



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des/derB, vertreten durch PZP Steuerberatung GmbH, 4910 Ried im Innkreis, Am Burgfried 14, vom 2. Februar 2010, 30. November 2010 und vom 27. Dezember 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärching vom 25. Februar 2010, 18. November 2010 und vom 21. Dezember 2010 betreffend Umsatzsteuer für 2008 und 2009 sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für 2008 und 2009 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

**(1)** Die berufungswerbende Vermietergemeinschaft, an der Ehegatten zu gleichen Teilen beteiligt sind (im Folgenden: Bw.), reichte am 5. August 2008 über den steuerlichen Vertreter den Fragebogen „Verf 16“ bei der Amtspartei ein, in dem sie bekanntgab, sie erziele ab 1. August 2008 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Der voraussichtliche Jahresumsatz betrage im Folgejahr (also 2009) EUR 7.500; der voraussichtliche Gewinn EUR 1.500.

Weiters stellte sie ab 2008 hinsichtlich der Umsatzsteuer einen Regelbesteuerungsantrag gemäß § 6 Abs. 3 UStG 1994.

**(2)** In der am 1. Februar 2010 eingereichten Steuererklärung samt Überschussermittlung für 2008 erklärten die Bw. unter Hinweis auf durchgeführte „Vorbereitungshandlungen“

Mieteinnahmen von 0 EUR sowie Werbungskosten von 1.668,76 EUR (Zinsen und Spesen). Sie beantragte eine Aufteilung des Werbungskostenüberschusses zu gleichen Teilen auf die beiden Ehegatten und gab den Beginn der Vermietung mit dem Jahr 2009 an.

An „*im Bau befindliche Anlagen*“ wurden Baukosten von 77.498,98 EUR bzw. eine Anzahlung für eine Küche iHv. 7.145 EUR ausgewiesen.

Es erfolgte hinsichtlich Umsatzsteuer und Feststellung von Einkünften eine erklärungskonforme Veranlagung (hinsichtlich Umsatzsteuer nach Erlassung einer Berufungsvorentscheidung auf Grund irrtümlicher Nichterfassung der Vorsteuer).

**(3)** Am 19. Juli 2010 richtete die Amtspartei ein Ergänzungsersuchen an die Bw. In diesem wurde darauf hingewiesen, dass in der Überschussrechnung vom 1. Februar 2010 der Beginn der Vermietung mit dem Jahr 2009 angegeben worden sei, aber laut vorliegender Umsatzsteuervoranmeldungen bislang keine Umsätze erklärt worden seien. Es werde daher ersucht den Sachverhalt „*zu klären*“ und bei zwischenzeitlichem Bestehen eines Mietverhältnisses den Mietvertrag einzureichen.

Weiters möge bekanntgegeben werden, wie viele Wohneinheiten das Objekt umfasse sowie die Vorlage einer Prognoserechnung erfolgen.

**(4)** Der Vorhalt wurde am 19. Oktober 2010 folgendermaßen beantwortet:

Der Beginn der Vermietung sei laut beiliegendem „*Aktenvermerk über Mietvereinbarung*“ der 1. Dezember 2009 (bezugsfertig und damit Beginn der Miete ab 1. Jänner 2010). Laut Pkt. IV der Mietvereinbarung sei die Miete bis 31. Oktober 2010 gestundet und für Zeiträume bis 1. November 2010 nachzuzahlen. Aus diesem Grund seien auch keine Mieteinnahmen in den UVA erfasst.

Das Mietobjekt umfasse eine Wohneinheit mit ca. 100m<sup>2</sup>. Der Mietzins betrage EUR 600 brutto. Eine Prognoserechnung für die nächsten 15 Jahre liege bei und zeige ein positives Bild.

**(4)** Der Vorhaltsbeantwortung waren beigelegt:

**a)** Aktenvermerk, datiert mit 17.12.2009, über eine Besprechung an der die Bw., deren Sohn („*Mieter*“) sowie „*GP*“ (offenbar ein Mitarbeiter des steuerlichen Vertreters) teilnahmen.

