



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 27. Jänner 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch ADir. Elisabeth Gürschka, vom 12. Jänner 2010 betreffend Umsatzsteuer 2008 im Beisein der Schriftführerin Gerlinde Maurer nach der am 4. Oktober 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 20. Mai 2011 abgeändert und endgültig erklärt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) erzielt als Pensionist und Fachschriftsteller steuerliche Einkünfte. Strittig sind folgende, im angefochtenen Bescheid vorgenommene Abweichungen von der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2008:

Mit – dem Spruchwortlaut nach „teilweise stattgebender“, tatsächlich jedoch abändernder – endgültiger Berufungsvorentscheidung (BVE) verböserte das Finanzamt den ziffernmäßig

erklärungskonformen, aber begründungslos vorläufig (§ 200 Abs 1 BAO) ergangenen und zunächst nur deswegen bekämpften Umsatzsteuerbescheid 2008 dahingehend, dass nunmehr

- Vorsteuern aus den Errichtungskosten für eine sodann dem Sohn gegen Entgelt überlassene Garage (Zubau zu dem im Miteigentum des Bw und seiner Gattin stehenden Einfamilienhaus in K) wegen angenommener Fremdunüblichkeit des Bestandverhältnisses nicht abgezogen und
- die auf das Mietentgelt (ohne Heizkostenbeitrag) für das Büro- Objekt S-Gasse entfallende Vorsteuer entsprechend dem Anteil der anerkannten betrieblichen Nutzung wie im Vorjahr 2007 nur mit 50% zum Abzug zugelassen wurde.

Dieser Berufungsvorentscheidung, auf welche der Bw mit Vorlageantrag reagierte, waren mehrere Besprechungen im Finanzamt sowie ein Ortsaugenschein vorangegangen, welche in aktenkundigen Amtsvermerken festgehalten sind (dazu weiter unten).

Das Finanzamt verwehrte den Vorsteuerabzug betreffend die an den Sohn "vermietete" Garage mit folgender BVE- Begründung:

Die Vermietung von Garage und (darunter befindlichem) Keller an den Sohn P stelle keine Einkunftsquelle und keine unternehmerische Tätigkeit dar. Im Grundbuch eingetragene Eigentümer des Einfamilienhauses seien der Bw und seine Ehegattin. Für den Neubau der Garage samt Unterkellerung an das bestehende Wohnhaus sei der Bw (und allenfalls auch seine Gattin?) als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen. Die Aufnahme der Errichtungs- und Vermietungstätigkeit sei in diesem Sinne dem Finanzamt gemeldet worden. Laut Abfrage beim Zentralmelderegister (ZMR) hätten der Bw und seine Gattin ihren Hauptwohnsitz ab 29.10.2007 an der Adresse E-Gasse, wobei der genannte Sohn Wohnungseigentümer sei und als Unterkunftsgeber (nicht: Vermieter) aufscheine. Vor diesem Zeitpunkt hätten Bw und Gattin laut Meldung im ZMR und laut den an das Finanzamt gerichteten Schreiben ihren Hauptwohnsitz an der Adresse des Einfamilienhauses gehabt. Somit stehe fest, dass sie mit ihrem Sohn den Wohnsitz getauscht hätten. Nach dem Wohnsitzwechsel sei mit dem Garagenbau begonnen worden.

Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des VwGH zur steuerlichen Beurteilung von vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sei das Mietverhältnis (Garage/Keller an den Sohn) nicht als fremdüblich anzusehen:

- Wechsel (Tausch) der Wohnsitze zwischen Eltern und Sohn, wobei der Sohn das Einfamilienhaus ohne Begründung eines Mietverhältnisses beziehe;
- unentgeltliche Überlassung des Wohnhauses und Garagenvermietung an den Sohn zu einem „Anerkennungszins“, der bar entrichtet werde;
- Garagenzubau und dessen Unterkellerung als (bloße) Vergrößerung der Nutzfläche des bestehenden Einfamilienhauses;

- Einkleidung der Vermietung (gemeint: Überlassung) der Garage an den Sohn in das äußere Erscheinungsbild einer Einkunftsquelle und unternehmerischen Tätigkeit, um den Vorsteuerabzug (aus den Errichtungskosten) zu lukrieren.

