



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Rudolf Wanke und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Irene Eberl, BIM Friedrich Nagl und Mag. Johannes Denk im Beisein der Schriftführerin Diana Engelmaier über die Berufung der Bw., Adr. Bw., vertreten durch Theresia Gasser, ECO-Treuhand GmbH, 5020 Salzburg, Bayerhamerstraße 47, gegen die Bescheide des Finanzamtes Waldviertel, vertreten durch Hofrätin Mag. Sigrid Braunsteiner, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008 nach der am 10. April 2013 am Finanzamt Horn, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt eine Gastwirtschaft und erklärte in den Jahren 2005 bis 2008 Verluste aus der Vermietung einer Eigentumswohnung in Adr.1.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung betreffend die Jahre 2006 bis 2008 wurde ua die nachstehende Feststellung getroffen:

"Tz 4 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Das Mietverhältnis mit der Tochter bezüglich dem Objekt Adr.1 ist aus folgenden Gründen steuerlich nicht anzuerkennen:

Weder die Miete lt. Mietvertrag iHv von € 470,00 noch die ab dem Jahr 2008 als Einnahmen verrechnete Monatsmiete in Höhe von € 650,00 hält einem Fremdvergleich stand.

Für die "Mieterhöhung" ab dem Jahr 2008 (um rd.40%) gibt es keinerlei Vereinbarung – auch wäre eine solche Mieterhöhung unter Fremden keineswegs üblich!

Die Mieten wurden lediglich über Verrechnungskonten verbucht – es konnte kein Zahlungsfluss nachgewiesen werden!

Es sind sämtliche damit im Zusammenhang stehende steuerliche Vorgänge des Prüfungszeitraumes zu stornieren!

Des Weiteren ist für das Jahr 2005 eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs 4 BAO mit folgenden Änderungen vorzunehmen:

Minderung Umsatz (10%)	2.990,90	(bisher 217.291 richtig: 214.300,95)
Vorsteuerkürzung:	36.685,60	(bisher 91.335,62 richtig: 54.650,02)
Storno d. Einkünfte aus V+V	-2.735,58	

Steuerliche Auswirkungen:

Zeitraum	2006	2007	2008
Umsatzsteuer			
[000] steuerbarer Umsatz	-5.127,24	-5.127,24	-7.090,92
[029] 10% ermäßigter Steuersatz	-5.127,24	-5.127,24	-7.090,92
Einkommensteuer			
[370] Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	1.162,11	4.702,53	3.602,38

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Zeitraum	2006	2007	2008
Vor Bp	-1.162,11	-4.702,53	-3.602,38
Tz 4 Eink. aus Verm.u.Verp.	1.162,11	4.702,53	3.602,38
Nach Bp	0,00	0,00	0,00

Das Finanzamt schloss sich den Feststellungen der Betriebsprüfung an, nahm mit Bescheiden jeweils datiert vom 21. Juli 2010 die Verfahren betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008 gemäß § 303 Abs 4 BAO wieder auf und erließ mit gleichem Datum neue Sachbescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung für den Zeitraum 2006 bis 2008 erfolgt sei. Diese seien der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw dem Prüfbericht zu entnehmen.

Mit Eingabe vom 27. August 2010 (eingelangt beim Finanzamt am 31. August 2010) erhob die steuerliche Vertretung der Bw gegen die oa Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2008 Berufung.

Begründend wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass sich die Berufung gegen die Beurteilung der Vermietungseinkünfte als Liebhaberei mit folgender Begründung wenden würde:

"....Frau Bw. hat 2005 eine Eigentumswohnung in Adr.1 mit rund 85 m² Nutzfläche und Terrasse, ohne Tiefgarage um netto 183.428,00 € gekauft und ab 1.6.2005 an ihre Tochter A. vermietet.

Im Zeitraum 6/2005 bis 12/2007 betrug die monatliche Kaltmiete € 470,00. Im Zeitraum 1 bis 12/2008 betrug die monatliche Kaltmiete € 650,00 ab 1/2009 monatlich € 850,00. Sämtliche Betriebskosten wurden von der Mieterin bezahlt.

Der Grund für die geringe Anfangsmiete liegt in der zwischen Frau Bw. und Frau A. (Mieterin) mündlich abgeschlossenen Vereinbarung, dass Frau A. durch ihre beruflichen Kontakte Veranstaltungen und Feste auf die B. bringt, welche werbewirksam vermarktet werden können.

