



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Interexpert-Treuhand Gesellschaft mbH & Co OHG, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 1. Bezirk betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 bis 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### 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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater 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

Der Bw. ist als Immobilitentreuhänder tätig und erzielt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Er war im berufungsgegenständlichen Zeitraum Alleineigentümer eines Mehrparteienhauses in 1030 Wien, das er zu Vermietungszwecken nutzte. Mit Schenkungsvertrag vom 16. Dezember 2004 übertrug der Bw. diese Liegenschaft an seinen Sohn.

Im Zuge einer Betriebsprüfung (BP), welche den Prüfungszeitraum 1998 bis 2000 umfasste, wurde festgestellt, dass die Wohnung Top Nr. 4 im Jahr 1998 saniert und anschließend an die Tochter des Bw. vermietet worden sei. Sowohl für die vom Sohn „bewohnte Wohnung“ (Top IV) im Ausmaß von 142 Quadratmeter als auch für die von der Tochter bewohnte Wohnung im Ausmaß von 141 Quadratmeter seien als Einnahmen Mietzinse von S 10,13 pro Quadratmeter netto zum Ansatz gebracht worden. Von der BP wurden die aus diesen beiden Wohneinheiten resultierenden Ergebnisse aus den vom Bw. erklärten Mieteinkünften ausgeschieden und die Umsatz- und Vorsteuern entsprechend korrigiert. Eine Begründung für diese Vorgangsweise ist weder aus dem Betriebsprüfungsbericht vom 15. April 2003 noch aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 31. März 2003 ersichtlich.

Das Finanzamt erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren am 11. April 2003 den Prüfungsergebnissen entsprechende Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 und verwies in der Begründung auf den Betriebsprüfungsbericht bzw. die Niederschrift über die Schlussbesprechung.

Der Bw. erhob mit Schreiben vom 20. Mai 2003 Berufung gegen diese Bescheide und führte aus, dass die BP hinsichtlich der Wohnungen Top IV und Top 4 eine Eigennutzung unterstellt habe, da diese von der Tochter und dem Sohn des Bw. genutzt und lediglich ein Mietzins von S 10,13 pro Quadratmeter netto zum Ansatz gebracht worden sei. Im Rahmen der mit der BP geführten Gespräche habe diese einen Mietzins von S 35,00 pro Quadratmeter als angemessene Miete angesehen. Die BP habe die in diese Wohnungen getätigten Instandhaltungskosten und die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern ausgeschieden und die erklärten Einnahmen sowie die darauf entfallende Umsatzsteuer entsprechend gekürzt. Dabei sei unberücksichtigt geblieben, dass in beiden Fällen schriftliche Mietverträge abgeschlossen worden seien, welche der BP vorgelegt und beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern entsprechend vergewährt worden seien. In der von der Tochter des Bw. benutzten Wohnung hätten Investitionen getätigt werden müssen, da sonst keine Möglichkeit zur Vermietung bestanden habe. Diese notwendigen Investitionen hätten auch jeden fremden Mieter betroffen. Sämtliche Rechtsbeziehungen zwischen Mieter und Vermieter seien fremdüblich,

weshalb die Unterstellung einer Eigennutzung zu Unrecht erfolgt sei. Bei richtiger Rechtsanwendung müsste – sofern tatsächlich ein zu niedriger Mietzins gegenüber den Kindern in Rechnung gestellt worden sei – ein Eigenverbrauch in Höhe der Differenz zwischen den tatsächlich verrechneten und den marktüblichen Mietpreisen vorliegen, weshalb die Aufhebung der ergangenen Bescheide bzw. deren Korrektur beantragt werde.

