

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des H.H., Bankangestellter, 9.... P., P-
weg 139, vertreten durch Dr. Josef Pickerle, Wirtschaftstreuhänder, 9500 Villach,
Bahnhofstraße 8, vom 16. Dezember 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Spittal
Villach vom 9. Oktober 2002 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1998 bis 2000
und vom 13. Mai 2004 gegen die Bescheide vom 21. Jänner 2004 betreffend Umsatz- und
Einkommensteuer 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw., ein österreichischer Staatsbürger, der in München wohnt und als Bankangestellter arbeitet, ist in Österreich beschränkt einkommensteuerpflichtig. Seit 1996 bezieht er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Vermietung seines im Erbwege erworbenen Elternhauses in P..

Mit Kaufvertrag vom 14. August 1997 erwarb er eine Eigentumswohnung in V., A. 6, Top 2, im Ausmaß von rd. 73 m². Seit 31. Juli 1998 ist der Bw. in V. polizeilich gemeldet.

Am 25. September 1999 schloss der Bw. mit H.B. einen Mietvertrag betreffend die Wohnung in V. ab. H.B. ist die Tante der Ehegattin des Bw. und dem Bw. seit ca. 20 Jahren bekannt. Der Mietvertrag wurde vergebührt und als Originaldokument aufbewahrt. Über Aufforderung des Finanzamtes legte der Bw. den Mietvertrag am 2. Jänner 2001 dem Finanzamt vor.

Das Mietverhältnis mit H.B. mit Beginn 1. Dezember 1999 wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, die Wohnung sollte laut Mietvertrag als "Ferienwohnung" benutzt werden.

Laut §§ 3 und 4 des Mietvertrages hatte die Mieterin den monatlichen Mietzins iHv S 5.200,00 vierteljährlich im Voraus, spätestens am dritten Werktag des Monates an den Vermieter oder an die von ihm zur Entgegennahme ermächtigte Person oder Stelle zu zahlen. Eine Wertsicherung der Miete war nicht vereinbart. Die Heiz- und Warmwasserkosten hatte die Mieterin jährlich mit der Betriebskostenabrechnung im Juni eines jeden Jahres zu zahlen (vgl. § 3 des Mietvertrages). Über die Bezahlung der Nebenkosten ist nichts vereinbart. Die Mieterin hatte keine Kaution zu leisten.

Unter § 16, "Sonstige Vereinbarungen", ist festgehalten, dass der Vermieter die Wohnung insgesamt 4 Wochen jährlich nach Abstimmung mit dem Mieter nutzen kann, wobei dafür der Monat Juli reserviert bleibt und für diesen Monat Mieten und Betriebskosten mit 1/12 verrechnet werden.

In den **Steuererklärungen 1998 bis 2002** wies der Bw. folgende Ergebnisse aus:

in S	1998	1999	2000	2001	2002, in S um- gerechnet	Summe
Miete	-	20.090,15	44.003,31	47.272,73	52.000,86	163.367,05
Betriebskosten 2000					20.140,81	20.140,81
Betriebskosten 2001					14.681,00	14.681,00
Summe Einnahmen	-	20.090,15	44.003,31	47.272,73	86.822,67	198.188,86
Werbungskosten:						
Zinsen	76.248,00	109.732,00	110.044,00	109.811,00	109.964,61	515.799,61
Km-Gelder	2.646,00	2.646,00				5.292,00
Betriebsk., Leerst	10.341,60	10.341,60		6.627,86	20.248,42	47.559,48
Betriebsk.-Nachzlg.				29.399,25		29.399,25
Rechts/Beratungs - kosten	2.672,58		12.852,00			15.524,58
GWG		2.075,00				2.075,00
Instandhaltung		10.448,10				10.448,1
Afa		15.285,91	30.571,00	30.571,00	30.570,98	106.998,89
1/12 Eigennutzung				-14.700,76	-13.398,68	-28.099,44
Summe Werbungskosten	91.908,18	150.528,61	153.467,00	161.708,35	147.385,33	704.997,47
Überschuss	- 91.908,18	- 130.438,46	- 109.463,69	- 114.435,62	- 60.562,66	- 506.808,61

Für die Wohnung in V. machte der Bw. Vorsteuern iHv S 394.528,08 (1998), S 2.504,62 (1999), S 2.570,40 (2000), S 942,84 (2001) und € 162,73/S 2.239,21 (2002) geltend.

