



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 1. Dezember 2006 gegen die Bescheide des FA vom 6. November 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 und die Sachbescheide Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 bis 2004 sowie gegen den gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) geänderten Bescheid vom 20. November 2006 betreffend Einkommensteuer 2001 nach der am 7. Dezember 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide vom 6. November 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 wird abgewiesen, die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Berufung gegen die Bescheide vom 6. November 2006 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 bis 2004 und gegen den gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) geänderten Bescheid vom 20. November 2006 betreffend Einkommensteuer 2001 wird abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2001 bis 2004 werden ersatzlos aufgehoben, die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004 werden abgeändert.

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

Die Einkommensteuerschuld einschließlich bereits einbehaltener Lohnsteuer für das Jahr 2001 beträgt umgerechnet € 14.827,93 (S 204.036,78).

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

Entscheidungsgründe

a) Bescheide

Berufungsgegenständlich ist eine Vermietungstätigkeit des Berufungswerbers (Bw.) gegenüber der W-KG (**W-KG**), bestehend seit 22. Oktober 1982, an der im berufsgegenständlichen Zeitraum die Ehefrau des Bw. MW (MW) als (einige) Komplementärin und der Bw. als (einziger) Kommanditist mit einer Haftsumme von S 600.000,00 beteiligt sind.

▪ **W-KG:**

Komplementärin: Kommanditist

MW, Ehefrau Bw., Haftsumme S 600.000,00

Die Geschäftsanschrift der W-KG befindet sich an der Adresse des Einfamilienhauses des Bw., das er zusammen mit seiner Ehefrau bewohnt.

Der Bw. erklärte für die berufsgegenständlichen Jahre – vor der Außenprüfung – folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Erkl. Bw.:	2001	2002	2003	2004
	S	€	€	€
Betriebskosten	50.000,00	1.400,00	1.400,00	2.000,00
Miete	20.000,00	3.650,00	3.650,00	3.650,00
Einnahmen gesamt	<u>70.000,00</u>	<u>5.050,00</u>	<u>5.050,00</u>	<u>5.650,00</u>
Reparaturaufwand	-45.269,44	-8.614,98	-3.328,48	-716,87
Wasser, Kanal, Müll	-2.611,36	-177,13	-177,12	-356,80
Strom, Gas	-27.946,51	-1.665,45	-1.542,24	-2.116,31
Rauchfangkehrer	-388,00	-28,20	-28,20	-28,20
Versicherung	-5.214,88	-386,56	-397,93	-369,78
Afa 1,5%	-13.092,00	-951,44	-951,44	-951,44
Ausgaben gesamt	<u>-94.522,19</u>	<u>-11.823,76</u>	<u>-6.425,41</u>	<u>-4.539,40</u>
Einkünfte V+V	-24.522,19	-6.773,76	-1.375,41	1.110,60

Gleichzeitig mit der Außenprüfung beim Bw. fand eine weitere Außenprüfung bei der damaligen W-KEG (**W-KEG**), gegründet am 20. November 1995, ebenfalls mit Geschäftsanschrift an der Adresse des Einfamilienhauses des Bw., statt, an der ebenfalls der Bw. und seine Familienmitglieder (Ehefrau und zwei Söhne) beteiligt waren.

▪ **W-KEG:**

2001:

Komplementäre:

MW, Ehefrau

Dipl. Ing. WW, Ehemann

Kommanditisten:

HW (HW), Mutter von Dipl. Ing. WW,

Haftsumme S 50.000,00

ab 2002:

Komplementäre:

MW Ehefrau

Kommanditisten:

Mag. MaW (MaW), Sohn, Haftsumme € 5.800,00

Bw.

RW (RW), Sohn, Haftsumme € 17.500,00

Der Bw. äußerte sich im Schreiben vom 18. Juli 2006 (abgelegt im Arbeitsbogen zur Außenprüfung bei der W-KEG Seite 207ff) auch zu Sachverhalten betreffend die hier berufungsgegenständlichen Prüfung: Die Zahlung der Miete für die im Keller seines Einfamilienhauses gelegenen Geschäftsräume erfolge monatlich bar an ihn und werde in einer elektronischen Aufstellung für jedes Jahr vermerkt.

Zum Reparaturaufwand 2001 gab der Bw. an, das Schwimmbad sei Teil der an die W-KG vermieteten Geschäftsräume und werde nur von deren Kunden genutzt. Die Rechnungen lautend auf den Namen Friedrich H (H) seien folgend zu erklären: Herr H sei ein Freund vom Bw. gewesen und habe bei der Fa. Q (Q) eine Kundennummer mit sehr günstigen Einkaufskonditionen gehabt. Er habe den Bw. erlaubt, mit dieser Kundennummer Bareinkäufe für den Bw. zu tätigen. Nach einigen Einkäufen sei dem Bw. von der Fa. Q eine eigene Kundennummer mit ähnlichen Einkaufskonditionen angeboten worden, die dann auch immer verwendet worden sei. Die Verwendung von Baumaterial und Werkzeug müsse nicht extra erklärt werden, da sie immer für Bau- und Sanierungsarbeiten dienen würden und die Belege selbsterklärend seien. Die Arbeitsleistungen wurden meist vom Bw. "und/oder" seinen beiden Söhnen durchgeführt wurden, um möglichst geringe Kosten zu haben. Diese Arbeitsleistungen seien auch nicht extra in Rechnung gesetzt worden, um die Kosten nicht zu erhöhen.

