

GZ. RV/0023-G/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1994-1996 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1994 -1996 werden geändert.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1994 -1996 werden aufgehoben.

Die Bemessungsgrundlagen für die Ermittlung und die Höhe der Einkommensteuer 1994 – 1996 sind den als Beilage 2 angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), hauptberuflich Dienstnehmerin einer Fluggesellschaft, erwarb im Jahr 1994 als Alleineigentümerin ein Grundstück am Stadtrand von Graz, auf welchem sie in der Folge ein Einfamilienhaus (EF) errichten ließ. Bis zu dessen Fertigstellung bewohnte sie gemeinsam mit ihrem Gatten eine Mietwohnung in Graz, anschließend zog die Familie in das neu errichtete Domizil um. Der Gatte der Bw. verlegte sein Architekturbüro in die Räumlichkeiten im Erdgeschoß (EG) des Objektes.

Ende Februar 1995 gab der steuerliche Vertreter der Bw. dem Finanzamt Graz-Stadt (FA) bekannt, dass seine Mandantin im Jahr 1994 mit einer Vermietungstätigkeit begonnen habe. Gleichzeitig teilte er mit, dass sie gem. § 6 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) auf die Anwendung der so genannten Kleinunternehmerregelung (§ 6 Abs. 1 Z. 27 UStG 1994) verzichte und ihre Umsätze zum Normalsteuersatz versteuern werde. In Einem beantragte sie, gemäß § 17 Abs. 2 UStG 1994 ab 1.1.1994 eine Umsatzversteuerung nach vereinnahmten Entgelten durchführen zu dürfen.

Den in der Folge eingereichten Abgabenerklärungen ist zu entnehmen, dass tatsächlich im Jahr 1994 der Grundstückserwerb durchgeführt und mit dem Neubau begonnen worden war. Bis Mitte 1995 war die Errichtung des EF soweit abgeschlossen, dass mit der Vermietung begonnen werden konnte. Vereinnahmte Mietentgelte erklärte die Bw. erstmals für August 1995.

Im Jahr 1998 wurde die Vermietungstätigkeit der Bw. im Rahmen einer Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 Abs. 1 BAO (im Folgenden vereinfacht: Betriebsprüfung/BP) betreffend den Zeitraum 1994 – 1996 überprüft. Dabei stellte sich heraus, dass diese das EF ab Juli 1995 zur Gänze an die im Oktober 1994 gegründete H.M. GmbH (im Folgenden: GmbH) vermietet hatte. Gesellschafter dieser GmbH waren die Bw. (40 %) und ihr Gatte (60 %). Letzterer fungierte auch als Geschäftsführer (GF) der Gesellschaft. Deren Geschäftszweck bestand lt. Firmenbuch in Management und Consulting. Als Geschäftsanschrift war bereits bei der Ersteintragung im Firmenbuch die Adresse des neu erworbenen, zu diesem Zeitpunkt noch unbebauten Grundstückes der Bw. angegeben worden.

Nach den bei der BP vorgelegten Unterlagen bezahlte die GmbH dem Gatten der Bw. kein GF-Gehalt. Stattdessen überlies sie ihm das gesamte Obergeschoß (OG) des angemieteten EF als Dienstwohnung. Einen Teil des EG nutzte die GmbH für "eigenbetriebliche Zwecke". Einen kleineren Teil, bestehend aus einem Arbeitszimmer, hatte sie an das Einzelunternehmen ihres GF untervermietet, der darin sein Architekturbüro betrieb.

Aufgrund des sachverhaltsmäßigen Konnexes dehnte das FA in der Folge seine Prüfungstätigkeit auf die GmbH und das Einzelunternehmen des Gatten der Bw. (im Folgenden: Architekturbetrieb) aus.

Ergebnis dieser verbundenen Prüfungstätigkeit war die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses (MV) zwischen der Bw. und der GmbH in Bezug auf das OG des Hauses. Bei dieser Wohnung handle es sich tatsächlich um den privaten Familienwohnsitz der Bw. und ihres Gatten. Die damit zusammenhängenden Aufwendungen seien nach § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung. Entsprechend dem flächenmäßigen Ausmaß der davon betroffenen Räumlichkeiten seien 2/3 der geltend gemachten Ausgaben und Vorsteuern sowie einzelne Positionen, die zur Gänze den Privatbereich betroffen hatten, aus dem steuerlichen Ergebnis auszuscheiden.

Hinsichtlich des EG war das MV nach Ansicht der Prüferin dagegen anzuerkennen.

Einnahmenseitig vertrat die BP den Standpunkt, dass im Prüfungszeitraum (PZR) keine Kürzung der von der Bw. erklärten Mieterlöse vorzunehmen sei, da die in den Jahren 1995/1996 erhaltenen Mietenakontierungen in Summe jenen Betrag nicht erreicht hätten, welcher auf das anerkannte MV betreffend die Räumlichkeiten im EG entfielen.

Bei der GmbH und den Einkommensteuer- (ESt -) Veranlagungen des Gatten der Bw. seien ebenfalls die aus dieser Beurteilung resultierenden Rechtsfolgen zu ziehen (entsprechende Kürzung des Mietaufwandes und der Vorsteuern bei der GmbH bzw. Berechnung des GF-Honorares auf Basis der von der GmbH getragenen, anteiligen Kosten für die eheliche Wohnung anstatt mit dem Sachbezugswert).

In den wieder aufgenommenen Veranlagungsverfahren der geprüften Unternehmen erließ das FA diesen BP-Feststellungen entsprechende Sachbescheide.

Die gegen diese Bescheide eingebrachten Berufungen stützten sich primär auf das Vorliegen eines fremdüblichen, schriftlichen Mietvertrages zwischen der Bw. und der GmbH. Die Angemessenheit der vereinbarten Monatsmiete von 20.000,00 S für das ganze EF sei auch von der BP anerkannt worden. Es komme immer wieder vor, dass Gesellschaften ihren GF Dienstwohnungen zur Verfügung stellten, in welchen diese dann naturgemäß gemeinsam mit den Ehepartnern wohnten. Im Prüfungsverfahren seien die Rechtsgrundlagen für die Nichtanerkennung nur unzureichend dargelegt worden. Gänzlich unverständlich sei, weshalb in den bekämpften Bescheiden zwar ausgabenseitig Kürzungen vorgenommen worden, die Mieterlöse dagegen in voller Höhe versteuert geblieben seien. Darin sei ein mit den steuerrechtlichen Grundprinzipien nicht zu vereinbarender Systembruch zu erblicken.

Das FA wies die eingebrachten Rechtsmittel mit Hinweis auf diverse VwGH-Judikate zum Bereich "Ehegatten-Dienstwohnung" bzw. "Verträge zwischen nahen Angehörigen" zur Gänze als unbegründet ab. Nach der zitierten Judikatur erlange eine privat veranlasste Gebäudenutzung allein durch einen zivilrechtlichen Bestandsrechtstitel noch keine steuerliche Relevanz. Entsprechend habe der VwGH in der Vergangenheit bei der Vermietung einer als gemeinsamer, ehelicher Wohnsitz dienenden Wohnung zwischen Ehegatten unter dem Rechtstitel einer Dienstwohnung eine private Veranlassung angenommen. Der Rechtsprechung seien als Indizien für den privaten Charakter eines solchen MV etwa die Lage der Dienstwohnung im selben Haus wie die Wohnung der Ehegatten oder die Möglichkeit einer Nutzung der Wohnung auch nach Beendigung des Dienstverhältnisses zu entnehmen. Auch bei Verträgen mit juristischen Personen, an welchen die Vertragspartner als Gesellschafter beteiligt sind, sei aufgrund des fehlenden Interessensgegensatzes die so genannte Angehörigen-Judikatur zu beachten. Nur wenn das MV einem Fremdvergleich standhalte, sei eine relevante familienhafte Veranlassung auszuschließen. Bei Klein- und Mittelbetrieben sei die Zurverfügungstellung von Dienstwohnungen generell nicht üblich. Unter familienfremden Vertragsparteien sei es überdies ungewöhnlich, keine schriftliche Nutzungsvereinbarung für den Fall einer Beendigung des maßgeblichen Dienstverhältnisses zu treffen. Auch sei es völlig unüblich, dass ein Arbeitnehmer ein ihm gehöriges und von ihm bereits bewohntes Haus dem Arbeitgeber vermiete, um es anschließend von diesem als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt zu erhalten. Im strittigen Fall stelle das EF den einzigen Wohnsitz der Ehegatten dar. Es handle sich zweifelfrei um steuerlich unbeachtliche Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 EStG 1988.

Zum Eventualeinwand gegen die ungekürzte Besteuerung der erklärten Mieterlöse verwies das FA in der BVE darauf, dass tatsächlich nicht die vertraglich vereinbarte Monatsmiete von 20.000,00 S sondern lediglich nicht nachvollziehbare Akontobeträge vereinnahmt worden seien. Diese hätten in den Jahren 1995/1996 insgesamt nicht einmal ein Drittel der vereinbarten Miete erreicht. Da somit rechnerisch ohnehin nicht mehr als das Entgelt für den von der BP anerkannten Teil des MV vereinnahmt worden sei, habe man von einer Aufteilung dieser Beträge Abstand genommen, zumal ein Bezug zwischen der Miete und den Akontierungen nicht herstellbar gewesen sei.

Im Antrag auf Vorlage ihres RM an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vertrat die Bw. die Ansicht, dass die von der Erstbehörde herangezogene VwGH-Judikatur durchwegs nicht vergleichbare Sachverhaltkonstellationen betroffen habe. Insbesondere sei der Gatte der Bw. weder Eigentümer noch Miteigentümer des Mietobjektes. Auch gehe aus dem Mietvertrag ihrer Ansicht nach klar hervor, was für den Fall der Beendigung des Dienstverhältnisses

vorgesehen sei. Durch die Anmeldung des Mietvertrages beim Gebührenamt sei das MV hinreichend nach außen zum Ausdruck gekommen. Die Mietenakontierung enthalte aufgrund ihrer Zweckbindung sehr wohl einen Bezug zur vereinbarten Gesamtmiete. Da sich Akontozahlungen im Regelfall an der Zahlungsfähigkeit des Mieters orientierten, seien weder Prozentsätze noch andere Maßstäbe heranzuziehen. In jedem Fall seien systemkonform maximal 1/3 der vereinnahmten Entgelte zu besteuern.

