



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des ZP und der LP, Wohnungseigentümergemeinschaft, vertreten durch Prüf- Treuhand GmbH & Co. OHG, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1090 Wien, Berggasse 16, vom 21. Juli 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Nathalie Kovacs, vom 20. März 2006 betreffend

1. Wiederaufnahme des Verfahrens und Umsatzsteuer 1999 – 2001 sowie Umsatzsteuer 2002;
 2. Wiederaufnahme des Verfahrens und Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) 1999 – 2001 sowie Feststellung von Einkünften (§ 188 BAO) 2002;
 3. Umsatzsteuer 2003 – 2005
- entschieden:

Die Berufung gegen die unter 1. und 2. angeführten Bescheide wird als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

Die unter 3. angeführten Bescheide werden endgültig erklärt und insoweit abgeändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerber (Bw) waren bis zum Verkauf einzelner Eigentumswohnungen je zur Hälfte Miteigentümer der gesamten streitgegenständlichen Liegenschaft, welche laut den abgegebenen Umsatzsteuererklärungen sowie Erklärungen der Einkünfte von

Personengemeinschaften (diese aktenkundig ab 1998) zur Gänze der Vermietung dienen sollte. Aus dieser Betätigung erklärten die Bw, nachdem sie am 25.10.1996 im Zuge der Umsatzsteuererklärung für 1995 Regelbesteuerung gemäß § 6 Abs 3 UStG 1994 beantragt hatten, Umsatzsteuerguthaben auf Grund von Vorsteuerüberhängen (ab 1998 – 2005) und Werbungskostenüberschüsse (ab 1998 – 2002).

Das Finanzamt erließ zunächst erklärungskonforme Bescheide über Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften (für 2001 ergingen sie gemäß § 200 Abs 1 BAO vorläufig) und schaltete nach Beantwortung eines Vorhaltes vom 27.12.2002 betreffend die für Jahre bis 2001 geltend gemachten Verluste (und Vorsteuern) die Außenprüfung ein. Eine daraufhin bei den Bw durchgeführte Prüfung der Aufzeichnungen ergab folgende Feststellungen (Bericht vom 6. März 2006 und Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 28.02.2006, AB-Nr. xxx/04):

Das Objekt, bestehend aus einem straßenseitigen Altbau (errichtet um 1900) und einem dahinter liegenden Neubau (errichtet in den 1970er Jahren) wies im Zeitpunkt der Besichtigung durch die Außenprüferin folgende Nutzungsverhältnisse und Wohnraumbesonderheiten auf:

Keller (Top 1A) Zustand: Nutzung	„bessere Abstellkammer“ privat
Garage, 3 Plätze Nutzung	alle privat
EG (Top 1)	verkauft (wann?)
1.OG (Top 2) Nutzung	privat
2.OG (Top 3+4)	
Top 3 Zustand Nutzung	renoviert Vermietungsabsicht?/Tochter
Top 4 Zustand Nutzung	„Luxusbad“ Vermietungsabsicht
Maisonette (Top 4+) DG Zustand Nutzung	Vollausbau, Terrasse Vermietungsabsicht/verkauft 2005
allgemeine Teile, Zustand	
	„exquisit“

Die Prüferin stellte weiters fest:

- Einnahmen aus der Vermietung waren lediglich für Top 3 in 1999 auslaufend zu verzeichnen (Altmieterin Frau B). Im Übrigen stellten die erklärten Einnahmen bloß buchhalterische Verrechnungen betreffend Tops 1A (Keller) und 2 (privat) bzw. 3 (Leerstehung) dar, so dass die Einnahmen und Umsätze entsprechend berichtigt (reduziert) wurden (Bericht, Tz 1 und

Schlussbesprechung, Punkt 1).

- Die geltend gemachten Aufwendungen wurden nur hinsichtlich der „in Vermietungsabsicht befindlichen“ Top 3 und des ausgebauten Dachgeschosses berücksichtigt:

Top 3, bis 7/2003: Leerstehungskosten 1999-2002;

DG, bis 3/2005: Fertigstellung 08/2002, AfA 1,5% im Zeitraum der Bereitstellung zur Vermietung (2002-2005).