Es gebe eine Garage für 2 Fahrzeuge und diese sei ein Bestandteil des Objektes. Diese würden vom Bw. und dem Mieter der Geschäftsräume genutzt. Die Zufahrt diene auch als Parkplatz "für uns und die Kunden". Es sei der gesamte Gehbereich um das Objekt saniert worden, dieser werde von allen genutzt.

Betreffend sonstiger Spesen gab der Bw. an, Strom werde über einen Subzähler verrechnet, Gas werde auf Grund der Wärmebedarfsrechnung aufgeteilt. Dies sei vom FA schon öfter

geprüft worden. Reparaturaufwand und Spesen würden sich immer auf das gesamte Objekt beziehen werden nach dem Nutzwert aufgeteilt.

Allgemeines: Auf Grund des bisherigen Verhaltens des FAes gegenüber dem Bw. und seiner Familie sei dem Bw. klar, dass gerade hier sicher sehr penibel, genau, aufwändig und kleinlich geprüft werde. Der Vergleich dieser Betriebsprüfung mit dem Vorgehen der Finanz beim Konsum und BAWAG ÖGB Skandal sei skandalös und lasse einem als hoch belasteten Steuerzahler die Zornesröte ins Gesicht steigen. In diesem Fall, wo offensichtlich Millionen und Milliarden Euro an der Finanz vorbeijongliert würden und persönliche Bereicherung nicht ausgeschlossen werden könne, werde von der Finanz nicht oder nur sehr verzögert und schaumgebremst erst auf Druck der Öffentlichkeit reagiert. Wann finden und fanden denn die Steuerprüfungen für "Gerhardter", Verzetsnitsch, Weniger, Zwettler, Elsner, Flöttl und den gesamten Vorstand des ÖGB "usw." statt.? Beim Bw. werde dagegen ohne für ihn erkennbaren Grund alles und jedes in Frage gestellt und hinterfragt, obwohl praktisch alles klar sei und der zweifelhafte Nutzen für das FA in keinem Verhältnis zum Aufwand und den Kosten stehe. Es werde hier die Regel der Verhältnismäßigkeit offensichtlich überhaupt nicht beachtet, dem Bw. würden über Gebühr die Kosten erhöht und seine ohnehin kostbare Zeit in Anspruch genommen. Wenn man die Betriebe des ÖGB und der BAWAG mit derselben Intensität prüfe, würden dutzende Beamte und die betroffenen Mitarbeiter jahrelang zu tun haben. Diese Ungleichbehandlung könne nicht toleriert werden. Der Bw. verlange dafür eine ausführliche Erklärung, da das Vorgehen des FAes bei dieser Betriebsprüfung geprägt sei von unbewiesenen Vermutungen und unzumutbaren Vorhaltungen, die der Bw. sicher nicht hinnehme. Es werde hier der Gleichbehandlungsgrundsatz nach der Verfassung überhaupt nicht beachtet. Es werde durch diese Vorgangsweise bewiesen, dass das FA bei Klein- und Mittelbetrieben ganz penibel und genau prüfe, bei großen Betrieben oder einflussreichen Persönlichkeiten aber genau gegenteilig agiere. Das sei unzumutbar. Wenn man von Seite des FAes der Meinung sei, dass die Vorgehensweise richtig und korrekt sei, werde man das und die eigenen Meinungen und Auffassungen bis zu den Höchstgerichten genau erklären müssen. Der Bw. werden dann sicher auch alles genau hinterfragen.

Der **Niederschrift vom 24. Oktober 2006** über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung über den Zeitraum 2001 bis 2004 beim Bw. ist zu Tz 1, Reparaturaufwand, zu entnehmen (Dauerbelege Seite 9ff):

a) Schwimmbadbeschichtung im Jahr 2001: Obwohl im Mietvertrag ausdrücklich vereinbart worden sei, dass sämtliche Instandhaltungen vom Mieter zu tragen seien, seien die Kosten zur Gänze vom Vermieter getragen worden. Laut Bw. sei dies auf die schlechte finanzielle Situation des Mieters zurückzuführen. Nach Ansicht der Prüfer hätte unter fremdüblichen

Bedingungen der Vermieter die Kosten nicht getragen. Daher würden die Aufwendungen von der Außenprüfung als privat veranlasst gesehen und nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

b) Garageneinfahrt im Jahr 2002 bzw. Sanierung Sockelfassade im Jahr 2003: Die Aufwendungen würden die gesamte Liegenschaft betreffen. Der betrieblich genutzte Bereich werde mit 40% beziffert, daher seien 60% der Aufwendungen privat veranlasst und aus den geltend gemachten Werbungskosten auszuscheiden.

	2001 S	2002 €	2003 €
Reparaturaufwand:			
laut Erklärung	45.269,44	8.614,98	3.328,48
nicht anerkannt	<u>-25.988,23</u>	<u>-5.300,00</u>	<u>-2.875,00</u>
laut Außenprüfung	19.281,21	3.314,98	453,48
Vorsteuerkürzung	5.197,65	1.060,00	575,00

Dem **Bericht vom 22. November 2006** über das Ergebnis der Außenprüfung (Dauerbelege Seite 12ff) ist zu entnehmen:

▪ **Umsatzsteuer:**

	2001 S	2002 €	2003 €	2004 €
Vorsteuern:				
laut Erklärung	14.981,93	2.079,42	997,52	
Instandhaltung	<u>-5.197,65</u>	<u>1.060,00</u>	<u>-575,00</u>	
laut Außenprüfung	9.784,28	3.139,42	422,52	

Einkommensteuer:

Einkünfte aus Gew.:				
vor Außenprüfung	23.690,00	-245,81	-5.288,65	-5.451,25
Beteiligungseinkünfte KEG	31.456,98	1.453,71	2.814,18	2.618,05
	55.146,98	1.207,90	-2.474,47	-2.833,20

▪ **Einkünfte V+V:**

vor Außenprüfung	-24.552,00	-6.773,76	-1.375,41	
Instandsetzungsaufwendungen	<u>25.988,23</u>	<u>5.300,00</u>	<u>2.875,00</u>	
	1.436,23	-1.473,76	1.499,59	

Dem Bericht über die Außenprüfung ist betreffend Tz 2, Beteiligungseinkünfte, weiters zu entnehmen, dass die [durch eine andere Betriebsprüfung] bei der W-KEG durchgeführten Änderungen wie folgt zu berücksichtigen seien:

	2001 S	2002 €	2003 €	2004 €
Hinzurechnung gesamt	157.284,89	7.268,56	14.070,88	13.090,25
davon 20% als Einkünfte Gew. des Bw.	31.456,98	1.453,71	2.814,18	2.618,05

Das Finanzamt (FA) folgte diesen Feststellungen und erließ am **6. November 2006** entsprechende **Bescheide** betreffend Wiederaufnahme Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 und die Sachbescheide Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 bis 2004. Am 20. November 2006 wurde der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2001 gemäß [§ 295 BAO](#) geändert.

b) Berufung

Die steuerliche Vertretung erhab die **Berufung vom 1. Dezember 2006** (Akt 2004 Seite 20f) ua. Berufung gegen die Bescheide vom 6. November 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 und die Sachbescheide Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 bis 2004 und Bescheid über die Änderung gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) zum Einkommensteuerbescheid 2001 vom 20. November 2006 und ersuchte um Fristerstreckung für die Begründung bis zum 31. Jänner 2007.

Im **Bescheid vom 14. Dezember 2006** (Akt 2004 Seite 22) teilte das FA dem Bw. mit, dass die Berufung vom 1. Dezember 2006 ua. gegen Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 bis 2004 vom 6. November 2006 hinsichtlich des Inhaltes ([§ 250 BAO](#)) die nachfolgenden Mängel aufweise: Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten werde und welche Änderung beantragt würden sowie eine Begründung. Die angeführten Mängel seien beim FA bis 31. Jänner 2007 gemäß [§ 275 BAO](#) zu beheben. Bei Versäumnis dieser Frist gelte die Berufung als zurückgenommen.

Mit **Schreiben vom 18. Jänner 2007** (AS 24ff) brachte der Bw. vor, zuerst müsse festgestellt werden, dass die gegenständliche Betriebsprüfung für einen Betrieb dieser Art und Größe ungewöhnlich intensiv, langwierig und teuer gewesen sei. Die sei auch für erfahrene Steuerpflichtige und Steuerberater äußerst ungewöhnlich und unerklärlich gewesen. Der Bw. hätte noch ein gewisses Verständnis gehabt, dass die Betriebsprüfer auf der Suche nach Schwarzgeld gewesen seien, was es im gegenständlichen Fall jedoch unsinnig gewesen sei, da es kein Schwarzgeld gebe. Weniger bis gar kein Verständnis könne dafür aufgebracht werden, wenn der Bw. von einem namentlich genannten Finanzbeamten vor Unbeteiligten als linker Typ bezeichnet werde, der im FA einen sehr schlechten Ruf habe. Diese Aussage und die Tatsache, dass keine der schriftlich gestellten Fragen beantwortet worden seien und dem Vorbringen des Bw., auch wenn es schriftlich gewesen sei, von der Betriebsprüfung keinerlei Beachtung geschenkt und damit dem Recht auf Parteiengehör nicht einmal ansatzweise entsprochen worden sei, lasse diese Betriebsprüfung in ganz anderem Licht erscheinen. Man könne sich des Eindrucks nicht erwehren, dass die Art der Betriebsprüfung im Umgang mit den Betroffenen, den verursachten Kosten und die schlussendlich durchgeföhrten völlig irrealen Annahmen ausschließlich dazu dienen sollten, hohe Kosten und damit möglichst großen Schaden zuzufügen.

Reparaturaufwand:

- a) Schwimmbadbeschichtung im Jahr 2001: Im Mietvertrag aus dem Jahre 1985 werde lediglich festgehalten, dass der Mieter die Einrichtungen der Mieträume auf eigene Kosten in Ordnung halten müsse. Es sei auch unter Fremden üblich, dass größere Investitionen mit einem Mieter besprochen und die Kosten dafür von dem getragen würden, der dafür die Möglichkeit

habe. Die Schwimmbadbeschichtung sei keine Einrichtung sondern ein fixer Bestandteil des Hauses. Sie könne nicht entfernt werden, da sie untrennbar mit den Bauteilen des Hauses verbunden sei. Da das Schwimmbad ein Teil der vermieteten Räume des Hauses sei und ausschließlich vom Mieter verwendet werde, sei diese Ausgabe ausschließlich eine Betriebsausgabe mit keinem Privatanteil. Wenn ein Mieter diese Kosten getragen hätte, hätte er mit Sicherheit eine Reduktion der Miete ausverhandelt, die ihm auch unter Fremden gewährt worden wäre.

b) Garageneinfahrt im Jahr 2002 bzw. Sanierung Sockelfassade im Jahr 2003: Diese Sanierungen seien auch aus Gründen der Sicherheit der Kunden des Mieters notwendig gewesen. Alle Planungen, Vor- und Nacharbeiten und Entsorgungen und eine Großteil der Arbeiten sei vom Bw. und seinen Söhnen durchgeführt und als Privatanteil betrachtet worden. Sonst seien als Ausgaben reine Materialrechnungen vorgelegt worden, die dafür notwendige Arbeit sei vom Bw. und seinen Söhnen gemacht und als Privatanteil betrachtet worden. Da der Arbeitsaufwand dafür in der Regel 50-60% der Gesamtkosten ausmache, seien die Materialrechnungen vollständig als Betriebsausgabe angesetzt worden und seien anzuerkennen.

