

GZ. RV/1355-W/02

GZ. RV/2219-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke sowie die Mitglieder Oberrätin Mag. Irene Eberl, Stadtrat Johann Fuchs und Kommerzialrätin Stefanie Toifl, im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier, am 4. Februar 2004 über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Dr. Reinhardt Hopf, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden, vertreten durch Oberrat Mag. Werner Hoffmann, betreffend Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 1994 sowie Sachentscheidungen hinsichtlich Umsatzsteuer 1990 bis 1997 (Abweisung des Antrages auf Festsetzung der Umsatzsteuer) und Einkünftefeststellung 1990 bis 1998 (Abweisung des Antrages auf einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung) entschieden:

1.) Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens 1994 wird Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird aufgehoben.

2.) Die Berufung gegen den (Sach-)Bescheid hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1994 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.

3.) Die Berufung gegen die Bescheide hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1990 und 1991 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

4.) Der Berufung gegen die Bescheide hinsichtlich Umsatzsteuer für die Jahre 1992 und 1993 sowie 1995 bis 1997 und die Bescheide hinsichtlich einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1990 bis 1998 wird Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Höhe der für die Jahre 1992 bis 1993 und 1995 bis 1997 festgesetzten Umsatzsteuer sowie die diesbezüglichen Bemessungsgrundlagen sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Höhe der für die Jahre 1990 bis 1998 einheitlich und gesondert festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie die jeweilige Verteilung sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Hinweis**

Diese Berufungsentscheidung wirkt gegenüber allen Beteiligten, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (§§ 191 Abs. 3 lit. b BAO). Mit der Zustellung dieser Bescheidausfertigung an eine nach § 81 BAO vertretungsbefugte Person gilt die Zustellung an alle am Gegenstand der Feststellung Beteiligten als vollzogen (§ 101 Abs. 3 BAO).

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) vermietet in der Rechtsform einer Gesellschaft nach bürgerlichen Recht ein neuerrichtetes Einfamilienhaus (Seehaus) in O. Gesellschafter sind E. F und H. F. Die Gewinn- bzw. Verlustverteilung zwischen den beiden Gesellschaftern erfolgt im Verhältnis 2/3 tel zu 1/3 tel.

Anzumerken ist, dass die Benützungsbewilligung des Hauses mit Bescheid vom 23. August 1991 erteilt worden ist (F-Akt Bd. I/42f).

Weiters ist festzuhalten, dass das Haus auf einem von H. F. mit Kaufvertrag vom 11. April 1988 erworbenen Grundstück (s. Dauerbelege F-Akt, Bd. II) errichtet worden ist.

### **1. Vermietung des Seehauses in O. in den Jahren 1990 bis 1997:**

E. F. ist gemeinsam mit E. H. Gesellschafter der ARGE. Laut den eingereichten Steuererklärungen wird das gegenständliche Haus seit dem Jahr 1991 zunächst nur der ARGE in den Monaten Mai bis September wochenweise zur Verfügung gestellt. Den Angestellten der ARGE wird die Möglichkeit eingeräumt, dieses Haus zu Urlaubszwecken unentgeltlich zu nutzen.

Die von der Bw. in Rechnung gestellten Mietentgelte betragen (netto):

für 1991	128.000,00
für 1992	186.300,00
für 1993	190.800,00
für 1994	265.000,00
nachverr. BK für 1991 - 1993	75.000,00
für 1995	245.000,00
für 1996	275.000,00
für 1997	80.000,00

Festzuhalten ist, dass Mietentgelte bei der ARGE in den Jahren 1990 – 1997 als freiwilliger Sozialaufwand ausgewiesen werden und im Zuge einer bei der ARGE stattgefundenen Betriebsprüfung hinsichtlich der Jahre 1996 - 1998 auch als solcher anerkannt wurden.

In den Steuererklärungen für die Jahre 1990 und 1991 legte die Bw. nachstehende Über-  
schussrechnungen der Werbungskosten über den Einnahmen vor bzw. machte im Jahr 1990  
Vorsteuern in Höhe von S 186.036,83 bzw. 1991 in Höhe von S 100.748,92 geltend:

	1990	1991
Einnahmen	0,00	0,00
Ausgaben:		
Instandhaltung	5.831,25	25.821,00
Grundsteuer, Abgaben	15.931,29	6.406,77
Geringwertige Wirtschaftsgüter	80.440,31	99.793,63
Abschreibung	116.410,36	211.437,41
Vorsteuer	186.036,83	100.748,92
Versicherung	---	1.435,50
Strom, Gas	----	79,20
Betriebskosten	----	1.234,33
Überschuss der WK über den Einn.	-404.650,00	-446.956,76
davon 2/3 E. F.	-269.767,00	-297.971,00
davon 1/3 H. F.	-134.883,00	-148.986,00

Mit Schreiben des Finanzamtes Baden vom 9. August 1993 betreffend Abgabenerklärungen für die Jahre 1990 und 1991 wurde der damalige steuerliche Vertreter der Bw ua unter Punkt 2 um Stellungnahme zu nachstehendem Punkt ersucht:

"Laut den am 23.12.1992 eingereichten Fragebogen wird die Liegenschaft seit 1991 vermietet, in der Überschussermittlung bzw in der Umsatzsteuererklärung 1991 werden jedoch keine Einnahmen erklärt".

Diesem Schreiben wurde ein Vordruck (Lager-Nr. X 283) betreffend einer Erklärung gemäß § 21 Abs. 8 UStG 1972, mit nachstehendem Inhalt sowie ein Formblatt beigelegt:

*"....Der Unternehmer kann bis zum Ablauf des dem Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, daß er auf die Anwendung des § 21 Abs. 6 UStG 1972 verzichtet und seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes 1972 versteuern will. Diese Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären."*

*Sie haben bisher zwar eine formelle schriftliche Erklärung der oben bezeichneten Art nicht abgegeben, wohl aber eine Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1991 (Umsatzsteuervoranmeldungen), in welcher(n) der Umsatz gemäß § 1 Abs. 1 Ziffer 1 und 2 UStG 1972 S 40.000,00 nicht übersteigt. Damit haben Sie eine Handlung gesetzt, die zur Annahme berechtigt, daß Sie die Besteuerung der Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes – mit den umseitig angeführten Auflagen des § 21 Abs. 6 UStG 1972 – wünschen.*

*Sollte diese Annahme zutreffen, werden Sie erteilt bis 10.9.1993 beim umseitig bezeichneten Finanzamt die in der Beilage mitfolgende Erklärung, von Ihnen unterfertigt, einzubringen.*

*Falls Sie diese Erklärung nicht abzugeben wünschen, betrachten Sie bitte diese Zuschrift als gegenstandslos....*

Die daraufhin eingegangene Vorhaltsbeantwortung vom 6. September 1993 (eingelangt beim Finanzamt 8. September 1993) enthält nachstehenden Inhalt:

"ad. 1. Auf Grund einer mündlichen Vereinbarung

ad 2. Die Mieteinnahmen 1991 wurden erst im Jahr 1992 verrechnet und sind auch erst in diesem Jahr (1992) eingegangen (am 4.1.1992 S 153.00,00-Kopie der Rechnung liegt bei)

ad 3. Das Seehaus wird in der Zeit von Mai bis September vermietet. 1991 war es vom 22.6.-22.9.

ad 4. Es besteht kein schriftlicher sondern ein mündlicher Mietvertrag mit der ARGE. Die Miete beträgt pro Woche in der Vor- und Nachsaison S 8.000,00 und in der Hauptaison S 12.000,00

ad 5. Die Belege werden nachgereicht.

ad 6. 1992 sind an Mieteinnahmen für 1991 und 1992 S 377.160,00 eingegangen. Diesen Mieteinnahmen steht ein Aufwand für Betriebskosten, Instandhaltung und dgl. in voraussichtlicher Höhe von S 350.000,00 gegenüber.

Mit Bescheid vom 6. Oktober 1993 wurde das Ansuchen um einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften und Umsatzsteuerfestsetzung für die Jahre 1990 und 1991 abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Einkünfte grundsätzlich dem grundbürgerlichen Eigentümer zuzurechnen seien, außer es würden eindeutige von vornherein abgeschlossene Vereinbarungen vorliegen. Eine Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen könne nur dann steuerlich Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck komme und zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Da diese Voraussetzungen im gegenständlichen Fall nicht

gegeben seien, seien die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Gesellschafterin H. F. zur Gänze zuzurechnen und bei deren Einkommensteuerveranlagung zu ermitteln.

Mit Eingabe vom 4. November 1993 bzw. Ergänzungsschreiben vom 30. November 1993 bzw. 17. Mai 1994 erhab der steuerliche Vertreter der Bw gegen den oa Bescheid Berufung.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Grund aus den Geldern von H. F. erworben worden sei und E. F. als Bauwerber aufgetreten sei. Als Beweis dafür legte der steuerliche Vertreter der Bw eine Kopie des Bauplanes und der Vollmacht der Grundstückseigentümerin H. F. bei.

Die Finanzierung habe ursprünglich durch die ARGE erfolgen sollen. Eine diesbezügliche Vereinbarung sei von RA Dr. B. in Ausarbeitung gewesen. Anlässlich einer Steuerprüfung sei geraten worden, die ganze Finanzierung aus der ARGE herauszulösen und auf E. F. alleine zu übertragen.

Es sei kein Notariatsakt zwischen H. F. und E. F. zu begründen gewesen, denn für die Abfassung eines Gesellschaftsvertrages für eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht sei nicht zwingend eine Schriftform vorgesehen. Deshalb sei der diesbezügliche Vertrag mündlich abgeschlossen worden.

Es seien jedoch folgende Vertragsinhalte offenkundig gewesen:

1. Zweck der Gesellschaft sei die Errichtung eines Hauses zur gemeinschaftlichen Vermietung gewesen.
2. Zum gemeinschaftlichen Vermögen habe H. F. das ihr gehörende Grundstück und Geldmittel zur Finanzierung der Innenausstattung eingebracht. Die Vermögensaufteilung sei nach Maßgabe der aufgebrachten Mittel erfolgt. Das heißt, dass für den Fall einer Veräußerung der gesamten Liegenschaft, der Erlös entsprechend aufzuteilen sei. Eventuell sich ergebende stillen Reserven wären auf beide Gesellschafter zu verteilen.
3. Die Gewinnverteilung sei in der Weise fixiert worden, dass der Erfolg (Gewinn und Verlust) der Gesellschaft nach Maßgabe der aufgebrachten Mittel erfolgen würde.

Die realen Besitzverhältnisse seien einerseits im Grundbuch und andererseits im Bauakt und in den Finanzämtern bekannt gewesen. E. F. habe mit eigenen Materialien und Mitteln mit Wissen und ausdrücklicher schriftlicher Billigung bzw. Zustimmung von H. F. das Haus errichtet und es dürfe daher nicht allein der Liegenschaftseigentümerin zugerechnet werden.

Nach außen sei das Vorliegen der gemeinschaftlichen Errichtung der bebauten Liegenschaft und damit das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses durch folgende Indizien klar zum Ausdruck gekommen:

1. Anlässlich der Baueinreichung sei E. F. als Bauwerber aufgetreten und er habe demnach das Gebäude auf dem Grundstück der H. F. mit deren Zustimmung und Wissen errichtet und sei damit eigentumsrechtlich in eine qualifizierte Rechtstellung eingetreten.
2. Die Finanzbehörde sei von Anfang an von dieser gemeinschaftlichen Errichtung des Gebäudes in Kenntnis gesetzt worden.
3. Die buchmäßige Erfassung der Ausgaben und Einnahmen sei als Gemeinschaft erfolgt.
4. Für die Gemeinschaft sei ein eigenes Bankkonto mit der Bezeichnung "E. F. und H. F., Vermietung" eingerichtet worden.
5. Die Mietenabrechnungen seien von Anfang an als Gemeinschaft erfolgt.
6. Die Abfuhr von Umsatzsteuerzahllasten sei von Anfang an auf das Steuerkonto der Gemeinschaft erfolgt.

Abschließend wurde die Einvernahme der beiden Gesellschafter als Zeugen beantragt.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Vorhalt der Finanzlandesdirektion vom 17. Juni 1996 wurde dem steuerlichen Vertreter der Bw unter anderem mitgeteilt, dass aufgrund des Nichtvorliegens eines Antrages nach § 21 Abs. 8 UStG 1972 (Antrag auf Regelbesteuerung) die geltend gemachte Vorsteuer des Jahres 1990 nicht anerkannt werden könne (s. FLD-Akt GZ RV/3-17/94, S 30f).

Aus dem Veranlagungsakt betreffend das Jahr 1991 geht hervor, dass mit Schreiben vom 9. August 1993 ein Schreiben betreffend Abgabe einer Erklärung gemäß § 21 Abs. 8 UStG 1972 (Lager-Nr. X 283) an den damaligen steuerlichen Vertreter der Bw abgeschickt worden ist (s. F-Akt Bd 1 1991/Bl 16).

Festzuhalten ist, dass die Bw in den Jahren 1990 und 1991 von einer anderen Kanzlei steuerlich vertreten worden ist, welche die ihr erteilte Vollmacht mit Schreiben vom 21. April 1994 zurückgelegt hat.

Mit Schreiben vom 20. August 1996 übermittelte der neue steuerliche Vertreter der Bw ua ein Schreiben des damaligen steuerlichen Vertreters der Bw vom 5. Juli 1996 in welchem Nachstehendes festgehalten worden ist (s. FLD-Akt GZ RV/3-17/94, S 35ff):

"Betrifft: Ihr Schreiben vom 24.6.1996

Sehr geehrter Kollege!

In Beantwortung Ihres oa Schreibens überreichen wir zum Nachweis bzw zur Glaubhaftmachung die nachfolgend angeführten Unterlagen:

-Merkblatt FAB., Lager Nr. X 283 vom 9. August 1993

- Konzept des am 7. 9. 1993 an das Finanzamt Baden geschickten Regelbesteuerungsantrages 1991 gem. § 21 Abs. 8 UStG 1972, Lager Nr. X 284

- Kopie aus dem Postaufgabebuch

Wir hoffen Ihnen gedient zu haben und verbleiben..."

Anzumerken ist, dass aus dem Postaufgabebuch (in Kopie des damaligen steuerlichen Vertreters) vom 7. September 1993 zwar ersichtlich ist, dass am diesem Tag unter der Laufnummer 1 und der Aufgabenummer 5581 b an das Finanzamt Baden eine Briefsendung geschickt worden ist, aber es ist nicht ersichtlich welche.

Die vom Finanzamt Baden übermittelte Erklärung gemäß § 21 Abs. 8 UStG 1972 ist zwar in Kopie beigelegt, aber diese trägt weder ein Datum noch eine Unterschrift.

Im Zuge weiterer von der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland als damals zuständig gewesener Abgabenbehörde II. Instanz angeregter Sachverhaltsermittlungen durch das Finanzamt wurden nachstehende Personen niederschriftlich zu der Frage einvernommen, ob sie in der von der Bw. angegebenen Zeit auch dort ihren Urlaub verbracht haben.

