



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des A, vertreten durch Y, gegen die Bescheide des Finanzamtes Z betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2010 nach der am 28. November 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2004 wird teilweise Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2004 zu entnehmen.

Den Berufungen betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 und Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben wird auf die Berufungsvorentscheidungen vom 15. März 2010, sowie die darin enthaltenen Berechnungen verwiesen und bilden diese einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Die Berufungen gegen den Umsatzsteuerbescheid und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 werden abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2008 bleiben unverändert.

Die Berufungen gegen die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 werden abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2009 und 2010 werden gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte in den Streitjahren 2004 bis 2010 neben Einkünften aus Gewerbebetrieb und Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Vermietung. Strittig sind im vorliegenden Verfahren die Höhe dieser Einkünfte aus Vermietung, sowie die Höhe der mit diesen Einkünfte zusammenhängenden Umsatz- bzw. Vorsteuer.

Für die Jahre 2004 bis 2007 erfolgten die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerveranlagungen vorerst erklärungsgemäß.

Die Höhe der Einkünfte aus Vermietung wurde mit € -25.342,60 (2004), € -21.487,56 (2005), € 50.960,57 (2006) und € -6.747,34 (2007) festgestellt.

Im Jahr 2009 fand eine abgabenbehördliche Prüfung für die Jahre 2004 bis 2007 hinsichtlich der Umsatz- und der Einkommensteuer statt, in deren Rahmen folgende in diesem Verfahren noch strittige Feststellungen getroffen wurden.

TZ 1b und TZ 9: Es wurde eine griffweise Zuschätzung von 10% (EST) und 5% (USt) mangels vorliegender Belege vorgenommen.

TZ 2 und Tz 7c: Die Vermietung der Liegenschaft in P, MGasse 11 wurde teilweise als Liebhaberei angesehen, da bei der Vermietung an Angehörige keine Fremdüblichkeit der Vermietung vorlag. Die Höhe der in den Mietverträgen mit Fremden vereinbarten Miete war gemessen an der Größe der Wohnungen viermal so hoch wie die mit den Angehörigen vereinbarte Miete.

Die Betriebsprüfung hat außerdem festgestellt, dass die mit den Angehörigen in den Mietverträgen vereinbarten Mieten betreffend Top 1 und Top 2 nicht im vollen Umfang bezahlt worden seien.

Die diesbezüglichen anteiligen Einnahmen und Ausgaben wurden nicht als Einkünfte aus Vermietung beurteilt und die beantragten Vorsteuerbeträge nicht anerkannt, ebenso wie die auf die vom Bw. selbst genutzten Wohneinheiten entfallenden Ausgaben.

In den Jahren 2004 und 2005 wurden 80,10% (Top 1,2,3,8,9,10,11,12), im Jahr 2006 70,62% (Top 1,2,3,8,9,11,12) und ab 2007 58,98% (Top 1,2,3,8,12) des Gebäudes aus der Berechnung der Einkünfte aus Vermietung ausgeschieden.

Der Bw. hatte im Oktober 2003 die Liegenschaft, auf welcher sich ein Gebäude beinhaltend eine Gastwirtschaft mit Fremdenzimmern befand, welche bis zum Konkurs vom Herrn LK betrieben worden war, von der RBank erworben.

Im Gebäude wohnten bis zum Kauf 2003 und auch seither das Ehepaar BK und LK, die Eltern der Lebensgefährtin des Bw. und die Schwester der Lebensgefährtin des Bw. Frau AK zu einem mit der Bank vereinbarten Betrag.

Im Jahr 2006 wurden 3 Wohneinheiten vom Bw. verkauft, Top 9 25/748 um € 35.000,-, Top 10 62/748 um € 80.000,- und Top 11 42/748 um € 40.000,-.

Der Bw. war an der Adresse der vermieteten Liegenschaft in P, MGasse 11 seit 9/2004 gemeldet.

TZ 11: Im Jahr 2004 wurden angekaufte Möbel und Gasherde bzw. Kühlschränke (2 Bidets, 6 Sitzgruppen, 6 Herde, 5 Kühlschränke), welche der Bw. sofort abgesetzt hatte, von der Betriebsprüfung als aktivierungspflichtige Wirtschaftsgüter angesehen.

