



GZ. RV/0906-W/09, RV/0907-W/09, RV/0908-W/09 und RV/0903-W/09

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der M.W., Adr., vertreten durch Dr. Walter Kristen Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsGmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1130 Wien, Lainzerstraße 35, vom 28. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 30. Oktober 2007 betreffend Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1999 bis 2004 sowie Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2004 entschieden:

Die Berufung betreffend die Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1999 bis 2004 und Einkommensteuer wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1999 bis 2004 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die berufungswerbende Hausgemeinschaft (Bw.) besteht aus den Miteigentümern Dr. W.S., W.A. und S.A., denen mit Schenkungsvertrag vom 22.12.1999 eine Liegenschaft mit einem Mietwohnhaus in Wn zu gleichen Anteilen unter Einräumung eines lebenslangen Fruchtgenussrechtes für die Mutter M.W. übergeben wurde.

Die Liegenschaft besteht aus insgesamt 6 Wohnungen und zwei Lagerräumlichkeiten, die mit Ausnahme der Wohnung Top 1 (Hausmeisterwohnung) und Top 2 (Fremdvermietung) an die Miteigentümer vermietet sind.

Im Jahre 2007 wurde eine über den Zeitraum 1999 bis 2004 umfassende abgabenrechtliche Prüfung (BP) durchgeführt, welche zu folgenden (die einzelnen Wohnungen betreffenden) Feststellungen führte.

◀Bis zum 22.12.1999 ist Frau W. Alleineigentümerin der Liegenschaft Adr.. Mit 22.12.1999 wird die Liegenschaft zu je einem Drittel ihren Kinder W.A. und W.S. und S.A. unter Einräumung eines lebenslangen Fruchtrechtes für M.W. geschenkt.

### **Wohnungsverhältnisse:**

**Top 1** Hauseigentümerwohnung im Hochparterre mit eigenem Eingang über ganzem Stock

**Top 2** C.S. Mietvertrag vom 22.9.1948 beginnend mit 1.10.1948 lt. Zuweisungsbescheid.

**Top 3** W.A. Mietvertrag vom 26.6.1995 beginnend mit 1.7.1995  
 $82\text{m}^2$  Miete 3.526,00 brutto + 516,60 Erhaltungsbeitrag bto + BK d.s. 43,00/m<sup>2</sup> brutto = 39,09 netto + 6,30m<sup>2</sup> Erhaltungsbeitrag brutto = netto 5,73 Bruttomiete + Erhaltungsbeitrag ergeben 4.042,60 = netto 3.675,09

**Top 4** M.Z. Mietvertrag vom 10.1.1994 beginnend mit 1.1.1994 freie Vereinbarung 71m<sup>2</sup>  
 Miete 3.053,00 brutto + 447,30 Erhaltungsbeitrag brutto + BK d.s. 43,00/m<sup>2</sup> brutto 39,09 netto + Erhaltungsbeitrag 6,30m<sup>2</sup> brutto = netto 5,73

**Top 5** S. = S.A. Mietvertrag vom 20.12.1993 ab 1.1.1994 56 m<sup>2</sup> Miete 2.408,00 brutto + 352,80 Erhaltungsbeitrag brutto + BK d.s. 43,00/m<sup>2</sup> bto = 39,09 nto Erhaltungsbeitrag 6,30 bto = 5,73 nto

**Top 6** Dr. W.S. Mietvertrag v. 24.10.1995 ab 1.11.1995, diese Wohnung befindet sich im ausgebauten Dachboden, der mit einem einer Förderung des Landes Wien nach den Bestimmungen des Wiener Wohnbauförderungs- und Wohnhaussanierungsgesetzes - WWFSG 1989 durch Gewährung eines nichtrückzahlbaren Betrages ausgebaut wurde. 81,72 m<sup>2</sup> Miete 3.514,00 bto + 514,00 Erhaltungsbeitrag brutto + BK d.s. 43,00/m<sup>2</sup> bto = 39,09 nto Erhaltungsbeitrag 6,30 bto = 5,73 nto

**Lagerräumlichkeiten** Mieter X-GmbH. Mietvertrag wurde keiner vorgelegt. Es wurde ein Schreiben der X datiert vom 1.9.1995 vorgelegt aus dem hervorgeht, dass sie ab 1.10.1995 das Lager I und II anmietet inkl. Zufahrtsweg und Lademöglichkeit. Auf das Mietverhältnis kommen die gesetzlichen Bestimmungen zur Anwendung. Der Mietzins ist wie bisher wertgesichert lt. Vereinbarung vom 21.9.1977.

Für darin dezidierte 58 m<sup>2</sup> wird ein monatlicher Betrag inklusive Betriebskosten von ATS 2.470,95 netto angegeben. Dieses Schreiben wurde von Frau W., als Geschäftsführerin der X, an Frau W. als Vermieterin gerichtet. Demzufolge wird als Mietpreis inklusive Betriebskosten 42,60 ATS/m<sup>2</sup> errechnet. Im Prüfungszeitraum liegt eine Rechnung und ein Schreiben über die Indexanpassung 2000 vor.

Die steuerliche Vertretung gibt an, dass auch Rechnungen und Schreiben über Indexanpassungen beispielhaft für die Jahre 1994 und 1995 vorliegen.

### **Veränderungen in bestehenden Objekten:**

Die Wohnungen **Top 5 und 6 wurden 2004 und 2005 umgebaut**. Laut Information von Herrn Dr. W.S. wurden die Umbaukosten von ihm und seiner Schwester selbst getragen. Laut

Einreichplan und Baubewilligung bei der zuständigen Baupolizei wurden nachstehende Änderungen vorgenommen:

Top 5	bisher:	56 m <sup>2</sup>	neu:	63,49 m <sup>2</sup>	Terrasse	75,81 m <sup>2</sup>
Top 6	bisher:	81,72 m <sup>2</sup>	neu:	112,02 m <sup>2</sup>	Terrasse	10,42 m <sup>2</sup>

Bis 1. Jahreshälfte 2006 wurden über die geänderten Verhältnisse keine Vereinbarungen getroffen, d.h. der ursprüngliche Mietvertrag zu den alten Verhältnissen wurde aufrecht gehalten. Zu diesem Zeitpunkt wurde noch das Ergebnis der Prüfung abgewartet.

Lt. Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 9.10.2007 wird festgehalten, dass die Miete der geänderten Nutzfläche angepasst wurde.

Zusammengefasst bedeutet dies, dass die Mieter und gleichzeitigen Eigentümer den Umbau und die Vergrößerung ihrer Wohnungen selbst finanzierten. Der Fruchtgenussberechtigte Frau M.W. für die vergrößerten Wohnungen Miete erhält.

**Top 4** Mieter seit 1.4.2002 W.A. Mietvertrag v. 4.4.2002 für 71 m<sup>2</sup> Miete 246,02 € bto + 35,93 € bto Erhaltungsbeitrag + BK d.s. 3,46 € /m<sup>2</sup> bto = 3,14 €/m<sup>2</sup> nto (43,20 ÖS)  
Erhaltungsbeitrag 0,50 €/m<sup>2</sup> bto = 0,45 €/m<sup>2</sup> nto (6,19 ÖS)

### **Verhältnis Mieter - Vermieter**

W.S.	<b>Sohn</b>
S.A.	<b>Tochter</b>
W.A.	<b>Sohn</b>
M.Z. Z.	<b>Neffe</b>
X Ges.m.b.H.	<b>Frau W. war bis Ende 2000 Gesellschaftergeschäftsführerin (zu 25% beteiligt) danach Geschäftsführerin.</b>
C.S.	fremd

### **Mietverträge:**

Von den Mietern \*S. und Dr. W.S. wurden vergebührte Mietverträge vorgelegt.

Von den Mietern W.A. (Top 3 und Top 4), A.S./S. und M.Z. wurden Mietverträge vorgelegt, deren Vergebührung nicht ersichtlich ist.

Die Vergebührung des Vertrages für Top 4 - Mieter W.A. v. 4.4.2002 erfolgte im Zuge des BP-Verfahrens mit Bescheid vom 3.4.2006 durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern.

Von der Mieterin X Ges.m.b.H. wurde kein Mietvertrag vorgelegt.

Ein Schreiben datiert vom 1.9.1995 der Euro wurde vorgelegt, aus dem die Anmietung des Lagers I und II ab 1.10.1995 zuzüglich Zufahrtsweg und Lademöglichkeit gemietet wird. Die in diesem Schreiben zitierte Vereinbarung datiert mit 21.9.1977 wurde nicht vorgelegt. Ein vergebührter Mietvertrag wurde nicht vorgelegt.

### **Mietrechtsgesetz:**

Das Haus unterliegt dem Vollanwendungsbereich des MRGs. D.h. u.a. bei der Mietzinsbildung ist bis 30.4.1994 der Kategoriemietzins und ab 1.4.1994 der Richtwertmietzins für Neuvermietungen anzuwenden. Dies bedeutet jedoch nicht, dass diese angegebenen Beträge die Obergrenze für vorzuschreibende Quadratmeterpreise darstellen, da sehr wohl der Einzelfall wie z.B. Lage, Grünlage, Lift, Stockwerkslage, Infrastrukturanbindung, usw. zu untersuchen und zu berücksichtigen ist.

Die steuerliche Vertretung wendet ein, dass Kategoriemietzinse Mietzinsobergrenzen (Maximalmieten) darstellen. Im Fall von Richtwertmietzinse ist der Mietzins durch Zu- und Abschläge unter Berücksichtigung des Zustandes der Wohnung zu ermitteln.

### **Bezahlung der vorgeschriebenen Mieten:**

Die Mieter W.A. (Top 3), S.A. (Top 5), Dr. W.S. (Top 6), C. \*S. (Top 2), X Ges.m.b.H. (Lager) und ab 4.4.2003 W.A. (Top 4) überweisen ihre Zahlungen auf das Konto der Bank Austria der Vermieterin. Bei Herrn M.Z. erfolgt die Mietenzahlung bar mit Hilfe einer Liste, auf der Fr. W. den Eingang vermerkt. Die Liste endet mit einer einzigen Zahlung 2002 über eine Einnahme

von 297,96 € am 4.2.2002, die weder einer Monatsmiete noch der Betriebskostennachzahlung entspricht, obwohl in der Überschussrechnung 2002 kein Mietentgang ersichtlich ist.

Die steuerliche Vertretung gibt dazu im Schreiben vom 9.10.2007 an, dass die Ausführungen ihrerseits nicht nachvollziehbar sind und dies den Unterlagen widerspreche. Der BP liegen für ihre getroffene Aussage entsprechende Kopien aus den ihr vorgelegten Unterlagen vor.

Bei der Mietenzahlung von Herrn W.A. für Top 4 für den Zeitraum 1.4.2002 bis 1.4.2003 ist die Bezahlungsart nicht feststellbar, da erst ab der Mietenzahlung für 4/03 Überweisungen auf dem Bankkonto ersichtlich sind. Für diesen Zeitraum werden in der Überschussrechnung die Einnahmen in voller Höhe erklärt.

Zu dieser Ausführung gibt die steuerliche Vertretung an, dass im Jahr 2002 die Mieten bar gezahlt wurden und im Jahr 2003 mittels Banküberweisung beglichen wurden.

## **Melderegisterauskünfte**

### **Mieter M.Z.**

Der Mieter M.Z. ist der Neffe von Frau W.. Laut Zentralmeldeauskunft war Herr Z. nie an dieser Adresse gemeldet. Es liegt dem Finanzamt ein Schreiben von Herrn Z. vom 18.3.1998 vor, in dem er angibt, dass er unter Aufgabe seines bisherigen Wohnsitzes in Adr.1 nach Adr.2 verlegt. Diese Angaben decken sich mit den Meldeamtsdaten.

### **Mieter W.A.**

Der Mieter W.A. ist laut Zentralmelderegister seit 16.12.1981 an der Adresse Adr.3 hauptgemeldet. Der Mietvertrag für Top 3 datiert vom 26.6.95 mit Vertragsbeginn 1.7.1995. Die steuerliche Vertretung führt dazu aus, dass Herr W.A. stets an der Adresse Adr.3\* gemeldet war. Es wird hingewiesen, dass aus dem Meldezettel ersichtlich ist, dass die Meldung aus dem Jahr 1981 die Änderung der Staatsbürgerschaft behandelt und keine Änderung der Anschrift, insbesondere nicht Top 3 betrifft.

### **Mieter S.A.**

Die Mieterin S.A. ist laut Zentralmelderegister seit 30.5.1997 bis 5.4.2001 *an der Adresse Adr. hauptgemeldet ab 5.4.2001 ist diese Adresse der Nebenwohnsitz.*

Die steuerliche Vertretung gibt dazu an, dass die Mieterin S.A. stets an der Adresse Adr.3\* gemeldet war. Die Meldung im Jahr 1997 beziehe sich auf die Namensänderung durch Heirat.

### **Mieter Dr. W.S.**

Der Mieter Dr. W.S. ist seit 9.1.1996 an der Adresse Adr.3 gemeldet.

## **Förderung nach dem WWFSG 1989**

Nach Rücksprache mit dem Amt der Wn. Landesregierung, Abt. 5 handelt es sich um eine Förderung des Wn. Wohnbaues oder Wohnsanierung, die zum Zwecke der Wohnraumschaffung oder Wohnsanierung für den Eigenbedarf oder nahe Angehörige eingerichtet wurde. Um anderen als diesen Zwecken mögliche Verwendungen hintan zuhalten, beinhaltet diese Förderung den Passus nachstehender Bedingungen, Beschränkungen und Auflagen:

*Die wesentlichen Punkte daraus:*

~ Eine Mietzinsoberbegrenzung von 43,00 ATS/m<sup>2</sup> zuzüglich eines Erhaltungs- und Verbesserungsarbeitenbeitrages von 6,30 ATS/m<sup>2</sup> Nutzfläche indexgesichert jeweils zum 1.1. eines Jahres in dem Maß, das sich aus dem Verhältnis des vom Österreichischen Statistischen Zentralamtes verlautbarten Verbraucherpreisindex 1986 oder des an seine Stelle tretenden Index für Juni des laufenden Jahres zum indexwert für Juni 1993 ergibt.

~ Verbücherung des Veräußerungsverbotes

~ Abschluss eines unbefristeten Mietvertrages

## **steuerrechtliche Würdigung:**

Die Vermietung an nahe Angehörige kann mit steuerlicher Wirksamkeit nur dann anerkannt werden, wenn die Bedingungen einem Fremdvergleich standhalten.

Werden Wohnungen (oder Geschäftsräumlichkeiten) an Kinder, andere Verwandte, Bekannte, Freunde, Lebenspartner und dgl. zu einem nicht fremdüblichen Mietzins vergeben, scheiden diese Wohnungen aus dem Verrechnungskreis der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus.

Ein Mietverhältnis - ungeachtet der zivilrechtlichen Behandlung - ist steuerrechtlich insbesondere dann nicht anzuerkennen, wenn eine Wohnung vom Vermieter an einem nahen Angehörigen bzw. an eine ihm sonst nahe stehende Person unentgeltlich oder zu einem unangemessenen niedrigen, nicht fremdüblichen Mietzins überlassen wird. Dabei ist insbesondere bei Neuvermietungen zu beachten, ob die gem. den gesetzlichen Bestimmungen mögliche Grundsätze der Mietzinsbildung eingehalten werden (freier Mietzins, angemessener Mietzins, Richtwertmietzins, Kategoriemietzins Anpassung bzw. Vorschreibung eines Erhaltungs- und Verbesserungsbeitrages, u.v.m.).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Mietvertrag zwischen nahen Angehörigen (dazu zählen auch Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern) nur unter den folgenden drei Voraussetzungen steuerlich anerkannt werden:

~ Der Vertrag muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (im Regelfall müsste ein schriftlicher Mietvertrag vorliegen).

~ Der Vertrag muss einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben.

~ Der Vertrag müsste auch zwischen Familienfremden zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden können.

Liegt eine der Voraussetzungen nicht vor, ist steuerlich keine Einkunftsquelle gegeben (auch nicht einem Objekt, das dem MRG unterliegt).

**Top 3:** Es liegt zwar ein schriftlicher Mietvertrag vor, der jedoch nicht verbucht wurde. Zum Vertragsabschlusszeitpunkt ist der Richtwertmietzins maßgeblich. Aus dem Vertragsinhalt geht nur hervor, dass es sich um einen Mietgegenstand mit 2 Zimmern, 2 Kabinetten, Küche, *Bad, WC, Vorzimmer insgesamt 82 m<sup>2</sup> handelt. Welcher Kategorie dies entspricht geht aus dem Vertrag nicht hervor.* Weiters beinhaltet er einen nicht konkreten Absatz nachstehenden Inhaltes: *"Das Mietobjektes ist in unsanierten Zustand. Der Mieter hat für das Ausmalen, Fliesenlegen, den Einbau einer Küche und von Sanitäranlagen aus Eigenem aufzukommen."* Im Normalfall ist es nicht Aufgabe eines Vermieters eine Wohnung vor Neuvermietung auszumalen, Fliesen zu legen und Küchen einzubauen. Die Qualität der Böden, ob Linoleum, Spannteppich, Schiffboden u.dgl. ist primär kein wesentliches Kriterium. Der Mieter ist auch nicht verpflichtet eine Einbauküche zur Verfügung zu stellen.

Nachdem Bad und WC angeführt waren, ist der spätere Satz Einbau von Sanitäranlagen aus Eigenem nicht begreiflich. Ob einem Mieter die vorhandenen Böden, Sanitäreinrichtungen, usw. gefallen oder nicht seinem Geschmack entsprechen, ist für die Mietzinshöhe objektiv unerheblich. Die Indexklausel wurde aus der Vorgabe des Amtes der Wiener Landesregierung übernommen. Die Zusammensetzung des Richtwertmietzinses (Basis/Zu- und Abschläge) ist nicht ersichtlich. Nachdem die Höhe des Mietzinses/m<sup>2</sup> der Vorgabe der MA 50 für die Top 6 ident ist, scheint dieser 1:1 übernommen worden zu sein.

Diese Wohnung wird nach Information telefonisch vom 13.9.2005 von Herrn Dr. W. durch eine Zentrale Warmwasseranlage (für Top 1 = Hauseigentümerwohnung, Top 3 und 4) gespeist.

Das jährliche Service dieser Anlage wird dem Mieter nicht in den Betriebskosten anteilig verrechnet.

Zusätzlich werden dem Sohn in den Betriebskosten keine Hausverwaltungsgebühren verrechnet (ersichtlich aus der Betriebskostenabrechnung).

Die Berechnung wie dieser Richtwertmietzins ermittelt wurde, wurde nicht vorgelegt.

In der Besprechung vom 19.6.2007 wurde eine Aufstellung betreffend der Investitionen die Wohnung von Herrn W.A. in einer Gesamtsumme von 440.746,76 ATS über Tischlerarbeiten Kasten ( rund 150.000,00 ATS), eine Küche inklusive Verfliesung (ca. 177.000,00 ATS), ein Kachelofenstudio ( iHv. 31.152,00 ATS), Badezimmerarbeiten samt Fliesen (rund 62.500,00 ATS), WC Fliesen (2.505,50 ATS) sowie diverse kleinere Beträge, vorgelegt.

Bezüglich des zentralen Warmwasseranlageanschlusses wurde in einem späteren Schreiben vom 26.7.2006 erklärt, dass diese nur von Top 3 und nicht auch von Top 4 genutzt wird.