Das FA legte das RM ohne weitere Stellungnahme der Berufungsinstanz vor.

Auch bei den Berufungen der GmbH und des Gatten der Bw. hielt das FA an der im Zuge der BP getroffenen Beurteilung fest und erließ entsprechende BVE bzw. legte die RM nach Einlangen von Vorlageanträgen der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zu den tragenden Grundsätzen des Abgabenrechtes gehört die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Diese findet in verschiedensten steuerlichen Regelungen ihren Ausdruck. In der BAO dienen speziell die §§ 21 ff der Umsetzung dieses Prinzips.

Gemäß § 21 BAO ist bei der Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen grundsätzlich 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 unbeachtlich. Sie entfaltet keine steuerliche Wirkung. Die steuerlichen Rechtsfolgen ergeben sich vielmehr gemäß dem wahren wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhaltes.

Nach § 22 BAO kann die Abgabenpflicht durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes weder umgangen noch gemindert werden. Liegt ein Missbrauch vor, sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen, rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Zwar bilden § 21 und § 22 BAO jeweils für sich eigene Tatbestände, doch sind beide Normen Ausfluss des selben Grundsatzes (wirtschaftliche Betrachtungsweise). Die Bestimmungen ergänzen einander (VwGH vom 5.2.1992, 89/13/0111). Margreiter bezeichnet die §§ 22 und 23 BAO als verstärkte Anwendung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (vgl. Margreiter in FJ 1995, 90).

Der VwGH sieht in ständiger Rechtsprechung als Missbrauch im Sinn des § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung an, die in Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und

unangemessen ist und nur aufgrund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird.

Dabei ist zu beachten, dass der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht gehindert ist, Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts so einzusetzen, dass die geringste Steuerbelastung erzielt wird. Im Falle einer rechtlichen Gestaltung, die in Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet, ist allerdings zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabenersparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung unverständlich ist (VwGH 30. Mai 1990, 86/13/0046).

Bei den von den Rechtsfolgen des § 22 Abs. 2 BAO betroffenen Umgehungsgeschäften handelt es sich um Rechtsgeschäfte, die abgeschlossen werden, um ein sonst eintretendes wirtschaftliches Ergebnis abzuwenden oder ein sonst nicht eintretendes wirtschaftliches Ergebnis herbeizuführen. Sie sind mit dieser Zielsetzung ernstlich gewollt und stellen keine Scheingeschäfte iSd § 23 BAO dar (VwGH 9.5.1969, 0658/69).

In Umsetzung der Rechtsgrundsätze des § 21 BAO haben Lehre und Rechtsprechung für Verträge zwischen nahen Angehörigen verschiedene Kriterien entwickelt, deren Vorliegen einen gewissen Ausgleich der in diesem Bereich in der Regel 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 berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt von behaupteten, vertraglichen Gestaltungen bestehen (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221).

Da der Interessensgegensatz bei Verträgen mit juristischen Personen, an denen Vertragspartner und/oder deren Angehörige als Gesellschafter beteiligt sind, in gleicher Weise gefährdet erscheint, kommen diese Grundsätze auch bei derartigen Rechtsgeschäften zur

Anwendung (z.B. VwGH 15.12.1994, 93/15/0083 bzw. aus jüngerer Zeit etwa 97/13/0215 vom 1.7.2003 und 97/13/0208 vom 1.6.2003).

Dem anhängigen Fall liegen eben solche Umstände zu Grunde, sodass der maßgebliche Sachverhalt an den dargestellten Grundsätzen bzw. Kriterien zu messen war.

Unstrittig ist, dass das EF im Alleineigentum der Bw. steht. Ebenso ist unbestritten, dass das EG des Hauses großteils nicht dem Privatbedarf dient sondern betrieblich genutzt wird.

Sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag ist als Datum des Vermietungsbeginns der 1. Juli 1994 angeführt. Da der Kaufvertrag über den Grundstückserwerb lt. Grundbuch erst am 25. Juni 1994 abgeschlossen wurde und der Darlehensvertrag zur Finanzierung der Gebäudeerrichtung vom 11. Oktober 1994 stammt, ist allerdings davon auszugehen, dass es sich bei dieser Datumsangabe um einen Irrtum handelt und tatsächlich der 1. Juli 1995 gemeint war. Setzt eine Vermietung doch jedenfalls die Nutzbarkeit des Mietobjektes voraus. Im Übrigen ist auch in keiner der vorliegenden Nutzungsvereinbarungen vom 1. Juli 1994 als Vermietungsbeginn die Rede. Einem Hinweis der Bw. im Anlagenverzeichnis (AVZ) ist zudem zu entnehmen, dass die "Inbetriebnahme im Juni 1995" erfolgt war. Eine Vereinnahmung von Mietentgelten erklärte sie, wie ausgeführt, erstmals mit der UVA für August 1995. Die GmbH wies in ihrer Buchhaltung Mietzinsverbindlichkeiten ab 1. Juli 1995 aus.

Der UFS geht unter diesen Umständen von einer tatsächlichen Aufnahme der Vermietungstätigkeit zum 1. Juli 1995 aus.

Zur Nutzung der EF liegen folgende, schriftliche Unterlagen vor:

1. Ein nicht unterfertigter Aktenvermerk vom 3. Jänner 1995 über einen demnach im Beisein des steuerlichen Vertreters der Bw. abgeschlossenen, mündlichen Mietvertrag zwischen der GmbH als Vermieterin und dem Gatten der Bw. als Untermieter, nach welchem dieser bestimmte, in einem gesonderten Plan ausgewiesene Räumlichkeiten des EF inklusive des nicht näher konkretisierten, unbeweglichen Inventars, ab der Fertigstellung des Bestandgegenstandes, spätestens ab 1. Juli 1995, für Geschäftszwecke nutzen darf. Als Entgelt ist eine Monatsmiete von 5.500,- S zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer (USt) ausgewiesen.

Der angeführte "gesonderte Plan" ist dem Aktenvermerk nicht angeschlossen.

2. Eine mit 24. Juli 1995 datierte "Mietvorvereinbarung" zwischen der Bw. und der GmbH, nach welcher die Bw. ihre Liegenschaft ab dem 3. Quartal 1995 an die GmbH als Hauptmieterin vermietete. Der mit "derzeit" 11.000- S zuzüglich der jeweiligen gesetzlichen

Umsatzsteuer frei vereinbarte Hauptmietzins war "quartalsmäßig zu akontieren". Die Mietvorvereinbarung sollte nach Fertigstellung und Endbeschau des Bauvorhabens durch einen Mietvertrag ersetzt werden. Mit dessen Erstellung sollte auch die Akontierung der Mieten enden.

- Ein Mietvertrag vom 20. Juli 1998 zwischen der Bw. als Vermieterin und der GmbH, vertreten durch ihren GF, mit welchem der "seinerzeit am 31.12.1994 abgeschlossene mündliche MV in schriftlicher Form ausgefertigt" wurde. Demnach überließ die Bw. der GmbH das Haus mit den darin befindlichen Räumlichkeiten "lt. gesondertem Plan" inklusive des unbeweglichen Inventars zur Nutzung für Geschäfts- und Wohnzwecke nach Fertigstellung, spätestens aber ab 1. Juli 1995 gegen eine Monatsmiete von 20.000,00 S + gesetzliche USt. Zusätzlich hatte die GmbH Heizung, Telefon und "etwaige andere Kosten" zu bezahlen. Ausdrücklich wurde der Mieterin das Recht zur Unter Vermietung eingeräumt.

Bei der Besichtigung im Zuge der BP hatten sich die Büroräumlichkeiten im EG als zwei Arbeitszimmer, ein Archiv, ein WC sowie ein Vorraum erwiesen. Ein Arbeitszimmer war als Durchgangsraum ausgestaltet. Das nach dem Parteien vorbringen an den Architekturbetrieb untervermietete Arbeitszimmer war nur über diesen Raum zu erreichen. Die Prüferin hatte die beiden Arbeitszimmer als einheitlich genutzt beurteilt. Zwischen den Verfahrensparteien hatte Einigkeit darüber bestanden, dass die Büroräumlichkeiten im EG 1/3 der vermieteten Nutzfläche des EF umfasst hatten.

Nach Ansicht des UFS ist aufgrund der besonderen baulichen Gestaltung der beiden Arbeitsräume im EG (Durchgangszimmer) und deren Beurteilung als nach dem äußeren Erscheinungsbild "einheitliche Arbeitsfläche mit einer gemeinsamen Nutzung der technischen Geräte" durch die Prüferin davon auszugehen zu, dass sich die Tätigkeit des Architekturbetriebes ab der Inbetriebnahme insgesamt über diese Räumlichkeiten erstreckte.

Dazu ist anzumerken ist, dass nach dem Verfahrensergebnis weder die GmbH (abgesehen von ihrem Geschäftsführer) noch der Architekturbetrieb des Gatten der Bw. im PZR Dienstnehmer beschäftigt hatte. Die GmbH hatte in diesen Jahren, bis auf die Einnahmen aus der Unter Vermietung an den Architekturbetrieb, auch keine weiteren Erlöse erzielt.

Aus den vorliegenden Bauplänen ergibt sich für die beiden Arbeitsräume, das Archiv und ein WC eine Nutzfläche von 81,76 m². Dies entspricht einem Anteil von 21,64% der Gesamtnutzfläche des EF bzw. bei Einbeziehung des zuführenden Eingangsbereiches einem solchen von 24,39%. Letzterer diente allerdings auch dem Zugang in das OG. Insoweit ist

eine Vermietung daher nicht anzunehmen. Im Umfang von 21,64% lag aber auch aus Sicht des UFS grundsätzlich eine Nutzung des EF für Erwerbszwecke vor.

Das gesamte OG, der Stiegenaufgang vom EG in das OG und der Keller waren nach dem Verfahrensergebnis der Privatnutzung der Bw. und ihrer Familie vorbehalten. Die darauf entfallende Fläche von 227,00 m² entspricht einem Anteil von 60% der Gebäudenutzfläche.

