



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der G. und des F., H., S., vertreten durch Writzmann & Partner Steuerberatungsges. mbH., 2500 Baden, Wassergasse 22-26/1 Top 4, vom 15. Juli 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 15. Juni 2005 betreffend Nichtfeststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO und Nichtfestsetzung der Umsatzsteuer, jeweils für die Jahre 2003 und 2004, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Laut dem am 23. August 2003 erstellten Fragebogen (Verf-16-Formular) (OZ 2/Dauerbelege) beabsichtigten die Liegenschaftseigentümer GF. und F. unter der Bezeichnung „Hausgemeinschaft GJF.“ die Vermietung eines neu zu bauenden Einfamilienhauses zu Wohnzwecken. Hinsichtlich der Umsatzsteuer wurde ebenfalls am 23. August 2003 eine Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) (OZ 3/Dauerbelege) ausgefertigt.

B) Die Erklärung der Einkünfte für Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr **2003** (OZ 3 ff./2003) wurde am 29. Mai 2004 erstellt. In dieser Steuererklärung wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 0,00 erklärt und der Vermerk hinzugefügt, dass das Gebäude in Bau sei und eine voraussichtliche Vermietung ab Herbst 2004 erfolgen werde. Hinsichtlich der Herstellungsaufwendungen für 2003, der Abschreibung ab Vermietung Herbst 2004 und der Vorsteuer wurde eine Beilage zur F-Erklärung für 2003 (OZ 5/2003) abgegeben. In dieser Erklärungsbeilage sind die im Jahr 2003 angeschafften Waren mit einem

Gesamtnettowert von € 129.158,57 netto aufgelistet. Die darauf entfallende Umsatzsteuer wurde mit € 25.831,71 ermittelt.

C) Mit Schreiben vom 2. Juni 2004 (OZ 10/2003) wurde die Bw. ersucht, den erklärten Vorsteuerbetrag belegmäßig (Kopien) bis zum 9. Juli 2004 nachzuweisen. Laut Aktenvermerk vom 8. Juli 2004 (OZ 12/2003) wurden die Rechnungen vom Finanzamt eingesehen.

D) Am 9. Juli 2004 wurde ein Bescheid erstellt, mit dem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Kalenderjahr 2003 einheitlich und gesondert mit € 0,00 festgestellt wurden (OZ 13/2003). Ebenfalls am 9. Juli 2004 wurde der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2003 (OZ 17/2003) mit einer Gutschrift in der Höhe von € 25.831,71 festgesetzt. Die Abgabengutschrift betrug unter Berücksichtigung der bisher vorgeschriebenen (negativen) Umsatzsteuer in Höhe von € 25.018,89 € 812,82.

E) Mit Bescheid vom 15. Juni 2005 (OZ 19 /2003) wurden die beiden Bescheide betreffend Umsatzsteuer für 2003 und einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 188 BAO für 2003, jeweils vom 9. Juli 2004, gemäß § 299 BAO **aufgehoben**. Begründend wurde ausgeführt:

Die auf das Haus in H, S, entfallenden Mietentgelte sind sowohl ertrags- als auch umsatzsteuerlich nicht anzusetzen und andererseits seien die mit der privaten Nutzung dieses Hauses in Zusammenhang stehenden Aufwendungen als nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung qualifiziert worden, daher seien auch die darauf entfallenden Vorsteuern nicht zu berücksichtigen.

F) Ebenfalls am 15. Juni 2005 wurde vom Finanzamt ein **Bescheid** gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO (OZ 20 f./2003) erstellt und Folgendes ausgeführt:

Eine einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr **2003** werde nicht durchgeführt. Ebenso werde die Umsatzsteuer für das Jahr **2003** nicht festgesetzt. Dieser Bescheid wurde wie folgt begründet:

Die auf das Haus H, S, entfallenden Mietentgelte seien sowohl ertrags- als auch umsatzsteuerlich nicht anzusetzen und andererseits seien die mit der privaten Nutzung dieses Hauses in Zusammenhang stehenden Aufwendungen als nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung qualifiziert, daher seien auch die darauf entfallenden Vorsteuern nicht zu berücksichtigen. Dies ergebe sich aus der Formulierung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, wonach Aufwendungen des Steuerpflichtigen für den Haushalt und den Unterhalt seiner Familienangehörigen bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden dürften. Dadurch habe der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass auch rechtliche Gestaltungen,

die darauf abzielten, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich unbeachtlich bleiben sollten.

Die umsatzsteuerliche Beurteilung basiere auf § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994, wonach Lieferungen oder sonstige Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gälten, wenn deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben und Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 seien.

Die Bw. vermiete das in den Jahren 2003 und 2004 errichtete Einfamilienhaus ab 1. Juni 2005 an die Tochter und den Schwiegersohn. Auch wenn es aufgrund des oben Gesagten auf die fremdübliche Gestaltung des zwischen der Bw. einerseits und der Tochter und dem Schwiegersohn andererseits geschlossenen Mietvertrages andererseits nicht ankomme, müsse doch dazu ausgeführt werden, dass dieses Mietverhältnis keinesfalls den Voraussetzungen von steuerlich anzuerkennenden Verträgen zwischen nahen Angehörigen entspreche, denn der Vertrag müsse nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, er müsse einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Die Miete inkl. Betriebskosten betrage jährlich € 13.200,00, die Betriebskosten würden seitens der Bw. mit € 4.800,00 jährlich geschätzt. Daher betrage die reine Miete jährlich € 8.400,00, d.s. € 700,00 p.M. Die Größe des vermieteten Objektes betrage rd. 250 m², daher betrage die Miete pro m² von ca. € 2,80. Dies entspreche keinesfalls den in der Umgebung von Wien für Einfamilienhäuser bezahlten Miete. So sehe man bei Durchsehen der Mietangebote im Internet (z.B. www.immobilien.net, siehe auch Beilage), dass für Häuser in der Größe um 250 m² Monatsmieten um die € 1.700,00 verlangt würden (weitere Beispiele: 146 m² in L. € 1.200,00, 300 m² in K. € 2.727,00). Dabei müsse jedoch noch berücksichtigt werden, dass das von seiten der Bw. vermietete Haus beste Ausstattung (Parkettböden, Kachelofen, Wintergarten) habe.

