



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrat Dr. Karl Zepitsch, KomzLR. Elfriede Fischer und Günter Kastner, im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier, über die Berufungen des Bw., vertreten durch Halpern & Prinz Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges. m. b. H., 1090 Wien, Wasagasse 4, vom 9. Dezember 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen, vertreten durch Hofrätin Mag. Dagmar Ehrenböck, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2001 vom 8. Oktober und 30. Oktober 2003, Umsatzsteuer für das Jahr 2002 vom 8. Oktober 2003 sowie Umsatzsteuerfestsetzung für die Monate Jänner bis Mai 2003 vom 8. Oktober 2003, nach der am 15. Juni 2011 am Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt in Neunkirchen durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 8. Oktober bzw. 30. Oktober 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Diese angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 vom 8. Oktober 2003 und die diesbezügliche Berufungsvorentscheidung vom 5. April 2005 sowie der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 25. Jänner 2007 werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde I. Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war bis zum 30. Juni 2001 (Datum der Betriebsaufgabe wegen Pensionierung) als praktischer Arzt selbständig tätig. In den streitgegenständlichen Zeiträumen erzielte er außerdem Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Bestandsüberlassung von sich im Miethaus Wien, X-Allee, befindlichen Wohnungen; das Haus steht seit Ende 1995 im alleinigen Eigentum des Bw. (Kaufvertrag vom 22. Dezember 1995). Top 1 bis 3 umfassen jeweils ein Stockwerk des dreigeschoßigen Hauses; bei Top 4 handelt es sich um einen Dachgeschoßausbau.

a) Von Jänner bis Juli 2003 fand beim Bw. eine Prüfung der Aufzeichnungen gemäß § 151 Abs. 1 BAO idF vor dem AbgÄG 2003, die die Jahre 1999 bis 2001 umfasste, sowie eine Umsatzsteuernachschau für 2002 und 2003 statt. Dabei traf der Betriebsprüfer ua. folgende Feststellungen (s Bericht über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen vom 6. Oktober 2003, S 27 ff/Dauerbelege Einkommensteuerakt (im Folgenden kurz: E-Akt)):

"Tz 22 Objekt Wien, X-Allee:

Sachverhalt:

Das Objekt ist im Prüfungszeitraum im Bereich Top 1 und Top 2 vermietet, Top 3 und Top 4 (im damals bestehenden Umfang) sind leer stehend bzw. im Zustand des Umbaus (Top 3) bzw. der Neuerrichtung (Top 4 Dachgeschoßausbau).

Das Objekt [wurde] lt. Grundbuchsauszug knapp nach 1900 erbaut. Aus der Erbauungszeit stammen Top 1, 2 und 3. Top 4 wurde zu einem nicht feststellbaren späteren Zeitpunkt (lt. vorliegendem Bauplan baurechtlich konsenslos) im Ausmaß von ca. 30 m² als Dachgeschoßraum adaptiert und war einschließlich Vorraum zum Dachboden und einem Gang-WC lt. vorliegendem Mietvertrag (ohne Kategorieangabe) vom 1.3.1996 auf 3 Jahre befristet vermietet. Zusage Wahlkundmachung des Magistratischen Bezirksamtes Wien für die EU-Wahl wurde der Mietgegenstand von 2 männlichen Personen genutzt. Ein Richtwertgutachten der MA 40 vom 15.6.2000 hinsichtlich der Wohnung A (Mieterin von Top 3 bis 31.1.2001) legt einen Richtwertzins in Kategorie C von 43,30 ATS/m² fest.

Fremdmieter waren ab 1.2.2001 für Top 3 und vermutlich bereits ab 1.4.1999 für Top 4 nicht mehr vorhanden bzw. die Bereiche leer stehend.

Höhe der bisher verrechneten Bruttomieten einschl. Betriebskosten:

Top 1 fremdvermietet	119,62 m ²	737,74 € = 6,17 €/m ²
Top 2 fremdvermietet	121,62 m ²	604,18 € = 4,97 €/m ²
Top 3 Bw. bzw. B	121,62 m ²	701,07 € = 5,76 €/m ²

Top 4 C u. D	108,00 m ²	622,56 € = 5,76 €/m ²
--------------	-----------------------	-------------------------------------

Zufolge Zentralmelderegister waren die weiteren Mieter für

Top 3: Der Bw. und E vom 2.7.2001 bis 29.3.2002 (zugezogen von Wien, F-Gasse und nachher wieder dorthin verzogen) und vom 1.2.2001 bis laufend B, geb. 1982, sowie D, geb. 1980 (beide Töchter des Abgabepflichtigen, zugezogen von Wien, F-Gasse).

Alle vorgenannten gemeldeten Personen haben gleichzeitig die Anschrift Wien, F-Gasse, als Nebenwohnsitz gemeldet. Der Bw. und E haben nach dem 29.3.2002 als Nebenwohnsitz die alte Adresse Wien, X-Allee, [Top] 3 registriert.

Top 4: Keine Meldedaten im Melderegister.

Wird tatsächlich genutzt lt. Mietvertrag vom 4.3.2002 ab 1.2.2002 von: C, geb. 1976 und D, geb. 1980.

Für C konnten Meldedaten nicht ermittelt werden, D ist nach wie vor auf Top 3 als Hauptwohnsitz und in Wien, F-Gasse als Nebenwohnsitz gemeldet.

Folgende Mietverträge wurden vorgelegt:

Top 3: Vertrag vom 4.3.2002, abgeschlossen zwischen dem Bw. und dessen Tochter B über die Vermietung von Top 3, Kategorie A (Parkettböden, Doppelflügeltüren, Gasetagenheizung) im Ausmaß von 121,62 m², Vertragsdauer rückwirkend ab 1.2.2002 unbefristet um einen monatlichen Mietzins von 505,94 € netto, Betriebskosten von monatlich 131,40 € netto, beide Beträge zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer.

Top 4: Vertrag vom 4.3.2002, abgeschlossen zwischen dem Bw. und C und D (geb. 1976 und 1980) über die Vermietung von Top 4, Kategorie A (Gasetagenheizung) im Ausmaß von 108 m², Vertragsdauer rückwirkend ab 1.2.2002 unbefristet um einen monatlichen Mietzins von 449,28 € netto, Betriebskosten von monatlich 116,68 € netto, beide Beträge zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer.

Umfang der Renovierung/Neuerrichtung:

Im Jahr 2001 wurden sowohl am gesamten Objekt (Außenrenovierung der Fassade und des Daches) als auch an Top 3 grundlegende Sanierungs- und Top 4 Neuerrichtungsarbeiten und Einrichtungsanschaffungen (Kücheneinrichtungen) vorgenommen. Von der gesamten Investitionssumme von rund 3,604.000,00 ATS sind rund 3,053.000,00 ATS dem Bereich von Top 3 und 4 zuzurechnen, die fremdvermieteten Bereiche Top 1 und 2 sind davon lediglich mit rund 551.000,00 ATS anteilig für Fassade, Dach, Stiegenhaus und Hof betroffen.

Beweiswürdigung:

Die folgenden Fakten sprechen für das Vorliegen von Privatvermögen im Ausmaß von 50%:

Eine Vermietung zum Richtwertmietzins an Familienangehörige bzw. eine persönliche Nutzung sind im Fremdvergleich bei derart hohen Vorinvestitionen (Kücheneinrichtung, Neuausbau eines Dachgeschoßes) in die Mietobjekte nicht üblich.

Im Bereich der melderechtlichen Maßnahmen ist eine derartige Beibehaltung bzw. Innehabung von Wohnsitzen durch alle beteiligten Personen der Familie, bei gleichzeitiger angeblicher Vermietung, unter Fremden unüblich.

Zu den zwischen dem Steuerpflichtigen und dessen Kindern geschlossenen Mietverträgen ist festzustellen: Die Mietverträge wurden erst ein Monat nach dem angeblichen Beginn des Mietverhältnisses für Top 3 und fünf Monate nach Beginn des Mietverhältnisses für Top 4 abgeschlossen.

Die Mieter waren zufolge Unterlagen der Finanzverwaltung zudem nicht in der Lage, aus den eigenen Einkünften die bedungene und auch tatsächlich an die Hausverwaltung überwiesene Miete zu bestreiten.

Die in der Abgabenerklärung 2001 gewählte Vorgangsweise in der steuerlichen Behandlung würde zu einer Finanzierung von persönlichen Wohnbedürfnissen des Abgabepflichtigen bzw. seiner Familienangehörigen zu Lasten der Umsatzsteuer und Einkommensteuer führen.

Die Kosten der privaten Lebensführung können gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG jedoch in keinem Fall steuerlich verwertbaren Aufwand darstellen.

Die geltend gemachten Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Objekt Wien, X-Allee, sind daher um die auf den persönlichen Bereich entfallenden Anteile zu verringern.

Der Rechtsprechung des EuGH für den Bereich Umsatzsteuer folgend ist im Gegensatz zur bisherigen Rechtsauffassung der vollständige Vorsteuerabzug anzuerkennen, gleichzeitig ist jedoch ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechender Wert für den lt. Betriebsprüfung vorliegenden Eigenverbrauch anzusetzen.

Auswirkung/Änderungen lt. Bp:

2001:

Die Nutzung für private Wohnzwecke erfolgt im Ausmaß von 50% von der Gesamtnutzfläche, die Zuordnung der nicht speziell zurechenbaren Werbungskosten erfolgt daher im Verhältnis 50/50 betrieblich und privat.

Die Instandsetzung bzw. Instandhaltung 2001 erfolgte überwiegend im Bereich der privat genutzten Flächen von Top 3 und 4. Die Aufteilung der Kosten erfolgt daher bei diesen Positionen im Verhältnis der auf Top 3 und 4 zuordenbaren Investitionen zu den auf das gesamte Objekt entfallenden Investitionen, d. h. 5/6-tel privat und 1/6-tel betrieblich.

Umsatzsteuer:

2001:

Der Wert des Eigenverbrauches wird grundsätzlich von den tatsächlich auf den privaten Bereich entfallenden Werbungskosten (soweit zuordenbar mit 5/6-tel, sonst mit 50%) festgelegt. Dieser Eigenverbrauch ist mit 20% zu versteuern.

Werbungskosten netto lt. ESt-Erklärung 2001:

Werte netto lt.	Erklärung	Betriebsprüfung
AfA	134.778,00 ATS	67.389,00 ATS
Betriebskosten	49.935,22 ATS	24.967,60 ATS
Leerstehungen	9.107,31 ATS	9.107,31 ATS
Verwaltungskosten	1.050,00 ATS	525,00 ATS

<i>Rechtskosten</i>	<i>9.000,00 ATS</i>	<i>4.500,00 ATS</i>
<i>Gebühren, fremde DL</i>	<i>2.700,00 ATS</i>	<i>1.350,00 ATS</i>
<i>Zinsen</i>	<i>206.289,99 ATS</i>	<i>171.908,00 ATS</i>
<i>Instandsetzungen 1. Zehntel</i>	<i>204.231,55 ATS</i>	<i>170.192,96 ATS</i>
<i>Instandhaltungen</i>	<i>1,561.737,89 ATS</i>	<i>1,301.448,25 ATS</i>
<i>Summen</i>	<i>2,178.829,96 ATS</i>	<i>1,751.388,12 ATS</i>
<i>Sohin Wert des Eigenverbrauches =Nettowert EV</i>		<i>1,751.388,12 ATS</i>
<i>davon 20% USt</i>		<i>350.277,62 ATS</i>

Einkommensteuer:

Die geltend gemachten Werbungskosten sind um den Betrag von 1,751.388,12 ATS zu vermindern, da insoweit ein Aufwand der privaten Lebensführung vorliegt und dieser gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig ist.

