



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag. X. S., W, vertreten durch Libertas Intercount GmbH, 1014 Wien, Teinfaltstraße 4, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend

- Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2006;
- Umsatzsteuer 2006;
- Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Dezember 2007; die Berufung gilt gemäß § 274 BAO als auch gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid 2007 vom 29.9.2009 gerichtet und
- Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für Jänner 2008

entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (Bw.) fand eine Außenprüfung nach §§ 147ff BAO statt. Dem Bericht über die Außenprüfung gem. § 150 BAO ist Folgendes zu entnehmen:

„Prüfungsfeststellungen Vermietung „G.“

Fr. Mag. X. S. errichtete in den Jahren 2006 bis 2008 ein Einfamilienhaus in 1234 B., S-Straße 2 und vermietet dieses seit September 2008 an ihre Eltern Dr. H. und C. G..

Eine Vermietung an nahe Angehörige ist jedoch nur dann steuerlich anzuerkennen, wenn diese Vermietung zu fremdüblichen Verhältnissen erfolgt. Liegen keine fremdüblichen Verhältnisse vor, so stellt diese Vermietung keine Einkunftsquelle und keine unternehmerische Tätigkeit dar; es besteht somit kein Recht zum Vorsteuerabzug.

Bereits der Kauf des Grundstückes lt. Kaufvertrag vom 27-09-2002 wurde durch ein unverzinstes Darlehen der Eltern finanziert. Mit Vereinbarung vom 02-03-2005 wurde ein Belastungs- und Veräußerungsverbot zu Gunsten der Eltern ins Grundbuch eingetragen.

Von Beginn an finanziert der „Mieter“ unverzinst den Ankauf des Grundstückes. Laut eigenen Angaben wurden die Baukosten des Hauses einerseits durch den Verkauf des Grundstückes in Salzburg, T-Straße 3. (Verkaufspreis € 620.000,00 lt. Kaufvertrag vom 03-05-2005) und andererseits durch die hingebene Kautio des „Mieters“ (der Eltern) in Höhe von € 210.000,00 finanziert.

Die Liegenschaft in Salzburg hat die Pfl. mit Übergabsvertrag vom 28-12-1993 von den Eltern unentgeltlich erworben. Zu Gunsten der Eltern war ein Belastungs- und Veräußerungsverbot im Grundbuch eingetragen. Ohne Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot der Eltern und Mieter des Einfamilienhauses wäre ein Verkauf dieser Liegenschaft nicht möglich gewesen, somit hätte die Finanzierung des EFH nur mit Kredit erfolgen können.

Die von den Mietern (Eltern) gegebene Kautio entspricht ungefähr 10 Jahresmieten. Durch die Hingabe dieser Kautio wurde lt. Mietvertrag vom 11-12-2008 die Miete um 28,5% vermindert. Laut diesem Mietvertrag wäre zwar im Falle einer Kündigung des Mietverhältnisses die Kautio zurückzuzahlen, die Mietreduktion wäre dadurch jedoch nicht berührt.

Gegen eine Fremdüblichkeit der Vermietung spricht folgendes:

Die gesamte Finanzierung des Grundstückes und Hauses erfolgte durch den Mieter oder wurde zumindest durch diesen ermöglicht.

- Kauf der Liegenschaft durch unverzinstes Darlehen (Mieter ist Darlehensgeber)
- Ermöglichung des Verkaufs der Liegenschaft in Salzburg durch Verzicht auf das Belastungs- und Veräußerungsverbot
- Hingabe einer Kautio in Höhe von 10 Jahresmieten

Gegen die Fremdüblichkeit der Kautio in Höhe von € 210.000,00 spricht folgendes

- Höhe der Kautio (üblich lt. MRG sind drei bis max. fünf Monatmieten, im vorliegenden Fall beträgt die Kautio jedoch ungefähr zehn Jahresmieten.)
- Hingabe der Kautio mit gleichzeitiger Ermäßigung der Monatsmiete um 28,5%
- Rückzahlung der Kautio bei Ende der Vermietung ohne Nachverrechnung des reduzierten Mietzinses.

Aus obigen Gründen liegt KEIN fremdübliches Mietverhältnis vor.

Daraus folgt, dass hinsichtlich dieser Vermietung keine Einkunftsquelle und keine unternehmerische Tätigkeit vorliegt. Die geltend gemachten Vorsteuern sind somit nicht abzugsfähig, die erzielten Erlöse ab September 2008 stellen keinen umsatzsteuerpflichtigen Erlös dar.

