



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steuerer und die weiteren Mitglieder Mag^a Petra Zech, Bernd Feldkircher und Drⁱⁿ Ulrike Stadelmann über die Berufung der Bw, Adresse, vertreten durch die Winkel Steiner Wirtschaftstreuhand Steuerberatungsges.m.b.H, 6845 Hohenems, Schweizer Straße 77, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Umsatzsteuer 2007 und 2008 sowie Einkommensteuer 2008 nach der am 6. Juni 2012 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) hat mit Kaufvertrag vom Datum 2007 in x, Straße, eine Eigentumswohnung (Top 11) mit einer Wohnnutzfläche von 77,2 m² und einen Tiefgaragenabstellplatz (Top 19) erworben, für die insgesamt ein Kaufpreis von brutto 287.160,00 € vereinbart wurde. Laut Schlussrechnung vom 10. März 2008 beträgt der Kaufpreis lediglich brutto 281.040,00 €.

Am 5. März 2008 hat die Bw dem Finanzamt den Beginn der Vermietung der Wohnung angezeigt und einen Regelbesteuerungsantrag gestellt.

Die Bw hat am 12. März 2008 mit ihrer Mutter einen schriftlichen Mietvertrag betreffend die Vermietung der Eigentumswohnung samt Tiefgaragenplatz ab 1. April 2008 abgeschlossen.

Im Mietvertrag wurde ein „monatlicher Bestandszins“ für die Eigentumswohnung samt Tiefgaragenabstellplatz von brutto 581,00 € und ein monatlich zu entrichtendes Betriebskostenkonto von 180,00 € vereinbart. Miete und Betriebskostenkonto sollten auf ein im Vertrag konkretisiertes Konto bei der xxxx-Bank überwiesen werden. Bezüglich der Miete und Betriebskostenkonti wurde bestimmt, dass diese bis spätestens bzw. bis zum 21. eines jeden Monats zur Zahlung „fällig“ bzw. zu bezahlen seien. Der Mietzins wurde wertgesichert (Ausgangspunkt VPI April 2008) vereinbart. Änderungsbeträge aus der Indexanpassung sind laut Mietvertrag jährlich im Nachhinein bis spätestens 31. Jänner fällig. Kleinere Instandhaltungsarbeiten sind von der Mieterin zu tragen.

Mit Vorhalt vom 30. März 2010 wurde die Bw unter anderem ersucht, Unterlagen zum Nachweis des Zahlungsflusses sowie den Kreditvertrag vorzulegen.

Mit Schreiben vom 14. Mai 2010 hat der steuerliche Vertreter mitgeteilt, zum Nachweis der Mietzahlungen werde der Auszug 0006 des Kontos der xx-Bank mit der Nr. X vorgelegt. Die Mieterin bezahle nämlich die Darlehensraten zwecks Verrechnung mit dem Mietzins. Dieser etwas ungewöhnlich anmutende „*Umweg der Mietzahlung*“ habe seine Ursache im Wunsch der Vermieterin, welcher von der Mieterin so akzeptiert worden sei. Wie die Aufstellung in der Beilage zeige, seien trotz diverser Wechselkursschwankungen „*annähernd*“ die geplanten Euro-Mieten erzielt worden. Die Differenz habe lediglich 59,30 € betragen. Die beiden Kreditverträge vom xxx und vom xxxx seien in Kopie angeschlossen.

Am 9. Juni 2010 hat das Finanzamt Umsatzsteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 und einen Einkommensteuerbescheid für 2008 erlassen, in denen die Entgelte und Vorsteuern bzw. die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung jeweils mit „0“ festgesetzt wurden. In der Begründung zu den Umsatzsteuerbescheiden wurde auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2008 verwiesen. In dieser wurde ausgeführt, der Fremdvergleich sei grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen anzustellen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen sei. Da von der Mutter keine Miete bezahlt, sondern stattdessen das für den Kauf der Wohnung aushaftende Darlehen getilgt werde, gelte der in Schriftform vorgelegte Mietvertrag als nicht „gelebt“. Somit könne diese Vermietung nicht als Einkunftsquelle anerkannt werden.

Mit Schriftsatz vom 29. Juni 2010 hat die steuerliche Vertretung der Bw fristgerecht gegen diese Bescheide berufen und vorgebracht, es sei sicher richtig, dass die Vermieterin die Wohnung unter Zuhilfenahme einer Fremdfinanzierung, eines Darlehens, gekauft habe und dass ein schriftlicher Mietvertrag vorliege, der die Grundsätze des Rechtsgeschäftes - Hingabe einer nicht verbrauchbaren Sache gegen Zahlung eines Entgelts und der damit

zusammenhängenden Betriebskosten regle. Dieser Vertrag sei am 12. März 2008 unterfertigt und die Selbstberechnung der Gebühren gem. GebG am selben Tage durchgeführt worden. Der Mietzins sei mit 581,00 € für ca. 77 m² festgelegt worden. Das entspreche einem Mietzins von ca. 6,86 €/m². Laut der Broschüre „*Richtpreise 2010 für Wohnimmobilien und Grundstücke in Vorarlberg*“, herausgegeben von der xx Immobilien GmbH, betrage der Quadratmeterzins für Mietwohnungen in Dornbirn bei einfachem Wohnwert und einer Fläche von über 60 m² 6,00 € exkl. USt und Betriebskosten. Zuzüglich der Betriebskosten-Akontierung von 180,00 € pro Monat seien insgesamt 761,00 € pro Monat auf ein Konto der Vermieterin zu bezahlen. Der Mietzins halte dem Fremdvergleich stand. Im Mietvertrag, der für die Vergebührung maßgeblich gewesen sei, sei unter Punkt V. die Zahlung des monatlichen Mietzinses auf das Konto der xxxx-Bank, Kto-Nr. xxxxx vereinbart worden. Typisch und üblich sei sicher die Wendung, dass auf ein von der Vermieterin bekannt zu gebendes Konto zu bezahlen sei. Im vorliegenden Fall sei das offensichtlich im Zeitpunkt des Vertragsschlusses ein xxxx-Bank-Konto gewesen. Tatsächlich seien aber zu keiner Zeit Einzahlungen auf ein xxxx-Bank-Konto - im Übrigen ein Privatkonto der Vermieterin - , sondern auf Konten der Vermieterin bei der xx-Bank erfolgt. Es entspreche nicht nur der Lebenserfahrung, sondern auch der Gestaltung der Rechtsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen, dass der Mieter nicht von sich aus eine Änderung der Empfängerbank oder des entsprechenden Kontos vornehme. Vielmehr sei es die Vermieterin, die hier aktiv werden müsse, wenn sie die Miete auf ein anderes Konto erhalten möchte. Offensichtlich sei das im vorliegenden Fall geschehen. Damit sei an sich schon ausreichend belegt - siehe die Kontoauszüge und Bankdaten -, dass die Miete tatsächlich bezahlt worden sei. Selbst die Indexierung lt. Vertrag sei gegenüber der Mieterin bekannt gegeben worden und die sich daraus ergebenden Änderungen würden auch bezahlt. Ganz so wie es auch zwischen nicht miteinander verwandten Personen üblich sei. Gemäß § 1412 ABGB werde eine Verbindlichkeit „vorzüglich“ durch die Zahlung, das sei durch die Leistung dessen, was man zu leisten schuldig sei, aufgelöst. Interessant sei in diesem Zusammenhang auch der folgende § 1413 ABGB, der festhalte, dass weder der Gläubiger noch der Schuldner gegen ihren Willen gezwungen werden könnten, etwas anderes anzunehmen, als zu fordern bzw. etwas anderes zu leisten, als man zu leisten verbunden sei. Umgelegt auf ihren Fall sei also ohne die Zustimmung der Vermieterin bzw. deren Anweisung eine Zahlung mit schuldbefreiender Wirkung für die Mieterin nicht möglich. Die Regelmäßigkeit und die gewählte Vorgangsweise seien weder außergewöhnlich noch unmöglich. Die Tatsache, dass die Vermieterin nicht nur das Konto, auf welches zu zahlen sei, sondern auch die Währung angegeben habe, sei ebenfalls dem allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht unbekannt. Ja, es sei tägliche Praxis, dass man sich über die Leistung und Gegenleistung einigt, also über Ware und Preis und auch