Demnach ist Mietgegenstand eine über dem bestehenden Garagentrakt gelegene Wohnung im Ausmaß von ca. 100m<sup>2</sup>. Das Mietverhältnis beginnt am 1. Dezember 2009 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Die monatliche Nettomiete beträgt EUR 545,45, sie ist im Vorhinein bis zum 12. jeden Kalendermonats zu begleichen. Der Mietzins ist wertgesichert. Da die Wohnung im Dezember 2009 noch nicht endgültig bezugsfertig ist, wird der Mietzins erst ab 1. Jänner 2010 verrechnet. Im Zeitraum 1. Jänner 2010 bis 30. September 2010 wird die Miete zunächst gestundet, um dem Mieter für die „*Finanzierung seiner*

*Einrichtungsgegenstände Liquidität zu verschaffen". Mit 1. November 2010 wird der bis dahin aufgelaufene Mietzins ohne zwischenzeitliche Verzinsung fällig.*

## b) Prognoserechnung

PROGNOSERECHNUNG V + V																	Gesamtüberschuss nach 15 Jahren	
Text	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	Summe		
Index	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,05	1,00	1,00	1,00	1,00	1,05	1,00	1,00	1,00	1,00			
Einnahmen																		
Miete	0.545	0.545	0.545	0.545	0.545	0.873	0.873	0.873	0.873	0.873	7.216	7.216	7.216	7.216	7.216	103.173		
Werbungskosten																		
Zinsen Darlehen	4.381	4.141	3.902	3.632	3.362	3.081	2.797	2.486	2.170	1.842	1.517	1.146	777	393	51	35.678		
Aufwand (Instandhaltung, usw.) 2%	1.000	1.020	1.040	1.061	1.082	1.104	1.126	1.149	1.172	1.195	1.219	1.243	1.268	1.294	1.319	17.293		
Abschreibung Gebäude	1.844	1.844	1.844	1.844	1.844	1.844	1.844	1.844	1.844	1.844	1.844	1.844	1.844	1.844	1.844	27.650		
Abschreibung Küche	1.173	1.173	1.173	1.173	1.173	1.173	1.173	1.173	1.173	1.173	1.173	1.173	1.173	1.173	1.173	17.293		
Summe Werbungskosten	8.398	8.178	7.959	7.710	7.461	7.202	6.940	6.652	6.359	6.054	4.580	4.233	3.889	3.531	3.214	80.631		
Einkünfte	-1.853	-1.632	-1.414	-1.165	-916	-329	-67	221	514	819	2.636	2.983	3.327	3.686	4.002	22.641		
Miete brutto jährlich	7200	7200	7200	7200	7200	7560	7560	7560	7560	7560	7938	7938	7938	7938	7938	7938		
Miete brutto Monat	600	600	600	600	600	630	630	630	630	630	661,5	661,5	661,5	661,5	661,5	661,5		
<u>Anlagenabschreibungen</u>																		
Anschaffungskosten Gebäude 1,5% AfA	122.943,86																	
	1.844,16																	
Anschaffungskosten Küche 10% AfA	11.729,17																	

### Anlagenabschreibungen

Anschaffungskosten Gebäude 122.943,86  
1,5% AfA 1.844,16

Anschaffungskosten Küche 11.729,17  
10% AfA 1.172,92

Die Betriebskosten werden von Josef Bauer an Daniel Bauer anteilig weiterverrechnet und sind daher in der Prognoserechnung nicht enthalten.

Anmerkung des Referenten:

Die Prognoserechnung enthält hinsichtlich der Einnahmenüberschusses nach 15 Jahren einen Rechenfehler. Tatsächlich beträgt dieser nicht EUR 22.641, sondern EUR 14.076.

**(5)** Mit Bescheid vom 18. November 2010 wurde der Umsatzsteuerbescheid sowie der Bescheid über die Feststellung von Einkünften, jeweils für 2008, beide vom 8. März 2010, gemäß § 299 BAO aufgehoben und zur Begründung darauf verwiesen, dass die Abgabenbehörde erster Instanz einen Bescheid aufheben könne, wenn sich dessen Spruch als nicht richtig erweise.

**(6)** Ebenfalls am 18. November 2010 wurde ein neuer Umsatzsteuerbescheid für 2008 erlassen, in dem die bislang anerkannten Vorsteuerbeträge keine Berücksichtigung mehr fanden. Zur Begründung hiefür wurde ausgeführt:

*„Die auf das Ergänzungsersuchen vom 19.07.2010 eingereichte, nicht unterschriebene „Mietvereinbarung“ enthält unter „IV. Mietzins“ eine Bestimmung, der gemäß „im Zeitraum 01.01. - 30.09.2010 die Miete zunächst gestundet wird, um den Mieter für die Finanzierung seiner Einrichtungsgegenstände Liquidität zu verschaffen. Mit 1. November 2010 ist der bis dahin aufgelaufene Mietzins ohne zwischenzeitliche Verzinsung fällig.“*

*Hierzu wird seitens der Abgabenbehörde ausgeführt: Verträge zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Das (unverzinsten) Stundes von Mietzinsforderungen über einen längeren Zeitraum führt zum Versagen der steuerlichen Anerkennung der Vereinbarung. Ferner liegt auch im fehlenden Abschluss eines (unterschriebenen) Mietvertrages eine Fremdunüblichkeit.“*

**(7)** Gleichfalls am 18. November 2010 wurde ein neuer Feststellungsbescheid für 2008 erlassen, in dem die bislang anerkannten Werbungskostenüberschüsse keine Berücksichtigung mehr fanden. Zur Begründung wurde auf das Vorhalteverfahren sowie die Begründung des Umsatzsteuerbescheides verwiesen.

