



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P, W, vertreten durch KOLL & KOLL Wirtschaftstreuhand Ges.m.b.H., Steuerberatungsgesellschaft, 2230 Gänserndorf, Bahnstraße 2, vom 16. Jänner 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk vom 13. Dezember 2001 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 1999 nach der am 14. September 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1.) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1997 bis 1999 sowie Einkommensteuer für das Jahr 1997 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2.) Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 werden abgeändert.

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

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

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erklärte neben weiteren Einkünften für die Jahre 1997 und 1998 jeweils Verluste aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 76.765,-- S (1997) und

73.627,-- S (1998), sowie für das Jahr 1999 einen geringfügigen Gewinn in Höhe von 7.760,00 S.

Das Finanzamt erließ erklärungskonforme Umsatz- und Einkommensteuerbescheide.

Im Rahmen einer die Streitjahre umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gemäß den §§ 147 ff. BAO wurden diesbezüglich folgende Feststellungen getroffen:

Die Bw. habe im Jahr 1997 ein Einfamilienhaus errichtet. In diesem befinde sich das Büro der W-GmbH, deren Alleingesellschafterin die Bw. sei.

Die restliche Wohnfläche im Ausmaß von 130 m<sup>2</sup> werde von der Eltern der Bw. genutzt. Diesbezüglich sei am 10.2.2000 ein Dienstbarkeitsvertrag abgeschlossen worden, in welchem diesen die lebenslängliche unentgeltliche Nutzung der Wohnung bestehend aus Vorraum, Wohnküche und Wintergarten im Erdgeschoß sowie zwei Zimmern, einem Kabinett, Badezimmer und WC im ersten Stock eingeräumt worden sei.

Den Schenkungssteuerbescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrssteuern vom 12.5.2000 habe der Vater der Bw. mit der Begründung bekämpft, dass nicht die Schenkung eines Wohnrechtes vereinbart sondern ein Mietvertrag abgeschlossen worden sei. Dieser sei nachträglich vorgelegt worden. Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern habe die Berufung abgewiesen, und das Vorbringen dahin gehend gewertet, dass der Abschluss eines Mietvertrages offenbar als billigere Variante erkannt worden sei.

Der gegenständliche Dienstbarkeitsvertrag sei nicht aufgehoben worden und könne daher jederzeit dem Grundbuchsgericht zur Eintragung vorgelegt werden.

In dem nachträglich abgeschlossenen Mietvertrag sei eine monatliche Miete in Höhe von 4.000,-- S festgelegt worden.

Die Betriebsprüferin gehe davon aus, dass die ersten Angaben erfahrungsgemäß am ehesten der Wahrheit entsprechen würden. Der Abschluss eines völlig anderen Rechtsgeschäftes führe nicht auch zur Beseitigung des vorher abgeschlossenen Vertrages. Im Übrigen entspreche der nachträglich abgeschlossene Mietvertrag nicht dem an Verträge zwischen nahen Angehörigen zu legenden Maßstab. Einerseits läge die vereinbarte Miete weit unter dem ortsüblichen Preis, andererseits werde das Mietobjekt nicht genau umschrieben. Der Mietvertrag wäre in dieser Form mit Fremden nicht abgeschlossen worden.

Die Betriebsprüferin kürzte daher die geltend gemachten Vorsteuerbeträge um jenen Anteil der der Nutzung des Hauses durch die Eltern der Bw. entsprach, und schied die im Jahr 1999 erklärten Mieteinnahmen von den Eltern der Bw. bei der Berechnung der steuerpflichtigen Umsätze aus. Desgleichen blieben im Rahmen der Ermittlung der von der Bw. erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung die Mieteinnahmen von den Eltern bei den

Einnahmen unberücksichtigt. Ein der Nutzung durch die Eltern entsprechender Privatanteil der geltend gemachten Werbungskosten wurde ausgeschieden und die geltend gemachte AfA auf den an die GmbH vermieteten Anteil reduziert.

Das Finanzamt schloss sich der Ansicht der Betriebsprüferin an und erließ – nach Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO - den von ihr getroffenen Feststellungen Rechnung tragende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 bis 1999.

In der gegen die Sachbescheide fristgerecht eingebrachten Berufung ersuchte die Bw. um Anerkennung der Vermietung der gegenständlichen Liegenschaft als Einkunftsquelle, und um Rückgängigmachung der vorgenommenen Vorsteuerkürzungen und Überschussänderungen. Beigelegt wurde eine Prognoserechnung, in der für den Zeitraum 1997 bis 2016 aus der Vermietung der Liegenschaft ein zu erzielender Gesamtüberschuss von 439.241,-- S errechnet wird.

In ihrer zur Berufung abgegebenen Stellungnahme verwies die Betriebsprüferin nochmals auf die Fremdunüblichkeit des zwischen der Bw. und ihren Eltern abgeschlossenen Mietvertrages.

