



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 14

GZ. RV/2517-W/10
GZ. RV/2518-W/10
GZ. RV/2519-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., 1xxx Wien, L-Gasse, vertreten durch KPMG PLAN Treuhand Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 1090 Wien, Porzellangasse 51, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23, betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für September und Dezember 2007 sowie Einkommen- und Umsatzsteuer 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Der Umsatz- und der Einkommensteuerbescheid 2007 ergehen endgültig.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) ist praktischer Arzt. Mit Kaufvertrag vom Datum 1 erwarb der Bw. um S 3.300.000,-- das unbebaute Seegrundstück EZ. 4xx, KG O. am C-See, GrdSt.Nr. Nr1, im Ausmaß von 2.230 m². Dieses Grundstück ist in mehrere Parzellen mit den GrdSt.Nr. Nr1, Nr2 und Nr4 unterteilt, wobei letztere beiden Parzellen jeweils Bau-land darstellen.

Im Jahre 2007 errichtete der Bw. auf dem Seegrundstück EZ. 4xx, GrdSt.Nr. Nr2, in O. am C-See ein Einfamilienhaus in Fertigteilbauweise um € 546.524,08 (netto) mit einer Wohnfläche von 227,87 m², zuzüglich Carport mit 31,5 m². Dieses Einfamilienhaus liegt direkt zwischen dem See und einem weiteren bereits vom Bw. genutzten Wohnhaus am See.

In weiterer Folge überließ der Bw. das Einfamilienhaus samt Garten und Seezugang im Ausmaß von 2.223 m² mit "Mietanbot" vom 14. November 2007 ab 1. Dezember 2007 an dessen 81jährige Mutter, I.S., geb. GebDatum, um einen monatlichen Mietzins in Höhe von € 1.500,-- (netto). Bei Ableben der Mieterin ist nach Punkt II. dieses Mietanbots der Erbe berechtigt, in diesen Bestandvertrag einzutreten, wenn er Kind oder Enkelkind der Mieterin als Erblasserin sei. Das "Mietanbot" vom 14. November 2007 wurde lediglich vom Bw. unterfertigt, nach einem handschriftlichen Vermerk auf diesem "Mietanbot" gelte dieses mit der Zahlung der ersten Monatsmiete iHv € 1.650,-- (d.s. € 1.500,-- zuzüglich € 150,-- USt) auf das Bankkonto des Bw. als angenommen.

Ab 7. Juli 2008 ist die Mieterin des in Rede stehenden Einfamilienhauses, I.S., geb. GebDatum, lt. Auskunft aus dem Zentralen Melderegister vom 11. Mai 2012 in dem Einfamilienhaus in 2xxx O. am C-See als Hauptwohnsitz polizeilich gemeldet, dort hält sie sich nach eigenen Angaben eher in den Sommermonaten auf. Ab 7. Juli 2008 ist die Mieterin I.S. an ihrem bisherigen Wohnsitz in 4xxx K., B-Straße, als Nebenwohnsitz polizeilich gemeldet. In Zusammenhang mit der Errichtung dieses Wohnhauses wurden für die Zeiträume September und Dezember 2007 Vorsteuern iHv € 90.598,60 bzw. € 13.260,61 geltend gemacht.

Der vereinbarte monatliche Mietzins im Nettobetrag von € 1.500,-- ist nach Punkt III. des "Mietanbots" wertgesichert, als Gradmesser für die Veränderung dient der Verbraucherpreisindex 2005. Neben dem Mietzins übernimmt der Mieter die Bezahlung der für diese Liegenschaft vorgeschriebenen Grundbesitz- und Müllabgaben, wie der Wasser- und Abwassergebühren. Sollten diese nicht im Wege der Direktverrechnung mit der Gemeinde bezahlt werden können, werden sie vom Vermieter einmal jährlich gesondert vorgeschrieben und sind binnen einem Monat zur Zahlung fällig.

Im Zuge einer Umsatzsteuer-Nachschaufür den Zeitraum September und Dezember 2007 wurde in Tz 1 festgestellt, dass der Bw. das im Jahre 2007 in O. am C-See errichtete Einfamilienhaus nicht zu fremdüblichen Bedingungen an seine Mutter, I.S., vermietet habe. Aus diesem Grund liege keine fremdübliche Vermietung vor. Folglich werden die in Zusammenhang mit der Errichtung dieses Einfamilienhauses für September und Dezember 2007 geltend gemachten Vorsteuern iHv € 90.598,60 (September 2007) bzw. € 13.260,61 (Dezember 2007) nicht zum Abzug zugelassen und die für den Zeitraum Dezember 2007 erklärten Umsätze aus der Vermietung dieses Einfamilienhauses iHv 1.500,-- (netto) aus der Umsatzsteuer-Bemessungsgrundlage ausgeschieden.

Der Gesamtbetrag der Entgelte für die Zeiträume September und Dezember 2007 wurden mit € 0,00 bzw. € 883,33 ermittelt und die Umsatzsteuer diese Zeiträume mit € 0,00 (9/2007) bzw. € 176,67 festgesetzt. Das Finanzamt folgte den Feststellungen der BP und setzte mit Be-

scheiden vom 30. Juni 2008 die Umsatzsteuer für die Zeiträume September und Dezember 2007 entsprechend den Feststellungen der BP fest.

Gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume September und Dezember 2007 wurde mit Eingabe vom 29. September 2008 fristgerecht berufen und eine Aufhebung der Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheide beantragt. Die Umsatzsteuer für September und Dezember 2007 sei demnach jeweils mit einem Überschuss iHv € 90.598,60 (09/2007) bzw. € 12.933,94 (12/2007) festzusetzen.

Begründend wurde ausgeführt, das Finanzamt habe es verabsäumt, den Spruch in nachvollziehbarer Weise zu begründen, als jeglicher Hinweis fehle, der die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses rechtfertigen könne. Aus dem Umstand, dass der Bw. bereits ein anderes Wohnhaus zur eigenen Nutzung in der Nähe des neu errichteten Hauses habe, könne kein Argument gegen die Fremdüblichkeit der Vermietung gewonnen werden. Dass das neu errichtete Wohnhaus an die Mutter des Bw. vermietet sei, könne per se nicht zur Nichtanerkennung des Mietverhältnisses führen, solange das Mietverhältnis fremdüblich abgewickelt werde. Solche Tatsachen habe es nach Auffassung des steuerlichen Vertreters des Bw. nicht gegeben.

Der Bw. habe sich bei einem ortsansässigen Makler nach den erzielbaren Mieten erkundigt. Bei der Suche nach einem geeigneten Mieter, sei mit einem Interessenten fast schon das Einvernehmen hergestellt worden. Dem Betriebsprüfer sei daher das schriftliche Mietanbot von R.T. vom 26. September 2007 über eine Jahresmiete iHv € 18.000,-- (zuzügl. USt und Betriebskosten) vorgelegt worden. Da zwischenzeitlich auch I.S. ihr Interesse an der Anmietung des Hauses bekundet und bereit gewesen sei, das vorliegende Angebot des Interessenten zu überbieten (mit VPI 2005 wertgesicherte Jahresmiete von derzeit € 18.000,-- zuzügl. USt und Betriebskosten) habe der Bw. den auch bei R.T. verwendeten Mietvertragstext leicht adaptiert und als Anbot an I.S. übergeben. In diesem Anbot sei die konkludente Annahme durch Zahlung der ersten Miete auf das Bankkonto des Bw. vereinbart. I.S. habe diese Zahlung durchgeführt und überweise laufend die monatliche Miete auf das Bankkonto des Bw.. Ihr Hauptwohnsitz sei das angemietete Haus in B., A-Straße, 2xxx O. am C-See. Es werde daher die Aufhebung des angefochtenen Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheides beantragt.

Den Berufungsausführungen hält die Betriebsprüfung in der Stellungnahme vom 18. Dezember 2008 entgegen, dass die vom Bw. aufgestellte Behauptung der Fremdüblichkeit der Mietzinshöhe nicht *belegmäßig* nachgewiesen worden sei. An dieser Beurteilung vermöge auch das mit 26. September 2007 datierte Schreiben des R.T. nichts ändern. Im Übrigen liege das in Rede stehende Einfamilienhaus direkt zwischen See und bereits selbst genutztem weiterem

Wohnhaus, sodass nach den Erfahrungen des täglichen Lebens eine Fremdvermietung (nicht etwa an Verwandte) unglaublich erscheine.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens liege weiters aus den nachstehenden Gründen keine "fremdübliche" Gestaltung des Mietverhältnisses vor:

1. Mieterin des Objektes sei die 82jährige Mutter des Bw. (geb. GebDatum);
2. Bis zum Prüfungsabschluss im Juni 2008 sei keine Meldung des Mieters im "gemieteten Objekt" erfolgt;
3. Keine Übersiedlung des Mieters in das Mietobjekt.
4. Gestaltung und Inhalt des Mietvertrages.
5. Die Mieterin (=Mutter des Bw.) lebe in einem Einfamilienhaus in K..
6. Für das vermietete Objekt sei weder eine Fertigstellungsanzeige eingereicht noch liege eine Benützungsbewilligung vor.
7. Die Höhe des Investitionsvolumens im Vergleich mit den Einnahmen ergebe weder eine Wirtschaftlichkeit noch eine entsprechende fremdübliche Rendite des eingesetzten Kapitals.

In Bezug auf zwei vorangegangene abgabenbehördliche Prüfungen für die Jahre 1995 bis 1998 und 1999 bis 2001 wird auf die BP-Berichte vom 21. November 2000 und 28. September 2004 verwiesen.