Niederschrift aufgenommen mit E. F. am 7.10.1997 (F-Akt, Bd. III S 71 –72):

*"Beim sogenannten Baukostenzuschuss handelt es sich um den Anteil des Erwerbers an der Aufschließung der Liegenschaft. Die Straßen und die Gemeinschaftsanlagen im Bereich der Schlossseen wurden vom Veräußerer auf seine Kosten hergestellt und in weiterer Folge dem öffentlichen Gut übergeben. Von den Erwerbern der Baugrundstücke wurden entsprechend ihren Anteilen dazu Beiträge geleistet, deshalb wurde dies als Baukostenzuschuss bezeichnet und in die Einnahmen und Ausgabenrechnung übernommen. Die Fertigstellung des Hauses erfolgte Mitte 1991; unmittelbar danach wurde um Benützungsbewilligung angesucht, die diesbezügliche Verhandlung fand am 23.8.1991 statt. Unmittelbar nach der Fertigstellung erfolgten auch die ersten Vermietungen an die ARGE. Ab dem Jahr 1994 fanden auch*

*Fremdvermietungen statt; das heißt Vermietungen an andere Personen als die Arbeitsgemeinschaft. Im Jahr 1994 wurden aus solchen Fremdvermietungen S 8.000,00 netto erlöst, im Jahr 1995 S 90.000,00 netto und im Jahr 1996 S 65.000,00 netto. Für das Jahr 1997 wurden ebenfalls Fremdvermietungen durchgeführt; eine diesbezügliche Aufstellung lege ich vor. Ich gebe bekannt, dass in den Folgejahren voraussichtlich keine Nutzung mehr durch die ARGE stattfinden wird, dies deshalb weil die wirtschaftliche Situation im Baugewerbe sehr schlecht ist und die ARGE daher mit Einsparungsmaßnahmen rechnen muss. Über Vorhalt gebe ich bekannt, dass für die Jahre 1991 und 1992 seitens des damaligen steuerlichen Vertreters der Bw offenbar übersehen wurde, die Eigennutzung in die Einnahmen- und Ausgabenrechnung aufzunehmen. Er beziffere diese Eigennutzung aus der Erinnerung heraus mit etwa S 40.000,00 jährlich. Dies deshalb, weil im fraglichen Zeitraum aus privaten Gründen (Erkrankung der Schwiegermutter) eine Nutzungsmöglichkeit durch H. F. nicht im entsprechenden Ausmaß gegeben war. Ich nehme weiters zur Kenntnis, dass der Abschreibungssatz für die Türen und Möbel, welcher bisher mit fünf Jahren angenommen wurde, noch einer Prüfung unterzogen wird. Ich würde eine 10jährige Nutzungsdauer zustimmend zur Kenntnis nehmen. Weiters erkläre ich mich einverstanden, dass im Falle einer stattgebenden Berufungserledigung ab dem Jahr 1990 eine Nettoverrechnung der Einnahmen und Ausgaben zwecks besserer Transparenz der erzielten Ergebnisse durchgeführt wird. Ich werde eine genaue Aufgliederung der Einnahmen für die Jahre 1994 bis 1996 in der Form, wie ich es jetzt auch für 1997 vorgelegt habe, innerhalb von 14 Tagen nachreichen. "*

Niederschriftlich gab H. F., Gesellschafterin der Bw, am 27. August 1997:(s. F-Akt Bd.III, S 43-44) bekannt:

*"Dass Objekt O. befindet sich seit 5.8.1997 bis laufend in Eigennutzung, dh: eine Vermietung findet derzeit nicht statt. Vorher war Fam. H. B. (Putzfrau im Architektenbüro) ca 14 Tage hier. Eine genaue Aufteilung (Personen, Dauer) betreffend Vermietung dieses Objektes wird E. F. in Kürze machen. Eine Aufteilung in Privat- bzw. vermietete Räumlichkeiten liegt nicht vor, da die gesamte Fläche (Erdgeschoß, Obergeschoß und Keller) von den diversen Mietern genutzt wird.*

*Wann dieses Haus fertiggestellt wurde kann ich nicht angeben; auch kann ich keine Auskunft betreffend Baukostenzuschuß in Höhe von S 188.000,00 geben. (von wem beantragt bzw. von welcher Institution dieser ausbezahlt wurde). Diese Fragen werden von E. F. im Rahmen der übermittelten Auflistung beantwortet."*

Niederschriftlich gab DI. B. T. am 10. September 1997 bekannt:(F-Akt Bd III, S 49-50):

*"Ich war von ca Ende 1990 bis Ende 1991 Angestellter bei der ARGE.... Mir bzw. meiner Familie wurde die Nutzung dieses Objektes zwecks Urlaubsgestaltung vom Gesellschafter E. F. zwar angeboten, angenommen habe ich bzw. meine Familie nicht. D.h. weder ich noch meine Familie haben dort einen Urlaub verbracht, noch die Sauna genutzt.*

*Wenn mir nun mitgeteilt wird, ich hätte dort vom 1.9.1991 – 22.9.1991 (3 Wochen) mit (oder auch ohne) meiner Familie den Urlaub verbracht, kann ich hierzu nur angeben, dass dies KEINESFALLS der Wahrheit entspricht. Ich bzw. meine Familie haben kein einziges Mal übernachtet bzw. kein einziges Mal die Sauna genutzt....."*

*...d.h weder ich noch meine Familie haben betreffend der gegenständlichen Liegenschaft niemals ein Mietverhältnis begründet.*

*Meines Wissens war das Haus erst ca Mitte 1991 fertiggestellt, dh falls überhaupt, wäre frühestens ab diesem Zeitpunkt (ca ab Mitte 1991) diese Liegenschaft in einem vertretbaren Zustand gewesen.*

*Ich erinnere mich an einmal (max. zweimal), wo ich anlässlich eines Grillabends von E. F. (etwa Herbst 1991) nach O. eingeladen wurde.*

*Eine Beschreibung des Hauses bzw. der Ausstattung der Räumlichkeiten kann ich nicht geben.*"

Entgegnung dazu seitens des steuerlichen Vertreters der Bw. vom 12. Mai 2000:

Hr. DI B. T. habe anlässlich der Urlaubsplanung die Nutzung des Seehauses ins Kalkül gezogen. Den Aufenthalt selbst habe er dann doch nicht antreten wollen, weil ihm das unangenehm gewesen wäre. Die Aussagen von Hr. DI B. T. seien aber sicher auch im Lichte seines verbitterten Ausscheidens aus dem Büro zu werten.

Niederschrift von DI. R. L. vom 4. September 1997 (Bd.III, S 53 – 54):

*"Ich war von ca Anfang 1989 bis Ende 1994 als Angestellter der ARGE beschäftigt. Anlässlich der Befragung betreffend Nutzung des Objektes O. ist festzuhalten:*

*Mir bzw. meiner Familie wurde die Nutzung dieses Objektes zwecks Feriengestaltung von E. F. (während meines Angestelltenverhältnisses) angeboten; angenommen habe ich dieses Angebot aber nicht. Die Nutzung dieses Objektes fand nur im Rahmen von Einladungen (Grillabende) und auch nur fallweise statt (max. an 6 oder 7 Abenden im Zeitraum Anfang 1989 bis ca Ende 1994). D.h. ein Mietverhältnis wurde niemals begründet.*

*Eine Beschreibung des Hauses und der Ausstattung kann ich auf Grund meiner Anwesenheit an den 6 – 7 Grillabenden geben (1. Stock div Schlafzimmer; Erdgeschoß; großer Wohnraum, Küche, WC, Keller; großer Hobby/Schlafraum; Sauna; großer Kamin; sämtliche Räumlichkeiten voll möbliert). Die Sauna habe ich niemals benutzt; auch habe ich in diesem Objekt niemals übernachtet (auch meine Familie nicht).....*

*Wenn mir nun mitgeteilt wird, ich hätte im Kalenderjahr 1993 (LW 32 und 33) in O. ein Mietverhältnis begründet, kann ich hierzu nur angeben, dass dies nicht den Tatsachen entspricht. Weder ich noch meine Familie haben dort jemals genächtigt, noch die Sauna genutzt. Die Möglichkeit hierzu hatten wir jedoch gehabt. ....*

*Nachtrag: Die 6 oder 7 Abende verbrachte ich in O. im Zeitraum ca Mitte 91 – Ende 94 (nach Fertigstellung des Hauses, ca 91). "*

Entgegnung dazu seitens des steuerlichen Vertreters der Bw. vom 12. Mai 2000:

Herr DI. R. L. habe jedenfalls gerne zugesagt, dann aber einmal wegen des Alters und der Gefahr des Ertrinkens der Kinder und einmal wegen Infarkt des Vaters abgesagt. In beiden

Fällen sei die Absage so kurzfristig angesetzt, dass keine andere Vermietung möglich gewesen sei.

Hr. DI. R. L. habe lt. Niederschrift von Anfang 1989 bis ca Ende 1994 an 6 – 7 Grillabenden teilgenommen. Von 1989 bis Sommer 1991 habe das Haus aber noch gar nicht genutzt werden können.

Die gewählte Darstellung komme ganz sicher von der ihm angedrohten fristlosen Entlassung, so er den Dienst nicht unverzüglich quittieren und das Büro verlassen würde. Hr. DI. R. L. habe sich anlässlich des Projektes K. W. leider wirtschaftlich sehr geschäftsschädigend verhalten.

Niederschrift vom 11. Februar 1998 mit Ch. S. (F-Akt, Bd.III, 93-94):

*"... Von ca 1988 bis ca 10/91 war ich als Sekretärin bei ARGE beschäftigt. Anlässlich der Befragung betreffend Nutzung des Objektes in O. gebe ich folgendes bekannt: Ca im Kalenderjahr 1991 habe ich dort mit meinem Gatten im Sommer einen Urlaub verbracht, dieser Urlaub dauerte ca eine Woche, wo wir die Liegenschaft unentgeltlich nutzen konnten, dh bis auf einen kleinen Betrag (Stromabgeltung, ca S 500,00) hatten wir keinerlei Zahlungen zu leisten. Die Sauna wurde von mir bzw. von meinem Gatten niemals genutzt.*

*Wenn mir nun mitgeteilt wird, ich hätte dort von 22.6.1991 bis 20.7.1991 (4 Wochen) Urlaub verbracht, kann ich hiezu nur angeben, dass dies keinesfalls den Tatsachen entspricht, dh ich habe dort – wie bereits angegeben – nur einmal einen Kurzurlaub (ca eine Woche) im Sommer 1991 verbracht.*

*Eine Beschreibung des Hauses bzw. der Einrichtung kann ich auf Grund meines Aufenthaltes mit meinem Gatten geben .....*

*Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die gegenständliche Liegenschaft außer im Sommer 1991 (ca 1 Woche) sonst von mir bzw. meiner Familie nicht weiter genutzt wurde (Ausnahme gelegentliche Geburtstagsfeiern ohne Übernachtung im Rahmen von Arbeitskollegenfeiern). Diese Feiern fanden aber (Zeitraum 1988 – 10/91; max 8 – 10 mal statt.)....."*

Entgegnung des steuerlichen Vertreters der Bw. zu obiger Aussage:

Die von CH. S genannte Dauer der Nutzung stimme nicht. Ch. S habe auf ihren Wunsch hin auch das Recht erhalten ihre Schwägerin Fr. B. und ihren Mann mitzunehmen. Fr. B. sei dann im Büro angestellt gewesen. Ch. S. bestätige die unentgeltliche Nutzung, könne sich aber an S 500,00 für Stromkosten, die sie bezahlt habe erinnern.

Ch. S könne sich an die Ausstattung selbst nach 9 Jahren so gut erinnern, dass sie noch von der Sauna wisse. Diese sei aber erst im Herbst 1991 nutzbar gewesen, weil vorher kein Ofen aufgestellt gewesen sei. Bürofeste hätten laut ihrer Aussage von 1/1 1988 bis 10/1991(8 –

10 mal) stattgefunden. Dem sei entgegenzuhalten, dass das Haus erstmals im Sommer 1991 zur Nutzung zur Verfügung gestanden sei. Baubeginn sei Frühjahr 1990 gewesen.

Niederschrift mit P. F. am 17. Februar 1998 F-Akt, Bd.III S 102 – 103):

*"Ich war von ca von Anfang 1990 bis ca Ende 1993 als Techniker bei der ARGE beschäftigt.....*

*Im November 1997 hat mich E. F. angerufen und mitgeteilt, dass ich eventuell vom Finanzamt bezüglich Aufenthalt in O. (Badehaus) befragt werde; E. F hat mich im Rahmen dieses Telefonates darauf aufmerksam gemacht, dass ich die Wahrheit angeben muss, dh., dass ich mitteilen soll, dass ich dort einen Urlaub verbracht (ca 1991 oder 1992) habe.*

*Konkret habe ich im Kalenderjahr 1991 oder 1992 im Seehaus O. einmal einen Urlaub verbracht, dh 4 Arbeitstage (dreimal genächtigt).*

*Wenn mir nun mitgeteilt wird, ich hätte dort vom 21.7.1991 bis 3.8.1991 (2 Wochen) meinen Urlaub verbracht, gebe ich nach wiederholter Belehrung hinsichtlich Wahrheitspflicht gem. § 171 BAO an, dass dies keinesfalls den Tatsachen entspricht. Tatsache ist, dass ich dort einmal 4 Tage ( 3 Nächte) mit meiner ehemaligen Freundin (im Kalenderjahr 1991) einen Kurzurlaub verbracht habe. Sonst war ich niemals in diesem Seehaus in O., dh weder für Saunabesuche noch anlässlich von Grillfeiern bzw. Geburtstagsfeiern. Ausnahme : Ein einziges Mal war ich zu einer Geburtstagsfeier von E. F. dort eingeladen (ohne Nächtigung). Für den Kurzurlaub hatte ich nichts zu bezahlen. Eine Beschreibung der Liegenschaft/des Hauses kann ich auf Grund des Kurzaufenthaltes im Kalenderjahr 1991 geben .....*

Entgegnung des steuerlichen Vertreters der Bw. zu obiger Aussage:

Herr P. F. könne sich lt. Niederschrift eingangs nicht an das Jahr erinnern, die Anzahl der Nächtigungen seien ihm aber auf den Tag präsent.

An Zusammenkünften der Büromitarbeiter wolle er nicht teilgenommen haben, aber an eine Geburtstagsfeier mit E. F. im Seehaus könne er sich erinnern.

Diese Geburtstagsfeiern hätten grundsätzlich im Büro stattgefunden, wo einerseits Rechenschaftsbericht über die Geschäftsentwicklung abgehalten worden und andererseits ein geselliges Beisammensein stattgefunden habe. Ausnahmen seien die Feiern des 45. und 50. Geburtstages – dabei habe es sich um organisierte Ausflüge des Büros vorbereitet von den Mitarbeitern - gehandelt.

Niederschrift mit DI Th. K. am 10. Februar 1998 (F-Akt, Bd III 106-107):

*"Ich bin seit ca 1992 bei der ARGE bis laufend bei der ARGE beschäftigt.....*

*Anlässlich der Befragung betreffend Nutzung des Objektes O., gebe ich folgendes bekannt:*

*Mir bzw. auch meiner Familie wurde die Nutzung dieses Objektes zwecks Feriengestaltung von E. F. angeboten. D.h. seit ca 1992 bis laufend habe ich dort im Sommer fallweise dieses Objekt für Badeaufenthalte genutzt, dh pro Kalenderjahr habe ich dort etwa fünfmal genächtigt (von ca 1992 – 1994); ab dem Kalenderjahr 1995 habe ich die Badeaufenthalte auch mit meiner Familie verbracht. Ein Mietverhältnis wurde nicht begründet. Sämtliche Einrichtungen in O. wurden gratis benutzt, dh. für die Badeaufenthalte bzw. für die Nächtigungen war nichts zu bezahlen. Auch fand ca einmal jährlich ein "Grillabend" der bei der ARGE beschäftigten Personen in O. statt.*

*Eine Beschreibung des Hauses und der Ausstattung kann ich auf Grund meiner Anwesenheit auf dieser Liegenschaft geben (1. Stock 4 Zimmer, dh Schlafräume und Badezimmer; Erdgeschoss: großer Wohnraum; Keller: großer Hobbyraum und Sauna) sämtliche Räumlichkeiten voll möbliert. Saunaabende fanden gelegentlich statt (bis ca 1994/1995). Wenn mir nun mitgeteilt wird, ich hätte im Kalenderjahr 1992 (vom 29.8.1992 – 12.9.1992) 2 Wochen dort verbracht, gebe ich dazu an, dass dies durchaus der Fall sein kann, jedoch habe ich dort sicherlich nicht 2 Wochen jede Nacht dort geschlafen. Auch im Kalenderjahr 1993 habe ich dort einige Tage (August/September) verbracht. ....*

Anzumerken ist, dass zu obiger Aussage keine Entgegnung seitens des steuerlichen Vertreters dazu gegeben worden ist.

Niederschrift mit DI S. R. am 12. Februar 1998 (F-Akt, Bd. III S 110-111):

*"Ich war von ca Mitte 1990 bis Ende 1996 als technischer Angestellter bei der ARGE beschäftigt.....*

*Anlässlich von Betriebsfeiern war ich im Rahmen von Einladungen in O. (etwa 2-3 mal pro Kalenderjahr; immer im Sommer); einen Urlaub habe ich dort niemals verbracht.*

*Wenn mir nun mitgeteilt wird, ich hätte dort vom 4. August – 18. August 1991 (2 Wochen) und KW 36 und 37/1993 (2 Wochen) Urlaub gemacht, kann ich hiezu nur angeben, dass dies KEINESFALLS der Wahrheit entspricht. Konkret kann ich dazu angeben, dass ich im Zeitraum 4. August 1991 – 31. August 1991 mit meiner Familie in Kairo (Elternbesuch) war. Betreffend LW 36 und 37/1993 ist festzuhalten, dass ich vom 1.9.1993 bis 16.9.1993 ebenfalls in Kairo war. Als Beweis lege ich hierfür mein Flugticket (AUA, Flug 383 1.9.1993 hin; Flug 384 16.9.1993 retour) zur Einsicht vor. Festzuhalten ist ferner, dass die LW 36 am 6.9.1993 beginnt bzw. die LW 37 am 19.9.1993 endet. Wie in den Buchhaltungsunterlagen aufscheinen kann, dass ich in diesem Seehaus 2 x 2 Wochen Urlaub verbracht haben soll, ist mir unerklärbar. Saunabesuche wurden von mir bzw. meiner Familie ebenfalls NIEMALS durchgeführt. Eine genaue Beschreibung des Hauses kann ich auf Grund meiner kurzzeitigen Anwesenheit in diesem Seehaus nicht geben..... "*

Entgegnung des steuerlichen Vertreters der Bw. vom 12. Mai 2000 zu obiger Aussage:

DI. S.R. habe bei der Terminplanung freundlich zugesagt, dann aber zum Teil anders disponiert. Er sei lieber in die Heimat geflogen. Seitens der ARGE seien die Termine somit zum Teil zu stornieren bzw. zu verschieben gewesen.

