



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende und die weiteren Mitglieder über die Berufungen der Berufungswerber, vom 24. Jänner 2006 und vom 20. Juni 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend vorläufige Umsatzsteuer 2002, Festsetzung der Umsatzsteuer 1-10/2005 und einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2004 in der am 9. April 2010 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die angefochtene Bescheide und die nach dem vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2004 und nach dem Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 1-10/2005 erlassene Berufungsvorentscheidung werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung, BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Bei den Bw, die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung eines Steinbruchs, KG, und einer Liegenschaft in H, erzielt haben, wurde über die Jahre 1999 bis 2003 eine Außenprüfung durchgeführt und im dazu ergangenen Bericht vom 20.12.2005 samt dem beigelegten Protokoll –neben TZ 1 des Berichtes bzw. Pkt. 3 des Protokolls: Steinbruch/Absetzung für Substanzverringerng - ua. Folgendes festgestellt:

TZ. 5 des Berichtes bzw. Pkt. 4 des Protokolls: Fremdübliche Miete Dachgeschoß

Die Sanierung des Gebäudes H nach einem Brand im April 2000 sei mit Ende 2001 abgeschlossen worden. Das Dachgeschoß werde seit 1.1.2002 an Herrn K, den Schwiegersohn der Bw, vermietet. Darin vorgenommene Mieterinvestitionen würden EDV-Verkabelungen und eine Kleinküche umfassen. Eine schriftliche Vereinbarung zur Anmietung gebe es bis dato nicht. Die Mietverhältnisse für das 1. Obergeschoß bzw. auch für das Erdgeschoß seien während der Sanierung aufrecht gewesen. Das im Erdgeschoß bestehende Mietverhältnis mit Herrn L hätte, nachdem dieser den Mietzins nicht mehr bezahlt habe, erst durch eine Räumungsklage mit Juli 2004 beendet werden können. Ab 11/2004 würden auch die Räumlichkeiten im Erdgeschoß dem Schwiegersohn bzw. seiner mittlerweile im Frühjahr 2004 gegründeten Fa. A überlassen werden. Nachdem es im Erdgeschoß durch die Sanierung in den Jahren 2000 und 2001 räumlich zu keinen Änderungen gekommen sei (Verwendung als Garage, Abstellplatz bzw. Lager), habe die Adaptierung des Erdgeschoßes noch entsprechende Investitionen erforderlich gemacht. Diese Investitionen seien nachweislich durch die Mieterin, die Fa. A, übernommen worden. Aus diesem Sachverhalt gehe einwandfrei hervor, dass die ursprüngliche Anmietung der Räumlichkeiten im Dachgeschoß unabhängig von der Anmietung weiterer Flächen im Erdgeschoß zu sehen sei. Aufgrund der Lage des Objekts (es seien auch entsprechende Parkplätze vorhanden) könne von einem Quadratmeterpreis von € 7,-- netto ausgegangen werden; die Fläche des Dachgeschoßes betrage 73,57 m<sup>2</sup>, die monatliche Nettomiete dementsprechend € 514,99. Dies ergebe letztlich für die Jahre 2002 bis 2004 jeweils eine Jahresbruttomiete von € 7.415,86, bisher seien € 2.640,-- verrechnet worden. Für den Zeitraum 1-10/2005 ergebe sich eine Bruttomiete von € 6.179,88, verrechnet worden seien € 2.200,--. Für die Prüfungsjahre 2002 und 2003 ergebe sich somit eine Differenz von € 4.775,86 und € 3.979,88.

Diese und andere Feststellungen haben zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Umsatzsteuer 2002 bis 2003 und die Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2002 bis 2003 sowie zur Erlassung neuer Sachbescheide geführt. Gleichzeitig wurden ein vorläufiger Umsatzsteuerbescheid für 2004 und ein Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 1-10/2005 erlassen.

Gegen diese Bescheide, vor allem auch gegen den hier interessierenden vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2004 und den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 1-10/2005 wurde daraufhin - unter Hinweis auf einen anlässlich der Schlussbesprechung vorgelegten Schriftsatz vom 15.12.2005 und eine noch nachzureichenden Begründung - Berufung eingebracht und eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Im Schriftsatz vom 15.12.2005 wurde neben dem Punkt „Steinbruch /Absetzung für Substanzverringerung“ der Punkt „fremdüblichen Miete Dachgeschoß“ angefochten. Zur „fremdüblichen Miete Dachgeschoß“ wurde festgehalten, dass das Dachgeschoß während der Sanierungsmaßnahmen durch die laufend erforderlichen Beeinträchtigungen infolge der Baumaßnahmen praktisch unvermietbar gewesen sei. Der Mieter und Schwiegersohn der Bw, Herr K, sei bei Abschluss der Mietvereinbarung noch in München tätig und daher maximal zwei Tage in der Woche in Österreich anwesend gewesen. Für diese Tage habe er einen Arbeitsplatz benötigt und daher die Beeinträchtigungen durch die Baumaßnahmen in Kauf genommen, zumal er auf eigene Kosten spezielle seinen Anforderungen entsprechende Adaptierungen durchführen habe können, ihm zugleich eine Zusage für die künftige Anmietung des Erdgeschoßes erteilt und bei der Miethöhe sowohl auf die Beeinträchtigung durch die Baumaßnahmen als auch auf die von ihm selbst durchgeführten Investitionen angemessen Bedacht genommen worden sei. Die vom Mieter durchgeführten Investitionen seien nachgewiesen worden. Nach Abschluss der Sanierungs- und Adaptierungsmaßnahmen und Vorliegen endgültiger Verhältnisse (Ausmaß, Ausstattung etc.) sei der Abschluss eines schriftlichen Mietvertrages vorgesehen. Dies werde voraussichtlich Anfang 2006 der Fall sein.

