



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., in MA, vertreten durch WT, vom 25. Juni 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Zell am See vom 21. Mai 2007 betreffend Umsatzsteuer 2005 und Einkommensteuer 2005 und über die Berufung vom 26. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Zell am See vom 23. April 2008 betreffend Umsatzsteuer 2006 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert:

Die Einkommensteuer 2005 wird nicht veranlagt.

Die Umsatzsteuer 2005 und 2006 wird nicht festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 18. August/ 29. August 2005 erwarb die Berufungserwerberin (Bw) von der A. 180/2922 Anteile (Eigentumswohnung Top 6 im Ausmaß von 85 m², Sg, Au.) sowie 16/2922 Anteile (PKW-Abstellplatz P 5 Top 15) der Liegenschaft S. um den Kaufpreis von € 187.500,00 zuzüglich 20% Umsatzsteuer von € 37.500,00, somit um einen Gesamtkaufpreis von € 225.000,00. Laut § 4 des Kaufvertrages ist der Kaufpreis durch Einmalzahlung von € 200.000,00 per 31.7.2005 und der Restbetrag von € 25.000,00 in fünf gleichen Jahresraten von € 5.000,00 abzustatten. Zur Besicherung dieses Kaufpreisteiles dient ein auf Überbringer lautendes Sparbuch eines inländischen Bankunternehmens.

Der gesamte Kaufpreis wurde durch Aufnahme von zwei Krediten bei der L. Aktiengesellschaft fremdfinanziert. Es handelt sich dabei um Abstattungskreditverträge über einen einmal ausnützbaren Kreditbetrag von EUR 112.500,00 sowie einen einmal ausnützbaren CHF-Kredit

im Gegenwert von EUR 112.500,00. Bei beiden Kreditverträgen ist als Kreditnehmer die Bw mit Adresse Au. angeführt. Die Rückzahlung der Kredite erfolgt in 300 monatlichen Pauschalraten von - beide Kreditverträge betreffend - insgesamt € 978,00 jeweils am Monatsletzten, beginnend mit 31.7.2005, und zwar bei Deckung zu Lasten Konto Nr. 2.889.034. Es handelt sich dabei laut Kontoauszug um ein Und-Konto der Bw und ihres Ehegatten bei der L. AG. Neben der Einverleibung von Pfandrechten auf die Kaufliegenschaft übernahm der Ehegatte der Bw, welcher dort ebenfalls unter der gleichlautenden Adresse Au. geführt ist, als zusätzliche Besicherung der Kreditverträge die Bürgschaft.

Mit Mietvertrag vom 1. September 2005 hat die Bw die Wohnung einschließlich PKW-Abstellplatz teilmöbliert und ausschließlich für Wohnzwecke des Mieters an ihren Ehegatten auf unbestimmte Dauer vermietet. Die Wohnung befindet sich ebenso wie das gesamte Gebäude in neuwertigem Zustand und weist die Ausstattungskategorie A auf. Laut Vertrag sind zusätzlich zum monatlichen Hauptmietzins von € 950,00 die auf den Mietgegenstand entfallenden Betriebskosten vom Mieter direkt an die Hausverwaltung zu entrichten. Laut Bestätigung vom 19. Dezember 2005 wird die Miete von € 950,00 per Dauerauftrag vom Konto 2889034 der L. AG lautend auf E.u.B. – wobei als Verfüger E.A. angeführt ist – auf das Konto 450 10/10056661 der Bw bei der V. überwiesen.

Nachdem die Bw, welche über keine eigenen Einkünfte verfügt und den gemeinsamen Haushalt am Familienwohnsitz in M. führt, am 2. September 2005 eine Erklärung gemäß § 6 Abs 3 Umsatzsteuergesetz 1994 (UStG) (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) eingebracht hatte, reichte sie am 17. Oktober 2005 eine Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum 7-9/2005 ein, in der die in der Wohnungskaufvertragsrechnung ausgewiesene Umsatzsteuer in Höhe von € 37.500,00 als Vorsteuer geltend gemacht wurde. Mit Festsetzungsbescheiden vom 18. Juli 2006 wurde für den Voranmeldungszeitraum 7-9/2005 der genannte Vorsteuerbetrag zunächst gewährt bzw. für den Zeitraum 10-12/2005 die Umsatzsteuer mit 0,00 festgesetzt, jedoch wieder mit Bescheid gemäß § 293 BAO vom 25. Juli 2006 versagt. Die dagegen eingebrachten Berufungen vom 18. August 2006 zog die Bw mit Anbringen vom 16. Oktober 2008 zurück.