2002:

Umsatzsteuer:

Im Zuge der Umsatzsteuernachschau wird der Wert des Eigenverbrauches und der nachzuversteuernde Umsatz wie folgt ermittelt:

<i>Basis sind vorläufig die Werte 2001 mit</i>	<i>1,751.388,12 ATS</i>
<i>abzüglich, weil für 2002 ff nicht mehr zutreffend</i>	
<i>Leerstehungen</i>	<i>9.107,31 ATS</i>
<i>Instandhaltungen</i>	<i>1,301.448,25 ATS</i>
<i>daher vorläufige Basis für 12/12-tel</i>	<i>440.832,56 ATS</i>
<i>das sind monatlich</i>	<i>2.669,71 €</i>
<i>sohin Wert d. Eigenverbr. für 1-12/2002</i>	<i>32.056,51 €</i>
<i>davon bereits erklärt als Erlös für</i>	
<i>Top 3 7.797,45 €</i>	
<i>Top 4 7.130,92 €</i>	
	<i>14.928,37 €</i>
<i>daher Erlösminderung lt. Bp 10%-ige</i>	<i>14.928,37 €</i>

2003:

Umsatzsteuer:

Im Zuge der Umsatzsteuernachschau wird der Wert des Eigenverbrauches und der nachzuversteuernde Umsatz wie folgt ermittelt:

<i>Basis sind vorläufig die Werte 2001 mit</i>	<i>1,751.388,12 ATS</i>
--	-------------------------

<i>abzüglich, weil für 2003 ff nicht mehr zutreffend</i>	
<i>Leerstehungen</i>	<i>9.107,31 ATS</i>
<i>Instandhaltungen</i>	<i>1,301.448,25 ATS</i>
<i>daher vorläufige Basis für 12/12-tel</i>	<i>440.832,56 ATS</i>
<i>das sind monatlich</i>	<i>2.669,71 €</i>
<i>sohin Wert d. Eigenverbr. für 1-5/2003</i>	<i>13.348,55 €</i>
<i>davon bereits erklärt als Erlös für</i>	
<i>Top 3 3.556,40 €</i>	
<i>Top 4 3.160,30 €</i>	
	<i>6.756,70 €</i>
<i>daher Erlösminderung lt. Bp 10%-ige</i>	<i>6.756,70 €</i>

Einkommensteuer:

Tz 23 Vermietung und Verpachtung 2001:

<i>Werte lt. Erklärung/SB</i>	<i>-2,111.522,00 ATS</i>
<i>Änderungen lt. Bp</i>	
<i>Wien,X-Allee</i>	<i>1,751.388,00 ATS</i>
<i>Werte lt. Bp</i>	<i>-360.134,00 ATS"</i>

b) Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erließ am 8. Oktober bzw. 30. Oktober 2003 den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für 2001. Ebenfalls am 8. Oktober 2003 ergingen der Umsatzsteuerbescheid für 2002 (gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig) und der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für die Monate Jänner bis Mai 2003.

c) Gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2001 erhob der steuerliche Vertreter des Bw. - nachdem ihm der Bezug habende Bp-Bericht am 11. November 2003 zugestellt worden war - am 9. Dezember 2003 Berufung:

Diese richte sich gegen die im Bp-Bericht, Tz 22, erläuterten steuerlichen Maßnahmen zum Objekt Wien,X-Allee. Aus der Besteuerung dieses Objektes sei ein steuerlicher Eigenverbrauch von 1,751.388,12 ATS, somit ein Umsatzsteuerbetrag von 350.277,62 ATS, in Ansatz gebracht worden; auf dem Gebiet der Einkommensteuer seien geltend gemachte Werbungskosten von 1,751.388,12 ATS vermindert worden.

Es werde der Antrag gestellt, die steuerliche Behandlung des Objektes Wien,X-Allee, gemäß den abgegebenen Umsatz- und Einkommensteuererklärungen 2001 durchzuführen und die aus der Bp resultierenden steuerlichen Auswirkungen zu diesem Objekt in den angefochtenen Bescheiden für 2001 aufzuheben.

Begründend führte der steuerliche Vertreter – nach wortwörtlicher Wiedergabe der Tz 22 des Bp-Berichtes zum Jahr 2001 – Folgendes aus:

Nach Ansicht der Finanzbehörde werde deshalb von so genanntem "Privatvermögen im Ausmaß von 50%" gesprochen, da bei derart hohen Vorinvestitionen (Kücheneinrichtung, Neubau des Dachgeschoßes) eine Vermietung zu den abgeschlossenen Konditionen der Objekte Top 3 und 4 nicht üblich sei.

Top 3 und 4 beträfen insgesamt 229,62 m². Die mit 5,76 € erwirtschaftete Miete pro Quadratmeter verhalte sich zu Top 1 und 2 im Verhältnis 6,17 €/m² und 4,97 €/m². Wenn man zu dem Anschaffungswert des Gebäudes von rund 5.000.000,00 ATS die Instandhaltungskosten von rund 1.561.000,00 ATS und die Instandsetzungsarbeiten von rund 2.042.000,00 ATS hinzuzähle, ergebe sich insgesamt eine Investitionssumme von 8.600.000,00 ATS. Der Mietertrag aus den vier Tops ergebe monatlich 2.665,55 € (jährlich 31.980,00 €). Wenn man diesen Mietertrag um 10% USt kürze und zu den genannten Anschaffungskosten von 8.600.000,00 ATS in Relation setze, ergebe sich eine Bruttorendite von 4,65%. Bei einer derartigen Rendite müssten die Fremdkapitalzinsen nicht berücksichtigt werden, da es sich um die Verzinsung des Gesamtkapitals handle. Selbst wenn man die Betriebskosten von jährlich rund 40.000,00 ATS in Abzug bringe, ergebe sich eine Bruttorendite von 4,18%.

Dazu sei auszuführen, dass eine Rendite von 4-5% im Bereich der Mietwohngrundstücke in Wien eine übliche Rendite darstelle. Keineswegs sei davon auszugehen, dass durch die Vermietung von Top 3 und 4 an Familienangehörige keine auf das Gesamtobjekt bezogene Rendite erzielt werde. Unbestritten sei, dass auf Top 3 und 4 Investitionen vorzunehmen gewesen seien. Die Investitionen für den 3. und 4. Stock hätten 2.490.942,00 ATS betragen. Daraus resultiere eine Neuvermietungsrendite von 6,33%.

Top 1 und 2 hätten sich in einem vermietbaren Zustand befunden, während Top 3 und 4 eben durch den Ausbau des Dachbodens erst normal vermietbare Flächen erbracht hätten. Der Umstand, dass die Vermietung an die Kinder des Bw. erfolgt sei, führe lediglich zur Notwendigkeit der Prüfung des Fremdvergleiches, könne aber nicht insgesamt zur Annahme des Missbrauches von Gestaltungsmöglichkeiten bzw. zur Ausscheidung aus dem unternehmerischen Vermögen führen. Wie die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere VwGH 10.7.1996, 94/15/0039, ausführe, sei die Fremdüblichkeit aus der Sicht beider Vertragsteile zu beurteilen. Aus der Sicht des Vermieters sei die Rendite ausreichend; aus der Sicht des Mieters sei eine Miete von 5,76 €/m² nicht als missbräuchlich niedrig zu bezeichnen. Am Wiener Wohnungsmarkt steige die Qualität der angebotenen Wohnflächen ständig an. Es werde sehr viel Wohnfläche angeboten, es gebe sehr viele Leerstehungen. Wenn man als Hauseigentümer nicht hoch qualitative Wohnungen zur Verfügung stelle, finde

man überhaupt keinen Mieter, es sei denn, im ganz unteren Segment mit einer sehr geringen Quadratmetermiete. Mieten zwischen 5,76 € und 8,72 €/m² seien als durchaus angemessen zu bezeichnen. Es könne der Beweiswürdigung im angefochtenen Bescheid daher nicht gefolgt werden, wonach es sich um kein fremdübliches Mietverhältnis handle.

Zur Ausführung in der Beweiswürdigung, dass die Mietverträge in einem Fall erst ein Monat und in einem anderen Fall erst fünf Monate (fünf Monate nicht nachvollziehbar) nach Mietbeginn abgeschlossen worden seien, sei auszuführen:

Nur der echt rückwirkende Abschluss von Verträgen könne die Versagung der steuerlichen Anerkennung mit sich führen. Der Abschluss eines Mietvertrages ein (bzw. fünf Monate) nach Mietbeginn sei keine Seltenheit. In vielen Fällen würden die Konditionen des Mietvertrages ausgehandelt werden; es gebe aber noch kleinere Verhandlungspunkte, welche auf die Grundsatzeinigung keinen Einfluss hätten. Diesen Punkt solle man daher nicht zu hoch bewerten.

Der nächste Punkt der Beweiswürdigung sei der Umstand, dass nach den Unterlagen der Finanzverwaltung die Mieter nicht in der Lage seien, die Miete aus eigenen Einkünften zu leisten. Diese Aussage sei unrichtig. Der Abschluss eines Mietvertrages beziehe sich auf die Zukunft, sodass der Zeitraum ab 2002 zu betrachten sei. Bereits 2003 lägen Arbeitseinkünfte, die Familienbeihilfe und auch gespartes Geldvermögen vor, um die Miete bezahlen zu können.

Insgesamt sei festzuhalten, dass die Beweiswürdigung des angefochtenen Bescheides neben allgemeinen Aussagen keine konkrete Angabe enthalte, wonach die Kinder des Bw. 2002 und insbesondere in den Folgejahren nicht mit üblichen (Fremd-)Mietern vergleichbar sein sollten. Auch wenn Kinder in diesem Zusammenhang nicht günstiger, dann seien sie auch nicht schlechter als Fremde zu behandeln.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen fänden, selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprächen, im Steuerrecht nur Anerkennung, wenn sie nach außen geltend gemacht seien, einen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch unter Familienfremden zustande kämen. Keines der drei angeführten Merkmale sei im gegenständlichen Fall anwendbar, sodass die Mietverhältnisse in Top 3 und 4 als normale unternehmerische Leistung anzuerkennen seien, ohne Rücksicht darauf, dass es sich bei den Mietern um Kinder des Bw. handle.

Auch die vorgenommene Ermittlung der Baukosten/Stockwerk sei nach Meinung des Bw. unrichtig. Laut der dem steuerlichen Vertreter übergebenen Berechnung des Bw. ergäben sich folgende Zahlen:

Gesamtrenovierung: 4,726.629,00 ATS brutto (3,938.857,00 ATS netto)
davon 1. u. 2. Stock: 1,737.498,00 ATS brutto (1,447.915,00 ATS netto)
davon 3. u. 4. Stock: 2,989.131,00 ATS brutto (2,490.942,00 ATS netto)

Die Ermittlung des Eigenverbrauches und die Werbungskostenkürzung wäre daher – sollte man dem angefochtenen Bescheid in der rechtlichen Würdigung folgen, was der steuerliche Vertreter nicht tue – auch ziffernmäßig zu korrigieren.

Es werde daher der Antrag gestellt, die in der Einkommensteuererklärung 2001 angeführten Werbungskosten in voller Höhe zum Abzug zuzulassen und auf dem Gebiet der Umsatzsteuer von der Verrechnung eines Eigenverbrauches Abstand zu nehmen. Wie ausgeführt, enthalte die Beweismwürdigung kein Argument, die Vereinbarung zwischen dem Bw. und seinen Kindern nicht anzuerkennen, woraus folge, dass die abgegebenen Steuererklärungen nicht zu berichtigen seien.

Was die umsatzsteuerliche Seite des Problems betreffe, werde in der Folge zur Behandlung der betroffenen Aufwendungen als umsatzsteuerlicher Eigenverbrauch, versteuert mit 20%, Stellung bezogen, und zwar in Bezug auf die neue Rechtsprechung des EuGH:

Sollte der gegenständlichen Berufung nach den oa. Ausführungen nicht Folge gegeben werden, werde ergänzend auf das Urteil EuGH 8.5.2003, RsC-269/00, "Seeling", verwiesen. Nach Darstellung der wesentlichen Aussagen dieses Urteils argumentierte der steuerliche Vertreter ("Überleitung auf den gegenständlichen Berufungsinhalt"), der geltend gemachte Eigenverbrauch von 1,751.388,12 ATS des Jahres 2001 sei falsch ermittelt. Er beinhalte nämlich die gesamten Instandhaltungskosten des Jahres 2001, einschließlich ein Zehntel der Instandsetzungskosten, ohne darauf einzugehen, dass nach Art. 11 der Sechsten Richtlinie gemäß Buchstabe A Abs. 1 c bei den in Art. 6 Abs. 2 genannten Umsätzen der Betrag der Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Erbringung der Dienstleistung darzustellen sei. Die Steuerneutralität der privaten Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes sei aber nur dann zu erreichen, wenn der Vorsteuerabzug zunächst in voller Höhe gewährt werde und im Anschluss daran die private Verwendung während der gesamten Nutzungsdauer gemäß Art. 6 Abs. 2 Unterabs. 1 Buchstabe A der Sechsten Richtlinie besteuert werde. In diesem Fall hätte der Umsatzsteuerbescheid 2001 von jenen Kosten auszugehen, welche auf den gesamten Zeitraum der Nutzung entfielen, nicht aber die Instandhaltungskosten und ein Zehntel der Instandsetzungskosten eines Jahres voll der Eigenverbrauchsbesteuerung zu unterziehen. Es könne nicht angehen, dass in größeren Zeitabständen anfallende Instandhaltungen in einem Jahr der Letztverbrauchsbesteuerung zu unterziehen seien. Man denke zB nur an eine geänderte Vermietungsmodalität in ein bis zwei Jahren mit geänderten Aufteilungsschlüsseln.