Mit Schreiben vom 27. Juni 2003 nahm die BP wie folgt zur Berufung Stellung:

Nutze der Alleineigentümer Teile seines Mietobjektes für private Zwecke (Wohnung für sich und seine Familie bzw. nahe Angehörigen), dann scheide dieser privat genutzte Teil aus dem Verrechnungskreis „Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ aus. Den erzielten Einnahmen aus der Vermietung seien nur jene Werbungskosten gegenüberzustellen, die sich auf nicht privat genutzte Teile des Hauses beziehen. Anders als beim "mietrechtlichen Verrechnungskreis" seien für die vom Hauseigentümer bewohnten Wohnungen keine fiktiven Einnahmen anzusetzen. Die Aufteilung der Werbungskosten habe nach Relation der Nutzflächen bzw. bei unterschiedlicher Raumhöhe auch nach der Kubatur zu erfolgen. Sowohl für eine selbst genutzte Wohnung als auch für eine nicht fremdüblich vermietete Wohnung seien die Werbungskosten nicht zu gewähren. Dafür seien weder fiktive Einnahmen noch der Ersatz der Betriebskosten als Einnahme anzusetzen (vgl. Kohler/Wakounig: Steuerleitfaden zur Vermietung 8. Auflage).

Mietverträge zwischen nahen Angehörigen seien auf ihre steuerliche Anerkennungsfähigkeit zu untersuchen. Ein Mietverhältnis sei insbesondere dann steuerlich nicht anzuerkennen, wenn eine Wohnung vom Hauseigentümer an einen nahen Angehörigen bzw. an eine ihm sonst nahe stehende Person unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen, nicht fremdüblichen Mietzins überlassen werde. *„Es liege auf der Hand, dass es sich bei einem Mietzins in Höhe von S 10,13 pro Quadratmeter nicht um einen fremdüblichen Mietzins handle. Der so genannte „Richtwertzins“ betrage derzeit S 58,34 pro Quadratmeter.“*

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP vom 7. August 2003 verwies der Bw. zur rechtlichen Beurteilung der BP auf das Urteil des EuGH vom 8. Mai 2003 (Rs C-269/00, Seeling/Finanzamt Starnberg). Demnach habe der Unternehmer bei gemischt genutzten Gegenständen ein Wahlrecht, inwiefern der privat genutzte Teil des Gegenstandes dem Unternehmen zuzuordnen sei oder nicht. Bei Zuordnung des privat genutzten Teils zum Unternehmen stehe der Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten in voller Höhe zu. Demgegenüber bestehe die Verpflichtung zur Vornahme einer Eigenverbrauchsbesteuerung. Bezüglich des „derzeit ortsüblichen Richtwertzinses in Höhe von S 58,34 je Quadratmeter“ werde um Bekanntgabe ersucht, wie dieser Betrag ermittelt worden

sei und welche Beträge von der BP für die verfahrensgegenständlichen Jahre 1998 bis 2002 als maßgebliche Richtwerte angesehen würden.

Als Ergänzung zur Stellungnahme vom 27. Juni 2003 teilte die BP am 5. September 2003 mit, dass der Richtwertmietzins gemäß § 5 Richtwertgesetz zum Ansatz gebracht worden sei. *„Für die Jahre 1998 bis 2002 seien die ortsüblichen Richtwertmieten anzusetzen, die über dem „Richtwertmietzins“ liegen würden“.*

Mit Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 18. Jänner 2005 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab, und führte in der dazu am 14. März 2005 ausgefertigten Begründung aus, dass sich Auswirkungen hinsichtlich des vom Bw. zitierten Urteiles des EuGH nur in Bezug auf eine untergeordnete nicht unternehmerische Nutzung eines zur Gänze im Betriebsvermögen befindlichen Grundstückes ergeben könnten. Der Bw. nutze die Liegenschaft jedoch nur zur Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften. Auf Grund der bis zum 31. Dezember 1999 geltenden Anknüpfung an ertragsteuerliche Grundsätze sei ein Vorsteuerabzug für den nicht unternehmerisch genutzten Teil nicht zugestanden und es könne daher auch zu keiner Eigenbesteuerung kommen. Die Ausführungen des Bw. hinsichtlich der Anwendbarkeit des Urteiles des EuGH würden daher ins Leere gehen und eine Eigenverbrauchsbesteuerung in Höhe der Differenz zu einem fremdüblichen Mietzins sei nicht durchzuführen. Ein Vorsteuerabzug stehe für die Aufwendungen im Zusammenhang mit den nicht fremdüblich vermieteten Wohnungen nicht zu, weshalb die Vorsteuerkürzungen 1998 und 1999 zu Recht erfolgt seien.