über die Währung und den Zeitpunkt, in dem der Preis zu bezahlen sei und selbstredend, wohin der Preis zu zahlen sei. Seines Erachtens sei somit die Mieterin angewiesen worden, den geschuldeten Betrag, also Miete und Betriebskosten, mit schuldbefreiender Wirkung an die Bank zu bezahlen, die als finanzierende Bank der Vermieterin in Erscheinung getreten sei. Einer solchen Anweisung komme jeder Mieter bereitwillig nach, da es ihm einerlei sei, an wen er die geschuldeten Beträge leiste, solange gewährleistet sei, dass diese Leistung mit schuldbefreiender Wirkung (s. §§ 1412 und 1413 ABGB) geschehe. Der Standpunkt des Finanzamtes könne nicht geteilt werden. Laut Berufung wurden als Beilagen angeschlossen: Umsatzliste xxxxxx: Konto xxxxxx (Vermieterin), Bestätigung der xx Bank vom 16.6.2010; Umsatzliste xxxxxxxx: Konto xxxxxxxxx Name (Mieterin), Bankaufstellung xxxxxxxxxx: Konto xxxxxxxxxx Name (Mieterin).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Juli 2010 hat das Finanzamt die Berufung gegen die Umsatzsteuerbescheide 2007 und 2008 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 als unbegründet abgewiesen. Eingangs der Begründung wurde festgestellt, Verträge zwischen nahen Angehörigen würden nach ständiger Rechtsprechung des VwGH - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen würden (vgl. VwGH 3.9.1997, 93/14/0095, VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) - im Steuerrecht nur dann Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen würden (Publizität), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. z.B. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082).

Diese Grundsätze würden auf der auf § 21 BAO basierenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche im Steuerrecht grundsätzlich zur Anwendung komme, beruhen. Zwischen den Vertragsparteien sei ein schriftlicher Bestandvertrag erstellt worden, welcher dem Finanzamt auch zur Vergebührung angezeigt worden sei. Im vorliegenden Bestandvertrag werde im Wesentlichen der Mietgegenstand beschrieben, die Dauer des Mietverhältnisses festgesetzt, ein Bestandszins und die schonende Verwendung des Mietgegenstandes vereinbart. Die Kontoverbindung, auf welche die Mieterin den monatlichen Bestandszins zu überweisen habe, laute auf ein Konto bei der xxxx-Bank mit der Kontonummer xxxxx. Damit beinhalte der gegenständliche Vertrag alle wesentlichen Bestandteile, so wie es auch die §§ 1090 ff ABGB, in welchen der Bestandvertrag geregelt sei, vorsehen würden. Wesen des Bestandvertrages sei - ganz allgemein gesprochen - die Hingabe einer unverbrauchbaren Sache (hier Eigentumswohnung) auf eine bestimmte Dauer gegen Entgelt (vgl. Rummel, Kommentar zum ABGB, § 1090, Rz 1 und 3).

Eine vertragliche Verpflichtung der Mieterin, den Bestandzins auf das bei der xx-Bank geführte Darlehenskonto der Vermieterin zu überweisen, könne dem Vertrag nicht entnommen werden. Diese Vereinbarung sei somit zwischen den Vertragsparteien erst nach Abschluss des Mietvertrages - wohl in mündlicher Form - geschlossen worden. Der vorliegende Mietvertrag enthalte somit Abmachungen, welche so nicht „gelebt“ würden.

Der Einwand der Berufungswerberin, dass sich die Mieterin nicht aussuchen könne, auf welches Konto sie die Überweisung des Mietentgelts zu tätigen habe, sei zwar richtig, vermöge aber nicht darüber hinwegzutäuschen, dass die vertraglichen Bestimmungen und die Art, wie diese Bestimmungen „gelebt“ würden, doch auseinanderklaffen würden.

Die Ausführungen in der Berufungsschrift, wonach die Mieterin von der Vermieterin angewiesen worden sei, die Miete gleich auf das Kreditkonto bei der xx-Bank zu überweisen, sei aus den vorliegenden Unterlagen ebenfalls nicht ersichtlich, sondern sei erst in der Berufungsschrift so erklärt und eine dementsprechende Bestätigung der Hypo-Bank beigebracht worden. Bei dem in Rede stehenden Rechtsgeschäft handle es sich um eine Assignment oder Anweisung, ein Vertrag, welcher ein dreipersonales Rechtsgeschäft zwischen Anweisendem, Angewiesenem und dem Empfänger der Leistung darstelle. Die gesetzlichen Regelungen zum Anweisungsvertrag würden sich in den §§ 1400 ff ABGB finden. Die Vereinbarung eines solchen Anweisungsvertrages finde sich im gegenständlichen Mietvertrag ebenfalls nicht. Auch außerhalb des Mietvertrages sei der Berufungsbehörde kein eine solche Rechtsgestaltung regelndes Dokument vorgelegt worden. Im Schreiben der xx-Bank vom 16.6.2010 sei einzig bestätigt worden, dass die Mieterin monatliche Zahlungen auf das Konto mit der KontoNr. X leiste. Die Berufungsbehörde gehe somit davon aus, dass ein solches Rechtsgeschäft nicht zustande gekommen sei, hätte doch zumindest das Kreditinstitut darüber eine schriftliche Vereinbarung aufgesetzt und wäre diese sicherlich von der Bw zum Beweis vorgelegt worden.