Der Bescheiderlassung ging eine Außenprüfung voraus, im Zuge derer die Bw am 12. April 2006 zu Protokoll gab, dass die Wohnung von ihrem Gatten auf Grund seiner beruflichen Tätigkeit bei der R. in Sg, zumal die Dienstwohnung am G. nicht mehr zur Verfügung stünde, ausschließlich zu Wohnzwecken genutzt würde. Die Wohnung würde auch von ihrer Tochter, die in Sg studiert, benutzt, sie selbst würde diese jedoch grundsätzlich nicht nützen. Die Mietzinshöhe wäre mit dem Steuerberater besprochen und auf Basis von ortsüblichen Vergleichen aus Zeitungsinseraten festgelegt worden. Die Bw habe überdies aus dem Radio

entnommen, dass ein Mietpreis von € 11,00/m² für Sg durchaus für eine Neuwohnung ortsüblich wäre.

Im Rahmen einer Niederschrift anlässlich einer Besprechung im Zuge der Außenprüfung hielt das Finanzamt fest, dass sowohl für den Ehegatten als auch die Tochter ein Wohnbedürfnis in Sg bestünde, um sich ein tägliches Pendeln nach M. zu ersparen. Nach Wegfall der Dienstwohnung am G. wäre man gezwungen gewesen, einen Ersatz zu beschaffen. Die gewählte Mietvariante im Zusammenhang mit der Wohnung wäre nach Ansicht des Finanzamtes nur deshalb gewählt worden, um sich durch den Abzug der Vorsteuer die Wohnung günstiger beschaffen zu können. Obwohl das Mietverhältnis einem Fremdvergleich standhalten würde, seien die aus der Vermietung der Wohnung im familiären Bereich erzielten Mieteinnahmen und die damit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen als nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung nicht anzuerkennen und somit aus der Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbemessungsgrundlage auszuscheiden.

In einer dagegen eingebrachten Stellungnahme brachte die Bw vor, dass der Mietvertrag unmittelbar nach dem Wohnungskaufvertrag abgeschlossen und ordnungsgemäß vergebürt worden und somit ausreichend nach außen zum Ausdruck gebracht worden sei. Die Anmeldung der Vermietungstätigkeit mittels Fragebogen beim Finanzamt wäre rechtzeitig binnen Monatsfrist durchgeführt und der Mietzins ab 1.9.2005 laufend monatlich auf das Konto der Vermieterin überwiesen worden. Unter Verweis auf u.a. VwGH vom 18.9.2003, ZI 99/16/0096, wonach vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nur als erwiesen angesehen werden könnten, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären, habe daher bei Zutreffen der Voraussetzungen die steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses zu erfolgen. Da der gemeinsame Haushalt der Ehegatten in M. sei, die Bw weder einen Wohnsitz noch einen Haushalt in Sg habe, somit in den Mietzahlungen keine Ausgaben für den Haushalt der Abgabepflichtigen vorliegen können, der Ehegatte aber selbst ausreichend verdiene und daher nicht als Unterhaltsberechtigter gegenüber der Bw in Betracht käme, die Mietzahlungen nur seinem Wohnbedürfnis aber nicht jenem seiner Gattin dienten und daher darin keinerlei Unterhalt des Ehegatten gegenüber der Bw erblickt werden könne, würde die lt Bw vom Finanzamt ins Treffen geführte VwGH-Rechtsprechung (vgl VwGH vom 16.12.1998, ZI 93/13/0299) entkräftet werden. Es würde sich nicht um die Vermietung der gemeinsamen ehelichen Wohnung an einen Ehepartner handeln, sondern um die berufsbedingte einseitige Nutzung des Mietobjektes durch den Ehegatten während der Arbeitswoche. Als Alternative wäre die Zumietung von dritter Seite offengestanden. Hauptbeweggrund für die Investitionsentscheidung der Bw betreffend den Ankauf der Wohnung wäre die Altersvorsorge

gewesen, um nach der Pensionierung des Ehegatten aus der Vermietung der Wohnung an Dritte Einkünfte zu lukrieren.