Mietverträge zwischen nahen Angehörigen seien nach den Kriterien der Fremdüblichkeit auf ihre steuerliche Anerkennung zu untersuchen. Ungeachtet der zivilrechtlichen Behandlung sei ein Mietverhältnis steuerlich insbesondere dann nicht anzuerkennen, wenn eine Wohnung vom Hauseigentümer an einen nahen Angehörigen unentgeltlich oder zu einem unangemessenen, nicht fremdüblichen Mietzins überlassen werde. Im gegenständlichen Fall seien Wohnungen in der Größe von rund 140 Quadratmeter an die Kinder vermietet worden. Die Mietzinsbeschränkungen des § 16 Abs. 2 MRG seien im vorliegenden Fall nicht anzuwenden. Nach dem jährlichen Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich hätten die Richtwerte für 1998 bei einer in Wien gelegenen Wohnung über 70 Quadratmeter je nach Ausstattung in mäßiger Lage zwischen S 31,00 und S 59,00, in guter Lage zwischen S 38,00 und S 73,00 und in sehr guter Lage zwischen S 46,00 und S 96,00 pro Quadratmeter betragen. Im Jahr 1999 seien diese Richtwerte nahezu im selben Bereich gelegen (S 30,00 bis S 56,00; S 37,00 bis S 73,00; S 45,00 bis S 94,00). Verglichen mit diesen Beträgen könnten

die vom Bw. verrechneten Mieten in Höhe von S 10,13 pro Quadratmeter keinesfalls als fremdüblich bezeichnet werden, weshalb die Feststellungen der BP zu Recht erfolgt seien.

Mit Schreiben vom 16. März 2005 beantragte der Bw. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Am 12. Mai 2005 wurde das Rechtsmittel dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Ergänzende Erhebungen im Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat haben, insbesondere aus den beigeschafften Mietverträgen zu den diversen Mietverhältnissen im Gebäude des Bw. in 1030 Wien, folgende Sachverhalte hervorgebracht:

- *zum Top IV im Hochparterre:*

Der Mietgegenstand Top IV wurde beginnend ab 1. Dezember 1998 an den Sohn des Bw. vermietet. Der laut Mietvertrag vom 11. Dezember 1998 142 Quadratmeter große Mietgegenstand beinhaltet einen Vorraum, ein Vorzimmer, einen Aufnahmeraum, ein Archiv, einen Büroraum, eine Küche, eine Dusche/WC und einen Abstellraum. Im Vertrag wird unter Punkt 2 festgehalten, dass der Mietgegenstand nur zum Geschäftszweck „Studio für Werbung, Werbegraphik und Photographie“ verwendet werden darf. Der vereinbarte monatliche Mietzins setzt sich aus dem Hauptmietzins in Höhe von S 1.437,79, dem der Nutzfläche entsprechenden Anteil an Betriebskosten, laufenden öffentlichen Abgaben und besonderen Aufwendungen, den anteiligen Heiz- und Warmwasserkosten und der jeweiligen gesetzlichen Umsatzsteuer zusammen.

Aus den vorliegenden Unterlagen ergibt sich eine Leerstehung dieser Geschäftsräumlichkeiten vom 1. Juli bis zum 30. November 1998. Im Zeitraum 1. Juni 1995 bis 30. Juni 1998 war X Mieter dieser Geschäftsräumlichkeiten. Laut Mietvertrag vom 4. Mai 1995 setzte sich der monatliche Mietzins aus dem Hauptmietzins in Höhe von S 14.000,00, dem der Nutzfläche entsprechenden Anteil an Betriebskosten, laufenden öffentlichen Abgaben und besonderen Aufwendungen sowie der jeweiligen gesetzlichen Umsatzsteuer zusammen. Zur Sicherung allfälliger Rückstände an Hauptmiete, Betriebskosten, sonstigen Kosten und der darauf entfallenden Mehrwertsteuer, von Rechtskosten und für die Kosten einer allfällig nötigen Wiederherstellung bei Rückgabe des Mietobjektes verpflichtete sich der Mieter X laut § 7 des Mietvertrages, eine Kautions in Höhe von S 70.000,00 laufend bis 31. Mai 2000 beizubringen, welche von Seiten des Mieters bis zum angegebenen Termin unwiderruflich war. Im § 7 des Mietvertrages wurde auch festgehalten, dass das Mietobjekt neu adaptiert, frisch gemalt und gestrichen und mit einem neuen Teppichboden versehen, übergeben wird. Der Mieter ver-

pflichtet sich, vor Rückgabe des Mietgegenstandes die Malerei zu erneuern, allenfalls den Anstrich ausbessern und den Spannteppich reinigen zu lassen.