Der dadurch erzielte Steuervorteil liege auf der Hand: (Der) Wegfall der Umsatzsteuerbelastung (sei die einzig erkennbare Motivation für das Vorgehen des Bw). Die Errichtungskosten des Garagenzubaus hätten rund € 45.000,00 netto betragen. Das monatliche Mietentgelt sei mit € 85,00 netto (= € 1.200,00/Jahr) vereinbart worden, was einer Amortisation in 529 Monaten oder 44 Jahren entspreche. Daraus werde klar ersichtlich, dass der erstrebte Vorsteuerabzug ausschlaggebend für das Eingehen des „Mietverhältnisses“ mit dem Sohn gewesen sei.

Laut Schreiben des Bw vom 22. August 2010 habe der Sohn keine Garage errichten wollen, und es sei auf Grund der Eigentumsverhältnisse eine Bauführung durch ihn auch nicht zulässig gewesen. Das Finanzamt halte dem entgegen, dass Bauwerber (Bauherr) und Grundeigentümer nicht ident sein müssten. Das weitere dort erstattete Vorbringen, nämlich der Verweis auf eine entgeltliche Garagenvermietung an die Tochter und auf (zivil-)rechtliche Mietverträge mit den drei Kindern über Wohnraum, sei durch keine genaueren Angaben gestützt. Tatsächlich beträfen die Angaben des Bw (*gemeint*: als Argument für einen gelungenen Fremdvergleich bezüglich der Gestaltung) nicht Mietangelegenheiten mit fremden Dritten, sondern es fänden die Gestaltungen innerhalb der Familie statt, um die Kinder gleich zu behandeln.

Es stehe fest, dass das Einfamilienhaus (wie angeblich „angedacht“) gar nicht an einen fremden Dritten vermietet werden könnte, wenn der Sohn weiterhin Mieter (Nutzer) der Garage bliebe. Umgekehrt würde der Sohn eine Vermietung der Garage an einen Fremden ablehnen: Wäre der (fiktive) fremde Mieter der Garage nicht auch Mieter des Wohnhauses, so würde sich die jeweilige andere Person durch das Betreten des Grundstückes auch vom Garten aus insbesondere durch Lärmentwicklung zu jeder Tages- und Nachtzeit gestört und belästigt fühlen. Eine (erwerbs-) wirtschaftliche Nutzung der Objekte sei daher nur dann sinnvoll und rentabel, wenn die Vermietung beider Objekt(teile) auf Grund eines Mietvertrages mit nur einem Mieter erfolge. Gestützt auf § 12 Abs 2 Z 2a UStG 1994 iZm § 20 EStG 1988 beurteile das Finanzamt die Lieferungen bzw. Bauleistungen als solche, deren Entgelte nach dem oben Gesagten überwiegend keine abzugsfähigen Werbungskosten darstellten, so dass weder der Vorsteuerabzug gemäß § 12 Abs 1 Z 1 UStG noch der Abzug der Netto-Errichtungskosten und der sonstigen verbundenen Ausgaben als Werbungskosten zustehe.

Hinsichtlich der eingeschränkten Anerkennung von Vorsteuern aus dem Büroobjekt finden sich in den Vermerken des Finanzamtes folgende Ausführungen:

- **Aktenvermerk** anlässlich der Wohnungsbesichtigung am **28. März 2011**: Bezug nehmend

auf die beiliegende Wohnungsskizze und -Beschreibung hielten die Amtsorgane fest, dass ein Badezimmer mit Wanne vorhanden sei und in der Küche ein Herd, aber keine Abwasch stehe und nur Kaltwasser vorhanden sei; in den beiden Zimmern befänden sich etliche Regale und Kästen mit Ordnern (darunter viele leere Ordner), gefüllt mit Gesetzestexten und Fachliteratur, wobei die Unterlagen zum Teil diverse Häuser beträfen, deren Bewirtschaftung teils als steuerlich Einkunftsquelle, teils als steuerliche Liebhaberei eingestuft worden sei. In den Behältnissen fänden sich Belege bzw. Unterlagen für die Einkünfte aus selbständiger bzw. auch nichtselbständiger Arbeit.

die "Ursprünge betr. Einkünfte" gingen alle auf den Einkommensteuerakt und die dort gemachten Angaben bzw. auf die steuerliche Behandlung beim (ehemaligen) Finanzamt Wien-Umgebung zurück: Bei der Auflösung dieses Amtes sei der Steuerakt an das Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg abgetreten worden. Dem Bw sei mitgeteilt worden, dass jedes Steuerjahr für sich zu beurteilen sei und dass die vom Finanzamt Wien- Umgebung ermittelten Sachverhalte nicht mehr auf die Nachjahre umzulegen seien.