Frau A. war bei C. (ORF) tätig und in den Jahren 2006 bis 2008 beim Seitenblicke Magazin. Dadurch hatte sie ausgezeichnete Kontakte zu bekannten und in der Öffentlichkeit stehenden Personen. Durch ihre Vermittlung fanden speziell 2006 und 2007 zahlreiche Feste wie Hochzeiten, Geburtstagsfeiern, Taufen etc von berühmten Persönlichkeiten sowie Benefizkonzerte auf der B. statt. (zB D., E., C., F., G., H., J., K., L., M., N.). Die Umsätze aus diesen von Frau A. vermittelten Umsätzen sind in der laufenden Buchhaltung des O. B. zu ersehen.

Bedingt durch berufliche Überlastung war das Engagement von Frau A. für die B. gegen Ende 2007 deutlich eingeschränkt, somit wurde die monatliche Miete ab 1.1 2008 auf € 650,00 angepasst.

Ende 2008 hat Frau A. ihre Tätigkeit beim S. Team beendet und ist nunmehr in anderen Bereichen tätig. Daher wurde auch die Miete ab 1/2009 auf € 850,00 angepasst, was dem ortsüblichen Mietpreis entspricht.

Frau A. war aus oben angeführten Gründen regelmäßig zumindest an den Wochenenden auf der B. und hat die Miete in bar an die Vermieterin übergeben. Die Verbuchung der Mieteinnahmen in der laufenden Buchhaltung erfolgte aus technischen Gründen über ein Mietenverrechnungskonto, um die Umsatzsteuer aus den Mieteinnahmen in die laufende, elektronisch zu übermittelnde UVA übernehmen zu können.

In Beantwortung eines Ergänzungsansuchens im Zuge der Veranlagung 2005 wurden dem Finanzamt am 6.12.2006 folgende Unterlagen übermittelt:

- Kaufvertrag*
- Mietvertrag*
- Prognoserechnung*

Bei Erstellung der Prognoserechnung waren uns die mündlichen Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien nicht bekannt, daher wurde dieser Prognoserechnung die erhaltene Miete laut Mietvertrag zugrunde gelegt.

In der Anlage erhalten Sie eine adaptierte Prognoserechnung, woraus zu ersehen ist, dass bei Annahme eines langfristigen Zinssatzes von 5% bereits ab dem 15. Jahr ein Gesamtüberschuss zu erwarten ist. Zum Zinssatz ist anzumerken, dass dieser ab dem 1.2.2010 von 5,9% auf 3% gesenkt wurde.

Die Vermietung einer Eigentumswohnung stellt eine Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung (LVO) dar. Bei einer solchen Betätigung ist Liebhaberei zu vermuten. Diese Vermutung ist aber nach der Maßgabe des § 2 Abs. 4 LVO widerlegbar; danach liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt.

Im vorliegenden Fall wurde die Art der Bewirtschaftung nicht geändert und es ist nach der adaptierten Prognoserechnung bereits ab dem 15. Jahr ein Gesamtüberschuss zu erwarten.

Es bestand von Beginn der Vermietungstätigkeit Einigkeit zwischen den Vertragsparteien, dass eine ortsübliche Miete bezahlt werden muss. Die Form der Abwicklung, dass in den ersten Jahren nicht die gesamte Miete direkt bezahlt wurde, sondern mit erbrachten Gegenleistungen der Mieterin an den O. B. verrechnet wurde, ändert nichts an der Tatsache, dass von Beginn an eine ortsübliche Miete vereinbart war. Daher sind die Erhöhungen der bezahlten Miete keine "Mieterhöhungen" der ursprünglichen Miete, sondern nur eine Anpassung an verminderte Gegenleistungen der Mieterin.

Wir beantragen daher, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß den eingereichten Steuererklärungen der Jahre 2005 bis 2008 vorzunehmen, die

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. April 2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt:

"Sie haben mit Kaufvertrag vom 31.5.2005 von der P. GmbH eine Wohnung (Nutzfläche 85 m² inkl. Terrasse und Kellerabteil) in der Liegenschaft Adr.1 erworben. Der Kaufpreis dieser Wohnung betrug € 183.428+20% USt.