- *zur Wohnung Top 4 im ersten Stock:*

Mit Mietvertrag vom 11. Dezember 1998 wurde die Wohnung Top 4 beginnend ab 1. Dezember 1998 an die Tochter des Bw. auf unbestimmte Zeit vermietet. Der Mietgegenstand besteht aus drei Zimmern, einem Kabinett, Küche, Bad und Vorraum. Die Wohnung ist in brauchbarem Zustand, mit einem Einzelofen ausgestattet und entspricht der Ausstattungskategorie B. Die Nutzfläche beträgt 141 Quadratmeter. Laut Punkt 2 des Mietvertrages darf der Mietgegenstand nur zu Wohnzwecken, das gassenseitige Kabinett auch als Ordination verwendet werden. Der monatliche Mietzins besteht aus dem Hauptmietzins in Höhe von S 1.427,60, dem gesetzmäßigen Anteil an Betriebskosten, laufenden öffentlichen Abgaben und besonderen Aufwendungen sowie der gesetzlichen Umsatzsteuer. Der Hauptmietzins errechnet sich gemäß § 16 Abs. 2 Mietrechtsgesetz aus dem Richtwert inklusive Zuschlägen und Abstrichen.

- *Mietvertrag betreffend Top 7 vom 1. März 1999 (Mieterin Y)*

Laut vorliegenden Mietvertrag beginnt dieses unbefristete Mietverhältnis mit der Fremdmieterin Y am 1. März 1999. Vermietet wird die Wohnung Top 7 bestehend aus 2 Zimmern, Küche, Bad, Vorraum, WC, Abstellraum und Kellerabteil. Die Wohnung ist mit einer Gasetagenheizung ausgestattet, in ordnungsgemäßem Zustand und entspricht der Ausstattungskategorie A. Die Nutzfläche beträgt 83 Quadratmeter. Der monatliche Mietzins besteht aus dem Hauptmietzins in Höhe von S 5.810,00, dem gesetzmäßigen Anteil an Betriebskosten, laufenden öffentlichen Abgaben und besonderen Aufwendungen und der gesetzlichen Umsatzsteuer. Der Hauptmietzins errechnet sich aus dem Richtwert inklusive Zuschlägen und Abstrichen. Einvernehmlich wird zwischen den Vertragsparteien vereinbart, dass die Mieterin das Mietobjekt nach Endigung des Mietverhältnisses in frisch ausgemaltem Zustand an den Eigentümer übergeben wird. Kosten für Service, Erhaltung und eventuell Erneuerung aller mit der Wohnung gemeinsam übergebenen Elektrogeräte bzw. Warmwasserbereitung und Therme liegen beim Mieter.

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

#### ***Einkommensteuer***

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und gemäß Z 4 freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an

gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abgezogen werden.

Gemäß § 21 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961, ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

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

- der Vertrag muss nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Fremden üblicherweise unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. z.B. VwGH 17.12.2001, 98/14/0137; 22.9.1999, 97/15/0005, 18.11.1991, 91/15/0043).

Mietverhältnisse zwischen Eltern und Kindern können nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn diese den dargestellten abgabenrechtlichen Grundsätzen für Verträge zwischen nahen Angehörigen entsprechen. Dies bedeutet, dass selbst bei Vorliegen zivilrechtlich gültiger, schriftlicher Mietverträge mit klarem und eindeutigem Inhalt, die vor Beginn des Mietverhältnisses abgeschlossen und ordnungsgemäß nach außen zum Ausdruck gebracht wurden (etwa in Form einer fristgerechten Anmeldung des Mietvertrages zur Vergebührung), derartige Mietverhältnisse abgabenrechtliche Wirkungen nur entfalten können, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten, wenn sie somit nach den allgemeinen Erfahrungen des Wirtschaftslebens unter ökonomisch denkenden Fremden zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen wären. Ist dies nicht der Fall, ist davon auszugehen, dass bei der Vereinbarung private Erwägungen im Vordergrund gestanden sind und die Wohnraumüberlassung daher keiner erwerbswirtschaftlichen Betätigung zuzuordnen ist. Entsprechend gehören die aus einem