Aufgrund der Nutzwertfeststellung wurden folgende Wohneinheiten im Gebäude MGasse 1 festgestellt:

Top		m ²	Anteil am Gebäude
1	Erdgeschoß	117	15,79%
2	Erdgeschoß	90	12,16%
3	Keller	140	18,87%
4	1.Stock	27,75	
5	1.Stock	28,62	
6	1.Stock	70,93	
7		21,17	

8	2.Stock	28,01	3,75%
9	2.Stock	29,17	3,91%
10	2.Stock	70,72	9,48%
11	2.Stock	57,68	7,73%
12	Erdgeschoß	62	8,42%

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung wurden die Verfahren wiederaufgenommen und im Juni 2009 geänderte Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 erlassen.

Die Einkünfte aus Vermietung wurden in diesen wie folgt festgestellt:

Jahr	Einkünfte aus Vermietung
2004	-892,88
2005	6.035,54
2006	78.700,82
2007	-1.368,82

Auch die Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 wurden geändert und die Vorsteuerbeträge korrigiert.

Jahr	BemGrundlage	Vorsteuer	Zahllast/Gutschrift
2004	4.894,54	16.842,69	-16.353,24
2005	13.468,16	731,97	614,85
2006	14.008,33	658,60	742,23
2007	9.443,37	821,28	123,06

Der Bw. erhob Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 und führte aus, dass die griffweise Zuschätzung seiner Meinung nach zu Unrecht erfolgt sei, da die Mietverträge als Dauerbelege anzusehen seien.

Der Bw. bekämpfte die von der Betriebsprüfung angenommene fehlende Fremdüblichkeit der Vermietung an die nahen Angehörigen.

Hinsichtlich der Vermietung an die Eltern seiner Lebensgefährtin und deren Schwester (Top 1 und Top 2) führte der Bw. aus, dass diese Personen an die Bank für die Nutzung der Wohneinheiten bis zum Kauf durch ihn einen bestimmten Betrag (€ 700,-) bezahlt hätten und er diesen Betrag weiter ab 2004 als Miete verlangt habe.

Betreffend der Vermietung an seine Lebensgefährtin (Top 3) führte der Bw. aus, dass mit dieser wegen der Selbstsanierung die Miete günstig vereinbart worden sei. Die Höhe der Mieten an die Eltern und die Schwester der Lebensgefährtin und die Lebensgefährtin sei von der Firma Sreal als ortsüblich angemessen beurteilt worden.

Nach Ansicht des Bw. liege keine „kleine Vermietung“, sondern eine „große Vermietung“ vor.

Hinsichtlich der in Tz 11 als aktivierungspflichtig angesehenen Möbelkäufe begehrt der Bw. gemäß § 13 EStG deren sofortige Absetzung.

Der Bw. beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Das Finanzamt erließ eine Berufungsvorentscheidung mit welcher der verhängte Sicherheitszuschlag einheitlich auf 5% herabgesetzt wurde. Zur Begründung wurde angeführt, dass bei Leistungen aufgrund von Dauerschuldverhältnissen wie z.B. Mietverträgen der schriftliche Vertrag in Verbindung mit dem Zahlungsbeleg als Rechnung anzusehen sei. Die Verhängung des Sicherheitszuschlages sei gerechtfertigt, da die bar vereinnahmten Mieten mangels Belegen nicht nachvollzogen werden konnten und auch nichterfasste aber zugeflossene Mieterlöse vorlägen.

Hinsichtlich der Vermietung von Top 1,2,3,12 an die Eltern der Lebensgefährtin, deren Schwester und die Lebensgefährtin und deren Sohn führte das Finanzamt aus, dass es bei diesen Mietverhältnissen an der Fremdüblichkeit mangle, da die Mieten im Vergleich zu den an Fremde vermieteten Wohnungen zu nieder gewesen seien und die Verträge mit diesen Personen nach den Grundsätzen der Angehörigenjudikatur zu behandeln seien.

Betreffend die vom Bw. selbst genutzten Wohneinheiten Top 8,9-11 stellten die Aufwendungen solche gemäß § 20 EStG Kosten der privaten Lebensführung dar.