Die eingelagerten Gesetze seien zum Teil überaltert (BAO, Personalsteuergesetz 1927) und hätten nur mehr historischen Wert, seien daher nicht mehr verwendbar. Auf den Regalen stünden viele leere Hüllen von Videokassetten. Der Bw habe geantwortet, dass der Vermieter vor ca. 2-3 Jahren die Wohnung auf die tatsächliche Nutzung überprüft habe bzw. darauf, ob der Bw die Wohnung auch tatsächlich nutze / bewohne. Aufmerksam geworden sei der Vermieter durch die hohen Heizkostengutschriften. Zu diesem Zweck (*gemeint: die tatsächliche Nutzung nachzuweisen*) habe der Bw der Wohnung den Anschein von "Wohnlichkeit" verpasst: Daher die leeren VHS- Hüllen, TV- Gerät, Plattenspieler, LP-Sammlung. Ansonsten hätte der Vermieter von seinem Kündigungsrecht iSd MRG Gebrauch gemacht.

Die Büro- Wohnung – so der Amtsvermerk weiter – mache einen leicht verstaubten Eindruck, und die Möblierung bestehe aus sehr altem Mobiliar, vermittle den Eindruck, dass in den Räumen alte Möbel deponiert worden seien.

auf Wunsch des Bw werde festgehalten, dass in der Wohnung folgende Leitungen bzw. Anschlüsse fehlten:

kein Gaszähler; kein Drehstrom (für Herd); kein TV, keine SAT- Anlage; kein Warmwasser (*später handschriftlich korrigiert: "Fernwärme, Warmwasser über Elektroboiler im Badezimmer vorhanden"*); in den zwei (großen) Zimmern je ein Heizradiator; keine Wäschestücke.

Über einen Telefon- Festnetzanschluss verfüge der Bw weder im Büro noch in seiner Wohnung, es gebe nur Handys, seines sei jedoch derzeit kaputt und er daher telefonisch nicht erreichbar.

Die beim Ortsaugenschein angefertigte Wohnungs- Skizze zeigt zwei annähernd gleich große Zimmer, wobei sich in einem ein Tisch mit vier Sesseln, ein weiterer kleiner Schreibtisch, vier Regale und ein Sofa befinden, während im anderen ein Sofa- Bett, zwei Kasten mit Ordnern, ein TV- Gerät, zwei Behälter mit Langspielplatten und eine nicht näher bezeichnete "Box" befinden. Im Vorraum stehen gegenüber der Eingangstüre ein Schreibtisch mit PC und davor ein Sessel sowie ein Regal, im Kabinett neben der Küche befindet sich ein Bett.

- **Aktenvermerk** anlässlich der USO- Prüfung vom **4. Dezember 2009**: Die Vermietung von Garage (€ 80,- p. M.) und Keller (€ 20,- p. M.; bis 12/2009 wegen Feuchtigkeit nicht benutzbar und keine Miete bezahlt) stelle angesichts der ab 2009 zu erwartenden Überschüsse keine Liebhaberei dar.

- **Aktenvermerk 3. Mai 2011** über persönliche Vorsprache des Bw beim Teamleiter: Hinsichtlich der Bürowohnung werde der Mietaufwand wie im Vorjahr (BVE) mit 50% als betrieblich veranlasst anerkannt. Der Bw beabsichtige, die selbständige Tätigkeit einzustellen und das Büro mit 31.12.2012 aufzugeben (Widerruf des Regelbesteuerungsantrages, ab 2012 Kleinunternehmer- Regelung beansprucht).

- **Aktenvermerk 12. Mai 2011** (Fortsetzung der Besprechung vom 3.5.11, Blatt 49 – 52 im VA- Akt 2008): Ein Beleg betreffend die Mietenzahlung (Dauerauftrag) sei für den Monat 8/2009 (10% USt) vorgelegt worden. Die Amtsvertreter hätten dem Bw mitgeteilt, dass analog zum Vorjahr nur 50 % anerkannt würden, der restliche Aufwand (samt Vorsteuern) betreffe "Vermietungstätigkeiten", die als Liebhaberei eingestuft wurden sowie anderweitige Verwendungszwecke (Lagerung auch außerhalb der Belegaufbewahrungspflicht). Heizkosten von rund € 56,- p. M. würden laut Bw von diesem nicht regelmäßig bezahlt, da seiner Meinung nach das bestehende Heizkosten.- Guthaben (gegen zu verrechnen wäre und) von der Hausverwaltung nicht ausbezahlt werde. Ein Zahlungsnachweis für 2008 wurde dem Finanzamt nicht vorgelegt.