In den Rechnungen der Baufirma SB werde mehrmals unter dem Projekt „EFH F, B., h“ angeführt. Daraus gehe hervor, dass die zukünftigen Mieter bereits als Auftraggeber aufschienen und nach außen aufgetreten seien. Auch dies entspreche keineswegs Fremdvergleichsgrundsätzen.

G) Die Erklärung der Einkünfte für Personengesellschaften (Gemeinschaften) für das Jahr 2005 (OZ 1 ff./2004) wurde am 31. März 2005 erstellt. In dieser Steuererklärung wurden die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 0,00 erklärt und der Vermerk hinzugefügt, dass die Vermietung des Einfamilienhauses ab 1. Juni 2005 beginne. Hinsichtlich der Herstellungsaufwendungen für 2004, der Abschreibung ab Vermietung 1. Juni 2005 und der Vorsteuer wurde eine Beilage zur F-Erklärung für 2004 (OZ 7 ff./2004) abgegeben. In dieser

Erklärungsbeilage sind die im Jahr 2004 angeschafften Waren im Gesamtnettowert von € 131.108,58 aufgelistet. Die darauf entfallende Umsatzsteuer wurde mit € 26.221,72 ermittelt.

H) Am 19. April 2005 wurde ein **Bescheid** erstellt, mit dem die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für das Kalenderjahr **2004** einheitlich und gesondert mit € 0,00 festgestellt wurden (OZ 12/2004). Ein Umsatzsteuerbescheid für 2004 wurde nicht erlassen.

I) Mit Ergänzungsersuchen vom 21. April 2005 (OZ 11/2004) wurde die Bw. ersucht, zu folgenden Punkten Auskunft zu geben:

- Laut vorgelegter Umsatzsteuererklärung vom 31. März 2005 werde das neu errichtete Einfamilienhaus ab 1. Juni 2005 vermietet;
- Es werde daher ersucht, bekanntzugeben, an wen das Gebäude vermietet werde. Bestehe zwischen Vermieter und Mieter ein Verwandtschaftsverhältnis? Bestünden bereits Mietverträge? (Vorlage erbeten);
- Ausmaß und Größe des Gebäudes wären bekanntzugeben;
- Eine Prognoserechnung betreffend die Mieteinkünfte werde gebeten nachzureichen. Bei Vorliegen eines Gesamtüberschusses würde das Finanzamt die Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen.;
- Gemäß § 115 Abs. 2 BAO werde ersucht, hiezu schriftlich Stellung zu nehmen.

J) Mit Schreiben vom 13. Mai 2005 (OZ 17 ff./2004) wurde das vorgenannte Ergänzungsersuchen wie folgt beantwortet.

Als Anlage werde eine Kopie des Mietvertrages für das Haus H , S , übersendet.

Das Haus sei an Frau Mag. MB und Herrn M.B vermietet. Frau Mag. MB sei die Tochter von G. und F. .

Eine Kopie des Mietvertrages liege bei, die Größe des vermieteten Objektes betrage rd. 250 m². Der Vertrag sei dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern in Wien angezeigt und vergibt worden. Wie aus dem Mietvertrag ersehen werden könne, würden die jährlichen Mieteinnahmen inklusive Betriebskosten € 13.200,00 betragen. Diesen Einnahmen stünden zu erwartende Abschreibungen in Höhe von € 3.950,00 und eine 10-jährige AfA für die mitvermieteten Möbel in Höhe von rd. € 1.560,00 gegenüber. Die Betriebskosten betrügen voraussichtlich € 4.800,00 jährlich, Fremdkapitalzinsen fielen nicht an. Daraus ergebe sich folgende Berechnung:

Beträge in €	2005	2006-2014	ab 2015
Miete inkl. BK	7.700,00	13.200,00	13.200,00
AfA Gebäude	-3.900,00	-3.900,00	-3.900,00

AfA Möbel	-1.560,00	-1.560,00	-0,00
BK	-4.800,00	-4.800,00	-4.800,00
Überschuss	-2.560,00	+2.940,00	+4.500,00

Die vertraglich vereinbarten Indexsteigerungen seien bei der Erstellung der Prognoserechnung nicht berücksichtigt worden, die Änderungen bei Mieten und Betriebskosten würden in etwa gleich verlaufen, eine Erhöhung des Überschusses gegenüber der gleichbleibenden AfA in Höhe von derzeit rd. 2% pro Jahr sei daher zu erwarten. Ein Gesamtüberschuss der Einnahmen liege somit voraussichtlich bereits im Jahr 2006 vor und werde im Laufe der weiteren Vermietung nie unterschritten.