In der Berufung gegen die berichtigten Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide 7-12/05 wiederholt die Bw ihr Vorbringen lt oben erwähnter Stellungnahme und versucht, die Ansicht des Finanzamtes, wonach es sich bei der Vermietung der Wohnung um einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des Zivilrechts handle, dahingehend zu entkräften, dass der Wohnsitz und Mittelpunkt der Lebensinteressen der Bw in M. gelegen sei, die berufungsgegenständliche Wohnung beruflicher Zweitwohnsitz des Ehegatten und als Vorsorgewohnung für die Bw gedacht wäre. Hinsichtlich der vorübergehenden Mitnutzung der Wohnung durch die gemeinsame Tochter brachte die Bw vor, dass die Mitnutzung nur für die restliche Studienzeit gedacht und nie Grundlage für die Vermietungsentscheidung gewesen sei. Da die Tochter bereits an der Diplomarbeit schreibe (gemeint ist wohl der Zeitraum des Berufungsverfahrens um den Zeitpunkt der Berufungserhebung im Sommer 2006), wäre ihr Wohnungsbedarf absehbar. Wenn sie auszieht, würde sich am Mietverhältnis nichts ändern, da alleiniger Grund für die Vermietungsentscheidung der beruflich bedingte Wohnungsbedarf des Ehegatten während der Arbeitswoche gewesen sei. Die Bw weist überdies darauf hin, dass das Bankkonto, auf das der monatliche Mietzins überwiesen würde, seit dem Kauf der Wohnung stets auf ihren Namen lautete. Die Bw zieht in der Berufung erneut die vom Finanzamt zitierte VwGH-Rechtsprechung bezüglich der (teilweisen) Vermietung der gemeinsamen ehelichen Wohnung an einen Ehepartner mit dem Argument an, dass diese mangels gleichgelagerten Sachverhalts auf den Gegenstandsfall nicht anwendbar wäre. Schließlich beantragt die Bw die ersatzlose Aufhebung des Bescheides vom 9. August 2006 betreffend die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages in Höhe von € 750,00. Diesem Begehrten wurde durch Erlassung eines Säumniszuschlagsbescheides vom 29. August 2006 entsprochen.

Im Rahmen des Berufungsverfahrens wurde durch das Finanzamt durch Abfrage im Zentralen Melderegister erhoben, dass sowohl die Bw als auch deren Ehegatte und Tochter seit 20.7.1990 bzw 1.4.1992 mit Hauptwohnsitz in M. sowie von 1.8.1983 bis 21.9.2004 mit Hauptwohnsitz und von 21.9.2004 bis 16.2.2006 mit Nebenwohnsitz in Sg , G. und schließlich der Ehegatte und die gemeinsame Tochter ab 16. bzw. 17.2.2006 mit Nebenwohnsitz in der berufungsgegenständlichen Wohnung gemeldet sind. Die Bw ist seit 16.2.2006 nicht mehr in Sg gemeldet.

Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt in seiner ausführlichen rechtlichen Begründung unter Punkt 1. „keine wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ unter Verweis auf Art 2 und Art 4 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie und der VwGH-Rechtsprechung aus, dass Leistungen, die auf familienhafter Grundlage erbracht

werden, nicht als „gewerbliche oder berufliche“ Tätigkeit anzusehen seien. Ihnen läge nicht das Motiv der Einnahmenerzielung zugrunde, sondern das eines Zusammenwirkens auf familienhafter Basis. Leistungsentgelte unterliegen daher nicht der Umsatzsteuer und berechtigten nicht zum Vorsteuerabzug. Im Gegenstandsfall wäre Grund für die Vermietungsleistung der Bw der Wohnungsbedarf ihres Ehegatten bzw der Tochter, die Mietzahlungen stellten daher Kostenbeiträge für die von der Bw an die Bank zu leistenden Pauschalkreditrückzahlungsraten dar. Unter Punkt 2. gründet das Finanzamt die Versagung des Vorsteuerabzuges auf § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG iVm § 20 Abs 1 Z 1 bis 5 EStG, wonach rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielten, Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Haushalt und Unterhalt in das äußere Erscheinungsbild von Einkünften zu kleiden, steuerlich unbeachtlich blieben, dies auch dann, wenn sie einem Fremdvergleich stand hielten. Schließlich führt das Finanzamt unter Punkt 3. aus, dass die Leistungsabwicklung im Gegenstandsfall nicht unter Fremden üblich wäre, zumal sowohl Vermieterin als auch Mieter in den Abstattungskreditverträgen als Adresse die vermietete Wohnung angaben und eine Bürgschaftsübernahme des Mieters zugunsten der Rückzahlung der Wohnungskredite der Vermieterin fremdunüblich wäre.