In einem weiteren Schriftsatz wurde Folgendes ergänzend zur Streitfrage „Fremdübliche Miete Dachgeschoß“ ausgeführt:

Das Mietverhältnis mit Herrn K bzw. der Fa. A sei unter Berücksichtigung der Nutzungsmöglichkeiten und Benützungseinschränkungen durch die noch zu erfolgenden Adaptierungsmaßnahmen fremdüblich. Ein schriftlicher Mietvertrag sei dafür nicht erforderlich, werde aber sobald die endgültigen Verhältnisse nach Fertigstellung der Adaptierungsmaßnahmen bekannt seien, erstellt werden. Dass die Kündigung des Vormieters erst im Juli 2004 im Rahmen einer Räumungsklage realisiert werden hätte können, ändere nichts daran, dass bereits bei der Anmietung des Dachgeschoßes Herr K auch die Vermietung des Erdgeschoßes, welches er nach seinen Anforderungen adaptieren könne, in Aussicht gestellt und zugesagt worden sei. Ohne diese Zusage wäre für Herrn K die Anmietung des Dachgeschoßes nicht in Frage gekommen, zumal er im Zeitraum 2002 und 2003 die Räume aufgrund seiner Tätigkeit in München auch nur fallweise benötigt habe und nutzen hätte können. Welche Bedeutung die Feststellung, dass das Mietverhältnis der Familie R auch während der Sanierungsmaßnahmen aufrecht gewesen sei, auf das Prüfungsergebnis habe, sei nicht nachvollziehbar. Es sei jedenfalls ein gravierender Unterschied, ob bei Sanierungsmaßnahmen ein bestehendes Mietverhältnis fortgeführt werde (und der Mieter dadurch Beeinträchtigungen notwendigerweise in Kauf nehmen müsse) oder ob ein neuer Mieter gefunden werde, der trotz dieser Beeinträchtigungen bereit sei, Mieter zu werden. Die

Bw seien froh gewesen, bereits ab 2002 und nicht erst ab Ende 2005 Mieteinnahmen mit dem Dachgeschoß zu erzielen. Unter Berücksichtigung der Beeinträchtigungen der laufenden Baumaßnahmen, der vorerst nur eingeschränkten Nutzung durch den Mieter, der erforderlichen Eigeninvestitionen des Mieters sowie der Zusage (Vorrecht) für die künftige Anmietung des Erdgeschoßes und einem Kündigungsverzicht von Seiten der Bw auf zehn Jahre sei für den Zeitraum der (Voraus)miete bis zur Fertigstellung eine monatliche Mietzahlung von € 220,- für den Dachboden im Ausmaß von rund 74 m<sup>2</sup> vereinbart worden. Mit Beginn der möglichen Nutzung sei ab 11/04 für das Gesamtobjekt (= DG und EG) im Ausmaß von 193,22 m<sup>2</sup> die Miete neu mit monatlich € 683,33 vereinbart worden. Als Nachweis für diese Aussage werde auch um Rückfrage bei der steuerlichen Vertretung von Herrn K bzw. der Fa. A, welche umfassend Bescheid wisse, ersucht. Weiters werde die Beurteilung des Bausachverständigen B über die sanierte Fläche (Vergleich Plan alt/neu) sowie zur Angemessenheit der Miete samt Nachweisen zu den marktüblichen Mietpreisen in HA vorgelegt. Für den Ansatz einer fiktiven Miete fehle jede gesetzliche Grundlage und zwar sowohl im Anwendungsbereich des EStG als auch im Anwendungsbereich des UStG.

In der Folge hat das Finanzamt ua. die Berufung gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2004 und gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 1-10/2005 mittels Berufungsvorentscheidung abgewiesen. Begründend wurde zu diesen Bescheiden hinsichtlich des Streitpunktes „Fremdübliche Miete Dachgeschoß“ Folgendes ausgeführt:

Das Dachgeschoß sei bereits mit Ende 2001 vollkommen fertig saniert und ausgebaut gewesen. Zum Zeitpunkt der erstmaligen Anmietung des Dachgeschoßes im Jänner 2002 sei die in der Berufung angeführte Zusage für die Vermietung des Erdgeschoßes zwar möglich aber nicht realistisch und schon gar nicht glaubwürdig gewesen, da erstens aufgrund der gegebenen Mietverhältnisse/Mieterschutz im Erdgeschoß eine Vermietung nicht möglich gewesen wäre und zweitens weil das Angebot des deutschen Arbeitgebers von Herrn K sich überhaupt selbständig zu machen, viel später gekommen sei. Die schließlich mit Gesellschaftsvertrag vom 24.3.2004 gegründete Fa. A stehe auch im Zusammenhang mit dem Anbot des deutschen Arbeitgebers bzw. der Entscheidung des Herrn K auf selbständiger Basis für den deutschen Arbeitgeber weiterzuarbeiten. Seitens der Betriebsprüfung sei die Höhe des für das Dachgeschoß angesetzten Quadratmeterpreises aufgrund einer telefonischen Auskunft von Herrn S bzw. auf Grund von Internetrecherchen festgesetzt worden. Das den Berufungsausführungen beigelegte Anbot der Fa. SI betreffe das Gewerbegebiet in der Davisstraße und mache den Mietzins vom Flächenbedarf, Ausstattungs- und Qualitätsanspruch abhängig und führe dabei Quadratmeterpreise ab € 5,80 an.

Die Bw haben letztlich hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheides 2004 und des Bescheides über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1-10/2005 die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

In einem ergänzenden Schriftsatz wurde noch Folgendes ausgeführt:

Es sei dazu nochmals festzuhalten, dass Herr K seinen Arbeitsort (bisher München) in die unmittelbare Nähe seines Wohnsitzes verlegen habe wollen. Aus diesem Grund habe er entsprechende Verhandlungen mit seinem Arbeitgeber und möglichen anderen Auftraggebern geführt. Diese hätten sich in die Länge gezogen. Solange er selbst noch mit der Gestaltung seiner beruflichen Angelegenheiten beschäftigt gewesen sei, habe sich sein Bedarf auf einen Arbeitsplatz für ein bis zwei Tage wöchentlich beschränkt, sodass ihn die noch in Gang befindlichen Sanierungsarbeiten nicht wesentlich gestört hätten. Aus diesem Grund sei es ihm recht gewesen, das Dachgeschoß vorab anmieten zu können mit der Aussicht, nach Abschluss der Sanierungs- und Umbaumaßnahmen über ein nach seinen Bedürfnissen umgebautes Erdgeschoß zu verfügen. Für die Bw als Vermieter sei diese Lösung optimal gewesen, da sie nicht nur bereits in der Umbauphase Mieteinnahmen lukrieren hätten können, sondern zudem einen verlässlichen und zahlungswilligen Mieter für den Großteil des Hauses gehabt hätten, der zudem bereit gewesen sei, auch Kosten für den Umbau von Garagen in ein Büro zu übernehmen.

