



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 1

GZ. RV/2498-W/08,
miterledigt RV/2497-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Dkfm BRUNO LEHERBAUER & CO KG, 1130 Wien, Spohrstraße 39,

I. vom 26. November 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 7. November 2007 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren und neue Sachbescheide bezüglich Einkommensteuer 2003-2005 sowie

II. vom 30. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 30. Mai 2008 betreffend Zurücknahme der Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide betreffend Einkommensteuer 2003-2005 entschieden:

Der Berufung wird zu **II.** Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung wird zu **I.** betreffend die Wiederaufnahmbescheide abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung wird zu **I.** betreffend die Einkommensteuerbescheide wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

In einer bei der Berufungswerberin (Bw) abgehaltenen Betriebsprüfung über die Jahre 2003 bis 2005 wurde seitens des Finanzamtes festgestellt, sie habe Einnahmen aus ihren Mietwohnungen nicht erklärt und habe keinerlei Aufzeichnungen über die bar kassierten Mieten vorgelegt. Die Wohnung Top 6/7 mit ca. 60 m² sei um 200 EUR an eine Person vermietet worden, in der Wohnung Top 8/9 mit ca. 60 m² sei ein Zimmer (ca. 24 m²) um 150 EUR an eine Person vermietet gewesen. Weitere Personen seien in den Wohnungen gemeldet gewesen. Der Mietzins sei für die Kategorie und Größe ortsunüblich, auch sei nicht glaubwürdig, dass nur eine von mehreren Personen zur Mietzahlung verpflichtet sei. Die Bestreitung der Lebenshaltungskosten sei nicht aufgeklärt worden. Daher seien pro Top und Monat 250 EUR Mieteinnahmen hinzu zu schätzen.

Im wiederaufgenommenen Verfahren sind auch Feststellungen verarbeitet worden, die sich aus der Betriebsprüfung einer KG ergaben, an der die Bw ebenfalls beteiligt war.

Dagegen und gegen die Wiederaufnahmbescheide richtete sich die Berufung vom 26.11.2007. Für beide Wohnungen bestünden vergebührte Mietverträge, die festgelegten Mietzinse entsprächen dem Wohnungsstandard. Zum Beweis würden Erklärungen der beiden vertraglich genannten Mieter vorgelegt, die bewiesen, dass die Höhe der Mieteinnahmen korrekt erklärt worden sei. Die von der Bp vorgenommenen Zuschätzungen entbehren daher jeglicher Realität und auch jeglichen Beweises.

Mit Bescheid vom 29.4.2008 wurde der Bw ein Mängelbehebungsauftrag erteilt, da die Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide nicht begründet sei. Mit Schreiben vom 6.5.2008 entgegnet der steuerliche Vertreter der Bw, dass unter Hinweis auf die Berufungsschrift nochmals ausgeführt werde, dass auf Grund der vorgelegten Mietverträge und der Erklärungen der Mieter eine Zuschätzung zu den erklärten Mieten nicht gerechtfertigt gewesen sei, weshalb eine Wiederaufnahme zu Unrecht erfolgt sei.

Mit Bescheid vom 30.5.2008 erklärte das Finanzamt die Berufung betreffend die Wiederaufnahmbescheide gemäß [§ 275 BAO](#) für zurückgenommen, da ein bloßes Wiederholen der Berufungsausführungen gegen die Sachbescheide nicht erkennen lasse, worin die Unrichtigkeit der Wiederaufnahmbescheide gelegen haben solle. Dagegen erhebt die Bw mit 30.6.2008 Berufung und führt aus, mit dem Schreiben vom 6.5.2008 seien die Mängel behoben worden.

