterschiedliche, die Nutzung beeinflussende Faktoren, wie unterschiedliche Wertigkeit, Eignung, Ausmaß etc, wechselseitig*

*in die Waagschale geworfen werden und so GEMEINSAM bei der Willensbildung der vertragschließenden Parteien berücksichtigt werden. Ist eine Wohnung für einen Vertragsteil zu besonders günstigen Bedingungen vermietet, so kann dieser Vorteil bei Vermietung einer anderen Wohnung unter denselben Vertragsparteien ausgeglichen werden.*

Auch der VwGH geht damit davon aus, dass die zusammengefasst beurteilten Mietgegenstände grundsätzlich gleichwertig nutzbar sein müssen. Ist dies nicht der Fall, setzt die Zusammenfassung zu einer einheitlichen Einkunftsquelle zumindest die einheitliche, dh. in der Regel die gleichzeitige Vereinbarung der betroffenen Mietverträge voraus, da nur in diesem Fall die Vor- und Nachteile gemeinsam in die Willensbildung einfließen können. In diesem Sinne hatte der VwGH zuvor bereits im Erkenntnis vom 28.10.1992, 88/13/0006 argumentiert, in welchem er einheitliche vertragliche Abmachungen als eine Voraussetzung für das Zusammenfassen mehrerer Bestandsobjekte eines Miethauses zu einer Beurteilungseinheit festgestellt hatte. Andernfalls müssten diese durch einen sonstigen, *engen wirtschaftlichen Nutzungszusammenhang* verbunden sein.

Nicht jeder wirtschaftliche Nutzungszusammenhang genügt somit, es bedarf dafür einer entsprechenden Gewichtigkeit. Eine gemeinsame Verwaltung durch den Vermieter sah der Gerichtshof als nicht ausreichend an. Nach dem Erkenntnis 97/13/0015 vom 29.1.2003 stehen *unterschiedliche, voneinander unabhängige und wirtschaftlich abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen* der Annahme des erforderlichen *engen wirtschaftlichen Nutzungszusammenhanges* aber jedenfalls entgegen.

Auf den anhängigen Fall bezogen bedeuten diese Grundsätze, dass ohne Zweifel die Mietverhältnisse mit dem Gatten von jenen mit den Töchtern bzw. der (kurzfristigen) Vermietung der Garconniere zu trennen sind (Vermietung an verschiedene Personen, in teilweise sogar sehr unterschiedlichen Nutzungsvereinbarungen sowie, in Bezug auf den MV vom 18. Februar 1997, auch in getrennten Gebäuden und unterschiedlich ausgestatteten Mietgegenständen).

Da die Mietverhältnisse mit den Töchtern nach den obigen Ausführungen mangels Fremdüblichkeit schon vor einer Klärung der Einkunftsquelleneignung aus der steuerlichen Betrachtung auszuscheiden waren, erübrigte sich insofern ohnehin eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob diese beiden Mietverhältnisse für sich bzw. gemeinsam mit einer, mehreren oder sogar allen übrigen Mieteinheiten eine Beurteilungseinheit im Rahmen der Voluptuarprüfung darstellen hätten können.

Für die Garconniere kann sich diese Frage längstens für den Zeitraum bis zu ihrer dauernden nichtunternehmerischen Nutzung im Jahr 1998 stellen. Doch scheitert in Bezug auf diese Wohnung die Zusammenfassung mit den Vermietungen an den Gatten der Bw. zunächst

schon an der fehlenden Personenidentität der Vertragsparteien und der unterschiedlichen Nutzungsart (Wohnraum- bzw. Geschäftsraumvermietung). Die Bw. hat weder einen schriftlichen MV zur Garconniere vorgelegt noch die näheren Umstände der mündlichen Vertragsgestaltung bekannt gegeben. Im Verfahren wurde auch durch andere Umstände ein sonstiger, enger Nutzungszusammenhang zwischen der Vermietung der Garconniere und den Mietverhältnissen mit dem Gatten nicht evident. Auch hinsichtlich der Jahre 1996 – 1998 kommt daher eine Zusammenfassung der Garconniere mit den anderen Mietverhältnissen der Bw. zu einer Beurteilungseinheit nicht in Betracht.

Wenn der Gatte die Garconniere zwischenzeitig teilweise zur Lagerung von Gegenständen seines Unternehmens nutzt, so erfolgt dies nach dem Verfahrensergebnis nicht im Rahmen eines Mietverhältnisses sondern allenfalls aufgrund einer unentgeltlichen, privaten Gebrauchsüberlassung durch die Bw. und ist damit nicht ihrer Vermietungstätigkeit zuzurechnen.

Aus der Vermietung des ehemaligen Stallgebäudes erwirtschaftete die Bw, wie ausgeführt, keine negativen Erträge. Bezüglich der dbzgl. Mietverhältnisse mit dem Gatten stellt sich die Frage der Beurteilungseinheit aus dem Blickwinkel der LVO somit gar nicht.