Insbesondere sei bereits in Tz 19 des BP-Berichtes vom 21. November 2000 die Vermietungsabsicht des in Rede stehenden Einfamilienhauses mit dem Argument angezweifelt worden, dass nach der bereits mit 14. März 1994 erfolgten Anschaffung fast sieben Jahre später noch immer mit keinen baulichen Maßnahmen begonnen worden sei. Vielmehr sei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse von einer steuerminimierenden Tätigkeit des Bw. auszugehen. Aus diesem Grund seien die Zinsen für den Grundstückserwerb vorerst nicht zum Abzug zugelassen worden und seien die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 1997 gemäß [§ 200 BAO](#) vorläufig ergangen.

Ebenso wurde in Tz 13 des BP-Berichtes vom 18. September 2004 festgehalten, dass auf der Liegenschaft in O. am C-See – und somit zehn Jahre nach Anschaffung – keine Baumaßnahmen zur Errichtung eines zu vermietenden Hauses gesetzt worden seien. Aus diesem Grund seien die geltend gemachten Aufwendungen iHv ATS 55.063,-- - bis zum tatsächlich nach außen sichtbaren Erkennen der Vermietungsabsicht – nicht als Werbungskosten zum Abzug zugelassen worden. Der Berufung vom 29. September 2008 gegen die Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheide vom 30. Juni 2008 für die Zeiträume September und Dezember 2007 sei daher der Erfolg zu versagen.

Der Stellungnahme der Betriebsprüfung wird mit Gegenäußerung vom 25. März 2009 entgegen gehalten, die Begründung eines Bescheides müsse den Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung (dem Spruch) seinen Niederschlag gefunden habe, sowohl für die Partei als

auch für die Höchstgerichte nachvollziehbar sein. Wenn im BP-Bericht auf die ausführliche Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter bei Unterfertigung der Niederschrift verwiesen werde, habe dies den Denkprozess, der zum Spruch geführt habe, nicht nachvollziehbar gemacht.

Zum Nachweis der Fremdüblichkeit der Mietzinshöhe wird in der Gegenäußerung abermals ins Treffen geführt, dass sich der Bw. bei einem ortsansässigen Makler nach erzielbaren Mieten erkundigt und er auch Gespräche mit Interessenten geführt habe, die zu dem der BP vorgelegten Anbot von R.T. geführt haben. Von der BP sei daher nicht erläutert worden, warum das konkrete Mietanbot des R.T. nicht als "belegmäßiger" Nachweis der Fremdüblichkeit des Mietzinses anzusehen sei.

Bei weiteren Recherchen sei der Bw. auf ein Mietanbot für ein am Westufer des C-Sees gelegenes Objekt (1. OG und Dachgeschoss) über 220 m² um € 2.300,-- (inkl. USt und Betriebskosten) gestoßen. Dieses Anbot werde der Gegenäußerung beigelegt. Lage und Ausstattung des Objekts seien mit dem hier in Diskussion stehenden Mietobjekt annähernd vergleichbar. Auch der Mietzins (hier: inkl. USt und Betriebskosten) sei mit der von Bw. vereinbarten Miete vergleichbar.

Betreffend das Lebensalter der Mieterin (82 Jahre) wurde auf die Angehörigenjudikatur verwiesen: Demnach müssen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, um im Steuerrecht Anerkennung zu finden nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben (s. schriftliches Mietanbot) und auch zwischen Familienfremden unter den selben Bedingungen abgeschlossen werden können. Dies sei der Fall, da die Meldung der Mutter im gemieteten Objekt als Hauptwohnsitz und die monatliche Bezahlung der Miete via Banküberweisung erfolge. I.S. sei eine rüstige Pensionistin, deren Alter nicht als sachlicher Grund für die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses ins Treffen geführt werden könne. Im Übrigen dürfe nach der oberstgerichtlichen Judikatur ein Naheverhältnis nicht generell zu Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen bzw. zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen, wie es sich bei der Berücksichtigung eines Naheverhältnisses nicht um ein schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handle.

Dem Argument der BP, dass die Mieterin I.S. in dem Haus in 2xxx O. am C-See nicht gemeldet gewesen sei, hält der Bw. in der Gegenäußerung entgegen, dass die Mieterin seit Juni 2008 polizeilich gemeldet gewesen sei.

Dem Bw. sei überdies nicht einsichtig, was die BP mit dem Argument der "fehlenden Übersiedlung" infolge fehlender Fremdüblichkeit zum Ausdruck bringen möchte. Auch bei einer Vermietung an einem fremden Dritten wäre die tatsächliche Übersiedelung des Mieters für die steuerliche Anerkennung des Mietverhältnisses irrelevant.

Zu Gestaltung und Inhalt des Mietvertrages wird ausgeführt, dass die BP nicht genau angebe, was sie an Gestaltung und Inhalt des Mietvertrages genau bemängle. Im Übrigen handle es sich bei dem Mietanbot um einen Standardmietvertrag, der hier als Textvorlage verwendet und wo individuelle Adaptierungen durch handschriftliche Streichungen bzw. Ergänzungen vorgenommen worden seien.

Seitens des Bw. werde auch nicht in Abrede gestellt, dass die Mieterin bzw. Mutter des Bw. seit vielen Jahren ein Einfamilienhaus in K. besitze und seit ihrer Pensionierung auch selbst bewohne. Ein Wohnsitz in Wiennähe und ein Wohnsitz an einem österreichischen See würden für eine gehobene Lebensqualität sprechen und seien, so die finanziellen Mittel dafür vorhanden seien, keineswegs unüblich. I.S. beziehe neben ihrer ASVG-Pension eine Pension der NÖ Ärztekammer und eine Pension vom Pensionsverband der "Gemeindeärzte Niederösterreichs (PVG)". Daneben verfüge sie über Kapitalvermögen.

Dem Argument der BP der fehlenden "Fertigstellungsanzeige" hält der Bw. entgegen, dass nach der dem Bw. von der Gemeinde erteilten Auskunft keine Bestätigungen für Fertigstellungsanzeigen und keine Benützungsbewilligung im Falle der Zustimmung durch die Behörde ausgestellt werden. In diesem Zusammenhang werde seitens des Bw. auf die zum 1.1.2009 erfolgte Wertfortschreibung durch Finanzamt Gmunden-Vöcklabruck infolge des Neubaus zu EW-AZ 53/181-2-0453/7 verwiesen.

Dem Argument, dass die Höhe des Investitionsvolumens im Vergleich mit den Einnahmen keine Wirtschaftlichkeit und keine fremdübliche Rendite des eingesetzten Kapitals ergebe, hält der Bw. entgegen: Der Kapitalisierungszinssatz drücke die Rendite aus, die ein Anleger bzw. ein Investor für das eingesetzte Kapital erwarte. Als Basiszinssatz für die Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes werde häufig die Vergleichsveranlagung in festverzinslichen Wertpapieren herangezogen. Dabei diene die Sekundärmarktrendite als Anhaltspunkt für die aus festverzinslichen Wertpapieren fließenden Zinsen. Da festverzinsliche Wertpapiere nominell gebunden seien und daher keinen Schutz gegen Geldentwertung bieten, sei in deren Zinssatz eine Komponente enthalten, die die künftig zu erwartende Geldentwertung berücksichtige. Könne die Geldentwertung durch die Anpassung der Liegenschaftserträge an den geänderten Geldwert ausgeglichen werden, so sei dafür ein Abschlag vom Kapitalmarktzins vorzunehmen. Seitens des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs sei eine nach Objekttypen und Lagekriterien gegliederte Empfehlung zum Kapitalisierungszinssatz herausgegeben worden, die der Bw. als Anlage diesem Schreiben beilege.

Das Mietobjekt sei eine Wohnliegenschaft in hochwertiger Lage, für das gemäß den Empfehlungen des Hauptverbandes der Sachverständigen ein Kapitalisierungszinssatz zwischen 2,0%

bis 4,0% anzuwenden sei. Die vereinbarte, an den VPI 2005 gebundene Miete von € 18.000,-- (zuzügl. USt und Betriebskosten) stelle somit sehr wohl eine fremdübliche Rendite für das eingesetzte Kapital dar.

Der Gegenäußerung vom 25. März 2009 wurde ein Prospekt beigelegt, demnach für eine Liegenschaft in U./C-See am Westufer die nachstehenden Mietzinse fremdüblich seien:

Bezeichnung:	Fläche:	Miete:	Anmerkung:
Top 2	1. OG	ca. 85 m ²	1.000,00 inkl. Betriebskosten
Top 3	DG	ca. 135 m ²	1.300,00 inkl. Betriebskosten

Nach den weiters der Gegenäußerung beigelegten Empfehlungen des Hauptverbandes der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Österreichs sei der Kapitalisierungszinssatz einer Mietinvestition für ein *Einfamilienhaus* wie folgt zu ermitteln:

Bezeichnung:	Betrag:
Sekundärmarktrendite:	4,00%
abzügl. Geldwertanpassungsabschlag:	-1,50%
zuzügl. allgemeines Risiko:	0,00%
zuzügl. geringe Mobilität der Investition:	0,50%
Kapitalisierungszinssatz:	3,00%

Für Wohnliegenschaften in hochwertiger Lage, das seien u.a. sehr gute bzw. sehr schöne Wohnlagen in attraktiven, landschaftlich reizvollen Fremdenverkehrsgebieten mit Ganzjahressaison oder zwei Saisonen (Sommer- und Wintersaison) werde ein Kapitalisierungszinssatz zwischen 2,0% und 4,0% empfohlen.