Die Berufung wurde in der Folge mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet abgewiesen.

In dem dagegen fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag vertrat die Bw. die Ansicht, dass einer geschäftlichen Tätigkeit der Einkunftsquellencharakter nicht deswegen abgesprochen werden könne, weil es sich bei ihren Geschäftspartnern um ihre Eltern handle. Diese Sichtweise sei deshalb unverständlich, weil im Beobachtungszeitraum ein Gesamtgewinn erzielt werden könne.

In der am 14. September 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde von der Bw. und ihrem steuerlichen Vertreter erklärt, der Abschluss eines Dienstbarkeitsvertrages sei nie gewollt gewesen. Die Eltern der Bw. hätten lediglich ein Mietrecht in dem unter ihrer Mithilfe erbauten Haus haben wollen. Auf Grund dessen sei später ein Mietvertrag errichtet worden. Es sei kein Grund gesehen worden, den ursprünglich abgeschlossenen Dienstbarkeitsvertrag für ungültig zu erklären, da dieser ohnedies nie nach außen erkennbar geworden und auch nie ins Grundbuch eingetragen worden sei.

Der Hausbau, bei dem auch die Familie der Bw. mitgeholfen habe, sei fremdfinanziert worden, die Kosten seien allein von der Bw. getragen worden. Lediglich die Büroräumlichkeiten seien zur Gänze ausgestattet worden, die restlichen Teile des Hauses hätten sich im Rohzustand befunden und seien vom Vater und dem Bruder der Bw. adaptiert worden.

Der Antrag auf Berücksichtigung der geltend gemachten Sonderausgaben betreffend Wohnraumschaffung werde zurückgezogen, da die Bw. diese Ausgaben im Hinblick auf die beabsichtigte Vermietung und nicht zur Wohnraumschaffung getätigt habe.

Dass es sich bei den von der Bw. als wesentlich beteiligter Gesellschafterin-Geschäftsführerin der W-GmbH erzielten Einkünften um sonstige selbständige Einkünfte gemäß § 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 handle, werde nicht bestritten. Diesbezüglich werde die gewinnmindernde Berücksichtigung des in § 17 EStG 1988 vorgesehenen Betriebsausgabenpauschales beantragt.

Dem Vorhalt, aus der von der Bw. vorgelegten Prognoserechnung ergebe sich, dass die Vermietung an die Eltern im Zeitraum 1997 bis 2016 zu einem Gesamtverlust von S 1.192.733,00 führen würde, werde unter Hinweis auf die von Rauscher in SWK 3/2004 vertretene Ansicht entgegengehalten, eine Prognoserechnung könne nur für das gesamte Objekt und nicht für eine einzelne Beurteilungseinheit erstellt werden.

Darüber hinaus werde eingewendet, aufgrund des Urteiles des Europäischen Gerichtshofes in der Sache Seeling sei - auch wenn man an der Fremdüblichkeit zweifelte - die gesamte Vorsteuer zu geben. In diesem Fall wäre dann lediglich der Eigenverbrauch zu versteuern.

Hinsichtlich der Fremdüblichkeit werde auch zu bedenken gegeben, dass die Berechnung einer Rentabilität des eingesetzten Kapitals – wie sie am freien Markt üblich sei - eine Rendite von rund 10% für das Gesamtobjekt ergäbe, wobei auf die Beurteilungseinheit des Büros rund 6,5% und auf den von den Eltern genutzten Teil 3,5% entfielen.

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

Folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt wurde der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die Bw., die damals noch Studentin war, baute im Jahr 1997 unter Mithilfe ihrer Familienangehörigen und auf Wunsch ihres Vaters an der Adresse S-Gasse ein Einfamilienhaus, in welchem in erster Linie ihre Eltern wohnen sollten. Daneben sollten auch in einem Ausmaß von rund 21% der Wohnnutzfläche Büroräumlichkeiten an die W-GmbH (an welcher die Bw. zu 100 % beteiligt und deren Geschäftsführerin sie ist) vermietet werden. Der Grundstücksankauf sowie die Finanzierung des Hausbaues erfolgten über Darlehen von Familienangehörigen sowie Kredite, zu deren Besicherung auch die Mutter der Bw. als Bürgin herangezogen wurde.

Am 10. Februar 2000 wurde von der Bw. zugunsten ihrer Eltern ein notariell beglaubigter Dienstbarkeitsvertrag abgeschlossen, womit diesen die Dienstbarkeit des lebenslänglichen und unentgeltlichen Wohnungsgebrauchsrechtes an dem Wohnungstrakt, bestehend aus Erdgeschoß mit Vorraum, Wohnküche und Wintergarten sowie erstem Stock mit zwei Zimmern, Kabinett, Badezimmer und WC innenliegend eingeräumt wurde.