Diesem Antwortschreiben ist die Kopie eines nicht unterfertigten Mietvertrages, datiert mit 25. März 2005, beigelegt. Die für dieses Verfahren wesentlichen Vertragsbestimmungen lauten:

1. Der Mietgegenstand sei das Haus in H , S , mit neuwertigen und funktionstüchtigen Wasser-, Abwasser- und Elektroleitungen. Der Mietgegenstand entspreche der Kategorie A gemäß § 15 MRG. ... Mitvermietet sei auch die Wohnungseinrichtung, die einen Bestandteil dieses Vertrages bilde.

Die auf dem Grundstück des Mietgegenstandes gelegenen Nebengebäude und Stellflächen auf dem Grundstück (Hof) würden weiterhin vom Vermieter als Abstell- und Unterstellflächen für landwirtschaftliche Geräte genutzt. Der Mieter stimme dieser Nutzung durch den Vermieter zu. Die Mitbenützung der auf dem Grundstück gelegenen Nebengebäude und des Hausgartens stehe dem Mieter soweit frei, als es die Bedürfnisse des Vermieters nicht einschränke.

2. Das Mietverhältnis beginne am 1. Juni 2005 und werde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es könne von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer zwölfmonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Quartals aufgekündigt werden, sofern einer Kündigung nicht zwingende gesetzliche Gründe entgegenstünden, die Anwendbarkeit der Kündigungsvorschriften des MRG gelte als vereinbart. Der Vermieter sei berechtigt, die vorzeitige Aufhebung des Mietvertrages aus den Gründen des § 1118 ABGB zu erklären.

3. Der Mietgegenstand werde zu Wohnzwecken angemietet.

4. Der Mietzins bestehe aus dem vereinbarten und angemessenen Hauptmietzins und der Umsatzsteuer in der jeweiligen gesetzlichen Höhe (derzeit 10%).

Als Hauptmietzins werde ein angemessener Betrag in der Höhe von € 1.100,00 p. M. (netto) vereinbart (§ 16 MRG). Der Mieter bestätige, dass der vereinbarte Hauptmietzins aufgrund der Größe, der Art, der Lage, der Beschaffenheit sowie aufgrund des Ausstattungs- und Erhaltungszustandes angemessen und ortsüblich sei. Demnach errechne sich der Mietzins wie folgt:

- Hauptmietzins: € 1.100,00;
- 10% Umsatzsteuer: € 110,00;
- gesamt: € 1.210,00.

Der Mietzins zuzüglich Umsatzsteuer sei monatlich im Vorhinein jeweils am Ersten eines jeden Monats in der vom Vermieter bekanntgegebenen Art in einem Betrag zu bezahlen.

5. Der Hauptmietzins sei wertgesichert. Zur Berechnung der Wertsicherung diene der vom Österreichischen Statistischen Zentralamt verlaubliche Verbraucherpreisindex oder der an dessen Stelle tretende Index.

6. Die Betriebskosten bildeten einen Bestandteil des Hauptmietzinses. Eine eigene Abrechnung sei nicht erforderlich, Verteuerungen würden durch die vereinbarte Indexanpassung ausgeglichen.

7. Verzichte der Mieter auf die Benützung der der gemeinsamen Benützung der Bewohner des Hauses dienenden Anlagen, so sei er nur dann von dem auf ihn entfallenden Kostenanteil befreit, wenn der Vermieter zustimme und die übrigen Mieter den auf ihn entfallenden Kostenanteil übernehmen. Die hierzu erforderlichen Erklärungen seien vom Mieter auf seine Kosten beizubringen.

Der Mieter erkläre, aus den zeitweiligen Störungen oder Absperrungen der Wasserzufuhr, Gebrechen oder Absperrungen des Personenaufzuges, an den Gas-, Licht-, Kraft- und Kanalisierungsleitungen, Mängeln der Waschküche und dergleichen keinerlei Rechtsfolgen abzuleiten.

K) Mit Bescheid vom 15. Juni 2005 (OZ 36/2004) wurde der Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2004 gemäß § 299 BAO **aufgehoben**. Begründend wurde ausgeführt:

Die auf das Haus H , S , entfallenden Mietentgelte seien sowohl ertrags- als auch umsatzsteuerlich nicht anzusetzen und andererseits würden die mit der privaten Nutzung dieses Hauses in Zusammenhang stehenden Aufwendungen als nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung qualifiziert, daher seien auch die darauf entfallenden Vorsteuern nicht zu berücksichtigen. Der oben bezeichnete Bescheid sei daher aufzuheben gewesen.

L) Ebenfalls am 15. Juni 2005 wurde vom Finanzamt ein **Bescheid** gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO (OZ 37 f./2004) erstellt und Folgendes ausgeführt:

Die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr **2004** werde nicht durchgeführt. Die Umsatzsteuer für das Jahr **2004** werde nicht festgesetzt.

Die Begründung dieses Bescheides ist gleichlautend mit der Begründung dieses Bescheides für das Jahr 2003 und wird auf diesen verwiesen [siehe Abschnitt F)].

