



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 4

GZ. RV/2451-W/07,
miterledigt RV/2450-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw1 als Erbe nach Bw., Wien, vertreten durch B., Buchprüfer, Wien1, vom 13. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 14. Mai 2007 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2003 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Bw. (idF: Bw.) erwarb mit Kaufvertrag vom 7. Oktober 2002 an der Adresse XY, Wien von einem Bauträger zwei neu errichtete Eigentumswohnungen (Wohnung Top 2, 80 m² und Wohnung Top 3) sowie die Garagenstellplätze 4, 19 und 20.

Der Kaufpreis für die Wohnung Top 2 betrug laut Rechnung vom 6. Juni 2003 € 261.646,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer, das sind brutto € 313.975,20. Weiters wurden vom ausführenden Baumeister mit Rechnung vom 12. Juni 2003 für Sonderwünsche € 5.478,11 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer, das sind brutto € 6.573,73, in Rechnung gestellt.

Die Wohnung Top 3 und die Stellplätze 4 und 20 verwendete der Bw. für den eigenen Bedarf. Die Wohnung Top 2 (ebenerdig, 80 m²) sowie den Stellplatz 19 vermietete er mit unbefristetem Mietvertrag vom 1. September 2003 an seinen Sohn Bw1 .

Der Mietzins wurde in Punkt 4 des Vertrages vereinbart mit:

a) dem monatlichen Hauptmietzins iHv € 480,00 zuzüglich 10 % Umsatzsteuer, und
e) dem Entgelt von € 120,00 zuzüglich 20 % Umsatzsteuer „für mitvermietete Einrichtungsgegenstände laut zu verfassender Inventarliste incl. Autoabstellplatz“. Eine Inventarliste liegt in den Akten nicht auf.

Der Mieter muss keinen Anteil an den Betriebskosten tragen (der entsprechende Passus im verwendeten Mietvertragsmuster ist durchgestrichen).

Laut Punkt 7 des Mietvertrages bestätigt der Mieter, den Mietgegenstand in gutem, brauchbarem/ordnungsgemäßen Zustand übernommen zu haben.

Im Rahmen einer Außenprüfung wurde dieses Mietverhältnis steuerlich nicht anerkannt.

Die Betriebsprüfung setzte als Maßstab für einen fremdüblichen Mietzins die Beträge laut Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich für 2003 (Mieten für Wohnungen, für welche die Mietzinsobergrenzen gemäß § 16 Abs. 2 MRG nicht gelten, Immobilien-Kompass, vgl. Arbeitsbogen S. 441) an. Demnach beträgt der durchschnittliche m²-Preis für Mietwohnungen über 70 m² in guter/sehr guter Wohnqualität und in guter Lage ca. € 7-7,80, in sehr guter Lage € 10,60 bis € 12,00. Diese Werte verstehen sich netto und ohne Betriebskosten und beinhalten nicht: Möblierungen, besondere Ausstattung, Investitionen (vgl. Immobilienwert-Kalkulator, www.privatimmobilien.at, AB S. 448).

Diese „Richtwerte“ decken sich auch mit Immobilien/Mietangeboten, welche die Betriebsprüfung für Objekte in vergleichbarer Größe und Lage im Berufszeitraum im Internet recherchierte (Arbeitsbogen S. 432 bis 440).

Die Betriebsprüfung hielt fest, dass für die gegenständliche Wohnung umgerechnet ein Mietzins von netto € 6,00/m² zum Ansatz gebracht worden sei. Nach dem jährlichen Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich hätten jedoch die „Richtwerte“ bei einer in Wien gelegenen Wohnung über 70 m² in guter Lage netto € 7 bis € 7,80 und in sehr guter Lage € 10,60 bis € 12,00 betragen.

Die Betriebsprüfung stellte weiters fest, dass Rechnungen für Anschaffungen wie Bett, Waschmaschine, Küche, Rasenmäher, Leuchten etc., welche (teilweise) an Bw1 adressiert waren, vom Bw. bezahlt und die Vorsteuern aus diesen Rechnungen vom Bw. geltend gemacht wurden (siehe Rechnungen AB S. 416 ff). In einer Übersicht „Einkünfte aus V + V, Diverse Anschaffungen“ (siehe AB S. 390 bis 391), sind diese Anschaffungen aufgelistet. In Summe betragen diese Anschaffungen netto € 20.965,44.