Das Konto, zu Lasten dessen die monatlichen Rückzahlungen der Kredite erfolgen, würde überdies sowohl auf die Vermieterin als auch den Mieter lauten. Der wahre wirtschaftliche Gehalt läge in der Anschaffung der Wohnung auf familienhafter Grundlage zur Deckung des Wohnbedarfes des Ehegatten, der Tochter, aber auch jenes der Bw.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag bringt die Bw vor, dass es sich nicht um eine gemeinsame Ehewohnung handle, die vom Finanzamt angezogene Rechtsprechung daher nicht auf den Gegenstandsfall anwendbar wäre, und aus der beim Kreditvertrag angegebenen Objektadresse kein Wohnsitz der Bw unterstellt werden könne. Überdies wären die Mietzahlungen von ein ausschließlich auf den Ehegatten lautendes Konto auf ein Konto der Bw überwiesen worden. Auch während der Gymnasialzeit der Kinder von 1983 bis 2004 wäre nicht in Sg (Wohnung am G.) sondern in M. der Familienwohnsitz gewesen. Die Zurverfügungstellung der Wohnung durch die Bw an deren Ehegatte erfolgte auf Grund eines gültigen Rechtstitels nämlich des Mietvertrages, und bedürfe nicht des Rückgriffs auf die „Schutzeinrichtung“ des § 97 ABGB. Darüberhinaus wäre für den Ehegatten und Mieter sein dringendes Wohnbedürfnis durch die Familienwohnung in M. durch dessen Miteigentum gesichert. Die Mietzahlungen würden 97% des Kapitalbedarfes der Vermieterin decken und stellten somit wesentlich mehr als einen unbeachtlichen Kostenbeitrag dar. Wesentlicher Beweggrund für die Anschaffung der Wohnung war die Altersvorsorge, dem Gleichheitsgrundsatz folgend wäre daher der vorliegende Gegenstandsfall genauso zu beurteilen wie die vielen anderen vermieteten Vorsorgewohnungen. Die Mitbenützung der

Wohnung durch die Tochter, welche nur im untergeordneten Ausmaß und zeitlich begrenzt gewesen wäre, sei zwischenzeitlich (somit im Laufe des Jahres 2006) auf Grund der Absicht, das Studium in I. abzuschließen, beendet worden.

Die Übernahme der Bürgschaft durch den Mieter und Ehegatten der Bw würde nicht die im übrigen vorliegenden Voraussetzungen für den Fremdvergleich entkräften, sondern wäre, zumal die Bw über keine eigenen Einkünfte verfüge, als zusätzliche Sicherheit seitens der Bank gefordert worden. Die Bw betont im übrigen, dass es für sie keinen Wohnbedarf in Sg mehr gebe. Wie bereits oben erwähnt, wurden die Berufungen gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide mit Anbringen vom 16. Oktober 2008 zurückgenommen, weshalb auch der Antrag auf mündliche Verhandlung als zurückgenommen anzusehen ist.

Im Rahmen der Umsatzsteuerjahreserklärung 2005 wurde ein Vorsteuerüberhang von € 38.173,42 geltend gemacht, welcher durch Festsetzung der Umsatzsteuer 2005 durch Bescheid vom 21. Mai 2007 mit € 0,00 versagt wurde. In der fristgerecht eingebrauchten Berufung verweist die Bw inhaltlich auf die in der Berufung gegen die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide vorgebrachten Ausführungen und begeht die Anerkennung der aus der Anschaffung der Mietwohnung resultierenden Vorsteuer.