M) Mit Schreiben vom 15. Juli 2005 (OZ 45 f./2004) wurde seitens der Bw. gegen die Bescheide gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO für die Jahre 2003 und 2004 **berufen** und Folgendes ausgeführt:

Gemäß Punkt 1 des Mietvertrages vom 25. März 2005 sei die Benutzung des Gartens den Mietern nur eingeschränkt möglich, da sämtliche Nebengebäude und Unterstellflächen von den Vermietern weiterhin zur Bewirtschaftung ihrer Landwirtschaft genutzt würden. Diese landwirtschaftliche Nutzung stelle darüber hinaus eine erhebliche Beeinträchtigung der Nutzungsqualität und damit der erzielbaren Miete dar. Die Vermieter benützten weiters den Hausbrunnen zur Füllung der Bewässerungstanks der Traktoren zur Bewässerung ihrer landwirtschaftlich genutzten Flächen. Die Vermieter würden daher häufig die vermietete Liegenschaft mit Traktoren und anderen landwirtschaftlichen Maschinen befahren. Es komme daher zu einer wesentlichen Beeinträchtigung der Wohnqualität, umso mehr, als die Nutzung und die daraus resultierende Lärmbelästigung auch in den frühen Morgenstunden und an Wochenenden eintreten. Bei der Erstellung der dem Finanzamt vorgelegten Prognoserechnung sei den Vermietern folgender Irrtum unterlaufen: Von den Vermietern seien die Kosten von Strom und Gas irrtümlich den Betriebskosten zugerechnet worden. Die tatsächlichen Betriebskosten gemäß § 21 MRG würden voraussichtlich rd. € 1.900,00 betragen, die jährliche Nettomiete somit € 11.300,00.

Unter Berücksichtigung der mangelnden Nutzbarkeit des Gartens und der Beeinträchtigung der Wohnqualität durch die intensive Nutzung des Grundstückes und der Nebengebäude durch die Vermieter sei eine Vergleichbarkeit mit den von Seiten des Finanzamtes vorgelegten Angeboten nicht gegeben, da üblicherweise die Miete eines Einfamilienhauses die alleinige und ungestörte Nutzung der gesamten Liegenschaft einschließe. Eine höhere als die vereinbarte Miete sei unter diesen Umständen nicht zu erzielen. Die Miete von jährlich € 11.300,00 sei unter Berücksichtigung der genannten einschränkenden Bedingungen als fremdüblich anzusehen.

Es liege somit kein Anwendungsfall des § 20 Abs. 1 EStG 1988 vor, da nicht die Aufwendungen für den Haushalt und Unterhalt von Familienmitgliedern abgezogen würden. Vielmehr stelle die Art der Nutzung der Liegenschaft für landwirtschaftliche Zwecke und die Vermietung des Wohngebäudes unter den oben genannten Einschränkungen die wirtschaftlich optimale Nutzung der Gesamtliegenschaft als Einkunftsquelle dar.

Es werde daher die erklärungsgemäße Festsetzung der Umsatzsteuer für die Jahre 2003 und 2004 und die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2003 und 2004 beantragt.

N) Mit Schreiben vom 10. Jänner 2008 erging an die Bw. das Ersuchen, folgende Fragen zu beantworten und die nachstehend angeführten Unterlagen nachzureichen:

- 1) Es werde ersucht, einen Gebäudeplan vorzulegen, auf dem der vermietete Teil des Gebäudes erkennbar gemacht sei und die Quadratmeter der vermieteten Räumlichkeiten angeführt seien.
- 2) Es werde um Beweise für objektive Umstände ersucht, aus denen eine Vermietungsabsicht bereits im Jahr 2003 erkennbar sei.
- 3) Warum sei der gegenständliche Gebäudeteil an die Tochter und den Schwiegersohn vermietet worden und nicht an Dritte?
- 4) Könne der unabhängige Finanzsenat davon ausgehen, dass der steuerliche Vertreter auch die Zustellvollmacht für die Berufungsentscheidung besitze?

O) Seitens der Bw. wurde das Ergänzungsersuchen laut Abschnitt N) mit dem Schreiben vom 14. Februar 2008 wie folgt beantwortet:

ad 1: eine Kopie des Gebäudeplanes des vermieteten Teiles des Gebäudes liege bei. Nicht vermietet seien die seitlich am Grundstück gelegenen Nebengebäude und der am hinteren (südlichen) Ende gelegene Stadel. Wie in der Berufung vom 15. Juli 2005 bereits ausgeführt worden sei, würden diese Teile der Liegenschaft nach wie vor landwirtschaftlich genutzt. In den seitlich gelegenen Nebengebäuden würden Saatgutkartoffel gelagert, im hinteren Stadel seien landwirtschaftliche Maschinen untergestellt, der Hof werde weiterhin zum Rangieren von Traktoren und landwirtschaftlichen Maschinen benötigt. Es sei daher nicht möglich, die Vermietung der gegenständlichen Liegenschaft preislich mit der Vermietung anderer Einfamilienhäuser in Korneuburg und Umgebung direkt zu vergleichen, da die Nutzbarkeit des zu einem Einfamilienhaus gehörenden Gartens durch die Nutzung der Liegenschaft durch die Landwirtschaft erheblich eingeschränkt werde.

ad 2: die Vermietungsabsicht der Liegenschaft (seigentümer) habe seit Baubeginn bestanden. Die Liegenschaft sei davor Teil der Landwirtschaft J und GF. gewesen, von der sie auch in den Folgejahren ab Baubeginn weiter teilweise genutzt worden sei. Für die Familie F selbst habe weder damals noch jetzt ein eigenes Wohnbedürfnis geherrscht, die Neuerrichtung des Einfamilienhauses sei daher aus Gründen der Sicherung des Einkommens nach Pensionsantritt gewesen. Die Rechnungen der bauausführenden Unternehmen seien großteils an J und GF. adressiert worden, die schnelle Vermietung innerhalb von zwei Jahren ab Baubeginn lasse

ebenfalls den Schluss auf die von Anfang an beabsichtigte Vermietung zu. Das Bauvorhaben sei von professionellen Firmen rasch durchgeführt worden, um so eine möglichst zeitige Vermietung und damit Mieteinnahmen zu ermöglichen. Ein Bau zu privaten Zwecken wäre unter Einsatz von mehr familiärer Eigenleistung erfolgt, um so unter Inkaufnahme längerer Bauzeit die Baukosten zu senken. Die Errichtung sei ohne Zuhilfenahme öffentlicher Mittel wie einer Wohnbauförderung erfolgt, um eine Vermietung nicht zu erschweren. Bei der Errichtung zu privaten Zwecken wären öffentliche Förderungen zur Wohnraumschaffung beantragt worden.

