



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/0326-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Andreas Stanek, Dr. Harald Sippl und Gregor Ableidinger im Beisein der Schriftführerin Preisinger Isabella über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes M betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2006 bis 2007 und Umsatzsteuer 2006 bis 2007 sowie Einkommensteuer 2007 nach der am 17. Oktober 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

1. Der Berufung hinsichtlich Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO betreffend Umsatzsteuer für den Zeitraum 2006 bis 2007 wird Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.
2. Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2006 bis 2007 wird als unzulässig geworden zurückgewiesen.
3. Die Berufung hinsichtlich Einkommensteuer 2007 wird als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb eines Kartenbüros sowie einer Künstler- und Veranstaltungsagentur und erklärte gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994 auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer ab dem Kalenderjahr 1999 zu verzichten (Dauerbelege, ESt-Akt, AS 22, 23).

Mit Bescheid vom 24. Juni 2008 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer 2006 erkläzungsgemäß fest.

Mit der am 25. November 2008 via FinanzOnline übermittelten Umsatz- und Einkommensteuererklärung für 2007 beantragte der Bw. erstmals einerseits Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 2.381,80 mit dem begünstigten Steuersatz zu versteuern und Vorsteuern aus der Renovierung des Einfamilienhauses in Abzug zu bringen, andererseits negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Ausmaß von € – 2.529,05 bei der Einkommensermittlung steuerlich zu berücksichtigen.

Mit Bescheid vom 27. November 2008 setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer für 2007 erkläzungsgemäß fest.

Im Rahmen des Verfahrens zur Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2007 ersuchte das Finanzamt den Bw. am 14. Jänner 2009 und am 31. Juli 2009 folgende Unterlagen nachzureichen:

- Kopie des Mietvertrages,
- Prognoserechnung,
- Belege über die Aufwendungen gemäß § 28 Abs. 2 EStG,
- Bekanntgabe der Bemessungsgrundlage der AfA (Anlageverzeichnis),
- belegmäßigen Nachweis des Zahlungsflusses,
- sowie die Bekanntgabe der vereinbarungsgemäßen Neufestlegung der Miete nach dem 31.12.2008.

Die Vorhalte beantwortend (ESt-Akt 2007, AS 4 ff und ESt-Akt 2007, AS 22 ff) übermittelte der Bw. dem Finanzamt

- den Mietvertrag (Dauerbelege ESt-Akt AS 14, 15),
- die Prognoserechnung (Dauerbelege ESt-Akt AS 12, 13),
- Rechnungen und Belege betreffend die Renovierung des Einfamilienhauses,
- Ermittlung der Höhe der Instandsetzungskosten (Dauerbelege ESt-Akt AS 5),
- AfA-Verzeichnis (Dauerbelege ESt-Akt AS 6),
- Kontoauszüge des Bw. hinsichtlich der Überweisungen der Mieten für den Zeitraum September 2007 bis Juli 2009 (ESt-Akt 2007, AS 23 – 43).

Darüber hinaus gab der Bw. bekannt, dass mit dem Mieter vereinbart worden sei, die Miete auch nach dem 31. Dezember 2008 in Höhe von monatlich € 660,-- zu belassen. Der dem Finanzamt übermittelte und offensichtlich nicht vergebührte Mietvertrag weist nachstehenden Inhalt auf:

“... Abgeschlossen zwischen [Bw.], im folgenden Vermieter genannt, und

[Sohn des Bw.] im folgenden Mieter genannt.

Der Vermieter vermietet und der Mieter mietet nachfolgend näher beschriebenen Mietgegenstand zu nachstehenden, einvernehmlich festgelegten Bedingungen.

I. Einvernehmlich wird festgehalten, dass es sich bei dem Mietgegenstand um ein Einfamilienhaus im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 5 MRG handelt. Dieses im Eigentum des Vermieters stehende Einfamilienhaus mit der Grundstücksadresse MS, wird im folgenden kurz Mietgegenstand genannt.