Des weiteren wurde von der Bw. und ihren Eltern ein undatierter Mietvertrag unterzeichnet, in welchem sowohl die Vermieterin als auch die Mieter als wohnhaft in S-Gasse bezeichnet werden, und die Bw. den mit "aus den eigentlichen Wohnräumlichkeiten und Sanitäranlagen bestehend" umschriebenen Mietgegenstand ab 1.1.1999 um 4.000,- S netto (wertgesichert) zuzüglich 10% MWSt an ihre Eltern vermietet.

Dieser Mietvertrag entspricht in seiner textlichen Gestaltung jenem, der von der Bw. mit der W-GmbH errichtet wurde, wobei lediglich die Umschreibung des Mietgegenstandes sowie das Mietentgelt insofern differieren, als dort der Mietgegenstand mit "den eigentlichen Büroräumlichkeiten und Sanitäranlagen" um ein Mietentgelt in Höhe von 8.000,- S netto (wertgesichert) zuzüglich 10% MWSt vermietet wird.

Die den Eltern zur Verfügung gestellte Wohneinheit umfasst rund 130 m<sup>2</sup>, was einem Anteil an der Wohnnutzfläche des gesamten Hauses von 79% entspricht.

An der genannten Adresse ist seit 16.6.2000 die Mutter der Bw. polizeilich gemeldet. Die Bw selbst war an dieser Adresse in der Zeit von 20.12.2000 bis 18.6.2001 polizeilich gemeldet.

In den vorgelegten Überschussrechnungen der Streitjahre wurde von den Werbungskosten ein Privatanteil von 26% ausgeschieden, während in den Umsatzsteuererklärungen ein auf die gesamten Errichtungskosten des Einfamilienhauses entfallender Vorsteuerabzug begehrt wurde.

Die im Rahmen des Berufungsverfahrens vorgelegte Prognoserechnung ermittelt für den Zeitraum 1997 bis 2016 aus der Vermietung des Gesamtobjektes unter Zugrundelegung von Einnahmen von insgesamt 3.371.679,00 S und Werbungskosten von insgesamt 2.932.438,00 S einen Gesamtgewinn in Höhe von 439.241 S. Dieser Berechnung folgend ergibt sich aus der Vermietung der Wohneinheit an die Eltern in diesem Zeitraum ein Gesamtverlust von 1.192.300,00 S.

Die von der W-GmbH in den Jahren 1998 und 1999 an die zu 100% an dieser beteiligten Bw. für deren Tätigkeit als Geschäftsführerin ausbezahlten Beträge wurden als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit versteuert. In der mündlichen Berufungsverhandlung wurde für diese Bezüge die Berücksichtigung des Betriebsausgabenpauschales gemäß § 17 EStG 1988 beantragt.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den im Arbeitsbogen der Bp. abgelegten Kopien des Dienstbarkeits- – und der Mietverträge, der Darlehensvereinbarungen und Kreditverträge, den im Rahmen der Betriebsprüfung niederschriftlich festgehaltenen Aussagen des Vaters der Bw., den Zentralmelderegisterauskünften, den unwidersprochen gebliebenen Feststellungen der Betriebsprüfung, den Beilagen zu den Steuererklärungen der betreffenden Jahre und den

Ausführungen der Bw. und ihres steuerlichen Vertreters sowie hinsichtlich der Prognoserechnung aus folgenden Überlegungen:

Unter Zugrundelegung eines sich aus den beiden Mietverträgen ergebenden Aufteilungsschlüssels hinsichtlich der prognostizierten Einnahmen von 1 (Eltern) zu 2 (W-GmbH) sowie eines sich aus dem Verhältnis der Wohnnutzflächen ergebenden Aufteilungsschlüssels hinsichtlich der prognostizierten Ausgaben von 79% (Eltern) zu 21% (W-GmbH) ergibt sich folgende Berechnung:

	gesamt	davon Eltern
Prognostizierte Einnahmen 1997-2016	3.371.679,00 ATS	1.123.893,00 ATS
Prognostizierte Ausgaben 1997 bis 2016	2.932.438,00 ATS	2.316.626,02 ATS
Gewinn/Verlust	439.241,00 ATS	-1.192.733,02 ATS

Der festgestellte Sachverhalt ist folgender rechtlicher Würdigung zu unterziehen:

I. Im Hinblick auf die Vermietungstätigkeit der Bw.:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs sind Verträge zwischen nahen Angehörigen daraufhin zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht. Dies deswegen, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den idR fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden nur dann anerkannt, wenn sie

- 1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
  - 2) einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
  - 3) unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. beispielsweise VwGH 1.7.2003, 97/13/0215; 8.9.1992, 87/14/0186; 18.11.1991, 91/15/0043).
- Verträge zwischen nahen Angehörigen sind steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten (vgl. etwa VwGH 29.3.2001, 97/14/0076).