Mit Bescheiden vom 13.6.2008, besonders begründet mit Schreiben vom 16.6.2008, erließ das Finanzamt eine abweisende Berufungsvorentscheidung betreffend die

Einkommensteuerbescheide. Die Zuschätzung bei der Bw sei im Zusammenhang mit der Betriebsprüfung bei der KG zu sehen, an der die Bw beteiligt sei. Die dort getroffene Zuschätzung sei unter Bedachtnahme auf den Weiterbestand der KG pauschal erfolgt, obwohl aufgrund der Erhebungen der Behörde dort eine deutlich höhere Zurechnung hätte erfolgen können. Gerade bei Barinkasso des Mietzinses sei es schon im Parteieninteresse, Belege anzufertigen. Diese seien auch für steuerliche Zwecke aufzubewahren. Der Vermieter müsse seine Einnahmen zumindest für steuerliche Zwecke dokumentieren und belegmäßig nachweisen können. Es sei weiters eine Vielzahl von Personen in den Wohnungen gemeldet gewesen (vier in Top 6/7 und fünf in Top 8/9). Top 6/7 stehe seit Juli 2004 im Eigentum der Bw, Top 8/9 seit Jänner 2004. Die Behörde schenke der Aussage, es handle sich dabei um Angehörige und Freunde, die man unterstütze und gratis wohnen lasse, keinen Glauben. Glaublich sei lediglich, dass die Eltern der Bw gratis wohnen, dies jedoch in der Privatwohnung der Bw (Top 12/13), wo sie auch gemeldet seien. Neben einigen Zeugenaussagen stütze vor allem der unangemessen niedrige Mietzins die Annahme der Behörde, es gebe noch weitere zahlende Mieter. Außerdem seien die Lebenshaltungskosten nicht aufgeklärt worden, aus den vorgelegten Bankkonten und der KG seien in Summe 4.700 EUR (2004) bzw. 3.795 EUR (2005) entnommen worden, von Handyrechnungen, einer Versicherung und kleinen Überweisungen abgesehen sei nichts von den Bankkonten abgebucht worden. Damit finde eine dreiköpfige Familie jedoch bei weitem nicht das Auslangen. Die Bp schätzt in Top 6/7 monatlich 200 EUR pro gemeldeter Person, in Top 8/9 monatlich 150 EUR pro gemeldeter Person als Mietzins hinzu.

Im Vorlageantrag vom 30.6.2008 bringt die Bw vor, die Schätzung sei willkürlich. Mit Ergänzung des Vorlageantrages vom 15.10.2008 bringt die Bw weiters vor, die Forderung, eine Buchhaltung für Mietverhältnisse zu führen, sei gesetzlich nicht gedeckt. Die neben dem Hauptmieter in Top 6/7 gemeldeten drei Personen seien Studenten und stünden wenn, dann in einem Untermietverhältnis zum Hauptmieter. In Top 8/9 seien in Zimmer 1 zwei Personen zunächst hintereinander wohnhaft gewesen und hätten sich lediglich nicht abgemeldet. Die derzeitige Hauptmieterin wohne dort seit 28.9.2004, seit 9.5.2005 wohne dort eine weitere Person in Untermiete. In Zimmer 2 des Top 8/9 wohne kostenlos die Lebensgefährtin des Sohnes der Bw. Zeugenaussagen eines in Niederösterreich wohnhaften Voreigentümers und das Nichtauffinden der Lebensgefährtin des Sohnes aufgrund eines Schreibfehlers seien keine stichhaltigen Argumente. Mietpreise von 6-800 EUR für 60 m² Substandard-Wohnungen (teils nur für einen Raum) im 15. Bezirk entbehren jeder Lebenserfahrung. Aufgrund der Tätigkeit als Krankenschwester habe die Bw ein angemessenes Gehalt, die Lebenshaltungskosten seien somit nie zur Debatte gestanden. Vom Bankkonto seien auch Betriebskosten, GIS, Strom und Gas beglichen worden. Dass vom Privatkonto der Bw im Jahr 2004 keine Entnahmen getätig

worden seien, könne mit Kontoauszug vom 1.9.2004, welcher dem Finanzamt vorgelegt worden sei, widerlegt werden und biete ein weiteres Indiz für die Oberflächlichkeit der Prüfung. Der Sohn trage als Hausmeister mit geringfügiger Beschäftigung ebenfalls zum Familieneinkommen bei.