Der Mietgegenstand besteht aus vier Zimmern, zwei Bädern mit WC, Küche, Vorräum, Heizraum/Waschküche, Dachboden, Garage und Terrasse mit einer Gesamtnutzfläche (ohne Dachboden, Heizraum/Waschküche, Garage und Terrasse) von ca. 121,5 m².

Dem Mieter wird gleichzeitig das Benützungsrecht an der gesamten sonstigen Liegenschaft (Garten) eingeräumt.

II. Das Mietverhältnis beginnt am 1. September 2007 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Der Vermieter und der Mieter sind berechtigt, das Mietverhältnis unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Monatsletzten schriftlich aufzukündigen.

III. Der Pauschalmietzins inklusive Nebenkosten – Gemeindeabgaben, Müllabfuhr, Wasser- und Kanalgebühr, Rauchfangkehrer und Versicherungen – und Umsatzsteuer beträgt € 660,-- monatlich.

Diese Vereinbarung gilt vorerst bis zum 31. Dezember 2008, danach ist die Höhe neu festzulegen.

Andere verbrauchsabhängige Kosten – wie Gas, Strom, Telefon- und Internetgebühren, Rundfunkgebühr – sind vom Mieter zu tragen.

IV. Der Mieter verpflichtet sich, den Mietgegenstand ausschließlich nur für persönliche Wohnzwecke zu benützen. Die gänzliche oder teilweise Unter vermietung des Mietgegenstands – entgeltlich oder unentgeltlich – ist nicht gestattet.

V. Der Mieter ist verpflichtet, Schäden am Mietgegenstand unverzüglich dem Vermieter anzuzeigen, dieser nimmt seine Erhaltungspflicht gemäß § 1096 ABGB wahr. Änderungen (Umbauten, Zubauten, usw.) innerhalb des Mietgegenstandes bzw. auch auf dem gesamten Grundstück dürfen nur nach vorheriger Zustimmung des Vermieters vorgenommen werden. Der Mieter verpflichtet sich zur Instandhaltung und Pflege des Mietobjektes, des Gartens und der Übernahme der Schneeräumung auf dem Gehsteig vor dem Grundstück.

VI. Bei Beendigung des Mietverhältnisses ist der Mietgegenstand in gutem Zustand besenrein zurückzustellen.

VII. Die Vertragsteile bestätigen, dass mit Abschluss dieses Mietvertrages keine mündlichen und/oder schriftlichen Nebenabreden jeglicher Art bestehen und/oder bestanden haben. Eine Änderung dieses Mietvertrages unterliegt der Schriftform. ..."

Mit Bescheiden vom 28. Jänner 2010 verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 und 2007 gemäß § 303 Abs. 4 BAO. Begründend hielt das Finanzamt dabei, dass neue Tatsachen und Beweismittel hervorgekommen seien, die im bisherigen Verfahren keine Berücksichtigung erfahren hätten.

Mit Bescheiden gleichen Datums setzte das Finanzamt die Umsatzsteuer 2006 sowie 2007 erneut und die Einkommensteuer für 2007 erstmals fest. Dabei blieben die beantragten

Vorsteuern aus der Renovierung des Einfamilienhauses (€ 1.515,10 für 2006 und € 6.096,86 für 2007) sowie die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (€ – 2.529,05 für 2007) unberücksichtigt. Begründend hielt das Finanzamt fest, dass bei der Vermietung und Verpachtung an nahe Angehörige Fremdüblichkeit gegeben sein müsse. Aufgrund der vorgelegten Unterlagen werde das Mietverhältnis als nicht fremdüblich beurteilt, da ein pauschaler Mietzins von € 660,-- inklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer für ein Einfamilienhaus in Mödling einem Fremdvergleich nicht standhalte. Dies ergebe sich aus dem Immobilien-Preisspiegel der Wirtschaftskammer für 2007, welcher eine Mietpreisbandbreite von € 6,25 pro m² bis € 12,10 pro m² ausweist. Der vertragsgegenständliche Mietpreis liege bei nur € 5,45 pro m².