ad 3: Die Vermietung der Liegenschaft an Dritte hätte ebenso erfolgen können, wie an Schwiegersohn und Tochter. Die Vermietung an nahe Verwandte stehe einer Anerkennung eines Mietverhältnisses nicht entgegen. Die Erträge aus der Vermietung stellten einen nicht unwesentlichen Teil des Einkommens der Familie F gerade im Hinblick auf die Pensionierung dar. Die im Mietvertrag festgehaltene Indexierung der Miete, gekoppelt an den VPI lasse im Jänner 2008 erstmals eine Anpassung der Miete um 5% zu. Nach dieser Anpassung betrage die jährliche Nettorendite nach Abzug der Betriebskosten mehr als 4% pro Jahr. Dieser Wert sei für die Vermietung eines Einfamilienhauses eine mehr als angemessene Rendite. Durch die laufenden weiteren Indexanpassungen steige die Rendite in den Folgejahren weiter an. Durch Investition in eine Immobilie im Wiener Umland könne man die Anlage mit einem kapitalgarantierten Produkt vergleichen, auch in diesem Fall sei die Rendite vergleichbar und erstrebenswert.

Bei Vermietungen an nahe Angehörige sei die Fremdüblichkeit der Vereinbarung zu überprüfen. Das Finanzamt habe darauf hingewiesen, dass bereits in der Bauphase die Familie B. in Rechnungen der Fa. B Erwähnung gefunden habe. Eine Rücksichtnahme auf Wünsche potenzieller Mieter stelle laut VwGH-Erkenntnis vom 26. Juli 2007, 2005/15/0013, eine im Geschäftsleben nicht unübliche Vorgangsweise dar. Die Einbeziehung der potenziellen Mieter in die Gestaltung des Mietobjektes sei daher nicht als fremdunüblich anzusehen.

Die Ausgestaltung des Einfamilienhauses sei weder in außergewöhnlicher noch in luxuriöser Weise durchgeführt worden. Die Baukosten 2003 bis 2005 hätten € 293.545,21 betragen, bei 250 m² ergebe das Baukosten von rd. € 1.175,00 pro m². Dieser Wert sei ebenfalls als durchschnittlich anzusehen. Es sei daher beim Bau nicht auf außergewöhnliche oder außerordentliche Wünsche der zukünftigen Mieter eingegangen worden. Das Objekt könnte daher ebenso an Dritte zu diesen Konditionen vermietet werden. Der VwGH habe im Erkenntnis vom 16. Mai 2007, 2005/14/0083, in einem ähnlich gelagerten Fall bei weitaus niedrigeren Renditen die unternehmerische Nutzung und damit den Vorsteuerabzug anerkannt.

Beide VwGH-Erkenntnisse bezögen sich zwar auf die Vermietung an oder durch eine Ges. mbH., sie seien aber ebenso auf Miteigentümergeinschaften anwendbar.

Der BFH habe in zwei Erkenntnissen zur Vermietung an nahe Angehörige Stellung genommen und selbst eine Vermietung um lediglich 2/3 des Marktwertes anerkannt (BFH vom 27. Juli 1999, IX R 64/96, BStBl. Nr. II 1999, 826 in BB 2000, S. 208). In einem anderen Erkenntnis habe der BFH Vermietungen an nahe Angehörige um 50% anerkannt, soweit eine positive Prognoserechnung vorliege (BFH vom 5. November 2002, IX R 48/01 in BB 2003, S. 136).

Bei der gegenständlichen Vermietung seien ab dem ersten Jahr positive Einkünfte vorgelegen, in den Folgejahren sei ebenso von positiven Einkünften auszugehen. Die Frage der Liebhaberei stelle sich somit von Beginn an nicht. Bei der gegenständlichen Vermietung handle es sich somit um eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit, die zur Erzielung von Einnahmen diene und die einem Fremdvergleich standhalte.

ad 4: Die Writzmann & Partner Steuerberatungsges.mbh. in Baden besitze die Zustellvollmacht für die Berufungsentscheidung.

Diesem Schreiben wurden beigelegt:

- a) ein Liegenschaftsplan mit farblicher Kennzeichnung des vermieteten und des nicht vermieteten Liegenschaftsteiles.
- b) ein Gebäudeplan, wobei die Wohnnutzfläche des Erdgeschosses 150 m² beträgt (exklusive Wintergarten mit 21,18 m²) und die Wohnnutzfläche des Dachgeschosses 124,99 m² ausmacht. Die gesamte Wohnnutzfläche des gegenständlichen Gebäudes beläuft sich sohin auf 274,99 m² (exklusive Wintergarten).

