UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/0396-L/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der KC/KA, vertreten durch AR, vom 22. Jänner 2009, 6. Februar 2009, 9. März 2009, 25. Mai 2009, 30. Juni 2009 und 10. August 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 26. November 2008, 20. Januar 2009, 18. Februar 2009, 20. April 2009, 2. Juni 2009 und 3. Juli 2009 betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für 2, 6, 8 und 9/2008, 11/2008 und 12/2008, 1 und 2/2009 sowie 3/2009 und 4/2009 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Bei der von KC und KA zur Vermietung eines Grundstückes gegründeten GesbR (Beginn der unternehmerischen Tätigkeit am 1. Januar 2008) wurde eine Betriebsprüfung (BP) durchgeführt (Bericht vom 6. November 2008), dabei wurde folgendes festgestellt:

a. Im Jahre 2008 hätten sich KC und KA zu einer Vermietungsgemeinschaft zusammengeschlossen (GesbR). Alleiniger Zweck der Gesellschaft sei die Vermietung eines Einfamilienhauses (EFH). In Lo sei von der Bank eine Doppelhausanlage geplant und errichtet worden. Die GesbR habe das Haus Nr. 6 erworben. Der ursprüngliche Bauplan sei wegen umfangreicher Sonderwünsche der GesbR mehrmals geändert worden. Speziell im Keller seien durch den nachträglichen Einbau eines Pools und eines Ruheraumes umfangreiche

© Unabhängiger Finanzsenat

Planänderungen notwendig geworden. Der Plan sei auch um einen Wintergarten erweitert worden.

b. Das Objekt werde an die Mutter (MK) der beiden Gemeinschafter (KC, KA) vermietet. Am 1. April 2008 sei mit der Mutter ein Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen worden. Die Miete habe man mit 2.000,00 € netto wertgesichert festgelegt. Die Nutzfläche sei mit 150 m² zuzüglich Garten festgehalten worden. Die Nettomiete betrage daher 13,33 € pro m².

c. Aus den bisher angefallenen Errichtungskosten habe man den Vorsteuerabzug geltend gemacht. Bisher seien folgende Vorsteuerbeträge angefallen:

Monat	Vorsteuer in €
02/08	3.194,80
04/08	12.333,33
05/08	11.200,00
06/08	4.625,00
07/08	7.911,73
08/08	4.323,40
Summe	43.588,26

d. Der Vorsteuerabzug könne aus folgenden Gründen nicht anerkannt werden:

Grundsätzlich könne der Unternehmer nach § 12 Abs 1 Z 1 UStG 1994 die in Rechnung gestellte Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen abziehen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt würden Lieferungen oder sonstige Leistungen gelten, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben iSd § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG darstellten.

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen seien damit die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen diese Aufwendungen mit sich bringe und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgten (§ 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG iVm § 20 Abs 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988).

Die Errichtungskosten stellten sich wie folgt dar (in €):

Bauleistungsvereinbarung vom 22.12.06	185.000,00 €

© Unabhängiger Finanzsenat

Sonderwünsche	80.000,00 €
Technik, Fenster, Böden, Maler, Gartengestaltung	85.000,00 €
Gebäude	**350.000,00 €**
Grund und Boden	100.000,00 €
Gestehungskosten	**450.000,00 €**

e. Die Miete sei mit 2.000,00 € netto monatlich festgelegt worden. Das Haus sei zur Gänze mit Schweizer Franken fremdfinanziert worden. Bei der vom Steuerberater vorgelegten Prognoserechnung sei man von einem Zinssatz von 3,65% ausgegangen. Auch wenn man wie in der Prognoserechnung keine Instandhaltungsaufwendungen ansetze, müsse die Miete 2.000,00 € netto betragen, damit nicht die Liebhabereibestimmungen zur Anwendung kämen. Aber bereits bei einem Zinssatz von 4,5% ergebe sich ein Überschuss der Werbungskosten.

	Prognose Steuerberater	Zinsen 4%	Zinsen 4,5%
Mieteinnahmen	24.000,00	24.000,00	24.000,00
AfA	-5.250,00	-5.250,00	-5.250,00
Finanzierungskosten	-17.000,00	-18.000,00	-20.250,00
Überschuss	1.750,00	750,00	-1.500,00

f. Eine Miete von 2.000,00 € netto für ein Einfamilienhaus sei am freien Markt nachhaltig kaum zu erzielen. Mieten in dieser Größenordnung seien für einen Mieter nicht mehr leistbar. In diesen Fällen sei nämlich die Errichtung eines eigenen Wohnhauses insgesamt gesehen wirtschaftlich vernünftiger. Häuser in dieser Größenordnung und Ausstattung würden in der Regel nicht zum Zwecke der Vermietung errichtet, sondern würden für die eigenen privaten Wohnbedürfnisse geplant und gebaut.

Die Miete habe sich nicht an den am Markt erzielbaren Mieten orientiert, sondern sei ein rein rechnerisches Produkt gewesen, um eine positive Prognoserrechnung zu erreichen.

Durch die überhöhte Miete würden bereits nach 16 Jahren die gesamten Anschaffungskosten für Grund, Boden und Gebäude erwirtschaftet.

AK	450.000,00	brutto

© Unabhängiger Finanzsenat

Miete jährlich	28.800,00	brutto
Faktor	15,63	

g. Laut Mietvertrag betrage die Nutzfläche 150 m². Bei einer Miete von 2.400,00 € brutto monatlich ergebe sich ein m²-Preis von 16,00 €. Beziehe man in die Berechnung der Nutzfläche den Wellnessbereich mit ein, ergebe sich immer noch ein m²-Preis von 11,80 €. Üblicherweise betrage die am freien Markt erzielbare Miete für Einfamilienhäuser ca. 2% bis 2,5% der Anschaffungskosten. Bei Annahme einer 2,5%igen Rendite und einer Nutzfläche von 150 m² ergäbe sich ein m²-Preis von 6,25 €.

Der VwGH habe sich mehrmals mit der Vermietung von privat genutzten Wohnhäusern auseinandergesetzt. Die grundsätzliche Aussage sei immer die gleiche gewesen. Investitionen, die nach den Wünschen des Stifters (einer Privatstiftung) oder eines Gesellschafters (einer GmbH) getätigt würden, könnten nicht deshalb den Charakter als Kosten der Lebensführung iSd § 20 EStG verlieren, weil die private Nutzung des Wohnhauses zivilrechtlich in einen Bestandrechtstitel gekleidet worden sei. Rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielten, private Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, seien steuerlich unbeachtlich. Dies gelte laut VwGH selbst dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhielten sowie unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die rechtliche Gestaltung.

Es liege somit Missbrauch im Sinne der Bestimmungen des § 21 BAO vor.

h. Da die angefallenen Investitionskosten von vorneherein nicht die Unternehmenssphäre betreffen würden, erübrige sich eine weitere Untersuchung dahingehend, ob ein angemessener Mietzins vorliege oder nicht.

Vorsteuerkürzung 43.588,26.

2. Von dem für die Bw. zuständigen Finanzamt wurde die Umsatzsteuer für die Monate 2, 6, 8 und 9/2008 mit 0,00 € neu festgesetzt.

Gegen die aufgrund der BP ergangenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide betreffend 2, 6, 8 und 9/2008 wurde mit Schreiben vom 22. Januar 2009 Berufung eingelegt:

a. Die Berufung richte sich gegen die Nichtanerkennung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge.

b. Die Nichtanerkennung der Vorsteuerbeträge sei im Zuge einer Umsatzsteuernachschau erfolgt. Begründet habe man sie mit Missbrauchsüberlegungen nach § 21 BAO. Nach Ansicht der BP seien für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt der

© Unabhängiger Finanzsenat

Familienangehörigen aufgewendete Beträge und Aufwendungen für die Lebensführung vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Die BP habe festgestellt, dass eine Miete von 2.000,00 € für ein Einfamilienhaus am freien Markt nachhaltig nicht erzielbar und für den Mieter nicht leistbar sei. Die Errichtung eines eigenen Wohnhauses sei in diesem Fall wirtschaftlich vernünftiger. Häuser in der bezeichneten Größenordnung würden idR nicht zum Zweck der Vermietung errichtet, sondern für die eigenen privaten Wohnbedürfnisse geplant und gebaut. Die Miete habe sich nicht an den Marktmieten orientiert, vielmehr sei die Miete ein „rein rechnerisches Produkt", um eine positive Prognoserechnung (Liebhabereibetrachtung) zu erreichen. Durch die überhöhte Miete würden bereits nach sechzehn Jahren die gesamten Anschaffungskosten für Grund, Boden und Gebäude erwirtschaftet sein. Laut Mietvertrag betrage die Nutzfläche 150 m². Bei einer Miete von 2.400,00 € brutto monatlich ergebe sich ein m²-Preis von 16,00 €. Beziehe man in die Berechnung der Nutzfläche den Wellnessbereich mit ein, ergebe sich noch immer ein m²-Preis von 11,80 €. Üblicherweise betrage die am freien Markt erzielbare Miete für Einfamilienhäuser ca. 2,00 bis 2,50% der Anschaffungskosten. Bei der Annahme einer 2,5%igen Rendite und einer Nutzfläche von 150 m² würde sich ein m²-Preis von 6,25 € ergeben. Rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielten, private Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, seien steuerlich unbeachtlich. Dies gelte laut VwGH selbst dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhielten sowie unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die rechtliche Gestaltung.

c. Diesen Ausführungen der BP werde folgendes entgegengehalten:

(1) Im Mietvertrag habe man vereinbart, dass die Miete voraussichtlich 2.000,00 € zuzüglich USt betragen werde. **Definitiv entschieden sei die Höhe der Miete nicht**.

(2) Bei der Berechnung der Quadratmeterpreise sei dem Prüfer insoweit ein Fehler unterlaufen, als in der Prüfungsfeststellung die Umsatzsteuer mit dem Satz von 20% berechnet worden sei, wogegen nur 10% in Rechnung zu stellen seien, gemäß den Bestimmungen des § 10 Abs 2 Z 4 UStG. Demgemäß ergebe sich ein Quadratmeterpreis von 14,66 € bzw. 10,81 € je m².

(3) Weiters werde festgestellt, dass die Mieterin MK sehr wohl in der Lage sei, die Kosten für dieses Einfamilienhaus (EFH) aufzubringen. Die Mieterin besitze in Gmunden ein EFH, welches bis zur Übersiedlung als Hauptwohnsitz diene.

(4) In den Prüfungsfeststellungen heiße es, auch wenn man in der Prognoserechnung keine Instandhaltungskosten ansetze, müsse die Miete 2.000,00 € betragen, damit nicht die

© Unabhängiger Finanzsenat

Liebhabereibestimmungen zur Anwendung kämen; bereits bei einem Zinssatz von 4,5% ergäbe sich ein Überschuss der Werbungskosten.

Dem sei entgegenzuhalten, dass die Schweizer Franken-Finanzierung derzeit 1,125% betrage, der Einnahmenüberschuss in diesem Falle 13.688,00 €. Selbst bei Ansatz von Instandhaltungsaufwendungen von 3% würde sich noch immer ein enormer Einnahmenüberschuss ergeben. Die Ausführungen der BP seien damit widerlegt.

Die Bw. würden nicht verkennen, dass sich der Zinssatz wieder ändere (nämlich wieder ansteige), doch beweise die derzeitige Finanzierungsstruktur, dass auch die Aussagen der BP nicht als unumstößlich zu gelten hätten. Man widerspreche der Darstellung, wonach während der Umsatzsteuernachschau eine vollständige Prognoserechnung vorgelegt worden sei. Man habe dem Prüfungsorgan lediglich aufgezeigt, dass bei einer Miete von 2.000,00 € in jedem Fall ein Überschuss entstehe. Genauso könne man heute nachweisen, dass eine Miete von 1.500,00 € noch immer zu einem Überschuss führe (bei der derzeitigen Zinsensituation).

(5) In Anbetracht der Finanzierungsstruktur und der derzeitigen Geldmarktsituation hätten die Gemeinschafter entschieden, 170.000,00 € zu tilgen, sodass nur mehr 280.000,00 € aushaften würden. Weiters werde die Miete nicht mit 2.000,00 € berechnet, sondern mit 1.500,00 €.

Dabei ergebe sich folgende Prognoserechnung, die sich abhängig vom zu erwartenden Zinssatz folgendermaßen darstelle:

Prognose

	4% Zinsen	5% Zinsen	1,2% Zinsen
Mieteinnahmen	18.000,00	18.000,00	18.000,00
Afa	5.250,00	5.250,00	5.250,00
Instandhaltung 2%	360,00	360,00	360,00
Zinsen von 280.000,00 €	11.200,00	14.000,00	3.360,00
Überschuss	1.190,00	-1.610,00	9.030,00

Diese Prognosevariationen zeigten, dass der Totalgewinn abhängig sei vom anzuwendenden Zinssatz. Überprüfe man beispielsweise einen zehnjährigen Beobachtungszeitraum, würden bei einem Zinssatz von 4% im Durchschnitt ausschließlich positive Jahre vorliegen. In allen anderen Fällen würde sich eine Mischung ergeben, wobei ein Zinssatz von 5% in den letzten fünf Jahren nicht festzustellen gewesen sei. Aus diesem Grunde sei ein Totalgewinn mit

© Unabhängiger Finanzsenat

Sicherheit zu erzielen, sodass aus dem Titel Liebhaberei der Vorsteuerabzug nicht versagt werden könne.

(6) Zur eigentlichen Darstellung der Nichtgewährung des Vorsteuerabzuges erfolge die Begründung mit dem Missbrauchstatbestand des § 21 BAO: Der Missbrauch bestehe laut Finanzamt darin, dass Kosten der Lebensführung iSd § 20 EStG zivilrechtlich in einen Bestandstitel gekleidet würden.

Es gebe aber keine gesetzlichen Bestimmungen oder eine Judikatur, die es verbiete oder ausführe, dass die Vermietung von Kindern an die Mutter steuerlich nicht anzuerkennen wäre. Derartige Bestandverhältnisse unterlägen dem Kriterium des Fremdvergleiches. Nur wenn die Bestandverhältnisse mit dem zugrundeliegenden Mietpreis zwischen Fremden gänzlich unmöglich seien, könne der Missbrauchstatbestand zur Versagung des Vorsteuerabzuges führen.

Das Finanzamt werte offenbar die Umplanungswünsche der Mieterin als Indiz für das Vorliegen des Missbrauchstatbestandes, ohne dies dezidiert auszuführen und die höhere Miete als nicht fremdüblich. Was die Sonderwünsche anlange, so führten die Planänderungen nicht zu wesentlichen Abweichungen bei den Baukosten. Die Baukosten würden auch nicht von den Normkosten abweichen, da Ende des Jahres 2008 Kaufanbote in der gleichen Lage vorlägen, die bis 760.000,00 € reichen würden. Daher könne auch der Anschaffungspreis der Immobilie selbst nicht Grund für die Verwirklichung des Missbrauchstatbestandes sein.

Was die ursprünglich höhere Miete anlange, so gebe es trotzdem Bestandverhältnisse, die vom Durchschnitt abweichend höhere Quadratmeterpreise beinhalten würden. Der nun in Ansatz gebrachte m²-Preis von 6,46 € halte jedem Fremdvergleich statt, sodass der Verdacht des Vorliegens von Missbrauch nicht mehr gegeben sei. Die Änderung der Finanzierung sei noch vor Beginn der Nutzung der Mieterin erfolgt.

Damit lägen sämtliche Voraussetzungen für die Gewährung des Vorsteuerabzuges vor.

3. In der Folge wurden von der Vermietergemeinschaft weitere Berufungen eingebracht:

- Mit Schreiben vom 6. Februar 2009 gegen die Festsetzung 11/08 (beantragte Gutschrift 9.983,44 €)

- Mit Schreiben vom 9. März 2009 gegen die Festsetzung 12/08 (beantragte Gutschrift 5.977,93 €)

- Mit Schreiben vom 25. Mai 2009 gegen die Festsetzung 1 und 2/2009 (beantragte Gutschrift 1.931,07 € und 5.802,49 €)

© Unabhängiger Finanzsenat

- Mit Schreiben vom 30. Juni 2009 gegen die Festsetzung 3/2009 (beantragte Gutschrift 1.630,00 €)

- Mit Schreiben vom 10. August 2009 gegen die Festsetzung 4/2009 (beantragte Gutschrift 150,48 €).

Inhaltlich wurde jeweils auf die Ausführungen der Berufung vom 22. Januar 2009 verwiesen.

4. Mit Schreiben vom 24. Februar 2009 nahm die BP zur Berufung wie folgt Stellung:

a. Die Gesellschaft sei zum alleinigen Zweck der Vermietung eines EFH gegründet worden. Die GesbR habe ein Haus erworben. Der ursprüngliche Bauplan habe wegen umfangreicher Sonderwünsche der GesbR mehrmals geändert werden müssen. Speziell im Keller seien durch den nachträglichen Einbau eines Pools und eines Ruheraumes umfangreiche Planänderungen notwendig gewesen. Der Plan sei auch um einen Wintergarten, der über zwei Stockwerke gehe, erweitert worden.

b. Die ursprünglichen Errichtungskosten hätten sich durch die individuellen Änderungen beinahe verdoppelt, sie seien von 185.000,00 € auf 350.000,00 € gestiegen. Dabei müsse festgehalten werden, dass die tatsächlichen Kosten zum Zeitpunkt der Prüfung noch nicht festgestanden seien.

c. Das Objekt werde an die Mutter der Gemeinschafter (MK) vermietet. In dem auf unbestimmte Zeit abgeschlossenen Mietvertrag vom 1. April 2008 sei die Miete mit voraussichtlich 2.000,00 € netto – wertgesichert – festgelegt worden.