In den der Berufungsbehörde vorliegenden Kreditverträgen scheine die Vermieterin als Darlehensnehmerin auf, die Mieterin (Mutter der Berufungswerberin) sei jeweils als Bürge und Zahler und zwar einmal für den Betrag von 20.000,00 € und einmal für den Betrag von 75.000,00 € angeführt. Ein fremder Dritter wäre diese Bürgschaftserklärung nach Ansicht des Finanzamtes nicht eingegangen.

Zusammenfassend gelangte das Finanzamt zur Auffassung, dass die zu beurteilenden Vertragsverhältnisse teilweise nach außen hin nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen seien, weil Verträge bzw. Vertragsbestimmungen nicht vertragsgemäß „gelebt“ würden oder zweifelhaft sei, ob diese überhaupt zu Stande gekommen seien (Assignment). Weiters sei anzumerken, dass die ganze Vertragsgestaltung in der Art unter fremden Dritten nicht

geschlossen worden wäre. Ein fremder Dritter hätte nach Ansicht des Finanzamtes niemals eine Einverständniserklärung als Bürge und Zahler für den Kredit seines Vermieters abgegeben. Das widerspreche der allgemeinen Lebenserfahrung. Diesbezüglich erlaube sich die zur Entscheidung berufene Behörde darauf hinzuweisen, dass das Bestandverhältnis auf die Dauer von drei Jahren angelegt sei und nicht verlängert werden müsse, das Darlehensverhältnis, in welchem die Mieterin als Bürge und Zahler aufscheine, jedoch eine wesentlich längere Dauer habe. Einer solchen Vertragsgestaltung unterwerfe sich kein fremder Dritter, könne er doch auch dann noch zur Zahlung herangezogen werden, wenn er vielleicht schon lange Zeit nicht mehr im Bestandsobjekt wohne. Diese Art der Vertragsgestaltung sei aus Sicht der Berufungsbehörde nur mit dem verwandtschaftlichen Naheverhältnis zwischen Vermieterin und Mieterin erklärlich. Auch sei davon auszugehen, dass die finanzierende Bank einen „fremden“ Mieter nicht als Bürge und Zahler akzeptiert hätte. Auf Grund dieser Überlegungen werde das gegenständliche Vertragsverhältnis nicht anerkannt.

Bezüglich der Umsatzsteuer wurde ausgeführt, die fehlende Fremdüblichkeit der soeben beschriebenen Vertragsgestaltung schlage auch auf den Bereich der Umsatzsteuer durch. Mangels eines fremdüblichen Leistungsaustausches stehe auch das in § 12 Abs. 1 Z 1 UStG verankerte Recht auf Vorsteuerabzug nicht zu. Diesbezüglich wurde auf das Erkenntnis des VwGH vom 29.3.2007, 2003/15/0085, verwiesen.

Mit Schreiben vom 26. August 2010 hat der steuerliche Vertreter der Bw den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch den Berufungssenat des Unabhängigen Finanzsenates gestellt. Das bisherige Vorbringen werde vollinhaltlich aufrechterhalten. Das Finanzamt argumentiere in der BVE, das Rechtsgeschäft Vermietung einer Wohnung sei nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen sei, habe keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt gehabt und wäre zwischen Familienfremden in dieser Form nicht abgeschlossen worden. Tatsache sei, dass ein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen worden sei. Dieser Mietvertrag sei beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern Feldkirch vergebührt und damit angezeigt worden. Die Ortsüblichkeit der Miete sei gegeben, d.h. die Miete halte einem Fremdvergleich stand. Auch die Laufzeit entspreche den gesetzlichen Regelungen über die Mindestlaufzeit.

Die einzige Änderung, welche die Vertragsparteien nach Vertragsabschluss durchgeführt hätten, betreffe die Zahlungsadresse, das Konto, auf welches die Zahlungen der Mieterin eingehen sollten. Der Vertragsserrichter habe offensichtlich das Privatkonto der Vermieterin im Vertrag als Zahlungsadresse genannt. Offensichtlich nach dem Tag des Vertragsabschlusses - nach dem 12.3.08 - müsse die Vermieterin zum Schluss gekommen sein, dass die Einzahlung

auf ein anderes Konto für sie vorteilhafter sei. Hier sei das Finanzamt (s. S 4, 3. Absatz) derselben Meinung wie die Berufungswerberin, nämlich, dass es eine mündliche Vereinbarung zwischen Vermieterin und Mieterin gegeben habe. Solche „Änderungen“ des Vertrages würden so häufig passieren, dass es dem Gesetzgeber und der Rechtsprechung bis dato nicht erforderlich erschienen sei, ausdrücklich auf einer Neufassung oder schriftlichen Änderung des Mietvertrages zu bestehen, da im Regelfall eine Vergebührung schon einmal erfolgt sei und die Änderung der Kontodaten im Geschäftsleben alltäglich sei.

Dieser Umstand sei der Mieterin mitgeteilt worden und die Zahlung auf ein Kreditkonto der Vermieterin vereinbart worden. Tatsächlich seien diese Zahlungen auch regelmäßig auf das bekannt gegebene Konto geleistet worden. Die Abrechnung der Differenz sei, wie ursprünglich mündlich vereinbart, ebenfalls durchgeführt worden und zwar im März 2010.

Eine Änderung des Mietvertrages in Schriftform sei deswegen nicht gemacht worden, weil eine neuerliche Gebührenpflicht nicht im Sinne der Beteiligten gewesen wäre und bei der Änderung ja nur die Zahlungsadresse und nicht wesentliche Teile des Vertrages wie Mietgegenstand, Dauer und Preis betroffen gewesen seien. Diese drei Punkte seien nämlich im ABGB als wesentliche Punkte für die Beurteilung eines Sachverhaltes als Miete genannt. Die Subsumption des vorliegenden Sachverhaltes unter das Rechtsinstitut Miete scheine nicht allzu schwierig. Davon zu sprechen, dass der Mietvertrag daher nicht gelebt worden sei, sei wohl etwas grenzwertig bzw. gehe an der allgemeinen Realität vorbei. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise könne somit kein anderes Ergebnis erzielen als das Vorliegen eines Mietvertrages mit Erfüllen der wesentlichen Rechte und Pflichten durch die Vertragsparteien auf fremdübliche Art und Weise.

