



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Adresse1, vertreten durch die Steuerberatungskanzlei Mag. Erich Halbartschlager Steuerberatung GmbH in 4400 Steyr, Stelzhamerstraße 1a, vom 11. August 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 11. Juli 2006 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004 sowie Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner 2005 bis März 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war röm. kath. Pfarrer in S. Die von der Diözesan-Finanzkammer ausbezahlte Ergänzung des Pfründeeinkommens wurde als sonstige Einkünfte zur Einkommensteuer veranlagt.

Ab dem Jahr 2003 erklärte der Berufungswerber neben den sonstigen Einkünften auch (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Für das vierte Quartal 2003 gab er eine Umsatzsteuervoranmeldung ab und beantragte eine Vorsteuer in Höhe von € 58.811,99.

Auf Vorhalt des Finanzamtes übermittelte der Vertreter des Berufungswerbers die angeforderten Rechnungen und Zahlungsbelege. Er führte ergänzend aus, dass durch bauliche Verzögerungen voraussichtlich erst im 2. bzw. 3. Quartal 2004 mit Mieteinnahmen zu rechnen

sei. Der Berufungswerber werde nicht in diesem Haus wohnen, da er Angestellter der Pfarre T sei und auch dort wohne.

Ergänzend übermittelte der Vertreter mit Eingabe vom 22. April 2004 das „verbindliche Anbot über den Abschluss eines Mietvertrages“ vom 9.12.2003. Mit diesem Anbot bot der Berufungswerber als Optionsgeber Frau R als Optionsnehmerin die Bestandgabe sämtlicher Räumlichkeiten des in M errichteten Einfamilienhauses an. Die Bestandwohnfläche wurde mit 174 m² angegeben und die einzelnen Räume angeführt. Der Bestandszins wurde in Höhe von € 3.80 pro Quadratmeter zuzüglich 10% Umsatzsteuer angegeben. Der Nettobestandszins betrug demnach € 661,20. Die Betriebskosten sollte die Bestandnehmerin zahlen. Außerdem wurde eine Wertsicherung nach dem Verbraucherpreisindex 2000 vereinbart.

Weiters übermittelte der Vertreter eine Kostenaufstellung und eine Prognoserechnung für den Zeitraum 2003 bis 2018.

Die Errichtungskosten in Höhe von 387.865.- errechnete er wie folgt: Baukostenanteil 290.000, Küche/Trennwand/Bel. 33.000, Nebenkosten 1.325, Umsatzsteuer Baukosten 58.000, Umsatzsteuer Notariatskosten 265, Umsatzsteuer Einrichtung 6.600. Einen Grundkostenanteil setzte er in dieser Rechnung nicht an.

Die Finanzierungskosten der Errichtungskosten in Höhe von 387.865.- stellte er wie folgt dar: Eigenmittel 293.000, Darlehen 30.000, Vorsteuer Baukosten 58.000, Vorsteuer Notariatskosten 265, Vorsteuer Einrichtung 6.600.

In der Prognoserechnung für den Zeitraum 2003 bis 2018 ermittelte der Vertreter einen Einnahmenüberschuss über die Werbungskosten in Höhe von € 7.476. Ein Zinsaufwand wurde nur im Jahr 2004 in Höhe von € 1.170 angesetzt. In den folgenden Jahren geht die Prognoserechnung von der ausschließlichen Finanzierung durch Eigenmittel aus. Der größte angenommene Ausgabenposten ist in allen Jahren die AfA der Errichtungskosten des Hauses.

Das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr erließ zunächst am 23. August 2004 einen gemäß § 200 Abs. 1 BAO **vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003**, mit welchem der Gesamtbetrag der Vorsteuern in Höhe von 63.931,56 € festgestellt und eine Abgabengutschrift in gleicher Höhe festgesetzt wurde.

Im ebenfalls gemäß § 200 Abs. 1 BAO **vorläufigen Einkommensteuerbescheid für 2003** vom 23. August 2004 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärungsgemäß in Höhe von minus 7.918,78 € festgestellt.

In beiden Bescheiden wurde in der Begründung ausgeführt, dass die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig durchgeführt wurde, da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss war.