Die Berufung vom 29. September 2008 gegen die Umsatzsteuer-Festsetzungbescheide vom 30. Juni 2008 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 9. Juni 2009 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) bei den einzelnen Einkunftsarten die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden dürfen. Mit dieser Bestimmung habe der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass auch rechtliche Gestaltungen, die darauf abzielen, derartige Aufwendungen in das äußere Erscheinungsbild von "Einkünften" zu kleiden, steuerlich unbeachtlich sein sollen. Dies auch dann, wenn die Vereinbarungen einem Fremdvergleich standhalten. Das Abzugsverbot bestehe unabhängig vom Vorliegen außersteuerlicher Gründe für die gewählte rechtliche Gestaltung. Entscheidend sei lediglich, dass der Steuerpflichtige einen Aufwand geltend machen möchte, der mit der Befriedigung seines Wohnbedürfnisses oder mit dem Wohnbedürfnis seiner Familienangehörigen in wirtschaftlichem Zusammenhang steht. Die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzuges sei allein schon aus diesem Grund nicht zulässig.

Mit Eingabe vom 1. Juli 2009 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wurde der Begründung in der Berufungsvorentscheidung entgegen gehalten, die Mieterin des vom Bw. errichteten Objektes sei zwar die Mutter des Bw., sie sei aber gegenüber ihrem Sohn weder haushaltsgehörig noch unterhaltsberechtigt. In der Errichtung und der nachfolgenden Vermietung an die Mutter sei auch keine freiwillige Unterhaltsleistung zu sehen, da die Mieterin die fremdübliche Miete aus eigenen Mitteln bezahle.

Der Berufungsvorentscheidung, eine Abzugsfähigkeit der Mitaufwendungen sei nicht gegeben, wenn die Vereinbarungen zwar einem Fremdvergleich standhalten, aber dieser Aufwand der Befriedigung des Wohnbedürfnisses eines Familienangehörigen diene, hält der Bw. entgegen: Wenn die Behörde damit zum Ausdruck bringe, dass Mietverträge mit "Familienangehörigen" generell unbeachtlich seien, dann verkenne sie die Absicht die Gesetzgebers. Mit dem in [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) normierten Abzugsverbot solle die Kausalitätsbegrenzung von Aufwendungen klargestellt werden. Zwar sei die Befriedigung elementarer Lebensbedürfnisse (Nahrung, Unterkunft, Kleidung) erforderlich, um mit Einkunftszielung verbundene Einkünfte erbringen zu können, jedoch seien die dadurch verursachten Aufwendungen nach der Klarstellung der Z 1 mangels Veranlassungszusammenhangen nicht als Werbungskosten absetzbar.

Der Begriff der Familienangehörigen sei zwar im Einkommensteuergesetz nicht näher definiert, aus [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) eine generelle Nichtanerkennung von Mietverträgen zwischen nicht haushaltsgehörigen, weder unterhaltsberechtigten noch unterhaltsbedürftigen "Familienangehörigen" abzuleiten, sei nicht zulässig, da das familiäre Naheverhältnis allein nicht zu einer steuerlichen Schlechterstellung führen dürfe. Dies, weil es sich bei der Berücksichtigung des Naheverhältnisses nicht um ein schematisch anzuwendendes Beweislastkriterium handle.

Im Zuge der Veranlagung des Bw. zur Umsatzsteuer 2007 wich das Finanzamt von den eingereichten Erklärungen insoweit ab, als u.a. die Entgelte aus der Vermietung des in Rede stehenden Einfamilienhauses iHv € 1.500,-- aus der USt-Bemessungsgrundlage und die Vorsteuern im Gesamtbetrag von € 103.859,21 (d.s. € 90.598,60 zuzügl. € 13.260,61) nicht zum Abzug zugelassen wurden. Der Gesamtbetrag der Entgelte und die zum Abzug zugelassenen Vorsteuern wurden mit € 342.435,16 bzw. € 318,80 ermittelt und die Umsatzsteuer in Höhe von € 664,99 festgesetzt.

Bei der Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer 2007 wurden die erklärten Einkünfte um den erklärten Verlust aus Vermietung und Verpachtung des in Rede stehenden Einfamilienhauses iHv -€ 12.488,86 aus der Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage ausgeschieden und

die Einkommensteuer iHv € 51.802,97 festgesetzt. Der Verlust aus der Vermietung des in Rede stehenden Einfamilienhauses in O. am C-See wurde wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Mieteinnahmen:	1.500,00
AfA - Absetzung f. Abnutzung:	- 4.098,73
Zinsen f. Fremdfinanzierung:	- 8.951,60
sonstige Werbungskosten:	- 898,53
Einkünfte aus Vermietung:	- 12.448,86

In der Bescheidbegründung wurde jeweils auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 9. Juni 2009 betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für September und Dezember 2007 verwiesen.

Gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2007 wurde mit Eingabe vom 2. Juli 2009 fristgerecht berufen und zur Begründung auf die Ausführungen in der Berufung vom 3. Oktober 2008 samt Ergänzungen im Vorlageantrag betreffend die Festsetzung der Umsatzsteuer für die Zeiträume September und Dezember 2007 verwiesen.

Ein vom Finanzamt mit 29. April 2010 an I.S. gerichtetes Auskunftsersuchen gemäß [§ 143 BAO](#) wurde von dieser mit Eingabe vom 20. Mai 2010 wie folgt beantwortet:

I.S. habe zu diesem Einfamilienhaus in O. am C-See eine langjährige Beziehung, da es die Heimat ihres verstorbenen Ehegatten gewesen sei. Sie habe die Gegend liebgewonnen, habe hier die Nähe zur Familie und ihren eigenen Haushalt. I.S. verbringe die Zeit von Mai bis Oktober am C-See, im Frühjahr und im Herbst fallweise je nach Witterung und anderen Plänen – im Winter aber eher selten. Dieses Einfamilienhaus sei mit gebrauchten Möbeln möbliert – dies soweit für I.S. und ihre Gäste nötig – ihren Bedürfnissen entsprechend. Für dieses Haus erfolge keine regelmäßige Gartenpflege (Bauernwiese) und keine Schneeräumung. Die Durchfahrt zu diesem Einfamilienhaus sei möglich und gestattet.

Mit Eingabe vom 20. Mai 2010 wurden von der Mieterin I.S. Mietzahlungsbelege betreffend das Jahr 2010 und eine Betriebskostenabrechnungen für das Jahr 2009 beigelegt, Müllgebühren und Gebühren für die Rauchfangkehrung habe sie bar bezahlt und dafür keine Belege mehr.

Nach der weiteren Eingabe des Bw. vom 10. Juni 2010 sei der mit I.S. geschlossene Mietvertrag durch "schriftliches Anbot" zustande gekommen, ein zu vergebührender Mietvertrag sei daher nicht abgeschlossen worden. Die Kosten der Haushaltsversicherung werden vom Bw. getragen, da er auch der Nutznießer des Versicherungsschutzes sei. Vermietet sei der Seezugang mit der Grundstücksnummer Nr1. Die Zufahrt von der Bxx erschließe das Grundstück. Das Carport sei auch Teil des vermieteten Grundstückes und auch mitvermietet (Grundstücksnummer Nr2). Die Bundesstraßenverwaltung habe die Zustimmung zur Objektvermietung nur

unter der Bedingung erteilt, dass auch die Liegenschaft Nr3 durch diese einzige Zufahrt von der Bundesstraße mit erschlossen werde. Die Durchfahrt zu Grundstück Nr3 habe daher gestattet werden müssen. Das Halten von Haustieren sei nach Zustimmung des Bw. gestattet. Der Zugang zum See über das Grundstück Nr1 sei Teil des Mietvertrages. Badehaus und Bootssteg würden nicht zum vermieteten Objekt gehören und würden nicht im alleinigen Eigentum des Bw. stehen. Gartendienst sei Sache des Mieters, Winterdienst gebe es keinen, außer den der Bundesstraße.

Küche und Sanitärräume seien integrierter Bestandteil des Fertigteilhauses. Die andere Einrichtung sei durch die Mieterin erfolgt. I.S. verfüge über einen umfangreichen Bestand an Gebrauchtmöbel. Sie habe mit ihrem inzwischen verstorbenen Gatten jahrzehntlang in einem Haus in E. (MG.) gewohnt, wo ihr Mann als praktischer Arzt tätig gewesen sei. Nach seiner Pensionierung sei das Paar nach Klosterneuburg gezogen und habe den Haushalt in E. aufgelöst und das Haus geräumt. Aus diesem Grund verfüge I.S. über einen umfangreichen Bestand an Gebrauchtmöbel.

Die Berufung vom 2. Juli 2009 gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2007 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Juni 2010 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, der Vorlageantrag betreffend die Umsatzsteuer-Festsetzungsbescheide für die Zeiträume September und Dezember 2007 sei gemäß [S 273 BAO](#) als unzulässig geworden zurückzuweisen, da die Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide durch die Erlassung des Jahresbescheides außer Kraft gesetzt werde.

Des Weiteren sei eine Vermietung an nahe stehende Personen – unabhängig von entstandenen Gewinnen oder Verlusten (bzw. Einnahmen- oder Werbungskostenüberschüsse) – einer eingehenden Prüfung darüber zu unterziehen, ob eine anzuerkennende (fremdübliche) Vermietung vorliege oder ob eine steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung gegeben sei.

Das Vorliegen eines zivilrechtlich gültigen Mietvertrages bedeute noch nicht, dass das zivilrechtlich gültige Mietverhältnis auch für den Bereich des Steuerrechts zu einer Einkunftsquelle führen müsse. Typischerweise aus privaten Motiven (zB Versorgung naher Angehöriger oder in Erfüllung einer Unterhaltpflicht) 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. Jedenfalls seien Verträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten.