Damit beschränkt sich die einheitliche oder getrennte Betrachtung auf die Frage, ob das Mietverhältnis betreffend die EG-Räumlichkeiten im Wohnhaus mit jenen im Betriebsgebäude zusammenzufassen ist.

Die Erstbehörde hat in der BVE zwar auf das Auseinanderfallen des Zeitpunktes der Vertragsabschlüsse und die Unterschiede bezüglich der Tragung der Gebäudesanierungskosten verwiesen, ist letztlich aber aufgrund der Personenidentität des Mieters und des wirtschaftlichen Nutzungszusammenhanges der mit diesem eingegangenen Mietverhältnisse bzw. der "tatsächlichen Notwendigkeiten" ("Platzbedarf für eine Lüftungs- und Heizungsanlage"), im Gegensatz zu den nach der BP ergangenen Sachbescheiden, doch zum Ergebnis gelangt, dass die Mietverhältnisse mit dem Gatten für die Klärung der Einkunftsquelleneignung eine gemeinsame Beurteilungseinheit darstellen.

Dieser Betrachtung schließt sich der UFS nicht an.

Aus Sicht der Vermieterin beschränkt sich der faktische Bezug zwischen diesen Verträgen im Wesentlichen auf die Personenidentität des Mieters. Die Regelung betreffend die Vermietung der Lüftungsanlage entspricht, wie dargestellt, nicht den faktischen Gegebenheiten und bleibt, da sie dem MV vom 10. Februar 1997 zuzuordnen ist und damit als Bezugspunkt für eine gemeinsame Beurteilung der Mietverhältnisse ausscheidet, außer Betracht. Die Nutzung der Heizungsanlage für den Betrieb des Gatten wurde in den Mietverträgen überhaupt nicht

geregelt. Daher kann ein wirtschaftlicher Nutzungszusammenhang der beiden Mietverträge vom 10.2.1997 bzw. 18.2.1999 daraus ebenfalls nicht resultieren.

Tatsächlich stellen sich die MV mit dem Gatten betreffend das ehemalige Stallgebäude und jener zu den EG-Räumlichkeiten im Wohnhaus als in klarem, zeitlichen Abstand abgeschlossen, rechtlich völlig selbständig und problemlos abgrenzbar dar. Sie erweisen sich zudem nach den Vertragskonditionen als durchaus unterschiedliche Vereinbarungen (unterschiedliche Betriebskostenregelung, Kündigungsfristen für den Mieter und Mietzinshöhen). Im Sinne der Kriterien des VwGH liegen zweifellos unterschiedliche, voneinander unabhängige und wirtschaftlich abgrenzbare Nutzungsvereinbarungen vor. Von einem Interessensausgleich, wie im Erkenntnis 89/14/0075 vom 20.12.1994 angesprochen, kann schon deshalb nicht ausgegangen werden, weil im anhängigen Fall aufgrund des zeitlichen Auseinanderklaffens der Vertragsabschlüsse von einer *einheitlichen Willenbildung* keine Rede sein kann. Zudem erweisen sich die mit dem Gatten abgeschlossenen MV als für die Bw. durchwegs günstig. Welche Nachteile hier mit Vorteilen ausgeglichen worden wären, ist nicht erkennbar.

Der Vorteilsausgleich war vielmehr offenkundig im Verhältnis zu den Nutzungsvereinbarungen mit den Töchtern geplant. Insofern scheitert die einheitliche Beurteilung aber nicht nur an der mangelnden Personenidentität sondern, wie ausgeführt, bereits an dem zuvor anzustellenden Fremdvergleich. Die Frage des im oa. Erkenntnis vom VwGH angesprochenen Vorteilsausgleiches ist nämlich erst auf der Ebene der Einkunftsquellenfeststellung zu erheben. Scheitert die Anerkennung von Nutzungsvereinbarungen bereits zuvor am Fremdvergleich von Angehörigenverträgen, kommt es zu dieser Prüfung gar nicht mehr.

Aus den von der Verwaltungspraxis geforderten Kriterien ergeben sich weitere, wesentliche Aspekte, die einer Zusammenfassung dieser Mietverhältnisse zu einer gemeinsamen Beurteilungseinheit entgegenstehen. Hier ist insbesondere auf die gänzlich unterschiedliche Situation betreffend die Fremdmittelquoten der Bw. bei den beiden Gebäuden zu verweisen, welche auf die unterschiedliche Abwicklung der Gebäudesanierungen zurückzuführen ist. Es erübrigt sich, darauf zu verweisen, dass damit auch in Bezug auf die Mietverhältnisse gänzlich unterschiedliche Ertragsaussichten vorliegen.

