



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des XY, inP., vertreten durch Kastler Wirtschaftstreuhand GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, 4320 Perg, Schulrat-Stöckler-Straße 19, vom 3. Februar 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 9. Jänner 2009 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Mai 2005 wurde von Frau AB, der Tochter des Herrn XY (in der Folge auch Berufungswerber genannt), ein Einfamilienhaus mit der Adresse C 88, inR um einen Kaufpreis von 82.000,00 € erworben. Für die Bezahlung des Kaufpreises wurde von Frau AB ein Fremdwährungskredit Konto-Nr. 1 bei der Bank iHv. 140.000,00 € aufgenommen, die Differenz zum Kaufpreis zuzügl. Nebenkosten von ca. 50.000,00 € wurde auf zwölf Jahre veranlagt um dann für die Rückzahlung des Kredits verwendet zu werden.

Lt. Mietvertrag vom 27. Juli 2005 vermietete Frau AB ihrem Vater ab 1. August 2005 auf unbestimmte Dauer das ggst. Einfamilienhaus mit einer Nutzfläche von ca. 110 m² (Wohnhaus mit teilweiser Unterkellerung und Dachgeschoßausbau sowie Nebengebäude) um den monatlichen Mietpreis von 250,00 € zuzügl. 10% USt. Im Pkt. 13. des Mietvertrages wurde hinsichtlich der durch den Mieter durchgeführten Investitionen (Sanierung der Gebäude) vereinbart, dass bei einem allfälligen vorzeitigen Ende des Mietverhältnisses diese

Investitionen abzüglich einer jährlichen Abnutzung von 10% vom Vermieter abzulösen sind. Der ursprüngliche Wert dieser Mieterinvestitionen ist durch Rechnungen nachzuweisen.

Im Zeitpunkt des Kaufes des Gebäudes war dieses vollkommen verwahrlost und in einem äußerst desolaten Zustand, weshalb ein geringer Mietzins zwischen Tochter und Vater vereinbart wurde.

Ab September 2005 wurden dann vom Berufungswerber umfangreiche Umbau- und Sanierungsarbeiten am Gebäude durchgeführt, bis auf die Außenmauern, tragenden Mauern und Teilen der Decken wurde alles saniert, auch das Dach, sodass drei Wohnungen entstanden. In den Einkommensteuererklärungen 2005 und 2006 gab der Berufungswerber an, dass die Gesamtinvestition 142.337,12 € betrug. Die Bezahlung der Investition lief über ein Bankkonto des Berufungswerbers. Ab Oktober bzw. November 2006 wurden vom Berufungswerber die drei Wohnungen vermietet. In der Niederschrift vom 29. November 2007 gab der Berufungswerber an, dass der monatliche Nettomietzins für die große Wohnung ca. 420,00 € und für die beiden Wohnungen im Obergeschoß je 220,00 € betrage.

Am 10. April 2007 ergingen der Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 erklärungskgemäß, am 22. April 2008 der Umsatz- und Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006, ebenfalls erklärungskgemäß.

In den Einkommensteuerbescheiden 2005 und 2006 des Berufungswerbers sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit einem Verlust von 13.252,40 € bzw. 17.526,95 € ausgewiesen, sodass der Gesamtbetrag der Einkünfte, der sich auch aus seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb und seinen Pensionseinkünften zusammensetzt, dementsprechend reduziert wurde.

Anlässlich einer beim Berufungswerber durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung wurde in dem gemäß [§ 150 BAO](#) erstatteten Bericht unter anderem ausgeführt, dass hinsichtlich Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2005 und 2006 Feststellungen (Tz. 1) getroffen worden seien, die eine Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) erforderlich gemacht hätten. Unter Tz. 1 findet man die Änderungen der Besteuerungsgrundlagen der Vermietung C, so wurden im Jahr 2006 die Umsätze um die Mieteinnahmen gekürzt, sowie die geltend gemachten Vorsteuern in den Jahren 2005 und 2006 nicht anerkannt. Bei der Einkommensteuer wurden die Verluste in den Jahren 2005 und 2006 nicht berücksichtigt. Im Betriebsprüfungsbericht ist angeführt, dass das Besprechungsprogramm vom 10. November 2008 vollinhaltlich Teil desselben ist.