Neu sei in der Berufung, dass die Gemeinschafter entschieden hätten, 170.000,00 € zu tilgen, um die Miete auf 1.500,00 € monatlich senken zu können. Mit der Mutter der beiden Gemeinschafter sei ein fremdüblicher Mietvertrag abgeschlossen worden, wobei die Miete vorläufig mit 2.000,00 € festgelegt gewesen sei. Nun habe man einen weiteren (fremdüblichen) Mietvertrag abgeschlossen und die Miete mit 1.500,00 € bemessen. Es stelle sich nicht nur die Frage, welcher der beiden Mietverträge nun der fremdüblichere sei (oder sei es keiner der beiden?), sondern auch was geschehe, wenn die Baukosten (Anschaffungskosten) steigen würden. Gebe es dann einen neuen fremdüblichen Mietvertrag?

Die bezeichnete Vorgangsweise sei zwischen Fremden unüblich und entspreche nicht den allgemeinen Regeln des Geschäftslebens. Die Verminderung der Miete um 500,00 € (das seien 25%) sei wohl nur unter nahen Angehörigen möglich und auch hier nicht üblich.

d. Es würden nunmehr zwei Prognoserechnungen des Steuerberaters vorliegen. Die Prognoserechnung I mit einem Überschuss von 1.750,00 €:

© Unabhängiger Finanzsenat

Mieteinnahmen	24.000,00
Afa	-5.250,00
Instandhaltung 2%	0,00
Finanzierungskosten	-17.000,00
Überschuss	1.750,00

Weiters die Prognose II mit Überschüssen von gesamt 1.190,00 € (4% Zinsen), mit Verlusten von - 1.610,00 € (5% Zinsen) und Überschüssen von 9.030,00 € (1,2% Zinsen). Prognose I gehe von einer 100%igen Fremdfinanzierung aus. Bei der Prognose II werde von einer vorzeitigen Tilgung von 170.000,00 ausgegangen, sodass nur mehr 280.000,00 aushaften würden. Instandhaltungskosten habe man bei der Prognose I nicht angesetzt. Die einschlägige Literatur gehe von Instandhaltungskosten von ca. 9% aus, sodass bei 4% Zinsen schon ein negatives Ergebnis entstehe. In der Prognose werde man auch ein Mietausfallswagnis berücksichtigen müssen, zumal man wisse, dass derart luxuriöse Objekte schwer zu vermieten seien. Mit den Ausführungen solle aufgezeigt werden, dass nicht (wie in der Berufung ausgeführt) mit Sicherheit ein Totalgewinn zu erzielen sei.

Nach Ansicht des Prüfers sei die Miete mit 1.500,00 € noch immer überhöht, der Ansatz einer geringeren Miete führe aber keinesfalls zu einem Totalüberschuss.

e. Das Objekt sei auf die persönlichen Wohnbedürfnisse der Mieterin bzw der Gemeinschafter zugeschnitten. Die ursprünglichen Baukosten seien wesentlich überschritten und es sei von einem luxuriösen Wohnobjekt auszugehen. Der Versuch, mit dem Vermietungsmodell private Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, sei steuerlich unbeachtlich.

5. Mit Schreiben vom 18. März 2009 erfolgte eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP:

a. Im Mietvertrag vom 1. April 2008 sei die Miete mit „voraussichtlich" 2.000,00 € wertgesichert festgelegt worden. Warum man nicht erkennen wolle, dass das Wort „voraussichtlich" den Inhalt habe, dass der Betrag von 2.000,00 € nun einmal nicht endgültig sei, vermöge man nicht zu deuten. Man halte aber dezidiert daran fest, dass „voraussichtlich" bedeute, dass dies nicht endgültig sei und die Miete voraussichtlich auch weniger sein könnte. Der Prüfer stelle die Behauptung auf, dass Mieten von 2.000,00 € für ein EFH am freien Markt nachhaltig kaum erzielbar seien, weil sich Mieten dieser Größenordnung ein Mieter nicht leisten könne.

© Unabhängiger Finanzsenat

b. Der Prüfer gehe von einem Standpunkt aus, den er durch nichts beweisen könne. Warum sei eine Miete von 2.200,00 € nicht leistbar? Warum sei die Errichtung eines eigenen Wohnhauses insgesamt gesehen wirtschaftlich vernünftiger? Was sei wirtschaftlich vernünftiger? Man lade den Vertreter des Finanzamtes und des UFS ein, eine halbe Stunde durch die berufungsgegenständliche Gegend zu fahren, um zu zeigen, welche Anbote für EFH und Reihenhäuser vorliegen würden. Bei den entsprechenden Grundstücken stünden große Ankündigungstafeln mit grafischen Gestaltungen der künftigen Häuser und detaillierten Preisangaben.

Was sei hier vernünftig? Sei ein Preis von 700.000,00 € vernünftig oder ein Preis von 190.000,00 €? Wer sage, dass ein Mieter eines EFH tatsächlich ewig oder bis an sein Lebensende in einem Haus wohnen müsse? Seien die Menschen nicht wesentlich mobiler geworden? Müsse der Mensch unbedingt in einem EFH wohnen? Könne es nicht so sein, dass jemand eine zeitlang in einem EFH wohne, sich dann verändern wolle und dann nein sage, er wolle nicht mehr in einem EFH sein, lieber in einer Wohnung in Mallorca, Italien oder Kroatien? Warum gehe der Prüfer von Verhältnissen aus, die ein eingefahrenes Denkmuster voraussetzten und wolle nicht das Faktum erkennen, dass alle tun und lassen könnten, was sie wollten?

Das Anmieten eines EFH habe nicht immer eine Investitionsrechnung zur Voraussetzung.

Man müsse auch einmal klar und deutlich erkennen, dass das Anmieten eines Hauses unglaubliche Annehmlichkeiten biete. Dies auch in der Form, dass man wieder ausziehen könne, wenn man wolle und man dann nicht langmächtig einen Käufer suchen müsse, der ein solches EFH auch haben wolle. Es sei wesentlich günstiger, man zahle etwas mehr Miete und könne dann, wenn es einem nicht mehr gefalle, sagen, dass man ausziehe.

c. Den Ausführungen der BP halte man noch etwas entgegen: Was heiße es eigentlich, Häuser in dieser Größenordnung und Ausstattung würden jetzt idR nicht zum Zweck der Vermietung errichtet, sondern für die eigenen privaten Wohnbedürfnisse geplant und gebaut? Woher kämen solche Regeln? Woher komme die „übliche Weise", dass Mieten für EFH mit 2-2,5% der Anschaffungskosten kalkuliert würden? Dies seien Rechenbeispiele, die aber mit der Realität des Lebens nicht unbedingt einher gehen müssten.

d. Zur Absenkung der Miete von 2.000,00 € auf 1.500,00 € werde hervorgehoben, dass nun ein weiterer Mietvertrag abgeschlossen worden sei. Es gebe überhaupt keine Diskussion darüber, dass der ursprüngliche Mietvertrag eine vorläufige Miete vorgesehen habe, mit der man in jedem Fall das Auslangen gefunden hätte. Wenn die Miete abgesenkt worden sei, wäre dies in Anbetracht der übrigen Verhältnisse geschehen. Es sei nicht ein weiterer

© Unabhängiger Finanzsenat

Mietvertrag geschlossen worden, sondern man habe die ursprüngliche voraussichtliche Miete ersetzt. Man widerspreche der Behauptung, die Verminderung der Miete um 500,00 € sei nicht fremdüblich, weil die Miete ursprünglich mit 2.000,00 € festgelegt worden sei.

e. Es liege auch nicht eine erste und zweite Prognoserechnung vor, sondern es liege eine Prognoserechnung vor, die in der Folge abgeändert worden sei und aufzeige, wie sich die Ertragslage bei einem Zinssatz von 4%, 5% oder 1,1% ändern könne. Die Instandhaltungskosten könnten nicht mit 9% in Ansatz gebracht werden, zumal das Haus neu gebaut sei und einen hohen Qualitätsstandard aufweise.

In weiterer Folge schreibe der Prüfer, dass die Miete mit 1.500,00 € noch immer überhöht sei.

f. Nicht nachvollziehen könne man die Behauptung dass private Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit gekleidet worden wären. Der Zuschnitt auf persönliche Wohnbedürfnisse heiße ja nicht, dass ein fremder Dritter diese nicht schätzen würde. Mit dem Hinweis auf die Erhöhung der Baukosten sei nichts zu gewinnen, weil diese sich immer änderten und jedes Anbot zum Erwerb eines EFH einmal einen Grundpreis enthalte, der dann in den seltensten Fällen tatsächlich auch der endgültige Preis sei.

g. Man würde eine Besprechung der Berufung und der Stellungnahme im Beisein des Prüfers und des Bw. begrüßen.

6. Die Berufungen betreffend Umsatzsteuer 2, 6, 8, 9 und 11-12/2008, 1-2/2009, 3/2009 und 4/2009 wurden am 16. April 2009, 4. Juni 2009, 7. Juli 2009 und 23. September 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

a. Am 16. September 2009 übermittelte der Steuerberater im Rahmen einer Besprechung verschiedene Unterlagen an den UFS (Aufstellung Investitionen der Bw. ab 2007, Aufstellung Investitionen der Mieterin ab 2008, Ergänzung zum Mietvertrag vom 1. April 2008, Beilage zur Erklärung der Einkünfte von Personengemeinschaften 2009, Nachweis des Mietenkontos K1 und des Kreditkontos K2).

b. Mit Schreiben vom 17. September 2010 ersuchte der UFS die Bw. um die Beantwortung folgender Fragen:

(1) Ersucht wird um Vorlage der von ihnen erstellten Prognoserechnung, die im Verlauf des Verfahrens von der Betriebsprüfung angesprochen wurde. In welchem Zeitraum wird ein Gesamtüberschuss erreicht, wenn in der Prognose eine Miete von 1.500,00 € angesetzt wird?

(2) Aus welchem Grund wurde die ursprüngliche Mietvereinbarung in zeitlicher Hinsicht nicht eingehalten (in dem am 1. April 2008 abgeschlossenen Mietvertrag ist in Pkt 10 angeführt,

© Unabhängiger Finanzsenat

dass der Mietgegenstand in ordnungsgemäßem und brauchbarem Zustand vorgefunden wurde)? Warum wurde die Miete von 2.000,00 € auf 1.500,00 € herabgesetzt und wie ist die Herabsetzung zahlenmäßig zu begründen? Ändert sich mit der Ergänzung des Mietvertrages etwas am Mietgegenstand oder ist dieser gleich wie im ursprünglichen Mietvertrag? Sind die 150m² eine überblicksweise Schätzung oder wurden die tatsächlichen Maße der Räumlichkeiten im Mietvertrag angesetzt?

(3) Wurde das zu vermietende Haus auch anderen Interessenten angeboten oder war von vorneherein klar, dass nur die Mutter der Gesellschafter als Mieter infrage kommt? Wenn ersteres zutrifft, gibt es darüber einen Schriftverkehr oder einen schriftlichen Nachweis?

(4) Nach den vorgelegten Unterlagen wurde mit den Investitionen bereits im März 2007 begonnen (in diesem Jahr ist auch Vorsteuer angefallen), der Beginn der unternehmerischen Tätgkeit wird aber im Fragebogen anlässlich der Betriebseröffnung mit 1.1.2008 ausgewiesen, im Jahr 2007 hat auch die GesbR noch nicht bestanden. Wie erklärt sich diese zeitliche Diskrepanz?

(5) Ersucht wird um genaue Aufschlüsselung des ursprünglichen Abzahlungsplans. In welcher Form und in welchem Zeitraum sollte das Darlehen für den Bau rückgeführt werden? Wann wurde der Plan für die vorzeitige Rückzahlung von 170.000,00 € gefasst und aus welchen Mitteln wurde diese Summe zurückgezahlt? (Nachweise, genaue Aufschlüsselung).

c. Mit Schreiben vom 30. September 2010 wurden die Fragen des Vorhalts von der Bw. beantwortet:

In der Beilage werde die Prognoserechnung übermittelt (steuerliches Plus bereits im 7. Jahr = 2015). Man ersuche um Beachtung, dass die Prognoserechnung (aufbauend auf den Grundsätzen der Liebhabereiverordnung) einen Mietausfall/Leerstand von 3% beinhalte und einen kalkulatorischen Zinssatz von 4%.

Die Herren KC und KA würden seit Jahren von der Hausbank über aktuelle Immobilienangebote informiert. Nachdem diese Herren etwa im Umkreis von 1,5 km ihre privaten Wohnhäuser hätten, habe das Grundstücksangebot der Immobiliengesellschaft Häuser zu errichten, deren Aufmerksamkeit erregt. Aufgrund dessen hätten sie mit Kaufvertrag vom 5. März 2007 von der Leasinggesellschaft das gegenständliche Grundstück erworben. Sie hätten bereits ein anderes Grundstück gemeinsam besessen und zwar jenes im Eigentum der OEG. Dies sei der Hintergrund, warum die Brüder sich für einen gemeinsamen Ankauf des Grundstücks interessiert und dieses auch erworben hätten, weil sie den privaten Grundstücksbesitz generell erweitern wollten und zwar gemeinsam, aus den Gründen der Risikostreuung.

© Unabhängiger Finanzsenat

KC habe ein Vermietungsobjekt mit Kleinwohnungen besessen und sei daher erfahren in der Wohnungsvermietung. Damals habe die FPS Mieter vermittelt und aus diesem Grund habe auch (zur Verwertung des gegenständlichen Grundstückes) Kontakt mit ihr bestanden.

Im Zuge der Vergabe der Bauaufträge habe die Mutter Kenntnis vom Bauvorhaben der Söhne erlangt, wodurch es in weiterer Folge zum Mietvertrag mit der Mutter gekommen sei, in welchem ausdrücklich ein voraussichtlicher Mietbeginn angeführt sei. Auch sei der Mietzins mit voraussichtlich 2.000,00 € in Ansatz gebracht worden, da man zu diesem Zeitpunkt keine Kenntnis davon gehabt habe, welcher endgültige Kaufpreis und damit welche zu finanzierenden Kosten zusammenkommen würden. Auf den Abschluss eines Mietvertrages habe man gedrängt, da nach den UStR ein Vorsteuerabzug solange nicht zustehe, solange die Vermietungsabsicht nicht dokumentiert sei.

(1) Zur Frage eins des Vorhalts wurde nachstehende Tabelle übermittelt:

Jahr	Haupt-mietzins	AfA	Zinsen	Instandh.	Sonstiges	Steuerl Ergebnis	Summe
2008	0,00		-12.180,99	0,00	-773,20	-12.954,19	-12.954,19
2009	12.000,00	-4.363,33	-6.910,22	-360,00	-2.890,82	-2.524,37	-15.478,56
2010	17.816,40	-4.363,33	-12.800,00	-534,49	-1.781,64	-1.663,06	-17.141,62
2011	17.994,56	-4.363,33	-10.520,00	-539,84	-1.799,46	771,94	-16.369,68
2012	18.174,51	-4.363,33	-7.596,16	-545,24	-1.817,45	3.852,33	-12.517,35
2013	18.356,25	-4.363,33	-7.318,95	-550,69	-1.835,63	4.287,66	-8.229,69
2014	18.539,82	-4.363,33	-7.030,46	-556,19	-1.853,98	4.735,85	-3.493,84
2015	18.725,22	-4.363,33	-6.730,23	-561,76	-1.872,52	5.197,38	1.703,54
2016	18.912,47	-4.363,33	-6.417,75	-567,37	-1.891,25	5.672,77	7.376,31
2017	19.101,59	-4.363,33	-6.092,52	-573,05	-1.910,16	6.162,54	13.538,84
2018	19.292,61	-4.363,33	-5.754,07	-578,78	-1.929,26	6.667,17	20.206,01
2019	19.485,53	-4.363,33	-5.401,83	-584,57	-1.948,55	7.187,25	27.393,27
2020	19.680,39	-4.363,33	-5.035,22	-590,41	-1.968,04	7.723,39	35.116,66
2021	19.877,19	-4.363,33	-4.653,71	-596,32	-1.987,72	8.276,12	43.392,78

© Unabhängiger Finanzsenat

2022	20.075,97	-4.363,33	-4.256,61	-602,28	-2.007,60	-8.846,15	52.238,93
2023	20.276,73	-4.363,33	-3.843,36	-608,30	-2.027,67	9.434,06	61.672,99
2024	20.479,49	-4.363,33	-3.413,26	-614,38	-2.047,95	10.040,57	71.713,55
2025	20.684,29	-4.363,33	-2.965,62	-620,53	-2.068,43	10.666,38	82.379,93
2026	20.891,13	-4.363,33	-2.499,79	-626,73	-2.089,11	11.312,16	93.692,10
2027	21.100,04	-4.363,33	-2.014,96	-633,00	-2.110,00	11.978,75	105.670,84
2028	21.311,04	-4.363,33	-1.510,37	-639,33	-2.131,10	12.666,91	118.337,75
Summe	382.775,23	-87.266,60	-124.946,08	-11.483,26	-40.741,54	118.337,75	

(2) Zur Frage zwei des Vorhaltes, warum die ursprüngliche Mietvereinbarung in zeitlicher Hinsicht nicht eingehalten worden sei, sei zu sagen:

Überwiegend deswegen**, weil die Mieterin selbst Investitionen getätigt habe, wie im Zusatz zum Mietvertrag angeführt, wodurch es zu Verzögerungen der Fertigstellung gekommen sei**. Dass im Mietvertrag in Punkt 10 angeführt sei, dass der Mietgegenstand in ordnungsgemäßem und brauchbarem Zustand vorgefunden worden sei, hänge mit dem Formularwesen insgesamt zusammen, habe sich aber damals darauf bezogen, dass von einem brauchbaren und ordnungsgemäßen Zustand auszugehen sei.