Nicht abzugsfähige Vorsteuern	2006	€ 53.000,00
	2007	€ 80.357,05
	2008	€ 10.040,00

...

Prüfungsfeststellung Nachschauzeitraum

Aufgrund der Feststellung lt. Beilagen 1 und 2 werden Umsatzsteuerfestsetzung wie folgt vorgenommen:

Dezember 2007:	Gesamtumsatz		1.350,00
	Zu versteuern mit 20 %		1.350,00
	Vorsteuern lt. UVA	82.557,49	
	Vorsteuer lt. Beil. 1	80.357,05	
	Vorsteuer lt. Bp		2.200,44
	nichtabzugsfähige VSt bisher		1.075,01
	Gutschrift lt. Bp		855,43
Jänner 2008:	Gesamtumsatz bisher	3.293,13	
	+ Vermietung Büro	722,24	
	zu versteuern mit 20%		4.015,37
	Vorsteuern lt. UVA	10.070,28	
	Vorsteuern lt. Beil. 1	10.040,00	
	Vorsteuern lt. Bp -		30,28
	nichtabzugsfähige VSt bisher		13,92
	Zahllast lt. Bp		786,71
September 2008:	Gesamtumsatz bisher	1.734,30	
	Vermietung	1.734,30	
	+ Vermietung Büro	722,24	
	zu versteuern mit 20%		722,24
	Vorsteuern		50,93
	nicht abzugsfähige VSt bisher		23,42
	Zahllast lt. Bp		116,94
Dezember 2008:	Vermietung Büro (722,24x10Monate)		7.222,40
	Zu versteuern mit 20%		7.222,40
	Vorsteuern geschätzt		402,12
	Zahllast lt. Bp		1.042,36

Die innerhalb erstreckter Rechtsmittelfrist eingebrachte Berufung wurde wie folgt begründet:

„Die angeführten Bescheide sind das Ergebnis einer bei unserer Mandantin durchgeführten Außenprüfung gem. § 147 ff BAO. Das Rechtsmittel richtet sich allein gegen die Nichtanerkennung der unternehmerischen Tätigkeit von Frau Mag. S. aus der Vermietung des Objektes in 1234 B., S-Straße 2. Entgegen den Ausführungen des Prüfers im Bericht vom 26.3.2009 ist, wie aus den nachfolgenden Ausführungen in der Berufungsbegründung dargestellt, sehr wohl von einer unternehmerischen Vermietungstätigkeit im Sinne des UStG 1994 auszugehen.“

In der am 25.3.2009 aufgenommenen Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der Außenprüfung hat der Prüfer die Fremdüblichkeit der Vermietung ‚in Bezug auf Finanzierung, Vertragsgestaltung und Kautio‘ verneint.“

Die Berufung gab sodann Auszüge aus dem bereits oben zitierten Bericht über die Außenprüfung wieder und führte in weiterer Folge aus:

„Begründung:

Die Auffassung des Prüfers bzw. des Finanzamtes findet im Gesetz bzw. in den dazu ergangenen Erlässen und höchstgerichtlichen Rechtssätzen keine Deckung. Vielmehr ist von einer fremdüblichen Vermietung im vorliegenden Fall auszugehen. Dies aus folgenden Gründen:

1. Finanzierung:

Es kann nur Gleiches mit Gleichem verglichen werden, denn es ist durchaus fremdüblich, dass sich Fremde einander nichts schenken, Eltern ihren Kindern jedoch sehr wohl. Dies kommt auch klar und deutlich in der Rz 1139 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 zum Ausdruck, wo es heißt: ‚Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 0151). Nur Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen nicht vorkommen (z.B. Schenkungen oder unentgeltliche Betriebsübergaben) sind danach zu beurteilen, wie sich dabei üblicherweise andere Personen verhalten, die zu einander in familiärer Beziehung stehen (VwGH 25.10.1994, 94/14/0067).‘

Mit anderen Worten auch andere Eltern übergeben ihren Kindern bei Lebzeiten unentgeltlich Vermögen, schenken ihnen somit Bargeld, Liegenschaften oder übertragen Betriebe. Es wird ja auch nicht bezweifelt, dass Kinder, die von ihren Eltern ein Zinshaus geschenkt bekommen, Unternehmer im Sinne des UStG sind. Die Mittelherkunft zum Erwerb des Vermögensstammes, der im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auch nicht Besteuerungsgegenstand ist, kann somit für das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer unternehmerischen Tätigkeit im Sinne des UStG nicht maßgeblich sein.