Zusammenfassung: Man habe sich während der gesamten Dauer der Betriebsprüfung des Eindruckes nicht erwehren können, dass diese mit dem Bestreben geführt worden sei, vor allem dem Bw. großen Schaden zuzufügen. Die Gründe für diesen Eindruck seien fundiert dargelegt worden.

Allgemeines: Der Bw. habe auf Wunsch des Finanzamtes am 12. Februar 2005 eine Prognoserechnung erstellt, die er aber nicht aufrechterhalten könne. Gründe dafür: Die Nettoeinnahmen seien geringer, da "der Mieter" auf Grund des schlechten Geschäftsganges und der geringen Auslastung die bisherigen Mieten nicht mehr habe bezahlen können und diese im beiderseitigen Einvernehmen vermindert worden seien. Die Betriebskosten würden auf Grund der steigenden Energiepreise mit Sicherheit um ca. 5% pro Jahr steigen. Die Reparaturausgaben würden in den nächsten Jahren stark steigen, da folgende Sanierungen anstünden: Das Dach sei knapp 30 Jahre alt und am Ende der Lebensdauer, da in dieser Gegend die Beanspruchung durch Sturm, Regen und "div. Chemische Angriffe" [sic] besonders hoch sei. Die Wärmeisolierung entspricht nicht mehr den heutigen Anforderungen und müsse entsprechend verbessert werden. Die Heizung sei zwar ein modernes System (Fußbodenheizung) aber alle Regeleinrichtungen und die Wärmeerzeuger seien am Ende ihrer Lebensdauer und müssten erneuert werden. Die Kamine seien völlig veraltet und heute nicht mehr zugelassen (Lecamin). Sie müssten baldigst saniert werden. Die Zugangs- und Zufahrtbereiche seien zwar vor kurzem neu gemacht worden, die für die Verfliesung verwendeten Steinzeugfliesen seien aber der Beanspruchung nicht gewachsen und müssten großteils erneuert werden. Die

Fassade und die Holzverkleidungen sei vor ca. 10 Jahren das letzte Mal gestrichen worden und schon sehr unansehnlich, sodass sie demnächst saniert werden müssten. Die Fenster und Türen bestünden aus Mahagoni, die regelmäßig gestrichen werden müssten. Die letzte Sanierung liege fünf Jahre zurück und sei schon wieder dringend notwendig. Der Gesamtbefehl an Reparaturkosten liege in den nächsten 10 Jahren für die aufgezählten Arbeiten in der Größenordnung von mindestens € 100.000,00, wovon ca. € 40.000,00 auf den vermieteten Teil entfallen würden. Diese seien auf die nächsten 10 Jahre gleichmäßig aufgeteilt. Es sei eine neue Trendanalyse erstellt worden, wo auch die Afa berücksichtigt worden sei. Es zeige sich, dass auch bei längerer Betrachtung kein Gesamtüberschuss zu erwirtschaften sei.

c) Stellungnahme Prüfer - Gegenäußerung Bw.

In der **Stellungnahme vom 16. März 2007** (Akt 2004 Seite 30f) gab der Prüfer an:

1. Reparaturaufwand:

Im angeführten Mietvertrag habe sich der Mieter verpflichtet, den Mietgegenstand auf eigene Kosten in gutem Zustand zu erhalten und allfällige Beschädigungen unverzüglich zu beheben. Eine Einschränkung der vertraglichen Regelung auf so genannte Einrichtungsgegenstände sei aus Sicht der Betriebsprüfung nicht erkennbar. Der Bw. gebe an, dass das Schwimmbad ausschließlich vom Mieter genutzt werde. Nachdem der Mieter das Schwimmbad für kommerzielle Zwecke verwende und entsprechende Beträge daraus erziele, sei die Kostentragung von Reparaturen durch den Mieter schon auf Grund der höheren Abnutzung gerechtfertigt. In weiterer Folge verwickle sich der Bw. insofern in einen Widerspruch als das in einer [anderen] Berufung der W-KG vom 24. Februar 2006 behauptet worden sei, die W-KG würde auf Grund der hohen Reparaturaufwendungen, die auf einmal von der W-KG zu tragen seien, keine Überschüsse erzielen.

2. Garageneinfahrt bzw. Sanierung Sockelfassade:

Aus Sicht der Betriebsprüfung seien die gegenständlichen Investitionen wegen der eindeutigen Möglichkeit der Mitnutzung der Eigentümer in keiner Weise ausschließlich der betrieblichen Sphäre zuzuordnen. Aus diesem Grund seien von der Betriebsprüfung die geltend gemachten Kosten im Verhältnis der Nutzfläche dem privaten bzw. betrieblichen Bereich zugeordnet worden. Der Meinung des Bw., der Privatanteil bestehe ausschließlich aus der nicht in Rechnung gestellten eigenen Arbeitsleistung, ändere nach Ansicht der Betriebsprüfung nichts daran, dass auch der Materialaufwand einer Kürzung um den privat genutzten Anteil zu unterziehen sei.