In teilweiser Beantwortung (24.10.2012) eines Vorhalts der Rechtsmittelbehörde erörtert die Bw zunächst die Mittelherkunft zum Erwerb der Wohnungen. Sodann führt sie aus, die Wohnungen seien Substandard, der Mietzins entspreche daher durchwegs den ortsüblichen Beträgen. Aufgrund der Mietzinshöhe seien keinerlei Investitionen getätigt worden. Auch die von der Bw zur Verfügung gestellte Möblage sei wertlos und verursache nur Kosten bei ihrer Entfernung.

Auf nochmaliges Nachfragen wird eine weitere Stellungnahme (13.11.2012) folgenden Inhalts (soweit nicht schon vorgebracht) eingebracht: Der Lebensunterhalt sei durch die erklärten Einkünfte der Bw gedeckt (2003: 33.008,80 Euro, 2004: 25.275,11 Euro, 2005: 23.293,20 Euro). Die Wohnung Top 6 sei mit einer Gasetagenheizung, Top 8 mit Gaskonvektoren ausgestattet, Strom und Gas seien von den Mietern zu zahlen. In Top 8 habe in den unvermieteten Zimmern der Sohn mit seiner Lebensgefährtin gewohnt. Ab November 2007 seien beide Wohnungen um je 250 Euro vermietet gewesen. Weiters vorgelegt werden unvollständige Kontoauszüge der beiden Bankkonten der Bw und „zur Frage der Wohnungskategorie vorerst acht Fotografien“, welche allgemeine Teile des Hauses (Haustür, Gang, Stiegenhaus, Wohnungstür von außen) abbilden.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. betreffend Einkommensteuer 2003-2005

Der Entscheidung liegt folgender relevanter Sachverhalt zugrunde: Die Bw hat in den Streitjahren ein Nettoeinkommen aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von jährlich 27.000-27.700 Euro erzielt, dem Einlagen in eine KG im Ausmaß von rund 170 (2003), 12.500 (2004) und 9.500 Euro gegenüberstehen. Dem gegenüber hat der Komplementär und Ehegatte der Bw rund 6.300 (2003), 9.000 (2004) und 3.000 (2005) Euro entnommen. Aus den vorgelegten Kontoauszügen der Bw geht hervor, dass auf Konto 1 regelmäßig das Gehalt der Bw gutgeschrieben wurde. Wie von der Bp zutreffend festgestellt wurde, sind von diesem Konto nur bescheidene Abgänge zu verzeichnen, abgesehen von einem Abschöpfungsauftrag auf das Konto 2 der Bw. Ob die regelmäßigen Abgänge neben einer Versicherung und der Mobiltelefonrechnung auch wie von der Bw behauptet Betriebskosten, GIS, Strom und Gas von Konto 1 abgebucht worden sind, lässt sich anhand der Unterlagen, die aufgrund des

Vorhalts vom 25.9.2012 und der nachdrücklichen Erinnerung vom 30.10.2012 vorgelegt worden sind, nicht eruieren. Konto 2 enthält fast nur Zugänge von Konto 1, Abgänge erschöpfen sich großteils in Überweisungen auf Konto 1. Jedenfalls sind auf den Konten keinerlei Abbuchungen ersichtlich, die auf die Bestreitung des täglichen Bedarfs (Verpflegung, Kleidung, etc.) über die Konten der Bw schließen lassen.

Im Jahr 2004 hat die Bw in dem Haus, in dem sie selbst wohnt, zwei weitere Wohnungen zu Vermietungszwecken erworben: Top 6/7 im Juli 2004 mit einer Größe von 51,48 m² um 48.000 Euro (zzgl. Nebenkosten) und Top 8/9 im Jänner 2004 mit einer Größe von 64 m² um 56.000 Euro (zzgl. Nebenkosten). Top 6 wird laut Mietvertrag ab September 2004 um 200 Euro monatlich inklusive Betriebskosten vermietet an Herrn WZ. In Top 8 wird ein separat begehbares Zimmer in der Größe von 23,65 m² laut Mietvertrag ab Oktober 2004 um 150 Euro monatlich inklusive Betriebskosten vermietet an Frau LK. In beiden Wohnungen waren noch weitere Personen gemeldet und eingemietet, ohne dass ein Mietvertrag vorgelegt wurde oder Mieteinnahmen der Abgabenbehörde gegenüber erklärt wurden. Die Wohnungen sind der Kategorie A zuzuordnen, da sie über eine Nutzfläche von mindestens 30 m², Zimmer, Küche (Kochnische), Vorraum, WC, Bad, stationäre Heizung in allen Räumen und Warmwasseraufbereitung verfügen.