Mit Schriftsatz vom 6. April 2010 erhob die steuerliche Vertretung namens des Bw. gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2006 – 2007, betreffend Umsatzsteuer 2006 – 2007 sowie Einkommensteuer 2007, alle vom 28. Jänner 2010, Berufung und führte (teilweise wörtlich wiedergegeben) aus:

Das 1960 errichtete Haus sei 47 Jahre alt und entspreche nicht den zur Zeit üblichen Qualitätsansprüchen. Um überhaupt vermieten zu können seien Sanierungsmaßnahmen (€ 364,58 pro m²) notwendig gewesen. Diese hätten keineswegs dazu geführt, dass das Haus nunmehr die zur Zeit üblichen Qualitätsansprüche erfülle. Es fehle weiterhin eine Wärmedämmung und eine Unterkellerung des Hauses. Somit könne von einem "*mittleren Wohnwert*" und nicht von einem "*guten Wohnwert*" ausgegangen werden. Laut Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer für 2007 betrage der m²-Preis daher € 5,80 exklusive Umsatzsteuer. Auch habe sich der Mieter zu Erhaltungsarbeiten am Gebäude, die der Vermieter laut MRG durchführen müsste, im Wert von € 1.500,-- verpflichtet. Gleichfalls müsse der Mieter Schneeräumung und Gartenarbeiten im Wert von € 333,07 netto sowie € 220,50 netto selbst tragen. Dies in Rechnung gestellt ergebe bei einer Gesamtmiete von € 660,-- durchaus einen marktüblichen Mietzins. Nachstehende Gegenüberstellung verdeutliche dies:

Mietzins lt. Mietvertrag inkl. 10 % USt	5,43
Nebenabreden inkl. 20 % USt	1,48
Summe	6,91
Mietzins lt. Preisspiegel 2007	5,80
10 % USt	0,58
Summe	6,38

Entgegen der Ansicht des Finanzamtes liege somit sehr wohl ein fremdübliches Mietverhältnis vor und hätten die Vertragsparteien auch die Koppelung des Mietzinses an die Entwicklungen des VPI auf Basis des Jahres 2005 vereinbart.

Der Bw. beantrage der Berufung statzugeben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. November 2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab, weil nach Ansicht der Abgabenbehörde die Kriterien für die abgabenrechtliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen als nicht erfüllt zu betrachten seien. Festzuhalten sei, dass der pauschale Mietzins inklusive Betriebskosten und inklusive Umsatzsteuer € 660,-- für ein Einfamilienhaus betrage. Unter dem Blickwinkel, dass S zu den teuersten Wohngegenden zähle, handle es sich beim gegenständlichen m²-Preis, verglichen mit dem durchschnittlichen m²-Preis laut Immobilienspiegel, um einen nicht fremdüblichen.

Der schriftliche Mietvertrag halte ausdrücklich fest, dass keine Nebenabreden bestehen und jede Änderung der Schriftform bedürfe. Darüber hinaus sei auch keine "Indexklausel" vereinbart worden. Die vorgelegte Mietvereinbarung mit dem Sohn des Bw. sei somit nicht von Anfang an vollständig mit klarem und eindeutigem, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt nach außen zum Ausdruck gebracht worden. Wesentliche Inhalte der Mietvereinbarung wären erst nachdem die Abgabenbehörde deren steuerliche Anerkennung wegen unangemessen niedrigen Mietzins versagt habe, bekannt gegeben worden.

Aufwendungen im Zusammenhang mit nicht fremdüblichen Vermietungen seien als freiwillige Zuwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 4 EStG zu beurteilen und stellen Einnahmen aus derartigen Mietverhältnissen keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung dar. Dementsprechend ergebe sich die Versagung des Vorsteuerabzuges aus § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994.

Mit Schreiben vom 7. Dezember 2010 beantragte der Bw. die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorzulegen sowie eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Senat anzuberaumen.

Mit Bescheid vom 13. März 2012 wurde der Bw. aufgefordert eine Begründung zur Berufung gegen die Bescheide des Finanzamtes, mit denen die Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 und 2007 verfügt wurde, nachzureichen.

