

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Senatsmitglieder Mag.<sup>a</sup> Ingrid Enengel, Mag. Herwig Draxler und Joachim Rinösl in der Beschwerdesache Bf., Adresse1, vertreten durch X-GmbH, Adresse1, über die Beschwerde vom 14.07.2011 gegen den Bescheid des FA00 vom 01.07.2011 betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2009, Festsetzung der Umsatzsteuer für 06/2010, 10/2010 und 01-04/2011 sowie Feststellung von Einkünften für 2005 bis 2009 in der Sitzung am 09.08.2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

### Umsatzsteuer 2008 und 2009:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Gleichzeitig wird der Umsatzsteuerbescheid 2008 zum Nachteil der Bf. und der Umsatzsteuerbescheid 2009 zum Vorteil der Bf. abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Gutschriften betreffend Umsatzsteuer betragen:

### Umsatzsteuer 2008:

|  |                  |                    |
|--|------------------|--------------------|
| <b>Gesamtbetrag der stpfl. Lieferungen, sonstigen Leistungen und EV (einschl. stpfl. Anzahlung.) lt. BFG</b> |                  | <b>81.111,27</b>   |
| davon zu versteuern mit  | BMGL             | USt                |
| <b>20% Normalsteuersatz lt. BFG</b>  | <b>81.111,27</b> | <b>16.222,25</b>   |
| <b>10% ermäßigter Steuersatz lt. BFG</b>   | -                | -                  |
| <b>Summe Umsatzsteuer</b>  |                  | <b>16.222,25</b>   |
| <b>Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. BFG</b>   |                  | <b>- 26.669,25</b> |
| <b>Gutschrift</b>  |                  | <b>- 10.447,00</b> |

### Umsatzsteuer 2009:

|  |                   |                    |
|--|-------------------|--------------------|
| <b>Gesamtbetrag der stpfl. Lieferungen, sonstigen Leistungen und EV (einschl. stpfl. Anzahlung.) lt. BFG</b> |                   | <b>107.343,33</b>  |
| davon zu versteuern mit  | BMGL              | USt                |
| <b>20% Normalsteuersatz lt. BFG</b>  | <b>107.343,33</b> | <b>21.468,67</b>   |
| <b>10% ermäßigter Steuersatz lt. BFG</b>   | -                 | -                  |
| <b>Summe Umsatzsteuer</b>  |                   | <b>21.468,67</b>   |
| <b>Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. BFG</b>   |                   | <b>- 23.096,76</b> |
| <b>Gutschrift</b>  |                   | <b>- 1.628,09</b>  |

### **Feststellung von Einkünften 2005 bis 2009:**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Gleichzeitig werden die Bescheide zum Nachteil der Bf. abgeändert.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2005 bis 2009 betragen und sind wie folgt aufzuteilen:

| Jahr | Einkünfte aus VuV | Davon entfällt auf Herrn A. | Davon entfällt auf Frau B. |
|------|-------------------|-----------------------------|----------------------------|
| 2005 | 9.047,82          | 4.523,91                    | 4.523,91                   |
| 2006 | 23.919,30         | 11.959,65                   | 11.959,65                  |
| 2007 | 9.781,11          | 4.890,56                    | 4.890,55                   |
| 2008 | 28.030,95         | 14.015,48                   | 14.015,47                  |
| 2009 | 52.964,21         | 26.482,11                   | 26.482,10                  |

### **Festsetzung der Umsatzsteuer für 06/2010, 10/2010 und 01-04/2011:**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Gleichzeitig werden die Bescheide zum Vorteil der Bf. abgeändert.

### **Festsetzung der Umsatzsteuer für 06/2010:**

|  |                 |                 |
|--|-----------------|-----------------|
| <b>Gesamtbetrag der stpfl. Lieferungen, sonstigen Leistungen und EV (einschl. stpfl. Anzahlung.) lt. BFG</b> |                 | <b>9.130,00</b> |
| davon zu versteuern mit  | BMGL            | USt             |
| <b>20% Normalsteuersatz lt. BFG</b>  | <b>9.130,00</b> | <b>1.826,00</b> |
| <b>10% ermäßigter Steuersatz lt. BFG</b>   | -               | -               |
| <b>Summe Umsatzsteuer</b>  |                 | <b>1.826,00</b> |

|   |  |                 |
|---|--|-----------------|
| <b>Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. BP</b> |  | <b>- 57,30</b>  |
| <b>Zahllast lt. BFG</b>                   |  | <b>1.768,70</b> |

### **Festsetzung der Umsatzsteuer für 10/2010:**

|   |                 |                 |
|---|-----------------|-----------------|
| <b>Gesamtbetrag der stpfl. Lieferungen, sonstigen Leistungen und EV(einschl. stpfl. Anzahlung.) lt. BFG</b> |                 | <b>9.130,00</b> |
| davon zu versteuern mit   | BMGL            | USt             |
| <b>20% Normalsteuersatz lt. BP und BFG</b>  | <b>9.130,00</b> | <b>1.826,00</b> |
| <b>10% ermäßigter Steuersatz lt. BFG</b>  | -               | -               |
| Summe Umsatzsteuer  |                 | 1.826,00        |
| <b>Gesamtbetrag der Vorsteuern</b>  |                 | -               |
| <b>Zahllast lt. BFG</b>   |                 | <b>1.826,00</b> |

### **Festsetzung der Umsatzsteuer für 01-04/2011:**

|   |                  |                   |
|---|------------------|-------------------|
| <b>Gesamtbetrag der stpfl. Lieferungen, sonstigen Leistungen und EV(einschl. stpfl. Anzahlung.) lt. BFG</b> |                  | <b>37.186,68</b>  |
| davon zu versteuern mit   | BMGL             | USt               |
| <b>20% Normalsteuersatz lt. BFG</b>   | <b>37.186,68</b> | <b>7.437,34</b>   |
| <b>10% ermäßigter Steuersatz lt. BFG</b>  | -                | -                 |
| Summe Umsatzsteuer  |                  | 7.437,34          |
| <b>Gesamtbetrag der Vorsteuern</b>  |                  | <b>- 1.013,24</b> |
| <b>Zahllast lt. BFG</b>   |                  | <b>6.424,10</b>   |

### **Zulässigkeit der Revision:**

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### **Hinweis:**

Dieses Erkenntnis wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen im Spruch des Erkenntnisses Einkünfte zugerechnet werden (§§ 191 Abs. 3 BAO). Mit der Zustellung dieser Ausfertigung des Erkenntnisses an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die

Zustellung an alle Mitglieder einer Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Hausgemeinschaft, an der Herr A (in weiterer Folge „Herr A“) zu 80% und Frau B (in weiterer Folge „Frau B“) zu 20% beteiligt sind. Herr A ist steuerlicher Vertreter der Bf.

Herr A ist Alleingesellschafter und Geschäftsführer der X-GmbH (in weiterer Folge "X-GmbH") und ist auch ihr steuerlicher Vertreter.

Herr A und Frau B haben das in Y. (in weiterer Folge "Y.") gelegene Gebäude im Jahr 2000 erworben. Ab 2004 bis 2009 führten sie umfassende Um- und Zubauten durch.

Diverse der hier strittigen Punkte waren bereits Gegenstand des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer sowie Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 2001 bis 2004, das mit **Berufungsentscheidung des UFS vom 16.07.2009, GZ. RV/0363-K/05**, abschließend erledigt wurde.

In dem Gebäude werden nach dem Um- und Zubau im Erdgeschoss zwei bzw. drei Geschäfte vermietet. Die X-GmbH ist Mieterin von Büroräumlichkeiten für den Betrieb der Kanzlei im 1. OG und einer 190 m<sup>2</sup> großen, über das EG, das 1. und 2. OG gehende Wohnung, die sie ihrem Dienstnehmer, dem Sohn des Bf. (in weiterer Folge "Sohn") unentgeltlich zur Verfügung stellt. Das Dachgeschoss ("DG") haben Rechtsanwälte angemietet. Das 2. OG steht für die Vermietung als Büroräumlichkeiten zur Verfügung.

In den Erklärungen betreffend die Feststellung von Einkünften für 2005 bis 2009 wies die Bf. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von - € 285.663,92 (2005), - € 161.521,23 (2006), - € 123.097,17 (2007), - € 11.621,53 (2008) und € 19.407,46 (2009) aus. Die Entgelte betrugen € 82.333,09 (2008) und € 114.674,25 (2009), die Vorsteuern € 48.198,19 (2008) und € 35.781,07 (2009).

Nach einer den Zeitraum **2005 bis 2009 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung** und die **Monate 01/2010 bis 04/2011 umfassende Nachschau** erließ das Finanzamt den Feststellungen der Prüferin Rechnung tragende und die im vorliegenden Verfahren angefochtenen Umsatzsteuerbescheide 2008 und 2009 Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide für 06/2010, 10/10 und 01-04/2011 sowie Feststellungsbescheide 2005 bis 2009.

Gegen die angeführten Bescheide erhob die Bf. **Beschwerde**, die das Finanzamt dem UFS - nunmehr BFG - zur Entscheidung vorlegte.

Über folgende Punkte hatte der Senat zu entscheiden:

### **A. MIETVERHÄLTNIS BETREFFEND DIE WOHNUNG DES SOHNES:**

## **Tz. 8 Mieteinnahmen X-GmbH ab 11/2008:**

Die Prüferin hielt fest, dass für die ab November 2008 an die X-GmbH vermietete Wohnung mit einer Wohnnutzfläche von ca. 190 m<sup>2</sup> zuzüglich Terrasse, Garten bzw. Rasenflächen und Keller, die Bf. monatlich € 672,00 (€ 610,90 zuzgl. 10 % USt) an Miete vereinnahme. Die Zusammensetzung dieses Betrages habe mangels Vorliegen eines schriftlichen Mietvertrages nicht nachvollzogen werden können. Eine Betriebskostenabrechnung sei bis Mai 2011 nicht erfolgt. Offensichtlich seien in der vereinnahmten Miete auch die Heizkosten enthalten, welche jedoch mit 10 % der Umsatzsteuer unterworfen worden seien. Diese Wohnung werde laut Umlaufbeschluss vom 31.08.2008 von der X-GmbH ihrem Dienstnehmer, dem Sohn der Bf., ab 01.09.2008 unentgeltlich als Dienstwohnung zur Verfügung gestellt.

Die nach Ansicht der BP bei weitem zu geringe Miete habe die Bf. mit Hausmeisterarbeiten des Sohnes (Absperren des Eingangsportals, Schneeräumung und Salzstreuung Innenhof und Gehsteig, Mülltonnen bereitstellen, Mähen der Allgemeinflächen Innenhof) gerechtfertigt, die der Sohn im Auftrag der Bf. übernommen habe.

Eine Kompensation einer Miete zwischen der Bf. und der X-GmbH mit der Hausmeistertätigkeit des Sohnes für die Bf. sei nicht möglich; dies seien zwei in keinem Zusammenhang stehende selbstständig zu beurteilende Vorgänge. Die Kaltmiete der X-GmbH würde im Fremdvergleich € 1.005,90, die Betriebskosten € 190,00 und die Heizkosten € 100,00 betragen. Für die Tätigkeit als Hausbesorger wäre der Sohn im Rahmen eines Dienstverhältnisses von der Bf. anzumelden.

Die Beurteilung, inwieweit die unentgeltliche Zurverfügungstellung der Wohnung von der X-GmbH an ihren Dienstnehmer fremdüblich sei bzw. damit die Gesamtausstattung der Entlohnung überschritten werde, sei bei der X-GmbH zu überprüfen. Die Beurteilung als fremdunübliche Gestaltungsform hätte eine verdeckte Gewinnausschüttung zur Folge, und wäre der Mietaufwand bei der X-GmbH nicht anzuerkennen und die Vorteilszuwendung an den nahen Angehörigen des Gesellschafter-Geschäftsführers mit 25% KEST zu besteuern.

Die Prüferin sei - so in ihrer Stellungnahme zur Beschwerde bezüglich der fremdüblichen Kaltmiete anhand von zwei Vergleichsangeboten ausgegangen, und zwar:

- a) 113 m<sup>2</sup> im Zentrum, Erstbezug, Kaltmiete € 635,00 = € 5,61/m<sup>2</sup> plus Betriebs- und Heizkosten in Höhe von € 250,00 und
- b) 105 m<sup>2</sup> im Zentrum, Kaltmiete € 545,00 = € 5,19/m<sup>2</sup> plus Betriebs- und Heizkosten in Höhe von € 220,00.

Sie sei von einer monatlichen Miete von € 5,30/m<sup>2</sup> und monatlichen Betriebs- und Heizkosten von € 1,80/m<sup>2</sup> ausgegangen. Bei der Miete habe sie noch einen Abschlag für die überdurchschnittliche Größe vorgenommen und für die Miete € 4,50/m<sup>2</sup> in Ansatz gebracht. Somit habe sich eine Kaltmiete von € 1.005,00 zuzgl. € 340,00 Heiz- und Betriebskosten ergeben.

Ihrer Ansicht nach gelte auch jener Teil der Mieteinnahmen, auf den zugunsten einer nahestehenden Person verzichtet worden sei, als zugeflossen und stelle eine Verfügung über bereits bezogene Einkünfte dar. Die Mieteinnahmen seien daher bei der Hausgemeinschaft in fremdüblicher Höhe als Einnahme anzusetzen. Sie erhöhte die Mieteinnahmen von der X-GmbH um € 1.167,64 (2008) sowie € 7.005,87 (2009) und nahm eine Umverteilung der 10%- und 20%-igen Entgelte vor.