Da erst im Zuge der Beratung im Rahmen der Erstellung des Rechtsmittels der technische Begriff für ihr Vorgehen - Anweisung zur Zahlung - genannt und auch erläutert worden sei, sowie die Tatsache der Kriterien für die steuerlichen Verhältnisse zwischen nahen Angehörigen Eingang in die Gedankenwelt der Vermieterin gefunden habe, sei folgendes vorgeschlagen worden:

Die vorhandene, mündlich vereinbarte Zahlungsanweisung sollte jetzt, aktuell, schriftlich protokolliert werden. Diese Vereinbarung - nunmehr ja gebührenpflichtig - sei dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern angezeigt worden. Im Vorfeld habe eine solche Vereinbarung nicht erstellt werden können, da weder die Vermieterin noch die Mieterin oder die finanzierende Bank hier entsprechenden Handlungsbedarf erkannt hätten bzw. erkennen hätten können. Mangels juristischer bzw. generell fachlicher Ausbildung und Kenntnisse im Bereich Steuerrecht sei auch dieser Umstand leider verständlich. Die Zweifel (s. S 5, zweiter Absatz) der Finanzverwaltung, ob Vereinbarungen überhaupt zustande gekommen seien,

sollten durch die Tatsache einer nie bestrittenen, nunmehr dokumentierten mündlichen Vereinbarung, die sich im Übrigen ganz klar mit den Bankkonten der Vermieterin und der Mieterin (s. Akt) decken würden, zerstreut werden können. Unter der Überschrift „Bürge und Zahler“ wurde vorgebracht, hier liege ein grundsätzlicher Fehler im Ansatz beim Finanzamt vor. Zwei unterschiedliche und auch unterschiedlich zu beurteilende Rechtsverhältnisse bzw. rechtliche Ebenen würden der Erhellung harren. Beides, nämlich die Miete und die Bürgschaft zu vermischen bzw. als einen einheitlichen, die Abhängigkeit des einen vom anderen voraussetzenden Vorgang zu sehen, sei der grundsätzliche Fehler. Unter „Miete“ wurde vorgebracht, die Vermieterin trachte danach, eine fremdübliche Miete zu erzielen. Der Mietvertrag werde abgeschlossen und die Bestimmungen dieses Mietvertrages würden den landläufig üblichen Bestimmungen von Mietverträgen entsprechen. Es würden keine Besonderheiten für die Mieterin oder die Vermieterin gemacht, die auf eine Berücksichtigung des Verwandtschaftsverhältnisses schließen lassen würden.

Unter „Finanzierung der Wohnung“ wurde ausgeführt, die Bw verfüge über Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die aus einer Teilzeitbeschäftigung in einem Reisebüro resultieren würden. Mit einem Erbteil sei der Grundstein für die Finanzierung der Wohnung gelegt worden. Das finanzierende Bankinstitut habe allerdings im Hinblick auf die Einkommenssituation der Erwerberin der Wohnung weitere Sicherheiten verlangt. Als Kreditnehmerin scheine die Vermieterin, also die Bw, auf. Hier sei dem Finanzamt beizupflichten. Nun komme das familienhafte Zusammenwirken, vielleicht auch noch verstärkt durch den nicht allzu lange zurückliegenden Tod des Vaters der Bw, zum Tragen. In solchen Situationen könne die Solidarität zwischen nahen Angehörigen schon ungeahnte Größenordnungen erreichen. Wenn nun die Mutter, die über eine eigene Pension, die Auszahlung einer zweiten Säule in Rentenform und die Witwenpension verfüge, die ca. 2.000,00 € netto ergeben würden, für ihre Tochter, um diese Vermögensbildung zu ermöglichen, eine Bürgschaft übernehme, so könne darin wohl im Familienkreis nichts Außergewöhnliches gesehen werden.

Würde man demselben Trugschluss wie das Finanzamt unterliegen, nämlich, dass die Mieterin wegen des Abschlusses des Mietvertrages bzw., um als Mieterin in Frage zu kommen, die Bürgschaftserklärung abgegeben habe, so müsste man - und nur dann - zustimmend nicken. Dass hier völlig unterschiedliche und damit unterschiedlich zu beurteilende Verhältnisse vorliegen würden, habe er zu erklären versucht. Sicher sei, dass die Mieterin einer wildfremden Vermieterin keine Sicherheiten geboten hätte und Tatsache sei auch, dass die Laufzeit der Verträge - Miete einerseits und Finanzierung andererseits - völlig unterschiedlich seien. Der seines Erachtens rhetorische Ansatz des Finanzamtes, dass die finanzierende Bank einen „fremden“ Mieter nicht als Bürge und Zahler akzeptiert hätte, erübrige sich daher. Die

obigen Ausführungen iVm dem bisherigen Vorbringen in den Rechtsmitteln und bei der Veranlagung (im Ermittlungsverfahren) würden zu dem Antrag führen, die angefochtenen Bescheide aufzuheben und die Veranlagung erklärungsgemäß vorzunehmen.

Dem Vorlageantrag wurde eine „Kopie der schriftlichen Fassung der Anweisung“ angeschlossen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob der zwischen der Bw und ihrer Mutter geschlossene Mietvertrag steuerrechtlich anzuerkennen ist.

Gem. § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 sind die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abzugsfähig.

Gem. § 2 Abs. 1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Vorsteuern im Zusammenhang mit Leistungen zwischen nahen Angehörigen, denen mangels Fremdüblichkeit die steuerliche Anerkennung zu versagen ist, sind nicht abzugsfähig (vgl. Ruppe, UStG³, § 12 Tz 113).

Gem. § 2 Abs. 5 Z 2 UStG 1994 gilt eine Tätigkeit, die auf Dauer gesehen Gewinne oder Einnahmenüberschüsse nicht erwarten lässt, nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit (Liebhaberei).

Während in der Regel zwischen sich fremd gegenüberstehenden Vertragsparteien bei Abschluss von Verträgen ein Interessensgegensatz besteht, ist dieser unter nahen

Angehörigen gewöhnlich nicht vorhanden (vgl. Doralt/Toifl, EStG¹⁴, § 2 Tz 159). Um zu gewährleisten, dass durch fremdunübliche Gestaltungen steuerliche Folgen nicht willkürlich herbeigeführt werden, hat der VwGH in seiner Rechtsprechung Kriterien für die steuerliche Anerkennung von sogenannten „Familienverträgen“ aufgestellt.

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Steuerrechts nur dann als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.

Auch die Erfüllung (Umsetzung) der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134, VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046, mwN; Rauscher/Grübler, Steuerliche Liebhaberei², Seite 75 Rz 101, Rz 103).

Die in der Rechtsprechung des Gerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen mit nahen Angehörigen aufgestellten - vorstehend wiedergegebenen - Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. VwGH 26.5.2010, 2006/13/0134, mwN; Doralt/Toifl, EStG¹⁴, Tz 160 f).