Für den Fall der Zuständigkeit für diese Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz werde gemäß § 284 BAO die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt.

d) Gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2002 und den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für die Monate Jänner bis Mai 2003 erhob der steuerliche Vertreter ebenfalls am 9. Dezember 2003 Berufung:

Diese richte sich gegen den Ansatz des Eigenverbrauches für die Monate Jänner bis Dezember 2002 von 32.056,00 € und für die Monate Jänner bis Mai 2003 von 13.348,55 €. Dem stehe die Ausscheidung der erklärten Erlöse für Top 3 und 4 von 14.928,37 € für das Jahr 2002 und von 6.716,70 € für die Monate Jänner bis Mai 2003 gegenüber.

Gestellt werde der Antrag, die Umsatzsteuer 2002 sowie für die Monate Jänner bis Mai 2003 gegenüber den abgegebenen Erklärungen unverändert zu belassen.

Begründend werde auf die ausführliche Berufungsschrift hinsichtlich des Jahres 2001 verwiesen, welche umfangreiche Begründungen für die Unrichtigkeit des Ansatzes eines Eigenverbrauches enthalte.

e) Am 30. März 2005 gab der Betriebsprüfer seine Stellungnahme zur Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2001 ab, die folgenden Wortlaut aufweist (S 98 ff/2001 E-Akt):

"Grundsatzfrage Fremdvergleich:

Streitgegenstand sind 50% Nutzungsausmaß an der Liegenschaft Wien,X-Allee (dargestellt in Tz 22 des Bp-Berichtes).

Die Mieter sind durchwegs die Kinder des Bw.; diese verfügen lt. Unterlagen der Finanzverwaltung über folgende eigene Einkünfte:

Mieter von Top 3:

B, SV Nr. [...], lt. vorliegendem Mietvertrag Mieterin seit 1.2.2002, monatliche Bruttomiete für 121,62 m² 713,98 € = Jahresmiete 8.567,76 €.

An Einkommen war verfügbar:

1-12/2002 lt. Lohnzettel der Ärztekammer für NÖ Kz 245: 2.029,32 €

1-12/2003 lt. Lohnzettel der Ärztekammer für NÖ Kz 245: 2.029,32 €

1-12/2004 lt. Lohnzettel Fa. F-GmbH Kz 245: 331,50 €

Familienbeihilfenbezug lt. Datenbank:

Im Zeitraum 1/93 bis 3/05 für B (Medizinstudium) durch den Bw.

Mieter von Top 4:

D und C sind seit vorliegendem Vertrag Mieter seit 1.2.2002 (Vertrag vom 4.3.2002), monatliche Bruttomiete für 108 m² 622,57 € = Jahresmiete 7.870,84 €.

D, SV Nr. [...]:

An Einkommen verfügbar:

1-12/2002 lt. Lohnzettel der Ärztekammer für NÖ Kz 245: 2.029,32 €

1-12/2003 lt. Lohnzettel der Ärztekammer für NÖ Kz 245: 2.029,32 €

1-12/2004 lt. Lohnzettel Fa. G-GmbH Kz 245: 148,50 €

Familienbeihilfenbezug lt. Datenbank:

Im Zeitraum 6/93 bis 3/05 für D (Medizinstudium) durch den Bw.

C, SV Nr. [...]:

7.1. – 31.10.2002 lt. Lohnzettel Fa. H Kz 245	6.582,89 €
lt. E-Bescheid St.Nr. I Verlustanteil 50% aus der gemeinsam mit dem Bw. betriebenen Firma verbleibt verfügbar	-3.838,20 €
	2.744,69 €
1.1. – 31.12.2003: § 109a J-GmbH	1.860,21 €
lt. E-Bescheid St.Nr. I Verlustanteil 50% aus der gemeinsam mit dem Bw. betriebenen Firma verbleibt verfügbar	-5.121,74 €
	-592,87 €

Familienbeihilfenbezug lt. Datenbank:

Im Zeitraum 6/93 bis 12/01 durch den Bw.; lt. FB Unterlagen ist für C die Absolvierung eines FH-Diplomstudiums der Fachrichtung [...] von 9/2001 bis 8/2006 vorgemerkt.

Weiters wird festgehalten zu:

Top 3:

Für die fremdvermietete Top 1 sind pro m² 6,17 € Miete verrechnet worden, obwohl diese Wohnung bei Weitem nicht in der Qualität wie Top 3 instand gesetzt ist (zB ohne Kücheneinrichtung). Demgegenüber wurden für Top 3 pro m² lediglich 5,76 € verrechnet, obwohl die Wohnung um 1,526.500 ATS (= 50%-Anteil) adaptiert und auf den neuesten Stand gebracht worden ist.

Ungeachtet dieser Tatsache spricht jedoch vorweg die bestehende Unterhaltspflichtung des Bw. gegenüber der Mieterin B für einen Aufwand gemäß § 20 EStG.

Es ist nicht auszuschließen, dass diese Wohnung auch dem Abgabepflichtigen als Wohnsitz dient. Bei der Besichtigung wurde eine Ausstattung festgestellt, die wohl kaum von einer Medizinstudentin ohne nennenswertes eigenes Einkommen finanziert werden kann.

Top 4:

Dieser Dachgeschoßausbau, hergestellt im Jahr 2001/2002, hat dazu geführt, dass das konsenslose und zudem total minderwertige Vorgängerobjekt im Ausmaß von etwa 30 m² im neu errichteten Dachgeschoßausbau von 108 m² untergegangen ist.

Der Bereich des Dachgeschoßausbaus unterliegt zudem – weil eine neu hergestellte Mietfläche – nicht der Mietzinsobergrenzenregelung, sondern es ist freie Mietzinsbildung möglich.

Eine derart gute Lage zwischen dem Park von K und Schloss L mit guter Anbindung an die öffentlichen Verkehrsmittel müsste bedeutend höhere Erträge pro m² als 5,76 € (ist auch noch unter der Kategoriemietzinsgrenze der fremdvermieteten Top 1 von 6,17 €/m²) erbringen.

Ermittlung der Baukosten pro Stockwerk (siehe S 6 der Berufung):

Die Abgrenzung zwischen Instandsetzungs- und Instandhaltungskosten und deren anteilige Zuordnung zu den einzelnen Tops erfolgte nach den in den einzelnen Bereichen tatsächlich vorgenommenen Investitionen (Blatt 382 ff Arbeitsbogen).

Lt. Bp wurden als nicht abzugsfähig gemäß § 20 EStG festgestellt:

Von

Instandsetzungsaufw. Zehntel lt. Erkl. 204.231,55 ATS, davon 5/6-tel = 170.192,96 ATS

Instandhaltungsaufw. lt. Erklärung 1,561.737,89 ATS, davon 5/6-tel = 1,301.448,25 ATS

Zinsaufwand laut Erklärung 206.289,99 ATS, davon 5/6-tel = 171.908,00 ATS

Der 5/6-tel Anteil wurde wie folgt errechnet (teilweise mit geschätzten Wertansätzen in Ermangelung von detaillierten Belegen):

<i>Fa. M-GmbH, Gesamtkosten Malerarbeit</i>	<i>350.000,00 ATS</i>	
<i>davon Stiegenhaus</i>	<i>-39.000,00 ATS 50% Anteil</i>	<i>19.500,00 ATS</i>
<i>daher Anteil Top 3, 4</i>		<i>311.000,00 ATS</i>
<i>Fliesenleger Top 3,4</i>		<i>70.000,00 ATS</i>
<i>Estricharbeiten Top 3,4</i>		<i>69.380,00 ATS</i>
<i>Parkettböden Top 3,4</i>		<i>47.374,00 ATS</i>
<i>Baumeister N-GmbH</i>	<i>669.436,57 ATS</i>	
<i>davon Dachbodenausbau 100% Top 4</i>		<i>267.774,00 ATS</i>
<i>2. Stock 100% Top 3</i>		<i>187.442,00 ATS</i>
<i>Keller/Garten, jedoch nur 50% Anteil Top 3,4</i>		<i>107.109,00 ATS</i>
<i>Baumeisterarbeiten brutto</i>	<i>750.000,00 ATS</i>	
<i>für Fassadenarbeiten, davon 50%</i>		<i>375.000,00 ATS</i>
<i>Fa. O, Dachdecker/Zimmererarbeiten</i>	<i>brutto 650.217,00 ATS, davon Anteil Dach- geschoßausbau geschätzt mit 120.000,00 ATS</i>	<i>120.000,00 ATS</i>
<i>Fa. P, Spenglerarbeiten</i>	<i>202.678,00 ATS,</i>	<i>101.300,00 ATS</i>

	<i>davon 50%</i>	
<i>Fa. Q, Dämmarbeiten und Material einschl. abgehängte Decke in Top 3 zu 100% für Top 3,4</i>		<i>535.922,00 ATS</i>
<i>Fa. R, Elektroinstallationen zu 100% Top 3,4</i>		<i>451.795,00 ATS</i>
<i>Fa. S, Gas/Wasser/Heizung zu 100% Top 3,4</i>		<i>413.765,00 ATS</i>
<i>daraus ergibt sich ein Gesamtanteil für Top 3,4 von</i>		<i>3,053.000,00 ATS</i>
<i>Instandsetzung lt. Erklärung</i>		<i>2,042.315,00 ATS</i>
<i>Instandhaltung lt. Erklärung</i>		<i>1,561.737,00 ATS</i>
<i>sohin insgesamt</i>		<i>3,604.052,00 ATS = 100%</i>
<i>rechnerischer Teil Top 3,4 von oben</i>		<i>3,053.000,00 ATS = 84,70% = 5/6- tel</i>

daher bleibt absetzbar vom Wert lt. Erklärung 1/6-tel, 5/6-tel wurden daher lt. Bp ausgeschieden (siehe oben).

Den bisher verfügbaren Unterlagen folgend sind die Feststellungen der Bp zutreffend, die bisher ausgeschiedenen Anteile angemessen. Die Berufung wäre abzuweisen.

Hinsichtlich folgender Sachverhalte wäre eine Verböserung erforderlich:

Bewegliche Wirtschaftsgüter in Top 3 und 4:

Hinsichtlich der in Top 3 und 4 befindlichen beweglichen Wirtschaftsgüter wurde von der AfA lediglich ein Anteil von 50% ausgeschieden. Da die Güter jedoch zu 100% im ausschließlich privat genutzten Anteil verwendet werden, ist die Anschaffung zur Gänze den Kosten der privaten Lebensführung zuzuordnen, daher wäre AfA in Höhe von 10.840,00 ATS für die Küche und 363,50 ATS für die SAT-Anlage (= total 11.203,89 ATS) gewinnerhöhend anzusetzen.

Abschließende Beweiswürdigung durch den Betriebsprüfer:

Aus den dargestellten Sachverhalten befinden sich die Mieter als unterhaltsberechtigten Kinder in wirtschaftlicher Abhängigkeit, ein einem Fremdvergleich standhaltender Vertragsabschluss liegt demnach nicht vor.

Die Kosten für die Bereiche Top 3 und 4 zählen zum Aufwand der privaten Lebensführung nach § 20 EStG.

Die Aufteilung der Kosten lt. Bp entspricht den tatsächlichen Verhältnissen und wurde eher zu Gunsten des Abgabepflichtigen vorgenommen.

Sollte hinsichtlich Top 4, C, eine anders lautende Lösung angestrebt werden, ist zu beachten, dass der Dachgeschoßausbau eine auf die Restnutzungsdauer des Gebäudes aktivierungspflichtige Neuherstellung (Dachgeschoßneuausbau) wäre und demnach sowohl die Zehntelabsetzung als auch die AfA anders zu bemessen wären, ebenso die abziehbare Vorsteuer.