Das Begehren des Bw. die von ihm 2004 erworbenen Wirtschaftsgüter (Möbel, Herde, Kühlschränke) als aktivierungspflichtig anzusehen wurde abgewiesen und dazu ausgeführt, dass aus Teilen bestehende Wirtschaftsgüter als Einheit aufzufassen seien, wenn sie nach ihrem wirtschaftlichen Zweck oder nach der Verkehrsauffassung eine Einheit bilden. Neue Wohnungseinrichtungen seien als Sachgesamtheit zu aktivieren und ihre Kosten nicht gemäß § 13 EStG sofort als Betriebsausgaben abzuziehen.

Die von der Betriebsprüfung im Jahr 2004 aktivierten Aufwendungen betreffen zwei Bidets, sechs Sitzgruppen, vier Elektroherde, vier Kühlschränke, einen Standkühlschrank, einen Gasherd und einen Standherd angeschafft zum Gesamtpreis von € 4.332,32, von denen nur der auf den von der Betriebsprüfung als Einkunftsquelle der Vermietung entfallende Anteil von 19,90% das sind € 862,13 verteilt auf eine Nutzungsdauer von fünf Jahren mit einer jährlichen Afa von € 172,43 ab 2004 berücksichtigt wurde.

Im Zuge der am 15. März 2010 erlassenen Berufungsvorentscheidungen wurde den Berufungen des Bw. betreffend die Umsatzsteuer und die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 teilweise Folge gegeben.

Der Bw. stellte den Antrag auf Entscheidung über seine Berufungen betreffend die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2007 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Am 6. 9. 2010 wurde in Entsprechung der Ergebnisse der Betriebsprüfung der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 erlassen, in welchem Einkünfte aus Vermietung in Höhe von € 11.333,14 festgestellt wurden. Dieser wurde vom Bw. mit Berufung bekämpft und hinsichtlich der Begründung auf seine bisherigen Ausführungen betreffend die Jahre 2004 bis 2007 verwiesen.

Die Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 wurden ebenfalls unter Verweis auf die Ergebnisse der Betriebsprüfung gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen und mit Berufungen seitens des Bw. bekämpft. Die Einkünfte aus Vermietung wurden für das Jahr 2009 mit € 22.328,63 und für das Jahr 2010 mit € 13.291,41 festgestellt.

Vorgelegt wurden Mietverträge mit Frau BK (Mutter der Lebensgefährtin), Frau AK (Schwester der Lebensgefährtin) und Frau AG (Lebensgefährtin des Bw.), sowie Mietverträge mit diversen „fremden“ Mietern betreffend die Wohneinheiten Top 4, Top 5 und Top 6.

Top	Name	Zeitraum	Miete+BK	Größe
1	Frau BK	Ab 1.1.2004	400	117
2	Frau AK	Ab 1.1.2004	300	90
3	Frau AG	Ab 1.1.2005	600	140
4	Fremd	Ab 1.1.2004	350	27,75
5	Fremd	Ab 20.4.2007	350	28,62

6	Fremd	Ab 18.3.2006	555	70,93
---	-------	--------------	-----	-------

Der Sohn der Lebensgefährtin des Bw. bewohnte Top 12 mit 62m² ohne Miete zu bezahlen.

Vom Bw. selbst wurden 2004 bis 2006 die Top 8, sowie Top 9-11 bis zum jeweiligen Verkauf benutzt.

In der am 28. November 2012 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter des Bw. ausgeführt, dass die bisher noch strittigen Punkte betreffend Tz 1b und TZ 9 griffweise Zuschätzung und Tz 11 Aktivierung von im Jahr 2004 erworbenen Wirtschaftsgütern seitens des Bw. außer Streit gestellt werden.

Der Bw. führte ergänzend zum Sachverhalt aus, dass das von ihm erworbene Haus in P, MGasse 11 von der RBank ihm um € 210.000,- verkauft worden sei. Er habe bei der VBank selbst einen Kredit in Höhe von € 190.000,- aufgenommen und damit einen Teil des Kaufpreises bezahlt. Die restlichen € 20.000,- habe er aus seinem privaten Vermögen bezahlt und damit eine Forderung der RBank gegenüber Herrn LK übernommen.

