



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 27. September 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf vom 24. August 2010 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) reichte für die Jahre ab 2002 Umsatzsteuererklärungen wie folgt ein:

2002:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen des Veranlagungszeitraumes 2002 für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen (jeweils ohne Umsatzsteuer)	000	0,00 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)		0,00 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	060	-38.427,26 €
Gutschrift	095	38.427,26 €

2003:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen des Veranlagungszeitraumes 2003 für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen (jeweils ohne Umsatzsteuer)	000	0,00 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger		

Anzahlungen)		0,00 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	060	-9.817,36 €
Gutschrift	095	-9.817,36 €

2004:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen des Veranlagungszeitraumes 2004 für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen (jeweils ohne Umsatzsteuer)	000	0,00 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)		0,00 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	060	-11.334,22 €
Gutschrift	095	-11.334,22 €

2005:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen des Veranlagungszeitraumes 2005 für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen (jeweils ohne Umsatzsteuer)	000	0,00 €
Gesamtbetrag der steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und Eigenverbrauch (einschließlich steuerpflichtiger Anzahlungen)		0,00 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	060	-2.442,07 €
Gutschrift	095	-2.442,07 €

2006:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen des Veranlagungszeitraumes 2006 für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen (jeweils ohne Umsatzsteuer)	000	1.675,00 €
		Umsatzsteuer
Davon sind zu versteuern mit 20% Normalsteuersatz 75,00 €	022	15,00 €
Davon sind zu versteuern mit 10% ermäßigter Steuersatz 1.600,00 €	029	160,00 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	060	-3.172,87 €
Gutschrift	095	-2.997,87 €

2007:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen des Veranlagungszeitraumes 2007 für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen (jeweils ohne Umsatzsteuer)	000	9.791,68 €
		Umsatzsteuer
Davon sind zu versteuern mit 20% Normalsteuersatz 191,68 €	022	38,34 €
Davon sind zu versteuern mit 10% ermäßigter Steuersatz 9.600,00 €	029	960,00 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	060	-274,32 €
Zahllast	095	724,02 €

2008:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen des Veranlagungszeitraumes 2008 für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen (jeweils ohne Umsatzsteuer)	000	12.162,51 €
--	-----	-------------

Übrige unechte Befreiungen	020	-2.100,00 €
		Umsatzsteuer
Davon sind zu versteuern mit 20% Normalsteuersatz 462,51 €	022	92,50 €
Davon sind zu versteuern mit 10% ermäßiger Steuersatz 9.600,00 €	029	960,00 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	060	-131,33 €
Zahllast	095	921,17 €

2009:

Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen des Veranlagungszeitraumes 2009 für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen (jeweils ohne Umsatzsteuer)	000	14.229,77 €
		Umsatzsteuer
Davon sind zu versteuern mit 20% Normalsteuersatz 2.730,03 €	022	546,01 €
Davon sind zu versteuern mit 10% ermäßiger Steuersatz 11.499,74 €	029	1.149,97 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern	060	-448,31 €
Zahllast	095	1.247,67 €

Die Einkommensteuererklärungen ab 2002 weisen nachstehende Einkünfte bzw.

Gesamtbetrag der Einkünfte aus:

2002:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	370	0,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		0,00 €

2003:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	370	0,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		0,00 €

2004:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	370	0,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		0,00 €

2005:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	370	0,00 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		0,00 €

2006:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-668,76 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		-6.986,50 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		-7.655,26 €

2007:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-64,37 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		-3.194,22 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		-3.258,59 €

2008:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		2.229,84 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		-3.819,38 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		-1.589,54 €

2009:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		273,97 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		-1.321,26 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		-1.047,29 €

Im Dezember 2001 richtete die Bw. nachfolgendes Schreiben an das Finanzamt:

"Mit diesem Schreiben möchte ich Sie in Kenntnis setzen, dass ich die Absicht habe, in ... S..., NÖ, ein Haus zwecks Vermietung zu bauen (3...)."

In diesem Sinne werde ich bei anfallenden Rechnungen bezüglich des Baues dieser Immobilie die Vorsteuer geltend machen." (Schreiben vom 6.12.2001).

Nach dem Einlangen der Steuererklärungen für 2002 ersuchte das Finanzamt die Bw. um Nachrechnung einer Einnahmen-Ausgabenrechnung für das Jahr 2002 (Schreiben vom 12.9.2003).

Die Bw. antwortete:

Im Jahr 2002 sind keine Einnahmen aus Vermietung entstanden, da zur Zeit mein Objekt nicht vermietet ist bzw. war. (Antwortschreiben vom 15.10.2003).

Zwei Monate danach gab die Bw. Folgendes bekannt:

In der Mappe finden Sie den Bauplan, genaue Aufgliederung der Ausgaben für 2002 (Kopien liegen bei), Darlehensvertrag und Prognoserechnung.

Wir rechnen mit der Fertigstellung und Kollaudierung des Hauses im Frühjahr 2004.

Die Vermietung ist geplant für Frühsommer 2004.

Laut beigelegter Prognoserechnung ist (mit) ein(em) Gewinn im Jahr 2005 zu rechnen.

Das Darlehen wurde in Höhe von € 115.000,-- bei der ...kasse ... genommen. (Schreiben vom 19.12.2003).

Im März 2005 und im Februar 2006 teilte die Bw. dem Finanzamt (im Zusammenhang mit den Einreichungen der Steuererklärungen für 2004 bzw. 2005) mit, dass sie "zur Zeit keine Einkünfte durch Vermietung habe." (Schreiben vom 30.3.2005).

Im April 2006 informierte die Bw. das Finanzamt, "dass sich auf Grund persönlicher Aus- und Weiterbildung die Fertigstellung des Hauses in S./NÖ wegen Zeit- und Kostenbelastung auf das Jahr 2006 verschoben hat.

Die Kollaudierung ist dieses Jahr im Sommer fällig und wird planmäßig durchgeführt.

Es gibt auch schon Vertragsgespräche mit einem potentiellen Mieter." (Schreiben vom 4.4.2006).

Im Mai 2007 erging die Mitteilung der Bw. an das Finanzamt, dass nach erfolgter Fertigstellung ihr Haus in S./NÖ, "seit November 2006 vermietet wird." (Schreiben vom 21.5.2007).

Bei der Berufungswerberin (Bw.) wurde eine Außenprüfung gemäß § 150 BAO durchgeführt.