Die Veranlagung der Jahre 1998 und 1999 erfolgte in gemäß § 200 Abs. 1 vorläufig erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden vorerst erklärungsgemäß.

Nach Einlangen der Steuererklärungen für 2000 teilte das Finanzamt dem Bw. im **Vorhalt vom 10. Juli 2002** mit, dass die Analyse der Einnahmen und Ausgaben betreffend die Wohnung in V. für Liehaberei sprechen würde, verstärkt würde dies durch die bereits im Mietvertrag vereinbarte Eigennutzung für den Bw. vorwiegend im Juli eines jeden Jahres.

Da der Bw. dagegen keine Einwendungen erhob, ergingen gemäß § 200 Abs. 2 BAO **endgültige Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 1998 bis 2000** vom **9. Oktober 2002**, in denen die Ergebnisse aus der Wohnungsvermietung in V. steuerlich nicht erfasst waren.

In der gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2000 eingebrachten **Berufung** führte der Bw. aus, dass laut beigelegter Prognoserechnung innerhalb von 23 Jahren sehr wohl ein Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielt würde. Mieteinnahmen seien nur für elf Monate und die Wertsicherung nach Ablauf von vier Jahren mit dem 10%-Sprung in die Kalkulation eingegangen. Die Fremdfinanzierung sei nur für fünf Jahre vorgesehen gewesen, da Gelder aus langfristigen Veranlagungen frei geworden seien, die zu Beginn des Jahres 2003 zur Abdeckung des bestehenden Kredites Verwendung gefunden hätten.

In der **Prognoserechnung** gelangte der Bw. ab 2003 bei Einnahmen von € 3.778,99 (2003), € 4.156,89 (2004 bis 2007), € 4.572,57 (2008 bis 2011), € 5.029,83 (2012 bis 2015),

€ 5.532,82 (2016 bis 2019) und € 6.086,10 (2020), der jährlichen Afa von € 2.036,54 und Instandhaltungen iHv je € 1.000,00 in den Jahren 2009, 2014 und 2019 zu Überschüssen iHv € 1.742,45 (2003), € 2.120,35 (2004 bis 2007), € 2.536,03 (2008, 2010 und 2011), € 1.536,03 (2009), € 2.933,29 (20012, 2013 und 2015), € 1.933,29 (2014) sowie € 3.496,28 (2016 bis 2018), € 2.496,28 (2019) und € 4.049,56 (2020). Für 1998 bis 2020 ergab sich ein Gesamtüberschuss iHv € 11.042,49.

Der Erhebungsdienst des Finanzamtes hielt im **Bericht vom 15. April 2003** fest, dass laut Meldeauskunft beim Gemeindeamt V. bzw. beim Zentralen Melderegister H.B. vom 11. November 2000 bis 10. Juli 2001 in der Wohnung in V. gemeldet gewesen sei. H.B. sei beim Meldeamt nicht bekannt.

Erhebungen bei der Wohnung in V. hätten ergeben, dass das Schild an der Türglocke die Namen "H. – B." aufweise. Trotz mehrfachem Läuten sei nicht geöffnet worden. Man habe versucht, mit anderen Wohnungseigentümern Kontakt aufzunehmen. Die im selben Gebäude wohnhafte Frau K. habe angegeben, dass der Bw. nur sporadisch, meist zu den Feiertagen und im Sommerurlaub in die Wohnung komme. Eine Frau B. sei unbekannt. In der Wohnung wohne sonst niemand, fremde Personen oder neue Mieter würde man sofort erkennen.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 15. Juli 2003** gab der Bw. an, das Überbrückungsdarlehen bei der Raiffeisenbank Drautal Anfang 2003 zurückgezahlt zu haben, es würden aus 2002 noch Zinsen iHv € 1.743,10 und die Zinsabrechnung iHv € 607,23 anfallen, ab 2004 gebe es keinen Zinsaufwand mehr.

Mit **Vorhalt vom 16. Oktober 2003** teilte das Finanzamt dem Bw. mit, dass es auf Grund der im Bericht getroffenen Feststellungen von einem Scheinvertrag ausgehe und das Mietverhältnis nicht anerkannt würde. Dafür würde auch sprechen, dass der Bw. in den Werbungskosten keine Stromkosten geltend mache, obwohl die Rechnungen laut Auskunft der Kelag auf den Bw. lauten und die Zahlungen von ihm getätigt würden. Weiters würden die Mieten in den letzten Jahren bar auf sein Konto und offensichtlich von ihm selbst eingezahlt. Seit Beginn der Vermietung seien nur geringe Strom- und Heizkosten zu verzeichnen gewesen, was auf eine sporadische Nutzung der Wohnung schließen lasse.