2. Vertragsgestaltung:

Der Hinweis auf eine nicht fremdübliche Vertragsgestaltung findet sich lediglich in der Niederschrift vom 25.3.2009 jedoch bezeichnenderweise nicht mehr im Prüfbericht vom 26.3.2009. Offensichtlich erschien dem Prüfer selbst dieses Argument nicht stichhaltig. Tatsächlich enthält der Mietvertrag vom 11.12.2008, der auch der Behörde vorliegt, alle Merkmale eines Mietvertrages, wie er auch zwischen fremden Dritten abgeschlossen wird. Er wurde auch dem Finanzamt ordnungsgemäß angezeigt und gem. § 33 TP 5 GebG vergebührt. Dass der formelle schriftliche Mietvertrag erst im Dezember 2008 unterschrieben und das Mietverhältnis aufgrund einer Vereinbarung zwischen den beiden Vertragsparteien bereits mit September 2008 begonnen hat, ist auch im täglichen Leben zwischen fremden Parteien durchaus nicht unüblich.

3. Kautio:

Im Bericht führt der Prüfer aus, dass die Höhe der Kautio unüblich sei, da laut MRG 3 bis max. 5 Monatsmieten in Frage kommen, im vorliegenden Fall, die Kautio jedoch ungefähr 10 Jahresmieten umfasst. Hierbei verkennt der Prüfer den wirtschaftlichen Gehalt dieses Kautionsdepots. Es handelt sich hierbei keinesfalls um eine Sicherheitskautio im Sinne des (hier nicht zutreffenden) MRG, sondern hat diese Kautio vielmehr den Charakter eines Baukostenzuschusses, welcher zu Ermäßigung der Monatsmiete beiträgt. Dies erspart den Bauorganisator andere Finanzmittel und führt demgemäß - weil unverzinslich bei Rückzahlung - zu keiner Nachverrechnung des reduzierten Mietzinses. Als Äquivalent steht dem Vermieter ja der Zinsertrag bzw. die eigene Zinsersparnis aus dem geleisteten Depot zu. Diese Konstruktion entspricht den bekannten Gestaltungen von Wohnbauträgern, so auch für Mietkaufmodelle bzw. dem von vielen Gemeinden praktizierten Kommunalleasing. Dieses Modell ist keinesfalls neu, sondern wird seit vielen Jahren und Jahrzehnten gehandhabt und praktiziert und führt letztlich auch zu entsprechenden Stellungnahmen und Ausführungen der Finanzbehörde in den Einkommensteuerrichtlinien, wie beispielsweise EStR, Rz 145 ff. Bereits das Fachbuch „Leasing, steuerrechtliche, wirtschaftliche und zivilrechtliche Aspekte“ von Gerhard Nidetzky, Peter Quantschnigg und Walter Riedl, erschienen im Ueberreuter Verlag aus dem Jahr 1989, enthält ausführliche und umfangreiche Details zum so genannten Kautionsleasing (Seite 3. ff).

Da somit auch diese Form der Vorfinanzierung eines Bauvorhabens durch den Mieter gegenüber dem Vermieter weit verbreitet, lang geübt und auch von der Finanzverwaltung anerkannt ist, kann dem konkreten Fall nicht die Fremdüblichkeit abgesprochen werden, nur weil es sich um ein Vertragsverhältnis zwischen nahen Angehörigen handelt. Das Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis reicht nicht aus, eine steuerliche Schlechterstellung sachlich zu begründen (VfGH 16.6.1987, G 52/87, 1988, 3 sowie EStR 2000, Rz 1131).

Zusammenfassend ist daher folgendes festzuhalten:

- Die Vereinbarung (Mietvertrag) zwischen unserer Mandantin und ihren Eltern ist nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommen, sie hat einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt und wird in dieser Form auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen.
- Die Fremdüblichkeit der Vermietung ist gegeben und es liegt somit eine unternehmerische Tätigkeit

unserer Mandantin im Sinne des UStG vor.

- Liebhaberei im Sinne des Einkommensteuer- bzw. Umsatzsteuergesetzes liegt nicht vor, da die Vermietungstätigkeit von Anfang an steuerpflichtige Gewinne (Überschüsse) bei unserer Mandantin generiert.

- Ein Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 22 BAO liegt nicht vor, da, wie oben dargestellt, es sich um eine durchaus gebräuchliche Form der Finanzierung handelt.

- Unter den in Rz 1233 der Einkommensteuerrichtlinien 2000 angeführten Beispielen von Mietverträgen zwischen nahen Angehörigen, denen mangels Fremdüblichkeit die steuerliche Anmerkung versagt wurde, ist kein einziges, das auch nur annähernd dem vorliegenden Sachverhalt entspricht.