Abzustellen ist darauf, ob der Vermieter den Mietvertrag mit einer fremden Person unter denselben Bedingungen abgeschlossen hätte wie mit dem nahen Angehörigen. Dabei ist auf

die Bereitschaft einer fremden Person abzustellen, das betreffende Mietobjekt zu einem höheren Mietzins zu mieten (vgl. VwGH 20.10.2004, 2000/14/0114).

In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Bw. den Ankauf des Baugrundes sowie die Errichtung eines Einfamilienhauses in erster Linie deshalb durchführte, um ihren Eltern dieses Haus für deren private Wohnzwecke zur Verfügung stellen zu können. Das ergibt sich auch aus den Aussagen des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung, indem dieser zwar erklärte, der Abschluss eines Dienstbarkeitsvertrages sei nie in dieser Form gewollt gewesen, die Eltern der Bw. hätten aber eine rechtliche Absicherung ihres Wohnrechtes in diesem Haus angestrebt.

Demzufolge hatte die Bw. auf Grund nicht näher offen gelegter familiärer Verpflichtungen gar kein Wahlrecht, an wen sie dieses Haus vermietet. Es war von vornherein klar, dass nur ihre Eltern, die einerseits den Anstoß zum Bau dieses Hauses gaben und andererseits die Bw. bei dessen Errichtung tatkräftig unterstützten, dieses Haus bis zu ihrem Ableben bewohnen sollten.

Damit entspricht aber der notariell beglaubigte Dienstbarkeitsvertrag eher den Intentionen der Vertragspartner als ein üblicherweise unter Fremden abgeschlossener Mietvertrag.

Dem vorgelegten Mietvertrag ist daher schon angesichts der bei Vertragsunterzeichnung vorliegenden Umstände (die Eltern der Bw. bewohnten offensichtlich schon gemeinsam mit ihrer Tochter das so genannte Mietobjekt) sowie des gänzlichen Fehlens von Klauseln hinsichtlich der Beendigung dieses Mietverhältnisses die Fremdüblichkeit abzusprechen. Darüber hinaus wurden selbst jene Klauseln, die der Vertrag enthält, offensichtlich nicht eingehalten, da auch die Betriebskosten, zu deren Übernahme sich die Eltern verpflichtet hatten, laut Überschussrechnung von der Bw. getragen und von den Eltern nicht ersetzt wurden.

Auch das vereinbarte Mietentgelt entspricht keineswegs einem fremdüblichen Mietentgelt, zumal für die Benutzung von Büroräumlichkeiten im Ausmaß von 21% der gesamten Wohnnutzfläche durch die W-GmbH das doppelte Mietentgelt vereinbart wurde. Auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass das Büro bezugsfertig war, während die Wohnräume - laut Aussagen der Bw. - noch weiterer Adaptierungen bedurften, ist es aber wohl kaum fremdüblich 79% der Wohnnutzfläche um den halben Preis, den man offensichtlich für 21% verlangen kann, zu vermieten. Da als gesichert angesehen werden kann, dass im Jahr 1999 im gesamten Wiener Raum eine neu errichtete Wohneinheit im Ausmaß von 130 m<sup>2</sup> keinesfalls um ein derartig niedriges Mietentgelt angeboten wurde, ist auch davon auszugehen, dass ein fremder Mieter sehr wohl bereit gewesen wäre, ein wesentlich höheres Mietentgelt zu leisten. Sämtliche dagegen ins Treffen zu führende Argumente, die eine Minderung des Mietentgeltes rechtfertigen würden – wie der Umstand, dass sich im gleichen Haus

das Büro der W-GmbH befindet, was einer uneingeschränkten Nutzung entgegenstehen könnte, sowie die Erfordernis weiterer Adaptierungen des Wohnbereiches – zeigen ebenfalls die Fremdunüblichkeit des mit den Eltern eingegangenen Mietverhältnisses deutlich auf.

Im Übrigen hätten die Eltern der Bw. angesichts des bereits rechtsgültig abgeschlossenen Dienstbarkeitsvertrages überhaupt keine Veranlassung mehr gehabt, sich bereit zu erklären, Mietzahlungen zu leisten. Aus dem Umstand, dass – wie aus der diesbezüglichen Korrespondenz mit dem Finanzamt für Gebühren hervorgeht – in erster Linie der Vater Bw. darauf bestand, einen Mietvertrag abgeschlossen zu haben, ist erkennbar, dass die nunmehr vorgenommene Wahl der Rechtsform, auf Grund derer die Eltern der Bw. das Einfamilienhaus bewohnen sollten, ausschließlich auf steuerlichen Überlegungen beruht.