In der **Gegenäußerung vom 22. Mai 2007** (AS 33f) gab der Bw. an:

1. Reparaturaufwand:

a) Schwimmbadbeschichtung im Jahr 2001: Im Mietvertrag aus dem Jahre 1985 sei lediglich festgehalten worden, dass der Mieter die Einrichtung der Mieträume auf eigene Kosten in Ordnung halten müsse. Die Beschichtung des Schwimmbades sei ein Teil des Hauses, der ausschließlich im vermieteten Teil gelegen sei. Für diesen Teil werde Miete bezahlt, mit der auch die normale Abnützung, die hier zweifellos gegeben sei, abgegolten werde. Daher sei die Reparatur auch durch den Vermieter zu tragen. Zu diesem Fragenkomplex gebe es ein VwGH-Urteil, das vor einiger Zeit veröffentlicht worden sei. Es gebe auch keine Widerspruch zu der Berufung der W-KG, die von den Prüfern überhaupt nicht zu beurteilen sei.

b) Garageneinfahrt im Jahr 2002 bzw. Sanierung Sockelfassade im Jahr 2003: Diese Sanierungen seien auch aus Gründen der Sicherheit der Kunden des Mieters notwendig gewesen. Vor- und Nacharbeiten und Entsorgungen und ein Großteil der Arbeiten sei vom Bw. und seinen Söhnen durchgeführt und als Privatanteil betrachtet worden. Sonst seien als Ausgaben reine Materialrechnungen vorgelegt worden, die dafür notwendige Arbeit sei vom Bw. und seinen Söhnen gemacht und als Privatanteil betrachtet worden. Da der Arbeitsaufwand dafür in der Regel 50-60% der Gesamtkosten ausmache, seien die Materialrechnungen vollständig als Betriebsausgabe angesetzt worden und seien anzuerkennen. Es müsse auch festgestellt werden, dass die Reparatur- und Instandsetzungskosten für das Haus wegen der hohen Eigenleistungen sehr gering seien. Dies könne jederzeit im Vergleich mit anderen gleichartigen Objekten, die von professionellen Hausverwaltern verwaltet würden, nachvollzogen werden

Allgemeines: Auf Grund der in letzter Zeit immer geringer werdenden Einnahmen des Mieters würde in Zukunft wahrscheinlich überhaupt auf die Einhebung einer Miete verzichtet und nur mehr Betriebskosten bzw. ein Teil der Betriebskosten verlangt.

Mit **Vorlagebericht vom 28. Juni 2007** legte das FA die Berufung dem UFS vor.

d) Vorgangsweise des FAs in den Folgejahren

Für das Jahr 2005 erklärte der Bw. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € 3.092,85 (Akt 2005 Seite 11) und zur Umsatzsteuer eine Zahllast von € 916,92 (Akt 2005 Seite 13f, Umsatzsteuer 10% € 1.356,00 abzüglich Vorsteuer € 439,08).

Erklärung 2005	€
Einnahmen	6.780,00
Afa	-951,44
Instandhaltung/Instandsetzung	-372,58
übrige Werbungskosten	<u>-2.363,13</u>
Einkünfte V+V	3.092,85

In einer – vom UFS hier nicht zu entscheidenden - **Berufung vom 12. Dezember 2007**

(Akt 2005 Seite 16) gegen die Bescheide Umsatzsteuer und Einkommensteuer betreffend das nach dem berufungsgegenständlichen Zeitraum gelegenen Jahres 2005 brachte der Bw. vor, er habe versehentlich die "dem Mieter" vorgeschriebenen Mieten und Betriebskosten angeführt, allerdings würden die vereinnahmten Beträge nach einer berichtigten Aufstellung von den vorgeschriebenen abweichen.

berichtigte Erklärung 2005	€
Einnahmen	4.350,00
Afa	-951,44
Instandhaltung/Instandsetzung	-372,58
übrige Werbungskosten	<u>-2.363,13</u>
Einkünfte V+V	662,85

Das FA setzte in einer rechtskräftigen Berufungsvorentscheidung vom 7. Mai 2008 die **Umsatzsteuer 2005** mit einer Zahllast von € 430,92 (Umsatzsteuer 20% € 870,00 abzüglich Vorsteuer € 439,08) fest. Ebenfalls mit Berufungsentscheidung vom 7. Mai 2008 setzte das FA im geänderten **Einkommensteuerbescheid 2005** ("Auf Grund der Berufung vom 12.12.2007 wird der Bescheid vom 14.11.2007 geändert.") die Einkünfte des Bw. aus Vermietung und Verpachtung mit € 662,85 an. Am 18. Juni 2008 erließ das FA einen neuerlichen Einkommensteuerbescheid 2005, ebenfalls bezeichnet "Berufungsvorentscheidung gem. [§ 276 BAO](#)" (Auf Grund der Berufung vom 6.6.2008 wird der bescheid vom 7.5.2008 geändert."), in dem jedoch die Einkünfte des Bw. aus Vermietung und Verpachtung unverändert blieben.

Für das nachfolgende Jahr 2006 erklärte der Bw. für die Umsatzsteuer Entgelte zu 20% € 2.136,67 (ergibt Steuer € 427,33) und Vorsteuern € 748,92 und für die Einkommensteuer negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung € 5.708,46.

In einem **Vorhalt vom 6. Mai 2008** (Akt 2006 Seite 1) ersuchte das FA den Bw. betreffend Einkommensteuererklärung 2006 und Beantwortung und Vorlage von Unterlagen (belegmäßiger Nachweis) bezüglich Erklärung eines Abfalls von Mieteinnahmen gegenüber den Vorjahren und Geltendmachung von Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen.