Die im Verfahren vorgebrachten Argumente der Bw. ändern an der getrennten Beurteilung der Mietverhältnisse nichts. Soweit sich diese auf die beiden Gebäude beziehen, sei es dass sie deren bauliche Einheit zu untermauern versuchen, bewertungsrechtliche oder baubehördliche Aspekte betreffen bzw. die historischen Verhältnisse darlegen, ist daraus für die hier zu klärende Frage nach dem Umfang der einheitlich zu beurteilenden Vermietungstätigkeit der Bw. im Verfahrenszeitraum nichts zu gewinnen. Ist dafür doch die

Gestaltung der einzelnen Mietverhältnisse ausschlaggebend bzw. ein daraus erkennbarer, enger wirtschaftlicher Nutzungszusammenhang. Auch ein unstrittig und seit jeher als bauliche und rechtliche Einheit zu betrachtendes Miethaus im Alleineigentum eines Vermieters bietet keine Gewähr dafür, insgesamt als einheitliche Einkunftsquelle beurteilt zu werden, wenn sich dies nicht aus dessen einheitlicher Bewirtschaftung ergibt. Diese kommt aber in Umständen zum Ausdruck, wie sie der VwGH in seiner o.a. Judikatur als maßgeblich erachtet hat (vergleichbare Vertragskonditionen, allenfalls gegenseitige Bedingtheit verschiedener Mietverhältnisse im Sinne einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Untrennbarkeit und dgl.). Eine bauliche oder bewertungsrechtliche Einheit des Gebäudes kann ein Fehlen dieser Voraussetzungen nicht substituieren.

Für den Anlassfall sei die unterschiedliche Sichtweise am Beispiel der Heizungsanlage noch genauer ausgeführt:

Festzuhalten ist, dass beide Gebäude getrennte Heizungen haben und auch tatsächlich getrennt beheizt werden. Lediglich die gesetzlich vorgeschriebene Notheizung für das Wohnhaus befindet sich im Nebengebäude. In den Nutzungsvereinbarungen der Bw. mit ihren Mietern schlägt sich diese gemeinsame Notheizung in keiner Weise nieder.

Nun gibt es im kommunalen Wohnbau, zunehmend aber auch im privaten Bereich, insbesondere im Zusammenhang mit der Nutzung alternativer Heizsysteme, eine Vielzahl von Beispielen, in welchen nicht nur die Notheizung sondern sogar die Primärbeheizung mehrerer Gebäude über ein gemeinsames Heizsystem erfolgt. Die Beurteilung der einzelnen Bewirtschaftungseinheiten als Einkunftsquellen im steuerlichen Sinn erfährt dadurch aber keine Änderung.

Die Situation unterscheidet sich im Übrigen auch nicht von Gebäuden mit mehreren Mietwohnungen. Eine einheitliche Beheizung des ganzen Hauses steht in keinem Zusammenhang mit der Beurteilungseinheit zur Klärung der Einkunftsquelleneigenschaft der einzelnen Mietgegenstände. Ebenso wenig macht eine gemeinsame Heizungsanlage für mehrere Gebäude, diese zu einer einheitlichen Einkunftsquelle. Ähnliches gilt für andere, gemeinsam genutzte Versorgungseinrichtungen bzw. -leitungen, zumal unter Fremden üblicherweise Messeinrichtungen eine Kostentrennung erlauben, sodass dadurch für den Vermieter kein *enger wirtschaftlicher Nutzungszusammenhang* der Mieteinheiten im Sinne der zitierten VwGH-Judikatur entsteht. Wenn im Anlassfall bezüglich der Heizkosten des Wohnhauses im Verfahrenszeitraum eine derartige Kostentrennung nicht erfolgt ist, so war dies nicht Ausfluss eines wirtschaftlichen Nutzungszusammenhanges der verschiedenen Mietverhältnisse im Sinne einer bewussten, unternehmerischen Entscheidung der Bw, sondern vielmehr Ausdruck der nicht fremdüblichen Gestaltung der Bestandverhältnisse mit ihren Angehörigen.



Ebenso wenig wirkt es sich auf diese Mietverhältnisse aus, dass die beiden Gebäude ehemals Teil eines einheitlichen, landwirtschaftlichen Betriebes gewesen waren. Auch ob die Zufahrt aufgrund eines grundbücherlich sichergestellten Wegeservitutes oder kraft Eigentümerstellung der Vermieterin vermittelt wird, macht für die Beurteilung als Bewirtschaftungseinheit im Sinne der LVO keinen entscheidenden Unterschied. Alle diese Merkmale sind nämlich Ausfluss der Stellung der Bw. als Eigentümerin beider Gebäude. Ein Niederschlag dieser Umstände in den Mietvertragsvereinbarungen und damit in der Art, wie die Bw. ihren Immobilienbesitz bewirtschaftet, ist nicht erkennbar. Allein daran ist aber die Beurteilungseinheit im hier maßgeblichen Sinn zu messen.