DI. S.R. sei samt seiner Familie und ohne Nachricht an die ARGE mit Verwandtschaft auf Erholung im Seehaus gewesen. Ein wichtiger Vertreter eines Hauptauftraggebers der ARGE habe das Seehaus an einem Sonntag besichtigen wollen. DI. S.R. habe dies als Überfall empfunden und samt seiner Familie und Verwandtschaft fluchtartig das Haus verlassen.

H. F sei erinnerlich, dass der Frau des DI. S.R. das Haus zu wenig herrschaftlich gewesen sei; bei ihren Verwandten in Arabien sei alles viel nobler.

Über DI. S.R. würde die Erzählung kursieren, dass er anlässlich des ersten Bürowochenendes mit seinem Fahrzeug Essen und Getränke mit zum Haus bringen habe wollen, er habe sich dabei verfahren und sei angeblich viele Stunden zu spät gekommen.

Ergänzend brachte der steuerliche Vertreter der Bw. in der Entgegnung vom 12. Mai 2000 betreffend Mietvereinbarung vor, dass die Mietvereinbarung zwischen der ARGE und der HG getroffen worden sei. Diese Mietvereinbarung sei ein grundsätzlicher Rahmenvertrag der Bereitstellung des Seehauses, dass die Mitarbeiter dieses ohne Einschränkung zu Erholungszwecken kombiniert mit den Möglichkeiten der sportlichen Ertüchtigung wie Schwimmen, Radfahren, Segeln, Surfen etc samt der hierzu erforderlichen Gerätschaften angeboten und unentgeltlich zur Verfügung gestellt bekommen würden. Die Intensität der Nutzung sei nicht Gegenstand der Vereinbarung gewesen.

Die Vereinbarung habe aber vorgesehen, dass die Kontrolle, Wartung und Reinigung des Hauses sowie die Pflege des Gartens vom Vermieter durchgeführt werde. Zur Eindämmung hoher Telefonkosten sei den Mitarbeitern die Verrechnung unüblich hoher Aufwände angedroht worden. Zu diesem Zweck sei auch der Gebührenzähler der Post installiert worden.

Die Mitarbeiter seien gebeten worden, das Angebot gleichmäßig zu nutzen, seien aber nicht gezwungen worden dieses anzunehmen und oder sich die ganze Zeit dort aufzuhalten.

In der Folge sei es von Fr. St. auch als Erholungsort nach der Venenoperation im Jahr 1996 angenommen worden.

Kontrollen des Hauses sowie der Technik habe es meistens nur zum Schichtwechsel gegeben. Der Zählerstand des Telefons sei gegenüber den Mitarbeitern abgelesen worden. Kosten aus diesem Titel seien keine angelastet worden und daher auch keine gegenverrechnet worden.

Anmerkung: Anlässlich eines Bürowochenendes habe die Abwasserpumpe im Keller einen Defekt gehabt und nicht mehr abgepumpt. Von den Mitarbeitern unbemerkt habe sich im

Hohlgrund des Kellers ein Wasservolumen von ca 1 m<sup>3</sup> Abwasser gebildet, das bis heute noch nicht ganz ausgetrocknet sei. Schäden an den Außenwänden seien noch zu sehen.

Niederschrift mit U. T. am 16. Februar 1998 (F-Akt, Bd.III S 115 –116):

*"Ich war von ca 1988 – 1993 als Angestellte in der ARGE beschäftigt. Seit ca April 1994 bis laufend bin ich als Sozialarbeiterin ... beschäftigt.*

*Anlässlich der Befragung betreffend Nutzung des Objektes O., gebe ich folgendes bekannt:*

*Anlässlich von Betriebsfeiern war ich gelegentlich am Wochenende im Seehaus in O., dh. ca 5 – 6 x im Jahr 1992 und ev. auch noch im Kalenderjahr 1993. Einen längeren Urlaub (zB: 2 Wochen) habe ich dort niemals verbracht.*

*Wenn mir nun mitgeteilt wird, ich hätte in O. vom 2.8.1992 bis 15.8.1992 (2 Wochen) einen Urlaub verbracht, kann ich hiezu nur angeben, dass ich mich daran nicht erinnern kann, dh. ich habe max. einmal von Freitag bis Sonntag dort genächtigt. Einen 2-Wochenaufenthalt habe ich dort niemals verbracht. Im Rahmen der Betriebsfeiern (Grillabende) fanden gelegentlich auch Saunabesuche statt.*

*Eine Beschreibung des Hauses und der Ausstattung kann ich aufgrund meiner Aufenthalte anlässlich der Betriebsfeiern bzw. aufgrund meines Aufenthaltes im Kalenderjahr 1992 (von Freitag – Sonntag im Sommer) geben....."*

Anzumerken ist, dass zu obiger Aussage keine Entgegnung seitens des steuerlichen Vertreters gegeben worden ist.

Mit Schreiben vom 9. August 1999 wurde dem steuerlichen Vertreter der Bw. vom Finanzamt B. eine Übersicht über die Auswirkungen auf die erklärten Ergebnisse der Jahre 1990 –1997 übermittelt, wenn man die Ergebnisse der Niederschrift vom 7. Oktober 1997 zugrunde legen würde (Umstellung der Überschussrechnungen auf die Nettomethode, Ansatz von Eigen-nutzung in den Jahren 1991 und 1992, um die Verlängerung der Nutzungsdauer für das Mobilial lt. Anlagenverzeichnis mit Position 16 und 27 auf 10 Jahre, sowie um den gesetzlich erforderlichen Ansatz der Nutzungsdauer für die Gebäudeinvestitionen mit 67 Jahren (s. Beilage 1). Die Berechnungen seien unpräjudiziert der von der Abgabenbehörde weiterhin beabsichtigten Nichtanerkennung der Vermietung als Einkunftsquelle bis inklusive 1997 erstellt worden.

Mit Schreiben vom 9. September 1999 nahm der steuerliche Vertreter der Bw. dazu wie folgt Stellung und übermittelte geänderte Anlagenverzeichnisse für die Jahre 1990 – 1997 sowie eine Adaptierung der Überschussrechnungen für die Jahre 1990 – 1997 (siehe Beilage 2). Weiters führte dieser aus, dass für das Jahr 1993 von einem Verlust in Höhe von S 12.714,00 und nicht von einem positiven Ergebnis auszugehen sei. Durch die Verlängerung der AfA der

Möbel komme es zu einer Abschreibung für die Jahre 1996 und 1997. Für das Jahr 1995 würde sich die bisherige Halbjahresabschreibung aufheben.

Da von den Gebäudeeinrichtungskosten bisher in einem Fall auch 10% AfA geltend gemacht worden sei, erhöhe sich der Differenzbetrag zu der AfA auf 66,7 Jahre.

Die Position "verrechnete Vorsteuer" entspreche der gesamten Vorsteuer des jeweiligen Jahres, die auch in der Umsatzsteuererklärung als Vorsteuer ausgewiesen worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Februar 2000 wurde jedoch die Berufung vom Finanzamt Baden als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass auf Grund von Erhebungen (Einvernahmen der Angestellten der ARGE sowie H. F.) festgestellt worden sei, dass die Angestellten der ARGE, welchen das Seehaus zur unentgeltlichen Nutzung angeboten worden sei, dieses tatsächlich überhaupt nicht bzw. nur in einem wesentlich geringeren Ausmaß genutzt haben. In diesem Zusammenhang wurde auf die im Rahmen des Parteiengehörs der Bw. zur Kenntnis gebrachten Niederschriften mit DI T. B., DI R. L., Ch. S., P. F., DI T.K., DI. S R und U. T. verwiesen.

Im Hinblick auf diese Tatsachenfeststellungen werde die Ansicht vertreten, dass die entgeltliche Zurverfügungstellung eines Hauses an die ARGE, welches im zivilrechtlichen Eigentum der Ehegattin eines ARGE Gesellschafters stehe und vom Gesellschafter mitfinanziert wurde, nicht fremdüblich sei, wenn die tatsächliche Nutzung durch die Angestellten der ARGE in keinem Verhältnis zur verrechneten Nutzung stehe. Kein mit der gegenständlichen ARGE vergleichbarer Arbeitgeber würde die oben aufgewendeten Beträge aufwenden, um den Dienstnehmern ein Feriendomizil unentgeltlich zur Verfügung zu stellen, welches von diesen kaum genutzt werde. Es sei offensichtlich, dass die Errichtung des Seehauses im privaten Interesse des Gesellschafters gelegen sei (eine nicht unerhebliche Privatnutzung würde nach den Angaben der beiden Gesellschaften auch tatsächlich stattfinden) und sich der Einsatz der vorgeblich als Sozialaufwand gewidmeten Mittel nicht an der Akzeptanz durch die Arbeitnehmer orientieren würde.

Mangels Vorhandensein einer fremdüblichen Vermietungstätigkeit könne die Bewirtschaftung der Liegenschaft in den Jahren 1990 und 1991 nicht als Einkunftsquelle angesehen werden; eine Veranlagung zur Umsatzsteuer sowie eine Feststellung der Einkünfte habe daher zu unterbleiben.

Zur Vollständigkeit sei festgehalten, dass die Begründung des angefochtenen Bescheides, die Einkünfte könnten nur der grundbürgerlichen Liegenschaftseigentümerin zugerechnet werden, nicht aufrecht erhalten werden könne. Im Rahmen der Bestimmungen des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) sei eine vom zivilrechtlichen Eigentum abweichende Einkünftezurechnung möglich. Der Spruch des angefochtenen Bescheides bleibe im Hinblick auf die obigen Ausführungen unverändert.

Ebenso wurden mit Bescheiden vom 1. Februar 2000 die Anträge auf Veranlagung zur Umsatzsteuer für die Jahre 1992 bis 1997 sowie die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1992 bis 1997 abgewiesen. Begründend wurde dazu im Wesentlichen auf die Berufungsvorentscheidung vom 1. Februar 2000 verwiesen.

Die Festsetzung von Umsatzsteuer erfolgte mit Bescheid vom 15. September 1995 zunächst erklärungsgemäß.

Mit Bescheid vom 1. Februar 2000 wurde das Verfahren betreffend Umsatzsteuer gem. § 303 Abs 4 BAO wiederaufgenommen. Begründend wurde ausgeführt, dass im Zuge von Erhebungen im Berufungsverfahren betreffend die Jahre 1990 und 1991 durch die Einvernahme von Angestellten der ARGE Tatsachenfeststellungen getroffen worden seien, die bis dato nicht bekannt gewesen seien. Näheres könne der Begründung der Berufungsvorentscheidung betreffend die Jahre 1990 und 1991 entnommen werden. Die Wiederaufnahme sei im Interesse der Rechtsrichtigkeit erfolgt. Diesem Grundsatz sei im Rahmen der Ermessensübung der Vorrang gegenüber dem Grundsatz der Rechtssicherheit eingeräumt worden, da im Rahmen einer einheitlichen Beurteilung der Jahre 1990 bis 1997 eine rechtswidrige Belastung der Abgabepflichtigen mit Umsatzsteuer auf Grund des im Spruch angeführten Bescheides zu vermeiden ist.

Mit Eingabe vom 31. Mai 2000 erhob der steuerliche Vertreter der Bw gegen den oa Bescheid betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens Berufung. Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Aussagen bei der Einvernahme der einzelnen Angestellten aus der Sicht der Bw als Tatsachenfeststellungen nicht geeignet seien und betriebliche Gegebenheiten seitens der ARGE betreffen würden auf die die Bw keinen Einfluss habe. Andererseits seien ausführliche Sachverhaltsdarstellungen seitens der Bw in keiner Weise berücksichtigt worden. Demnach sei das Recht auf Parteiengehör verweigert worden. Es würde nicht genügen, dass die Behörde überhaupt das rechtliche Gehör gewähre. Sie müsse vielmehr der Partei die ent-

scheidungsbedeutsamen Tatsachen, die sie als gegeben annehme und die sie als tragende Elemente der Entscheidung zu Grunde zu legen beabsichtige, vor Erlassung des Bescheides vorhalten.

Außerdem beantragte der steuerliche Vertreter der Bw. innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist mit Eingabe vom 31. Mai 2000 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung bzw. erhab Berufung gegen die restlichen Erstbescheide.

Begründend wurde ausgeführt, dass in den Jahren 1991 bis 1999 für insgesamt 99 Wochen das Seehaus an die ARGE vermietet worden sei. Dies würde einem Gesamtanteil an der tatsächlichen Benutzung von lediglich 41% (47% seien an sonstige Personen vermietet gewesen) entsprechen. Jedenfalls sei der ARGE für diese Zeit das Seehaus vereinbarungsgemäß zur Verfügung gestanden und es sei in diesem Zeitbereich 74% tatsächliche Belegzeit gegeben, die restlichen 26% der gebuchten Wochen seien durch abgesagte Termine, Storni, Zwischenreinigung Terminkollisionen uä belastet gewesen.

Die Errichtung des Seehauses habe ursprünglich mit der gezielten Vermietung an die ARGE stattgefunden, damit diese es ihren Mitarbeitern zur Verfügung stellen könne. Die Mitarbeiter sollten sich dort sowohl erholen als auch ertüchtigen (Schwimmen, Radfahren, Segeln, Surfen etc.) können.

Die Verrechnung habe sich also auf die vereinbarten Zeiten der Bereitstellung zu beziehen, die in den Jahreslisten auch angeführt seien. Dass die Nutzung nicht stattgefunden habe, habe nicht der Vermieter zu vertreten und da die Absagen meist auch sehr kurzfristig bekanntgegeben worden seien, sei eine anderweitige Vermietung nicht möglich gewesen.

Eine kurzfristige Absage bzw. nicht Inanspruchnahme sei daher gleich einem Storno in voller Höhe in Rechnung zu stellen, wie dieses in der Fremdenverkehrswirtschaft üblich sei.

Der Vermieter habe sich das Recht der privaten Nutzung vorbehalten, die in geringem Umfang von ca 2 bis 4,5 Wochen pro Jahr auch stattgefunden habe. Dies nicht zuletzt um in dieser Zeit Arbeiten hinsichtlich Instandhaltungen, Gartenpflege ua durchführen zu können. Der Anteil der Eigennutzung für die Jahre 1991 bis 1999 betrage gemessen an den gesamten verrechneten Zeiten ca 12%.

Die Gesellschafterin H. F. habe auch ein Haus am Stadtrand von Klagenfurt nahe dem Wörthersee, wo Sommeraufenthalte regelmäßig verbracht worden seien.

Dem Vorhalt, "dass die Angestellten der ARGE, welche dieses Haus tatsächlich überhaupt nicht bzw. nur in einem wesentlich geringeren Ausmaß genutzt hätten" sei seitens der Bw - als Vermieterin - nicht als relevant anzusehen, weil er einwandfrei von den von der ARGE zu vertreten sei. Die Vermieterin habe auf diese geschäftlichen Entscheidungen der ARGE keinen Einfluss.

Da die Nutzung des Seehauses durch Rückgang der Anzahl der Mitarbeiter nicht mehr im gewünschten Ausmaß stattgefunden habe, sei zwischen der Bw und der ARGE vereinbart worden, auch andere Nutzer zu suchen. 1997 sei die Vermietung an die ARGE drastisch reduziert und 1998 gänzlich eingestellt worden.

Das Haus sei seit Frühjahr 1998 an Fr. G (verheiratete K) vermietet worden, die es mit ihrem Mann als Zweitwohnsitz nutzen würde. Die Betreuung des Gartens sowie der technischen Anlagen im Haus obliege dem Vermieter.

Es sei nicht ganz nachvollziehbar, wie weit die vom Finanzamt behauptete angebliche fehlende Akzeptanz durch die Arbeitnehmer der ARGE den Vermietungswillen der Bw in irgendeiner Weise verneinen solle.

Zudem sei nicht auszuschließen, dass die Aussagen der ehemaliger Angestellten durch den Hinweis bei der Befragung durch den Fragesteller, dass durch die Anwesenheit eine persönliche Steuerpflicht für den jeweiligen Angestellten entstehen würde, beeinflusst gewesen seien. Jedenfalls seien die Aussagen als "Tatsachenfeststellung" nicht geeignet.