Im gemäß § 200 Abs. 1 BAO **vorläufigen Umsatzsteuerbescheid für 2004** vom 13. Dezember 2004 wurde der Gesamtbetrag der Vorsteuern in Höhe von 9.150,27 € festgestellt und eine Abgabengutschrift in Höhe von 8.884,88 festgesetzt.

Im gemäß § 200 Abs. 1 BAO **vorläufigen Einkommensteuerbescheid** für 2004 vom 13. Dezember 2004 wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärungsgemäß in Höhe von minus 2.344,80 € festgestellt.

Wiederum wurde in beiden Bescheiden in der Begründung ausgeführt, dass die Veranlagung gem. § 200 BAO vorläufig durchgeführt wurde, da nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss war.

Im Jahr 2006 wurde von der Betriebsprüfung des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr gemäß § 144 BAO eine **Nachschau** durchgeführt.

In der über diese Nachschau aufgenommenen **Niederschrift vom 7. Juli 2006** führte der Prüfer aus:

Dr. G (Berufungswerber) und Frau R besitzen in M je zur Hälfte ein Baugrundstück. Mit Dienstbarkeitsvertrag vom 1.12.2003 hat Frau R hinsichtlich des ihr gehörigen Hälfteanteiles an der vorgenannten Liegenschaft dem Miteigentümer Dr. G (Bw) auf dessen Lebensdauer, längstens auf die Dauer von 15 Jahren ein Fruchtgenussrecht gem. § 509 ABGB eingeräumt und ausdrücklich die Zustimmung erklärt, dass dem Fruchtnießer das Recht zusteht, das gesamte Grundstück zu bebauen.

Ab 2003 errichtete der Berufungswerber auf dem genannten Grundstück ein Einfamilienhaus, welches er mit Mietvertrag vom 9.7.2004 ab 1.9.2004 an Frau R zu einem monatlichen Mietzins von € 662,20 netto vermietete. Die Betriebskosten wurden gesondert in Rechnung gestellt.

Im Jahr 2003 wurden Vorsteuerbeträge in Höhe von € 63.931, 2004 € 9.150 und 2005 € 6.740, also insgesamt rund € 80.000 geltend gemacht. 2004 wurde aus Vermietung und Verpachtung ein Verlust in Höhe von € 2.344 erklärt.

Im Zuge der Nachschau wurde am 30. Mai 2006 mit dem Berufungswerber eine Niederschrift aufgenommen. Aus dieser Niederschrift gehen folgende Punkte hervor, die gegen ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis sprechen:

1. Es besteht zwischen dem Berufungswerber und Frau R ein Naheverhältnis. Frau R ist die Mutter der gemeinsamen Tochter J, geboren 1990.
2. Es ist aus steuerlicher Sicht ungewöhnlich, dass die Mieterin dem Vermieter ein Fruchtgenussrecht an dem Hälfteanteil der Liegenschaft einräumt.
3. Die Höhe der Miete ist mit 3,80 pro Quadratmeter weit unter dem üblicherweise erzielbaren Quadratmeterpreis angesiedelt. Dies resultiert aus dem Naheverhältnis der beiden Vertragspartner.

4. Der Mietvertrag wurde auf 10 Jahre abgeschlossen, da ab diesem Zeitpunkt die Liegenschaft dem Vermieter als Alterswohnsitz dient.

5. Die Mieterin war bei der Planung und Ausführung der Gebäudeerrichtung voll eingebunden. Auf einzelnen Baurechnungen und Zahlungsbelegen war die Mieterin angeführt.

Gem. § 21 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Sie dient der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Gem. § 22 kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden. Liegt ein solcher Missbrauch vor, so sind die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Ein Missbrauch ist eine rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung in der Absicht der Steuervermeidung findet. Die Behörde hat zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt. Dazu ist auszuführen, dass Umsätzen in Höhe von € 79.344.- (661.-- mal 12 mal 10) zu 10% USt einem Vorsteuerabzug von derzeit rund € 80.000.-- gegenüberstehen. Der nach Ansicht des Finanzamtes ungerechtfertigte Steuervorteil beträgt € 72.000.--.

Die vielen aufgezeigten Punkte sprechen eindeutig gegen die steuerliche Anerkennung des dargestellten Mietvertrages.