In der Besprechung vom 19.6.2007 und auch im Schreiben vom 9.10.2007 wird vorgebracht, dass versehentlich die Top 3 anstelle der Top 4 mit dem zentralen Warmwasseranschluss genannt wurde.

Die steuerliche Vertretung möchte noch einwenden, dass wenige Monate vor Vertragsbeginn die Richtwertmietzinse in Kraft waren. Die Vermieterin bringt vor, dass die Wohnung zuvor im Rahmen einer Kriegszuteilung um den Friedenskronenzins vermietet und in keinem zeitgemäßen Zustand war. In den Vorjahren wurden keine Investitionen in der Wohnung vorgenommen. Bei der Mietzinsbildung wurde der Zustand der Wohnung berücksichtigt. Von der Vermieterin wird ferner vorgebracht, dass die Wohnung in Ermangelung einer Zentralheizung eine Kategorie B-Wohnung war.

Bezüglich der über die Betriebskosten an die nahen Angehörigen nicht verrechneten Hausverwaltungsgebühren kann wegen Geringfügigkeit keine Streichung, wie vermeintlich in der Besprechung vom 19.6.2007 angenommen wurde, erfolgen. Tatsache ist, dass diese nicht nahen Angehörigen über die Betriebskosten verrechnet wurden. Der einzigen fremden Mieterin jedoch schon. Laut Mietrechtsgesetz kann sehr wohl der Hauseigentümer, wenn er selbst die Hausverwaltung macht, die entsprechenden Gebühren über die Betriebskosten verrechnen.

**Top 4:** Ein schriftlicher Mietvertrag ist vorhanden, wurde jedoch nicht vergebührt. Zum Vertragsabschluss zum 10.1.1994 rückwirkender Beginn des Mietverhältnisses zum 1.1.1994 ist der Kategoriemietzins anzuwenden. Dem Vertragsinhalt geht nur hervor, dass es sich um eine Wohnung mit 2 Zimmern, 2 Kabinetten, Küche, Bad und WC mit 71 m<sup>2</sup> handelt. Eine Kategorie ist nicht angeführt. Der Absatz unsanierter Zustand etc. ist ident. Anmerkungen der Prüferin zu diesem Punkt sind ident mit den oben genannten Erläuterungen.

Die Indexklausel wurde aus der Vorgabe des Amtes der Wn. Landesregierung übernommen. Die Höhe des Kategoriezinses und der Erhaltungsbeitrag sind ident mit den Obergrenzenbeschränkungen der Abt 5.

Auch diese Wohnung wird mit Warmwasser aus einer Zentralanlage versorgt. Auch hier wird dem Mieter das Service nicht anteilig über die Betriebskosten verrechnet. Bezüglich des zentralen Warmwasseranlageanschlusses wurde in einem späteren Schreiben v. 26.7.2006 erklärt, dass diese nur von Top 3 und nicht auch von Top 4 genutzt wird.

In der Besprechung vom 19.6.2007 und auch im Schreiben vom 9.10.2007 wird vorgebracht, dass versehentlich die Top 3 anstelle der Top 4 mit dem zentralen Warmwasseranschluss genannt wurde.

Unverständlich ist auch, dass Herr Z. Mieter dieser Wohnung ist, jedoch zu keinem Zeitpunkt weder haupt- noch nebenwohnsitzgemeldet ist, er jedoch beim Umzug von Y nach Adr.2\* diesen unverzüglich angezeigt hat, ein Mietverhältnis vom 1.1.1994 bis 31.3.2002 jedoch nicht diese Sorgfalt ausgelöst hat. Zusätzlich werden die Mieten bar bezahlt, was unüblich bei Mietzahlungen ist, wie auch die Vorgangsweise der anderen Mieter mittels Überweisung zeigt. 2002 sind die Bareingänge lt. Erkl. nicht ident mit den Aufzeichnungen.

Die steuerliche Vertretung gibt dazu im Schreiben vom 9.10.2007 an, dass die Ausführungen ihrerseits nicht nachvollziehbar sind und dies den Unterlagen widerspreche. Der BP liegen für ihre getroffene Aussage entsprechende Kopien aus den ihr vorgelegten Unterlagen vor.

ab 4/02: Ein schriftlicher Mietvertrag ist vorhanden, wurde jedoch nicht vergebührt. Zum Vertragsabschluss 4.4.2002 rückwirkender Beginn des Mietverhältnisses zum 1.4.2002 ist der Richtwertmietzins anzusetzen. Der Unterschied in der Beschreibung des Mietobjektes besteht

nur noch mit der zusätzlichen Bemerkung, dass der Mieter für die Zusammenlegung mit Top 3 selbst aufzukommen hat.

Die Vergebühung des Vertrages für Top 4 - Mieter W.A. v. 4.4.2002 erfolgte im Zuge des BP-Verfahrens mit Bescheid vom 3.4.2006 durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern.

Als Mietzins wurde der zu diesem Zeitpunkt indexgesteigerte "alte" Mietzins von 39,09 ATS übernommen, ohne von dem zu diesem Zeitpunkt gültigen Richtwert für die Berechnung auszugehen.

Die Nichtverrechnung der anteiligen Servicekosten ist auch hier gegeben.

Zusätzlich werden in den Betriebskosten dem Neffen/Sohn keine Hausverwaltungsgebühren verrechnet (ersichtlich aus der Betriebskostenabrechnung).

Bezüglich der über die Betriebskosten an die nahen Angehörigen nicht verrechneten Hausverwaltungsgebühren kann wegen Geringfügigkeit keine Streichung, wie vermeintlich in der Besprechung vom 19.6.2007 angenommen wurde, erfolgen. Tatsache ist, dass diese nicht nahen Angehörigen über die Betriebskosten verrechnet wurden. Der einzigen fremden Mieterin jedoch schon, Laut Mietrechtsgesetz kann sehr wohl der Hauseigentümer, wenn er selbst die Hausverwaltung macht, die entsprechenden Gebühren über die Betriebskosten verrechnen. Die ursprüngliche Auskunft über die Wohnungen, die von der Zentralanlage gespeist werden, lautete Top 3 und 4 sowie die Hauseigentümerwohnung. In einem späteren Schreiben, wurde dies auf die Hauseigentümerwohnung und Top 3 begrenzt. In der Besprechung vom 19.6.2007 und auch im Schreiben vom 9.10.2007 wird vorgebracht, dass versehentlich die Top 3 anstelle der Top 4 mit dem zentralen Warmwasseranschluss genannt wurde.

Im Zeitraum 1.4.2002 - 30.3.2003 wurden keine Unterlagen für die Art der Mietenzahlung vorgelegt, obwohl für Top 3 Banküberweisungen bestanden.

Die steuerliche Vertretung gibt dazu im Schreiben vom 9.10.2007 an, dass die Ausführungen ihrerseits nicht nachvollziehbar sind und dies den Unterlagen widerspreche. Der BP liegen für ihre getroffene Aussage entsprechende Kopien aus den ihr vorgelegten Unterlagen vor. Der zum ursprünglichen Mietvertragsabschluss gültige Kategoriemietzins betrug für die Kategorie A ATS 29,58/m<sup>2</sup> zuzüglich eines Erhaltungsbeitrages von ATS 19,67/m<sup>2</sup>. Dies bedeutet eine Differenz von insgesamt 4,44 ATS/m<sup>2</sup> zum tatsächlichen Mietpreis.

Auf das Schreiben vom Rechtsanwalt Dr.P. wird von der steuerlichen Vertretung hingewiesen, der ausführt, dass beim Abschluss eines Mietvertrages über eine Wohnung am 1.1.1994, auf welche nicht die Regelung des § 16 (1) MRG zur Anwendung gekommen ist, der erzielbare Nettomietzins gem. § 16 (2) MRG für Wohnungen der Ausstattungskategorie A den Betrag von ATS 29,60 und der Ausstattungskategorie B den Betrag von ATS 22,20 betrug. § 45 MRG normiere für den Vermieter im Fall eines vor dem 1.3.1994 geschlossenen Hauptmietvertrages die Möglichkeit zur Anhebung des vereinbarten Hauptmietzinses für eine Wohnung der Ausstattungskategorie A auf € 1,75 und für eine Wohnung der Ausstattungskategorie B auf € 1,32; dies jeweils unter der Voraussetzung, dass sich der Mietgegenstand nicht in einem Gebäude befindet, für das eine Abbruchbewilligung oder ein Abbruchauftrag der Behörde vorliegt. Für den Fall, dass bei einem am 1.1.1994 abgeschlossenen Mietvertrag der Kategoriemietzins oder ein allfällig höherer Mietzins vereinbart wurde, steht dem Vermieter das Anhebungsrecht gem. § 45 MRG nicht zu.

**Top 5:** Es existiert ein schriftlicher Mietvertrag, der auch nicht vergebührt scheint. Zum Vertragsabschluss 20.12.1993 mit Mietbeginn 1.1.1994 ist der Kategoriezins anzuwenden. Aus dem Vertragsinhalt geht nur hervor, dass es sich um eine Wohnung bestehend aus einer *Wohnküche, Vorraum, Bad, WC und 2 Abstellräumen in der Größe von 56 m<sup>2</sup> handelt*. Die sonstige Beschreibung deckt sich mit der oben erwähnten. Die Kategorie ist nicht angegeben. Die Indexklausel wurde aus der Vorgabe des Amtes der Wn. Landesregierung übernommen. Die Höhe des Kategoriezinses und der Erhaltungsbeitrag sind ident mit den Obergrenzenbeschränkungen der Abt 5.

Indexklausel: " Die genannten Beträge vermindern oder erhöhen sich jeweils zum 1. Jänner in

dem Maß, das sich aus dem Verhältnis des vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlautbarten Verbraucherpreisindex 1986 oder des an Stelle tretenden Index für Juni des Abgelaufenen Jahres zum Indexwert für Juni 1993 ergibt.

Der zum ursprünglichen Mietvertragsabschluss gültige Kategoriemietzins betrug für die Kategorie A ATS 29,581m<sup>2</sup> zuzüglich eines Erhaltungsbeitrages von ATS 19,671m<sup>2</sup>. Dies bedeutet eine Differenz von insgesamt 4,44 ATS/m<sup>2</sup> zum tatsächlichen Mietpreis. Auf das Schreiben vom Rechtsanwalt Dr.P. wird von der steuerlichen Vertretung hingewiesen, der ausführt, dass beim Abschluss eines Mietvertrages über eine Wohnung am 1.1.1994, auf welche nicht die Regelung des § 16(1) MRG zur Anwendung gekommen ist, der erzielbare Nettomietzins gem. § 16(2) MRG für Wohnungen der Ausstattungskategorie A den Betrag von ATS 29,60 und der Ausstattungskategorie B den Betrag von ATS 22,20 betrug. § 45 MRG normiere für den Vermieter im Fall eines vor dem 1.3.1994 geschlossenen Hauptmietvertrages die Möglichkeit zur Anhebung des vereinbarten Hauptmietzinses für eine Wohnung der Ausstattungskategorie A auf € 1,75 und für eine Wohnung der Ausstattungskategorie B auf € 1,32; dies jeweils unter der Voraussetzung, dass sich der Mietgegenstand nicht in einem Gebäude befindet, für das eine Abbruchbewilligung oder ein Abbruchauftrag der Behörde vorliegt. Für den Fall, dass bei einem am 1.1.1994 abgeschlossenen Mietvertrag der Kategoriemietzins oder ein allfällig höherer Mietzins vereinbart wurde, steht dem Vermieter das Anhebungsrecht gem. § 45 MRG nicht zu.

Zusätzlich werden in den Betriebskosten der Tochter keine Hausverwaltungsgebühren verrechnet (ersichtlich aus der Betriebskostenabrechnung).

Bezüglich der über die Betriebskosten an die nahen Angehörigen nicht verrechneten Hausverwaltungsgebühren kann wegen Geringfügigkeit keine Streichung, wie vermeintlich in der Besprechung vom 19.6.2007 angenommen wurde, erfolgen. Tatsache ist, dass diese nicht nahen Angehörigen über die Betriebskosten verrechnet wurden. Der einzigen fremden Mieterin jedoch schon. Laut Mietrechtsgesetz kann sehr wohl der Hauseigentümer, wenn er selbst die Hausverwaltung macht, die entsprechenden Gebühren über die Betriebskosten verrechnen. In der Besprechung vom 19.6.2007 wurde eingebracht, dass es sich bei der gegenständlichen Wohnung um eine Wohnung der Kategorie B handelte. Es wurde ein Schreiben der Wiener Stadtwerke vom 17.12.1981 über eine Änderung des Versorgungsumfanges der Speicherheizung mit dem handschriftlichen Vermerk "Mansarde" lautend auf Frau M.W. sowie ein Foto auf der ein Nachtspeicherofen ersichtlich ist, nachgereicht. Eine Bestätigung von Herrn DI Z.A. vom 25.6.2007 wird vorgelegt, in der er bestätigt als planender und mit der örtlichen Bauaufsicht beauftragter Architekt seinerzeit (1994/1995) tätig gewesen sein und dass Frau S.A. im Herbst 1994 eine Gasetagenheizung in der Wohnung Top 5 installiert hat. Die ausführende Firma war das Unternehmen xX aus xx.Z.. Die Entsorgungsfirma yY xx.A. entsorgte den Altbestand. Der Überprüfungsbefund und Benützungsbewilligung angezeigt bei den Wn. Gaswerken vom 20.10.1994 lautend auf W. als Eigentümer/Besitzer/Benützer für die Top 5. Als Installationsfirma wird die Firma S-GmbH angeführt. Aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1994 sind diverse Schuttabfuhr und Entsorgungen der Firma yY und Installationsarbeiten Gas Heizung Wasser - Dachgeschoss der Firma xX angegeben.

Weiters wird ein Schreiben von Dr.P.A., Rechtsanwalt, Adr.4, betreffend der Mietzinsberechnung Erhaltungs- und Verbesserungsbeiträge datiert vom 22.6.2007 eingebracht. Darin werden die Kategoriemietzinse und Erhaltungsbeiträge der Wohnungen Kategorie B zum Zeitpunkt 93/94 erklärt. Dem kann die BP nicht widersprechen. Unschlüssig ist jedoch weiterhin warum die Mietzinshöhe, der Erhaltungsbeitrag und die Indexklausel ident aus den Förderungsbedingungen des Landes Wien wortgleich übernommen wurde.

**Top 6:** Dieser Mietvertrag ist vergebührt. Dieser musste der Abt 5 vorgelegt werden.

Wie in den Erläuterungen zur Förderung angeführt wurde, wird diese Förderung nur für den privaten Wohnungsbau in Anspruch genommen, da durch die restriktiven Maßnahmen durch die Mietzinshöhenbeschränkung die Attraktivität zum Vermieten an einem fremden Dritten nicht gegeben ist.

Laut Auskunft der Abt 5 stellen oben angeführte Kriterien die Förderung der privaten



Wohnraumschaffung bzw. Sanierung dar, damit keinerlei Interesse zur Einkunftserzielung mit Hilfe der Förderungen erfolge.

Desweiteren stellen die Höchstgrenzen Nettobeträge dar wie auch alle Mietpreise des MRGs Nettobeträge sind. Daher wurde nicht das zulässige Höchstausmaß im vorliegenden Fall auch nicht ausgeschöpft.

In der Besprechung vom 19.6.2007 wurde vorgebracht, dass als Hauptmietpreis die Bruttomiete zu verstehen ist, da keine näheren Erläuterungen in den Förderungsbestimmungen angegeben sind.

Vom steuerlichen Vertreter wurde hingewiesen (siehe Schreiben vom 9.10.2007 Pkt. 18), dass nach seiner Ansicht nach die Begriffsbestimmung des WWFSG (§2 Z 10 WWFSG) der Mietzins das zu zahlende Entgelt darstellt und Entgelt stets ein Betrag inklusive Umsatzsteuer ist. Nach seiner Ansicht sich die Mietzinsbildung nach § 63 WWFSG und nicht dem MRG richtet und in § 63 WWFSG die Umsatzsteuer nicht genannt wird und des Weiteren auch die Zusicherung über die Förderung nichts Abweichendes zu entnehmen ist. Selbst wenn es sich entgegen diesem Vorbringen um eine Nettogröße handle, habe es sich um einen Rechtsirrtum und nicht um eine steuerliche Begünstigung gehandelt, weil aus der gesamten Vertragsabwicklung ersichtlich sei, eine Vermietung wie unter Fremden beabsichtigt sei. In diesem Fall hätte in fremdüblicher Weise eine Irrtumsanfechtung zu erfolgen.

Tatsächlich handelt es sich bei den Begriff Hauptmietzins um einen Terminus technicus (lt. Rücksprache mit der MA 50) aus dem MRG § 15 Abs. 1 u. 2 der besagt, dass der vom Vermieter für die Überlassung eines Mietgegenstandes in Hauptmiete zu entrichtende Mietzins besteht aus:

1. dem Hauptmietzins
2. dem auf den Mietgegenstand entfallende anteiligen Betriebskosten und den mit der Liegenschaft zu entrichtenden allfälligen laufenden öffentlichen Abgaben,
3. dem angemessenen Entgelt für allfällige besondere Aufwendungen,
- 4, dem angemessenen Entgelt für mitvermietete Einrichtungsgegenstände oder sonstige Leistungen, die der Vermieter über die Überlassung des Mietgegenstandes hinaus erbringt.

Abs. 2 Der Vermieter ist ferner berechtigt, vom Mieter die Umsatzsteuer zu begehren, die vom Mietzins zu entrichten ist. Begehrt der Vermieter die Zahlung der Umsatzsteuer, so muss er aber seinerseits alle Aufwendungen, die er den Mieter auf- oder verrechnet, um die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge entlasten.

Demzufolge handelt es sich wie oben dargelegt beim Hauptmietzins um eine Nettogröße und die Schlussfolgerung, dass die vom Land Wien vorgeschriebene Höchstgrenze wurde nicht angesetzt.

Zusätzlich werden in den Betriebskosten dem Sohn keine Hausverwaltungsgebühren verrechnet (ersichtlich aus der Betriebskostenabrechnung).

Eine Expertise vom Institut-X, Wn über gewerbliche Bauträger im geförderten Mietwohnbau in Wien aus Mai 2006, die im Auftrag der Wirtschaftskammer Wn Fachgruppe der Immobilien- und Vermögenstreuhänder gegeben wurde, wurde vorgelegt, sowie Kopien von Prospekten "Gemeinsam in die Zukunft Lebensraum Adr.5", wo als Bauträger die Firmen xxX, yyY und zzZ angeführt sind.

Ergänzung lt. Steuerberatung: und S.AG angeführt sind. Aus diesen Unterlagen ist die Inanspruchnahme von Förderungen, die eine Förderung, die eine Mietzinsbildung wie im gegenständlichen Fall vorsehen, ersichtlich.

Aus all diesen Prospekten kann jedoch die Prüfung nicht die steuerliche Würdigung mangels Unkenntnis der entsprechenden Sachverhalte abgeben.

Dessen ungeachtet wären die Kosten des Dachbodenausbaues auf die Restnutzungsdauer zu verteilen gewesen, und nicht auf 10 Jahre abzuschreiben.