Nach der Rspr des VwGH seien Verträge zwischen nahen Angehörigen daraufhin zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung bestehe. Dies deswegen, da es zwischen nahen Angehörigen in

der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz fehle, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiere. Im Hinblick auf den idR fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen zudem den in der Angehörigenjudikatur normierten Kriterien entsprechen. Dabei sei insbesondere darauf abzustellen, ob der Vermieter den Mietvertrag mit einer fremden Person unter denselben Bedingungen geschlossen hätte wie mit dem nahen Angehörigen und ob der fremde Dritte bereit sei, das Mietobjekt zu einem höheren Mietzins zu mieten. Halten die Verträge zwischen nahen Angehörigen einem Fremdvergleich nicht stand, so können die entsprechenden Aufwendungen nicht zum Abzug zugelassen werden. Nach Auffassung des Finanzamtes halte das Mietverhältnis aus folgenden Gründen einem Fremdvergleich nicht stand:

Mietgegenstand bilde das Einfamilienhaus samt Garten und Seezugang in O. mit den Grundstücken Nr1/4/5. Erhebungen der Behörde haben ergeben, dass sich auf den Grundstücken der Familie S. eine "ältere Villa" befindet, die im Gemeinschaftsbesitz sei. Dr. S. sen. habe aus diesem Gemeinschaftsbesitz ein Grundstück gekauft und ein Einfamilienhaus in "Bungalow-Bauweise" errichtet. Der Bw. habe ein weiteres Grundstück gekauft und darauf in Rede stehende Einfamilienhaus (Nr. Nr2) errichtet. Die Zufahrt zum neuen Haus sei von der Bundesstraße her möglich, weiters sei eine Durchfahrt zum Haus F-Straße, (Haus Dr. S. sen.) möglich bzw. neu errichtet worden. Zwischen den drei Häusern sei weder ein Zaun, noch irgendeine Abgrenzung ersichtlich.

Nach dem Schreiben vom 10. Juni 2010 sei das "Carport" mitvermietet worden. Die Mieterin gebe bekannt, dass sie auf der Zufahrtsstraße parkt, die von der Bxx auf das Grundstück führe. Im Mietvertrag würden sich keine Regelungen über die Benützung des "Carports" oder die Gestaltung der Durchfahrt zu den anderen – nicht vermieteten – Häusern finden. Vereinbarungen über die Durchfahrt zum anderen Haus würden gänzlich fehlen, ebenso wie sich keine genaue Beschreibung der vermieteten Gartenfläche und des Seezuganges finde. Da das gesamte Areal nicht abgezäunt sei, hätte eine Gartenbenützung genauer geregelt werden müssen. Die Vermietung von Möbeln sei im Mietvertrag auch nicht enthalten, obwohl das Haus mit einer Küche ausgestattet sei und diese mitvermietet werde.

Zur *Mietdauer* werde seitens des Finanzamtes ausgeführt, dass bei "Ableben des Mieters der Erbe, wenn er Kind oder Enkelkind sei, berechtigt werde, in den Vertrag einzutreten". Das sei nicht fremdüblich und durch das Naheverhältnis der Vertragspartner geprägt.

Die Höhe des *Mietzinses* werde vom Finanzamt als fremdüblich angesehen. Nicht fremdüblich sei jedoch der Umstand, dass über die *Betriebskostenabrechnung* zwischen Vermieter und Mieter keine genaue Aufstellung (eine Aufgliederung der einzelnen Abgaben und Kosten fehle) vorhanden sei und eine Vorschreibung nicht schriftlich erfolgt sei. Die vorgelegte Abrechnung vom 10. Juli 2009 über das Jahr 2007 sei nicht nachvollziehbar und widerspreche dem Mietvertrag. Im Mietvertrag sei geregelt, dass "*einmal jährlich die Grundbesitz und Müllabgaben, wie Wasser- und Abwassergebühren vorgeschrieben und binnen einem Monat zur Zahlung fällig seien. Dasselbe gelte für Rauchfangkehrung und Schädlingsbekämpfung. Die Kosten für Strom, Gas und Heizung trage der Mieter.*" Eine solche Abrechnung und Bezahlung der Betriebskosten sei nicht vorgelegt worden. Außerdem halte die Barzahlung der Kosten einem Fremdvergleich nicht stand und sei durch das unter nahen Verwandten übliche Verhältnis geprägt. Ein fremder Dritter würde eine genaue Betriebskostenabrechnung verlangen und die Kosten nicht bar begleichen.

Weiters sei nicht fremdüblich, dass im Mietvertrag *keine Regelungen* über den Abschluss einer Haushaltsversicherung, der Haustierhaltung, der Mieterinvestitionen (sowie deren Abgeltung bei Beendigung des Mietverhältnisses) und einer Kautions getroffen worden seien.

Der Mietvertrag diene offensichtlich dem Zweck, den Vorsteuerabzug zu lukrieren und gleichzeitig das Haus am C-See hinsichtlich der Nutzung im Familienverband zu belassen. Anders sei die Einschränkung der Nutzbarkeit auf den Mieter und seine Familienangehörigen (Anm: Erben haben ein Eintrittsrecht) nicht zu verstehen.

Es sei auch nicht anzunehmen, dass sich jemand einen Seezugang miete und sich dann heraus stelle, dass dieser nicht genutzt werden könne, da es sich offensichtlich nur um eine Böschung handle. Der eigentliche Seezugang, wo sich auch das Bootshaus befindet, sei nicht vermietet worden und stehe auch nicht im Alleineigentum des Vermieters. Da dieser Seezugang aber ohnehin von der Familie – und somit auch von der Mieterin – benutzt werden könne, habe es aus diesem Grund keiner genauen Regelung bedurft. Mit einem fremden Mieter wäre das Zugangsrecht zum See auf jeden Fall genauer fixiert worden.

Es wäre auch nachvollziehbar, dass ein Haus am C-See für eine befristete Zeit von mehreren Monaten gemietet werde und nicht für das ganze Jahr, wenn dieses ohnehin nur von Mai bis Oktober benutzt werde. In den übrigen Monaten sei das Haus unbewohnt. Weiters stehe der Mieterin sicherlich auch das bisherige auf dem Grundstück befindliche Haus (als "Villa" oder als "Bungalow" bezeichnet) zur unentgeltlichen Nutzung zur Verfügung.

Es sei daher davon auszugehen, dass die strittige Tätigkeit als Vermieter zur privaten Sphäre des Bw. und nicht zu einer unternehmerischen Tätigkeit als Vermieter gehöre. Aus den angeführten Gründen sei weder eine Einkunftsquelle anzunehmen noch könne eine Unternehmer-

eigenschaft (als Vermieter) unterstellt werden. Aus diesen Gründen sei die Berufung abzuweisen.

Mit Eingabe vom 26. Juli 2010 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wurde zu den Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung wie folgt Stellung genommen:

"Carport":

Gegenstand des Mietvertrages seien die Grundstücke mit GrSt.Nr. Nr1, Nr2 und Nr4. Wenn sich das "Carport" neben dem Haus und auf Grundstück Nr2 befindet, sei es somit Gegenstand des Mietvertrages. Eine Verpflichtung zur Nutzung bestehe nicht. Ob die Mieterin es bequemer findet, ihr Auto auf der Zufahrtsstraße oder im "Carport" zu parken, obliege allein ihrer Entscheidung.

fehlender Zaun:

Die Beschreibung der vermieteten Gartenfläche und des Seezuganges sei durch die Bezeichnung der Grundstücksnummern eindeutig definiert. Bei ländlichen Liegenschaften in derartigen Hanglagen sei es durchaus fremdüblich, diese nicht durch Zäune zu begrenzen, sondern durch natürliche Grenzmarkierungen (zB Bäume, Hecken) oder Pflöcke. Diese gebe es auch im streitgegenständlichen Fall. Die Regelung einer Gartenbenützung sei daher nicht notwendig.

Durchfahrt:

Die "Zufahrtsstraße" sei ein Schotterweg. Bei der Errichtung dieser habe die Bundesstraßenverwaltung nur unter der Bedingung von einem Einspruch bei Objekterrichtung und Bau Abstand genommen, dass auch das Grundstück Nr3 von der Bxx durch die neu erbaute Zufahrtsstraße erschlossen werde. Diese neue Zufahrtsstraße werde aber nur von der Mieterin genutzt, da das Grundstück Nr3 wie in der Vergangenheit über die Straße F. angefahren werde. In Abwesenheit der Mieterin sei die Durchfahrt abgesperrt und eine Hinweistafel "Privatweg – Durchfahrt verboten!" angebracht. Da die Mieterin, wie die Behörde in der Bescheidbegründung vom 23. Juni 2010 anführe, ihr Auto in dieser Zufahrtsstraße parke, vereitle sie allein schon dadurch die Durchfahrt für andere. Einer eigenen Regelung für die Durchfahrt habe es somit nicht bedurft.

Mitvermietung der Küche:

Im konkreten Fall handle es sich nicht um ein Mobiliar (mit eigener Miete), sondern um eine "Einbauküche". Diese sei nicht sonderrechtsfähig. Im Sinne des [§ 294 ABGB](#) teile diese fest mit dem Gebäude verbundene Sache notwendiger Weise das Schicksal der Hautsache und sei als selbständiger Bestandteil des Gebäudes anzusehen. Eine Entfernung könne nur mit teilweiser Zerstörung der Substanz (Fliesen, Arbeitsplatte etc.) erfolgen. Die Küche sei vom Fertigteilhauslieferanten gemeinsam mit dem Haus geliefert und eingebaut worden. Wie andere Teile des Hauses (zB Balkongeländer) sei die Küche nicht gesondert angeführt worden.