Aufgrund dieser Nachschau erließ das Finanzamt Kirchdorf Perg Steyr am 11. Juli 2006 folgende Bescheide:

Endgültige Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004, mit welchen die Umsatzsteuer jeweils mit Euro Null festgesetzt wurde. Daraus ergab sich eine Abgabennachforderung in Höhe der bisher festgesetzten Vorsteuerüberschüsse.

Endgültige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2004, in denen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht mehr angesetzt wurden.

Bescheide betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für die Zeiträume Jänner bis März 2005, April bis Juni 2005, Juli bis September 2005, Oktober bis Dezember 2005 und Jänner bis März 2006, mit welchen die Umsatzsteuer ebenfalls jeweils mit Euro Null festgesetzt wurde.

Gegen diese Bescheide vom 11. Juli 2006 (Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004, Einkommensteuerbescheide für 2003 und 2004 und die Bescheide betreffend die Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum Jänner 2005 bis März 2006) erhob der Abgabepflichtige durch seinen Vertreter fristgerecht **Berufung** und beantragte die Aufhebung der angefoch-

tenen Bescheide. Er wandte sich gegen die Rechtsansicht des Finanzamtes, wonach die seit 2004 durchgeführte Vermietung als steuerlicher Missbrauch zu werten sei und daher steuerlich nicht anerkannt werden könne.

Zum 1. Punkt (Naheverhältnis zwischen dem Berufungswerber und Frau R) führte er aus, dass der Begriff Nahverhältnis im Einkommensteuergesetz und im Umsatzsteuergesetz nicht explizit genannt oder gegeben sei. Bei Verwendung dieses Begriffes sei daher auf das Zivilrecht abzustellen. In § 773a ABGB werde der Begriff Naheverhältnis verwendet und fordere für das Bestehen eines Naheverhältnisses eine Beziehung wie es in der Familie zwischen Eltern und Kindern üblich sei. Im gegebenen Fall bestehe diese Beziehung nicht. Der Umstand, dass aus dieser Beziehung (vor 16 Jahren) eine gemeinsame Tochter existiere, begründe jedenfalls kein zivilrechtliches und folglich auch kein steuerliches Nahverhältnis. Ein Nahverhältnis sei auch deshalb nicht gegeben, weil die Kindesmutter den Unterhalt gerichtlich eingefordert habe.

Zum 2. Punkt, wonach es aus steuerlicher Sicht ungewöhnlich ist, dass die Mieterin dem Vermieter ein Fruchtgenussrecht an dem Hälfteanteil der Liegenschaft einräumt, führte er aus:

Die Feststellung, dass dies ein ungewöhnlicher Sachverhalt sei, sei weder bei der Betriebsprüfung noch im Bescheid erläutert oder begründet worden. Wenn auf einer Liegenschaft (sei es in Form eines Baurechtes oder eines Superädifikates) ein Gebäude errichtet werde, sei es nicht unüblich, dass es mehrere Liegenschaftseigentümer aber nur einen Gebäudeeigentümer gebe. Diese Konstruktion habe den Vorteil, dass der Gebäudeerrichter weniger Eigenkapital (beim Grundkauf) aufbringen müsse. Im gegebenen Fall habe die Nutzungsberechtigte Mieterin) den Vorteil, dass sie einen Grundanteil erworben habe und ein geringeres Mietentgelt zu zahlen sei. Eine ungewöhnliche Situation sei daher nicht gegeben.

Zum 3. Punkt, wonach die Miete mit € 3,80 pro Quadratmeter weit unter dem üblicherweise erzielbaren Quadratmeterpreis angesiedelt sei und dies aus dem Naheverhältnis der beiden Vertragspartner resultiere, führte er aus:

Diese Feststellung sei unrichtig und beruhe auf einer Vermutung bzw. Annahme ohne Hinterfragung des Sachverhaltes. Da die Mieterin die Hälfte des Grund und Bodens erworben habe, sei durch diese Investition eine Mietreduktion gegeben, die umgerechnet auf den Mietpreis rund 2 bis 2,5 Euro je Quadratmeter ergeben würde. Auch wenn diese Umrechnung nicht geschehe, sei diese Feststellung unrichtig. Gemäß § 15a MRG betrage der Kategoriemietzins für die Ausstattungskategorie A € 3,64 je m². Der vereinbarte Mietzins liege daher weit über diesem Wert. Die Behörde habe auch keine Vergleichspreise aus der Region des Vermietungsobjektes eingeholt. Es mag sein, dass in Großstädten wie Linz oder Steyr ein Mietzins von über € 3,80 erzielt werde. Unberücksichtigt bleibe auch der Umstand, dass bei größeren

Mietflächen wie im gegebenen Fall idR ein geringerer Mietpreis je Quadratmeter erzielt werde als bei Kleinwohnungen. Ein Quadratmeterpreis von € 3,80 sei unter Bedachtnahme, dass die Mieterin den Hälfteanteil an Grund und Boden erworben habe, nicht als gering, sondern als angemessen zu qualifizieren.

Zum 4. Punkt (Der Mietvertrag wurde auf 10 Jahre abgeschlossen, da ab diesem Zeitpunkt die Liegenschaft dem Vermieter als Alterswohnsitz dient) führte er aus:

Es sei beabsichtigt, das Mietobjekt teilweise als Alterswohnsitz oder für eine Zusatzeinnahme (zur Pension) zu verwenden. Derzeit erziele er einen monatlichen Grundbezug von € 1.400,42 netto. Die Pensionsregelung im Priesterberuf sei derart geregelt, dass er bei einem Pensionsantritt im Alter von 70 Jahren 90% des Grundgehaltes erhalte. Die 90% würden nur dann ausbezahlt, wenn seit der Inkardinierung die entsprechenden Beitragsjahre erreicht seien. Sollte der Pensionsantritt vor dem vollendeten 75. Lebensjahr stattfinden, werde ein jährlicher Abschlag von 2 % gerechnet. Er sei erst im Jahr 1987 inkardiniert worden. Aus diesem Umstand werde er eine sehr geringe Pension erhalten. Wie in den Medien publiziert, werde empfohlen, sich neben der gesetzlichen Pension eine Zusatzpension zu sichern. Nach Beratungen mit Banken, Versicherung, Notar und Steuerberater sei ihm ein Vermietungsobjekt als Pensionsvorsorgemodell empfohlen worden. Der Vorteil sei, dass eine Wertbeständigkeit gegeben sei, Mieteinnahmen erzielt werden könnten, bei Bedarf die Liegenschaft veräußert werden könnte und im Pensionsalter Teile der Liegenschaft selbst bewohnt werden könnten. Nach ausführlicher Beratung durch Notar und Steuerberater habe er sich zu diesem Pensionsvorsorgemodell entschieden. Der Mietvertrag sei vorerst auf 10 Jahre abgeschlossen worden, weil ein unbefristeter Vertrag schwer zu kündigen sei. Ob er die vermietete Liegenschaft später teilweise als Alterswohnsitz verwenden werde, sei noch ungewiss. Bei seinem Beruf als Priester sei er an die Weisungen der Kirche (des Bischofs) gebunden. Dies betreffe auch seinen Arbeitsort. Es sei möglich, dass er in einigen Jahren an einen anderen Standort oder ins Ausland geschickt werde. Durch interne Richtlinien der Kirche sei es erwünscht, dass Priester ab ihrem Pensionsantritt nicht in ihrer bisherigen Pfarrgemeinde wohnen sollten. Durch die Befristung habe er sich die Möglichkeit offen gelassen, über die Liegenschaftsverwertung nach 10 Jahren neu zu entscheiden. Mietverträge mit einer Laufzeit von 10 Jahren seien nicht ungewöhnlich.