Dem hielt der Bw. im **Schreiben vom 10. November 2003** entgegen, dass H.B. laut Mietvertrag die Wohnung nur als Ferienwohnung nutze. Es sei Sache des Mieters, in welchem Ausmaß er das Mietobjekt tatsächlich nutze und aus welchen Gründen er sie eventuell nicht beanspruche. H.B. habe sie auch immer wieder genutzt, indem sie – zwar nicht für längere Zeit, jedoch mehrmals im Jahr und vorwiegend in den Sommermonaten, aber auch im Frühjahr und Herbst – wiederholt in V. gewesen sei. Die Wohnung sei mit ihren persönlichen Utensilien ergänzt und ausgestattet, auch sei Kleidung vorhanden. H.B. und ihr Gatte hätten ursprünglich beabsichtigt, die Wohnung während des gesamten Sommerhalbjahres zu nutzen, die Nutzung im Winter sei nie geplant gewesen. Am 19. Februar 1998 sei ihr Gatte

verstorben, sie würde die Wohnung tatsächlich nur sporadisch, zumeist mit ihrer Mutter, nutzen, was auch für die geringen Strom- und Heizkosten spreche. Daher sei auch durchaus denkbar, dass H.B. den anderen Mieter bzw. Eigentümern nicht persönlich bekannt sei. Der Mieterin sei von anderen Hausbewohnern zugetragen worden, dass sich im Sommer fremde Personen über die Häufigkeit ihres Aufenthaltes erkundigt hätten. Der Bw. ersuche daher um Zusendung allfälliger Niederschriften. Die geringen Stromkosten seien dem Bw. von der Mieterin direkt ersetzt worden und seien durchlaufende Posten.

Es sei eine Unterstellung, dass der Bw. die Mieten selbst eingezahlt haben sollte. 1999 und 2000 hätte H.B. Banküberweisungen getätigt, dann sei sie aber wegen der steigenden Spesen auf direkte Barzahlung an den Bw. übergegangen.

In der am **27. November 2003** aufgenommenen **Niederschrift** gab der Bw. an, sich im Juli ca. 14 Tage und sonst sporadisch in seiner Wohnung in V. aufzuhalten, er sei derzeit über das Wochenende dort, bedingt durch den Mieterwechsel in P.. Er halte sich auch fallweise bei seiner Schwester in P. auf. Mit der Abmeldung in P. habe er seinen Zweitwohnsitz in V. gemeldet. Über die Barzahlungen von H.B. für Miete und Strom würden keine Belege ausgefertigt. Der Bw. zahle die bar erhaltenen Beträge auf sein Mietenkonto ein. Seine Ehegattin habe seit ca. ihrem vierzehnten Lebensjahr ein näheres Verhältnis zu ihrer kinderlosen Tante.

H.B. sei zu Mietbeginn auch einmal mit ihrer pflegebedürftigen Mutter mit Rollstuhl in der Wohnung gewesen. Ihm sei nicht bekannt, ob er die Zweitwohnsitzsteuer bezahle, H.B. sei über diese Frage überrascht gewesen.

In der Wohnung seien auch persönliche Sachen des Bw., er reise aber mit dem Koffer, die Bettwäsche sei von Fall zu Fall da. Seine Gattin komme hauptsächlich im Sommerurlaub mit ihm mit. Wenn er im Herbst die Sachen vom Balkon einwintere und alles winterfest mache, sei sie meistens nicht dabei. Wenn H.B. und ihre Mutter da gewesen seien, habe er sie selbstverständlich vorbei gebracht und wieder abgeholt. Ihm seien viele Leute im Haus bekannt, er könne sie nicht alle zuordnen, wenn er da sei. H.B. würde im hauseigenen Swimmingpool nie baden, weil sie nicht schwimmen könne.

In der **abweisenden Berufungsvorentscheidung** vom **21. Jänner 2004** betreffend **Umsatz- und Einkommensteuer 1998 bis 2000** vertrat das Finanzamt die Ansicht, dass die Wohnung in V. der Befriedigung des Wohnbedürfnisses des Bw. und seiner Gattin diene. Die Tätigkeit werde von Beginn an als nichtunternehmerische eingestuft.