Die Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide mit Schriftsatz vom 10. April 2012 im Wesentlichen begründend führte der Bw. aus, dass er sich unter Berücksichtigung des Grundsatzes von Treu und Glauben auf die Rechtskraft der ursprünglichen Umsatzsteuerbescheide habe verlassen dürfen. Das Finanzamt hätte die beiden Ergänzungsersuchen bereits vor Erstellung der ursprünglichen Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007 dem Bw. übermitteln können.

In der am 17. Oktober 2012 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung führte der Bw. im Wesentlichen ergänzend aus:

Seit dem Jahr 2000 habe der Bw. versucht das gegenständliche Einfamilienhaus zu vermieten. Da ein Fremdmietner jedoch nicht gefunden werden konnte, habe der Bw. sodann zwei Räume des Hauses als Büro verwendet. Selbst nach der erfolgten Sanierung – ein befragter Makler beurteilte nunmehr die Höhe der marktübliche Miete zwischen € 1.000,-- bis € 1.200,-- – sei keine Fremdvermietung gelungen. Der Entschluss des Bw., das Einfamilienhaus dem Sohn zu vermieten, stelle für ihn eine "*Win-Win-Situation*" dar, weil einerseits nunmehr das Haus nicht mehr leer stehe und der Bw. Mieteinnahmen erziele, andererseits könne der Bw. – nicht zuletzt aus pädagogischen Gründen – seinem Sohn durch die Vermietung und den abgeschlossenen Mietvertrag Eigenverantwortung und Selbständigkeit für sein Leben vermitteln. Neben der Pauschalmiete von € 660,-- für das unmöblierte Objekt werde in einer Zusatzvereinbarung die Übernahme der Schneeräumung des Gehsteiges, der Gartenbetreuung und die Durchführung kleinerer Arbeiten auf dem Grundstück durch den Sohn vereinbart. Die Bewertung dieser Tätigkeiten führe nach Ansicht des Bw. zu einem fremdüblichen Mietzins. Ein Fremdmietner wäre auf eine derartige Zusatzvereinbarung nicht eingegangen.

Seit 2007 erziele der Bw. nunmehr Mieteinnahmen (inklusive Betriebskosten, exklusive Umsatzsteuer) in Höhe vom € 2.400,-- (für 2007), € 7.100,-- (für 2008), € 7.400,-- (für 2009), und € 8.200,-- (für 2010) und hätten sich Verluste nur im ersten Jahr der Vermietung ergeben.

Zwar sei im Mietvertrag keine Wertsicherungsklausel festgelegt worden, jedoch werde in einer Zusatzvereinbarung die Anpassung des Pauschalmietzinses vereinbart. Die letzte Zusatzvereinbarung datiere vom 5. Jänner 2011 und betrage derzeit die Pauschalmiete monatlich € 760,--. Als Betriebskosten fallen Gemeindeabgaben in Höhe € 249,89 im Quartal, € 43,98 für Eigenheimversicherung pro Monat und € 70,-- für den Rauchfangkehrer jährlich an. Diese Betriebskosten seien in der Pauschalmiete miterfasst.

Abschließend beantragte der Bw. der Berufung statzugeben.

Auf die in der Berufungsvorentscheidung geäußerte Rechtsansicht verweisend beantragte die Finanzamtsvertreterin wegen der fehlenden Fremdüblichkeit des Mietvertrages die Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren die steuerliche Anerkennung des zwischen dem Bw. und seinem Sohn abgeschlossenen Mietvertrages betreffend die Vermietung des Einfamilienhauses des Bw. und folglich die steuerliche Beurteilung der Einkünfte des Bw. aus Vermietung und Verpachtung für das Jahr 2007 sowie der daraus resultierenden Vorsteuern und Umsätze für die Jahre 2006 und 2007.