In der **Beschwerde** führte die Bf. aus, dass Herr Makler, Immobilientreuhänder, Makler und Bauträger (in weiterer Folge auch für sein Büro „Makler“), die Wohnung besichtigt und auf ein Inserat in den Unterkärntner Nachrichten vom 16.06.2011 verwiesen habe, wonach eine Wohnung in Y., /Y-Platz (in weiterer Folge „Y-Platz“), 120 m<sup>2</sup>, Küche und 3-Zimmermöblierung inklusive Betriebskosten mit € 550,00 angeboten würde. Laut dem Makler sei die Nachfrage nach Großwohnungen nicht gegeben, und wenn, dann sei ab 90 m<sup>2</sup> mit einer erheblich abflachenden Miete zu rechnen.

Im gegenständlichen Fall sei keine Pkw-Zufahrt möglich, die Wohnung gehe über zwei Etagen und schließlich komme die Vollanwendung des MRG zum Zuge. Unter Ansatz von € 100,00 für Heizkosten laut BP sei laut Makler unter den vorerwähnten Umständen der Preis für Miete, Heiz- und Betriebskosten mit € 700,00 absolut realistisch.

In ihrer **Stellungnahme** führte die **Prüferin** ergänzend aus, dass der Inhalt einer eventuellen mündlichen Vereinbarung nicht wiedergegeben werden können. Eine Betriebs- bzw. Heizkostenabrechnung habe die Bf. bis zum Abschluss der BP im Juni 2011 nicht durchgeführt. Eine Akontozahlung für Betriebskosten und Heizung werde offensichtlich nicht vereinbart.

Für den mit Tätigkeiten des Sohnes als Hausmeister begründeten Differenzbetrag zwischen der tatsächlichen und der fremdüblichen Miete habe Herr A keinen dafür in Ansatz gebrachten Wert angeben können. Eine nachvollziehbare Begründung für die Kompensation der Mietreduktion von der Bf. an die GmbH und der Tätigkeit des Hausmeisters durch den Dienstnehmer der X-GmbH gegenüber der Bf. habe der steuerlichen Vertreter nicht vorbringen können.

Bei keiner der beispielhaft von den Bf. angeführten Wohnungen sei der Zustand bzw. der Wohnungswert ersichtlich, ein Vergleich mit der gegenständlichen Wohnung erscheine daher nicht möglich. Nach Ansicht der BP sei die im Rahmen der Prüfung herangezogene Vergleichsmiete von € 853,00 als realistisch und erzielbar anzusehen.

Beim **BFG** gab es ein ergänzendes Vorhalteverfahren.

Im Verfahren vor dem BFG gab die Bf. an, dass die X-GmbH als Mieterin gleichfalls Pflichten habe, die der Sohn erledige. Im gesamten Hause sei der Sohn nicht als Hausmeister bekannt. Hausbesorgerkosten habe die Bf. niemals an die Mieter verrechnet (Vorhalt des BFG vom 13.04.2015, Vorhaltsbeantwortung vom 12.06.2005).

Die Bf. brachte folgende, vom Dienstnehmer unterfertigte, mit 31.08.2008 datierte

**VEREINBARUNG ÜBER EINE DIENSTWOHNUNG** bei:

*„Die X-GmbH mit Sitz in Y. übergibt als Hauptmieter eine Dienstwohnung entgeltlos an den Dienstnehmer Sohn per 01.09.2008.*

*Eine allfällige Kündigung des Hauptmietvertrages beendet auch die Vereinbarung über die gegenständliche Dienstwohnung.*

*Die Wohnung befindet sich im Südtrakt des Gebäudes ... und besteht aus 1 Elternzimmer, 2 Kinderzimmer, Wohnzimmer, Küche und einem weiteren Raum im 2. Geschoss sowie WC und Bad.*

*Die Wohnung ist mit gebrauchten Einrichtungsgegenständen vollmöbliert ausgestattet.*

*Der Dienstnehmer ist verpflichtet, bei Beendigung des Dienstverhältnisses - aus welchem Grunde immer und aus wessen Verschulden auch immer dieses beendet werden sollte - diese Dienstwohnung unverzüglich geräumt von eigener Fahrnis dem Dienstgeber zurückzustellen. Für Beschädigungen, die über die übliche Abnutzung hinausgehen, hat er - unabhängig vom persönlichen Verschulden - jedenfalls Ersatz zu leisten.*

*Bei Räumungsverzug ist der Dienstnehmer verpflichtet, ab dem Zeitpunkt der Beendigung des Dienstverhältnisses die Aufwendungen für eine Wohnung in gleicher Lage und Beschaffenheit sowie alle Aufwendungen, die mit der Beschaffung einer solchen Wohnung verbunden sind, zu bezahlen. Dazu gehören auch allfällige Übersiedlungskosten, die auflaufen, weil der Dienstgeber einem anderen Dienstnehmer diese Wohnung kurzfristig zur Verfügung stellen muss.*

*Der Dienstnehmer ist an eine allfällige Hausordnung gebunden. Das Halten von Haustieren ist strengstens untersagt bzw. nur mit schriftlicher Zustimmung der Liegenschaftseigentümer möglich.*

*Das Parken von Fahrzeugen im Innenhof ist gleichfalls nur mit schriftlicher Zustimmung der Liegenschaftseigentümer möglich und kann aber jederzeit widerrufen werden. (Prekarium).“*

Sie legte weitere Mietangebote im Original vor:

a) Y., Adresse2: 1. OG, 90 m<sup>2</sup> Wfl., 3 Zi, Küche, Bad, WC, Balkon, Keller; Kfz-Abstellplatz; unmöbliert; unbefristet; HWB 89,56 kWh/m<sup>2</sup>a; mtl. Miete € 574,00 inkl. BK- und Hgz.; Kautions ca. € 2.200,00.

b) Y., Adresse3: Geräumige Familienwohnung mit Balkon, 90 m<sup>2</sup> Wfl., 3 Zimmer, Küche, VR, AR, Bad, WC, Keller; unmöbliert und unbefristet; HWB 112,72 kWh/m<sup>2</sup>a; mtl. Miete € 544,00 inkl. BK, Kautions ca. € 2.174,00.

Aus diesen sei ersichtlich, dass die diesbezüglichen Feststellungen ein absoluter Nonsens seien. Der Makler nehme Stellung zum Remax-Inserat (Beilage V). Er sei zuvor mit der Vermietung betraut gewesen und sei die gepflegte Wohnung um € 450,00 nicht vermietbar

gewesen. Großwohnungen seien nicht gefragt und daher preisverfallen, insbesondere aber jederzeit kündbare Dienstwohnungsverträge. Das Fehlen einer Pkw-Zufahrt, der Barrierefreiheit und des Lifts seien wertmindernd. Die bereits erwähnten Ausführungspläne würden zeigen, dass überwiegend Altsubstanz mit einer Normalausstattung vorhanden sei.

Die Bf. legte mit **Schreiben vom 25.11.2015** noch ein an sie gerichtetes **Schreiben des Maklers vom 11.11.2015** betreffend die „**Ermittlung des ortsüblichen Mietzinses**“ vor. In diesem heißt es:

„*Sehr geehrte Frau, sehr geehrter Herr!*

*Auftrag: Ermittlung der marktüblichen und wahrscheinlichsten gegenwärtig erzielbaren Gesamtmiete (inkl. Heiz- und Betriebskosten) der Mietwohnung im Hoftrakt des Hauses Y., Y-Str.1 (in weiterer Folge „Y-Str. 1“).*

*Auftraggeber: Bf., Y.*

*Objekt: Y., Y-Str. 1, DN-Wohnung Sohn*

*Vorhandende Unterlagen:*

*Pläne, Betriebs- und Heizkostenermittlung aufgrund von Belegnachweisen auf Basis 2014*

*Ermittlung Wohnnutzfläche rund 190 m<sup>2</sup> und Gesamtnutzfläche 1.290 m<sup>2</sup> lt. FA.*

*Beleg Kelag-Wärme v. 11.12.2013 bis 01.12.2014 im Betrage von brutto 6.627,28 Euro.*

*Einvernehmlich festgelegter Anteil an den Heizkosten 20 %.*

*Die Betriebskosten betrugen brutto 7.393,42 Euro.*

*Besichtigung am 08.10.2015*

|  |  |  |
|--|--|--|
| <i>Hauptmietzins 190 m<sup>2</sup> a 3,50 Euro</i>               |  | € 665,00                                 |
| <i>Betriebskosten</i>  | <i>7.393,43: 1290 m<sup>2</sup> : 12 Monate = 0,48 m<sup>2</sup> x 190 m<sup>2</sup></i> | € 91,20                                  |
| <i>Heizkosten</i>  | <i>6.627,28 d.v. 20 % 1.3216,00: 12 Monate</i>   | € 110,50                                 |
|  |  | € 866,70                                 |
| <i>Risikoabschlag lt. sep. Begründung 10 % vom Hauptmietzins</i> |  | € 66,50                                  |
| <i>maximal erzielbare Gesamtmiete in Y. rd.</i>                  |  | € 799,00<br><i>inkl. USt<sup>4</sup></i> |

*Begründung zu obig erwähnten Risikoabschlag:*

*Fallende Miete mit Anstieg der Fläche; Wohnfläche auf 3 Geschossen verteilt; steiler Stiegenaufgang; schlechte Lichtdurchflutung der Räume wegen des städtischen Anbaues an das Nachbarhaus; keine Barrierefreiheit; kein Lift: keine Zufahrtsmöglichkeit mit PKW, weil behördliches Verbot; keine Sauna und keine Sonderausstattungen vorhanden; kleiner Nachfragemarkt für 190 m<sup>2</sup>.*



*Ich hoffe, hiermit gedient zu haben und zeichne mit ...“*

Für das Finanzamt - so in der **Stellungnahme vom 11.01.2016** - sei die Ermittlung des offenbar brutto angesetzten Mietzinses von € 3,50 nicht nachvollziehbar; er stelle eine auf keine Quelle gestützte Behauptung dar. Die Betriebskosten von € 91,00 für eine 190 m<sup>2</sup> große Wohnung sei mit der Lebenserfahrung nicht in Einklang stehend. Unverständlich sei auch, wieso der Anteil an den Heizkosten „einvernehmlich“ 20% betragen soll.

Das BFG übermittelte der Bf. im **Schreiben vom 19.01.2016** die Berechnung des Finanzamtes der auf die Wohnung des Sohnes entfallenden, in den erklärten Ergebnissen der Bf. enthaltenen Werbungskosten (2005 € 2.374,74, 2006 € 4.900,81, 2007 € 11.745,47, 2008 € 17.296,66 und 2009 € 17.671,81) und Vorsteuern (2005 € 1.194,72, 2006 € 16.613,38, 2007 € 27.020,82, 2008 € 19.723,62 und 2009 € 541,14). Sofern der Senat die Auffassung vertreten sollte, dass kein fremdübliches Mietverhältnis zwischen der Bf. und der X-GmbH vorliege, wären diese Beträge auszuscheiden.

Ergänzend führte die Bf. im **Schreiben vom 14.03.2016** aus, dass es unbestritten und im Vorverfahren festgestellt sei, dass das Gebäude hinsichtlich der Mietzinsbildung dem Richtwert- oder Kategoriemietzins unterliege.

Den Ausführungen des Finanzamtes hielt sie entgegen:

*„Ortsüblicher Mietzins: Abgesehen, daß die Ermittlung vonseiten des FA absurd ist, ist die Vollanwendung des MRG gegeben. Der Mietzins muss bei Neuvermietungen ab 01.03.1994 angemessen sein. Die Angemessenheit wird bei Gericht, Richterin Mag.Ri. in Y. gerade festgestellt. ...*

*Für Mietverträge vor dem 01.03.1994 sei angemerkt, dass der Mietzins der Kategorie A (ist bester Zustand der Wohnung) mit 3,43 Euro/m<sup>2</sup> amtskundig ist.*

*Was die Heizkosten betrifft ist ein Kostenanteil von einem Fachbetrieb ermittelt worden, welcher Bezug nimmt auf den Mehrverbrauch einer Wohnung gegenüber eines Geschäftes oder Bürobetriebes. (Insbesondere Warmwasserverbrauch)*

*Die angezweifelte Betriebskosten für die Wohnung geht von den tatsächlichen Kosten aus welche die Abgabenbehörde überprüft hat und auch den übrigen Mietern, darunter einer Rechtsanwaltskanzlei verrechnet worden sind.*

Die Bf. beantragte noch die Einvernahme des Zeugen Zeuge 2 (in weiterer Folge "Zeuge 2"). Dieser sollte - so Herr A in dem **am 06.04.2016** mit der Richterin **geführten Telefonat** - die Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses beweisen können, dass die Dienstwohnung durchaus dem Fremdvergleich entsprochen habe. Auch könne er die Fremdüblichkeit des Gehalts des Sohnes bezeugen. Der Zeuge 2 habe die Kanzlei des steuerlichen Vertreters kaufen wollen, als es letztem gesundheitlich nicht so gut ging. Es gebe einen Schriftverkehr über ein verbindliches Angebot zum Kauf der Kanzlei durch den Zeugen 2. Dieser hätte das Personal - also auch den Sohn der Bf. - mit dem Gehalt übernommen. Ebenso wäre er in das Mietverhältnis für die Dienstwohnung eingestiegen. Der Sohn der Bf. hätte die Wohnung als Dienstwohnung behalten und hätte der Zeuge 2

die Miete an die Bf. gezahlt. Dies dokumentiere die Fremdüblichkeit des Mietverhältnisses, weil ein Fremder den gleichen Preis gezahlt hätte. Zum Kaufabschluss mit dem Zeugen 2 sei es dann nicht gekommen. Der Zeuge 2 habe sich zurückgezogen, nachdem es Herrn A gesundheitlich wieder besser gegangen sei. Die von der Prüferin errechnete fremdübliche Miete von € 1.400,00 sei am Markt nicht erzielbar, um diesen Preis würde sie nicht vermietet werden können.