Ein näher zu untersuchender Bezugspunkt ergibt sich grundsätzlich im Zusammenhang mit der Lüftungsanlage. Dies nicht wegen ihrer funktionellen Notwendigkeit für den Betrieb des Mieters (daraus resultiert noch kein wirtschaftlicher Nutzungszusammenhang bei der Vermieterin) sondern aufgrund ihrer örtlichen Situierung (Erreichbarkeit nur über das Wohnhaus) bzw. wegen der Energieversorgung der Lüftung über die Heizungsanlage des Wohnhauses.

Dass die Anmietung der Lüftungsanlage im MV vom 18. Februar 1999 den tatsächlichen Verhältnissen nicht entspricht, wurde bereits dargestellt. Dies wird nicht zuletzt dadurch erhärtet, dass in diesem Vertrag jegliche Regelung zur Energieversorgung der Lüftungsanlage durch das Heizsystem des Wohnhauses fehlt. Wie die monatlichen Pauschalzahlungen des Gatten für den Gasverbrauch ab April 1998 zeigen, wurde die Lüftungsanlage zum Abschlusszeitpunkt dieses zweiten Mietvertrages bereits seit rd. einem halben Jahr über die Heizungsanlage versorgt. Der Energieversorgung der Lüftungsanlage durch die Heizungsanlage des Wohnhauses liegt demnach eine gesonderte, bereits Monate vor Abschluss des MV vom 18. Februar 1999 – allenfalls auch mündlich - getroffene Vereinbarung zwischen der Bw. und ihrem Gatten zu Grunde. Die im MV vom 18. Februar 1999 in keiner Weise erwähnte Entrichtung der monatlichen Pauschalzahlungen unterstreicht den fehlenden Zusammenhang mit diesem Vertrag. Auch die im Verfahren mehrmals erwähnte Beteiligung des Gatten an den erhöhten Anschaffungskosten der Heizungsanlage findet im Vertrag vom 18. Februar 1999 keinen Niederschlag (sie ist im Übrigen auch den vorgelegten Buchhaltungsunterlagen der Bw. zur Wohnhaussanierung nicht zu entnehmen). Diese Umstände untermauern den fehlenden Zusammenhang der Lüftungsanlage mit dem MV vom 18. Februar 1999, der ganz offensichtlich nur die Anmietung der EG-Räumlichkeiten im Wohnhaus betroffen hat.

Der UFS bezweifelt nicht, dass die Energieversorgung der Lüftungsanlage über die Heizung des Wohnhauses erfolgt. Dies steht allerdings in keinem Zusammenhang mit der Anmietung der EG-Räumlichkeiten durch den Gatten. Offenbar sollte die gewählte Vorgangsweise gerade

dem Zweck dienen, den Eindruck einer – tatsächlich nicht existierenden- Verknüpfung der beiden Mietverhältnisse zu vermitteln, um auf diese Weise den negativen Erträgen aus der Vermietung der EG-Räumlichkeiten steuerliche Wirksamkeit zu verschaffen.

Soweit die Bw. auf den Zugang zur Lüftungsanlage zum Zwecke der Wartung über die Terrasse der Wohnung im 1. OG verweist, sei schließlich angemerkt, dass es dazu eine Vereinbarung zwischen dem Gatten der Bw. und jener Tochter, die diese Wohnung benutzt, bedurft hätte. Im MV zwischen der Bw. und ihrer Tochter findet sich eine dbzgl.

Duldungsverpflichtung jedenfalls nicht. Einen hinreichend engen Nutzungszusammenhang für eine Zusammenfassung der Mietverhältnisse der Bw. mit ihrem Gatten zu einer Beurteilungseinheit bei der Voluptuarbetrachtung hätte dieser Umstand alleine aber ohnehin nicht zu vermitteln vermocht.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die geforderten Voraussetzungen für eine Beurteilung mehrerer Bestandverhältnisse als gemeinsame Beurteilungseinheit bei den Mietverhältnissen zwischen der Bw. und ihrem Gatten nicht festgestellt werden konnten. Das Mietverhältnis betreffend die EG-Räumlichkeiten im Wohnhaus war daher als gesonderte Beurteilungseinheit zu betrachten.

Zum vorgebrachten Argument eines Beobachtungszeitraumes von 35 Jahren ist vorzuschicken, dass die Zuordnung der Vermietung der Lagerräumlichkeiten im EG des Wohnhauses der Bw. zum Bereich des § 1 Abs.1 LVO ("große Vermietung") von beiden Verfahrensparteien nie in Zweifel gezogen wurde. Auch der UFS sieht keine Veranlassung diese in Frage zu stellen.

