

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Vermietung, G., vertreten durch PUCHER & PARTNER Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KEG, 8010 Graz, Rechbauerstraße 31, vom 29. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 23. September 2004 betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Strittig ist, ob die Überlassung einer Wohnung an die Eltern – die streitgegenständliche Wohnung befindet sich im Mietwohngrundstück Agasse, das die Bw. mit Übergabsvertrag vom 4. Dezember 2000 gegen Einräumung des lebenslangen unentgeltlichen Wohnrechtes an die Eltern, wobei von ihnen die Kosten für Beleuchtung, Beheizung und die Betriebskosten zu bezahlen sind, von ihrer Mutter im Wege einer Schenkung erworben hat – als Mietverhältnis steuerlich anzuerkennen ist und die damit im Zusammenhang stehenden Entgelte und Vorsteuern im Rahmen der Umsatzsteuerveranlagungen der Streitjahre zu berücksichtigen sind.

Das Finanzamt hat in den angefochtenen Bescheiden im Hinblick auf das unentgeltliche Gebrauchsrecht die diesbezüglichen Umsätze und Vorsteuern im unbestrittenen Ausmaß von einem Drittel gekürzt, da Vorsteuern, die auf nichtabzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 20 EStG 1988 entfielen, nicht abzugsfähig seien.

---

Dagegen hat die Bw. mit nachstehender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Da durch die Verpflichtung zur Bezahlung der Betriebskosten der Tatbestand eines Entgeltes auf Grund eines Leistungsaustausches gegeben sei, stünden die strittigen Vorsteuern in unmittelbarem Zusammenhang mit der Leistungserbringung, weshalb die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 12 UStG 1994 erfüllt seien. Im Übrigen sei auf § 4 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 hinzuweisen, wonach zum Entgelt auch gehöre "was der Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung freiwillig aufwendet um die Lieferung oder sonstige Leistung zu erhalten". In der Sanierung der Liegenschaft im Rahmen des Verfahrens nach § 18 MRG und in der weiteren Nutzung von sanierten Mietgegenständen liege ebenso zweifelohne ein Leistungsaustausch vor. Selbst wenn die Mutter auch ohne gesetzliche Verpflichtung diese Beträge freiwillig zahlt, damit ihr überhaupt erst das Wohnen in einem reparierten Bestandgegenstand möglich ist, so liege darin der im § 4 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 angesprochene freiwillige Entgeltscharakter. Der Hinweis der Betriebsprüfung, dass hinsichtlich der Mieteinnahme keine Fremdüblichkeit vorliege, gehe ihres Erachtens ins Leere, da gerade ein behördliches § 18 MRG-Verfahren die klassische Fremdüblichkeit aufzeige und damit die Situation gegeben sei, dass ein Entgelt gleich wie bei einem Fremden vorliege.

Im Rahmen der freien Dispositionsfähigkeit sei es selbstverständlich ihre Pflicht die entsprechenden Sachverhalte den steuerlichen Gesetzen entsprechend zu behandeln. Nachdem nun aus durchaus nachvollziehbaren wirtschaftlichen Gründen (die Sanierung der Liegenschaft wäre ohne finanzielle Beiträge aller Bewohner nicht möglich gewesen) die Eltern die im Schlichtungsverfahren festgesetzten Beträge bezahlen, bedeute dies nichts anderes als dass die Übergeberin von einem ihr zustehenden Recht teilweise nicht Gebrauch gemacht habe. Der Hinweis auf fehlende Fremdüblichkeit gehe hier ins Leere, da es durchaus fremdüblich sei, dass jemand Aufwendungen auf sich nehmen müsse, um in einem sanierten Objekt zu wohnen. Da die Übergeberin die gleichen Beträge bezahle wie die anderen Fremdmüter und diese Beträge durch die Behörde festgestellt worden seien, sei absolute Fremdüblichkeit vorliegend.