Obwohl der Mietvertrag mit Bw1 bereits am 1. September 2003 abgeschlossen wurde, seien vom Mieter im Jahr 2003 nur zwei Überweisungen erfolgt.

Die Miete sei immer, auch 2004 und 2005, mit dem Betrag von (netto) € 600,00 anstatt (brutto) € 672,00 überwiesen worden.

Die Miete sei durch das jährliche Einkommen des Mieters nicht gedeckt (laut Einkommensteuerbescheiden betrug das steuerpflichtige Einkommen im Jahr 2003 € 6.238,78, 2004 € 5.427,13 und 2005 € 2.075,21, siehe S. 467 ff des Arbeitsbogens).

Mietverhältnisse zwischen Eltern und Kindern könnten nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn sie den abgabenrechtlichen Grundsätzen für Verträge zwischen nahen Angehörigen entsprechen. Dies bedeute, dass selbst bei Vorliegen zivilrechtlich gültiger, schriftlicher Mietverträge mit klarem und eindeutigen Inhalt, die vor Beginn des Mietverhältnisses abgeschlossen und ordnungsgemäß nach außen zum Ausdruck gebracht wurden (etwa in Form einer fristgerechten Anmeldung des Mietvertrages zur Vergebührung), derartige Mietverhältnisse abgabenrechtliche Wirkungen nur entfalten könnten, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten, wenn sie somit nach den allgemeinen Erfahrungen des Wirtschaftslebens unter ökonomisch denkenden Fremden zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Ist dies nicht der Fall, sei davon auszugehen, dass bei der Vereinbarung private Erwägungen im Vordergrund gestanden sind und die Wohnraumüberlassung daher keiner erwerbswirtschaftlichen Betätigung zuzuordnen ist. Dementsprechend würden die aus einem solchen Vertragsverhältnis resultierenden Einnahmen nicht zum Bereich der Einkünfteerzielung des Vermieters gehören und seien daher steuerlich nicht relevant. Aufwendungen im Zusammenhang mit nicht fremdüblichen Vermietungen seien als freiwillige Zuwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit Z 4 EStG 1988 zu qualifizieren (VwGH 18.11.1991, 91/15/0043). Derartige Mietverhältnisse würden aus dem Verrechnungskreis Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fallen.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung hält das gegenständliche Mietverhältnis einem Fremdvergleich nicht stand:

- der Mietzins sei nicht fremdüblich,
- Bezahlung der Nettomiete anstatt der Bruttomiete,
- Bezahlung der Einrichtung durch den Vermieter,
- Mietaufwand durch die Einkünfte des Sohnes nicht gedeckt.

Die Umsatzsteuer 2003 bis 2005 wurde daher mit € 0,00 festgesetzt. Betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2005 wurden die Verluste aus Vermietung und Verpachtung laut Erklärung (- € 14.983,03 für 2003, - € 2.675,00 für 2004 und - € 2.873,65 für 2005) nicht anerkannt und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 0,00 angesetzt.

Der Bw. wurde vom Finanzamt mit Bescheiden vom 14. Mai 2007 entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung zur Umsatz- und Einkommensteuer 2003 bis 2005 veranlagt.

Mit Berufung vom 13. Juni 2007 bekämpfte der Bw. die og. Feststellungen und beantragte, die Einkommen- und Umsatzsteuer „bezüglich des Mietverhältnisses erklärungsgemäß anzuerkennen und festzusetzen“.

Das Mietverhältnis sei durch entsprechende Verträge und Anzeigen an das Finanzamt ausreichend dokumentiert worden. Dem wichtigsten Element der Angehörigenjudikatur (Schriftlichkeit) sei somit entsprochen worden.