Im Übrigen sei darauf verwiesen, dass der VwGH, ausgehend von den Überlegungen des Erkenntnisses vom 3. Juli 1996, 93/13/0171 eine im Verhältnis zum getätigten Mitteleinsatz absehbare Zeitspanne fordert, innerhalb welcher ein positives Gesamtergebnis aus einer Vermietungstätigkeit erzielbar sein muss, um diese als Einkunftsquelle qualifizieren zu können. Der Gerichtshof bezeichnet eine Zeitspanne als absehbar, wenn sie nach den wirtschaftlichen Gepflogenheiten des betroffenen Personenkreises als übliche Rentabilitätsdauer des geleisteten Mitteleinsatzes kalkuliert wird. Die Abs. 3 und 4 des § 2 LVO entsprechen demnach diesen Anforderungen (vgl. zuletzt VwGH 16.2.2006, 2004/14/0082). Bis zur Neufassung durch BGBl II 358/1997 enthielten diese Bestimmungen keine konkreten Zeitraumangaben. Der VwGH judiziert dazu allerdings in nunmehr ständiger Rechtsprechung einen Zeitraum von 20 Jahren als maßgeblich für die Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses. Dies unabhängig davon, ob es sich um eine so genannte "große Vermietung" oder um eine "kleine Vermietung" handelt.

In der Entscheidung vom 28. März 2000, 98/14/0217 hat der Gerichtshof einen Zeitraum von 35 Jahren ausdrücklich als zu lang abgelehnt und ist der von Zorn in ÖStZ 1996, 417 vertretenen Ansicht gefolgt, wonach der dem Erkenntnis des verstärkten Senates vom 3. Juli 1996, 93/13/0171 zu Grunde gelegte, übliche Kalkulationszeitraum mit der Laufzeit von Immonbiliendarlehen anzunehmen ist, welche im Allgemeinen bei 20 Jahren liegt. Für vor der LVO-Novelle 1997 begonnene "große Vermietungen" ist daher grundsätzlich eine Zeitspanne von 20 Jahren als angemessen für die Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses zu betrachten (vgl. Doralt, a.a.O. Tz 523).

Innerhalb dieses Zeitraumes ist aus dem Mietverhältnis mit dem Gatten vom 18. Februar 1999 aber selbst unter Berücksichtigung der gegen die vom UFS erstellte Prognoserechnung vorgebrachten Einwendungen der Bw. kein positives Gesamtergebnis erzielbar.

Dem vom UFS in der Prognoserechnung gewählten Ansatz einer Miethöhe von 40,- S/m<sup>2</sup> für die an den Gatten vermieteten EG-Räume im Wohnhaus hat die Bw. im Wesentlichen die gehobene Ausstattung der Räumlichkeiten entgegengesetzt. Damit hat sie aber, wie oben unter Bezug auf die Ausführungen des VwGH im Erkenntnis 2000/14/0114 ausgeführt, keine tragfähigen Gegenargumente vorgebracht. Dies umso mehr als der Mieter an einer gehobenen Ausstattung offenbar gar keinen Bedarf hatte. Im Übrigen hat die Bw. gegen die Ansätze des UFS in der übermittelten Prognoserechnung v. a. Umstände vorgebracht, die aus einer unterschiedlichen Sichtweise bezüglich der Finanzierung des Wohnhausprojektes resultieren.

Konkret hat die Bw. in ihrer an den UFS vorgelegten, letzten Version der Prognoserechnung durch eine aliquote Zuordnung des 1997 bei der szt.Hausbank erwirkten Schuldnachlasses zu den szt. Kosten des Wohnhauskaufes bzw. den Sanierungskosten sowie durch eine andere Schätzungsmethode beim künftig zu erwartenden Zinsaufwand aus den Fremdwährungsdarlehen eine Verminderung der Fremdfinanzierungskosten zu Lasten einer geringfügigen Erhöhung bei der AfA und damit insgesamt eine Senkung der Werbungskosten (WK) errechnet.

Auf Basis dieser von der Bw. korrigierten WK-Ansätze ergeben sich für die an den Gatten vermieteten EG-Räumlichkeiten innerhalb eines Zeitraumes von 20 Jahren (1996 – 2016) WK allein für AfA und Fremdfinanzierung von 2.304.589,- S (Jahres-AfA / Altgebäude: 9.082,- S, Jahres-AfA / Sanierungskosten: 26.282,- S, 30,04 % des Zinsaufwandes ohne Landesförderung: 1.647.397,- €).

Für den Vermietungszeitraum 1998 – 2016 errechnet sich daraus allein zur Abdeckung dieser WK-Gruppen eine erforderliche Nettomiethöhe von monatlich 10.669,- S. Dies entspricht einem Mietzins von 111,- S/m<sup>2</sup> und liegt damit noch um rd. 15% über jenem von der Bw.

vereinbarten Nutzungsentgelt, welches vom UFS als in etwa doppelt so hoch als marktüblich qualifiziert wurde. Selbst bei diesem unter Fremden nicht erzielbaren Mietzins wäre daher innerhalb des erforderlichen, angemessenen Zeitraumes von 20 Jahren kein positives Gesamtergebnis aus diesem Mietverhältnis zu realisieren gewesen. Dabei sei angemerkt, dass die Kreditfinanzierung der Bw. ohnehin auf eine Laufzeit von 15 Jahren angelegt ist und im Jahr 2013 auslaufen soll. Zudem sei auch daran erinnert, dass sämtliche weiteren WK (wie zB der laufende Reparaturaufwand bis 2016), aber etwa auch ein Mietausfallsrisiko, in dieser Berechnung außer Ansatz blieben. Andererseits berücksichtigt die errechnete Miethöhe keine Indexanpassung.