Unbestritten hätten die Eltern das Recht die Wohnung unentgeltlich zu nutzen. Die Unentgeltlichkeit beziehe sich aber ausdrücklich nicht auch auf die Betriebskosten. Wenn die Berechtigten aus wirtschaftlich nachvollziehbaren Gründen von ihrem Recht keinen Gebrauch machten, liege darin keine Maßnahme im Sinne des § 20 EStG 1988. Gerade auch im Einkommensteuerrecht gelte der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Wenn nachweislich Miete bezahlt werde und zwar in einer Höhe wie sie auch unter Fremden absolut üblich sei (Hinweis auf das Schlichtungsverfahren gemäß § 18 MRG) dann sei ihres Erachtens dieser Tatbestand der Besteuerung zugrunde zu legen. Private Gründe welche in den Bereich

---

des § 20 EStG 1988 fallen würden, lägen nachvollziehbar nicht vor. Somit werde beantragt die Entgelte in erklärter Höhe zu versteuern und die Vorsteuern in beantragter Höhe abzuziehen.

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten ua. nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des EStG 1988 sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 sind ua. nicht abzugsfähig:

...

4. Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind im speziellen daraufhin zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit familienhafte Veranlassung besteht. Anders gesagt muss geprüft werden, ob und inwieweit hinter derartigen Verträgen nicht die Regelung privater Unterhaltsleistungen steht. Ist dies der Fall, so sind die entsprechenden Aufwendungen daher nicht abzugsfähig. Dogmatisch ist die Begründung für die Verweigerung der Abzugsfähigkeit wohl im Begriff der Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten (familienhaft veranlasst ist eben nicht betrieblich oder beruflich veranlasst) im Zusammenspiel mit § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 4 zu sehen. Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen fehlt es in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessengegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Wien 1993, Tz 44 zu § 20 und VwGH 22.9.1999, 97/15/0003).

Zur Frage des Vorliegens von steuerlich anzuerkennenden Verträgen zwischen nahen Angehörigen (was auch für Mietverträge in Objekten, die dem MRG unterliegen, zu gelten hat) vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Rechtsauffassung, dass dafür drei Voraussetzungen gegeben sein müssen:

1. Der Vertrag muss 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 werden (vgl. VwGH 18.11.1991, 91/15/0043).

Mit Übergabsvertrag vom 4. Dezember 2000 hat die Bw. von ihrer Mutter im Wege einer Schenkung das Wohnhaus Agasse erworben. Der Punkt Viertens ("WOHNRECHT") dieses Vertrages lautet:

"Die Übernehmerin räumt für sich und ihre Rechtsnachfolger der Übergeberin, ihrer Mutter Frau Herta B., und ihrem Vater Herrn Erich B. auf deren Lebensdauer das unentgeltliche Recht der Wohnung als Gebrauchsrecht ein und zwar die ausschließliche Benützung der einzigen im zweiten Obergeschoß gelegenen und gesamten Wohnung im Hause Agasse sowie die Mitbenützung des Stiegenhauses, Kellers und Hausgartens ein. Die Kosten für Beleuchtung, Beheizung und die Betriebskosten für die von den Ehegatten Herta und Erich B. benützte Wohnung werden von diesen gemeinschaftlich getragen. Sämtliche übrige Kosten und öffentlichen Abgaben werden von der Übernehmerin bezahlt.

Festgestellt wird, dass im Haus Agasse die Wohnungen großteils vermietet sind. Die Übernehmerin erklärt als Tochter der Übergeberin den Inhalt der Mietverträge zu kennen und in Kenntnis zu sein, dass sie in sämtliche Mietverträge als Vermieterin mit heutigem Tag eintritt, ihr ab diesem Zeitpunkt sämtliche Mieteinnahmen zustehen und auf sie alle Rechte und Pflichten hinsichtlich des Hauses Agasse und allen zusammenhängenden Mietverhältnissen übergegangen sind."