Über **Aufforderung vom 11.04.2016**, den die Fremdüblichkeit dokumentierenden Schriftwechsel mit dem Zeugen 2 vorzulegen, brachte die Bf. diesen unter Berufung auf die im „Letter of Intent“ unter Pkt. „3. Vertraulichkeit“ vereinbarte Verschwiegenheitspflicht nicht bei.

Nach gegenseitiger Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht gab der Zeuge 2 in der **mündlichen Verhandlung in der Niederschrift über die Einvernahme des Zeugen** Folgendes an:

"...

*Frage: Was war Gegenstand dieser Übernahme?*

*A: Ich sollte sämtliche Arbeitsverhältnisse übernehmen, weiters das Mietverhältnis betreffend die X-GmbH (Anm.: Kanzlei) und das Mietverhältnis betreffend die Wohnung des Sohnes. Weiters die Serviceverträge und es bestand die Vereinbarung, dass Herr A für weitere 18 Monate zur Verfügung stehe. In diesen Punkten waren wir uns einig.*

*Frage: Zu welchen Konditionen sollten Sie in das Mietverhältnis betreffend die Wohnung des Sohnes eintreten?*

*A: Zu den bestehenden Konditionen.*

*Frage: Zu welchen Konditionen sollte das Personal übernommen werden?*

*A: Ebenfalls zu den bestehenden Konditionen. Es bestand keine Vereinbarung, dass ich das Personal z.B. fünf Jahre behalten sollte, es war lediglich der Wunsch von Herrn A, eine allfällige Kündigung auf ordentlichen Wege vorzunehmen, dh. wenn ich mit der Leistung nicht zufrieden war.*

*Frage: Warum ist es letztendlich nicht zu dem Vertragsabschluss gekommen?*

*A: Wir hatten mit dem Verkäufer ein Brutto-Netto Problem. Der Verkäufer meinte, dass der Kaufpreis Netto nach KEST sein sollte, ich ging davon aus, dass er Brutto vor KEST war. Dies ergibt eine Differenz von 33% und daher war das für mich nicht mehr rentabel.*

*Frage: Waren Ihnen die Verhältnisse bezüglich der Mietpreise in Y. zum Zeitpunkt der Vertragsverhandlungen (2010, 2011) bekannt?*

*A: Nein, ich habe mich nicht erkundigt, was zum damaligen Zeitpunkt gerade für die Kanzleiräumlichkeiten und die Wohnung die Mietpreise waren, ich kann nicht sagen ob sie marktkonform waren. Ich habe mich darum nicht gekümmert, ich habe unter anderem die Mietkosten in meiner persönlichen Kalkulation für die Übernahme der Kanzlei angesetzt. Die Kalkulation hat damals ergeben, dass ich mich in fünf bis sechs Jahren refinanziert hätte. Ich habe auch nicht in Erwägung gezogen, aus den Räumlichkeiten später einmal*

*auszuziehen, weil die Kanzlei und die Wohnung saniert waren und in einem sehr guten Zustand. Das gesamte Gebäude war neuwertig.*

*Es war insofern recht günstig, als im Haus auch noch eine Rechtsanwaltskanzlei war, von der der eine oder andere Kunde abgefallen wäre. Ich habe mich aber nie explizit z.B. mit einem Makler zusammengesetzt und geschaut ob die Preise für die Wohnung und die Kanzlei marktüblich waren. Auf die Idee bin ich nicht gekommen. Dies hätte ich nur getan, wenn der Preis extrem überhöht oder extrem günstig gewesen wäre.*

*Über ergänzendes Befragen gebe ich noch an:*

*Ich hätte auch das Dienstverhältnis des Sohnes des Herrn A übernommen. Die Gehaltszahlungen waren für mich adäquat. Der Sohn hat sich insbesondere dem ganzen EDV-Themenkreis gewidmet, was mir selbst nicht so liegt, ich hätte sonst einen externen Dienstleister engagieren müssen. Auch die große Dienstwohnung war im Rahmen des Gesamtpaketes für mich in Ordnung. Ich weiß heute nicht mehr, wie hoch die Miete für die Wohnung damals gewesen wäre. Auch für den Sohn gab es keine Mindestbehaltefrist. Ich hätte ihn jederzeit ordentlich kündigen können. Ich hätte die ganz gleiche Miete gezahlt wie die X-GmbH, also Wohnung und Kanzlei.*

*Über Befragen des Herrn A gebe ich noch an:*

*Es hätte für mich keine große Rolle gespielt, wenn statt der Miete von € 700,00 eine Miete von € 1.400,00 für die Wohnung zu zahlen gewesen wäre."*

In der **mündlichen Verhandlung** gab der Vertreter und Beteiligte A über Befragen an, dass gegenüber den Mietern der Geschäfte und Kanzleien eine Betriebskostenabrechnung ergehe, sie würden aber einfach die Nachzahlungen gegenüber den Akontozahlungen nicht bezahlen.

Die X-GmbH bekomme für die von ihr gemieteten Büroräumlichkeiten sowie die Wohnung keine Betriebskostenabrechnung, sie würde ja ausreichende Akontozahlungen leisten. Die Betriebskosten würden in diesem Haus eigentlich keine Rolle spielen und zu Lasten des Vermieters gehen.

Der Amtsvertreter brachte ergänzend vor, dass - sollte das BFG die Fremdunüblichkeit des Mietverhältnisses bestätigen -, das Mietverhältnis zur Gänze nicht anzuerkennen wäre. Es wäre die gesamte anteilige Vorsteuer auszuscheiden und käme es eigentlich zu einer Verböserung.

Der Richtwert von € 5,53/m<sup>2</sup> - so der Amtsvertreter - stelle die Kaltmiete ohne Betriebs- und Heizkosten und ohne USt dar. Von diesem Normalwert könnten noch Zu- und Abschläge vorgenommen werden. Gegenständlich sei aber ohnedies der angemessene Mietzins maßgeblich.

Das Finanzamt sei von einem sehr guten Wohnwert ausgegangen, der Mietenspiegel weise dazu für 2010 für Flächen über 60m<sup>2</sup> eine Kaltmiete von € 5,60/m<sup>2</sup> aus. Dieser Wert wäre mit dem Wert der Prüferin iHv € 4,50/m<sup>2</sup> zu vergleichen. Die preisliche Degression wegen der Größe der Wohnung sei schon dadurch berücksichtigt, dass die Prüferin eben nicht € 5,53 bzw. € 5,60, sondern € 4,50 angesetzt habe.

Über Vorhalt, dass die Bf. die geringe Miete mit Hausbesorgerarbeiten gerechtfertigt habe, gab Herr A an, dass die Aussage, dass der Sohn Hausbesorgerarbeiten zusätzlich erledigen würde, so nicht stimme. Es sei auf diesem Gebiet eigentlich nichts zu tun. Es gebe keine Arbeit. Salzstreuungen würden die Geschäfte selbst machen und das Rasenmähen betreffe eigentlich nur den Sohn selbst, weil die Rasenfläche quasi direkt unter seiner Wohnung sei.

Der Ansicht des Amtsvertreters, dass aus der Zeugenaussage hervorkomme, dass es sich bei der Kanzleiübernahme um ein Gesamtpaket gehandelt habe, bei dem die Miete der Wohnung bloß ein Detail am Rande gewesen und dies anders zu sehen sei, als wenn man gesondert eine Wohnung hätte mieten wollen, und dies keine Rückschlüsse auf einen Mietpreis zulasse, hielt Herr A entgegen, dass dies so nicht stimme. Der Zeuge 2 habe erklärt, dass er die Mietkosten kalkuliert habe und die vorhandenen Mieten akzeptiert hätte. Die Kanzleimiete sei für den Zeugen 2 sicher gut einschätzbar, weil er ja selber eine Kanzlei betrieben habe und die weitere Mietzahlung für die Wohnung dann noch in seinem kalkulatorischen Rahmen gewesen sei. Faktum sei, dass er die Miete gezahlt hätte.

Der Amtsvertreter legte noch folgende, am 08.08.2016 erstellte **Ausdrucke der Datenbank "willhaben.at"** betreffend Wohnungsmieten vor:

- a) eine Wohnung in Y. , 185m<sup>2</sup>, Gesamtmiete € 1.400,00 (Beilage ./A)
- b) eine Wohnung in Ort1, 110m<sup>2</sup>, Gesamtmiete € 1.135,30 (Beilage ./B)
- c) eine Wohnung in Ort2, 160m<sup>2</sup>, Gesamtmiete € 1.400,00 (Beilage ./C) und
- d) eine Wohnung in Ort2, 109m<sup>2</sup>, Gesamtmiete € 1.500,00 (Beilage ./D). Er habe die Wohnungen nach der Größe ausgewählt, also möglichst große Wohnungen. Neuwertige Wohnungen mit einem geringeren Mietpreis habe er nicht gefunden.

Nach Ansicht von Herrn A bedeute "Willhaben.at" eigentlich nur, dass die Vermieter den Preis haben wollen und nicht unbedingt, dass er erzielt wird. Die X-GmbH besitze eine Liegenschaft in Ort3 mit 20 Wohnungen von 70 bis über 120m<sup>2</sup>. Für jede dieser Wohnungen sei die Gesamtmiete inkl. BK und Heizkosten weniger als € 1.000,00 pro Monat.

Der Amtsvertreter gab noch an, dass andere Umstände als die Höhe der Miete für die Fremdunüblichkeit des Mietverhältnisses sprechen würden. Es gebe keinen schriftlichen Mietvertrag; das sei zwar nicht zwingend notwendig, würde aber für die Klärung der Frage des eindeutigen Inhalts der Vereinbarung helfen. Während der Prüfung habe der mündliche Inhalt des Mietvertrages nicht wiedergegeben werden können. Weiters würden dem Mieter gratis Möbel zur Verfügung gestellt, die Bf. schaffe die Möbel an.

Es sei nicht klar, was in dem Betrag von € 672,00 enthalten gewesen sei, dies sei nicht definiert. Es sei unklar, ob die Heizkosten inkludiert seien. Von einer Kautions sei keine Rede. Mieterinvestitionen, der zeitliche Geltungsbereich, Instandhaltungspflichten des Mieters, Wertsicherungsklausel, das alles sei offen. Nach Ansicht des Finanzamtes spreche das Gesamtbild der Verhältnisse für die Fremdunüblichkeit des Mietverhältnisses.

Zudem sei die vom Makler ermittelte Gesamtmiete von € 799,00 schon über den € 672,00 gelegen. Der Makler gehe von € 3,50/m<sup>2</sup> Miete aus und ziehe davon 10% ab, sodass sich letztlich ein Mietpreis von € 2,86 netto ergebe, während der Mietrichtwert € 5,53 betrage und die Prüferin € 4,50 angesetzt habe.

Laut Bf. würde sich die Einschätzung des Maklers auf das Jahr 2015 beziehen. Der BP seien Dauerrechnungen betreffend die Vermietung der Kanzlei und der Wohnung vorgelegt worden. In diesen Dauerrechnungen seien die Miete, das Betriebskostenkonto und die Heizkosten aufgeschlüsselt. Der Amtsvertreter kannte diese Dauerrechnungen nicht, möglicherweise kenne sie aber die Prüferin.

Über Befragen, was die Wohnung allenfalls unattraktiv gemacht habe, gab Herr A. an: Die Wohnung sei dreigeschossig (EG, 1. OG, 2. OG). Im EG sei der Eingang und beginne das Stiegenhaus, weiters sei eine Garderobe und ein Waschraum. Die Stiege sei steil. Es gebe keinen Lift. Es gebe keine Zufahrt. Man müsse das Auto bei vollem Verkehr mehr oder weniger am Gehweg abstellen. Sein Sohn habe eine Parkmöglichkeit etwa 200 bis 300 Meter weg in einem Parkhaus. Die Wohnung habe Vollwärmeschutz, die sanitären Anlagen seien ok. Es gehe also keine Energie verloren. Die Wohnung habe allerdings keine Lichtdurchflutung, weil hinten Schluss sei. Der Garten sei benützbar, man könne aber vom ganzen Haus beobachtet werden. Sein Sohn überlege, wo anders hinzuziehen. Im Hof des Gebäudes dürften - weil polizeilich verboten - keine Autos parken. Es bestehe aber eine Parkmöglichkeit gegenüber dem Gebäude auf Seiten der Bank in der Kurzparkzone. Herr A parke seinen PKW auch in einem Parkhaus etwas entfernt.

Die Frage, ob die Bf. diese Wohnung auch an einen fremden Mieter, insbesondere an einen anderen Dienstnehmer, so vermietet hätte, insbesondere ohne schriftlichen Mietvertrag, bejahte Herr A; es sei nämlich geschickt, jemanden gleich erreichen zu können, jemanden für die Kanzlei vor Ort zu haben. Würde das Dienstverhältnis beendet werden, dann würde auch das Mietverhältnis automatisch enden. Er verwies auf die Vereinbarung über eine Dienstwohnung.