Dieses negative Ergebnis erhöht sich noch, da den von der Bw. vorgenommenen Korrekturen der WK-Ansätze weitgehend nicht zuzustimmen ist:

Die Bw. geht davon aus, dass dem auf dem KontoNr.xxx der szt.Hausbank abgebuchten Zinsaufwand für 1996 im Ausmaß von 128.675,85 S kein WK-Charakter zukommt, da es sich dabei lediglich um einen Durchlaufposten gehandelt habe. Tatsächlich ist dem zugehörigen Überweisungsbeleg vom 30.12.1996 aber zu entnehmen, dass in dieser Höhe eine Einzahlung getätigt wurde, um die aufgelaufenen Zinsen auf diesem Konto abzudecken. Die Bw. hat diese Zahlung dem UFS gegenüber ausdrücklich als Teil ihrer Eigenmittelleistungen bei der Finanzierung des Wohnhausprojektes bezeichnet. Zudem waren von ihr entsprechende WK im Jahr 1996 geltend gemacht worden. Dieser Mittelabfluss konnte durch den Schuldnachlass der szt.Hausbank im November 1997 nicht mehr berührt bzw. rückgängig gemacht werden. Die Zahlung vom 30.12.1996 hatte zudem das KontoNr.xxx der szt.Hausbank betroffen, welches, nach einer Aufstellung der Bank vom 11. November 1997, vom Schuldnachlass gar nicht betroffen gewesen war.

Die Bw. hat diesem Dokument lediglich eine "Zusammenstellung" aller Bewegungen auf ihren beiden damaligen Kreditkonten bei der szt.Hausbank (KontoNr.xxx und KontoNr.xxxx) entgegen gehalten. Die zugehörigen Bankbelege (Kontoauszüge) blieb sie trotz Aufforderung schuldig.

Unter diesen Umständen erscheint dem UFS die Zuordnung des Schuldnachlasses im Schreiben der szt.Hausbank vom 11.11.1997 glaubwürdiger als das davon abweichende Vorbringen der Bw.

Der Berechnung des Zinsaufwandes durch die Bw. kann weiters insofern nicht gefolgt werden, als darin die zusätzlich zum reinen Zinsaufwand anfallenden Nebenkosten nur teilweise berücksichtigt werden. Nach den vorliegenden Unterlagen fielen solche etwa beim zuvor genannten KontoNr.xxx im Zusammenhang mit der Krediteinräumung in nicht

unbeträchtlicher Höhe an, ohne dass dies in der WK-Berechnung der Bw. einen Niederschlag findet. Gleiches gilt für die Kosten der Umschuldung auf die Fremdwährungsdarlehen.

Beim Zinsaufwand im Zusammenhang mit den Fremdwährungsdarlehen ist die Bw. für die Jahre ab 2006 von einer Fortschreibung der im Jahr 2005 angefallenen Werte ausgegangen. Der UFS hatte seiner Berechnung eine 12-Monats-Prognose österreichischer Kreditinstitute vom 11. März 2006 über die voraussichtliche Entwicklung der Kosten von CHF-Krediten zu Grunde gelegt ([www.sbausparkasse.at](http://www.sbausparkasse.at)). Angesichts des seit 2005 weltweit ansteigenden Zinsniveaus, für das sich noch kein Ende abzeichnet, erscheint die vom UFS gewählte Schätzungsgrundlage realistischer als jene der Bw. und daher für die anzustellende Prognoserechnung besser geeignet.

Da das Ergebnis einer 20jährigen Prognose bereits auf Basis der Werte der Bw. (sieht man von der völlig indiskutablen Anhebung des Mietzinses mit Februar 2001 ab) zu einem eindeutig negativen Gesamtergebnis für das Mietverhältnis mit dem Gatten betreffend die EG-Räumlichkeiten im Wohnhaus führt, kann dahingestellt bleiben, ob die Umschuldung auf Fremdwährungsdarlehen ab dem Jahr 2000 eine Änderung der Bewirtschaftungsart darstellte und damit zum Beginn eines neuen Beobachtungszeitraumes führte.