Im November 2006 begann der Bw. Renovierungsarbeiten in seinem Einfamilienhaus vorzunehmen, welche im Sommer 2007 beendet wurden. Diese Arbeiten umfassten unter anderem das Abbrechen von Zwischenwänden, das Ausbrechen von Türöffnungen in tragenden Wänden, das Versetzen von neuen Türstöcken, die Erneuerung der Gasleitungen, die Erneuerung der Elektro- und Sanitärinstallationen und auch die Kücheneinrichtung. Nach Angaben des Bw. betrug der Gesamtaufwand für die vorgenommenen Sanierungsarbeiten € 44.297,50 netto.

Mit Mietvertrag vom 29. August 2007 mietete der Sohn von seinem Vater (Bw.) das nunmehr renovierte Einfamilienhaus im Stadtgebiet S samt Benützungsrecht für die gesamte Liegenschaft (Garten) auf unbestimmte Zeit. Unter Ausschluss des Mietrechtsgesetzes, der Geltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist, der Erhaltungspflicht des Vermieters gemäß § 1096 ABGB, der Instandhaltung und Pflege des Mietgegenstandes und des Gartens sowie der Übernahme der Kosten für die Schneeräumung auf dem Gehsteig des Grundstücks durch den Mieter, vereinbarten die Parteien für eine Wohn- bzw. Nutzfläche von 121,5 m² einen Pauschalmietzins (inklusive Betriebskosten, inklusive 10 % Umsatzsteuer) von € 660,--. Eine Wertsicherung wurde in diesem Mietvertrag nicht abgeschlossen und unterblieb auch die Vereinbarung einer Kaution.

Diese Feststellungen ergeben sich zweifelsfrei aus den vorgelegten Rechnungen für die Renovierungsaufwendungen sowie dem vorliegenden Mietvertrag.

Die dem Sohn verrechneten und mit der Pauschalmiete abgegoltenen jährlichen Betriebskosten belaufen sich nach eigenen Angaben des Bw. auf € 1.597,32 jährlich – pro m² somit € 1,10 – und setzen sich folgendermaßen zusammen:

Rauchfangkehrer	70,00
Eigenheimversicherung (12 x 43,98), Bankbelege, ESt-Akt AS 23-43	527,76
Gemeindeabgaben (4 x 249,89), Bankbelege, ESt-Akt AS 23-43	999,56
Betriebskosten gesamt	1.597,32

1. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 und 2007

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und

die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Welche gesetzlichen Wiederaufnahmegründe durch einen konkreten Sachverhalt als verwirklicht angesehen und daher als Gründe für die Wiederaufnahme des Verfahrens herangezogen werden, bestimmt bei der Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO die Abgabenbehörde I. Instanz. Die Kompetenz der Abgabenbehörde II. Instanz bei der Entscheidung über eine Berufung gegen die amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO beschränkt sich auf die Prüfung, ob das Finanzamt das Verfahren aus den von ihm genannten Gründen wiederaufnehmen durfte, nicht jedoch, ob die Wiederaufnahme aus anderen Gründen zulässig gewesen wäre (VwGH 1.4.1994, 90/14/0044).

Für die Wiederaufnahme von Amts wegen ist es unmaßgeblich, ob die neuen Tatsachen im Erstverfahren verschuldet oder unverschuldet nicht berücksichtigt worden sind. Dies bedeutet, dass auch ein behördliches Verschulden an der Nichtfeststellung der maßgebenden Tatsachen im Erstverfahren die Wiederaufnahme von Amts wegen nicht ausschließt. Eine solche Wiederaufnahme kann jedoch nur auf Tatsachen gestützt werden, die neu hervorgekommen sind, von denen die Abgabenbehörde also bisher keine Kenntnis hatte (VwGH 22.10.1992, 92/16/0059).

Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat ein Bescheid eine Begründung zu enthalten. Diese Begründung muss erkennen lassen welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt wurde. Wird mit einem Bescheid die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO verfügt, so hat die Begründung dieser Maßnahme eine nach Lage des Falles (ausreichende) Darstellung der neu hervorgekommenen entscheidungserheblichen Tatsachen und Beweise, worin diese bestanden haben und wann sie neu hervorgekommen sind, zu enthalten. Darüber hinaus sind die Erwägungen, die bei der Ermessensübung ausschlaggebend waren, darzulegen. Es ist die Aufgabe der die Wiederaufnahme des Verfahrens verfügenden Abgabenbehörde I. Instanz diese durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen oder Beweismittel auf welche Weise hervorgekommen sind (vgl. UFS vom 8. März 2011, RV/0573-I/10).