Im Bericht über das Ergebnis der **Außenprüfung** traf der Prüfer folgende Feststellungen:

Tz. 1 Erklärung zur Liebhaberei

Im Jahr 2002 wurde mit dem Bau eines Einfamilienhauses in ... S... begonnen. Die Erklärungen für die USt bzw. ESt ergingen ab diesem Zeitpunkt vorläufig. Das o.a. Einfamilienhaus wurde dann Ende 2006 fertiggestellt und ab November 2006 an die Eltern der Abgabepflichtigen (Herr ... bzw. Frau ...) vermietet. Zu diesem Zwecke wurde auch ein Mietvertrag zwischen der Eigentümerin (Frau ...) und deren Eltern abgeschlossen, welcher mit 11. Dezember 2006 datiert ist. Auch wurden 2 Prognoserechnungen vorgelegt, welche von einem Gesamtüberschuss im Jahr 2022 bzw. 2021 ausgehen. Die Erklärungskennzahlen im Bezug auf die Umsatz- bzw. Einkommensteuer sind der Beilage zum BP-Bericht (Beilage Nr. 3) zu entnehmen.

Rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen oder für den Unterhalt seiner Familienangehörigen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, sind steuerlich unbeachtlich. Dies gilt offensichtlich laut VwGH selbst dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten sowie unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die gewählte Gestaltung (UFSL 24.08.2007, RV/0540-L/04).

Die Feststellung einer missbräuchlichen Praxis erfordert zum einen, dass die fraglichen Umsätze trotz formaler Anwendung der Bedingungen der einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie und des nationalen Rechts einen Steuervorteil zum Ergebnis haben, dessen Gewährung dem mit diesen Bestimmungen verfolgten Ziel zuwiderlaufen würde. Zum anderen muss auch aus einer Reihe objektiver Anhaltspunkte ersichtlich sein, dass mit den fraglichen Umsätzen im Wesentlichen ein Steuervorteil bezweckt wird.

Der Steuervorteil besteht zB im sofortigen Vorsteuerabzug für den Bau eines Einfamilienhauses, der dem Bauwerber bei eigener Bautätigkeit nicht zugekommen wäre. Im gegenständlichen Fall beträgt die geltend gemachte Vorsteuer für den Bau des Einfamilienhauses für den Zeitraum 2002 bis 2006 (Beginn bis Ende der Bauzeit) € 65.193,78. Dem gegenüber stehen ab 2006 monatliche Mieteinnahmen von € 800,-- [laut Mietvertrag:

€ 750,00] (10 %iger Umsatz). Bei einer angenommenen Vermietungsdauer bis zum Jahr 2027 (lt. Prognoserechnung) stehen somit Umsätze in Höhe von € 233.100,-- zu 10% USt einem sofortigen Vorsteuerabzug von € 65.193,78 gegenüber. Der nach Ansicht des Finanzamtes ungerechtfertigte Steuervorteil beträgt € 41.883,78 (ohne dabei berücksichtigte Vorsteuern aus den Jahren 2007 bis 2027!).

Nach Ansicht des Finanzamtes, steht in gegenständlichem Fall nicht in erster Linie die Erzielung einer Einkunftsquelle (Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung) im Vordergrund, sondern standen schon beim Bau des Vermietungsobjektes die persönlichen Bedürfnisse der Eltern der Vermieterin im Vordergrund. Am 12.03.2010 wurde diesbezüglich eine Niederschrift mit der Vermieterin aufgenommen, woraus hervorgeht, dass

- sich die Eltern der Vermieterin bei der Finanzierung des Kaufpreises der Liegenschaft beteiligten
- die Eltern der Vermieterin ursprünglich aus dieser Region stammen und es daher naheliegend war, in dieser Region ein Haus zu bauen bzw. zu kaufen
- die Eltern schon als Mieter feststanden, und somit keine weiteren bzw. andere Mieter gesucht wurden
- die Planung und Ausführung des Neubaus erfolgte im Einvernehmen mit den Eltern.

Wie bereits erwähnt, wurde zwischen den Eltern (Mieter) und der Abgabepflichtigen (Vermieter) ein Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Das Vorliegen eines zivilrechtlich gültigen Mietvertrages bedeutet noch nicht, dass das zivilrechtlich gültige Mietverhältnis auch für den Bereich des Steuerrechtes zu einer Einkunftsquelle führen muss. Typischerweise aus privaten Motiven (z.B. zur Versorgung naher Angehöriger) eingegangene Mietverhältnisse vermögen für den Bereich des Steuerrechts keine rechtliche Wirkung zu entfalten, sondern gelten als eine in der Privatsphäre (außerhalb des Unternehmensbereiches) stattfindende Einkommensverwendung (s. VwGH 22.11.2001, ZI. 98/15/0057).

Weiters ist anzuführen, dass bei der Ertragsprognoserechnung kein Mietausfallsrisiko berücksichtigt wurde. Bei Ausfall der aktuellen Mieter (Eltern der Abgabepflichtigen) scheint es eher schwierig zu werden, geeignete Mieter für das Mietobjekt in 3... S... zu finden, da die Lage als eher unattraktiv einzustufen ist und prinzipiell die Vermietbarkeit eines Einfamilienhauses als eher schwierig zu betrachten ist.

Keine Tätigkeit zur Einnahmenerzielung liegt vor, wenn die Tätigkeit nur darauf gerichtet ist, im eigenen Bereich Ausgaben zu sparen, oder Dritten ermöglichen soll, Ausgaben zu sparen. Tätigkeiten, die lediglich der Selbstversorgung dienen, führen somit nicht zur Unternehmereigenschaft. (s. Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 2 Rz 55 und 56). Wird ein im Miteigentum stehendes Grundstück ausschließlich von Miteigentümern oder

diesen nahe stehenden Personen bewohnt, wird ein allenfalls bestehendes Mietverhältnis ertragsteuerlich nicht anerkannt. Die Nutzung erfolgt im Rahmen der privaten Lebensführung, die steuerlich unbeachtlich ist (VwGH 24.6.1999, 96/15/0098). In diesem Fall ist umsatzsteuerlich davon auszugehen, dass eine unternehmerische Tätigkeit nicht entfaltet wird (s. Ruppe, Umsatzsteuergesetz Kommentar, § 1 Rz 104 und VwGH 28.10.2004, 2000/15/0028).