Aus den angeführten Gründen ersuchen wir unserer Berufung stattzugeben...”

Der Betriebsprüfer gab hierzu folgende Stellungnahme ab:

„Die Fremdüblichkeit der vorliegenden Vermietung an die Eltern der Steuerpflichtigen wurde durch die Betriebsprüfung verneint. Die geltend gemachten Vorsteuern wurden nicht anerkannt.

Zur Berufungsbegründung wird folgendes eingewendet:

Der Finanzierung kommt insofern wesentliche Bedeutung zu, da durch die Art und Weise der Finanzierung (Schenkung, Kautions - Baukostenzuschuss, unverzinsliches Darlehen) der Ankauf des Grundstückes und die Errichtung des Hauses Fr. Mag. S. überhaupt ermöglicht wurden.

Die Ungewöhnlichkeit der Gestaltung liegt nicht in der Schenkung von Geldmitteln und der Liegenschaft in Salzburg allein.

Diese wäre für sich gesehen kein Gestaltungsmissbrauch bzw. könnte dagegen nicht Fremdunüblichkeit eingewendet werden; zumal die Schenkungen im Verwandtschaftsverhältnis begründet sind.

Schenkungen zwischen Eltern und Kindern sind durchaus üblich und wird von der Betriebsprüfung nicht in Abrede gestellt. Im gegenständlichen Sachverhalt kommt zur Schenkung aber entscheidend hinzu, dass dem Geschenkgeber von vornherein planmäßig formal gesehen eine Mieterstellung eingeräumt wird (siehe auch Vereinbarung vom 9.12.2005).

Die Finanzierung des Hauses in B. durch die Eltern als Mieter ist nicht fremdüblich und nur durch das Naheverhältnis begründet.

In der Berufung wird ausgeführt, dass es nicht um eine Kautions, sondern um einen Baukostenzuschuss bzw. um ein Kautionsleasing handelt. Die gewählte Konstruktion ist Ihren Angaben zufolge eine bekannte Gestaltung von Wohnbauträger, für Mietkaufmodelle und Kommunalleasing. Wenn Sie auf die in der Rz 146 EStR zusätzlichen Leistungen wie Mietzinsvorauszahlungen und Kautionen verweisen, dann sind auch die Folgen hinsichtlich Zurechnung des Wirtschaftsgutes zu beachten.

Zum Baukostenzuschuss führen Sie an, dass es sich um einen unverzinslichen Betrag handelt und der Vermieterin als Äquivalent ein Zinsertrag zufließt bzw. um eine eigene Zinsersparnis handelt.

Dem wird entgegen gehalten, dass der Kautionsbetrag für die Errichtungskosten aufgewendet wurde und mangels Vermögensanlage daher kein Zinsertrag anfallen konnte. Der Mieter finanziert das Bauvorhaben und vergibt sich der Möglichkeit einen Betrag von € 210.000, zumindest für die Dauer von 10 Jahren (Kündigungsverzicht) zinsbringend anzulegen. Falls das Mietverhältnis frühestens nach 10 Jahren aufgelöst wird, steht dem Mieter nominell weit weniger Geld zur Verfügung, somit wurde dieser nicht unbeträchtliche Betrag verlustverbringend angelegt.

Das in der Berufung angeführte Beispiel einer Leasingkonstruktion kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Ein Modell, wo eine Leasinggesellschaft dem Leasingnehmer ein Grundstück schenkt, weiters dem Leasingnehmer maßgeblich die Finanzierung des Bauvorhabens ermöglicht um letztlich das bebaute Grundstück zu eigenen Wohnzwecken als „Mieter“ zu nutzen, ist keineswegs wie in der Berufung behauptet „weit verbreitet, lang geübt und auch von der Finanzverwaltung anerkannt“.

Der herangezogene Vergleich mit Leasinggesellschaften trifft auf den gegenständlichen Fall somit keineswegs zu.

Die Gestaltung zielt vielmehr augenscheinlich darauf ab, Kosten der eigenen Wohnung steuerlich abzusetzen. Dem tritt der VwGH in ständiger Rechtssprechung entgegen. Gem. § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des StPfl. und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von „Einkünften“ zu kleiden,

sollen steuerlich unbeachtlich bleiben. Dies auch dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten. Entscheidend ist lediglich, dass der StPfl. einen Aufwand geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit den Wohnbedürfnissen seiner Familienangehörigen im wirtschaftlichen Zusammenhang steht.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass nach Meinung des Prüfers keine fremdübliche Vertragsgestaltung vorliegt. Die Vermietung der Liegenschaft ... B. , S-Straße 2 ist somit keine unternehmerische Tätigkeit.