Darstellung der Kennzahlenansätze bei abweisender Erledigung der Berufung:

Umsatzsteuer:

Entsprechend der aktuellen Regelung zum Thema "Seeling" sind im Rahmen der Berufung folgende Änderungen des Umsatzsteuerbescheides erforderlich:

<i>Erlöse 2001 lt. Bescheid nach Bp netto</i>	<i>67.307,62 ATS</i>
<i>Anteile Top 3 und 4 bisher nicht angefallen, da Verträge erst ab 1.2.2002</i>	
<i>Ansatz bleibt unverändert</i>	
<i>Eigenverbrauch lt. Bp</i>	<i>1.751.388,12 ATS</i>
<i>lt. Berufungserledigung</i>	<i>0,00 ATS</i>
<i>Auswirkung Umsatzsteuer weniger</i>	<i>350.277,62 ATS</i>

Vorsteuer:

<i>abziehbare Vorsteuer bisher lt. Bp</i>	<i>790.894,74 ATS</i>
<i>Vorsteuern lt. Berufungserledigung von:</i>	
<i>Betriebskosten</i>	<i>24.967,60 ATS</i>
<i>Verwaltungskosten</i>	<i>525,00 ATS</i>
<i>Rechtskosten</i>	<i>4.500,00 ATS</i>
<i>Instandsetzungen 2.042.315,50 ATS, davon 5/6-tel</i>	<i>1.701.929,58 ATS</i>
<i>Instandhaltungen 1.561.737,89 ATS, davon 5/6-tel</i>	<i>1.301.448,24 ATS</i>
<i>Anschaffungskosten lt. Anlageverzeichnis:</i>	
<i>Küche</i>	<i>216.901,78 ATS</i>
<i>SAT-Anlage</i>	<i>7.275,00 ATS</i>
<i>GWGs 92.007,22 ATS, davon 50%</i>	<i>41.003,61 ATS</i>
<i>sohin Nettowert</i>	<i>3.298.550,81 ATS</i>
<i>davon 20% Vorsteuerkürzung</i>	<i>659.710,16 ATS</i>
<i>verbleibt abziehbare Vorsteuer lt. Berufungserledigung</i>	<i>131.184,58 ATS</i>

Einkommensteuer:

<i>Einkünfte aus VuV lt. Bp</i>	<i>-360.134,00 ATS</i>
<i>nichtabziehbare AfA Kücheneinrichtung und SAT-Anlage</i>	<i>11.203,89 ATS</i>
<i>daher Wert lt. Berufungserledigung</i>	<i>-348.930,00 ATS</i>

Abschließend wird bemerkt, dass die vorstehend vertretene Rechtsansicht auch der Erledigung der eingebrachten Steuererklärungen 2002 und 2003 zu Grunde gelegt wird."

Mit Schreiben des Finanzamtes vom 1. April 2005 wurde diese Stellungnahme des Betriebsprüfers dem steuerlichen Vertreter zur Gegenäußerung vorgehalten. Falls die Kostenaufteilung

auf die einzelnen Tops dabei Thema sein sollte, werde ersucht, die folgenden Unterlagen in einer eindeutig nachvollziehbaren Form vorzulegen: Gesamtkostenaufstellung ausgehend von den Werten laut Steuererklärung 2001 zuzüglich einer Aufgliederung auf die einzelnen Stockwerke.

f) In seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 3. Mai 2005 (S 105 ff/2001 E-Akt) brachte der steuerliche Vertreter Folgendes vor:

Einleitend weise er darauf hin, dass die Kinder C, D und B gemäß Kündigungsschreiben vom 22. April 2005 aus dem Objekt Wien, X-Allee, ausziehen würden, sodass der Bw. Fremdmieter suchen müsse.

Zu S 1 der Stellungnahme des Betriebsprüfers – Einnahmen B:

Beiliegend übermittle der steuerliche Vertreter eine Aufstellung des Bw. über die Einkünfte seiner Tochter B. Dabei handle es sich um Gelder, die ihr zur Zahlung der Miete zur Verfügung gestanden seien. Hinsichtlich der Familienbeihilfe stehe der steuerliche Vertreter auf dem Standpunkt, dass diese bei eigenem Haushalt den Kindern zustehe.

Zu S 1 der Stellungnahme – D:

Zu D werde ebenfalls eine Aufstellung des Bw. übermittelt.

Zu S 2 – C:

Beiliegend werde auch für diesen eine Einkünfteaufstellung übermittelt. Der steuerliche Vertreter beziehe sich auf seine Ausführungen in der Berufung, dass ein Mietvorhaben mehrere Jahre der Zukunft betreffe und nicht nur die ersten Jahre nach der Neuvermietung. Anders wäre der Fall gelagert, wenn die Kinder insgesamt die Miete nie entrichten könnten, was ohne Zweifel nicht der Fall sei.

Zu S 2:

Nach Information des Bw. seien die in der Berufung genannten Mieten inzwischen überholt, sie machten im 3. und 4. Stock je 6,46 €/m² aus.

Zu S 3 - Baukostenermittlung:

Die Verteilung der Baukosten auf den 1. und 2. Stock sowie den 3. und 4. Stock ergebe gemäß der Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2001 ein anderes Verhältnis als in der Stellungnahme des Betriebsprüfers dargelegt. Daher würde die Ermittlung des steuerlichen Vertreters nochmals zusammengefasst; die Ermittlungsgrundlage und die Belegkopien seien beigelegt (Beilage 1).

Bei Direktzuordnung fielen

im 1. und 2. Stock 1,737.498,00 ATS brutto und
im 3. und 4. Stock 2,989.131,00 ATS brutto,
insgesamt daher 4,726.629,00 ATS brutto an.

Wenn der Betriebsprüfer von den Bruttogesamtkosten von 4,726.629,00 ATS die Umsatzsteuer abziehe, komme er bei direkter Zuordnung auf 1,447.915,00 ATS für den 1. und 2. Stock und 2,490.942,00 ATS für den 3. und 4. Stock. Dies entspreche einem Anteil von 36,76% für den 1. und 2. Stock und einem Anteil von 63,24% für den 3. und 4. Stock (anstelle der vom Betriebsprüfer berechneten 5/6-tel). Diese Darstellung bedeute keinen neuen Vorschlag, sondern nur eine Bemerkung zu den Ausführungen auf S 3 und 4.

Allerdings sei an dieser Stelle zu bemerken, dass die Ausführungen der Berufung auf antragsgemäße Erledigung iSd Erklärungen hinwiesen. Bei dieser Gelegenheit werde betreffend S 5 oben darauf hingewiesen, dass der steuerliche Vertreter nicht der Meinung sei, dass es sich beim Dachbodenausbau um Herstellungsaufwand handle, da ja der Dachboden bereits in bewohnbarem Zustand bestanden habe.

Zu S 4 – bewegliche Wirtschaftsgüter:

Die vorliegende Einrichtung sei eine Mindestausstattung, sodass sich der steuerliche Vertreter der Meinung des Betriebsprüfers nicht anschließen könne. Zur SAT-Anlage sei zu sagen, dass diese ursprünglich für alle Mieter gedacht gewesen sei, nur hätten sich die Mieter im 1. und 2. Stock später von dieser Investition zurückgezogen. Dieser Punkt sei auch im Zusammenhang mit Fremdvermietung an nicht Familienangehörige zu sehen.

Zu S 4 – letzter Absatz:

Der steuerliche Vertreter verweise auf die finanzielle Ausstattung der Kinder und wiederhole, dass ein Fremdvergleich nicht deshalb in Zweifel gezogen werden könne, weil die Kinder kurze Zeit von den Eltern unterstützt worden seien.

Zu S 5 – Umsatzsteuer:

Derzeit gehe das Finanzamt davon aus, dass es zu keiner Besteuerung des Eigenverbrauches, sondern zu einem Ausschluss von Vorsteuern kommen müsse. Dazu sei auszuführen, dass der steuerliche Vertreter grundsätzlich der Meinung sei, dass weder ein Eigenverbrauch noch eine Vorsteuerkorrektur zu erfolgen habe. Er kenne die im Schrifttum zitierten Ansichten, wonach bei Privatnutzung eine Vorsteuerkorrektur erfolgen müsse; er sei der Meinung, dass diese den Rechtsvorschriften der 6. EG-Richtlinie widerspreche. Bei Privatnutzung (die hier allerdings nicht anwendbar sei) sei "der laufende Privataufwand" umsatzsteuerpflichtig.

Zum Verfahrensrecht führte der steuerliche Vertreter aus, er ergänze seinen Antrag in der Berufung, indem er gemäß § 282 BAO die Entscheidung durch den Berufungssenat beantrage, bzw. er wiederhole den Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung gemäß § 284 BAO.

Der Gegenäußerung des steuerlichen Vertreters zur Stellungnahme des Betriebsprüfers waren beigelegt:

- Eine Aufstellung betreffend die Kinder des Bw. mit folgendem Wortlaut (S 108/2001 E-Akt):

"Summe der Verdienste von

C:

Ärztchammer vom 1.7.01 – 30.6.03	169,11 € x 28 Mo.	= 4.735,08 €
Kinderbeihilfe von Gewerbl. Pension	29,07 € x 10 Mo.	= 290,70 €
NÖ GKK Pension von E		?
H Jänner – Juni 02		6.375,13 €
H Juli – Oktober 02		1.561,23 €
J-GmbH Feb. 03 – Jan. 04		2.604,00 €
Arbeitslosengeld 19.4.01 – 5.9.01	bitte aus dem Computer raussuchen	
Kinderbeihilfe Finanzamt Sept. – Dez. 01	220,00 € x 4 Mo.	= 880,00 €

D:

Ärztchammer vom 1.7.01 – 31.12.04	14 x im Jahr: 169,11 € x 49	= 8.286,39 €
Kinderbeihilfe d. Gew. Pension v. 1.1.01 – 31.12.04	29,07 € x 48 Mo.	= 1.359,36 €
NÖ GKK Pension von E v. 1.8.02 – 31.12.04	29,07 € x 28 Mo.	= 843,03 €
Kinderbeihilfe Finanzamt v. 1.1.01 – 31.12.04	220,00 € x 48 Mo.	= 10.560,00 €
Verdienst T-Spital als Aushilfe im Ärztlichen Sekretariat vom 1.8.01 – 31.12.04		5.252,63 €
Gartenarbeit (Rasenpflege) von Hausverwaltung	280,00 € x 3 Jahre	= 840,00 €
G-GmbH	bitte schauen Sie nach, wie hoch der Betrag war, leider habe ich keine Unterlagen	?? 148,50 €

B:

Ärztchammer vom 1.7.01 – 31.12.04	14 x im Jahr:	= 8.286,39 €
-----------------------------------	---------------	--------------

	<i>169,11 € x 49</i>	
<i>Kinderbeihilfe d. Gew. Pension v. 1.1.01 – 31.12.04</i>	<i>29,07 € x 48 Mo.</i>	<i>= 1.359,36 €</i>
<i>NÖ GKK Pension von E v. 1.8.02 – 31.12.04</i>	<i>29,07 € x 28 Mo.</i>	<i>= 843,03 €</i>
<i>Kinderbeihilfe Finanzamt v. 1.1.01 – 31.12.04</i>	<i>220,00 € x 48 Mo.</i>	<i>= 10.560,00 €</i>
<i>Gartenarbeit (Rasenpflege) von Hausverwaltung</i>	<i>280,00 € x 3 Jahre</i>	<i>= 840,00 €</i>
<i>Erbschaft von Patentante 1986 (damals wurde das Geld gerichtlich B zugesprochen). Das Geld wurde für 10 Jahre unter gerichtlicher Aufsicht bei der U-Sparkasse bis zum Jahr 1996 angelegt. 300.000,00 ATS wurden als Kredit verwendet. Bis 2002 wurde der Kredit mit Zinsen an B zurückbezahlt.</i>		<i>180.000,00 ATS</i>
<i>T-Spital als Aushilfe im Ärztlichen Sekretariat</i>		<i>813,90 €</i>
<i>V-Spital 2004 und T-Spital als Aushilfe im Ärztlichen Sekretariat</i>		<i>1.400,00 €</i>
<i>V-Spital Tutorium seit Okt. 2004 (laufend)</i>	<i>189,60 €/Mo. x 3 (2004)</i>	<i>= 568,80 €</i>
<i>F-GmbH 2004</i>		<i>468,00 €"</i>

- Eine Aufstellung, übertitelt mit "Gesamtkosten Renovierung Wien,X-Allee im Jahr 2001", mit auszugsweise folgendem Wortlaut (S 109/2001 E-Akt):

"Gesamtkosten Renovierung Wien,X-Allee im Jahr 2001

Firma	Tätigkeit	Gesamtbetrag	davon 3. und 4. Stock	davon gesamtes Haus
[...]	Baufirma	609.437,57 ATS	61.296,39 ATS	548.141,18 ATS
[...]	Fliesenleger	63.218,88 ATS	31.609,44 ATS	31.609,44 ATS
[...]		69.360,00 ATS	0,00 ATS	69.360,00 ATS
[...]	Fassaden	750.000,00 ATS	0,00 ATS	750.000,00 ATS
[...]	Wasser, Gas	413.765,67 ATS	353.765,67 ATS	60.000,00 ATS
[...]	Elektroinstall.	246.000,00 ATS	123.000,00 ATS	123.000,00 ATS
[...]	Dachboden	593.689,80 ATS	466.489,80 ATS	127.200,00 ATS
[...]	Dachdecker	638.937,00 ATS	68.688,00 ATS	570.249,00 ATS
[...]	Fliesen ua.	133.790,51 ATS	109.703,40 ATS	24.087,11 ATS
[...]	Wasserrohrbruch	4.140,00 ATS	4.140,00 ATS	0,00 ATS
[...]	Parkettboden	47.374,00 ATS	47.374,00 ATS	0,00 ATS
[...]	Küche	216.901,78 ATS	216.901,78 ATS	0,00 ATS
[...]	Aufsicht	46.680,00 ATS	0,00 ATS	46.680,00 ATS