Im Prüfungszeitraum 2002 - 2004 erfolgte die Veranlagung vorläufig. Im Zuge der AP werden diese Bescheide endgültig festgesetzt. Die Erklärungen ab dem Jahr 2005 bis 2009 wurden beim zuständigen Finanzamt bereits eingebracht, die Veranlagung unterblieb jedoch. Die Bescheide für diesen Zeitraum ergehen endgültig unter Berücksichtigung der Feststellungen der Betriebsprüfung. Die Darstellung ist dem Beiblatt (Beiblatt Seite 2 und 3) zum BP-Bericht zu entnehmen. Für den Zeitraum 2010 (USt-Nachschaizeitraum) erfolgt keine Festsetzung der Umsatzsteuer. Die Feststellungen der AP sind bei Abgabe der USt-Jahreserklärung 2010 zu berücksichtigen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ dementsprechende Bescheide.

Mit dem Rechtsmittel der **Berufung** wurden die Bescheide hinsichtlich der Nichtanerkennung der Vermietung und deren Einstufung als Liebhaberei sowohl hinsichtlich Umsatzsteuer als auch Einkommensteuer wie folgt angefochten:

Es wird die Anerkennung der Vermietung als unternehmerische Tätigkeit und somit die Anerkennung der mit der Vermietung in Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge und der geltend gemachten Verluste aus Vermietung entsprechend den ursprünglich eingereichten Erklärungen (siehe betragsmäßige Zusammenstellung laut Beilage Blatt 3 zum BP-Bericht) beantragt.

Begründung:

(Die Bw.) hat im Jahre 1999 ein Grundstück mit einem darauf befindlichen Altbestand erworben. Die ursprüngliche Absicht bestand darin, den Altbestand zu sanieren und dann der Vermietung zuzuführen. Leider stellte sich heraus, dass das erworbene Haus wirtschaftlich nicht sanierungsfähig war, weshalb sie sich zu einem Neubau entschloss. Die Finanzierung erfolgte über Eigenmittel (Bausparvertrag) und Kredite.

Entgegen der Behauptung der Betriebsprüfung erfolgte keine finanzielle Beteiligung der späteren Mieter (Eltern) und standen diese zum Zeitpunkt des Baubeginnes auch noch gar nicht als Mieter fest.

Die Pflichtige hat im Jahre 1996 von Ihrem Vater als (nachträgliche) Heiratsausstattung und Ausgleich dafür, dass ihren Geschwistern ein Studium finanziert wurde, einen Betrag von ATS

165.184,- überwiesen bekommen (Beilage I.) und diesen Betrag in einen Bausparvertrag einbezahlt, welcher später für die Finanzierung des gegenständlichen Objektes verwendet wurde.

Die in der Niederschrift vom 12.3.2010 von der Pflichtigen getätigten Aussage der Mitfinanzierung durch die Eltern (" ... finanzielle Unterstützung durch die Eltern ... " bezog sich auf diesen Jahre davor gegebenen Betrag, welcher in keinem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit dem Kauf der Liegenschaft und dem Neubau stand.

Wie sehr (die Bw.) im Rahmen der Nachschau fachlich und emotional überfordert war, geht insbesondere aus der in der zitierten Niederschrift gemachten Angabe "Auf Anraten eines Bekannten (steuerlicher Vertreter Mag. K...) entschieden wir uns für einen Neubau " hervor.

Tatsache ist, dass ich (steuerlicher Vertreter Mag. K.) zu diesem Zeitpunkt (2002) die Familie (der Bw.) noch gar nicht gekannt habe und ich die steuerliche Vertretung erst am 23.11.2009 (!) übernommen habe.

Bei der ebenfalls in dieser Niederschrift getätigten Äußerung "Nach interner Rücksprache mit der Familie entschied man sich für einen Neubau" war mit Familie die unmittelbare Familie (der Bw.), also ihr Mann gemeint.

Beim Kauf der Liegenschaft in S... bediente man sich eines Maklers.

Es stimmt, dass die Eltern (der Bw.) aus der Region stammen und deshalb diese Region ausgewählt wurde.

Dass man eine Liegenschaft in einem Gebiet erwirbt, wo man sich auskennt und somit die Gegebenheiten, Grundstücksspreise und die Entwicklung der Region besser einschätzen kann, als in einer Region, in der man auf nicht immer überprüfbare Fremdinformationen, denen man auf Grund von Eigeninteressen unter Umständen auch gar nicht vertrauen kann, angewiesen ist, ist ein normales wirtschaftliches Verhalten.

Zu diesem Zeitpunkt standen die Eltern außerdem noch gar nicht als Mieter fest.

Dass die Wahl auf S... fiel, ergab sich aus der guten Verkehrsanbindung an Wien und Krems (S... ist ein Bahnknotenpunkt der ...-Bahn), der guten Nahversorgung und den zur damaligen Zeit noch niedrigen Preisen, wodurch gute Entwicklungschancen und gute Vermietbarkeit zu erwarten waren.

S... selbst hat einen Kindergarten und eine Volksschule. Im ca. 8 Kilometer entfernten ... befinden sich eine Hauptschule, eine Berufsschule, eine Musikschule und eine

Volkshochschule. In der auch mit öffentlichen Verkehrsmitteln leicht erreichbaren Bezirkshauptstadt Horn findet man Gymnasien und diverse höhere Lehranstalten.

Die Marktgemeinde S... selbst bietet eine Vielzahl von Freizeitgestaltungs- und Erholungsmöglichkeiten wie Wanderwege, ein Freibad, einen Beachvolleyballplatz, Tennisplätze etc.

Dank seiner ausgezeichneten Infrastruktur kann S... somit durchaus als attraktiv und lebenswert bezeichnet werden, was auch daraus hervorgeht, dass z.B. derzeit ...-Haus zusammen mit der Marktgemeinde S... eine Reihenhausanlage errichtet.

Die Aussage (der Bw.) in der Niederschrift vom 12.3.2010 "Die Planung und Ausführung des Neubaus erfolgte in beiderseitigem Einvernehmen mit den Eltern" ist dahingehend zu verstehen und war von ihr auch so gemeint, dass sie sich dabei der Lebenserfahrung ihrer Eltern bedient hat, nicht aber, dass diese als künftige Mieter auf Planung und Bau Einfluss genommen hätten.

Dass die Eltern das Haus mieten würden, war ursprünglich nicht geplant und ergab sich erst im Laufe der Zeit. Erst gegen Ende der Baufertigstellung entstand bei den Eltern der Entschluss, dass sie das Haus mieten könnten. Es wurde deshalb mit den Eltern am 11. Dezember 2006 ein fremdüblicher Mietvertrag abgeschlossen.