H.B. habe keine Kurtaxen gezahlt. Unter Fremden sei absolut unüblich, dass über Mietzahlungen jahrelang keine Belege ausgestellt würden. Es sei somit nicht glaubhaft, dass der Bw. die einbezahlten Beträge auch tatsächlich von H.B. erhalten habe. Der Bw. mache die laufenden Wartungsarbeiten und wintere die Sachen vom Balkon ein, was wohl die Ange-

legenheit der Mieterin wäre. Die fürsorgliche Betreuung gehe über ein fremdübliches Verhältnis weit hinaus und spreche dafür, dass die verwandtschaftlichen Beziehungen für den seinerzeitigen Aufenthalt seiner Tante im Vordergrund gestanden seien und es sich nicht um ein ernst gemeintes Mietverhältnis gehandelt habe. Unglaublich sei, dass die Tante für die Wohnung, welche sie seit Jahren nicht benutze, laufend eine hohe Miete zahlen sollte.

H.B. sei trotz Vorladung und telefonischer Zusage bisher nicht erschienen, was ebenfalls für einen nicht regelmäßigen Aufenthalt in V. spreche. Die vorgelegte Rechnung vom 13. Mai 2003 über Möbeleinkäufe der Tante in Italien lasse auf eine Reaktion ihrerseits auf die einen Monat zuvor durchgeführten Erhebungen im Haus schließen.

Entsprechend der Vorgangsweise in den Vorjahren wurde auch in den **Umsatz- und Einkommensteuerbescheiden 2001 und 2002** vom **21. Jänner 2004** die Vermietung der Wohnung in V. steuerlich nicht erfasst.

Im **Vorlageantrag vom 13. Mai 2004** betreffend **Umsatz- und Einkommensteuer 1998 bis 2000** führte der Bw. aus, dass die an ein Mietverhältnis zwischen nahen Angehörigen gestellten Anforderungen erfüllt seien. Der Bw. habe einen schriftlichen Mietvertrag abgeschlossen und ordnungsgemäß vergebührt und über Anforderung dem Finanzamt übermittelt. Der Mietvertrag habe einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt. In P. erziele der Bw. - bezogen auf die reine Nutzfläche - einen Quadratmeterpreis von S 70,00, für die Wohnung in V. S 73,45. Der Quadratmeterpreis halte daher einem inneren und äußeren Vergleich stand. Die Abgabenbehörde bestreite aber nicht das Erfüllen der Erfordernisse, sie beschränke sich vielmehr auf Umstände, die mit den Grundsätzen zur Anerkennung eines Bestandsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen nicht in direktem Zusammenhang stehen würden, zB das Nicht-Bekanntsein von H.B. bei Nachbarn und beim Gemeindeamt, Aufenthaltsdauer, Fürsorglichkeit des Bw., usw. Dem Bw. würde die Fürsorglichkeit hinsichtlich der auf den Rollstuhl angewiesenen Mutter insofern zum Nachteil gereichen, als dass ein reguläres Bestandsverhältnis keine steuerliche Anerkennung finde. Laut Ruppe in den von Stoll herausgegebenen Schriften Familienverträge und Individualbesteuerung, Band 12, Seite 74, seien materiellrechtliche Zuordnungskriterien aus den einkommensteuerlichen Tatbeständen herzuleiten und völlig unabhängig davon zu ermitteln, ob es sich um Vereinbarungen zwischen Angehörigen oder Fremden handle, weil weder das EStG noch die BAO eine Handhabe dafür bieten würde, die Tatbestandsanforderungen des EStG bei Angehörigenbeziehungen generell höher zu schreiben als bei Vereinbarungen zwischen einander fremden Personen. Der VfGH habe wiederholt und konsequent vertreten, dass rein auf den Bestand der Ehe oder ähnliche Angehörigenbeziehungen abgestellte Differenzierungen mit dem Gleichheitsgrundsatz in Widerspruch geraten würden, weil der Umstand, dass derartige familiäre Verbindungen die Möglichkeit von nur vorgetäuschten Rechtsbeziehungen erleichtern würden, für sich allein eine solche Differenzierung nicht zu rechtfertigen vermöge.