Mietdauer (Eintrittsrecht des Erben, wenn er Kind oder Enkelkind ist):

Die Regelung, bei Ableben des Mieters dessen direkte Nachkommen in den Vertrag eintreten zu lassen, sei dem Mietrecht durchaus nicht fremd und somit fremdüblich. Diese Bestimmung sei dem [§ 14 MRG](#) nachgebildet, wonach unter Ausschluss anderer eintrittsberechtigter Personen Verwandte in direkter Linie (also Kind oder Enkelkind) eintreten dürfen. Anders als in den Ausführungen des Finanzamtes sei vielmehr das fremdübliche Bedürfnis der Mieterin zu sehen, für ihre engste Verwandtschaft (Tochter und Enkelin) vertragliche Vorkehrungen über ihren Tod hinaus zu treffen.

Betriebskostenabrechnung:

Grundbesitz- und Müllabgaben sowie Wasser- und Abwassergebühren 2008 seien der Mieterin durch eine Aufstellung der Gemeinde nachgewiesen und der Erhalt des Betrages vom Vermieter mit dem der Behörde vorliegendem Beleg quittiert worden. Die Aufstellung der Gemeinde werde diesem Schreiben beigeschlossen. Alle anderen Kosten seien direkt von der Mieterin bezahlt worden.

Haushaltversicherung, Haustiere, Mieterinvestition und Kaution:

Entgegen der in der Berufungsverentscheidung vertretenen Auffassung sei es unüblich, den Abschluss einer *Haushaltsversicherung* im Mietvertrag einzufordern. Eine Regelung betreffend *Haustierhaltung* in einen Mietvertrag über ein Einfamilienhaus aufzunehmen sei entbehrlich. Dies deshalb, da in [§ 1118 ABGB](#) ohnehin die sofortige Auflösung des Vertrages gefordert werden könne, wenn der Bestandnehmer einen erheblichen nachteiligen Gebrauch von der Bestandsache mache. Ein Verbot der Haustierhaltung könne nur sehr eingeschränkt vereinbart werden, da die Judikatur diesbezüglich sehr mieterfreundlich sei.

Für den Ersatz von *Mieterinvestitionen* gebe es eindeutige gesetzliche Bestimmungen in den §§ 1090ff ABGB, insbesondere in [§ 1097 ABGB](#) und umfangreiche dazu ergangene Judikatur. Einer eigenen vertraglichen Vereinbarung bedürfe es somit nicht.

Kautionen würden vor allem im (anonymen) städtischen Bereich zum Schutz des Vermieters vor Mietausfällen bei Zahlungsunfähigkeit des Mieters vereinbart. Dies sei aber im ländlichen Bereich, insbesondere bei Bestandsverträgen im Agrarbereich völlig unüblich. Bei Personen mit guter Bonität sei es nicht unüblich, auf die Leistung einer Kaution zu verzichten, da ein Mietausfall nicht befürchtet werden müsse und ein gegebener Kautionsbetrag während der Bestandsdauer von beiden Vertragsteilen nicht genutzt werden könne.

Seezugang:

Wenn die Behörde vermeine, es sei nicht anzunehmen, dass jemand einen Seezugang miete, von dem sich herausstelle, dass es sich um eine Böschung handle, dann verkenne sie die Einschränkung, der die Gestaltung von Seezugängen auf Grund sehr strenger naturschutzbehördlicher Auflagen unterliegen. Die Böschung sei zwar steil, aber begehbar. Es sei von der Bundesstraßenverwaltung die Leitschiene der Bxx geöffnet worden, um diesen Seezugang erreichbar zu machen. Welche weitere Fixierung die Behörde hier für notwendig erachtet, sei nicht nachvollziehbar.

Die Aussage der Behörde in der Berufungsvorentscheidung, der Mietvertrag diene offensichtlich dem Zweck, den Vorsteuerabzug zu lukrieren und gleichzeitig das Haus am C-See der Nutzung im Familienverband zu belassen, sei als einseitige Vermutung der Behörde anzusehen. I.S. sei weder Eigentümerin noch Miteigentümerin des Grundstücks in O. am C-See. Das sich "im Familienbesitz" befindliche Nachbargrundstück Nr. Nr3 habe neun Miteigentümer. Es entspreche durchaus der Lebenserfahrung, dass eine wohlhabende ältere Dame die Unabhängigkeit eines eigenen Haushalts und die Freiheit, Zeitpunkt und Dauer ihres Aufenthalts am C-See selbst zu bestimmen, der Abhängigkeit von Einladungen durch andere Familienmitglieder vorziehe. Diese Unabhängigkeit habe I.S. durch die Anmietung dieses Hauses erreicht. Abschließend werde seitens des Bw. abermals darauf verwiesen, dass I.S. im angemieteten Haus ihren Hauptwohnsitz begründet habe. Es werde daher beantragt, die Umsatz- und Einkommensteuer 2007 unter Einbeziehung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bzw. der damit in Zusammenhang stehenden Umsatzsteuer und Vorsteuern gemäß den abgegebenen Jahreserklärungen zu veranlagen.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 29. Mai 2012 wurde dem Bw. vorgehalten, dass die Umkehrung des Ertragswertverfahrens unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 50, 60 und 67 Jahren die nachstehende Mietenkalkulation ergeben würde:

Bezeichnung:	bei 50J:	bei 60J:	bei 67J:
Err.Ko. lt. G&V-Re.:	546.524,08	546.524,08	546.524,08
Vervielfältigungsfaktor:	25,72976	27,67556	28,73305
ant. Errichtungskosten/J:	21.240,93	19.747,53	19.020,75

Bezeichnung:	bei 50J:	bei 60J:	bei 67J:
3% Grund und Boden*):	10.565,53	10.565,53	10.565,53
Jahresreinertrag inkl. Bodenwertverzinsung:	31.806,46	30.313,06	29.586,28
Mietausfallwagnis 1,5%:	518,58	494,23	482,38
Instandhaltung 5%:	1.728,61	1.647,45	1.607,95
Verwaltung 1,5%:	518,58	494,23	482,38
Jahreskaltmiete:	34.572,24	32.948,98	32.159,00
Monatsmiete:	2.881,02	2.745,75	2.679,92

Der Vervielfältigungsfaktor und die Verzinsung des Grund und Bodens seien dabei wie folgt ermittelt worden:

1. Ermittlung des Vervielfältigungsfaktors:

Bezeichnung:	bei 50J:	bei 60J:	bei 67J:
Verzinsung:	3%	3%	3%
Dauer in Jahren:	50	60	67
$1,03^n$ Jahre -1:	3,383906	4,891603	6,245929
$1,03^n$ Jahre * 0,03:	0,1315172	0,1767481	0,2173779
Vervielfältigungsfaktor:	25,72976	27,67556	28,73305

2. Ermittlung der Verzinsung von Grund und Boden:

Bezeichnung:	Betrag:
Anschaffungskosten 12/1994 in ATS:	3.300.000,00
Anschaffungskosten Grund 3%, 13J aufgezinst (ATS):	4.846.161,25
Anschaffungskosten Grund 3%, 13J aufgezinst (EUR):	352.184,27 €
davon 3%:	10.565,53 €

Mit Eingabe vom 24. August 2012 übermittelte der Bw. Kopien der Zahlungsbelege der Jahre 2007 bis 2012, denen zufolge im Zeitraum 12/2007 bis 07/2012 die nachstehenden Beträge an Mieten von I.S. entrichtet worden seien:

Zeitraum:	Miete/Monat (brutto):	Jahresmiete:
12/2007:	1.650,00	19.800,00
01-12/2008:	1.650,00	19.800,00
01-12/2009:	1.650,00	19.800,00
01-12/2010:	1.650,00	19.800,00
01-12/2011:	1.739,00*)	20.779,00
01-07/2012:	1.739,00	12.173,00

ab Februar 2011: € 1.739,--/Monat

Da der Verbraucherpreisindex 2005 ab Februar 2011 jenen in der Vereinbarung verankerten Schwellenwert von 5% überschritten habe, habe sich ab diesem Zeitpunkt die Miete auf EUR 1.739,-- erhöht. Zahlungstechnisch sei ab November 2011 tatsächlich die erhöhte Miete und

im Februar 2012 durch Nachverrechnung des Betrages von EUR 801,-- (die Nachverrechnung des Zeitraumes 02-10/2011 beglichen worden.

Nach der Eingabe vom 24. August 2012 seien die Grundbesitz- und Müllabgaben sowie Wasser- und Abwassergebühren der Jahre 2009, 2010 sowie 2011 – wie auch jene für 2008 und 2009 – nach Ablauf des jeweiligen Kalenderjahres der Mieterin durch eine Aufstellung der Gemeinde nachgewiesen und der Erhalt des Betrages durch den Vermieter mittels Beleg quittiert worden. Sowohl die Aufstellungen der Gemeinde als auch die Quittungen habe der Bw. diesem Schreiben – mit Ausnahme jener des Jahres 2008 (diese seien bereits vorgelegt worden) – in Kopie beigelegt. Demnach seien der Mieterin in den Jahren 2009 bis 2011 die nachstehenden Steuern und Abgaben bzw. Betriebskosten weiterverrechnet worden:

Zeitraum:	Bezeichnung:	Jahresbetrag:
Jahr 2009:	Steuern und Abgaben:	650,70 €
Jahr 2010:	Betriebskosten:	661,76 €
Jahr 2011:	Betriebskosten:	677,63 €

Nach den weiteren Ausführungen des steuerlichen Vertreters des Bw. sei eine ausschließlich auf mathematisch/statistischen Argumenten basierende Beurteilung der Fremdüblichkeit des Mietzinses zu einseitig, da bei allen wirtschaftlichen Entscheidungen auch in Zusammenhang mit Dritten subjektive Abwägungen, Einschätzungen und Wertungen eine Rolle spielen.