Dieser Vermerk enthält sodann folgende Vorsteuerberechnung für 2008:

Einkünfte aus s. A.			
Mietaufwand brutto gesamt	8.547,44		
darin 10% Vorsteuer	777,04	50%	388,52
sonstiger Aufwand	582,23		
darin 20% Vorsteuer	97,04	100%	97,04
Vorsteuer gesamt			485,56
(Garagenvorsteuer: NULL)			

Des Weiteren ist dort (Blatt 50) festgehalten, dass an Hand der Auflistung geltend gemachter Vorsteuern aus dem Garagenbau keine Kotrollrechnung vorgenommen werden könne. Insbesondere sei die Differenz zwischen geltend gemachten Vorsteuern (€ 11.386,88) und

dem aus Garagenbau- Rechnungen ermittelten Betrag (€ 8.640,71 oder € 8.470,58) nicht durch die Betriebsausgaben- Vorsteuer bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit erklärbar.

Im Vorlageantrag des Bw ist zu lesen:

Garagenneubau, Garagenvermietung: Der vom Sohn bezahlte "Anerkennungszins" ergebe sich aus dem Markt unter Berücksichtigung aller fremdüblichen Umstände. Auf die Besprechung mit dem Finanzamt am 12.5.2011 werde verwiesen. Bei einer Fremdvermietung würde sich keine andere Preisermittlung ergeben. Die derzeitige Art der Bewirtschaftung ergebe ein Überschussoptimum und werde bei einer Fremdvermietung sicherlich beibehalten.

In der Bescheid- Begründung vom 25.5.2011 (Beilage zur BVE) werde angegeben, dass die Vermietung an den Sohn keine Einkunftsquelle darstelle und demzufolge kein Vorsteuerabzug zustehe. Es frage sich, ob eine anschließende Fremdvermietung dann aber schon der Umsatzsteuer unterliege? Er beantrage (daher) eine diesbezügliche "Vorabentscheidung" in einem rechtsmittelfähigen Feststellungsbescheid.

Eine Fremdvermietung der Garage an einen Fremdmietler bzw. gemeinsam mit dem Wohnhaus sei angedacht.

Abschließend beantragte der Bw die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und die Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis ein Monat nach endgültiger Erledigung der begehrten Vorabentscheidung sowie in beiden Verfahren die Anerkennung des Vorsteuerabzuges für die Garage.

Daraufhin legte das Finanzamt die Berufung dem UFS vor.

In Reaktion auf die Vorladung zur mündlichen Berufungsverhandlung erstattete der Bw mit Schreiben vom 20. August 2011 ergänzendes Vorbringen:

Die mit Schreiben (= Vorlageantrag) vom 5. Juni 2011 beantragte Vorabentscheidung sei ebenso wenig erfolgt wie die mit Schreiben vom 14. August 2011 beantragte Bekanntgabe des Vergleichsfalles (*Anm.: dieses Schreiben ist nicht aktenkundig und betrifft offenbar ein anderes, parallel geführtes Rechtsmittelverfahren*).

In der Begründung der (ebenfalls angefochtenen) Einkommensteuerbescheide 2008 – 2010 führe das Finanzamt aus, dass vom anerkannten Mietaufwand (für das der Tätigkeit als Fachschriftsteller dienende Büro) 10% an Vorsteuern in Abzug gebracht werde. Das Finanzamt übersehe dabei, dass im Mietaufwand auch die vom Bw bezahlten Heizkostenbeiträge (samt 20% Umsatzsteuer) enthalten seien (*Anm. UFS: ein Zahlungsnachweis für 2008 wurde nicht vorgelegt*). Es stehe somit ein höherer Vorsteuerabzug zu als im Umsatzsteuerbescheid anerkannt, so dass sich trotz Kürzung des Mietaufwandes keine große Steuernachforderung ergeben dürfte. Der Umsatzsteuerbescheid ergebe jedoch eine Nachforderung von € 10.660,07. Die aberkannte Vorsteuer aus dem

Garagenneubau betrage € 8.901,90, so dass die Vorsteuer im Bescheid um ca. € 1.760,00 zu gering angesetzt sei. Er beantrage die entsprechende Erhöhung der Vorsteuern.

Die in der (BVE-) Begründung erörterte Frage, wer wo und wann gewohnt habe, sei für eine Sachentscheidung unmaßgeblich. Unrichtig, unbewiesen und aktenwidrig sei zum Beispiel, dass das Wohnhaus (dem Sohn) unentgeltlich überlassen werde: Zum Beweis für entgeltliche Überlassung führte der Bw eine namentlich genannte Amtsperson der betreffenden Gemeinde an; Zahlungsbelege für die Begleichung der Liegenschaftsabgaben machten ersichtlich, von wem diese Abgaben bezahlt würden (gemeint: vom Sohn des Bw).