Weitere Anerkennungsschranken als die in der Rechtsprechung entwickelten Kriterien würden nicht bestehen, weil gerade zwischen Fremden ungewöhnliche und atypische Abreden regelmäßig auch steuerlich anzuerkennen seien, weshalb bei konsequenter Anlegung dieses Vergleichsmaßstabes auch bei Angehörigenvereinbarungen atypischen Vereinbarungen gerade nicht die Anerkennung versagt werden dürfe (Ruppe, oa., Seite 90). Bezuglich der Befragung von H.B. habe die Kanzlei des steuerlichen Vertreters einen Termin für ein Gespräch mit H.B. in der Woche vor den Weihnachtsferien 2003 zugesagt, diesen jedoch wieder abgesagt, als Ersatztermin habe man den 19. Februar 2004 vereinbart. Es seien aber dann die Bescheide vom 21. Jänner 2004, zugestellt am 23. Jänner 2004, ergangen und habe sich der Erörterungstermin erledigt.

Betreffend den Möbeleinkauf gehöre viel Vorstellungskraft dazu, diese mit den Erhebungen in Verbindung zu bringen, da die Erhebungen bei der Nachbarin vom 15. April 2003 dem Bw. und H.B. erst viel später beim Gespräch mit dem Finanzbeamten zur Kenntnis gelangt seien.

In einem handschriftlichen Brief legte der Bw. ergänzend dar, dass beim Erwerb der Wohnung in V. von vornherein die unternehmerische Tätigkeit, ein Vermögensaufbau und eine damit verbundene Wirtschaftlichkeit im Vordergrund gestanden seien. Mit den Mieteinnahmen in P. und V. habe er sich auch langfristig eine Altersvorsorge schaffen wollen. Die Wohnung sei einer "Ferienwohnung" entsprechend genutzt worden. Es sei bei zehn Wohnungen nicht ungewöhnlich, dass die Nachbarin H.B. nicht mit Namen kenne.

Laut handschriftlichem Schreiben der H.B. vom 6. April 2004 sei sie zur Aussage bereit gewesen. Sie wiederhole, die Miete dem Bw. wegen der Spesenerhöhung durch Barzahlungen geleistet zu haben. Durch die Pflege der Mutter eingeschränkt in der Nutzungsmöglichkeit habe für sie kein Grund bestanden, das Mietverhältnis aufzugeben, da sie an einer langfristigen Nutzungsmöglichkeit Interesse gehabt hätte.

In der **Berufung** gegen die **Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2001 und 2002** verwies der Bw. auf die bisherigen Vorbringen im Berufungsverfahren der Vorjahre.

Im weiteren Verfahren legte der Bw. mit der **Vorhaltsbeantwortung vom 28. Februar 2005** folgende Buchungsbelege für Mieten und Betriebskosten der H.B. vor:

1999	in	Betrag	Vermerk
Überweisung	01.Dez.99	DM 2.927,45	Miete Dez. 99 bis März 00

2000			
Überweisung	05.Apr.00	DM 2.204,00	Miete April - Juni 2000
Überweisung	14.Aug.00	DM 2.465,37	Miete Aug. bis Okt + Anteil BK
Überweisung	12.Dez.00	DM 2.229,00	Miete Nov. 2000-Jänner 2001

2001			
Überweisung	26.Jän.01	DM 2.229,00	Miete Feb bis April 2001
Überweisung	02.Mai.01	DM 1.486,00	Miete Mai und Juni 2001

Bareinzahlung	27.Jul.01	S	9.500,00	H.B., Mietvorauszahlung
Bareinzahlung	19.Sep.01	S	11.300,00	H.B., Miete 9+10+11

2002

Bareinzahlung	03.Jän.02	€	1.511,59	B., Miete Dez-März
Bareinzahlung	18.Feb.02	€	1.133,69	Miete 4/5/6-02
Bareinzahlung	18.Feb.02	€	1.610,06	B., Betriebskosten
Bareinzahlung	17.Mai.02	€	850,00	B., BK-Aconto
Bareinzahlung	08.Jul.02	€	1.079,39	Bar, Miete 08+09, Rest BK 2001-B.
Bareinzahlung	30.Sep.02	€	1.133,68	Bar, Miete 10/11/12-02, B.