So habe sich die Intention des Bw. beim Projekt "C-See" auf eine langfristige, sichere Kapitalanlage mit Wertsteigerungspotential sowie der Erzielung von Mieteinnahmen gerichtet. Als konservativer Anleger und Privatperson mit Vermögen sei daher eine alternative Berechnung mit einem Kapitalisierungzinssatz von 2% (untere Grenze der Bandbreite der Renditen bei Objekten in hochwertige Wohnanlagen wie folgt gerechtfertigt:

Bezeichnung:	60 Jahre:	67 Jahre:
Grundstückspreis:	239.820,35	239.820,35
2% vom Boden:	4.796,41	4.796,41

Err.Kosten Gebäude:	546.524,08	546.524,08
Vervielfältigungsfaktor:	35,10849554	37,10076913
Jahresmiete:	15.566,72	14.730,80

Jahresreinertrag:	20.363,13	19.527,21
Mietausfallwagnis 1,5%:	332,01	318,38
Instandhaltung 5%:	1.106,69	1.061,26
SUMME:	21.801,83	20.906,85
Monatsmiete:	1.816,82	1.742,24

Da die Mieterin I.S. die monatliche Miete in der Mitte des Monats überweise sei dem Vervielfältigungsfaktor das Mittel aus vor- und nachschüssiger Rente zu Grunde gelegt worden.

Im Vergleich zu der im Vorhalt vom 29. Mai 2012 vorgenommenen rechnerischen Ermittlung einer kalkulatorischen Miete würden die vorgenommenen Änderungen wie folgt begründet werden: Die Abgeltung der *Verzinsung* des gebundenen Kapitals erfolge bei Grundstücken durch die Wertsteigerung des Grundstückes, die bei Veräußerung durch den Vermieter realisiert werde. Ein Ersatz der jährlichen Verzinsung des nominell eingesetzten Kapitals für den Zeitraum der Vermietung sei aus der Sicht des Vermieters ein Zusatzertrag und daher ausreichend. Von der Hinzurechnung eines Verwaltungszuschlages im Ausmaß von 1,5% sei abgesehen worden, da der Bw. sämtliche Verwaltungsagenden selbst vornehme.

Im Übrigen könne sich der steuerliche Vertreter nicht der Meinung anschließen, dass "Fertigteilhäuser" aufgrund der schlechteren Bausubstanz eine kürzere "Lebensdauer" hätten. So werde in den verschiedensten Wohnzeitschriften aber auch wissenschaftlichen Untersuchungen (Forschungsarbeiten in Leipzig und Bochum) immer wieder festgehalten, dass sich Fertigteilhäuser aufgrund der technischen Weiterentwicklung in den letzten Jahrzehnten nicht von Häusern in konventioneller Bauweise unterscheiden. Der Anwendung einer Nutzungsdauer von 67 Jahren stehe daher nichts entgegen.

Neben dieser anzustrebenden und gewünschten Rendite bzw. Miethöhe (EUR 1.742,24) würden jedoch bei Vergabe eines Vermietungsobjektes auch noch andere Faktoren eine Rolle spielen, die durchaus noch Einfluss auf die Verhandlungsbereitschaft eines Vermieters und damit auf die Höhe der Miete haben:

So werde jeder Vermieter einen seiner Ansicht nach verlässlicheren Mieter auch unter Einbuße von Mieteinnahmen vorziehen, da sichere Mietzahlungen und schonende Behandlung des Mietobjektes unschätzbare Vorteile seien, die nicht nur hohe Aufwendungen verursachen, sondern den Vermieter auch erheblich Zeit kosten können. Im konkreten Fall liege der Vorteil des bestehenden Mietverhältnisses auch in der *unbefristeten Miete*. So mag es zwar kurzfristig durch saisonale Vermietung durchaus möglich sein, das Objekt mit höherer Rendite zu vermieten, doch sei das Risiko einer zeitweisen Leerstehung aufgrund der – vor allem im Winter – verkehrstechnisch ungünstigen Lage nicht von der Hand zu weisen. Und schließlich sei es fraglich, ob eine höhere Rendite – bedingt auch durch die Kosten, die mit einer Suche (Inserate, Makler) verbunden seien – überhaupt erzielt werden könne.

Zusammenfassend lasse sich daher sagen, dass unter Beachtung aller genannten Momente das Postulat der Fremdüblichkeit bei der Vermietung nicht verletzt worden sei. Dies lasse sich auch noch durch das im Vorhalt angeführte Vergleichsanbot "Ganzjahres-Ferienwohnungen (2 Tops), 220 m² – mit einer Gesamtmiete iHv EUR 2.300,00 inkl. Betriebskosten" unterstreichen.

chen. Dieses sei bezüglich Lage und Ausstattung mit dem Mietobjekt am C-See annähernd vergleichbar. Dies gelte auch für die Gesamtmiete mit € 1.705,00 inkl. monatl. Betriebskosten von EUR 55,00 für 172,08m².

Ein Immobilieninvestment in eine Liegenschaft in guter Lage sei typischerweise – und auch im vorliegenden Fall – geleitet von Sicherheitsdenken, der Bestrebung, der Geldentwertung zu entgehen und von einem langfristigen Planungshorizont sowie dem Bestreben gekennzeichnet, eine stabile, verlässliche Rendite zu erzielen. Wie richtig diese Entscheidung gewesen sei, werde nicht zuletzt durch die aktuelle Entwicklung auf dem Immobilienmarkt belegt.

Aus den vorstehenden Ausführungen ergebe sich, dass unter Berücksichtigung aller Umstände ein fremdübliches Mietverhältnis vorliege. Weiters sei darauf hinzuweisen, dass aus der Vermietung iSe Liebhabereibeurteilung innerhalb eines angemessenen Zeitraumes ein Totalüberschuss erzielt werde. Für eine Nicht-Anerkennung eines keine Liebhaberei darstellenden, fremdüblich gestalteten Mietverhältnisses bestehe kein Raum. Der Umstand, dass die Vermietung an eine nahestehende Person erfolge, habe unter diesen Umständen keinen Einfluss auf die steuerliche Beurteilung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Hinblick auf das betreffend Umsatzsteuer durchzuführende Verfahren wird auf die Bestimmung des [§ 274 BAO](#) verwiesen, derzufolge die gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Umsatzsteuer für den Zeitraum September und Dezember 2007 gerichtete Berufung auch gegen den Umsatzsteuer(jahres)bescheid 2007 gerichtet gilt.

Da der Umsatzsteuer(veranlagungs)bescheid an die Stelle von Umsatzsteuerfestsetzungsbescheiden tritt, gilt somit im gegenständlichen Fall die gegen den Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid für den Zeitraum 9 und 12/2007 eingebrachte Berufung vom 29. Juni 2009 auch als gegen den Umsatzsteuer(jahres)bescheid 2007 gerichtet. Die gegen den Umsatzsteuerjahresbescheid eingebrachte Berufung vom 2. Juli 2009 gilt somit als ergänzender Schriftsatz zur ursprünglichen Berufung – soweit sie die Belange der Umsatzsteuer betrifft.

Für das Berufungsverfahren betreffend Einkommensteuer 2007 ist die Berufung vom 2. Juli 2009 maßgeblich.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob hinsichtlich der entgeltlichen Überlassung eines Einfamilienhauses am C-See an die 81jährige Mutter des Vermieters ein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis begründet wird, wenn für die Überlassung kein fremdübliches Mietentgelt in Rechnung gestellt wird. Darüber hinaus kam das "Mietverhältnis" zivilrechtlich dadurch zustande, dass der Bw. mit 14. November 2007 ein "Mietanbot" an seine

Mutter als Mieterin legte und diese die erste Monatsrate der Miete auf das Bankkonto des Bw. überwies – den in der Angehörigenjudikatur normierten Kriterien wird somit nicht entsprochen.

Gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen.

Nicht als für das Unternehmen gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG ausgeführt gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des [§ 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) sind.

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden. Nach Z 4 leg.cit. dürfen bei den einzelnen Einkünften weiters freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen nicht abgezogen werden, auch wenn die Zuwendung auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruht.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise gemäß [§ 21 Abs. 1 BAO](#) der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Nach [§ 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.

Dabei genügt es nach ständiger Rspr des VwGH von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH 25.4.1996, Zi. [95/16/0244](#); 19.2.2002, Zi. [98/14/0213](#); 9.9.2004, Zi. [99/15/0250](#)).

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind nach der Rspr des VwGH unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechts nur anzuerkennen, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen und
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich). Dies deshalb, weil der zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist (vgl. VwGH 26.7.2007, Zi. [2005/15/0013](#)).

Um auszuschließen, dass eine Leistungsbeziehung zwischen nahen Angehörigen tatsächlich nicht primär durch das familiäre Naheverhältnis veranlasst ist, haben Lehre und Rechtsprechung in Umsetzung der Rechtsgrundsätze des [§ 21 BAO](#) verschiedene Kriterien entwickelt, die im Rahmen der Beweiswürdigung zum Tragen kommen, wenn berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt von behaupteten vertraglichen Gestaltungen bestehen. Demnach sind solche Rechtsverhältnisse, selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen, steuerlich nur anzuerkennen, 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 sowie umgesetzt worden wären (Fremdvergleich).