Im **Schreiben vom 13. Mai 2008** (Akt 2006 Seite 2ff) gab der Bw. an, der Abfall der Mieteinnahmen 2006 sei damit zu erklären, dass die monatliche Miete auf € 200,00 gesenkt worden sei und "vom Mieter" nicht alle Mieten bezahlt werden könnten. Ab dem Jahr 2007 sei die Miete im beiderseitigem Einvernehmen bis auf weiteres auf € 1,00 pro Monat gesenkt worden, da die auf den Mieter entfallenden anteilmäßigen Reparatur-, Betriebs- und Instandhaltungskosten, wie schon angekündigt worden sei, steigen würden. Weiters brachte der Bw. vor wie im oa. Schreiben vom 18. Jänner 2007, ab dem Punkt "Allgemeines" und ergänzte betreffend Schwimmbad und Sauna, beide Anlagen seien naturgemäß wartungsintensiv und müssten instand gehalten werden. Der Gesamtbedarf an

Reparaturkosten würde in den nächsten 10 Jahren für die aufgezählten Arbeiten in der Größenordnung von mindestens € 100.000,00 liegen, wovon mindestens € 40.000,00 auf "den Mieter" entfallen würden. Es sei damit bisher und bis auf weiteres mit Sicherheit kein Gesamtüberschuss zu erwirtschaften. Bei der unglaublich hohen Besteuerung des Angestelltentengehaltes des Bw. (die Abzüge seien schon höher als das Nettogehalt) seien dem Bw. der Vorsteuerabzug und eine Verlustzuteilung lieber als ein Gewinn, da sich die Einkommensteuer des Bw. entsprechend vermindere. Laut einer Liste von Baumarktrechnungen würde der Reparaturaufwand 2006 netto € 4.373,93 betragen.

In den **Bescheiden Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2006 vom 21. Mai 2008** und **Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2007 vom 17. Juli 2009** setzte das FA – laut Abgabenerklärungen des Bw. - jeweils die Zahllast an Umsatzsteuer mit € 0,00 (Umsatzsteuer 20% € 0,00 abzüglich Vorsteuer € 0,00) und die Einkünfte des Bw. aus Vermietung und Verpachtung mit € 0,00 bzw. überhaupt nicht an.

e) Verfahren UFS

In der am 7. Dezember 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bw. aus, ein Betrieb wie der von der W-KG könne auf Grund der angespannten Situation wirtschaftlich sinnvoll nicht geführt werden kann. Diesen Betrieb könne man nach dem Dafürhalten des Bw. aus wirtschaftlichen Gründen in fremden Räumlichkeiten nicht führen. Das könne man nur in eigenen Räumlichkeiten. Über detaillierteren Vorhalt des Referenten an Hand der bisher erklärten Beträge bezüglich mangelnde Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses gab der Bw. an, richtig wäre die Vermietung so zu behandeln gewesen, dass man eine solche ab dem Zeitpunkt nicht mehr annehme, ab dem die W-KG Liebhaberei sei.

Der Vertreter des FAes gab an, dass nach dem Ergebnis der Berufungsverhandlung offenbar außer Streit stehe, dass es sich bei der Vermietung um keine Einkunftsquelle handle.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Mit schriftlichem Mietvertrag vom 23. Dezember 1982 (Arbeitsbogen Seite 9ff) vermietete der Bw. das in seinem Einfamilienhaus, in dem sich auch sein Wohnsitz befindet, gelegene "Kellerlokal" mit angegebener Nutzfläche 80m² an die W-KG beginnend mit "1.1.1982".

Dem schriftlichen Vertrag Punkt 4 ist zu entnehmen, dass sich der Mietzins zusammensetzt aus dem mit indexangepassten S 4.000,00 monatlich frei vereinbarten Hautmietzins und dem verhältnismäßigen Anteil an den Betriebskosten, öffentlichen Abgaben und angegebenen Ver-

sicherungen. Der im Vertrag vorgedruckte Passus betreffend "Kosten der Instandhaltung der Hausbesorger-Dienstwohnung" kann als gegenstandslos betrachtet werden, da es eine Hausbesorger-Dienstwohnung nicht gibt.

In Punkt 7 des schriftlichen Mietvertrags verzichtetet die W-KG ausdrücklich auf das Recht, nach [§ 1096 ABGB](#) die Instandhaltung im Inneren des Mietgegenstandes vom Vermieter zu fordern. Weiters verpflichtete sich die W-KG, die Lichtleitungs-, Gasleitungs- Wasserleitungs- Beheizungs- und sanitärer Anlagen so zu warten und instand zu halten, dass dem Vermieter – anderen Mieter sind im Haus nicht vorhanden – kein Nachteil erwächst.

In der mündlichen Berufungsverhandlung wies der Referent den Bw. auf die von ihm bisher erklärten Ergebnisse aus der Vermietungstätigkeit hin.