Zu den von der Betriebsprüfung angeführten Gründen für das Fehlen des Fremdvergleiches bemerkte der Bw.:

a) Mangelnde Fremdüblichkeit des Mietzinses: Der Bw. stimmte zwar der Feststellung der Betriebsprüfung zu, dass laut Immobilienpreisspiegel bei einer in Wien gelegenen Wohnung über 70 m² in guter Lage eine Mietzins zwischen € 7 - € 7,80/m² üblich sei. Der vom Bw. angesetzte Mietzins von € 6/m² liege jedoch nur um € 1,00 bzw. 15 % darunter. Dies liege im Bereich einer gewissen Toleranzgrenze, und sei unter Berücksichtigung der vorliegenden Umstände (gemeint: Wasserschaden) absolut fremdüblich.

b) Bezahlung der Nettomiete anstelle der Bruttomiete: Hierbei handle es sich um „eine falsche Angabe im Rahmen des Dauerauftrages“. Die Umsatzsteuer werde vom Mieter nachgefordert.

c) Bezahlung der Einrichtung durch den Vater: Dass der Vermieter bei teilmöblierten Wohnungen für die Einrichtung aufkommt, sei absolut fremdüblich.

d) Mietaufwendungen durch die Einkünfte des Sohnes nicht gedeckt: Ende 2005 habe das Mietverhältnis lediglich 2,5 Jahre bestanden. Wie sich in Zukunft die Einkommenssituation des Sohnes gestalten wird, sei nicht absehbar. Außerdem nutze der Mieter die Wohnung gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin, die anteilig zur Miete beitrage.

Für das Objekt könne (betreffend die Höhe des Mietzinses) kein Fremdvergleich angestellt werden. Dem Argument des Bw., dass massive Baumängel vorliegen, habe das Finanzamt

unter dem Hinweis, dass diese erst 2007 dem Bauträger bekanntgegeben wurden, die Anerkennung versagt.

Der Bw. legte als Beilage zur Berufung Protokolle des gerichtlich beeideten Sachverständigen Ing. M. vom 1. März, 12. und 21. April sowie 20. Mai 2005 vor. Daraus seien die Mängel ersichtlich. Es handle sich vorwiegend um Wasserschäden. Diese Schäden seien seitens der Hausversammlung bereits am 16. Juli 2003 und am 3. Mai 2004 gerügt worden. Im Mietobjekt Top 2 würden massive Feuchtigkeitsschäden vorliegen, die auf eine feuchte Garage bzw. die feuchten Keller zurückzuführen seien. In weiterer Folge seien Schimmelbildungen aufgetreten. Insbesondere an der Außenwand der Wohnung Top 2 sei die Drainagierung nicht ausreichend gegeben gewesen. Der Bw. habe sich mit Schreiben vom 20. Februar 2007 an den Vertreter der Errichtungsgesellschaft mit der Forderung eines Preisnachlasses gerichtet.

Zusammengefasst hielt der Bw. fest, da die wesentlichen und zum Teil gesundheitsgefährdenden Mängel bereits bei Bauende vorgelegen und auch 2003 bereits gerügt worden seien, sei die Vornahme eines Fremdvergleiches im Jahr 2003 nicht möglich. Es liege klar auf der Hand, dass jeder Fremdmietler sofort (2003) eine massive Reduktion des Mietzinses bzw. die Aufkündigung des Mietvertrages verlangt hätte. Unter diesen Umständen sei der von Bw1 bezahlte Mietzins von € 6/m² absolut fremdüblich.

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Gemäß § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB. 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

- 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.

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechnete Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. Jakom/*Lenneis*, EStG, 2010, § 4 Anm. 332).

Im Berufungsfall ist die steuerliche Anerkennung eines Mietvertrages zwischen dem Bw. und seinem Sohn strittig.

Zwar wurde ein schriftlicher Mietvertrag abgefasst und verbucht. Strittig ist jedoch, ob der vereinbarte Mietzins der Höhe nach fremdüblich ist.

Das gegenständliche Objekt unterliegt in der Mietzinsbildung nicht den Vorschriften des MRG. Ein fremdüblicher Mietzins ist daher anhand von vergleichbaren Mietangeboten am Markt zu ermitteln. Die Betriebsprüfung hat nachvollziehbar anhand des „Immobilienpreisspiegels“ der Wirtschaftskammer Österreich einen fremdüblichen Mietzins für Mietwohnungen über 70 m² in Wien in guter Lage mit € 7 -7,8/m² angenommen. Dabei handelt es sich um den Nettomietzins für unmöblierte Mieten ohne anteilige Betriebskosten und ohne Umsatzsteuer. Auch anhand des Kaufpreises von € 313.975,20 und der Tatsache, dass die Vermietung einer neuen Wohnung vorlag, kann davon ausgegangen werden, dass eine Nettomiete von mindestens € 7/m² angemessen gewesen wäre. Die Fremdüblichkeit dieses Richtwertes wird auch vom Bw. grundsätzlich nicht bestritten.