Der Bw. gestand zu, dass es richtig sei, dass nur geringere Beträge, als in den Mietverträgen vereinbart seitens des Ehepaares K ab 2004 an ihn bezahlt worden seien. Der Bw. gab an, dass vom Pensionskonto des Herrn LK, welches bis auf das Existenzminimum gepfändet gewesen sei, der übersteigende Betrag auf sein Konto gezahlt worden sei. Der Bw. gab an, dass es richtig sei, dass in der Einnahmen- und Ausgabenrechnung der Vermietung nur die vom Prüfer festgestellten geringeren Beträge erfasst worden seien.

Der Bw. gab an, dass zum Zeitpunkt des Hauskaufes im Jahr 2003 Frau G. noch nicht seine Lebensgefährtin gewesen sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes gab ergänzend bekannt, dass bei der Berechnung der Umsatzsteuer für das Jahr 2004 in der Berufungsvorentscheidung vom 15. 3. 2010 beim Betrag der Vorsteuer ein Irrtum passiert sei und dieser statt € 16.842,68 richtigerweise € 3.292,36 lauten hätte sollen, sodass eine Umsatzsteuernachforderung 2004 in Höhe von € 13.549,33 sich ergeben würde.

Der steuerliche Vertreter legte dar, dass ab dem Jahr 2004 sich keine Änderung der Miethöhe ergeben habe bezüglich Top 1 und Top 2, sondern nur eine Änderung in der Person des Eigentümers. Aus dieser Änderung ergäbe sich seiner Meinung nach kein Entfall der Drittüblichkeit.

Entgegnend stellte die Vertreterin des Finanzamtes dar, dass bis 2003 zwischen dem Ehepaar K und der RBank kein Mietverhältnis bestanden hätte, sondern die Bank die bisherigen

Bewohner im Haus wohnen ließ und den das Existenzminimum übersteigenden Betrag einbehalten habe. Ein tatsächlicher Mietvertrag für Top 1 und Top 2 sei erstmals zwischen Frau BK bzw. Frau AK und dem Bw. ab 2004 erstellt worden.

Der Bw. gab bekannt, dass im Ort P für Wohnmöglichkeiten in ähnlicher Lage Mieten in der Höhe bezahlt würden wie sie der Bw. für Top 1 und Top 2 im Mietvertrag vereinbart habe, also nach einer Meinung ein ortsübliches Mietentgelt vorgelegen habe.

Die Vertreterin des Finanzamtes gab bekannt, dass für die Jahre 2008 bis 2010 seitens des Finanzamtes die Anpassungen der Einkünfte aus Vermietung entsprechend der Feststellungen der Betriebsprüfung für die Jahre 2004 bis 2007 durchgeführt worden seien.

Der steuerliche Vertreter stellte die Höhe der vom Finanzamt für die Jahre 2008 bis 2010 als Basis für die Korrektur festgestellten Einkünfte aus Vermietung außer Streit.

Der Bw. gab bekannt, dass er das Objekt gekauft habe um nach der Sanierung der Wohnungen diese zu verkaufen bzw. nachdem sich Verkäufe schwierig gestaltet hätten, diese zu vermieten. Er habe die Wohnungen im ersten und zweiten Stock saniert.

Der Betriebsprüfer entgegnete, dass nach seiner Ansicht aus der vorgelegten Werbungkostenaufstellung keine höheren Beträge für eine Sanierung ersichtlich seien.

Die Vertreterin des Finanzamtes legte dar, dass gegen die Fremdüblichkeit der Mietverträge spräche, dass die behaupteten Vereinbarungen über von den Mietern selbst vorzunehmende Mieterinvestitionen nicht in den vorgelegten Mietverträgen enthalten seien und auch keine Belege darüber vorlägen.

Der Bw. ersuchte abschließend seiner Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall, in welcher Höhe die vom Bw. erzielten Einkünfte aus der Vermietung der Wohneinheiten im Haus in P, Mgasse 11 als Einkünfte aus Vermietung in den Jahren 2004 bis 2010 anzuerkennen sind, sowie in welcher Höhe in den Jahren 2004 bis 2010 Umsatzsteuer festzusetzen ist.

Der Unabhängige Finanzsenat geht im gegenständlichen Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. erwarb im Oktober 2003 von der RBank um € 210.000,- die Liegenschaft in P, Mgasse 11. Ein Teilbetrag von € 190.000,- wurde vom Bw. durch Aufnahme eines Kredites bei der VBank abgedeckt und die restlichen € 20.000,- aus seinem Privatvermögen. Mit diesen € 20.000,- übernahm der Bw. die Forderung der RBank gegenüber Herrn LK, welcher

gemeinsam mit seiner Gattin BK und der Tochter AK im Erdgeschoß des Hauses gegen Überlassung des das Existenzminimum übersteigenden Betrages bis zum Kauf des Hauses durch den Bw. zwei Wohnungen genutzt hat.