Laut schriftlichem Mietvertrag vom 29. September 2005 haben Sie diese Wohnung ab 1. Juni 2005 an ihre Tochter A. vermietet. Dieses Mietverhältnis wurde lt. Pkt. III des Mietvertrages auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Als Hauptmiete wurde lt. Pkt. IV ein Betrag von € 470,00 exkl. Betriebskosten vereinbart. Die vorgeschriebenen Betriebskosten iHv € 130,00 werden von der Mieterin übernommen, darüber hinaus leistete die Mieterin keine Betriebskosten.

Bei Ihnen wurde für den Zeitraum 2006 -2008 eine abgabenbehördliche Prüfung vorgenommen, bei der die gegenständliche Vermietung einen Prüfungsschwerpunkt bildete.

Der Prüfer hat folgende Feststellungen zur Vermietungstätigkeit getroffen:

- Die Kücheneinrichtung wurde erst nach Beginn des Mietverhältnisses am 5.07.2005 (wahrscheinlich ausgewählt von der Tochter) angeschafft;*
- Vor Abschluss des Mietvertrages (am 23.05.2005) wurden div. Einrichtungsgegenstände (Waschmaschine, Kühlkombi) an A., Adr.1 geliefert und von der Mutter Frau Bw. (priv.) bezahlt.*
- Am 05. und 08.07.2005 wurden div. Einrichtungsgegenstände bei der Fa. IKEA angeschafft – Rechnungsadresse: Bw. - B. Lieferadresse: A. - Adr.1;*
- Für etwaige Mietzahlungen wurden keine Zahlungsbelege vorgelegt, ein Zahlungsfluss ist nicht nachvollziehbar;*

- Die Miete wurde ohne irgendeine Vereinbarung ab 2008 um rd. 40% (von € 470,00 auf € 650,00) erhöht!

- Die Höhe der Miete lt. Mietvertrag € 470,00 bzw später (ohne Vertrag) € 650,00 entspricht keineswegs den üblichen Mieten für vergleichbare Wohnungen. Dies wurde durch zwei Vergleichswerte untermauert.

Während des Prüfungsverfahrens haben Sie bei einer Vorbesprechung am 28.4.2010 zu diesen Feststellungen ausgeführt, dass die Wohnung als Kapitalanlage angeschafft wurde. Sie wird zwar derzeit an die Tochter vermietet, nach Ende des Mietverhältnisses wird die Wohnung voraussichtlich anderweitig vermietet. Zur Anpassung an die übliche Miete wurde die Miete ab 2008 erhöht, worüber keine gesonderte Vereinbarung getroffen wurde. Die Miete wurde von der Tochter bar bezahlt.

Bei der Schlussbesprechung am 8.7.2010 gaben Sie ergänzend bekannt, dass die Miete aktuell € 950/Monat beträgt. Die niedrige Miete zu Beginn des Mietverhältnisses wurde damit begründet, dass die Tochter zu der Zeit beim ORF (S.) tätig war und durch ihre Propaganda diverse Mitarbeiter die B. besuchten. Diesbezüglich gibt es keine Aufzeichnungen oder Vereinbarungen. Die Miete wurde bar übergeben, worüber es keine Belege gibt.

Der Prüfer kam abschließend zur Auffassung, dass das Mietverhältnis zwischen Ihnen und Ihrer Tochter steuerlich nicht anzuerkennen ist. Begründet wurde dies damit, dass sowohl die Miete ab Beginn als auch die erhöhte Miete ab 2008 einem Fremdvergleich nicht standhält, über die Mieterhöhung ab dem Jahr 2008 keine Vereinbarung existiert und kein Zahlungsfluss der Miete nachgewiesen werden konnte.

Gegen diese Feststellung haben Sie ein Rechtsmittel eingebracht. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die monatliche Kaltmiete im Zeitraum 6/2005 bis 12/2007 € 470,00 im Zeitraum 1-12/2008 € 650 und ab 1/2009 € 890 betrug. Der Grund für die geringe Anfangsmiete lag in einer zwischen Ihnen und Ihrer Tochter abgeschlossenen Vereinbarung, wonach die Tochter durch ihre beruflichen Kontakte Veranstaltungen und Feste auf die B. bringt, welche werbewirksam vermarktet werden können. Die Tochter war in den Jahren 2006 bis 2008 beim Seitenblicke Magazin beschäftigt und hätte dadurch ausgezeichneten Kontakt zu bekannten und in der Öffentlichkeit stehenden Personen. Durch ihre Vermittlung fanden speziell 2006 und 2007 zahlreiche Veranstaltungen auf der B. statt. Die Umsätze aus diesen von der Tochter vermittelten Veranstaltungen sind in der laufenden Buchhaltung des O. B. zu ersehen.