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

**Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel bzw. ist dort die Unstrittigkeit festgehalten (in weiterer Folge "Sachverhalt"):**

Die X-GmbH hat ab 01.11.2008 von der Bf. die 190 m<sup>2</sup> große, über drei Geschosse gehende Wohnung gemietet. Die Bf. legte keinen schriftlichen Mietvertrag über das zwischen ihr und der X-GmbH abgeschlossene Mietverhältnis betreffend die Wohnung des Sohnes vor. Die X-GmbH zahlte der Bf. eine mtl. Miete inklusive Betriebskosten, allenfalls auch Heizung von € 672,00 brutto, die die Bf. zur Gänze mit 10%USt besteuerte. Die Bf. legte der X-GmbH keine Betriebskostenabrechnungen vor (unstrittig). An die anderen Mieter legte die Bf. Betriebskostenabrechnungen (Herr A in der mündlichen Verhandlung).

Der Makler gelangte zu einer im Jahr 2015 ortsüblichen Miete inklusive , Betriebskosten und Heizung für die Wohnung von € 799,00. Dabei ging er von einer mtl. Miete von

€ 3,50/m<sup>2</sup> abzgl. eines Risikoabschlages von 10% aus. Begründet wird dies mit der stark abflachenden Miete ab einer Wohnungsgröße von 90 m<sup>2</sup>, des Fehlens von einem Lift und von Parkflächen, des Umstandes, dass die Wohnung nicht barrierefrei ist und über drei Stockwerke geht (Schreiben des Maklers vom 11.11.2015, Herr A in der mündlichen Verhandlung).

Die Bf. legte Vergleichsanbote vor. Sie konnte den Einwand des Finanzamtes, keine genauen Angaben über den Zustand der Wohnungen aus den Vergleichsangeboten machen zu können, nicht entkräften (Beschwerdeverfahren).

Die Prüferin ging auf Basis von zwei Vergleichswohnungen im Stadtzentrum von Y. - davon eine im Erstbezug - von einem mtl. Mietzins von € 5,30/m<sup>2</sup> und Betriebs- und Heizkosten von € 1,80/m<sup>2</sup> aus. Den Umstand der Wohnungsgröße berücksichtigte sie durch Ansatz einer Miete von € 4,50/m<sup>2</sup> (Berechnung und Stellungnahmen der Prüferin).

Der Zeuge 2, der die Kanzlei übernehmen und in alle Arbeitsverhältnisse sowie das Mietverhältnis betreffend die Wohnung des Sohnes zu bestehenden Bedingungen eintreten wollte, hätte die Wohnung auch übernommen, wenn er für sie € 1.400,00 hätte zahlen müssen (Niederschrift mit dem Zeugen 2).

### **Rechtliche Beurteilung:**

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- (1) nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen,
- (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- (3) auch unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Jakom/Lenneis, EStG, 2016, Kommentar, Rz. 332 zu § 4 EStG, und die dort zitierte Judikatur).

Gemessen an diesen Kriterien ergibt sich folgendes Bild:

#### **Zu (1):**

Das Mietverhältnis ist - Gegenteiliges ist nicht bekannt - mit der Aufnahme in die Steuererklärungen nach außen hin zum Ausdruck gekommen.

#### **Zu (2):**

Was den eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt anlangt, so fehlt es an einer schriftlichen Vereinbarung. Zwar ist eine solche keine zwingende Voraussetzung, jedoch hätte sie - wie das Finanzamt zutreffend einwandte - zur Beurteilung dieses zu prüfenden Kriteriums beitragen können.

Was die Vertragsparteien mündlich vereinbart haben, ist nach Ansicht des BFG aus folgenden Gründen sehr unbestimmt:

Bezüglich der Zusammensetzung des Betrages von € 672,00 mag dahingestellt bleiben, ob darin auch die Heizkosten enthalten sind, wogegen die Besteuerung des Gesamtbetrages mit 10% spricht. Jedenfalls konnte Herr A keine konkreten Angaben über die Aufteilung dieses Betrages auf die einzelnen Teilpositionen machen.

Die Bf. machte keine Angaben, welche Regelung z. B. zum zeitlichen Geltungsbereich, zur Wertsicherung, Kündigung oder vorzeitigen Auflösung, zu Instandhaltungspflichten des Mieters, zur Versicherung und Regelungen im Falle einer Beschädigung sowie zu Mieterinvestitionen vereinbart gewesen sein soll.

Beim vorliegenden Sachverhalt vertritt das BFG die Ansicht, dass der im Verfahren bekannt gewordene Inhalt der zwischen der Bf. und der X-GmbH - handelnde Person auf beiden Seiten ist Herr A - dem Erfordernis eines eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts nicht gerecht wird, weil die Zusammensetzung des Mietbetrages unklar ist und wesentliche Regelungen eines Mietvertrages fehlen, jedenfalls aber dem BFG nicht bekannt gegeben wurden.

### **Zu (3):**

Bezüglich der Fremdunüblichkeit stellt sich die Frage,

- a) ob die Höhe der Miete als fremdüblich anzusehen ist und weiters,
- b) ob die Bf. auch mit jedem fremden Dritten zu den gleichen Konditionen die hier getroffene Vereinbarung eingegangen wäre.

Vorauszuschicken ist, dass es sich bei der vorliegenden Wohnung um eine - wie es der Zeuge 2 sagte - neuwertige handelt. Dies bestreitet auch die Bf. nicht.

Weiters ist unbestritten, dass die Bf. im gesamten Verfahren nie klar stellte, wie hoch der Anteil an den € 672,00 für die von ihr vereinnahmte Miete ist und was auf Betriebs- und Heizkosten entfallen sollte.

Die Bf. konnte keine näheren Angaben zum Bauzustand der von ihr (in der Vorhaltsbeantwortung vom 12.06.2015) zum Vergleich herangezogenen Wohnungen machen. Angemerkt wird, dass die Abfrage in "herold - Karte & Routen" ergibt, dass die in der Vorhaltsbeantwortung der Bf. unter a) angeführte Wohnung 2,96 km (6 Autominuten) von jener der Bf. entfernt ist, jene unter b) 2,12 km (5 Autominuten), also von einer Lage im "Zentrum" nicht mehr gesprochen werden kann.

Das BFG vermag sich auch nicht der Auffassung anzuschließen, dass die vom Makler angesetzte Miete von € 3,50 abzgl. eines Risikoabschlages von 10% und der Umsatzsteuer, also € 2,86 ( $\text{€ } 3,50 - 10\% = \text{€ } 3,15 - 10\% \text{ USt} = \text{€ } 2,86$ ), eine im November 2008 ortsübliche Miete für eine völlig neu hergerichtete Wohnung im Stadtzentrum von Y. war.

Für den Ansatz der € 3,50 hat der Makler keine Grundlage bekannt gegeben, im weiteren Verfahren auch nicht Herr A. Abgesehen davon, führt selbst die Berechnung auf Basis eines derart niedrigen Wertes nicht zu einer Miete von € 672,00, sondern - wenn auch

wie behauptet für 2015 berechnet - zu einer Miete inklusive Betriebs- und Heizkosten von € 799,00.

Selbst wenn man bei den von der Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 12.06.2015 bekannt gegebenen Vergleichswohnungen anteilig die Betriebs- (und Heiz)kosten in Abzug bringt, kommt man nicht einmal ansatzweise in die vom Makler berechnete Miete, sondern liegen diese weit darüber.

Was die vorerst als Begründung für die Höhe der Miete vorgebrachten, in der mündlichen Verhandlung letztendlich wieder in Abrede gestellten "Hausmeisterarbeiten" des Sohnes anlangt, so betreffen diese die Beziehung des Sohnes zur Bf., nicht aber jene des Sohnes zur X-GmbH.

Der Senat vermag sich nicht dem Vorbringen der Bf. anzuschließen, dass der von ihr vereinnahmte monatliche Betrag einer ortsüblichen Miete inklusive jedenfalls der Betriebskosten und - zumal solche nicht separat in Rechnung gestellt wurden - auch der Heizkosten war. Wenn die Bf. als Begründung für die Nichterzielbarkeit der Miete laut Prüferin wiederholt auf die Eigenschaft als jederzeit kündbare "Dienstwohnung" hinweist, so ist ihr zu entgegnen, dass sie das Mietverhältnis mit der X-GmbH abgeschlossen hat, die ihrerseits die Wohnung ihrem Dienstnehmer als "Dienstwohnung" zur Verfügung stellt.

Als der Realität entsprechend erweist sich vielmehr die Berechnung der Prüferin, die auf zwei Vergleichswohnungen im Stadtzentrum basiert und eine der Wohnungen auch im Erstbezug gemietet wurde. Angesichts des Abschlages bei der Miete von € 0,80/m<sup>2</sup> (€ 5,30 => 4,50) hat sie auch die Wohnungsgröße entsprechend berücksichtigt.

Die Bf. führt aufgrund der Vollenwendung des MRG an, dass das Gebäude dem Richtwert- oder Kategoriemietzins unterliege. Der Kategoriemietzins kann - weil keine Wohnung der Kategorie D - nicht zum Tragen kommen. Es mag dahingestellt bleiben, ob nun der angemessene Mietzins oder der Richtwert anzuwenden ist. Zumal der Richtwert - dieser versteht sich als Kaltmiete ohne Betriebskosten und ohne Umsatzsteuer - für den Zeitraum 01.04.2008 bis zum 31.03.2010 € 5,53 betragen hat, finden die von der Prüferin ermittelten € 4,50 hinreichend Deckung bzw. liegen deutlich darunter.

Letztendlich wäre der von der Bf. namhaft gemachte Zeuge 2 auch bereit gewesen, in das Mietverhältnis der X-GmbH einzusteigen, wenn die Miete nicht € 672,00, sondern € 1.400,00 betragen hätte.

All diese Umstände lassen den Senat zur Auffassung gelangen, dass die Höhe der Miete inklusive Betriebskosten (und Heizung) nicht fremdüblich war.

Da die Bf. die Wohnung nicht allgemein beworben hat, kann nicht gesagt werden, dass sie auch einem Fremden die Wohnung zu den gleichen Bedingungen - monatlicher Gesamtaufwand von € 672,00 ohne nachweisliche Vereinbarung einer Wertsicherung und sonstiger für einen Mietvertrag maßgeblichen Inhalte, ohne einen schriftlichen Mietvertrag - vermietet hätte. Die geplante Übernahme durch den Zeugen 2 ist für den Senat kein Indiz, dass die Bf. die Wohnung jedem Fremden unter den gleichen



Konditionen überlassen hätte; denn die "Übernahme im Gesamtpaket" ist nicht mit dem Fall gleichzusetzen, dass ein Fremder ausschließlich die Wohnung gemietet hätte.

Zusammenfassend darf nun gesagt werden, dass für den Senat aus den oben angeführten Gründen kein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt vorliegt und die zwischen der Bf. und der X-GmbH abgeschlossene Vereinbarung auch nicht dem Fremdvergleich standhält.

Wie abändernd vom Finanzamt beantragt, ist nach Ansicht des Senates das Mietverhältnis nicht anzuerkennen. Dies führt nicht zu einer "Auffüllung" auf entsprechend hohe Einnahmen, sondern vielmehr dazu, dass das Mietverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen ist.

Daraus ergeben sich folgende Änderungen:

Das Mietverhältnis bestand ab 01.11.2008. Daher sind die von der Bf. in der Erklärung erfassten monatlichen Entgelte von netto € 610,91 zuzgl. 10% USt, für zwei Monate des Jahres 2008, somit € 1.221,82, und zwölf Monate für 2009, somit 7.330,92, auszuscheiden.

Weiters sind die von der BP angesetzten "Auffüllungsbeträge" an Mieten, und zwar Entgelte für 2008 von € 1.167,64 (davon € 864,22 10% USt und € 303,42 20% USt) und für 2009 € 7.005,87 (davon € 5.185,33 10% USt und € 1.820,54 20% USt) bzw. Einnahmen von € 1.167,61 (2008) und € 7.005,87 (2009) nicht in Ansatz zu bringen.

Die der Bf. im Schreiben vom 19.01.2016 bekannt gegebenen und der Höhe nach nicht bestrittenen auf die Wohnung entfallenden Werbungskosten von € 2.374,74 (2005), € 4.900,81(2006), € 11.745,47(2007), € 17.296,66 (2008) und € 17.671,81(2009) sowie die Vorsteuern von € 19.723,62 (2008) und € 541,14(2009) sind nicht zum Abzug zuzulassen.

## **B. ANLAGEVERMÖGEN, Tz. 1:**

Die Prüferin hielt fest, dass die Ermittlung der AfA laut Buchhaltung nicht nachvollziehbar gewesen sei. Sie nahm Änderungen bezüglich der „Normal-AfA Gebäude“, „beschleunigte AfA gemäß § 28 Abs. 3 Z. 1 EStG 1988“, „AfA Außenanlagen“, „Einrichtungsgegenstände“ „Instandsetzungen Geschäft1 (in weiterer Folge "Geschäft 1") und Dachsanierung“ und „Instandsetzung Wohnung im Hofgebäude“ vor.