Der Vorsteuerabzug steht daher nicht zu.

Nach Meinung des Prüfers ist die Berufung abzuweisen.“

Die Bw. gab hierzu folgende Gegenäußerung ab:

„1. Fremdüblichkeit

Der Betriebsprüfer selbst hält fest, dass „Schenkungen zwischen Eltern und Kindern üblich sind und die Finanzierung des gegenständlichen Objektes in der gegenständlichen Art und Weise dem Grundsatz der Fremdüblichkeit entspricht“. Die in der Berufung unter Punkt 1. Finanzierung angeführten Argumente werden hiermit ausdrücklich anerkannt. Die Nichtfremdüblichkeit wird vom Betriebsprüfer lediglich darin gesehen, dass „dem Geschenkgeber von vornherein planmäßig formal gesehen eine Mieterstellung eingeräumt wird“.

2. Planmäßiges Vorgehen

Der Kauf des Grundstücks erfolgte bereits im Jahr 2002 (!). Es trifft zu, dass dieser Kauf durch ein Darlehen der Eltern finanziert wurde, doch ist ein derartiges Vorgehen innerhalb einer Familie fremdüblich (siehe unter 1.). Der wesentliche Teil der Baukosten, die in den Jahren 2006 und 2007 angefallen sind, wurde aus dem Verkauf des Grundstückes in Salzburg, T-Straße 3., finanziert. Diese Liegenschaft hat unsere Mandantin im Jahr 1993 (!) von ihren Eltern geschenkt erhalten.

Wenn in der Stellungnahme der BP behauptet wird, dass „dem Geschenkgeber von vornherein planmäßig formal gesehen eine Mieterstellung eingeräumt wird“, so widerlegt sich dies aufgrund der großen Zeitspanne zwischen Schenkung bzw. Darlehenseinräumung einerseits und Errichtung des Wohnhauses andererseits von selbst. Die Zuwendung im Jahr 1993 bzw. die Darlehensgewährung im Jahr 2002 stand bzw. steht in keinerlei kausalem Verhältnis zur Vermietung. Die von der BP gezogene Schlussfolgerung ist daher durch die konkreten Gegebenheiten nicht belegt und vielmehr eine persönliche Annahme des Prüfers. Die Vereinbarung vom 9.12.2005 ist eine Vorvereinbarung zur wechselseitigen Rechtsbindung und nicht mit irgendeiner freigiebigen Zuwendung verknüpft.

3. Baukostenzuschuss

Von der Betriebsprüfung wird die „Kautions“ als steuerschädlich gesehen, wobei die dabei getroffenen Schlussfolgerungen sachlich nicht zutreffend sind. Ebenso unzutreffend sind die Interpretationen der Betriebsprüfung des in der Berufung als Hinweis als zulässige steuerliche Regelungen vergleichsweise angeführten Kautionsleasingmodells bzw. wurde dies nicht in die Überlegungen des Betriebsprüfers mit einbezogen. Zivilrechtlich handelt es sich dabei um ein rückzahlbares Depot - vergleichbar dem Baukostenzuschuss bei Wohnbauträgern - Mietverhältnissen bzw. dem Kautionsdepot bei Leasing, welche im Falle von Minderung durch „Verbrauch“ - aber nur dann - entsprechend steuerhängig werden können. In den Fällen, wie dem vorliegenden, werden die jeweiligen Bestandsverhältnisse jedoch auch steuerlich anerkannt und die Depotzahlungen steuerneutral verstanden (im zulässigen Verhältnis 30:70 gem. EStR).

Auch die „Ertraglosigkeit“ des Kautionsdepots wird völlig verkannt. Es ist für die Beurteilung des Falles unerheblich, welche Ertragsauswirkungen sich daraus für den Mieter ergeben. Es ist dessen Sache, ob er ein Depot leistet oder eine Finanzanlage tätigt. Gerade die Ereignisse der Finanzkrise mit Totalverlusten von Finanzanlagen sollten dies verdeutlichen. Dem Mieter steht bei allfälliger Auflösung des Mietvertrages auch nicht - wie die Betriebsprüfung meint - „nominell weit weniger Geld zur Verfügung“, sondern nominell genau der gleiche Betrag. Sollte demgegenüber „real“ gemeint sein, dann ist ein inflationsgeschützter Realwert eines Mietvertrages zur Wohnversorgung einem Totalverlust von Finanzanlagen wohl vorzuziehen.