Andererseits seien ausführliche Sachverhaltsdarstellungen seitens der Bw z.B. anlässlich der persönlichen Vorsprache am 7. Oktober 1997 des Gesellschafters der Bw in keiner Weise berücksichtigt worden. Demnach sei das Recht auf Parteiengehör verweigert worden. Es genüge nicht, dass durch die Behörde überhaupt das rechtliche Gehör gewährt werde. Sie müsse der Partei vielmehr die entscheidungsbedeutsamen Tatsachen, die sie als gegeben annehme und die sie als tragende Bescheidelemente der Entscheidung zugrunde zu legen beabsichtige, vor Erlassung des Bescheides vorhalten.

Seitens der Abgabenbehörde werde die bescheidmäßige Erledigung mit der Behauptung, dass eine nicht unerhebliche Privatnutzung gegeben sei, begründet. Wie der beigelegten

Aufstellung zu entnehmen sei, habe die private Nutzung in den Jahren 1991 bis 1999 lediglich 12% und in den letzten Jahren 4% betragen. Nach den anerkannten Grundsätzen des Steuerrechts sei eine nicht unerhebliche Privatnutzung damit in keiner Weise gegeben.

Bei der ARGE habe für die Jahre 1992 bis 1994 eine Betriebsprüfung stattgefunden. Im Rahmen dieser Betriebsprüfung sei ausdrücklich über diese in Rede stehende Nutzung für Mitarbeiter als Urlaubswohnung für Angestellte abgesprochen worden und die zur Verfügungstellung dieser Urlaubswohnung sei als tauschähnlicher Umsatz der Umsatzbesteuerung unterzogen worden. Durch die Nichtveranlagung der Umsatzsteuer werde das System der Umsatzsteuer durchbrochen. Einerseits werde seitens der Betriebsprüfung ein steuerpflichtiger Leistungsaustausch angenommen, der aber andererseits bei der Bw bestritten werde.

Laut Bescheid des FA für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien vom 10. Mai 2000 zur St. Nr. 0 werde festgestellt, dass "die Einkünfte hinsichtlich Vermietung und Verpachtung des Seehauses vom FA Baden als Liebhaberei gem. § 1 Abs 2 L-VO festgestellt worden sei". In den Erliedigungen seitens des Finanzamt Baden seien solche Überlegungen in keiner Weise erkennbar gewesen. Der steuerliche Vertreter der Bw. habe darauf hingewiesen, dass in den Jahren 1991 – 1997 ein nicht unerheblicher Gesamtgewinn entstanden sei (lt. Schreiben des FA vom 9. August 1999, S 345.614,00).

Obwohl die Einnahmen aus der Vermietung 1998 gegenüber den Vorjahren rückläufig seien, werde für 1998 eine steuerlich relevante Vermietungstätigkeit angenommen. Da eine Änderung der Bewirtschaftung grundsätzlich nicht vorgenommen werden könne, bleibe diese Vorgangsweise im Licht der Vorgangsweise in den Vorjahren unverständlich.

Anzumerken ist, dass anlässlich einer bei der ARGE stattgefundenen Betriebsprüfung ebenfalls zwei Personen betreffend die Vermietung des Seehauses in O. einvernommen worden sind.

NS mit Ing. B. F. am 5. Dezember 2000 (s. Abg. Nr. 102075/00 S 136f):

*"Ing. B. F. begann den Bau der Liegenschaft gleichzeitig mit E. F. Es wurde damals bereits seitens E. F. auf die geplante Nutzung durch Mitarbeiter der ARGE hingewiesen.*

*Die Nutzung des Grundstückes durch familienfremde Personen war während der Sommermonate meistens gegeben. Erst in den letzten beiden Jahren war eine derartige Nutzung nicht mehr erkennbar.*

*Ein Dauermietverhältnis ist Ing. B. F. zu keiner Zeit aufgefallen.*

*E. F. hat die Liegenschaft nur sehr selten und nur sehr kurz besucht. in den Sommermonaten wurde er nur tageweise, zur Kontrolle der Liegenschaft gesehen.*

*Es wurde eine frühere Mitarbeiterin der ARGE, welche die eigene Nutzung dieser Liegenschaft bestreitet, mehrmals dort in verschiedenen Jahren gesehen. "*

NS mit F. N. am 7. Dezember 2000 (s. Abg. Nr. 102075/00 S 137f):

*"Baubeginn war August 1990 (Aushub). Erste Nächtigungen (im Liegestuhl) waren erst 1993 möglich. Ansonsten wurde die Liegenschaft hauptsächlich am Wochenende genutzt.*

*Seit Beginn der Bautätigkeit wurden immer wieder fremde Personen auf der Liegenschaft angetroffen. Mehrmals wurden größere Veranstaltungen abgehalten, aber auch nur wieder wochenweise Personen, meist Mitarbeiter gesehen.*

*Ab dem Jahr 1997 wurden nahezu keine derartigen Beobachtungen mehr gemacht.*

*Möglicherweise 1997 vielleicht auch 1998, zog ein Paar ein, welches mehrere Monate dort gewohnt hat.*

*E. F. war bei den Veranstaltungen meist dabei. Ansonsten stattete er nur Kontrollbesuche ab. H. F und E. F. haben meistens im August selbst einige Tage genutzt. In letzter Zeit konnte diese Beobachtung nicht mehr gemacht werden."*

Die Bw. legte für die Vermietung des Seehauses an die ARGE nachstehende Rechnung (s. FLD-Akt, GZ RV/003-17/12/94, S 55):

- Vermietung des Seehauses 1991 an die ARGE für deren Mitarbeiter:

Verrechnungssätze:

je Woche Vor- und Nachsaison	S 8.000,00	für 5 Wochen
je Woche Hauptsaison	S 12.000,00	für 6 Wochen
je Saunaabend	S 2.000,00	für 8 Abende

Daraus ermittelt sich:

6 x 12.000,00 + 5x 8.000,00+ 8x 2.000,00	= S 128.000,00
zuzüglich 20% MwSt von S 128.000,00	= S 25.600,00
anweisbarer Betrag für die Nutzung 1991	S 153.600,00

Liste der Benutzer im Seehaus 1991:

Vermietungszeiträume:

vom 22.6. 1991 bis zum 18.8.1991 und

vom 1.9.1991 bis zum 22.9.1991 sowie für 8 Saunaabende

Fr. Ch. S.	22.6.1991 – 20.7.1991	4 Wochen
Hr. P. F.	21.7.1991 – 3.8.1991	2 Wochen
Hr. DI S. R.	4.8.1991 – 22.9.1991	3 Wochen
Hr. DI B. T.	1.9.1991 – 22.9.1991	3 Wochen

- Vermietung des Seehauses 1992 an die ARGE für deren Mitarbeiter:

Vermietungszeiträume:

vom 1.4.1992 bis zum 26.4.1992

vom 9.5.1992 bis zum 14.6.1992

vom 2.7.1992 bis zum 15.8.1992 und

vom 29.8.1992 bis zum 27.9.1992 sowie

für 9 Saunaabende

Verrechnungssätze:

je Woche Reservierung ohne Nutzung	S 3.000,00	für 4 Wochen
je Woche Vor- und Nachsaison	S 8.500,00	für 9 Wochen
je Woche Vor- und Nachsaison	S 13.000,00	für 6 Wochen
je Saunaabend	S 2.200,00	für 9 Abende

Daraus ermittelt sich:

4 x 3.000,00 + 6x13.000,00 + 9x 8.500,00 + 9x 2.200,00	= S 186.300,00
zuzüglich 20% MwST von 128.000,00	= S 37.260,00
anweisbarer Betrag für die Nutzung 1992	S 223.560,00

Liste der Benutzer für das Jahr 1992:

Fr. C. wg. Krankheit abgesagt	1.4.1992 – 16.4.1992	4 Wochen
Fr. St.	9.5.1992 – 23.5.1992	2 Wochen
Hr. St.	24.5.1992 – 14.6.1992	3 Wochen
Hr. J.	2.7.1992 – 18.7.1992	2 Wochen

Hr. O.	19.7.1992 – 1.8.1992	2 Wochen
Fr. U. T.	2.8.1992 – 15.8.1992	2 Wochen
Hr. Th. K.	29.8.1992 – 12.9.1992	2 Wochen
Fr. H. B.	13.9.1992 – 27.9.1992	2 Wochen

- Vermietung des Seehauses im Jahr 1993:

Verrechnungssätze:

je Woche Vor- und Nachsaison	S 9.000,00	für 10 Wochen
je Woche Hauptsaison	S 14.000,00	für 6 Wochen
je Saunaabend	S 2.400,00	für 7 Abende

anweisbarer Betrag (brutto) S 228.960,00

Anwesenheitsliste 1993:

Hr. St.	LW 20 und 21
Fr. St.	LW 22 und 23
Fr. H. B.	LW 24
Hr. O.	LW 28 und 29
Hr. K.	LW 30
Fr. St.	LW 31
Hr. DI R. L.	LW 32 und 33
Hr. DI S. R.	LW 36 und 37
Hr. DI Th. K.	LW 38 bis 40

- Vermietung des Seehauses in O. 1996:

Vermietungszeiträume:

vom 28.5.1996 bis zum 23.6.1996

vom 29.6.1996 bis zum 11.8.1996

vom 15.8.1996 bis zum 22.9.1996 sowie für 8 Saunaabende und 1 Bürowochenende

Pauschale von S 275.000,00 zuzügl 20% MWSt S 55.000,00 = 330.000,00

Anwesenheitsliste 1996:

Fr. St. nach Operation	28.5.1996 bis zum 23.6.1996
Fam. H: B.	29.6.1996 bis zum 20.7.1996
Hr. DI S. R.	20.7.1996 bis zum 30.7.1996
Fa. O.	30.7.1996 bis zum 11.8.1996
Bürowochenende	11.8.1996 bis zum 13.8.1996
Fa. O.	15.8.1996 bis zum 24.8.1996
DI., Th. K.	24.8.1996 bis zum 8.9.1996
Fr. St.	8.9.1996 bis zum 22.9.1996
sowie für 8 Saunaabende	

- Vermietung des Seehauses 1997:

Rechnung 1997 über die Vermietung des Seehauses in O. an die ARGE zur Nutzung durch deren Mitarbeiter:

à Conto	S 75.000,00
zuzüglich 10% MWSt	S 7.500,00
anweisbarer Betrag	S 82.500,00

Mit Eingabe vom 17. 10. 1997 legte der steuerliche Vertreter der Bw dem Finanzamt B. unter Hinweis auf die Niederschrift vom 17.10. 1997 eine Detailaufstellung zu den Einnahmen der Jahre 1993, 1994 und 1995 (s. F-Akt, Bd. III S 76 – 79) vor.

1994		Einnahmen:	ARGE	Sonstige
		Schilling netto	Schilling netto	Schilling netto
14.9.	I. B. (20. – 24. 6. 1994)	8.000,00		8.000,00
13.9.	ARGE (für Nutzung 1994)	150.000,00	150.000,00	
2.12.	ARGE (Nachverr. BK 1991 – 1993)	75.000,00	75.000,00	
11.12.	ARGE (für Nutzung 1994)	115.000,00	115.000,00	
		348.000,00	340.000,00	8.000,00

<b>1995</b>		<b>Einnahmen:</b>	<b>ARGE</b>	<b>Sonstige</b>
6.5.	Dr. Z. (29.4.- 6.5.1995)	15.000,00		15.000,00
25.5.	A. B. 17.5 – 25.5.1995)	15.000,00		15.000,00
8.7.	J. G.	40.000,00		40.000,00
20.7.	ARGE (für 1. Halbjahr 1995)	110.000,00	110.000,00	
12.8.	Dr. F. + Gäste (5. – 12.8.1995)	20.000,00		20.000,00
15.9.	ARGE (für Nutzung 1995)	100.000,00	100.000,00	
		300.000,00	210.000,00	90.000,00

<b>1996</b>		<b>Einnahmen:</b>	<b>ARGE</b>	<b>Sonstige</b>
24.11.1995	ARGE (Rest 1995, bezahlt 1/96)	35.000,00	35.000,00	
5.5.	Fam. B. + Z (4.- 14.4. + 27.4. – 5.5.1996)	30.000,00		30.000,00
27.5.	J. G. (10.5 – 27.5. 1996)	35.000,00		35.000,00
2.12.	ARGE (für Nutzung 1996)	275.000,00	275.000,00	
		375.000,00	310.000,00	65.000,00

Anzumerken ist, dass für das Jahr 1997 keine derartige Aufstellung aktenkundig ist.

## 2. Vermietung des Seehauses im Jahr 1998:

Festzuhalten ist, dass im Zuge der Veranlagung für das Jahr 1998 ein Mietvertrag – abgeschlossen zwischen Fr. G. und H. F. sowie E. F. (s. F-Akt, Bd.II, Dauerbelege) - vorgelegt worden ist. Daraus geht hervor, dass das Mietverhältnis am 1. März 1998 beginnt und auf die Dauer von 10 Monaten abgeschlossen wird.

Der Mietzins beträgt monatlich S 16.000,00 (netto). Diese Miete enthält die Miete, einschließlich Betriebskosten des Hauses, die Strom- und Telefonkosten im üblichen Umfang. (s. Dauerbelege; F-Akt, Bd. II).

Für das Jahr 1998 legte der steuerliche Vertreter der Bw nachstehende Darstellung des Überschusses der Einnahmen über den Werbungskosten vor und beantragte den Abzug von Vorsteuer in Höhe von S 14.808,06.

Einnahmen in Schilling	brutto	netto
Mieteinnahmen (10%)	176.000,00	160.000,00
Ausgaben (netto)		
Betriebskosten		9.758,83
Strom/Gas		12.009,39
Telefon		2.902,83
Gebühren und Abgaben		4.350,25
Bankzinsen und Spesen		778,88
Beratungskosten		14.588,33
Instandhaltung		10.207,08
Anlagenabschreibung		168.858,90
abzüglich Anteil Eigennutzung		-70.000,00
Summe Ausgaben		153.454,49
Überschuss		6.545,51
DI.E. F. 2/3tel		4.364,00
Mag. H. F.1/3 tel		2.182,00

Mit Bescheid vom 26. Mai 2000 wurde von der Erklärung betreffend Umsatzsteuer bzw. einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1998 in nachstehender Weise abgewichen:

Umsatzsteuer für das Jahr 1998:

Die privat genutzten Räumlichkeiten seien aus dem Unternehmensbereich auszuscheiden und die Vorsteuer sei aliquot zu kürzen.

abziehbare Vorsteuer lt. Erkl.	14.808,06
- Vorsteuer Beratungskosten	-2.917,67
	11.890,39
-33,5% für Eigennutzung	-3.983,28
	7.907,11
+ Vorsteuer Beratungskosten	2.917,67
abziehbare Vorsteuerbeträge	10.824,78

Einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften für das Jahr 1998:

Aufwendungen für Bettwäsche und Handtücher seien gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen würden, könne gem. § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich nur 1,5% als AfA geltend gemacht werden.

Die Abschreibung sei weiters von den Bruttbeträgen zu ermitteln.

AfA - Gebäude	lt. Aufstellung	53.454,33
AfA sonstiges	lt. Aufstellung	49.194,03

Überschussermittlung:

Einnahmen		160.000,00
Werbungskosten lt. Erkl.	223.454,49	

- Differenz AfA	-66.210,54	
	157.243,95	
-Privatanteil 33,5% von 142.655,62*)	-47.789,63	109.454,32
		50.545,68
Überschuss	50.546,00	
2/3 tel E. F.	33.697,00	
1/3 tel	16.849,00	

*) Privatanteil WK lt. Erkl.	223.454,49	
- Beratungskosten	-14.588,33	
	208.866,16	
Eigennutzung lt. Erkl.	70.000,00 =	33,5% von 208.866,16

Mit Eingabe vom 2. Jänner 2001 erhab der steuerliche Vertreter der Bw gegen den Bescheid betreffend einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend 1998 fristgerecht Berufung.

Begründend wurde ausgeführt, dass

- 1.) im oa Bescheid in keiner Weise dargelegt worden sei, weshalb für das Jahr 1998 sehr wohl eine Einkunftsquelle vorliegen würde.
- 2.) Im Mietentgelt sei auch die Zurverfügungstellung von Bettwäsche und Handtüchern inbegriffen. Demnach würden diese Aufwendungen Werbungskosten darstellen.
- 3.) Das Gebäude sei seinerzeit auf schottrigem durchfeuchteten Boden errichtet worden. Demnach sei aus diesem Grund und auf Grund der Bauweise nicht mit einer 66 jährigen Nutzungsdauer zu rechnen.

Mit Eingabe vom 14. März 2001 legte die Bw. ein Gutachten zur Ermittlung der Restnutzungsdauer des Bestandsobjektes in O. von DI. F R. per Stichtag 2. März 2001 vor (s. F-Akt Bd.II/ 1998, S 40ff).

## GUTACHTEN

zur Ermittlung der Restnutzungsdauer des Bestandobjektes in O.