Diese Liegenschaft gehörte bis 1999 Herrn LK, dem Vater der Lebensgefährtin des Bw., welcher in diesem Gebäude eine Gaststätte mit Fremdenzimmern betrieben hat.

Nach Übernahme der Liegenschaft durch den Bw. wurden zwischen diesem und dem Frau BK und deren Tochter Frau AK ab 1.1.2004 erstmals Mietverträge abgeschlossen, mit welchen für Top 1 betreffend das Ehepaar K. 117m² € 400,- und Frau AK für Top 2 90m² € 300,- Miete vereinbart wurden. Tatsächlich wurden seitens des Bw. jedoch geringere, als die in den Mietverträgen vereinbarten Beträge in seiner Einnahmen- und Ausgabenrechnung als vereinnahmt verbucht und dies im Verfahren bis zur Berufungsverhandlung damit begründet, dass der Bw. seine "soziale Ader" habe walten lassen.

Laut nicht durch Belege unterstützten Angaben des Bw. in der Berufungsverhandlung ist ihm aus der Pfändung des Pensionskontos der Differenzbetrag an Mietengelt zugeflossen, wurde jedoch von ihm nicht im Rahmen der Mieteinkünfte erfasst.

In der Berufungsverhandlung erklärte der Bw. er habe das Gebäude erworben, um dessen Wohnungen zu sanieren und in der Folge zu verkaufen.

Die Wohnungen Top 4, 5, und 6 vermietete der Bw. an Fremde Top 4 27,75m² zu € 350,-, Top 5 28,62m² zu € 287,- und Top 6 70,93m² zu € 555,-.

Top 8-11 benutzte der Bw. selbst und Top 12 62m² wurde vom Bw. unentgeltlich dem Sohn seiner Lebensgefährtin überlassen.

Ab 2005 bewohnte Frau AG. (Lebensgefährtin) Top 3 mit 140m² zum Mietentgelt von € 600,-.

Die Liegenschaft enthielt folgende Wohneinheiten

Top	m ²	Mietentgelt	Mieter ab
1	117	400,-	2004 Frau BK.
2	90	300,-	Frau AK.
3	140	600,-	Frau AG.
4	27,75	350,-	fremd
5	28,62	350,-	fremd

6	70,93	555,-	fremd
7	21,17		
8	28,01	Selbstgenutzt	Bw.
9	29,17	Selbstgenutzt	Bw.
10	70,72	Selbstgenutzt	Bw.
11	57,68	Selbstgenutzt	Bw.
12	62	Unentgeltlich	Sohn Frau AG.

Im Jahr 2006 wurden Top 9 um € 35.000,-, Top 10 um € 80.000,- und Top 11 um € 40.000,- vom Bw. veräußert.

Im vorliegenden Fall war zu prüfen inwieweit die vom Bw. in den Jahren 2004 bis 2010 als Einkünfte aus Vermietung erklärten Beträge steuerlich als solche anzuerkennen sind.

Nach dem festgestellten Sachverhalt hat der Bw. die Liegenschaft in P, MGasse 11 im Jahr 2003 erworben, beim Kauf die Forderung der RBank gegenüber Herrn LK übernommen und in der Folge deren Abzahlung in Form von geringen Teilbeträgen als teilweises Mietentgelt akzeptiert. Außerdem hat er das Haus gekauft in dem Wissen, dass dieses zum Teil vom Ehepaar K und deren Tochter Frau AK bewohnt war. Der Bw. hat als neuer Eigentümer erstmals neue Mietverträge betreffend Top 1 und Top 2 mit diesen Personen zu den bisherigen Bedingungen geschlossen.