In diesem Besprechungsprogramm wurden folgende Prüfungsfeststellungen getroffen:

„Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht

die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Für gegenständliche Gestaltung -Vermietung der Liegenschaft von Tochter an den Vater, Vermietung des Gebäudes (Hauses) und Ausbau des Gebäudes auf 3 Wohnungen durch Hrn. Y -sind keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen außersteuerlichen Gründe zu erkennen. Der steuerliche Vorteil wird durch Hrn. XY lukriert, indem für die durch ihn getätigte Mieterinvestition, ein höherer AfA-Satz, die Darlehenszinsen und Instandsetzungsaufwendungen angesetzt wurden und dies zur Rückerstattung eines erheblichen Lohnsteuerbetrages führte.

Die Abgabenbehörde ist der Ansicht, dass diese ungewöhnliche Gestaltung mit der Absicht der Abgabeminderung durchgeführt worden ist (10 Jahresabschreibung der Investitionen durch den Mieter anstelle aktivierungspflichtiger Herstellungsaufwand bei Vermieter).

Bauherr des Bauvorhaben Zu- und Umbau des Gebäudes C 88 ist It. Bescheid der Marktgemeinde R vom 15.9.05 Fr. BA. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen (vgl. zB VwGH 3.9.1997, [93/14/0095](#), VwGH 26.1.1999, [98/14/0095](#)) - im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären (ständige Rechtsprechung; vgl. zB VwGH 22.2.2000, [99/14/0082](#)).

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, [92/14/0149](#), 92/14/0151). 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 die Vergleichsprüfung in zweifacher Form anzustellen:

Die erste Prüfung erfolgt dahingehend, ob der entsprechende Vertrag auch zwischen Fremden in der konkreten äußeren Form abgeschlossen worden wäre.

Dann ist ein am Vertragsinhalt orientierter Fremdvergleich anzustellen (VwGH 13.12.1988, [85/13/0041](#)), wobei zu beachten ist, dass es nahen Angehörigen an einem den Marktgesetzen unterliegenden natürlichen Interessensgegensatz fehlen kann.

Aus der dokumentierten Sachverhaltsdarstellung ist unmittelbar ersichtlich, dass die Begründung des Mietverhältnisses zwischen Fr. B und Hr. Y einem Fremdvergleich nicht standhält. Da die wesentlichen Eckpunkte dieses Mietverhältnisses nirgends dokumentiert sind, ist eine Angemessenheitsprüfung nicht möglich. Insbesondere wurden keine genauen

Vereinbarungen bezüglich Ablöse der Investitionen, Nutzungsdauer, Eigentumsübergang usw. getroffen.

In Anbetracht des vorliegenden Sachverhaltes ist davon auszugehen, dass die Vermietung der drei Wohnungen ab 2006 und die Investitionen der Jahre 2005 und 2006 Frau B als wirtschaftliche Eigentümerin zuzuordnen sind. Das Mietverhältnis zwischen Fr. B (Tochter) und Hr. Y (Vater) ist somit steuerlich nicht relevant. Die Investitionen iHv. 142.337,12, die übrigen Werbungskosten 2005/06 und die Mieteinnahmen 2006 sind der Tochter zuzuordnen. Der Vorsteuerabzug steht ebenfalls nicht Hr. Y, sondern Fr. B zu."

Die steuerliche Vertretung des Berufungswerbers übermittelte mit Schreiben vom

1. Dezember 2008 eine Stellungnahme zu den beabsichtigten Änderungen, in der sie gegen die Ansicht des Finanzamtes, dass für den Mietvertrag zwischen dem Berufungswerber und seiner Tochter nur steuerliche Gründe vorliegen würden, folgende Argumente vorbrachte:

da die Vermieterin bereits den Kauf der Liegenschaft fremdfinanzierte, habe sie zur Renovierung der Gebäude keine ausreichenden Mittel gehabt; sie sei ab April 2004 im Karenzurlaub gewesen und habe an Einkünften im Jahr 2005 2.436,18 €, im Jahr 2006 7.281,00 € und im Jahr 2007 9.515,00 € gehabt, sodass eine weitere Finanzierung der Renovierungskosten nicht möglich gewesen wäre,

die Vermieterin sei lediglich fachlich ausgebildete Landwirtschaftsingenieurin und nicht kundig im Bauwesen, so sei es nahe liegend gewesen die Renovierung dem Berufungswerber, der gleichzeitig von Beruf Baumeister sei, zu übertragen,