Zum 5. Punkt (Die Mieterin war bei der Planung und Ausführung der Gebäudeerrichtung voll eingebunden. Auf einzelnen Baurechnungen und Zahlungsbelegen war die Mieterin angeführt) führte er aus:

Die Mieterin war jedenfalls in die Planung miteinzubeziehen, da sie Hälfteigentümerin der Liegenschaft war und es dem Eigentümer zusteht, bei der Bebauung der Liegenschaft mitzuentscheiden. Wenn auf einigen Belegen die Mieterin als Rechnungsempfänger angeführt sei,

so betreffe dies nur jene Teile, die der Gebäudeerrichter nicht finanzieren wollte. Seines Wissens handle es sich nur um geringe Rechnungsbeträge wie z.B. Einkäufe im Baumax. Die Prüferfeststellung, dass auf Grund von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes steuerlicher Missbrauch vorliege, sei daher zu Unrecht erfolgt. Das von der Behörde unterstellte Nahverhältnis existiere nicht. Eine zu niedrige Miete sei unter Berücksichtigung der Liegenschaftsverhältnisse nicht gegeben und eine Befristung eines Mietvertrages auf zehn Jahre sei nicht unüblich. Die von der Behörde getroffenen Feststellungen seien nicht geeignet, seine Vermietung als steuerlichen Missbrauch darzustellen. Wirtschaftlich sei die Vermietung erfolgreich. Die Saldenliste zum 30.6.06 ergebe einen Überschuss von € 3.925,23.

Die Behörde erkenne die Situation und behandle sein Vermietungsobjekt wie ein Verlustbeteiligungsmodell, das aus steuerlichen Gründen in manchen Fällen gewählt werde. Da er keine Verlustzuweisungen erwarte, sei seine Vermietung als Einkunftsquelle anzusehen. Der Behörde sei zu Beginn der Tätigkeit eine Prognoserechnung übermittelt und der Sachverhalt zur Gänze offen gelegt worden. Weshalb nun ein Missbrauch unterstellt werde, sei ihm unerklärlich.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor, wo sie am 13. Dezember 2007 einlangte.

Als der Vertreter mitteilte, dass der Berufungswerber inzwischen verstorben sei, stellte der zuständige Referent des Unabhängigen Finanzsenates mit **Vorhalt vom 17. September 2009** u. a. folgende Fragen:

An wen sollen während der Dauer des Verlassenschaftsverfahrens Zustellungen in der gegenständlichen Berufungssache erfolgen?

Wer ist (sind) der (die) vermutlichen Erben? Wer wird voraussichtlich die Liegenschaft in M erhalten?

In der dem Finanzamt vorgelegten Prognoserechnung befindet sich auch ein Ausgabenposten „Duldungsrecht“. Um welches Recht handelt es sich dabei?

Üblicherweise werden Eigenheime (Einfamilienhäuser) zumindest teilweise mit langfristigen Darlehen finanziert. In einer dem Finanzamt vorgelegten Beilage wird lediglich ein Darlehen in Höhe von € 30.000.- mit einer Laufzeit von einem Jahr angegeben. Gleichzeitig erklärte der Berufungswerber in den Jahren 2003 und 2004 negative Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Pfarrer in Höhe von 2.353,03 € und 1.442,16 €. Aus welchen Mitteln erfolgte die Rückzahlung des Darlehens und wie wurden die Lebenshaltungskosten finanziert?

Mit Schreiben vom 1. Oktober 2009 gab Notar Dr. W als Bevollmächtigter der testamentarischen Universalerbin bekannt, dass die Zustellung im Verlassenschaftsverfahren an den steuerlichen Vertreter erfolgen solle. Testamentarische Universalerbin sei Frau H R,

der auch die Liegenschaft in M zufalle. Die erbl. Tochter J R, geb. am 17.9.1990 und ebenda wohnhaft, sei pflichtteilsberechtigt. Eine Kopie des Mietvertrages vom 9.7.2004 legte er dem Schreiben bei.

Mit **Vorhaltsbeantwortung** vom 6. Oktober 2009 führte der steuerliche Vertreter ergänzend zum Schreiben des Notars aus, dass die Ausgabenposition Duldungsrecht Zahlungen betreffe, die sich aus dem Dienstbarkeitsvertrag vom 5. Dezember ergeben. Der Berufungswerber stamme aus einer wohlhabenden Familie. Bevor er den Priesterdienst in Österreich angetreten habe, sei er in den Vereinigten Staaten tätig gewesen und habe aus dieser Zeit entsprechende Ersparnisse. Weiters habe er eine Eigentumswohnung verkauft und die Mittel für die Finanzierung des Vermietungsobjektes verwendet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Einkunftsquelle oder Einkommensverwendung

Nach § 1 Abs. 2 Z. 3 Liebhabereiverordnung, BGBl. 1933/33, ist bei einer Betätigung aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste entstehen.