Verbleibende Flächen im Ausmaß von 69 m² dienten beiden Nutzungsarten, wurden somit gemischt genutzt (Vorraum und Diele im Eingangsbereich, zwei Flurflächen sowie je ein Heiz- und Tankraum im EG).

Zur Bezahlung der Mietentgelte finden sich in den Unterlagen folgende Daten:

1994 fehlen Anhaltspunkte für die Bezahlung eines Mietentgeltes. In den Jahren 1995 und 1996 scheinen jeweils zwei Teilzahlungen auf. Diese Zahlungsvorgänge wurden im Zuge der BP an Hand der Bankkonten der Bw. bzw. der GmbH verifiziert.

Die Bw. hatte erstmals am 23. Oktober 1995 in ihrer UVA für August 32.727,28 S + 10% USt (= 36.000,00 S brutto) Umsätze aus ihrer Vermietungstätigkeit an das FA bekannt gegeben. Am 22. November 1995 hatte sie in einer UVA für September Umsätze von 31.818,18 S + 10% USt (= 35.000,00 S brutto) erklärt.

In der später eingereichten Jahressteuererklärung war das entsprechende Bruttoentgelt von 71.000,00 S - offenbar vom steuerlichen Vertreter - auf den Umsatzsteuersatz von 20% korrigiert worden.

Unter den geprüften GmbH-Unterlagen für 1996 hatten sich zwei betragsmäßig gleich lautende Akontozahlungen vom 22. Juli bzw. 14. November 1996 über je 33.000,00 S + 10% USt (= 36.300,00 S brutto) befunden. Die Bw. hatte diese Einnahmen in einer Summe mit einer UVA für Dezember 1996 an das FA erklärt (66.000,00 S + 10% USt).

Neuerlich hatte der steuerliche Vertreter in der Jahressteuererklärung 1996 den entsprechenden Bruttoumsatz auf ein mit 20% USt belastetes Nettoentgelt umgerechnet.

Eine ebenfalls in den BH-Unterlagen der GmbH festgestellte Rechnung vom 30. Dezember 1996, mit welcher die Bw. der GmbH für 1996 eine Miete von 240.000,00 S + 20% USt in Rechnung stellte, hatte weder in deren versteuerten Umsätzen/Einnahmen für 1996 noch für 1997 einen Niederschlag gefunden (Umsatzbesteuerung und Gewinnermittlung nach dem Zeitpunkt des Geldflusses). Es ist daher davon auszugehen, dass eine Bezahlung dieses Mietentgeltes tatsächlich nicht erfolgt ist.

Den Prüfungsaufzeichnungen für 1997 (USt-Nachschaizeitraum) ist zu entnehmen, dass die Bw. ab Jänner tatsächlich monatlich Mietentgelte von rd. 20.000,00 S versteuert hat. Ab Mai 1997 war es exakt der im Mietvertrag vom 20. Juli 1998 festgelegte Betrag von 20.000,00 S + 20% USt.

Die GmbH hatte in ihrer BH (Bilanzierung gemäß § 5 EStG), wie erwähnt, bereits ab 1. Juli 1995 einen derartigen Mietaufwand verbucht und auch vorsteuermäßig geltend gemacht. Aus einem bei der BP festgestellten Berechnungsblatt geht hervor, dass von dieser Nettomiete 12.000,00 S (= 60%) der "Dienstwohnung" und 8.000,00 S (= 40%) den Büroräumlichkeiten zugeordnet worden waren.

Während das FA, entsprechend dem bei der BP vertretenen Standpunkt, in den angefochtenen Bescheiden von einer Nichtanerkennung des MV zwischen der Bw. und der GmbH lediglich im Ausmaß der unter dem Titel "Dienstwohnung" genutzten Flächen ausgegangen war, sah die zur Entscheidung der Berufungssache der GmbH in zweiter Instanz zuständige Finanzlandesdirektion (FLD) für Steiermark in diesem Rechtsgeschäft insgesamt eine Gestaltung, der die Anerkennung zur Gänze zu versagen sei.

In der Berufungsentscheidung (BE) führte sie dazu aus:

"Es ist völlig ungewöhnlich und unangemessen, dass die Ehegattin ein ihr gehörendes Haus zur Gänze an eine ihr nahestehende GmbH vermietet, welche es teilweise wieder dem Geschäftsführer (und Ehegatten) als Dienstwohnung zur Verfügung stellt und somit auch die Vermieterin wieder ihr eigenes Wohnbedürfnis decken kann. Bei dieser rechtlichen Gestaltung werden Aufwendungen der privaten Lebensphäre geradezu künstlich in die betriebliche Sphäre transferiert, um über die Rechtsgestaltung einer Dienstwohnung wieder konsumiert zu werden. Eine derartige Vorgangsweise ist lediglich unter dem Gesichtspunkt der Steuerersparnis zu verstehen. Bei der von der Bw. und ihren Gesellschaftern gewählten Gestaltungsweise sollte die Vermieterin aufgrund ihrer unternehmerischen Betätigung sämtliche Vorsteuern des Wohnhauses in Anspruch nehmen, die Bw. den vereinbarten Aufwand zur Gänze verbuchen, während der Vermieterin völlig unzureichende Einnahmen bzw. Akontobeträge zukamen. In Hinblick auf die steuerliche Situation der Vermieterin, insbesondere den Verlustausgleich mit anderen Einkünften, ihre Gesellschafterstellung und ihr privates Wohnbedürfnis, hatte sie kein Interesse überhaupt einen die Ausgaben deckenden Mietzins zu vereinnahmen. Die Vermieterin geht sogar so weit, nicht einmal den von der Bw. als Betriebsaufwand gebuchten Betrag als zugeflossen zu erklären. Im Innenverhältnis werden de-facto die Kosten ohnedies von den Eheleuten gemeinsam getragen worden sein. Schon aus diesen Gründen stellt die Vermietung der den privaten

Wohnbedürfnissen dienenden Gebäudeteile einen Gestaltungsmisbrauch dar (vgl. VwGH 29.11.1988, 87/14/0200, ÖStZB 1989, 174). In ähnlicher Weise argumentierte auch der VwGH bei der Nichtanerkennung einer im Alleineigentum der Ehegattin stehenden Eigentumswohnung an den Ehegatten, denn Aufwendungen für den privat genutzten Teil verlieren den ihrer steuerlichen Berücksichtigung entgegenstehenden Charakter als Kosten der Lebensführung nicht deswegen, weil der privaten Nutzung des Hauses eine Bestandrechtstitel zugrunde gelegt wird (vgl. VwGH 13.10.1993, 93/13/0129, ÖStZB 1994, 205). In seinem Erkenntnis vom 19.1.1988, 85/14/0120 sah sich der VwGH auch nicht veranlasst, Vorsteuern und Werbungskosten deshalb zum Abzug zuzulassen, weil die eheliche Wohnung als Dienstwohnung der Ehegattin des dem Ehegatten gehörenden Hauses überlassen wurde. In einer dem gegenständlichen Fall vergleichbaren Konstellation der Dazwischenschaltung einer GmbH und Personengesellschaft erteilte der VwGH ebenfalls eine Absage mit dem Hinweis, dass derartige Ausgaben der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnen seien (vgl. VwGH 17.6.1992, 90/13/0158, ÖStZB 1993, 10).....

In Hinblick auf das seitens der Vermieterin gegenüber der Bw. gezeigte Verhalten bei der Durchführung des Mietverhältnisses (Vereinnahmung lediglich von Teilen der aufgewendeten Kosten) ist in Anlehnung an die vom VwGH vertretenen Grundsätze zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen, der Mietvertrag zur Gänze nicht anzuerkennen, da er sowohl nicht nach außen ausreichend zum Ausdruck kam, keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hatte und zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen nicht abgeschlossen worden wäre (VwGH 17.9.1990, 89/15/0019).

Insbesondere erscheint die jahrelange Tragung von Werbungskosten ohne hinreichende Einnahmen nicht fremdüblich, denn kein Vermieter begnügt sich jahrelang bei alleiniger Kostentragung nur mit einem Bruchteil der vereinbarten Einnahmen. Daher ist abweichend von der Annahme des Finanzamtes der Mietvertrag auch über das restliche Drittel des Gebäudes, der betrieblichen Zwecken der Bw. (zur Untervermietung) dient, nicht anzuerkennen.

Die szt. Berufungsinstanz beurteilte das MV zwischen der GmbH und der Bw. somit insgesamt als nicht fremdüblich, woraus sich im Sinne der Bestimmungen des § 21 BAO dessen gänzliche steuerliche Unbeachtlichkeit ergab. In Bezug auf die als Dienstwohnung deklarierten Räumlichkeiten kam die FLD zum Schluss, dass im MV überdies ein Gestaltungsmisbrauch im Sinne des § 22 BAO zu erblicken sei. Sie begründete dies einerseits mit der künstlichen Verlagerung von Aufwendungen in die betriebliche Sphäre und anderseits mit dem Umstand, dass die Vermieterin an der Erzielung kostendeckender

Mieteinnahmen offensichtlich überhaupt kein Interesse hatte, da sie augenscheinlich eine steuerliche Verlustverwertung anstrebe.

Der UFS stimmt dieser Beurteilung des Sachverhaltes grundsätzlich vollinhaltlich zu.

Die Einwendungen der Bw, gegen die Aberkennung der Dienstwohnung für ihren Ehegatten beschränken sich im Wesentlichen auf den Aspekt der Fremdüblichkeit und beziehen sich daher auf den Tatbestand des § 21 BAO. Damit kann sie dem Rechtsmittelbegehrn allerdings schon deshalb nicht zum Erfolg verhelfen, weil der UFS, ebenso wie die FLD für Steiermark im Rechtsmittelverfahren der GmbH, insofern zusätzlich von einem Gestaltungsmisbrauch im Sinne des § 22 BAO ausgeht.

Doch auch die vorgebrachte Argumentation zur Ehegatten-Dienstwohnung überzeugt nicht.

Sowohl die Erstbehörde als auch - wie den oben zitierten BE-Auszügen zu entnehmen ist - die FLD Steiermark haben sich mit der Judikatur des VwGH zu Ehegatten-Dienstwohnungen ausführlich auseinandergesetzt. Zur Vermeidung von Wiederholungen ist zunächst auf die dbzgl. Ausführungen zu verweisen.