Die Bevorzugung der Eltern als Mieter gegenüber fremden Dritten erfolgte aus folgenden Gründen:

- Bonität des Mieters war bekannt (Einbringlichkeit der Miete war nicht gefährdet)
- Sorgsamerer Umgang mit dem Mietgegenstand und damit geringerer Instandhaltungsaufwand war zu erwarten
- Langfristigkeit der Vermietung, um Mietausfälle und Leerstehungen zu vermeiden.

Das Haus wird ausschließlich von den Eltern bewohnt. Die Aussage von Herrn ..., dem Vater (der Bw.) laut Niederschrift vom 9.6.2009 betreffend Nutzung der Räumlichkeiten bezieht sich darauf, dass seine Kinder (die Bw.) hat noch zwei Schwestern) mit ihren Familien auf Besuch kommen. Eine detaillierte Stellungnahme dazu enthält das Schreiben (der Mutter der Bw.) vom 22. Juni 2009, welches mit diesem Datum dem Finanzamt übermittelt wurde und welches auch Angaben über die Betriebskostenverrechnung enthält.

Der Mietvertrag, welcher dem Finanzamt vorliegt, ist sowohl betreffend seines Inhaltes als auch hinsichtlich der Miethöhe fremdüblich.

Zur Fremdüblichkeit:

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie, entsprechend den Anforderungen des Fremdvergleiches (siehe z.B. VwGH 11.05.2005, 2001/13/0209)

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen worden wären (ständige Rechtsprechung; vgl. zB VwGH 22.2.2000, 99/14/0082).

Und es handelt sich bei dem Einfamilienhaus auch nicht um ein besonders repräsentatives Gebäude, das speziell auf die Wohnbedürfnisse des Mieter abgestimmt worden wäre.

Diese Grundsätze beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084) und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der Beweiswürdigung (VwGH 6.10.1992, 89/14/0078). Allerdings darf ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen (VfGH 16.6.1987, G 52/87), weil es sich bei der Berücksichtigung des Naheverhältnisses nicht um ein schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handelt (vgl. VwGH 17.9.1979, 2223/78; VwGH 27.5.1981, 1299/80).

Nach Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 2 RZ 165 ist für den Fremdvergleich die "im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis" maßgeblich (VwGH 21.03.1996, 95/15/0092). Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder ein Naheverhältnis zugrundeliegt; im letzteren Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüberstehender Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (VwGH 01.12.1992, 92/14/0149).

Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (VwGH 13.12.1988, 85/13/0041).

Durch den Abschluss des Mietvertrages vom 11.12.2006 in Schriftform, welcher auch zur Vergebührung angezeigt wurde, ist die Publizität gegeben. Die einzelnen Bestimmungen des Mietvertrages sind klar und eindeutig formuliert und werden in dieser Form auch mit fremden Dritten vereinbart. Auch die Miethöhe ist marktüblich und führt laut Prognoserechnung bereits im Jahre 2021 zu einem Gesamtüberschuss.

Da sich seit der Ostöffnung für das nördliche Waldviertel bereits ein gut funktionierender Immobilienmarkt entwickelt hat und durchaus damit zu rechnen ist, dass die Attraktivität dieses Gebietes weiter zunehmen wird, ist auch mit keinen langen Leerstehungszeiten zu rechnen.

Im übrigen liegt das Alter der Mieter derzeit bei 69 bzw. 72 Jahren, mit einer durchschnittlichen Lebenserwartung laut statistischen Zentralamt von 17 bzw. 12 Jahren, sodass es bis zur Erreichung eines Gesamtüberschusses mit hoher Wahrscheinlichkeit zu keiner Neuvermietung kommen wird.

Da der private Wohnraum zu den Aufwendungen der Lebensführung zählt, handelt es sich bei der fremdunüblichen Zurverfügungstellung desselben um Einkommensverwendung iSd § 8 Abs. 2KStG 1988 (und des § 20 Abs.1 bis 5 des EStG 1988) , was eine Versagung des Vorsteuerabzuges nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit.a UStG 1994 zur Folge hat (VwGH 26.03.2007, 2005/14/0091).

Da die Zurverfügungstellung des Wohnraumes, wie ausgeführt, zu fremdüblichen Bedingungen erfolgt, ist somit der Vorsteuerabzug zu gewähren.

Dass es bei der Errichtung von Wohnraum zu unternehmerischen Zwecken und dessen Vermietung zu einem zeitlichen Auseinanderklaffen zwischen Vorsteuererstattung und späterer Rückführung über die Mehrwertsteuer von den Einnahmen kommt, ist systemimmanent und kann einem Steuerpflichtigen nicht zum Vorwurf gemacht werden. Ganz im Gegenteil muss er den gesetzlichen Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes folgend so handeln. Wenn eine derartige Regelung nicht gewünscht wäre, läge es am Gesetzgeber, die entsprechenden Bestimmungen im Umsatzsteuergesetz zu ändern.

In diesem Zusammenhang ist auch zu erwähnen und zu berücksichtigen, dass (die Bw.) auch schon früher (ihre Eigentumswohnung in den Jahren 1999 - 2001) vermietet hat, und auch in Zukunft nach Möglichkeit Vermietungstätigkeit ausüben wird.

In TZ 1, 2. Abs. des Prüfungsberichtes wird ausgeführt, dass "rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen oder für den Unterhalt seiner Familienangehörigen in das äußere Erscheinungsbild einer wirtschaftlichen Tätigkeit zu kleiden, steuerlich unbeachtlich sind".

Dem ist entgegenzuhalten, dass das Einfamilienhaus in keiner Weise dem eigenen Wohnbedürfnis dient. Die Familie (der Bw.) lebt in einer Eigentumswohnung in Wien, geht hier ihrer Erwerbstätigkeit nach, die Kinder gehen hier zur Schule und hat somit hier den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen.

Auch dient das Einfamilienhaus nicht der Versorgung naher Angehöriger. Versorgen heißt, jemanden oder einer Sache Nötiges zuführen (<http://de.wiktionary.org/wiki/versorgen>, Abfrage am 25.10.2010). Die Mieter haben an der Adresse 1... Wien, ... eine Mietwohnung, welche sie beibehalten haben und auch weiterhin bewohnen. Das gemietete Einfamilienhaus dient somit nicht der Befriedigung eines dringenden Wohnbedürfnisses, sondern wird, wie

immer dargelegt wurde, als Ferienhaus benutzt. Und hätte sich für sie nicht diese Gelegenheit ergeben, hätten sie ein anderes Haus gemietet. Da das Mietverhältnis fremdüblich gestaltet ist, liegt in keiner Weise irgendeine Vorteilszuwendung (Versorgung) vor.