Zurück kommend auf das Thema Garage (Bau und Vermietung) führte der Bw aus: Ein marktüblicher Zins könne kein "Anerkennungszins" sein. Unklar bleibe, ob die Höhe des Zinses oder die Barzahlung (desselben) oder gar beides (nach Meinung des Finanzamtes) fremdunüblich sein solle. Die Mieten würden Monat für Monat bezahlt. Für die Bezahlung sei seit längerer Zeit ein Dauerauftrag eingerichtet. Der Geldfluss werde durch die Bankkonten (-auszüge) dokumentiert; Beweis: Vorlage der Kontoauszüge über Aufforderung.

Der Garagenzubau stelle einen eigenen Baukörper dar und keine Vergrößerung der Nutzfläche des Einfamilienhauses. Er könne getrennt vom Zugang zum EFH betreten werden (Verweis auf das vorgenannte Schreiben vom 14.8.2011). Das EFH verfüge überdies über eine gesonderte Abstellmöglichkeit für zwei PKW, sodass eine gesonderte Fremdvermietung der Garage sehr wohl möglich sei.

Nach der Rechtsprechung des EuGH begründe eine marktkonforme Vermietung die Unternehmerqualität iSd Art. 9 MWST System RL und des § 2 UStG. Seien die Umsätze steuerpflichtig, so stehe der Vorsteuerabzug für eine marktkonforme Vermietung – wie hier gegeben; diese Vorgangsweise sei in der Familie des Bw üblich – auch zu.

Dass der gesetzlich geregelte Vorsteuerabzug längerfristige Vorhaben (*unklar, aber wohl gemeint*: die beabsichtigte spätere Fremdvermietung von Wohnhaus und Garage) finanziell ermöglichen solle, sei den Gesetzesmaterialien zu entnehmen. Der durch Vermietung erzielte Steuervorteil einer "gestaffelten Entrichtung" der Steuerschuld sei daher nicht zu beanstanden.

Überhaupt sei die Entscheidung des Finanzamtes rechtswidrig: Es habe gar keine Feststellung darüber getroffen, worin der Umsatzsteuervorteil liegen sollte. Die (Errichtung und) Vermietung der Garage führe ja nicht nur zu Vorsteuern, sondern auch zu Umsatzsteuer-Zahllasten. Mangels eines festgestellten Steuervorteils sei eine steuerschädliche Beurteilung (als bloße Gestaltung zur Vermeidung von Steuerfolgen) von vornherein ausgeschlossen. Aufgrund der Geldwertänderungen und der erwarteten Parkraumbewirtschaftung bzw. überhaupt bei Durchsetzung der StVO ergebe sich ein kürzerer (Amortisations-) Zeitraum als 44 Jahre. Die Rendite für den Garagenbau liege sicherlich bei den damaligen Verhältnissen

(am Kapitalmarkt) **über** einer Alternativanlage. Generell böten Immobilieninvestitionen Schutz vor Geldentwertung und die Chance auf nachhaltige Mieteinnahmen. Derartige gewichtige wirtschaftliche Gründe würden ein Versagen des Vorsteuerabzuges ausschließen.

Wenn das Finanzamt ausführe, dass die Eigentumsverhältnisse bei Grundstücken nicht ident sein müssten, so widerspreche dies den klar zum Ausdruck gebrachten Verhältnissen. Ob der Sohn einer Fremdvermietung zustimmt oder nicht sei bei den innerhalb der Familie bestehenden klaren Verhältnissen unmaßgeblich. Das Finanzamt beschränke sich hier auf bloße Vermutungen, die kein Tatbestandsmerkmal sein könnten.

Das Finanzamt stütze die Aberkennung des Vorsteuerabzuges letztlich nur auf das Angehörigenverhältnis. Allein darauf abzustellen sei keine sachliche Begründung und im Hinblick auf Staatsgrundgesetz sowie Art. 7 B-VG verfassungswidrig.

Das Finanzamt habe außerdem eine dem Spruch ("teilweise Stattgabe") zuwider laufende abermals vorläufige Entscheidung (BVE) getroffen. Er beantrage "daher" die ersatzlose Aufhebung des USt- Bescheides 2008 (BVE) vom 20. Mai 2011.

In der am 4. Oktober 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

2. Zur Garagenvermietung im Miteigentum oder im wirtschaftlichen Alleineigentum:

Die Parteien des Verfahrens erklären, dass von einer einzelunternehmerischen Betätigung und von wirtschaftlichem Eigentum des Bw an der Garage ausgegangen wird.