Dieser Bestimmung liegt der Gedanke zugrunde, dass Eigenheime (Einfamilienhäuser) üblicherweise nicht zur Vermietung an fremde Dritte errichtet werden, sondern für die eigene Verwendung bzw. die Verwendung von nahen Angehörigen bestimmt sind. Die Liebhabereivermutung kann aber widerlegt werden, wenn in einem absehbaren Zeitraum ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwarten ist. Als absehbarer Zeitraum, in welchem ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet werden muss, gilt ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung.

Der Berufungswerber hat nun versucht, mit der am 22. April 2004 vorgelegten Prognoserechnung für den Zeitraum 2003 bis 2018 die Liebhabereivermutung zu widerlegen und hat für diese Jahre einen Total-Einnahmenüberschuss über die Werbungskosten in Höhe von € 7.476 ermittelt. Dabei fällt auf, dass ein Zinsaufwand nur im Jahr 2004 in Höhe von € 1.170 angesetzt wurde. In den folgenden Jahren geht die Prognoserechnung von der ausschließlichen Finanzierung durch Eigenmittel aus. Der größte angenommene Ausgabenposten ist in allen Jahren die AfA der Errichtungskosten des Hauses in Höhe von jährlich € 4.350 bei anfänglichen Mieteinnahmen in Höhe von jährlich € 7.934. Obwohl die vorgelegte Prognoserechnung von einem Einnahmenüberschuss für den Zeitraum 2003 bis 2018 ausgeht, lassen die angeführten Details der vorgelegten Prognoserechnung Zweifel darüber bestehen, ob aufgrund der gegebenen Verhältnisse tatsächlich eine Einkunftsquelle besteht.

Unabhängig von entstandenen Gewinnen oder Verlusten (bzw. Einnahmen- oder Werbungskostenüberschüssen) ist eine Vermietung an nahe stehende Personen einer eingehenden Überprüfung darüber zu unterziehen, ob eine anzuerkennende (fremdübliche) Vermietung vorliegt oder ob eine steuerrechtlich unbeachtliche Einkommensverwendung gegeben ist. Das Vorliegen eines zivilrechtlich gültigen Mietvertrages bedeutet noch nicht, dass das zivilrechtlich gültige Mietverhältnis auch für den Bereich des Steuerrechtes zu einer Einkunftsquelle führen muss. Typischerweise aus privaten Motiven (z.B. zur Versorgung naher Angehöriger oder in Erfüllung einer Unterhaltspflicht) eingegangene Mietverhältnisse vermögen für den Bereich des Steuerrechtes keine rechtliche Wirkung zu entfalten, sondern gelten als eine in der Privatsphäre (außerhalb des Unternehmensbereiches) stattfindende Einkommensverwendung (s. VwGH 22.11.2001, Zl. 98/15/0057). Jedenfalls sind Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten (s. VwGH 20.10.2004, Zl. 2000/14/0114).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) für den Bereich des Steuerrechtes nur anerkannt, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung)
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
3. zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (**Fremdvergleich**).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.

In der Berufung wird daher das Vorliegen eines Naheverhältnisses zwischen dem Berufungswerber und der Mieterin des berufungsgegenständlichen Einfamilienhauses bestritten.

Nahe Angehörige sind generell in einer Nahebeziehung stehende Personen. Bei ihnen werden wegen des Fehlens von Interessengegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt (s. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 2 Rz 159 unter Hinweis auf Stoll, BAO, 318).

Aus dieser Definition ergibt sich, dass nahe Angehörige nicht unbedingt verwandt sein müssen, sondern dass eine verwandtschaftsunabhängige Nahebeziehung ausreicht.