4. Kosten der eigenen Wohnung

Der Betriebsprüfer führt aus, dass „die Gestaltung vielmehr augenscheinlich darauf abziele, Kosten der eigenen Wohnung steuerlich abzusetzen“. Hiezu wird auch auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen.

Richtig ist vielmehr: Nicht die Kosten der eigenen Wohnung, weder die des Vermieters noch des Mieters werden im vorliegenden Fall steuerlich abgesetzt, sondern genau das Gegenteil ist der Fall: es führt die Vermietung zu umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen und damit auch zu steuerpflichtigen Einkünften bei der Vermieterin. Diese ist und bleibt ja auch zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin des Wohnhauses und hat damit auch sämtliche steuerliche Folgen der Bewirtschaftung und Verwertung des Objektes (Einkommen- und Umsatzsteuerpflicht bei Vermietung, Veräußerungsgewinnbesteuerung gem. § 30 EStG 1988) zu tragen.

Zusammenfassend halten wir damit fest, dass die Fremdüblichkeit bei der gegenständlichen Vermietung gegeben ist und die daraus erzielten Mieterlöse zu laufenden steuerpflichtigen Umsätzen und Einnahmen bei unserer Mandantin führen.

Wir ersuchen daher, der Berufung antragsgemäß stattzugeben.“

Der in Rede stehende mit 11.12.2008 datierende Mietvertrag der Bw. mit ihren Eltern hat folgenden Inhalt:

„1) Mietgegenstand

Das "L." ... B., S-Straße 2 (auf Parzelle ...) gemäß beiliegender Planübersicht mit insgesamt 242,52 m² Wohn-Nutzfläche sowie zugehörigem Keller, Garage und Außenanlagen ist.

Gegenstand dieses Mietvertrages.

Der Mietgegenstand wurde bereits übergeben und übernommen und ist den Mietern genau bekannt.

2) Mietzweck

Die Nutzung des Mietgegenstandes erfolgt für Wohnzwecke. Jede Nutzungsänderung (z.B.: Untervermietung) bedarf der Zustimmung des Vermieters.

3) Mietdauer

Das Mietverhältnis hat am 01. September 2008 begonnen und wird auf unbestimmte Dauer geschlossen. Jede Partei kann das Mietverhältnis mit einjähriger Kündigungsfrist zur Mitte bzw. zum Ende jeden Kalenderjahres schriftlich gegen Empfangsbestätigung kündigen.

Der Vermieter verzichtet auf die Dauer von zehn Jahren auf die Ausübung dieses Rechtes, ausgenommen bei Vorliegen außerordentlicher Kündigungsgründe; insbesondere nachfolgender:

- Einstellung der Entgeltzahlungen bzw. der Betriebskosten-Zahlungen von Mieterseite
- Zweckwidriger Gebrauch des Mietgegenstandes
- Grobe Verstöße gegen die Erhaltungspflicht

4) Hauptmietzins, Entgelt, Kautions. Betriebskosten

Das Mietentgelt beträgt an Hauptmietzins € 10,00 / m² im Monat zuzüglich 10% USt jeweils nach gesetzlicher Regelung).

Von Mieterseite wird ein unverzinslicher Kautionsbetrag von € 210.000,-- als Depot für die Dauer des Mietverhältnisses erlegt, wofür der monatliche Hauptmietzins um € 2,85/m² ermäßigt wird und somit € 7,15/m² zuzüglich 10% USt beträgt.

Dieser Kautionsbetrag ist unverzinslich und ist außerdem bei Verminderung binnen drei Monaten ab Aufforderung wieder aufzufüllen. Dieser Kautionsbetrag steht dem Vermieter auch zur Bedeckung von Vertragsverstößen jeglicher Art zu. Bei Beendigung des Mietverhältnisses ist der Kautionsbeitrag allenfalls nach Abzug von offenen Forderungen des Vermieters binnen 30 Tagen zurückzuzahlen. Über Verlangen des Mieters ist dafür eine Absicherung zu bestellen.

Der monatlich zu zahlende Hauptmietzins beträgt somit € 1.734,30 zuzüglich 10% USt € 173,43, insgesamt € 1.907,73.