[...]	Spengler	202.678,32 ATS	0,00 ATS	202.678,32 ATS
[...]	Maler	211.940,00 ATS	104.396,00 ATS	107.544,00 ATS
[...]	Fenster	423.406,00 ATS	23.000,00 ATS	400.406,00 ATS (Fenster nur 1., 2. Stock)
[...]	div. Material	55.309,82 ATS	41.673,98 ATS	13.635,84 ATS
	Bruttosumme	4,726.629,35 ATS	1,652038,46 ATS	3,074590,89 ATS
Verteilungssumme exklusive Fenster 1. und 2. Stock			2,674.184,89 ATS	
davon 50% 1. u. 2. Stock			1,337.092,45 ATS	
zuzüglich Fenster			400.406,00 ATS	
ergibt Gesamtsumme brutto 1. u. 2. Stock			1,737.498,45 ATS 36,76%	
Gesamtsumme netto 1. u. 2. Stock			1,447.915,37 ATS	
davon 50% 3. u. 4. Stock			1,337.092,45 ATS	
zuzüglich direkt zugeordnete Ausgaben			1,652.038,46 ATS	
ergibt Gesamtsumme brutto 3. u. 4. Stock			2,989.130,91 ATS 63,24%	
Gesamtsumme netto 3. u. 4. Stock			2,490.942,42 ATS	
Gesamtsumme brutto alle Stockwerke			4,726.629,35 ATS 100%	
Gesamtsumme netto alle Stockwerke			3,938.857,79 ATS"	

- Ein Konvolut mit diversen Unternehmensrechnungen (S 110 bis 255/2001 E-Akt).

g) Über die gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2002 und den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für die Monate Jänner bis Mai 2003, beide vom 8. Oktober 2003, erhobenen Berufungen (siehe oben Punkt d)) entschied das Finanzamt mit jeweils am 5. April 2005 ergangenen Berufungsvorentscheidungen:

- Hinsichtlich der Umsatzsteuer für 2002 wurde die Abgabe – wiederum gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig – mit 707,29 € (anstatt mit 6.642,84 €) festgesetzt (S 23 f./2002 E-Akt). Begründend führte das Finanzamt dazu aus, der Berufung werde insoweit stattgegeben, als der Eigenverbrauch und die 20%-igen Umsätze auf Null gesetzt würden; die abziehbare Vorsteuer werde jedoch um den auf Top 3 und 4 entfallenden 50%-igen Anteil (475,75 €) auf 475,75 € vermindert.

- Hinsichtlich der Umsatzsteuer für die Monate Jänner bis Mai 2003 wurde die Abgabe mit 343,75 € (anstatt mit 2.786,97 €) festgesetzt (S 3 f./2003 E-Akt). Begründend führte das Finanzamt dazu aus, der Berufung werde insoweit stattgegeben, als der Eigenverbrauch und die steuerpflichtigen 20%-igen Entgelte auf Null reduziert würden; die abziehbare Vorsteuer werde jedoch um den auf Top 3 und 4 entfallenden Anteil von 226,49 € auf 226,50 € gekürzt.

h) Gegen die oa. Berufungsvorentscheidungen wurden mit jeweils gesonderten Schriftsätzen vom 3. Mai 2005 Vorlageanträge eingebracht.

In diesen führte der steuerliche Vertreter jeweils aus, die Berufungen richteten sich gegen die Aberkennung der Fremdüblichkeit der Vermietung von Top 3 und 4 des Objekts Wien,X-Allee. In den Bescheiden sei ein Eigenverbrauch von 32.056,00 € (für 2002) bzw. von 13.348,55 € (für 1-5/2003) in Ansatz gebracht worden. In den Berufungsvorentscheidungen sei zwar kein Eigenverbrauch mehr berücksichtigt worden; jedoch seien die Mieterlöse um 14.928,37 € (für 2002) bzw. um 6.716,70 € (für 1-5/2003) gekürzt und von der ursprünglich mit 8.037,39 € (für 2002) bzw. mit 452,99 € (für 1-5/2003) geltend gemachten Vorsteuer der Betrag von 7.561,64 € (für 2002) bzw. von 226,49 € (für 1-5/2003) nicht anerkannt worden.

Beantragt werde die Veranlagung der Umsatzsteuer 2002 in der erklärten Höhe, und zwar:

USt-Bemessungsgrundlage	26.758,81 €
davon 10% USt	2.675,88 €
abzüglich Vorsteuern	8.025,05 €
abzüglich EUSt	12,34 €
ergibt Gutschrift 2002	5.361,51 €

Beantragt werde die Festsetzung der Umsatzsteuer 1-5/2003 in der erklärten Höhe, und zwar:

USt-Bemessungsgrundlage	12.419,22 €
davon 10% USt	1.241,92 €
abzüglich Vorsteuern	452,99 €
ergibt Zahllast 1-5/2003	788,93 €

Zur Begründung werde auf die ausführliche Darlegung der Fremdüblichkeit der Vermietung vom 3. Mai 2005, die auf die Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2001 Bezug nehme, verwiesen. Sowohl die Steuererklärungen 2002 als auch die abweichenden Steuerbescheide 2002 knüpften an die Verhältnisse des Jahres 2001 an.

Sowohl hinsichtlich der Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2002 als auch hinsichtlich der Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Jänner bis Mai 2003

werde gemäß § 282 BAO die Entscheidung durch den Berufungssenat und gemäß § 284 BAO die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

i) Am 12. Jänner 2006 wurden die Berufungen dem Senat 7 der Außenstelle Wien des Unabhängigen Finanzsenates zur Entscheidung vorgelegt.

j) Am 20. Juni 2006 erließ das Finanzamt - vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO - den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2003, mit dem die Abgabenschuld – unter Nichtanerkennung des Mietverhältnisses betreffend Top 3 und 4 – mit 1.227,18 € festgesetzt wurde (zur ziffernmäßigen Aufgliederung siehe die gesonderte Bescheidbegründung auf S 38/2003 E-Akt).

k) Gegen diesen Bescheid erhob der steuerliche Vertreter am 11. Juli 2006 Berufung:

Diese richte sich gegen den Ansatz des Eigenverbrauches für die Monate 1-12/2003. Der Ansatz des Eigenverbrauches habe das Ausscheiden der erklärten Erlöse für Top 3 und 4 von 15.576,52 € und eine Kürzung der Vorsteuern von 794,63 € für das Jahr 2003 bewirkt. Insgesamt ergebe sich eine Gesamtabweichung hinsichtlich der Umsatzsteuerzahllast von 763,02 € zu Gunsten des Bw.

Es werde der Antrag gestellt, die Umsatzsteuer 2003 gegenüber den abgegebenen Erklärungen unverändert zu belassen, wobei auf die ausführliche Berufungsschrift hinsichtlich des Jahres 2001 verwiesen werde, welche umfangreiche Begründungen für die Unrichtigkeit des Ansatzes eines Eigenverbrauches enthalte.

l) Der Umsatzsteuerjahresbescheid für 2003 wurde am 16. Oktober 2006 gemäß § 299 BAO aufgehoben und am 25. Jänner 2007 - vom inzwischen für die Veranlagung des Bw. zuständig gewordenen FinanzamtY - gleich lautend neu erlassen (wiederum vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO, da der Umfang der Abgabepflicht von den Ergebnissen des noch nicht beendeten Rechtsmittelverfahrens abhängig sei).

m) Gegen diesen Bescheid wurde am 13. Februar 2007 Berufung erhoben; jenes Rechtsmittel, das inhaltlich gleich mit der oben unter Punkt k) angeführten Berufung vom 11. Juli 2006 ist, wurde im März 2007 dem für Rechtsmittel gegen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide des Finanzamtes 9/18/19 Klosterneuburg in Wien zuständigen Senat 15 der Außenstelle Wien des Unabhängigen Finanzsenates zur Entscheidung vorgelegt.

n) In der am 15. Juni 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Nach Vortrag des Sachverhaltes durch den Referenten und Wiederholung der bisherigen Vorbringen durch die Parteien verwies der steuerliche Vertreter nochmals darauf, dass der

Bw. als Pensionsvorsorge Zinshäuser in Wien erworben habe. Diese Zinshäuser sollten grundsätzlich fremdvermietet werden, es sei nicht an die Versorgung der eigenen Wohnsituation gedacht worden.

Der Bw. selbst habe vielleicht höchstens drei Wochen in einem der Zinshäuser gewohnt. Die Kinder hätten unstrittigerweise zwei Jahre in den Objekten gewohnt. Danach seien die Objekte fremdvermietet worden, wobei der Mietzins etwa dem vorangegangenen entsprochen habe.

Es sei durchaus üblich, dass schriftliche Mietverträge nicht sofort mit Mietbeginn ausgefertigt würden. Der Bw. ergänzte, dass die Mietobjekte infolge Verzögerungen durch die Baufirma erst später fertig gestellt worden seien.

Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass in Wien bei Zinshäusern mit einer Rendite zwischen 3% und 5% zu rechnen sei.

Die Vermietung an die Kinder sei zu fremdüblichen Konditionen erfolgt; das Finanzamt habe nicht darlegen können, worin es einen Verfahrensmangel erblicke. Darüber hinaus seien die vom Betriebsprüfer herangezogenen Zahlen nicht nachvollziehbar.

Auf beide Punkte sei das Finanzamt im weiteren Verfahren nicht eingegangen.

Ebenso nicht eingegangen sei die Abgabenbehörde I. Instanz auf die offen gelegten Einkünfte der Kinder.

Die Vertreterin des Finanzamtes schloss sich den Ausführungen des Betriebsprüfers vollinhaltlich an. Umsatzsteuerlich wäre wie in den Berufungsvorentscheidungen vorzugehen.

Der steuerliche Vertreter betonte, dass die Abgabenbehörde I. Instanz auch in der mündlichen Berufungsverhandlung den von ihr angenommenen Missbrauch nicht begründet habe.

Der Bw. erklärte, dass es im orientalischen Kulturkreis üblich sei, dass die Kinder bis zur Heirat bei der Familie der Eltern wohnten. Das habe aber mit der steuerrechtlichen Frage nichts zu tun.

Über Vorhalt durch den Vorsitzenden, dass der Bw. im Berufszeitraum für die Kinder auf Grund von deren noch nicht abgeschlossener Berufsausbildung unterhaltspflichtig gewesen sei, gab der steuerliche Vertreter an, hierzu nichts zu sagen.

Die Wohnungen würden jetzt an eine Familien-GmbH, die sie als Büro nutze, vermietet.

Das Finanzamt beantragte, die Berufung abzuweisen bzw. im Sinne der Berufungsvorentscheidung bezüglich der Umsatzsteuer eine Entscheidung zu fällen.

Der steuerliche Vertreter beantragte, der Berufung stattzugeben, und zwar a) aus den bekannten materiellen Gründen und b) aus verfahrensrechtlichen Gründen, da die im Mai vorgelegte Beweiswürdigung nicht beachtet worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

2. Festgestellter Sachverhalt:

Der Bw., ein seit 30. Juni 2001 pensionierter Arzt, hat in den streitgegenständlichen Zeiträumen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Bestandsüberlassung von sich im Miethaus Wien, X-Allee, befindlichen Wohnungen erzielt; das Haus steht seit Ende 1995 im alleinigen Eigentum des Bw. (Kaufvertrag vom 22. Dezember 1995). Top 1 bis 3 umfassen jeweils ein Stockwerk des dreigeschoßigen Hauses; bei Top 4 handelt es sich um einen Dachgeschoßausbau. Die Bestandsüberlassung stellt sich im Einzelnen wie folgt dar:

Top 1: Vermietung an fremde Personen, Wohnungsgröße 119,62 m², Monatsmiete brutto inklusive Betriebskosten 737,74 € (= 6,17 €/m²).

Top 2: Vermietung an fremde Personen, Wohnungsgröße 121,62 m², Monatsmiete brutto inklusive Betriebskosten 604,18 € (= 4,97 €/m²).

Top 3: Vermietung an B, geboren 1982 (Tochter des Bw.), Wohnungsgröße 121,62 m², Monatsmiete brutto inklusive Betriebskosten 701,07 € (= 5,76 €/m²). Der am 4. März 2002 unbefristet abgeschlossene Mietvertrag (S 332 Arbeitsbogen der Bp) galt rückwirkend ab 1. Februar 2002. Lt. diesem Vertrag handelt es sich bei Top 3 um eine Wohnung der Kategorie A, bestehend aus drei Zimmern, Küche, Badezimmer, Vorraum, WC und Abstellraum; die Wohnung ist mit Parkettböden, Doppelflügeltüren sowie einer Gasetagenheizung ausgestattet.