Im Berufungsfall wurde für eine 80 m²-Wohnung (ohne Garagenplatz) ein Mietzins von netto € 480,00, das sind umgerechnet € 6,00/m², vereinbart. Die Umsatzsteuer wurde vom Mieter nicht entrichtet und auch vom Bw. nicht eingefordert. Unter der Annahme von in der vereinbarten Nettomiete enthaltener Umsatzsteuer ergibt sich somit eine Nettomiete von € 436,63, das sind ca. € 5,45/m².

Der Mieter hat laut Vertrag keinen Anteil an den Betriebskosten zu bezahlen. Die Betriebskosten betragen laut Schreiben der Hausverwaltung (AB S 398) für die Wohnung und den Garagenplatz Nr. 19 ab Juli 2003 in Summe brutto € 172,12.

Der Bw. übernahm für den Mieter Kosten der Wohnungseinrichtung. Dass dafür ein extra Mietentgelt entrichtet wird, kann mangels Erstellung einer Inventarliste nicht nachvollzogen werden. Es ist daher davon auszugehen, dass der Mietzins laut Punkt 4e des Vertrages iHv € 120,00 ausschließlich für die Vermietung des Garagenstellplatzes entrichtet wurde.

Unter der Annahme eines im vereinbarten Mietentgelt enthaltenen anteiligen Betrages für Betriebskosten und eines Entgeltes für die Wohnungseinrichtung würde sich das Nettomietentgelt für die Wohnung von € 436,63 nochmals verringern.

Es ist somit eindeutig ersichtlich, dass der mit netto € 480,00 vereinbarte Mietzins für eine 80 m² - Wohnung in guter Lage nicht fremdüblich sein kann.

Dem Einwand in der Berufung, die Wohnung sei bereits im Zeitpunkt des Mietvertragsabschlusses einer Wertminderung wegen Wasserschäden unterlegen, ist entgegenzuhalten:

Laut vorgelegtem Schreiben des Ing.C vom 1. März 2005 wird "im Bereich von zwei Wohnungen im Erdgeschoss erhöhte Wandfeuchtigkeit befürchtet, der augenscheinlich festgestellte unterschiedliche Farbton der Wandmalerei deutet darauf hin". Aus den vorgelegten Unterlagen ist somit nicht erkennbar, dass Wasserschäden innerhalb der Wohnung Top 2 auch tatsächlich bereits bei Vertragsabschluss im Jahr 2003 aufgetreten waren.

Zudem wurden diese Wasserschäden bei der Berechnung des Mietzinses im Mietvertrag nicht als wertmindernder Umstand schriftlich festgehalten. Vielmehr bestätigt der Mieter in Punkt 7 des Mietvertrages, die Wohnung „in gutem/brauchbarem/ordnungs-gemäßem“ Zustand übernommen zu haben.

Mangels eindeutiger schriftlicher Vereinbarung war die behauptete Wertminderung durch Wasserschäden somit bei der Ermittlung des fremdüblichen Mietzinses nicht zu berücksichtigen.

In der Durchführung der Vermietung fällt zudem auf, dass der Mieter im ersten Mietjahr (2003) zwei Monatsmieten schuldig geblieben ist und generell – und zwar, bis dies von der Betriebsprüfung festgestellt wurde – nur Nettomieten bezahlt hat. Fremdüblich wäre in diesem Fall – nach entsprechender Einmahnung der fehlenden Beträge - die Aufkündigung des Mietvertrages durch den Vermieter.

Im Berufungsfall wurde somit weder eine eindeutige, klare und jeden Zweifel ausschließende Mietvereinbarung getroffen, noch war die vereinbarte bzw. entrichtete Miete der Höhe nach fremdüblich. Dem strittigen Mietvertrag war somit die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 8. November 2012