Wie bereits in der Vorprüfung rechnete die Prüferin hinsichtlich der Herstellungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen die einzelnen Zahlungsbeträge den einzelnen Gebäudebereichen EG, 1. OG, 2. OG, DG, Wohnung Altbestand, Wohnung Neubau zu und teilte sie auf die jeweilige oa. Gruppen Normal-AfA, beschleunigte Abschreibung und Instandsetzung auf. Sie habe die vorgelegten Rechnungen, die dazugehörigen Leistungsbeschreibungen (soweit vorhanden) und das Gutachten des DIO. (in weiterer Folge "DI O.") als Anhaltspunkt für den zeitlichen Ablauf bzw. die Art und den Umfang der Leistungen herangezogen. Diese detaillierte Aufteilung sei notwendig gewesen, da die Bf. eine konkrete Aufteilung der Aufwendungen nicht vorgenommen habe bzw. die

Höhe der ermittelten beschleunigten Abschreibung und der Beträge für Instandsetzung sowie außerordentliche Abschreibungen im Detail nicht nachvollziehbar gewesen sei. Ein detailliertes Anlagenverzeichnis sei nicht vorhanden gewesen bzw. habe die Bf. nicht vorgelegt. Sie habe die Änderungen der Vorjahre laut der UFS-Entscheidung vom 16.07.2009 nicht übernommen bzw. keine entsprechende "Neubeurteilung" vorgenommen.

Herr A habe einerseits die Zahlungsbeträge und andererseits die Schlussrechnungen bzw. Vorschreibungen verbucht; dies habe zu Doppelverbuchungen hinsichtlich des Aufwandes und der Vorsteuern geführt. Die außerordentliche AfA von € 42.000,00 (2006) und € 54.000,00 (2007) habe die Bf. weder dem Grunde noch der Höhe nach begründen können.

Die Bf. habe beantragt, für die am 30.12.2005 an die Firma1, ein Baumeister (in weiterer Folge „Firma 1“) geleistete Vorauszahlung in Höhe von € 200.000,00 für Leistungen, die ab Frühjahr 2006 zu erbringen gewesen seien, 2005 zur Gänze bei A. als sofortabzugsfähigen Aufwand abzuziehen; nur er hätte diese Vorauszahlung finanziert, B. würden lediglich Instandhaltungen betreffen. Da diese Vorauszahlung offensichtlich "unmotiviert" bzw. ohne Anforderungen der Baufirma erfolgt, die Herkunft der Mittel nicht nachvollziehbar sei und die gesamten vereinbarten Leistungen der Baufirma sämtliche Gebäudeteile betroffen hätten, sei eine Zuordnung der Zahlung zu einer speziellen "Aufwandsposition" bzw. zu einem Mitunternehmer nach Ansicht der BP nicht möglich. Der Geldbetrag habe auch nicht den Bereich der Verfügungsmacht des Zahlenden im Jahr 2005 verlassen. Die BP verteilte die € 200.000,00 2006 anteilmäßig auf die vom Leistungsumfang betroffenen Gebäudeteile; es habe keine Detailaufzeichnungen des Baumeisters darüber gegeben, wo, wann und in welchem Umfang er die Leistungen erbracht habe.

**a. Herstellungskosten- Normal-AfA:**

Nach Ansicht der Prüferin seien folgende Teile des Gebäudes als Herstellungskosten auf die Restnutzungsdauer (RND) abzuschreiben:

|   |   |
|---|---|
| - | Kanzlei im 1. Stock, ca. 50 m <sup>2</sup> zuzgl. Terrasse 24,7m <sup>2</sup>                       |
| - | 2. Stock ca. 283 m <sup>2</sup> zuzgl. Terrasse 56,54 m <sup>2</sup>                                |
| - | Dachgeschoss 216 m <sup>2</sup> zuzgl. Dachterrasse 50 m <sup>2</sup>                               |
| - | Zubau Wohnung Hofgebäude, 1. und 2. Stock, ca. 110 m <sup>2</sup> zuzgl. Terrasse 21 m <sup>2</sup> |

Sie ermittelte für 2005 bis 2009 die nachfolgend angeführten, auf die RND zu verteilende Herstellungskosten. Die 2004 begonnene AfA setzte sie unter Berücksichtigung des Buchwertes sowie der Herstellungskosten des jeweiligen Jahres fort.

|            |   |              |
|------------|---|--------------|
| 31.12.2003 | Buchwert Gebäude                            | 309.648,90   |
|            | + Herstellungskosten 2004                   | 209.480,76   |
|            | - AfA 2004 (Altbestand u. Investitionen 04) | -7.786,94    |
| 31.12.2004 | Buchwert Gebäude                            | 511.342,72   |
|            | + Herstellungskosten 2005                   | 46.530,92    |
|            | - AfA 2005 RND 66 Jahre                     | -8.452,63    |
| 31.12.2005 | Buchwert Gebäude                            | 557.873,64   |
|            | + Herstellungskosten 2006                   | 175.204,85   |
|            | - AfA 2006 RND 65 Jahre                     | -11.278,13   |
| 31.12.2006 | Buchwert Gebäude                            | 733.078,49   |
|            | + Herstellungskosten 2007                   | 366.617,19   |
|            | - AfA 2007 RND 64 Jahre                     | -17.182,75   |
| 31.12.2007 | Buchwert Gebäude                            | 1.082.512,94 |
|            | + Herstellungskosten 2008                   | 96.848,87    |
|            | - AfA 2008 RND 63 Jahre                     | -18.720,03   |
| 31.12.2008 | Buchwert Gebäude                            | 1.160.641,78 |
|            | - AfA 2009                                  | -18.720,03   |
| 31.12.2009 | Buchwert Gebäude                            | 1.141.921,75 |

**b. Herstellungskosten - beschleunigte Abschreibung gemäß § 28 Abs. 3 Z. 1 EStG 1988 auf 15 Jahre:**

Für folgende Teile ließ die Prüferin die beschleunigte Abschreibung zu:

|   |   |
|---|---|
| - | Aus- und Umbau EG, ca. 188 m²             |
| - | Aus- und Umbau 1. OG, Kanzlei, ca. 214 m² |

Den im Jahr 2008 ausbezahlten Schadenersatz von € 60.000,00 für eine nicht ordnungsgemäß ausgeführte Decke zwischen dem Geschäft 1 im EG und der Kanzlei im 1. OG teilte die Prüferin mangels Vorliegen von entsprechenden Unterlagen im Schätzungswege € 10.000,00 als aufgrund des Mangels verursachten Mehrkosten der Kanzlei im 1. OG (Bodenausgleich, Verlegung, Estrich), € 25.000,00 dem Geschäft 1 im EG und € 25.000,00 der Kanzlei im 1. OG zu.

Die Kosten für die Sanierung bzw. Herstellung der Decke seien bereits 2004 einerseits als Instandsetzungsaufwand (80% Sofortaufwand bei Herrn A. und 20% Verteilung auf 10 Jahre bei Frau B.) und andererseits als Herstellungsaufwand aktiviert und gemäß § 28 Abs. 3 Z. 1 EStG 1988 beschleunigt abgeschrieben worden. Die aufgrund des 2008 beendeten Rechtsstreits erfolgte Zahlung behandelte die Prüferin als Minderung der Herstellungskosten.

Die Prüferin gelangte für 2005 bis 2009 zu auf 15 Jahre zu verteilende jährliche Herstellungskosten, wobei sie die 2004 begonnene AfA (ND 15 Jahre) unter Berücksichtigung des Buchwertes sowie der Herstellungskosten des jeweiligen Jahres fortsetzte (alle Beträge in €):

|            |                             |            |
|------------|-----------------------------|------------|
| 31.12.2003 | Buchwert Gebäude            | 0,00       |
|            | + Herstellungskosten 2004   | 136.711,21 |
|            | - AfA 2004 (ND 15 Jahre)    | -9.114,08  |
| 31.12.2004 | Buchwert Gebäude            | 127.597,13 |
|            | + Herstellungskosten 2005   | 32.526,76  |
|            | - AfA 2005 (ND 15 Jahre)    | -11.282,53 |
| 31.12.2005 | Buchwert Gebäude            | 148.841,36 |
|            | + Herstellungskosten 2006   | 46.590,25  |
|            | - AfA 2006 (ND 15 Jahre)    | -14.388,55 |
| 31.12.2006 | Buchwert Gebäude            | 181.043,06 |
|            | + Herstellungskosten 2007   | 108.022,97 |
|            | - AfA 2007 (ND 15 Jahre)    | -21.590,08 |
| 31.12.2007 | Buchwert Gebäude            | 267.475,95 |
|            | + Herstellungskosten 2008   | 42.488,26  |
|            | - Schadenersatz Decke (75%) | -45.000,00 |
|            | - AfA 2008 (ND 15 Jahre)    | -21.422,63 |
| 31.12.2008 | Buchwert Gebäude            | 243.541,58 |
|            | - AfA 2009 (ND 15 Jahre)    | -21.422,63 |
| 31.12.2009 | Buchwert Gebäude            | 222.118,95 |

### c. AfA Außenanlagen:

Die Bf. habe die Herstellung der Außenanlagen (Auskoffierung, Frostschutz, Grobplanie Firma 1, Fertigstellung Firma Firma2 (in weiterer Folge „Firma 2“) als Gebäudeherstellungsaufwand erfasst. Die Prüferin aktivierte 2006 € 8.333,33

(Zahlung Firma 1) und 2007 € 20.000,00 (Zahlung Firma 2) als Herstellungskosten der Außenanlage mit einer AfA von 5 % p.a.; für die Zaunerrichtung erfasste sie 2007 die nachgewiesene und bisher auf Instandhaltung gebuchte Zahlung an eine Zimmerei von € 1.815,60. Die restlichen Herstellungskosten (Bepflanzung, Leistungen Firma 2) erfasste die Prüferin 2008 laut Erklärung.

**d. AfA Einrichtung (2008 und 2009):**

Diese Position sei nur bei der Vor-BP strittig gewesen, im gegenständlichen Verfahren sei - weil nichts geltend gemacht - nichts zu korrigieren.

**e. Instandsetzungen (wahlweise Verteilung auf 10 Jahre oder Sofortabsetzung) für Geschäftsfläche und Dachsanierung (alle Beträge in €):**

|  |                         |           |   |        |            |
|--|-------------------------|-----------|---|--------|------------|
| 31.12.2005   | Aufwendungen in Summe   | 26.204,81 |   |        |            |
|  | Anteil A (80%)          | 20.963,85 |   | sofort | -20.963,85 |
|  | Anteil B (20%)          | 5.240,96  |   | 10tel  | -524,10    |
|  |                         |           |   |        |            |
|  | Instandsetzung aus 2004 | Dach      | B | 10tel  | -1.188,82  |
|  | Instandsetzung          | Geschäft  | B | 10tel  | -288,20    |
| Summe der Instandsetzungen f. Geschäftsfläche + Dachsanierung 2005 |                         |           |   |        | -22.964,97 |

In den Jahren 2006 bis 2009 fielen jeweils Werbungskosten aus diesem Titel von € 2.001,12 an.

Die dem Geschäftsbereich des Geschäftes 1 und der Dachsanierung zuordenbaren Instandsetzungsaufwendungen habe die Prüferin der Höhe nach in Anlehnung an die UFS-Entscheidung der Vorprüfung im Schätzungswege aus den Gesamtbaukosten bzw. den entsprechenden Rechnungen ermittelt. Der Beteiligte A habe die Sofortabsetzung beantragt, die Beteiligte B die Verteilung auf 10 Jahre.

Den im Jahr 2008 vereinnahmten Schadenersatz für die Decke zwischen den Geschäfts 1 im EG und der Kanzlei im 1. OG (€ 60.000,00) teilte die Prüferin mangels der Aufzeichnungen zu 25 % (€ 15.000,00) den Instandsetzungsaufwendungen und zu 75 % (€ 45.000,00) den gemäß § 28 Abs. 3 beschleunigt abschreibbaren Herstellungskosten zu. Die Bf. habe den Herstellungsaufwand für die Decke bereits 2004 geltend gemacht.

Die auf die Instandsetzungsaufwendungen entfallenden € 15.000,00 des Schadenersatzes rechnete die Prüferin dem Beteiligten A zu 80%, d. s. € 12.000,00, zu und setzte sie sofort ab, die 20% der Beteiligten B, d. s. € 3.000,00, verteilte sie auf 10 Jahre (2008 und 2009 je € 300,00).

**f. Instandsetzungsaufwendungen (Verteilung auf 10 Jahre zwingend) für den Wohnbereich):**

Die auf die Instandsetzungsaufwendungen im Wohnbereich Hofgebäude (Altbestand) entfallenden Aufwendungen (Dachreparatur, Fensteraustausch, Fassade, Böden, usw.) seien zwingend auf 10 Jahre verteilt abzuschreiben. Die Instandsetzungsbeträge aus 2004 würden ebenfalls die 2005 abgerechnete Dachreparatur betreffen.

Die Prüferin gelangte zu Aufwendungen in Summe von € 1.279,20 (31.12.2005), € 16.171,38 (31.12.2006), € 47.696,91 (31.12.2007) und € 28.730,42 (31.12.2008), daraus resultierend zu den jährlichen Aufwendungen für Instandsetzungen für den Wohnbereich in Höhe von € 631,43 (2005), € 2.248,57 (2006), € 7.018,26 (2007), € 9.891,30 (2008) und € 9.891,30 (2009).

Die Prüferin ermittelte folgende **Gesamtsumme der Abschreibungen und Instandsetzung** (alle Beträge in €):

|                                    | 2005         | 2006         | 2007         |
|------------------------------------|--------------|--------------|--------------|
| Abschreib. und Instandh. lt. BP    | - 43.331,56  | - 29.916,36  | - 47.792,20  |
| Abschreib. und Instandh. lt. Erkl. | - 335.644,21 | - 210.035,40 | - 166.734,65 |
| Erhöhung lt. BP                    | 292.312,65   | 180.119,04   | 118.942,45   |

|                                    | 2008        | 2009        |
|------------------------------------|-------------|-------------|
| Abschreib. und Instandh. lt. BP    | - 42.408,28 | - 54.408,28 |
| Abschreib. und Instandh. lt. Erkl. | - 65.011,79 | - 75.964,74 |
| Erhöhung lt. BP                    | 22.603,51   | 21.556,46   |

Die auf die Änderungen unter Tz. 1 entfallenden Vorsteuern der Streitjahre verminderte die Prüferin um € 1.460,47 (2008) und € 11.418,97 (2009).