Bw: "Die Errichtung einer Garage stellt wirtschaftlich eine sinnvolle Tätigkeit dar, damals wie auch heute. Wenn sich mein Sohn gefunden hat, die Garage zu mieten, so erfolgt dies jedenfalls zu fremdüblichen Verhältnissen und ist jedenfalls unabhängig von der Nutzung des Einfamilienhauses samt Pkw-Abstellplätzen zu sehen. Entschieden entgegengetreten werden muss der Ansicht des FA, dass ein Fremdmieter zum Betreten der Garage einen Umweg über den Vorgarten verwendet und dabei zwei versperrte Türen überwindet. Ich verweise ansonsten auf die Akten."

Amtsvertreterin (A): "Befindet sich der Keller unter der Garage?"

Bw: "Ja"

A: "Wie gelangt man aus Garage und Keller in den Garten hinter der Straßenfront?"

Bw: "Aus der Garage selbst gibt es in den Garten hinaus nur ein Fenster. Aus dem Keller gelangt man durch eine Doppelflügeltür in den Garten. Wenn mir vorgehalten wird, dass ein potenzieller Fremdmieter des Hauses sich durch einen anderen fremden dritten Mieter der Garage lärmbelästigt fühlen würde, so kann ich das verneinen, weil das Öffnen und Schließen

des Garagentores und der Motorlärm des Fahrzeuges eine geringe Lärmentwicklung mit sich bringt und überdies nur auf die Straße hinaus wirkt."

A: "Zu dem Einwand, dass sich der Sohn als Garagenmieter gefunden hat, wird bemerkt, dass dies erstmals behauptet wird. In den Eingaben bzw. Berufungen wurde bis dato immer ausgeführt, dass der Sohn die Garage gar nicht mieten wollte."

Bw: "Dies wurde dem FA bereits mündlich mitgeteilt."

Auf die Frage des Referenten, ob und wann der Bw. für die Garage einen fremden Mieter gesucht hat?

Antwort Bw: "Nein, aber es kam ein Interessent zu mir, der fragte, ob er die Garage mieten könne. Es war jemand aus der Nachbarschaft, den Namen gebe ich hier nicht bekannt, ich habe dafür Gründe. Über die Größenordnung des Mietzinses wurde gesprochen.

Eine Mietersuche hat sich im Zuge der Errichtung der Garage erübrigt, weil diese eben noch nicht fertig gestellt war. Es stimmt zwar, dass mein Sohn ursprünglich gar keine Garage haben wollte, er hat aber dann im Zuge der Errichtung erklärt, ja, er würde sie nehmen. Für diese Bestandvergabe wurde ein fremdüblicher Mietzinssatz vereinbart.

Die Mieten werden seit längerem regelmäßig von Konto zu Konto entrichtet.

Der Mieter hat im Frühjahr 2011 diesbezüglich einen Dauerauftrag auf mein bestehendes Konto eingerichtet, was schon in meiner Berufungsergänzung vom 20.8.2011 bekanntgegeben wurde. Ich habe angeboten, über Anforderung die entsprechenden Kontoauszüge vorzulegen, eine Aufforderung habe ich bisher nicht erhalten. Ich kann daher heute diese Kontoauszüge dem UFS nicht vorlegen."

A: "Um Vorlage des erstmaligen Kontoauszuges des Dauerauftrages wird ersucht."

Referent: "Vorläufig ist vom Vorliegen einer schlichten Gebrauchsregelung sowohl hinsichtlich des Wohnhauses und Gartens als auch der Garage samt Keller auszugehen; dieser äußere Anschein kann jedoch gegebenenfalls widerlegt werden."

Bw: "Während ich hinsichtlich der Garage auf das fremdüblich vereinbarte und bezahlte Mietentgelt verweisen kann, verhält es sich beim Haus so, dass mein Sohn nicht nur sämtliche laufende Betriebskosten, sondern auch sämtliche anfallende Reparaturen aus eigenem trägt. Eine solche Vorgangsweise ist durchaus fremdüblich und spricht für ein fremdübliches Mietverhältnis auch hinsichtlich des Hauses. Eine solche Vereinbarung besteht mit allen meinen Kindern. Eine Gebrauchsregelung kann überdies nur zwischen Miteigentümern bestehen. Für diese Betrachtung ist mein Sohn Fremder.

Es stimmt, dass die Wohnsituationen meiner drei Kinder im Verhältnis zu mir und meiner Gattin vollkommen gleich gestaltet wurden, überall wurden Wohnung und Garagenplatz dem Kind überlassen, wobei im Objekt K die von der Miteigentümergeinschaft angemietete Garage der Tochter zur Selbstzahlung überlassen wurde.