Zusammenfassend werde festgehalten, dass das Mietverhältnis fremdüblich abgeschlossen worden sei. Der vereinbarte Mietzins sei nicht unangemessen niedrig, sondern berücksichtige die Interessen des Mieters und jene des Vermieters, die während der Umbauphase eingeschränkte Nutzbarkeit sowie die vom Mieter übernommenen Investitionen. Sowohl die Räumlichkeiten im Dachgeschoß als auch für die Räumlichkeiten im Erdgeschoß fehle es derzeit noch an der erforderlichen Umwidmung. Damit sei Herr Baumeister B beauftragt. Nach Vorliegen der erforderlichen Widmung werde der Mietvertrag auch schriftlich geschlossen werden. Das ändere nichts daran, dass ein gültiger mündlicher Mietvertrag vorliege, die getroffenen Vereinbarungen sowohl vom Mieter als auch vom Vermieter umgesetzt worden seien und die dieser Vereinbarung und dem Grad der Umsetzung entsprechende Miete seit 2002 bezahlt und auch vollständig als Einnahme bei Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten berücksichtigt worden sei.

Das Finanzamt hat in einem weiteren Schritt einen Bescheid über die Feststellung der Einkünfte für 2004 - unter Berücksichtigung der im Rahmen der Außenprüfung erfolgten Feststellungen - erlassen, welcher ebenfalls von Seiten der Bw - unter Hinweis auf das die Vorjahre betreffende Rechtsmittelverfahren - bekämpft wurde.

In einer Stellungnahme hat der Betriebsprüfer zu dem gegenständlichen Berufungsverfahren noch Folgendes ausgeführt:

In der Berufung und im Vorlageantrag werde immer wieder die mit Herrn K (Schwiegersohn der Bw) getroffene Vereinbarung erwähnt. Es handle sich um mündliche Vereinbarungen, deren Inhalt bzw. wesentliche Punkte unklar bzw. nirgends nach außen hin dokumentiert worden sei. In der Berufung werde ausgeführt, dass mit der Anmietung des Dachgeschosses auch die Vermietung in Aussicht gestellt und zugesagt worden sei. Ab wann bzw. wie die In-Aussichtstellung bzw. Zusage (sei diese einseitig von den Vermietern erfolgt oder sei daran auch der Mieter gebunden gewesen?) für die Anmietung des Erdgeschosses gelten sollte, sei bis dato unklar. Jedenfalls sei trotz dieser Zusage ein Mietverhältnis mit Herrn L (ab 1.7.2002 für monatlich rund € 195,--) eingegangen worden. Zum Zeitpunkt des fertig gestellten Dachgeschosses und dessen Anmietung in 1/2002 habe für Herrn K kein Bedarf bestanden, das Erdgeschoß anzumieten, ansonsten hätte sofort mit den Adaptierungsarbeiten begonnen werden können bzw. hätte Herrn K bei fremdüblicher Gestaltung die Zusage bzw. Freihaltung der Erdgeschoßfläche bis zur Renovierung auch etwas wert sein müssen (zB Miete, die schließlich mit Herrn L vereinbart worden sei). Über die im Mietvertrag vereinbarte Mietdauer werde im Vorlageantrag nichts erwähnt, wohl aber, dass man eine monatliche Kündigung vereinbart habe (Mietvertrag hätte beigelegt werden können). Der sich darstellende Sachverhalt über die mündlichen Vereinbarungen zwischen Herrn K und den Bw ergebe keine Schlüssigkeit und entspreche in keinem Punkt den Anforderungen, unter denen eine steuerliche Anerkennung der Vereinbarung zulässig wäre.

Letztlich wurden ua. die Berufungen gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2004 und gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Monate 01-10/2005 sowie gegen die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 2004 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Der unabhängige Finanzsenat hat in der Folge einen Vorhalt zu den Streitpunkten „Steinbruch /Absetzung für Substanzverringerung“ und „fremdübliche Miete Dachgeschoß“ mit Rechtsausführungen an die Bw gerichtet. Die Bw wurden auch eingeladen, die während des gesamten Streitzeitraumes auf das Dachgeschoß entfallenden Mieteinnahmen und die damit im Zusammenhang stehenden Umsatzsteuern sowie die auf das Dachgeschoß entfallenden Werbungskosten und die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge aufgegliedert darzustellen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes ist zunächst eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Außenprüfung vom 8.8.2006 zur Frage „Fremdübliche Miete Dachgeschoß“ erfolgt:

Auch wenn es sich beim Mietvertrag zwischen den Bw und deren Schwiegersohn um eine mündliche Vereinbarung handle, so sei diese doch eine getroffene Vereinbarung, welche im Rahmen der Beweiswürdigung zu beurteilen sei. Aus diesem Grund sei auf diese Vereinbarung entsprechend einzugehen. In der Stellungnahme vom 8.8.2006 werde beanstandet, dass die dem Mieter eingeräumte Zusage (Vorrecht) für die zukünftige Anmietung des Erdgeschoßes bis heute unklar sei. Damit sei offensichtlich insbesondere der Beginn der möglichen Anmietung des Erdgeschoßes sowie die Konsequenzen, die bei Nichterfüllung der Zusage eintreten sollten, gemeint. Dazu sei auszuführen, dass zwischen den Vertragsparteien darüber keine Vereinbarungen getroffen worden seien. Von Seiten der Vermieter habe noch eine genauere Investitions- und Finanzplanung gefehlt und man habe langjährigen Garagenmietern laufende (kündbare) Mietverträge möglichst nicht aufkündigen wollen, sondern deren Kündigung abwarten wollen. Von Seiten des Mieters sei noch offen gewesen, bis wann die angestrebte Selbstverwertung seiner Patente durch Joint Venture umgesetzt werden könne und dadurch ab wann genau er diese Flächen benötigen würde. Einvernehmen habe darüber bestanden, dass K künftig freiwerdende Flächen im Erdgeschoß anmieten könne und würde, welche seinen speziellen Geschäftsanforderungen entsprechend umgebaut würden und er diese Investitionen zu einem großen Teil auch mitfinanzieren würde. Diese Option sei für die Vermieter von Vorteil gewesen, zumal sie aufgrund des Brandschadens bereits hohe von der Versicherung nicht vollständig gedeckte Reparaturaufwendungen zu tragen gehabt hätten und sie in diesem Zusammenhang bereits Verbesserungsmaßnahmen finanziert hätten. Da die Vertrauensbasis ausreichend gewesen sei, die angestrebten Verhältnisse erst umzusetzen gewesen seien und Zeitpunkt und konkrete Abschnitte (Investitionsvolumen) noch nicht exakt bestimmbar gewesen seien, sei vorerst auf den schriftlichen Mietvertrag verzichtet worden. Das Risiko, dass diese Vereinbarung nicht umgesetzt werden würde, habe eindeutig Herr K getragen. Er habe als Vorleistung Investitionen in das von ihm angemietete Dachgeschoß getragen. Im Falle eines Rechtsstreites hätte er die Vereinbarung, dass der Mietvertrag auf mindestens 10 Jahre geschlossen worden sei, auf anderem Weg beweisen müssen (etwa durch Zeugenaussage). Die Bw wären bei einer vorzeitigen (vertragswidrigen) Auflösung des Mietverhältnisses Dachboden jedenfalls im Vorteil gewesen, denn dann hätten sie über die von Herrn K finanzierten Mieterinvestitionen verfügen können. Bis zum 1.7.2002 hätten die Verhandlungen von K mit seinen möglichen Geschäftspartnern (bisheriger Arbeitgeber, angestrebter Geschäftspartner – vorerst neuer Arbeitgeber, weitere Unternehmen) noch nicht abgeschlossen werden können. Daher habe mit der speziell abgestimmten Adaptierung der Lager- und Garagenräume noch nicht begonnen werden können. Sinnvollerweise seien diese daher weiter an Fremde vermietet worden. Die Betriebsprüfung bezweifle offensichtlich noch

immer die Verbindung Mietvertrag Dachgeschoß mit Absicht Anmietung Erdgeschoß bereits Anfang 2002 und angemessene Berücksichtigung dieses Vorteils für die Vermieter bei Bemessung des Mietzinses. Von Verhandlungen würden in der Regel erst Dokumente verfasst werden, wenn sie sich ihrem Abschluss nähern würden. Verhandlungen mit mehreren möglichen Geschäftspartnern würden sich in der Regel gerade im Bereich Forschung und Entwicklung oft sehr lange hinziehen und seien keineswegs immer mit Erfolg gekrönt. Dazu sei gekommen, dass die angestrebten Geschäftspartner ihren Sitz in D gehabt hätten und aus verschiedenen Gründen gezögert hätten, eine Firma in O zu gründen. Zum Nachweis, dass von Herrn K bereits 2002 wesentliche Schritte in Richtung Ansiedlung Entwicklungstechnologie in HA unternommen worden seien, werden mehrere Unterlagen vorgelegt.

Zu den Ausführungen des unabhängigen Finanzsenates haben die Bw Folgendes festgehalten:

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen müsse eine Verlagerung privat motivierter Geldflüsse in einen steuerlichen Bereich und somit eine sich zu Lasten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auswirkende willkürliche Herbeiführung oder Vortäuschung abgabenrechtlicher Wirkungen vermieden werden. Die in Frage gestellten Mietverhältnisse hätten unter Mitfinanzierung der Umbaumaßnahmen durch den Mieter beruflich/betrieblich genutzte Räumlichkeiten betroffen. Die im Zusammenhang mit dieser Nutzung geleisteten Mieten seien bei den Vermietern als steuerpflichtiges Einkommen zu erfassen gewesen und beim Mieter als Werbungskosten (oder vorbereitende Betriebsausgaben bzw. als Betriebsausgaben) zu berücksichtigen gewesen. Herr K sei im Zeitpunkt der Anmietung ein in der deutschen Automobilindustrie im Entwicklungsbereich tätiger Techniker gewesen, der seinen Arbeitsort gänzlich nach O verlegen habe wollen und zu diesem Zweck als Starteinheit das streitgegenständliche Büro angemietet habe. Ab 1.7.2001 habe der Jahresbruttobezug DM 150.000,-- betragen. Es sei nicht vorstellbar, dass dessen Einkommensverhältnisse über den Zeitraum ab Jänner 2001 schlechter als die der Bw gewesen seien. Im Gegenteil, es sei wohl davon auszugehen, dass Herr K ein höheres Einkommen zu versteuern gehabt habe. Es erscheine daher keinesfalls plausibel, dass Herr K die angesetzte Miete von monatlich € 220,-- und seine Mieterinvestitionen (sowie die im Anschluss durchgeführten Umbauarbeiten im Erdgeschoß) zwecks Erzielung von ungerechtfertigten steuerlichen Vorteilen seiner Schwiegereltern (oder eigener) getätigt habe. Im Gegenteil, mittlerweile seien die im Erdgeschoß befindlichen Lagerräume und Garagen bereits größtenteils (zum Teil auf Kosten des Mieters) in Büro- und Betriebsräume umgebaut worden und habe auch die Wohnung im 1. Stock nach Kündigung durch den Mieter unerwartet für die Fa. A adaptiert und an diese vermietet werden können. Aus diesem Grund sei die von Herrn K und seiner Frau gegründete Fa. A nun einziger Mieter des Wohnhauses. Derzeit werde gerade die letzte Etappe des