Auftraggeber:	Bw.
Zweck:	Ermittlung der Restnutzungsdauer des obig angeführten Bestandobjektes
Stichtag:	02. März 2001

## GUTACHTEN:

*"Die gewöhnliche Lebensdauer eines Gebäudes hängt wesentlich von der Bauart (Konstruktion und verwendete Baustoffe), der Bauweise (massiv, Fertigteil) und der Nutzung ab.*

*Die Qualität des Baumaterials und dessen Haltbarkeit sind vor allem bei jenen Teilen des Gebäudes, die nicht oder nur mit sehr großem Aufwand auswechselbar wären, wie z.B. Außenwände, Decken, tragende Konstruktionen, Treppen – von entscheidender Bedeutung.*

*Die Nutzung bzw. Nutzungsdauer eines Gebäudes ist abhängig von der Zweckbestimmung des Gebäudes und den herrschenden wirtschaftlichen Bedingungen.*

*Unabhängig von der Bauart, der Bauweise und der Nutzung haben nicht behebbare Bau- mängel bzw. -schäden, die nur mit unverhältnismäßig hohen Kosten behoben werden könnten, einen wesentlichen Einfluss auf die Lebens- und Nutzungsdauer eines Gebäudes. Erfahrungsgemäß beträgt die gewöhnliche Lebensdauer eines als Einfamilienhaus konzipierten Gebäudes je nach Ausführung – Fertigteilhaus auf Holzbasis bis massives Einfamilienhaus- 40 bis 80 Jahre.*

*Das gegenständliche Wohngebäude wurde im Jahr 1988 als Einfamilienhaus errichtet, drei Jahre später 1991 fertiggestellt und mit Bescheid vom 23. August 1991 zur Benützung freigegeben. Es besteht aus einem Keller-, sowie Erd- und ausgebauten Dachgeschoß. Die wesentlichen, tragenden Teile des Wohnhauses sind aus Holz hergestellt, das sind die innere Tragekonstruktion, bestehend aus Holzstützen sowie die Holztramdecke. Umfasst sind die Holzstützen von gemauerten Ziegelaußenwänden. Im Wesentlichen ist das Wohngebäude als einfach bis normal ausgeführtes Einfamilienhaus mit Fertigteillementen errichtet. Die gewöhnliche Lebensdauer für dieses Gebäude wird mit 60 Jahren eingeschätzt. Das Alter des Gebäudes beträgt bereits 10 Jahre (Fertigstellung 1991), sodass die technische Lebensdauer bei Mängel – und Schadenfreiheit, mit 50 Jahren anzusetzen ist. Der Befund ergab allerdings Mängel und Schäden im Bereich des aufgehenden Kellermauerwerks, der tragenden Holz- konstruktion und im Deckenbereich. So ist Feuchtigkeit in den Kellerwänden, Schwindrisse im Holz der Tragkonstruktion und eine Senkung der Decke über dem Erdgeschoss feststellbar.*

*Eine Behebung der Schäden in der Tragkonstruktion und im Deckenbereich ist auf Grund der unverhältnismäßig hohen Kosten nicht möglich. Dies führt zu einer Reduzierung der technischen Lebensdauer infolge Mängel und Schäden um zumindest 10 Jahre, sodass die technische Lebensdauer letztlich mit 40 Jahren anzusetzen ist.*

*Die wirtschaftliche Nutzungsdauer des für Wohnzwecke gewidmeten und für Wiedervermietung konzipierten Gebäudes ist infolge der starken Abnutzung durch die laufende Wiedervermietung, der laut Befund geringen Ausstattung und einfachen Installation, durch die zeitbedingte und persönliche Baugestaltung, die modernen Anforderungen nicht mehr entsprechen würde, mit 30 bis 35 Jahren anzusetzen.“*

Mit Schreiben vom 6. April 2001 teilte die Abgabenbehörde erster Instanz der Bw schriftlich mit, dass ab dem Jahr 1998 eine Einkunftsquelle deshalb angenommen worden sei, weil die Vermietung des Hauses in O. an die ARGE gänzlich eingestellt worden sei und seit dem Frühjahr 1998 an andere Personen dauer vermietet werde. Es handle sich dabei offenbar somit nicht mehr um eine vertragliche Gestaltung, welche anhand der Kriterien der sogenannten "Angehörigenjudikatur" zu beurteilen sei. Der Wechsel von einer Vermietung an eine Gesellschaft, an welcher einer der vermieteten Ehegatten wesentlich beteiligt sei, zu einer Vermietung an Personen, bei denen die Angehörigeneigenschaft nicht gegeben sei, stelle eine wesentliche Änderung des Sachverhaltes dar, welche selbstverständlich auch zu einer geänderten rechtlichen Beurteilung führen könne.

Mit Schreiben vom 30. April 2001 nahm der steuerliche Vertreter der Bw wie folgt Stellung. Es würde den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen, dass bei einem Vermietungsobjekt ein Mieterwechsel eintreten könnte. Daraus eine Änderung der Art der Vermietung abzuleiten, sei nicht nachvollziehbar. Gänzlich eingestellt sei die Vermietung nicht, sondern der bisherige Hauptmieter, die ARGE, habe ihren Betrieb eingestellt. Aus diesem Grund sei es notwendig gewesen, neue Mieter zu suchen.

Die Vorgangsweise der Abgabenbehörde gehe von dem vom Gesetz her nicht gedeckten Rechtsatz aus, dass eine Änderung des Sachverhaltes bzw. der wirtschaftlichen Gegebenheiten eine geänderte rechtliche Beurteilung nach sich ziehen würde.

Abschließend wies der steuerliche Vertreter der Bw. darauf hin, dass eine bei der ARGE durchgeführte Betriebsprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 die Zulässigkeit der an die HG gezahlten Mietaufwendungen in keiner Weise angezweifelt habe.

Im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde II. Instanz – mittlerweile zur Entscheidung zuständig der unabhängige Finanzsenat - fand am 21. Mai 2003 ein Erörterungstermin (§ 279 Abs. 3 BAO) statt, an welchem neben der Referentin der steuerliche Vertreter der Bw, ein Mitgesellschafter der Bw sowie ein Vertreter des Finanzamtes teilgenommen haben.

Nach eingehender Erörterung der Sach- und Rechtslage hat sich der steuerliche Vertreter der Bw Bedenkzeit bis zum 28. Mai 2003 erbeten, ob und inwieweit eine Berufungszurücknahme möglich sei.

Mit Vorhalt vom 25. August 2003 wurde – nachdem eine entsprechende Reaktion nicht erfolgt ist - dem steuerlichen Vertreter der Bw die Darstellung der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Jahre 1990 – 1997 laut Finanzamt (s. Beilage 1) sowie eine Darstellung der Einkünfte laut Bw (s. Beilage 2) in Kopie mit der Bitte übermittelt, innerhalb von vier Wochen ab Zustellung des Schreibens, zu den nachstehenden Punkten schriftlich Stellung zu nehmen:

*"1.) Laut Ihrer Darstellung der Berechnung ist die Position "Vorsteuer aus Bruttoaufwand" bereits in der ausgewiesenen Vorsteuer enthalten; demgegenüber setzte das Finanzamt diese Position extra an. Um entsprechenden Nachweis für Ihren Standpunkt wird gebeten.*

*2.) Weiters wird um Darstellung der Berechnung der Position "Abschreibung Gebäude" gebeten."*

Mit Niederschrift vom 9. Oktober 2003 wurde Nachstehendes festgehalten:

*"Der steuerliche Vertreter der Bw erschien um den Vorhalt vom 25. August 2003 persönlich zu beantworten.*

*Betreffend die strittige Position (Differenz Abschreibung Gebäude in den Steuererklärungen 1990 – 1992) haben sich noch Fragen ergeben die noch abzuklären sind und die auch von Seiten des Finanzamtes Baden zu klären sind.*

*Steuerlicher Vertreter wird versuchen bis spätestens 24. Oktober 2003 die Frage zu klären.*

*Abschließend nimmt der steuerliche Vertreter der Bw den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung ausdrücklich zurück.*

*Das Finanzamt Baden wird von dem Ergebnis der Besprechung informiert."*

Mit Eingabe vom 10. Oktober 2003 (eingelangt am 14. Oktober 2003) übermittelte der steuerliche Vertreter der Bw die endgültige Zusammenstellung der Berichtigung der Überschussrechnungen 1990 bis 1997 (s. Beilage 3), Darstellung der Änderungen und Berichtigungen, Ableitung zu den Ergebnissen Dr. S., Anlagenverzeichnisse 1990 bis 1997 mit Berechnung der Differenz zu den bisherigen Abschreibungen.

*"Anbei übersende ich Ihnen nunmehr die endgültige Zusammenstellung der Berichtigung der Überschussrechnungen 1990 bis 1997 wie vereinbart.*

*Im übrigen ergibt sich die Differenz bei der Abschreibung Anlagenverzeichnis Überschussrechnung aus einem 10%igen Eigennutzungsanteil.*

*Wie Sie der Aufstellung ersehen können, ergeben die Überschussrechnungen 1990 bis 1997 einen Gesamtgewinn von S 231.757,74 (lt. Dr. S S 345.613,64). Hinsichtlich der Differenzen zur Berechnung Dr. S. habe ich eine Zusammenstellung vorbereitet.*

*Bezüglich der Abschreibung ergeben meine Berechnungen sogar eine geringere Abschreibung als sie Dr. S ermittelt hat. Zur Darstellung habe ich für die in Rede stehenden Jahre die angepasste Anlagenverzeichnisse beigefügt.*

*Hinsichtlich der Position "Vorsteuer aus Bruttoaufwand" verwiese ich auf meine Ausführungen im Vorhalt vom 9.9.1999 an das Finanzamt Baden"*

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2003 wurde dem Finanzamt als Amtspartei die Niederschrift vom 9. Oktober 2003, der Vorhalt vom 25. August 2003 und die Vorhaltsbeantwortung vom 14. Oktober 2003 zur Kenntnisnahme und allfälliger schriftlicher Stellungnahme übermittelt.

Mit Eingabe vom 27. Oktober 2003 nahm das Finanzamt als Amtspartei wie folgt Stellung:

"Der Verwaltungsgerichtshof hat jüngst im Erkenntnis vom 1. Juli 2003, 97/13/0215 in Bestätigung seiner langjährigen Judikatur zum Ausdruck gebracht:

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen werden steuerlich nur anerkannt, wenn sie nach außen hin ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. ebenfalls jüngst etwa das Erkenntnis vom 4. Juni 2003, 97/13/0208). Die Kriterien für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen gelten auch für Verträge mit juristischen Personen, an denen ein Vertragspartner oder seine Angehörigen in einer Weise als Gesellschafter beteiligt sind, dass mangels eines Interessensgegensatzes die Annahme nahe liegt, für eine nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung bestehe in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung (vgl. Erkenntnis vom 24. September 2002, 99/14/0006).

Umsomehr hätten diese Erwägungen auch Geltung für Verträge von Personengesellschaften - im vorliegenden Fall eine Architektengesellschaft nach bürgerlichen Recht und eine Vermietergemeinschaft – und es könne kein Zweifel darüber bestehen, dass E. F. maßgeblich auf die Geschäftsgebarung des Architektenbüros Einfluss nehmen habe können und so eine Vereinbarung zwischen der ARGE und der Vermietergemeinschaft der Ehegatten F. den Kriterien für Familienverträge standhalten muss.

Da diese Vereinbarungen

- nicht in Schriftform vorliegen würden,

- ein nachträgliches Konstrukt darstellen würden, nachdem die Anerkennung der fraglichen Liegenschaft als Betriebsvermögen der ARGE gescheitert sei,

- inhaltlich völlig unbestimmt seien (vgl. Bl. 50/91 Veranlagungsakt "...Vermietung nach Maßgabe der Nachfrage bzw freier Kapazitäten")

und

- das Vermietungsobjekt an die Dienstnehmer der ARGE nach den Erhebungen des Finanzamtes B. von diesen nur spärlich genutzt worden sei und es wohl kaum fremdüblich sei, Fixmieten in nicht geringer Höhe über Jahre zu bezahlen, ohne dass das Interesse der Dienstnehmer an diesen Sozialleistungen den Mitteleinsatz rechtfertigen würde,

vertrete das Finanzamt Baden weiterhin die Auffassung, dass dieser Vereinbarung die steuerliche Anerkennung und der Vermietung daher die Einkunftsquelleneigenschaft zu versagen sei.

Eine Bindungswirkung an Bescheide der für die Besteuerung der ARGE zuständigen Abgabenbehörde, in welchen die Mietzahlungen als Betriebsausgaben Anerkennung gefunden hätten, würde nicht bestehen.

Die Einkünfteermittlung des Finanzamtes Baden (Bl. 100f/91 Veranlagungsakt) sei wie auch in Bl. 98/91 Veranlagungsakt ausgeführt unpräjudiziert für die Beurteilung der Rechtsfrage der Einkunftsquelleneigenschaft erstellt worden und habe lediglich dazu gedient, die mögliche Höhe der steuerlichen Auswirkungen der Rechtsauffassung des Finanzamtes Baden transparent zu machen.

Mit Schreiben vom 5. November 2003 wurde die oa Stellungnahme des Finanzamtes der steuerlichen Vertretung der Bw übermittelt.

Weiters wurde dem steuerlichen Vertreter der Bw mit Fax vom 18. November 2003 eine Korrektur der von ihm in der Eingabe vom 10. Oktober 2003 übermittelten Darstellung der Abschreibung für das Gebäude (G), die sonstigen Wirtschaftsgüter (S) und die Möbel (M) zur Kenntnisnahme und allfälliger Stellungnahme übermittelt.

Mit elektronischer Eingabe vom 22. November 2003 teilte der steuerliche Vertreter der Bw mit:

*"Hinsichtlich der übermittelten Abschreibungslisten haben Sie einen erheblich strengeren Maßstab hinsichtlich der Abschreibungsdauer wie seinerzeit Dr. S. angelegt. Trotzdem gebe ich hiemit ausdrücklich meine Zustimmung in Einschränkung des vorgebrachten Berufungsbegehrens."*

Mit Schreiben vom 27. November 2003 wurde dies dem Finanzamt als Amtspartei zur Kenntnisnahme übermittelt.

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache des ehemaligen steuerlichen Vertreters der Bw (Dr. F.) am 12. Dezember 2003 wurde nachstehende Niederschrift aufgenommen:

*"Dr. F. kommt auf Grund einer telefonischen Anforderung des E. F. (in der 49. Kalenderwoche des Jahres 2003), mit der Bitte den damaligen Sachverhalt vor der Referentin darzulegen und die entsprechenden Unterlagen vorzulegen.*

*Dr. F. gibt bekannt, dass im Zuge einer Betriebsprüfung (St. Nr. 1) betreffend Umsatzsteuer 1988 bis 1991 die Vorsteuern, die ursprünglich in der ARGE geltend gemacht worden sind, ausgeschieden worden sind, da das Seehaus nicht notwendiges Betriebsvermögen der ARGE sei (Tz 17).*

*Am 28. November 1992 hat die Hausgemeinschaft der Kanzlei die Vollmacht erteilt, mit dem Auftrag nachträglich für die Jahre 1990 bis 1992 entsprechende Einnahmen und Ausgabenrechnungen zu erstellen und Steuererklärungen einzureichen.*

*In diesem Zeitraum wurden die Aufwendungen für das Seehaus bei der ARGE gebucht, sodass diese nunmehr nachträglich in die neugegründete HG gebucht wurden.*

*Finanzamt Baden hat dies abgewiesen und die Berufung wurde vom E. F. persönlich eingebracht (entgegen der steuerlichen Ansicht des Dr. F.); da die Rechnungen nicht auf die HG, sondern auf andere Umsatzsteuersubjekte lauten.*

*Dr. F. überlässt der Referentin zwei Konvolute (zum Teil kopierte und zum Teil Originalrechnungen) zur Einsicht und Prüfung.*

*Bezüglich des Fehlens eines Regelbesteuerungsantrages in den Akten des Finanzamtes Baden, kann ich nur auf das Postbuch (Kopie liegt bereits vor) verweisen.*

*Mehr ist dazu nicht zu sagen."*

Mit Eingabe vom 17. Dezember 2003 übermittelte der steuerliche Vertreter der Bw

- 1.) ein adaptiertes Anlagenverzeichnis 1990 bis 1998
- 2.) Berechnung der Abschreibung aus nicht abzugsfähiger Vorsteuer
- 3.) Anlageverzeichnis zuzüglich Abschreibung aus nicht abzugsfähiger Vorsteuer.

Gleichzeitig mit der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung wurde dem steuerlichen Vertreter der Bw die Niederschrift vom 12. Dezember 2003 übermittelt.