Erkl. Bw.:	1993 S	1994 S	1995 S	1996 S	1997 S	1998 S
Betriebskosten	10.000,00	10.000,00	10.000,00	10.000,00	20.000,00	20.000,00
Miete	49.090,91	49.090,91	50.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00
Einnahmen gesamt	59.090,91	59.090,91	60.000,00	60.000,00	70.000,00	70.000,00
Anschlussgebühr						
Stadtwerke	31.592,88					
Reparaturaufwand	33.295,94	6.038,00	27.519,25	26.178,21	20.774,00	1.202,92
Wasser, Kanal, Müll	2.246,22	2.093,65	1.885,60	1.806,72	3.362,31	3.015,99
Strom, Gas	30.952,05	30.910,67	30.917,34	35.119,79	33.820,83	36.922,44
Rauchfangkehrer	353,33	353,33	310,00	521,34	388,00	388,00
Rechts- und Beratungsk.					5.800,00	4.187,68
Versicherung	4.764,64	4.172,00	4.188,00	4.187,68	4.167,68	
Afa 1,5%	13.092,00	13.092,00	13.092,00	13.092,00	13.092,00	13.092,00
Ausgaben gesamt	116.297,06	56.659,65	77.912,19	80.905,74	81.404,82	58.809,03
Einkünfte V+V	-57.206,15	2.431,26	-17.912,19	-20.905,74	-11.404,82	11.190,97
	1999 S	2000 S	2001 S	2002 €	2003 €	2004 €
Betriebskosten	50.000,00	50.000,00	50.000,00	1.400,00	1.400,00	2.000,00
Miete	20.000,00	20.000,00	20.000,00	3.650,00	3.650,00	3.550,00
Einnahmen gesamt	70.000,00	70.000,00	70.000,00	5.050,00	5.050,00	5.550,00
sonstiger Aufwand		3.409,09				
Reparaturaufwand	2.732,23	3.200,00	45.269,44	8.614,98	3.328,48	716,87
Wasser, Kanal, Müll	2.655,66	2.694,65	2.611,36	177,13	177,12	356,80
Strom, Gas	36.386,65	33.165,62	27.946,51	1.665,45	1.542,24	2.116,31
Rauchfangkehrer	388,00	388,00	388,00	28,20	28,20	28,20
Versicherung	5.029,24	5.029,24	5.214,88	386,56	397,93	369,78
Afa 1,5%	13.092,00	13.092,00	13.092,00	951,44	951,44	951,44
Ausgaben gesamt	60.283,78	60.978,60	94.522,19	11.823,76	6.425,41	4.539,40
Einkünfte V+V	9.716,22	9.021,40	-24.522,19	-6.773,76	-1.375,41	1.010,60
	2005 €	2006 €	2007 €			
Einnahmen	4.350,00	2.136,67				
Afa	-951,44	-951,44				
sofort abgesetzte	-372,58	-4.373,93				

Instandhaltung/				
Instandsetzung				
übrige Werbungsk.	-2.363,13	-2.519,76		
Einkünfte V+V	662,85	-5.708,46	leer	

Hinweis: Die Angaben aus obiger Aufstellung wurde unverändert aus den Erklärungen des Bw. übernommen. Für die Jahre 1999 bis 2001 ist anzunehmen, dass die Betriebskosten tatsächlich S 20.000,00 und die Mieten tatsächlich S 50.000,00 ausmachten (Schreibfehler des Bw.), was jedoch nichts am Ergebnis ändert.

2. Rechtliche Beurteilung

Gemäß [§ 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) unterliegen die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen der Einkommensteuer.

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) unterliegen die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, der Umsatzsteuer. Die Vermietung von Gebäuden stellt eine sonstige Leistung dar. Durch die Abgabe von Umsatzsteuererklärungen verzichtete der Bw. gemäß § 6 Abs. 2 auf die unechte Befreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994](#).

Gemäß [§ 21 Abs. 1 BAO](#) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Gemäß Abs. 2 leg. cit. bleiben abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften unberührt.

Gemäß [§ 22 Abs. 1 BAO](#) kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabenpflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Gemäß Abs. 2 leg. cit. sind im Falle des Vorliegens eines Missbrauchs die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 29.9.2004, [2001/13/0159](#)) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdüblichkeit).

Die drei Kriterien müssen kumulativ vorliegen (Doralt, EStG, 4. Auflage, § 2 Tz 160), sodass schon das Fehlen einer dieser Voraussetzung zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führt.

Der Referent erkennt aus nachfolgenden Gründen das Mietverhältnis zwischen dem Bw. und der W-KG als Vertrag zwischen nahen Angehörigen (der Vermieter ist der einzige Kommanditist der Mieterin, die Ehefrau ist die einzige Komplementärin, das Mietobjekt befindet sich im Keller des privaten Einfamilienhaus des Vermieters, das der Wohnsitz des Ehepaars ist)

mangels Fremdüblichkeit steuerlich nicht an:

- Die Indexsteigerung laut Mietvertrag vom 23. Dezember 1982 von 4% VPI 1976 für den monatlichen Mietzins monatlich S 4.000,00 / jährlich S 48.000,00 (monatlich € 290,69 / jährlich € 3.488,30) wird vom Bw. über Jahre hinweg nicht eingehalten.
- Der Bw. nimmt unverändert jährlich S 10.000,00 (entspricht € 726,73) bzw 2002 bis 2003 € 1.4000,00, 2004 € 2.000,00 an Betriebskosten ein, obwohl die Mieterin laut Überschussrechnung des Bw. weit höhere Beträge laut obiger Aufstellung verbraucht.
- Laut Schreiben des Bw. vom 13. Mai 2008 (Akt 2006 Seite 2ff) wurde die Miete auf monatlich € 200,00 (entspricht S 2.752,00 gegenüber der vertraglichen "Erstmiete" S 4.000,00) und überdies ab 2007 auf € 1,00 gesenkt.
- Ein familienfremder Vermieter hätte die vertragliche Indexanpassung der Miete vorgenommen, die tatsächlichen Betriebskosten verrechnet und die Miete nicht reduziert bzw, wenn sich der Mieter die Miete nicht mehr leisten kann, einen neuen Mieter gesucht.