**Lager:** Es wurde kein Mietvertrag vorgelegt. Ein formloses Schreiben wurde vorgelegt.

Daraus ist der Vertragsbeginn mit 1.9.1995 ersichtlich sowie die Mietfläche von 58 m<sup>2</sup> (zu 42,60 ATS/m<sup>2</sup> inkl. BK). Laut Mietrechtsgesetz unterliegen Geschäftsräumlichkeiten in diesem

Haus dem MRG. Bei der Mietzinsbildung ist der angemessene Mietzins anzusetzen. Eine Betriebskostenabrechnung wird für die X-GmbH nicht durchgeführt. Dies ist jedoch für einen dem MRG unterliegendem Haus verpflichtend. Am 19.6.2007 wurde der Prüferin vorgehalten, wie sie zum Rückschluss einer zu niedrigen Lagermiete kommt.

Dem wird nun entgegengehalten, dass unter Auswertung der Mietpreise für Geschäftslokale 1989 (Wirtschaftskammer Immobilienreuhänder) für Wn in einer guten Lage durchschnittlich 135,50 ATS erzielte und unter der Annahme, dass für Lagerräumlichkeiten die Hälfte dieses erzielbaren m<sup>2</sup>-Preises für 1995 erzielbar gewesen wäre, kann von einem nicht adäquaten Mietpreis ausgegangen werden.

Vom steuerlichen Vertreter wird hingewiesen (Schreiben vom 9.10.2007 Pkt. 18) dass aus den vorgelegten Unterlagen ersichtlich ist, dass der Mietvertrag aus dem Jahr 1977 stammt, sodass die erwähnte Auswertung mit Stand 1989 nicht einschlägig ist. Ferner seien Lager Räume eines Handelsunternehmens, die noch dazu in einem Keller mit hoher Feuchtigkeit gelegen sind, mit Geschäftslokalen in keiner Weise vergleichbar. Die BP möchte dazu noch anmerken, dass die Lagerräumlichkeiten ihr nicht gezeigt wurden und es sich bei dem Keller des Hauses um Souterrainkeller handelt. Das Schreiben vom 1.9.1995 verweist auf eine Wertsicherungsklausel lt. Vereinbarung vom 21.9.1977. Diese Vereinbarung wurde bis dato nicht vorgelegt.

In den Betriebskosten werden nur der Mieterin \*S. Verwaltungskosten verrechnet.

Bezüglich der über die Betriebskosten an die nahen Angehörigen nicht verrechneten Hausverwaltungsgebühren kann wegen Geringfügigkeit keine Streichung, wie vermeintlich in der Besprechung vom 19.6.2007 angenommen wurde, erfolgen. Tatsache ist, dass diese nicht nahen Angehörigen über die Betriebskosten verrechnet wurden. Der einzigen fremden Mieterin jedoch schon. Laut Mietrechtsgesetz kann sehr wohl der Hauseigentümer, wenn er selbst die Hausverwaltung macht, die entsprechenden Gebühren über die Betriebskosten verrechnen.

Die Indexklausel scheint nicht regelmäßig bei den nahe stehenden Personen angesetzt zu werden. VPI 1986 = 100, VPI 02/99 beträgt 134,2 und 01/02 142,6. Erstmalig seit dem Mietbeginn bei den Mietverträgen von den nahen Angehörigen wurde 2000 die Indexklausel zur Anwendung gebracht. Laut Schreiben vom 9.10.2007 erfolgten weitere Indexanpassungen im April 2002 und im April 2005.

Die vom Verwaltungsgerichtshof judizierten Kriterien (VwGH 30.6.1994, 92/15/0221; 19.5.1993, 91/13/0045) haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen immer dann zur Anwendung, wenn berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (VwGH 22.6.1993, 93/14/0067). Werden Verträge zwischen nahen Angehörigen geschlossen, sind diese im Speziellen darauf zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht.

Entspricht die Vertragsgestaltung nicht, so sind die mit der Nutzung in Zusammenhang stehenden Aufwendungen als nicht abzugsfähige Aufwendungen der privaten Lebensführung gem. § 20 Abs. 1 EStG 1988 anzusehen.

Auf Grund der Ausführungen kommt die BP zu dem Schluss, dass in allen diesen Mietverträgen (Top 3, 4, 5, 6 und Lager) mindestens eine Vorraussetzung für die steuerliche Anerkennung als Einkunftsquelle fehlt.

### **Steuerliche Auswirkung:**

Nur die Vermietung der Wohnung Top 2 ist derzeit steuerlich anzuerkennen. Nicht direkt zuordenbare Kosten sind prozentuell nach dem Betriebskostenschlüssel als Werbungskosten anzusetzen. Direkt mit der Wohnung 2 verbundene Ausgaben sind zu 100% als Werbungskosten abzugsfähig.

Die Umsatzsteuer wird Kraft Rechnungslegung für die Rechnungen an die X-GmbH

geschuldet.

Die Vorsteuer aus den laufenden Jahren ist entsprechend zu kürzen.

## Umsatzsteuer

### ***Tz. 1.: Umsätze***

Wie in der steuerlichen Auswirkung dargelegt sind die Umsätze der Wohnung \*S. (Top 2) und die Umsätze der Rechnungen an die X-GmbH (Umsätze kraft Rechnungslegung) anzusetzen. Die Umsätze aus der Vermietung Wohnung \*S. sind mit 10% der Umsatzsteuer zu unterziehen.

Die Umsätze aus der Vermietung Lager X-GmbH sind mit 20% der Umsatzsteuer zu unterziehen.

	1999	2000	2001	2002	2003
Top 2	46.586,73	51.944,04	51.795,78	3.756,48	3.774,00
Lager	29.651,40	31.112,75	31.245,60	2.360,10	2.389,80
Summe der Umsätze	76.238,13	83.056,79	83.041,38	6.116,58	6.163,80

	2004
Adr.3**.	
Top 2	3.488,40
Lager	2.389,80
F.Gasse.	
Basis USt 10%	730,20
Basis USt 20%	150,36
Summe der Umsätze	6.758,76

	1999	2000	2001	2002	2003
Umsätze 10%	46.586,73	51.944,04	51.795,78	3.756,48	3.774,00
Umsätze 20%	29.651,40	31.112,75	31.245,60	2.360,10	2.389,80
Umsatzsteuer 10%	4.658,67	5.194,40	5.179,58	375,65	377,40
Umsatzsteuer 20%	5.930,28	6.222,55	6.249,12	472,02	477,96
Umsatzsteuer	10.588,95	11.416,95	11.428,70	847,67	855,36

	2004
Umsätze 10%	4.218,60
Umsätze 20%	2.540,16
Umsatzsteuer 10%	421,86
Umsatzsteuer 20%	508,03
Umsatzsteuer	929,89

### ***Tz. 2.: Vorsteuer***

Vorsteuer aus Werbungskosten, die die Wohnung \*S. betreffen, sind zu 100% abziehbar.

Vorsteuern aus allgemeinen Werbungskosten sind im Ausmaß von 20,3% geltend zu machen (siehe Beilage).

### ***Tz. 3.: Vermietung und Verpachtung***

Die Überschussermittlung bei der Vermietung und Verpachtung wird entsprechend geändert, d.h. Werbungskosten, die der Wohnung \*S. direkt zuordenbar sind werden zur Gänze anerkannt. Allgemeine Werbungskosten werden im Ausmaß von 20,3% (lt.

Betriebskostenschlüssel) abgezogen. Werbungskosten, die andere Tops betreffen sind nicht zu berücksichtigen (siehe Beilage).

## Prüfungsabschluss

### Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO

Hinsichtlich nachstehend angeführter Abgabenarten und Zeiträume wurden Feststellungen getroffen, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO erforderlich machen: (\*Sachverhaltsdarstellung und steuerliche Würdigung)

Abgabenart	Zeitraum	Feststellung
Umsatzsteuer	1999 – 2003, 1. Quartal	1-2*
Einkommensteuer	1999 – 2003, 1. Quartal	3*

Die Wiederaufnahme erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.>

In der fristgerechten Berufung wurde wie folgt eingewendet:

#### „1. Wiederaufnahmebescheide

Die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen erfordert gemäß § 303 Abs. 4 BAO insbesondere, dass Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen. Maßgebend ist dabei, ob der Abgabenbehörde in den wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wieder aufgenommen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Nach der Begründung der Wiederaufnahmebescheide erfolgt diese aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfbericht zu entnehmen sind. Dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 30.10.2007 lässt sich an keiner Stelle entnehmen, welche konkreten Umstände im Einzelnen und in dem jeweiligen Jahr neu hervorgekommen sind. Insbesondere entsprechen die Angaben auf Seite 3 des Berichtes über die Außenprüfung in keiner Weise dem gesetzlichen Erfordernis.

Somit sind sämtliche Wiederaufnahmebescheide rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften (vgl. VwGH 26.4.2007, 2002/14/0075).

#### 2. Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide

2.1. Aus § 93 Abs. 3 lit a BAO ergibt sich, dass sämtliche berufungsgegenständlichen Bescheide eine Begründung zu enthalten haben.

Die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide (nicht die Wiederaufnahmebescheide) beinhalten jedoch keine Begründung.

Somit erfüllen die Bescheide nicht die grundlegenden Voraussetzungen für Abgabenbescheide und behindern unsere Klientin an der zielgerichteten Verfolgung ihrer Rechte. Somit sind die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide rechtswidrig infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

2.2. Der Bericht über die Außenprüfung, auf denen die Sachbescheide offensichtlich basieren, beinhaltet zur Begründung Folgendes: „Aufgrund der Ausführungen kommt die BP zu dem Schluss, dass in allen diesen Mietverträgen (Top 3, 4, 5, 6 und Lager) mindestens eine Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung als Einkunftsquelle fehlt.“

Eine detaillierte Begründung, warum dies bezogen auf das jeweilige Objekt und bezogen auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum der Fall sein soll, beinhaltet der Abgabenbescheid nicht,

so dass auch für den Fall, dass der Bericht über die Außenprüfung als Begründung dienen soll, Verfahrensvorschriften verletzt werden.

2.3. Die Ausführungen im Bericht über die Außenprüfung unter der Überschrift „steuerrechtliche Würdigung“ beinhalten - wie auch die vorhergehenden Seiten - Fragen der Sachverhaltsermittlung. Darin zeigt sich, dass im Rahmen der Außenprüfung grundlegende Vorschriften des Abgabenverfahrens und zwar die exakte Trennung in Sachverhaltsermittlung einerseits und in Beweiswürdigung andererseits in unzulässiger Weise missachtet wurden.

Diese unstrukturierte Vermischung von Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung sowie der Umstand, dass die steuerrechtliche Würdigung Vermutungen beinhaltet und unterlassene Beweisaufnahmen dokumentiert, bezeugen, dass im gegenständlichen Fall eine vorweggenommene und damit unzulässige Beweiswürdigung stattgefunden hat. Somit kann diese Beweiswürdigung nicht Grundlage von Abgabenbescheiden sein.

2.4. § 167 BAO regelt den Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Freie Beweiswürdigung hat insbesondere nachvollziehbar zu erfolgen.

Durch die lapidare Begründung im Bericht über die Außenprüfung, die in keiner Weise auf die Umstände der einzelnen Einheiten in den einzelnen Veranlagungszeiträumen eingeht, hat die Außenprüfung die Grenzen der freien Beweiswürdigung weit überschritten. Der Versuch, ein von der Außenprüfung offenbar gewünschtes Ergebnis durch eine freie Beweiswürdigung als unnachprüfbar zu gestalten, ist im gegenständlichen Fall als gescheitert zu beurteilen.

Mangels einer schlüssigen und nachvollziehbaren Begründung aller entscheidungsrelevanten Umstände entspricht die vorgenommene freie Beweiswürdigung nicht den gesetzlichen Vorgaben und verletzt die Bescheide Verfahrensvorschriften.

2.5. Die Außenprüfung bezieht sich in ihrem Bericht auf die Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen. Diese sind nach ständiger Judikatur anzuerkennen, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die Kriterien, die von der Judikatur aufgestellt wurden, besagen nicht, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen grundsätzlich nicht anzuerkennen sind. Sie berechtigen nicht, Kriterien anzulegen, die bewirken würden, dass selbst Mietverträge mit Dritten nicht anerkannt werden. Die Anwendung der Angehörigenjudikatur darf somit insbesondere nicht zur Anwendung strengerer Grundsätze als unter Fremden führen und auch kein Verhalten unterstellen, das auch im Verhältnis zu dritten Personen als üblich zu beurteilen ist.

Wie nachfolgend aufgezeigt wird, ist dies im gegenständlichen Fall im Rahmen der Außenprüfung erfolgt. Eine Würdigung zu berücksichtigender Umstände des Einzelfalles ist gänzlich unterblieben.

2.6. Da weder den Abgabenbescheiden noch dem Bericht über die Außenprüfung entnommen werden kann, aus welchen Erwägungen die Außenprüfung im Einzelnen zum Ergebnis gelangt, dass die einzelnen Mietverträge nicht als Einkunftsquelle anzuerkennen sind, ist eine detaillierte Entgegnung darauf nur schwer möglich. Dass dadurch Verfahrensvorschriften verletzt wurden, wurde bereits festgehalten. Allgemein kann jedoch Folgendes festgehalten werden:

Bei dem Haus handelt es sich um ein Miethaus mit getrennten Mieteinheiten. Einzelne der gegenständlichen Wohnungen waren (zumindest) seit Ende des 2. Weltkrieges vermietet.

Für die Objekte Top 3-6 liegen schriftliche Mietverträge vor, die in ihrer Gesamtheit von der Außenprüfung nicht als fremdunüblich beurteilt wurden. Hinsichtlich des Objekts Lager Euro

konnte kein Mietvertrag vorgelegt werden, aufgrund der Korrespondenz steht der Inhalt dieses Mietvertrages jedoch eindeutig fest.

Die Entrichtung des Mietzinses erfolgte für die Objekte Top 3, 5 und 6 sowie Lager ausschließlich, für das Objekt Top 4 überwiegend durch Bankzahlungen. Betriebskosten wurden mit Ausnahme des Objektes Lager X, bei dem eine Inklusivmiete vereinbart ist, weiterverrechnet, abgerechnet und Differenzen bezahlt bzw. erstattet. Weiters wurden im Prüfungszeitraum Indexsteigerungen vorgenommen.

Bei Vorliegen eines solchen Sachverhaltes werden massive Verstöße gegen den Grundsatz der Fremdüblichkeit vorliegen müssen, um die Vermietung nicht anerkennen zu können. Die gesamte Ermittlungstätigkeit im Rahmen der Außenprüfung erfolgte jedoch unter der Prämisse, dass die Vermietung an nahe Angehörige definitionsgemäß fremdunüblich zu sein hat. Die vor diesem Hintergrund vorgenommene Ermittlungstätigkeit hat entsprechende Verstöße jedoch nicht festgestellt, sodass die Vermietungstätigkeit anzuerkennen ist.

2.7. Diesen unter Punkt 2.6. getroffenen Feststellungen zu den an nahe Angehörige vermieteten Einheiten entgegnet die Behörde bezogen auf die Top 3-6 lediglich, dass im Rahmen der vorgenommenen Betriebskostenabrechnungen den nahen Angehörigen keine Hausverwaltungskosten verrechnet wurden.

Wenn dies nach Ansicht der Außenprüfung bewirken soll, dass die Mietverhältnisse in ihrer Gesamtheit als fremdunüblich zu beurteilen sind, kann dies bestenfalls nur als zynisch beurteilt werden. Schließlich wurde der gesamte Fremdaufwand weiterverrechnet, die Weiterverrechnung der Hausverwaltungskosten ist betragsmäßig vollkommen untergeordnet und es lässt sich die Nichtverrechnung damit begründen, dass von nahen Angehörigen Leistungen erbracht werden, die von Fremdmietern nicht erbracht werden, wie beispielsweise der Austausch von Lampen im Stiegenhaus, Schneeräumung, etc. Es handelt sich somit um Umstände, die sich einer Fremdüblichkeitsdiskussion gänzlich entziehen. Eine Erörterung solcher Fragen liegt unseres Erachtens weit unter dem Niveau für Berufungsverfahren. Dies war auch der Gegenstand der Besprechung vom 19.6.2007.

Die Vorgangsweise, dass nur der Fremdaufwand weiterverrechnet wird, kann somit nicht als fremdunüblich beurteilt werden, ist aber überdies unwesentlich und daher auch nicht entscheidungsrelevant.

2.8. Bezogen auf die einzelnen Einheiten ist zum Lager Euro Folgendes festzuhalten: Aus der vorgelegten Dokumentation ergibt sich unzweifelhaft, dass zumindest seit dem Jahr 1977 ein Mietvertrag besteht. Wie aus den Mietzinsvorschreibungen ersichtlich ist, handelt es sich um eine Miete inklusive Betriebskosten, was bei der Vermietung von Geschäftsräumlichkeiten jedenfalls nicht als fremdunüblich zu beurteilen ist, sondern häufig in der Praxis vorkommt. Dass eine Mietpreisliste für Geschäftslokale aus dem Jahr 1999 für die Beurteilung der Angemessenheit des Mietzinses für Lagerräumlichkeiten im Keller eines Hauses nicht herangezogen werden kann, bedarf keiner weiteren Ausführungen.

Wenn die Außenprüfung schließlich anmerkt, dass die Lagerräumlichkeiten ihr nicht gezeigt wurden, verkennt sie grundlegende Prinzipien des Abgabenverfahrens und zwar insbesondere die Verpflichtung zur amtswegigen Erforschung des abgabenrelevanten Sachverhaltes. Hingewiesen wird, dass das Mietverhältnis im Zusammenhang mit der Verlegung der Geschäftsanschrift nach M. beendet wurde, was einer Besichtigung jedoch nicht im Wege steht.

Anhaltspunkte, an der Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses Lager Euro zu zweifeln, liegen nicht vor, so dass dieses anzuerkennen sein wird.

2.9. Die Außenprüfung bringt im Zusammenhang mit der Wohnung Top 6 vor, dass die Kriterien für die in Anspruch genommene landesgesetzliche Förderung laut Auskunft der Abt 5

so ausgestaltet seien, dass eine „Attraktivität zur Vermietung an einen fremden Dritten nicht gegeben ist“. Erst auf Urgenz wurde uns über das entsprechende Telefonat ein Aktenvermerk ausgehändigt, aus dem sich ergibt, dass der Mitarbeiter der MA 50 auf die Mietzinsbeschränkung und den unbefristeten Mietvertrag hingewiesen habe, der den Interessenkreis einschränke.

In ihrer Beurteilung verkennt die Außenprüfung, dass die Inanspruchnahme von Landesgesetzen und den darin vorgesehenen Förderungen nicht fremdunüblich sein kann. Sie erklärt damit generell ein Gesetz für fremdunüblich und setzt sich dabei verfassungsrechtlich vollkommen verfehlt in eine Stufe oberhalb des Landesgesetzgebers.

Ihre Aufgabe wäre in dem Zusammenhang die Prüfung, ob die Inanspruchnahme der Förderung unter Berücksichtigung der Mietzinsbeschränkungen und des unbefristeten Mietvertrages bewirkt, dass kein Einnahmenüberschuss im Sinne einer Liebhabereibeurteilung erzielt werden kann. Dies ist jedoch nicht der Fall.

Die Aussage eines Mitarbeiters der Abt 5 ist für die authentische Interpretation eines Gesetzes und der dazu erlassenen Durchführungsbestimmungen ungeeignet, weil sie in keiner Weise begründet ist, offenkundig auf Grund der tatsächlichen Inanspruchnahme im 13. Bezirk, also Ereignissen nach Gesetzswendung Rückschlüsse auf Intentionen des Gesetzgebers vornimmt und in allen Unterlagen zum WWFSG nicht nur keine Deckung findet sondern den darin vorgesehenen Möglichkeiten sogar widerspricht. Schließlich ist auch zu bezweifeln, ob auf Grund der Umstände im xx.. Bezirk (nach dem Aktenvermerk ist der Mitarbeiter für diesen Bezirk zuständig) allgemeine Rückschlüsse gezogen werden können.