Aus der Bezug habenden VwGH-Judikatur ist, gleichsam als Leitsatz, eine klare Absage des GH an rechtliche Gestaltungen abzuleiten, durch welche die Kosten für tatsächlich der Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses dienende Räumlichkeiten in den betrieblichen Bereich verlagert werden sollen. Den von der Bw. vorgebrachten sachverhaltsmäßigen Unterschieden gegenüber den in der BVE zitierten VwGH-Erkenntnissen kommt deshalb auch keine relevante Bedeutung zu. Es trifft zwar zu, dass der Gatte der Bw. weder Alleineigentümer noch Miteigentümer des EF ist, doch ist dieser Umstand aus Sicht des UFS bei der Beurteilung des strittigen Rechtsverhältnisses nicht entscheidend. Ebenso bliebe das Ergebnis unverändert, hätte eine Personengesellschaft an Stelle der GmbH als Bestandnehmerin fungiert. Maßgeblich ist, wie die FLD für Steiermark in der zitierten BE ausdrücklich festhält, dass auch die Bw. als Vermieterin diese Räumlichkeiten für ihren persönlichen Wohnbedarf nutzte und damit eine künstliche Transferierung von Privataufwand (Kosten der eigenen Wohnversorgung) in den betrieblichen Bereich, bzw. im anhängigen Fall in die Sphäre der Einkünftezielung, erfolgte. Eine solche ist, in welcher zivilrechtlichen Gestaltung dies auch immer erfolgt, unzulässig.

Mit seinem jüngst zur USt ergangenen Erkenntnis vom 28.10.2004, 2001/15/0028 hat der VwGH diese Grundaussage bestätigt, die in der Vergangenheit auch in Entscheidungen zum Ertragsteuerbereich zum Ausdruck kam. In diesem Zusammenhang ist etwa auf das VwGH-Erkenntnis 90/13/0158 vom 17.6.1992 zu verweisen, in welchem der GH zu einem

vergleichbaren Sachverhalt festgestellt hat, dass der Anerkennung einer der ehelichen Haushaltsführung dienenden Wohnung als Dienstwohnung schon § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1972 (entspricht § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988) entgegensteht, welcher die steuerliche Berücksichtigung von Kosten der Haushaltsführung und des Unterhaltes der Familienmitglieder verbietet. Nach Ansicht des VwGH ist die Überprüfung eines derartigen Sachverhaltes aus dem Blickwinkel des § 22 BAO unter diesen Umständen sogar entbehrlich. Im Erkenntnis vom 13.10.1993, 93/13/0129 hat das Höchstgericht sowohl das Abzugsverbot des § 20 EStG als auch das Vorliegen eines Gestaltungsmisbrauches als verwirklicht erachtet.

Die Anerkennung des MV zwischen der Bw. und der GmbH scheiterte somit hinsichtlich der "Dienstwohnung" im OG schon am Abzugsverbot des § 20 EStG. Darüber hinaus stand seiner abgabenrechtlichen Berücksichtigung auch noch die Missbrauchsregelung des § 22 BAO entgegen.

Die FLD hat in der BE der GmbH einen Gestaltungsmisbrauch lediglich in Bezug auf die "Dienstwohnung" angenommen. Das u. a. zur Begründung angeführte Argument der Verlustverwertungsabsicht betrifft allerdings das ganze MV zwischen der GmbH und der Bw.

Tatsächlich erscheint aus Sicht des UFS die Einbeziehung der GmbH in die Vermietungskonstruktion insgesamt als missbräuchliche Gestaltung bzw. dieses MV als reines Umgehungsgeschäft.

Nach dem Verfahrensergebnis übte die GmbH ab ihrer Gründung im Oktober 1994 keine andere Tätigkeit aus, als die Vermietung an den Architekturbetrieb. Für welche "eigenbetrieblichen Zwecke" die GmbH die formell nicht unvermieteten Räumlichkeiten im PZR genutzt hat, wurde nicht evident. Auch die FLD Steiermark ging in der angesprochenen Entscheidung davon aus, dass die betriebliche Tätigkeit der GmbH in der Untervermietung des restlichen Drittels des angemieteten EF bestanden hat (siehe oben). Die Bw. blieb eine Aufklärung, zu welchen außersteuerlichen Zwecken die Vermietung des EF an die GmbH erfolgte, trotz Aufforderung schuldig.

Der Gatte der Bw. teilte der Abgabenbehörde im Februar 1999 mit, dass er seit 1.1.1997 kein Geschäftsführergehalt von der GmbH mehr beziehe.

Abgabenerklärungen der GmbH wurden letztmalig für das Jahr 1998 eingereicht. In der Bilanz für 1998 war ein Mietaufwand von 80.000,00 S für die Anmietung der Büroräumlichkeiten im EG berücksichtigt worden.

In einer BP des Architekturbetriebes für die Jahre 1998 – 2000 (im Weiteren kurz Folgeprüfung) wurden umfangreiche Rechnungen der GmbH an das Einzelunternehmen für erbrachte Zeichen-, Planungs- und Aufmasstätigkeiten festgestellt, welche als reine Formalrechnungen beurteilt und aus dem Aufwand des geprüften Unternehmens ausgeschieden wurden. Damit wurde dem vom VwGH etwa im Erkenntnis vom 15.12.1994, 93/15/0002 zu einem gleich gelagerten Sachverhalt vertretenen Standpunkt entsprochen, wonach eine derartige Konstruktion nicht fremdüblich sei.

Die GmbH hatte dem Architekturbetrieb im Jahr 1998 auch Miete für die Nutzung der Bürogeräte in Rechnung gestellt. Auch dieser Aufwand wurde bei der Folgeprüfung nicht anerkannt, hatte dazu doch weder eine schriftliche Vertragsgrundlage existiert, noch waren die Mietenzahlungen laufend erfolgt. Zudem war ein derartiges Nutzungsentgelt nur im Jahr 1998 verrechnet worden, sodass von einer ernsthaften Vermietung nicht auszugehen war.

Letztlich wurde die GmbH bei dieser Prüfung insgesamt als Scheingesellschaft eingestuft und bezüglich der Büroräumlichkeiten im EG von einer direkten Vermietung der Bw. an den Architekturbetrieb ihres Gatten ausgegangen.

Im September 2002 erfolgte die amtswegige Löschung der GmbH wegen Vermögenslosigkeit gemäß § 40 Firmenbuchgesetz.

Insgesamt ergibt sich damit ein Gesamtbild, welches eine maßgebliche außersteuerliche Begründung für eine Vermietung an die GmbH nicht erkennen lässt.

Der UFS schließt sich deshalb bereits für den Verfahrenszeitraum der Beurteilung bei der Folgeprüfung an und betrachtet die Einbeziehung der GmbH in das MV mit der Bw. von Beginn an und zur Gänze als Umgehungsgeschäft und damit als Gestaltungsmisbrauch i.S.d. § 22 BAO. Der tatsächlich dahinter stehende Geschehnisablauf bestand in der Vermietung der Büroräumlichkeiten im EG durch die Bw. an ihren Gatten.

Wie die Betriebsbesichtigung im Zuge der BP im Jahr 1998 zeigt, war nicht nur der formell an den Architekturbetrieb vermietete Arbeitsraum sondern ebenso das zweite Büro als einheitliche Arbeitsfläche genutzt worden. Auch in Bezug auf das Archiv war demnach nicht von einer Privatnutzung auszugehen gewesen. Da eine Verwendung für "eigenbetriebliche Zwecke" der GmbH nach dem Verfahrensergebnis auszuschließen ist, kann die betriebliche Nutzung dieser Flächen nur dem Architekturbetrieb des Gatten zuzuordnen sein. Dass dies auch für das WC gilt bedarf keiner weiteren Erörterung.

Die seinerzeitige Berufungsinstanz ist letztlich ebenfalls zur gänzlichen Nichtanerkennung des MV zwischen der Bw. und der GmbH gekommen. Dies allerdings unter dem Blickwinkel des § 21 BAO, konkret der fehlenden Fremdüblichkeit des MV.

Auch dieser Beurteilung stimmt der UFS zu. Der Missbrauchstatbestand als verstärkte Ausformung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise basiert ebenfalls auf diesem Prinzip. Die Bestimmungen der §§ 21 und 22 BAO ergänzen einander. Die beiden Beurteilungen stehen zueinander in keinem Widerspruch.

Anzumerken ist, dass die FLD bei ihrer Entscheidungsfindung von der Existenz des Mietvertrages vom 20. Juli 1998 offensichtlich keine Kenntnis hatte. Doch vermag dies an der vorgenommenen Beurteilung nichts zu ändern.

Augenscheinlich handelt es sich bei dieser Urkunde um ein erst anlässlich der bevorstehenden BP erstelltes Dokument. Der unmittelbare zeitliche Konnex beider Ereignisse ist evident. Die Prüfung war am 27. Juli 1998 telefonisch bei der Bw. angemeldet worden. Am 4. August 1998 hatten die Prüfungshandlungen begonnen. An eben diesem Tag war der mit 20. Juli 1998 datierte Mietvertrag zur Vergebührung angemeldet worden.

Abgesehen von den dargestellten Missbrauchsüberlegungen, stehen auch in Bezug auf diesen Vertrag die o. a. Erfordernisse für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen einer abgabenrechtlichen Berücksichtigung im Verfahrenszeitraum entgegen.

Zunächst lässt § 4 des Vertrages mangels jeglicher Konkretisierung der angesprochenen "anderen Kosten", die erforderliche Eindeutigkeit und Klarheit des Vertragsinhaltes vermissen. Dies gilt auch für das Fehlen näherer Angaben zu den Betriebskosten (BK). Dazu enthält der Vertrag lediglich einen Hinweis im Zusammenhang mit der Wertsicherung der Miete, aufgrund welcher zu schließen ist, dass die BK im vereinbarten Mietentgelt enthalten sind. Eine Determinierung von Art bzw. Höhe des BK-Anteiles in diesem Gesamtentgelt fehlt im Vertrag.

Angesichts derartiger Regelungedefizite mangelt es dem Vertrag nicht nur an Eindeutigkeit und Klarheit seines Inhaltes. Vielmehr sind solche unter fremden Vertragspartnern auch nicht üblich.