Ein Naheverhältnis zwischen den beteiligten Parteien rechtfertigt die Prüfung, ob der Mietvertrag durch eine Leistungsbeziehung oder familienhaft bestimmt ist (vgl. VwGH 30.6.1994, ZI. [92/15/0221](#)). Denn 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 Steuerrechtes 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](#)).

Der Mietvertrag zwischen den nahen Angehörigen darf sowohl unter dem Gesichtspunkt der Beweiswürdigung als auch unter Missbrauchsgesichtspunkten ([§ 22 BAO](#)) einem Fremdvergleich unterzogen werden.

Die Fremdüblichkeit eines Mietvertrages ist aus der Sicht beider Vertragsteile zu beurteilen (vgl. VwGH 10.7.1996, ZI. [94/15/0039](#)). Unklare bzw. fehlende Vereinbarungen sprechen gegen eindeutigen, dem Fremdvergleich standhaltenden Vertrag (vgl. VwGH 8.9.1992, ZI. [87/14/0186](#)).

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

Mietverträge zwischen nahen Angehörigen können daher für den Bereich des Steuerrechts zB dann keine Anerkennung finden, wenn eine Wohnung vom Hauseigentümer an einen nahen Angehörigen bzw. an eine ihm sonst nahe stehende Person unentgeltlich oder zu einem unangemessen niedrigen, *nicht fremdüblichen Mietzins* überlassen wird (s. sinngemäß EStR 2000 Rz 6520). Abzustellen ist darauf, ob der Vermieter den Mietvertrag mit einer fremden Person unter denselben Bedingungen abgeschlossen hätte wie mit dem nahen Angehörigen; dabei ist auf die Bereitschaft einer fremden Person abzustellen, das betreffende Mietobjekt zu einem höheren Mietzins zu mieten (vgl. VwGH 20.10.2004, Zl. [2000/14/0114](#)).

Die fremdübliche Mietzinshöhe wird nach der Rspr des VwGH von der Amortisation des eingesetzten Kapitals und der angemessenen Verzinsung bestimmt (vgl. VwGH 8.11.1988, Zl. [87/14/0197](#)). Fremdunüblichkeit ist ebenso bei einem jahrelangen Stunden des Mietzinses ohne Zinsen und Sicherheiten gegeben (vgl. VwGH 27.5.1987, Zl. [84/13/0221](#)).

So hat der VwGH einen Mietvertrag zwischen nahen Angehörigen nicht anerkannt, bei dem eine Miete von ca. 400 € vereinbart war, wobei jedoch 600 € angemessen gewesen wären. Dagegen wäre ein vergleichbarer Dienstvertrag zwischen nahen Angehörigen mit einem Entgelt von 400 € statt 600 € jedenfalls anzuerkennen (s. sinngemäß § 2 Tz 167/5). In dem diesem Erkenntnis zu Grunde liegenden Fall wurden überdies hohe Aufwendungen getätigt, die sich in Anbetracht der niedrigen Miete nur aus dem Angehörigenverhältnis erklären ließen (VwGH 20.10.2004, Zl. [2000/14/0114](#)).

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 zu Grunde liegt; im letzteren Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, § 2 Rz 165).

Es besteht auch 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 (vgl. VwGH 1.12.1992, Zl. [92/14/0149](#)). Nur Leistungsbeziehungen, die ihrer Art nach zwischen einander fremd gegenüberstehenden Personen nicht vorkommen (zB Schenkungen oder unentgeltliche Betriebsübergaben), sind danach zu beurteilen, wie sich dabei üblicherweise andere Personen verhalten, die zueinander in fa-

miliärer Beziehung stehen (vgl. VwGH 25.10.1994, Zl. [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 ist zu prüfen, ob der entsprechende Vertrag auch zwischen Fremden in den konkreten äußersten 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 (VwGH 13.12.1989, Zl. [85/13/0041](#)).

Insbesondere fehlt es an einem *Leistungsaustausch*, wenn Leistungen zwischen Angehörigen aus familiären Motiven erbracht werden, und zwar auch dann, wenn dafür (symbolische) Gegenleistungen gewährt werden. Derartige Leistungen dienen demnach nicht der Leistungserzielung. Werden Leistungen zwischen Angehörigen auf vertraglicher Basis erbracht, so kommt es, auch wenn die Verträge den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts Rechnung tragen, nur dann zu einem Leistungsaustausch, wenn die Vertragsbedingungen einem Fremdvergleich standhalten (vgl. Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig, UStG § 1 Rz 280). Eine Vermietungstätigkeit ist daher nach den allgemeinen Voraussetzungen für einen Leistungsaustausch zu beurteilen (vgl. vgl. Ruppe, UStG 1994, § 1 Rz 179).

Liegt eine schriftliche Vereinbarung nicht vor, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile (Bestandgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Höhe des Bestandzinses, allfällige Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal der Mieteinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten, Tragung von Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (vgl. VwGH 8.9.1992, Zl. [87/14/0186](#); Zl. 29.11.2000, 95/13/0004 zur mangelhaften Umschreibung der von der Tochter gemieteten Bestandsache hinsichtlich Nutzungsbeschränkungen sowie Mitbenützung des Gartens).

Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien müssen kumulativ vorliegen und haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf seine Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung. Sie kommen (nur) in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. Jakom/Lenneis EStG, 2011, § 4 Rz 332; VwGH 29.6.1995, [93/15/0115](#); VwGH 17.12.2001, [98/14/0137](#); VwGH 28.11.2002, [2001/13/0032](#); VwGH 24.9.2003, [97/13/0232](#); VwGH 26.5.2010, [2006/13/0134](#); VwGH 4.8.2010, [2007/13/0102](#)).

Belaufen sich die Baukosten auf eine Höhe von € 550.000,--, besteht kein Zweifel, dass es sich hier um ein besonders repräsentatives Gebäude handelt (s. sinngemäß UFS 23.2.2009, GZ. RV/0779-G/07).

Ist die Vermietung aufgrund der familienhaften Beziehung als nicht-unternehmerische Tätigkeit zu werten, so kommt es mangels Steuerbarkeit zu keiner Besteuerung der Mietzahlungen (vgl. Ruppe, UStG 1994, 3. Auflage, § 1 Tz 179). Gleichzeitig ist der Vorsteuerabzug iZm der Gebäudeerrichtung ausgeschlossen. Eine spätere unternehmerische Nutzung stellt allenfalls eine Einlage dar und berechtigt nicht zu einer positiven Vorsteuerberichtigung.

Kommt [§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994](#) zur Anwendung, so ist der Abzug der Vorsteuer ausgeschlossen. Die Leistungsbezüge iZm dem Gebäude sind nicht dem Unternehmensbereich zuzuordnen. Die Lieferung derartiger Gegenstände ist nicht steuerbar, und ihre Verwendung für nichtunternehmerische Zwecke löst keine Eigenverbrauchsbesteuerung aus. Sachgerecht in diesem Zusammenhang ist, dass es auch zu keiner Besteuerung der Mietzahlungen kommt (vgl. Mayr, Wohnraumvermietung zwischen GmbHs und ihren Gesellschaftern, SWK 14/2012, S. 718ff).

In der Verwaltungspraxis erfolgt – gestützt auf die Rspr des VwGH – die Herleitung fremdüblicher Mieten durch *Umkehrung des Ertragswertverfahrens* (vgl. VwGH 10.7.1996, Zl. [94/15/0039](#); Pröll, UFS 2004/5, S. 190ff). Mit Hilfe des Ertragswertverfahrens werden bebaute Liegenschaften bewertet, deren Nutzungsbestimmung es in erster Linie ist, aus den Erträgen über die Bewirtschaftungskosten hinaus eine angemessene Verzinsung des Kapitals zu erzielen, welches durch den Verkehrswert einer Liegenschaft repräsentiert wird. Mit diesem Verfahren werden allerdings nicht nur Liegenschaften bewertet, die tatsächlich Erträge durch Vermietung oder Verpachtung erzielen, sondern auch eigengenutzte Liegenschaften, die bei Fremdnutzung entsprechende Erträge erzielen könnten (vgl. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung, Manz-Verlag, Wien 2010, 6. Auflage, S. 87).

Im vorliegenden Fall kam das zwischen dem Bw. und seiner Mutter, I.S., mit Dezember 2007 begründete Mietverhältnis zivilrechtlich dadurch zustande, dass der Bw. mit 14. November 2007 ein "Mietanbot" an seine Mutter als Mieterin legte und diese die erste Monatsrate der Miete auf das Bankkonto des Bw. überwies. Ein zu vergebührender schriftlicher Mietvertrag, der den in der Angehörigenjudikatur normierten Kriterien entspricht, wurde somit hinsichtlich des im Jahre 1994 um ATS 3,300.000,-- (€ 239.820,35) angeschafften Grundstückes und im Jahre 2007 um € 546.524,08 errichteten Gebäudes nicht abgeschlossen.

Das in Rede stehende "Mietanbot" vom 17. November 2007 hat den nachstehenden auszugsweise wiedergegebenen Inhalt:

I. Mietgegenstand:

Vermietet wird das Grundstück (Einfamilienhaus, Garten, Seezugang) 2xxx O., F. xx, GrdSt.Nr. Nr1/4/5.

Der Mietgegenstand besteht aus Einfamilienhaus, Garten und Seezugang. ... Der Vermieter übernimmt keine wie immer geartete Haftung für ein Flächenmaß.

II. Mietdauer:

Das Mietverhältnis beginnt am 1. Dezember 2007 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist zum Ende jedes Kalenderjahres gekündigt werden.

Bei Ableben des Mieters ist der Erbe, wenn er Kind oder Enkelkind ist, berechtigt in den Vertrag einzutreten. ...