Bei einer Vermietung an fremde Dritte besteht kein Zweifel, dass der Vorsteuerabzug gegeben ist, sonst würde jegliche Errichtung von Wohnraum zu Vermietungszwecken zum Ausschluss des Vorsteuerabzuges führen. Und dies ist vom Gesetzgeber (derzeit) nicht beabsichtigt: Ob jetzt eine Eigentumswohnung oder ein Einfamilienhaus errichtet und vermietet wird oder von demselben Unternehmer eine größere Anzahl, es ergibt sich immer derselbe Zeitraum für den Rückfluss der Vorsteuerbeträge, nur die Beträge vervielfältigen sich.

Die Nichtanerkennung der gegenständlichen Vermietung an die Eltern zu (wie dargelegt) fremdüblichen Bedingungen und damit verbunden der Ausschluss des Vorsteuerabzuges wäre eine eklatante Schlechterstellung der Vermietung an nahe Angehörige gegenüber der Vermietung an fremde Dritte und somit ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz.

Ich beantrage daher die steuerliche Anerkennung der Vermietungstätigkeit.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte ein Ermittlungsverfahren durch, dessen Ergebnis in den nachfolgenden Erwägungsteil eingearbeitet ist.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit Kaufvertrag vom 28. Juli 1999 erwarb die Bw. die Liegenschaft in S., Niederösterreich. (Grundbuchsatz, AB 13).

Am 24. September 2001 stellte die Brunnenbaufirma betreffend die Baustelle S. die Errichtung eines Schachtbrunnens mit 7 m Tiefe und 1 m Durchmesser wie folgt in Rechnung:

Baustelleneinrichtung- und Räumung, Aushubarbeiten, Baggerarbeit, Betonschneidring, Brunnenringe, Brunnendeckel	S	30.250,00
+ 20% Mwst.	S	6.050,00
	S	36.300,00

Am 8. Oktober 2001 legte die Erdbewegungs- und Transportfirma eine Rechnung wie folgt:

4,00 Std. Kettenbagger, 5 Std. LKW, Rollschorter, ... ICB Bagger	S	41.010,00
+ 20% Mwst.	S	8.202,00
	S	49.212,00

Am 14. Oktober 2001 legte die Erdbewegungs- und Transportfirma eine Rechnung wie folgt:

14.9.01 167 m ² Abbruch	S	30.060,00
+ 10% Mwst.	S	3.060,00
	S	33.066,00

Bezahlt wurden am 7. November 2001 S 33.120,00 (Kontoauszug)

Am 31. Oktober 2001 legte die Altstoffentsorgungsfirma eine Rechnung wie folgt:

Baumischabfälle, Transport	€	472,44
+ 10% Mwst.	€	47,24
	€	519,68

Am 14. November 2001 legte die Baufirma eine Rechnung wie folgt:

Einrichten Baustelle, Feinplanum, Schichtrundkies, ..., Beton Fundamentplatte, Beton Wand, Schalung Fundament, Schalung Wand, Schalung Roste, Matten, .. Hohlbl. ...	S	264.877,54
+ 10% Mwst.	S	52.975,51
Gesamtsumme (€ 23.099,28)	S	317.853,05

Am 28. Dezember 2001 legte die Holzbaufirma eine Rechnung wie folgt:

Vorentwurf, Erstellen des Einreichplanes,	S	90.500,00
+ 20% Mwst.	S	18.100,00
	S	108.600,00

Im Dezember 2001 setzte die Bw. das Finanzamt davon in Kenntnis, sie habe die Absicht, „in der Marktgemeinde S..., NÖ, ein Haus zwecks Vermietung zu bauen (3... S...). In diesem Sinne werde ich bei anfallenden Rechnungen bezüglich des Baues dieser Immobilie die Vorsteuer geltend machen. (Schreiben vom 6.12.2001, letztes Blatt des Aktes).

Am 4. Februar 2002 legte die Erdbewegungs- und Transportfirma eine Rechnung wie folgt:

Betonbruchschotter, Bagger, LKW, ...	€	1.063,40
+ 20% Mwst.	€	212,68
	€	1.276,08

Am 4. April 2002 legte die Holzbaufirma eine Rechnung wie folgt:

Rohbauarbeiten, 1. Bauphase	€	42.700,00
+ 20% Mwst.	€	8.540,00
	€	51.240,00

Am 14. April 2002 legte die Solartechnikfirma eine Rechnung wie folgt:

Indachkollektor ...	€	2.275,38
+ 20% Mwst.	€	455,08
	€	2.730,46

Am 24. April 2002 legte die Holzbaufirma eine Rechnung wie folgt:

Summe Planungsarbeiten bis 3. Bauphase abzügl. 1. und 2. TR	€	41.765,85
+ 20% Mwst.	€	8.353,17
	€	50.119,02

Im Juli 2002 erhielt die Bw. von der Sparkasse die Kreditzusage betreffend einen einmal ausnutzbaren Kredit in Höhe von € 100.000,00 (Schreiben vom 16.7.2002, AB 65ff).

Im September 2002 erfolgte seitens der Bausparkasse für den Neubau auf dem Grundstück ... S... die Bereitstellung eines Darlehens von insgesamt € 60.000,00 an den Ehegatten der Bw. und an die Bw. als weitere Darlehensnehmerin (Darlehenszusage vom 26.9.2002, AB 60f).

Am 27. September 2002 legte die EVN eine Rechnung wie folgt:

Gashausanschluss, ... Zählerkasten, Erdv. Verteill. + Rohrkapsel, ... Grabarbeiten, ...	€	1.715,93
+ 10% Mwst.	€	343,19
	€	2.059,12

Am 29. Oktober 2002 legte die Elektroinstallationsfirma eine Rechnung wie folgt:

FX-Schlauch, ..., V-Rohr, ...V-Bögen, V-Muffen, Hohlwanddosen, Blitzzement, PVC-Aderleitung, ... Runddraht, ... Std. Monteur, ...	€	7.173,23
+ 10% Mwst.	€	1.434,65
	€	8.607,88

Am 29. Oktober 2002 legte die Erdbewegungs- und Transportfirma eine Rechnung wie folgt:

Rollschotter ..., Zustellung	€	890,07
+ 20% Mwst.	€	178,01
	€	1.068,08

Am 31. Dezember 2002 legte die Holzbaufirma eine Rechnung wie folgt:

Zimmerarbeiten bis 31.12.2002	€	48.000,00
+ 20% Mwst.	€	9.600,00
	€	57.600,00

Am 31. Dezember 2002 legte die Installationsfirma eine Rechnung wie folgt:

Installationen, Sanitäre Rohmontage, ...	€	6.080,86
+ 20% Mwst.	€	1.216,17
	€	7.297,03

Im Dezember 2003 teilte die Bw. dem Finanzamt mit,

- mit der Fertigstellung und Kollaudierung des Hauses im Frühjahr 2004 zu rechnen und
- dass die Vermietung für Frühsommer 2004 geplant sei (Schreiben vom 19.12.2003).