solchen Vertragsverhältnis resultierenden Einnahmen nicht zum Bereich der Einkünfteerzielung des Vermieters und sind daher steuerlich nicht relevant. Aufwendungen im Zusammenhang mit nicht fremdüblichen Vermietungen sind als freiwillige Zuwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit Z 4 EStG 1988 zu qualifizieren (vgl. VwGH 18.11.1991, 91/15/0043). Derartige Mietverhältnisse fallen, wie es die BP in der Stellungnahme zur Berufung ausgeführt hat, „aus dem Verrechnungskreis Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ heraus.

Zentraler Punkt im vorliegenden Rechtsmittelverfahren war somit die Prüfung, ob die Mietverhältnisse des Bw. mit seinem Sohn und seiner Tochter den dargestellten Voraussetzungen für die abgabenrechtliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erfüllen.

Festzustellen ist zunächst, dass das Gebäude des Bw. in 1030 Wien in den Anwendungsbereich des seit 1. Jänner 1982 geltenden Mietrechtsgesetzes (MRG), BGBl. Nr. 520/1981, fällt und dass betreffend die an den Sohn vermieteten Geschäftsräumlichkeiten gemäß § 16 Abs. 1 MRG in der Fassung des 3. Wohnrechtsänderungsgesetzes, BGBl. Nr. 800/1993 Vereinbarungen zwischen dem Vermieter und dem Mieter über die Höhe des Hauptmietzinses bis zu dem für den Mietgegenstand im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages nach Größe, Art, Beschaffenheit, Lage, Ausstattungs- und Erhaltungszustand angemessenen Betrag zulässig waren. § 16 Abs. 2 MRG normiert den so genannten Richtwertzins (es darf der zwischen dem Vermieter und dem Mieter für eine gemietete Wohnung der Ausstattungskategorien A, B oder C vereinbarte Hauptmietzins je Quadratmeter der Nutzfläche und Monat den angemessenen Betrag nicht übersteigen, der ausgehend vom Richtwert (§ 1 Richtwertgesetz) unter Berücksichtigung allfälliger Zuschläge und Abstriche zu berechnen ist). Betreffend die an die Tochter vermietete Wohnung kommen die Bestimmungen des § 16 Abs. 2 MRG zur Anwendung.

Somit war im Verfahren zunächst zu prüfen, ob das vom Bw. mit seinem Sohn vereinbarte Entgelt gemäß § 16 Abs. 1 MRG einem im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages nach Größe, Art, Beschaffenheit, Lage, Ausstattungs- und Erhaltungszustand angemessenen, freien Mietzins entsprochen hat. Dabei bietet die für die gegenständlichen Geschäftsräumlichkeiten im Mietvertrag vom 1. Juni 1995 mit dem Fremdmietler X vereinbarte Zinshöhe einen Anhaltspunkt für das angemessene, ortsübliche Mietentgelt bei der Vermietung an den Sohn des Bw., wobei auf Unterschiede, die sich auf die Mietzinsbildung auswirken, entsprechend Bedacht zu nehmen ist. Neben den auseinander liegenden Abschlusszeitpunkten sind dies die unterschiedlichen Regelungen betreffend einer Kautions- und Unterschiede im Ausstattungs- bzw. Erhaltungszustand des Mietobjektes. Wie angeführt, wurde mit dem Sohn des Bw. im