Darüber hinaus ist die Schlussfolgerung, die Inanspruchnahme der Förderung sei auf Grund der Mietzinsbeschränkungen fremdüblich, unzutreffend. Denn wie gegenüber der Außenprüfung dargelegt wurde, beruht die Mietzinsbildung im Rahmen der in Anspruch genommenen landesgesetzlichen Förderung auf § 63 WWFSG. § 63 WWFSG kommt jedoch auch im Rahmen weiterer landesgesetzlicher Förderungen, die von gewerblichen Bauunternehmen im Rahmen ihrer Bauprojekte in Anspruch genommen werden, zur Anwendung. Die Ansicht der Außenprüfung würde einem wesentlichen Teil des städtischen Wohnbaus in Wien die Grundlage entziehen. Wir haben dazu zahlreiche Unterlagen über die Inanspruchnahme von Förderungen durch gewerbliche Bauunternehmen vorgelegt. Sollte die Behörde die Inanspruchnahme einer landesgesetzlich vorgesehenen Förderung daher tatsächlich als fremdunüblich beurteilen wollen, wird sie sich mit den vorgelegten Unterlagen sehr wohl auseinanderzusetzen haben.

Abschließend kann zu diesem Themenbereich festgestellt werden, dass die Inanspruchnahme einer landesgesetzlichen Förderung nicht als fremdunüblich beurteilt werden kann.

2.10. Gegen das Vorliegen einer Einkunftsquelle bei Top 6 wird ferner vorgebracht, dass nicht das zulässige Höchstausmaß des Mietzinses ausgeschöpft worden sei. Nach den eingangs genannten Kriterien zu Verträgen unter nahen Angehörigen ist diese Aussage in dieser allgemeinen Form jedoch nicht entscheidungsrelevant. Entscheidungsrelevant ist, ob ein Mietobjekt unter diesen Konditionen auch mit einer fremden Person abgeschlossen worden wäre. Der Unterschied liegt darin, ob es sich um eine bewusst eingeräumte Bevorzugung gehandelt hat.

Fraglich ist in dem Zusammenhang, ob es sich bei den Mietzinsobergrenzen der in Anspruch genommenen landesgesetzlichen Förderung um einen Bruttobetrag oder einen Nettobetrag handelt. Entgegen der „gefälligen“ Auskunftserteilung durch den Mitarbeiter der Abt 5 ist festzustellen, dass in § 63 WWSFG nicht auf die Bestimmungen des MRG verwiesen wird, so dass die erteilte Auskunft aus dem Gesetzestext nicht abgeleitet werden kann. Die Wiedergabe von Mietzinsbestimmungen des MRG im Bericht über die Außenprüfung ist daher mangels Anwendbarkeit nicht zutreffend. Tatsächlich deutet die in den Förderungsregelungen

verwendete Wortfolge „das zu bezahlende Entgelt“ auf einen Bruttobetrag hin, und es unterscheidet sich diese Wortfolge auch eindeutig von den Mietzinsbestimmungen des MRG.

Ergänzend halten wir fest, dass uns ein Aktenvermerk über das besagte Telefonat mit der Abt 5 nicht vorgelegt wurde, was im Rahmen eines ordnungsgemäßen Verfahrens zum Zweck der Wahrung des Parteienghört vorgesehen wäre.

In der Besprechung vom 19.6.2007 wurde entsprechend der Aussage unserer Klientin von beiden anwesenden Mitarbeitern der Finanzverwaltung eingeräumt, dass es sich für den Fall, dass tatsächlich ein Fehler bei der Verrechnung des Mietzinses vorliegt, um keine bewusste Bevorteilung gehandelt habe. Für diesen Fall wurde von Seiten unserer Klientin auch eine Nachverrechnung zugesagt.

Somit handelt es sich für den Fall, dass tatsächlich ein Fehler bei der Verrechnung des Mietzinses unterlaufen ist, um einen Fehler, der auch gegenüber Fremden eintreten kann und somit nicht zu einer Beurteilung als fremdunüblich führen kann.

Abschließend ergeben sich somit keine Umstände, an der Fremdüblichkeit der Vermietung Top 6 zu zweifeln.

2.11. Auch die Ausführungen zu Top 5 vermögen in keiner Weise zu überzeugen. Im Ergebnis wurde die Wohnung um einen etwas höheren Mietzins vermietet als dies bei Abschluss des Mietvertrages auf Grund der Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes zulässig gewesen wäre. Es ist unerklärlich, worin hier der Verstoß gegen Kriterien für Mietverträge unter nahen Angehörigen zu sehen ist.

Wenn versucht werden sollte, dies damit zu belegen, dass die Mietzinshöhe, der Erhaltungsbeitrag und die Indexklausel ident aus den Förderungsbedingungen des Landes Wien wortgleich übernommen wurden, so hätte die Behörde feststellen müssen, dass bei Abschluss dieses Mietvertrages alle Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer Förderung für die Umbauarbeiten für Top 6 und insbesondere auch der abzuschließende Vertrag bekannt waren.

Das Ergebnis der Außenprüfung zu Top 5 ist als vollkommen unschlüssig zu beurteilen, die Vermietung ist als Einkunftsquelle anzuerkennen.

2.12. Im Zusammenhang mit Top 4 ist der Zeitraum ab 1.1.1994 und der Zeitraum ab 1.4.2002 zu unterscheiden.

Im erstgenannten Zeitraum wurde eine Miete, die etwas über dem gesetzlich vorgesehenen Mietzins liegt, zur Verrechnung gebracht. Die Aussage, dass die erfolgte Barzahlung bei Mieten unüblich sei, bleibt eine bloße Behauptung der Außenprüfung, ist jedoch nicht weiter begründet und somit auch nicht nachvollziehbar. Mit dem Vergleich gegenüber den Mietern der anderen Einheiten belegt die Außenprüfung, dass der Abwicklungsmodus bei diesen als fremdüblich zu beurteilen ist, die daraus zwingende Schlussfolgerung, die anderen Einheiten anzuerkennen, wird jedoch nicht gezogen. Die Aussage zu den Bareingängen des Jahres 2002 sind insoweit unzutreffend, als ein Bareingang auf einem separaten Zettel quittiert wurde, weil der andere - ansonsten sämtliche Bareingänge bestätigende Zettel - bei Zahlung nicht vorgelegen ist.

Für den Zeitraum ab 4/2003 liegt ein Mietvertrag vor, die Entrichtung der Miete erfolgte im Jahr 2002 mangels sofortiger Umstellung des Dauerauftrages für Top 3 durch Barzahlung und wurde Anfang 2003 (und nicht wie die Außenprüfung vermeint ab März 2003) durch Banküberweisung entrichtet. Dass die Höhe des Mietzinses von der bereits in Bestand befindlichen Wohnung Top 4 übernommen wurde, ist bei Wohnungserweiterungen auch unter Fremden keine unübliche Vorgangsweise.

Abschließend ist zu Top 4 festzustellen, dass weder für den Zeitraum vor 1.4.2002 noch für den Zeitraum nach 1.4.2002 ersichtlich ist, aus welchem Grund der Vertrag fremdunüblich sei.



2.13. Zu Top 3 hat sich die Außenprüfung beharrlich geweigert, sich mit den vorgebrachten Argumenten auseinanderzusetzen. Sie vermeint vielmehr, dass der Mietzins deshalb fremdunüblich sei, weil er mit der Vorgabe der Abt 5 für Top 6 ident sei. Dies ist allerdings nicht die entscheidungsrelevante Frage, sondern entscheidend ist die Beurteilung, ob der angesetzte Mietzins unter Berücksichtigung des Zustandes der Wohnung im damaligen Zeitpunkt angemessen ist oder nicht. Anhaltspunkte, an der Fremdüblichkeit des Mietzinses zu zweifeln, liegen jedoch nicht vor,

Insbesondere wurde vorgebracht, dass die Wohnung in dem Zustand übernommen wurde, in dem sie nach dem Ableben der vorhergehenden Mieterin, die diese Wohnung nach Ende des 2. Weltkrieges zugeteilt bekommen hat, war. Die Ausführungen im Bericht der Außenprüfung, dass es nicht Aufgabe eines Vermieters sei, eine Wohnung auszumalen etc. und dass die Qualität der Bodenbeläge „primär kein wesentliches Kriterium“ sei, aber auch die Aussagen zum Einbau einer Einbauküche sind aus Sicht der zu klärenden Rechtsfrage vollkommen verfehlt. Selbstverständlich richtet sich die Frage nach dem angemessenen Mietzins nach dem Zustand der Wohnung. Bei der Beurteilung, ob der Mietzins als angemessen zu beurteilen ist, werden diese Kriterien sowie die nachgewiesenen Investitionen sehr wohl zu berücksichtigen sein.

Wenn über den Zustand der Wohnung tatsächlich Zweifel bestehen, ersuchen wir um ausdrückliche Aufforderung zur Vorlage weiterer Beweismittel.

Die Aussagen zum zentralen Warmwasseranschluss der Wohnung sind - wie bereits mehrfach vorgebracht - unzutreffend und die Wiedergabe der dazu von welcher Seite immer verursachten Missverständnisse im Bericht über die Außenprüfung überflüssig. Top 3 hatte stets einen eigenen Warmwasseranschluss. Soweit dies seitens der Behörde bezweifelt und für entscheidungsrelevant angesehen wird, ersuchen wir um ausdrückliche Aufforderung zur Nennung der entsprechenden Beweismittel.

Abschließend ist festzustellen, dass die Einheit Top 3 aufgrund einer fremdüblichen Vermietung als Einkunftsquelle anzuerkennen ist.

2.14. Sollte seitens der Behörde der Bestand irgendeines der gegenständlichen Mietverhältnisse angezweifelt werden, ersuchen wir um unmissverständliche Mitteilung, um dies durch entsprechende Beweismittel wie insbesondere Rechnungen, Fotografien, Zeugenaussagen etc. beweisen zu können,

2.15. Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist das Entgelt, also der Nettobetrag. Abgabenbescheide sind somit insoweit unrichtig, als als Entgelt der Bruttobetrag herangezogen wurde.

Zusammenfassend konnte belegt werden, dass die Vermietung der Top 3, Top 4, Top 5, Top 6 und Lager den Kriterien der Judikatur für Verträge zwischen nahen Angehörigen in jeder Weise entsprechen.“

Die BP nahm zur Berufung wie folgt Stellung:

<Es entspricht den Tatsachen, dass im Bericht nicht dezidiert darauf hingewiesen wird, welche Tatsachen im jeweiligen Jahr neu hervorgekommen sind.

Es wurde lediglich allgemein bei der Wiederaufnahmebegründung auf die Sachverhaltsdarstellung, die steuerliche Würdigung und die Tz. 1-3 verwiesen.

Dies wird im Zuge der Stellungnahme nachgeholt.

Aus dem Bericht der Prüferin:

Bis zum 22.12.1999 ist Frau W. Alleineigentümerin der Liegenschaft Adr.. Mit 22.12.1999 wird die Liegenschaft zu je einem Drittel ihren Kinder W.A. und W.S. und S.A. unter Einräumung eines lebenslangen Fruchtrechtes für M.W. geschenkt.

Der Vorgang der Schenkung mit Fruchtgenussvorbehalt wurde nicht bekannt gegeben und sind erst im Zuge der Prüfung bekannt geworden.

Wohnungsverhältnisse:

Top 1 Hauseigentümerwohnung im Hochparterre mit eigenem Eingang über ganzem Stock

Top 2 C.S. Mietvertrag vom 22.9.1948 beginnend mit 1.10.1948 lt. Zuweisungsbescheid.

Top 3 W.A. Mietvertrag vom 26.6.1995 beginnend mit 1.7.1995

82m<sup>2</sup> Miete 3.526,00 brutto + 516,60 Erhaltungsbeitrag bto + BK d.s. 43,00/m<sup>2</sup> brutto 39,09 netto + 6,30m<sup>2</sup> Erhaltungsbeitrag brutto = netto 5,73 Bruttoniete + Erhaltungsbeitrag ergeben 4.042,60 = netto 3.675,09

Top 4 M.Z. Mietvertrag vom 10.1.1994 beginnend mit 1.1.1994 freie Vereinbarung 71 m<sup>2</sup> Miete 3.053,00 brutto + 447,30 Erhaltungsbeitrag brutto + BK d.s. 43,00/m<sup>2</sup> brutto 39,09 netto + Erhaltungsbeitrag 6,30m<sup>2</sup> brutto = netto 5,73

Top 5 S. = S.A. Mietvertrag vom 20.12.1993 ab 1.1.1994 56 m<sup>2</sup> Miete 2.408,00 brutto + 352,80 Erhaltungsbeitrag brutto + BK d.s. 43,00/m<sup>2</sup> bto = 39,09 nto Erhaltungsbeitrag 6,30 bto = 5,73 nto

Top 6 Dr. W.S. Mietvertrag v. 24.10.1995 ab 1.11.1995, diese Wohnung befindet sich im ausgebauten Dachboden, der mit einem einer Förderung des Landes Wien nach den Bestimmungen des Wn. Wohnbauförderungs- und Wohnhaussanierungsgesetzes - WWFSG 1989 durch Gewährung eines nichtrückzahlbaren Betrages ausgebaut wurde. 81,72 m<sup>2</sup> Miete 3.514,00 bto + 514,00 Erhaltungsbeitrag brutto + BK d.s. 43,00/m<sup>2</sup> bto = 39,09 nto Erhaltungsbeitrag 6,30 bto = 5,73 nto

Lagerräumlichkeiten Mieter X-GmbH. Mietvertrag wurde keiner vorgelegt. Es wurde ein Schreiben der X datiert vom 1.9.1995 vorgelegt aus dem hervorgeht, dass sie ab 1.10.1995 das Lager I und II anmietet inkl. Zufahrtsweg und Lademöglichkeit. Auf das Mietverhältnis kommen die gesetzlichen Bestimmungen zur Anwendung. Der Mietzins ist wie bisher wertgesichert lt. Vereinbarung vom 21.9.1977. Für darin dezidierte 58 m<sup>2</sup> wird ein monatlicher Betrag inklusive Betriebskosten von ATS 2.470,95 netto angegeben. Dieses Schreiben wurde von Frau W., als Geschäftsführerin der X, an Frau W. als Vermieterin gerichtet. Demzufolge wird als Mietpreis inklusive Betriebskosten 42,60 ATS/m<sup>2</sup> errechnet. Im Prüfungszeitraum liegt eine Rechnung und ein Schreiben über die Indexanpassung 2000 vor.

Die steuerliche Vertretung gibt an, dass auch Rechnungen und Schreiben über Indexanpassungen beispielhaft für die Jahre 1994 und 1995 vorliegen.

Der oben beschriebene Sachverhalt wurde von der Prüferin ermittelt.

Aus der Aktenlage geht lediglich hervor, dass für die private Nutzung der Wohnung Top 1 durch die Hauseigentümerin ein Privatanteil von 27,7% ausgeschieden wird. Der Behörde war bis zu diesem Zeitpunkt nicht bekannt, an wem und zu welchen Bedingungen die Vermietung erfolgt.

Veränderungen in bestehenden Objekten:

Die Wohnungen Top 5 und 6 wurden 2004 und 2005 umgebaut. Laut Information von Herrn Dr. W.S. wurden die Umbaukosten von ihm und seiner Schwester selbst getragen. Laut

Einreichplan und Baubewilligung bei der zuständigen Baupolizei wurden nachstehende Änderungen vorgenommen:

Top 5	bisher:	56 m <sup>2</sup>	neu:	63,49 m <sup>2</sup>	Terrasse	75,81 m <sup>2</sup>
Top 6	bisher:	81,72 m <sup>2</sup>	neu:	112,02 m <sup>2</sup>	Terrasse	10,42 m <sup>2</sup>

Bis 1. Jahreshälfte 2006 wurden über die geänderten Verhältnisse keine Vereinbarungen getroffen, d.h. der ursprüngliche Mietvertrag zu den alten Verhältnissen wurde aufrecht gehalten. Zu diesem Zeitpunkt wurde noch auf das Ergebnis der Prüfung abgewartet. Lt. Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 9.10.2007 wird festgehalten, dass die Miete der geänderten Nutzfläche angepasst wurde.

Zusammengefasst bedeutet dies, dass die Mieter und gleichzeitigen Eigentümer den Umbau und die Vergrößerung ihrer Wohnungen selbst finanzierten. Der Fruchtgenussberechtigte Frau M.W. für die vergrößerten Wohnungen Miete erhält.

Top 4 Mieter seit 1. April 2002 W.A. Mietvertrag v. 4.4.2002 für 71 m<sup>2</sup> Miete 246,02 € bto + 35,93 € bto Erhaltungsbeitrag } BK d.s. 3,46 €/m<sup>2</sup> bto = 3,14 €/m<sup>2</sup> nto (43,20 ÖS)  
Erhaltungsbeitrag 0,50 €/m<sup>2</sup> bto = 0,45 €/m<sup>2</sup> nto (6,19 ÖS)

Der oben dargestellte Sachverhalt wurde erstmalig im Zuge einer Umsatzsteuerprüfung festgestellt bei gleichzeitiger Erhebung bei der Baupolizei.

Bei einer neuerlichen Erhebung bei der Baupolizei wurde festgestellt, dass ursprünglich für diese Umbauarbeiten ein Plan (vom 7.6.2003) eingereicht wurde, der vorsah, die Wohnung Top 6 auf 58,56 m<sup>2</sup> zu verkleinern und die Wohnung Top 5 auf 117,69 m<sup>2</sup> zuzüglich einer Terrasse im Ausmaß von 82,66 m<sup>2</sup> zu vergrößern.

Die Baubewilligung dafür wurde am 27.8.2003 erteilt.

In der Folge wurde ein Auswechselplan am 26.2.2004 eingereicht, in dem die Wohnung Top 6 zu einer Größe von 112,02 m<sup>2</sup> mit einer Terrasse im Ausmaß von 10,42 m<sup>2</sup> ungebaut werden soll und die Wohnung Top 5 zu einer Größe von 63,49 m<sup>2</sup> und einer Terrasse im Ausmaß von 82,66 m<sup>2</sup> ausgebaut werden soll.

Die Baubewilligung dazu wurde am 18.3.2004 erteilt. Die Fertigstellungsanzeige erfolgte am 31.1.2005.

Das laut Mietvertrag vorhandene Objekt besteht durch den Umbau in dieser Form nicht mehr. Die Mieter, die auch gleichzeitig Miteigentümer der gesamten Liegenschaft sind, finanzieren den Umbau der von ihnen bewohnten Wohnungen und bezahlen für diese größeren Wohnungen dem Fruchtgenussberechtigten eine entsprechende Miete. Diese Vorgangsweise ist gegenüber fremden Dritten nicht vorstellbar.

Dies stellt im Zuge der Prüfung neu hervorgekommene Tatsachen dar. Verhältnis Mieter - Vermieter

Verhältnis Mieter - Vermieter

W.S. Sohn

S.A. Tochter

W.A. Sohn

M.Z. Neffe

X-GmbH Frau W. war bis Ende 2000 Gesellschaftergeschäftsführerin (zu 25% beteiligt) danach Geschäftsführerin.