III. Mietzins:

Als Mietzins wird ein Betrag von € 1.500,-- monatlich vereinbart. Der Betrag ist im Vorhinein fällig und muss bis längstens 5. des Monats auf dem Konto des Vermieters eingelangt sein. Der Mietzins wird wertgesichert vereinbart. Als Gradmesser für die Veränderung dient die Entwicklung des VPI 2005. ...

Neben dem Mietzins übernimmt der Mieter der Bezahlung der für die Liegenschaft vorgeschriebenen Grundbesitz- und Müllabgaben, wie der Wasser- und Abwassergebühren. Sollten diese nicht im Wege der Direktverrechnung mit der Gemeinde bezahlt werden können, werden sie vom Vermieter einmal jährlich gesondert vorgeschrieben und sind binnen einem Monat zur Zahlung fällig. Dasselbe gilt für allfällig entstehende Kosten für Rauchfangkehrung, für Schädlingsbekämpfung u.ä.. Die Kosten für Strom, Gas und Heizung sind vom Mieter gesondert zu tragen.

Die gesetzliche Umsatzsteuer wird gesondert verrechnet.

IV. Benützung und Veränderung:

Der Mieter darf den Mietgegenstand ausschließlich für eigene Wohnzwecke nutzen. Jede gewerbliche oder quasi-gewerbliche Nutzung, die über den Mieter und seine Familienangehörigen hinausgeht, insbesondere durch eine regelmäßige Nutzung durch eine über das übliche Ausmaß hinausgehende Anzahl von Benutzern, ist ausgeschlossen. ...

Die Errichtung von Stegen oder Schwimmkörpern welcher Art auch immer ist grundsätzlich verboten. Es ist dem Mieter jedenfalls untersagt, durch Anschüttung oder andere Maßnahmen welcher Art immer die vertragsgegenständliche Liegenschaft zu vergrößern.

V. Erhaltung und Rückstellung:

Der Mieter ist verpflichtet, den Mietgegenstand und die darin befindlichen Installationen und Einrichtungen auf eigene Kosten zu warten und instand zu halten.

Der Mieter verpflichtet sich, den Garten in gutem und benützbaren Zustand zu erhalten und bei Beendigung des Bestandverhältnisses in ebensolchem Zustand zurückzugeben.

VI. Sonstiges:

Der Mieter hat das Betreten des Mietgegenstandes durch den Vermieter oder dessen Beauftragten aus wichtigen Gründen, nach vorheriger Ankündigung und Terminvereinbarung mit dem Mieter, zu gestatten. Dasselbe gilt für Handwerker zur Durchführung notwendiger Arbeiten.

Durch die Zahlung der ersten Monatsmiete von € 1.650,-- (€ 1.500,-- zuzüglich € 150,-- USt) auf das Konto bei der ERSTEN lautend auf Bw. gilt das Mietanbot als angenommen.

Hinsichtlich des in Rede stehenden Grundstücks samt Gebäude in Fertigteilbauweise entrichtete die Mieterin, I.S., für den Zeitraum einen monatlichen Mietzins im Bruttbetrag von € 1.650,-- (Zeitraum Dezember 2007 bis Jänner 2011) bzw. € 1.739,-- (ab Februar 2011).

Nebst diesem Betrag wurden in den Jahren 2009 bis 2011 *jährliche* Betriebskosten in Höhe von € 650,70 (2009), € 661,76 (2010) und € 677,63 (2011) an die Mieterin weiterverrechnet.

Im vorliegenden Fall kann – wie anhand der nachstehenden Berechnung dokumentiert – nicht von einem angemessenen *Mietentgelt* bzw. *Leistungsaustausch* gesprochen werden, als unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 60 bzw. 67 Jahren ein monatlicher Mietzins in Höhe von € 2.730,91 (Basis: 60 Jahre) bzw. € 2.665,43 (Basis: 67 Jahre) zuzüglich Betriebskosten zumindest in Rechnung gestellt hätte werden müssen. Das als fremdüblich erachtete Mietentgelt wurde wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	60 Jahre:	67 Jahre:
Grundstückspreis (valorisiert):	352.184,27	352.184,27
davon 3%:	10.565,53	10.565,53

Errichtungskosten Gebäude:	546.524,08	546.524,08
Vervielfältigungsfaktor:	27,67556	28,77305
anteilige Err.Kosten/Jahr:	19.747,53	19.020,75
zuzügl. 3% Grund und Boden:	10.565,53	10.565,53

Bezeichnung:	60 Jahre:	67 Jahre:
Jahresreinertrag:	30.313,06	29.586,28
Instandhaltung 5%:	1.638,54	1.599,26
Verwaltung 1%:	327,71	319,85
Mietausfallwagnis 1,5%:	491,56	479,78
Jahreskaltmiete:	32.770,88	31.985,16
Monatsmiete:	2.730,91	2.665,43

Die Verzinsung des Grund und Bodens wurde dabei wie folgt errechnet:

Bezeichnung:	Betrag:
Anschaffungskosten 12/1994 in ATS:	3.300.000,00
Anschaffungskosten Grund 3%, 13J aufgezinst (ATS):	4.846.161,25
Anschaffungskosten Grund 3%, 13J aufgezinst (EUR):	352.184,27 €
davon 3%:	10.565,53 €

Der Ermittlung der kalkulatorischen Monatsmiete iHv € 1.816,00 bzw. € 1.742,24 unter Zugrundelegung einer Nutzungsdauer von 60 bzw. 67 Jahren lt. Eingabe vom 24. August 2012 ist daher entgegen zu halten: Wenn Grund und Boden im Jahre 1994 um ATS 3.300.000,-- bzw. € 239.820,35 angeschafft wurden, war der Anschaffungspreis zu valorisieren, um eine Inflationskomponente zu bereinigen und mit 3% zu verzinsen. Es kann damit nicht den Ausführungen der Bw. gefolgt werden, die Abgeltung der Verzinsung des Kapitals bei Grundstücken erfolge durch die Wertsteigerung des Grundstücks, die bei Veräußerung durch den Vermieter realisiert werde. Da der Liegenschaftszins (Kapitalisierungszinssatz) bei Einfamilienhäusern zwischen 2,5% und 3,5% beträgt, wurde dieser mit 3% berücksichtigt.

Da die Verwaltungskosten bei vermieteten Objekten durchschnittlich 3% bis 8% des Jahresrohertrages betragen und bei nur einem oder wenigen Mietern auf 1% bis 2% des Rohertrages sinken, wurde dieser im vorliegenden Fall mit 1% angesetzt (vgl. Kranewitter, a.a.O., S. 89).

Hinsichtlich des tatsächlich in Rechnung gestellten Mietentgeltes in Höhe von € 1.650,-- bzw. € 1.739,-- ist insbesondere zu berücksichtigen, dass ein Seegrundstück in Nähe zum C-See mit einer Grundstücksfläche 2.230 m² vorliegt und ein repräsentatives Gebäude mit Errichtungskosten iHv € 546.524,08 errichtet wurde (s. sinngemäß UFS 23.2.2009, GZ. RV/0779-G/07).

Die mit Gegenäußerung vom 25. März 2009 ins Treffen geführten Wohnungen bzw. Grundstücke in vergleichbaren Lagen in U./C-See mit einer Fläche von 85 m² (Top 2) bzw. 135 m² (Top 3) werden daher nicht als vergleichbar erachtet, da es sich hier nur um Wohnungen mit einer wesentlich geringeren Wohnfläche handelt. Ebenso wenig wird mit Schreiben des R.T. vom 26. September 2007 ein fremdüblicher Mietzins in Höhe von € 18.000,-- zuzügl. Betriebskos-

ten dokumentiert, als in Umkehrung des Ertragswertverfahrens eine fremdübliche Jahresmiete iHv € 2.730,91 (Basis: 60 Jahre) bzw. € 2.665,43 (Basis: 67 Jahre) ermittelt wurde und in Rechnung gestellt hätte werden müssen.

Im Übrigen liegt das in Rede stehende Einfamilienhaus direkt zwischen See und einem bereits selbst genutztem weiterem Wohnhaus, wo zwischen den Häusern kein Zaun noch irgendeine andere Abgrenzung ersichtlich ist. Ein Seezugang ist nach den Feststellungen der BP nur über den Steg und das Bootshaus möglich. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens kommt daher eine Fremdvermietung (nicht etwa an Verwandte) kaum in Betracht bzw. scheidet weitgehend aus.

Des Weiteren wird es nicht als fremdüblich erachtet, dass ein unbefristeter Mietvertrag mit einem nahen Angehörigen über ein Einfamilienhaus mit einer Grundstücksfläche von 2.230 m², einer Wohnfläche von 227,87 m² nur durch das "Mietanbot" vom 14. November 2007 und die konkludente Zahlung einer Monatsmiete iHv € 1.650,-- zustande kommt und kein schriftlicher Mietvertrag abgeschlossen wurde. Die Abfassung eines schriftlichen Mietvertrages über ein unbefristetes Bestandverhältnis hätte entsprechende gebührenrechtliche Folgen nach sich gezogen.

Für die Zeiträume September 2007 und Dezember 2007 werden daher die beantragten Vorsteuern in Höhe von € 90.598,60 (09/2007) und € 13.260,21 (12/2007) nicht zum Abzug zugelassen.

Da hinsichtlich der "Vermietung" des Einfamilienhauses in O. am C-See keine wirtschaftliche Tätigkeit des Bw. vorliegt, war der erklärte Verlust aus der "Vermietung" dieses Hauses in Höhe von -€ 12.448,86 aus der Einkommensteuer-Bemessungsgrundlage 2007 auszuschließen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. September 2012