die Vermieterin scheue den Verwaltungsaufwand im Zusammenhang mit der Vermietung der einzelnen Wohnungen, weil sie auf Grund ihrer Unerfahrenheit für den Arbeits- und Zeitaufwand eine Hausverwaltung hätte einschalten müssen und es für sie wesentlich einfacher sei, die monatliche Miete für das gesamte Objekt ohne Berechnung der verschiedenen Betriebskosten je Wohnung zu kassieren, zumal sie selbst für all diese Arbeiten auf Grund ihrer Haushaltsaufgaben kaum Zeit aufwenden hätte können,

die Zinszahlungen für den Kaufpreis nicht beim Berufungswerber als Werbungskosten geltend gemacht worden seien,

der am 27. Juli 2005 abgeschlossene Mietvertrag sei durchaus fremdüblich, was soll an diesem Vertrag nicht fremdüblich sein,

die Vorsteuerbeträge würden dem Mieter als Unternehmer zustehen, die

Investitionsrechnungen seien auf ihn ausgestellt worden und von ihm bezahlt worden, weiters seien die Mieteinnahmen aus der Untervermietung sowie die daraus resultierenden Werbungskosten ihm zuzurechnen, weil er sie vereinnahmt habe bzw. die Werbungskosten getragen habe (Zu- und Abflussprinzip) und

außerdem sei im Mietvertrag ausdrücklich eine Vereinbarung über die Ablöse der Investitionen festgelegt worden.

Am 9. Jänner 2009 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß [§ 303 Abs. 4 BAO](#) und es ergingen die neuen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 und 2006 iSd o.a. Feststellungen der Betriebsprüfung.

Gegen diese Sachbescheide erhob der Berufungswerber die Berufung wegen steuerlicher Nichtanerkennung des Mietvertrages vom 27. Juli 2005 und der sich daraus ergebenden umsatz- und einkommensteuerlichen Nachteile mit der Begründung, dass sehr wohl außersteuerliche Gründe für den Abschluss des ggst. Mietvertrages vorliegen, die bereits mit Schreiben vom 1. Dezember 2008 im Detail dem Finanzamt mitgeteilt worden seien und worauf nochmals ausdrücklich hingewiesen werde. Der Mietvertrag sei ein Vertrag zwischen nahen Angehörigen und als solcher auch steuerlich anzuerkennen, weil sämtliche steuerlichen Anerkennungs Voraussetzungen für Familienverträge erfüllt seien: er sei schriftlich abgeschlossen worden und damit nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen und er habe auch einen eindeutigen und klaren Inhalt, so, wie er auch regelmäßig zwischen Familienfremden vereinbart werde, der Mietvertragsinhalt sei somit durchaus fremdüblich. Aus diesen Gründen seien nicht der Liegenschaftseigentümerin und Vermieterin, sondern dem Berufungswerber als Mieter und Untervermieter der von ihm auf der Liegenschaft errichteten drei Wohnungen alle Umsätze/Einnahmen, Vorsteuern, Werbungskosten und Investitionen, die mit der Untervermietung der drei Wohnungen in Zusammenhang stehen, steuerlich zuzurechnen, zumal der Berufungswerber auch tatsächlich alle diese Aufwendungen und Investitionen im eigenen Namen und auf eigene Rechnung getätigt habe.

In einer Stellungnahme vom 7. April 2009 nimmt der Betriebsprüfer folgendermaßen Stellung zum Berufungsvorbringen des Berufungswerbers:

Grundsätzlich werde auf die Ausführungen im Besprechungsprogramm vom 10. November 2008 verwiesen. Entscheidend sei im ggst. Fall die Frage, ob das Mietverhältnis zwischen der Eigentümerin der Liegenschaft C 88, Frau AB (Tochter) als Vermieterin und Hr. XY (Vater) als Mieter steuerlich anzuerkennen sei oder nicht.

Es könne - wie im Schreiben vom 1. Dezember 2008 der steuerlichen Vertretung ausgeführt - durchaus der Fall gewesen sein, dass Frau B (Tochter) nicht die notwendigen finanziellen Mittel für die Renovierung hatte und sie auch nicht kundig im Bauwesen ist. Die finanzielle sowie fachliche Unterstützung bei der Renovierung durch den Vater hätte nach Ansicht der BP aber auch ohne Errichtung dieses Mietverhältnisses erfolgen können. Für die gegenständliche Gestaltung würden nach Ansicht der BP nur steuerliche Gründe sprechen.