C.S. fremd

## Mietverträge:

Von den Mietern \*S. und Dr. W.S. wurden vergebührte Mietverträge vorgelegt.

Von den Mietern W.A. (Top 3 und Top 4), A.S./S. und M.Z. wurden Mietverträge vorgelegt, deren Vergebührung nicht ersichtlich ist.

Die Vergebührung des Vertrages für Top 4 - Mieter W.A. v. 4.4.2002 erfolgte im Zuge des BP-Verfahrens mit Bescheid vom 3.4.2006 durch das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern.

Von der Mieterin X-GmbH wurde kein Mietvertrag vorgelegt.

Ein Schreiben datiert vom 1.9.1995 der X wurde vorgelegt, aus dem die Anmietung des Lagers I und II ab 1.10.1995 zuzüglich Zufahrtsweg und Lademöglichkeit gemietet wird. Die in diesem Schreiben zitierte Vereinbarung datiert mit 21.9.1977 wurde nicht vorgelegt. Ein vergebührter Mietvertrag wurde nicht vorgelegt.

Im Zuge des Prüfungsverfahrens wurden die Verwandtschaftsverhältnisse zwischen Mieter und Vermieter festgestellt.

Der Behörde war dies bis zu diesem Zeitpunkt nicht bekannt. Die Mietverträge waren nicht Teil der Aktenlage sondern wurden im Zuge der Prüfung eingesehen.

## Bezahlung der vorgeschriebenen Mieten:

Die Mieter W.A. (Top 3), S.A. (Top 5), Dr. W.S. (Top 6), C.S. (Top 2), X-GmbH (Lager) und ab 4.4.2003 W.A. (Top 4) überweisen ihre Zahlungen auf das Konto der Bank-X der Vermieterin. Bei Herrn M.Z. erfolgt die Mietenzahlung bar mit Hilfe einer Liste, auf der Fr. W. den Eingang vermerkt. Die Liste endet mit einer einzigen Zahlung 2002 über eine Einnahme von 297,96 € am 4.2.2002, die weder einer Monatsmiete noch der Betriebskostennachzahlung entspricht, obwohl in der Überschussrechnung 2002 kein Mietentgang ersichtlich ist.

Die steuerliche Vertretung gibt dazu im Schreiben vom 9.10.2007 an, dass die Ausführungen ihrerseits nicht nachvollziehbar sind und dies den Unterlagen widerspreche. Der BP liegen für ihre getroffene Aussage entsprechende Kopien aus den ihr vorgelegten Unterlagen vor.

Bei der Mietenzahlung von Herrn W.A. für Top 4 für den Zeitraum 1.4.2002 bis 1.4.2003 ist die Bezahlungsart nicht feststellbar, da erst ab der Mietenzahlung für 4/03 Überweisungen auf dem Bankkonto ersichtlich sind. Für diesen Zeitraum werden in der Überschussrechnung die Einnahmen in voller Höhe erklärt.

Zu dieser Ausführung gibt die steuerliche Vertretung an, dass im Jahr 2002 die Mieten bar gezahlt wurden und im Jahr 2003 mittels Banküberweisung beglichen wurden.

## Melderegisterauskünfte

### Mieter M.Z.

Der Mieter M.Z. ist der Neffe von Frau W.. Laut Zentralmeldeauskunft war Herr Z. nie an dieser Adresse gemeldet. Es liegt dem Finanzamt ein Schreiben von Herrn Z. vom 18.3.1998 vor, in dem er angibt, dass er unter Aufgabe seines bisherigen Wohnsitzes in Adr.1 nach Adr.2 verlegt. Diese Angaben decken sich mit den Meldeamtsdaten.

### Mieter W.A.

Der Mieter W.A. ist laut Zentralmelderegister seit 16.12.1981 an der Adresse Adr. hauptgemeldet. Der Mietvertrag für Top 3 datiert vom 26.6.95 mit Vertragsbeginn 1.7.1995.

Die steuerliche Vertretung führt dazu aus, dass Herr W.A. stets an der Adresse Adr.3\* gemeldet war. Es wird hingewiesen, dass aus dem Meldezettel ersichtlich ist, dass die Meldung aus dem Jahr 1981 die Änderung der Staatsbürgerschaft behandelt und keine Änderung der Anschrift, insbesondere nicht Top 3 betrifft.

Mieter S.A.

Die Mieterin S.A. ist laut Zentralmelderegister seit 30.5.1997 bis 5.4.2001 an der Adresse Adr. hauptgemeldet ab 5.4.2001 ist diese Adresse der Nebenwohnsitz.

Die steuerliche Vertretung gibt dazu an, dass die Mieterin S.A. stets an der Adresse Adr.3\* gemeldet war. Die Meldung im Jahr 1997 beziehe sich auf die Namensänderung durch Heirat.

Mieter Dr. W.S.

Der Mieter Dr. W.S. ist seit 9.1.1996 an der Adresse Adr. gemeldet.

Der oben angeführte Sachverhalt wurde von der Prüferin ermittelt und war bis dato nicht Teil der Aktenlage.

Zur Beurteilung der Fremdüblichkeit:

Die Prüferin hat detailliert die Sachlage dargestellt.

Zu den nicht vergebührten Mietverträgen samt den identen Mietpreisen und der übernommenen Indexklausel aus dem Mietvertrag zu Top 6, der nach den Vorgaben der MA 50 erstellt wurde, kommt die Prüferin zu dem Schluss, dass die Mietverträge nicht zu dem Zeitpunkt schriftlich vorlagen, wie laut Mietvertrag behauptet wird.

Die Mietverträge der Wohnungen Top 5 sollen am 20.12.2003 und für Top 4 am 10.1.1994 schriftlich abgeschlossen worden sein. Mit Schreiben vom 28.3.1995 liegt eine Zusicherung der Förderung für die Errichtung einer Mietwohnung von der Abt. 5 vor, der unter anderem den Höchstbetrag von ÖS 43,00 pro Quadratmeter und einen Erhaltungsbeitrag im Höchstausmaß von ÖS 6,30 pro Quadratmeter vorsieht, sowie die Indexklausel enthält, die wörtlich in den Mietverträgen der Top 3,4 und 5 übernommen wurde.

Die Nichtvorlage zur Vergebührung festigt diese Vermutung.

Das Zustandekommen des Richtwertmietzinses für Top 3 wurde nicht schlüssig dargelegt. Es entspricht auch den Tatsachen, dass zu den Richtwertmietzinsen nicht ein Erhaltungsbeitrag zusätzlich eingehoben werden darf. Dieser ist bei der Festlegung der Werte schon enthalten.

Bei der Besprechung vom 19.6.2007 antwortete Frau W. auf die Frage, warum den all diese Mietverträge zum gleichen Quadratmeterpreis und Erhaltungsbeitrag abgeschlossen wurden, dass sie ihre Kinder gleichbehandeln wollte. Dies erhärtet die Vermutung, dass die Mietverträge nicht zu dem Zeitpunkt vorlagen, wie laut Mietvertragsabschlussdatum glaubhaft gemacht werden soll.

Den Passus "der Mietgegenstand ist im unsanierten Zustand. Der Mieter hat für das Ausmalen, Fliesenlegen, Verlegen eines Bodens, den Einbau einer Küche und von Sanitäranlagen aus Eigenem aufzukommen" wird den Mietverträgen der Top 3,4 und 5 gefunden.

Bei Top 3 wird argumentiert, dass die Wohnung in einem schlechten Zustand von der Vormieterin übernommen wurde. Eine schlüssige Erklärung zum Zustandekommen des Richtwertmietzinses der jenem Hauptmietzins und Erhaltungsbeitrag der Top 6 entspricht, konnte nicht dargelegt werden.

Die Wohnung Top 5 wurde 1969 errichtet. Ein Teil des Dachgeschoßes wurde zwecks Schaffung einer Kleinwohnung ausgebaut. Diese besteht aus einem Schlafzimmer, 1 Zimmer, 1 Bad, 1 WC, Vorraum, Küche und Wohnzimmer.

Für die Wohnung Top 4 wurde am 21.7.1977 ein Umbauplan eingereicht, die durch Umbauarbeiten aus 2 Zimmern, Wohnküche, Bad, WC und Vorraum bestehen soll.

Die Zeitpunkte der Vertragsabschlüsse der Mietverträge sind unterschiedlich. Die Mietverträge Top 5 sollen am 20.12.1993 mit Mietbeginn 1.1.1994, für Top 4 am 10.1.1994 mit Mietbeginn 1.1.1994, für Top 3 am 26.6.1995 mit Mietbeginn 1.7.1995 und für Top 6 am 24.10.1995 mit Mietbeginn 1.11.1995 abgeschlossen worden sein. Es ist jedoch für die Prüferin nicht nachvollziehbar, dass für alle diese Mietverträge die Indexsteigerung zum gleichen Zeitpunkt greift.

Die erste Indexanpassung erfolgte für all diese Mietverträge zum 1.1.2000, danach für all diese Mietverträge zum 1.4.2002.

Dies kann von der Prüferin nicht schlüssig nachvollzogen werden.

Der Verbraucherpreisindex für Dezember 1993 (VPI 1986) betrug 122,8. Eine Steigerung von 5% ergäbe einen Wert von 128,94. Dieser Wert wurde im Jänner 1996 überschritten (VPI 129,0). In der Folge hätte für die Wohnungen Top 5 und 4 eine Indexanpassung 1996 erfolgen müssen.

Zu Top 4 im Zeitraum 1.1.1994 - 31.3.2002 ist bezüglich der unter anderem beanstandeten Barzahlung die Ungereimtheit in der oben angeführten Zentralmeldeauskunft zuzüglich dem zitierten Schreiben des Herrn Z. an das Finanzamt betreffend seiner Wohnsitzverlegung vom 18.3.1998 noch anzuführen: Die Bestätigung der fehlenden Bareingänge auf separaten Zettel wurde der Prüfung im laufenden Verfahren nicht vorgelegt.

Für den Zeitraum ab 1.4.2002 wurde mit Herrn W.A. ein Mietvertrag am 4.4.2002 beginnend ab 1.4.2002 abgeschlossen. Der Vertrag enthält neuerlich den Passus "der Mietgegenstand ist in unsanierten Zustand. Der Mieter hat für die Zusammenlegung mit der bereits gemieteten Top 3 sowie das Verlegen eines Bodens, das Ausmalen, Fliesenlegen, den Einbau einer Küche und von Sanitäranlagen soweit erforderlich aus Eigenem aufzukommen." Die Mietzins- und die Erhaltungsbeitragshöhe entsprechen den in der Zeit zweimalindexgesteigerten Werte rückführend auf die Beträge der Top 6. Einen Passus für die Indexanpassung beinhaltet dieser Vertrag nicht. Es wird lediglich angeführt, dass der Gesamtmietzins für Top 3 und 4 somit € 607,56 beträgt.

In der Berufung wird angegeben, dass die Bezahlung schon mit Anfang 2003 durch Banküberweisung erfolgte. Dies kann eventuell richtig sein, da der Prüferin die Bankauszüge nicht geschlossen, vollständig zur Einsicht übergeben wurden.

Befremdlich ist jedoch die Tatsache, dass in der Mietzinsabrechnung zum 31.12.2003 von Frau W. die Vorauszahlungen mit 1.065,00 € (das entspricht 3 x 355,00 für Top 3) und 5.400,00 € ( 9 x 600,00) für Herrn W.A. ansetzt und sich eine Nachforderung von 1.887,12 € ergeben. Für 2004 werden 12 x 600,00 € bezahlt. Die Nachforderung beträgt 1.126,08 €.

Die eingehobene Miete mit dem Betriebskostenkonto in Höhe von € 600,00 entspricht nicht einmal die Miete laut Mietvertrag. Diese beträgt lt. Mietvertrag für Top 3 und 4 zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses € 607,56 ohne Betriebskosten, die laut Vertrag monatlich mit einem Pauschalbetrag akontiert und einmal jährlich abgerechnet werden.

Auch dieser Vertrag war bei der Vorlage nicht vergebührt.

Hinsichtlich der Heizboschanlage wird angeführt, dass auf Grund eines Telefonates von Herrn Dr. W. mit einer Zimmerkollegin der Prüferin am 13.9.2005 die Nachricht hinterlassen wurde,

dass "die Heizboschanlage betreffend dem Warmwasser auch für Top 3 und 4 verwendet wird". Die Prüferin beanstandete u.a. im Schreiben vom 18.5.2006 die Nichtweiterverrechnung der anteiligen Kosten für Top 3 und 4 für diese zentrale Warmwasseranlage als nichtfremdüblich. Daraufhin wird im Schreiben vom 26.7.2006 von der steuerlichen Vertretung angeführt, dass die zentrale Warmwasseranlage von Top 3 und nicht auch von Top 4 genutzt wird. Zu einem späteren Zeitpunkt wird angeführt, dass Top 3 stets über einen eigenen Warmwasseranschluss verfügt habe.

In Anbetracht der Tatsache, dass die zuallererst getroffenen Aussagen eher der Wahrheit entsprechen und der diversen verschiedenen Aussagen bezüglich der Warmwasseraufbereitung, kam die Prüferin zu dem Schluss, dass die ursprüngliche Information den Tatsachen entspräche. Dessen ungeachtet wurden in all den Jahren die Servicekosten und die Instandhaltung dieser Anlage abzüglich des Privatanteiles als Werbungskosten abgesetzt, sodass der Eindruck vermittelt wurde, dass alle Wohnungen von dieser Anlage gespeist werden.

Erhärtet wurde diese Ansicht durch die Baubewilligung aus dem Jahr 1962 zur Errichtung einer Ölf Feuerungsanlage für das Wohnhaus M.W. Adr..

Der Mietvertrag Lager konnte nicht vorgelegt werden. Es liegt lediglich ein Schreiben der Firma X-GmbH. datiert vom 1.9.1995 adressiert an Frau M.W. unterschrieben von W. vor, dass die Beendigung der Anmietung des Lagers III mit Ablauf des 30.9.1995 beinhaltet. Ab 1.10.1995 wird das Lager I und II mit einer Fläche von 58 m<sup>2</sup> zuzüglich Zufahrtsweg und Lademöglichkeit zu folgenden Mietzinsen zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer gemietet:

Lager I ÖS 1.805,65 je Monat inkl. BK

Lager II ÖS 665,30 je Monat inkl. BK

Auf das Mietverhältnis kommen die gesetzlichen Bestimmungen zur Anwendung. Der Mietzins ist wie bisher wertgesichert und es gelte die Wertsicherungsklausel lt. Vereinbarung vom 21.9.1977.

Nach diesem Schreiben stellt die Anmietung des Lagers I und II eine Neuvermietung dar.

Dieses Schreiben stellt keinen Mietvertrag dar.

Als Anhaltspunkt wählte die Prüferin mangels Vorhandenseins entsprechender Werte den Mietpreisspiegel für Geschäftslokal mieten für Wien aus dem Jahre 1989 und nicht wie in der Berufung angegeben wurde aus dem Jahr 1999 und unter der Berücksichtigung der geänderten Voraussetzungen (kein Geschäftslokal sondern Lager, nicht 1989 sondern 1995), um eine Mietpreisvorstellung zu bekommen.

Der Ansatz zwischen dem Mittelwert mäßige Lage und guter Lage für Geschäftslokale d.h. zwischen 50,00 und 89,00 ÖS/m<sup>2</sup> für H. scheint glaubwürdig. Die Kosten der Anmietung von Lagerräumlichkeiten im Jahre 2007 liegen in H. bei ca. 12,50 €/m<sup>2</sup> ohne Zufahrtsweg und Lademöglichkeit.

Hinsichtlich Top 6 ist zu bemerken, dass bei der Investition eines Dachbodenausbaues der Investor zur Berechnung der Rendite sich sehr wohl erkundigt, welche Beschränkungen bei einer Förderungen auferlegt werden und nach welchen Gesichtspunkten Mietzinsobergrenzen zu verstehen sind. Ein ca. 9%-iger "Mietnachlass" pro Quadratmeter beeinflusst stark die Kalkulation, außer es besteht keine Absicht am freien Markt anzubieten, sondern die Befriedigung der Wohnbedürfnisse naher Angehöriger stehen im Vordergrund.

Bei dem in der Berufung angesprochenen Vermerk im Arbeitsbogen der Prüferin den sie nicht in Kopie vorgelegt hat, handelt es sich um eine Gesprächsnotiz mit der Abt 5 Herrn B. vom 17.9.2007, die jederzeit eingesehen werden kann.

Die BP bestreiten, dass dieser Dachbodenwohnungsausbau in dieser Weise für fremde Dritte erfolgt worden wäre. Es ist der Prüferin nicht bekannt, dass diese am Markt nach Fertigstellung Dritten angeboten worden wäre.

Der Dachbodenausbau mit der Schaffung einer neuen Wohnung (Top 6) wurde steuerlich in Form einer Instandsetzung auf 10 Jahre verteilt abgesetzt. Auch bei Anerkennung des Mietverhältnisses zwischen nahen Angehörigen stellt diese Neuschaffung einer Wohnung einen Herstellungsaufwand dar, der auf die Restnutzungsdauer verteilt abzuschreiben gewesen wäre.

Das Nichtverrechnen der Hausverwaltungskosten an nahe Angehörige als Gegenwert für das Austauschen von Glühlampen oder die Schneeräumung etc stellt ebenfalls Leistungen innerhalb eines Familienverbandes dar.

In den Mietverträgen gibt es keinen vertraglichen Passus, der die nahen Angehörigen diesbezüglich für diese Dienste von der Nichtbezahlung der Hausverwaltungskosten ausschließt. Bei einer Fremdverwaltung würden trotzdem diese Kosten weiterverrechnet werden.

Der Folgeschluss warum die Fremdüblichkeit nicht gegeben ist, wurde nicht mehr wiederholt, da sich mit den einzelnen Objekten ausführlich auseinandergesetzt wurde.

Bei der Ermittlung der Umsätze aus den Nettomieten ist der Prüferin in den Jahren 1999 - 2003 tatsächlich ein Fehler passiert. Die richtigen Zahlen für die Umsätze werden dargestellt:

Top 2	Mieterin *S.	brutto	USt	netto
	1999	48.000,00	4.363,64	43.636,36
	2000	51.000,00		
	Nachzahlung BK 99	3.245,40		
	Summe	54.245,40	4.931,40	49.314,00
	2001	51.600,00		
	Gutschrift BK 00	-944,04		
	Summe	50.655,96	4.605,09	46.050,87
	2002	3.832,49		
	Nachzahlung BK 01	14,23		
	Summe	3.846,72	349,70	3.497,02
	2003	3.840,00		
	Gutschrift BK 02	76,01		
	Gutschrift BK 03	-66,00		
	Summe	3.697,99	336,18	3.361,81

Bei der Durchsicht der Unterlagen wurde festgestellt, dass die Abgabepflichtige bei Erstellung der Jahresabrechnungen auch für Top 3,4,5 und 6 10% USt ausweist. 2003 und 2004 werden Dauerrechnungen bis auf Widerruf mit 10%-igen Umsatzsteuerausweis ausgestellt.