Eine diesen Ansprüchen genügende Begründung ist den angefochtenen Bescheiden vom 28. Jänner 2010, mit denen die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2006 und 2007 verfügt wurde, nicht zu entnehmen. Die Bescheidbegründung beschränkt sich darauf, den Gesetzestext des § 303 Abs. 4 BAO wiederzugeben. Einen Hinweis, welche konkreten Tatsachen und/oder Beweise die Wiederaufnahme der Umsatzsteuerverfahren 2006 und 2007 begründen, lassen die Wiederaufnahmebescheide nicht erkennen.

Dadurch, dass das Finanzamt keinen die Wiederaufnahme des Verfahrens rechtfertigenden Wiederaufnahmegrund benannt und in der Bescheidbegründung angeführt hat, stellen sich die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide als rechtswidrig dar. Der Berufung war insoweit statzugeben und waren die Wiederaufnahmebescheide aufzuheben.

2. Umsatzsteuer 2006 und 2007

Gemäß § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist. Eine Berufung ist unter anderem bei mangelnder Bescheidqualität oder bei Beseitigung des angefochtenen Bescheides aus dem Rechtsbestand vor Erledigung der Berufung unzulässig.

Mit der Stattgabe der Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide vom 28. Jänner 2008 wurden diese Verfahrensbescheide aufgehoben und traten die in Verbindung mit der Wiederaufnahme erlassenen Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007 vom 28. Jänner 2010 aus dem Rechtsbestand.

Die Berufung gegen diese Umsatzsteuerbescheide 2006 und 2007 vom 28. Jänner 2010 war daher als unzulässig geworden zurückzuweisen.

2. Einkommensteuer 2007

Laut Einkommensteuererklärung (Prognoserechnung) des Jahres 2007 betragen die Mieteinnahmen des Bw. für 4 Monate € 2.381,80, somit € 595,45 monatlich. Die Differenz (€ 4,55) auf die sich aus dem Mietvertrag ergebende Nettomiete von € 600,-- erklärte die steuerliche Vertretung des Bw. auf Anfrage des Referenten wie folgt:
 € 600,-- (inklusive Betriebskosten, inklusive 10 % Umsatzsteuer) entfallen auf das Mietentgelt für den Wohnbereich des Einfamilienhauses und € 60,-- (inklusive Betriebskosten, inklusive 20 % Umsatzsteuer) entfallen als Mietentgelt auf die Garage des Einfamilienhauses. Nach Angaben des Bw. beträgt die monatliche Nettomiete (inklusive Betriebskosten) für den Wohnbereich € 545,45 sowie für die Garage € 50,--, zusammen € 595,45.

Zur Vermietungstätigkeit des Bw. ist festzuhalten, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs Verträge zwischen nahen Angehörigen daraufhin zu untersuchen sind, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht. Dies deswegen, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen

Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen. Verträge zwischen nahen Angehörigen finden nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie

- 1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- 2) einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- 3) unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. beispielsweise VwGH 1.7.2003, 97/13/0215; 8.9.1992, 87/14/0186; 18.11.1991, 91/15/0043).

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten (vgl. etwa VwGH 29.3.2001, 97/14/0076).

Abzustellen ist darauf, ob der Vermieter den Mietvertrag mit einer fremden Person unter denselben Bedingungen abgeschlossen hätte wie mit dem nahen Angehörigen. Im gegenständlichen Fall ist also zu prüfen, ob der abgeschlossene Mietvertrag unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse den von der Judikatur entwickelten Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entspricht. Nach übereinstimmender Lehre und ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssen diese Kriterien kumulativ erfüllt sein, um Verträgen zwischen nahen Angehörigen – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Geltung – steuerlich Wirksamkeit zu verleihen (vgl. Doralt, EStG Kommentar³, Tz 160 zu § 2).