§ 1 Abs. 1 LVO stellt grundsätzlich auf das subjektive Ertragsstreben des Abgabepflichtigen (die Gewinnerzielungsabsicht) ab. Diese muss aber anhand objektiver Kriterien (§ 2 LVO) beurteilt werden können, dh. auch für Dritte nachvollziehbar sein. Einnahmenüberschüsse erzielen zu wollen, reicht für sich noch nicht aus, wenn objektiv gesehen keine Möglichkeit besteht, diese auch realisieren zu können. Auf (unrealistische) Wunschvorstellungen desjenigen, der die Betätigung entfaltet, kommt es nicht an. Vielmehr muss eine Betätigung unter normalen wirtschaftlichen Verhältnissen nach Art ihrer Ausübung objektiv geeignet sein, ein positives Gesamtergebnis zu erzielen (vgl. Doralt, a.a.O. Tz 355 ff unter Verweis auf VwGH 29.1.2003, 97/13/0015; 30.7.2002, 96/14/0020, 27.5.1999, 97/15/0113; 12.8.1994, 94/14/0025 bzw. die LiebhabereiRL des BMF).

Bei der Vermietung bedeutet ein Abstellen auf normale wirtschaftliche Verhältnisse jedenfalls die Annahme von, für die konkret ausgeübte Betätigungsform, tatsächlich erzielbaren, marktüblichen Mieten.

Wie gezeigt wurde, ist aus dem MV vom 18. Februar 1999 betreffend die EG-Räumlichkeiten beim Ansatz marktüblicher Mieten innerhalb des erforderlichen Zeitraumes ein positives Gesamtergebnis nicht erzielbar. Selbst eine (völlig unrealistische!) doppelt so hohe Miete wie vom UFS als marktüblich erhoben, ändert nichts an diesem Ergebnis. Die negativen

Aussichten sind in erster Linie durch die hohen Anschaffungs- und Sanierungskosten iVm der vollständigen Fremdfinanzierung des Wohnhausprojektes verursacht. Diese Umstände waren von Beginn an bekannt und eingeplant. Es handelt sich dabei nicht um Folgen unvorhergesehener Entwicklungen. Das eklatante Auseinanderklaffen zwischen der zur WK-Abdeckung erforderlichen und der unter Fremden realistischer Weise erzielbaren Miethöhe muss bei sorgfältiger Planung bereits vor der Umsetzungsphase offenkundig geworden sein und hätte bei ertragsorientiertem Vorgehen zu entsprechenden Projektanpassungen bzw. im äußersten Fall sogar zum Projektstopp geführt.

Die Ausführungen in der Berufung zeigen, dass der Bw. diese Situation tatsächlich auch bekannt und bewusst war ("allen Beteiligten war klar, dass die Rückzahlung der Kredite nur mit großer Anstrengung und höchstmöglichem Arbeitseinsatz der ganzen Familie möglich sein" werde). Aufgrund der relativ starren Einnahmen-Ausgaben-Struktur ist nicht nachvollziehbar, inwiefern das Ergebnis durch Arbeitseinsatz der Familie beeinflussbar war, zumal die Wohnhaussanierung aufgrund der Inanspruchnahme öffentlicher Fördergelder durch befugte Bauunternehmen zu erfolgen hatte. Die Berufung zeigt auf, wie dies zu verstehen ist: Voraussetzung ist demnach "eine einheitliche Betrachtung beider Gebäude in baulicher und wirtschaftlicher Hinsicht", ohne die das Projekt nicht realisierbar sei. Damit wird evident, dass die Bw. von Beginn an den Ausgleich der negativen Erträge aus der Vermietung des Wohnhauses mit den Ertragsüberschüssen aus der Vermietung des ehemaligen Stallgebäudes, einschließlich der damit verbundenen steuerlichen "Verlustverwertung", geplant bzw. in die Kalkulation einbezogen hatte.

Der VwGH sieht in ständiger Rechtsprechung im Streben nach Steuerersparnis kein Indiz für eine Gewinnerzielungsabsicht (Doralt, a.a.O. Tz 362). Rechnet sich eine wirtschaftliche Betätigung ohne Steuerersparnis nicht, hat erwerbsorientiertes Vorgehen ihre Beendigung zur Folge bzw., bei Kenntnis vor Aufnahme der Betätigung, eine zeitgerechte Umplanung oder ggfs. sogar eine Abstandnahme von der Umsetzung des Projektes.

Wie bereits mehrfach angesprochen, waren bei der Bw. aber primär private und nicht erwerbsorientierte Motive für die Realisierung des Wohnhausprojektes in eben jener Art und Weise, wie sie im anhängigen Verfahren zu beurteilen war, ausschlaggebend. Selbst im Bedarf nach einer Lösung für "das Lüftungsproblem des Gatten", welches durchaus nachvollziehbar den Entschluss zum Ankauf des Wohnhauses begründet haben mag, liegt aus Sicht der Bw. kein Indiz für ein erwerbsorientiertes Vorgehen sondern vielmehr ein Zeichen familiärer Mithilfe zum wirtschaftlichen Erfolg des Gatten und damit ein privates Motiv.