Daher sind diese Beträge kraft Rechnungslegung den Umsätzen hinzuzurechnen.>

Darstellung:

	1999	2000	2001	2002
Top 2	43.636,36	49.314,00	46.050,87	3.497,02
Lager Euro	29.651,40	31.112,75	31.245,60	2.360,10



Top 3	49.527,27	53.944,36	53.709,71	4.011,22
Top 4	43.941,82	45.891,49	46.661,13	3.525,22
Top 5	32.890,91	37.091,27	36.568,00	2.666,89
Top 6	46.701,82	51.313,31	51.231,82	3.848,53
Summe der Umsätze	246.349,58	268.667,18	265.467,13	19.908,98

	<b>2003</b>	<b>2004</b>
<b>Adr.3**.</b>		
Top 2	3.361,81	3.488,39
Lager X	2.389,80	2.389,80
Top 3 + 4	7.869,76	7.569,16
Top 5	2.949, 52	2.753, 24
Top 6	4.023,13	3.871,20
Zwischensumme	20.594,02	20.071,79
<b>F.gasse</b>		
10%-tige		730,20
20%-tige		150,36
Summe der Umsätze	20.594,02	20.952,35

	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>
Umsätze 10%	216.698,18	237.554,43	234.221,53	17.548,88
Umsätze 20%	29.651,40	31.112,75	31.245,60	2.360,10
Umsatzsteuer 10%	21.669,82	23.755,44	23.422,15	1.754,89
Umsatzsteuer 20%	5.930,28	6.222,55	6.249,12	472,02
Umsatzsteuer	27.600,10	29.977,99	29.671,27	2.226,91

	<b>2003</b>	<b>2004</b>
Umsätze 10%	18.204,22	18.412,19
Umsätze 20%	2.389,80	2.540,16
Umsatzsteuer 10%	1.820,42	1.841,22
Umsatzsteuer 20%	477,96	508,03
Umsatzsteuer	2.298,38	2.349,25

Bezüglich der Stellungnahme vom 3.10.2008 wurde von der Bw. folgendes entgegnet:

#### „1. Stellungnahme zur Wiederaufnahme

1.1 Da die Schenkung mit Fruchtgenussvorbehalt keine Änderung in der steuerlichen Zurechnung der Einkunftsquelle ausgelöst hat, kann diese nicht zur Begründung der Wiederaufnahme herangezogen werden.

1.2 Aus den umfangreichen Beilagen zu den eingereichten Abgabenerklärungen waren die Nutzungsverhältnisse ersichtlich.

1.3 Der im Jahr 2005 abgeschlossene Umbau kann als Wiederaufnahmegrund für Zeiträume bis 2004 nicht herangezogen werden.

1.4 Den Melderegisterauskünften kommt keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu.

#### 2. Stellungnahme zu den inhaltlichen Fragen

2.1 Auf die in der Begründung der Berufung vorgebrachten Argumente geht die Prüferin in der Stellungnahme nicht ein und versucht auch nicht, das Ergebnis klar strukturiert und nachvollziehbar zu begründen.

2.2 Der Prüferin sind offenkundig schwerwiegende Bedenken an der bisherigen Entscheidungsbegründung gekommen, denn ansonsten wurde sie nicht nun erstmals, nach einer Verfahrensdauer von über 3 Jahren, zu dem Schluss gelangen, dass die Mietverträge nicht zu dem Zeitpunkt schriftlich vorgelegen sein sollen, wie laut Mietvertrag behauptet wird.

Auf die Argumentation, es wären Mietpreis und Indexklausel aus dem Mietvertrag zu Top 6 übernommen worden, wurde bereits in der Berufung unter 2.11 eingegangen.

Konsequenterweise hätte die Prüferin dann allerdings zu der Ansicht gelangen müssen, dass jedenfalls ab dem Jahr 1995 (Abschluss Mietvertrag Top 6) und somit weit vor Beginn des Prüfungszeitraumes ein Mietvertrag vorgelegen ist. Da der Bestand eines Mietverhältnisses und die tatsächliche Nutzung sowohl aus den Abgabenerklärungen seit 1994 und aus den vorgelegten Fotos zweifelsfrei entnommen werden kann, ist im Prüfungszeitraum jedenfalls von einem Vorliegen von Mietverträgen auszugehen.

2.3 Mit der Argumentation zu den Indexanpassungen verkennt die Prüferin die Relevanz des Prüfungszeitraumes und stellt Vermutungen an, was vor dem Prüfungszeitraum erfolgen hätte müssen. Für die Entscheidungsfindung im Prüfungszeitraum ist dies jedenfalls unbeachtlich.

2.4 Die Ausführungen zur zentralen Warmwasseranlage kommen einer Realitätsverweigerung gleich: So kommt die Prüferin zu dem Schluss, dass eine ursprüngliche, aufgrund einer „Nachricht einer Zimmerkollegin“ beruhende Information den Tatsachen entspreche, weil diese zeitlich älter sei, obgleich dieser mehrfach widersprochen wurde. Soweit die Prüferin dies tatsächlich für entscheidungsrelevant hält, möge sie sich nicht auf Vermutungen stützen, sondern den tatsächlichen Zustand vor Ort feststellen.

2.5 Hinsichtlich des Lagers ist das Vorliegen eines Mietvertrages durch mehrere schriftliche Unterlagen ausreichend dokumentiert. Die Ansicht, das Vorliegen eines Mietvertrages könne ausschließlich durch einen schriftlichen Mietvertrag und nicht durch andere schriftliche Unterlagen dokumentiert werden, ist unzutreffend.

Wenn die Prüferin versucht, den Mietzins für ein Kellerlager mit Geschäftslokalmieten aus dem Jahr 1989 oder mit Kosten der Anmietung von Lagerräumlichkeiten im Jahr 2007 zu belegen, kann ihr nicht ansatzweise gefolgt werden.

2.6 Zu Top 6 vermeint die Prüferin unverändert, dass die Inanspruchnahme landesgesetzlich vorgesehener Förderungen eine Fremdunüblichkeit indiziere. Auf die Ausführungen in der Berufung wird dazu verwiesen. Beantragt wird nochmals in dem Zusammenhang, die genannte Gesprächsnotiz vom 17.9.2007 zu übermitteln.

2.7 Der Ansatz einer Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung ist gänzlich unzutreffend. Die Prüferin hat darauf bereits in einer älteren Stellungnahme hingewiesen, in weiterer Folge wurde jedoch festgehalten, dass Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung nicht vorgeschrieben werde (so zB auch in der Besprechung vom 19.6.2007).

Inhaltlich ist eine Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung unzutreffend, weil die Jahresabrechnungen nicht den Kriterien des § 11 UStG für Rechnungen entsprechen und es an der Aushändigung derselben an die Mieter fehlt. Ferner wurden diese nicht für sämtliche der genannten Zeiträume und Tops erstellt.

So wurden zB die Dauerrechnungen den Mietern nicht ausgehändigt, sondern für interne Evidenzzwecke erstellt, sodass keine Rechnung im Sinne des § 11 UStG vorliegt. Zu diesem Schluss muss die Prüferin im Übrigen auch zu den Jahresabrechnungen kommen, denn ansonsten unterstellt sie genau in dem den Abgabepflichtigen belastenden Bereich ein fremdübliches, darüber hinaus jedoch stets fremdunübliches Verhalten. Dies würde die Voreingenommenheit in der behördlichen Entscheidungsfindung weiter belegen. Abschließend ist auf die Berichtigungsmöglichkeit gemäß § 11 Abs. 12 UStG hinzuweisen.“

In der mündlichen Verhandlung wurde von der Finanzamtsvertreterin auf die Frage der Gestaltung der Verträge als Streitpunkt sowie auf die fehlende Vergebühung als Indiz verwiesen.

Der steuerliche Vertreter Dr. W.S. verwies auf die Nichtanwendbarkeit der Judikatur für Fremdüblichkeit sowie die Erfüllung sämtlicher Kriterien. Die Mietverträge wären weiters nicht Thema des Schenkungsvertrages gewesen.

Die Sanierung im Jahre 1995 hätte die Förderung des Dachausbaues betroffen bzw. die Wohnung Top 6. Der Wohnungsumbau 2004 und 2005 betreffend die Wohnungen Top 5 und 6 wäre selbst finanziert worden. Vertragliche Regelungen über die Kostentragung der Wohnungserweiterungen hätte es nicht gegeben, jedoch am Ende der BP Anpassungen der Miete. Die Umbauarbeiten wären zu Beginn der BP noch nicht abgeschlossen gewesen.

Die Prüferin entgegnete, dass zu Beginn der Umsatzsteuerprüfung 2005 das Haus von außen gesehen bereits saniert war, ob die Wohnungen fertig saniert waren, sei nicht ersichtlich gewesen. Laut Erhebungen bei der Baupolizei gab es einen Bestandsplan für den Dachbodenumbau im Jahr 2004 und eine Fertigstellungsanzeige im Jahr 2005. Damit wurden die Mietverträge nach dem Umbau nicht abgeändert.

Die Bw. ergänzte, dass nicht alle Arbeiten d.h. der Innenausbau abgeschlossen gewesen wären. Die Wohnungen seien um den Jahreswechsel 2005/2006 bezogen worden. Der Hauptwohnsitz wäre in dieser Zeit bei den Eltern gewesen, jedoch Miete immer bezahlt worden. Eine Zustimmung für den Umbau hätte es gegeben. Die Arbeiten seien auch ausschließlich von den Mietern durchgeführt worden, nach Rücksprache mit den Eigentümern und nur die allgemeinen Investitionen von der Mutter vorgenommen worden.

Die Finanzamtsvertreterin stellte weiters fest, dass die Hausverwaltungskosten nur den Fremdmietern verrechnet worden wären.

Der steuerliche Vertreter entgegnete, dass die Vertragsinhalte entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht strittig seien und kein Zweifel über das Ausmaß und Art der Nutzung sowie Höhe des Mietzinses vorliegen würde. Ohne Zweifel wären die Vertragsinhalte tatsächlich gelebt, die Mieten laufend bezahlt und Index angepasst und Betriebskosten verrechnet worden. Auch wäre der Mietvertrag Top 6 sehr wohl vergebührt worden, somit unabhängig von der Frage der Vergebühung über den Inhalt der Mietverträge keine Zweifel bestehen. Laut Judikatur sei die Vergebühung des Mietvertrages jedenfalls nicht entscheidendes Kriterium, sondern ob der Vertragsinhalt ausreichend zum Ausdruck kommt.

Die Finanzamtsvertreterin stellte weiters fest, dass nur der Mietvertrag betreffend Top 6 vergebührt worden wäre und auch vertragliche Änderungen der Mietverträge auf Grund der Umbauten nicht vorgelegt wurden. Betreffend Top 3 gab es weiters Unregelmäßigkeiten bezüglich den Zahlungen. Auch wurde ohne Vertragsänderung die Miete erhöht.

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters sei bei erhöhten Nutzungsmöglichkeiten selbstverständlich eine entsprechende Gegenleistung zu erbringen. Dies sei nicht als realitätsfremd zu beurteilen.

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

Ad Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1999 bis 2004)

Rechtslage: Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit a und c und 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.

Einer Wiederaufnahme vom Amts wegen steht nicht entgegen, dass der Abgabenbehörde bei gehöriger Aufmerksamkeit auf Basis der vorliegenden Urkunden die maßgeblichen Tatsachen bereits hätte feststellen können (vgl. Ritz, BAO, Tz 53 zu § 303; VwGH 25.2.2005, 2001/14/0007).

Das Berufungsverfahren richtet sich gegen die Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1999 bis 2004, da dem BP-Bericht nicht zu entnehmen sei, welche konkreten Umstände im Einzelnen und im jeweiligen Jahr neu hervorgekommen sind. Die Angaben auf Seite 3 des Prüfungsberichtes würden nicht den Erfordernissen entsprechen.

Die Schenkung unter Fruchtgenussvorbehalt hätte keine Änderung der Zurechnung bewirkt und sei daher nicht als Begründung heranzuziehen. Auch wären aus den Beilagen der Abgabenerklärungen die Nutzungsverhältnisse ersichtlich. Weiters könne der im Jahr 2005 abgeschlossene Umbau nicht als Wiederaufnahmegrund für die Zeiträume bis 2004 herangezogen werden. Den Melderegisterauskünften komme ebenso keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu.

Dazu ist auszuführen, dass in den angefochtenen Bescheiden auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen wird. Der Prüfungsbericht verweist auf die Feststellungen Tz 1 bis 3 und den Punkt „Sachverhaltsdarstellung und steuerliche Würdigung“, wonach auf Grund der Sachverhaltsausführungen der BP zu den Mietverträgen Top 3-6 und Lager, als Auswirkung nur die Wohnung Top 2 steuerlich anzuerkennen ist.

Dieses Resümee wurde auf Basis der Ausführungen des Prüfungsberichtes gezogen, welches sich aus bisher nicht bekannte Tatsachenfeststellungen bzw. Sachverhaltes bezüglich die Schenkung der Liegenschaft an die Mieter unter Fruchtgenussvorbehalt ergeben hat und nicht aktenkundig war bzw. erst im Zuge des vorliegenden Prüfungsverfahrens bekannt geworden sind. Auf Grund dieser Tatsache wurden die näheren Umstände betreffend die Mietverhältnisse in Hinblick auf die Vereinbarungen der Mietverträge, Nichtvergebührung dieser Mietverträge, der Höhe und Bezahlung der Mietzinse als auch die Herstellung der Wohnung Top 6 im Rahmen einer Förderung durch das Land Wn mit Mietzinsbeschränkung sowie Wohnungserweiterungen im Jahr 2004 und 2005 einem Fremdvergleich unterzogen. Im vorliegenden Fall wurden in der Folge auf Basis dieser Feststellungen die Mietverträge als steuerlich nicht fremdüblich beurteilt.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) begründen die vorliegenden Sachverhaltsfeststellungen als neue Tatsachen und Beweismittel die Wiederaufnahme von Amts wegen, da die Umstände der Vermietung an Familienmitglieder nicht bekannt und daher einer Prüfung auf Fremdüblichkeit zu Recht unterzogen wurden.

Es handelt sich somit um Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO, welche das Finanzamt zur Wiederaufnahme berechtigen, unter Verweis auf die Feststellungen der BP und der darüber aufgenommenen Niederschrift. Die Berufung gegen die Wiederaufnahme der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide ist daher als unbegründet abzuweisen.

Ad Umsatz- und Einkommensteuerbescheide)

Rechtslage: Gem. § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Gemäß § 2 Abs. 1 leg.cit. ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zählen zu den Einkünften im Sinne dieser Gesetzesstelle Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, insbesondere von Grundstücken, Gebäuden und Gebäudeteilen.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Beim Vorbehaltsfruchtgenuss überträgt der Eigentümer z.B. Mietobjekte, wobei das Fruchtgenussrecht zurückgehalten wird, idR ergibt dies keine Änderung der Zurechnung. Die Einkünfte aus der Bewirtschaftung werden dem Fruchtgenussberechtigten dann zugerechnet, wenn er selbst ausreichend unternehmerisch tätig ist und nicht ein Bruttofruchtgenuss vorliegt.

Nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre berechtigen familiäre Naheverhältnisse von Mietvertragsparteien zur genauen Prüfung, ob ein behauptetes

Mietverhältnis tatsächlich durch die nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung oder familienhaft bestimmt sind.

Wird ein Gebäude teils fremdvermietet, teils für Zwecke der Miteigentümer genutzt, müssen diese eindeutig ihren Willen zum Ausdruck bringen, dass durch die Vereinbarung mehr als eine bloße Gebrauchsüberlassung begründet wird. Andernfalls führt weder die Bezeichnung des Entgelts als Miete, die Bestimmung des Entgelts nach den Regelungen der Zinsbildung zu einem Mietverhältnis, wonach das Fehlen schriftlicher Vertragsurkunden und der fehlende Ausgleich ungleicher Nutzung des Miteigentums gegen ein Mietverhältnis spricht.

Nur bei Vorliegen eines Mietvertrages, der ein fremdübliches Entgelt aufweist, sind nach der Rechtsprechung des VwGH die aus der Vermietung an Miteigentümer resultierenden Einnahmen und Ausgaben in die einheitliche Feststellung mit einzubeziehen.

Liegt kein Mietvertrag vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile (Bestandsgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich, Höhe des Bestandzinses, allfällige Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten, Tragung der Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein.

Von der Vermieterin getätigte Investitionen sind dann familiär bedingt, wenn sie weit über die Erhaltungspflicht iSd MRG hinausgehen und in der Folge entweder auf einen angemessenen Mietzins infolge Standardanhebung verzichtet wird oder – bei weiterhin geltender Mietzinsbeschränkung – die Investitionen trotz eingeschränkter Einnahmenerwartungen getätigt werden.

Gemäß § 167 BAO hat die Behörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Sachverhalt: Die Bw. wendet ein, dass die Heranziehung der Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen nicht zur grundsätzlichen Nichtanerkennung der Erträge berechtigen würde, um die Mietverträge mit Dritten nicht anzuerkennen. Die Grundsätze dürfen nicht zur Anwendung strengerer Kriterien als unter Fremden führen und auch kein Verhalten unterstellen, dass im Verhältnis zu dritten Personen als üblich zu beurteilen ist. Eine Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles sei gänzlich unterblieben.

Betreffend das Lager wäre kein Mietvertrag vorgelegt worden, jedoch stehe der Inhalt durch Korrespondenz fest. Lt. vorgelegten Schreiben bzw. Dokumenten würde es seit 1977 einen Mietvertrag betreffend die Lager geben und seien die Mietzinse aus dem Jahr 1989 nicht

heranziehbar. Auch wäre das Mietverhältnis bereits beendet und die Lager im Rahmen der amtswegigen Erforschung zu besichtigen gewesen.

Der Mietzins der Top 3, 5 und 6, sowie Lager wäre per Banküberweisungen, Top 4 überwiegend durch Banküberweisungen bezahlt worden. Betriebskosten wurden idR weiterverrechnet (Ausnahme Lager) und auch eine Indexanpassung vorgenommen. Die Feststellung der BP betreffend Nichtverrechnung der Hausverwaltungskosten begründe nicht Fremdunüblichkeit, sei unwesentlich und nicht entscheidungsrelevant.

Betreffend Top 6 sei lt. Ansicht der BP auf Grund der Landesförderung die „Attraktivität zur Vermietung an einen fremden Dritten nicht gegeben“. Die Inanspruchnahme einer Förderung könne nicht Fremdunüblichkeit sondern allenfalls eine Liebhabereibeurteilung begründen. Dies sei jedoch gegenständlich nicht der Fall. Auch sei die Aussage eines Mitarbeiters der MA 50 ungeeignet für derartige Interpretationen und Rückschlüsse. Die Schlussfolgerung der BP, dass die Mietzinsbeschränkung fremdunüblich sei, würde einem wesentlichen Teil des städtischen Wohnbaus die Grundlage entziehen.

Lt. Ansicht der BP wäre weiters das zulässige Höchstausmaß des Mietzinses nicht ausgeschöpft worden. Entscheidungsrelevant sei jedoch, ob ein Mietobjekt unter diesen Konditionen auch mit fremden Personen abgeschlossen worden wäre. Fremdüblichkeit sei lt. Ansicht der Bw. somit gegeben.

Betreffend Top 5 sei ebenso die Fremdunüblichkeit nicht erklärlich. Die Übernahme des Mietzinses, Erhaltungsbeitrages und Indexklausel wäre wortgleich aus den Förderungsbedingungen des Landes Wien übernommen und im Ergebnis ein höherer Mietzins als der zulässige Mietzins nach dem MRG bezahlt worden.