Im Rahmen des Berufungsverfahrens vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurden zwecks Feststellung des Fremdvergleiches insbesondere Ermittlungen angestellt, ob die berufungsgegenständliche Eigentumswohnung unter den Teil- oder Vollanwendungsbereich des Mietrechtsgesetzes fällt. Nach Ansicht der Bw handelt es sich auf Grund des grundlegenden Umbaus des Objektes im Jahre 2002 um eine Neuerrichtung, die Mietzinse für die im ersten Stock gelegene Eigentumswohnung wären im Berufungszeitraum von einem auf den Ehegatten der Bw lautenden Konto auf ein auf die Mieterin lautendes Konto bei einer anderen Bank überwiesen worden. Nach dem Tod des Ehegatten der Bw im Juli 2007 stand die Wohnung bis zum Abschluss eines Mietvertrages mit F.M. (fremd zur Bw) leer. Der nunmehr abgeschlossene Mietvertrag stimmt mit jenem des seinerzeit mit dem Ehegatten der Bw abgeschlossenen Mietvertrages in wesentlichen Punkten überein, so wurde auch im neuen Mietvertrag die Wohnung der Ausstattungskategorie A um einen monatlichen Hauptmietzins von € 950,00 zuzüglich Betriebskosten vermietet. Der mit dem neuen Mieter abgeschlossene Vertrag wurde vorerst auf die Dauer von sechs Monaten vereinbart, in der Folge jedoch auf drei Jahre verlängert. Im Zuge des am 17. September 2008 abgehaltenen Erörterungstermines wurde auch eine Kopie eines Bankkontoauszuges beigebracht, aus dem die tatsächliche Überweisung des Mietzinses zuzüglich Betriebskosten durch den neuen Mieter an die Bw hervorgeht. Die vom Finanzamt vertretene Ansicht, wonach die Bw im Zeitraum der Vermietung der Wohnung an ihren Ehegatten (Herbst 2005 bis Sommer 2007) eine Mitnutzungsmöglichkeit gehabt hätte, weist die Bw in einem weiteren Schriftsatz vom

24. Oktober 2008 entschieden zurück. Familienwohnsitz sei in M. gewesen, wohin ihr Ehegatte an den Wochenenden immer von Sg gependelt wäre. Da er beruflich sehr viel im Land Sg unterwegs gewesen sei, habe er dann auch immer in M. bei seiner Familie genächtigt. Die wenigen Male, die die Bw die berufungsgegenständliche Wohnung zur Übernachtung nach dem Besuch von kulturellen Veranstaltungen in Sg beansprucht hätte, entsprächen höchstens einem Besucherstatus, keinesfalls jedoch einer ständigen Mitnutzung. Bezüglich der Kontozurechnung 2.889.034 bei der L. AG, von welchem laut vorgelegtem Dauerauftrag sowohl die monatliche Miete als auch laut Kreditverträge die monatlichen Kreditrückzahlungsraten abgebucht werden, weist die Bw darauf hin, dass sie über dieses Konto entgegen der nicht geänderten Bezeichnung schon lange vor dem Wohnungskauf nicht mehr verfügberechtigt gewesen sei, da sie über ein eigenes Konto bei der V. verfüge.