Die Ausführungen der Bw, die übrigen Bewohner hätten sich teilweise nicht wieder ordnungsgemäß abgemeldet und seien im übrigen Studenten, die gratis wohnen durften oder Untermieter der erklärten Mieter oder der Sohn der Bw und seine Lebensgefährtin, sind unglaublich. Der Sohn selbst wohnt laut Meldeauskunft und nach eigenen Angaben in der Wohnung der Eltern (Top 12, vgl. Bp-AB Seite 127). Eine annähernd gleiche Miete für ein Zimmer (150 Euro Top 8) und eine ganze Wohnung (200 Euro Top 6) widerspricht bei gleicher Ausstattung und Qualität der Wohnungen der allgemeinen Lebenserfahrung. Auch die Anschaffung mehrerer Betten für beide Wohnungen und deren Absetzung im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung spricht für eine mehrfache und raumweise Vermietung.

Dass die Wohnungen trotz Erfüllens der Ausstattungsmerkmale der Kategorie A nur Substandard seien, wird von der Rechtsmittelbehörde nicht geteilt. Aus der Vorlage von Fotos unbekannten Aufnahmedatums, die lediglich eine mangelhafte Instandhaltung der Haus- und Hoftür sowie der Ausmalung des Stiegenhauses zeigen, lässt sich nicht auf den Zustand der Wohnungen schließen. Schon das Foto der Außenansicht der Wohnungstür von Top 6 lässt keine gröbere Vernachlässigung des Mietobjektes erkennen. Wenn der steuerliche Vertreter der Bw in der Vorhaltsbeantwortung vom 13.11.2012 „vorerst“ acht belanglose Fotografien vorlegt, fragt sich die Rechtsmittelbehörde, wann die Bw gedenkt, stichhaltige Beweise

vorzulegen. Im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten hat die Bw in Kenntnis der Meinung der Behörde, es handle sich um eine Wohnung der Kategorie A (Vorhalt vom 30.10.2012), sämtliche Beweise vorzulegen, die für ihren Standpunkt sprechen und nicht deren allfällige scheibchenweise Preisgabe auf mehrmaliges Nachfragen anzudeuten. Da keine Beweise für den behaupteten Substandard vorgelegt worden sind, wird von Wohnungen der Kategorie A ausgegangen.

Für Wohnungen der Kategorie A lag der Richtwertmietzins 2004 bei 4,37 Euro pro m². Das ergibt für Top 6 eine Nettomiete von 225 Euro und für Top 8 eine Nettomiete von 280 Euro. Zuzüglich Betriebskosten von ca. 84 Euro (Top 6) bzw. 104 Euro (Top 8) ergäben sich Monatsmieten von 309 Euro (Top 6) bzw. 384 Euro (Top 8). Dies entspricht einer Mietenhinzurechnung von 159 Euro (Top 6) bzw. 184 Euro (Top 8) monatlich. Aufgrund der vom Finanzamt erhobenen Meldeauskünfte (vgl. Begründung der BVE vom 16.6.2008) geht die Rechtsmittelbehörde von einer Vermietung des Top 6 ab Mitte Juli 2004 um 309 Euro monatlich (für Juli 50%) und des Top 8 ab Februar 2004 um 384 Euro monatlich aus.

Der Bw ist somit insoweit recht zu geben, als die von der Bp geschätzten Mieteinkünfte zu hoch gelegen sind. Der vorgefundene Sachverhalt lässt jedoch auf eine Vermietung über das erklärte Ausmaß hinaus wie ausgeführt schließen. Ein Nachweis der tatsächlich vereinnahmten Mietentgelte durch die Bw ist nicht erfolgt. Weder wurden weitere Mietverträge vorgelegt, noch Zahlungsflüsse über das Barinkasso der Mieten nachgewiesen. Lassen sich die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln, sind sie zu schätzen ([§ 184 Abs 1 BAO](#)). Die Schätzung hat der Realität möglichst nahe zu kommen. Geht man davon aus, dass die erklärten Mieten für die Überlassung eines Raumes angemessen sind, erscheint die im Vorabsatz errechnete Mietenhinzurechnung für die Vermietung des zweiten Raumes jeder Wohnung als angemessen.