November 1998 ein Hauptmietzins von monatlich S 1.437,79 vereinbart. Mit dem Fremdmietler X wurde im Mai 1995 für diesen Mietgegenstand ein monatlicher Hauptmietzins in Höhe von S 14.000,00 vereinbart. Allein aus dem Vergleich dieser jeweils vereinbarten Hauptmietzinse ergibt sich zweifellos eine nicht fremdübliche Vermietung an den Sohn des Bw. Als wirtschaftlich agierender Vermieter hätte der Bw. auch im Jahr 1998 für die Geschäftsräumlichkeiten einen angemessenen, freien Mietzins vereinbart, so wie er dies bereits im Jahr 1995 getan hat. Allein aus diesem Aspekt ergibt sich ein klares Indiz für eine nicht fremdübliche Vermietung des Bw. an seinen Sohn. Der Fremdvergleich des Mietverhältnisses mit dem Sohn beschränkt sich aber nicht nur auf die Prüfung der Mietzinshöhe sondern umfasst das Mietverhältnis als Ganzes. Der Fremdmietler X musste im Gegensatz zum Sohn des Bw. eine Kautions in Höhe von S 70.000,00 beibringen und sich verpflichten, vor Rückgabe des Mietgegenstandes entsprechende Adaptierungen vorzunehmen, welche vom Fremdmietler X laut Schreiben vom 2. April 1998 auch tatsächlich veranlasst worden sind. Unter diesen Umständen hält das Mietverhältnis mit dem Sohn des Bw. einem Fremdvergleich in keiner Weise stand und war entsprechend der dargestellten Rechtslage aus der Einkünfteerzielung des Bw. auszuschneiden bzw. dessen Privatsphäre zuzurechnen.

Für das auf der Grundlage des § 16 Abs. 2 MRG zu beurteilende Mietverhältnis des Bw. mit seiner Tochter bietet die mit der Fremdmietlerin Y (Top 7) vereinbarte Zinshöhe einen Anhaltspunkt für ein unter Berücksichtigung allfälliger Zuschläge und Abstriche angemessenes und fremdübliches Mietentgelt, wobei auch hier auf Unterschiede, die sich auf die Mietzinsbildung auswirken, entsprechend Bedacht zu nehmen ist. Neben den auseinander liegenden Abschlusszeitpunkten sind dies die unterschiedlichen Wohnungsgrößen und Unterschiede im Ausstattungs- bzw. Erhaltungszustand der Mietobjekte. Aus dem Vergleich der Miete der Fremdmietlerin Y von S 70,00 pro Quadratmeter ergibt sich zweifellos die Unüblichkeit des vereinbarten Mietzinses mit der Tochter des Bw. von S 10,12 pro Quadratmeter. Der wesentliche Unterschied zwischen Wohnungen der Ausstattungskategorie A und B besteht in der Existenz einer zentralen Wärmeversorgungsanlage bzw. gegebenenfalls einer Etagenheizung. Bei der Ermittlung des Mietzinses ist die Berücksichtigung des Kategorieunterschiedes im dargestellten Ausmaß von S 59,88 pro Quadratmeter jedoch keineswegs angebracht, weshalb die für die abgabenrechtliche Anerkennung des Mietverhältnisses mit der Tochter erforderliche Fremdüblichkeit an der Höhe des vereinbarten Mietentgeltes scheitert. Als Konsequenz dieser Beurteilung waren sämtliche Aufwendungen, die der Bw. im Zusammenhang mit der an die Tochter vermieteten Wohnung getätigt hat, dem Privatbereich

zuzuordnen und somit als freiwillige Zuwendung bei der Einkommensbesteuerung nicht zu berücksichtigen.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die von der BP gezogene Schlussfolgerung, die Mietverhältnisse des Bw. mit seinem Sohn und seiner Tochter mangels Fremdüblichkeit aus den Einkunftsquellen des Bw. auszuschneiden bzw. dessen Privatsphäre zuzuschreiben, sich aus Sicht des unabhängigen Finanzsenates als gerechtfertigt erweist. Die Nichtanerkennung der geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von S 1.088.159,17 im Jahr 1998 und S 92.241,25 im Jahr 1999 und die Kürzung der Einnahmen in Höhe von S 4.282,80 im Jahr 1998 und S 34.384,68 in den Jahren 1999 und 2000 ist daher zu Recht erfolgt.