Gelangt die Behörde in freier Beweiswürdigung zu der Überzeugung, dass die zwischen nahen Angehörigen geschlossene Vereinbarung den obig angeführten Kriterien nicht entspricht bzw. dass sie nicht bzw. nicht fremdüblich umgesetzt wurde, ist in der Wohnungsüberlassung keine entgeltliche Nutzungsüberlassung zu erblicken. Die Einnahmen unterliegen diesfalls nicht der Einkommensteuer, die mit der (privaten) Nutzungsüberlassung in Zusammenhang stehenden Ausgaben sind steuerrechtlich den Kosten der Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) zuzurechnen. Die Entgelte unterliegen nicht der Umsatzsteuer, Vorsteuern können nicht abgezogen werden (Ruppe, UStG³, § 12 Tz 113). Eine Liebhabereiprüfung hat diesfalls nicht stattzufinden. Eine nicht marktkonforme (fremdunübliche Vermietung) ist umsatzsteuerrechtlich keine unternehmerische Tätigkeit (vgl. VwGH 19.10.2011, 2008/1370046 mit Verweis auf VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255).

Sachverhaltsmäßig ist davon auszugehen, dass die Bw mit Kaufvertrag vom 7. Februar 2007 eine Eigentumswohnung (Top 11) samt TG-Abstellplatz (Top 19) in Dornbirn, Adresse,

erworben hat. Die Anschaffungskosten wurden u.a. mit bei der Bank (kurz xx Bank) aufgenommenen Darlehen im Betrag von 75.000,00 und von 20.000,00 € sowie laut Grundbuchsabfrage vom 24.2.2012 einem Wohnbauförderungsdarlehen finanziert. Bezüglich der Bankdarlehen wurde mit der xx Bank vereinbart, dass die Rückzahlung in Schweizer Franken erfolgt. Am 12. März 2008 hat die Bw mit ihrer Mutter einen schriftlichen Mietvertrag abgeschlossen, wonach die Wohnung samt Tiefgaragenabstellplatz ab 1. April 2008 auf drei Jahre befristet an ihre Mutter vermietet wird. Als „*monatlicher Bestandszins*“ für Wohnung und Tiefgaragenabstellplatz wurde ein Betrag von 581,00 € „*inkl. 10/20 MwSt.*“ vereinbart. Die Mieterin hat laut Mietvertrag zusätzlich monatlich ein Betriebskostenkonto von 180,00 € zu leisten. Der monatliche Mietzins und das Betriebskostenkonto sind laut Mietvertrag auf das im Mietvertrag angeführte Konto bei der xxxx-Bank zu überweisen.

Auf dieses Konto wurden aber laut steuerlicher Vertretung keine Mieten bzw. Betriebskostenkonti überwiesen.

Die steuerliche Vertretung der Bw hat erstmals über Vorhalt des Finanzamtes vom 30. März 2010, mit dem u.a. Unterlagen zum Nachweis des Zahlungsflusses angefordert worden waren, mitgeteilt, dass die Mieterin „*die Darlehensraten zwecks Verrechnung mit dem Mietzins*“ auf das Darlehenskonto der Bw bei der xx -Bank mit der Nr. X bezahle und hat zum Nachweis Kontoauszüge vom 31.12.2008 (drei Blätter) über Buchungen ab 29.5. bis 31.12.2008 auf dem Fremdwährungskonto (Beträge in CHF) vorgelegt.

Eine schriftliche Vereinbarung, die den Inhalt der behaupteten mündlichen Vereinbarung wiedergeben soll, wurde erst dem Vorlageantrag angeschlossen. Sie wurde am 17.8.2010 abgeschlossen. Aus dieser geht auch erstmals hervor, dass die mündliche Vereinbarung am 26.3.2008 und damit nach Abschluss des schriftlichen Mietvertrages abgeschlossen worden sein soll. Fest steht, dass im Berufungsjahr 2008 keine schriftliche Änderungsvereinbarung vorgelegen hat. Die dem Vorlageantrag angeschlossene schriftliche Änderung des Mietvertrages kann daher weder als Beweismittel für den Abschluss und Inhalt der mündlichen Vereinbarung dienen noch deren Umsetzung im Berufungsjahr 2008 beweisen.

Der Schriftform kommt zwar im Rahmen der Beweismwürdigung besondere Bedeutung (Beweiskraft) zu. Vereinbarungen sind aber nicht schon wegen ihres mündlichen Abschlusses steuerlich nicht anzuerkennen. Mündliche Nebenabreden / Abänderungen/ Zusatzvereinbarungen zu einem Mietvertrag sind steuerrechtlich aber nur dann anzuerkennen, wenn auch einander fremd gegenüberstehende Vertragsparteien die behauptete Vertragsänderung vorgenommen hätten und der behauptete Inhalt der mündlichen Vereinbarung nach außen erkennbar in Erscheinung getreten ist und damit nachweislich auch umgesetzt worden ist.

Als Beweismittel für die mündliche Vereinbarung (deren Umsetzung) hat die steuerliche Vertreterin neben den bereits der Vorhaltsbeantwortung angeschlossenen Kontoauszügen zum Darlehenskonto der Bw (vgl. obige Ausführungen) die im Berufungsschriftsatz angeführten Beilagen (Bankbestätigung, 2 „Umsatzlisten“ (Vermieterin und Mieterin), eine „Bankaufstellung“) vorgelegt. Zu den vorgelegten Umsatzlisten ist festzustellen, dass die Umsatzliste (1 Seite) xxxxxx : Konto xxxxxx (Vermieterin) Buchungen im Zeitraum 1.1.2010 bis 31.12.2010 und zwar vom 26.4.2010 bis 31.5.2010, die Umsatzliste (6 Seiten) xxxxxxxx: Konto xxxxxxxxxxxx (Mieterin) solche im Zeitraum 1.1.2009 bis 31.12.2010 und zwar vom 22.6.2009 bis 31.5.2010 ausweist. Sämtliche Buchungen auf diesen beiden Umsatzlisten liegen außerhalb des Berufungsjahres 2008 und können daher als Beweismittel für die Umsetzung der mündlichen Vereinbarung im Berufungsjahr 2008 nicht herangezogen werden. Überdies betreffen die Buchungen auf der Umsatzliste der Vermieterin ein Konto, das auch in der schriftlichen Vereinbarung vom 17.8.2010 nicht angeführt wurde und auf das im bisherigen Verfahren in keiner Weise Bezug genommen wurde. Es erübrigt sich daher jede Auseinandersetzung mit diesen Umsatzlisten.