Mit Eingabe vom 23. Jänner 2004 übermittelte dieser nachstehende Ausführungen:

*"Unter Hinweis auf die Übersendung der Niederschrift vom 12. 12. 2003 über eine Vorsprache von Dr. F. bei der dortigen Referentin sehe ich mich aus grundsätzlichen und verfahrensrechtlichen Gründen veranlasst nachstehende Hinweise zu geben:*

1. *Im Berufungsverfahren war zuletzt nur mehr die Frage offen, ob hinsichtlich des Jahres 1991 ein Antrag auf Regelbesteuerung gestellt wurde oder nicht. Und nur in dieser Angelegenheit wurde Rücksprache beim seinerzeitigen steuerlichen Vertreter gepflogen.*
2. *Dr. F. war nur befugt in dieser Angelegenheit Aufklärung zu schaffen.*
3. *Alle Angaben und Auskünfte die Dr. F. darüber hinaus getroffen hat, hat er eigenmächtig abgegeben. Er war dazu weder beauftragt noch dazu befugt. Und er hat dies unter Verletzung der beruflichen Verschwiegenheitspflicht getan.*
4. *Dies ist deshalb wichtig mitzuteilen, weil wesentliche Teile seiner Aussagen und Auskünfte tatsachen- und wahrheitswidrig sind bzw im Verfahren nicht mehr relevant sein können.*
5. *So ist z.B. darauf hinzuweisen, dass ja alle Rechnungen zwischenzeitig bereits im Berufungsverfahren mit dem Finanzamt Baden soweit dies notwendig war, korrigiert wurden und nunmehr den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes entsprechen. Verwunderlich ist, dass Dr. F. noch Originalbelege hatte, obwohl die Kanzlei L. anlässlich der Beendigung des Auftragsverhältnisses ausdrücklich beauftragt wurde, sämtliche Belege zurückzugeben.*
6. *Eindeutig tatsachenwidrig ist z.B. weiters, dass die Berufung von E. F. persönlich eingebracht wurde. Diese wurde von – wie ja auch die Steuererklärungen und die Überschussrechnungen, die eigenmächtig und ohne vorige Konsultation mit dem Steuerpflichtigen eingereicht wurde – über L. eingebracht.*
7. *Und wenn Dr. F. behauptet hat, er hätte E. F. abgeraten, eine Berufung einzubringen, ist dies wahrheits- und tatsachenwidrig, da E. F. mit Dr. F. nie Kontakt hatte und die ursprüngliche Berufung die Umsatzsteuerproblematik gar nicht angesprochen hat. es ging lediglich um die Frage der Zuordnung der Einkünfte. Die Berufung wurde im übrigen auf Initiative L. auf Basis einer Unterlage L. ausgearbeitet.*

*Es kann seitens des Steuerpflichtigen nicht nachvollzogen werden, weshalb diese Tatsachen und wahrheitswidrigen Aussagen getroffen wurden. Aus der Sicht des Steuerpflichtigen sind jedenfalls durch die Aussagen keine Änderungen bei der Beurteilung des Sachverhaltes eingetreten. Sollte aus der Sicht des Finanzsenates sich daraus neue Beurteilungskriterien ergeben, ersuche ich diese darzulegen, damit im Sinne des Parteiengehörs alle Unterlagen und Sachverhalte bei der Berufungsverhandlung vorgebracht werden können."*

In der am 4. Februar 2004 am Finanzamt Baden - auf Antrag der Referentin gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO durch den gesamten Berufungssenat – durchgeführten, gemäß § 284 Abs. 1 Z 2 BAO anberaumten mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Seitens des steuerlichen Vertreters der Bw. und E. F. wurde mehrfach betont, dass vom Finanzamt Baden von insgesamt 20 bis 30 Arbeitnehmern lediglich einige wenige, noch dazu

ehemalige Arbeitnehmer der ARGE einvernommen worden seien. Bei deren Aussagen möge zu berücksichtigen sein, dass auf Grund der Fragestellung die ehemaligen Arbeitnehmer fürchten mussten, Lohnsteuer nachzahlen zu müssen.

Es habe zunächst durch das Finanzamt Baden im Jahr 1997 eine Befragungsrunde von ausgeschiedenen Mitarbeitern gegeben (DI B. T. und DI R. L.). Die Bw. habe dann von Dr. S. vom Finanzamt Baden eine Liste mit Namen erhalten, wen dieser in weiterer Folge zu befragen wollte. Es habe dann 1998 eine zweite Befragungsrunde gegeben, bei welcher auch nur einige wenige Mitarbeiter befragt worden seien (CH. S., P. F., DI Th. K., DI S. R.).

Von der Bw. genannte "Entlastungszeugen" seien von Dr. S. nicht befragt worden.

Erst im Zuge der Betriebsprüfung vor dem Wiener Finanzamt betreffend die ARGE im Jahr 2000 sei es zur Einvernahme von Anrainern gekommen, die gezeigt habe, dass die Angaben der befragten ehemaligen Mitarbeiter in dieser Form nicht stimmen können. Zu deren Glaubwürdigkeit sei anzumerken, dass E. H. und H. F. zu diesen Nachbarn kein besonderes Näheverhältnis haben.

Festzuhalten sei durch die Bw. ferner, dass das Finanzamt vor Ort anlässlich des Beginnes der Nutzung eine Nachschau hinsichtlich des Anlagevermögens vorgenommen habe. Bettwäsche und Handtücher habe es schon von Anfang gegeben, das sei auch vom Finanzamt bei der Nachschau gesehen worden. Es sei immer mit Bettwäsche und Handtüchern vermietet worden.

Insgesamt habe im Zeitraum 1990 bis 1997 nach den Berechnungen der Bw. aus der Vermietung ein Einnahmenüberschuss von rund S 290.000,00 resultiert.

Ab 1994 habe es neben der ARGE auch andere Mieter gegeben. Die Steigerung der Mieteinnahmen ab 1994 sei auch auf diese Fremdvermietungen zurückzuführen. Das Haus sei jeweils zur Gänze vermietet worden. In Summe habe die Vermietung an die ARGE bis 1997 nur 41 % der GesamtmietskapaZität in Anspruch genommen.

Der Nutzung durch die ARGE sei die Überlegung zu Grunde gelegen, dass die ARGE einige Großprojekte laufen gehabt und mit dem Seehaus einen Incentive für die Mitarbeiter der ARGE schaffen wollte. Die Mitarbeiter sollten sich in der Nähe von Wien erholen können; sie seien zuvor von der beabsichtigten Erholungseinrichtung informiert worden.

Das Mietentgelt für die ARGE habe grundsätzlich jenem entsprochen, das auch die anderen Mieter bezahlten haben.

Das Seehaus sei weiterhin an das Ehepaar K. vermietet. Einen neuen schriftlichen Mietvertrag gebe es nicht, dieser sei einvernehmlich mündlich verlängert worden.

Zur Fremdüblichkeit sei aus Sicht von E. F. noch festzuhalten, dass dieser mit keinem seiner unterschiedlichen Architektenpartner schriftliche Vereinbarungen abgeschlossen habe. Der damaliger Partner in der ARGE, Mag. H., habe zu einem Zeitpunkt, zu dem die ARGE bereits aufgelöst war, bestätigt, dass die Anmietung des Ferienhauses in der stattgefundenen Weise vereinbart wurde.

Es hätten insgesamt zwei Betriebsprüfungen bei der ARGE stattgefunden, die beide - nach teilweise intensiven Ermittlungen - zu dem Schluss gekommen seien, dass die Mietzahlungen Betriebsausgaben darstellen.

An- und Abmeldungen der Nutzer bei der Gemeinde nach den Meldevorschriften habe es nicht gegeben.

Die Reinigung hätten grundsätzlich die Mieter vorgenommen, nach Mieterwechsel sei eine Kontrolle durch E. F. und H. F. erfolgt.

Es habe eine Privatnutzung im Umfang von 12 % der nutzbaren Zeit gegeben.

Gegen eine behauptete private Interessenslage spreche auch, dass das Haus bis heute vermietet ist.

Der Vertreter des Finanzamtes Baden verwies darauf, dass er am bisherigen Verfahren nicht mitgewirkt habe und für den verhinderten Dr. S. an der Verhandlung teilnehme.

Seitens des Finanzamtes Baden wurde außer Streit gestellt, dass für den Fall des Vorliegens einer Einkunftsquelle diese beiden Ehegatten F. zuzurechnen ist (siehe Berufungsvorentscheidung). Allerdings sei aus Sicht des Finanzamtes nach wie vor die Fremdüblichkeit hinsichtlich der Vermietung an die ARGE nicht gegeben.

Hinsichtlich der Regelbesteuerungsanträge wurde von der Bw. auf die Aussage des vorhergehenden Steuerberaters verwiesen.

Seitens E. F. sei nochmals Rücksprache mit dem Gutachter gehalten worden, wonach dieser bestätigt habe, dass die Gesamtnutzungsdauer mit 40 bis 45 Jahren anzusetzen sei.

Nach einer Erörterung der Sachlage wurde sowohl seitens der Bw. als auch seitens des Finanzamtes erklärt, dass gegen eine Festsetzung der Gesamtnutzungsdauer von 50 Jahren aufgrund des Gutachtens kein Einwand bestehe.

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

**I.). Feststellung der Einkünfte aus Vermietung gem. § 188 BAO des Seehauses in O. in den Jahren 1990 bis 1998:**

Strittig ist im gegenständlichen Fall hinsichtlich der Einkünftefeststellung, ob

- 1.) die an die ARGE erfolgte entgeltliche Vermietung eines Seehauses in O., welches im zivilrechtlichen Eigentum der Ehegattin eines Gesellschafters der ARGE steht und vom Gesellschafter E. F. mitfinanziert wurde, in den Jahren 1990 bis 1997 eine Einkunftsquelle iSd Einkommensteuergesetzes darstellt;
- 2.) die Handtücher und Bettwäsche als Werbungskosten im Jahr 1998 abzugsfähig sind;
- 3.) auf Grund eines von der Bw am 14. März 2001 vorgelegten Gutachtens ein höherer als der im § 16 Abs. 1 Z 8 lit. e EStG 1988 normierte Abschreibungssatz in Höhe von 1,5% angesetzt werden kann.

Der Berufungssenat geht – kurz zusammengefasst – von folgendem entscheidungsrelevanten Sachverhalt aus:

E. F. und H. F. errichteten gemeinsam ein Einfamilienhaus ("Seehaus") an einem Badesee in O. Die Ehegatten sind jedenfalls wirtschaftliche Eigentümer (§ 24 Abs. 1 lit. d BAO) und vermieten dieses gemeinsam. Die jeweiligen Beiträge von E. F. und H. F. hierzu entsprechen insgesamt dem Verhältnis von 2/3 zu 1/3. Das Haus wird möbliert mit Handtüchern und Bettwäsche vermietet.

E. F. betrieb mit E. H. eine Architektenarbeitsgemeinschaft (ARGE). Diese hat ihren Mitarbeitern das Seehaus bis 1997 zu Erholungszwecken im Wesentlichen unentgeltlich zur Verfügung gestellt, teilweise im Wege von Einzelnutzungsüberlassungen für einzelne Tage oder Wochen, teilweise im Wege gemeinsamer Aktivitäten der Mitarbeiter.

In der Lohnverrechnung der ARGE wurde offenkundig unter Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 13 EStG 1988 hierfür ein Sachbezug (§ 15 EStG 1988) bei den Mitarbeitern nicht angesetzt; An- und Abmeldungen bei der Meldebehörde (§§ 2 ff MeldeG 1991) wurden nicht vorgenommen. Es gibt allerdings Aufzeichnungen über die jeweilige Nutzungsdauer und die jeweiligen Nutzer.

Ein schriftlicher Mietvertrag zwischen der ARGE und der Vermietergemeinschaft wurde nicht errichtet. Der Verwendungszweck – Nutzung durch Mitarbeiter der ARGE – stand jedoch bereits bei der Errichtung des Seehauses fest. Die Miete wurde nach Wochen verrechnet, wobei zwischen den Saisonen (Vor- und Nachsaison 8.000 S, Hauptaison 12.000 S) unterschieden wurde. Als Mietentgelt wurden in den Jahren 1991 bis 1993 insgesamt zwischen 128.000 S und 190.000 S netto verrechnet, hierfür erfolgte noch eine Nachverrechnung an Betriebskosten in Höhe von 75.000 S. Die entsprechenden Zahlungsflüsse sind unstrittig.

Ab dem Jahr 1994 erfolgte eine Vermietung nicht nur an die ARGE, sondern auch an Dritte. Die Mietkonditionen für die ARGE entsprachen im Wesentlichen jenen für die anderen Kurzzeitmieter.

In den Jahren 1994 bis 1996 betrugen die Jahresmieteinnahmen zwischen 245.000 S und 275.000 S, im Jahr 1997 80.000 S netto. Die entsprechenden Zahlungsflüsse sind unstrittig.

Die ARGE zahlte – aus unterschiedlichen Gründen – für mehr Wochen Miete, als dies der tatsächlichen Nutzung durch ihre Mitarbeiter entsprach.

Insgesamt wurde aus der Vermietung an die ARGE und an Dritte ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt. Teilweise wurde nicht an die ARGE, sondern an Dritte vermietet.

Eine private Nutzung durch die Vermietergemeinschaft erfolgte nur in untergeordnetem Ausmaß (12%); die Ehegatten E. F. und H. F. verbringen ihre Sommerurlaube nahe dem Wörthersee.

Seit 1998 wird das Seehaus an Frau K., frühere G., zu einem monatlichen Mietzins inklusive Betriebskosten von 16.000 S netto vermietet.

Seitens der Bw wurden auch mit Dritten teilweise keine schriftlichen Mietverträge abgeschlossen.

ad 1.) Wie dem Sachverhalt zu entnehmen ist, ist die Errichtung des Seehauses der Bw vor allem mit dem Zweck erfolgt, dieses an die ARGE zu vermieten, damit diese es ihren Mitarbeitern zu Erholungszwecken zur Verfügung stellen kann. Ein schriftlicher Mietvertrag existiert nicht. Dieser wurde mündlich zwischen der Bw als Vermieterin und der ARGE als Mieterin des gegenständlichen Hauses – abgeschlossen (s. Eingabe vom 17. Mai 1994).

Die Bw legte einerseits für die Vermietung des Seehauses an die ARGE die entsprechenden Rechnungen sowie andererseits die Anwesenheitslisten der entsprechenden Jahre bei. Die an die Bw gezahlten Mieten wurden von dieser als Mieteinnahmen erklärt und in die "Überschussrechnungen" der Bw aufgenommen. Bei der ARGE wurden diese als freiwilliger Sozialaufwand behandelt und im Zuge einer Betriebsprüfung auch als solcher anerkannt.

Auf Grund von Erhebungen (Einvernahmen von Angestellten der ARGE sowie H. F. ) wurde festgestellt, dass die von der Bw angegebenen Angestellten der ARGE, welchen das Seehaus unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden ist, überhaupt nicht bzw. nur in einem wesentlich geringeren Ausmaß als angegeben genutzt haben.

Es gaben 5 von der Bw als Mieter bzw. Benutzer des Angebotes der ARGE genannten Personen (s. NS von DI. B. T.; DI R.L.; Ch. S.; DI. R. S. und U. T.) bekannt, dass "*ihnen die Nutzung zwar angeboten worden ist, sie aber keinesfalls einen Urlaub dort verbracht haben*" und 2 (s. NS von Ch. S. und P. F.), dass "*die Nutzung des Hauses in einem geringeren Ausmaß als von der Bw. angegeben stattgefunden hat.*"

Diesen Aussagen stehen die Einvernahmen der beiden Nachbarn von H. F. und E. F Ing. B. F. und F. N. gegenüber, wo ausgesagt wird, dass "*eine Nutzung durch familienfremde Personen während der Sommermonate meistens gegeben war, erst in den letzten Jahren sei eine derartige Nutzung nicht mehr erkennbar gewesen*".

Das Finanzamt ist daher auf Grund der Einvernahmen der Mitarbeiter der ARGE zu dem Schluss gelangt, dass die entgeltliche Zurverfügungstellung eines Hauses, welches im zivilrechtlichen Eigentum der Ehegattin eines ARGE Gesellschafters steht und vom Gesellschafter mitfinanziert worden ist, an die ARGE nicht fremdüblich ist.

Es wurde jedoch nur ein kleiner Teil der Mitarbeiter der ARGE – und hier weitgehend bereits ausgeschiedene Mitarbeiter – befragt.

Es ist nun im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu klären, ob die nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung (das behauptete Mietverhältnis zwischen der ARGE und der Bw) tatsächlich bestanden hat oder aber durch ein Naheverhältnis bestimmt worden ist.

Die einkunftszielungsbedingte Veranlassung findet dort ihre Grenzen, wo nach der Sachlage freiwillige Zuwendungen aus familiären (privaten) Gründen vorliegen. Zahlungen aufgrund von Leistungsbeziehungen mit nahestehenden Personen sind daher (insoweit) nicht der Betriebssphäre zuzuordnen, als sie in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bloß den äußeren Rahmen für eine privat veranlasste Zuwendung darstellen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 4 Anm 66).