Im Zuge der Zeugeneinvernahme der Tochter der Bw am 18. November 2008 wurde der Studienverlauf und die Frage der Mitbenützung der Wohnung erläutert bzw auch noch eine schriftliche Aufstellung des Studienfortschrittes beigebracht. Danach habe sich die Tochter der Bw bis zum Ende der Schulpflicht bzw. Gymnasialzeit im Jahr 2000 gemeinsam mit der Familie unter der Woche in der Dienstwohnung des Ehegatten der Bw (Vater der Zeugin) am G. in Sg aufgehalten. Die gesamte Familie sei an den Wochenenden und in den Ferien nach M. an den gemeinsamen Familienwohnsitz zurückgekehrt. Im Wintersemester 2000/2001 habe die Tochter an der Universität Sg mit dem Psychologiestudium begonnen. Bis Juni 2005 wäre die Dienstwohnung am G. zur Verfügung gestanden, die Tochter habe das seinerzeitige Kinderzimmer dort als Studierzimmer benutzt und auch einen Schlüssel zu dieser Wohnung gehabt. Im ersten Studienabschnitt bis 2003 wären noch mehr Pflichtseminare gewesen, weshalb sie sich mehr in Sg aufgehalten habe und nur an den Wochenenden nach Hause nach M. gefahren sei. Im Berufungszeitraum 2005/2006 habe sie ein Seminar (Genetik) von zwei Wochenstunden mit Anwesenheitspflicht absolviert. In der vorgelegten Bestätigung des Studienerfolges betreffend den Zeitraum 1.10.2005 bis 31.10.2006 scheinen sechs Vorlesungen auf, über die sie erfolgreich Prüfungen abgelegt hat. Die Lehrveranstaltungen hätten fast durchwegs blockweise d.h. an 6-8 Stunden an einem Tag und äußerst selten bis weit in den Abend hinein stattgefunden, sie hätte jedenfalls zumeist die Möglichkeit gehabt, nach Hause nach M. zu fahren. Der letzte Zug von Sg nach M. ginge um 21 Uhr und käme spätestens um 23 Uhr in M. an. Im übrigen wäre sie kaum in Vorlesungen gewesen und wenn, dann nie bei Abendvorlesungen. Da keine Anwesenheitspflicht bestanden hätte, habe sie nur anfänglich die Vorlesungen besucht und in der Folge sich den Stoff von zu Hause aus in M. im Selbststudium angeeignet. Die Lernunterlagen habe sie sich am Anfang des Semesters besorgt, notfalls auch nach den kaum besuchten Lehrveranstaltungen sich gekauft bzw von Studienkollegen organisiert. Sie habe nur gelegentlich Kontakt zu anderen

Studienkollegen gehabt, da sie ihr Studium großteils von M. aus betrieben hätte. Von 2003 bis 2008 hätte sie einen Freund gehabt, der so wie sie aus dem P. stamme und in I. studiert hätte, und daher großteils ihre Freizeit dort verbracht bzw sich dort auf die letzten Einzelprüfungen vorbereitet. Auf die Niederschrift des Finanzamtes vom 12. April 2006 angesprochen, worin die Bw angegeben hat, dass die berufungsgegenständliche Wohnung auch von der Tochter, welche in Sg studiere, benutzt würde, gab diese an, dass sie die Zweitwohnung des Vaters nur gelegentlich an 8-10 Nächten im ganzen Studienjahr zum Schlafen benutzt hätte. Es habe keinesfalls eine ständige Benutzung der Wohnung ihrerseits vorgelegen. Sie habe dort kein eigenes Zimmer, weder persönliche Dinge noch Studienunterlagen, sondern lediglich eine Couch als Schlafmöglichkeit gehabt. Sie hätte zwar einen Schlüssel für diese Wohnung gehabt, die Wohnung wäre jedoch ab September 2005 von ihrem Vater als beruflicher Zweitwohnsitz verwendet worden. Da die berufliche Tätigkeit des Vaters mit viel Reisetätigkeit u. a. auch im P. verbunden gewesen wäre, habe sie ihren Vater kaum in Sg sondern zumeist in M. am Familienwohnsitz gesehen. Wenn es nach gemeinsamen Abendaktivitäten mit Studienkollegen in Sg zu spät geworden wäre, nach Hause nach M. zu fahren, habe sie bei Freunden übernachtet und nur ganz selten die Schlafmöglichkeit in der Wohnung ihres Vaters in Sg in Anspruch genommen. Obwohl sie das Thema für die Diplomarbeit – es wären noch einige Prüfungen ausständig gewesen - bereits im Sommersemester 2005 gehabt hätte, habe sie aus organisatorischen Gründen damit erst im Oktober 2007 begonnen, weshalb sie ab Wintersemester 2006/2007 das psychotherapeutische Propädeutikum in I. inskribiert hätte, welches sie im Oktober 2008 abgeschlossen hätte. Das Psychologiestudium in Sg habe sie erfolgreich im Juni 2008 abgeschlossen. Auf die in der Berufung vorgebrachte Mitnutzung der Wohnung bzw. Wohnungsbedarf angesprochen gibt sie an, dass sie nie in diese Wohnung in dem Sinn eingezogen sei, dass sie von dort aus ihr Studium betrieben hätte, sondern dies mehr eine Notschlafstelle gewesen sei.