Ebenso wäre es unter familienfremden Geschäftspartnern ungewöhnlich, einen nach dem Vertragstext angeblich am 31.12.1994 (Samstag/Silvester) mündlich vereinbarten Mietvertrag erst mehr als 3 1/2 Jahre später und ohne Bezug auf eine zwischenzeitig getroffene, abweichende Vereinbarung (Mietvorvereinbarung vom 24. Juli 1995), schriftlich auszufertigen. Dies umso mehr, wenn das Mietobjekt tatsächlich bereits seit mehr als drei Jahren genutzt wird.

Überdies waren, da der Vertrag erstmals mit der Gebührenanmeldung im August 1998 nach außen in Erscheinung trat, die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung des darin dokumentierten MV - entgegen der von der Bw. vertretenen Rechtsansicht - auch insofern nicht erfüllt.

Insbesondere steht der Anerkennung des Mietvertrages vom 20. Juli 1998 für steuerliche Zwecke im Verfahrenszeitraum aber auch der Umstand entgegen, dass das darin vereinbarte Mietentgelt bis 1997 tatsächlich nicht umgesetzt worden war, ohne das dies im Vertrag einen Niederschlag findet.

Es erscheint in keiner Weise nachvollziehbar, dass eine angeblich zum Jahresende 1994 festgelegte Monatsmiete von 20.000,00 S ein halbes Jahr später durch eine als Mietvorvereinbarung bezeichnete Regelung auf 11.000,00 S herabgesetzt wird, ohne dass in diese Vereinbarung ein entsprechender Hinweis über die geplante Verrechnung des Differenzbetrages aufgenommen wird.

Für einen Vertragsabschluss unter Fremden noch weniger vorstellbar ist, dass dazu auch im drei Jahre später ausgefertigten schriftlichen Mietvertrag jeglicher Hinweis fehlt.

Den Ausführungen der Bw. im Vorlageantrag ist zu entnehmen, dass die vereinbarten Mietzinsakkontierungen in der wirtschaftlichen Situation der Mieterin begründet gewesen sein sollen.

Stellt sich unter fremden Geschäftspartnern heraus, dass der Bestandnehmer nicht in der Lage ist, die Miete zu bezahlen, führt dies im Allgemeinen in absehbarer Zeit zur Beendigung des MV. Kommt ein Bestandgeber seinem Mieter ausnahmsweise entgegen und setzt er vorübergehend einen Teil des vereinbarten Entgeltes aus, wird dies zweifellos - üblicherweise wohl unter Verrechnung entsprechender Zinsen - schriftlich dokumentiert. Dies schon deshalb, um im Falle notwendiger Einbringungsschritte oder gar einer Insolvenz des Mieters, ein Beweismittel für die Rechtsverfolgung zu besitzen. Allein aus diesem Grund hätten familienfremde Vertragsparteien einen entsprechenden Passus sowohl in die Vorvereinbarung als auch in den Mietvertrag vom Juli 1998 aufgenommen.

Der VwGH ist im Übrigen im Erkenntnis vom 12.9.1996, 94/15/0019 davon ausgegangen, dass eine Berücksichtigung der wirtschaftlichen Situation des Mieters bei der Festlegung der Mietzinshöhe generell nicht fremdüblich ist.

Aus den angeführten Gründen ist der Mietvertrag vom 20. Juli 1998 aus Sicht des UFS mangels Erfüllens der Kriterien für die abgabenrechtliche Anerkennung von Verträgen

zwischen Angehörigen nicht geeignet, die in der zitierten BE der FLD für Steiermark vorgenommene Nichtanerkennung des gesamten MV zwischen der Bw. und der GmbH in Frage zu stellen.

Die FLD traf ihre Entscheidung auf Basis der Mietvorvereinbarung vom 24. Juli 1995 bzw. der tatsächlichen Umsetzung des MV durch die Vertragsparteien. Insbesondere erachtete sie die jahrelange Tragung von Werbungskosten durch die Vermieterin, ohne ausreichende Mieten zu vereinnahmen, als nicht fremdüblich.

Im Gegensatz zum Mietvertrag vom 20. Juli 1998 war die Mietvorvereinbarung vom 24. Juli 1995 dem FA bereits im März 1996 im Zuge der Veranlagung für 1994 vorgelegt worden und damit nach außen in Erscheinung getreten. Die bei der BP festgestellten Mietenzahlungen an die Bw. entsprechen den Regelungen dieser Vorvereinbarung im Jahr 1995 annähernd bzw. 1996 exakt, allerdings nur im zweiten Halbjahr (monatliche Nettomiete 11.000,00 S mit quartalsweiser Entrichtung). Für das erste Halbjahr 1996 fehlen dagegen jegliche Mietenzahlungen. Auch eine spätere Nachzahlung ist nach der Aktenlage nicht erfolgt. Dies entspricht der fremdüblichen Gestaltung eines MV zweifellos ebenfalls nicht.

Ebenso wenig wird der bereits erörterte Gestaltungsmisbrauch durch die Vereinbarung vom 24. Juli 1995 beseitigt, da die dbzgl. Überlegungen davon unberührt bleiben.

Bedeutung ist dieser Mietvorvereinbarung allerdings in Bezug auf die tatsächlichen Preisvorstellungen der Vertragsparteien im PZR beizumessen. Dies umso mehr als sich die Vereinbarung vom 24. Juli 1995 in ihrer sprachlichen Gestaltung klar von den beiden übrigen, augenscheinlich vom steuerlichen Vertreter der Bw. erstellten Unterlagen (Aktenvermerk vom 3. Jänner 1995 bzw. Mietvertrag vom 20. Juli 1998) unterscheidet. Der Schluss, dass die Vorvereinbarung von der Bw. und ihrem Gatten selbst, ohne Beziehung des Steuerberaters, erstellt wurde und entsprechend auch deren damalige Preisvorstellungen widerspiegelt, erscheint unter diesen Umständen zulässig.

Insbesondere zeigt sich aus der Mietvorvereinbarung vom Juli 1995 aber, dass - entgegen der Ansicht des FA – sehr wohl ein Zusammenhang zwischen den der Bw. zugeflossenen Entgelten und der vereinbarten Miete hergestellt werden kann. Tatsächlich fehlt dieser Zusammenhang nur, wenn man vom Mietvertrag vom 20. Juli 1998 ausgeht. Dies untermauert einmal mehr die Schlussfolgerung, dass es sich beim Vertrag aus dem Jahr 1998 nicht um eine bereits 1994 sondern vielmehr um eine frühestens 1997 getroffene Vereinbarung handelt (ab 1997 wiesen die UVA der Bw, wie erwähnt, entsprechende Einnahmen aus), die mit den tatsächlichen Abläufen davor in keinem Zusammenhang steht.

Damit steht ihrer Berücksichtigung im Verfahrenszeitraum aber auch jener abgabenrechtliche Grundsatz entgegen, der rückwirkenden vertraglichen Vereinbarungen generell die steuerliche Anerkennung verwehrt.

Erklärbar wird der Inhalt des Mietvertrages vom 20. Juli 1998 allerdings durch das Bestreben der Bw, die Gefahr einer Voluptuarbeurteilung des MV durch die Abgabenbehörde möglichst hintan zu halten.

Noch vor Abschluss des Prüfungsverfahrens optierte die Bw. im November 1998 gemäß § 8 Abs. 3 der Liebhabereiverordnung 1993 idF BGBL II, 358/1997 (im Folgenden kurz LVO) zur Anwendung der Bestimmungen der §§ 1 Abs. 2 Z.1,2,3 und § 2 Abs. 3,4 dieser VO auf alle nicht endgültig rechtskräftig veranlagten Jahre.

Da das des MV zwischen der Bw. und der GmbH bereits infolge der Missbrauchsbeurteilung aber auch wegen der fehlenden Fremdüblichkeit als abgabenrechtlich unbeachtlich qualifiziert wird, war eine Prüfung in Hinblick auf eine abgabenrechtliche Voluptuarbetätigung entbehrlich (VwGH vom 12.9.1996, 94/15/0019; 30.6.1994, 92/15/0221).

Der Ansicht der Bw. im Vorlageantrag, Akontozahlungen orientierten sich in der Regel an der Zahlungsfähigkeit des Mieters, schließt sich der UFS nicht an.

Im Rahmen von Bestandverträgen sind Akontierungsvereinbarungen lediglich in Bezug auf die laufenden BK üblich. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Höhe des dbzgl. Entgeltsteiles vom künftigen Verbrauch durch den Bestandnehmer abhängt und daher bei Vertragsabschluss noch nicht fest steht. Die Funktion eines Finanzierungsinstrumentes für den Mieter kommt derartigen Vereinbarungen im Allgemeinen nicht zu. Für solche Zwecke werden im Wirtschaftsleben ggfs. gänzliche oder teilweise Stundungen des Mietentgeltes vereinbart, für welche der Vermieter allerdings in der Regel eine Abgeltung (Zinsen) erhält.

Soweit sich die fragliche Mietenakontierung daher an der "Zahlungsfähigkeit des Mieters" orientierte, ohne dass dies der Bw. als Vermieterin abgegolten wurde, liegt darin ein weiterer, nicht fremdüblicher Aspekt, der der steuerlichen Anerkennung des MV mit der GmbH entgegenstand.

Entgegen dem Berufungsvorbringen ist schließlich den vorliegenden Mietvereinbarungen eine Regelung für den Fall der Beendigung des Dienstverhältnisses zwischen der GmbH und ihrem Geschäftsführer nicht zu entnehmen. Vielmehr wird auf die Dienstnehmereigenschaft des Gatten der Bw. in keiner dieser Unterlagen Bezug genommen.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass nach dem Verfahrensergebnis der einzige erkennbare Zweck der GmbH darin bestand, der Bw. bzw. ihrem Gatten durch deren Zwischenschaltung steuerliche Vorteile zu verschaffen. Insbesondere sollte durch die GmbH als Bestandnehmerin des ganzen EF der Anschein einer Vermietungstätigkeit der Bw. bezüglich des gesamten, großteils privat genutzten Hauses vermittelt und ihr dadurch einerseits der Vorsteuerabzug für die gesamten Gebäudeerrichtungskosten gesichert werden bzw. anderseits durch die entsprechende Gestaltung der tatsächlich vereinnahmten Mietentgelte, der sich ergebende Werbungskostenüberschuss zum Ausgleich mit ihren nichtselbständigen Einkünften zur Verfügung stehen. Das zwischen der GmbH und der Bw. abgeschlossene MV erscheint nach dem dargestellten Gesamtbild ausschließlich durch steuerliche Beweggründe erklärbar und ist daher als Gestaltungsmisbrauch zu beurteilen.