Anhand der obigen Ausführungen ist daher eindeutig zu erkennen, dass der vorgelegte Mietvertrag niemals unter Fremden in dieser Form abgeschlossen worden wäre, und der beim Finanzamt für Gebühren vorgelegte Dienstbarkeitsvertrag die Intentionen der Vertragsparteien hinsichtlich der Nutzung des Einfamilienhauses durchaus wiedergibt.

Wenn argumentiert wird, mit der Vermietung des Einfamilienhauses sei durchaus in einem angemessenen Zeitraum ein Gesamtgewinn zu erzielen, so ist diesbezüglich einerseits festzuhalten, dass dies grundsätzlich nicht bezweifelt wird, wobei aber nicht übersehen werden kann, dass der erzielbare Einnahmenüberschuss ausschließlich auf die Vermietung der Büroräumlichkeiten zurückzuführen ist, wiewohl aus der Vermietung der Wohneinheit an die Eltern der Bw. anhand der vorgelegten Zahlen die Erzielung eines Einnahmenüberschusses nicht ersehen werden kann.

Hinsichtlich des für die Wohneinheit angenommenen Kapitalisierungsfaktors von 3,5% ist darauf hinzuweisen, dass mangels nachvollziehbarer Berechnungen nicht beurteilt werden kann, welche Parameter hierfür herangezogen wurden. Sollte dieser Kapitalisierungsfaktor aus dem Vergleich von Anschaffungskosten und zu erwartenden Einnahmen resultieren, so sollte doch auch nicht übersehen werden, dass das Einfamilienhaus im Wesentlichen mit Fremdmitteln errichtet wurde, und der genannte Kapitalisierungsfaktor damit nicht einmal einen fremdüblichen Kreditzinssatz abdeckt.

Das von der Bw. behauptete Mietverhältnis mit ihren Eltern ist daher – wie ausführlich dargelegt - mangels Fremdüblichkeit nicht anzuerkennen. Daraus ergeben sich folgende steuerliche Konsequenzen:

1.) betreffend Einkommensteuer:

Halten Verträge zwischen nahen Angehörigen einem Fremdvergleich nicht stand, so sind die entsprechenden Aufwendungen nicht abzugsfähig.

Da den obigen Ausführungen zufolge von einer unentgeltlichen Nutzung der besagten Wohnräume durch die Eltern der Bw. auszugehen ist, sind im entsprechenden Ausmaß die mit

der Errichtung und der Nutzung des Einfamilienhauses verbundenen Kosten bei der Ermittlung des aus der Vermietung des Gebäudes erwirtschafteten Überschusses nicht abzugsfähig. Desgleichen sind auch die von den Eltern geleisteten Zahlungen nicht als Einnahmen zu erfassen.

Gemäß § 18 Abs. 1 Zif. 3 lit. b EStG 1988 sind Ausgaben zur Wohnraumschaffung bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind und es sich dabei um Beträge handelt, die zur Errichtung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen verausgabt werden. Eigenheim ist ein Wohnhaus im Inland mit nicht mehr als zwei Wohnungen, wenn mindestens zwei Drittel der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen. Auch die Aufwendungen für den Erwerb von Grundstücken zur Schaffung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen durch den Steuerpflichtigen bzw. einen von ihm Beauftragten sind abzugsfähig.

Das Eigenheim kann auch Familienangehörigen oder Fremden zu Wohnzwecken dienen. Dies steht auch im Einklang mit der Wohnbauförderung als Gesetzeszweck. Wird das Eigenheim allerdings vermietet, dann dient das Wohnobjekt aus der Sicht des Errichters nicht Wohnzwecken sondern der Erzielung von Einkünften (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, § 18 Tz.159 und die zitierte Literatur und Judikatur).

Um in den Genuss der Begünstigung zu kommen, muss das Eigenheim zu zwei Dritteln Wohnzwecken dienen. Dient es zu mindestens zwei Dritten Wohnzwecken und der Rest beruflichen Zwecken, dann sind die Sonderausgaben auf den Teil einzuschränken, der den Wohnzwecken dient; für den beruflichen Teil sind Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend zu machen (vgl. Doralt. aaO. Tz. 160).

Da 79% der Wohnnutzfläche von den Eltern für deren Wohnzwecke und nur 21% für berufliche Zwecke genutzt werden, die Zweidrittelgrenze damit eindeutig überschritten ist, können die der Bw. für die Errichtung des Einfamilienhauses entstandenen Kosten zu 79% als Sonderausgaben in Abzug gebracht werden.