Weiters gab er bekannt, dass die Spesen für die Auslandsüberweisung bei einem Überweisungsbetrag von DM 2.927,45 per 1. Dezember 1999 S 131,49 (0,64%), von DM 2.229,00 per 25. Jänner 2001 € 7,67 (0,68%) und von DM 1.486,00 per 2. Mai 2001 € 15,00 (1%) betragen hätten. Der Bw. legte noch einen Abstattungskredit vom 20. Feber 1998 über S 2 Mio. mit einem Zinssatz von 5,4% (garantiert bis 31. Juli 2002, danach über Konditionen und Tilgung neu zu verhandeln) und Verzugszinsen von 4% vor, in dem unter "Laufzeit und Rückzahlung" "1 Rate" und "erstmals am 31. 12. 2007" vermerkt war. Der Kredit habe eine maximale Laufzeit bis zum 31. Dezember 2007 gehabt, wobei auf Grund der Vereinbarung des Fixzinssatzes bis zum 31. Juli 2002 der Plan zur gänzlichen Abdeckung des Kredites wegen der zu diesem Zeitpunkt frei werdenden absehbarer Veranlagungen in Deutschland bestanden habe. Die Realisierung sei tatsächlich am 31. Jänner 2003 erfolgt, hiefür habe er € 125.345,67 aufgewendet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist die Frage strittig, ob die Ergebnisse aus der Wohnungsvermietung in V. steuerlich zu erfassen sind oder nicht.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist gemäß **§ 21 Abs. 1 BAO** in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Im Sinne des **§ 167 Abs. 2 BAO** hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden – selbst wenn sie den Gültigkeitsfordernissen des Zivilrechts entsprechen (vgl. zB VwGH vom 3. 9. 1997, 93/14/0095 und vom 26. 1. 1999, 98/14/0095) – im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

- a. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- b. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c. auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Im gegenständlichen Fall ist das Bestehen eines Mietverhältnisses in den am 23. August 2000 beim Finanzamt abgegebenen Steuererklärungen für 1998 dem Finanzamt "bekannt gegeben" worden, der Mietvertrag wurde am 2. Jänner 2001 dem Finanzamt über Anforderung übermittelt.

Mag die Vereinbarung dem (zivilrechtlichen) Inhaltserfordernis genügen, so richtet sich das Augenmerk auf die Frage der "Fremd(un)üblichkeit" des Inhalts und der "Abwicklung" des Vertrages.

Vorauszuschicken ist, dass zwischen dem Bw. und seiner Mieterin verwandtschaftliche Beziehungen bestehen, denn die Mieterin ist Tante seiner Ehegattin und ihm seit rd. 20 Jahren bekannt.

Stellt man beispielhaft einen Vergleich der Mietverträge an, so war laut Mietvertrag betreffend die Wohnung im Erdgeschoß in P. die Miete bis zum 15. eines jeden Monats im Vorhinein zu bezahlen, es war eine Wertsicherung vereinbart und der Mieter hatte ein monatliches Betriebskosten-a-conto zu leisten, die Betriebskosten sollten dann einmal jährlich end-abgerechnet werden, weiters hatte der Mieter die Strom- und Heizkosten selbst direkt zu tragen. Die Mieterin in V. hatte laut Mietvertrag die Miete vierteljährlich im Voraus, spätestens am dritten Werktag des Monats zu zahlen, es war weder eine Wertsicherung, noch ein Betriebskosten-a-conto zu leisten, die Betriebskosten, Heiz- und Warmwasserkosten sollten im Juni eines jeden Jahres abgerechnet werden. Bei Gegenüberstellung dieser Vertragsbedingungen lässt sich eine gewisse Bevorzugung der Mieterin in V., zB hinsichtlich des Betriebskosten-a-contos oder der Wertsicherung, erkennen. Mit der Bezahlung (eines Teiles) der Betriebskosten erst im August 2000 und sodann im Februar und Mai 2002 wurde der mit H.B. abgeschlossene Mietvertrag in diesem Punkt nicht vereinbarungsgemäß abgewickelt.

Wenn auch der vom Bw. selbst für den Vergleich herangezogene Quadratmeterpreis bezogen auf die reine Wohnnutzfläche in P. S 70,00 pro m², und jener in V. S 73,45 pro m² betragen haben soll, so mag zwar die "reine Zahl" dem Fremdvergleich standhalten, die Fremdunüblichkeit des strittigen Mietverhältnisses wird aber offenkundig, wenn man die sonstigen Umstände betrachtet. Denn unter fremden Vertragspartnern wird es keinesfalls üblich sein, dass der Mieter bereit ist, einen – auf den ersten Blick - üblichen Mietzins zu zahlen, dafür aber zumindest zeitweise - jedenfalls hinsichtlich des Monats Juli eines jeden Jahres, insgesamt aber zumindest für vier Wochen im Jahr – von der Nutzung der Wohnung ausgeschlossen zu sein. Mag das Ausmaß der tatsächlichen Nutzung einer Wohnung jedem Mieter frei stehen, so wird ein fremder Mieter nicht daran interessiert sein, gerade im Juli – in einem der schönsten Sommermonate – gegenüber dem Vermieter weichen zu müssen. Bedenkt man noch, dass die Mieterin die Wohnung ohnehin nur in den Sommermonaten bewohnen wollte, und die Nutzung im Winter von vornherein gar nicht geplant war, so wird – selbst wenn man die "Sommermonate" mit einem Zeitraum von einem halben Jahr bemisst -