Wesentlicher Punkt im gegenständlichen Fall sei weiters der Fremdvergleich.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (in diesem Fall Tochter - Vater) würden im Steuerrecht nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären. Ob, wie im Schreiben vom 1. Dezember 2008 ausgeführt, Fr. B keine ausreichenden finanziellen Mittel für die Renovierung besaß, ihr für die Renovierung das fachliche Rüstzeug fehlte und sie den Verwaltungsaufwand scheute, sei nach Ansicht der BP für die Frage des Fremdvergleiches nicht ausschlaggebend. Wie schon mehrmals angeführt, seien keine genauen Vereinbarungen bezüglich Ablöse der Investitionen, Nutzungsdauer, Eigentumsübergang, Art und Umfang der Investitionen bei Abschluss des Mietvertrages, Zahlungsart bei Ablöse (bar, Ratenzahlung) usw. getroffen worden. Lt. Schreiben vom 1. Dezember 2008 der steuerlichen Vertretung sei im Mietvertrag ausdrücklich eine Vereinbarung über die Ablöse der Investitionen festgelegt worden: Pkt. 13 des Mietvertrages laute: „Hinsichtlich der durch den Mieter durchgeführten Investitionen (Sanierung der Gebäude) vereinbaren der Mieter und Vermieter, dass bei einem allfälligen vorzeitigen Ende des Mietverhältnisses diese Investitionen abzüglich einer jährlichen Abnutzung von 10% vom Vermieter abzulösen sind. Der ursprüngliche Wert dieser Mieterinvestitionen ist durch Rechnungen nachzuweisen.“

Daraus ergebe sich, dass nach Ablauf von 10 Jahren der Mieter (Vater) keine Abgeltung seiner getätigten Investitionen (ca. 140.000,00 €) erhalten würde (jährlicher Abschlag von 10%). Kein fremder Dritter würde als Mieter eine derart hohe Summe investieren, ohne noch weitere, über Pkt. 13 des Mietvertrages hinausgehende Vereinbarungen betreffend dieser Investitionen getroffen zu haben.

Es entspreche auch nicht dem Fremdvergleich, würde man geschätzt über einen Vergleichszeitraum von 10 Jahren (= nach Ablauf dieser 10 Jahre keine Ablöse der Mieterinvestitionen) die Investitionen, die Fremdfinanzierungskosten und die zu bezahlende Miete des Mieters (Vater) den zu erwarteten Mieteinnahmen des Mieters (Vater) gegenüber zu stellen:

Investitionen 2005 und 2006 (netto)		142.681,68 €
Fremdfinanzierungskosten im Jahr 2006 iHv. 1.936,96 €		1.936,96 €
Fremdfinanzierungskosten im	ergibt Zinsbelastung	33.356,97 €

Jahr 2007 iHv. 3.706,33 €	innerhalb von 9 Jahren	
Miete (netto jährlich) iHv. 3:000,00 €	ergibt Mietaufwendungen innerhalb von 10 Jahren	30.000,00 €
Summe		207.975,61 €
zu erwartende Mietein- nahmen jährlich ca. iHv. 12.000,00 €	ergibt Mieteinnahmen innerhalb von 10 Jahren	120.000,00 €
geschätzter Verlust		87.975,61 €

Dabei seien die laufend anfallenden Kosten (Reparaturen, Betriebskosten usw.) noch gar nicht berücksichtigt worden.

Eine weitere Überprüfung, ob das Mietverhältnis zwischen Tochter und Vater einem Fremdvergleich standhalte, sei nicht möglich, da es außer Pkt.13 des Mietvertrages keine weiteren schriftlichen oder mündlichen Vereinbarungen betr. Ablöse der Investitionen, Nutzungsdauer, Eigentumsübergang usw. gebe. Eine Begründung, warum gegenständliche Vereinbarung zwischen Vater und Tochter fremdüblich sei, sei in der Berufung nicht angeführt worden.

Mit Schreiben vom 6. Juli 2011 wurde dem Berufungswerber die Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 7. April 2009 zur Kenntnisnahme übermittelt mit der Möglichkeit sich dazu zu äußern.