Die Gewinntangente aus der KG wird, der Berufungsentscheidung vom 21.11.2012 zu GZ RV/2501-W/08 folgend, entsprechend angepasst. Somit ergeben sich folgende Änderungen gegenüber den von der Bw ursprünglich erklärten Einkünften:

Tabelle1

| | 2004 | 2005 |
|-------------|----------|----------|
| Miete Top 6 | | |
| - lt. Erkl. | 800,00 | 2.400,00 |
| - lt. UFS | 1.699,50 | 3.708,00 |
| Miete Top 8 | | |
| - lt. Erkl. | 450,00 | 1.800,00 |
| - lt. UFS | 4.224,00 | 4.608,00 |
| Differenz | 4.673,50 | 4.116,00 |

| | |
|-------------------|-------------------|
| AfA-Korrektur* | 308,75 |
| Einkünfte aus VuV | |
| - lt. Erkl. | -2.268,16 -157,94 |
| - lt. UFS | 2.714,09 3.958,06 |

*Für Top 6 steht nur die Halbjahres-AfA zu, wie von der Bp unbestritten festgestellt wurde.

II. betreffend Zurücknahmebescheide hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide

Gemäß [§ 250 Abs 1 BAO](#) hat eine Berufung die Bezeichnung des angefochtenen Bescheides, die Erklärung, in welchen Punkten dieser angefochten wird, die Erklärung, welche Änderungen begehrt werden und eine Begründung zu enthalten. Entspricht eine Berufung nicht diesen Erfordernissen, gilt sie nach Ablauf einer von der Abgabenbehörde zu setzenden Frist zur Mängelbehebung als zurückgenommen ([§ 275 BAO](#) in der 2008 geltenden Fassung).

Der von der Abgabenbehörde mit Mängelbehebungsauftrag gerügte Begründungsmangel wurde von der Bw mit Schreiben vom 6.5.2008 behoben. Eine unschlüssige oder unrichtige Begründung ist nicht mit dem Fehlen einer Begründung gleichzusetzen (vgl. etwa VwGH 31.5.2011, [2008/15/0331](#); 18.2.1999, [98/15/0017](#)). Inwieweit die im Zuge der Mängelbehebung nachgereichte Begründung die ursprüngliche Berufung erfolgversprechend erscheinen lässt, ist im Zuge der inhaltlichen Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen zu klären (UFS 23.10.2012, RV/0200-I/12 und RV/0201-I/12).

Durch die Aufhebung des Zurücknahmebescheides hat sich daher die Rechtsmittelbehörde mit der (ursprünglichen) Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide auseinanderzusetzen und über diese abzusprechen.

III. betreffend Wiederaufnahme der Verfahren

Gemäß [§ 303 Abs 4 BAO](#) kann die Behörde ein Verfahren amtswegig wieder aufnehmen, wenn Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, deren Kenntnis zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid geführt hätte.

Im Betriebsprüfungsbericht verweist die Behörde zur Begründung der amtswegigen Wiederaufnahme ([§ 303 Abs 4 BAO](#)) auf das Ergebnis der durchgeführten Prüfung, wofür auf die Tz 1-5 des Bp-Berichtes verwiesen wird. In Tz 1 wird angeführt, die Erhebungen der Bp ergaben, dass mehrere Personen in den beiden vermieteten Wohnungen gemeldet sind. Diese Tatsache ist im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommen.

Aus dieser Tatsache leiten sich in der Folge Feststellungen ab, die zu einem im Spruch anders lautenden Bescheid führen. Dabei waren die Änderungen nicht bloß geringfügig, weshalb im

Rahmen der Ermessensübung ([§ 20 BAO](#)) der Rechtsrichtigkeit der Vorzug gegenüber der Rechtsbeständigkeit zu geben war.

Die Wiederaufnahme war daher rechtmäßig.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 21. November 2012