Der Berufung konnte aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Im Rahmen des bei der steuerlichen Würdigung von Angehörigenvereinbarungen ua. zwingend vorzunehmenden Fremdvergleiches ist die Frage zu prüfen, ob das vorliegende Bestandverhältnis auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Dazu ist Folgendes auszuführen:

Da den Eltern der Bw. auf Grund des eingangs zitierten Übergabsvertrages das "unentgeltliche Recht der Wohnung als Gebrauchsrecht eingeräumt worden ist" waren diese lediglich verpflichtet, die detailliert vereinbarten "Kosten für Beleuchtung, Beheizung und die Betriebskosten für die von ihnen benützte Wohnung gemeinschaftlich zu tragen. Sämtliche übrige Kosten und öffentlichen Abgaben werden von der Übernehmerin bezahlt."

Angesichts dieser eindeutigen und unmissverständlichen Vertragslage wäre ein familienfremder Bewohner der gegenständlichen Wohnung keinesfalls bereit gewesen, den im Schlichtungsverfahren festgesetzten erhöhten Hauptmietzins zu bezahlen. Denn dazu bestand auf Grund der Vereinbarung im Übergabsvertrag keine rechtliche Verpflichtung. Die freiwillige Übernahme dieser Verpflichtung ist daher ausschließlich im Angehörigenverhältnis (Eltern – Tochter) begründet.

---

Die Argumentation der Bw., wonach durch die Bezahlung der Betriebskosten und auch durch die freiwillige Bezahlung des erhöhten Hauptmietzinses - "Auch wenn Frau B. auch ohne gesetzliche Verpflichtung diese Beträge freiwillig zahlt" (vgl. Berufungsschrift) - im Sinne der Entgeltsdefinition des § 4 Abs. 2 Z 1 UStG 1994 jedenfalls von einem Leistungsaustausch auszugehen sei, erweist sich nur dann als zutreffend, wenn die dem Leistungsaustausch zugrunde liegende Vereinbarung steuerlich überhaupt anzuerkennen ist.

Auch die Argumentation, wonach die Bezahlung der im Schlichtungsverfahren festgesetzten Beträge durch die Familie B. nichts anderes bedeute als "dass die Übergeberin von einem ihr zustehenden Recht teilweise nicht Gebrauch gemacht hat" vermag nicht zu überzeugen. Ein derartiges Verhalten widerspricht den allgemeinen Erfahrungen im Wirtschaftsleben. Ein Fremder wäre nämlich niemals bereit auf die im Übergabsvertrag eingeräumten Rechte zu verzichten. Vor allem auf Grund der Tatsache, dass das Wohnhaus im Wege einer Schenkung übertragen wurde, erscheint es verständlich, dass ein familienfremder Geschenkgeber nicht bereit sein wird, auf die anlässlich des Vermögensüberganges vereinbarten Bedingungen zu verzichten. Auch die von der Bw. in diesem Zusammenhang aufgestellte Behauptung, dass eine Sanierung der Liegenschaft ohne finanzielle Beiträge aller Bewohner nicht möglich gewesen wäre, würde einen fremden Geschenkgeber nicht dazu bewegen, freiwillig Zahlungen zu übernehmen. Denn die Notwendigkeit der in den Streitjahren durchgeföhrten Instandsetzungsmaßnahmen musste der Bw. doch im Zeitpunkt der Unterzeichnung des Übergabsvertrages (4. Dezember 2000) jedenfalls bekannt gewesen sein. Somit konnte sie keinesfalls damit rechnen, dass entgegen der anlässlich der schenkungsweisen Übertragung des Hauses vereinbarten, auch von ihr akzeptierten Bedingungen der Übergeber sich doch freiwillig bereit erklärt entsprechende Zahlungen zu übernehmen.

Da die tatsächliche Abwicklung des strittigen Nutzungsverhältnisses zwischen der Bw. und ihren Eltern auf Grund der vorhin dargestellten Erwägungen dem Fremdvergleich nicht standhält, erübrigst sich die Prüfung der beiden übrigen von der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes geforderten Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Angehörigenvereinbarungen.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 27. Jänner 2005