Aufzugsneubau: anteilig für Top 3 + DG in Jahren der Vermietungsabsicht zu je einem 15tel. Allgemeine Teile des Hauses (Renovierung) ebenfalls anteilig (Top 3, DG) zu je einem 10tel.

Zu Top 3 wurde das mit Juli 2003 beginnende Mietverhältnis zwischen Hausinhabung (Bw) und Frau RP (Tochter der Bw) steuerrechtlich nicht anerkannt, da auf Grund des geringen Einkommens der Tochter ausschließlich Betriebskosten entrichtet wurden. Der verbuchte Hauptmietzins wurde nur buchhalterisch erfasst, ein Geldfluss erfolgte nicht. Auch eine Tilgungsvereinbarung konnte die Prüferin nicht feststellen. Die unter nahen Angehörigen geschlossene Vereinbarung halte einem Fremdvergleich nicht stand. Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit den Umbau- und Renovierungskosten (1998-2002) wurden hinsichtlich Top 3 gemäß § 12/11 UStG 1994 mit Dezember 2003 korrigiert.

Das ausgebauten Dachgeschoss wurde im März 2005 ohne USt- Option verkauft, „eine beabsichtigte Vermietung war zum gegebenen Zeitpunkt nicht möglich“. Die Prüferin korrigierte die mit dem DG- Ausbau in Zusammenhang stehenden Vorsteuern gemäß § 12/11 UStG mit Dezember 2005.

Binnen mehrfach verlängerter Frist erhoben die Bw Berufung gegen die auf den Prüferfeststellungen beruhenden Wiederaufnahme- und Sachbescheide.

Zur Begründung führten sie aus:

„Im Rahmen der BP wurde das mit Juli 2003 beginnende Mietverhältnis zwischen der Hausinhabung (Eltern) und RP (Tochter) steuerrechtlich nicht anerkannt. Die Vermietung der Wohnung an die Tochter ist ab diesem Zeitpunkt zu fremdüblichen Bedingungen zustande gekommen. Aufgrund des Zustandes und der Ausstattung der Wohnung kann diese fremd nicht besser vermietet werden.“

Die durchschnittliche Miete pro m² beträgt EUR 4,60. Die Miete, die von den Eltern an die Tochter verrechnet wurde, beträgt EUR 8,00. Der verbuchte Hauptmietzins, der buchhalterisch erfasst wurde, ist auch tatsächlich zugeflossen. Die der Tochter zustehende Familienbeihilfe und Unterstützung des Vaters ist für die Bezahlung der Miete verwendet; worden.

Für den im August 2002 fertig gestellten Dachgeschossausbau wurde in den Folgejahren intensiv ein Mieter gesucht. Da jedoch in diesem Zeitraum kein Mietvertrag zu einem angemessenen höheren Preis abgeschlossen werden konnte, wurde die Dachgeschosswohnung 2005 veräußert.

Laut BP wurden die Vorsteuern, die auf das Top 3 und 4 entfallen, mangels steuerrechtlicher Vermietung nach der Renovierung gem. § 12/11 zur Gänze berichtet.

Wir beantragen daher auf Grund der obigen Ausführungen, das Mietverhältnis zwischen den Hausinhabern und Frau RP anzuerkennen. Weiters beantragen wir die Berichtigung der Vorsteuern, die im Zusammenhang mit dem Dachgeschossausbau stehen in Höhe von 7/10tel und die gänzliche Berücksichtigung der Vorsteuern, die mit dem Top 3 (Mieterin RP) in Zusammenhang stehen.“

Eine den Bw vorgehaltene Stellungnahme der Prüferin lautete:

Mietverhältnis Top 3

Am 15.7.2003 sei zwischen der Hausinhabung (Eltern) und RP (Tochter, geb. 14.4.1969) ein unbefristeter Mietvertrag per 1.Juli 2003 über das Objekt, Top 3 (146,43 qm) um € 1.151,70 brutto monatlich vereinbart worden. Im Beiblatt zum Mietvertrag (Vordruck) verpflichtete sich die Mieterin u. a. den Mietzins termingerecht und tunlichst im Wege eines Einziehungsauftrages vorzunehmen. RP sei Alleinerzieherin und beziehe Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Nach zahlreichen Rücksprachen mit der Hausverwaltung stelle sich der Sachverhalt wie folgt dar: RP zahle monatlich die Betriebskosten brutto (€ 296,41) auf ein Hausverwalter-Bankkonto ein. Der Hauptmietzins werde ausschließlich buchhalterisch erfasst, es erfolge diesbezüglich keinerlei Geldfluss. Lediglich im Dezember 2005 sei eine Überweisung in voller Höhe des vorgeschriebenen Mietzinses von dem Bankkonto der Tochter auf ein Bankkonto der Hausverwaltung zu Demonstrationszwecken im Zuge der BP durchgeführt worden (somit doppelte Zahlung der Betriebskosten in diesem Monat).

Lt. Berufung werde die Mietforderung der Eltern durch Familienbeihilfe und Unterstützung des Vaters beglichen, d.h. die Eltern bezahlten die Mieteinnahmen "aus eigener Tasche".

Im Zuge der Umbauarbeiten sei auch Top 3 renoviert und mit einer Einbauküche ausgestattet worden. Dem Argument, dass aufgrund des Zustandes und der Ausstattung der Wohnung keine bessere Fremdvermietung möglich sei, könne nicht gefolgt werden; auch die mit der Hausverwaltung vorgenommene Besichtigung habe vom einwandfreien Zustand überzeugt.

Die Prüferin habe das Mietverhältnis auch der Höhe nach hinterfragt. Der Mietzins pro qm sei lt. Mietvertrag mit € 6,00 berechnet worden (Nettomiete € 878,58/146,43 qm). Internetrecherchen hätten zum Teil deutlich höhere Vergleichswerte im 19. Bezirk ergeben.

Seitens der Finanzverwaltung werde dieses Mietverhältnis - wie bereits in der Niederschrift vom 28.2.2006 ausgeführt - nicht anerkannt, da auszuschließen sei, dass Mietverträge zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen - d.h. dessen Zahlungsverpflichtung sich auf Betriebskosten reduziere - abgeschlossen und erfüllt würden.

Die Prüferin habe die geltend gemachten Aufwendungen entsprechend berichtet.

Dachgeschossausbau

Das Bauvorhaben habe mit dem GU- Auftrag am 22.10.2001 begonnen: DG-Ausbau, Wohnungssanierung und Aufzugseinbau; Generalunternehmer: Fa. I-Bau, Pauschalauftragssumme öS 6,6 Mio. zuzüglich 20% USt; Beginn der Arbeit: November 2001, geplante Bauzeit: 8 Monate. Bauabschluss: August 2002.

Zum Nachweis der Vermietungsabsicht der Top 4 (DG) seien beauftragte Immobilienvermittler namhaft gemacht worden: ab März 2003 sei X-Immobilien, ab August 2003 Y-Immobilien beauftragt gewesen, das DG zu vermieten.

Mit März 2005 sei Top 4 (DG) an die Ehegatten B zum vereinbarten Kaufpreis von € 425.000,00 (ohne Umsatzsteuer) veräußert worden.

Die Prüferin habe die geltend gemachten Aufwendungen entsprechend korrigiert.

Umsatzsteuer

Als Anwendungsbereich der Bestimmung des § 12 Abs. 11 UStG komme u. a. noch nicht in Verwendung genommenes Anlagevermögen in Betracht. Die Berichtigung sehe weder eine zeitliche Begrenzung noch eine Aliquotierung vor. Die Berichtigung sei für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist.