**BESCHWERDE:**

In der **Beschwerde** begehrte die Bf. vorerst, aufgrund ihrer beigelegten Berechnung eine Umverteilung auf die einzelnen Gruppen, insbesondere aber € 427.980,00 verteilt auf die Jahre 2006 (2/3) und 2007 (1/3) abzuschreiben bzw. als Aufwand iSd § 8 Abs. 4 EStG zu qualifizieren. Von diesem Begehren nahm sie in der mündlichen Verhandlung Abstand.

**Offen sind nunmehr folgende Beschwerdepunkte:**

**a. "Großrechnung" der Firma 1 über brutto € 200.000,00:**

Diese Rechnung hatte die Prüferin im Jahr 2006 wie in der unten angeführten Tabelle (Zeile "Anteil Rechnung Firma 1 lt. BP") auf die einzelnen Flächen aufgeteilt.

Die Bf. bemängelte im Beschwerdeverfahren die überwiegende Zurechnung zum 2. OG und DG.

Nach eingehender Diskussion konnte in der mündlichen Verhandlung zwischen den Parteien nachfolgend dargestellte Aufteilung (Zeile " Anteil Rechnung Firma 1 lt. MV") außer Streit gestellt werden:

|                                | Aus-/Um-<br>bau EG | 1. Stock<br>Kanzlei | 1. Stock Zu-<br>bau neu Kz. |
|--------------------------------|--------------------|---------------------|-----------------------------|
|                                | § 28 (3)           | § 28 (3)            | RND                         |
| Summe AK 2006 lt. BP           | 18.134,64          | 28.455,60           | 13.306,20                   |
| Anteil Rechnung Firma 1 lt. BP | - 16.666,67        | - 25.000,00         | - 8.333,33                  |
| Anteil Rechnung Firma 1 lt. MV | 26.666,67          | 35.000,00           | 18.333,33                   |
| Summe AK lt. MV                | 28.134,64          | 38.455,60           | 23.306,20                   |

|                                | 1. Stock Whg.<br>Instands. | 1.2. Stock<br>Zubau Whg. neu | Austock.<br>2. St., DG<br>Haupthaus |
|--------------------------------|----------------------------|------------------------------|-------------------------------------|
|                                | IS 10 J.                   | RND                          | RND                                 |
| Summe AK lt. BP                | 16.171,38                  | 72.199,88                    | 89.698,77                           |
| Anteil Rechnung Firma 1 lt. BP | - 8.333,33                 | - 41.666,67                  | - 66.666,67                         |
| Anteil Rechnung Firma 1 lt. MV | 18.333,33                  | 51.666,67                    | 16.666,67                           |
| Summe AK lt. MV                | 26.171,38                  | 82.199,88                    | 39.698,7 7                          |

**b. Berücksichtigung von € 311.086,00 als Instandsetzungsaufwand oder verlorener Bauaufwand:**

Die Bf. begehrte in der Vorhaltsbeantwortung vom 12.06.2015, laut ihrer Berechnung in der **Beilage I** einen Instandsetzungsaufwand in Höhe von € 311.086,00 über zehn Jahre zu verteilen:

|                          |             | Summe             | EG Altbest.<br>Gesch+Rep<br>Dach 28/3 |
|--------------------------|-------------|-------------------|---------------------------------------|
| 2005                     |             | 106.541,00        | 26.205,00                             |
| 2006                     |             | 237.967,00        | -                                     |
| 2007                     |             | 522.338,00        | -                                     |
| Außenanl.                | 9.590,00    |                   |                                       |
| Schadensf.               | 3.082,00    |                   |                                       |
| 2008                     |             | 144.203,00        | -                                     |
| Schdeners.<br>30-06-2008 | - 60.000,00 |                   |                                       |
| 2009                     |             | 23.833,00         | -                                     |
| Außenanl.                | 20.000,00   |                   |                                       |
|                          |             | 1.034.882,00      | <b>26.205,00</b>                      |
|                          |             |                   | IS 10 j. B<br>Sofort A                |
| Bericht. Lt.<br>Beilage  |             |                   |                                       |
| Summe                    |             | <b>311.086,00</b> |                                       |

|                          | Aus- und<br>Umbau EG | 1. Stock<br>Kanzlei<br>§ 28 (3) | 1. Stock<br>Zubau, Kz.<br>Neu |
|--------------------------|----------------------|---------------------------------|-------------------------------|
| 2005                     | 11.331,00            | 21.196,00                       | 7.607,00                      |
| 2006                     | 18.135,00            | 28.456,00                       | 13.306,00                     |
| 2007                     | 7.597,00             | 100.426,00                      | 31.919,00                     |
| Außenanl.                |                      |                                 |                               |
| Schadensf.               |                      |                                 |                               |
| 2008                     | 1.446,00             | 37.709,00                       | 3.287,00                      |
| Schdeners.<br>30-06-2008 |                      |                                 |                               |
| 2009                     | 500,00               | 2.803,00                        | 919,00                        |



|                         |                      |                      |                  |
|-------------------------|----------------------|----------------------|------------------|
| Außenanl.               |                      |                      |                  |
|                         | <b>39.009,00</b>     | <b>190.590,00</b>    | 57.038,00        |
|                         | § 28 (3)<br>15 Jahre | § 28 (3)<br>15 Jahre | RND              |
| Bericht. Lt.<br>Beilage |                      |                      | - 19.500,00      |
| Summe                   |                      |                      | <b>37.538,00</b> |

|                          |                                  |                              |                                     |
|--------------------------|----------------------------------|------------------------------|-------------------------------------|
|                          | 1. Stock<br>Wohnung<br>Instands. | 1.2. Stock<br>Wohnung<br>neu | Aufstock.<br>2. St. DG<br>Haupthaus |
| 2005                     | 1.279,00                         | 4.384,00                     | 34.539,00                           |
| 2006                     | 16.171,00                        | 72.200,00                    | 89.699,00                           |
| 2007                     | 47.697,00                        | 90.057,00                    | 244.642,00                          |
| Außenanl.                |                                  |                              |                                     |
| Schadensf.               |                                  |                              |                                     |
| 2008                     | 22.745,00                        | 59.853,00                    | 19.163,00                           |
| Schdeners.<br>30-06-2008 |                                  |                              |                                     |
| 2009                     | 5.985,00                         | 7.450,00                     | 6.176,00                            |
| Außenanl.                |                                  |                              |                                     |
|                          | <b>93.877,00</b>                 | 233.944,00                   | 394.219,00                          |
|                          | IS 10 Jahre                      | RND                          | RND                                 |
| Bericht. Lt.<br>Beilage  |                                  | - 150.000,00                 | - 204.615,00                        |
| Summe                    |                                  | <b>83.944,00</b>             | <b>189.604,00</b>                   |

In der Beilage I seien exakt die Ziffern der BP übernommen und Berichtigungen lt. **Beilage II** (dem Erkenntnis beigelegt) dargestellt. Darin sei sehr sorgfältig unter Beiziehung einer Prozenttafel von Bau- bzw. Immobiliensachverständigen der heute noch nachweisbare Bauzustand ermittelt und bewertet worden.

Für den Fall der Abweisung dieses Begehrens beantrage die Bf. die Absetzung gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 als verlorenen Bauaufwand. Sie verwies auf Pkt. 4. des Gutachtens des GSV (in weiterer Folge „GSV“), in dem es heißt: „4. Die Planungsarbeit

*der Firma 1 war mangelhaft und es mussten während der Bauarbeiten aus diesem Grunde zahlreiche Umänderungen vorgenommen werden.“*

Die Bf. beehrte, den Bauspenglermeister Zeuge<sup>1</sup> (in weiterer Folge "Zeuge 1"), zu dem kein Naheverhältnis mehr bestehe, als Zeugen einzuvernehmen. Er wisse über den verlorenen Bauaufwand Bescheid.

Im **Schreiben vom 14.03.2016** ersuchte sie, hinsichtlich des korrekt ermittelten „verlorenen Bauaufwandes“ eine Entscheidung im Sinne der EStR Rz 3198 zu treffen und diesen als Substanzverbrauch anzuerkennen (Berücksichtigung der Kosten bei deren Anfall). " *In eventu wäre jedenfalls Par. 28 Abs. 2 letzter wie folgender Satz anzuwenden:* „außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind, über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen.

*Falls das Gericht beabsichtigt den außergewöhnlichen Aufwand nicht anzuerkennen, wird ersucht bekanntzugeben, welche Nachweise für die Anerkennung erforderlich sind.“*

Der **Zeuge 1** gab in der **Niederschrift vom 18.07.2016** Folgendes an:

*„1. Welches Unternehmen haben Sie?*

*Ich habe eine Bauspenglerei und weiters Hausinstandhaltung und -Instandsetzung, die aber stillgelegt sind. Weiters habe ich die Berechtigung zum uneingeschränkten Handel, diese Berechtigung ist aber auch stillgelegt.*

*2. Welche Arbeiten haben Sie beim Gebäude Y-Str. 1 gemacht?*

*Wann war dies der Fall?*

*Wie hoch war die Auftragssumme?*

*Ich war als Berater bei den über Jahre andauernden Umbauarbeiten tätig. Ich habe die Beschwerdeführer über einige Jahre unterstützt. Herr A hat mich oft Sachen gefragt und ich habe ihm dann Vorschläge gemacht.*

*Ich hatte den Auftrag als Berater tätig zu sein. Ich habe dann eine Honorarnote gelegt, die Bf. haben aber gesagt, dass es ein Freundschaftsdienst ist. Ich habe dann die Steuerberatungsleistung nicht gezahlt und Herr A hat mich dann geklagt.*

*Es ist zu einem Vergleich gekommen, bei dem ich nichts bekommen habe und ich musste Herrn A einen ermäßigten Betrag zahlen.*

*3. Welche Vorgaben hatten Sie von den Bauherren?*

*Ich hatte grundsätzlich nur die Beratung zu machen, beim letzten Auftrag war die konkrete Vorgabe die Einhaltung des Bautenschutzes für die Überdachung von zwei Terrassen.*

*4. Die Beschwerdeführer haben Sie als Zeugen dafür genannt, dass Sie über einen „verlorenen Bauaufwand“ Bescheid wissen würden.*

*Welcher verlorene Bauaufwand ist Ihnen bekannt und in welcher Höhe würden Sie diesen beziffern?*

*Nein, von einem verlorenen Bauaufwand, der durch Handwerker verursacht wurde, weiß ich nichts. Das Problem bei den Bauherrn war, dass oft einfach umgebaut wurde, ohne den genauen Nutzen des gesamten Objektes im Blick zu haben. Es wurden dann auf Initiative der Bauherrn immer wieder Änderungen vorgenommen, wie z.B. Dachflächenfenster ausgebaut und eine Gaube eingebaut.*

*Der Plan über das Gesamtobjekt war einfach nicht da, dies über die ganzen 10 Jahre nicht. So wurden dann z.B. auf der Dachterrasse von mir Fehler entdeckt, dass ein Notüberlauf fehle, nach Ö-Norm muss es zwei geben. Ich habe Herrn A sofort auf diesen Mangel aufmerksam gemacht und eindringlich versucht, zu erklären, dass dies sofort behoben werden muss. Die Beschwerdeführer haben es dann nicht gemacht, oft waren Überlegungen dabei, dass eine bauausführende Firma Klient vom Herrn A war.*

*Bei der Terrasse wurden Steinplatten verlegt und da war einmal bei einer Säule ein Ausbruch, den die Beschwerdeführer sofort ausgetauscht haben wollten. Auf mein Anraten hin sollte die Steinplatte bleiben und ist auch geblieben, weil eine Steinplatte ein Unikat ist und ein Austausch den optischen Eindruck um ein vielfaches verschlechtert hätte. Ich weiß, dass die Bf. auch nur bei den kleinsten Mängel wiederholt versucht haben ein Entgegenkommen zu bekommen.*

*Es hat eine schwere Eisenkonstruktion gegeben, sprich Sturz, auf der Teile des Dachstuhls befestigt waren. Einige Zeit danach, ich kann nicht sagen, ob es zwei oder drei Jahre waren, haben sich die Beschwerdeführer entschieden, den Dachstuhl abzureisen und eine Gebäudeaufstockung zu machen. Damit war aber die gesamte vorherige Arbeit sinnlos. Diese Entscheidungen der Beschwerdeführer sind zu Stande gekommen, weil es meiner Meinung nach kein Konzept gegeben hat.*

*Es ist auch z.B. zum erneuten Austausch eines Eingangsportales gekommen, das Herrn A empfohlen worden ist, weil keine Thermoverglasung war. Gebracht hat es, meiner Meinung nach, nichts bzw. im Verhältnis zum Aufwand viel zu wenig. Solche Entscheidungen zum Austausch bzw. diversen Umbauten waren aber immer die der Beschwerdeführer.*

*5. Wenn mir vorgehalten wird, dass der verlorene Bauaufwand € 311.086,00 betragen haben soll, so gebe ich an:*

*Ich verweise auf meine Angaben zur Frage 4.*

*Von Handwerkern verursachten verlorenen Bauaufwand hat es meiner Meinung nach nicht gegeben.*

*6. Über Befragen, ob Ungereimtheiten im Zusammenhang mit den Planungsarbeiten vom Baumeister Firma 1 bekannt sind bzw. diese mangelhaft gewesen wären, gebe ich an:*

*Ich habe das Bauvorhaben von der Firma 1 nicht zur Gänze verfolgt. Ich habe vielleicht Teilabschnitte von den Planungsarbeiten der Firma 1 gesehen. Grundsätzlich kann ich*

*über die Bauphase der Firma 1 kein Urteil abgeben, weil ich damals gerade mit eigenen Liegenschaften (I.) rund um die Uhr beschäftigt war.“*

In der **mündlichen Verhandlung** führte Herr A aus, dass aufgrund der Konzeptlosigkeit bei Planung und Durchführung quasi ein verlorener Bauaufwand entstanden sei. Er verweise diesbezüglich auf die Aussage des Zeugen 1. So sei z.B. zunächst ein Dach errichtet worden. Die Bf. hätten sich später entschlossen, eine Terrasse zu machen. Zu diesem Zweck habe das Blechdach entfernt werden müssen. Herr A verwies außerdem auf § 28 Abs. 2 letzter Teilstrich EStG 1988.