Die Frage, warum die Miete von 2.000,00 € auf 1.500,00 € herabgesetzt worden sei, könne damit beantwortet werden, dass im Mietvertrag ausdrücklich „voraussichtlich 2.000,00 € exklusive Betriebskosten" angeführt sei. **Im Zeitpunkt der Abfassung habe man die Wünsche der späteren Mieterin nicht quantifizieren können, aus welchem Grunde diese Formulierung gewählt worden sei. In weiterer Folge sei es ja auch so gekommen, dass die Mieterin ihre Wünsche „ausgedehnt" habe, was den Vermietern nicht gefallen und in weiterer Folge dazu geführt habe, dass die Mieterin die Sonderwünsche selbst bezahlt habe**.

Zur Frage, ob sich mit der Ergänzung des Mietvertrages etwas am Mietgegenstand geändert habe, könne folgendes geantwortet werden: Bei der Abfassung des Mietvertrages sei die Investitionssumme noch nicht bekannt gewesen, aus welchem Grund die Miete mit 2.000,00 € geschätzt worden sei. **Mit der Fläche, die mit 150 m² angegeben worden sei, habe man die eigentliche Wohnfläche angegeben. Man übermittle in der Beilage eine**

© Unabhängiger Finanzsenat

genaue Auflistung sämtlicher Flächen, wobei nochmals darauf hingewiesen werde, dass an der ursprünglichen Fläche nichts verändert worden sei.

(3) Zur Frage drei des Vorhalts: Wie bereits ausgeführt, habe man mit der FPS Kontakt betreffend Verwertung des Grundstückes bzw des zu errichtenden Gebäudes gehabt. **Es sei aber nicht zu einem Anbot an andere Personen gekommen, zumal während des Vergabestadiums MK als Mieterin aufgetreten sei, da diese im Haus in Gmunden nicht mehr leben wollte, weil deren Ehegatte am 30. Januar 2006 in diesem Haus verstorben sei**.

(4) Zur Frage vier des Vorhalts: Die Investitionen des Jahres 2007 hätten den Grundstückskauf betroffen. Im Zuge des Grundstückskaufes seien dann Vorsteuern angefallen, die nachträglich durch Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung 2007 geltend gemacht worden seien. Der Beginn der Bautätigkeit sei in das Jahr 2008 gefallen, daher auch die Betriebseröffnung 2008. Die GesbR sei mit dem gemeinsamen Erwerb des Grundstückes begründet worden, mit Unterfertigung des Kaufvertrages am 5. März 2007 durch die Herren KA und KC. Zur Beseitigung von Zweifeln übermittle man in der Beilage eine Kopie des Kaufvertrages.

(5) Zur Frage fünf des Vorhalts: In der Berufung vom 22. Januar 2009 sei auf Seite vier expressis verbis der Darstellung widersprochen worden, dass dem Prüfungsorgan eine Prognoserechnung vorgelegt worden sei. Diese finde man anbei. Dem Prüfungsorgan sei vielmehr aufgezeigt worden, dass mit einer Miete von 2.000,00 € in jedem Fall ein Überschuss entstehe.

Das Darlehen sei mit 309.589,00 € endfällig in Schweizer Franken mit einer Darlehenslaufzeit bis 31. Dezember 2022 vereinbart worden. Diese Vereinbarung sei heuer in Anbetracht der Entwicklung des Wechselkurses zum Schweizer Franken auf Ratenzahlung mit Monatsraten von 1.200,00 € (ab 1. Juli 2010) umgestellt worden.

Daneben habe ein Baukonto bestanden (und bestehe noch), ein laufendes Konto ohne Tilgungsvereinbarung. Auf dieses Konto sei am 7. April 2009 eine Einlage in Form des Tilgungserlöses aus Wertpapierverkäufen geleistet worden und zwar, wie aus der Beilage ersichtlich mit 100.080,00 €, sodass zum 31. Dezember 2009 ein Schuldsaldo mit 11.283,00 € verblieben sei.

Der verbleibende Betrag von rund 70.000,00 € werde im Laufe des Jahres zur Einzahlung gebracht und zwar aus laufenden Einnahmen der Herren KA und KC bzw aus der Umschichtung anderer Vermögenswerte. Miteingerechnet habe man bei der Finanzierung

© Unabhängiger Finanzsenat

auch die Rückzahlung der Vorsteuer von rund 57.000,00 €, sodass schlussendlich ein restlich zu fassender Betrag von rund 200.000,00 € verbleibe.

Der Plan zur Rückführung sei vor dem 22. Januar 2009 gefasst worden, jedenfalls vor Beginn der Vermietung.

d. Mit Schreiben vom 3. Februar 2011 teilte der UFS der steuerlichen Vertretung folgendes mit:

Es sei beabsichtigt, die Berufung spätestens im Februar 2011 zu erledigen. Zur rascheren Erledigung werde die Bw. ersucht, eine Kopie des Darlehensvertrages (über 305.589,00 €) zu übermitteln. Zugleich übersende man die bei der durchgeführten Besprechung erwähnten Internetunterlagen, betreffend Mieten von vergleichbaren Objekten im oberösterreichischen Raum.

Berücksichtigt würden alle schriftlichen Eingänge oder Mailsendungen bis zum 17. Februar 2011, ab diesem Zeitpunkt könne die Berufungsentscheidung jederzeit erlassen werden.

e. Der Vorhalt vom 3. Februar 2011 wurde mit Schreiben des UFS vom 7. Februar 2011 wie folgt ergänzt:

(1) Nach den bisher aufliegenden Unterlagen könne der UFS nicht davon ausgehen, dass die Rückzahlung der 170.000,00 € von vorneherein geplant gewesen sei. Dieser Darstellung würden sowohl die Kreditverträge widersprechen, denen eine vorzeitige Rückzahlung nicht zu entnehmen sei, als auch der mit dem Steuerbüro gepflogene Schriftverkehr (Schreiben des Steuerbüros vom 2. Juli 2008) und die Berufung. Erst im April 2009 (bestenfalls Februar 2009, wenn die erstmalige Erwähnung der Rückzahlung herangezogen werde) würde sich eine Änderung der Bewirtschaftung ergeben, die zu einer Neubewertung im Rahmen der Liebhabereiprüfung führe. Für den Zeitraum bis zur Änderung sei weder von einer vorzeitigen Rückzahlung auszugehen, noch von einer Übernahme von Sonderkosten durch die Mieterin.

(2) Die Prognoserechnung sei daher wie folgt durchzuführen:

- Miete wie vom Steuerbüro angesetzt; Jahre bis 2031 (23. Jahr), ergänzt mit 1% Steigerung,

- Instandhaltung wie vom Steuerbüro angesetzt, bis 2031 ergänzt,

- AfA mit 5.250,00 €, wie in der Berufung selbst angesetzt, keine Herabsetzung aufgrund einer Kostenübernahme durch die Mieterin,

- Zinsen zu berechnen von 450.000,00 € mit 4% (ohne Rückzahlung 170.000,00 €). Diesbezüglich werde darauf verwiesen, dass auch hier der in der Berufung angeführte

© Unabhängiger Finanzsenat

Zinssatz verwendet worden sei, obwohl den Verträgen ein Zinssatz von teilweise 4,5% entnommen werde. Die einzelnen Jahre habe man wie folgt berechnet:

2008: Mit 200.000,00 € x 4% (= 8.000,00) und 250.000,00 € x 4% (für sechs Monate = 5.000,00 €), daher gesamt 13.000,00 € (Zinsen).

2009: Mit 450.000,00 € x 4% = 18.000,00 € (Zinsen).

2010: Mit 450.000,00 € - 7.200,00 € (Hälfte von 14.400,00 € Rückzahlung) = 17.712,00 € (Zinsen).

2011 und die Folgejahre: Jeweils 14.400,00 € Abzug. Für 2011 zB Stand 442.800,00 € - 14.400,00 € = 428.400,00 € x 4% = 17.136,00 € (Zinsen). Für 2012: Mit 428.400,00 € - 14.400,00 € = 414.000,00 € x 4% = 16.560,00 € (Zinsen) usw.

Nach dieser Berechnung ergebe sich nach 23 Jahren ein Fehlbetrag von -45.996,22 €.

Miete	428.315,16
AfA	-126.000,00
Zinsen	-287.608,00
Instandhaltung	-13.439,84
Sonstiges	-47.263,54
Ergebnis	-45.996,22

Zu dieser Prognoserechnung könne die Bw. bis 17. Februar 2011 Stellung nehmen.

f. Am 14. Februar 2011 wurde eine Erörterung mit der steuerlichen Vertretung durchgeführt. Dabei wurde vom steuerlichen Vertreter angegeben, die Einkünfte für das Veranlagungsjahr 2009 würden – 2.524,37 € und für 2010 gesamt 8.472,51 € betragen. Eine fremdübliche Miete könne mit 1.500,00 €/m² angesetzt werden. Die ursprünglich geplante Abschreibung hätte 5.250,00 € (1,5% von 350.000,00 €) betragen. Das Kreditkonto 1 habe ursprünglich 250.000,00 € ausgewiesen, das Kreditkonto 2 gesamt 200.000,00 €. Das Baukonto sei am 7. April 2009 auf Null gestellt worden. Sowohl die ursprünglich geplante Miete von 2.000,00 € bei einem Kredit von 450.000,00 € sei fremdüblich gewesen, als auch die Miete von 1.500,00 €.

Anlässlich der Erörterung wurden auch verschiedene aus dem Internet ausgedruckte Immobilienwerte besprochen, aus denen sich ergibt, dass ein Preis von 2.000,00 € für Flächen von 204 m² in Oberösterreich selbst in Toplagen praktisch nicht erreicht werden kann.

© Unabhängiger Finanzsenat

Folgende Unterlagen wurden vom Steuerbüro vorgelegt:

(1) Anfrage an eine Liegenschaftsverwaltungsfirma bezüglich des möglichen Mietzinses für ein Reihenhaus in Lo (7. Februar 2011): … „ist nach der derzeitigen Marktlage ein Quadratmeterpreis je nach Ausstattung zwischen netto 8,00 € und 10,00 € zu erzielen. Bei einer besonders gehobenen Ausstattung sind bis zu 12,00 € Nettomiete pro Quadratmeter möglich. Reihenhäuser zum Mieten, speziell im Raum Lo, sind derzeit sehr gefragt.

(2) Überschussrechnung für 2009 und 2010, ergibt Einkünfte von -2.524,37 € für 2009 und von 8.472,51 € für 2010.

(3) Diverse Internetseiten mit Hausmieten

- Hofhaus 140 m² für 1.340,00 € (9,57)

- Doppelhaushälfte 100 m² für 1.050,00 € (10,50)

- EFH 210 m² für 1.701,00 € (8,10)

- EFH 136 m² für 1.618,00 € (11,90)

- Wohnhaus 220 m² für 1.562,00 € (7,10)

- Haus in Lo 133 m² für 1.400,00 € (10,53)

- Wohnhaus 121 m² für 1.550,00 € (12,81)

- Wohnhaus 150 m² für 1.177,00 € (7,85).

g. Mit Schreiben vom 14. Februar 2011 wurde der Vorhalt vom 3. Februar 2011 wie folgt beantwortet:

(1) In der Anlage I erhalte der UFS eine Prognoserechnung, welche den tatsächlichen Verhältnissen entspreche, wie das Projekt realisiert worden sei. Dabei sei man von den tatsächlich aktivierten Anschaffungskosten iHv 398.347,70 € ausgegangen und einer tatsächlichen monatlichen Miete von 1.500,00 €.

Weiters bestehe ein tatsächlicher Kredit von 310.000,00 € gerundet, einen weiteren Kredit gebe es nicht. Selbstverständlich werde die Umsatzsteuer, sollte sie gutgeschrieben werden, zur Tilgung des bestehenden Kredites herangezogen. Die Berechnung erfolge aufgrund des tatsächlichen Kreditstandes iHv 310.000,00 € ohne weitere Tilgungen, welche die Rentabilität ohnehin nur erhöhen würden.

Die ersten drei Jahre der Prognoserechnung stellten bereits IST-Werte dar, man sehe das daraus, dass aufgrund der derzeit niedrigen Zinsverhältnisse bereits ab 2011 (spätestens

© Unabhängiger Finanzsenat

jedoch 2012) ein Gesamtüberschuss eintreten werde. In der Prognose sei für die Folgejahre weiterhin mit 4% Zinsen gerechnet worden. Die Instandhaltungsaufwendungen seien pauschal mit 0,5% (Wohnhaus Neubau), sonstige Kosten mit pauschal 5% und weiters sei mit einem Mietausfall von 3% gerechnet worden. Aus dieser Prognoserechnung ergebe sich, dass spätestens ab dem 13. Jahr ein Gesamtüberschuss erzielt werde (tatsächlich ab dem vierten Jahr – niedrige Zinsen).

Das Projekt sei daher gesamt gesehen als marktkonform anzusehen, mit einer Bruttorendite iHv 4,52%, bezogen auf die Anschaffungskosten und die realisierte Miete. Auch die Miethöhe sei bezogen auf die Höhe der Anschaffungskosten durchaus fremdüblich. Der tatsächlich ausgenützte Kredit entspreche mit einer Höhe von ca. 78% und einer Eigenkapitalquote von 22% ebenfalls einem marktkonformen Rahmen.

(2) In der Anlage 2 übermittle man eine Planungsrechnung, wie das Projekt aufgrund der Ausgangssituation 2008 ursprünglich geplant gewesen sei. Geplante (voraussichtliche) Miete 2.000,00 € laut Sachverhalt sowie geplanter Kredit iHv 450.000,00 € laut Sachverhalt, weiters eine geplante und letztlich auch realisierte Bausumme iHv 578.000,00 € (diese setze sich zusammen aus den tatsächlichen Anschaffungskosten iHv 398.347,70 € plus den tatsächlich geleisteten Mieterinvestitionen iHv 179.491,83) €.

Bei einer angemessenen Miete von 1.500,00 € für ein Bauinvestment iHv 398.347,70 €, wäre auch eine Miete von 2.000,00 € für ein Bauinvestment iHv 577.839,53 € als durchaus angemessen anzusehen gewesen.

Man könne den Sachbeweis auch durch einen Renditevergleich erbringen: Stelle man die aktuelle Rendite iHv 4,52% (Miete 18.000,00 €/AK 398.347,70 €) in Relation zu einem Mietertrag iHv 24.000,00 € und Anschaffungskosten iHv 577.839,53 €, ergebe sich eine in etwa vergleichbare Rendite iHv 4,15%. Es entspreche durchaus dem freien Markt, dass für höhere Ausstattungen auch ein höherer Mietpreis angemessen sei. Es gebe VwGH-Judikatur, wonach die realisierte Bruttorendite als Kriterium der Ertragsfähigkeit einer Vermietung herangezogen werden könne (VwGH 28.3.2000, 98/14/0217). Der geplante Kredit iHv 450.000,00 € habe ebenfalls einem Fremdkapitalsatz von etwa 78% und einer Eigenkapitalquote von etwa 22% entsprochen, gleich dem realisierten Projekt.

Bei der Planungsrechnung laut Anlage zwei ergebe sich ebenfalls bereits ab dem 17. Jahr ein Gesamtüberschuss unter der Annahme der vierprozentigen Verzinsung. Berücksichtige man bei dieser Planungsrechnung die tatsächliche Zinssituation der ersten drei Jahre, so ergebe sich bereits ab dem 13. Jahr ein Gesamtüberschuss, ausgehend vom heutigen Tage (von den tatsächlichen Zinsen 2008 bis 2010 in Relation zu den gerechneten 4% Zinsen). Würde man

© Unabhängiger Finanzsenat

auch weiterhin einen niedrigeren aktuellen Zinssatz unterstellen, so würde sich laut der ursprünglichen Planungsrechnung 2008 bereits ab dem sechsten oder siebten Jahr ein Gesamtüberschuss ergeben. Man sehe also, dass das Projekt mit der Vermietung der gesamten Ausstattung und einer Miete von 2.000,00 € sowohl fremdüblich, als auch wirtschaftlich sinnvoll und keineswegs eine Liebhaberei gewesen sei. Die jetzt tatsächlich realisierte Konstellation ergebe ebenfalls einen Gesamtüberschuss bereits ab dem vierten oder fünften Jahr (laut derzeitiger Zinssituation) und habe ebenfalls nie eine Liebhaberei im Sinne der Verordnung dargestellt.

(3) Die Änderung der Bewirtschaftung habe insofern auch keine Auswirkung auf die Beurteilung als Liebhaberei, da sowohl der ursprüngliche Plan (Planungsrechnung, Anlage zwei), als auch die tatsächlich realisierte Variante laut Prognoserechnung (Anlage eins) positiv gewesen wären (AÖF 1998/47 Punkt 17.1 Beispiel 1). Abschließend werde auf Pkt 17.1. der LRL verwiesen, wonach es zu keiner Teilung in zwei verschiedene Beobachtungsperioden komme, sofern eine Änderung der Bewirtschaftung innerhalb der ersten zwei Veranlagungsjahre stattfinde, weil diese Änderung auf den Beginn der Tätigkeit zurückwirke.

h. Am 17. März 2011 wurde mit der Betriebsprüfung eine Erörterung durchgeführt. Im Anschluss daran wurde die BP ersucht, im Rahmen einer Nachschau folgende Umstände bezüglich der Vermietung nochmals abzuklären:

- **Weshalb ist eine Miete von 2000,00 € (netto) nicht fremdüblich?**

(Vergleichspreise vergleichbarer Objekte und Darstellung der höchstmöglichen Miete in vergleichbaren Lagen; Eingehen auf die Argumentation im Schriftsatz vom 13. Oktober 2008 – s Beilage)

- **Erforschung der Gründe für die Herabsetzung der Miete am 1. Mai 2009 von 2000,00 € auf 1.500,00 €.**

Laut Darstellung des Steuerbüros (Schreiben vom 30. September 2010) erfolgte die Herabsetzung deshalb, weil die Mieterin Zusatzwünsche äußerte, die sie auch selbst bezahlt hat. Dann wäre aber eine Herabsetzung gerade nicht gerechtfertigt, weil die ursprünglich kalkulierten Kosten dann ja aufrecht sind. Zu untersuchen wäre daher, welche Neuerungen die Mieterin (wann) wollte (m²) und ob sie diese Sonderausstattung auch zur Gänze selbst bezahlt hat. Dann müsste ein Vergleich zwischen den ursprünglich veranschlagten Kosten (ohne die Sonderwünsche) und den tatsächlich auf die GesbR entfallenden Kosten angestellt werden (siehe dazu auch die Aussage im Schreiben vom 30. September 2010, wonach an der ursprünglichen Fläche von 150 m² nichts verändert wurde). Sind diese gleich hoch, bleibt die Herabsetzung unerklärlich.