Umbauprozesses (Garage im Anbau) in Angriff genommen. Wenn die Absicht „Umbau der Lagerräume und Garagen in Büros und Anmietung durch K bzw. die Fa A “ und die darauf gründende Vereinbarung für die Betriebsprüfung im Jahr 2005 noch unplausibel erschienen habe, so sollte die tatsächliche Umsetzung dieser „Behauptungen“ für Klarheit sorgen. Die „Angehörigenregelungen“ beruhten auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und hätten ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung. Allerdings dürfe ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer Schlechterstellung führen. Die Nutzung des Dachbodens diene eindeutig beruflichen Zwecken. Auch die Außenprüfung habe keinerlei Vermutung geäußert, dass das Dachgeschoß von K nicht beruflich genutzt werden würde (keine Verlagerung privater Zahlungsflüsse zwecks Steuerminderung). Die laufende Miete sei regelmäßig bezahlt worden und im Rechnungswesen der Bw verarbeitet worden (Außenwirkung). Bei der Miethöhe seien die Umstände (vom Mieter getätigte Investitionen, Beeinträchtigung durch Umbau Erdgeschoß, vorerst nur zeitweiliger Bedarf) berücksichtigt worden (fremdüblich). Auch unter Fremden werde oft (nicht zuletzt wegen der Mietvertragsgebühr) auf die Ausfertigung eines Mietvertrages verzichtet und anderen Beweismitteln oder der Redlichkeit des Vertragspartners vertraut. Auch unter Fremden sei es üblich einem Gründer den Start durch an seine Bedürfnisse angepasste Konditionen zu erleichtern, um langfristig gesehen einen attraktiven und verlässlichen Geschäftspartner zu binden. Der fehlende schriftliche Mietvertrag sei aufgrund der geschilderten Umstände von den Vertragspartnern als reine Formalität beurteilt worden und unterlassen worden. Bei der Würdigung des Sachverhaltes sei auch zu beachten, dass in der Regel gerade bei vorgetäuschten Verträgen formale Belange beachtet würden.

Von der Betriebsprüfung sei ein fremdüblicher angemessener Quadratmeternettopreis von € 7,-- angenommen und ausdrücklich den Aussagen von Bautech B widersprochen worden. Nach Bautech B entspreche ein Nettomietbetrag von € 5,48 m2 (unter Berücksichtigung der Mieterinvestitionen 2001 bis 2005) den marktüblichen Mietpreisen in HA (Stadttrand) und es sei zu beachten, dass Erdgeschoss und Dachgeschoss nach wie vor (= 19.1.2006) nicht fertig ausgebaut seien. Diese Aussage von Bautech B werde durch die tatsächliche Umsetzung bis heute bestätigt. Worauf sich die Aussage der Betriebsprüfung gründe, wonach die Umbaumaßnahmen im Zeitpunkt Herbst 2005 bereits abgeschlossen gewesen seien, sei aufgrund der Aktenlage nicht nachvollziehbar. Seit 1.1.2007 (Umbau im Wesentlichen abgeschlossen) betrage der Nettomietzins monatlich € 2.000,-- für 312,87 m2, somit 6,39 pro m2.

Festzuhalten sei, dass die getätigten Mieterinvestitionen mehr als € 130.000,-- betragen würden. Dieser schrittweise Umbau wäre mit einem anderen Mieter wohl kaum möglich

gewesen. Eine erfolgreiche Vermietung des Dachgeschosses als Geschäftsräumlichkeit zu einer „Vollnutzung = 5 Wochentage, zumindest fallweise Kundenverkehr etc.“ sei unter Berücksichtigung der Nutzung der Wohnung im 1. OG (Ausländerfamilie mit 9 Personen) und des sanierungsbedürftigen Erdgeschosses und Stiegenhauses bzw. der diese betreffenden notwendigen Sanierungs-/Umbaumaßnahmen ebenfalls nur schwer vorstellbar. Unter Berücksichtigung dieser Sachverhalte sei während des gesamten Mietverhältnisses stets ein angemessener, fremdüblicher Mietzins verrechnet und bezahlt worden.

Es werde dem unabhängigen Finanzsenat darin zugestimmt, dass für den Fall der Nichtanerkennung des Mietverhältnisses nicht ein fiktiver Mietzins angesetzt werden könne, sondern die bisher versteuerten Mieteinnahmen sowie die in diesem Zusammenhang stehenden Werbungskosten (detto im Bereich der Umsatzsteuer) auszuscheiden seien. Die Feststellung dieser Beträge sei mit erheblichem Arbeitsaufwand verbunden. Um die Bw nicht mit unzumutbaren und bei entsprechender Vorfragenbeurteilung letztlich nicht erforderlichen Kosten zu belasten, werde ersucht, vorab die Frage der Anerkennung des Mietverhältnisses zu klären, die bekämpften Bescheide aufzuheben und allenfalls hinsichtlich der Feststellung der nachgefragten Summen an das Finanzamt zurück zu verweisen.

Das Vorhalteverfahren wurde dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht. Dieses hat zum Streitpunkt „Fremdübliche Miete Dachgeschoß“ folgende Stellungnahme abgegeben:

Ein wesentlicher Punkt im Zusammenhang mit der Frage der Fremdüblichkeit der Mietvereinbarung sei, dass durch die mangelnde Vereinbarung zum Mietverhältnis bezogen auf den Beginn des Mietverhältnisses sowohl für den Vermieter als auch für den Mieter – alleine hinsichtlich der Mieterinvestitionen (Auswirkung bei Auflösung des Mietverhältnisses bzw. AfA Mieterinvestitionen beim Mieter) – jegliche Gestaltung offen bleibe und diese Vorgangsweise kein Vermieter bzw. Mieter mit einem fremden Dritten praktizieren würde. Bei der Betriebsbesichtigung sei der Gebäudeumbau abgeschlossen gewesen. Das Dachgeschoß habe K als Büro nutzen wollen und es sei zu diesem Zeitpunkt auch die EDV-Verkabelung bzw. die entsprechenden Anschlüsse vorhanden gewesen. Das Dachgeschoß hätte jederzeit an fremde Dritte als Büro aber auch als Wohnung (auch kleine Küche sei vorhanden gewesen) zu den ortsüblichen Mieten vermietet werden können. Die getätigten Mieterinvestitionen würden im Zusammenhang mit dem Betrieb (Entwicklung von neuen Sicherheitstechnologien) von Herrn K stehen und bedürften bei fremdüblicher Gestaltung einer klaren Regelung in den Vereinbarungen, was mit diesen Investitionen nach Ablauf der Mietvertragsdauer zu passieren hätte. Der Aufbau eines solchen Betriebes mache naturgemäß entsprechende Investitionen erforderlich. Dabei sei davon auszugehen, dass der weitaus überwiegende Anteil der Investitionen für den Vermieter insofern keinen Wert darstelle, als damit wesentliche

Mietentgeltsminderungen (unter dem Gesichtspunkt der Fremdüblichkeit) verbunden sein könnten. Im Übrigen sei ohnedies seitens der Betriebsprüfung für das Erdgeschoß ein diesbezüglicher Abschlag vorgenommen worden. Bei der Beurteilung der strittigen Punkte sei in erster Linie von den Fakten bei Beginn des Mietverhältnisses auszugehen, wobei zu diesem Zeitpunkt nach den bisher vorliegenden Unterlagen nicht von einer Fremdüblichkeit ausgegangen werden könne.