Betreffend Top 4 sei die Behauptung „die Barzahlung der Miete wäre unüblich“ nicht nachvollziehbar. Die Bareingänge ab 1.4.2002 seien nur deshalb auf einen separaten Zettel quittiert worden, da der ansonsten bestätigende Zettel nicht vorgelegen wäre. Ab 4/2002 liege zudem ein Mietvertrag vor und wären die Zahlungen ab Beginn 2003 auch durch Banküberweisung erbracht worden. Die Übernahme des Mietzinses bei Wohnungserweiterungen wäre weiters auch unter Fremden üblich.

Betreffend Top 3 sei lt. BP der Mietzins unüblich, weil er ebenso mit der Vorgabe der MA 50 für Top 6 ident wäre. Entscheidend sei jedoch, ob der Mietzins zum damaligen Zeitpunkt angemessen war. Die Frage des angemessenen Mietzinses richte sich nach dem Zustand der Wohnung, diese Kriterien und die nachgewiesenen Investitionen seien daher zu berücksichtigen. Lt. Bw. gibt es daher keine Anhaltspunkte, an der Fremdüblichkeit des Mietzinses zu zweifeln. Bei Zweifel über den Zustand der Wohnung würde um Aufforderung

weiterer Beweismittel ersucht. Die Aussagen zum Warmwasseranschluss seien zudem nicht relevant, da Top 3 stets einen eigenen Anschluss hatte.

Der Schluss der BP, dass die Mietverträge nicht zum Zeitpunkt (der Erstellung) schriftlich vorgelegen sein sollen, würde zudem erstmals in der Stellungnahme der BP gezogen.

Im vorliegenden Fall ist somit strittig, ob die von der BP - wegen Nichtfremdüblichkeit der Mietverhältnisse bzw./und Privatnutzung - ausgeschiedenen Liegenschaftsteile ertrags- und umsatzsteuerlich eine Einkunftsquelle darstellen bzw. zum Unternehmensbereich der Bw. gehören. Mit 22.12.1999 wurde den Söhnen Dr. W.S. und W.A. sowie der Tochter S.A. die Liegenschaft zu gleichen Teilen unter Einräumung eines lebenslangen Fruchtgenussrechtes geschenkt. Die Zurechnung verbleibt somit bei der Bw. als Fruchtgenussberechtigte, da diese unternehmerisch tätig ist und die Aufwendungen trägt.

Festzuhalten ist, dass sämtliche der ausgeschiedenen Wohnungen von der Bw. als ehemalige Hauseigentümerin an die zukünftigen Miteigentümer (Söhne und Tochter) oder an Angehörige (Neffe) der Bw. sowie einer Fremdmietlerin vermietet bzw. zur Verfügung gestellt wurden.

Aktenkundig sind folgende Mietverträge:

- Mietvertrag C. \*S. vom 22.9.1948, Top 2, abgeschlossen zwischen der ehemaligen Gebäudeverwaltung F.W. und Herrn \*S.; unbefristet, Fremdvermietung,

**Vergebührungsstempel** vorhanden;

- Mietvertrag mit Sohn W.S. vom 24.10.1995, abgeschlossen mit M.W. als Vermieterin, betreffend **Top 6**; Beginn des Mietverhältnisses 1.11.1995, monatlicher Mietzins S 3.676,09 netto (S 43/m<sup>2</sup> brutto bzw. S 39,09/m<sup>2</sup> netto zzgl. Erhaltungsbeitrag von € 6,30 brutto bzw. € 5,73 netto); nach den Bestimmungen des MRG in Verbindung mit dem LG WWFSG 1989; unbefristet, **vergebührt am 3.11.1995**;

**Sonstiges:** Mit 28.3.1995 erhielt die Bw. als ehemalige Hauseigentümerin die Zusicherung einer Förderung des WWFSG zur **Errichtung der Mietwohnung** Adr.6 (**Dachgeschoss**): Als monatlicher Mietzins für die geförderte Wohnung durfte damit für einen Zeitraum von 20 Jahren höchstens mit einem Grundbetrag von S 43 je m<sup>2</sup> zzgl. eines Erhaltungsbeitrages von S 6,30 je m<sup>2</sup> vereinbart werden. Der Mietvertrag war weiters **unbefristet** abzuschließen. Mit Schlussprüfungsbericht vom 27.9.1995 wurde die Wohnung Top 6 förderungskonform abgeschlossen. Meldung lt. ZMA seit 9.1.1996;

- Weiters: Umbau und Erweiterung der Wohnung in den Jahren 2004/2005 von 81,72 m<sup>2</sup> auf 112,2 m<sup>2</sup>+Terrasse im Ausmaß von 10,42 m<sup>2</sup>, keine Mietvertragsänderungen bis 2006;



-Mietvertrag A.S./S. (Tochter) vom 20.12.1993, abgeschlossen mit M.W. als Vermieterin, **unbefristet**, betreffend **Top 5; Meldung lt. ZMA seit 30.5.1997** bis 5.4.2001 als Hauptwohnsitz, seit 5.4.2001 als Nebenwohnsitz. „**nicht vergebührt**“, Mietzins ebenso S 43/m<sup>2</sup> brutto bzw. S 39,09/m<sup>2</sup> netto zzgl. Erhaltungsbeitrag von € 6,30 brutto bzw. € 5,73 netto;

**Sonstiges:** 2004/2005 Umbau von 56 m<sup>2</sup> auf 63,49 m<sup>2</sup>+Terrasse von 75,81 m<sup>2</sup>, bis 1.Halbjahr 2006 keine Mietvertragsänderung;

-Mietvertrag M.Z. (Neffe der Bw.) vom 10.1.1994, abgeschlossen mit M.W. als Hauseigentümerin, **nicht vergebührt, Top 4**, lt. ZMA **keine Meldung** an diesem Wohnsitz, Mietzins ebenso S 43/m<sup>2</sup> brutto bzw. S 39,09/m<sup>2</sup> netto zzgl. Erhaltungsbeitrag von € 6,30 brutto bzw. € 5,73 netto;

-Mietvertrag vom 26.6.1995 mit Sohn W.A. , abgeschlossen mit M.W. als Vermieterin, **Top 3, nicht vergebührt**, lt. ZMA **seit 16.12.1981 an dieser Adresse mit Hauptwohnsitz gemeldet**, Mietzins ebenso S 43/m<sup>2</sup> brutto bzw. S 39,09/m<sup>2</sup> netto zzgl. Erhaltungsbeitrag von € 6,30 brutto bzw. € 5,73 netto;

Weiters: Mietvertrag vom 1.4.2002 mit Sohn W.A., abgeschlossen zwischen M.W. als Vermieterin, betreffend **Top 4, unbefristet**, Anpassung des Mietzinses;

-Lagerräumlichkeiten I und II, **kein Mietvertrag vorgelegt**, nur Schreiben der Firma X vom 1.9.1995 über „Anmietung“, 58m<sup>2</sup>, Miete incl. Betriebskosten von S 2.470,95 bzw. € 42,60 per m<sup>2</sup>. Frau M.W. ist Geschäftsführerin der Firma X. Indexanpassung nur im Jahr 2000.

Mit Ausnahme des mit der Fremdmietlerin Frau \*S. betreffend Top 2 vorgelegten und des mit W.S. betreffend Top 6 abgeschlossenen Mietvertrages ist somit allen Verträgen gemeinsam, dass sie nicht vergebührt wurden.

Weiters ist festzuhalten, dass mit den einzelnen Mietern und nunmehrigen Miteigentümern zwar schriftliche Mietverträge abgeschlossen bzw. vorgelegt wurden, jedoch die Meldedaten nicht mit den Mietvertragsabschlüssen übereinstimmen.

-Top 6, W.S.: Mietvertrag vom 24.10.1995 ab 1.11.1995 – Meldung (Hauptwohnsitz) ab 9.1.1996

-Top 5, S.A.: Mietvertrag vom 20.12.1993 – Meldung ab 30.5.1997 (Hauptwohnsitz) bzw. 5.11.2001 (Nebenwohnsitz)

-Top 4, M.Z.: Mietvertrag vom 10.1.1994 – nie gemeldet

-Top 3, W.A.: Mietvertrag vom 26.6.1995 – Meldung (Hauptwohnsitz) vom 16.12.1981 bis 27.7.2006

## 1. Zu den Mietobjekten Top 3 bis Top 5

Diesen Wohnungen ist gemeinsam, dass sie ab 1999 von den Miteigentümern selbst gemietet bzw. bewohnt werden bzw. zur Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses dienen, wobei Top 5 von S.A. 2004/2005 erweitert bzw. umgebaut und eine Terrasse zugefügt wurde. Top 3 und 4 wurden den Mietern M.Z. (Neffen der Bw.) und W.A. im unsanierten Zustand übergeben und im Jahr 2002 zusammengelegt.

Nach der Aktenlage liegen auch zwischen der Bw. und den einzelnen Miteigentümern getroffene **schriftliche Mietverträge** vor, jedoch wurde tatsächlich nur der Mietvertrag mit W.S. vom 24.10.1995 vergebührt, zur Vorlage im Rahmen der in Anspruch genommenen Förderung des Landes Wn.

Von der Bw. wurden die schriftlichen Mietverträge aus den Jahren 1993 bis 1995 im Rahmen der BP vorgelegt, wobei sich nach Ansicht der Bw. aus den Bestandsverträgen ergebe, dass der Mietzins nicht fremdunüblich bzw. auch zwischen Fremden abgeschlossen worden wären. Die Übernahme des Mietzinses, Erhaltungsbeitrages (und Indexklausel) wortgleich aus den Förderungsbedingungen des Landes Wn würde darüber hinaus im Ergebnis ein höheren Mietzins als nach dem MRG ergeben. Die Bezahlung wäre auch überwiegend durch Banküberweisungen erfolgt. Die Inanspruchnahme einer Förderung könne zudem allenfalls eine Liebhabereibeurteilung ergeben.

Hinsichtlich dieser Rechtsverhältnisse ist zunächst zu prüfen, ob es sich dabei ihrem Inhalt nach tatsächlich um eine entgeltliche Gebrauchsüberlassung oder aber um eine bloße Benützungsregelung handelt.

Dazu ist vorab in rechtlicher Hinsicht anzumerken, dass selbst zivilrechtlich die Annahme des Abschlusses eines Mietvertrages zwischen Miteigentümern die Ausnahme ist (siehe OGH 7 Ob 527/91 vom 4.4.1991). Steuerlich ist auf Grund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ein noch engerer Maßstab anzulegen.

Laut Erkenntnis des VwGH vom 11.12.1996, 95/13/0227 ist im Fall der Befriedigung des eigenen Wohnbedürfnisses durch die Miteigentümer im Regelfall kein Mietvertrag, sondern eine bloße Vereinbarung über die Gebrauchsüberlassung anzunehmen. Der Abschluss eines Mietvertrages ist in einem solchen Fall nur dann anzunehmen, wenn die Parteien eindeutig ihren Willen zum Ausdruck bringen, durch die Vereinbarung mehr als eine bloße Gebrauchsregelung zu begründen. Eine bloße Gebrauchsregelung unter Miteigentümern verwirklicht nicht den Einkunftstatbestand des § 2 Abs. 3 Z 6 EStG, weil mit einer solchen Regelung das für diese Einkunftsart essentielle Merkmal der entgeltlichen Gebrauchsüberlassung nicht erfüllt wird. Auch die Bestimmung des Benützungsentgeltes nach

den gesetzlichen Regelungen über die Zinsbildung, auch die Bezeichnung des Entgeltes als Miete und die Eintragung dieses Entgeltes in ein Zinsbuch rechtfertigen nicht schon die Annahme eines Bestandvertrages.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen steht die Frage im Raum, ob im konkreten Fall die abgeschlossenen Mietverträge in Wahrheit als Benützungsregelung unter Miteigentümern angesehen werden müssen. Der Umstand, dass sämtliche Mietverträge – somit bereits die Mietverträge vom 20.12.1993 und 10.1.1994 mit S.A. und M.Z. und auch der Mietvertrag vom 26.6.1995 mit W.A. - die idente Mietzinshöhe entsprechend den Förderbestimmungen des Landes Wn aus dem Jahr 1995 vereinbaren und die Meldedaten dieser Mieter nicht mit dem Abschluss des Mietvertrages übereinstimmen (30.5.1997, 16.12.1981 bzw. keine Meldung) vorliegen, diese Mietverträge im Gegensatz zu jenem mit W.S. vom 24.10.1995 nicht vergewährt wurden, ist steuerlich das Vorliegen einer bloßen Gebrauchsregelung zu prüfen. Diese Sachverhalte sprechen nach Ansicht des UFS jedenfalls nicht für das Vorliegen von tatsächlich zu diesem Zeitpunkt existenten schriftlichen Mietverträgen.

Der Umstand, dass die angesprochenen Wohnungen (unbefristet) entgeltlich überlassen werden, genügt zur Begründung eines Mietverhältnisses ebenso nicht, da ein solcher Vertragsinhalt auch einer bloßen Gebrauchsregelung unter Miteigentümern, die - wie oben ausgeführt - als Regelfall zu gelten hat, entspricht. Die Zahlung eines Entgelts (vgl JBI 1979,144), oder die Bezeichnung des Entgelts als "Miete" (MietSlg 32.075) reichen nämlich nicht aus, um die Begründung eines Bestandvertrages über die gemeinsame Liegenschaft unter Miteigentümern annehmen zu können. Ebenso wenig kann die Anführung in den monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen oder die Eintragung in die Zinslisten der Immobilienverwaltung dazu führen, dass die von den Miteigentümern genutzten Gebäudeteile als Quelle von Einkünften iSd § 28 EStG anzusehen sind. Ausgehend von einer solchen Regelung sind Zahlungen eines Miteigentümers an den anderen Miteigentümer, sei es auch in Form eines als Mietzins bezeichneten, auf das Konto der Hausverwaltung überwiesenen Betrages, ertragsteuerlich nicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und stellen auch umsatzsteuerlich keinen Leistungsaustausch mit der Hausgemeinschaft dar (vgl. hiezu Kranich-Siegel-Waba, Kommentar zur Mehrwertsteuer, Anm 78a zu § 12 UStG 1972, Ruppe, UStG 1994<sup>2</sup>, § 2 Tz 31, samt den dort angeführten Judikaturstellen).

Aber selbst dann, wenn die in Rede stehenden Rechtsverhältnisse zwischen der Bw. bzw. Hausgemeinschaft und den Miteigentümern nicht als bloße Gebrauchsregelung anzusehen sind, ist das Vorliegen von fremdüblichen Mietverträgen nötig. Nach der Rechtsprechung des VwGH verliert ein von einem Miteigentümer für eigene Wohnzwecke genutzter Gebäudeteil nur dann nicht seinen Charakter als Einkunftsquelle bzw. als Bestandteil einer Einkunftsquelle,

wenn dieser Gebäudeteil aus der Sicht der anderen Miteigentümer in gleicher Weise der Erzielung von Einkünften dient, wie jene Gebäudeteile, die an Nichteigentümer vermietet werden (VwGH 25.6.1980, 1303/78) und damit ein Mietverhältnis zwischen einem Miteigentümer und der Hausgemeinschaft grundsätzlich so behandelt wird, als ob der Hausgemeinschaft eine von den Miteigentümern verschiedene Person gegenübersteht, weshalb daher nach der Judikatur Mietverträge zwischen Miteigentümern und Hausgemeinschaft bei Fremdüblichkeit grundsätzlich anzuerkennen sind.

Andererseits entspricht es aber auch der Judikatur, dass Aufwendungen für die private Wohnung nicht im Wege negativer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einkommensteuerrechtlich bzw. im Wege von abgezogenen Vorsteuern umsatzsteuerrechtlich geltend gemacht werden dürfen (u.a. VwGH 10.2.1987, 85/14/0142).

In Ansehung dieser Ausführungen ist unter Verweis auf Punkt 2 und 3 davon auszugehen, dass jedenfalls hinsichtlich der von den Miteigentümern für private Zwecke genutzten Gebäudeteile nicht die Vermietungsabsicht, sondern die Befriedigung der eigenen Wohnbedürfnisse im Vordergrund steht. Wirtschaftlich betrachtet ist ein solcher Sachverhalt durchaus vergleichbar mit der Benutzung einer Wohnung im eigenen Haus durch einen Alleineigentümer.

Das oben zitierte Erkenntnis des VwGH vom 25.6.1980, Zl. 1303/78, stellt klar, dass für die steuerliche Anerkennung von Mietverträgen zwischen Miteigentümer und Hausgemeinschaft die Sicht der anderen Miteigentümer maßgeblich ist, wobei aber im damaligen Beschwerdefall nur einer von mehreren Miteigentümern die Gebäudeteile benutzt hat.

Da jedoch in den Fällen, in denen sämtliche Miteigentümer in der eigenen Liegenschaft wohnen, die an die Hausgemeinschaft bezahlte Miete letztlich im Rahmen der Verteilung des Überschusses an die jeweiligen Miteigentümer wieder zurückfließt, dient nach Ansicht des UFS der vom einzelnen Miteigentümer benutzte Gebäudeteil aus der Sicht der übrigen Miteigentümer eben gerade nicht in gleicher Weise der Erzielung von Einkünften wie die an die Nichteigentümer vermieteten Gebäudeteile (vgl. Lenneis, Die private Nutzung von Gebäudeteilen durch Allein- bzw. Miteigentümer, FJ 1992, 110).

Dazu wird angemerkt, dass aus der Vermietung des gegenständlichen Bestandobjektes in den streitgegenständlichen Jahren ausschließlich Verluste erwirtschaftet wurden. Nach Auffassung von Kohler, RdW 1983, 118, bedeutet der Abzug des Verlustes, der auf die privat genutzte Wohnung der Miteigentümer entfällt, einen eindeutigen Verstoß gegen § 20 Abs. 1 Z 1 EStG.

Im Sinne einer Gleichbehandlung zum Alleineigentümer war somit das Ausscheiden der von den Miteigentümern bewohnten Liegenschaftsteile geradezu geboten, da sonst Kosten der

Lebensführung (Aufwendungen für eine Privatwohnung) auf die Allgemeinheit überwältzt werden (vgl. Kohler/Nidetzky, Steuerhandbuch zur Vermietung und Verpachtung, S. 124f).

## **2. Zu den Mietobjekten Top 3 und 4, 5 und 6:**

Nach den streitgegenständlichen Feststellungen der BP wurde die Wohnung Top 6 im Jahr 1995 von der Bw. im Rahmen einer Förderung im Dachgeschoss errichtet und dem Sohn Dr. W.S. vermietet. Die Miethöhe beträgt für diese Räume laut schriftlichem Mietvertrag eine monatliche Nettomiete iHv ATS 3.514,- brutto zuzüglich S 514,- Erhaltungsbeitrag, d.s. € 43,- brutto zzgl. € 6,30 brutto per m<sup>2</sup> entsprechend den Förderbestimmungen des Landes Wn.

Darüber hinaus wurden die Wohnungen Top 5 und Top 6 durch die Mieter Dr. W.S. und S.A. in den Jahren 2004/2005 auf 112m<sup>2</sup> bzw. 63,49m<sup>2</sup> vergrößert sowie um eine Terrasse von ca. 11m<sup>2</sup> bzw. 76m<sup>2</sup> erweitert. Beide Mieter leisten bis zum Prüfungsabschluss weiterhin eine monatliche Nettomiete iHv € 43,- per m<sup>2</sup> entsprechend den Förderungsvorschriften des Landes Wn.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung werden Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur dann anerkannt, wenn sie nach außen hin ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 4.6.2003, 97/13/0208).