Im Hinblick darauf, dass der in den einzelnen Jahren zu berücksichtigende Ausgabenbetrag den in § 18 Abs. 3 Zif.2 EStG 1988 normierten Höchstbetrag von 40.000,-- S bei weitem übersteigt, ist dieser Betrag – wie in den Einkommensteuererklärungen ursprünglich beantragt – von Amts wegen (auch wenn der Antrag zurückgezogen wurde) als Sonderausgabe in Abzug zu bringen.

## 2.) betreffend Umsatzsteuer:

### A) Rechtliche Würdigung im Hinblick auf die geltende innerstaatliche Rechtslage:

#### a) für das Jahr 1997

Gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1972 darf der Unternehmer die von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige

Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Nach Abs. 2 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie überwiegend für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Hievon bestehen die in den folgenden Ziffern 1 bis 3 taxativ aufgezählten Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten:

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1972 gelten Lieferung oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Die Vorschrift ist ausdrücklich als Ausnahme von den allgemeinen Grundsätzen bezeichnet. Bei Leistungen, die die Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden betreffen, ist somit nicht zu fragen, ob die Leistungen dem Unternehmen (zu mindestens 10%) dienen, sondern ob und inwieweit die Entgelte für die Leistungen nach ertragsteuerlichen Grundsätzen den Charakter von Betriebsausgaben oder Werbungskosten haben (vgl. Ruppe UStG 1994, Kommentar, 2. Auflage, §12, Tz. 94).

Da – wie unter 1.) ausführlich dargestellt – die mit der Errichtung und Erhaltung des Einfamilienhauses im Zusammenhang stehenden Aufwendung soweit sie auf die Nutzung durch die Eltern entfallen, einkommensteuerrechtlich keine Werbungskosten darstellen, berechtigen auch insoweit die darauf entfallenden Umsatzsteuerbeträge nicht zum Vorsteuerabzug. Die bescheidmäßig vorgenommene Vorsteuerkorrektur entspricht daher den gesetzlichen Vorschriften.

b) für die Jahre 1998 und 1999

Gemäß § 12 Abs. 2 UStG 1994 in der für diese Jahre geltenden Fassung gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10% unternehmerischen Zwecken dienen. Hievon bestehen folgende Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten:

1. Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden gelten insoweit als für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Der Unternehmer hat jedoch die Möglichkeit, den Teil der Lieferungen

oder sonstigen Leistungen, der danach nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt, dem Unternehmen zuzuordnen.

Diese mit BGBl I 9/1998 mit Wirkung ab 1998 eingeführte gesetzliche Bestimmung ergänzt § 12 Abs. 1 UStG 1994 um ein Wahlrecht betreffend die Zuordnung von Leistungen bei gemischt genutzten Gebäuden zum Unternehmen: Der Unternehmer hat die Möglichkeit, jenen Teil der Lieferungen oder sonstigen Leistungen, der nach einkommensteuerlichen Vorschriften nicht als für das Unternehmen ausgeführt gilt, dem Unternehmen zuzuordnen. Die Ergänzung beruht auf der EuGH-Rechtsprechung im Fall "Armbrecht" (EuGH 4.10.1995, RS C-291/92, Slg. I-2775).

Nach dem Gesetzeswortlaut ist das Wahlrecht im Zeitpunkt der Lieferung auszuüben. Macht der Unternehmer von dem Wahlrecht Gebrauch, so ist die Leistung in vollem Umfang für das Unternehmen ausgeführt, so dass dem Unternehmer das Recht auf den vollen Vorsteuerabzug zustehen müsste. Es ist jedoch zu berücksichtigen, dass gemäß § 6 Abs. 1 Zif. 16 bzw. § 6 Abs. 2 UStG 1994 der Nutzungseigenverbrauch von Grundstücken zwingend steuerfrei gestellt ist. Vorsteuern in Zusammenhang mit gemischt genutzten Grundstücken sind daher nach § 12 Abs. 3 UStG 1994 wegen ihres notwendigerweise gegebenen teilweisen Zusammenhanges mit steuerfreien Umsätzen (Eigenverbrauch) im Ausmaß des Eigenverbrauches vom Abzug jedenfalls ausgeschlossen. Für die Höhe des Vorsteuerabzuges spielt das Ausmaß der Zuordnung zum Unternehmen somit im Ergebnis keine Rolle. Die Zuordnung des gesamten Gebäudes zum Unternehmensbereich hat jedoch Vorteile im Hinblick auf eine allfällige spätere Ausweitung der unternehmerischen Nutzung; sie hat andererseits zur Folge, dass Jahr für Jahr ein (wenn auch steuerfreier Eigenverbrauch) erklärt werden muss. Die Bemessungsgrundlage dieses Eigenverbrauches richtet sich nach § 4 Abs. 8, die Aufzeichnungspflichten nach § 18 UStG 1994 (vgl. Ruppe, aaO, § 12, Tz. 95/1 bis 3).