© Unabhängiger Finanzsenat

- **Mit welchen Mitteln wurde die Miete von der Mieterin bezahlt (Konto, regelmäßige Zahlungen)? Aus welchen Mitteln hat die Mieterin die Sonderwünsche finanziert?**

- **Wann war das Haus bzw wann waren einzelne Teile bezugsfertig? Wann ist die Mieterin tatsächlich in die Wohnung eingezogen** (Nutzungsbeginn; laut Abfrage wurde der neue Hauptwohnsitz am 5. März 2009 der Gemeinde gemeldet, die Vermietung soll aber erst im Mai 2009 begonnen haben)? Warum wurde die vereinbarte Miete von 2000,00 € nicht bezahlt (ab 9/2008 laut Mietvertrag vom 1.4.2008; s dazu auch Punkt 10 des Mietvertrages: Die Mieterin hat den Mietgegenstand besichtigt und diesen in einem ordnungsgemäßen und brauchbaren Zustand vorgefunden – Darstellung im Schreiben vom 30. September 2010, Seite 2), gibt es Unterlagen über Bauverzögerungen? Wurde die Bauverzögerung von der Mieterin – wegen ihrer Sonderwünsche – verursacht (wäre grundsätzlich kein Grund die Miete nicht zu verlangen; die Antwort im Schreiben vom 30.9.2010 deutet daraufhin: Warum wurde ... die ursprüngliche Mietvereinbarung nicht eingehalten? Überwiegend deswegen, da die Mieterin selbst Investitionen tätigte, wodurch es zur Verzögerung der Fertigstellung kam)? Gibt es dazu Unterlagen auf der Gemeinde (Baubeginn, geplante Bauzeit, Fertigstellung usw)? **Die Mieterin hat 2008 Investitionen iHv 84.180,29 € getätigt und 2009 iHv 95.311,54 €.** Für 2009 sind an größeren Investitionen (siehe Beilagen Investitionen Mieter) nur mehr

- eine Rechnung der Firma K (26.460,00 € vom 31.1.2009),

- ein Niro-Pool (9.584,40 €),

- Fliesenlegerarbeiten (11.757,65 € vom 27.1.2009) und

- Kosten für Raumausstattung (17.460,00 € vom 26.1.2009) ersichtlich,

also teilweise wohl schon 2008 erbrachte Leistungen. Warum haben diese Leistungen den Einzug in das Haus verhindert? Warum gibt es drei Niro-Pool-Rechnungen (zwei bei den Vermietern, eine bei der Mieterin)?

i. Mit Schreiben vom 20. April 2011 wurde von der Betriebsprüfung wie folgt Stellung genommen:

(1) Zur Fremdunüblichkeit:

Der Mietvertrag mit Frau MK sei am 1. April 2008 abgeschlossen worden. Der Hauptmietzins sei mit monatlich voraussichtlich 2.000,00 € zuzüglich 10% Umsatzsteuer festgelegt worden. Eine Regelung betreffend die Betriebskosten – wie in fremdüblichen Mietvorgängen gängige

© Unabhängiger Finanzsenat

Praxis – sei nicht getroffen worden. Auch in der jetzt bezahlten herabgesetzten Miete von 1.500,00 € (ohne USt) seien keine Betriebskosten enthalten. Bis dato habe man auch keine Betriebskostenabrechnung durchgeführt.

Lediglich in einem Mail vom 13. Oktober 2008 schreibe Herr KC, dass die Miete per m² 8,00 € und die Betriebskosten 1,80 €/m² betragen würden. Die Berechnung sei so zu verstehen: Die Miete betrage 2.000,00 €. Bei einer Nutzfläche von 204 m² (mit Wellnessbereich) ergebe sich pro m² eine Miete von 9,80 €. Dieser Betrag setze sich, wie oben angeführt, aus Miete 8,00 € und Betriebskosten 1,80 € zusammen. Diese Variante sei aber nicht umgesetzt worden.

Dass im Zuge der Umsatzsteuerprüfung nicht auf die weiteren Ausführungen im Mail vom 13. Oktober 2008 eingegangen worden sei, habe folgende Gründe:

In diesem Mail seien nur Objekte angeführt, die für den Kauf bestimmt seien. So werde eine Wohnung mit 3.000,00 € per m² angeführt und eine Villa mit 160 m² und einem Kaufpreis von 695.000,00 €. Im gegenständlichen Fall sei der Sachverhalt so gelagert, dass von der Vermietung eines Einfamilienhauses (Doppelhaushälfte) auszugehen sei und nicht von einem Verkauf. Der Verkauf des Objektes sei nie Gegenstand des Verfahrens gewesen. Im Zuge der Umsatzsteuerprüfung sei lediglich die Fremdüblichkeit der Miete geprüft worden, nicht aber die Fremdüblichkeit eines möglichen Verkaufspreises. Dass am freien Markt derartige Objekte gehandelt würden, sei unbestritten. Solche Objekte würden in der Regel gekauft, aber nicht vermietet. Der Markt für die Vermietung von Reihenhäusern, Einfamilienhäusern und Villen sei sehr klein und werde immer kleiner, je teurer – luxuriöser – das Objekt werde. Monatliche Mieten im Bereich von 2.000,00 € seien daher kaum mehr zu erzielen. Der Markt sei in diesem Segment deshalb so gering, weil potentielle Kunden derartige Objekte nicht mieten sondern kaufen würden. Diese Tatsache habe sich in Internetrecherchen gezeigt und sei auch von einem (finanz)internen Gutachter bestätigt worden. Man habe die seinerzeitige Recherche mit aktuellen Daten dokumentiert und dies stelle sich wie folgt dar:

Quelle	Häuser kaufen	Häuser mieten	Verhältnis Miete zu Kauf	Lage des Grundstücks
willhaben.at	14.102	692	4,68%	ganz Österreich
pfs.at	11	2	15,38%	ganz Österreich
immodas.oe24.at	1.000	295		ganz Österreich
immodas.oe24.at	721	19	2,57%	OÖ
immobilien.net	430	26	5,70%	Salzburg

© Unabhängiger Finanzsenat

immobilien.net	421	15	3,44%	OÖ
immobilien.net	86	3	3,37%	Traunviertel
immobilien.net	165	8	4,62%	Hausruckviertel
immobilien.net	20	2	9,09%	Urfahr Umgebung
immobilien.net	143	1	0,69%	Linz-Land
immobilien.net	26	2	7,14%	Linz Stadt

Nur durchschnittlich 5% der am Markt angebotenen Häuser könnten gemietet werden.

In der Beilage seien die Vermietungsobjekte aufgelistet (27 Objekte). Bei den höherpreisigen Objekten sei entweder die Wohnfläche oder die Grundfläche oder beides wesentlich größer. Keines der aufgelisteten Objekte könne mit dem gegenständlichen Objekt verglichen werden. Dazu sei das Haus zu sehr auf die Wohnbedürfnisse der Mieterin MK zugeschnitten. Häuser mit integriertem Hallenbad und Ruheraum (Wellnessbereich) seien am freien Markt derzeit keine zu finden.

Darüberhinaus würden beim genannten Haus sehr hohe Betriebskosten anfallen:

Miete 1.500,00	Versicherung 775,00	Miete 2.000,00
USt 150,00	GD 440,00	USt 200,00
Bruttomiete 1.650,00	Wasser 106,00	**Bruttomiete 2.200,00**
BK 500,00	Erdgas 1.417,00	BK 500,00
Miete warm 2.150,00	Strom 3.224,00	Miete warm 2.700,00
	BK 5.962,00	
	BK mtl 500,00	

Um das Haus bewohnen zu können, müssten monatlich 2.150,00 € aufgewendet werden. Das ergebe 25.800,00 € jährlich. Basierend auf dem Mietvertrag vom 1. Mai 2008 (voraussichtliche Miete 2.000,00 €) wären das sogar 2.700,00 € im Monat und 32.400,00 € im Jahr. Der Höchstbetrag, der für „Wohnen" insgesamt ausgegeben werde, liege bei ungefähr 1.500,00 € brutto. Eine höhere Miete sei nachhaltig kaum mehr erzielbar (für einen Mieter nicht mehr leistbar). Im Fall einer höheren Miete sei nämlich die Errichtung eines eigenen Hauses insgesamt gesehen wirtschaftlich vernünftiger.

© Unabhängiger Finanzsenat

Das steuerliche Nettoeinkommen der MK betrage im Jahr 2009 gesamt 24.700,00 €. Die Mieterin habe also weniger Einkommen zur Verfügung, als sie für das Haus aufwenden müsse. In der Ergänzung zum Mietvertrag vom 1. Mai 2009 sei noch dazu festgelegt worden, dass die Mieterin zusätzliche Investitionen auf das Haus von 179.491,83 € zu leisten habe. Stelle man nun einen Fremdvergleich an und stelle sich die Frage, ob es am freien Markt Objekte gebe, bei denen der Mieter neben der relativ hohen Miete (inklusive Betriebskosten) auch eine Mieterinvestition von rund 180.000,00 € leisten müsse, werde die Antwort eher nein sein. Durch diese Vorgehensweise sei das Objekt nur noch fremdüblicher geworden.

(2) Zur Herabsetzung der Miete von 2.000,00 € auf 1.500,00 €:

Das Wort „voraussichtlich" im Mietvertrag vom 1. April 2008 sei deshalb verwendet worden (laut Bw.), weil zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages der endgültige Kaufpreis und die zu finanzierenden Kosten noch nicht festgestanden seien.

Der Mietvertrag sei deshalb zu einem frühen Zeitpunkt abgeschlossen worden, um die steuerlichen Vorschriften für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuern zu erfüllen.

Die Steuerberatung habe auch stets betont, dass immer geplant gewesen sei, die Miete den Baukosten anzupassen. Da im Zuge der Umsatzsteuerprüfung seitens der Finanzverwaltung die Höhe der Miete als nicht fremdüblich bezeichnet worden sei, habe man sie auf 1.500,00 € herabgesetzt und eine Mieterinvestition iHv 180.000,00 € vereinbart (Vereinbarung vom 1. Mai 2009).

In Euro

	Variante 2.000,00	Variante 1.500,00
Bauinvestition	577.839,53	577.839,53
Mieterinvestition	0,00	-179.491,83
zu finanzieren	**577.839,53**	**398.347,70**
Miete jährlich	24.000,00	18.000,00
Rendite	4,15%	4,52%

In der Vereinbarung vom 1. Mai 2009 sei lediglich die Miete von 2.000,00 € auf 1.500,00 € herabgesetzt worden. An der vermieteten Fläche habe sich nichts geändert. Diese betrage 150 m². Tatsächlich würden aber 204 m² vermietet. Abweichend zum Einreichplan vom 11. April 2007 sei der Keller um einen Wellnessbereich erweitert worden (s Ausführungsplan vom 7. September 2007).

© Unabhängiger Finanzsenat

	Variante 2.000,00	Variante 1.500,00
Miete brutto	2.200,00	1.650,00
Vermietete Fläche laut Mietvertrag	150 m²	204 m²
Miete/m²	14,67 €	8,09 €

Trotz Erweiterung der vermieteten Fläche sei die Miete pro m² geringer geworden. Die im Mietvertrag angeführte Fläche von 150 m² sei zwar nicht eindeutig nachvollziehbar, ergebe sich aber laut Steuerberater dadurch, dass der Keller zum damaligen Zeitpunkt mit einem geringeren Flächennutzungsfaktor bewertet worden sei (Mail vom 7. April 2011). In diesem Mail schreibe die Steuerberatung, dass die im Mietvertrag angeführten m² nicht richtig seien.

Nach Rücksprache mit einem Gutachter der Finanzverwaltung liege die Rendite bei Einfamilienhäusern bei ca. 2% und die für durchschnittliche Einfamilienhäuser erzielbare Miete bei maximal 1.500,00 €. Bezüglich des Kapitalisierungszinssatzes komme der Gutachter zu einem LGZ zwischen 1,5% und 3,5% (angemessener Durchschnitt 3%).

Rechenbeispiel:

Bauinvestition	577.839,53	577.839,53	577.839,53	577.839,53
Mieterinvestition	-179.491,83	-179.491,83	-179.491,83	-179.491,83
zu finanzieren	**398.347,70**	**398.347,70**	**398.347,70**	**398.347,70**
Rendite	2%	2,50%	3%	3,50%
Miete jährlich	7.966,95	9.958,69	11.950,43	13.942,17
Miete monatlich	663,91	829,89	995,87	1.161,85
Miete pro m² (204 m²)	3,25	4,07	4,88	5,70

Es zeige sich, dass EFH nicht wirklich als Anlageobjekte geeignet seien. Sie seien idR nicht zinsabwerfende Kapitalanlagen, sondern Wohnstätten mit Lebensqualität. Der erzielbare Mietpreis pro m² - bei einer Rendite von 3% - sei ca. 1.000,00 € pro Monat und damit gehe sich die Prognoserechnung nicht aus.

(3) Zahlung der Miete und der Sonderwünsche:

- Die laufenden Mietezahlungen würden vom „Baukonto" getätigt.

© Unabhängiger Finanzsenat

- Die Zusatzinvestitionen seien von MK über ein Girokonto finanziert worden. Das Konto laute auf MK, KC und MK seien zeichnungsberechtigt. Die Zahlungen seien durchwegs von KC gezeichnet worden. Auszüge dieses Kontos habe man händisch mit „Baukonto MK" bezeichnet. Am 21. November 2008 sei von diesem Konto eine Überweisung von 37.000,00 € getätigt worden. Auch diese Rechnung laute auf KC und KA. Die Rechnung sei aber nicht in der Liste der Zusatzinvestitionen von MK enthalten, sondern sei unter „Investition Gebäude" verbucht und scheine im Anlagevermögen der Vermietungsgemeinschaft auf. Im April 2009 seien von KC und KA 99.950,00 € auf dieses Baukonto einbezahlt worden (2. April 2009: 50.000,00 €; 3. April 2009: 15.000,00 €; 8. April 2009: 34.950,00 €). Bereits im Mail vom 27. März 2009 habe KC gegenüber dem Vertreter der Bank angekündigt, dass das Baukonto von MK um 100.000,00 € getilgt werden würde. Welche Bewegungen nach dem Mai 2009 auf diesem Konto abgewickelt worden seien, könne mangels vorgelegter Kontoauszüge nicht gesagt werden. Auch der derzeit offene Saldo sei nicht bekannt.

(4) Fertigstellung des Hauses und Einzug der Mieterin:

Erhebungen bei der Stadtgemeinde hätten ergeben, dass der Einreichplan vom 11. April 2007 gegenüber dem Ausführungsplan vom 7. September 2007 wesentlich abweiche. Die Baubewilligung vom 2. Oktober 2007 basiere jedenfalls auf dem Einreichplan. Der Ausführungsplan unterscheide sich vom Einreichplan durch den Kellerausbau, in dem ein Wellnessbereich (Pool mit Ruheraum) errichtet worden sei. Der Kellerausbau sei durch die Baubehörde nicht genehmigt, grundsätzlich aber bewilligungspflichtig. Zum Zeitpunkt der Erteilung der Baubewilligung sei der Bauherr und Grundeigentümer noch die Bank gewesen. KA und KC hätten als zukünftige Grundeigentümer auf dem Einreichplan mitunterschrieben.

MK habe sich am 5. März 2009 an der besagten Adresse polizeilich angemeldet. Seitens der steuerlichen Vertretung sei mehrfach betont worden, dass MK erst im Mai 2009 eingezogen (Zeitpunkt, zu dem das Haus tatsächlich fertig gewesen) sei. Welche konkreten Bauverzögerungen es gegeben habe, könne nicht gesagt werden (Mail vom 30. März 2011).

(5) Investitionen durch MK:

Es gebe eine Auflistung der von MK bezahlten Investitionen. Da beinahe alle Rechnungen auf KC und KA lauteten, könne angenommen werden, dass auch die Rechnungsempfänger als Auftraggeber aufgetreten seien. Nur die Rechnungen zweier Firmen lauteten auf MK. Der Innenarchitekt, der an KC Rechnung lege (nicht an KC und KA), schreibe in der Rechnung vom Bauvorhaben „Wohnhaus MK und KC". Es habe den Anschein, dass MK bereits bei der Planung in das Bauvorhaben eingebunden gewesen sei. Dies gehe aus Mails und Gerichtsakten hervor.