Bedingt durch die berufliche Überlastung war das Engagement der Tochter für die B. gegen Ende 2007 deutlich eingeschränkt, somit wurde die Miete ab 1.1.2008 auf € 650,00 angepasst. Ende 2008 hat die Tochter ihre Tätigkeit beim Seitenblicke Team beendet und sich beruflich neu orientiert. Daher wurde die Miete ab Jänner 2009 auf € 850,00 erhöht, was dem ortsüblichen Mietpreis entspricht. Die Tochter war aus diesen Gründen regelmäßig zumindest an den Wochenenden auf der B. und hat die Miete in bar an die Vermieterin übergeben. Die Verbuchung der Mieteinnahmen in der Buchhaltung des Gasthausbetriebes über ein Verrechnungskonto erfolgt aus technischen Gründen.

In der Berufungsbegründung führt Ihre steuerliche Vertretung aus, dass dem Finanzamt in Beantwortung eines Ergänzungsersuchens im Zuge der Veranlagung 2005 am 6.12.2006 u.a. eine Prognoserechnung vorgelegt wurde. Bei Erstellung dieser Prognoserechnung war der steuerlichen Vertretung diese mündliche Vereinbarung zwischen Ihnen und ihrer Tochter nicht bekannt, daher wurde die erhaltene Miete laut Mietvertrag der Prognose zugrunde gelegt.

Mit der Berufung wurde eine adaptierte Prognoserechnung übermittelt, die bei Annahme eines langfristigen Zinssatzes von 5% ab dem 15. Jahr einen Gesamtüberschuss erwarten lässt. Durch diesen Gesamtüberschuss ab dem 15. Jahr wird gem. § 2 Abs 4 LVO die Liebhabereivermutung widerlegt.

Ab Beginn der Vermietungstätigkeit bestand zwischen den Vertragsparteien die Einigkeit, dass eine ortsübliche Miete bezahlt werden muss. Die Form der Abwicklung, dass in den ersten Jahren nicht die gesamte Miete direkt bezahlt werden muss, sondern mit erbrachten Gegenleistungen der Mieterin an der O. B. verrechnet wurde, ändert nichts an der Vereinbarung einer ortsüblichen Miete ab Beginn. Die Erhöhungen der bezahlten Miete sind keine "Mieterhöhungen", sondern nur eine Anpassung an verminderte Gegenleistungen der Mieterin.

Mit dem Rechtsmittel wird den Argumenten des Prüfers, wonach das vereinbarte Mietentgelt nicht fremdüblich ist und für die Erhöhung der Miete ab 2008 keine Vereinbarung vorliegt, begegnet. Es wurde ab Beginn des Mietverhältnisses ein ortsüblicher Mietzins vereinbart. Der ortsübliche Mietzins setzt sich demnach aus dem laut Mietvertrag vereinbarten Zahlungsbetrag und der laut mündlicher Vereinbarung zu erbringenden Vermittlung diverser Veranstaltung im O. B. zusammen. Der Rückgang bzw Entfall der Vermittlung führte somit automatisch zur Anpassung (= Erhöhung) des Zahlungsbetrages.

Grundsätzlich können auch zwischen nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennende Rechtsgeschäfte und Rechtsbeziehungen wie etwa Mietverträge bestehen. Allerdings müssen diese rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen – unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – wegen des zwischen nahen Angehörigen im Sinne des § 25 BAO, zu denen gemäß Abs. 1 Z 1 leg. cit. die Tochter gehört, anders als bei Fremden fehlenden Interessensgegensatzes bestimmten Anforderungen genügen, um der Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich entgegenzuwirken (vgl VwGH 22.2.2000, 99/14/0082) und um zu verhindern, dass zu Lasten der gleichmäßigen Besteuerung aller steuerrechtliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden können (vgl Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 158f; VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

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

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209). Die einzelnen Kriterien haben aber lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist zu untersuchen, ob das Mietverhältnis zwischen Ihnen und Ihrer Tochter den Kriterien laut VwGH- Rechtsprechung entspricht und somit steuerlich anzuerkennen ist.