Verträge mit nahen Angehörigen bzw einander Nahestehenden können für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend klar zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- unter einander Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die für Rechtsbeziehungen unter Angehörigen bestehenden Grundsätze beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (§ 167 Abs. 2 BAO).

Die für "nahe Angehörige" geltenden Grundsätze beziehen Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 4 Anm 68) auch auf Rechtsverhältnisse zwischen einer Personengesellschaft (hier: die ARGE) und deren Gesellschafter (hier: E. F.) oder nahe Angehörige eines Gesellschafters (hier: H. F.).

Es besteht jedoch keine steuerliche Vermutung gegen die Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen Angehörigen; bei eindeutigen Ermittlungsergebnissen können daher auch Rechtsbeziehungen anerkannt werden, bei denen nicht alle der vorgenannten Kriterien gleichermaßen ausgeprägt vorhanden sind, wenn an der tatsächlichen Durchführung kein Zweifel besteht und grundsätzlich Fremdüblichkeit gegeben ist (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 4 Anm 67).

Nach Ansicht des erkennenden Senates erfüllt die Vermietung des Seehauses an die ARGE die vorgenannten Kriterien einer steuerlich anzuerkennenden Vereinbarung zwischen einander Nahestehenden:

Die Vermietung ist nach außen hin hinreichend in Erscheinung getreten, die Vereinbarung hatte auch einen eindeutigen Inhalt. An der tatsächlichen Durchführung (Nutzung durch den Mieter, Zahlung des Mietentgelts) besteht ebenfalls für den Senat kein Zweifel.

Das Finanzamt stützt sich bei seiner Nichtanerkennung vor allem auf das seiner Ansicht nach fehlende Tatbestandsmerkmal der Fremdüblichkeit.

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen vorzunehmen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149). Nur Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht vorkommen (zB Schenkungen oder unentgeltliche Betriebsübergaben), sind danach zu beurteilen, wie sich dabei üblicherweise andere Personen verhalten, die zueinander in familiärer Beziehung stehen (VwGH 25.10.1994, 94/14/0067). Auf dieser Basis ist eine Vergleichsprüfung in zweifacher Hinsicht anzustellen (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 4 Anm 71):

- Es zunächst ist zu prüfen, ob der entsprechende Vertrag auch zwischen Fremden in der konkreten äußereren Form abgeschlossen worden wäre, bejahendenfalls
- ist ein am Vertragsinhalt orientierter Fremdvergleich anzustellen, wobei zu beachten ist, dass es nahen Angehörigen an einem den Marktgesetzen unterliegenden natürlichen Interessensgegensatz fehlen kann (Rz 1139 EStR 2000).

Nun kann nach Ansicht des erkennenden Senates kein Zweifel daran bestehen, dass die hier allein zu beurteilende Vereinbarung zwischen der ARGE als Mieter und der Bw. als Vermieter fremdüblich war: Es wurden wöchentliche Mietentgelte vereinbart, zwischen Vor- und Nachsaison einerseits und Hauptsaison andererseits differenziert, wobei das Mietentgelt – wie sich auch aus der aktenkundigen nachfolgenden Fremdvermietung an Frau G. bzw. Familie K. ergibt – fremdüblich angesetzt wurde und dieses dem Umstand wechselnder tatsächlicher Nutzer und der Ungewissheit des Nutzungsumfanges (vor allem außerhalb der Hauptsaison) Rechnung trägt (zwischen 8.000 S und 12.000 S je Woche gegenüber 16.000 S im Monat durch die fremde Frau K. bei durchgehender Nutzung). Die Vereinbarung mit der ARGE

---

unterschied sich weder in Form (mündlich) noch im Inhalt von jenen Vereinbarungen, die von der Bw. mit fremden Mietern abgeschlossen wurden.

Die Vermietung führte insgesamt auch zu einem Einnahmenüberschuss bei den Vermietern.

Das Finanzamt bezweifelt im Ergebnis auch nicht die Fremdüblichkeit der Vereinbarung zwischen Mieter und Vermieter, sondern das betriebliche Interesse des Mieters, einen freiwilligen Sozialaufwand für seine Mitarbeiter in dem vorliegenden Umfang zu tragen, der von diesen möglicherweise eher wenig (wie wenig, darüber gehen die Auffassungen auseinander; da diese Frage aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht entscheidungsrelevant war, wurde von weiteren diesbezüglichen Ermittlungen Abstand genommen) angenommen (siehe die Begründung der Berufungsvorentscheidung). Diese Frage – vom zuständigen Betriebsfinanzamt wurde der Sozialaufwand als Betriebsausgaben anerkannt; ob zu Recht, hat der erkennende Senat nicht zu prüfen – ist jedoch von der hier zu beurteilenden Frage einer fremdüblichen Vermietung zu unterscheiden.

Ob die ARGE auch bei völlig fremden Vermietern ein Haus für ihre Mitarbeiter gemietet hätte, wäre entscheidend für die Abzugsfähigkeit der Mietaufwendungen als Betriebsausgaben gewesen; den zwischen der ARGE und der Vermietergemeinschaft abgeschlossenen Vertrag hätte aber auch ein fremder Mieter, der das Seehaus nutzen möchte und den Nutzungsumfang im Detail nicht abschätzen kann (und daher keinen Jahresmietvertrag wählt), vereinbart. Derartige Vereinbarungen mit dritten Kurzzeitmietern hat es auch, wie in der mündlichen Berufungsverhandlung deutlich hervorgekommen ist, ab 1994 in gewissem Umfang gegeben, wobei die Bw. schon bisher auf den ihrer Ansicht nach bloß 41%igen Gesamtanteil der ARGE an der Vermietung – bezogen auf die Streitjahre – hingewiesen hat (die Berechnung dieses Anteils ist zwar nicht nachvollziehbar, aber unstrittigerweise gab es neben der ARGE auch andere Mieter).

Wenn das Finanzamt Baden auf Grund von Erhebungen zu der Ansicht gelangt, dass die Angestellten der ARGE, welchen das Seehaus unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden ist, überhaupt nicht bzw. nur in einem wesentlich geringeren Ausmaß als angegeben genutzt haben, dann übersieht es dabei, dass Vertragspartner der Bw die ARGE ist, die ihrerseits allen Verpflichtungen (Zahlung der Mieten) nachweislich nachgekommen ist. Die Frage, ob die Mitarbeiter der ARGE das Seehaus auch genutzt haben, ist eine Angelegenheit zwischen der ARGE und ihren Mitarbeitern, das Bestandsverhältnis zwischen der Bw und der ARGE wird aber davon nicht berührt.

Nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates ist dem steuerlichen Vertreter der Bw beizupflichten, wenn er in der Berufung ausführt, dass dieser Mietvertrag nur ein Rahmenvertrag und die Intensität der Nutzung nicht Gegenstand des Vertrages gewesen sei.

Dem Umstand, dass die Mitarbeiter der ARGE dieses Angebot möglicherweise kaum genutzt haben (und die Mieterträge 1997 stark rückläufig waren), ist von der Bw ab dem Jahr 1998 dadurch Rechnung getragen worden, dass ab dem Jahr 1998 an Fr. K. bzw. G. das ganze Jahr über vermietet worden ist.

Auch das von der ARGE an die Bw bezahlte (jeweils in den Sommermonaten) Mietentgelt (S 8.000,00 bzw 12.000,00 pro Woche im Jahr 1992; mit einer jährlichen Steigerung von ca S 500,00) kann nach ha Dafürhalten angesichts der Tatsache, dass das Haus an einem See gelegen ist und damit einen hohen Erholungszweck für die Mitarbeiter darstellt, als angemessen anerkannt werden, zumal dieses auch von fremden Kurzzeitmietern entrichtet wurde.

Dass die ARGE auch für kurzfristige Stornos Miete zahlt, weil eine Vermietung an Dritte dann nicht vorgenommen werden kann, ist durchwegs fremdüblich. Es entspricht auch der Lebenserfahrung, dass durch die Arbeitnehmer kurzfristige Absagen erfolgten, weil diese für die Arbeitnehmer mit keinen Kosten verbunden waren.

Wie bereits ausführlich dargestellt, wurde ab März 1998 das Seehaus zunächst für die Dauer von 10 Monaten an Fr. K. bzw. G. vermietet.

Im Zusammenhang mit dieser Vermietung kommt das Finanzamt nun zu der Auffassung, dass ab diesem Zeitpunkt eine Einkunftsquelle vorliege. Dies deswegen, weil der Mietvertrag zwischen der Bw und Fr. G. (K.) schriftlich verfasst worden und damit auch dem Kriterium der Publizität genüge getan worden sei. Des weiteren werde im Gegensatz zu den Jahren 1991 – 1997 das ganze Jahr dauer vermietet.

Dazu ist festzuhalten, dass auch mit Fr. G. (K.) die Verlängerung des schriftlichen Mietvertrages formlos mündlich erfolgt ist.

Auf Grund der oa Ausführungen ist nach Meinung des erkennenden Senates davon auszugehen, dass die nach außen vorgegebene Leistungsbeziehung zwischen der ARGE und der Bw tatsächlich bestanden hat.

Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte als Gewinn bzw als Überschuss über die Werbungskosten in § 2 Abs. 4 EStG 1988 ist abzuleiten, dass nur jene Einkunftsquellen ein-

kommensteuerlich zu berücksichtigen sind, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen. Andernfalls ist Liebhaberei (Voluptuar) gegeben. Die damit verbundenen Verluste (bzw. Verlustanteile) sind steuerlich weder ausgleichs- noch vortragsfähig. Allfällige "Zufallsgewinne" werden nicht besteuert.

Beurteilungsmaßstab für die Liebhabereibeurteilung von Betätigungen, die typischerweise der Lebensführung zuzurechnen sind, ist die objektive Ertragsfähigkeit.

Eine Betätigung ist objektiv ertragsfähig, wenn sie in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erwarten lässt.

Liebhaberei setzt einen Gesamtverlust bzw. Gesamtüberschuss der Werbungskosten voraus. Dies ist im gegenständlichen Fall jedoch weder bei der wochenweisen (vergleichsweise ertragreicher) noch bei der mehrmonatigen bzw. ganzjährigen Vermietung der Fall.

Da es bei der gegenständlichen Tätigkeit zu einem Gesamtüberschuss der Einnahmen schon in den strittigen Jahren 1990 – 1998 kommt, stellt sich die Frage der Liebhaberei nicht.

Bemerkt wird, dass – folgte man der Ansicht der Abgabenbehörden erster Instanz – eine doppelte Steuerfreistellung in Zusammenhang mit der Vermietung des Seehauses erfolgt wäre: Einerseits haben sich die Mietzahlungen als Betriebsausgabe bei der ARGE steuermindernd ausgewirkt, andererseits wären diese aber nicht bei den Vermietern – infolge angenommenen Fehlens einer Einkunftsquelle – steuererhöhend zu berücksichtigen gewesen.

Darüber hinaus könnte – spätestens ab der Sachverhaltskenntnis in der mündlichen Berufungsverhandlung, wobei freilich auf die nicht ausschließliche Nutzung durch die ARGE bereits im bisherigen Verfahren durch die Bw. hingewiesen wurde – jedenfalls jener Teil der Vermietung, der auch in den Jahren vor 1998 dritte "fremde" Mieter betraf, nicht mit der Begründung, es lägen steuerlich nicht anzuerkennende Vereinbarungen mit einander Nahestehenden vor, ignoriert werden.

Da – wie oben ausführlich dargestellt - das Finanzamt als Amtspartei zu der Darstellung der Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des steuerlichen Vertreters der Bw für die Jahre 1990 bis 1997 (s. Beilage 3) keine Stellungnahme abgegeben hat, da das Finanzamt weiter die Ansicht vertritt, dass keine Einkunftsquelle vorliegt und die seinerzeitige Berechnung des Finanzamtes lediglich dazu gedient habe, die mögliche Höhe der steuerlichen Auswirkungen der Rechtsauffassung des Finanzamtes transparent zu machen, kommt der

Unabhängige Finanzsenat in freier Beweiswürdigung zu der Auffassung, dass zur Einkünfteermittlung für die Jahre 1990 – 1997 grundsätzlich – mit den folgenden Einschränkungen - die unwidersprochen gebliebenen Daten des steuerlichen Vertreters der Bw heranzuziehen sind.

Wie dem Schreiben vom 18. November 2003 zu entnehmen ist, erfolgte jedoch im Zuge des Verfahrens vor der Abgabenbehörde II. Instanz durch die Referentin hinsichtlich der Berechnung der Einkünfte eine Korrektur der Abschreibungssätze für das Gebäude (1,5%), den sonstigen Wirtschaftsgütern und den Möbeln (10 Jahre Nutzungsdauer). Die darin angeführte Vorgangsweise wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw mit Schreiben vom 22. November 2003 (zunächst) auch akzeptiert (siehe dazu aber noch im Folgenden).

ad.2.) Abzugsfähigkeit von Handtücher und Bettwäsche im Jahr 1998:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind nicht abzugsfähig:

*"Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge."*

§ 20 Abs 1 Z 1 EStG 1988 schließt nicht bestimmte Arten von Aufwendungen vom Abzug aus, entscheidend ist der jeweilige Zweck der Aufwendung (für den Haushalt, für den Unterhalt). Ist dieser auf die private Sphäre gerichtet (zB eigene Wohnung, normale Lebenshaltungskosten), dann ist der Abzug ausgeschlossen; ist der Zweck der Aufwendung hingegen auf die Sphäre der Einkünftezielung gerichtet, dann hindert § 20 Abs 1 Z 1 den Abzug nicht (zB Hotelzimmer; vgl. *Doralt*, EStG, § 20 Tz 9).

Im vorliegenden Fall wurde das ganze Haus samt allen Möblierungen und Ausstattungen – wie ausdrücklich dem Pkt. 1 des schriftlichen Mietvertrages vom 1. März 1998 zu entnehmen ist – an Fr. G. vermietet. Anhaltspunkte dafür, dass an die ARGE oder andere Mieter das Haus ohne Bettwäsche und Handtücher vermietet worden sei, lassen sich nicht entnehmen. Bettwäsche und Handtücher wurden – wie auch den seinerzeit vom Finanzamt geprüften Anlageverzeichnissen zu entnehmen – stets den Mietern zur Verfügung gestellt.

Da Bettwäsche und Handtücher somit auch Gegenstand der einkünfteveranlassten Verwendung (der Vermietung) sind, stellen die Aufwendungen dafür Werbungskosten dar und sind daher im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abzugsfähig. Dass die

strittigen Wirtschaftsgüter nicht im Seehaus, sondern anderweitig (privat) genutzt werden, hat das Finanzamt Baden nicht festgestellt.

Es ist daher der Berufung in diesem Punkt stattzugeben.

ad 3.) Restnutzungsdauer und AfA-Satz:

Gemäß § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG 1988 können bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, jährlich ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage geltend gemacht werden.

Der Gesetzgeber vermutet daher bei Gebäuden, die der Vermietung und Verpachtung dienen, eine Nutzungsdauer von 66,67 Jahren. Die Beweislast für eine kürzere Nutzungsdauer trifft den eine solche Behauptung aufstellenden Steuerpflichtigen.

Unter betriebsgewöhnlicher Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes ist die Dauer seiner technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen. Die technische Abnutzung ist der materielle Verschleiß des Wirtschaftsgutes, sein Substanzverzehr. Als wirtschaftliche Abnutzung wird die Verminderung oder das Aufhören der Verwendungsmöglichkeit des Wirtschaftsgutes für den Steuerpflichtigen bezeichnet. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes (und damit die Höhe des AfA Satzes) kann regelmäßig nur geschätzt werden. Eine solche Schätzung obliegt grundsätzlich dem Abgabepflichtigen, der in aller Regel über einen besseren Einblick als die Abgabenbehörde verfügt, wie lange sich das von ihm angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut nach seinen Verhältnissen nutzen lässt. Die Abgabenbehörde ist allerdings befugt, die Schätzung des Abgabepflichtigen zu überprüfen und von ihr abzuweichen, wenn sie sich als unzutreffend erweist (vgl. zB VwGH 17.11. 1992, 92/14/0141, 13.12.1989, 88/13/0056).

Die Gesamtnutzungsdauer eines neu errichteten Wohngebäudes hängt in erster Linie von der Bauweise ab.

Ein Gutachten stellt die fachmännische Beurteilung von Tatsachen dar. Es muss einen Befund, also die Erhebung der Tatsachen nennen; ein Gutachten, aus dem weder die zugrundegelegten Tatsachen noch wie sie beschafft wurden erkennbar ist, ist mit einem wesentlichen Mangel behaftet und als Beweismittel unbrauchbar (vgl Erkenntnis des VwGH vom 7. September 1988, ZI 88/18/0210).