Im April 2006 teilte die Bw. dem Finanzamt mit, „dass sich auf Grund persönlicher Aus- und Weiterbildung die Fertigstellung des Hauses in S... wegen Zeit- und Kostenbelastung, auf das Jahr 2006 verschoben hat. Die Kollaudierung ist dieses Jahr im Sommer fällig und wird planmäßig durchgeführt. Es gibt auch schon Vertragsgespräche mit einem potentiellen Mieter.“ (Schreiben vom 6.4.2006).

Im Dezember 2006 wurde zwischen der Bw. und ihren Eltern nachstehender Mietvertrag abgeschlossen (Mietvertrag vom 11.12.2006, AB 32ff).

I.

(Die Bw.), im folgenden Vermieterin genannt, ist Eigentümerin des Hauses

II.

Gegenstand dieses Mietvertrages ist das Haus und Garten in

Der Mietgegenstand darf nur zu Wohnzwecken verwendet werden.

III.

Das Mietverhältnis begann am 1. November 2006.

Es wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen und ist unter Einhaltung einer drei (3) monatigen Kündigungsfrist zum Ende jeden Kalendermonats aufkündbar.

IV.

Der Mietzins besteht aus dem Hauptmietzins und den auf das Bestandobjekt entfallenden Betriebskosten und öffentlichen Abgaben. Die Mieter sind zur Zahlung der Umsatzsteuer, die vom Mietzins zu entrichten ist, verpflichtet.

Als Hauptmietzins wird ein angemessener Betrag in der Höhe von Euro 750,00 (in Worten: Euro siebenhundertfünfzig) monatlich vereinbart.

Die Vertragspartner vereinbaren, dass die Hauptmiete für das Mietobjekt durch den von der Statistik Austria ermittelten Verbraucherpreisindex VPI 2005 (Basis 2005 = 100) bestimmt wird. Maßgebend ist der Preisindex, der für den Monat des Vertragsabschlusses verlautbart wird.

Ändert sich der Preisindex bezogen auf den Zeitpunkt des Mietverhältnisses bzw. den Zeitpunkt der letzten Änderung um mindestens 3% gegenüber der Indexzahl, so kann der Vermieter durch eine schriftliche Erklärung eine entsprechende Erhöhung der Hauptmiete (ohne Betriebskosten) für die Zukunft verlangen.

Der Mietzins, zuzüglich Umsatzsteuer, ist monatlich im Vorhinein am Ersten eines jeden Monates von der Vermieterin bekanntzugeben (z.B. durch Einziehungsauftrag).

V.

Die Mieter erklären, aus zeitweiligen Störungen oder Absperrungen der Wasserzufuhr, Gebrechen an der Gas-, Licht-, Kraft- Kanalisierungsleitungen, Mängeln der Waschküche usgl. Keinerlei Rechtsfolgen abzuleiten,

VI.

Die Mieter haben die vorübergehende Benützung und Veränderung des Mietgegenstandes ohne Ersatzanspruch zu dulden, wenn dies zur Beseitigung ernster Schäden des Hauses oder

zur Durchführung von Erhaltungs- und Verbesserungsarbeiten am Haus notwendig oder zweckmäßig ist.

VII.

Schäden im Bestandsobjekt, die als ernste Schäden des Hauses anzusehen sind, haben die/der Mieter/in unverzüglich schriftlich und per Telefon der Vermieterin anzuzeigen.

VIII.

Die Mieter erlegen bei Unterfertigung des Vertrages eine Kaution in der Höhe von drei (3) Monatsmieten durch Übergabe eines Sparbuchs ohne Klausel oder Sperre oder durch Übergabe einer Bankgarantie über den genannten Betrag.

Die auf dem Sparbuch abreifenden Zinsen werden anlässlich der Rückerstattung der Kaution abgerechnet.

Die Vermieterin ist berechtigt, aus der Kaution alle aus diesem Vertrag sich ergebenden Forderungen abzudecken.

Wird die Kaution während des aufrechten Vertragsverhältnisses auch nur teilweise verwendet, sind die Mieter verpflichtet, die Kaution unverzüglich auf ihre ursprüngliche Höhe zu ergänzen oder eine neue Bankgarantie vorzulegen.

Die Kaution ist binnen 1 Monat nach Beendigung des Mietvertrages abzurechnen.

IX.

Die Mieter bestätigen, das Bestandsobjekt in ordnungsgemäßem Zustand übernommen zu haben und verpflichten sich, es in einem ebensolchen Zustand zu erhalten.

Etwaige nach Übergabe des Bestandsobjektes hervorgekommene Mängel, die die Brauchbarkeit der Wohnung oder eines Ausstattungsmerkmals der Wohnung beeinträchtigen, sind der Vermieterin unverzüglich schriftlich anzuzeigen. Behebt die Vermieterin diese Mängel binnen angemessener Frist, sind die Mieter nicht berechtigt, weitere Ansprüche zu stellen oder Rechtsfolgen abzuleiten.

Veränderungen des Mietgegenstandes dürfen nur mit Zustimmung der Vermieterin durchgeführt werden.

Bei Zurückstellung des Mietgegenstandes haben die Mieter den vorherigen Zustand wieder herzustellen.

Machen die Mieter gemäß § 10 MRG Ersatzansprüche für Aufwendungen in der vermieteten Wohnung geltend, so ist die Vermieterin auf Kosten der Mieter berechtigt, den Wert dieser Aufwendungen durch Sachverständige feststellen zu lassen.

X.

Die Vermieterin ist berechtigt, die von den Mietern im Bestandsobjekt unterlassenen Erhaltungsarbeiten auf Kosten der Mieter durchzuführen.

XI.

Jede Untervermietung des Bestandsobjektes ist verboten.

XII.

Die Vermieterin oder ein von ihr Beauftragter ist aus triftigem Grund, bei Gefahr im Verzug jederzeit, sonst gegen vorherige Anmeldung, berechtigt, das Bestandsobjekt zu betreten.