Sie haben die Wohnung in Adr.1 mit Kaufvertrag vom 31.5.2005 erworben und laut schriftlichem Mietvertrag vom 29.9.2005 rückwirkend mit 1.6.2005 an die Tochter vermietet. Laut Vermerk wurde der Mietvertrag am 4.10. 2005 vergeben, wobei anzumerken ist, dass die Vergabe im Wege der Selbstbemessung erfolgt ist. Nach außen zum Ausdruck gekommen ist das Mietverhältnis erst mit der Vorlage des Mietvertrages beim Finanzamt am 7.12.2006 in Beantwortung eines Vorhaltes zur Veranlagung 2005.

Entsprechend den Berufungsausführungen wird das strittige Mietverhältnis durch eine mündliche Vereinbarung zwischen der Abgabepflichtigen und ihrer Tochter beeinflusst, wonach der Mietzins einerseits in Form einer Geldzahlung und andererseits in Form einer Vermittlungsleistung zu leisten ist. Diese Vereinbarung wurde dem Finanzamt gegenüber erstmals bei der Schlussbesprechung am 8.7.2010 erwähnt und in der Berufungsbegründung

genauer erläutert. Dass diese mündliche Vereinbarung nicht nach außen zum Ausdruck gekommen ist, wird durch die Anmerkung in der Berufungsbegründung unterstrichen, wonach diese mündliche Vereinbarung der steuerlichen Vertretung bei Erstellung der Prognoserechnung im Dezember 2006 nicht bekannt war und somit nicht berücksichtigt werden konnte.

Die Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen müssen einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen. Der am 29.9. 2005 abgeschlossene Mietvertrag führt in Pkt. IV aus, dass der Hauptmietzins einvernehmlich mit € 450 (wohl gemeint: € 470,00) exklusive der Betriebskosten festgelegt wurde. Der Mietvertrag enthält keinen Hinweis, dass dieser Betrag nur den in Geld zu leistenden Teilbetrag des Mietentgeltes darstellt.

Die Anrechnung der Vermittlungsleistungen der Tochter auf den Mietzins wurde laut Berufungsbegründung in einer mündlichen Vereinbarung zwischen Ihnen und Ihrer Tochter geregelt. Diese mündliche Vereinbarung wurde weder wie vorstehend ausgeführt nach außen publiziert noch wurden die getroffenen Regelungen eindeutig und nachvollziehbar festgelegt. Um die angeblichen Vermittlungsleistungen bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit des Mietentgeltes berücksichtigen zu können, müssten die Höhe des ortsüblichen Mietentgeltes, die Art der von der Tochter zu erbringende Vermittlungsleistungen bzw in welcher Höhe die Vermittlungsleistungen auf die Miete angerechnet werden eindeutig und klar geregelt sein. Derartige Regelungen sind jedoch nicht bekannt.

Die aus der Rechtsprechung des VwGH entwickelten Kriterien für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen müssen kumulativ vorliegen. Wird nur eine dieser Kriterien nicht erfüllt, ist das Vertragsverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen. Die mündliche Vereinbarung zwischen Ihnen und Ihrer Tochter betreffend der Anrechnung der Vermittlungsleistungen ist weder ausreichend nach außen zum Ausdruck gekommen noch hat sie einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. Diese Vereinbarung ist somit steuerlich nicht anzuerkennen.

Der schriftliche Mietvertrag vom 29.9.2005 wurde dem Finanzamt im Dezember 2006 vorgelegt und mit der Vorlage nach außen publiziert. Ob diese verspätete Publizierung steuerlich rückwirkend auf den 1.6.2005 anzuerkennen ist, wird nicht weiter untersucht, da dieser Mietvertrag aus folgenden Gründen jedenfalls steuerlich nicht anzuerkennen ist. In diesem Mietvertrag wurde der monatliche Mietzins mit € 450,00 (wohl gemeint: € 470,00) exklusive Betriebskosten festgelegt. Wie im Prüfungsverfahren festgestellt und durch die Berufungsausführungen bestätigt wurde, ist dieser Mietzins für eine Eigentumswohnung mit einer Wohnfläche von 85 m² plus Terrasse mit 18 m² nicht fremdüblich. Da in diesem Mietvertrag keine Regelungen betreffend einer Anrechnung von Vermittlungsleistungen der Tochter auf den Mietzins sowie betreffend einer Mietzinserhöhung getroffen wurden, hält das Vertragsverhältnis betreffend der Miethöhe keinem Fremdvergleich stand und weist keinen eindeutigen und klaren Inhalt auf.