Die gewählte Vorgangsweise wurde durch die familiären Nahebeziehungen ermöglicht. Unter familienfremden Vertragsparteien sind derart gestaltete Rechtsbeziehungen völlig unüblich. Die für eine steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen geforderten Kriterien wurden dabei in keiner Weise erfüllt und stehen daher einer erklärungsgemäßen Berücksichtigung des MV ebenfalls entgegen.

Wie ausgeführt, hat eine derartige Beurteilung die Unbeachtlichkeit der betreffenden Vereinbarung für abgabenrechtliche Zwecke zur Folge. Das Rechtsgeschäft entfaltet keine steuerlichen Wirkungen. Vielmehr sind bei Vorliegen eines Gestaltungsmisbrauchs die wirtschaftlichen Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse steuerlich so zu beurteilen, wie sie bei angemessener rechtlicher Gestaltung zu erheben wären. Zu einem vergleichbaren Resultat führt eine Besteuerung des wahren wirtschaftlichen Gehaltes eines Sachverhaltes im Sinne des § 21 BAO.

Nach dem Verfahrensergebnis besteht, wie dargestellt, kein Zweifel, dass im PZR nur ein Teil des Hauses als Familienwohnsitz verwendet wurde. Im Umfang der o. a. Nutzung durch den Architekturbetrieb diente das EF tatsächlich nicht privaten Zwecken der Bw. bzw. ihrer Familie.

Eine angemessene, rechtliche Gestaltung im Sinne des § 22 BAO umfasst ein auf diese Räumlichkeiten beschränktes Bestandsverhältnis, wie es formell zwischen der GmbH und dem Gatten der Bw. abgeschlossen worden war, jedoch mit der Bw. als Vermieterin. Darin liegt auch der wahre wirtschaftliche Gehalt des zu besteuern Sachverhaltes.

Aus Sicht des UFS besteht allerdings keine Veranlassung, diesem Vertragsverhältnis eine fiktive, kostendeckende Höhe des Mietentgeltes zu Grunde zu legen. Dies würde dem wahren

wirtschaftlichen Gehalt der Vereinbarung nicht entsprechen. Wie auch die FLD Steiermark in der bereits mehrmals zitierten BE der GmbH zutreffend festgestellt hat, war eine Kostendeckung augenscheinlich von den Vertragsparteien nicht beabsichtigt.

Was tatsächlich Parteienwille war, kommt durch die faktische Umsetzung des MV, wie sie im Zuge der BP-Verfahren in den Jahren 1998 bzw. 2000 festgestellt wurde, zum Ausdruck (Umfang der Nutzung wie bei der Betriebsbesichtigung, Höhe des Mietentgeltes bzw. Tragung der BK gemäß den tatsächlich erfolgten Zahlungen des Architekturbetriebes). Demnach waren die beiden Arbeitsräume, das Archiv und das WC im EG um eine monatliche Nettomiete von 5.500,- S vermietet und hatte der Mieter zusätzlich lediglich für Strom und Telefon, nicht aber für die GebäudeBK und die Heizkosten aufzukommen.

Wenn auch eine Voluptuarprüfung in Bezug auf das MV zwischen der Bw. und der GmbH aus den o.a. Gründen entbehrlich ist, erscheint die Klärung dieser Frage doch in Bezug auf das MV betreffend die vom Architekturbetrieb genutzten Räumlichkeiten erforderlich, um sicher zu stellen, dass die daraus erzielten negativen Ergebnisse nicht Resultat einer steuerlich unbeachtlichen Liebhabereibetätigung sind.

Aufgrund der gesetzlichen Vermutung des § 1 Abs. 2 Z.3 LVO ist bei Auftreten von Verlusten aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen grundsätzlich von einer Liebhabereibetätigung auszugehen. Dies gilt dann nicht, wenn die Art der Bewirtschaftung innerhalb eines absehbaren Zeitraumes von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, spätestens aber innerhalb von 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen, einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung nicht im Sinne des vorstehenden Satzes geändert wird (§ 2 Abs. 4 LVO). Unter Gesamtüberschuss ist der Gesamtbetrag der Einnahmenüberschüsse abzüglich des Gesamtbetrages der Verluste im o. a. "absehbaren Zeitraum" zu verstehen (§ 3 Abs. 2 LVO).

Ob die Bewirtschaftung eines Eigenheimes einen Gesamtüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraumes erwarten lässt, ist an Hand der objektiven Ertragsfähigkeit der Betätigung zu beurteilen. Dabei ist vorausschauend abzuschätzen, ob diese in der konkret geführten Art und Weise – also ohne wesentliche Änderungen – zu einem Gesamtüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraumes führen kann. Der VwGH lässt für die Einschätzung der Chance auf einen Gesamterfolg subsidiär auch eine Beurteilung an Hand des nach außen in Erscheinung tretenden Streben des Wirtschaftenden nach einem positiven Gesamtergebnis zu (VwGH 24.6.1999, 97/15/0082).

Eine Einschätzung, ob innerhalb eines absehbaren Zeitraumes ein Gesamterfolg erzielt werden kann, ist - sofern dies nicht in besonderen Einzelfällen bereits von vorne herein aussichtslos erscheint – generell erst nach Ablauf eines Beobachtungszeitraumes möglich. Bei der Vermietung von Eigenheimen sieht der VwGH im Allgemeinen einen Beobachtungszeitraum von 5 – 8 Jahren als angemessen an (z.B. VwGH 26.6.1990, 89/14/0295).

Im Zweifel ist an Hand einer konkreten und realistischen Prognoserechnung zu dokumentieren, dass innerhalb des absehbaren Zeitraumes ein Gesamtüberschuss erzielbar ist. Der Prognoserechnung sind einerseits die seit Betätigungsbeginn tatsächlich erzielten steuerlichen Ergebnisse und anderseits die nach den bisherigen Erfahrungen im übrigen absehbaren Zeitraum realistischer Weise noch zu erwartenden steuerlichen Ergebnisse zu Grunde zu legen. Bei der Vermietung von Eigenheimen sind dabei etwa die zu erwartende Mietzinshöhe einschließlich allenfalls vereinbarter Wertsicherungen, das Mietausfallswagnis, die Entwicklung der Fremdkapitalzinsen sowie der zukünftige Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwand abzuschätzen (vgl. Rauscher/Grübler, Die steuerliche Liebhaberei, S. 165 ff.).

Die Prognoserechnung enthält somit Aussagen über zukünftige Entwicklungen und beinhaltet damit einen Schätzungsanteil, dem gewisse Unsicherheiten immanent sind. Dies entspricht allerdings dem Wesen einer Schätzung und ist daher in Kauf zu nehmen.

Ergibt sich aus der Prognoserechnung ein Gesamtüberschuss innerhalb des absehbaren Zeitraumes, spricht dies für die Annahme einer Einkunftsquelle, im gegenteiligen Fall für das Vorliegen von Liebhaberei - in beiden Fällen ab Beginn der Bewirtschaftung. Die jeweilige Beurteilung gilt sowohl für die ertragsteuerliche Behandlung als auch – aufgrund der Bestimmung des § 6 LVO - für den Bereich der Umsatzsteuer.

Im anhängigen Fall wurde zum MV zwischen der Bw. und dem Architekturbetrieb zunächst eine Vorprüfung an Hand der o. a. Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen durchgeführt.

Da sich die faktische Umsetzung des MV zwischen der Bw. und ihrem Gatten augenscheinlich an jener Vereinbarung orientierte, die der mit 3. Jänner 1996 datierte Aktenvermerk (AV) festhält (allenfalls wurde der Aktenvermerk auch erst später in Hinblick auf die tatsächliche Umsetzung des MV erstellt), ist zum Inhalt des MV auf diesen AV zurückzugreifen.

Der Aktenvermerk vom 3. Jänner 1995 wurde nicht vergebührt. Ob dieser Aktenvermerk tatsächlich zum angegebenen Datum erstellt wurde, ist nicht überprüfbar, da das Schriftstück

zu diesem Zeitpunkt weder der Abgabenbehörde vorgelegt noch bei anderer Gelegenheit nachweislich darauf Bezug genommen wurde. Dem FA gegenüber waren bis zur BP im Sommer 1998 lediglich die entsprechenden Aufwendungen – ohne nähere Erläuterung - im Rahmen der Gewinnermittlungen des Gatten der Bw. unter den Betriebsausgaben bzw. bei der GmbH als Mieteinnahmen erklärt worden. Das hinter den Zahlen stehende MV war dabei für Außenstehende nicht in Erscheinung getreten.

Wenn auch durch die tatsächliche Verwendung der Räumlichkeiten im EG des EF erkennbar war, dass dieser Bereich dem Architekturbetrieb und nicht der Bw. zur Deckung ihres Wohnbedarfes diente, so war doch der Rechtstitel dieser unternehmerischen Nutzung in keiner Weise ersichtlich. Mit einer derartigen Vorgangsweise wurde dem Erfordernis, das Rechtsgeschäft hinreichend nach außen in Erscheinung zu bringen, zweifellos nicht entsprochen.

Das Fehlen eines schriftlichen Mietvertrages stellt die Anerkennung des MV auch unter dem Aspekt der Fremdüblichkeit in Frage. Dies umso mehr, da nicht erwiesen ist, dass zumindest der angeführte Aktenvermerk bei Abschluss der Vereinbarung erstellt wurde.

Zwar sind auch unter fremden Vertragspartnern mündliche Mietverträge durchaus anzutreffen, doch beziehen sich diese in der Regel auf den Wohnungsmarkt (z.B. Studentenunterkünfte). Im Geschäftsleben ist es unter Fremden dagegen keineswegs üblich, lediglich mündliche Bestandsvereinbarungen zu treffen. Ist den Vertragsparteien in diesem Bereich doch das Risiko fehlender Beweisvorsorge im Allgemeinen aus dem Unternehmensalltag bekannt und trachten sie daher, es tunlichst zu vermeiden.