### ***Umsatzsteuer***

Unbestritten ist, dass der Bw. das Gebäude in 1030 Wien bis zum 30. November 1998 ausschließlich zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung unternehmerisch genutzt hat, weshalb der Bw. den Vorsteuerabzug für alle jene Leistungen, die im Zeitpunkt des Leistungsbezuges für das Unternehmen des Bw. bestimmt waren und die in wirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Umsätzen des Bw. gestanden sind, zu Recht geltend gemacht hat. Aus den vorliegenden Unterlagen und Mietverträgen ergibt sich für das Gebäude in 1030 Wien eine Nutzfläche von insgesamt 1.458 Quadratmeter. Die Vermietung der beiden Mietgegenstände Top IV (142 Quadratmeter) und Top 4 (141 Quadratmeter) ab 1. Dezember 1998 an die Kinder des Bw. führte, da diese - wie bereits ausführlich dargestellt - dem Privatbereich zuzuordnen waren, zu einer Privatnutzung in Höhe von 19,41%.

Das Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. Nr. 663/1994, hat die umsatzsteuerlichen Vorschriften betreffend Gebäude aus dem Umsatzsteuergesetz 1972, BGBl. Nr. 223/1972 übernommen. Betreffend den Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Gebäude galt gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1972, dass Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden insoweit als für das Unternehmen ausgeführt gelten, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Durch die ertragsteuerliche Anknüpfung konnte der Steuerpflichtige bei gemischt genutzten Gebäuden mit einer betrieblichen Nutzung von über 80% die volle Vorsteuer geltend machen, er musste jedoch im Ausmaß der privaten Nutzung einen Eigenverbrauch besteuern.

Nach § 12 Abs. 2 UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige

Leistungen und Einfuhren, die nicht zu mindestens 10 % unternehmerischen Zwecken dienen. Hievon bestehen folgende Ausnahmen, die sinngemäß auch für die Einfuhr von Gegenständen gelten:

1. Lieferungen oder sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung oder Erhaltung von Gebäuden gelten insoweit für das Unternehmen ausgeführt, als die Entgelte hierfür nach den einkommensteuerlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.
2. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes sind.

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 1997, BGBl. Nr. I 9/1998, wurde § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 mit Wirkung ab 1998 um das gemeinschaftsrechtlich gebotene Zuordnungswahlrecht erweitert: Demnach hat der Unternehmer die Möglichkeit, den Teil der Lieferungen oder sonstigen Leistungen, der danach nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt, dem Unternehmen zuzuordnen. Zugleich wurde in § 6 Abs. 1 Z 16 UStG 1994 normiert, dass der Eigenverbrauch unecht steuerfrei ist. Auf die Steuerfreiheit des Eigenverbrauchs konnte gemäß § 6 Abs. 2 UStG 1994 nicht verzichtet werden.

Mit dem Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, wurde die Zuordnungsvorschrift in § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 geändert. Während bis dahin eine ausdrückliche Zuordnung zum Unternehmen erforderlich war, so sollte fortan die gänzliche Zuordnung von Gebäuden als Regelfall gelten. Seit dem Jahr 2000 gelten daher Lieferungen und sonstige Leistungen in Zusammenhang mit gemischt genutzten Gebäuden kraft gesetzlicher Fiktion als zur Gänze dem Unternehmen zugeordnet. Allerdings steht es dem Unternehmer frei, eine davon abweichende Zuordnung vorzunehmen.

Nach Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen, der sich das Finanzamt offensichtlich anschließt, ist das Urteil des EuGH vom 8. 5. 2003, C-269/00, Rs. Seeling, im Bereich des österreichischen Umsatzsteuergesetzes vom 1.1.1995 bis 31.12.2003 grundsätzlich nicht anzuwenden. Als Begründung wird Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-Richtlinie herangezogen. Dieser lautet wie folgt:

*"Der Rat legt auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraumes von vier Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist. Auf jeden Fall werden diejenigen Ausgaben vom Vorsteuerabzugsrecht*

*ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen.*

*Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten alle Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind."*

Da im Umsatzsteuergesetz im Zeitpunkt des Beitrittes ein Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Anschaffung, Errichtung und Erhaltung von Gebäuden gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 nur insoweit zulässig war, als die Entgelte hie für nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Betriebsausgaben oder Werbungskosten waren, war damit der Eigenverbrauch des nichtunternehmerischen Teiles grundsätzlich ausgeschlossen.