Top 4: Vermietung an D, geboren 1980, und C, geboren 1976 (Tochter bzw. Sohn des Bw.), Wohnungsgröße 108,00 m², Monatsmiete brutto inklusive Betriebskosten 622,56 € (= 5,76 €/m²). Der am 4. März 2002 unbefristet abgeschlossene Mietvertrag (S 355 Arbeitsbogen der Bp) galt rückwirkend ab 1. Februar 2002. Lt. diesem Vertrag handelt es sich bei Top 4 um eine Wohnung der Kategorie A, bestehend aus drei Zimmern, Küche, Badezimmer, Vorraum und WC; die Wohnung ist mit einer Gasetagenheizung ausgestattet.

Nach den Angaben des steuerlichen Vertreters (Gegenäußerung vom 3. Mai 2005, siehe oben Punkt f) in der Darstellung des Verfahrensganges in dieser Berufungsentscheidung) hat der Bw. inzwischen die Vermietung von Top 3 und 4 an seine Kinder gemäß Kündigungsschreiben vom 22. April 2005 beendet.

Alle drei Kinder waren in den streitgegenständlichen Jahren Studenten (Medizinstudium bzw. FH-Diplomstudium), für die der Bw. während dieser Zeiträume Familienbeihilfe bezog (Ausnahme: C, für den wegen Erreichens der Altersgrenze für den Familienbeihilfenbezug diese Transferleistung bis Dezember 2001 gewährt worden war); die Familienbeihilfe wurde auf das Bankkonto des Bw. überwiesen (S 2/2002 E-Akt; S 138, 141 ff UFS-Akt). Die Kinder verfügten in den strittigen Zeiträumen lediglich über geringe Einkünfte:

- Lt. AIS-Datenbank der Finanzverwaltung (S 54 ff UFS-Akt) erzielte B 2002 (d. i. das Jahr, in dem die Vermietung an die Kinder begann) Einnahmen von 2.367,54 € (rund 197,00 € monatlich; dabei dürfte es sich um eine Halbwaisenrente handeln); dazu kommen gemäß der vom Bw. erstellten Liste "Summe der Verdienste von ..." (siehe oben Punkt f) in der Darstellung des Verfahrensganges; im Folgenden kurz: Liste) noch eine "Kinderbeihilfe d. Gew. Pension" von 29,07 €, die "NÖ GKK Pension" von 29,07 € sowie rund 23,33 € (280,00 €:12) aus der "Gartenarbeit (Rasenpflege) von Hausverwaltung" (Beträge jeweils monatlich). Dies ergibt monatliche Einnahmen von rund 278,00 €. Die vom Bw. in seiner Liste angeführten Einnahmen aus "T-Spital als Aushilfe im Ärztlichen Sekretariat" scheinen in der AIS-Datenbank der Finanzverwaltung für 2002 nicht auf (bzw. sind so gering, dass sie die monatlichen Einnahmen der B nicht wesentlich erhöhen).

Für das Jahr 2003 enthält die AIS-Datenbank hinsichtlich der B wiederum nur Einnahmen von 2.367,54 € (S 57 ff UFS-Akt; rund 197,00 € monatlich); auch die übrigen Einnahmen entsprechen denen des Jahres 2002 (siehe oben; zu der vom Bw. in der Liste behaupteten "Erbschaft von Patentante 1986" von 180.000,00 ATS bzw. des angeblich an B zurückbezahlten Kredites von 300.000,00 ATS siehe unten).

- Hinsichtlich D weist die AIS-Datenbank für 2002 Einnahmen von 2.367,54 € (rund 197,00 € monatlich; dabei dürfte es sich um eine Halbwaisenrente handeln) aus (S 66 ff UFS-Akt); dazu

kommen gemäß der vom Bw. erstellten Liste noch eine "Kinderbeihilfe der Gew. Pension" von 29,07 €, die "NÖ GKK Pension" von 29,07 € sowie rund 23,33 € ($280,00 \text{ €} : 12$) aus der "Gartenarbeit (Rasenpflege) von Hausverwaltung" (Beträge jeweils monatlich). Die vom Bw. in seiner Liste angeführten Einnahmen aus "T-Spital als Aushilfe im Ärztlichen Sekretariat vom 1.8.01-31.12.04: 5.252,63 €" scheinen in der AIS-Datenbank der Finanzverwaltung für 2002 nicht auf (rechnete man diese auf einen Monatsbetrag um ($5.252,63 \text{ €} : 41$), so ergäbe dies nur rund 128,00 €). Die vom Bw. weiters angeführten Einnahmen aus einer Tätigkeit bei der G-GmbH von 148,50 € wurden lt. AIS-Datenbank erst im Jahr 2004 erzielt (S 72 f UFS-Akt). Dies ergibt für D monatliche Einnahmen von rund 278,00 € für 2002.

Für das Jahr 2003 enthält die AIS-Datenbank hinsichtlich der D wiederum nur Einnahmen von 2.367,54 € (S 69 ff UFS-Akt; rund 197,00 € monatlich); auch die übrigen Einnahmen entsprechen denen des Jahres 2002.

- C erzielte lt. AIS-Datenbank im Jahr 2002 ein Einkommen von -44.010,04 € (Einkünfte aus Gewerbebetrieb: -3.838,20 €, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: 8.612,21 €, abzüglich Werbungskosten von 48.724,05 €; Einkommensteuerbescheid vom 27. Februar 2006, S 88 ff UFS-Akt) und im Jahr 2003 ein Einkommen von -652,87 € (Einkünfte aus selbständiger Arbeit: 2.668,66 €, Einkünfte aus Gewerbebetrieb: -5.121,74 €, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit: 1.860,21 €; Einkommensteuerbescheid vom 8. März 2005, S 96 ff UFS-Akt). Dazu kommt noch jeweils die "Kinderbeihilfe d. Gew. Pension" von 29,07 € monatlich (und eventuell die "NÖ GKK Pension" von 29,07 € pro Monat (in der Liste des Bw. mit "?" gekennzeichnet)).

Nach den Feststellungen des Betriebsprüfers wurde das Objekt Wien,X-Allee knapp nach 1900 erbaut; aus dieser Zeit stammen Top 1, 2 und 3. Top 4 wurde zu einem nicht feststellbaren späteren Zeitpunkt im Ausmaß von ca. 30 m² als Dachgeschoßraum adaptiert und war einschließlich eines Vorraumes zum Dachboden und eines Gang-WCs vom 1. März 1996 auf drei Jahre befristet vermietet. Fremdmieter waren ab 1. Februar 2001 für Top 3 und vermutlich bereits ab 1. April 1999 für Top 4 nicht mehr vorhanden bzw. waren die Bereiche leer stehend.

Im Jahr 2001 wurden sowohl am gesamten Objekt (Außenrenovierung der Fassade und des Daches) als auch an Top 3 grundlegende Sanierungs- und – hinsichtlich Top 4 – Neuerungsarbeiten und Einrichtungsanschaffungen (Kücheneinrichtungen) vorgenommen; aus dem ursprünglichen Dachgeschoßraum von 30 m² mit Gang-WC (siehe oben) entstand dadurch eine Dachgeschoßwohnung der Kategorie A mit einer Größe von 108,00 m².

Nach Auffassung des Betriebsprüfers seien von der gesamten Investitionssumme von rund 3,604.000,00 ATS (261.912,89 €) rund 3,053.000,00 ATS (221.870,16 €) dem Bereich von Top 3 und 4 zuzurechnen, die fremd vermieteten Bereiche Top 1 und 2 seien davon lediglich mit rund 551.000,00 ATS (40.042,73 €) anteilig für Fassade, Dach, Stiegenhaus und Hof betroffen.

Ausgehend von seinen Feststellungen kam der Betriebsprüfer zu dem Schluss, dass die zwischen dem Bw. und seinen Kindern abgeschlossenen Mietverträge betreffend Top 3 und 4 einem Fremdvergleich nicht standhielten (sohin zwischen Familienfremden nicht abgeschlossen worden wären), weshalb sie steuerlich nicht anzuerkennen seien. Die beiden Wohnungen dienten vielmehr der Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses des Bw. und seiner Familie; es handle sich daher bei Top 3 und 4 um keine Einkunftsquelle.

3. Rechtliche Würdigung:

3.1 Verfahrensrechtliches:

3.1.1 Zur Zuständigkeit des Senates 7 der Außenstelle Wien des Unabhängigen Finanzsenates zur Entscheidung über die Berufung(en) gegen den am 25. Jänner 2007 erlassenen Umsatzsteuerjahresbescheid für 2003:

Der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Jänner bis Mai 2003 wurde am 8. Oktober 2003 vom damals für die Veranlagung des Bw. zuständigen Finanzamt Neunkirchen erlassen; am 12. Jänner 2006 wurde das gegen diesen Bescheid erhobene Rechtsmittel dem für die Entscheidung über Berufungen gegen Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen (nunmehr: Finanzamt Neunkirchen Wiener Neustadt) zuständigen Senat 7 der Außenstelle Wien des Unabhängigen Finanzsenates vorgelegt (siehe oben Punkt i) in der Darstellung des Verfahrensganges).

Schließlich (zum zwischenzeitigen Verwaltungsgeschehen siehe oben Punkte j) bis l)) hat am 25. Jänner 2007 das nunmehr für die Veranlagung des Bw. zuständig gewordene Finanzamt Y den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2003 neu erlassen und die am 13. Februar 2007 dagegen erhobene Berufung dem für die Entscheidung über Rechtsmittel gegen Bescheide dieses Finanzamtes zuständigen Senat 15 der Außenstelle Wien des Unabhängigen Finanzsenates vorgelegt (siehe oben Punkte l) und m)).

Verfahrensrechtlich stellt sich nun die Frage, ob der Senat 7 oder der Senat 15 der Außenstelle Wien des Unabhängigen Finanzsenates für die Entscheidung über die Berufung(en) gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2003 (der Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Jänner bis Mai 2003 ist durch die Erlassung des Bezug habenden Umsatzsteuerjahresbescheides außer Kraft getreten, die gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid erhobene

Berufung wirkt gemäß § 274 BAO gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid weiter; gegen Letzteren wurde erneut berufen) zuständig ist.

Die gemäß § 11 Abs. 1 UFG von der Vollversammlung zu erlassende Geschäftsverteilung des Unabhängigen Finanzsenates, die eine Rechtsverordnung darstellt (*Wanke*, UFG, § 11 UFG Anm. 3, mit Literaturverweis), normiert dazu im Abschnitt "3.2 Grundsätze Geschäftsbereich Steuern und Beihilfen", Unterpunkt 3.2.3, Folgendes:

"Gilt die Berufung gegen einen Bescheid gemäß § 274 (1. Satz) BAO als „auch gegen“ einen späteren – den erstgenannten Bescheid ersetzenden – Bescheid gerichtet, so richtet sich die Zuständigkeit – auch für allfällige, nochmals direkt gegen den neuen Bescheid gerichtete Berufungen – nach der Berufung gegen den erstgenannten Bescheid.

Ist eine Berufung gegen einen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid beim UFS bereits anhängig, so richtet sich die Zuständigkeit für weitere Berufungen gegen Umsatzsteuerfestsetzungen und Umsatzsteuerjahresbescheide, die dasselbe Wirtschaftsjahr des Berufungswerbers betreffen, nach der Berufung gegen den erstgenannten Bescheid."

Daraus folgt, dass der Senat 7 der Außenstelle Wien des Unabhängigen Finanzsenates - als jener Senat, der für die Entscheidung über die Berufung gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Jänner bis Mai 2003 zuständig war – auch für die Entscheidung über die Berufung(en) gegen den am 25. Jänner 2007 erlassenen Umsatzsteuerjahresbescheid für 2003 zuständig ist.

3.1.2 Verbindung der im Spruch dieser Berufungsentscheidung angeführten Berufungen zu einem gemeinsamen Verfahren gemäß § 282 Abs. 1 dritter Satz BAO:

In seiner Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 9. Dezember 2003 (hinsichtlich dieses Rechtsmittels wurde keine Berufungsvorentscheidung erlassen) hat der steuerliche Vertreter lediglich die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung (§ 284 BAO), *nicht* jedoch die Zuständigkeit des gesamten Berufungssenates zur Entscheidung über die Berufung (§ 282 BAO) beantragt. Letzteres erfolgte erst – *verspätet* - in der Gegenäußerung des steuerlichen Vertreters zur Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 3. Mai 2005 (nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 282 Abs. 1 Z 1 BAO ist der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung zu stellen; es genügt *nicht*, dass ein solcher Antrag in einem (die Berufung) ergänzenden Schriftsatz gestellt wird: *Ritz*, BAO³, § 282 Tz 4).

Hinsichtlich der Berufungen gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2002 und gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Jänner bis Mai 2003 wurde die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung *und* die Zuständigkeit des gesamten Berufungssenates in den Vorlageanträgen vom 3. Mai 2005 – *sohin rechtzeitig* - beantragt.