Dem Aktenvermerk vom 3. Jänner 1995 zufolge wurde, wie ausgeführt, eine monatliche Nettomiete von 5.500,00 S + USt. für die Nutzung der Büroräumlichkeiten vereinbart. Weitere Entgeltsbestandteile sind nicht angeführt. Insbesondere war der Mieter demnach nicht zur gesonderten Tragung der (anteiligen) laufenden Betriebskosten verpflichtet. Tatsächlich finden sich dazu unter den Betriebsausgaben des Einzelunternehmens lediglich Strom- und Telefonkosten. Sämtliche Gebäudebetriebskosten (Grundsteuer, Wasser, Rauchfangkehrer, Kanal/Müll, Gebäudeversicherung) wurden von der Bw. getragen. Die Kosten für Heizöl wurden zur Gänze der GmbH, somit ebenfalls der Vermieterin angelastet.

Da die Vereinbarung einer Pauschalmiete unter Einrechnung der Betriebskosten dem Vermieter die Möglichkeit bietet, Letztere in eine Indexanpassung einzubeziehen, ist eine derartige Gestaltung unter fremden Vertragspartnern regelmäßig nur dort durchsetzbar, wo eine der Parteien mit dem Abschluss von Mietverträgen nicht vertraut ist. Üblich ist eine solche Vorgangsweise im Geschäftsleben unter Familienfremden nicht.

Nach dem Aktenvermerk vom 3. Jänner 1995 war eine Wertsicherung des Mietentgeltes vereinbart worden. Obwohl der entsprechende Grenzwert des Verbraucherpreisindex 1986 (VPI) bereits im Dezember 1999 überschritten wurde, unterblieb eine Wertanpassung der Miete. Erst ab Februar 2002 wurde ein höherer Mietzins bezahlt. Dass diese Anhebung mit dem neuerlichen Überschreiten des Indexgrenzwertes in diesem Monat im Zusammenhang stand, ist allerdings zu bezweifeln (s. unten). Die Erhöhung erfolgte jedenfalls nur für die Zukunft. Eine Nachverrechnung der Indexanpassung für die Vergangenheit ist nicht ersichtlich.

Die dargestellten Umstände führen insgesamt zu einem Ergebnis, das den Kriterien für die abgabenrechtliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nicht entspricht. Die nach den Unterlagen des Gatten unregelmäßige und teilweise gänzlich fehlende Entrichtung des Mietentgeltes (tw. nachschüssige Zahlungen, tw. erst gemeinsam mit der Miete für das Folgemonat, für insgesamt zehn Monate im Zeitraum 1/1998 – 8/2002 gänzliches Fehlen ohne erkennbare spätere Nachzahlung) ergänzen dieses Bild. Sie bestätigen überdies den Eindruck der FLD Steiermark im Berufungsverfahren der GmbH, dass an einer kostendeckenden Vermietung gar kein echtes Interesse bestand.

Auch das MV betreffend die Büroräumlichkeiten des Architekturbetriebes war deshalb schon mangels Erfüllung der Voraussetzungen für die Anerkennung eines Angehörigenrechtsgeschäftes nicht geeignet, steuerliche Berücksichtigung zu finden. Nach dem festgestellten Erscheinungsbild lag vielmehr eine familienhafte Nutzungsüberlassung vor, die aus steuerlichen Gründen in das äußere Erscheinungsbild eines MV gekleidet worden war. Eine ertragsorientierte Erwerbstätigkeit der Bw. ist für den UFS nicht erkennbar.

Mit einem Entgelt von monatlich 5.500,00 S wäre zudem aus der Vermietung des zur Gänze fremdfinanzierten Mietobjektes in absehbarer Zeit kein positives Gesamtergebnis erzielbar gewesen. Eine ergänzende Voluptuarprüfung bestätigt dies.

Zwar hat die Bw. die angeforderte Prognoserechnung nicht vorgelegt, und konnte auch auf Angaben in den Abgabenerklärungen nicht zurückgegriffen werden, da weder die Bw. noch ihr Gatte ab 1998 Abgabenerklärungen einreichten, doch lagen aus den Betriebsprüfungen zum anhängigen Verfahren sowie aus der Folgeprüfung des Architekturbetriebes Unterlagen vor, die eine Beurteilung des MV bis August 2002 ermöglichten. Der Voluptuarprüfung konnte daher ein Beobachtungszeitraum von sieben Jahren zu Grunde gelegt werden.

Zunächst ist daran zu erinnern, dass die Ehegatten im Juli 1995 (bzw. spätestens im Frühjahr 1996) von einer Monatsmiete von 11.000,00 S für das gesamte EF (EG + OG) ausgegangen waren. Die Miethöhe von 5.500,00 S für das EG korreliert augenscheinlich mit

diesem Wert. Eine Monatsmiete von 5.500,00 S, die exakt der Hälfte jenes Betrages, der nach der Mietvorvereinbarung vom Juli 1995 für die Nutzung des gesamten EF zu bezahlen war, entspricht, ist als klares Indiz für den wahren Parteienwillen zur Höhe des Mietentgeltes zu werten, aber auch dafür, dass dem Architekturbetrieb tatsächlich die gesamten, o. a. Büroräumlichkeiten im EG zur Nutzung überlassen waren.

In den Gewinnermittlungen des Architekturbetriebes wurde der Mietaufwand für die Büroräumlichkeiten im EG des EF ab 1995 berücksichtigt. Während 1995 eine betragsmäßige Trennung des Mietentgeltes zwischen den bis zum Umzug in das EF bzw. den danach bezahlten Beträgen nur näherungsweise durchführbar war, betrafen die Zahlungen ab 1996 ausschließlich das nunmehr zu prüfende MV. Demnach waren 1996 insgesamt 59.666,67 S bzw. 1997 60.500,00 S für Büromiete angefallen. Da die Gewinne nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt wurden, ist davon auszugehen, dass diesen Betriebsausgaben auch tatsächliche Zahlungen zu Grunde liegen, wenn auch bis zur BP im Jahr 1998 formell an die GmbH.

Den bei der Folgeprüfung des Architekturbetriebes vorgelegten Aufzeichnungen der laufenden Betriebseinnahmen und Ausgaben für den Zeitraum 1998 – August 2002 ist zu entnehmen, dass der Gatte für die Nutzung der Büroräumlichkeiten bis Dezember 2001 tatsächlich - wenn auch zum Teil nicht Monat für Monat - ein Betrag von 6.600,00 S (bestehend aus 5.500,00 S Nettomiete + 20% USt) entrichtet hat.

Im Jahr 2002 wurde nach den Unterlagen ein Monatsentgelt von 559,58 € (= 7.700,00 S) bezahlt, wovon auf die Nettomiete 479,64 € (entspricht 6.600,00 S) entfiel, während die Umsatzsteuer unverändert mit 79,94 € (umgerechnet 1.100,00 S) ausgewiesen ist. Dass dieser Zinsanhebung tatsächlich eine Indexanpassung (siehe oben) zu Grunde liegt und nicht nur ein durch die Umstellung auf die Eurowährung bedingter Rechen- bzw. Darstellungsfehler, erscheint fraglich.

Da die Mietenerhöhung der Indexsteigerung nur näherungsweise entspricht und überdies die USt weiterhin mit umgerechnet 1.100,00 S ausgewiesen ist, geht der UFS nicht von einer gewollte Indexanpassung der Miete aus, zumal andernfalls die USt ab diesem Zeitpunkt falsch berechnet wurde. Eine Richtigstellung auf den 20% Steuersatz hätte im Übrigen entsprechend niedrigere Nettoeinnahmen (und gleichzeitig höhere Umsatzsteuerschuldigkeiten) bei der Bw. zur Folge.

Die bis Dezember 2001 bezahlte Nettomiethöhe deckt sich jedenfalls mit dem Inhalt des Aktenvermerkes vom 3. Jänner 1995. Auch für das zweite Halbjahr 1995 ist deshalb von keinem höheren Mietentgelt auszugehen.

Aus den laufenden Aufzeichnungen der Einnahmen und Ausgaben des Architekturbetriebes ergeben sich für 1998 Nettoaufwendungen für Büromiete von insgesamt 54.000,00 S, für 1999 von 71.500,00 S, für 2000 von 60.500,00 S, für 2001 von 54.000,00 S sowie für Jänner bis August 2002 von 26.400,00 S.

Zwar wurde bei der Folgeprüfung letztlich für 1999 ein Betrag von 100.000,00 S bzw. für 2000 ein solcher von 114.000,00 S als Aufwand für Büromiete berücksichtigt, doch beruhte dies weder auf der Vorlage eines entsprechenden Mietvertrages noch lassen sich diese Werte aus den laufenden Einnahmen-/Ausgabenaufzeichnungen des Betriebes ableiten. Vielmehr liegt dieser Anerkennung eine Pauschalkürzung des bis dahin vom Unternehmen angesetzten Mietaufwandes zu Grunde. In den erstmals bei der BP vorgelegten Jahresgewinnermittlungen war, ohne erkennbaren Bezug zu den laufenden Ausgabenaufzeichnungen, ein noch wesentlich höherer Mietaufwand in Ansatz gebracht worden.

Nachdem sowohl die Bw. als auch ihr Gatte die steuerlichen Ergebnisse nach dem Zufluss-/Abflussprinzip ermitteln, sieht der UFS keine Veranlassung, Geldflüsse zu berücksichtigen, die den laufenden Geschäftsaufzeichnungen nicht zu entnehmen sind, zumal sich die bei der Folgeprüfung berücksichtigten Beträge rechnerisch nicht begründen lassen.

Zusammenfassend ist aus Sicht des UFS unter den dargestellten Umständen von einer Vermietung der Bw. an ihren Gatten zu den im AV vom 3. Jänner 1995 festgehaltenen Bedingungen ab Juli 1995 auszugehen. Ab diesem Zeitpunkt standen ihm die gesamten Büroräumlichkeiten im EG des EF (zwei Arbeitsräume, Archiv, WC) um eine Nettomonatsmiete von 5.500,00 S zum Betrieb seines Architekturbüros zur Verfügung.