Zum Streitpunkt „fremdübliche Miete Dachgeschoß“ wurde noch von Seiten der Bw in einem weiteren Schriftsatz noch Folgendes ausgeführt:

In der Stellungnahme des Finanzamtes werde besonders der Umstand bemängelt, dass aufgrund des fehlenden Mietvertrages, insbesondere hinsichtlich der Mieterinvestition (Auswirkung bei Auflösung des Mietverhältnisses bzw. AfA Mieterinvestition beim Mieter) jegliche Gestaltung offen bliebe und diese Vorgangsweise kein Vermieter bzw. Mieter mit fremden Dritten praktizieren würde. Diese Aussage stimme nicht. Die steuerliche Vertreterin habe in ihrer beruflichen Tätigkeit schon wiederholt erlebt, dass gerade bei schwer planbaren Investitionen (wenn viel selbst organisiert werde, das Ausmaß der Investitionen nicht gut abschätzbar sei etc) oft die schriftlich im Detail fixierte Vereinbarung, der Vertrag, erst nach Abschluss der Investitionen (wenn überhaupt) erfolge. Leider führe diese Vorgangsweise sehr oft im Nachhinein zu Differenzen, was dann die Vertragsserrichtung weiter verzögere. Die steuerliche Vertreterin könne aus dem Stehgreif drei Fälle nennen (und nötigenfalls nachweisen), in denen es trotz oder gerade wegen Mieterinvestitionen vorerst keine schriftliche Vereinbarung gegeben habe. In einem Fall ein Arzt mit einem Stift (2003). Im zweiten Fall auch ein Arzt mit dem Erben seines Vermögens (2009). Im dritten Fall sei sie es selbst, die 2006 einem Kollegen Teile ihres im Eigentum stehenden Büros (allerdings ohne Mieterinvestitionen) ohne schriftlichen Mietvertrag vermietet habe. Bei all diesen Fällen handle es sich um Fremde. Im Fall zwei habe der Arzt innerhalb kürzester Zeit entscheiden müssen, ob und an welchem Standort er die Kassenstelle annehmen solle – und mit dem ihm völlig Fremden einen Mietvertrag schließen und mit dem Umbau der Ordination beginnen müssen. Bei Beginn der Umbaumaßnahmen sei noch nicht einmal die Höhe der Miete fixiert gewesen. Im Übrigen werde nochmals darauf hingewiesen, dass für die steuerliche Beurteilung nicht die formale Betrachtungsweise, sondern die wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgeblich sei. Üblicherweise seien Mieterinvestitionen vom Mieter abzuschreiben und beim Vermieter im Falle der Beendigung des Mietverhältnisses anteilig als (zusätzliche) Einnahme zu bewerten, sofern der Vermieter dem Mieter keine anteilige Vergütung leiste. Umso unverständlicher sei in diesem Zusammenhang die Aussage des Finanzamtes, dass davon auszugehen sei, dass der weitaus überwiegende Anteil der Investitionen für den Vermieter insofern keinen Wert

darstelle, als damit wesentliche Mietentgeltsminderungen (unter dem Gesichtspunkt der Fremdüblichkeit) verbunden sein könnten. Sie bestätige damit nur das, was an anderer Stelle negiert werde: Mieterinvestitionen würden im Normalfall das Mietentgelt mindern und für den Vermieter im Regelfall keinen Wert darstellen, weil sie auf die Bedürfnisse des Mieters abgestimmt würden. Die Zahlung einer Entschädigung an den Mieter sei für den Vermieter immer teurer, als die Versteuerung dieser allfälligen „fiktiven“ Einnahmen. Es sei daher nicht zu erkennen, welche gravierenden Gestaltungsmöglichkeiten durch den fehlenden Mietvertrag offen blieben, zumal der Mieter die Räumlichkeiten betrieblich und nicht privat nutze und es dadurch auch nicht zu einer Verschiebung vom steuerhängigen in den nichtsteuerhängigen Privatbereich kommen könne.

Zur Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses werde festgehalten, dass das Mietobjekt „Dachboden“ unstrittig für betriebliche/berufliche Zwecke vermietet, angemietet und genutzt worden sei und zu keinem Zeitpunkt eine Nutzung als Wohnung vorgelegen sei. Das Mietverhältnis BW/K sei kein Anwendungsfall für die strenge Judikatur bei Angehörigenbeziehungen bzw. für diesen strengen Formalismus. Die fehlende Regelung hinsichtlich der Mieterinvestitionen könne daran nichts ändern. Selbst wenn im Mietvertrag zB eine teilweise Abgeltung der Mieterinvestitionen bei Ende des Mietverhältnisses vorgesehen wäre, würde ein Verzicht auf diese Abgeltung dieselben Folgen haben, wie eine im Mietvertrag vorgesehene Nichtabgeltung – nämlich die steuerpflichtige Einnahme aus dem Erwaschen des anteiligen Wertes der Mieterinvestition (für den Vermieter) zum Ende des Mietverhältnisses. Jeder Vermieter sei glücklich, einen guten Mieter ohne (schriftlichen) Vertrag zu haben, als einen schlechten Mieter mit (schriftlichem) Vertrag. Dass für die Vermieter die Bonität ihres Mieters durch das persönliche langjährige Kennen und durch die bessere Einsicht eines Angehörigen beurteilbar gewesen sei, könne ihnen nicht zum Nachteil angelastet werden.

Abschließend werde um ein persönliches Gespräch zur Wahrung des Parteiengenhörs ersucht.

Bei einem Erörterungsgespräch hat das Finanzamt sodann im Zusammenhang mit dem Streitpunkt „fremdübliche Miete Dachgeschoß“, die Vermietung des Dachgeschoßes durch die Bw an K während der Zeit von 1.1.2002 bis 31.3.2004 steuerlich anerkannt. Offen ist die Frage nach der steuerlichen Anerkennung des zwischen den Bw und der Fa. A abgeschlossenen Vertrages geblieben.