XIII.

Mehrere Mieter sind zur ungeteilten Hand zahlungspflichtig. Erklärungen, die auch nur einem von mehreren Mietern gegenüber der Vermieterin abgegeben werden, wirken auch gegen die übrigen Mieter.

Zusätze oder Erklärungen der Mieter auf Zahlscheinen gelangen zufolge maschineller Bearbeitung nicht zur Kenntnis der Vermieterin. Für sämtliche Mitteilungen der Mieter an die Vermieterin wird die Form des rekommandierten Schreibens empfohlen.

Solange der Vermieterin nicht eine andere Zustelladresse zur Kenntnis gebracht wird, erfolgen Zustellungen aller Art an die Adresse des Mietobjektes mit der Wirkung, dass sie den Mietern gegenüber als zugekommen gelten.

XIV.

Nehmen die Mieter Personen als Mitbewohner in das Bestandsobjekt auf, welchen ein Eintrittsrecht zustehen kann, haben sie davon die Vermieterin unverzüglich mit dem Personaldaten der neuen Mitbewohner zu verständigen.

XV.

Die Mieter/in sind nicht berechtigt, Forderungen gegen die Vermieterin mit dem Mietzins aufzurechnen, es sei denn, dass die Vermieterin zahlungsunfähig ist oder dass die Forderung mit dem Mietverhältnis rechtlich zusammenhängt, oder gerichtlich festgestellt, oder von der Vermieterin anerkannt wurde.

XVI.

Die Haltung von Tieren ist nur mit Zustimmung der Vermieterin gestattet.

XVII.

Alle wie immer gearteten Änderungen des Mietvertrages bedürfen einer schriftlichen Form. Mündliche Zusagen sind ungültig, solange sie nicht schriftlich bestätigt werden. Ebenso bedarf das Abgehen von dieser Formvorschrift der Schriftform.

XVIII.

Die Vertragsteile stellen einvernehmlich fest, dass keine wie immer gearteten Nebenabreden nach diesem Vertrag bestehen, sondern dass dieser Vertrag abschließend alle Rechte und Pflichten der Vertragsteile enthält.

XIX.

Die Kosten der Errichtung und Vergebührung dieses Mietvertrages sowie die Vertragsgebühr tragen die Mieter.

Für Zwecke der Gebührenbemessung wird festgestellt, dass der Jahresmietzins inklusive Betriebskosten und MwSt. Euro 10.560,-- beträgt.

Im Mai 2007 setzte die Bw. das Finanzamt in Kenntnis, „dass nach erfolgter Fertigmeldung ... das Haus in S... / NÖ, seit November 2006 vermietet wird.“ (Schreiben vom 21.5.2007).

In der im Februar 2009 vorgelegten Prognoserechnung (Schreiben vom 6.2.2009 samt Beilage: Prognoserechnung (1/2009), AB 29ff) wurden die Einnahmen wie folgt erfasst:

Jahr	2006	2007	2008
Hauptmiete	1.500 €	9.000 €	9.000 €
Betriebskosten	100 €	600 €	600 €
Einnahmen (netto)	1.600 €	9.600 €	9.600 €
Einnahmen	1.600 €	9.600 €	9.600 €

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung)
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich) (Doralt, EStG-Kommentar, Tz. 160 zu § 2).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (Doralt, aaO, Tz 160 zu § 2).

Hinsichtlich der Frage der Fremdüblichkeit ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgebend. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder aber das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft (Doralt, aaO, Tz 165 zu § 2).

Es besteht keine steuerliche Vermutung gegen die Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen Angehörigen; bei eindeutigen Ermittlungsergebnissen können daher auch Rechtsbeziehungen anerkannt werden, bei denen nicht alle der vorgenannten Kriterien gleichermaßen ausgeprägt vorhanden sind, wenn an der tatsächlichen Durchführung kein Zweifel besteht und grundsätzlich Fremdüblichkeit gegeben ist (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 4 Anm 67).

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen vorzunehmen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149). Nur

Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen nicht vorkommen (zB Schenkungen oder unentgeltliche Betriebsübergaben), sind danach zu beurteilen, wie sich dabei üblicherweise andere Personen verhalten, die zueinander in familiärer Beziehung stehen (VwGH 25.10.1994, 94/14/0067). Auf dieser Basis ist eine Vergleichsprüfung in zweifacher Hinsicht anzustellen (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 4 Anm 71):

- Es zunächst ist zu prüfen, ob der entsprechende Vertrag auch zwischen Fremden in der konkreten äußerer Form abgeschlossen worden wäre, bejahendenfalls
- ist ein am Vertragsinhalt orientierter Fremdvergleich anzustellen, wobei zu beachten ist, dass es nahen Angehörigen an einem den Marktgesetzen unterliegenden natürlichen Interessensgegensatz fehlen kann.

Der unabhängige Finanzsenat führte in seiner Entscheidung vom 7. Mai 2008, RV/2001-W/05, betreffend eine Vermietung im Finanzamtsbereich Hollabrunn Korneuburg Tulln wie folgt aus: Andererseits kann aufgrund des Umstandes, dass laut den in der Sachverhaltsfeststellung c) angeführten Überweisungbelegen ab Juni 2005 tatsächlich € 1.210,00 Bruttomiete an die Bw. überwiesen worden sind, angenommen werden, dass die nicht unterzeichnete Mietvereinbarung von der Vermieterin und den Mieter tatsächlich gewollt wurde. Dieser Umstand bedeutet aber, dass inklusive Betriebskosten die Tochter und der Schwiegersohn der Bw. pro m² Wohnnutzfläche € 4,00 netto bzw. € 4,40 brutto p. M. bezahlten. Wenn weiters berücksichtigt wird, dass zu dieser auch die Betriebskosten beinhaltenden Quadratmetermiete ein Wintergarten von 21,18 m² benutzt werden konnte sowie die Wohnungseinrichtung mitvermietet wurde, folgt der unabhängige Finanzsenat, dass diese Mietvereinbarung unter Familienfremden nicht abgeschlossen worden wäre. Es kann zudem daraus geschlossen werden, dass die Bw. dieses neu errichtete Einfamilienhaus an Familienfremde nicht um eine Quadratmetermiete von € 4,00 netto bzw. € 4,40 brutto p. M. (inkl. Betriebskosten) vermietet hätten. Dies wird umso deutlicher, als das Finanzamt bereits in der Bescheidbegründung vom 15. Juni 2005 für 2003 [siehe Abschnitt F)] ausgeführt hat, dass in der räumlichen Umgebung der Bw. beispielsweise ein Haus mit 250 m² um die € 1.700,00 Monatsmiete angeboten worden ist, d.s. 6,80 € pro m². Für ein 300 m² großes Haus in L. wurden € 2.727,00 verlangt, d.s. 9,09 € pro m². Diese Vermietungsangebote beinhalteten im Preis aber nicht die Benutzungsberechtigung für die von den jeweiligen Vermietern dieser Häuser allenfalls angeschafften Wohnungseinrichtungen. Dass die Bw. ihr Einfamilienhaus um nur € 4,40 pro m² brutto inklusive Betriebskosten und Nutzungsberechtigung für die Wohnungseinrichtung angeboten hat, kann nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nur mit der Angehörigeneigenschaft der Mieter erklärt werden. Denn die in der Berufung vorgebrachte Einschränkung der Wohnqualität durch die bis auf weiteres betriebene Landwirtschaft vermag