Das Mietverhältnis zwischen Ihnen und Ihrer Tochter ist mangels Vorliegend der Kriterien laut VwGH-Rechtsprechung steuerlich nicht anzuerkennen. Eine Prüfung, ob die Liebhabereivernutung gem. § 2 Abs 4 LVO mit der vorgelegten Prognoserechnung widerlegt werden kann, ist mangels Vorliegens von Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 6 EStG nicht erforderlich.

Die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Mit Eingabe vom 18. Mai 2011 stellte die steuerliche Vertretung der Bw einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz und beantragte eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenates sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Mit Bericht vom 17. Juni 2011 wurde die oa Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In der am 10. April 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Über Befragen des Vorsitzenden erläutert die steuerliche Vertreterin, dass zwischen der Bw und ihrer Tochter zunächst ein mündlicher Mietvertrag über die Wohnung in Wien abgeschlossen worden sei. Die Parteien seien sich einig gewesen, dass die Tochter die Wohnung mieten und die Miete einerseits in einem Geldbetrag und andererseits in anderen Gegenleistungen der Tochter bestehen solle. Mangels näherer Kenntnis könne dies die steuerliche Vertreterin nicht weiter präzisieren.

Sämtliche Mieten seien von der Tochter jeweils privat bar bezahlt worden. Belege dazu gäbe es nicht.

Die Eigentumswohnung befindet sich im Privatvermögen der Bw.

Die Vorstellungen der Parteien des Mietvertrages dürften dahingehend gewesen sein, dass der marktübliche Mietzins zwischen € 800 und 900 kalt im Monat betragen dürfe, die Differenz zwischen der tatsächlichen Zahlung von € 470,00 im Monat und diesem fremdüblichen Betrag solle die Gegenleistung der Tochter abgelten.

Gegenleistung der Tochter aufgrund ihrer beruflichen Kontakte wäre gewesen, Gäste für den gastronomischen Betrieb auf der B. zu vermitteln, damit diese dort größere Veranstaltungen abhalten würden. Durch die Außenprüfung ist auch festgestellt worden, dass tatsächlich Umsätze aufgrund der Kontakte der Tochter getätigt worden seien.

Mutter und Tochter sei nicht bewusst gewesen, dass in einem schriftlichen Mietvertrag bei den Gegenleistungen nicht nur die zahlenmäßig bestimmte Miete, sondern darüber hinaus sämtliche Gegenleistungen anzuführen gewesen wären.

Nach außen hin sei bis zur Außenprüfung nicht bekannt gewesen, dass neben der barbezahlten Miete auch darüber hinaus Gegenleistungen für die Wohnungsmiete zu erbringen gewesen wären.

Nach der Außenprüfung habe die Tochter Steuererklärungen abgegeben, in denen Einkünfte aus Vermittlungsleistungen erklärt worden seien. Als Einnahmen seien die Differenz der barbezahlten Miete zu einer ortsüblich angenommenen Miete von damals € 850,00 von der Tochter angesetzt worden.

Die zwischenzeitige Erhöhung der tatsächlich gezahlten Miete sei darauf zurückzuführen, dass die Vermittlungsleistungen der Tochter zurückgegangen seien.

In rechtlicher Hinsicht führte die steuerliche Vertreterin aus, dass die Offenlegung der damaligen Vermittlungseinkünfte vor der Außenprüfung aus Unwissenheit nicht erfolgt sei.