Um eine gemeinsame Entscheidung über Berufungen, für die die Voraussetzungen der Zuständigkeit des gesamten Berufungssenates nicht vorliegen, mit jenen Berufungen, bei denen diese Voraussetzungen vorliegen, zu ermöglichen, werden die Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für 2001 sowie die Berufungen gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2002 und den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für Jänner bis Mai 2003 (bzw. den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2003) auf Antrag des Referenten zu einem gemeinsamen Verfahren (d. i. das Verfahren vor dem gesamten Berufungssenat) verbunden (§ 282 Abs. 1 dritter Satz BAO), da dies zur Vereinfachung und Beschleunigung des Verfahrens zweckmäßig ist (vgl. Ritz, § 282 Tz 10).

3.2 Zur materiellrechtlichen Erledigung der Berufungen:

Der Betriebsprüfer stützt seine Rechtsauffassung, die beiden Wohnungen Top 3 und 4 dienten der Befriedigung des privaten Wohnbedürfnisses des Bw. und seiner Familie, im Wesentlichen auf folgende Argumente:

- Eine Vermietung lediglich zum Richtwertmietzins an Familienangehörige sei bei derart hohen Investitionen in die Mietobjekte (Neuausbau eines Dachgeschoßes, Anschaffung einer Kücheneinrichtung um 216.901,00 ATS etc.) im Fremdvergleich nicht üblich.
- Melderechtlich sei eine derartige Beibehaltung bzw. Innehabung von Wohnsitzen durch alle beteiligten Personen der Familie (der Bw. und seine Gattin waren vom 2. Juli 2001 bis zum 29. März 2002, B sowie D waren vom 1. Februar 2001 an in Wien, X-Allee, Top 3, hauptgemeldet; nach dem 29. März 2002 war als Nebenwohnsitz des Bw. und seiner Gattin wieder die Adresse Wien, X-Allee, Top 3, registriert), bei gleichzeitiger angeblicher Vermietung, fremdunüblich.
- Die Kinder des Bw. seien nicht in der Lage gewesen, die vertraglich vereinbarte und auch tatsächlich an die Hausverwaltung überwiesene Miete aus ihren eigenen Einkünften zu bestreiten.

Dazu ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates Folgendes festzuhalten:

Hinsichtlich der Nutzung der streitgegenständlichen Wohnungen Top 3 und 4 durch die Kinder des Bw. stellt sich zunächst im Hinblick auf § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 die Frage, ob der Bw. die Wohnungen im Rahmen seiner Unterhaltspflicht zur Verfügung gestellt hat.

Vom steuerlichen Vertreter wurde diesbezüglich eingewendet, hinsichtlich der Kinder lägen bereits im Jahr 2003 Arbeitseinkünfte, die Familienbeihilfe und auch gespartes Geldvermögen vor, um die Miete bezahlen zu können; die Familienbeihilfe stehe bei eigenem Haushalt den Kindern zu. Auf die finanzielle Ausstattung der Kinder sei zu verweisen; ein Fremdvergleich

könne nicht deshalb in Zweifel gezogen werden, weil die Kinder kurze Zeit von den Eltern unterstützt worden seien.

Dem ist entgegenzuhalten, dass der Bw. in den streitgegenständlichen Zeiträumen seinen studierenden Kindern gegenüber zweifellos unterhaltspflichtig war.

Die zivilrechtliche Unterhaltspflicht des Bw. nach § 140 ABGB ergibt sich einerseits aus den geringen Einkünften der studierenden Kinder (siehe oben Punkt 2. "Festgestellter Sachverhalt"), andererseits aus dem Bezug der Familienbeihilfe durch den Bw. für seine Kinder, die an die Leistung des gesetzlichen Unterhalts anknüpft. Auch ist auf Grund des hohen zu versteuernden Einkommens des Bw. (Einkommen 2000: 4,618.582,00 ATS (lt. Einkommensteuerbescheid vom 5. April 2005); Einkommen 2001: 3,394.377,00 ATS (lt. Einkommensteuerbescheid vom 30. Oktober 2003)), auch unter Berücksichtigung einer "Luxusgrenze" (vgl. *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG [1.7.2010], § 33 Anm. 100), von einer betragsmäßig entsprechend hohen Unterhaltsverpflichtung (über 1.000,00 €/Kind) auszugehen; der Bezug von im Wesentlichen je einer Halbwaisenrente von rund 197,00 € monatlich, je einer Pension von der Niederösterreichischen Gebietskrankenkasse von 29,07 € pro Monat sowie je einer "Kinderbeihilfe der Gewerblichen Pension" von ebenfalls 29,07 € monatlich durch die Kinder vermag diese Unterhaltsverpflichtung des Bw. nur teilweise zu verringern.

An der gegenständlichen Unterhaltspflicht des Bw. vermögen auch die Behauptungen des steuerlichen Vertreters bzw. des Bw., B habe im Jahr 1986 180.000,00 ATS (13.081,11 €) aus der Erbschaft nach einer Patentante zugesprochen bekommen und bis 2002 sei dieses, nach zehnjähriger Veranlagung bei einer Sparkasse offenbar auf 300.000,00 ATS (21.801,85 €) angewachsene und angeblich als Kredit verwendete Kapital mit Zinsen an B zurückgezahlt worden, nichts zu ändern, da einerseits die Zinsen – so diese tatsächlich gezahlt wurden – in Anbetracht der Höhe des überlassenen Kapitals betraglich nicht von großer Relevanz sind (bei einer mit 6% angenommenen Verzinsung des Betrages von 21.801,85 € ergeben sich monatliche Zinsen von 109,01 €) und andererseits die Heranziehung des "Vermögensstammes" des Kindes nur in Bezug auf die Verminderung der Unterhaltspflicht der *Großeltern* von Bedeutung ist (§ 141 ABGB).

Zur Familienbeihilfe ist schließlich festzuhalten, dass diese an den Bw. ausbezahlt wurde und gemäß § 12a FLAG 1967 nicht als eigenes Einkommen der Kinder gilt.

Auf Grund obiger Erwägungen kommt der Unabhängige Finanzsenat zu dem Schluss, dass die finanziellen Mittel für die Bezahlung des Mietentgelts (monatlich 701,07 € bzw. 622,56 € brutto inklusive Betriebskosten) durch die Kinder (zumindest zum Teil) vom Bw. selbst

stammen, mag auch der tatsächliche Zahlungsfluss der Mieten (Überweisung an die Hausverwaltung durch die Kinder) nachgewiesen sein. *Die Überlassung der Wohnungen Top 3 und 4 durch den Bw. an seine unterhaltsberechtigten, studierenden Kinder zur Nutzung geschah in Erfüllung seiner gesetzlichen Unterhaltspflicht; werden aber Unterhaltsleistungen für eine entsprechende Wohnversorgung der Kinder in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet, so hat dies steuerlich unbeachtlich zu bleiben* (VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141, siehe gleich unten; dazu kommt noch, dass die vom Betriebsprüfer getroffenen melderechtlichen Feststellungen (trotz des laut Mietvertrag rückwirkend mit 1. Februar 2002 beginnenden Bestandverhältnisses mit B waren der Bw. und seine Gattin bis zum 29. März 2002 an der Adresse Top 3 hauptgemeldet, anschließend stellte diese Adresse - trotz angeblicher Vermietung – zumindest eine Zeit lang melderechtlich den Nebenwohnsitz des Bw. und seiner Gattin dar) darauf schließen lassen, dass die Wohnung Top 3 zumindest für kurze Zeit auch der Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Bw. gedient hat).

Diese Schlussfolgerungen der Abgabenbehörde II. Instanz werden durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Vermietung an unterhaltsberechtigte Kinder bzw. nahe Angehörige bestätigt:

- Auf Grund des vergleichbaren Sachverhalts ist das Erkenntnis des VwGH 22.11.2001, 98/15/0057, auf den vorliegenden Fall durchaus anwendbar. In jenem Fall hat der Verwaltungsgerichtshof zur Vermietung einer Wohnung an die unterhaltsberechtigten Kinder des Steuerpflichtigen ausgesprochen, dass eine Unterhaltsleistung durch eine entsprechende Wohnversorgung der Kinder in Hinblick auf § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 steuerlich unbeachtlich zu bleiben hat, auch wenn dies in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften gekleidet wird. *Auf die fremdübliche Gestaltung der Mietverträge mit den Kindern und auf die Überlegungen beim Ankauf des Mietobjektes kommt es nicht an.*
- Das Erkenntnis des VwGH 16.12.1998, 93/13/0299, betrifft die Vermietung der gemeinsamen Wohnung an die Ehegattin. Auch diese Entscheidung ist insofern für den gegenständlichen Fall von Bedeutung, als die Aussage getroffen wird, dass für das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 entscheidend ist, ob der Steuerpflichtige Aufwendungen geltend machen möchte, die mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Dies unabhängig davon, ob der Aufwand (ganz oder teilweise) von dritter Seite ersetzt wird, also auch bei Mietzahlungen. Aus der Formulierung "...oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen..." lässt sich ableiten, dass diese Feststellungen auch für Fälle gelten, in denen der Steuerpflichtige die Wohnung nicht selbst nutzt.

- Im Erkenntnis VwGH 30.3.2006, 2002/15/0141, dem die Vermietung einer Wohnung an den studierenden unterhaltsberechtigten Sohn zu Grunde lag, der auch geringe eigene Einkünfte erzielte, hat das Höchstgericht ausgesprochen, dass die geltend gemachten Aufwendungen für die Wohnung der Beschwerdeführer im selben Ausmaß angefallen wären, wenn sie die Wohnung dem Sohn nicht "vermietet" hätten, sondern ihm unentgeltlich zur Verfügung gestellt und dafür um die "Miete" verringerte Unterhaltsbeträge geleistet hätten. Der Standpunkt der Beschwerdeführer, sie hätten ihre Unterhaltspflicht gegenüber ihrem Sohn durch andere Leistungen erfüllt, weshalb sie keine weitere Verpflichtung mehr getroffen hätte, dem Sohn eine Wohnung zur Verfügung zu stellen, wurde vom Verwaltungsgerichtshof verworfen. Dem Argument, der Wohnungsaufwand werde von den Kindern selbst bestritten, ist daher keine entscheidungswesentliche Bedeutung zuzumessen.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen und Vorsteuern, die die von den Kindern zu Wohnzwecken genutzten Objekte Top 3 und 4 betreffen, in Hinblick auf die angeführte höchstgerichtliche Rechtsprechung nichtabzugsfähige Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 darstellen (siehe dazu auch UFS 12.6.2008, RV/1921-W/06). In den streitgegenständlichen Jahren haben daher diese Aufwendungen nicht der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gedient und stellen somit keine Werbungskosten dar. Die für die Nutzung der Objekte Top 3 und 4 gezahlten Entgelte sind aus der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer auszuscheiden und die Bezug habenden Vorsteuern sind nicht anzuerkennen; der vom Finanzamt im Umsatzsteuerbescheid für 2001 festgesetzte Eigenverbrauch ist zu stornieren (siehe unten zur Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend "Seeling").

Da es im gegenständlichen Fall auf die fremdübliche Gestaltung der Mietverträge mit den Kindern *nicht* ankommt (VwGH 22.11.2001, 98/15/0057, siehe oben), erübrigt es sich, auf die diesbezüglichen Argumente des Betriebsprüfers und des steuerlichen Vertreters (Abschluss bzw. schriftliche Ausfertigung der Mietverträge erst einige Zeit nach Beginn der Nutzungsüberlassung, Fremdüblichkeit und Angemessenheit der Höhe des Mietzinses, Höhe der Rendite bei Zinshäusern in Wien, Vorliegen von Missbrauch etc.) näher einzugehen. Aus diesem Grund sind auch die diesbezüglichen, vom steuerlichen Vertreter mehrfach behaupteten Verfahrensmängel des erstinstanzlichen Ermittlungsverfahrens für die Entscheidungsfindung des Unabhängigen Finanzsenates nicht von Relevanz (was den vom steuerlichen Vertreter monierten Verfahrensmangel betreffend die Einkünfte der Kinder des Bw. betrifft, ist festzuhalten, dass sich die Abgabenbehörde II. Instanz ausführlich mit diesen Einkünften auseinandergesetzt hat (siehe oben Punkte 2. und 3.2) und jener Verfahrensmangel sohin saniert ist).

Zur Frage der Unterhaltspflicht des Bw. und der hieraus resultierenden steuerlichen Konsequenzen wollte sich der steuerliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung nicht äußern.

Was die Ausführungen des steuerlichen Vertreters zum Urteil des EuGH 8.5.2003, "Seeling" (siehe dazu oben Punkt c) in der Darstellung des Verfahrensganges), betrifft, genügt es, auf das mittlerweile ergangene Erkenntnis VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100, zu verweisen, wonach sich der Vorsteuerauschluss hinsichtlich des privaten Wohnzwecken dienenden Gebäudeteils bereits als Rechtsfolge der Anwendung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ergibt; diese Bestimmung ist unabhängig von § 12 Abs. 2 Z 1 leg. cit. anwendbar. Der Vorsteuerauschluss ergibt sich, ohne dass es eines Rückgriffes auf § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 bedarf, aus der durch Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der 6. RL gedeckten Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994.