© Unabhängiger Finanzsenat

(6) Aus Unterlagen des Bezirksgerichtes gehe hervor, dass MK bereits vor Baubeginn ihre Sonderwünsche geäußert habe. Gegenüber dem Architekten sei MK sogar als Interessentin aufgetreten und für diesen sei klar gewesen, dass MK einziehen werde (zur Klage Architekt gegen KC sei es gekommen, weil KC sich geweigert habe, die Bauplanänderungen vom Einreichplan zum Ausführungsplan zu bezahlen. KC habe ausgesagt, dass von Anfang an er und sein Bruder Interessenten gewesen seien, niemals die Mutter). Die Sonderwünsche seien aber von KC und MK dem Architekten gegenüber vorgetragen worden.

j. Mit Mail vom 6. März 2012 wurden dem steuerlichen Vertreter die Gerichtsunterlagen zur Klage des DI GE übermittelt und die Möglichkeit geboten, bis zum 13. März 2012 dazu Stellung zu nehmen.

k. Mit Schreiben vom 12. März 2012 nahm die steuerliche Vertretung zu den Aussagen der BP vom 20. April 2011 und zu den Gerichtsakten wie folgt Stellung:

(1) Betriebskostenabrechnungen gebe es. Betriebskosten würden von MK jeweils dann bezahlt, wenn solche angefallen seien.

(2) Wenn der Prüfer ausführe, dass am freien Markt Häuser wie das gegenständliche Haus nicht zu finden wären, so könne man das nicht generell sagen, weil es solche ja doch immer wieder gebe. Der Prüfer führe ja selbst aus, dass ca. 5% gemietet werden könnten. Freilich gleiche kein Haus dem anderen, sodass die Daten des Prüfers nichts beweisen würden.

(3) Verfügbares Einkommen von MK:

2009: Gesamte nsA 39.988,73 €, minus 1.748,40 €, minus 8.625,20 €, minus 291,40 € = 29.323,73 € (und nicht 24.700,00 €); darüber hinaus sei MK Kommanditistin und habe in allen Jahren Privatentnahmen getätigt. Entnahmen im Wirtschaftsjahr 2008/2009: 57.361,23 €. In diesem Stil verhalte es sich in allen Jahren. Man übermittle in der Beilage zB das Privatverrechnungskonto 2010/2011. Während des Zeitraumes 1. März bis 31. Dezember seien cash 55.000,00 € entnommen worden. Man könne gerne alle Privatentnahmen durch entsprechende Unterlagen nachweisen, wenn dies gewünscht werde.

(4) Renditeüberlegungen: Wäre es so, wie der Prüfer ausführe, müssten alle Anlegerwohnungen zum Scheitern verurteilt sein. Es würden immer wieder solche Häuser zur Anmietung im Umkreis von leitenden Angestellten international tätiger Unternehmer gesucht, also gebe es hiefür Nachfrage, wenngleich in geringerem Ausmaß als für Standardwohnungen. MK sei am 21. November 1939 geboren und daher im November 2009 genau 70 Jahre alt geworden. Sie könne sich einen monatlichen Mietaufwand von 1.900,00 € leisten.

© Unabhängiger Finanzsenat

Der Anleger dürfe persönlich mit Wertsteigerungen rechnen; aus heutiger Sicht seien die Herren KC und KA bereits eindeutig auf der Gewinnerstraße, weil die Immobilienpreise beträchtlich gestiegen seien. Gleichzeitig habe man seit Beginn der Vermietung Überschüsse erwirtscharftet und es bedürfe keiner Liebhabereibeurteilung.

(5) Aus den Gerichtsunterlagen ergebe sich, dass zufolge diverser Aussagen von Zeugen MK während des Baugeschehens immer wieder aufgeschienen sei, das sei so. Wie solle das anders sein? Wenn Mütter und Söhne zwar nicht beisammen wohnten, aber wie üblicherweise in einer Unternehmerfamilie die Familien die alleinstehende Mutter häufig einladen würden, werde immer über geschäftliche Dinge gesprochen, eben auch über „außerbetriebliche", also solche von denen man sich einen Erfolg verspreche, wie eben Vermietungsüberlegungen. Wenn man sich das anders vorstelle, dann stimme dies nicht mit den Erfahrungen des täglichen Lebens/Alltags überein.

Der steuerliche Vertreter sei beinahe auf allen Fortbildungsveranstaltungen zum Thema Vermietung. Er sei auch auf der Immobilienkonferenz der Akademie der Wirtschaftstreuhänder gewesen und sei naturgemäß beim Thema Vermietung und nahe Angehörige besonders hellhörig.

Man übermittle eine Power-Point-Präsentation des Vortrages eines UFS-Mitgliedes. Man sei überzeugt, dass die Rspr nicht unbekannt sei. Man finde in den Zitaten der Präsentation keine einzige Stelle, die mit dem vorliegenden Sachverhalt vergleichbar sei. Niemals habe es eine Entscheidung gegeben, die dem vorliegenden Sachverhalt ähnlich sei, nämlich dass Einnahmenüberschüsse vorlägen und auch sonst alle Merkmale einer Einkunftsquelle gegeben seien.

7. Folgende Unterlagen und Aussagen sind in die Beweiswürdigung miteinzubeziehen:

a. Anfragebeantwortung Steuerbüro vom 2. Juli 2008 (Auszug): Das Objekt hat derzeit bekannte Gestehungskosten von 450.000,00 €, davon Grund und Boden rund 100.000,00 €, sodass AfA-Bemessungsgrundlage ein Betrag von 350.000,00 € ist. Die AfA von 1,5% beläuft sich auf 5.250,00 €. Die Miete beträgt ab September 2008 bei den derzeit bekannten Baukosten monatlich 2.000,00 €. Die Finanzierung des gesamten Objektes erfolgt über einen SFR-Kredit von derzeit 3,65%. Das erste Vollvermietungsjahr 2009 wird Mieteinnahmen von 12 x 2.000,00 = 24.000,00 € bringen. Die Finanzierungskosten betragen geschätzte 17.000,00 €, sodass sich der Überschuss mit 1.750,00 € errechnet. Dieser wird auf Dauer gleich bleiben und eher ansteigen, wenn die Finanzierungskosten sinken. Ein Totalgewinn liegt bereits im zweiten Jahr vor, Mit der Mieterin wurde vereinbart, dass die Miete ansteigt, wenn mit den angeführten Gestehungskosten nicht das Auslangen gefunden wird.

© Unabhängiger Finanzsenat

b. Kreditverträge KC und KA:

(1) Zu Kredit 2 Privat Ratenkreditvertrag vom 19. Juni 2008:

Kredithöhe: Einmal ausnützbarer Kredit über 200.000,00 €

Tilgung: Der Kreditnehmer verpflichtet sich, den Kreditbetrag samt Nebengebühren wie folgt zurückzuzahlen: Eine endfällige Rate 450.000,00 € ab 31. Dezember 2022.

Für diese Finanzierung stellen wir bis auf weiteres folgende Konditionen in Rechnung:

Sollzinsen: 4,5% per anno.

ZVB Soll: Fixzinssatz bis 30. Juni 2008.

(2) Zu Kredit 1 Privat Ratenkreditvertrag vom 23. März 2007:

Kredithöhe: Einmal ausnützbarer Kredit über 250.000,00 €

Tilgung: Der Kreditnehmer verpflichtet sich, den Kreditbetrag samt Nebengebühren wie folgt zurückzuzahlen – eine endfällige Rate 250.000,00 € ab 31. Dezember 2022.

Laufzeit: Bis 31. Dezember 2022.

Konditionen: Sollzinsen 4,5%; effektiver Jahreszinssatz 4,7% p.a.

Sicherheiten: Verpfändung aller im Depot erliegenden Wertpapiere, Eigentümer KC und KA; Verpfändung der Feuerversicherung einer Liegenschaft; Hinterlegung einer Pfandurkunde für einen Höchstbetrag von 200.000,00 € (Grundstück von KC und KA).

(3) Zu Kredit 1 und 2 Nachtrag (Auszug):

Kreditvertrag vom 23. März 2007 über 250.0000,00 €.

Kreditvertrag vom 19. Juni 2008 über 200.000,00 €.

Einvernehmlich wird festgehalten, dass die Tilgung des Kredites wie folgt neu vereinbart wird:

Der Kreditnehmer verpflichtet sich, den Kreditbetrag samt Nebengebühren wie folgt zurückzuzahlen: Pauschalraten monatlich 1.200,00 € ab 1. Juli 2010.

Nachfolgende zusätzliche Sicherheiten zu oben angeführtem Kreditvertrag werden vereinbart:

- Pfandrecht für einen Höchstbetrag von 100.000,00 €.

- Verpfändung aller im Depot liegenden Wertpapiere.

c. Kaufvertrag KC/KA mit der Firma VIG vom 5. März 2007/13. März 2007 (Auszug):

© Unabhängiger Finanzsenat

Die Verkäuferin ist Eigentümerin der Liegenschaft.

Die Verkäuferin verkauft und übergibt und die Käufer kaufen und übernehmen dieses Grundstück zu gleichen Teilen von Ersterer um den hiermit vereinbarten Kaufpreis in Höhe von 92.000,00 €, samt allem rechtlichen und physischen Zubehör.

d. Protokoll zur Klage des DI GE vom 27. April 2011 (Klage betreffend Abänderungswünsche beim Haus; Beklagter KC - Auszug):

KA: „Der Beklagte, also mein Bruder und ich wollten gemeinsam ein Haus kaufen, zu Vermietungszwecken. Mein Bruder hat alles gemacht und gemanagt. Wenn ich gefragt werde, wie meine Mutter in das Ganze involviert war: Dazu kann ich nicht wirklich was sagen, weil ich mich nicht darum gekümmert habe. Von der Planung her hatte ich keine Sonderwünsche. **Wir hatten ein bestimmtes Budget und das wurde soweit eingehalten. Um irgendwelche Sonderwünsche habe ich mich nicht gekümmert**. Ich habe mich nicht um die Planung gekümmert und habe auch keine Planänderungen in Auftrag gegeben. Das hat alles mein Bruder gemacht. Unsere Mutter wollte das Haus mieten. Wenn ich gefragt werde, zwischen wem die Bauleistungsvereinbarung abgeschlossen wurde: Zwischen der Firma K, meinem Bruder und mir.

Es wurde ein Doppelhausprojekt von der Bank angeboten und wir wollten gewisse Änderungen wie eine Doppelgarage und diverse Anbauten. **Die Mutter war dann beim Architekt und hat mit ihm besprochen, ob es möglich ist solche Veränderungen durchzuführen. Zu dem Zeitpunkt war das Haus weder gekauft, noch irgendetwas vereinbart**. Erst dann hat man sich über den Preis geeinigt und wir haben das Angebot angenommen, inklusive aller Einreichpläne."

MK: „**Ich bin die Mieterin des Hauses. Ich habe mich beim Kläger erkundigt, ob ein Wintergartenanbau möglich ist und die Errichtung einer Doppelgarage. ... Diese Wünsche hatte ich, wenn ich das Haus mieten wollte. Das Haus wurde mit Wintergarten und Doppelgarage errichtet. So habe ich das Haus gemietet**."

Über Befragen durch den BV: „Wenn ich gefragt werde, ob ich beim Kläger als Interessentin für den Hauskauf aufgetreten bin. Es war für mich nur rein informell, ob man bei diesem Haus einen Wintergarten machen konnte und eine Doppelgarage. Wenn ich gefragt werde, wann dieses Gespräch stattgefunden hat. Es war noch ziemlich am Anfang."

Kläger: „Es ist richtig, dass ich Abänderungswünsche beim Plan eingearbeitet habe hinsichtlich des Pools. Im Einreichplan war dies nicht enthalten, da der Pool zu dem Zeitpunkt noch nicht relevant war. Der Pool ist dann im Nachhinein, also nach der Einreichplanung errichtet

© Unabhängiger Finanzsenat

worden. Er ist illegal errichtet worden. Im Ausführungsplan ist er drinnen, nachdem dies Wunsch war."

Über Befragen durch den KV an den Kläger: „Pläne vom Innenarchitekten bekam ich vom 19. Februar 2007, 16. April 2007, 2. November 2007, 10. November 2007 und 21. Dezember 2007 sowie 7. Januar 2008. **Es waren immer wieder Änderungswünsche bezogen auf den Ausführungsplan**. **Es betrafen diese Änderungswünsche alle Geschosse vom Dachgeschoss bis zum Kellergeschoss. Diese Pläne hatten immer wieder Ausführungsänderungen von uns zur Folge**."

Ing. GS: **Ich hatte auch persönlichen Kontakt mit dem Beklagten und zwar erstmals am 4. Dezember 2006. Es ging dabei um die Sonderwünsche und zwar sollte ein Wintergarten dazu kommen und eine Doppelgarage und es sollte das Kellergeschoß vergrößert werden, für einen Poolausbau. Kurz vor Weihnachten am 21. Dezember 2006 habe ich die Summe der Sonderwünsche errechnet und habe sie dem Beklagten (KC) weitergegeben**. Im nächsten halben Jahr hatten wir monatlich unsere Sitzungen, wo immer wieder Änderungen besprochen wurden und mein Leistungsumfang immer wieder korrigiert wurde. Es ist dann vom Beklagten noch ein zusätzlicher Planer mitgenommen worden, der aber für diese Planungsphase nicht eingeschaltet wurde. Dann ist das Ganze zu DI GE gegangen und er ist derjenige der die Einreichpläne gemacht hat.

Es muss im Zeitraum kurz vor Baubeginn gewesen sein, wo wir uns über die Preisfindung klar wurden."

e. Protokoll zur Klage des DI GE vom 24. November 2010 (Klage betreffend Abänderungswünsche beim Haus; Beklagter KC - Auszug):

GV (Innenarchitekt): „Ich wurde von der Familie beauftragt, die Reihenhaushälfte der Mutter umzugestalten. Ich habe anfangs hauptsächlich mit der Mutter des Beklagten gesprochen und habe die Grundunterlagen und Wünsche von MK bekommen. Ich wurde bereits im Vorfeld damit beauftragt, also noch vor der Vertragsunterzeichnung. Die Planungsunterlagen habe ich erstellt, das waren die Unterlagen, die ich weitergegeben habe an die Baufirma. Wenn ich gefragt werde, ob ich Kontakt mit dem Kläger hatte: Ich glaube persönlich nicht."

Ing. KW (Hochbautechniker): „Ich arbeite im Büro des Klägers. Persönlichen Kontakt mit dem Beklagten hatte ich nicht. Wenn mir vorgehalten wird, wonach der Ausführungsplan dreimal geändert wurde: Beim ersten Mal wurden Sonderwünsche eingearbeitet, beim zweiten Mal noch einmal Sonderwünsche entsprechend einem E-Mail, beim dritten Mal sind Pool-Details nochmals eingearbeitet worden und die Kellergeschoßhöhe hat sich verändert. Ich weiß noch

© Unabhängiger Finanzsenat

sicher, dass bei der ersten Besprechung MK dabei war. Wenn ich gefragt werde, ob bei dem Plan am 7. September 2007 Änderungswünsche bereits miteinbezogen waren: Es wurde beim ersten Ausführungsplan auch schon der geänderte Einreichplan von uns eingearbeitet. Es handelte sich um eine Kellererweiterung, Errichtung eines Wintergartens und einer Doppelgarage, wie ich so auf den schnellen Blick erkenne. Auch ging es um die Änderung der Raumaufteilung im Obergeschoß."

DI GE: 2Aus der Stundenliste ergibt sich, dass die erste Besprechung mit der Mutter des Beklagten (KC) war. Diese war für mich auch die Ansprechpartnerin. Ich habe das erste Mal mit der Mutter gesprochen, weil die wissen wollte, ob ein Swimmingpool möglich ist und dann hat sie das mit dem Innenarchitekten besprochen. Der Beklagte war für sich nie Gesprächspartner, sondern MK ….. Der Auftrag zur Erstellung des Entwurfes kam von MK. Dann ging es so wie üblich, dass die Planung in den Einreich- und Ausführungsplan eingeflossen ist. Für mich war Bauführer MK. Erst während der Planung hat sich ergeben, dass der Beklagte in das Eigentum eingetreten ist. Bei der Besprechung mit der Mutter war das erste, was sie gefragt hat, was Sonderwünsche kosten. Wenn ich gefragt werde, ob es in so einem Fall nicht üblich wäre, die Rechnung an die Mutter zu schicken: Er (gemeint KC) hat ja die Baustelle abgenommen. Wenn ich nach den Änderungswünschen gefragt werde: Grundsätzlich war der Wunsch, einen großen Pool im Keller zu errichten. Auch wurde eine Abänderung der Raumeinteilung in allen Geschoßen gewünscht. Die Mutter des Beklagten ist ursprünglich als Interessentin aufgetreten. Es war für mich klar, dass sie einzieht und zwar die Mutter."

KC (Beklagter): „Interessenten waren von Anfang an mein Bruder und ich, niemals meine Mutter. Ich habe dann GV beauftragt, aufgrund unserer Wünsche ein Sonderkonzept zu erstellen, das gemeinsam mit der Baufirma gemacht wurde, um die Kosten festzustellen, was das Ganze für uns kostet. Erst aufgrund des Sonderwunsches wurde von uns der Vertrag abgeschlossen. Im Vertrag steht ja drinnen, dass die Einreichplanung inkludiert ist im Kaufpreis. Es ist niemals gesagt worden, weder von der Baufirma noch vom Kläger, dass auf uns zusätzliche Kosten zukommen würden. Im Kaufvertrag war von uns der Einreichplan kostenmäßig inkludiert. Die Baufirma hat für diese Sonderwünsche ja 180.000,00 € mehr verlangt. Die Wünsche wurden sowohl von meiner Mutter und mir geäußert und wir haben das dem Architekten vorgetragen."