Diese Vorgehensweise entspricht jedoch keineswegs der Handlungsweise eines wirtschaftlich denkenden Steuerpflichtigen, der ein Objekt erwirbt, um aus diesem Einkünfte aus Vermietung zu erzielen. Ein solcher hätte weder die Bankforderung übernommen noch zu einem derart geringen Mietentgelt neue Verträge ab 2004 geschlossen, es sei denn, er hätte eine private Nahebeziehung zu den potentiellen Mietern gehabt. Die seitens der Betriebsprüfung angenommene Nahebeziehung des Bw. zum Ehepaar K und deren Tochter Frau AK und Frau AG, welche auch im Betriebsprüfungsbericht und im Protokoll der Schlussbesprechung erwähnt ist, wurde vom Bw. in der Berufung nicht bestritten. Der Bw. hat sich in seiner Argumentation hingegen darauf gestützt, dass bezüglich der Höhe der Mietentgelte für Top 1 bis 3 nach seiner Ansicht diese ortsüblich seien und von einem Immobilienbüro als solche angesehen worden sind.

Die Vermietung von Wohnraum durch den Bw. an das Ehepaar K. (Eltern seiner Lebensgefährtin), Frau AK (Schwester seiner Lebensgefährtin) und an Frau AG

(Lebensgefährtin) in den Jahren ab 2004 ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht „fremdüblich“ im Sinn der Angehörigenjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 18.4.2007, [2004/13/0025](#)) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts - ungeachtet der zivilrechtlichen Gültigkeit derselben - nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Die Eltern und die Schwester der Lebensgefährtin, sowie diese selbst sind im Sinn der obigen Ausführungen nahe Angehörige des Bw.

Die angeführten Bedingungen müssen kumulativ erfüllt sein für die Anerkennung der Vereinbarungen (VwGH 11.11.2008, [2006/13/0046](#)).

Die Rechtsprechung betreffend Verträge zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (*Jakom/Lenneis* EStG 2010, § 4 Rz 332).

Im gegenständlichen Fall war zu prüfen, ob die mit dem Bw. abgeschlossenen vorgelegten Mietverträge mit Frau BK, Frau AK und Frau AG den Vorschriften über die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entsprechen und ob die bezüglich dieser Mietverhältnisse angefallenen Einnahmen und Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung steuerlich zu berücksichtigen sind.

Die Fremdüblichkeit muss nicht auf fiktiver, sondern auf realer Basis geprüft werden (VwGH 1.12.1992, [92/14/0149](#)).

Im Berufungsfall spricht gegen die Fremdüblichkeit, dass der Bw. den Eltern seiner Lebensgefährtin, der Schwester seiner Lebensgefährtin und der Lebensgefährtin selbst die Wohnungen in seinem Haus zu einem monatlich weit geringerem Mietzins laut Mietverträgen vermietet hat, als den fremden Mietern der Top 4, Top 5 und Top 6, welchen ein fast viermal so hoher Mietzins laut Mietvertrag verrechnet wurde und welche diese Beträge laut Banküberweisungen auch bezahlt haben, wohingegen die Angehörigen teilweise geringere als die vereinbarten Mieten tatsächlich nachweislich bezahlt haben bzw. vom Bw. unbestritten nur dieser Anteil der Zahlungen in seine Einnahmen- und Ausgabenrechnung eingegangen ist.

Laut Ergebnis der Betriebsprüfung und vom Bw. bestätigten Angaben des Prüfers hat der Bw. nicht einmal die in den Mietverträgen vereinbarten Mietzinse von den Angehörigen tatsächlich kassiert, sondern nur geringere Beträge.

Die vom Bw. behauptete Tatsache, dass Frau AG. deshalb weniger Miete bezahlt habe, weil sie zur teilweisen Selbstsanierung ihrer Wohnung verpflichtet gewesen sei, ergibt sich aus dem vorgelegten Mietvertrag nicht. Auch in den vorgelegten Werbungkostenaufstellungen sind keine Aufwendungen für Investitionen enthalten.

Die Tatsache, dass die Eltern und die Schwester der Lebensgefährtin bis zum Kauf durch den Bw. kein Mietentgelt, sondern nur einen Betrag für die Überlassung der Wohnung zahlen mussten ändert nichts an der objektiven Fremdunüblichkeit des mit ihnen vereinbarten Mietentgeltes ab dem Jahr 2004.