Dieses MV ist nach wie vor aufrecht. Die Bw. ist einem entsprechenden Vorhalt des UFS für die Zeit nach der Löschung der GmbH im Firmenbuch nicht entgegengetreten. Nachdem das MV mit der GmbH, wie dargestellt, abgabenrechtlich von Beginn an nicht anerkannt wird, ist von dieser Zuordnung auch für die Zeit bis zur Firmenbuchlöschung der GmbH auszugehen.

Innerhalb des siebenjährigen Beobachtungszeitraumes (bis August 2002) wurden aus diesem MV nach den vorliegenden Unterlagen insgesamt Nettomieten in Höhe von rd. 420.000,00 S lukriert. Bei Fortdauer dieses MV sind bis zum Ablauf des 20jährigen Prognosezeitraumes weitere 841.500,00 S erzielbar. Unter Berücksichtigung der vereinbarten Indexanpassungen (lt. Aktenvermerk vom 3. Jänner 1995 wurde dbzgl. die Einrede der Verjährung ausgeschlossen) und der Annahme eines tatsächlich vollständigen Mieteneinganges errechnen sich Gesamtmieterlöse für die Bw. bis Mitte 2015 von ca. 1.330.000,00 S.

Diesen Einnahmen stehen insgesamt rd. 1.430.000,00 S an Werbungskosten gegenüber.

In der Summe enthalten sind jeweils 26,47% der Gebäudeabschreibung für 20 Jahre (Jahreswert lt. BP für 1996), der Gesamtfinanzierungskosten aus dem Darlehen vom Oktober 1994 (ohne Lebensversicherungskomponente) und der laufenden Betriebskosten inklusive Kosten der Beheizung jedoch ohne Strom (berechnet auf Basis der Werte für 1996). Für 1994-1996 wurden jeweils 26,47% der bei der BP als Werbungskosten dem Grunde nach anerkannten Aufwendungen im Rahmen der Vermietungstätigkeit berücksichtigt.

Der Anteil von 26,47% ergibt sich aus den vermieteten Büroräumlichkeiten ($81,76 \text{ m}^2 = 21,64\%$ der Gesamtnutzfläche) und - im Verhältnis der vermieteten zu den privat verwendeten Nutzflächen - den gemischt genutzten Gebäudeflächen (69 m^2).

Die Berechnung ist im Detail der Beilage 1 zu dieser Berufungsentscheidung zu entnehmen.

Obwohl in dieser Gegenüberstellung zwar die Einnahmen, entgegen den tatsächlichen Abläufen der Vergangenheit, ohne jeglichen Mietenausfall und unter Zugrundelegung der zwar vereinbarten, jedoch bis August 2002 nie eingeforderten Indexanpassung, angesetzt, anderseits aber bei den Betriebskosten (einschließlich des Heizaufwandes) keinerlei Preissteigerungen bis 2015 berücksichtigt wurden und jeglicher Reparaturaufwand für den gesamten Zeitraum außer Ansatz blieb, ergibt die durchgeführte Schätzung des voraussichtlichen Gesamtergebnisses einen Werbungskostenüberhang von ca. 100.000,00 S für den "absehbaren Zeitraum" i.S.d. § 2 Abs. 4 LVO. Dies entspricht einem Fehlbetrag von rd. 1,5 Jahresmieten.

Einer Anhebung der Mieten auf die in den angefochtenen Bescheiden vom FA anerkannte Höhe von 6.667,00 S monatlich steht der Umstand entgegen, dass zwischen den Vertragsparteien Entgelte in dieser Höhe nach den vorliegenden Unterlagen tatsächlich nie geflossen sind. Die Bw. hat auch lediglich für den Zeitraum 1997 – März 2000 im Rahmen ihrer UVA an das Ergebnis der BP angepasste Mieteinnahmen erklärt. Mit den laufenden Einnahmen-/Ausgabenaufzeichnungen des Architekturbetriebes decken sich diese allerdings nicht. Zudem würde selbst der Ansatz der in den UVA erklärten höheren Mieten am dargestellten Resultat nichts ändern.

Neben der fehlenden Fremdüblichkeit des MV zwischen der Bw. und ihrem Gatten hat somit auch die Voluptuarprüfung zum Ergebnis geführt hat, dass dieses MV die Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung nicht erfüllt. Vielmehr ist gemäß § 2 Abs. 4 LVO von Beginn an nicht vom Vorliegen einer Einkunftsquelle auszugehen. Die für den Verfahrenszeitraum geltend gemachten Werbungskostenüberschüsse konnten daher insgesamt keine Berücksichtigung finden.

Bei den EST-Veranlagungen der Bw. für die Jahre 1994 - 1996 waren deshalb die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zur Gänze auszuscheiden. Die angefallenen Kosten für die Steuerberatung (4.865,00 S im Jahr 1995) und die Fremdmittelaufwendungen waren allerdings als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Durch die Qualifizierung der Darlehenskosten als Sonderausgaben für Wohnraumschaffung wurde der in § 18 Abs. 3 EStG 1988 vorgesehene Höchstbetrag in den Streitjahren jeweils zur Gänze ausgeschöpft.

Nach § 2 Abs. 5 Z.2 UStG 1972 und § 2 Abs. 5 Z.2 UStG 1994 i.V.m. § 1 Abs. 2 und § 6 LVO sowie § 28 Abs. 5 Z.4 UStG 1994 (welcher die Weitergeltung der LVO im Bereich des UStG 1994 normiert) gilt eine so genannte "kleine Vermietung" (Vermietung von Eigentumswohnungen, Ein- oder Zweifamilienhäusern), die auf Dauer gesehen die Erzielung von Einnahmenüberschüssen nicht erwarten lässt, nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit und ist deshalb umsatzsteuerlich irrelevant. Entsprechend unterliegen die daraus erzielten Umsätze nicht der Umsatzbesteuerung (§ 2 Abs.1 UStG) bzw. kann für die damit im Zusammenhang stehenden Vorleistungen ein Vorsteuerabzug nicht in Anspruch genommen werden (§ 12 Abs.1 UStG).

Nachdem aufgrund des Verfahrensergebnisses weder das MV zwischen der Bw. und der GmbH noch jenes mit ihrem Gatten als Einzelunternehmer steuerliche Anerkennung finden, waren die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für 1994 – 1996 mangels jeglicher unternehmerischer Betätigung der Bw. aufzuheben.

Diesen umsatzsteuerrechtlichen Rechtsfolgen stehen aus Sicht des UFS auch gemeinschaftsrechtliche Bestimmungen nicht entgegen.

Die Frage allfälliger Konsequenzen gemäß dem EUGH-Erkenntnis vom 8. Mai 2003 in der Rs C-269/00 "Seeling" (Vorsteuerabzugsbefugnis bei gemischt genutzten Gebäuden infolge Zuordnung zum Unternehmensbereich auch für die privat genutzten Gebäudeteile) stellt sich schon deshalb nicht, weil die Bw. nach dem Verfahrensergebnis gar kein Unternehmen hatte, zu dem eine derartige Zuordnung erfolgen hätte können. In diesem Zusammenhang ist nochmals auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.11.2004, 2001/15/0028 zu verweisen, in welchem der GH zu einem vollständig nichtunternehmerisch genutzten EF festgestellt hat, dass die österreichischen Bestimmungen über den Ausschluss des Vorsteuerabzuges betreffend Aufwendungen für den Haushalt und die Lebensführung (§ 12 Abs. 2 Z.2 lit a UStG 1994 iVm § 20 Abs.1 und 2 lit.a EStG 1988) im Zeitpunkt des Beitrittes Österreichs zur europäischen Union am 1.1.1995 (= Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 in Österreich) in Form der gleich lautenden

Vorgängerbestimmung des § 12 Abs. 2 Z.2 lit a UStG 1972 bereits gegolten haben und Österreich daher nach Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-RL berechtigt war, diese Vorsteuerausschlussregelung beizubehalten.

Auch in Bezug auf die EG-Räumlichkeiten stehen die Normen des Gemeinschaftsrechtes den dargestellten umsatzsteuerlichen Konsequenzen nach Ansicht des UFS nicht entgegen.

Zwar hat der VwGH am 26. Mai 2004 im Rahmen der Verfahren 2000/14/0019 und 0021 gem. Art 234 EG-Vertrag ein Vorabentscheidungsersuchen an den EUGH gestellt, weil er Zweifel an der EU-Konformität verschiedener Regelungen des UStG, darunter die oben zitierte Bestimmungen des § 2 Abs.5 Z.2 USTG 1994 i.V.m. § 1 Abs. 2 und § 6 LVO, hatte. Das Verfahren wurde mittlerweile nach Klaglosstellung des Beschwerdeführers durch das Bundesministerium für Finanzen noch vor der Erledigung durch den EUGH beendet. Der Fragestellung im o. a. Vorabentscheidungsersuchen vom 26.5.2004, Zlen EU 2004/0002 und 0003 ist allerdings zu entnehmen, dass sich der VwGH zur Möglichkeit einer gemeinschaftsrechtskonformen Interpretation der genannten Bestimmungen zur "kleinen Vermietung" bekennt. Der GH geht dabei davon aus, dass die genannten Normen als Umsetzung des Art. 13 Teil B Buchstabe b der 6. MwST-RL zu verstehen sind, welche für die Besteuerung von Grundstücksvermietungen grundsätzlich eine unechte Steuerbefreiung (Umsatzsteuerfreiheit in Verbindung mit einem Vorsteuerausschluss) anordnet. Mit der Weitergeltung der LVO durch § 28 Abs. 5 Z.4 UStG 1994 sollte nach Ansicht des VwGH diesen Vorgaben der Richtlinie entsprochen werden (vgl. Zorn, SWK 19/2004, S. 640 ff.).

Der UFS schließt sich dieser Auslegung der Bestimmung des § 2 Abs. 5 Z.2 USTG 1994 i.V.m. § 1 Abs. 2 und § 6 LVO sowie § 28 Abs. 5 Z.4 UStG 1994 an.

Beilagen:

- Beilage 1: Gesamtertragsberechnung gemäß § 2 Abs. 4 LVO (2 Blätter)
- Beilage 2: Abgabenberechnung ESt 1994 – 1996 (3 Blätter)

Graz, 25. Mai 2005