Das Entgelt ist monatlich im Vorhinein bis zum 5. Bankwerktag fällig, zu zahlen auf das vom Vermieter benannte Bankkonto. Sämtliche Betriebskosten sowie die Prämie der Feuer- und Gebäudeversicherung sind von Mieterseite direkt zeitgerecht zu bezahlen und die Bezahlung dem Vermieter einmal jährlich bzw. über Aufforderung zu belegen.

5) Wertsicherung

Der Hauptmietzins ist nach dem Verbraucherpreisindex (VPI) 2005, Basismonat September 2008 (Indexzahl 107,70) wertgesichert. Der Wertsicherungsbetrag wird jährlich im Nachhinein abgerechnet. Wertschwankungen bis 5% bleiben unberücksichtigt.

6) Sonstige Rechte und Pflichten der Mieterseite

- Der Mietgegenstand ist stets in einwandfreiem Zustand zu halten. Allfällige Beschädigungen sind von Mieterseite fachgerecht zu beheben. (Erhaltungspflicht)
- Untervermietung oder sonstige Überlassung des Mietgegenstandes an Dritte ist nicht gestattet.
- Die Nutzung des Mietgegenstandes hat unter Einhaltung technischer Sicherheitsauflagen und/bzw. bestimmungsgemäß den Bedienungsvorgaben der haustechnischen Einrichtungen zu erfolgen.
- Veränderungen jeglicher Art sind nur mit Zustimmung des Vermieters gestattet.
- Bei Beendigung des Mietverhältnisses ist der Mietgegenstand, in ordnungsgemäßem Zustand, geräumt von eigenen Fahrnissen und feingereinigt zurückzustellen unter Rückgabe aller Schlüssel an den Vermieter.
- Die Besichtigung des Mietgegenstandes insbesondere zu Revisionszwecken ist dem Vermieter nach Ankündigung dauerhaft gestattet.

7) Sonstige Bestimmungen

Sämtliche Gebühren und Abgaben aus diesem Mietverhältnis trägt der Mieter. Kosten fallen nicht an.

Der für die Gebührenbemessung relevante Bruttomietzins beträgt jährlich € 22.892,76, die übernommenen Betriebskosten betragen jährlich € 1.975,-, die Rechtsgeschäftsgebühr gemäß § 33 GebG ist in der Höhe von € 746,03 zu entrichten.

8) Rechtsgrundlagen

Soweit nichts anders vereinbart ist, gelten ergänzend die Vorschriften des ABGB.

Änderungen und Ergänzungen des Mietvertrages einschließlich der Anlagen bedürfen zu deren Rechtswirksamkeit der Schriftform.

Sollte eine Bestimmung des Mietvertrages und/oder der Anlagen unwirksam sein, so werden die übrigen Bestimmungen davon nicht berührt. Die Vertragspartner werden in diesem Fall eine rechtswirksame Vereinbarung treffen, die dem wirtschaftlichen Zweck der unwirksamen am nächsten kommt.

Gerichtsstand ist das gem. ZPO zuständige Gericht, es gilt österreichisches Recht.

Die Parteien erklären, den Inhalt dieses Mietvertrages zu kennen und seine Bestimmungen zu erfüllen.“

Festzuhalten ist ferner, dass die Bw. das Mietobjekt mit Schenkungsvertrag vom 14.3.2009 mit Wirksamkeit ab 1.1.2009 an ihre Eltern (rück)übertragen hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der dieser Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt ist unstrittig. Verwiesen wird auf den Betriebsprüfungsbericht zum Thema „Prüfungsfeststellungen Vermietung G.“, denen die Bw. sachverhaltsmäßig nicht entgegen getreten ist.

2. Verträge zwischen Nahestehenden

2.1 Allgemeines

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (s VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen;
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der – vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084; sh. *Jakom/Lenneis* EStG, 2010, § 4 Rz 332).

Der Bw. ist zunächst Recht zu geben, dass Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen nicht vorkommen, wie etwa Schenkungen, danach zu beurteilen sind, wie sich andere Personen verhalten, die zueinander in familiärer Beziehung stehen (VwGH 25.10.1994, 94/14/0067).

Im Berufungsfall wird allerdings die Anerkennung eines Mietvertrages zwischen der Bw. und ihren Eltern begehrt. Zu überprüfen ist also, ob **dieser Mietvertrag** unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse den von der Judikatur entwickelten Voraussetzungen für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entspricht.