P) Ermittlungen des Finanzamtes ergaben, dass der Vermietungsbeginn im Juni 2005 gewesen sei, wobei von den Bw. vorgelegt wurden:

- Rücksendung des Ergänzungersuchens vom 6. März 2008, mit dem Vermerk, dass der Vermietungsbeginn erst im Juni 2005 gewesen sei und daher die Belege für 2005 vorgelegt würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Anerkennung der Vermietung eines Einfamilienhauses an die Tochter und den Schwiegersohn hinsichtlich der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und hinsichtlich der Festsetzung der Umsatzsteuer, jeweils für die Jahre 2003 und 2004.

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

a) Die Ehegatten J und GF. betreiben eine Landwirtschaft und errichteten in den Jahren 2003 bis 2005 aus Eigenmitteln ein unmittelbar an das landwirtschaftlich genutzte Gebäude (Stadel, ...) angrenzendes Einfamilienhaus, wobei die Rechnungen der bauausführenden Unternehmen "größtenteils" [siehe Vorhaltsantwort vom 14. Februar 2008, Abschnitt O), ad 2] auf die beiden angeführten Liegenschaftseigentümer ausgestellt wurden.

b) Das gegenständliche Einfamilienhaus ist somit Teil der von den Bw. landwirtschaftlich genutzten Liegenschaft EZ X, Marktgemeinde h. Das Einfamilienhaus weist laut Gebäudeplan im Erdgeschoß eine Wohnnutzfläche von 150 m² auf. Der in das neu errichtete Gebäude integrierte Wintergarten umfasst 21,18 m², das Dachgeschoß hat eine Wohnnutzfläche von 124,99 m², sodass die gesamte Wohnnutzfläche dieses Hauses 296,22 m² beträgt [siehe Abschnitt O), Beilagen].

c) Ab Juni 2005 bis Dezember 2005 überwies die Tochter laut vorgelegten Überweisungsbelegen pro Monat € 1.210,00 Miete brutto, d. s. € 1.100,00 netto p. M. an die Bw. [siehe Abschnitt P), Beilagen]. Der Mietgegenstand umfasst laut der mit der Vorhaltsantwort vom 13. Mai 2005 eingereichten Mietvereinbarung vom 25. März 2005 auch die Mitvermietung der Wohnungseinrichtung. Die auf dem Grundstück des Mietgegenstandes gelegenen Nebengebäude und Stellflächen auf dem Grundstück (Hof) werden weiterhin vom Vermieter als Abstell- und Unterstellflächen für landwirtschaftliche Geräte genutzt. Der Mieter stimmt dieser Nutzung durch den Vermieter zu (Punkt 1). Weiters bilden nach dieser Mietvereinbarung die Betriebskosten einen Bestandteil des Hauptmietzinses (Punkt 6.).

d) Verzichtet der Mieter auf die Benützung der gemeinsamen Benützung der Bewohner des Hauses dienenden Anlagen, so ist er nur dann von dem auf ihn entfallenden Kostenanteil befreit, wenn der Vermieter zustimmt und die übrigen Mieter den auf ihn entfallenden Kostenanteil übernehmen. Die hierzu erforderlichen Erklärungen sind vom Mieter auf seine Kosten beizubringen (Punkt 7.).

II) steuerliche Beurteilung:

Gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO sind Erledigungen einer Abgabenbehörde als Bescheide zu erlassen, wenn sie für einzelne Personen abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen feststellen.

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass jedenfalls abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen bescheidmäßig festzustellen waren, zumal es um die Beurteilung der Einkunftsquelleneigenschaft der Vermietung des von den Bw. größtenteils auf ihre Rechnung erbauten Einfamilienhauses geht und ob die Vorsteuerabzugsfähigkeit aus den auf die Bw. ausgestellten Rechnungen abgeleitet werden kann. Derartige Feststellungsbescheide sind auch Nichtfeststellungsbescheide betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von

Einkünften gemäß § 188 BAO sowie Nichtfestsetzungsbescheide hinsichtlich der Umsatzsteuer (vgl. Ritz, BAO. Kommentar, 3. Aufl., Tz 13 zu § 92).

Sachverhaltsmäßig ist davon auszugehen, dass die Bw. ein Einfamilienhaus mit 274,99 m² Wohnnutzfläche zuzüglich 21,18 m² Wintergarten in den Jahren 2003 bis 2005 errichteten, um es an Tochter und Schwiegersohn zu vermieten. Die Vermietung begann ab Juni 2005 zu einer Nettomiete von € 1.100,00 p.M..

Dabei ist aber festzuhalten, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechtes grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie

- a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- b) einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- c) unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Dies deshalb, weil der zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist (vgl. VwGH vom 26. Juli 2007, 2005/15/0013).

Die der Abgabenbehörde nachgereichte und unter der Sachverhaltsfeststellung c) angeführte Mietvereinbarung ist von keinem der Vertragspartner unterzeichnet und kommt insofern nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck.

Was den klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt des Mietvertrages angeht, so ist hervorzuheben, dass unter Punkt 1. Vereinbarungen zum "Mietgegenstand" getroffen worden sind, wobei einmal der Mietgegenstand das Haus H., S., ist, zum anderen jedoch von den auf dem Grundstück des Mietgegenstandes gelegenen Nebengebäuden und Stellflächen gesprochen wird. Zusätzlich muss der Mieter dieser Nutzung durch den Vermieter zustimmen. Wenn der Mietgegenstand aber lediglich das Haus sein soll, braucht der Vermieter nicht den Mieter fragen, ob er die ihm gehörenden Nebengebäude und Stellflächen nutzen darf. Wenn aber die dem Vermieter gehörenden Nebengebäude und Stellflächen der Tochter und dem Schwiegersohn mitvermietet wurden, so ist der Mietgegenstand in der von beiden Seiten gewollten Mietvereinbarung nicht klar und eindeutig bezeichnet.