nicht nur die Miete unverhältnismäßig, nämlich doppelt so hoch, sondern kommt überdies das "Verbot" der Nutzung im Juli als "erschwerender" Umstand hinzu, der zu einer weiteren Versteuerung der Miete führt. Ausgehend von einer vereinbarten monatlichen Miete von S 5.200,00 ergibt sich ein jährlicher Mietzins für elf Monate von S 57.200,00. Für die tatsächlich verbleibenden fünf Monate (sechs "Sommermonate" abzgl. des Monats Juli) hat die Mieterin eine monatliche Miete von S 11.440,00 (S 57.200,00:5) zu zahlen. Dieser Betrag liegt aber deutlich über dem vom Bw. herangezogenen Vergleichswert der Wohnung in P.. Wenn nun das Finanzamt eine gegen die Fremdüblichkeit sprechende Unverhältnismäßigkeit zwischen Nichtnutzen bzw. nur sehr geringem Nutzen durch die Mieterin und der dafür aufzuwendenden Kosten erblickte, so ist dies nicht als abwegig anzusehen. Aus dem Einwand des Bw., es sollte schon laut Mietvertrag die Wohnung nur als "Ferienwohnung" genutzt werden, ist für das gegenständliche Begehren nichts zu gewinnen, weil es gerade bei nur sporadischer Nutzung einer Ferienunterkunft wohl vielmehr fremdüblich wäre, nur die tatsächlichen Aufenthaltstage zu bezahlen.

Es darf dem Bw. zugestanden werden, seiner Tante (und deren Mutter) bei ihren Aufenthalten behilflich zu sein, doch ändert dies nichts daran, dass solche Unterstützungen in verwandschaftlichen Beziehungen begründet sind und den Rahmen der Fremdüblichkeit zweifellos überschreiten.

Was die Bezahlung der Miete und Betriebskosten anlangt, so dokumentieren die Überweisungsbelege den Zahlungsfluss von der Mieterin zum Bw. Die Mieterin hat dem Bw. in ihrem handschriftlichen Brief bestätigt, auch durch Barzahlungen alle Mieten samt Betriebskosten geleistet zu haben. Die letztere Angaben bestätigenden Unterlagen (zB Vorlage der Konten, von denen die Mieterin das Geld für die Bareinzahlungen durch den Bw. abgehoben hat) hat der Bw. nicht vorgelegt. Dem Finanzamt kann folglich auch nicht entgegen getreten werden, wenn es angenommen hat, dass der Bw. die Bareinzahlungen selbst getätigt haben könnte.

Den vom Bw. geäußerten Zweifel bezüglich der Aussage von Frau K. ist zu entgegnen, dass Frau K. sehr wohl den Bw., nicht aber seine Tante (und deren Mutter) kannte. Zumal die Tante des Bw. selbst sagte, wegen der notwendigen Unterstützung ihrer Mutter die Wohnung nicht nutzen zu können, besteht kein Grund, die Glaubwürdigkeit (der Aussage der Nachbarin) in Zweifel zu ziehen.

Selbst wenn man die Zahlungen als von der Mieterin geleistet und auch getragen ansehen wollte, geht aus den bisherigen Geschehnissen und Abläufen vielmehr hervor, dass der Bw. regelmäßig in den Urlaubszeiten der Sommermonate und sonst wiederholt bzw. sporadisch in V. war. Er soll auch im Beisein seiner Tante und Mieterin in V. gewesen sein, was wiederum den Rahmen der Fremdüblichkeit übersteigt. Im gegenständlichen Fall drängt sich das Interesse des Mieters an der Nutzung der Wohnung und auch die faktische Nutzung durch ihn einfach in den Vordergrund. Die für den Bw. gewährleistete Nutzungsmöglichkeit und

faktische Nutzung bei einem aufrechten "Mietverhältnis" ist aber nur durch die bestehenden verwandtschaftlichen Beziehungen ermöglicht, so dass von einem fremdüblichen Mietverhältnis nicht ausgegangen werden kann. Kein fremder Mieter wird bereit sein, den Mietzins dafür zu bezahlen, dass die Wohnung in der Hauptsache der Vermieter nutzt. Es wird auch kein fremder Mieter Möbel für eine Wohnung beschaffen, die er nicht bzw. kaum nutzt und in der er immer wieder mit dem "Erscheinen" des Mieters rechnen muss.