Mangels steuerrechtlich relevanter Vermietung an die Tochter (Top 3), bzw. Veräußerung an Endverbraucher (Top 4) vor in Verwendung Nehmen seien die geltend gemachten Vorsteuerbeträge (Investitionen) betreffend Top 3 mit Dezember 2003, und jene betreffend Top 4 mit Dezember 2005 gem. § 12 Abs. 11 UStG vollständig zu berichtigen gewesen.

Die Bw erstatteten dazu trotz mehrfach beantragter Fristverlängerung keine Gegenäußerung. Das Finanzamt legte daraufhin die Berufung dem UFS vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Umsatzsteuer 1999 – 2002 und Wiederaufnahme des Verfahrens 1999-2001

Gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens ... in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Ob Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, ist aus Sicht des jeweiligen wieder aufzunehmenden Verfahrens zu beurteilen.

Ausgehend von der erst im Prüfungsverlauf hervorgekommenen teilweisen Privatnutzung und daher bloß anteiligen Widmung des gesamten Hauses (Verwendungsabsicht) für unternehmerische Zwecke (dies mindestens ab 1998) hat die Außenprüferin für den Zeitraum 1999 - 2002 abziehbare Vorsteuern laut Anhang 2 zum BP- Bericht neu berechnet. Diese Beträge wurden im Einzelnen und insgesamt mit der steuerlichen Vertretung (auf Basis der Angaben der Hausverwaltung) akkordiert (Bl. 374 im Arbeitsbogen) und stehen mangels diesbezüglichen Vorbringens der Bw sachlich außer Streit. Die mit diesen Feststellungen begründete Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 erweist sich daher gesetzeskonform, die dagegen erhobene Berufung war abzuweisen. In materieller Hinsicht gilt nach dem oben Gesagten Gleiches für die Umsatzsteuer selbst. Die Bw haben, abgesehen von der erst ab 2003 strittig gewordenen „Vermietung“ von Top 3 an die Tochter, eine unternehmerische Nutzung der übrigen Tops (1a, 1 und 2 sowie Garagenplätze) nicht behauptet, so dass die anteilige Kürzung der Vorsteuern aus dem laufenden Betrieb und der Sanierung des Hauses geboten war. Auch hierzu wird in der Berufung kein Vorbringen erstattet.

Feststellung von Einkünften 1999 – 2002 und Wiederaufnahme des Verfahrens 1999 – 2001

Auf das vorhin Gesagte wird verwiesen. Wenngleich der UFS eine nach Beendigung des Bestandverhältnisses mit Mieterin B. (Top 3, bis 1999) bestehende Vermietungsabsicht (denkbar gemeint: Vermietung an Fremde oder an die eigene Tochter; dazu siehe weiter unten) nicht zu erkennen vermag, zumal weder ein Vermittlungsauftrag an Makler existierte noch Mietersuche durch die Bw selbst behauptet wurde (die Vermietung an die Tochter ist aus weiter unten dargestellten Gründen nicht anzuerkennen) und daher entsprechende Ermittlungen angezeigt gewesen wären, hat er auf solche Ermittlungen verzichtet. Dadurch dass infolge dieses Ermittlungsdefizits die bisher unbeanstandeten, auf Top 3 entfallenden 10tel- und 15tel- Beträge von Instandsetzungs- und Herstellungskosten im Zeitraum 2000, 2001 und 2002 weiterhin absetzbar bleiben, werden die Bw nicht unsachlich beschwert.

Umsatzsteuer 2003 – 2005

Die Bw wenden sich zunächst gegen die ohne Aliquotierung vorgenommenen Vorsteuerkürzungen in 2003 und 2004 gemäß § 12 Abs 11 UStG 1994. Sie begehren jeweils eine Aliquotierung gemäß § 12 Abs 10 zweiter bis vierter Unterabsatz. Dieses Begehr ist unberechtigt, weil die von der Vorsteuerberichtigung betroffenen Gebäudeteile vor ihrer „Vermietung“ ab Juli 2003 (Top 3: umgebaut und saniert) bzw. vor ihrer Veräußerung 2005 (DG: neu hergestellt) nicht in Verwendung genommen worden sind und daher kein Fall vorliegt, auf den § 12 Abs 10 UStG 1994 anzuwenden wäre.