Zur vorgelegten Bankaufstellung xxxxxxxxxxxx: Konto xxxxxxxxxxxx (Mieterin) und dem Kontoauszug 0006 vom 31.12.2008 betreffend das Konto Nr. X bei der xx Bank (Darlehenskonto der Vermieterin) ist zu sagen, dass nach Ansicht des Berufungssenates eine fremde Mieterin selbst bei mündlicher Zusage, die Darlehensraten, zu deren Leistung sie sich im schriftlichen Mietvertrag unbestrittenermaßen nicht verpflichtet hat, würden mit der Miete laut Mietvertrag verrechnet (vgl. Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2010), keinesfalls die Bank der Vermieterin dazu ermächtigt (vgl. Kontoausdrucke 2008 zum Konto der Mutter) hätte, von ihrem Konto monatliche Abbuchungen (im Lastschriftverfahren) in Schweizer Franken (!) vorzunehmen, die (auch nach Umrechnung in Euro – vgl. Aufstellung der Mieteinnahmen) betraglich nicht mit der vereinbarten monatlichen Bruttomiete (581,00 €) übereinstimmen, in den Monaten April bis Juni 2008 variieren und von Juli bis Dez. jeweils 926,90 CHF betragen haben, und diese Fremdwährungsbeträge wiederum mit Verwendungszweck „Darlehensrate“ dem Darlehenskonto (Fremdwährungskonto) der Bw gutzuschreiben (vgl. Kontoauszug 0006 zum Darlehenskonto). Die Mieterin hätte angesichts einer im Jahr 2008 nur mündlich bestehenden Vereinbarung nämlich keinerlei Beweis dafür gehabt, dass sie die unter dem Titel „Darlehensrate“ abgebuchten Beträge in Erfüllung ihrer aus dem schriftlichen Mietvertrag resultierenden Verpflichtung zur Leistung des Mietzinses gezahlt hätte.

Da die Miete in Euro vereinbart wurde, würde ein fremder Mieter nachträglich auch keine Zahlungen in Schweizer Franken vereinbaren bzw. leisten, die in weiterer Folge zwecks Verrechnung mit der in Euro vereinbarten Miete zu einem nicht vorhersehbaren und nicht von

vornherein näher bestimmten Tageskurs umgerechnet werden. Er würde auch nicht auf Konvertierungsgewinne verzichten.

Im Übrigen würden Fremde eine derartige Änderung des Mietvertrages sicher nicht vornehmen bzw. ihr zustimmen, die - wie die Aufstellung der „Mieteinnahmen“ 2008 zeigt - angesichts unterschiedlich hoher Abbuchungen (April bis Juni, Juli bis Dez. 2008 jeweils 926,90 CHF) und der Abhängigkeit des auf die Miete anrechenbaren Betrages von der Entwicklung des CHF-Kurses in einzelnen Monaten zu einer den vereinbarten Bruttomietzins übersteigenden, in anderen Monaten zu einer geringeren Zahlung (einem Fehlbetrag) und im Ergebnis (gemessen an der Jahresmiete) 2008 laut Berechnung der steuerlichen Vertretung zu einem Jahresfehlbetrag von 59,30 € geführt hat. Dass die sich aus monatlichen Fehlbeträgen bzw. „Überzahlungen“ ergebende Jahresdifferenz 2008 „im März 2010“ abgerechnet worden sei, wurde erstmals im Vorlageantrag behauptet und vermag selbst dann, wenn sie nachträglich geleistet worden sein sollte, nicht darüber hinwegzutäuschen, dass das vertraglich Vereinbarte (monatliche Entrichtung eines Mietzinses von 581,00 €) nicht umgesetzt wurde. Ein fremder Vermieter will die vereinbarte Miete monatlich (im Vorhinein) in der vereinbarten Höhe überwiesen haben, mahnt Differenzen sofort und notfalls gerichtlich ein. Auf der anderen Seite ist ein fremder Mieter weder an monatlichen „Überzahlungen“ noch an „Mietrückständen“ und schon gar nicht an der Entrichtung eines in Euro vereinbarten Mietzinses in CHF interessiert. Die im Vergleich zur monatlichen Miete unvollständigen bzw. überhöhten monatlichen Zahlungen sowie die nachträgliche Abrechnung und allenfalls Entrichtung des Fehlbetrages 2008 erst im März 2010 entspricht sohin in keiner Weise den im Mietvertrag getroffenen Vereinbarungen zur Höhe und Entrichtung des Mietzinses und wäre unter Fremden nicht (und schon gar nicht nachträglich) vereinbart worden.

Im Übrigen hat der steuerliche Vertreter mit dem ursprünglichen Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2010, wie die Beilage (Aufstellung der Mieteinnahmen 2008) zeige, seien trotz diverser Wechselkursschwankungen (CHF/Euro) „*annähernd*“ die geplanten Euro-Mieten erzielt worden - die Differenz (Anmerkung: auf die Jahresmiete) betrage lediglich 59,30 € - klar zum Ausdruck gebracht, dass die im Mietvertrag vereinbarte Miete im Berufungsjahr 2008 (fremdunüblich) nicht vollständig entrichtet wurde. Angesichts dieser früheren Aussage kann unbedenklich davon ausgegangen werden, dass entgegen der Behauptung im Vorlageantrag, eine Abrechnung und Einforderung der Differenz ursprünglich nicht geplant war und steht diese im Widerspruch zur späteren Behauptung und auch der schriftlichen Fassung vom 17.8.2010, worin eine Fälligkeit für Nachzahlungen am 31. Jänner des Folgejahres bestimmt wurde. Ein belegmäßiger Nachweis dafür, dass die „Differenz“ aus 2008 von der Mutter nach der behaupteten Abrechnung entrichtet wurde, wurde weder dem Vorlageantrag angeschlossen noch bis zur Entscheidung über die Berufung vorgelegt. Der

steuerliche Vertreter hat nicht behauptet, die Bezahlung der Differenz könne einer konkreten Buchung auf den vorgelegten Bankbelegen / Kontoübersichten entnommen werden. Ein Betrag von 59,30 € konnte trotz Überprüfung auch den Buchungen ab März 2010 auf der „Umsatzliste“ der Mieterin nicht entnommen werden.

Dem steuerlichen Vertreter ist darin zuzustimmen, dass ein Mieter von sich aus keine Änderung der Empfängerbank vornimmt oder im Mietvertrag vereinbarte Zahlungen auf ein anderes als das vom Vermieter bekannt gegebene Konto leistet. Dies bedeutet für den gegenständlichen Fall allerdings noch nicht, dass die von der Mutter der Bw 2008 in Schweizer Franken mit dem Verwendungszweck „Darlehensraten“ auf das Darlehenskonto (Fremdwährungskonto) geleisteten Zahlungen als Mietzahlungen zu beurteilen wären. Fallbezogen darf nämlich nicht übersehen werden, dass die Mutter der Bw 2008 nicht nur Mieterin war, sondern dass sie laut den vorgelegten Darlehensverträgen auch als „Bürge und Zahler“ für von der Bw bei der Bank aufgenommene Darlehen (vgl. Darlehens- und Pfandbestellungsurkunde vom xxx und vom xxxx) haftet. Wer sich als Bürge und Zahler verpflichtet hat, haftet als ungeteilter Mitschuldner für die ganze Schuld; es hängt von der Willkür des Gläubigers ab, ob er zuerst den Hauptschuldner, oder den Bürge oder beide zugleich belangt (§ 1357 ABGB).