Eine Anfrage bei der Universität Sg bezüglich des Psychologiestudiums hat ergeben, dass die Vorlesungen von Montag bis Freitag zumeist nachmittags verteilt stattfinden. Es gebe jedoch auch Abendvorlesungen, welche jedoch spätestens um 20 Uhr endeten. Zudem würden Blocklehrveranstaltungen am Wochenende angeboten. Unter den Studenten gebe es auch viele Pendler. Aus einer Fahrplanabfrage bei den ÖBB geht hervor, dass die Fahrdauer für die Strecke Sg -M. mit dem Zug durchschnittlich zwei Stunden beträgt.

Die Umsatzsteuer 2006 wurde erklärungsgemäß veranlagt und in Höhe von €1.157,51 festgesetzt. In der dagegen erhobenen Berufung wurde die Aussetzung dieses Umsatzsteuerverfahrens bis zur rechtsgültigen Entscheidung über die Berufung hinsichtlich Umsatzsteuer 2005 begehrt und je nach Ausgang bei Abweisung die Aufhebung des

Umsatzsteuerbescheides 2006 sowie Nullfestsetzung der Umsatzsteuer beantragt bzw im Falle der vollständigen Stattgabe der Berufung 2005 die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2006 als zurückgenommen erklärt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es hiebei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit weniger Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. zB VwGH 18.12.1990, 87/14/0155).

Der Verwaltungsgerichtshof hat Kriterien entwickelt, unter welchen Voraussetzungen Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich berücksichtigt werden können.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

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

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (VwGH 17.12.2001, 98/14/0137; 22.9.1999, 97/15/0005, 18.11.1991, 91/15/0043 u.v.a.).

Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf seine Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung (vgl. für viele VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004; 28.11.2002, 2001/13/0032).

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die

rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. aus jüngster Zeit VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Publizität nach außen:

Grundsätzlich ist zu fordern, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind. Schriftform des Vertrages ist nicht zwingend erforderlich, doch kommt ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu.

Im Gegenstandsfall wurde ein schriftlicher Mietvertrag unmittelbar nach dem Kauf der Eigentumswohnung abgeschlossen und vergebührt, überdies erfolgte die Anmeldung der Vermietungstätigkeit mittels Fragebogen beim Finanzamt rechtzeitig binnen Monatsfrist. Unbestritten wird damit dem ersten Kriterium des Publizitätserfordernisses entsprochen.

Eindeutiger und klarer Inhalt

Der berufungsgegenständliche Mietvertrag regelt die Essentialia eines Bestandvertrages, nämlich den Bestandgegenstand, den Bestandzins, den zeitlichen Geltungsbereich des Mietverhältnisses, Kündigungsbestimmungen, überdies Regelungen betreffend Betriebskosten, Gebrauch, Erhaltung etc., sodass auch diesbezüglich die Voraussetzung des eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts des Mietverhältnisses entsprochen wird.

Fremdvergleich

Die Vereinbarung (Mietvertrag) muss schließlich einem Fremdvergleich standhalten. Leistungsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden können sowohl durch eine auf Einkunftszielung ausgerichtete Tätigkeit als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Gibt es eine gleichartige Leistungsbeziehung auch gegenüber einem fremden Dritten, bei dem eine private Veranlassung nicht in Betracht kommt, so ist in der Regel auch die zu beurteilende Leistungsbeziehung gegenüber dem Angehörigen nicht durch das private Naheverhältnis veranlasst. Die Vereinbarung kann bereits dem Grunde oder nur der Höhe nach fremdunüblich sein. Es ist nicht ausreichend, wenn die Vereinbarung rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit entspricht, vielmehr muss auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist (vgl Jakom /Lenneis, EStG § 4 Rz 335 ff und dort referierte höchstgerichtliche Rechtsprechung).