Der Vorteil der Zuordnung des gesamten Gebäudes zum Unternehmensbereich besteht darin, dass eine spätere Ausdehnung der unternehmerischen Nutzung eine Änderung der Verhältnisse darstellt, die eine (positive) Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs. 10 UStG 1994 ermöglicht.

Die ab 1998 geänderte Rechtslage führt hinsichtlich der Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu keinem anderen Ergebnis wie hinsichtlich des Vorjahres, weshalb auch für die Jahre 1998 und 1999 die bescheidmäßig vorgenommene Vorsteuerkorrektur den gesetzlichen Vorschriften entspricht. Desgleichen waren auch die von den Eltern bezahlten Beträge bei den Einnahmen auszuscheiden.

Von der Bw. wäre jedoch, da sie unzweifelhaft das gesamte Gebäude dem Unternehmen zugeordnet hat, eine Aufzeichnung des Eigenverbrauches vorzunehmen gewesen. Dieser setzt

sich aber entgegen der Annahme des steuerlichen Vertreters zumindest aus dem anteilig zu berücksichtigenden Betrag der Absetzung für Abnutzung, den jährlichen Kreditzinsen sowie den anteilig anzusetzenden Erhaltungsaufwendungen zusammen, was in Summe wohl über den dafür erklärten Mieteinnahmen liegen dürfte.

B) Rechtliche Würdigung im Hinblick auf die EuGH-Rechtsprechung:

Kolacny – Caganek führen in ihrem Kurzkommentar zum UStG 1994, 3. Auflage, in Anm. 48 zu § 12 diesbezüglich aus:

*"Gem. EuGH C 269/00, Rs. Seeling, stellt die Verwendung eines Teils eines insgesamt dem Unternehmen zugeordneten Gebäudes für den privaten (nichtunternehmerischen) Bedarf einen steuerpflichtigen Eigenverbrauch dar, da eine Vermietung an sich selbst nicht möglich ist (daher kommt weder § 6 Abs. 1 Zif. 16 noch § 10 Abs. 2 Zif. 4 zur Anwendung). Das bedeutet, dass für den privat genutzten Gebäudeteil grundsätzlich von vorneherein der Vorsteuerabzug möglich ist.*

*Nach Auffassung der Verwaltung (UStG 1912) ist jedoch dieses Urteil aus folgenden Gründen für den Zeitraum 1.1.1995 bis 31.12.2003 grundsätzlich nicht anzuwenden:*

*Gemäß Artikel 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie(RL) können die Mitgliedstaaten (MS) bis zu einer Regelung in der RL alle Ausschlüsse für Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, beibehalten, die in ihren zum Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der RL (das war für Österreich der 1.11.1995) bestehenden innerstaatlichen Vorschriften vorgesehen waren.*

*Im UStG war bis zum 1.1.1995 ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen iZm. der Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gem. § 12 Abs. 2 Zif. 1 nur insoweit zulässig, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren. Damit war der Eigenverbrauch des nichtunternehmerischen Teiles grundsätzlich ausgeschlossen.*

*1998 wurden die Bestimmungen dahingehend geändert, dass auch der nichtunternehmerisch genutzte Teil dem Unternehmen zugeordnet werden konnte, ab 2000 war die Zuordnung zum Unternehmen der Regelfall, sie konnte jedoch auf den unternehmerischen Teil eingeschränkt werden. Der Ausschluss des Vorsteuerabzuges erfolgte seit 1998 durch die unechte Steuerbefreiung für den Eigenverbrauch gem. § 6 Abs. 1 Zif. 16, bei der gemäß § 6 Abs. 2 nicht zur Steuerpflicht optiert werden konnte.*

*Österreich hat daher von der Regelung des Artikels 17 Abs. 6 der RL Gebrauch gemacht."*

Diese Beurteilung wird in mehreren UFS-Entscheidungen (vgl. insbesondere Berufungsentscheidung vom 2.3.2005, RV/1186-L/04 – veröffentlicht von Krumenacker, SWK-2005/12,

Seite 432 - sowie vom 10.8.2005, RV/0826-L/04 – besprochen auf der Homepage des UFS) im Wesentlichen geteilt, wobei auch eine umfassende Auseinandersetzung mit den hiezu kritischen Literaturmeinungen erfolgt.

Der Verwaltungsgerichtshof gelangt in seinem Erkenntnis vom 28.10.2004, 2001/15/0028 bei der Beurteilung der Zulässigkeit des Vorsteuerausschlusses hinsichtlich eines zur Gänze privat genutzten Gebäudes aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht, zu der Ansicht, dass gegen die Anwendung der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 keine Bedenken bestehen, da der auf der im Beschwerdefall anzuwendenden Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 beruhende Ausschluss des Vorsteuerabzuges betreffend Aufwendungen für den Haushalt und die Lebensführung im Zeitpunkt des Inkrafttretens der Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 (sechste Mehrwertsteuer- Richtlinie) in Österreich zum 1. Jänner 1995 bereits (unverändert) bestanden hat (§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1972 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988). Deshalb war Österreich nach Art. 17 Abs. 6 der sechsten Mehrwertsteuer- Richtlinie berechtigt, die Vorsteuerausschlussregelung beizubehalten.