Wie sich aus dem Schreiben vom 1. Oktober 2009 des Notars ergibt, ist Frau H R testamentarische Universalerbin des Berufungswerbers. Die Einsetzung als testamentarische Universalerbin ist wohl nur bei einer bereits vorher bestehenden Nahebeziehung denkbar. Diese Nahebeziehung zwischen dem Berufungswerber als Vermieter einerseits und Frau H R als Mieterin andererseits kann daher im vorliegenden Fall ohne weiteres angenommen werden. Die in der Berufung vorgebrachten Einwendungen gegen das Vorliegen eines Naheverhältnisses können damit als widerlegt angesehen werden.

Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur steuerlichen Anerkennung von zivilrechtlich gültigen Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist daher im berufsgegenständlichen Fall anwendbar. Da die vor einem Notar abgeschlossenen Verträge nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen sind, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, beschränkt sich die Prüfung auf den Fremdvergleich.

Nach Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 2 Rz 165 ist für den Fremdvergleich die „im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis“ maßgeblich (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder ein Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzteren Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehender Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149). Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (VwGH 13.12.1988, 85/13/0041).

Im berufsgegenständlichen Fall ist nicht nur der Inhalt des Mietvertrages vom 9.7.2004 dem Fremdvergleich zu unterziehen, sondern sämtliche mit der Errichtung des Hauses in Zusammenhang stehende Verträge (Kauf des Baugrundstückes, Einräumung des Fruchtgenussrechtes, Mietvertrag). Die entscheidende Frage lautet also: Hätte der Berufungswerber auch mit einem fremden Dritten gemeinsam je zur Hälfte ein Baugrundstück gekauft, sich ein Fruchtgenussrecht gem. § 509 ABGB mit der Zustimmung auf Bebauung des gesamten Grundstückes einräumen lassen und hätte er dann mit ihm den gegenständlichen Mietvertrag vom 9.7.2004 abgeschlossen?

Aus dieser Fragestellung ergibt sich bereits, dass diese Verträge nicht in erster Linie darauf abzielten, eine Einkunftsquelle (mit regelmäßigen Einnahmen) zu schaffen, sondern dass diese Verträge auf die persönlichen Bedürfnisse und Vorstellungen der beteiligten Personen abgestimmt waren. Für die Mieterin und die gemeinsame Tochter von Mieter und Vermieter war im Vordergrund die optimale Befriedigung des Wohnbedürfnisses in der Nähe von Wien (angegebener Wohnsitz zur Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages) und für den Berufungswerber als Vermieter war im Vordergrund die Schaffung eines Alterswohnsitzes. Im Grundbuchsauszug vom 16.9.2009 scheint als Adresse des Berufungswerbers die Adresse des vermieteten Einfamilienhauses auf. Dies lässt darauf schließen, dass der Berufungswerber das Vermietungsobjekt mit der Mieterin zumindest zeitweise gemeinsam bewohnte.

Die gewählte Vorgangsweise (Kauf eines halben Baugrundstückes, Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an den anderen Hälfteigentümer, Abschluss eines Mietvertrages mit dem anderen Hälfteigentümer) entspricht nicht der typischen Vorgangsweise eines Steuer-

pflichtigen, der sich eine Einkunftsquelle schaffen will, sondern entspricht der typischen Vorgangsweise eines Steuerpflichtigen, der einen Alterswohnsitz für sich selbst und einen Wohnsitz für eine ihm nahe stehende Person schaffen will.

Daraus ergibt sich, dass die abgeschlossenen Verträge zur Regelung der gegenseitigen Rechte und Pflichten zivilrechtlich durchaus ihre Berechtigung haben, steuerrechtlich aber vermögen sie deswegen keine Wirkungen zu entfalten, weil die gewählte Vorgangsweise (Kauf eines halben Baugrundstückes, Einräumung eines Fruchtgenussrechtes an den anderen Hälfteigentümer, Abschluss eines Mietvertrag mit dem anderen Hälfteigentümer) nach der im Steuerrecht anzustellenden typischen Betrachtungsweise der Privatsphäre des Berufungswerbers und nicht der Unternehmenssphäre (als Vermieter) zuzurechnen ist.