Der KV legt ein E-Mail des Zeugen Ing: KW an MK vom 13. November 2006 samt drei Plänen und ein Besprechungsprotokoll über die Besprechung vom 6. November 2006 vor, in welche Urkunden Einsicht genommen wird.

f. Bauleistungsvereinbarung vom 22. Dezember 2006 mit der Baufirma (Auszug):

© Unabhängiger Finanzsenat

Abgeschlossen zwischen: KC und KA (Auftraggeber) und der Firma K.

- Der Auftraggeber überträgt dem Auftragnehmer unwiderruflich den Auftrag zur Errichtung des Objektes … Der Baubeginn erfolgt inerhalb von acht Wochen nach Vorliegen der das jeweilige Grundstück betreffenden unterfertigten Bauleistungsvereinbarung … frühestens mit Erteilung der Zustimmung zum vorzeitigen Baubeginn durch das Land OÖ.

- Als Bestandteil des Vertrages gelten in der angeführten Reihenfolge die vorliegende und von beiden Vertragspartnern anerkannte Bauleistungsvereinbarung, die Bau- und Ausstattungsbeschreibung, die Einreichplanung von Architekt DI GE, die OÖ. Bauordnung sowie die letztgültigen Ö-Normen …

- Als Preis für die Errichtung dieses Bauvorhabens … wird ein Betrag von 185.000,00 € inklusive gesetzlicher Mehrwertsteuer vereinbart. Die gegenständlichen Leistungen gelten bis zur vorgesehenen Fertigstellung als unveränderliche Festpreise. Etwaige sonstige Leistungen aufgrund von Sonder- bzw Änderungswünschen sind mit dem planenden Architekten DI GE abzusprechen, mit dem Auftragnehmer gesondert zu vereinbaren und sind nicht Bestandteil dieser Bauleistungsvereinbarung.

- Das im Punkt drei vereinbarte Entgelt ist in nachstehenden Teilbeträgen innerhalb von 20 Tagen ohne Abzug zur Zahlung fällig: 1. Teilrechnung, 40% der Auftragssumme, 2. Teilrechung …, 3. Teilrechnung …, 4. Teilrechnung nach Bezugsfertigstellung bzw bei vereinbarter Übernahme des Gebäudes. Allfällige Sonderwünsche werden gesondert abgerechnet und nach tatsächlichem Ausmaß und Aufwand vergütet.

g. Mietvertrag vom 1. April 2008 (Auszug):

Punkt 1: Vermieter KC und KA.

Punkt 2: Mieterin MK.

Punkt 3: Mietgegenstand: Einfamilienhaus.

Punkt 5: **Bestandteile des Mietgegenstandes und vermietetes Zubehör: Nutzfläche ca. 150 m², zuzüglich Garten.**

Punkt 6: **Das Mietverhältnis beginnt voraussichtlich am 1. September 2008 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Das Mietverhältnis kann von beiden Vertragsparteien unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungszeit jeweils zum Monatsletzten aufgekündigt werden. Die Kündigung hat mittels eingeschriebenen Briefes zu erfolgen.**

© Unabhängiger Finanzsenat

Punkt 7: Der zu entrichtende Mietzins setzt sich wie folgt zusammen: **Hauptmietzins von monatlich voraussichtlich 2.000,00 € exklusive Betriebskosten zuzüglich 10% Umsatzsteuer. Der vereinbarte Mietzins ist voraussichtlich ab 1. September 2008 zu entrichten**.

Punkt 8: Die vertragschließenden Parteien vereinbaren ausdrücklich die Wertsicherung des Mietzinses.

Punkt 10: Die Mieterin hat den Mietgegenstand besichtigt und diesen in einem ordnungsgemäßen und brauchbaren Zustand vorgefunden.

h. Ergänzung zum Mietvertrag (vom 1. April 2008) abgeschlossen zwischen KA und MK:

Die Miete ist ab 1. Mai 2009 mit monatlich 1.500,00 € zuzüglich 10% USt zu entrichten. Die Mieterin hat Zusatzinvestitionen auf das Mietobjekt mit 179.491,83 € getätigt. Für den Fall der Beendigung des Mietverhältnisses vor dem 30. April 2014 erhält die Mieterin eine Ablöse von 60% von 179.491,83 €. Dieser Prozentsatz vermindert sich jährlich um 4%, sodass nach Beendigung des Mietverhältnisses nach dem 30. April 2029 keine Ablöse mehr gebührt.

Datum: 1. Mai 2009

i. Mail des KC vom 13. Oktober 2008 an die BP zur Niederschrift der Außenprüfung (Auszug):

Das Projekt … ist mit Abstimmung der Firma … auf Wirtschaftlichkeit geprüft und aufgrund der Lage positiv bewertet worden.

Berechnete Miete: Bei 204 m² mit Wellnessbereich per m² 8 €; BK 1,80 € ohne Heizung und Strom.

Ich prüfe mit meinen Beratern sehr genau, bevor ein Kauf abgeschlossen wird. Meine Mutter ist seit zwei Jahren verwitwet und besitzt eine 400 m²-Villa am Traunsee, weiters ein Grundstück in Pinsdorf und ist finanziell unabhängig. Ihre Pensionsbezüge liegen bei ca. 4.000,00 €. Wo sehen sie hier die Versorgung?

Weitere Investitionen sind geplant, liegen jedoch bis zur Klärung auf Eis.

j. Diverse Rechnungen und Überweisungen betreffend die Sonderwünsche:

Rechnung vom 3. November 2008 über 12.012,00 €; Rechnungen der Firma CS; Rechnung vom 27. Januar 2009 über 11.997,60 €; Rechnung vom 26. Januar 2009 über 18.000,00 €; Überweisung zur Rechnung vom 31. Januar 2009 über 26.460,00 €.

k. Girokonto (Baukonto) über das die Zahlungen der Sonderwünsche laufen sollten.

© Unabhängiger Finanzsenat

l. Mail KC vom 27. März 2009 (Auszug): „**Sehr geehrter Herr, um ihnen und den Entscheidungsträgern Arbeit zu ersparen, werden wir auf dem Baukonto unserer Mutter ebenfalls 100.000,00 € tilgen. Nach Rückzahlung der Mehrwertsteuer werden weitere 80.000,00 € getilgt und nach dem Hausverkauf weitere 70.000,00 €, somit bleiben 200.000,00 € Kredit übrig**.

m. Stellungnahme steuerliche Vertretung vom 7. April 2011 (Auszug):

Der Einreichplan (11. April 2007) unterscheidet sich vom Ausführungsplan nur um 19,3 m². Die tatsächliche Bauausführung hat sich gegenüber dem Einreichplan nur insofern geändert, als dass der geplante Pool aus bautechnischen Gründen nicht an der geplanten Stelle im Keller realisiert werden konnte. Der Plan wurde aufgrund des Mieterwunsches verändert und der Pool an einer anderen Stelle errichtet. Dadurch hat sich die Fläche in der tatsächlichen Bauausführung insgesamt um 19,3 m² zur Einreichplanung vergrößert.

Im Mietvertrag vom 1. April 2008 war von einer voraussichtlichen Miete iHv 2.000,00 € und einer Fläche von ca. 150,00 m² die Rede (dies vor allem deshalb, da der Keller zum damaligen Zeitpunkt mit einem geringeren Flächennutzungsfaktor bewertet wurde). Die tatsächlich vermietete Fläche unterscheidet sich zur geplanten vermieteten Fläche nur um 19,3 m² (aus bautechnischen Gründen). Die Rentabilität des vermieteten Objektes veränderte sich dadurch nur geringfügig.

Es hat die angeführten Mieterinvestitionen gegeben, welche zu einer Reduktion der Baukosten und ebenso im selben Ausmaß zu einer Reduktion der Miete geführt haben.

Die im Mietvertrag angeführten m² waren insofern nicht richtig, dadurch erschien auch die Miete von 2.000,00 € monatlich als zu hoch. Im Zuge der BP hätte allerdings die Möglichkeit bestanden, die tatsächlichen Flächenverhältnisse genau zu ermitteln, dann hätte das Finanzamt zum Ergebnis kommen können, dass die Miete iHv 2.000,00 € sehr wohl angemessen gewesen wäre.

Bei entsprechend großen Vermietungsflächen sinkt natürlich der erzielbare m²-Preis der vermieteten Fläche in Relation zu einer kleinen Wohnung. Meines Erachtens kann nur auf die Rentabilität des Investments abgezielt werden und die befindet sich jedenfalls in fremdüblichem Rahmen.

Es sei nur am Rande erwähnt, dass es sich beim Mietobjekt um ein Einfamilienhaus als Gesamtheit handelt, insofern hätte auf die ca. Angabe der vermieteten Fläche gänzlich verzichtet werden können.

n. Mail des steuerlichen Vertreters vom 30. März 2011 (Auszug):

© Unabhängiger Finanzsenat

In der Anlage befinden sich die Jahresabrechnungen von Strom, Wasser und Heizung, es werden sämtliche direkt verrechneten Betriebskosten direkt von Frau MK überwiesen. Vom selben Konto (Anmerkung: Baukonto) werden auch die monatlichen Mieten beglichen.

Die Fertigstellungsanzeige ist nur für den Erhalt der Benützungsbewilligung durch die Gemeinde wichtig. Es wurden noch verschiedene Arbeiten am Haus durchgeführt, daher wurden die Mieten erst ab Mai 2009 nach Abschluss sämtlicher Arbeiten vorgeschrieben.

Eine Betriebskostenabrechnung der verbleibenden nicht direkt verrechneten Kosten wird selbstverständlich durchgeführt werden.

Warum die vorläufige Miete iHv 2.000,00 € auf die tatsächliche Miete iHv 1.500,00 € angepasst wurde, haben wir bereits in der Ergänzung vom 7. Februar erläutert: Es wurde die Miete entsprechend der geringeren Bauausführung (aufgrund von Mieterinvestitionen) neu angepasst.

o. Mail des steuerlichen Vertreters vom 7. Oktober 2008 (Auszug):

Der Mietvertrag beinhaltet einen voraussichtlichen Mietzins von 2.000,00 € exklusive Betriebskosten und zuzüglich 10% USt. Die Vereinbarung über die voraussichtliche Miete wurde deswegen mit „voraussichtlich" vereinbart, weil im Fall von zusätzlichen Wünschen der Mieterin oder im Falle der Änderung der Fixpreise eine entsprechende Anpassung der Miete vorgenommen werden kann. Die Betriebskosten trägt die Mieterin selbst. Damit ist dies ein durchaus fremdüblicher Mietvertrag für ein Wohnhaus mit dieser Wohnqualität.

Andererseits sind die Finanzierungskosten durchaus fremdüblich und es ergibt sich demnach bereits im ersten Jahr der Vollvermietung ein Überschuss. Worin hier steuerlich nicht abzugsfähige Ausgaben im Sinne des § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG erblickt werden, kann nicht ersehen werden. Genauso wenig können darin Zahlungen für den Unterhalt der Familienangehörigen erblickt werden, weil die Mieterin MK jedenfalls in den vergangenen 15 Jahren nicht im Familienverband gelebt hat (weder bei KC noch bei KA), sondern in G und finanziell keiner Unterstützung bedarf.

8. Eine Aufstellung der Ereignisse im Zeitablauf ergibt folgende Übersicht:

06.11.2006	Erste Gespräche mit den Beteiligten
13.11.2006	Zuerst Besprechung mit der Mutter über Sonderwünsche, dann Entwurf und Weiterleitung am 13. November 2006 via E-Mail an die Mutter (durch den Kläger).

© Unabhängiger Finanzsenat

21.12.2006	Bautechniker hat die Summe der Sonderwünsche errechnet und dem Beklagten weitergegeben (Wintergarten, Doppelgarage und Kellergeschoß); Einreichpläne durch DI GE
22.12.2006	Bauleistungsvereinbarung mit einer Bausumme von 185.000,00 €
19.02.2007	Pläne vom Innenarchitekten an den Kläger DI GE
13.03.2007	Grundstückskaufvertrag, KP 92.000,00 € (bzw. 5.3.2007)
23.03.2007	**Privat Ratenkredit** 250.000,00 €, endfällig am 31.12.2022, Zinsen 4,5%
04.04.2007	Innenarchitekt: Nach Gespräch mit der Mutter (Grundunterlagen und Wünsche von ihr) Erstellung der Planungsunterlagen und Grundriss
11.04.2007	**Einreichplan**, der mit der Ausführung nicht zusammenstimmt
16.04.2007	Pläne vom Innenarchitekten an den Kläger DI GE
07.09.2007	**Ausführungsplan** Hochbautechniker: Grundvariante am 9. Juli 2007 erstellt; laut Hochbautechniker wurden beim ersten Ausführungsplan Änderungswünsche bereits miteinbezogen (Keller-Erweiterung, Wintergarten, Doppelgarage, Raumaufteilung)
17.09.2007	**Verbücherung** im Grundbuch der neuen Grundeigentümer
02.10.2007	**Baubewiligung** aufgrund der Eingabe vom 11.4.2007 und der Nachreichungen und Ergänzungen bis 17.9.2007.
02.11.2007	Pläne vom Innenarchitekten an den Kläger DI GE
10.11.2007	Pläne vom Innenarchitekten an den Kläger DI GE
21.12.2007	Pläne vom Innenarchitekten an den Kläger DI GE; zwei Änderungen beim Pool skizziert (Hochbautechniker)
01.01.2008	Beginn der unternehmerischen Tätigkeit der GesbR
21.01.2008	Ausführungsplan geht beim Hochbautechniker außer Haus
01.04.2008	**Mietvertrag**: Nutzfläche 150 m², Mietverhältnis ab 1.9.2008, Miete 2.000,00 € exklusive BK.

© Unabhängiger Finanzsenat

19.06.2008	**Privat Ratenkredit** 200.000,00 €, endfällig 31.12.2022, Zinsen 4,5%
02.07.2008	Schreiben Steuerberater: Gestehungskosten derzeit 450.000,00 €, davon Grund und Boden 100.000,00 €, AfA-Grundlage 350.000,00 € und AfA 5.250,00 € (1,5%).
07.10.2008	E-Mail Steuerberater: Nach Abzug der Vorsteuer ….. verbleiben 450.000,00 € an Gestehungskosten, die finanziert werden müssen. Der Mietvertrag beinhaltet einen voraussichtlichen Mietzins von 2.000,00 €.
06.11.2008	Bericht der BP
22.01.2009	Berufung: Genauso können wir heute nachweisen, dass eine Miete von etwa 1.500,00 € noch immer zu einem Überschuss führt. In Anbetracht der Finanzierungstruktur unter der derzeitigen Geldmarktsituation haben die Gesellschafter entschieden, 170.000,00 € zu tilgen, sodass nur mehr 280.000,00 € aushaften. Weiters wird die Miete nicht mit 2.000,00 € pro Monat berechnet, sondern mit 1.500,00 €.
09.02.2009	**Anzeige der Baufertigstellung** durch KA und KC.
05.03.2009	**Polizeiliche Meldung** in Leonding durch MK.
27.03.2009	Mail an VKB: Werden 100.000,00 € tilgen, nach Rückzahlung der Mehrwertsteuer 80.000,00 € und nach dem Hausverkauf weitere 70.000,00 €.
07.04.2009	**Tilgung Kredit** mit 100.080,00 €. Baukonto auf Null gestellt.
01.05.2009	**Ergänzung Mietvertrag**: Die Miete ist ab 1.5.2009 mit 1.500,00 € zuzüglich 10% USt zu entrichten. Die Mieterin hat Zusatzinvestitionen auf das Mietobjekt mit 179.491,83 € getätigt.
31.12.2009	Schuldsaldo Konto 11.283,00 €

Die Übersicht enthält die maßgeblichen Fakten vom November 2006 bis Dezember 2009

© Unabhängiger Finanzsenat

Über die Berufung wurde erwogen:

1. a. Strittig ist im vorliegenden Fall, (1) ob das Mietverhältnis zwischen der Bw und MK generell anzuerkennen ist (fremdübliche Gestaltung; nicht fremdübliche Miete) wobei die Überlassung des Gebäudes an MK uU keine unternehmerische Betätigung iSd § 2 Abs 1 UStG darstellt, bzw (2) ob die gewählte Gestaltung zu einem positiven Gesamtüberschuss führen kann oder (3) private Aufwendungen nach § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG iVm § 20 Abs 1 Z 1 und 2 lit.a EStG 1988 vorliegen.

b. Die Betriebsprüfung hat die von der Bw. geltend gemachte Vorsteuer für die Zeiträume U/2/2008, U/6/2008, U/8/2008, U/9/2008, U/11/2008, U/12/2008, U/1-2/2009 und U/3/2009 sowie U/4/2009 nicht zum Abzug zugelassen. Begründet wurde dies einerseits damit, dass

- private Aufwendungen (der Mutter der Gemeinschafter) vorliegen, die nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten können (BP-Bericht 6.11.2008 mit Verweis auf § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG iVm § 20 Abs 1 Z 1 und 2 lit.a EStG 1988) und damit Missbrauch vorliegt,

- ein positives Gesamtergebnis nicht erzielbar ist (BP-Bericht 6.11.2008 zur Liebhaberei),

- eine nicht erzielbare Miete angesetzt wurde (BP-Bericht 6.11.2008) und

- außerdem die Fremdüblichkeit der gesamten Gestaltung bezweifelt werden muss (Stellungnahme der BP vom 24. Februar 2009 und Gegenäußerung vom 18. März 2009).

c. Die Bw. bestreitet sowohl das Vorliegen „privater Aufwendungen", als auch das Vorliegen von Liebhaberei, einer nicht fremdüblichen Miete und behauptet die Fremdüblichkeit der Vertragsgestaltungen.