Mit Schreiben vom 25. Juli 2011 erfolgte seitens der steuerlichen Vertretung des Berufungswerbers folgende Äußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers:

„1. Die Betriebsprüfung sei der Ansicht, dass die in unserem Schreiben vom 1.12.2008 ins Treffen geführten außersteuerlichen Gründe, wie insbesondere finanzielle sowie fachliche Unterstützung bei der Renovierung durch den Vater, auch ohne Errichtung eines Mietverhältnisses hätten verwirklicht werden können. Sie sage aber nicht, in welcher anderen Rechtsform. Etwa Liegenschaftsverkauf an den Vater? Dann hätte er neben der Sanierung und Renovierung (3 Wohnungen) auch noch den Kaufpreis zu finanzieren gehabt und seine Tochter hätte das Eigentum an der Liegenschaft verloren. Das sei von beiden keinesfalls gewollt. Zur optimalen Verwirklichung der maßgeblichen außersteuerlichen Gründe sei nur ein Mietverhältnis in Frage gekommen in Anbetracht der ständigen Rechtsprechung des VwGH, wonach die Steuerpflichtigen in der Wahl der optimalen zivilrechtlichen Gestaltung ihrer wirtschaftlichen, finanziellen und persönlichen Verhältnisse frei seien.

2. Dass Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für ihre steuerliche Anerkennung auch einen eindeutigen, klaren Vertragsinhalt haben müssten, sei unbestritten. Doch verwechsle die Betriebsprüfung einen "eindeutigen, klaren Vertragsinhalt" offenbar mit "detailliertem, ins kleinste Detail gehenden Vertragsinhalt". Ein solcher werde für die steuerliche Anerkennung nicht gefordert. Es genüge ein einfacher, aber eindeutiger und klarer Vertragsinhalt, wie jener in Punkt 13 des Mietvertrages: Ablöse der Mieterinvestitionen durch den Vermieter, jedoch Abschlag von 10% jährlich bei vorzeitigem Ende des Mietverhältnisses. Dass Detailfragen wie Nutzungsdauer, Eigentumsübergang, Art und Umfang der Investitionen, Zahlungsart der Ablöse usw. im Mietvertrag nicht geregelt seien, sei entgegen der Rechtsansicht der Betriebsprüfung für die steuerliche Anerkennung des Mietvertrages irrelevant, weil diesfalls das Gesetz (ABGB) gelte und ein detaillierter Vertragsinhalt für die steuerliche Anerkennung des Mietvertrages (wie auch jedes anderen Vertrages zwischen nahen Angehörigen) nicht verlangt werde. Beispiel Eigentumsübergang: Wäre der Eigentumsübergang im Mietvertrag nicht geregelt, so würde der Liegenschaftseigentümer (Vermieter) kraft Gesetzes (ABGB) sofort im Zeitpunkt der Mieterinvestitionen das zivilrechtliche Eigentum daran erwerben (das wirtschaftliche Eigentum erst bei Beendigung des Mietverhältnisses!)

3. Nach 10 Jahren sei eine Mieterinvestition erfahrungsgemäß abgenutzt, abgewohnt und damit wertlos, sodass entgegen der Meinung der Betriebsprüfung auch jeder fremde Dritte akzeptiert hätte, dass er für seine hohen, aber nach 10 Jahren wertlos gewordenen Investitionen (ca. 140.000,00 €) keine Ablöse mehr bekommt, ohne dass darüber noch weitere, über Punkt 13 des Mietvertrages hinausgehende Vereinbarungen getroffen werden müssten.

4. Bei ihrem Fremdvergleich über 10 Jahre berücksichtige die Betriebsprüfung nicht, dass die Mieten valorisiert sind und ständig steigen und nicht über 10 Jahre gleich bleibend jährlich 12.000,00 € betragen. Von neuen Mietern (genauer: Untermietern) könnten auch wesentlich höhere Mieten verlangt werden, sodass es durchaus realistisch sei, dass sogar ein Gewinn lukriert werden könnte.

5. In der Berufung sei entgegen der Behauptung der Betriebsprüfung sehr wohl eine Begründung dafür gegeben worden, dass der Mietvertrag zwischen Vater und Tochter fremdüblich sei, nämlich auf Blatt 2: " weil sämtliche Anerkennungsvoraussetzungen für Familienverträge erfüllt sind. Er ist schriftlich abgeschlossen worden und damit nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen. Er hat ferner auch einen eindeutigen, klaren Inhalt, so wie er auch regelmäßig zwischen Familienfremden vereinbart wird". "

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im Berufungsfall, ob der Vertrag zwischen nahen Angehörigen – der Mietvertrag zwischen Tochter und Vater – steuerlich anzuerkennen ist.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. VwGH 26.5.2010, [2006/13/0134](#) und VwGH 11.11.2008, [2006/13/0046](#) mit vielen weiteren Judikaturverweisen).

Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Weg bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch [§ 114 BAO](#) gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits (vgl. VwGH 11.11.2008, [2006/13/0046](#) und VwGH 23.2.2010, [2005/15/0036](#) mit weiteren Judikaturverweisen).

Im vorliegenden Fall bestehen von Seiten des Finanzamtes bzw. der Betriebsprüfung Zweifel an der Fremdüblichkeit des Mietvertrages vom 27. Juli 2005, abgeschlossen zwischen der Tochter des Berufungswerbers und dem Berufungswerber. Zunächst ist zu prüfen, ob zwischen Fremden überhaupt ein Vertrag in der konkreten Form abgeschlossen worden wäre und danach sind die einzelnen Vertragsbestandteile auf ihre Fremdüblichkeit zu untersuchen. Einzelne unübliche Bedingungen zwischen nahen Angehörigen führen nicht unbedingt dazu, dass ein tatsächlich durchgeführtes Geschäft steuerlich nicht anerkannt wird; maßgeblich ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten, denen je nach Lage des Falles unterschiedliche Bedeutung zukommen kann (BFH, BStBl II 97,196).

Bei Mietverträgen müssen die wesentlichen auch unter Fremden üblicherweise vereinbarten Vertragsbestandteile fixiert werden (z.B. Bestandgegenstand, befristeter oder unbefristeter Mietvertrag, Mietzinshöhe, Wertsicherungsklauseln, Schicksal von Mieterinvestitionen,

Tragung der Betriebskosten – VwGH 1.7.2003, [97/13/0215](#)). Die Fremdüblichkeit ist aus der Sicht beider Vertragsteile zu beurteilen (VwGH 10.7.1996, [94/16/0039](#)).

Es handelt sich hier um einen Mietvertrag, so wie er üblicherweise in der konkreten äußeren Form auch unter Fremden abgeschlossen wird, allerdings, wenn man die einzelnen Vertragspunkte betrachtet, fällt auf, dass zB die Vermieterin keine Betriebskosten an den Mieter (Berufungswerber) vorschreibt und betr. der vom Mieter durchgeführten Investitionen (Sanierung des Gebäudes) wurde vereinbart, dass diese nach zehn Jahren abgeschrieben sind. Bei der vom Berufungswerber getätigten Investition in Höhe von über 140.000,00 € (bis auf die Außenmauern, tragenden Mauern und Teilen der Decken wurde alles saniert, auch das Dach, sodass drei Wohnungen entstanden), würde kein fremder Mieter akzeptieren, dass seine umfangreiche Investition in fremdes Eigentum in einer derartigen Höhe ohne Kündigungsverzicht der Vermieterin nach zehn Jahren keinen Wert mehr hat. Würde das Mietverhältnis nach zehn Jahren aufgelöst werden – aus welchem Grund auch immer – bekäme der Mieter keine Ablöse seiner Investitionen, obwohl die in die bauliche Substanz des Gebäudes getätigten Investitionen noch einen beträchtlichen Wert aufweisen. Auch wenn man die Einnahmen und Ausgaben des Berufungswerbers in Zusammenhang mit der gemieteten und dann untervermieteten Liegenschaft gegenüberstellt, sieht man in der Berechnung der Betriebsprüfung (s.o.), dass kein Fremder einen Verlust in dieser Höhe in Kauf nehmen würde. Da würde auch eine vom Berufungswerber noch zur Sprache gebrachte Valorisierung der vereinnahmten Untermieten nicht viel ändern, ein Gewinn würde sich dadurch niemals ergeben.

Da Schenkungen unter Fremden nicht üblich sind (VwGH 21.12.1989, [86/14/0173](#)), vertritt der unabhängige Finanzsenat die Meinung, dass der hier zu beurteilende Mietvertrag für die steuerliche Anerkennung nicht das Kriterium der Fremdüblichkeit erfüllt. Es handelt sich vielmehr um ein „Splitting“ der Steuerbemessungsgrundlagen zwischen Tochter und Vater, da der Vater den Verlust steuerreduzierend geltend machen möchte, die Tochter hat durch ihren Karenzurlaub lt. Angaben der steuerlichen Vertretung ohnehin geringe Einkünfte, sodass kaum Steuern anfallen.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 11. August 2011