Darüber hinaus wenden sich die Bw gegen die Kürzung der laufend angefallenen Vorsteuern der Jahre 2003, 2004 und 2005 in jenem Umfang, der den laufenden Aufwendungen entsprach, welche Top 3 direkt (innen) und indirekt (hinsichtlich der allgemeinen Teile des Hauses) betrafen. Auch diesem Begehr ist kein Erfolg beschieden: Wie der zur Begründung der vorläufigen Umsatzsteuerbescheide herangezogene Prüferbericht unter Verweis auf die Schlussbesprechung zutreffend ausführt, haben die Bw mit ihrer Tochter eine Mietvereinbarung geschlossen, deren näher dargestellte Durchführung nicht als fremdüblich angesehen werden kann und die nur aus dem persönlichen Naheverhältnis zwischen „Mieterin“ (Tochter) und „Vermietern“ (Eltern) erklärbar ist. Ein am Markt auftretender Vermieter würde keinem fremden Dritten ein Bestandobjekt unter Verzicht auf den vereinbarten monatlichen Bestandzins bzw. unter Verzicht auf die laufende Entrichtung desselben vermieten, sich mit der Bezahlung der Betriebskosten begnügen und eine nicht vereinbarte Stundung des Mietzinses bis zur pauschalen Nachzahlung an einem beliebigen späteren Termin in Kauf nehmen. Mit einem fremden Dritten würde außerdem ohne vorherigen Nachweis seiner Einkommenslage und Zahlungsfähigkeit sowie ohne Erlag einer marktüblichen Mietkaution kein Bestandvertrag abgeschlossen. Wenn die Bw vorbringen, ihre Mietzinsforderungen würden durch der Tochter zustehende Familienbeihilfenbeträge und Unterstützungen des (Kindes-)Vaters beglichen, so schaffen sie damit das Faktum eines gänzlich fehlenden Geldflusses hinsichtlich der Miete bis November 2005 nicht aus der Welt. Die pauschale Nachzahlung der gesamten offenen Mietzinse im Dezember 2005 ist als reaktives Handeln im aufbrechenden Steuerstreit zu sehen, bleibt für den gesamten Streitzeitraum als fremdunübliche Vorgangsweise außer Betracht und weckt für die Zukunft abermals starke Zweifel am Vorliegen eines ernst gemeinten entgeltlichen Mietverhältnisses. Verträge zwischen nahen Angehörigen sind wegen des – anders als im Rechts- und Wirtschaftsverkehr unter Fremden - regelmäßig fehlenden Interessengegensatzes hinsichtlich Inhalts **und tatsächlicher Durchführung** auf ihre Fremdvergleichbarkeit zu untersuchen. Der tatsächliche Geschehensablauf (Verzicht auf Kaution und laufende Mietenzahlung; marktunüblich moderater Bestandzins) widerlegt eindeutig das behauptete Vorliegen einer

fremdüblichen Bestandvereinbarung und erlaubt die Feststellung, dass zwischen Eltern und Tochter eine schlichte Gebrauchsüberlassung vereinbart wurde, an deren Bestehen sich im Streitzeitraum auch durch die aus dem aufbrechenden Steuerstreit erklärbare, beliebig erscheinende „Nachzahlung“ der ausständigen Miete (samt einer Doppelzahlung von Betriebskosten!) nichts Entscheidendes geändert hat.

Somit erweist sich auch die Kürzung der laufenden Vorsteuern um den auf Top 3 direkt und indirekt entfallenden Anteil als rechtens.

Da Ungewissheiten über das Bestehen und den Umfang der (Umsatzsteuer-) Abgabenpflicht nicht bestehen, waren die angefochtenen Bescheide mit Endgültigerklärung abzuändern.

Wien, am 30. April 2010