2. a. Erhebungen zum Vorliegen eines Missbrauches wurden nicht durchgeführt, sodass darauf in der Berufungsentscheidung nicht einzugehen war.

b. Soweit die Betriebsprüfung in ihrer Begründung der Nichtanerkennung der Vorsteuer darauf abzielt, dass „private Aufwendungen" vorliegen, die nach § 20 Abs 1 Z 1 und 2 lit. a EStG iVm § 12 Abs 2 Z 2 lit. a UStG nicht zum Vorsteuerabzug führen können, ist festzuhalten, dass diese Normen auf die für den Haushalt und für den Unterhalt der Familienangehörigen aufgewendeten Beträge abzielen. Da die bezeichneten Kosten den „Haushalt des Steuerpflichtigen" (diesfalls der beiden Gesellschafter) nicht berühren, käme nur „der Unterhalt der Familienangehörigen" in Betracht. Nach der Rspr des VwGH sind auch rechtliche Gestaltungen erfasst, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden und zwar auch dann, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten (VwGH 16.12.1998, 93/13/0299). **Gesetzestext und Rspr**

© Unabhängiger Finanzsenat

beziehen sich allerdings nur auf Rechtsverhältnisse, bei denen der Vermieter Unterhaltsleistungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften kleidet (in der Regel bei Vermietungen von Eltern an Kinder zB VwGH 22.1.2001, 98/15/0057; VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141). Im gegenständlichen Fall bestehen aber zwischen MK und der Vermieterin (bzw den Gemeinschaftern) keine Unterhaltsverpflichtungen. Die Nichtanerkennung der Vorsteuer kann damit nicht auf das Vorliegen „privater Aufwendungen" gestützt werden.

c. Zu prüfen bleibt daher (1) ob die Mietvereinbarung jenen Kriterien entspricht, die bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen vorliegen müssen (Jakom/Laudacher, 5. Auflage, § 2 Rz 227), also fremdübliche Bedingungen gegeben sind bzw ob (2) Liebhaberei vorliegt. Wer einen Vorsteuerabzug vornimmt, muss nämlich nachweisen, dass er die Voraussetzungen hierfür und die Kriterien für die Einstufung als Steuerpflichtiger erfüllt. Erfolgt die Beurteilung (für den Vorsteuerabzug) an Hand eines Vergleiches zwischen den Umständen, unter denen das Gebäude im Berufungsfall überlassen wird und den Umständen, unter denen die entsprechende wirtschaftliche Tätigkeit gewöhnlich ausgeübt wird, steht dies im Einklang mit Rspr und Lehre (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255).

Die Vermietergemeinschaft tritt ausschließlich im Rahmen der Vermietung des Gebäudes an MK „unternehmerisch" auf.

Ist die Mietvereinbarung schon nicht fremdüblich, bedarf es keiner Prüfung der Liebhabereigrundsätze mehr.

Die Fremdüblichkeit von Vereinbarungen ist auf realer Basis zu prüfen, die Leistungsbeziehungen müssen von Anfang an fremdüblich gestaltet sein. Kann aus dem Gesamtbild der Verhältnisse geschlossen werden, dass die Errichtung des Einfamilienhauses typisch auf die Bedürfnisse verwandter Personen zugeschnitten wurde, ist in der Vermietung keine unternehmerische Tätigkeit zu erblicken und der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG ausgeschlossen (UFS 18.6.2010, RV/3397-W/09 zur Vermietung an die Eltern). Tätigt ein Mieter umfangreiche Investitionen in das Bestandsobjekt, ist es zwischen Fremden unüblich, wenn keine über Mietzins, Mietobjekt und Dauer des Mietvertrages hinausgehenden Regelungen vereinbart werden. Ebenso wenn nicht fixiert wird, welche Reparaturen, Instandhaltungen und Investitionen die Mieter konkret durchgeführt haben, welchen Umfang die Investitionen hatten und ob sie bei Beendigung des Mietverhältnisses im Mietobjekt verbleiben oder die Mieter bei Auflösung des Vertrages einen Anspruch auf Ersatz haben (UFS 30.12.2010, RV/0906-W/09).

© Unabhängiger Finanzsenat

3. Verträge zwischen nahen Angehörigen sind nach der st Rspr des VwGH steuerlich nur anzuerkennen, wenn sie (a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, (b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und (c) zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (zB VwGH 29.11.2000, 95/13/0004). Diese Rspr ist ohne Zweifel auch im Verhältnis zwischen der Mieterin und den Gemeinschaftern der Vermietergemeinschaft anzuwenden (nahe Angehörige nach § 25 Abs 1 Z 2 BAO).

Aus folgenden Gründen geht der erkennende Senat bei Würdigung der Gesamtumstände des gegenständlichen Berufungsfalles davon aus, dass die von der Rspr geforderten Kriterien des klaren Vertragsinhaltes und der Fremdüblichkeit für die Anerkennung eines Mietverhältnisses zwischen nahen Verwandten nicht erfüllt sind:

A. Klarer Inhalt:

a. (1) Ein klarer, eindeutiger und „jeden Zweifel ausschließender" Inhalt ergibt sich schon aus dem Wortlaut des Mietvertrages in keiner Weise: **Die Nutzfläche ist „ca" 150 m² (zuzüglich Garten), das Mietverhältnis beginnt „voraussichtlich" am 1. September 2008 und der Hauptmietzins beträgt „voraussichtlich" monatlich 2.000,00 €.**

Tatsächlich beträgt die Nutzfläche, wie den Schreiben der steuerlichen Vertretung zu entnehmen ist, „204 m² mit Wellnessbereich". Das Mietverhältnis begann trotz der Regelung nicht mit dem vereinbarten Zeitpunkt und mit einem fremden Dritten wäre wohl ein fixer Mietzins mit Abänderungsklausel vereinbart worden, umso mehr, als die tatsächlichen Gesamtkosten zwar noch nicht genau feststanden, aber doch hinsichtlich der von der Vermietergemeinschaft zu erbringenden Leistungen bekannt und aufgrund der seit 2006 existierenden Pläne hinsichtlich der Sonderwünsche auch abschätzbar waren. Nach den Angaben in der Berufung vom 22. Januar 2009 **war die Höhe der Miete aber „nicht definitiv entschieden."**

(2) Das Mietverhältnis hat nach Darstellung der steuerlichen Vertretung erst am 1. Mai 2009 begonnen, obwohl

- die 4. Tranche der Zahlung an die Baufirma am 17. Juli 2008 geleistet (in der Bauleistungsvereinbarung mit der Bezugsfertigstellung bzw der Übernahme des Gebäudes gleichgestellt) und auch die 5. (und abschließende) Tranche schon am 20. November 2008 bezahlt,

- die Baufertigstellung am 9. Februar 2009 angezeigt wurde und

© Unabhängiger Finanzsenat

- die polizeiliche Meldung von MK in Lo schon am 5. März 2009 erfolgte. Ein besonders intensives „Bemühen" des Vermieters, den vereinbarten Mietzins von 2.000,00 € auch vom Mieter einzukassieren, kann dieser Vorgangsweise nicht entnommen werden. Ein zu MK „fremder" Vermieter hätte allerdings angesichts der stark angestiegenen Kosten für den Umbau wohl versucht, so schnell als möglich die vereinbarte Miete auch zu einzuheben. Die Nichteinhebung der Miete ab September 2008 trotz aufrechtem Mietvertrag vom 1. April 2008 erweist sich als nicht fremdüblich, zumal allfällige Nichtfertigstellungen auf sich ständig ändernde Sonderwünsche der Mieterin MK (Mutter) zurückgehen, während die in der Leistungsvereinbarung besprochen Leistungen der Vermietergemeinschaft zu diesem Zeitpunkt schon erbracht worden sind. Die Vermietergemeinschaft verzichtet also längere Zeit auf das ihr zustehende Entgelt, obwohl die Verzögerung allein auf das Konto der Mieterin MK geht.

b. Auch in anderen Punkten lässt der Mietvertrag die nötige Klarheit vermissen:

(1) Erst in der Ergänzung des Mietvertrages vom 1. Mai 2009 ist eine Regelung bezüglich der Mieterinvestitionen und ihrer Ablöse enthalten. Tatsächlich hätte aber ein „fremder Vermieter" schon im Vertrag vom 1. April 2008 eine diesbezügliche Regelung getroffen, zumal eine Leistungsvereinbarung vorlag, mit der geregelt wurde, dass Zusatzleistungen gesondert zu vereinbaren sind. Die bis zur Erstellung des Mietvertrages aufgelaufenen Kosten der Zusatzwünsche und die in die Mietzinsberechnung (vom 1. April 2008) von 2.000,00 € miteinbezogenen Kosten sind dem Mietvertrag in keiner Weise entnehmbar. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages war offenkundig vorerst beabsichtigt, diese Kosten von der Vermietergemeinschaft tragen zu lassen (die Miete von 2.000,00 € wurde später deshalb auf 1.500,00 € herabgesetzt, weil die Mieterin in der Ergänzung vom 1. Mai 2009 die Sonderkosten übernommen hat).

Ab November 2008 musste die Vermietergemeinschaft aber aufgrund der laufenden Betriebsprüfung davon ausgehen, dass die Vermietung infolge einer nach Ansicht der BP zu hohen Miete nicht anerkannt werden würde. Die BP nahm im Bericht vom 6. November 2008 nämlich an, dass eine Miete von 2.000,00 € für ein EFH in Lo bei gleichzeitiger Tragung der Betriebskosten (und zusätzlicher Sonderwünsche in beträchtlicher Höhe) am freien Markt nicht erzielbar und für Mieter nicht leistbar wäre. Das wird durch die von der steuerlichen Vertretung anlässlich der Erörterung vom 14. Februar 2011 übergebenen Unterlagen noch bekräftigt, denn die Höchstmiete in diesen vorgelegten Unterlagen (für 210 m²) beträgt 1.701,00 €.

Die gänzliche Übertragung der Sonderkosten auf die Mieterin war offensichtlich nur eine Reaktion auf die Vorhaltungen und Ankündigungen der BP. Wenn die steuerliche Vertretung in

© Unabhängiger Finanzsenat

diesem Zusammenhang anführt, die Miete sei aufgrund der Mieterinvestition herabgesetzt worden, so bleibt unerklärlich, warum die Vermieterin nicht von vorneherein die Mieterinvestitionen MK überlassen und dies im Mietvertrag auch geregelt hat. Dann hätte sie nämlich von vorneherein eine (aus ihrer Sicht „angemessene") Miete von 1.500,00 € verlangen können.

(2) Der Mietvertrag vom 1. April 2008 enthält auch keinerlei Ausführungen zur Frage der Kostentragung bei späteren Instandsetzungs- und Instandhaltungsarbeiten. Auch wenn es sich um einen Neubau handelt, werden derartige Punkte üblicherweise zwischen einander fremd gegenüberstehenden Vertragspartnern genau geregelt.

(3) Eine Betriebskostenvereinbarung findet sich im Mietvertrag vom 1. April 2008 nicht, dort ist lediglich angeführt „Miete exclusive Betriebskosten." Die Bw. gibt im Schreiben vom 12. März 2012 dazu an, Betriebskostenabrechnungen gebe es, die direkt verrechneten Betriebskosten würden von MK überwiesen, eine Verrechnung der verbleibenden nicht direkt verrechneten Kosten werde „selbstverständlich" durchgeführt werden.

Damit ist nicht konkret vereinbart, welche Kosten die Mieterin direkt übernimmt und welche Kosten von der Vermietergemeinschaft verrechnet werden. Ein fremdüblich handelnder Vermieter hätte diese Fragen konkret im Vertrag geregelt.

B. Fremdvergleich:

a. Zur Rolle von MK ist folgendes festzuhalten:

(1) Die steuerliche Vertretung der Bw. gibt im Berufungsverfahren an, MK hätte „im Zuge der Vergabe der Bauaufträge Kenntnis vom Bauvorhaben der Söhne (KC, KA) erlangt, wodurch es in weiterer Folge zum Mietvertrag mit der Mutter gekommen sei" (Schreiben vom 30. September 2010). Im Schreiben der steuerlichen Vertretung vom 12. März 2012 wird dies dadurch ergänzt, dass „MK während des Baugeschehens immer wieder aufgeschienen sei – wie solle das anders sein?". Diese Darstellung soll den Eindruck zu erwecken, als sei die Vermietung ursprünglich auf die Öffentlichkeit ausgerichtet gewesen und MK erst später zufällig dazugekommen.

Tatsächlich ist aber den aufliegenden Gerichtsakten zu entnehmen, dass MK (Mutter der vermietenden Gemeinschafter) nicht bloß als „spätere Mieterin" aufgetreten ist, wie die Bw. im Berufungsverfahren darzutun versucht, sondern von Anfang an eine tragende Rolle in diesem Bauvorhaben gespielt hat und von den Ausführenden zum Teil sogar als Bauführer(in) angesehen wurde.

© Unabhängiger Finanzsenat

(2) Der Mietvertrag wurde am 1. April 2008 abgeschlossen, die Baubewilligung stammt vom 2. Oktober 2007 und die Bauleistungsvereinbarung erfolgte am 22. Dezember 2006.

MK war aber noch früher – nämlich im November 2006 – in die Verhandlungen zur Gestaltung des Hauses schon mit eingebunden bzw hat diese (bezüglich der Sonderwünsche) überhaupt erst in Gang gebracht. Wie den Aussagen von DI GE (Architekt) bezüglich jener Klage, die gegen den Vermieter KC wegen der Bezahlung der Sonderwünsche geführt wurde, zu entnehmen ist, **gab es bereits am 6. November 2006 eine Besprechung mit MK über deren Sonderwünsche (Wintergarten, Doppelgarage, Kellergeschoßausbau für den Swimmingpool).** Der Kläger führt dazu an, der Entwurf für die Grundplanung über die Sonderwünsche sei am 13. November 2006 an MK weitergeleitet worden. **MK sei die Ansprechpartnerin gewesen, die auch wissen wollte, ob ein Swimmingpool möglich sei. Der Auftrag den Plan zu erstellen sei von ihr gekommen und für ihn sei Bauführer MK gewesen, auch wenn der Sohn die Baustelle abgenommen habe. MK sei ursprünglich als Interessentin aufgetreten und es sei klar gewesen, dass sie einziehe**.

Auch der Innenarchitekt GV sagt aus, **am Anfang sei hauptsächlich mit der Mutter des Beklagten gesprochen worden, von der er auch Grundunterlagen und Wünsche bekommen habe**. Mit KC habe er praktisch nicht Kontakt gehabt. **Der Hochbautechniker Ing. KW stellt fest, bei der ersten Besprechung sei MK dabei gewesen und es sei immer wieder um die Sonderwünsche gegangen**.

Im Dezember 2006 wurden die Kosten für diese Sonderwünsche errechnet und der Bw. übermittelt. Am 4. April 2007 gab es weitere Gespräche mit MK über die Grundunterlagen und Sonderwünsche.

(3) Den angeführten Aussagen und Unterlagen ist somit eindeutig zu entnehmen, dass MK von Anfang an federführend (mit)bestimmt hat, in welcher Weise das Gebäude errichtet werden soll und welche (Luxus)Ausstattung es aufweisen muss. Dies ist zwar ungewöhnlich, kann aber für sich allein noch nicht zur Fremdunüblichkeit führen, wohl aber im Zusammenhang mit weiteren Umständen in einer Gesamtbetrachtung.

b. Ebenfalls nicht fremdüblich ist die Vorgangsweise im Bereich der „Sonderwünsche" (Mieterinvestitionen), die dazu führte, dass die Mieterin immer wieder in das Baugeschehen eingriff und über längere Zeit (bis zum 1. Mai 2009) nicht geklärt war, wer für die Zusatzkosten aufzukommen hat. Üblich wären klare Vorgaben der Mietergemeinschaft, sodass diese – und nicht der künftige Mieter – das Geschehen am Bauplatz tatsächlich in der Hand hat.

© Unabhängiger Finanzsenat

Die von der Bw. dazu getroffenen Aussagen widersprechen auch den ho. bekannten Fakten:

(1) Aus der Vorhaltsbeantwortung vom 30. September 2010 (Frage zwei des Vorhalts) geht hervor, **dass man im Zeitpunkt der Abfassung des Mietvertrages (1. April 2008) die Wünsche der „späteren Mieterin" nicht habe quantifizieren können und diese ihre Wünsche ständig „ausgedehnt" und in weiterer Folge selbst bezahlt habe**.

Unverständlich ist zunächst, warum die „Wünsche der Mieterin" nicht quantifizierbar gewesen sein sollen. Tatsächlich waren die Sonderwünsche (von MK) grundsätzlich (abgesehen von ergänzenden Abänderungen) bereits seit Ende 2006 bekannt und sehr wohl auch überschlägig quantifizierbar, sie mussten ja in die bestehenden Pläne miteinbezogen werden. Am 21. Dezember 2006 wurde die Summe der Sonderwünsche errechnet (laut Besprechung vom 4. Dezember 2006) und an KC weitergegeben, darunter ein Wintergarten mit 38.766,00 €, die Doppelgarage mit 13.900,00 € und der Kellerausbau mit 20.780,00 €. Beim Ausführungsplan (siehe Zeittafel 7.9.2007) wurden die Änderungswünsche bereits miteinbezogen. In der Folge wurden laufend Änderungen beim Pool vorgenommen.

(2) Zum Zeitpunkt der Erstellung des Mietvertrages am 1. April 2008 mit einer Miete von 2.000,00 € waren diese Sonderwünsche nicht nur bekannt, sie waren auch Teil des ursprünglichen Planes von KC und KA zur Vermietung (ohne dass dies in bindenden Vereinbarungen einen Niederschlag gefunden hätte).