Die Ansicht, den Vertrag und seine Abwicklung als "atypisch", dennoch den Rahmen der Fremdunüblichkeit nicht übersteigend anzusehen, kann beim vorliegenden Sachverhalt nicht geteilt werden. Zumal nun dem Mietverhältnis nicht allein auf Grund des Verwandtschaftsverhältnisses die Anerkennung versagt wurde und auch nicht "Angehörige" vorweg "bestraft" wurden, sondern nur die zwischen ihnen getroffenen Vereinbarungen und deren Abwicklung anhand fremdüblichen Verhältnissen gemessen wurden, bleibt kein Raum, den diesbezüglichen verfassungsrechtlichen Einwendungen des Bw. nachzukommen.

Obigen Ausführungen folgend sind daher die Entgelte, Vorsteuern und Einkünfte aus der Wohnung in V. steuerlich nicht zu erfassen.

Wollte man dennoch das Mietverhältnis und seine Abwicklung als fremdüblich ansehen, bliebe im gegenständlichen Fall der Tätigkeit die steuerliche Erfassung wegen der Qualifikation als Liebhaberei dennoch verwehrt. Denn bei einer Betätigung gemäß **§ 1 Abs. 2 Z 3 der Verordnung BGBI. 33/1993 (LVO) idF BGBI. II 358/1997**, ist Liebhaberei anzunehmen, wenn Verluste aus der Bewirtschaftung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Mietwohngrundstücken mit qualifizierten Nutzungsrechten entstehen.

Bei einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 2 liegt gemäß **§ 2 Abs. 4 LVO** Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit in einem absehbaren Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird. Bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2 Z 3 LVO gilt als absehbarer Zeitraum ein Zeitraum von 20 Jahren ab Beginn der entgeltlichen Überlassung, höchstens 23 Jahren ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben).

Gemäß **§ 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994** gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt (Liebhaberei), nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Gemäß **§ 6 LVO** kann Liebhaberei im umsatzsteuerlichen Sinn nur bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 2, nicht hingegen bei anderen Betätigungen vorliegen.

Der Bw. erwirtschaftete in den Jahren 1998 bis 2002 laut Steuererklärungen einen Werbungskostenüberschuss iHv S 506.808,61/€ 36.831,22. Zumal der Bw. im Mietvertrag eine Wert sicherung mit seiner Mieterin nicht vereinbarte, die Beteiligten aber vom Weiterbestand dieses

"Mietverhältnisses" ausgehen, dürfen in der Prognoserechnung für den gesamten Prognosezeitraum auch nur die nicht wertgesicherten Mieteinnahmen des Jahres 2003 iHv jährlich €3.778,99 in Ansatz gebracht werden. Nach Ablauf des Jahres 2020 würde nicht – wie vom Bw. prognostiziert – ein Gesamteinnahmenüberschuss von rd. €11.000,00, sondern ein Gesamtwerbungskostenüberschuss iHv rd. €8.467,00 (Überschuss nach Ablauf des Jahres 2002 iHv €36.831,22 zuzüglich Einnahmen für 2003 bis 2020 iHv €68.021,82 (€3.778,99 mal 18) anstatt lt. Bw. in der Prognoserechnung iHv €87.033,53, abzüglich Werbungskosten lt. Bw. für 2003 bis 2020 iHv €39.657,72) verbleiben.

Folglich ist die Vermietung in V. als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu qualifizieren, und zwar auch für die Umsatzsteuer, da der für das Einkommensteuerrecht entwickelte Begriff der Liebhaberei nach Ansicht des VwGH auch im Umsatzsteuerrecht grundsätzlich Bedeutung hat (vgl. VwGH vom 24. 4. 2002, 96/13/0191).

Der Berufung konnte daher kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Klagenfurt, am 3. August 2005