Auch die steuerliche Vertreterin sei darüber nicht informiert worden und daher sei es auch nicht Teil der ursprünglichen Prognoserechnung gewesen.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise läge aus Sicht der Bw eine Einkunftsquelle vor. Bereits ab dem Jahr 2010 werden jährliche Einnahmenüberschüsse erzielt, welche das Finanzamt auch vorläufig der Besteuerung unterzogen habe. Das Finanzamt hätte die Einkunftsquelle wahrscheinlich nicht bezweifelt, wenn nicht die Tochter Mieterin wäre. Ein Gesamtüberschuss der Einnahmen dürfte bereits 10 Jahre ab Mietbeginn erreicht werden.

Eine Änderung des schriftlichen Mietvertrages sei nicht erfolgt. Es würden weiterhin € 850,00 monatlich gezahlt und diese entsprechend den Regelungen im Mietvertrag valorisiert werden.

In der Prognoserechnung seien noch höhere Zinsen angesetzt worden, als dann in weiterer Folge tatsächlich bezahlt worden seien. Die tatsächliche Miete sei € 850, die Zahl von € 825 in der Anmerkung 3 der Prognoserechnung dürfte ein Schreibfehler sein.

Die Vertreterin des Finanzamtes verweist darauf, dass der gegenständliche Mietvertrag nicht den Kriterien zur Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entspricht und daher sei das gesamte Mietverhältnis nicht anzuerkennen.

Solange kein Mietvertrag vorgelegt werde, der diesen Kriterien entspräche, seien weder Verluste noch Einnahmenüberschüsse in Bezug auf diese Wohnung steuerlich beachtlich. Sofern bislang Einkommensteuerbescheide vorläufig ergangen seien, in denen Einnahmenüberschüsse versteuert worden seien, würden diese, sofern der UFS die Auffassung, dass der gegenständliche Mietvertrag steuerlich nicht anzuerkennen sei, bestätige, wiederum storniert werden.

Abschließend beantragte die Vertreterin des Finanzamtes die Berufung abzuweisen.

Die steuerliche Vertreterin ersuchte der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Der UFS geht vom nachstehenden Sachverhalt aus:

Mit Kaufvertrag vom 31.05.2005 wurde die streitgegenständliche Wohnung (Nutzfläche 85 m² und 18 m² Terrasse) angeschafft und bereits einen Tag danach wurde der Mietvertrag auf unbestimmte Zeit (01.06.2005) mit der Tochter abgeschlossen. Bereits davor wurden diverse Einrichtungsgegenstände von der Bw gekauft und an die Wohnungsadresse der Tochter geliefert. Den Ausführungen in der Berufung und im Zuge der mündlichen Verhandlung lässt sich entnehmen, dass die Tochter die Miete bar an die Mutter übergeben hat. Die monatliche Kaltmiete wurde für den Zeitraum 6/2005 bis 12/2007 mit € 470,00, im Zeitraum 1-12/2008 € 650,00 und ab 1/2009 € 850 angegeben. Zahlungsbelege dafür gibt es keine.

Als Grund für die geringe Anfangsmiete wurde seitens der Bw bekanntgegeben, dass es eine zwischen der Bw und ihrer Tochter abgeschlossene Vereinbarung gibt, wonach die Tochter durch ihre beruflichen Kontakte Veranstaltungen und Feste auf die B. bringt, welche von der Bw werbewirksam vermarktet werden können. Durch die Vermittlung der Tochter fanden speziell 2006 und 2007 zahlreiche Veranstaltungen auf der B. statt. Nach Beendigung der beruflichen Tätigkeit der Tochter wurde die Miete ab 1.1.2008 auf € 650,00 und später auf € 850,00 angepasst.

Die Vorstellungen der Parteien des Mietvertrages sind dahingehend gewesen, dass der marktübliche Mietzins zwischen € 800 und 900 kalt im Monat betragen soll, die Differenz zwischen der tatsächlichen Zahlung von € 470,00 im Monat und diesem fremdüblichen Betrag sollte die Gegenleistung der Tochter abgelten.

Strittig ist im vorliegenden Fall, die steuerliche Anerkennung eines Mietvertrages abgeschlossen zwischen der Bw und ihrer Tochter.

2. Rechtliche Ausführungen:

2.1. Einkommensteuer:

Nahe Angehörige sind generell in einer Nahbeziehung stehende Personen. Bei ihnen werden wegen des Fehlens von Interessensgegensätzen besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt (*Doralt/Toifl*, EStG¹⁴, § 2 Tz 159).