Daraus wird vom Bundesministerium für Finanzen gefolgert, dass Österreich von der Regelung des Art. 17 Abs. 6 zweiter Unterabsatz der 6. MwSt-Richtlinie Gebrauch gemacht hat. Ein Vorsteuerabzug soll daher für diesen Zeitraum nicht zustehen. Lediglich im Fall einer untergeordneten Nutzung (bis zu 20 %) räumen sogar die Umsatzsteuerrichtlinien ein, dass bei dieser Art der Nutzung von Gebäuden aufgrund der damaligen Anknüpfung an ertragsteuerrechtliche Grundsätze im Beitrittszeitpunkt der volle Vorsteuerabzug für das Gebäude zustand und daher in diesen Fällen ein laufender Eigenverbrauch zu versteuern war. Aufgrund der zum 1. Jänner 1998 eingeführten Eigenverbrauchsbesteuerung ergab sich in derartigen Fällen ab dem Jahr 1998 aber das Erfordernis von Vorsteuerberichtigungen zu Lasten des Unternehmers gemäß § 12 Abs. 10 UStG hinsichtlich des untergeordnet nicht-unternehmerisch genutzten Gebäudeteils. Diese Vorsteuerberichtigungen waren sogar nach Ansicht der Finanzverwaltung sowohl im Hinblick auf das Urteil des EuGH 8.5.2003, C-269/00, Rs. Seeling, als auch im Hinblick auf Art. 17 Abs. 6 der 6. MwSt-Richtlinie, der nur einen Vorsteuerausschluss in dem zum 1. Jänner 1995 bestehenden Umfang zulässt, nicht gerechtfertigt. Dasselbe gilt für einen Vorsteuerausschluss für eine untergeordnete nicht unternehmerische Nutzung von Grundstücken, die ab 1. Jänner 1998 angeschafft oder errichtet wurden. In offenen bzw. wieder offenen Verfahren ab dem Jahr 1998 sind die gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 durchgeführten Vorsteuerberichtigungen bzw. ein gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 vorgenommener Vorsteuerausschluss rückgängig zu machen und gleichzeitig eine Versteuerung des Eigenverbrauches zum Normalsteuersatz vorzunehmen. Wird in diesen Fällen die Eigenverbrauchsbesteuerung nachgeholt, ist von der Festsetzung eines Säumniszuschlages Abstand zu nehmen. Der ermäßigte Steuersatz für den Eigenverbrauch im Zusammenhang mit der Beherbergung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen sowie mit

der Vermietung (Nutzungsüberlassung) von Grundstücken für Campingzwecke gemäß § 10 Abs. 2 Z 4 lit. e UStG 1994 kann bis 31. Dezember 2003 weiter angewendet werden. (vgl. Rz. 1912 Umsatzsteuerrichtlinien, Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 8. Mai 2003, C-269/00, Seeling, AÖF 2004/206).

Demnach steht für alle nur untergeordnet nichtunternehmerisch genutzten Gebäude der volle Vorsteuerabzug zu und hat im Zusammenhang mit der nichtunternehmerischen Nutzung eine Eigenverbrauchsbesteuerung zum Normalsteuersatz zu erfolgen. Die von der BP vorgenommene Vorsteuerkorrektur in Höhe von S 217.631,83 im Jahr 1998 und S 18.448,25 im Jahr 1999 ist daher rückgängig zu machen. Die für Zwecke der umsatzsteuerlichen Eigenverbrauchsbesteuerung maßgeblichen Bemessungsgrundlagen für die Jahre 1998 bis 2000 (die auf die Nutzung der Wohnung entfallenden Kosten gemäß § 4 Abs. 8 lit. a UStG 1994) ermitteln sich wie folgt (vgl. das Schreiben des Bw. vom 14. Februar 2006).

**1998 (in ATS)**

Halbjahresabschreibung	644,17
Betriebskosten mit Vorsteuerabzug für 1 Monat	606,38
Eigenverbrauch 1998	1.250,55

**1999 (in ATS)**

Absetzung für Abnutzung	1.288,34
Betriebskosten mit Vorsteuerabzug	7.727,80
Eigenverbrauch 1999	9.016,14

**2000 (in ATS)**

Absetzung für Abnutzung	1.288,34
Betriebskosten mit Vorsteuerabzug	8.156,47
Eigenverbrauch 2000	9.444,81

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 21. Februar 2006