Für den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass die auf die privat genutzten Gebäudeteile Top 3 und 4 entfallenden Vorsteuern vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind (vgl. dazu ua. UFS 8.7.2009, RV/0003-I/05; UFS 12.8.2009, RV/0142-I/06; UFS 17.9.2009, RV/0360-G/04) und der vom Betriebsprüfer für 2001 festgesetzte Eigenverbrauch zu stornieren ist.

Zu den Bescheiden betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2002 und 2003 siehe unten Punkte 3.4 und 3.5.

3.3 Rechnerische Durchführung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 2001:

3.3.1 Allgemeines:

Zunächst ist festzuhalten, dass der Betriebsprüfer den gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Teil bestimmter Aufwendungen (Instandsetzung, Instandhaltung, Zinsaufwand) "teilweise mit geschätzten Wertansätzen in Ermangelung von detaillierten Belegen" mit 5/6-tel errechnet hat (Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung vom 30. März 2005, siehe oben Punkt e) in der Darstellung des Verfahrensganges).

Auf Grund der nunmehr vorliegenden Aufstellung des steuerlichen Vertreters ("Gesamtkosten Renovierung") samt diverser Unternehmensrechnungen, die dieser seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme vom 3. Mai 2005 beigelegt und in der er die auf Top 3 und 4 entfallenden Renovierungskosten mit 63,24% ermittelt hat (siehe oben Punkt f) in der Darstellung des Verfahrensganges), legt der Unabhängige Finanzsenat der Berechnung des nichtabzugsfähigen Teils der Instandsetzungs-, Instandhaltungs- und Zinsaufwendungen diesen – für den Bw. günstigeren – Prozentsatz zu Grunde.

Im Übrigen wird die vom Betriebsprüfer gewählte "50/50-Aufteilung" der auf Top 1 und 2 bzw. Top 3 und 4 entfallenden Aufwendungen beibehalten, da diese auch vom steuerlichen Vertreter selbst zum Ansatz gebracht wurde (siehe dazu wiederum die Aufstellung des steuerlichen Vertreters ("Gesamtkosten Renovierung"), oben Punkt f)).

3.3.2 Einkommensteuer für das Jahr 2001:

Ausgehend von der vom steuerlichen Vertreter vorgelegten Werbungskostenaufstellung (siehe "Einkünfte aus V+V, Wien, X-Allee für 2001", S 53/2001 E-Akt), die auch der Betriebsprüfer der Berechnung des nichtabzugsfähigen Aufwandes zu Grunde gelegt hat (Tz 22 Bp-Bericht, Abschnitt "Auswirkung/Änderungen lt. Bp", siehe oben Punkt a)), ergibt sich folgendes Bild:

Aufwand netto	lt. WK-Aufstellung steuerl. Vertreter	§ 20 EStG lt. Bp	§ 20 EStG lt. BE
AfA	134.778,00 ATS	67.389,00 ATS	78.234,39 ATS*
Betriebskosten	49.935,22 ATS	24.967,60 ATS	24.967,61 ATS
Leerstehungen	9.107,31 ATS	9.107,31 ATS	9.107,31 ATS
Verwaltungskosten	1.050,00 ATS	525,00 ATS	525,00 ATS
Rechtskosten	9.000,00 ATS	4.500,00 ATS	4.500,00 ATS
Gebühren, fremde DL	2.700,00 ATS	1.350,00 ATS	1.350,00 ATS
Zinsen	206.289,99 ATS	171.908,00 ATS	130.457,79 ATS**
Instandsetzungen 1. Zehntel	204.231,55 ATS	170.192,96 ATS	129.156,03 ATS**
Instandhaltungen	1.561.737,89 ATS	1.301.448,25 ATS	987.642,98 ATS**
<i>Summen</i>	<i>2,178.829,96 ATS</i>	<i>1,751.388,12 ATS</i>	<i>1,365.941,10 ATS</i>

* Im Aufwandsposten "AfA" des steuerlichen Vertreters von 134.778,00 ATS ist ein Betrag von 21.690,78 ATS betreffend eine am 14. Juni 2001 um 216.901,78 ATS angeschaffte Küche, die auf Top 3 bzw. Top 4 entfällt (siehe Aufstellung des steuerlichen Vertreters ("Gesamtkosten Renovierung"), oben Punkt f)), enthalten (S 53/2001 E-Akt). Dieser unter § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 fallende Aufwand von 21.690,78 ATS wurde vom Betriebsprüfer irrtümlich zu 50% anerkannt, sodass der Betrag der nichtabzugsfähigen Ausgaben um 10.845,39 ATS (788,17 €) zu erhöhen ist.

Ebenso ist im Aufwandsposten "AfA" ein Betrag von 727,00 ATS betreffend eine am 29. November 2001 um 7.275,00 ATS angeschaffte SAT-Anlage enthalten (S 53/2001 E-Akt), der vom Betriebsprüfer zu 50% anerkannt wurde. Diesbezüglich hat der Prüfer in seiner Stellungnahme zur Berufung beantragt, den AfA-Betrag zur Gänze nicht zu berücksichtigen. Der steuerliche Vertreter hingegen hat in seiner Gegenäußerung zur Stellungnahme ausge-

führt, die SAT-Anlage sei für alle Mieter gedacht gewesen, weshalb die 50%-ige Anerkennung des AfA-Betrages als Werbungskosten aufrecht bleibt.

** = 63,24% gemäß Aufteilungsschlüssel des steuerlichen Vertreters

Die vom steuerlichen Vertreter für das Jahr 2001 geltend gemachten Werbungskosten von 2,178.829,96 ATS (158.341,74 €) sind somit um den Betrag von 1,365.941,10 ATS (99.266,81 €) zu vermindern. Der Werbungskostenüberschuss betreffend Vermietung des Objektes Wien,X-Allee, beträgt daher -745.581,20 ATS (-54.183,50 €) anstatt des erklärten Betrages von -2,111.522,34 ATS (-153.450,31 €).

3.3.3 Umsatzsteuer für das Jahr 2001:

In seiner Stellungnahme zur Berufung, Abschnitt "Umsatzsteuer" bzw. "Vorsteuer", hat der Betriebsprüfer ausgeführt, die vom steuerlichen Vertreter geltend gemachte Vorsteuer von 790.894,74 ATS sei um 659.710,16 ATS zu kürzen (im Detail siehe oben Punkt e)).

Ausgehend von den Ergebnissen der rechtlichen Würdigung, den Ausführungen im Punkt 3.3.1 und unter Heranziehung der in Punkt 3.3.2 dargestellten Tabelle in dieser Berufungsentscheidung sowie der diesbezüglichen Aufstellung des Betriebsprüfers in seiner Stellungnahme zur Berufung ergibt sich folgendes Bild:

	gem. § 20 EStG nicht abzugs- fähig	Vorsteuerkürzun- g
Betriebskosten	24.967,61 ATS	4.993,52 ATS
Verwaltungskosten	525,00 ATS	105,00 ATS
Rechtskosten	4,500,00 ATS	900,00 ATS
Instandsetzungen	129.156,03 ATS	258.312,06 ATS***
Instandhaltungen	987.642,98 ATS	197.528,60 ATS
Anschaffungskosten Küche	216.901,78 ATS	43.380,36 ATS
Anschaffungskosten GWGs	46.003,61 ATS	9.200,72 ATS
Anschaffungskosten SAT- Anlage	3.637,50 ATS	727,50 ATS
<i>Summe nicht abzugsfähige Vorsteuer</i>		<i>515.147,76 ATS</i>

*** Gesamtbetrag der Instandsetzungen gemäß Werbungkostenaufstellung des steuerlichen Vertreters (siehe oben Punkt 3.3.2) 2,042.315,50 ATS netto, davon 20% = 408.463,10 ATS; 408.463,10 ATS x 63,24% (gemäß Aufteilungsschlüssel des steuerlichen Vertreters) = 258.312,06 ATS nichtabzugsfähige Vorsteuer.

Somit ist die vom steuerlichen Vertreter geltend gemachte Vorsteuer von 790.894,74 ATS (57.476,56 €) um 515.147,76 ATS (37.437,25 €) zu kürzen; es verbleibt somit für 2001 ein Betrag von 275.746,98 ATS (20.039,32 €) an abzugsfähiger Vorsteuer.

Anzumerken ist, dass der vom Betriebsprüfer für 2001 festgesetzte Eigenverbrauch von 1,751.388,12 ATS (127.278,34 €) zu stornieren ist.

3.4 Umsatzsteuer für das Jahr 2002:

In seiner Umsatzsteuerjahreserklärung für 2002, die im April 2004 - sohin erst nach Abschluss der abgabenbehördlichen Prüfung - beim Finanzamt einlangte, hat der steuerliche Vertreter einen Betrag von 8.025,05 € an abziehbaren Vorsteuern geltend gemacht (S 20/2002 E-Akt). Im Umsatzsteuerjahresbescheid für 2002 vom 8. Oktober 2003 hat die Abgabenbehörde I. Instanz lediglich einen Betrag von 951,50 € anerkannt; eine Begründung für diese Vorgangsweise enthält der Bescheid nicht. In der Berufungsvorentscheidung vom 5. April 2005 wurden nur mehr 475,75 € gewährt, wobei dies damit begründet wurde, dass die abziehbare Vorsteuer um den auf Top 3 und 4 entfallenden 50%-igen Anteil (475,75 €) auf 475,75 € vermindert werde.

Dazu ist aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates festzuhalten, dass diese Kürzung der geltend gemachten Vorsteuern von 8.025,05 € nicht nachvollziehbar ist:

Auf S 38 f./2002 E-Akt befindet sich lediglich eine tabellarische Begründung zum Einkommensteuerbescheid für 2002 (der nicht Gegenstand des ho. Berufungsverfahrens ist); dieser Begründung lässt sich nicht entnehmen, warum von 8.025,05 € an geltend gemachten Vorsteuern letztlich nur 475,75 € anerkannt wurden. Vielmehr scheint sich die Abgabenbehörde I. Instanz mit dem beantragten Vorsteuerbetrag nicht auseinander gesetzt zu haben. Dazu kommt, dass das Finanzamt etwa hinsichtlich der Aufwandsposten "Reparatur und Instandhaltung" sowie "Instandsetzung 2002, 1. Zehntel" die vom Betriebsprüfer für 2001 ermittelte - und im Berufungsverfahren zu Gunsten des Bw. abgeänderte - "5/6-tel Aufteilung" einfach übernommen hat (S 39/2002 E-Akt), ohne zu prüfen, auf welche der vier Wohnungen diese für 2002 geltend gemachten Ausgaben tatsächlich entfallen.

Aus diesen Ausführungen folgt aber, dass die Sache nicht entscheidungsreif ist, weil das Finanzamt wesentliche Ermittlungen unterlassen hat, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Eine abschließende inhaltliche Erledigung der Berufung gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2002 vom 8. Oktober 2003 ist dem Unabhängigen Finanzsenat sohin nicht möglich, weshalb dieser Bescheid und die Berufungsvorentscheidung vom 5. April 2005 gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde I. Instanz aufgehoben werden.

3.5 Umsatzsteuer für das Jahr 2003:

In seiner Umsatzsteuerjahreserklärung für 2003, die im Jänner 2006 beim Finanzamt einlangte, hat der steuerliche Vertreter einen Betrag von 1.115,16 € an abziehbaren Vorsteuern geltend gemacht (S 18/2003 E-Akt). Im Umsatzsteuerjahresbescheid für 2003 vom 25. Jänner 2007 hat die Abgabenbehörde I. Instanz lediglich einen Betrag von 320,53 € anerkannt, wobei auf eine gesondert ergehende Bescheidbegründung verwiesen wurde. Anhand dieser ist zwar die Kürzung der abziehbaren Vorsteuer betragsmäßig nachvollziehbar (S 36 ff/2003 E-Akt); allerdings hat das Finanzamt etwa hinsichtlich der Aufwandsposten "Reparatur und Instandhaltung" sowie "Instandsetzung 2002, 2. Zehntel" die vom Betriebsprüfer für 2001 ermittelte "5/6-tel Aufteilung" einfach übernommen, ohne zu prüfen, auf welche der vier Wohnungen diese für die Folgejahre geltend gemachten Ausgaben tatsächlich entfallen.

Somit ist dem Unabhängigen Finanzsenat eine abschließende inhaltliche Erledigung der Berufung gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid für 2003 nicht möglich, weshalb auch dieser Bescheid gemäß § 289 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde I. Instanz aufgehoben wird.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 21. Juni 2011