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind daraufhin zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025) 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 (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben Bedeutung im Rahmen der – vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt bestehen. Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (s. *Jakom/Lenneis*, EStG, 2012, § 4, Rz 332).

Die notwendige Publizität setzt eine ausreichend deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages Dritten gegenüber voraus. Schriftlichkeit des Vertrages ist nicht unbedingt erforderlich. Im Rahmen der Beweiswürdigung kommt aber der Schriftform besondere Bedeutung zu. Die bloße Mitteilung an das Finanzamt kann üblicherweise nicht als eine nach außen hin mit genügender Deutlichkeit in Erscheinung tretende Vereinbarung angesehen werden. Die (behauptete) Notwendigkeit einer Leistungserbringung durch einen nahen Angehörigen bewirkt für sich gesehen noch keine Publizität (s. *Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG 12. GL [§ 4] [Anm. 69]).

Wie den Ausführungen der steuerlichen Vertreterin der Bw im Zuge der mündlichen Verhandlung zu entnehmen ist, wurde zunächst ein mündlicher Mietvertrag über die Wohnung abgeschlossen. Die Parteien des Mietvertrages waren sich einig, dass die Tochter die Wohnung mietet und die Miete einerseits in einem Geldbetrag und andererseits in anderen Gegenleistungen der Tochter bestehen soll.

Der schriftliche Mietvertrag wurde am 29. September 2005 abgeschlossen und laut Vermerk am 4. Oktober 2005 vergebührt. Nach außen zum Ausdruck gekommen ist das Mietverhältnis erst mit Vorlage des Mietvertrages beim Finanzamt am 7. Dezember 2006 anlässlich der Beantwortung eines Vorhaltes zur Veranlagung 2005.

Der am 29. 9. 2005 rückwirkend abgeschlossenen Mietvertrag enthält keinen Hinweis, dass die in Punkt IV des Vertrages festgelegte Miethöhe (€ 470,00 exkl. Betriebskosten) nur den in Geld zu leistenden Teilbetrag des Mietentgeltes darstellt. Die erst in der Schlussbesprechung

am 8. Juli 2010 bzw in der Berufungsbegründung vorgebrachte mündliche Vereinbarung, wonach es zur Anrechnung von von der Tochter (=Mieterin) zu erbringenden Vermittlungsleistungen auf den Mietzins kommt, wurde nicht nach außen publiziert.

Darüber hinaus war auch der steuerlichen Vertreterin der Bw bei Erstellung der Prognoserechnung nicht bekannt, dass der im schriftlichen Mietvertrag angegebene Betrag (€ 470,00) nur den in Geld zu leistenden Teilbetrag des Mietentgelts darstellt. Damit ist ein wesentlicher Vertragsbestandteil des Bestandvertrages nämlich der Mietzins nicht ausreichend nach außen zum Ausdruck gebracht worden.

Wie bereits oben ausgeführt müssen die drei Voraussetzungen für die Gültigkeit der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen kumulativ vorliegen, sodass schon das Fehlen einer dieser Voraussetzungen zur Nichtanerkennung der Vereinbarung führt.

Da die steuerliche Anerkennung des Mietvertrages schon an der mangelnden Publizität scheitert, erübrigt sich nach Ansicht des Senates eine Auseinandersetzung mit den anderen Kriterien (einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt sowie zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären).

Nach Ansicht des Senates ist das Mietverhältnis zwischen der Bw und ihrer Tochter mangels Vorliegen der Kriterien laut VwGH-Rechtsprechung steuerlich nicht anzuerkennen.

Die geltend gemachten Verluste aus der Vermietung der Eigentumswohnung an die Tochter sind daher nicht zu berücksichtigen.

2.2. Umsatzsteuer:

Da das Mietverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen ist, liegt auch keine unternehmerische Tätigkeit vor und es können daher auch keine Vorsteuern geltend gemacht werden.

Zudem schließt sich der Unabhängige Finanzsenat der in der Berufungsvorentscheidung vom 18.4.2011 vertretenen Ansicht, dass eine Prüfung, ob die Liebhabereivermutung gemäß § 2 Abs 4 LVO mit der vorgelegten adaptierten Prognoserechnung widerlegt werden kann, mangels Vorliegens von Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 6 EStG nicht erforderlich ist, an.

Es war daher aus oa Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Ergeht auch an Finanzamt

Wien, am 17. April 2013