Im vorliegenden Fall stützt sich der steuerliche Vertreter der Bw auf ein Gutachten (Stichtag 2. März 2000) eines gerichtlich beeideten Sachverständigen (s. Sachverhalt). Darin wird die technische Lebensdauer im Gutachtenszeitpunkt (rund 10 Jahre nach Errichtung des Gebäudes) bei Mängel- und Schadensfreiheit – auf Grund der überwiegenden Holzbauweise mit 50 Jahren angesetzt. Der Befund ergab allerdings Mängel und Schäden im Bereich des aufgehenden Kellermauerwerks, der tragenden Holzkonstruktion und im Deckenbereich. Laut diesem Gutachten ist Feuchtigkeit in den Kellerwänden, Schwindrisse im Holz der Tragekonstruktion und eine Senkung der Decke über dem Erdgeschoss feststellbar. Eine Behebung der Schäden in der Tragekonstruktion und im Deckenbereich sei auf Grund der unverhältnismäßig hohen Kosten nicht möglich. Dies führt zu einer Reduzierung der technischen Lebensdauer infolge Mängel und Schäden um zumindest 10 Jahre, sodass die technische Lebensdauer letztlich mit 40 Jahren anzusetzen ist. Die wirtschaftliche Nutzungsdauer wurde nur mit 30 – 35 Jahren ermittelt.

Was die wirtschaftliche Nutzungsdauer anlangt, vermag der Senat dem Gutachter nicht zu folgen. Der Lauf der Zeit bringt bei jeder Art der Vermietung Änderungen des Geschmacks und der jeweiligen Anforderungen mit sich, ohne dass dadurch eine weitere Nutzung unmöglich wäre. Bedenkt man, dass seit 1998 bis heute das Haus an eine Familie ganzjährig vermietet wird, entspricht es nicht der Lebenserfahrung, dass diese Mieterin diese Wohnung nach einiger Zeit infolge der "geringen Ausstattung und einfachen Installation" und der "zeitbedingten und persönlichen Baugestaltung" nicht mehr nutzen würde.

Darüber hinaus wird im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 8. August 1996, ZI 92/14/0052 die sich auch schon aus früheren VwGH-Erkenntnissen ergebende Rechtsansicht bestätigt, dass in der Regel maßgeblich die technische und nicht die wirtschaftliche Nutzungsdauer ist.

Hingegen ist das Gutachten hinsichtlich der technischen Nutzungsdauer nach Meinung des erkennenden Senates schlüssig. Der Ansatz einer 60jährigen Nutzungsdauer bei einem Einfamilienhaus, dessen wesentliche, tragende Teile aus Holz sind, entspricht dem Stand der Wissenschaft (vgl. *Ross/Brachmann/Holzer*, Ermittlung des Bauwertes von Gebäuden und des Verkehrswertes von Grundstücken,<sup>26</sup> Hannover 1991, 94 ff.).

Dass diese Nutzungsdauer durch die erhobenen Schäden (Mängel und Schäden z.B. hinsichtlich des aufgehenden Kellermauerwerks, der tragenden Holzkonstruktion und im Deckenbereich) verkürzt wird, erscheint nicht zweifelhaft. Auch gegen die Annahme einer

Reduzierung der technischen Nutzungsdauer im Umfang von 10 Jahren bestehen keine Bedenken.

Aus Vereinfachungsgründen wird nicht für die ersten Jahre, in welchem die Schäden noch nicht evident waren, ein niedrigerer und dafür für die Folgejahre ein der Restnutzungsdauer und den Schäden entsprechend höherer AfA-Satz angesetzt, sondern ist – und hierüber besteht Einvernehmen mit den Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens – von einer einheitlichen Nutzungsdauer von 50 Jahren und somit von einer AfA von 2% jährlich auszugehen.

## **II. Umsatzsteuer für die Jahre 1990 – 1997:**

Wie im Punkt I der Entscheidung ausführlich dargestellt und festgestellt worden ist, begründet die an die ARGE und andere erfolgte entgeltliche Vermietung eines Seehauses in O., eine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuergesetzes. Damit stellt diese Art der Tätigkeit auch eine solche im Sinne des Umsatzsteuergesetzes dar. Damit sind auch Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 UStG 1972 getätigt worden. Da somit ein Tatbestand des § 1 Abs1 UStG 1972 bzw 1994 erfüllt wird, ist auch Umsatzsteuer festzusetzen bzw. sind Vorsteuerbeträge anzuerkennen.

Gemäß § 2 Abs. 1 UStG 1972 bzw 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gemäß § 1 Abs. 1 UStG 1972 bzw 1994 unterliegen der Umsatzsteuer die folgenden Umsätze:

"1. Die Lieferung und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung bewirkt wird oder kraft gesetzlicher Vorschriften als bewirkt gilt;

2. der Eigenverbrauch im Inland....."

Strittig ist jedoch:

1.) die Zulässigkeit der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1994;

2.) die Zulässigkeit des Vorsteuerabzuges für die Jahre 1990 und 1991.

ad 1.) Nach § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs 1 lit. a und c und in alle Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Entscheidend ist der Wissensstand der Behörde im Zeitpunkt der Erlassung des vorangegangenen Bescheides. Es darf somit nur eine Tatsache, die der Behörde im Erstverfahren noch nicht bekannt gewesen ist, zum Gegenstand einer amtswegigen Wiederaufnahme gemacht werden. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass als dem Finanzamt bekannt geworden zu gelten hat, was sich aus den Steuerakten ergibt.

Als Tatsachen im Sinne des § 303 BAO sind ausschließlich die mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände gemeint (vgl. VwGH vom 9.12.1964, 983/63); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätte. "Tatsachen" im Sinne des § 303 Abs. 1 lit. b sind also dem realen Seinsbereich angehörende Gegebenheiten, die als solche (als Sachverhalt) für eine Verwaltungssache abschließenden Bescheid eine Entscheidungsgrundlage bilden.

Das nachträgliche Erkennen, dass im abgeschlossenen Verfahren Verfahrensmängel unterlaufen sind, die zu einer unzutreffenden tatsächlichen oder rechtlichen Würdigung des in seiner realen Gegebenheit vorhanden gewesenen Sachverhaltes geführt haben, ist für sich nicht ein Grund, der zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens zu führen vermag.

Ebenso lassen sich die Folgen einer früheren unzutreffenden Tatsachenwürdigung oder Tatsachenwertung (VwGH 9.4.1986, 84/13/0102) eines der Behörde bekannten (bekanntgegebenen, festgestellten, offen gelegten) Sachverhaltes oder einer fehlenden rechtlichen Beurteilung (verfehlte rechtliche Schlussfolgerungen; VwGH 19.5.1988, 87/16/003) - gleichgültig durch welche Umstände veranlasst – bei unveränderter Tatsachenlage nicht im Wege einer Wiederaufnahme des Verfahrens beseitigen (VwGH 2.12.1985, 84/15/0217).

Maßgebend für eine Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen ist jedoch, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können.

Das Finanzamt stützt die Wiederaufnahme des Verfahrens von amtswegen betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1994 darauf, dass im Zuge der Erhebungen im Berufungsverfahren betreffend die Jahre 1990 und 1991 durch die Einvernahme von Angestellten der ARGE Tatsachenfeststellungen getroffen worden seien, welche bis dato nicht bekannt gewesen seien.

Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates war jedoch der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumption zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (vgl. VwGH 9.7.1997, 96/13/0185, 28.1.1998, 95/13/0141).

Es ist den Ausführungen des steuerlichen Vertreter der Bw. beizupflichten, wenn er in der Berufung ausführt, dass die Aussagen der einzelnen Mitarbeiter aus der Sicht der Bw als (alleinige) Tatsachenfeststellungen nicht geeignet seien und betriebliche Gegebenheiten seitens der ARGE betreffen würden, auf die die Bw keinen Einfluss gehabt hat.

Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates ist die Frage, ob die Mitarbeiter der ARGE, denen zwar die unentgeltliche Nutzung des Seehauses angeboten worden ist, die aber dieses Angebot der Nutzung tatsächlich nicht bzw. nur in einem geringerem als von der Bw angegebenen Ausmaß angenommen haben, für die Frage ob die Vermietungstätigkeit der Bw eine Einkunftsquelle des Einkommensteuergesetzes bzw. unternehmerische Tätigkeit darstellt oder nicht nicht entscheidungswesentlich.

Weiters ist eine Wiederaufnahme von Amts wegen nur dann zu verfügen, wenn der Spruch des neu zu erlassenden Sachbescheides von dem durch die Verfügung der Wiederaufnahme aus dem Rechtsbestand beseitigten Sachbescheid abweicht. Da – wie sich aus den obigen Ausführungen ergibt – eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt und somit der ursprüngliche Sachbescheid vom 15. September 1995 den richtigen Spruch in der gegenständlichen Angelegenheit (Umsatzsteuerfestsetzung 1994) enthält, wäre er nach einer Wiederaufnahme eben nicht durch einen anderslautenden Bescheid zu ersetzen. Somit ist auch das am Ende von

§ 303 Abs. 4 BAO angeführte Kriterium ("einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte") nicht erfüllt.

Nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates erfolgte daher die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 1994 zu Unrecht und der diese Wiederaufnahme verfügende Bescheid wird somit stattgebend aufgehoben.

Gemäß § 307 Abs. 3 BAO tritt durch die Aufhebung des die Wiederaufnahme verfügenden Bescheides das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor seiner Wiederaufnahme befunden hat. Für das gegenständliche Umsatzsteuerverfahren 1994 bedeutet dies, dass der – zugleich mit dem nunmehr aufgehobenen Wiederaufnahmebescheid erlassene – Sachbescheid vom 1. Februar 2000 (Abweisung des Antrages auf Umsatzsteuerveranlagung 1994) ex lege aus dem Rechtsbestand tritt und der vorherige Umsatzsteuerbescheid vom 15. September 1995 wieder auflebt. Die gegen den Sachbescheid vom 1. Februar 2000 erhobene Berufung richtet sich somit nunmehr hinsichtlich Umsatzsteuer 1994 gegen einen nicht mehr im Rechtsbestand befindlichen Bescheid und ist daher als unzulässig geworden zurückzuweisen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 307 Tz 8).

2). Vorsteuer für die Jahre 1990 und 1991:

Unternehmer, deren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Ziffer 1 und 2 Umsatzsteuergesetz 1972 im Veranlagungszeitraum S 40.000,00 nicht übersteigen, sind gemäß § 21 Abs. 6 UStG 1972 von der Verpflichtung, eine Umsatzsteuererklärung (Umsatzsteuervoranmeldung) abzugeben und die Steuer zu entrichten, befreit. Die Bestimmungen über den Vorsteuerabzug gemäß § 12 UStG 1972 finden in diesem Falle keine Anwendung.

Der Unternehmer kann bis zum Ablauf des dem Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass er auf die Anwendung des § 21 Abs. 6 UStG 1972 verzichtet und seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes 1972 versteuern will. Diese Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zum Ablauf des ersten Kalendermonates nach Beginn dieses Kalenderjahres zu erklären.

Wie der Darstellung des Verfahrensganges zu entnehmen ist, ist weder für das Jahr 1990 noch für das Jahr 1991 ein (rechtzeitig gestellter) Regelbesteuerungsantrag aktenkundig.

Hinweise, dass für das Jahr 1990 überhaupt ein solcher gestellt werden sollte, finden sich nirgends.

Für das Jahr 1991 wurde zwar von Seiten des Finanzamtes Baden ein Antragsformular (Lager-Nr. X 283) per Post (mit der Frist bis 10. 9. 1993) dem damaligen steuerlichen Vertreter der Bw übermittelt, doch befindet sich kein gültiger Antrag in den Veranlagungsakten.

Vom damaligen steuerlichen Vertreter der Bw wird lediglich auf das Postaufgabebuch verwiesen, in welchem vermerkt worden ist, dass am 7. 9. 1993 unter der Laufnummer 1 und der Aufgabenummer 5581b an das Finanzamt Baden eine Briefsendung erfolgt ist.

Seitens des damaligen steuerlichen Vertreters der Bw konnte lediglich eine Kopie des entsprechenden Antrages ohne Unterschrift und Datum vorgelegt werden.

Es ist unglaublich, dass tatsächlich ein derartiger Antrag gestellt wurde, wenn nicht einmal in den Unterlagen des damaligen steuerlichen Vertreters ein konkreter Hinweis darauf, dass die Stellung eines solchen Antrages beabsichtigt war, enthalten ist. Die Kopie eines nicht weiter von der Bw oder dem Steuerberater bearbeiteten Formblattes lässt eher darauf schließen, dass – aus welchen Gründen immer – ein derartiger Antrag nicht gestellt wurde.

Die nicht näher spezifizierte Briefsendung an das Finanzamt Baden kann jeden möglichen Inhalt gehabt haben und muss in keinem Zusammenhang mit dem gegenständlichen Verfahren stehen.

Weiteres Beweisvorbringen zur Abgabe der Regelbesteuerungsanträge wurde von der Bw. nicht erstattet.

Es ist auch nicht evident, dass am Finanzamt Baden einlangende Briefsendungen nicht weiterbearbeitet bzw. abgelegt werden.

Der erkennende Senat vermag somit in Abwägung der zur Verfügung stehenden Beweismittel nicht festzustellen, dass seitens der Bw. für die Jahre 1990 und 1991 beim Finanzamt Baden rechtzeitig ein Regelbesteuerungsantrag eingelangt ist.

Da somit kein gültiger Antrag gemäß § 21 Abs. 8 UStG 1972 vorliegt, können die von der Bw in den Umsatzsteuererklärungen geltend gemachten Vorsteuerbeträge, nach der für diese Jahre anzuwendenden Rechtslage, in den Jahren 1990 und 1991 nicht anerkannt werden.

Diese werden jedoch als zusätzlicher Aufwand bei den Überschussrechnungen gewährt (siehe Beilage 4 bestehend aus den Seiten 1 - 8).

**Darstellung der Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:**

	<b>1990</b>	<b>1991</b>	<b>1992</b>	<b>1993</b>
Überschuss lt. Erklärung	-404.650,04	-446.956,76	-222.211,20	-12.714,14
1. Änderung wegen Anpassung auf Nettomethode				
Korr. Vst. wg. Umstellung auf Nettomethode:			252.716,63	7.606,10
Umsatzsteuer			-62.860,00	-38.160,00
Zahllasten				-19.954,00
nicht gewährte Vorsteuer lt. BE	186.036,83	100.748,92		
2. Änderung Abschreibung				
Abschreibung bisher	129.344,85	234.930,46	291.042,17	274.486,00
Abschreibung lt. BE	-79.368,01	-148.995,58	-188.201,20	-171.510,21
3. Erhöhung Eigenverbrauch		40.000,00	40.000,00	
4. zusätzl. Aufwand (AfA 1990)	-6.567,10	-9.822,74	-9.822,74	-9.822,74
zusätzl. Aufwand (AfA 1991)		-5.823,29	-6.800,55	-6.800,55
Überschuss/Verlust lt. BE	-175.203,47	-235.918,99	93.863,11	23.130,46
Aufteilung der Einkünfte:				
2/3 tel E. F.	-116.802,31	-157.279,33	62.575,41	15.420,31
1/3 tel H. F.	-58.401,16	-78.639,67	31.287,70	7.710,15

	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>
Überschuss lt. Erklärung	42.534,46	76.811,90	180.853,24	3.177,80

1. Anpassung wegen Anpassung auf Nettomethode				
Zahllasten	34.910,00			
2. Änderung Abschreibung				
Abschreibung bisher	281.136,36	229.899,00	176.352,00	170.918,03
Abschreibung lt. BE	-174.446,83	-175.192,90	-172.951,50	-163.819,98
3. zusätzl. Aufwand (AfA 1990)	-9.822,74	-9.822,74	-9.822,74	-9.822,74
zusätzl. Aufwand (AfA 1991)	-6.800,55	-6.800,55	-6.800,55	-6.800,55
Überschuss lt. BE	167.510,70	114.894,71	167.630,45	-6.347,44
Aufteilung der Einkünfte				
2/3 tel E. F.	111.673,80	76.596,47	111.753,63	-4.231,63
1/3 tel H. F.	55.836,90	38.298,24	55.876,82	-2.115,81

		1998
Einnahmen lt. Erkl. (netto)		160.000,00
Werbungskosten lt. Erkl.	223.454,49	
-Differenz AfA lt. BE	-7.102,20	
-Privatanteil lt. FA (33,5%)	-47.789,63	
-zusätzl. Aufwand (AfA 1990)	-9.822,74	
-zusätzl. Aufwand (AfA 1991)	-6.800,55	
Summe WK lt. BE		-151.939,37
Überschuss der WK über den Einnahmen lt. BE		8.060,63
Aufteilung der Einkünfte		
2/3 tel E. F.		5.373,75
1/3 tel H.F.		2.686,87

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage (nicht in der elektronischen Entscheidungsdokumentation des UFS enthalten):

Beilagen 1- 4 sowie 10 Berechnungsblätter

Wien, 12. Februar 2004