Dem hielt der Amtsvertreter entgegen, dass der sogenannte verlorene Bauaufwand bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht berücksichtigt werden könne. Er verwies auf Rz. 3199 EStR. Eine bloße Wertminderung könne bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Form einer Teilwertabschreibung nicht erfolgen. Eine Absetzung für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung komme ebenfalls nicht in Frage. Eine technische Abnutzung liege bei Beschädigungen durch Brand und Bruch vor. Bei der wirtschaftlichen Abnutzung müssten die wirtschaftlichen Gründe geeignet sein, die Nutzungsdauer zu verkürzen. Das sei hier nicht der Fall.

Im Zuge der Diskussion erklärte Herr A, die € 311.086,00 als verlorenen Bauaufwand gleichmäßig auf die Jahre 2005, 2006 und 2007 mit jeweils einem Drittel zu verteilen. In diesen Jahren sei am meisten wieder etwas zu ändern gewesen. In eventu begehre er, diesen Drittel-Aufwand auf 10 Jahre zu verteilen. Diese Beträge seien seine Schätzung. Die in der Beilage II ausgewiesenen Baukostenaufteilung in % habe er vom als Bauträger tätigen Makler bekommen.

Diesbezüglich gab der Amtsvertreter an, dass diese Beträge nicht außer Streit stehen würden und nicht nachvollziehbar seien. § 28 Abs. 2 TS 3 EStG 1988 komme nicht zum Tragen, weil es im gegenständlichen Fall gerade Herstellungsaufwendungen seien. Die besagte Regelung ziele darauf ab, dass der Steuerzahler die Möglichkeit habe, eben außergewöhnliche Aufwendungen, die in einem Jahr anfallen, auf 10 Jahre zu verteilen, weil er sie in diesem einem Jahr "nicht gebrauchen kann". Er verwies auch auf das Vorverfahren. Damals habe der UFS ausgesprochen, dass angefallene Abbruchkosten in die Herstellungskosten einfließen, weil es sich um ein zusammenhängendes Bauvorhaben handle, bei dem alles zusammen gehöre.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **a. Verteilung der Rechnung der Firma 1 über € 200.000,00 im Jahr 2006:**

##### **Sachverhalt:**

Nach eingehender Diskussion in der mündlichen Verhandlung stellten die Parteien die Aufteilung der Rechnung der Firma 1 außer Streit (mündliche Verhandlung).

##### **Rechtliche Beurteilung:**

Das BFG sieht nach der eingehend geführten Diskussion keine Veranlassung, von den von den Parteien in der mündlichen Verhandlung außer Streit gestellten Ansätzen abzugehen.

Obigen Ausführungen folgend ändern sich daher die Bemessungsgrundlagen für die Restnutzungsdauer, beschleunigte AfA gemäß § 28 Abs. 3 und den auf zehn Jahre zu verteilenden Instandsetzungsaufwand für die Wohnung wie folgt:

| 2006     | lt. BP     | lt. MV     |
|----------|------------|------------|
| RND      | 175.204,85 | 145.204,85 |
| § 28 (3) | 46.590,24  | 66.590,24  |
| IS 10 J. | 16.171,38  | 26.171,38  |
|          | 237.966,47 | 237.966,47 |

Daraus ergeben sich nachfolgende Änderungen bei der "Gesamtsumme der Abschreibungen und Instandhaltungen":

|                                 | 2006        | 2007        | 2008        | 2009        |
|---------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| <b>Gesamtsumme lt. BP</b>       | - 29.916,36 | - 47.792,20 | - 42.408,28 | - 54.408,28 |
| AfA RND lt. BP                  | 11.278,13   | 17.182,75   | 18.720,03   | 18.720,03   |
| AfA RND lt. BFG                 | - 10.816,59 | - 16.714,00 | - 18.243,84 | - 18.243,84 |
| AfA § 28 (3), 15 Jahre, lt. BP  | 14.388,55   | 21.590,08   | 21.422,63   | 21.422,63   |
| AfA § 28 (3), 15 Jahre, lt. BFG | - 15.721,88 | - 22.923,41 | - 22.755,96 | - 22.755,96 |
| Zehntelabschreibung lt. BP      | 1.617,14    | 1.617,14    | 1.617,14    | 1.617,14    |
| Zehntelabschreibung lt. BFG     | - 2.617,14  | - 2.617,14  | - 2.617,14  | - 2.617,14  |
| <b>Gesamtsumme lt. BFG</b>      | - 31.788,15 | - 49.656,78 | - 44.265,42 | - 56.265,42 |
| <b>Differenz</b>                | - 1.871,79  | - 1.864,58  | - 1.857,14  | - 1.857,14  |

#### **b. Berücksichtigung von € 311.086,00 als Instandsetzungsaufwand oder verlorener Bauaufwand:**

##### **Sachverhalt:**

Die Bf. begehrte , € 311.086,00 als Instandsetzungsaufwand verteilt über 10 Jahre abzusetzen bzw. in eventu als Beträge iSd § 28 Abs. 2 TS 3 EStG zu berücksichtigen. Sie ermittelte diese Beträge, indem sie insgesamt € 311.086,00 von den von der Prüferin der "RND" zugewiesenen Beträge in Abzug brachte. Die Abschläge würden auf den Prozentsätzen der Beilage II basieren (Vorhaltsbeantwortung vom 12.06.2016). Dazugehörige Rechnungen legte die Bf. nicht vor (Beschwerdeverfahren).

In der **mündlichen Verhandlung** beantragte sie, die € 311.086,00 zu je einem Drittel auf die Jahre 2005 bis 2007 aufzuteilen , in eventu diese Drittel jeweils verteilt über zehn Jahre abzuschreiben (mündliche Verhandlung). Die Bf. hätte sich z. B. im Dachgeschoss zum Bau einer Terrasse entschlossen und hierfür ein bereits errichtetes Blechdach abreißen müssen (Bf. im Beschwerdeverfahren).

Der Zeuge 1 bestätigte, dass wiederholt Änderungen vorgenommen wurden, dies jedoch aufgrund der Konzeptlosigkeit der Bf. (Zeuge 1).

### **Rechtliche Beurteilung:**

Aufwendungen für nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten sind gemäß **§ 28 Abs. 2 EStG 1988** über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

TS 1 Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.

TS 2 Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. ...

Was das im Verfahrensablauf als erstes gestelltes Begehren anlangt, € 311.086,00 als Instandsetzungsaufwand verteilt über 10 Jahre abzusetzen, ist die Bf. im gesamten Verfahren den Nachweis schuldig geblieben, dass es sich bei dem begehrten Betrag um Instandsetzungsaufwendungen gehandelt hätte. Auch hat sie keinen Zeitpunkt bzw. kein Jahr angegeben, ab dem die Verteilung über 10 Jahre erfolgen sollte.

Sie hat in den Beilagen I und II im Schätzungswege diese rd. € 311.000,00 aus den Beträgen , die die Prüferin der "RND" zuwies, herausgerechnet. Herr A führte auch in der mündlichen Verhandlung nur das Faktum der Schätzung an, berief sich aber nur auf die in der Beilage II angesetzten Prozentsätze. Diese Angaben sind für das BFG keine nachvollziehbaren - weil nicht näher erklärten - Parameter, € 311.086,00 dem Instandsetzungsaufwand zuzurechnen.

Abgesehen davon, dass der im Jahr 2005 maßgebliche Wortlaut des § 28 Abs. 2 EStG 1988 keine Regelung eines "verlorenen Bauaufwandes" enthält, hat die Bf. nicht präzisiert, welcher konkreter Aufwand zu welchem Zeitpunkt konkret entstanden ist. Sie hat auch nicht dafür Sorge getragen, konkrete Vorbringen durch entsprechende Unterlagen zu belegen, die allenfalls den Senat zur Auffassung kommen ließen, dass unter diesem Titel eben diese € 311.086,00 angefallen sein sollen.

Die von der Bf. als Begründung ins Treffen geführte Feststellung des GSV betreffend die Mangelhaftigkeit der Planungsarbeiten der Firma 1 konnte der Zeuge 1 nicht bestätigen.

Die Bf. beruft sich bei all ihren Vorbringen zu den €311.086,00 auf die "Außerordentlichkeit des Aufwandes". Sie führt wiederholt die **Abschreibung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung gemäß § 8 Abs. 4 EStG 1988** ins Treffen.

Bei Gebäuden ist eine SonderAfA nach Abs. 4 iRd Einkünfte aus VuV dann gerechtfertigt, wenn ein Gebäude „sei es technisch, sei es wirtschaftlich "unbenützbar“ geworden ist (s VwGH 26.7.06, 2006/14/0024; technische Abbruchreife [Baufälligkeit] oder wirtschaftliche Abbruchreife [wirtschaftliche Unvertretbarkeit der Sanierung aufgrund hoher Kosten], s VwGH 27.4.05, 2000/14/0110) [Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2016, Rz. 56 zu § 8 EStG].

Anders als die AfA gemäß § 7, die den gewöhnlichen, einigermaßen gleichmäßigen Wertverzehr durch technische oder wirtschaftliche Abnutzung erfasst, setzt eine AfA eine „außergewöhnliche“ Abnutzung voraus. Außergewöhnlich ist die Abnutzung dann, wenn sie durch ein nicht vorhersehbares Ereignis ausgelöst wird und zu einem durch Nutzungseinschränkung bedingten Wertverzehr führt, der durch die Normal-AfA nicht abgebildet ist. Maßstab für die Nutzbarkeit eines WG ist der Zustand im Zeitpunkt des Erwerbs (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2016, Rz. 58 zu § 8 EStG).

Abgesehen davon, dass eine Teilwertabschreibung mangels Bilanzierung bei der Bf. nicht zum Tragen kommen kann, sind obigen Ausführungen folgend die von Herrn A mit der Konzeptlosigkeit der Bf. begründeten allfälligen Aufwendungen für allenfalls angefallene Umbauarbeiten keine solchen, die im Wege einer außergewöhnlichen Abschreibung Platz finden können. Der im Zuge des Um- und Ausbaus neuerliche Umbau von bereits fertig gestellten Gebäudeteilen betreffen noch die im Rahmen der bis zur Fertigstellung zu aktivierenden Anschaffungs- und Herstellungskosten. Dass das Gebäude bzw. Teile davon durch die Änderungen im Zuge des Umbaus unbrauchbar bzw. unbenutzbar geworden wären, vermag der Senat nicht zu erkennen.

Weder die Bf. noch Herr A machten (eindeutige) Angabe zu einem Zeitpunkt, in dem diese "außerordentlichen Umstände" eingetreten sein sollen. In der Vorhaltsbeantwortung vom 12.06.2015 war die Verteilung der € 311.086,00 ohne zeitliche Angabe des Beginns der Verteilung. In der mündlichen Verhandlung begehrte Herr A die Verteilung über die Jahre 2005 bis 2007.

Beim vorliegenden Sachverhalt sind für den Senat keine konkreten Aufwendungen zu einem bestimmten Zeitpunkt zu ersehen, bezüglich der sich die "Außerordentlichkeit" bejahen ließe.

Was das Begehren anlangt, die € 311.086,00 unter dem Titel des **§ 28 Abs. 2 TS 3 EStG 1988** über zehn Jahre zu verteilen, so umfasst diese Bestimmung Aufwendungen für außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind. Zumal diese Bestimmung entsprechend § 124b Z. 188 EStG 1988 § 28 Abs. 2 idF des Budgetbegleitgesetzes 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2010 anzuwenden ist, kann sie für

die Jahre 2005 bis 2007 nicht zum Tragen kommen. Selbst wenn die Bestimmung schon anzuwenden wäre, würde dies der Bf. nicht zum Erfolg verhelfen, weil der hier vorliegende Herstellungsaufwand vom § 28 Abs. 2 TS 3 EStG 1988 nicht umfasst ist.

Der Senat konnte daher aus den angeführten Gründen dem Begehren der Bf. nicht folgen, € 311.086,00 zu je einem Drittel auf die Jahre 2005 bis 2007 zu verteilen und die jeweiligen Jahresbeträge verteilt über 10 Jahre abzuschreiben. In diesem Punkt war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

### **Zusammenfassend darf nun festgehalten werden:**

Die hinsichtlich der Verteilung der Rechnung der Firma 1 eingeschränkte Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide 2005 bis 2009 war hinsichtlich der Nichtanerkennung des Mietverhältnisses abzuweisen, gleichzeitig wurden aber die Bescheide zum Nachteil der Bf. abgeändert (Ausscheidung von erklärten Einnahmen und der laut BFG nicht anzuerkennenden Werbungskosten).