Damit geht auch der Verwaltungsgerichtshof davon aus, dass entgegen der diesbezüglich geäußerten Kritik Vorsteuerausschlüsse im Hinblick auf die private Nutzung von Gebäuden soweit sie zum 1.1.1995 bereits bestanden haben, beibehalten werden dürfen.

Die in der Literatur zu diesen Entscheidungen geäußerte Kritik vermag insofern nicht zu überzeugen, als zu wenig berücksichtigt wird, dass die in der Rs Seeling sowie in der Rs Charles-Tijmens ergangenen EuGH-Urteile Aussagen zu umsatzsteuerlichen Regelungen treffen, die sich zum Teil von der österreichischen Gesetzeslage nicht unerheblich unterscheiden. Soweit unter Bezugnahme auf das EuGH-Urteil in der Rs Charles-Tijmens das Recht zur Beibehaltung des Vorsteuerausschlusses deshalb negiert wird, weil dies der 2. Mehrwertsteuerrichtlinie widerspreche, die zwar im Beitrittszeitpunkt Österreichs zur EU nicht mehr in Geltung stand, Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie jedoch immanent sei, ist darauf hinzuweisen, dass dies der dem Wortlaut nach eindeutigen Bestimmung nicht entnommen werden kann. Dem weiteren Argument, *"es erschiene höchst fragwürdig, wenn Mitgliedstaaten, die der Europäischen Union erst später beigetreten sind und das *acquis communautaire* übernehmen mussten, die 2. MwSt-Richtlinie aber keine Geltung hatte, weil diese im Beitrittszeitpunkt bereits außer Kraft getreten war, gegenüber jenen Mitgliedstaaten bevorzugt sein sollten, die bereits während Geltung der 2. MwSt-Richtlinie Mitglieder der Europäischen Union waren,* muss entgegengehalten werden, dass den Mitgliedstaaten der Europäischen Union anlässlich der Unterzeichnung des Beitrittsvertrages bewusst sein musste, welche innerstaatlichen Ausschlüsse bestehen, weshalb davon auszugehen ist, dass diese Staaten eine allfällige Begünstigung der neu beitretenden Staaten in Kauf genommen haben.

Da - wie oben dargelegt – die in diesem Zusammenhang zitierten Vorsteuerauschlüsse des UStG 1972 im UStG 1994 zunächst unverändert übernommen und in weiterer Folge ab dem Jahr 1998 zwar grundsätzlich – jedoch mit der Optionsmöglichkeit, das gesamte Gebäude dem Unternehmen zu widmen – beibehalten wurden, bestehen insofern im gegenständlichen Fall gegen die Anwendung dieser gesetzlichen Bestimmungen in gemeinschaftsrechtlicher Hinsicht keine Bedenken, weshalb die geltend gemachten Vorsteuerbeträge im vom Finanzamt vorgenommenen Umfang zu kürzen sind.

II. im Hinblick auf die Tätigkeit der Bw. für die W-GmbH:

Unter Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen Gemäß § 22 Zif. 2 Teilstrich 2 EStG 1988 idgF. die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2) aufweisende Beschäftigung gewährt werden. Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt.

Im Hinblick darauf, dass die Bw. zu 100 % an der W-GmbH beteiligt ist, sind die von dieser erhaltenen Bezüge als sonstige selbständige Einkünfte und nicht als nichtselbständige Einkünfte zu versteuern. Die für nichtselbständige Einkünfte vorgesehenen Absetzbeträge im Sinne des § 33 Abs. 5 EStG 1988 sind daher nicht in Abzug zu bringen.

Gemäß § 17 Abs. 1 EStG 1988 können bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 leg. cit. die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 leg. cit. mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 leg. cit. sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, sonst 12% der Umsätze (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung) einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22.

Antragsgemäß sind daher 6% der Bruttobezüge laut Lohnzettel als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit hat somit in nachstehender Weise zu erfolgen (in ATS):

Jahr	%	1998	1999
Bruttobezüge		39.443,00	164.916,00
SV-Beiträge für lfd. Bezüge		6.726,00	25.385,00
SV-Beiträge für sonstige Bezüge		222,22	3.512,00

Werbungskostenpauschale	6%	2.366,58	9.984,96
Einkünfte gemäß § 22 Zif.2 Teilstrich 2		30.128,42	126.124,04

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 24. Oktober 2005