Der Berufungssenat teilt die Ansicht der steuerlichen Vertretung, dass kein Zusammenhang zwischen dem Mietverhältnis und der Übernahme der Haftung für Darlehensverbindlichkeiten als „Bürge und Zahler“ besteht. Im Mietvertrag vom 12. März 2008 wurde in keiner Weise auf die von der Mutter der Bw übernommene Haftung als „Bürge und Zahler“ Bezug genommen. Im Übrigen sind auch die Vertragsparteien der beiden Rechtsgeschäfte nicht ident. Die Übernahme einer Haftung als Bürge und Zahler durch nahe Angehörige ist wie die Übernahme einer „gewöhnlichen“ Bürgschaft durchaus üblich (vgl. VwGH 20.9.2007, 2005/14/0125). Ein familienfremder Mieter wäre allerdings nicht bereit gewesen, zusätzlich zum vereinbarten Mietzins eine solidarische Haftung als Bürge und Zahler für Darlehensschulden des Vermieters zu übernehmen (vgl. UFS 23.11.2011, RV/0030-G/09).

Laut der schriftlichen Fassung der mündlichen Vereinbarung hätte die Mieterin neben der Miete auch die Betriebskostenkontozahlungen auf das Darlehenskonto der Bw bei der xx Bank mit der Nr. X zu leisten gehabt. Den vorgelegten Kontoauszügen zum Darlehenskonto sind nur Eingänge vom Konto der Mutter mit dem Verwendungszweck „Darlehensrate“ zu entnehmen. Diese Zahlungen wurden in der Aufstellung der Mieteinnahmen 2008 von der steuerlichen Vertretung in Euro umgerechnet und der vereinbarten monatlichen Miete (581,00 €) gegenübergestellt. Der steuerliche Vertreter der Bw ist jeden, auch belegmäßigen Nachweis dafür schuldig geblieben, dass die Betriebskostenkonti 2008 überhaupt und wie

vereinbart bis zum 21. jeden Monats in Höhe von 180,00 € geleistet wurden. Es ist auch nicht ersichtlich, ob andere Beträge, die auf dem Konto der Mutter der Bw 2008 verbucht wurden (z.B. für Wohnbauförderungsraten) mit den vereinbarten Betriebskostenkonti verrechnet wurden.

Die vom steuerlichen Vertreter zum Nachweis der Durchführung der behaupten mündlichen Vereinbarung vorgelegten Bankbelege (Kontoauszüge) erweisen lediglich, dass vom Konto der Mutter als „Darlehensraten“ gewidmete Beträge in CHF eingezogen und dem Darlehenskonto der Bw bei der Hypo Bank gutgeschrieben wurden. Dass diese Beträge mit der Miete verrechnet wurden bzw. als Miete geleistet wurden, ist den Belegen nicht zu entnehmen. Die der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Mai 2010 angeschlossene Aufstellung der Mieteinnahmen 2008 vermag den erforderlichen Nachweis, dass eine Verrechnung mit der vereinbarten Miete erfolgt ist, nicht zu erbringen.

Die xx Bank hat mit Schreiben vom 16.6.2010 lediglich bestätigt, dass alleinige Kontoinhaberin des Kontos mit der Nr. xxxxxxxxxxxx (Anmerkung: es handelt sich dabei um das Konto der Mutter der Bw, von dem 2008 die Darlehensraten eingezogen wurden) die Mutter der Bw sei und „dass bis dato „*die monatlichen Zahlungen*“ vom Konto der Mutter direkt auf das Darlehenskonto Nr. X überwiesen worden seien. Die Bank hat aber nicht bestätigt und konnte dies angesichts des in den Kontoauszügen der Mutter bzw. auf dem Darlehenskonto ausgewiesenen Verwendungszwecks (Darlehensrate) zweifelsohne auch nicht bestätigen, dass es sich bei den (monatlichen) Zahlungen um Mietzahlungen gehandelt hat und hat auch die Verrechnung der Darlehensraten mit vereinbarten Mieten nicht bestätigt. Dass die Bank überhaupt in irgendeiner Form in die behauptete mündliche Vereinbarung über die Verrechnung der Darlehensraten mit der vereinbarten Miete informiert bzw. in diese eingebunden war, wurde nicht nachgewiesen. Dies kann auch deshalb ausgeschlossen werden, weil auch die „schriftliche Fassung“ vom 17.8.2010 der behaupteten mündlichen Vereinbarung nur zwischen der Bw und ihrer Mutter abgeschlossen wurde. Für den Berufungssenat wäre auch kein sachlicher Grund dafür ersichtlich, weshalb sich die Bank in die Abwicklung eines Mietverhältnisses einmischen sollte, dessen Vertragspartner sie nicht ist.

Im Übrigen sind weder das Datum, an dem die jeweilige Darlehensrate vom Konto der Mutter überwiesen wurde noch jenes der Verbuchung auf dem Darlehenskonto mit der im Mietvertrag bestimmten Fälligkeit der Miete in Einklang zu bringen. Eine vom schriftlichen Mietvertrag abweichende Vereinbarung der Fälligkeit bzw. des Leistungszeitpunktes wurde weder vom steuerlichen Vertreter der Bw behauptet noch im schriftlichen Vertrag vom 17.8.2010 vereinbart.

Die Mitglieder des Berufungssenates gehen im Übrigen davon aus, dass auch die dem Vorlageantrag angeschlossene „schriftliche Fassung“ der behaupteten mündlichen Vereinbarung einander fremd gegenüber stehende Vertragsparteien nicht und schon gar nicht nach Abschluss des schriftlichen Mietvertrages abgeschlossen hätten. Die Vereinbarung, die Zahlungen in Fremdwährung würden „in der Folge“ mit den „Mieten“ laut Mietvertrag „abgestimmt“, lässt völlig offen, zu welchem Tageskurs die Umrechnung erfolgt. Hinsichtlich der Betriebskostenkonti wurde gar keine „Abstimmung“ vereinbart. Sollte die weitere Formulierung „*ein Guthaben oder eine Restschuld* (aus der Abstimmung der Zahlungen mit den Mieten) *wird auch mit allfälligen Indexanpassungen an die Mieterin bekannt gegeben werden*“, dahingehend zu verstehen sein, dass diese wie Änderungsbeträge aus der vertraglich vereinbarten Wertsicherung im Nachhinein, nämlich bis spätestens 31. Jänner des Folgejahres bzw. bei Beendigung des Bestandverhältnisses spätestens 10 Tage nach Bekanntgabe zur Zahlung an den Vermieter fällig werden würden, wäre diese Vereinbarung jedenfalls mit der im Mietvertrag getroffenen Regelung, hinsichtlich derer weder eine (mündliche) Änderung behauptet noch im schriftlichen Vertrag vom 17.8.2010 vorgenommen wurde, in Einklang zu bringen. Im Übrigen würde - worauf bereits verwiesen wurde - weder ein fremder Mieter monatliche „Überzahlungen“ leisten noch ein Vermieter unter Fremdverhaltensgrundsätzen auf monatliche „Fehlbeträge“ verzichten und einer Abrechnung erst im Jänner des Folgejahres seine Zustimmung versagen.