Auch die im MV vom 18. Februar 1999 festgelegte Vermietung an den Gatten der Bw. stellt daher keine Einkunftsquelle im ertragsteuerlichen Sinn dar. Entsprechend waren die daraus im Verfahrenszeitraum erwirtschafteten negativen Ergebnisse aus den EST-

Bemessungsgrundlagen der Jahre 1996 – 1999 auszuschneiden. Umsatzsteuerlich blieb es bei der von der Erstbehörde vorgenommenen Beurteilung (§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG iVm § 1 Abs. 1 und § 6 LVO).

Im Ergebnis war somit auf Basis des dargestellten Sachverhaltes und der daraus abgeleiteten, rechtlichen Überlegungen dem Rechtsmittel der Bw. gegen die Einkommensteuerbescheide 1996 – 1999 der Erfolg zur Gänze zu versagen. Die WK-Überschüsse aus der Vermietung des Wohnhauses bleiben im Verfahrenszeitraum insgesamt außer Ansatz, die Vermietungseinkünfte der Bw. umfassen lediglich die Erträge aus dem ehemaligen Stallgebäude. Damit ergeben sich für die Einkommensteuerveranlagungen der Jahre 1996 – 1999 gegenüber den angefochtenen Bescheiden nur insofern Abweichungen als darin offenbar irrtümlich die in den Jahren 1998 und 1999 vom Gatten geleisteten Gaszahlungen für den Betrieb der Lüftungsanlage nicht erfasst sind. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 1998 erhöhen sich daher um 18.750,- S, jene für 1999 um 25.000,- S und betragen damit insgesamt 429.555,- S/ 31.217,- € im Jahr 1998 bzw. 435.805,- S/ 31.671,- € im Jahr 1999. Daraus resultiert eine Erst-Schuld für 1998 von 202.423,- S/ 14.710,66 € und für 1999 von 205.301,- S/ 14.919,81 €. Im Übrigen bleiben die angefochtenen Einkommensteuerbescheide unverändert.

Umsatzsteuerlich ergab sich eine Änderung gegenüber den angefochtenen USt-Bescheiden insofern, als nach dem Verfahrensergebnis die Mieten für die an den Gatten vermieteten EG-Räumlichkeiten erst ab Juli 1999 tatsächlich bezahlt wurden. Da die Bw. die Umsätze gemäß § 17 Abs. 2 UStG nach vereinnahmten Entgelten versteuert ("Istbesteuerung"), waren die bisher im Zusammenhang mit diesem Mietverhältnis versteuerten Umsätze aus der Bemessungsgrundlage des USt-Bescheides 1998 auszuschneiden.

Somit beschränkt sich die USt-Bemessungsgrundlage für 1996 - 1998 ebenfalls auf die Umsätze aus der Vermietung des ehemaligen Stallgebäudes, 1998 ergänzt um die jene aus den Gaszahlungen des Gatten und aus der Vermietung der Garconniere.

Dem steht ein Vorsteuerabzug aus den Aufwendungen im Zusammenhang mit den an den Gatten vermieteten Räumlichkeiten im Wohnhaus gegenüber, 1996 und 1997 zusätzlich auch der Abzug soweit die Vorsteuern auf die Garconniere entfallen. Für Letzteren war im USt-Bescheid 1998 die volle Rückverrechnung gemäß § 12 Abs. 11 UStG durchzuführen. 1998 waren Vorsteuern im Zusammenhang mit der Garconniere mangels ganzjährigen Vorliegens der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse von vorne herein nicht zu berücksichtigen. Aus der Vermietung des ehemaligen Stallgebäudes hat die Bw. keine Vorsteuern geltend gemacht.

Die zahlenmäßigen Auswirkungen sind im Detail den Beilagen zu entnehmen.

In Bezug auf den Umsatzsteuerbescheid 1999 lag beim UFS, wie ausgeführt, keine Entscheidungskompetenz.

Abschließend ist festzuhalten, dass der am 23. Februar 2003 beim UFS eingelangte Antrag gemäß § 323 Abs. 12 BAO auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat verspätet war. Die Bestimmung sieht eine Fallfrist bis 31. Jänner 2003 vor. Einzubringen ist der Antrag entweder bei jener Erstbehörde, welche die angefochtenen Bescheide erlassen hat oder aber beim UFS (§ 249 BAO).

Der mit 31. Jänner 2003 datierte Antrag war an das am Verfahren nicht beteiligte FinanzamtXX gerichtet worden. Dieses hatte das am 3. Februar 2003 eingelangte Schriftstück an die zuständige Erstbehörde, das FA weitergeleitet, wo er am 14. Februar 2003 eingetroffen war.

Der Antrag war somit zweifelsfrei verspätet im Sinne des § 323 Abs.12 BAO. Die Berufungsentscheidung hatte daher monokratisch zu ergehen (§ 282 Abs. 1 BAO).

Beilagen: 7 Berechnungsblätter

Graz, am 13. Juli 2006