Letztlich wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung von Seiten der Bw zurückgezogen.

**Hiezu wurde erwogen:**

Eingangs ist festzuhalten, dass mit Berufungsentscheidung vom 9. April 2010, RV/0435-S/06 der unabhängige Finanzsenat die Berufung der Bw gegen die Umsatzsteuerbescheide 2002 und 2003 sowie die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Einkünfte für 1999 bis 2003 erledigt hat. Die Berufung wurde hinsichtlich des Streitpunktes „Steinbruch /Absetzung für Substanzverringerung“ abgewiesen. Hinsichtlich des Streitpunktes „fremdübliche Miete Dachgeschoß“ wurde die in der Zeit von 1.1.2002 bis 31.3.2004 erfolgte Vermietung des Dachgeschoßes durch die Bw an deren Schwiegersohn K steuerlich anerkannt. Gegenstand dieses Verfahrens ist somit die Berufung gegen den vorläufigen Umsatzsteuerbescheid 2004, den Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer für 1-10/2005 sowie gegen den Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte für 2004. Streitpunkte sind „Steinbruch /Absetzung für Abnutzung“ und „fremdübliche Miete Dachgeschoß“. Zur „Fremdüblichen Miete Dachgeschoß“ wird wie folgt ausgeführt:

Das Dachgeschoß in dem den Bw gehörenden Gebäude H , wurde in der Zeit von 1.1.2002 bis 31.3.2004 an den Schwiegersohn der Bw K und seit 1.4.2004 an die Fa. A überlassen. Seit 1.11.2004 wurde zusätzlich das Erdgeschoß an die Fa. A vermietet. Mittlerweile ist die Fa. A einziger Mieter des Gebäudes.

Der zwischen den Bw und K betreffend das Dachgeschoß abgeschlossene Mietvertrag wurde mit der Berufungsentscheidung vom 9. April 2010, RV/435-S/06, steuerlich anerkannt. Für die Zeit ab April 2004 ist auf die zwischen den Bw und der Fa. A getroffenen Vereinbarungen und auf die Aussage des Finanzamtes, wonach die Anmietung von Dachgeschoß und Erdgeschoß von einander unabhängig zu sehen seien, näher einzugehen:

Laut Firmenbuchauszug vom 20.12.2005 wurde die Fa. A mit Gesellschaftsvertrag vom 24.3.2004 gegründet. Persönlich haftender Gesellschafter ist die Fa. AG, Kommanditisten sind K und BK.

Die Fa. AG wurde lt. Firmenbuchauszug vom 20.12.2005 ebenfalls am 24.3.2004 gegründet. Gesellschafter und Geschäftsführer sind K und BK .

Im gegenständlichen Fall kann somit außer Streit gestellt werden, dass zwischen den Bw und der von der Tochter und dem Schwiegersohn beherrschten Fa. AG und der Fa. A eine Nahebeziehung besteht.

Aus den Bestimmungen des § 21 BAO und aus den diese Bestimmung 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. Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen können sowohl durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sei. Bei einer derartigen Nahebeziehung werden daher – auch wegen des Fehlens von Interessensgegensätzen - besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt. Verträge zwischen nahen Angehörigen bzw. bei nahe stehenden Personen werden – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

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

Im Rahmen der Außenprüfung wurde auch für das Jahr 2004 und für den Zeitraum 1-10/2005 nur die Anmietung der Räumlichkeiten im Dachgeschoß im Hinblick auf die bestehende Nahebeziehung überprüft und dazu insbesondere aufgrund eines Anrufes bei einem Immobilienbüro festgehalten, dass aus der Sicht der Außenprüfung der vereinbarte Mietzins zu niedrig sei.

Die Fa. A hat ab 1.4.2004 das Dachgeschoß und ab 1.11.2004 das Dachgeschoß und das Erdgeschoß von den Bw angemietet. Im Erdgeschoß wurde zuvor von den Bw ab 1.7.2002 eine Doppelgarage an Herrn L vermietet und am 5.11.2003 eine Mietzins- und Räumungsklage gegen Herrn L eingebracht. Im Juni 2004 wurde die Bewilligung der Räumungsexekution am 15.7.2004 erwirkt. Nach der Aktenlage hat die Fa. A bereits im August 2004 und im Oktober 2004 Investitionen in das Objekt H getätigt, die – wie auch das Finanzamt bestätigt - das Erdgeschoß betroffen haben.

Dieser Sachverhalt lässt aus der Sicht des unabhängigen Finanzsenates darauf schließen, dass mit der Gründung der Fa. A und der Anmietung des Dachgeschoßes ab 1.4.2004 auch die Anmietung des Erdgeschosses ein konkretes Thema zwischen den Bw und der Fa. A geworden ist. Tatsächlich wurden auch ab der zuvor notwendigen Räumungsexekution im Juli 2004 mit Mieterinvestitionen im Erdgeschoß begonnen. Aus diesem Grund kann nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates die Anmietung des Dachgeschoßes durch die Fa. A nicht losgelöst von der Anmietung des Erdgeschoßes betrachtet werden. Zur Beantwortung der Frage, ob die Leistungsbeziehungen zwischen den Bw und der Fa. A durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit oder durch das private Naheverhältnis veranlasst waren, ist demnach die Überlassung des Dachgeschoßes und des Erdgeschoßes durch die Bw

an die Fa. A gemeinsam zu betrachten. Eine Miteinbeziehung der Vermietung des Erdgeschoßes ist bei Beurteilung der steuerlichen Beachtlichkeit der zwischen den Bw und der Fa. A im Zuge der Betriebsprüfung jedoch nicht erfolgt.

Gemäß § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ua. ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können.

Zu den ab 1.4.2004 zwischen den Bw und der Fa. A getroffenen Vereinbarungen ist festzuhalten, dass zur Beurteilung der Frage, ob diese steuerrechtlichen anzuerkennen oder nicht anzuerkennen sind, die Vermietung des Dachgeschoßes nicht isoliert betrachtet werden kann, sondern die Vermietung des Erdgeschoßes mitberücksichtigt werden muss. Es ist somit unter Betrachtung der Gesamtverhältnisse zu beurteilen, ob diese Leistungsbeziehungen zwischen den Bw und der Fa. A durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit oder durch eine durch das private Naheverhältnis veranlasst sind.