Dahingestellt bleiben kann nach Dafürhalten des Berufungssenates im gegenständlichen Fall, ob die Voraussetzung der Publizität des Mietvertrages als erfüllt zu betrachten ist. Zu bemerken ist allerdings, dass der Mietvertrag nicht vergebührt wurde und auch anderweitig keine Außenwirkung entfaltet hat.

Nach Ansicht des Berufungssenates weist der zu beurteilende Mietvertrag aber auch weder einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt auf noch erweist sich der Mietvertrag als fremdüblich.

Klarer, eindeutiger und zweifelsfreier Inhalt

Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass der Mietgegenstand im Mietvertrag mit 4 Zimmern, zwei Bädern mit WC, Küche, Vorraum, Heizraum/Waschküche, Dachboden, Garage und Terrasse umschrieben wird. Für diesen Mietgegenstand wurde ein Pauschalmietzins von € 660,-- (inklusive Betriebskosten, inklusive USt) vereinbart (siehe Punkt I. und II. des Mietvertrages). Eine Aufteilung dieses Pauschalmietzinses wurde im Mietvertrag nicht vereinbart, darüber hinaus ist auch das Verhältnis der vom Bw. bekanntgegebenen

Aufteilung in einen 10 %-igen Umsatzanteil für die Miete der Wohnfläche und einen 20 %-igen Umsatzanteil für die Miete der Garage nach Dafürhalten des Berufungssenates aus dem vorliegenden Mietvertrag nicht ersichtlich. Vielmehr kann die vom Bw. vorgenommene Aufteilung der pauschalen Gesamtmiete betreffend die Wohnung bzw. die Garage jederzeit beliebig verändert werden. Eine eindeutige Regelung ist darin jedenfalls nicht zu erkennen.

Darüber hinaus bleibt zu konstatieren, dass der Mietvertrag auch keine Aussagen über die Beschaffenheit, die Qualität und den Ausstattungsgrad des Mietgegenstandes trifft. So ist zum Beispiel aus dem Mietvertrag nicht ersichtlich, ob das Einfamilienhaus in möbliertem oder unmöbliertem Zustand, oder ob auch die im Zuge der Renovierung eingerichtete Küche im pauschalen Mietpreis enthalten ist oder nicht und ob diese Umstände bei der Bemessung der Pauschalmiete Auswirkungen hatten.

Der Mietvertrag enthält auch keine näheren Ausführungen betreffend das Schicksal allfälliger Mieterinvestitionen nach Beendigung des Vertragsverhältnisses. Mit anderen Worten, es ist nicht eindeutig und klargestellt, ob bzw. in welcher Höhe Investitionen, die der Mieter nach vorheriger Zustimmung des Vermieters vornehmen darf, diesem abgegolten werden.

Insoweit weist der gegenständliche Mietvertrag unklare Bestimmungen auf und kann der Inhalt der Mietvereinbarung nicht zweifelsfrei ersehen werden. Diese in wesentlichen Bereichen undeterminierte Ausgestaltung des Mietvertrages liegt nach Ansicht des Berufungssenates im familiären Naheverhältnis der Vertragsparteien begründet.

Fremdüblichkeit

Die Fremdüblichkeit von Vereinbarungen darf nicht auf fiktiver, sondern muss auf realer Basis geprüft werden (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0119) und müssen die Leistungsbeziehungen bereits von Beginn an fremdüblich gestaltet sein (VwGH 25.11.2009, 2008/15/0036). Im letztzitierten Erkenntnis führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass das Fehlen einer Wertsicherungsvereinbarung der Miete in einem zwischen nahen Angehörigen abgeschlossenen Bestandsvertrag dem Kriterium der Fremdüblichkeit abträglich ist. Im auf seine Fremdüblichkeit hin zu beurteilenden gegenständlichen Mietvertrag wurde unbestrittenmaßen eine Wertsicherungsklausel des Mietzinses nicht vereinbart.