Es handelt sich um eine Vermietung.

Zur Klarstellung führe ich aus: Meine drei Kinder wohnen in Liegenschaften (Haus bzw. Wohnung), die meiner Frau und mir gehören, alle zu den gleichen Bedingungen wie oben angeführt. Meine Kinder S und P haben eine Garage gemietet zu fremdüblichen Verhältnissen.

Die Wohnhausanlage stellt eine Gemeinschaft der Wohnungseigentümer dar, die von der Gartenstadtgenossenschaft verwaltet wird. Es handelt sich um vier Stieghäuser, in jedem Trakt befinden sich ca. 10 Eigentumswohnungen. Die Wohnungen a und b stehen im Eigentum meiner Frau und mir. In der gesamten Anlage gibt es im Kellergeschoß ca. 10 Garagen, welche im gemeinsamen Eigentum aller Miteigentümer stehen. Eine dieser Garagen ist von uns angemietet und an die Tochter weitervermietet.

Ich merke an, dass mich der Vorhalt, es liege eine schlichte Gebrauchsregelung hinsichtlich der Garagenvermietung an den Sohn vor, unvorbereitet trifft. Ich habe rechtliche Bedenken dagegen, dass es schlichte Gebrauchsregelungen zwischen Personen geben sollte, die nicht Miteigentümer einer Bestandsache sind.

Das Mietverhältnis bezüglich der Garage mit meinem Sohn entspricht dem Fremdverhaltensgrundsatz."

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Der UFS nimmt an, dass der entgeltlichen Garagenüberlassung an den Sohn lediglich eine schlichte Gebrauchsregelung zu Grunde liegt, der keine umsatzsteuerliche Relevanz zukommt, so dass dem Bw hinsichtlich der beim Garagenbau angefallenen Umsatzsteuer kein Vorsteuerabzug zusteht:

1.1. Zunächst ist festzuhalten, dass die hier strittige Gestaltung im Falle ihrer steuerlichen Anerkennung dem Bw sehr wohl einen beträchtlichen Umsatzsteuervorteil verschaffen würde: Denn der sodann lukrierte Vorsteuerabzug (allein im Jahr 2008 laut Berechnung des Finanzamtes € 10.367,24; laut vorgelegten Rechnungen € 8.470,58 oder € 8.640,71; eine Kontrollrechnung war auf Grund der beigebrachten Belege nicht möglich, die Differenz zum erklärten Vorsteuerbetrag iZm der selbständigen Tätigkeit blieb unaufgeklärt) würde die aus der entgeltlichen Überlassung geschuldeten Umsatzsteuerbeträge (€ 120,00 pro Jahr) in Summe auch noch nach mehr als 70 Jahren übersteigen. Ein bloßer Stundungseffekt innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes ist in diesem Missverhältnis nicht zu erblicken.

1.2. Die Gestaltung erweist sich auch als ungewöhnlich und fremdunüblich: Dass der Bw

seinem (im Ehegatten- Eigentum stehenden) Einfamilienhaus einen Garagenzubau deshalb angefügt hat, um dieses Objekt in weiterer Folge an einen fremden Dritten zu vermieten, während gleichzeitig der eigene Sohn das Haus unentgeltlich bewohnt, erscheint widersinnig, den natürlichen Interessen des Hausbewohners abträglich und daher unglaubwürdig. Vielmehr wurde die Garage erkennbar nur deshalb gebaut, um dem Sohn eine bequeme und vor Sachbeschädigung durch fremde Dritte gesicherte Parkmöglichkeit zu verschaffen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass auf demselben Grundstück vor bzw. neben dem Haus Abstellplatz für knapp zwei Pkw vorhanden ist. Mag das für die Überlassung mündlich, ohne präzise Festlegung der näheren Durchführungsmodalitäten (Rechte und Pflichten von Bestandgeber und Bestandnehmer), vereinbarte Entgelt, das erst nach Aufbrechen des Steuerstreites unbar und somit nachprüfbar entrichtet wurde, auch den Marktbedingungen entsprechen, so zeigt doch bereits eine grob berechnete Gegenüberstellung von Vorteil beim Nutzer (Ersparnis der hohen Brutto- Errichtungskosten, Inkaufnahme von monatlichen Mietzahlungen) und Aufwand beim "Vermieter" (Nettoerrichtungskosten zuzüglich Baukostenvorsteuer), dass hier nicht marktüblich investiert und vorgegangen wurde. Dazu kommt, dass der Bw eine grundsätzliche Vermietungsbereitschaft gegenüber fremden Dritten zwar allgemein behauptet, aber in der mündlichen Berufungsverhandlung eine Bewerbung dieses Angebotes nicht nachgewiesen, ja nicht einmal eine unverlangte Interessensbekundung fremder Dritter (er wolle den Namen nicht nennen, er habe seine Gründe dafür) identifiziert hat.