Der behauptete Inhalt der mündlichen Vereinbarung, deren Umsetzung auch anhand der vorgelegten Bankbelege und der Bankbestätigung nicht als erwiesen angenommen werden kann, ist nur mit dem Angehörigenverhältnis begründbar und wäre unter Fremden nicht vereinbart worden. Auch mit einer einseitig dem Vermieter eingeräumten Berechtigung, die (den schriftlichen Mietvertrag abändernde) schriftliche Vereinbarung vom 17.8.2010 jederzeit und in nicht näher bestimmter Weise neuerlich zu ändern, würde sich ein fremder Mieter nicht einverstanden erklären.

Zusammengefasst gelangt der Berufungssenat zu der Überzeugung, dass weder ein fremder Vermieter mit einem ihm fremden Mieter eine derartige mündliche Vertragsänderung getroffen hätte, noch ein dem Vermieter fremd gegenüberstehender Mieter sich (noch dazu) nach Abschluss des Mietvertrages (!) mit einer im Berufungsjahr nur mündlichen Vertragsänderung, die zu den obig beschriebenen Folgen geführt hat, einverstanden erklärt hätte. Dass der behauptete Inhalt der mündlichen Vereinbarung im Berufungsjahr 2008 umgesetzt wurde, konnte den vorgelegten Beweismitteln aber ohnedies nicht entnommen werden.

Selbst wenn man die 2008 von der Mutter als „Darlehensraten“ geleisteten Zahlungen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Mietentgelt beurteilen würde, würde dies nicht zu einer steuerrechtlichen Anerkennung des gegenständlichen Mietverhältnisses führen, zumal - wie der steuerliche Vertreter selbst dargelegt hat und die von ihm eingereichte Aufstellung der Mieteinnahmen 2008 zeigt - die behauptete mündliche Vereinbarung einer Verrechnung von Darlehensraten mit dem vereinbarten Mietzins 2008 dazu geführt hat, dass es in einzelnen Monaten des Berufungsjahres zu einer unvollständigen Entrichtung des „Mietzinses“, in anderen Monaten zu Überzahlungen gekommen ist, die unbestrittenermaßen auch nicht in den einzelnen Monaten ausgeglichen wurden, sondern der Jahresfehlbetrag erst im März 2010 (!) abgerechnet worden sein soll. Ein Zahlungsnachweis wurde hinsichtlich der Differenz nicht erbracht. Überdies wurde kein Nachweis dafür erbracht, dass die Mieterin das vertraglich vereinbarte monatliche Betriebskostenkonto für 2008 in vorgeschriebener Höhe in den einzelnen Monaten pünktlich entrichtet hat. Der Verzicht auf eine vollständige Entrichtung des Mietzinses und auf die vereinbarten monatlichen Betriebskostenkonti wäre jedenfalls fremdunüblich.

Die für das Streitjahr behauptete mündliche Vereinbarung wäre selbst dann, wenn sie in der behaupteten Form (Verrechnung von in CHF zu leistenden Darlehensraten nach Umrechnung in Euro mit der monatlichen Mietzinsforderung iHv 581,00 € und Ermittlung einer jährlichen Abschlusszahlung (Guthaben, Nachzahlung) geschlossen und umgesetzt worden wäre, nur mit dem Naheverhältnis zwischen der Bw und ihrer Mutter begründbar. Ein fremder Dritter hätte einer derartigen Änderung weder mündlich noch schriftlich zugestimmt.

Überdies ist festzustellen, dass der am 12. März 2008 abgeschlossene, schriftliche Mietvertrag in Pkt. V. (Mietzinsregelung) nicht bestimmt, welcher Anteil am Mietzins auf die Eigentumswohnung bzw. auf den Tiefgaragenabstellplatz entfällt. Dies ist aber insofern bedeutsam, als auf die Entgelte für Wohnung und Tiefgaragenabstellplatz (TG) unterschiedliche Steuersätze (Wohnungsvermietung 10%, TG 20%) anzuwenden sind. Ein fremdüblich gestalteter Vertrag eröffnet dem Mieter üblicherweise, wie sich das Mietentgelt zusammensetzt. Bei einer steuerpflichtigen Vermietung ist im Mietvertrag, der als Rechnung gilt, eine Aufteilung der Entgelte auf die Mietgegenstände vorzunehmen, da es ansonsten im Belieben des Vermieters stünde, im Nachhinein festzulegen, welchen Anteil am Entgelt er dem begünstigten und welchen er dem Normalsteuersatz unterzieht. Der Mietvertrag enthält im Übrigen auch keine Regelung zur Tragung der Heizkosten und keine ansonsten übliche Kautionsvereinbarung. Fremdunüblich ist auch eine Regelung, die bestimmt, dass der monatliche Bestandszins „bis spätestens am 21. eines jeden Monats“ zur Zahlung auf das dort angeführte Konto „fällig“ sei, zumal eine solche Regelung offen lässt, wann der Betrag auf dem Konto des Vermieters eingelangt sein muss. Der Mietzins ist üblicherweise zum ersten

jeden Monats im Vorhinein zu entrichten. Hinsichtlich des Betriebskostenakontos wurde ebenfalls in fremdunüblicher Weise bestimmt, dass dieses von der Mieterin an die Vermieterin „bis zum 21. eines jeden Monats“ auf das dort angeführte Konto bei der xxxx-Bank zu bezahlen sei.

Aus vorstehend angeführten Gründen kann in der schuldrechtlich vereinbarten Wohnungsüberlassung keine steuerrechtlich relevante (entgeltliche) Vermietung der Wohnung erblickt werden. Hinsichtlich der sich aus dieser rechtlichen Beurteilung ergebenden einkommen- und umsatzsteuerrechtlichen Rechtsfolgen wird auf die Ausführungen zu Beginn der Begründung verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 20. Juni 2012