Dem Argument des Bw., dass nur ein Wechsel in der Person des Hauseigentümers ab dem Kauf erfolgt sei und die bis dahin bestehenden Mietverhältnisse vom Bw. fortgeführt worden seien, wird entgegnet, dass - wie sich aus dem oben festgestellten Sachverhalt ergibt - bis zum Kauf kein Mietvertrag bestanden habe, welcher hätte nach dem Wechsel des Eigentümers fortgesetzt werden können.

Auch die Behauptung des Bw. die Firma Sreal habe die Mieten für Top 1 und Top 2 als ortsüblich angemessen bewertet, kann nicht über die sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergebende Tatsache hinwegtäuschen, dass der Bw. den „Fremdmietern“ (Top 4, Top 5 und Top 6) eine verhältnismäßig viel höhere Miete gemessen an der jeweiligen Wohnungsgröße verrechnet hat, als seinen Angehörigen.

Die vom Bw. behauptete Ortsüblichkeit der Mieten betreffend Top 1 und Top 2 mag zwar gegeben sein, jedoch wird seitens des Unabhängigen Finanzsenates die Meinung vertreten, dass eine Fremdüblichkeit insoweit nicht vorlag, als den Mietern der Top 4, Top 5 und Top 6 höhere Mieten als für Top 1 bis Top 3 verrechnet worden sind. Auch das Argument, dass die Top 4 bis 6 saniert vermietet worden sind, kann keineswegs die Verrechnung eines viermal so hohen Mietentgeltes rechtfertigen.

Bei den Mietverhältnissen zwischen dem Bw. und den Eltern der Lebensgefährtin, der Schwester der Lebensgefährtin und der Lebensgefährtin fehlt es an dem zwischen Fremden üblichen Interessensgegensatz zwischen den Vertragsparteien. Der mangelnde Interessensgegensatz wird auch durch die Angaben des Bw. untermauert, er habe aufgrund seiner „sozialen Ader“ nicht mehr Mietentgelt verrechnet bzw. kassiert.

Auch die auf die Wohnung Top 12, welche vom Sohn der Frau G. unentgeltlich benutzt wurde, entfallenden Kosten sind aus der Ermittlung der Einkünfte auszuscheiden, da bezüglich dieser Wohnung keine Vermietung vorlag.

Der Anteil der Aufwendungen, welcher auf die vom Bw. selbst genutzten Wohnungen (Top 8, Top 9 bis 11) entfällt war bei der Ermittlung der Höhe der Einkünfte aus Vermietung ebenfalls bis zu deren teilweisem Ausscheiden durch Verkauf auszuscheiden, da die darauf entfallenden Kosten unter § 20 EStG 1988 fallen.

Die seitens der Betriebsprüfung vorgenommene Ausscheidung eines Prozentsatzes von 80,10% in den Jahren 2004 und 2005, sowie von 70,62% im Jahr 2006 und 58,98% in den Jahren ab 2007 bis 2010 der erklärten Einnahmen und Werbungskosten erfolgte nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates zu Recht, da die Fremdüblichkeit der vertraglichen Vereinbarungen zwischen dem Bw. und dem Ehepaar K, Frau AK und Frau AG nicht gegeben war und diese Verträge daher steuerlich nicht anerkannt wurden. Es lagen bezüglich dieser ausgeschiedenen Wohneinheiten keine Einkünfte aus Vermietung vor.

Anzuerkennen waren in den Streitjahren die Einkünfte aus der Vermietung der Top 4, Top 5 und Top 6 als solche aus Vermietung.

Da für die Jahre 2009 und 2010 die Abgabepflicht nach dem vorliegenden Ermittlungsverfahren nicht mehr ungewiss ist, waren die für diese Jahre ergangenen Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig zu erklären.

Betreffend die Berechnung der Umsatzsteuer für das Jahr 2004 wird der irrtümlich angesetzte Vorsteuerbetrag von € 16.842,69 durch den richtigerweise anzusetzenden Betrag von € 3.293,26 ersetzt und der Bescheid insofern abgeändert. Die Berechnung der Umsatzsteuer für das Jahr 2004 ist dem beigelegten Berechnungsblatt zu entnehmen. Der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2004 wird insoweit abgeändert.

Aus den oben angeführten Gründen war den Berufungen des Bw. betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2005 bis 2007 und betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2007 im Umfang der Berufungsvorentscheidungen teilweise Folge zu geben und die Berufungen für die Jahre 2008 bis 2010 abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 6. Dezember 2012