Die Behauptung in Punkt 5 der Berufung, wonach die Vermietung wirtschaftlich erfolgreich sei, vermag nicht zu überzeugen und kann die Zurechnung der gegenständlichen Vermietung zum privaten Bereich nicht verhindern. Denn in der vorgelegten Prognoserechnung für den Zeitraum 2003 bis 2018 wurde zwar ein Einnahmenüberschuss über die Werbungskosten in Höhe von € 7.476 ermittelt, es fällt aber auf, dass ein Zinsaufwand nur im Jahr 2004 in Höhe von € 1.170 angesetzt wurde. In den folgenden Jahren geht die Prognoserechnung von der ausschließlichen Finanzierung durch Eigenmittel aus. Eine wirtschaftlich erfolgreiche Vermietung vermag aber neben der Deckung der laufenden Aufwendungen auch einen gewissen Anteil an Fremdkapitalzinsen abzudecken. Zu berücksichtigen ist dabei auch, dass in der vorgelegten Prognoserechnung keine Aufwendungen für den Grundanteil und keine Aufwendungen für die Außengestaltung der Liegenschaft aufscheinen. Auch dies sind Hinweise dafür, dass die gegenständliche Vermietung nicht der Unternehmenssphäre (als Vermieter) sondern der Privatsphäre des Berufungswerbers zuzuordnen ist.

Unternehmereigenschaft im Umsatzsteuerrecht

Nach § 2 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig 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.

Nach § 12 Abs. 2 lit a Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG 1994) gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren nicht als für das Unternehmen ausgeführt, 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 1988 sind.

Unternehmerisch sind nur (nachhaltige) Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen. Die Absicht der Einnahmenerzielung ist für den Unternehmerbegriff konstitutiv und grenzt den Unternehmensbereich ab. Nur die insgesamt auf Einnahmenerzielung gerichtete Tätigkeit ist unternehmerisch.

Keine Tätigkeit zur Einnahmenerzielung liegt vor, wenn die Tätigkeit nur darauf gerichtet ist, im eigenen Bereich Ausgaben zu sparen, oder Dritten ermöglichen soll, Ausgaben zu sparen. Tätigkeiten, die lediglich der Selbstversorgung dienen, führen somit nicht zur Unternehmereigenschaft. (s. Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 2 Rz 55 und 56).

Wird ein im Miteigentum stehendes Grundstück ausschließlich von den (oder einzelnen) Miteigentümern oder diesen nahe stehenden Personen bewohnt, wird ein allenfalls bestehendes Mietverhältnis ertragsteuerlich nicht anerkannt. Die Nutzung erfolgt im Rahmen der privaten Lebensführung, die steuerlich unbeachtlich ist (VwGH 24.6.1999, 96/15/0098). In diesem Fall ist umsatzsteuerlich davon auszugehen, dass eine unternehmerische Tätigkeit nicht entfaltet wird (s. Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 1 Rz 104 und VwGH 28.10.2004, 2000/15/0028).

Das berufungsgegenständliche Einfamilienhaus wird von der in einem Naheverhältnis zum Berufungswerber stehenden Mieterin, welche gleichzeitig Hälfteigentümerin des Grundstückes ist, und der gemeinsamen Tochter bewohnt. Wie sich bereits aus den Ausführungen zum Vorliegen einer Einkunftsquelle ergibt, war das vermutete Motiv des Berufungswerbers zur Errichtung des Einfamilienhauses nicht in erster Linie die Schaffung einer Einkunftsquelle mit regelmäßigen Einnahmen, sondern einerseits die Befriedigung des Wohnbedürfnisses einer ihm nahe stehenden Person sowie seiner Tochter und andererseits die Schaffung eines Alterswohnsitzes. Außerdem scheint im Grundbuchsauszug vom 16.9.2009 als Adresse des Berufungswerbers die Adresse des vermieteten Einfamilienhauses auf, weshalb angenommen werden kann, dass der Berufungswerber das Vermietungsobjekt mit der Mieterin zumindest zeitweise gemeinsam bewohnte.

Es ist daher davon auszugehen, dass die strittige Tätigkeit als Vermieter zur privaten Sphäre des Berufungswerbers und nicht zu einer unternehmerischen Tätigkeit als Vermieter gehört.

Aus den angeführten Gründen ist weder eine Einkunftsquelle anzunehmen noch kann eine Unternehmereigenschaft (als Vermieter) unterstellt werden, weshalb die Berufung als unbegründet abzuweisen war.

Linz, am 27. November 2009