Zudem ist auch die unter der Sachverhaltsfeststellung d) ausgeführte Mietvertragsbestimmung laut Punkt 7. nicht zweifelsfrei. In dieser Bestimmung wird von der gemeinsamen Benützung der Bewohner des Hauses dienenden Anlagen gesprochen, ohne zu konkretisieren, wer diese (anderen) Bewohner dieses Hauses sind und welche Anlagen damit gemeint sind. Weiters ist unter Punkt 7. dieses Mietvertrages davon die Rede, dass der Mieter von dem auf ihn entfallenden Kostenanteil befreit ist, wenn der Vermieter zustimmt

und die übrigen Mieter den auf ihn entfallenden Kostenanteil übernehmen. Wer die "übrigen Mieter" laut diesem Mietvertrag sind, ist ebenfalls nicht klar und eindeutig bestimmt.

Dass die Errichtung und ab dem Juni 2005 folgende Vermietung des streitgegenständlichen Einfamilienhauses nicht unter fremdüblichen Bedingungen erfolgt ist, ergibt sich zum ersten aus der Sachverhaltsfeststellung a), wonach lediglich der "Großteil" der Rechnungen auf die Hausgemeinschaft J und GF. ausgestellt wurde, was bedeutet, dass die bauausführenden Unternehmen auch für andere Rechnungsempfänger Arbeiten ausführten. Unter fremdüblichen Bedingungen hätte der/die zukünftige/n Vermieter die Rechnungen der bauausführenden Unternehmen jedenfalls auf seinen/ihren Namen ausstellen lassen.

Andererseits kann aufgrund des Umstandes, dass laut den in der Sachverhaltsfeststellung c) angeführten Überweisungsbelegen ab Juni 2005 tatsächlich € 1.210,00 Bruttomiete an die Bw. überwiesen worden sind, angenommen werden, dass die nicht unterzeichnete Mietvereinbarung von der Vermieterin und den Mietern tatsächlich gewollt wurde. Dieser Umstand bedeutet aber, dass inklusive Betriebskosten die Tochter und der Schwiegersohn der Bw. pro m² Wohnnutzfläche € 4,00 netto bzw. € 4,40 brutto p. M. bezahlten. Wenn weiters berücksichtigt wird, dass zu dieser auch die Betriebskosten beinhaltenden Quadratmetermiete ein Wintergarten von 21,18 m² benützt werden konnte sowie die Wohnungseinrichtung mitvermietet wurde, folgert der unabhängige Finanzsenat, dass diese Mietvereinbarung unter Familienfremden nicht abgeschlossen worden wäre. Es kann zudem daraus geschlossen werden, dass die Bw. dieses neu errichtete Einfamilienhaus an Familienfremde nicht um eine Quadratmetermiete von € 4,00 netto bzw. € 4,40 brutto p. M. (inkl. Betriebskosten) vermietet hätten. Dies wird umso deutlicher, als das Finanzamt bereits in der Bescheidbegründung vom 15. Juni 2005 für 2003 [siehe Abschnitt F)] ausgeführt hat, dass in der räumlichen Umgebung der Bw. beispielsweise ein Haus mit 250 m² um die € 1.700,00 Monatsmiete angeboten worden ist, d.s. 6,80 € pro m². Für ein 300 m² großes Haus in L. wurden € 2.727,00 verlangt, d.s. 9,09 € pro m². Diese Vermietungsangebote beinhalteten im Preis aber **nicht** die Benutzungsberechtigung für die von den jeweiligen Vermietern dieser Häuser allenfalls angeschafften Wohnungseinrichtungen. Dass die Bw. ihr Einfamilienhaus um nur € 4,40 pro m² brutto inklusive Betriebskosten und Nutzungsberechtigung für die Wohnungseinrichtung angeboten hat, kann nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nur mit der Angehörigeneigenschaft der Mieter erklärt werden. Denn die in der Berufung vorgebrachte Einschränkung der Wohnqualität durch die bis auf weiteres betriebene Landwirtschaft vermag eine derartige Diskrepanz zu den vorgenannten Mietpreisen nicht zu rechtfertigen. Weiters ist zu beachten, dass seitens der Bw. in dem Berufungsschreiben vom 15. Juli 2005 [siehe Abschnitt M)] vorgebracht wurde, dass die jährlichen Betriebskosten für das Haus rd. € 1.900,00 betragen würden und die Bw. somit eine jährliche Nettomiete von € 11.300,00

erzielt. Ein Zwölftel dieser Nettomiete beträgt dann € 941,67, was bei einer gesamten Wohnnutzfläche von 296,22 m² eine monatliche Nettomiete von € 3,18 m² ergibt. Diese Nettoquadratmetermiete beträgt aber nur mehr ca. ein Drittel der vom Finanzamt eingeholten und den Bw. mittels Bescheid vom 15. Juni 2005 [siehe Abschnitt F)] mitgeteilten Mieten für vergleichbare Liegenschaften.

Daraus wird ersichtlich, dass von den eingangs erwähnten drei Kriterien, alle drei der oben angeführten Kriterien a), b) und c) nicht erfüllt sind. Da aber bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen die drei Kriterien **kumulativ** erfüllt sein müssen, kann im vorliegenden Fall nicht von einer ertragsteuerlich anzuerkennenden Vertragsgestaltung gesprochen werden (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Bd. I, 8. Aufl., Kommentar, Tz 160 zu § 2).