Eine gemeinsame Beurteilung der Überlassung des Dachgeschoßes und des Erdgeschoßes in wirtschaftlicher Betrachtungsweise und vor allem auch im Hinblick auf die Fremdüblichkeit des Mietzinses und genaue Ermittlungen über die Fremdüblichkeit des Mietzinses lassen es nicht ausgeschlossen erscheinen, dass im Spruch anders lautende Bescheide ergangen wären.

Eine Überprüfung der zwischen den Bw und der Fa. A getroffenen Vereinbarung in ihrer Gesamtheit nach den Kriterien der Angehörigenjudikatur erfordert umfangreiche Ermittlungen insbesondere auch über die Fremdüblichkeit des Mietzinses. Der im Zusammenhang mit der Prüfung der Vermietung des Dachgeschoßes getätigte Anruf bei einem Immobilienbüro erscheint allein zu wenig, um die Fremdüblichkeit festzustellen. Es wird in diesem Zusammenhang auch ein Eingehen auf die im gegenständlichen Fall gegebenen Besonderheiten hinsichtlich der Gründungsphase und der von vorneherein angesprochenen laufenden Erweiterung der gemieteten Flächen und der laufenden Investitionstätigkeit in den jeweils dazugekommenen Flächen erforderlich sein und wird auch die Auswirkung dieser besonderen Verhältnisse auf die Höhe des Mietzinses zu prüfen sein.

Für den Fall, dass der zwischen den Bw und der Fa. A abgeschlossene Mietvertrag steuerlich nicht anzuerkennen wäre, ist auf die rechtlichen Konsequenzen einer derartigen Feststellung näher einzugehen:

Die von den Bw erzielten Einnahmen wären wegen der Nichtanerkennung der zugrunde liegenden Vereinbarung nicht den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 6 iVm § 28 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 zuzuordnen.

Weiters dürften bei der Ermittlung der Einkünfte nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbaren Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Die Kosten, welche auf die der Fa. A überlassenen Flächen entfallen, wären somit mangels der Erzielung von Einkünften aus der Überlassung bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auszuscheiden.

Lieferungen und sonstige Leistungen sind nur dann steuerbar, wenn sie gegen Entgelt erbracht werden, dh. wenn ein Leistungsaustausch vorliegt. An einem Leistungsaustausch fehlt es, wenn Leistungen zwischen Angehörigen aus familiären Motiven – Unterstützung, Gefälligkeit, Pflichtmitwirkung - erbracht werden. (Vgl. Ruppe, UStG 1994, TZ. 179 zu § 1).

Dementsprechend wäre mit der Nutzungsüberlassung kein steuerbarer Umsatz verwirklicht.

Nach § 12 Abs. 1 Z. 1 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Die im Zusammenhang mit den überlassenen Flächen stehenden Leistungen wären nicht für das Unternehmen der Bw erbracht worden, sodass diesbezüglich grundsätzlich keine Vorsteuer geltend gemacht werden könnte.

Entgegen den aufgezeigten rechtlichen Konsequenzen der Nichtanerkennung eines Vertrages zwischen nahen Angehörigen hat das Finanzamt im Zusammenhang mit dem Dachgeschoß einen fremdüblichen Mietzins geschätzt, höhere Mieteinnahmen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für 2002 bis 2004 angesetzt und für diesen Differenzbetrag Umsatzsteuer in Höhe von 20 % für 2002 bis 2004 vorgeschrieben.

Diese Vorgangsweise entspricht weder den einkommen- noch den umsatzsteuerlichen Vorschriften und hat jedenfalls zu unrichtigen Bescheiden über Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2002 bis 2004 sowie zu unrichtigen Umsatzsteuerbescheiden für 2002 bis 2004 sowie einem unrichtigen Bescheid über die Festsetzung der Umsatzsteuer 1-10/2005 geführt.

Wie von Seiten der Bw in der Vorhaltsbeantwortung vom 30.6.2009 ausgeführt wurde, wäre im Falle der Nichtanerkennung des Vertrages die Feststellung der entsprechenden Beträge arbeitsaufwendig und wäre aus der Sicht der Bw insofern eine Aufhebung der Bescheide und Zurückverweisung der Sache sinnvoll.

Da somit die fehlenden Ermittlungen (§ 115 Abs. 1 BAO) zur Klärung der Frage, ob die gegenständliche Vereinbarung, welche offensichtlich nicht nur das Dachgeschoß, sondern jedenfalls auch das Erdgeschoss, möglicherweise – wie ebenfalls zu ermitteln sein wird - sogar das ganze Gebäude betrifft, nach der Angehörigenjudikatur und unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise steuerlich anzuerkennen ist oder nicht, einen relativ großen Umfang haben und für den Fall der Nichtanerkennung des Vertrages die davon betroffenen Einnahmen und Werbungskosten samt Umsatzsteuer und Vorsteuer zu ermitteln wären, ist es zweckmäßig, dass sämtliche erforderliche Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz nachgeholt werden. Es ist nämlich in erster Linie deren Aufgabe zum einen die Voraussetzungen für die Anerkennung oder Nichtanerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen zu ermitteln und zum anderen bei Nichtanerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen die maßgeblichen rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse festzustellen.

Zur Ermessensübung hinsichtlich der Aufhebung wird darauf hingewiesen, dass es die Anordnung des Gesetzgebers über ein zweitinstanzliches Verfahren unterlaufen würde, wenn es wegen des Unterbleibens eines entsprechenden Ermittlungsverfahrens in erster Instanz zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens vor die Berufungsbehörde käme und die Einrichtung von zwei Entscheidungsinstanzen zur bloßen Formsache würde. Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn die Berufungsbehörde statt ihre (umfassende) Kontrollbefugnis wahrnehmen zu können, jene Behörde ist, die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt und einer Beurteilung unterzieht. (Vgl. Ritz, BAO, § 289 RZ 5).

Aufgrund der Notwendigkeit der Aufhebung der streitgegenständlichen Verfahren braucht auf den Streitpunkt „Steinbruch /Absetzung für Substanzverringerung“ nicht eingegangen werden.

Salzburg, am 9. April 2010