eine derartige Diskrepanz zu den vorgenannten Mietpreisen nicht zu rechtfertigen. Weiters ist zu beachten, dass seitens der Bw. in dem Berufungsschreiben vom 15. Juli 2005 [siehe Abschnitt M)] vorgebracht wurde, dass die jährlichen Betriebskosten für das Haus rd. € 1.900,00 betragen würden und die Bw. somit eine jährliche Nettomiete von € 11.300,00 erzielt. Ein Zwölftel dieser Nettomiete beträgt dann € 941,67, was bei einer gesamten Wohnnutzfläche von 296,22 m² eine monatliche Nettomiete von € 3,18 m² ergibt. Diese Nettoquadratmetermiete beträgt aber nur mehr ca. ein Drittel der vom Finanzamt eingeholten und den Bw. mittels Bescheid vom 15. Juni 2005 [siehe Abschnitt F)] mitgeteilten Mieten für vergleichbare Liegenschaften.

Die dritte Voraussetzung betreffend Verträge zwischen nahen Angehörigen ist auf Grund folgender Überlegungen/Berechnungen nicht erfüllt:

In der Verwaltungspraxis (Pröll, UFS 2004/5, S. 190 ff) erfolgt - gestützt auf die Judikatur (VwGH 10.7.1996, 94/15/0039) - die Herleitung fremdüblicher Mieten durch Umkehrung des Ertragswertverfahrens. Dabei ist der Liegenschaftszinssatz, der wegen der Berücksichtigung der Wertsteigerung bei derartigen Immobilien niedriger als die Verzinsung am Kapitalmarkt (Sekundärmarktrendite) ist und bei Einfamilienhäusern zwischen 2,5 % und 3 % liegt, heranzuziehen. Mit diesem Zinssatz ist unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer des Gebäudes ein Jahresreinertrag des Gebäudes zu ermitteln und um die Verzinsung des Bodenwertes zu erhöhen, und in weiterer Folge die Summe der Gebäude- und Bodenwertreinerträge um Instandhaltungs- und Verwaltungskosten sowie das Mietausfallsrisiko zu erhöhen.

Danach ermittelt sich im konkreten Fall folgendes angemessene Mietentgelt:

Gebäude € 336.000,00 : 28,73		11.695,09 €
Grund und Boden € 40.000,00		
(S 525.000,00 + Nebenkosten). x 0,03		1.200,00 €
Jahresreinertrag zuzüglich Bodenwertverzinsung	92 %	12.895,09 €
Mietausfallswagnis	1,5 %	210,25 €
Instandhaltung	5 %	700,82 €
Verwaltung	1,5 %	210,25 €
Jahreskaltmiete	100 %	14.016,41 €
Monatskaltmiete		1.168,03 €

Die Monatsmiete in Höhe von € 1.168,03 übersteigt die zwischen der Bw. und ihren Eltern vereinbarte Miete von € 750,00 um rd. 56%.

Von einem angemessenen Mietentgelt bzw. Leistungsaustausch kann somit nicht gesprochen werden.

Keine der zur Dokumentation der Angemessenheit des Mietpreises in Höhe von € 3,50 herangezogenen Liegenschaften ist mit der gegenständlichen Liegenschaft auch nur annähernd vergleichbar:

D.:

Das in D. gelegene Barockhaus mit einer Wohnfläche von 400 m² ist weder vom Standort (kleine Gemeinde nahe der tschechischen Grenze) noch von der Art des Gebäudes (Barockhaus, 400 m²) her betrachtet mit der gegenständlichen Liegenschaft vergleichbar.

W.:

Das in W. gelegene ca. 1900 erbaute Haus mit einer Wohnfläche von ca. 95 m² und einer Grundfläche von 250 m² ist weder vom Baujahr noch von der Größe her betrachtet mit der gegenständlichen Liegenschaft vergleichbar und wird im vorgelegten (Internet-)Ausdruck keine Information über den Objektzustand geboten, es ist lediglich ein lieber Innenhof angeführt.

S.:

Die mangelnde Vergleichbarkeit des in S. gelegenen Hauses ergibt sich schon allein auf Grund des Alters des Hauses (ca. 1950) in Verbindung mit dem im Inserat angegebenen Kaufpreis im Falle eines Kaufes (€ 180.000,00 [Monatsmiete dennoch € 681,82 !]).

St. M.:

Die mangelnde Vergleichbarkeit des in St. M. gelegenen Hauses ergibt sich auf Grund der Lage des Hauses (direkt vis a vis einer großen Gewerbe- und Betriebshalle und direkt neben der Hauptstraße) in Verbindung mit dem im Inserat angegebenen Kaufpreis im Falle eines Kaufes (€ 220.000,00 [Monatsmiete dennoch € 1.200,00 !]).

R.:

Das Haus in R., ein eingeschossiger Altbau, liegt in zentraler Lage, ca. 50 m vom Hauptplatz entfernt. Das Haus diente früher als Ordination und sind die Räume dementsprechend gestaltet. Das Haus kann als Wohnhaus genutzt werden und bietet sich auch für gewerbliche Nutzungen an, z.B. für eine Ordination, ein Massagestudio, Cafe, Atelier. Die Räumlichkeiten bestehen aus 10 Zimmern, 4 WC's, 1 Bad und 1 Heizraum.

Das Haus ist weder vom Standort (in einem Stadtzentrum) noch von den Nutzungsmöglichkeiten oder vom Baujahr her betrachtet mit der gegenständlichen Liegenschaft vergleichbar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Dezember 2011