Auch umsatzsteuerlich kann der Berufung kein Erfolg beschieden sein, weil es an einem umsatzsteuerlich relevanten Leistungsaustausch fehlt, wenn – wie oben ausgeführt – Leistungen zwischen Angehörigen aus familiären Motiven (Unterstützung, Gefälligkeit) erbracht werden (vgl. Ruppe, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 3. Aufl., Tz 179 f. zu § 1).

Wenn überdies in der Vorhaltsantwort vom 14. Februar 2008 unter Punkt "ad 3" vorgebracht wird, dass diese Vermietung unter dem Aspekt der Einkommenssicherung nach der Pensionierung der Bw. erfolgt sei, ist gerade unter diesem Gesichtspunkt zu entgegnen, dass die Bw. unter fremdüblichen Bedingungen und unter Beachtung des Versorgungsaspektes dieses Gebäude nicht zu einer so niedrigen Miete vermietet hätten. Dies gilt umso mehr als unter Punkt 6. der der Abgabenbehörde vorgelegten Mietvereinbarung geregelt ist, dass auch die Betriebskosten einen Bestandteil des Hauptmietzinses bilden. Daraus ist zu folgern, dass von der ohnehin niedrigen Quadratmetermiete von € 3,18 netto p. M. z. B. Ausgaben für eine ausreichende Gebäudeversicherung hinsichtlich des Feuer-, Sturm- und Leitungswasserrisikos sowie Gemeindegebühren von den Bw. zu entrichten sind. Eine derartige Regelung findet sich in fremdüblichen Mietverträgen nicht. Angesichts dieser Sachlage erübrigt sich ein Eingehen auf die Prognoserechnung, weil der Mietvertrag zwischen den Bw. und den zu ihnen verwandten Mietern nicht die Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen erfüllen.

In der Vorhaltsantwort vom 14. Februar 2008 wird seitens der Bw. auf das Erkenntnis des VwGH vom 26. Juli 2007, 2005/15/0013, Bezug genommen und ausgeführt, dass es nach diesem Judikat im Geschäftsleben nicht unüblich sei, die potenziellen Mieter in die Gestaltung des Mietobjektes miteinzubeziehen sowie auf deren Wünsche Rücksicht zu nehmen. Seitens der Bw. wird aber nicht erwähnt, dass der VwGH in diesem Erkenntnis seine Rechtsprechung zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen neuerlich bestätigt. Der unabhängige Finanzsenat kann aber nicht erkennen, dass – auch wenn auf die Wünsche der zukünftigen Mieter des streitgegenständlichen Gebäudes Rücksicht genommen worden ist – ein im

allgemeinen Wirtschaftsleben fremdüblicher Mietvertrag abgeschlossen worden sei. Für das Berufungsbegehren der Bw. kann aus diesem VwGH-Erkenntnis nichts gewonnen werden.

In der genannten Vorhaltsantwort wird ein weiteres Erkenntnis des VwGH zitiert, nämlich jenes vom 16. Mai 2007, 2005/14/0083. Der VwGH habe in diesem Judikat erkannt, dass in einem ähnlich gelagerten Fall bei weitaus niedrigeren Renditen die unternehmerische Nutzung und damit der Vorsteuerabzug anerkannt worden sei. Der VwGH hat mit dem zitierten Erkenntnis den angefochtenen Bescheid deshalb aufgehoben, weil die damals belangte Behörde sich nicht einmal mit dem Berufungseinwand, wonach die Investitionskosten pro Quadratmeter "übliche Werte" gewesen seien, auseinandergesetzt hat. Zum anderen hätte die Sachverhaltsfeststellung für eine rechtliche Einstufung des Wohngebäudes als Teil des außerbetrieblichen Vermögens der beschwerdeführenden Ges. mbH. einer die konkreten Umstände des Einzelfalles würdigenden Begründung im Tatsachenbereich bedurft. Diese würdigende Begründung wurde in diesem angefochtenen Bescheid nicht geleistet. Der unabhängige Finanzsenat kann nicht erkennen, dass dieses Judikat des VwGH dem Berufungsantrag der Bw. zum Erfolg verhelfen könnte.

Schließlich ist auf die Verweise zu den beiden Urteilen des deutschen Bundesfinanzhofes (BFH) in der Vorhaltsantwort vom 14. Februar 2008 [siehe Abschnitt O), ad 3] einzugehen:

Im deutschen Einkommensteuerrecht sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in § 21 geregelt, wo unter Abs. 2 zweiter Satz normiert ist: *"Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 50 vom Hundert der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen"* (Herrmann/Heuer/Rauppach, EStG, Lfg. Rf. 2 Mai 2000). Eine derartige Bestimmung ist aber dem österreichischen Einkommensteuergesetz fremd. Genau auf diese Bestimmung beruft sich der BFH in dem seitens der Bw. zitierten Urteil vom 27. Juli 1999, IX R 64/94, unter Punkt 1 d) (siehe BStBl 1999, S. 827) und im Urteil vom 5. November 2002, IX R 48/01, das sich auch auf das erstgenannte BFH-Urteil bezieht, unter Punkt 1 a) bb) der Entscheidungsgründe. Daher ist für die Berufung der Bw. aus diesen beiden Urteilen des BFH nichts zu gewinnen.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. Mai 2008