Das Begehren, € 311.086,00 auf die Jahre 2005 bis 2007 zu je einem Drittel aufzuteilen bzw. in eventu die jeweiligen Jahresbeträge über jeweils zehn Jahre abzusetzen, war als unbegründet abzuweisen.

Die Beschwerde betreffend Umsatzsteuer 2008 und 2009 war betreffend die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses abzuweisen. Gleichzeitig war aufgrund der Ausscheidung der erklärten sowie der von der Prüferin angesetzten Mieteinnahmen und der laut BFG nicht anzuerkennenden Vorsteuernder Umsatzsteuerbescheid 2008 zum Nachteil der Bf., der Umsatzsteuerbescheid 2009 jedoch zum Vorteil der Bf. abzuändern.

### **Durch das vorliegende Erkenntnis ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen und Veränderungen:**

#### **UMSATZSTEUER:**

|  | 2008             | 2009              |
|--|------------------|-------------------|
| <b>Steuerbarer Umsatz lt. BP</b>                             | 83.500,73        | 121.680,12        |
| abzgl. Mieten lt. Erklärung (Pkt. A)                         | - 1.221,82       | - 7330,92         |
| abzgl. Mieteinnahmen X-GmbH lt. Tz. 8<br>BP-Bericht (Pkt. A) | - 1.167,64       | - 7.005,87        |
| <b>Steuerbarer Umsatz lt. BFG</b>                            | <b>81.111,27</b> | <b>107.343,33</b> |

|   |                  |                   |
|---|------------------|-------------------|
| <b>20% Normalsteuersatz lt. BP</b>                                | 81.414,69        | 109.163,87        |
| abzgl. Mieteinnahmen X-GmbH lt. Tz. 8<br>BP-Bericht, 20% (Pkt. A) | - 303,42         | - 1.820,54        |
| <b>20% Normalsteuersatz lt. BFG</b>                               | <b>81.111,27</b> | <b>107.343,33</b> |



|  | 2008       | 2009       |
|--|------------|------------|
| <b>10% Ermäßigter Steuersatz lt. BP</b>                          | 2.086,04   | 12.516,25  |
| abzgl. Mieten lt. Erklärung (Pkt. A)                             | - 1.221,82 | - 7.330,92 |
| abzgl. Mieteinnahmen X-GmbH lt. Tz. 8<br>BP-Bericht 10% (Pkt. A) | - 864,22   | - 5.185,33 |
| <b>Ermäßigter Steuersatz lt.BFG</b>                              | -          | -          |

|                                       | 2008        | 2009      |
|---------------------------------------|-------------|-----------|
| <b>Vorsteuern (ohne EUSt) lt. BP</b>  | 46.392,87   | 23.637,90 |
| abzgl. VSt für die Wohnung (Pkt. A)   | - 19.723,62 | - 541,14  |
| <b>Vorsteuern (ohne EUSt) lt. BFG</b> | 26.669,25   | 23.096,76 |

## FESTSTELLUNG VON EINKÜNFTE:

|   | 2005     | 2006       | 2007       |
|---|----------|------------|------------|
| <b>[370] Einkünfte aus VuV lt. BP</b>                                   | 6.673,08 | 20.890,28  | - 99,78    |
| Ausscheidung der Mieteinnahmen der X-GmbH<br>lt. Erklärung (Pkt. A)     |          |            |            |
| Ausscheidung Mieteinnahmen lt.<br>Tz. 8 BP-Bericht (Pkt. A)             |          |            |            |
| Ausscheidung Werbungskosten lt.<br>Prüferin und Erkenntnis (Pkt. A)     | 2.374,74 | 4.900,81   | 11.745,47  |
| Änderung der Gesamtsumme AfA und<br>Instandhaltung lt. BFG (Pkt. B., a) |          | - 1.871,79 | - 1.864,58 |
| <b>[370] Einkünfte aus VuV lt. BFG</b>                                  | 9.047,82 | 23.919,30  | 9.781,11   |

|   | 2008       | 2009       |
|---|------------|------------|
| <b>Einkünfte aus VuV lt. BP</b>                                     | 14.980,89  | 51.486,33  |
| Ausscheidung der Mieteinnahmen der X-GmbH<br>lt. Erklärung (Pkt. A) | - 1.221,82 | - 7.330,92 |
| Ausscheidung Mieteinnahmen lt.<br>Tz. 8 BP-Bericht (Pkt. A)         | - 1.167,64 | - 7.005,87 |

|   |            |            |
|---|------------|------------|
| Ausscheidung Werbungskosten lt.<br>Prüferin und Erkenntnis (Pkt. A) | 17.296,66  | 17.671,81  |
| Änderung der Gesamtsumme AfA und Instandh.<br>Lt. BFG (Pkt. B., a)  | - 1.857,14 | - 1.857,14 |
| <b>Einkünfte aus VuV lt. BFG</b>                                    | 28.030,95  | 52.964,21  |

### **C. NACHSCHAU für den Zeitraum 2010 und 1-4/2011:**

In den **Bescheiden betreffend die Festsetzung zur Umsatzsteuer** nahm die Prüferin folgende Änderungen vor:

#### **Für 06/2010:**

Die Prüferin erfasste entsprechend den Ausführungen unter Pkt. A) Mieteinnahmen in Höhe von € 7.005,87, von denen sie die Miete und Betriebskosten von € 5.185,33 mit 10% und die Heizkosten von € 1.820,54 mit 20% versteuerte.

Weiters kürzte sie Vorsteuern um insgesamt 2.514,11.

#### **Für 10/2010:**

Diesbezüglich hielt die Prüferin fest, dass die Umsatzsteuerzahllast für 10/2010 von € 1.887,09 eingezahlt (Saldozahlung), jedoch keine Verrechnungsweisung erteilt bzw. keine UVA abgegeben worden sei. Die BP setzte daher die Zahllast fest.

#### **Für 01-04/2011:**

Die Prüferin erfasste "Zusatzmieteinnahmen" in Höhe von € 2.335,29, von denen sie die Miete und Betriebskosten von € 1.728,44 mit 10% und die Heizkosten von € 606,85 mit 20% versteuerte.

In der **Beschwerde** gegen die angeführten Bescheide verwies die Bf. auf ihre Vorbringen zu den Umsatz- und Feststellungsbescheiden 2005 bis 2009 betreffend das Mietverhältnis mit der X-GmbH.

Gegen die Vorsteuerkürzungen für 06/2010 machte die Bf. keine konkreten Einwendungen, ebenso nicht gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer für 10/2010 aus den von der Prüferin angeführten Gründen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **Sachverhalt:**

Strittig ist nunmehr die aus der Beurteilung des Mietverhältnisses betreffend die Wohnung erfassten Folgen.

#### **Rechtliche Beurteilung:**

#### **Festsetzung der Umsatzsteuer:**

**Für 06/2010:**

Der Beurteilung des Mietverhältnisses unter Pkt. A folgend, sind die von der Prüferin erfassten Einnahmen von € 7.005,87 (20% für € 1.820,54, 10% für € 5.185,33) aus der Besteuerung auszunehmen.

Des Weiteren sind die in der UVA gemeldeten und natürlich auch in der Festsetzung enthaltenen Mieteinnahmen von € 610,91 (10%) für die von der Bf. erklärte monatliche Miete auszuscheiden.

Die von der Prüferin vorgenommene Vorsteuerkürzung erfährt keine Änderung.

**Für 10/2010:**

Da die Festsetzung dem Grunde nach außer Streit steht, sind nur entsprechend der Beurteilung des Mietverhältnisses durch das BFG die in der UVA - und somit auch in der Umsatzsteuerfestsetzung - enthaltenen, von der Bf. erklärten Mieteinnahmen von € 610,90 (10%) auszunehmen.

**Für 01-04/2011:**

Der Beurteilung unter Pkt. A. betreffend das Mietverhältnis folgend sind die von der Prüferin erfassten "Zusatzeinnahmen" von € 2.335,29 (10% für € 1.728,44 und 20% für € 606,85) von der Besteuerung auszunehmen.

Ebenso sind die in der UVA für dieses Monat enthaltenen Mieteinnahmen für 01-04/2011 von € 2.443,64 (10%) auszuscheiden.

**Durch die vorliegende Beurteilung ergeben sich folgende Bemessungsgrundlagen für die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide:**

**Festsetzung der Umsatzsteuer für 06/2010:**

|   |                 |                  |
|---|-----------------|------------------|
| <b>Gesamtbetrag der stpfl. Lieferungen, sonstigen Leistungen und EV(einschl. stpfl. Anzahlung.) lt. BP</b>  |                 | <b>16.746,78</b> |
| abzgl. "zusätzliche Miete" (Pkt. C)   |                 | - 7.005,87       |
| abzgl. erklärte Miete (Pkt. C)  |                 | - 610,91         |
| <b>Gesamtbetrag der stpfl. Lieferungen, sonstigen Leistungen und EV(einschl. stpfl. Anzahlung.) lt. BFG</b> |                 | <b>9.130,00</b>  |
| davon zu versteuern mit   | BMGL            | USt              |
| 20% Normalsteuersatz lt. BP   | 10.950,54       |                  |
| abzgl. Heizung (Pkt. C)   | - 1.820,54      |                  |
| <b>20% Normalsteuersatz lt. BFG</b>   | <b>9.130,00</b> | <b>1.826,00</b>  |
| 10% ermäßigter Steuersatz lt. BP  | 5.796,24        |                  |

|  |            |                |
|--|------------|----------------|
| abzgl. "zusätzliche Miete" (Pkt. C)      | - 5.185,33 |                |
| abzgl. Miete lt. Erklärung               | - 610,91   |                |
| <b>10% ermäßigter Steuersatz lt. BFG</b> | -          | -              |
| Summe Umsatzsteuer                       |            | 1.826,00       |
| <b>Gesamtbetrag der Vorsteuern</b>       |            | <b>- 57,30</b> |

### Festsetzung der Umsatzsteuer für 10/2010:

|   |                 |                 |
|---|-----------------|-----------------|
| <b>Gesamtbetrag der stpfl. Lieferungen, sonstigen Leistungen und EV(einschl. stpfl. Anzahlung.) lt. BP</b>  |                 | <b>9.740,90</b> |
| abzg. Erklärte Miete (Pkt. C)   |                 | - 610,90        |
| Gesamtbetrag der BMGL für Lieferungen und sonst. Leistungen (einschl. Anzahlungen) lt. BFG                  |                 | 9.130,00        |
| <b>Gesamtbetrag der stpfl. Lieferungen, sonstigen Leistungen und EV(einschl. stpfl. Anzahlung.) lt. BFG</b> |                 | <b>9.130,00</b> |
| davon zu versteuern mit   | BMGL            | USt             |
| <b>20% Normalsteuersatz lt. BP und BFG</b>  | <b>9.130,00</b> | <b>1.826,00</b> |
| 10% ermäßigter Steuersatz lt. BP  | 610,90          |                 |
| abzgl. Miete lt. Erklärung  | - 610,90        |                 |
| <b>10% ermäßigter Steuersatz lt. BFG</b>  | -               | -               |
| Summe Umsatzsteuer  |                 | 1.826,00        |
| <b>Gesamtbetrag der Vorsteuern</b>  |                 | <b>-</b>        |

### Festsetzung der Umsatzsteuer für 01-04/2011:

|  |  |                  |
|--|--|------------------|
| <b>Gesamtbetrag der stpfl. Lieferungen, sonstigen Leistungen und EV(einschl. stpfl. Anzahlung.) lt. BP</b> |  | <b>41.965,61</b> |
| abzgl. "zusätzliche Miete" (Pkt. C)  |  | - 2.335,29       |
| abzg. Erklärte Miete (Pkt. C)  |  | - 2.443,64       |
| Gesamtbetrag der BMGL für Lieferungen und sonst. Leistungen (einschl. Anzahlungen) lt. BFG                 |  | 37.186,68        |

|   |                  |                   |
|---|------------------|-------------------|
| <b>Gesamtbetrag der stpfl. Lieferungen, sonstigen Leistungen und EV(einschl. stpfl. Anzahlung.) lt. BFG</b> |                  | <b>37.186,68</b>  |
| davon zu versteuern mit   | BMGL             | USt               |
| 20% Normalsteuersatz lt. BP   | 37.793,53        |                   |
| abzgl. Heizung (Pkt. C)   | - 606,85         |                   |
| <b>20% Normalsteuersatz lt. BFG</b>   | <b>37.186,68</b> | <b>7.437,34</b>   |
| 10% ermäßigter Steuersatz lt. BP  | 4.172,08         |                   |
| abzgl. "zusätzliche Miete" (Pkt. C)   | - 1.728,44       |                   |
| abzgl. Miete lt. Erklärung  | - 2.443,64       |                   |
| <b>10% ermäßigter Steuersatz lt. BFG</b>  | -                | -                 |
| Summe Umsatzsteuer  |                  | 7.437,34          |
| <b>Gesamtbetrag der Vorsteuern</b>  |                  | <b>- 1.013,24</b> |

Nach all dem Gesagten war die Beschwerde gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer abzuweisen. Gleichzeitig waren jedoch die Bescheide zum Vorteil der Bf. abzuändern.

#### **D. UNZULÄSSIGKEIT DER REVISION:**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall bewegen sich die zu klärenden Fragen im Bereich des Sachverhalts bzw. der Beweiswürdigung. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor. Eine Revision ist folglich nicht zulässig.

*Beilagen:*

"Beilage II"

Klagenfurt am Wörthersee, am 6. September 2016