Der Referent teilte dem Bw. obige Bedenken in der Berufungsverhandlung am 7. Dezember 2010 mit, der Bw. trat diesen nicht entgegen.

Da das Mietverhältnis aus obigen Gründen steuerlich nicht anzuerkennen ist, werden weder Einkünfte des Bw. aus Vermietung und Verpachtung angesetzt noch wird Umsatzsteuer veranlagt. Das vom Bw. im Schreiben vom 13. Mai 2008, Seite 3, geäußerte Motiv, ihm ist der Vorsteuerabzug und eine Verlustzuteilung lieber als ein Gewinn, da sich dadurch seine Einkommensteuer entsprechend vermindert (Akt 2006 Seite 4), vermag an der mangelnden Fremdüblichkeit nichts zu ändern.

Für die vorliegende Berufung bedeutet das:

- **Wiederaufnahme des Verfahrens Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001:**

Die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) ist eine Ermessensentscheidung, die sich gemäß [§ 20 BAO](#) in den Grenzen von Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände halten muss. Billigkeit bedeutet Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei an einer Beibehaltung der ursprünglichen Bescheide, Zweckmäßigkeit das öffentliche Interesse an einer rechtskonformen Abgabenerhebung. Die Ermessensübung hat sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Daher ist bei einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) insbesondere der Vorrang des Prinzips der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) für jenem der Rechtbeständigkeit (des inhaltlich unrichtigen Bescheides) zu beachten. Bei bloß geringfügigen Änderungen ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen nicht vorzunehmen (Ritz, aaO, § 20 Tz 7ff, § 303 Tz 40ff).

Die Prüfer begründen die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 erkennbar damit, dass die Feststellungen Instandhaltungsaufwendungen (Tz 1) betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer sowie die Feststellungen "Beteiligungseinkünfte W-KEG" (Tz 2) neue Tatsachen bzw. Beweismittel darstellen würden (Bericht vorletzte Seite, Prüfungsabschluss).

Betreffend Tz 2 ist festzustellen, dass eine geänderte Mitteilung betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus einer Personengesellschaft gemäß [§ 292 Abs. 1 BAO](#) zu einer Änderung des Einkommensteuerbescheides führt und daher dieser Sachverhalt keine Grundlage für eine Wiederaufnahme darstellt. Betreffend Tz 2 erfolgte daher die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 2001 nicht zu Recht.

Betreffend Tz 1a stellten die Prüfer fest, die Kosten für eine Schwimmbadbeschichtung stelle mangels Fremdüblichkeit der Vermietung keine Werbungskosten dar. Auf Grund der oa. Ausführungen geht der UFS von einer mangelnden Fremdüblichkeit der gesamten Vermietungstätigkeit aus. Der von den Prüfern angenommene Wiederaufnahmsgrund ist somit teilweise in der rechtlichen Beurteilung des UFS enthalten. Der von den Prüfern festgestellte Wiederaufnahmsgrund Kosten für die Schwimmbadbeschichtung war dem FA weder aus den Erklärungen noch dem sonstigen Akteninhalt vor Erlassung der wieder aufgenommenen Bescheide Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 bekannt und trat erst im Zuge der Außenprüfung zu Tage. Die Beurteilung der Ermessensübung ist an Hand der Änderung laut Prüfer vorzunehmen. Eine Verringern der Vorsteuern bei der Umsatzsteuer um S 5.197,65 bei erklärten Vorsteuern S 14.981,93 und eine Kürzung der Werbungskosten um S 25.988,23 bei einem erklärten Werbungskostenüberschuss von S 24.552,00 ist nicht als geringfügig zu werten. Die Wiederaufnahme durch die Prüfer wegen Tz 1a der Niederschrift erfolgte damit zu Recht.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahmsbescheide Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 war daher insgesamt als unbegründet abzuweisen, die Wiederaufnahmsbescheide waren unverändert zu belassen.

▪ **Sachbescheide Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 bis 2004:**

Nach den obigen Ausführungen betreffend Nichtvorliegen einer Vermietungstätigkeit war die Berufung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2001 bis 2004 abzuweisen.

Da die nicht vorliegende Vermietung die einzige unternehmerische Tätigkeit des Bw. gewesen wäre, unterbleibt eine Veranlagung zur Umsatzsteuer. Die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2001 bis 2004 waren daher ersatzlos aufzuheben.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2004 waren abzuändern (keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung), wobei für das Jahr 2004 die in der Berufungsentscheidung UFS 4.2.2011, RV/1900-W/07, RV/1896-W/07, RV/1897-W/07, RV/1898-W/07, RV/1899-W/07, geänderte Feststellung des Anteiles an den Einkünften aus Gewerbebetrieb an der W-KEG € -3.401,66 zu berücksichtigen war. Bemerkenswert ist, dass die Prüfer bei der Einkommensteuer 2004 betreffend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung keine Änderungen gegenüber der Erklärung (€ 1.10,60) vornahmen, der Bw. jedoch trotzdem Berufung gegen diesen Bescheid erhob.

Gemäß [§ 252 Abs. 1 BAO](#) kann ein Bescheid, dem Entscheidungen zu Grunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Die ebenfalls erhobene Berufung gegen den gemäß [§ 295 Abs. 1 BAO](#) geänderten Einkommensteuerbescheid 2001 vom 20. November 2006 war daher als unbegründet abzuweisen. Bemerkenswert ist, dass die W-KEG den zu Grunde liegenden Feststellungsbescheid gemäß § 188 vom 6. November 2006 nicht angefochten hat.

Aus den genannten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter Einkommensteuer 2001 bis 2004

Wien, am 4. Februar 2011