Der in diesem Zusammenhang in der Berufung vorgebrachte Einwand, wonach die Vertragspartner nunmehr übereingekommen sind, den Mietzins gemäß der Entwicklung des VPI 2005 anzupassen, vermag nicht zu überzeugen, weil diese Regelung einerseits nicht von Mietvertragsbeginn an vereinbart wurde, andererseits zueinander fremde Vertragspartner den im September 2007 abgeschlossenen Mietvertrag nicht mit einer auf der Basis des VPI 2005 berechneten Wertsicherung abgeschlossen hätten.

Als weiteres die Fremdunüblichkeit begründendes Element erachtet der Berufungssenat die pauschal (inklusive Betriebskosten, inklusive Umsatzsteuer) vereinbarte Miete von € 660,--. Für die Zwecke des Fremdvergleiches des im Mietvertrag vereinbarten Pauschalmietzinses, wird daher die Miete pro m² (netto Betriebskosten, netto Umsatzsteuer) ermittelt, da die vom Bw. und vom Berufungssenat herangezogenen Vergleichsmieten des Immobilien-Preisspiegels 2007/2008 der Wirtschaftskammer diese Kostenfaktoren nicht beinhalten. In den Informationen zur Handhabung des Immobilienpreisspiegels (Seite 13, 2. Absatz) wird diesbezüglich wörtlich ausgeführt:

"... Bei den angegebenen Durchschnittsmieten handelt es sich um die Nettomiete pro Quadratmeter ohne Betriebskosten und ohne gesetzliche Umsatzsteuer. ..."

Folgt man den Angaben des Bw., wonach eine Aufteilung des pauschalen Mietzinses in eine "Wohnungsmiete" und eine "Garagenmiete" erfolgte, so errechnet sich ein Mietentgelt pro m² in Höhe von € 4,49 (inklusive Betriebskosten; 600/1,1/121,5).

Aus obiger Aufstellung der jährlichen Betriebskosten für das vermietete Einfamilienhaus des Bw. errechnet sich ein Betriebskostenschlüssel von gerundet € 1,10 pro m² (€ 1.597,32/12/121,5 ergibt € 1,10 pro m²). Unter Abzug dieser in der Pauschalmiete enthaltenen Betriebskosten pro m² von € 1,10 ergibt sich somit ein mit den Marktgegebenheiten zu vergleichender Mietzins von (gerundet) € 3,40 pro m².

Verglichen mit dem marktüblichen durchschnittlichen m²-Preis für ein im Raum S gelegene Mietwohnung ab 60 m² mit mittlerem Wohnwert von € 5,80 stellt sich der gegenständliche Mietvertrag auch in diesem Punkt als nicht fremdüblich dar. Die Fremdüblichkeit der vereinbarten Miete ist nicht gegeben, da der Immobilien-Preisspiegel nach eigenen Angaben des Bw. von einem m²-Preis (exklusive Betriebskosten, exklusive Umsatzsteuer) von € 5,80 ausgeht und die vereinbarte Miete etwa 59 % der marktüblichen Miete entspricht.

Zu Recht weist das Finanzamt in der Bescheidbegründung darauf hin, dass die Renovierungs- und Investitionskosten in die Mietzinsbemessung keinen Eingang fanden.

Erhärtet wird die Richtigkeit dieser Auffassung durch die Aussage des Bw. in der Berufungsverhandlung, wonach er mit diesem Mietvertrag seinem Sohn die Eigenständigkeit und Übernahme von Verantwortung für sein Leben ermöglichen wollte. Damit wird aber die familienhafte Veranlassung des Bw. und keine fremdübliche Vertragsgestaltung dargetan.

Rechtliche Konsequenz

Aus den oben dargelegten Umständen ergibt sich, dass – und auch hierauf weist das Finanzamt in seiner Stellungnahme zur Berufung zu Recht hin – eigene Wohnbedürfnisse, die

gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig sind, in das äußere Erscheinungsbild einer Einkunftsquelle sowie einer unternehmerischen Tätigkeit gekleidet werden sollten.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. November 2012