1.3. Dass der Sohn kein Interesse an einer Garage am Wohnort gehabt habe, ist Inhalt des Parteivorbringens; dass er aber bei entsprechender Absicht sehr wohl Bauwerber des Garagenprojektes hätte sein können, hält der UFS für rechtlich möglich. Der Bw wollte entweder für spätere Konstellationen vorsorgen (etwa wenn er das Haus nach dem Auszug des Sohnes wieder selbst bewohnen, es samt Garage vermieten oder verkaufen würde) oder aber dem Sohn doch eine von diesem zwar nicht ausdrücklich verlangte, für ihn aber durchaus nützliche Garagierungsmöglichkeit auf (unbefristete!) Dauer der Nutzung des Einfamilienhauses schaffen. Die Gestaltung des Bestandverhältnisses wird vom UFS umso mehr als schlichte Gebrauchsregelung angesehen, als der unentgeltliche Wohnsitztausch vor Beginn des Garagenzubaus keinen im Erwerbsleben üblichen natürlichen Interessengegensatz der Vertragspartner erkennen lässt. Dass nämlich die Differenz der Nutzwerte der vom Bw unentgeltlich bewohnten Eigentumswohnung des Sohnes einerseits und des vom Sohn genutzten Einfamilienhauses in mindestens gleichwertiger Wohnlage andererseits in den Überlegungen von Vater und Sohn keine Rolle spielte, hält der UFS angesichts des fraglos höheren Substanzwertes der vom Sohn genutzten Liegenschaft für augenscheinlich.

1.4. Die Durchführung der Bestandvereinbarung erscheint nicht fremdüblich: Unter fremden

Dritten ist es unüblich, einen mündlichen, daher inhaltlich nicht überprüfbaren Bestandvertrag abzuschließen und sich mit der Barzahlung des Mietentgeltes zu begnügen. Der Vereinbarung fehlt es abgesehen davon auch an einer hinreichenden Bestimmtheit betreffend die Rechte und Pflichten des Bestandnehmers, wie etwa Kündigungsrecht, Haftung für selbstverursachte Schäden und die Pflicht zum sorgsamem Umgang mit dem Bestandsobjekt einschließlich eines periodischen Begehungsrechtes des Bestandgebers.

1.5. Hinsichtlich der Garage entfaltet der Bw somit keine unternehmerische Tätigkeit. Die geltend gemachten Vorsteuerabzüge stehen daher mangels fremdüblicher Gestaltung der Bestandsvereinbarung und wegen des Vorliegens von Missbrauch (§ 22 BAO) nicht zu. Da 2008 hinsichtlich des mündlich vereinbarten und bar entrichteten Überlassungsentgeltes keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wurde, entsteht auch keine Umsatzsteuerschuld auf Grund von Rechnungslegung (§ 11 Abs 12 UStG 1994), und die Mietentgelte sind nicht der Umsatzsteuer zu unterziehen.

2. Hinsichtlich der Anmietung des Büros und der damit verbundenen Vorsteuerbelastung erachtet der UFS die betriebliche Veranlassung höchstens mit 50% der gesamten Raumfläche als gegeben. Da der Bw die Räumlichkeiten offensichtlich nur in ganz untergeordnetem zeitlichen Ausmaß für freiberufliche fachschriftstellerische Tätigkeiten nutzt (alljährliches Update eines einzigen im berufsbildenden Unterricht eingesetzten Skriptums, Buchprojekte wurden nicht verwirklicht, das überwiegend als Möbel- und Altliteratur- Lager und andere außersteuerliche Zwecke verwendete Büro wurde bereits 2011 aufgegeben), kann er durch diese Anerkennungsquote nicht beschwert sein. Da Heizkostenbeiträge mit Umsatzsteuerbelastung 2008 nicht nachweislich entrichtet wurden, kommt ein Vorsteuerabzug aus diesem Titel nicht in Betracht.

Die Berufung erweist sich somit insgesamt als unbegründet; der angefochtene Bescheid war im Sinne der erstinstanzlichen Zwischenerledigung (BVE) zum Nachteil des Bw abzuändern und endgültig zu erklären.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 7. Dezember 2011