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung des VwGH gelten die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessengegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung (vgl. VwGH 24.9.2002, 99/14/0006).

Die nach der Judikatur des VwGH auch für Verträge mit juristischen Personen geltenden Grundsätze betreffend Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sind nach Auffassung des UFS gleichermaßen auf jene Fälle anwendbar, in denen eine Miteigentümergeinschaft mit mehreren Miteigentümern oder dessen Angehörigen in Rechtsbeziehungen steht (ab 1999), da auch diesfalls eine familienhafte Veranlassung des nach außen vorgegebenen Leistungsaustausches naheliegt.

Aus den Bestimmungen des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) und aus den diese Bestimmungen ergänzenden Vorschriften der §§ 22 und 23 BAO ist abzuleiten, dass bei nahen Angehörigen respektive bei in einer Nahebeziehung stehenden Personen besonders vorsichtig

geprüft werden muss, ob die formelle rechtliche Gestaltung eines Rechtsgeschäftes seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht. Die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen setzt dabei - wie bereits ausgeführt - voraus, dass sie

- a) nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Es ist daher zu prüfen, ob die zwischen der Bw. bzw. Hausgemeinschaft ab dem Jahr 1999 und den Angehörigen der Bw. vorliegenden Vereinbarungen auch unter Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Richtig ist, dass hinsichtlich der Wohnung Top 6 ein schriftlicher Mietvertrag vorliegt, der auch vergebührt wurde.

Abgesehen davon, dass der verrechnete Mietzins der Wohnung Top 6 der - auf Grund der durch den Dachausbau erwirkten - Ausstattungskategorie A zwar dem MRG entsprechend ist (€ 2,38 pro m<sup>2</sup> bis steigend € 3,08 pro m<sup>2</sup> laut den nach dem MRG gültigen Kategoriesätzen für das Jahr 1995 bis 1998 bzw. 2008), sind jedoch **von der Vermieterin getätigte Investitionen jedenfalls dann familiär bedingt**, wenn sie weit über die Erhaltungspflicht i.S.d. MRG hinausgehen und in der Folge entweder auf einen angemessenen Mietzins infolge Standardanhebung verzichtet wird bzw. wie im gegenständlichen Fall – bei vereinbarter Mietzinsbeschränkung – die Investitionen trotz eingeschränkter Einnahmenerwartungen in den nächsten 20 Jahren getätigt werden. Im vorliegenden Fall wurde die Top 6 im Rahmen einer Förderung durch die Stadt Wien errichtet - unter der Festsetzung eines fixen Mietzinses von S<sup>o</sup>43,-, d.s. € 3,125 per m<sup>2</sup>. Eine Erhöhung des Mietzinses ist jedoch nicht möglich, wobei angemerkt wird, dass die marktüblichen Mietzinsvereinbarungen in der Regel über den Mietzins lt. MRG liegen. Die Mietzinsangebote des [www.immobilien.net](http://www.immobilien.net) 2010 betreffend Wohnungen im xx.. Bezirk, unbefristet, zwischen rund 80 bis 130m<sup>2</sup> ergeben Miethöhen zwischen € 9,- und € 15,-, im Durchschnitt € 12,-. Dies ergibt unter Abschlag von 5-10% Mietzinssteigerung jährlich einen marktüblichen Mietzins von durchschnittlich € 4,8 für das Jahr 2004 und liegt somit weit über der vereinbarten Mietzinsbeschränkung. **Ob diese Investitionen auch für einen Fremden getätigt worden wären, ist in Hinblick auf die auch zukünftig geltende Mietzinsbeschränkung für 20 Jahre als jedenfalls nicht fremdüblich zu beurteilen.**

Dazu kommt, dass die Wohnung Top 6 (und auch Top 5) im Jahr 2004/2005 durch Mieterinvestitionen erweitert wurde, was letztlich eine größere Veränderung des Mietgegenstandes (Eingriff in die Bausubstanz) darstellt und dadurch eine größere Wohnung

mit der Errichtung einer Terrasse und damit nach der Verkehrsauffassung ein neuer Mietgegenstand entstanden ist. Nach der Lebenserfahrung ist davon auszugehen, dass ein derartiger Eingriff in das Mietobjekt bei Familienfremden jedenfalls zu entsprechenden vertraglichen Änderungen bzw. Zusätzen, allenfalls zum Abschluss eines neuen Mietvertrages geführt hätte (gleiches gilt für die Wohnung Top 5).

Hinsichtlich der Wohnung Top 4 ist festzuhalten, dass zwar ein Mietvertrag vom 10.1.1994 mit dem Neffen M.Z. als Mieter abgeschlossen wurde, welcher nie an dieser Adresse gemeldet war und auch dem Finanzamt gegenüber diese Adresse nicht angegeben hat, sondern nur einen Umzug von Y nach Adr.2\*. Weiters wurden die Mieten bar bezahlt und sind die Zahlungen im Jahre 2002 nicht ident mit den Aufzeichnungen. Der Mietvertrag enthält zudem den Absatz: *„Das Mietobjekt ist in unsanierten Zustand. Der Mieter hat für das Ausmalen, Fliesenlegen, den Einbau einer Küche und von Sanitäranlagen aus Eigenem aufzukommen.“* Die Aufgabe der Instandsetzung einer Wohnung obliegt jedoch in der Regel nicht dem Mieter. Der Mietzins entspricht darüber hinaus ebenso den Obergrenzenbeschränkungen der Förderungsbestimmungen des Landes Wn. Die gesamten Umstände sind in freier Beweiswürdigung als insgesamt nicht fremdüblich zu beurteilen.

Hinsichtlich der Wohnungen Top 3 (Mietvertrag vom 26.6.1995) und Top 4 (Mietvertrag ab 1.4.2002) betreffend den Mieter W.A. wurde weiters der Mietvertrag vom 1.4.2002 erst im Zuge der BP am 3.4.2006 vergebührt. Dem aktenkundig abgeschlossenen Mietvertrag vom 26.6.1995 steht eine Meldung bereits seit 16.12.1981 gegenüber und wurden betreffend die Mietzahlungen im Zeitraum 1.4.2002 bis 30.3.2003 keine Unterlagen vorgelegt.

Die Wohnung Top 4 war lt. Angaben der Bw. bzw. Mietvertrag vom 1.4.2002 ebenso unsaniert bzw. wurde im Zustand einer Kategorie B Wohnung übernommen und die Wohnung Top 3 durch den Mieter selbst in Höhe von rund S 440.000,- saniert. Dazu ist anzumerken, dass lt. Mietvertragsvereinbarungen vom 1.4.2002 der Mieter für die Zusammenlegung und Sanierung selbst aufzukommen hatte unter Verweis auf den Mietvertrag Top 3 vom 26.6.1995. Wie bereits oben angeführt, obliegt die Aufgabe der Instandsetzung einer Wohnung jedoch in der Regel nicht dem Mieter. Darüber hinaus ist durch die Zusammenlegung ein neues Mietobjekt entstanden ist, welchem lt. Mietvertrag vom 1.4.2002 ein Mietzins ebenso entsprechend den Obergrenzenbeschränkungen der Förderungsbestimmungen des Landes Wn gegenübersteht. Unter Verweis auf die obigen Ausführungen betreffend marktübliche Mietzinsvereinbarung sind diese Mietverträge daher ebenso als nicht fremdüblich zu beurteilen.

Insoweit die Bw. die von den Miteigentümern bzw. deren Angehörigen für die Nutzung der jeweiligen Wohnungen bezahlten Mietzinse mit den Mieten der Wohnung Top 6 angleicht, ist

auszuführen, dass nach Ansicht des UFS es zwar als durchaus plausibel ist, dass die Mutter die „Mieter der Höhe nach gleich behandeln wollte, jedoch ist dies als nicht fremdüblich zu beurteilen. Dabei ist die weitere Vorgangsweise betreffend den Umbau der Wohnungen Top 5 und 6 ohne die Berücksichtigung von Mietzinsänderungen bis zum Prüfungsabschluss 2006 jedenfalls als nicht fremdüblich zu beurteilen.

Es stellt sich auch die Frage, ob die Bw. bei dem gegebenen Zustand der Wohnungen Top 3 und 4 die mit den Angehörigen fehlenden Zahlungen auch einem Fremden gegenüber in Kauf genommen hätten.

Dazu kommt, dass im Hinblick auf die getätigten Investitionen der Mieter zwischen Fremden nicht nur Mietobjekt, Miethöhe und Mietdauer betreffende Vereinbarungen, sondern auch eine entsprechende Abrede über das Schicksal des Wertes der Investitionen jedenfalls festgehalten worden wäre. Berücksichtigt man nämlich, dass nach den Berufungsausführungen die Mietobjekte erst durch überaus aufwändige Mieterinvestitionen brauchbar gemacht werden konnten, so können nach Auffassung des UFS vertragliche Vereinbarungen wie die vorliegenden nicht als fremdüblich bezeichnet werden. Denn tätigt der Mieter - wie im vorliegenden Fall - umfangreiche Investitionen in das Bestandsobjekt, ist es zwischen Fremden jedenfalls unüblich, wenn keine über Mietzins, Mietobjekt und Dauer des Vertrages hinausgehenden Regelungen vereinbart werden.

In den vorliegenden Mietverträgen wurde nicht fixiert, welche Reparaturen, Instandhaltungen, Investitionen die Mieter konkret durchführen ließen, welchen Umfang diese Investitionen hatten und ob diese bei Beendigung des Mietverhältnisses im Mietobjekt verbleiben bzw. ob die Mieter bei Vertragsauflösung einen Anspruch auf Ersatz ihrer Investitionen haben. Ob ein Fremder die den gegenständlichen Bestandverhältnissen zu Grunde liegenden Verträge mit einem derartigen Inhalt abgeschlossen hätte, ist im Hinblick darauf, dass eine Aufrechnung mit dem Mietzins im Vertrag keinen Niederschlag findet und für den Fall einer (vorzeitigen) Kündigung keine Vereinbarung betreffend die durchgeführten Mieterinvestitionen, insbesondere hinsichtlich der durch die Aufrechnung mit dem Mietzins noch nicht abgedeckten Investitionskosten, vorgesehen und daher nicht geklärt ist, wie diese Eigenleistungen bei einer frühzeitigen Aufgabe der Wohnung zu vergüten wären, zu bezweifeln.

Solche Vereinbarungen müssen aber der Höhe nach wenigstens bestimmbar sein, was im vorliegenden Fall angesichts der Tatsache, dass der Zeitraum, über den diese Leistungen der Mieter auf den Bestandszins anzurechnen sind, ebenso nicht festgelegt wird. Weder der mit Top 3 und 4 noch Top 5 und auch 6 abgeschlossene Mietvertrag enthält einen Hinweis auf die getätigten Investitionen bzw. deren rechtliches Schicksal.



Zusammenfassend ist festzuhalten, dass nach den oben dargestellten Überlegungen davon auszugehen ist, dass die vorliegenden Vereinbarungen zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Insbesondere unter Bedachtnahme auf die in den einzelnen Bestandobjekten vorgenommenen Herstellkosten betreffend Top 6 und auch den umfangreichen Investitions- und Adaptierungsarbeiten betreffend Top 5 und 6 und auch Zusammenlegung Top 3 und 4 wäre umso mehr eine klare Vertragsgestaltung zu fordern gewesen.

Auch die Vorgangsweise betreffend die Bezahlung der Verwaltungsgebühren nur durch die Fremdmietlerin Frau \*S. sowie fehlende Indexanpassungen ist als grundsätzlich nicht fremdüblich zu beurteilen.

### **3. Lager:**

Betreffend die Vermietung des Lagers ist festzustellen, dass die ehemalige Hauseigentümerin M.W. die Vermietung an die Fa. X vornahm, wobei sie selbst als Geschäftsführerin dieser Firma tätig war. Der Mietvertrag wurde nicht vorgelegt, lediglich darauf verwiesen und wurde im Prüfungszeitraum 1999 bis 2004 der Mietzins iHv. S 42,60 per m<sup>2</sup> inkl. Betriebskosten verrechnet. Der Umstand, dass lt. Berufungseinwendungen die Keller mit hoher Feuchtigkeit vorgelegen wären, das Mietverhältnis bereits beendet wurde und die Lager im Rahmen der amtswegigen Erforschung nicht besichtigt wurden, ist in Hinblick auf die fehlende Vorlage des Mietvertrages sowie einer Wertsicherungsklausel lt. Vereinbarung vom 21.9.1997 und in Anbetracht der Gegenüberstellung der Mietpreise für Geschäftslokale 1989 für „schlechte“ Lagen immer noch zwischen S 60,- und S 100,-, durchschnittlich somit S°80,- gelegen, nicht geeignet die Fremdunüblichkeit zu entkräften. In freier Beweiswürdigung ist es nicht als unrichtig die Miethöhe im Vergleich zur untersten Mietpreislage nur rund 50% des marktüblichen Preises als nicht fremdüblich zu beurteilen.

Da somit auf Grund obiger Ausführungen die mit den Miteigentümern bzw. deren Angehörigen getroffenen Vereinbarungen steuerlich nicht anzuerkennen sind, erfolgte die Ausscheidung der Mieteinnahmen und Werbungskosten sowie die Umsatzberichtigung und Nichtanerkennung der geltend gemachten Vorsteuern hinsichtlich der Wohnungen Top 3,4,5 und 6 und Lager zu Recht.

Die Bw. wendet weiters ein, dass die Sachbescheide keine Begründung enthalten würden, und damit die Voraussetzungen nach § 93 (3) lit.a BAO nicht erfüllen. Der Bericht komme lediglich zu folgender Begründung: „Auf Grund der Ausführungen kommt die BP zu dem Schluss, dass in allen diesen Mietverträgen (Top 3, 4, 5, 6 und Lager) mindestens eine Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung als Einkunftsquelle fehlt.“ Diese Begründung sei nicht detailliert und könne daher

nicht herangezogen werden, ohne Verfahrensvorschriften zu verletzen. Auch würde der Bericht Ausführungen bezüglich der „steuerlichen Würdigung“ Fragen der Sachverhaltsermittlung beinhalten, sich die Sachverhaltsermittlung somit nicht von der Beweiswürdigung trennen. Im gegenständlichen Fall hätte damit eine unzulässige bzw. vorweggenommene und zudem lapidare Beweiswürdigung stattgefunden.

Zu diesen Einwendungen der Bw. ist festzuhalten, dass Bescheide eine Begründung zu enthalten haben, woraus für die Partei erkennbar sein muss, aus welchen Überlegungen dem Anbringen der Partei nicht entsprochen wurde. Im vorliegenden Fall enthalten die Bescheide nicht nur die Begründung, dass auf Grund der Ausführungen der BP „dass den Mietverträgen mindestens eine Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung als Einkunftsquelle fehlt“, sondern ist festzustellen, dass die steuerlichen Schlussfolgerungen auf Basis des sehr umfangreich dargestellten Sachverhaltes im BP-Bericht erfolgten. In Hinblick auf den ausführlich erhobenen Sachverhalt ist die steuerliche Schlussziehung betreffend Prüfung auf Fremdüblichkeit grundsätzlich erkennbar und werden diese Sachverhaltfeststellung betreffend Nichtvergebührung der Mietverträge, Tragung der Herstellkosten betreffend Top 6 sowie fremdunübliche Vorgangsweise betreffend Umbaukosten der Wohnungen Top 5 und 6 sowie Sanierung betreffend Top 3 und 4, Nichtmeldung an der Wohnadresse, fremdunübliche Barzahlung, fehlenden (Bank)Überweisungen sowie fremdunübliche Mietzinsvorschreibung in gleicher Höhe, nur einmalige Indexanpassung und unübliche Verrechnung der Hausverwaltungskosten in freier Beweiswürdigung als steuerlich nicht fremdüblich beurteilt. Da damit eine Begründung nicht fehlt, ist auch eine vorweggenommene Beweiswürdigung nicht erkennbar.

Ad Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung)

Rechtslage: Hausgemeinschaften besitzen dann Unternehmereigenschaft, wenn sie als solche nach außen auftreten und Leistungen erbringen. Benützt ein Miteigentümer eine Wohnung ohne Mietvertrag (bloße Gebrauchsregelung) liegt kein Leistungsaustausch vor, die Wohnung zählt nicht zum Unternehmensbereich.

Die Anwendung der Bestimmung nach § 11 Abs. 14 UStG ist unabhängig davon, ob den Rechnungsaussteller an der Rechnungserteilung und dem Steuerausweis ein Verschulden trifft (VwGH 84/15/0118).

Werden z.B. bei einer Tätigkeit, die nach § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 nichtunternehmerisch ist, Rechnungen mit Steuerausweis ausgestellt, so schuldet der Rechnungsaussteller die Umsatzsteuer auf Grund der Rechnung gemäß § 11 Abs. 14 UStG, können jedoch in dem

Zeitpunkt, indem auf Liebhaberei entschieden wird unter Anwendung des § 11 Abs. 12 UStG berichtigt werden (Kolacny-Caganek, UStG, § 11 Anm. 33).

Die BP geht in der Stellungnahme zur Berufung betreffend die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2004 auf Grund des Umsatzsteuerausweises in den Abrechnungsbelegen betreffend Top 3-6 von einer Steuerschuld gemäß § 11 Abs. 14 UStG 1994 aus.

Dazu wendet die Bw. ein, dass die erstellten Jahresabrechnungen für die Top 3 bis 6 nicht den Kriterien des § 11 UStG für Rechnungen entsprechen würden, nicht für sämtliche Zeiträume und Tops erstellt und darüber hinaus nicht an die Mieter ausgehändigt, sondern nur für interne Evidenzzwecke erstellt worden wären.

Dazu ist festzustellen: Betreffend die Ausstellung von Rechnungen mit gesondertem Ausweis eines Steuerbetrages liegt folgender Sachverhalt vor. Die berufungsgegenständlichen Mietverträge weisen keinen Umsatzsteuerbetrag gesondert aus, jedoch legte die Bw. lt. vorgelegten Unterlagen an sämtliche Mieter jährlich Mietzinsabrechnungen „1999, 2000, 2001, 2002, 2003 und 2004“ unter Ausweis der Umsatzsteuer und dem Entgelt. Diese Abrechnungen wurde auch in der Regel eine Aufstellung der Betriebskosten beigelegt. Lt. handschriftlichem Vermerk erfolgte die Zahlung binnen mehrerer Tage. Es ist daher davon auszugehen, dass diese auch ausgefolgt wurden. Die Einwendungen sind daher als unbegründet abzuweisen.

Die Bw. wendet weiters ein, dass die Bemessungsgrundlage für Umsatzsteuer betreffend Top 2 das Entgelt, d.h. der Nettobetrag sei. Die Umsatzsteuerfestsetzung betreffend Top 2 seien somit unrichtig, soweit der Bruttobetrag als Entgelt herangezogen wurde. Diesbezüglich wird den Einwendungen Rechnung getragen und sind die Bescheide zu korrigieren.

Die Berufung ist daher in diesem Punkt teilweise zu folgen, die Festsetzung der Umsatzsteuer ist jedoch in Hinblick auf die obigen Ausführungen betreffend ausgestellte Abrechnungen abzuändern. Die Ermittlung der Umsatzsteuer erfolgt somit auf Basis der Umsatzsteuerbemessungsgrundlagen lt. Stellungnahme der BP.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 6 Berechnungsblätter, Beilage Vorsteuer und Gewinnermittlung

Wien, am 30. Dezember 2010