Nach Darstellung der BP (Bericht vom 6.11.2008) haben sich die Errichtungskosten ursprünglich mit 350.000,00 € wie folgt ermittelt: Bauleistungsvereinbarung 185.000,00 €, Sonderwünsche 80.000,00 € und diverse Kosten (Technik, Fenster. Böden, Maler, Gartengestaltung) 85.000,00 €. Der Betrag der ursprünglich geplanten Sonderwünsche entsprach dabei in etwa den Zusatzleistungen laut Besprechung vom 4. Dezember 2006 mit rund 73.000,00 €. Auch der steuerliche Vertreter hat mehrfach auf die ursprünglichen Gestehungskosten von 350.000,00 € für den Bau und rund 100.000,00 € für das Grundstück verwiesen.

In der Anfragebeantwortung vom 14. Februar 2011 führt die steuerliche Vertretung aus: „**In der Anlage 2 übermittle man eine Planungsrechnung, wie das Projekt aufgrund der Ausgangssituation 2008 ursprünglich geplant gewesen sei. Geplante (voraussichtliche) Miete 2.000,00 € sowie geplanter Kredit iHv 450.000,00 € laut Sachverhalt, weiters eine geplante und letztlich auch realisierte Bausumme iHv 578.000,00 € (diese setze sich zusammen aus den tatsächlichen Anschaffungskosten iHv 398.347,70 € plus den tatsächlich geleisteten Mieterinvestitionen iHv 179.491,83 €). Bei einer angemessenen Miete von**

© Unabhängiger Finanzsenat

1.500,00 € für ein Bauinvestment iHv 398.347,70 €, wäre auch eine Miete von 2.000,00 € für ein Bauinvestment iHv 577.839,53 € als durchaus angemessen anzusehen gewesen."

Nach dieser Darstellung hätte sich die Miete von 2.000,00 € ursprünglich also sogar auf die gesamten Sonderwünsche iHv 179.491,83 € und die Baukosten von 398.347,70 € beziehen sollen (Baukosten 398.347,70 € und Sonderkosten 179.491,83 €; damit Rendite von 4,15% aus Miete 24.000,00 € zu Anschaffungskosten 577.839,53 €; geplante Kredite über 250.000,00 € vom 23. Juni 2007 und 200.000,00 € vom 19. Juni 2008).

MK als Mieterin hat damit nicht nur von Anfang an die Konzeption des Vermietungsobjektes mitbestimmt, sie hat auch zusätzliche Kosten verursacht, die zuerst zu einer Miete von 2.000,00 € hätten führen sollen und zudem hinsichtlich der „privaten" Zusatzleistungen immer wieder in das Baugeschehen eingegriffen, was dazu geführt hat, dass vereinbarte Termine und Leistungszeitpunkte nicht eingehalten wurden. Die Vermietergemeinschaft hat dies – offensichtlich aufgrund der privaten Verbundenheit von MK mit KC und KA – nicht unterbunden, die Kosten (vorerst) auch nicht unmittelbar auf MK überbunden und trotzdem die vereinbarte Miete dann nicht erhoben.

c. Als nicht fremdüblich im Hinblick auf die vorangehend geschilderten Umstände erweist sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates auch

- das Fehlen einer genauen Vereinbarung über Mietzinsänderungen bei Kostenänderung und

- die fehlende Absicherung des Vermieters im Hinblick auf die Mietdauer.

(1) Die ursprünglich geplanten Kosten wurden durch die von MK angeregten Bauänderungen (Sonderwünsche) in der Folge deutlich überschritten. Die endgültigen Baukosten betragen brutto 528.950,32 €:

Beträge in €

Kosten Bau 2008 brutto	341.659,62
Kosten Bau 2009 brutto	7.798,87
Summe	**349.458,49**
Kosten Zusatzwünsche 2008 brutto	84.180,29
Kosten Zusatzwünsche 2009	95.311,54

© Unabhängiger Finanzsenat

brutto	
Summe	528.950,32

Der Hauptmietzins wird im Mietvertrag mit „Hauptmietzins von monatlich voraussichtlich 2.000,00 € exklusive Betriebskosten" beschrieben. In Punkt 6 des Mietvertrages findet sich lediglich eine Wertsicherungsvereinbarung. Ungeregelt bleibt aber die Frage, wie sich der Mietzins betraglich bei Erhöhung oder Verminderung der Kosten der Zusatzwünsche (die sich zu diesem Zeitpunkt laufend änderten) seinerseits verändern würde. Angesichts der beträchtlichen Zusatzwünsche hätte ein zum Mieter „fremder" Vermieter einerseits die aktuell für die Miete herangezogenen (geschätzten) Zusatzkosten aufgelistet und eine allfällige Mietzinsänderung durch weitere Kosten quantifiziert.

(2) Im Mietvertrag vom 1. April 2008 wird unter Punkt 6 angeführt, das Mietverhältnis könne von beiden Vertragsparteien unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungszeit jeweils zum Monatsletzten aufgekündigt werden.

Den vorangehenden Ausführungen ist folgender Sachverhalt zu entnehmen: Die Vermieterin hat eine Bauleistungsvereinbarung über 185.000,00 € abgeschlossen und ein Grundstück mit einem Kaufpreis von rund 108.000,00 € erworben. Daneben hat die Mieterin MK (als Mutter der Gemeinschafter) von Anfang an Sonderwünsche geäußert, die sich zudem aufgrund ständiger Interventionen mehrfach geändert haben und in weiterer Folge nicht nur die Kosten des Bauwerkes wesentlich verteuert, sondern auch zu einem Prozess mit dem Architekten geführt haben, weil für Außenstehende nicht einmal völlig klargestellt war, wer bei diesem Baugeschehen überhaupt Interessent und Auftraggeber für das Bauvorhaben war (MK bzw KA und KC).

Angesichts der infolge ständiger „Mitwirkung" von MK im Bauprozess dauernd sich ändernden Umstände und anwachsender Kosten für Zusatzwünsche, **hätte ein „fremder" Vermieter jedenfalls zur Absicherung seiner Investitionen einen Kündigungsverzicht des Mieters für einen längeren Zeitraum im Mietvertrag vereinbart**. Dies umso mehr, als die Sonderwünsche der Mutter vorerst (und mindestens mit der Hälfte des Endbetrages von 179.000,00 €) der Mietergemeinschaft zuzuordnen waren und jeder Vermieter sein Risiko – das Haus an andere Personen nicht vermieten zu können – durch Kündigungsverzicht minimiert hätte. Die von MK gewünschten „Spezialitäten" sind nämlich dermaßen auf ihre Person zugeschnitten, dass das Einfamilienhaus an fremde Mieter (insbesondere bei Mietpreisen um oder über 2.000,00 €) uU. nur erschwert vermietbar gewesen wäre. Ein Kündigungsverzicht ist auch in der Ergänzung vom 1. Mai 2009 nicht enthalten (Zeiträume ab 5/2009 sind gegenständlich noch nicht zu beurteilen).

© Unabhängiger Finanzsenat

Hinzuweisen ist bezüglich dieses Punktes auf die Ausführungen in der Gegenäußerung der Bw. vom 18. März 2009: Der Prüfer hatte zur Vermietung dargelegt, dass es bei dieser Preisgestaltung viel günstiger wäre, sich ein Haus zu kaufen, anstatt es zu mieten. Die steuerliche Vertretung gab dazu an, niemand könne sagen, ob ein Preis von 700.000,00 € oder ein Preis von 190.000,00 € für ein Haus vernünftig sei. „Wer sage", heißt es dann weiter, „dass ein Mieter eines EFH tatsächlich ewig oder bis an sein Lebensende in einem Haus wohnen müsse? Seien die Menschen nicht wesentlich mobiler geworden? Müsse der Mensch unbedingt in einem EFH wohnen? **Könne es nicht so sein, dass jemand eine zeitlang in einem EFH wohne, sich dann verändern wolle und dann nein sage, er wolle nicht mehr in einem EFH sein, lieber in einer Wohnung in Mallorca, Italien oder Kroatien**? Warum gehe der Prüfer von Verhältnissen aus, die ein eingefahrenes Denkmuster voraussetzten und wolle nicht das Faktum anerkennen, dass alle tun und lassen könnten was sie wollten? **Das Anmieten eines EFH habe nicht immer eine Investitionsrechnung zur Voraussetzung**. Man müsse auch einmal klar und deutlich erkennen, dass das Anmieten eines Hauses unglaubliche Annehmlichkeiten biete. **Dies auch in der Form, dass man wieder ausziehen könne, wenn man wolle und man dann nicht langmächtig einen Käufer suchen müsse, der ein solches EFH auch haben wolle. Es sei wesentlich günstiger, man zahle etwas mehr Miete und könne dann, wenn es einem nicht mehr gefalle, sagen, dass man ausziehe**."

Die Ausführungen in der Gegenäußerung vom 18. März 2009 machen deutlich, dass bei dieser Investition der Vermietungsgemeinschaft überwiegend der Blickwinkel des Mieters dominiert hat (Stichwort: ….. „hat keine Investitionsrechnung zur Voraussetzung") und eine kurze Mietdauer (trotz des überwiegend von MK geplanten Hausbaues) in Kauf genommen und als Zeichen eines „mobilen" Lebensstils angesehen wurde. **Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist damit klargestellt, dass die Vermietung insgesamt nicht die Fremdüblichkeit des Vertrages vor Augen hatte, sondern überwiegend das Interesse der Mieterin im Vordergrund gestanden hat, weil sich eine Vermietergemeinschaft einen solch „großzügigen" Umgang mit Investitionen gegenüber einem „fremden Mieter" nicht hätte leisten können.**

4. Resumee:

a. Zusammenfassend ist festzustellen, **dass die Vermietung durch KC und KA keinerlei „Marktteilnahme" aufweist, sondern sich letztlich darauf beschränkt, der Mutter der Vermietungsgemeinschafter ein (von ihr auch geplantes) Luxusdomizil zur Verfügung zu stellen**. MK hat nicht „im Zuge der Bauaufträge" Kenntnis erlangt und ist damit als (eine von mehreren denkbaren) Marktteilnehmerin(nen) in das

© Unabhängiger Finanzsenat

Vermietungsgeschehen eingestiegen, sondern hat von Anfang an ein von ihr selbst maßgeblich mitbeeinflusstes (privates) Bauvorhaben von einer durch KC und KA gegründeten Gesellschaft durchführen lassen. Die Vermieter haben nicht eine Liegenschaft erworben, um ein Haus zu errichten, das sie am (Vermietungs)Markt anbieten wollten, vielmehr wurde die Quartiersuche der Mutter in Gestalt einer steuerlich beachtlichen Vermietung abgewickelt. In der Vorhaltsbeantwortung vom 30. September 2010 wird zur Frage drei dazu ausgeführt, **„es sei gar nicht zu einem Angebot an andere Mieter gekommen, weil während des Vergabestadiums MK als Mieterin aufgetreten sei**." Die Bw. bestätigt damit selbst ihre fehlende „Marktteilnahme".

b. **Es besteht eine dem Fremdvergleich nicht genügende Trennung zwischen dem Privatbereich von MK und dem (außerbetrieblichen Vermietungsbereich) von KC und KA**. Ein zu MK fremder Vermieter hätte bezüglich der Bankkonten und Rechnungen zwischen den Leistungen für die Vermietung (Mietergemeinschaft) und den Sonderwünschen (für MK) streng getrennt. Tatsächlich sind aber eine Reihe von Rechnungen der Professionisten hinsichtlich der Sonderwünsche (von MK) auf KC (bzw auf KC und KA) ausgestellt, zB

- Rechnung vom 3. November 2008 über 12.012,00 € lautend auf KC,

- Rechnungen und Angebote der Firma CS lautend auf KC,

- Rechnung Verfliesung vom 27. Januar 2009 über 11.997,60 € lautend auf KC und KA,

- Rechnung Raumausstattung vom 26. Januar 2009 über 18.000,00 € lautend auf KC und KA.

Als Auftraggeber für die Überweisung der Rechnungssumme der Rechnung vom 31. Januar 2009 über 26.460,00 € scheinen KC und KA auf. Umgekehrt liegt für das im Vermögen der Vermietungsgemeinschaft befindliche Edelstahlbecken auch eine (allerdings nicht unterfertigte) Auftragsbestätigung vor, die an MK versandt wurde.

Am Baukonto, auf dem sowohl MK als auch KC zeichnungsberechtigt sind, finden sich nicht nur Zahlungen bezüglich der Sonderwünsche, sondern auch hinsichtlich jener Rechnungen, die von der Vermietergemeinschaft zu bezahlen waren (zB Rechnung 3. November 2008 über 37.000,00 € - Tagessaldo 21. November 2008). Zudem werden von KC 100.000,00 € am Baukonto der Mutter getilgt (s auch Mail KC vom 27. März 2009).

Die Beispiele bezeugen, dass hier die Sphäre der Vermietergemeinschaft und die Sphäre von MK nur ungenügend auseinandergehalten werden. Eine fremdübliche Vorgangsweise hätte zu einer entsprechend strengen Trennung führen müssen.

© Unabhängiger Finanzsenat

c. Der Mietvertrag vom 1. April 2008 ist weder inhaltlich klar noch fremdüblich abgefasst. **Tatsächlich sind die wichtigsten Punkte – Nutzfläche, Beginn des Mietverhältnisses, Höhe des Mietzinses und Betriebskostenverrechnung – nicht eindeutig und klar geregelt**.

Die **Nutzfläche** ist nicht klar bestimmt. Wenn die steuerliche Vertretung in der Stellungnahme vom 7. April 2011 dazu angibt, die BP hätte ja die tatsächlichen Flächenverhältnisse ermitteln können, so bestätigt sie noch einmal, dass eine genaue Flächenermittlung für den Mietvertrag gar nicht erfolgt ist.

Ein fremder Mieter hätte jedenfalls mit der **Mietezahlung am 1. September 2008**, spätestens im Februar 2009, mit einer **Miete iHv 2.000,00 €** beginnen müssen. Da MK bereits vor dem 1. Mai 2009 in Lo angemeldet war, liegt die Vermutung nahe, dass diese das Gebäude unentgeltlich genutzt hat, was die Ernsthaftigkeit des Mietverhältnisses zusätzlich in Zweifel zieht. Die Vorgangsweise der Vermietergemeinschaft in dieser Frage kann nur auf das Naheverhältnis der Gemeinschafter zur Mieterin zurückgeführt werden.

Eine Betriebskostenregelung für direkt und indirekt verrechnete Kosten findet sich im Mietvertrag und in der Ergänzung zum Mietvertrag nicht.

d. Ebenso fremdunüblich ist der Umstand, dass **kein Kündigungsverzicht** für längere Zeit eingeplant ist. Wenn die steuerliche Vertretung dazu anführt, es sei günstiger man zahle Miete und ziehe wieder aus, wann man wolle, weist dies nicht auf eine längerdauernde Mietabsicht hin. Eine Vermietergemeinschaft, die von dem - einen, ins Auge gefassten - Mieter dermaßen hinsichtlich der Baupläne dominiert wird, hätte sich zumindest in diesem Punkt abgesichert (VwGH 4.3.2009, 2006/15/0198; ebenso VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255 zu einer Vermietung, bei der das Gebäude nach den Vorstellungen und Bedürfnissen des Stifters errichtet wird). Bei einem nach dem Vertragswortlaut möglichen Auszug von MK müsste die Gemeinschaft der Vermieter für das auf MK zugeschnittene Haus erst wieder mühsam einen Mieter suchen.

e. **Vorzeitige Tilgungen** waren offenkundig ursprünglich gar nicht vorgesehen: Noch im Schreiben vom 2. Juli 2008 verweist das Steuerbüro auf Gestehungskosten von 450.000,00 €, ebenso im Mail vom 7. Oktober 2008 (… nach Abzug der Vorsteuer verbleiben 450.000,00 € an Gestehungskosten). Erst nach dem Vorliegen eines Berichtes der BP (vom 6.11.2008) und der drohenden Nichtanerkennung der Vermietung, wird in der Berufung vom 22. Januar 2009 angeführt, die Gesellschafter hätten sich entschieden 170.000,00 € vorzeitig zu tilgen. Da noch im Mail des Steuerberaters vom 7. Oktober 2008 ausgeführt wird, die Finanzierungskosten würden 17.000,00 € (bezogen auf die 450.000,00 €) betragen und der

© Unabhängiger Finanzsenat

Überschuss werde auf Dauer gleich bleiben und bei Sinken der Finanzierungskosten eher ansteigen, geht die Bw. zu diesem Zeitpunkt noch nicht von einer vorzeitigen Tilgung aus. Diese war daher eine Reaktion auf die Vorhaltungen der Betriebsprüfung und keine geplante wirtschaftliche Maßnahme.

f. **Übernahme der Mieterinvestition**: Die Bezahlung der „Mieterinvestition" iHv 179.491,83 € durch MK wird erstmals am 1. Mai 2009 in der Ergänzung zum Mietvertrag (vom 1. April 2008) vereinbart (die in der Ergänzung erwähnte Summe ist außerdem praktisch ident mit dem Gesellschafter-Tilgungsbetrag von 170.000,00 €). Bis zu diesem Zeitpunkt ist ungeklärt, welche Kosten MK übernimmt bzw welcher Kostenanteil von der Vermietergemeinschaft übernommen wird. Auch die **Ablösevereinbarung** erfolgt erstmals in der Ergänzung zum Mietvertrag, damit besteht in dem hier zu beurteilenden Zeitraum bis 4/2009 keine Vereinbarung, was als ungewöhnlich zu bezeichnen ist (dazu auch VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255).

Auch diese Vorgangsweise wäre bei einer fremdüblichen Vertragsgestaltung nicht denkbar gewesen.

Damit erweist sich nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates die Vertragsgestaltung in einer Gesamtbetrachtung als nicht fremdüblich. Das Vorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit war zu verneinen.

Die geltend gemachten Vorsteuern waren aus den bezeichneten Gründen nicht anzuerkennen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 11. April 2012

© Unabhängiger Finanzsenat