Nach Meinung der Berufungsbehörde kann es dahin gestellt bleiben, ob die Voraussetzungen der Außenwirkung und der klaren und eindeutigen Vertragsgestaltung vorliegen, wobei hinzu-

zufügen sei, dass insbesondere die Vertragspassagen betreffend die Kautionsvereinbarung sowie die bloß demonstrative Aufzählung außerordentlicher Kündigungsgründe an letzterer Bedingung zweifeln lassen. Der Mietvertrag ist nämlich eindeutig als fremdunüblich anzusehen.

2.2 Fremdüblichkeit

Die Fremdüblichkeit von Vereinbarungen muss nicht auf fiktiver, sondern auf realer Basis geprüft werden (VwGH 28.6.2006, 2002/13/0119). Die Leistungsbeziehungen müssen bereits zu Beginn fremdüblich gestaltet sein (s VwGH 1.12.1992, 92/14/0149). Dagegen spricht im Berufungsfall, dass zwar ein Mietzins von 10 €/m² (zuzüglich USt) vereinbart, dieser allerdings durch Erlag eines unverzinslichen Kautionsbetrages von 210.000 €, also von 10 Jahresmieten, durch die Mieter auf 7,15 €/m² (zuzüglich USt) ermäßigt wird. Offenbar darf die Bw. den Kautionsbetrag frei verwenden, muss ihn aber binnen drei Monaten ab Aufforderung durch die Mieter wieder auffüllen. Unerfindlich bleibt daher, welchen Vorteil die Bw. durch diese Gestaltung haben kann, wenn sie den Kautionsbetrag nur jeweils kurzfristig verwenden darf.

Die gewählte Vorgangsweise ist nur dann sinnvoll, wenn die Mieter von ihrem Aufforderungsrecht nicht Gebrauch machen, sondern – wie von der Außenprüfung unwidersprochen festgestellt – die Kautions zur Herstellung des Hauses verwendet wird. Somit steht bereits dadurch fest, dass einander fremd stehende Vertragsparteien sich keineswegs mit dieser Gestaltung einverstanden erklärt hätten. Auch die von der Bw. in ihrer Berufung getroffenen Ausführungen zu den Mietkaufmodellen bzw. zum Kautionsleasing sind wenig zweckdienlich, da zwischen der Bw. und ihren Eltern ausdrücklich ein Mietvertrag geschlossen wurde und keinerlei Hinweise bestehen, dass beispielsweise den Mietern das Recht eingeräumt würde, die Liegenschaft nach Ablauf einer bestimmten Dauer käuflich zu erwerben.

Somit ist dem Finanzamt Recht zu geben, wonach bei Mietverträgen bloß Kautionen von drei bis fünf Monatsmieten (allenfalls sechs) als fremdüblich anzusehen sind. Schon allein dies spricht gegen eine steuerliche Anerkennung des Mietvertrages.

Hierzu kommen weitere das Umfeld des Mietvertrages betreffende Umstände:

Wie im Bericht über die Außenprüfung unwidersprochen festgehalten wurde, hat die Bw. das Grundstück, auf das das in Rede stehende Einfamilienhaus erbaut wurde, im September 2002 gekauft; die Finanzierung erfolgte mittels eines unverzinslichen Darlehens der Eltern. Auch die Baukosten des Hauses wurden neben der bereits oben erwähnten Kautions durch den Verkauf einer der Bw. gehörigen Liegenschaft finanziert, wobei die Eltern auf ein zu ihren Gunsten intabuliertes Belastungs- und Veräußerungsverbot verzichtet haben. Somit kann aus dem Gesamtbild der Verhältnisse geschlossen werden, dass die Errichtung des Einfamilienhauses

geradezu typisch auf die Bedürfnisse der Eltern zugeschnitten war und auch die Mittelaufbringung im Ergebnis durch Vermögenswerte erfolgte, die (ursprünglich) von den Eltern gestammt haben.

3. Rechtlich folgt daraus:

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, um den Vorsteuerabzug lukrieren zu können.

In dieses Bild fügt sich auch, dass die Liegenschaft zwischenzeitig von der Bw. an die Eltern (rück)übertragen wurde, womit offensichtlich der Zustand erreicht ist, der von Beginn der an wirtschaftlich geplant war.

Somit ist in der Vermietung der in Rede stehenden Liegenschaft durch die Bw. an ihre Eltern keine unternehmerische Tätigkeit zu erblicken. Daher ist der Vorsteuerabzug nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG ausgeschlossen.

Bezüglich Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer 2006 enthält die Berufung kein eigenständiges Vorbringen; insbesondere wird nicht bestritten, dass Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen sind. Da die Kenntnis dieser Umstände einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte, war die Berufung auch in diesem Punkt abzuweisen.

Wien, am 18. Juni 2010