Gemäß § 3 des berufungsgegenständlichen Mietvertrages mit dem Ehegatten der Bw als Mieter wurde ein monatlicher Hauptmietzins von € 950,00 vereinbart, wobei zusätzlich zum Hauptmietzins die auf den Mietgegenstand entfallenden Betriebskosten zu entrichten sind. Die Miete wurde laut Dauerauftrag bzw vorgelegter Umsatzliste vom Konto 2889034 bei der L. AG auf das Konto der Bw bei der V. überwiesen. Wie sowohl aus dem Dauerauftrag, worin als

Verfüger des Kontos 2889034 der Ehegatte der Bw angeführt ist, aber auch noch zusätzlich aus dem Vorlageantrag und dem bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz im Rahmen des Berufungsverfahrens eingebrachten Schriftsatz vom 24.10.2008 hervorgeht bzw. bestätigt wird, war alleinverfügungsberechtigt über dieses Konto der Ehegatte der Bw.

Wie bereits in der Sachverhaltsdarstellung erwähnt, wurde der Ankauf der berufungsgegenständlichen Wohnung zur Gänze durch Abschluss von zwei Abstattungskreditverträgen fremdfinanziert. Als Kreditnehmer und somit Vertragspartner der Bank aus diesem Kreditverhältnis scheint in beiden Verträgen die Bw auf. Hinsichtlich der Rückzahlungsmodalität wurde vereinbart, dass die dort näher geregelten Pauschalraten von monatlich insgesamt € 978,00 bei Deckung zu Lasten Konto 2889034, hinsichtlich dessen, wie bereits oben erwähnt, der Ehegatte der Bw alleinverfügungsberechtigt ist, an die Bank überwiesen werden sollten.

Betrachtet man nun diese Zahlungsabwicklung unter dem Aspekt des Fremdvergleiches, nämlich nach dem Gesichtspunkt, ob auch unter Familienfremden die Vertragsbeziehung zwischen Vermieterin und Mieter unter den gleichen Bedingungen eingegangen worden wäre, in concreto, ob ein fremder Dritter als Mieter neben der Bezahlung des Mietzinses von € 950,00 auch noch die Kreditrückzahlungsraten von € 978,00 tragen würde, somit aus dieser Vertragsbeziehung betreffend die Wohnungsanmietung mit einem Gesamtentgelt von € 1.928,00 belastet wäre, so wird die Fremdüblichkeit dieser Vertragsgestaltung bereits durch den in der Folge abgeschlossenen neuen Mietvertrag mit dem zur Bw fremden Neumieter F.M. widerlegt. Denn darin ist ein Hauptmietzins von € 950,00 vereinbart, die Zusatzbelastung des Vormieters und Ehegatten aus der Übernahme der Kreditrückzahlung, welche allein aus dem Angehörigenverhältnis argumentierbar ist, entfällt naturgemäß.

Damit erfüllt aber der berufungsgegenständliche Mietvertrag mit dem Ehegatten der Bw hinsichtlich der Mietzinshöhe nicht den Fremdvergleich, weshalb in Zusammenschau mit der oben dargelegten Rechtsprechung dem Mietverhältnis Bw- Ehegatten der Bw die steuerliche Anerkennung zu versagen ist.

Daraus folgt die ertragsteuerliche Konsequenz des Ausscheidens der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Die umsatzsteuerliche Betrachtung folgt der einkommensteuerlichen. Da es sich im Gegenstandsfall um Leistungen handelt, die auf familienhafter Grundlage erbracht wurden, sind diese nicht als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs 1 UStG anzusehen. Ihnen liegt nicht das Motiv der Einnahmenerzielung zugrunde, sondern das eines Zusammenwirkens auf familienhafter Basis. Leistungsentgelte unterliegen daher nicht der Umsatzsteuer und berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug. Dies bedeutet, dass die

Wohnungsmiete keinen Umsatz darstellt und die die Anschaffung der Wohnung betreffende Vorsteuer nicht abgezogen werden kann.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz erübrigt es sich daher zu prüfen, ob und inwieweit die in der erstmaligen Befragung der Bw im Rahmen der Niederschrift vom 12. April 2006 bestätigte Mitnutzung der Wohnung durch die Tochter im Kontext mit § 20 Abs 1 Z 1 EStG zu sehen ist, und daher der Vorsteuerabzug auf Grund der dazu korrespondierenden Vorschrift des § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG zu versagen ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 23. Dezember 2008