**(8)** Gegen diese Bescheide erhoben die Bw. am 30. November 2010 Berufung und führten zur Begründung im Wesentlichen aus:

Schriftform eines Vertrages sei bei Vereinbarungen unter nahen Angehörigen zwar nicht unbedingt erforderlich, es komme ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu, im Einzelfall könne auch das Fehlen schriftlicher Verträge fremdüblich sein (VwGH 30.6.2005, 2001/15/0081 zum auch unter Fremden nicht ungewöhnlichem Unterbleiben einer schriftlichen Mietvertragserrichtung zur Vermeidung von Gebühren). Der gegenständliche Mietvertrag habe einen klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Inhalt. Grundsätzlich liege der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch zugrunde; die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung sei nicht zweifelsfrei.

Grundsätzlich liege dieser Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch zugrunde; die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung sei nicht zweifelhaft. Es sei nicht unüblich, dass ein Mietvertrag im äußeren Erscheinungsbild in Form eines umfassenden Aktenvermerkes abgeschlossen werde.

Bei einem vereinbarten (Stundungs-)Zeitraum von neun Monaten könne im Gesamtbild des Vertrages nicht behauptet werden, dass dieser Zeitraum ein „*längere*“ sei, denn unter „*langfristig*“ verstehe man einen Zeitraum von rund fünf Jahren (VwGH 27.5.1987, 81/13/0221).

im Übrigen verzichteten die Bw. nur auf Zinsen von rund EUR 90; aus diesem Grund könne im Rahmen der Gesamtwürdigung des Vertrags der „*bewusst gewählten*“ Zinsfreiheit die steuerliche Anerkennung wegen Fremdunüblichkeit nicht versagt werden.

**(9)** Im Umsatzsteuerbescheid sowie im Bescheid über die Feststellung von Einkünften für das Jahr 2009, jeweils vom 21. Dezember 2010 wurden die Vorsteuerbeträge bzw. Werbungskostenüberschüsse ebenfalls nicht aberkannt und zur Begründung jeweils auf die Vorjahresbescheide verwiesen.

**(10)** In der dagegen erhobenen Berufung vom 27. Dezember 2010 wurde gleichfalls auf die Rechtsmittel des Jahres 2008 verwiesen.

**(11)** Am 15. Februar 2011 richtete die Amtspartei ein auf § 143 BAO gestütztes Auskunftersuchen an den Sohn der Bw., in dem er aufgefordert wurde, Rechnungen samt Überweisungsbelegen über im Jahr 2010 getätigte Käufe von Einrichtungsgegenständen sowie Nachweise über Mietzahlungen vorzulegen.

**(12)** In der Beantwortung des Auskunftersuchens vom 10. März 2011 führte der Sohn der Bw. aus, dass er die Rechnungen für Badezimmereinrichtung (ca. EUR 3.100),

Wohnlandschaft (ca. EUR 1.600) sowie eines Fernsehapparates (ca. EUR 600) „*leider*“ nicht aufgehoben habe.

**(13)** Aus den der Beantwortung des Auskunftersuchens angeschlossenen Umsatzlisten des Kontos des Sohnes geht hervor, dass von ihm

- am 26.11.2010, 1.12.2010, 3.1.2011 sowie 1.2.2011 jeweils ein Betrag von EUR 80 an laufenden Betriebskosten und am 14.3.2011 EUR 1.095 an Betriebskostennachzahlung für 2010 bzw
- am 26.11.2010 eine Mietnachzahlung für Jänner bis Oktober 2010 (EUR 6.000) bzw. am 26.11.2010, 1.12.2010, 3.1.2011, 1.2.2011 sowie 1.3.2011 laufende Mieten (jeweils EUR 600) an die Bw. zur Überweisung gelangten.

Hinsichtlich der Betriebskostennachzahlung war der Beantwortung des Auskunftersuchens auch eine mit 1. März 2011 datierte Betriebskostenabrechnung angeschossen, als deren Aussteller „BJ“ aufscheint.

**(14)** Nach Vorlage der Rechtsmittels durch die Abgabenbehörde erster Instanz teilte der Referent mit Mail vom 4. Juni 2012 dem steuerlichen Vertreter mit, was beim strittigen Mietverhältnis aus seiner Sicht *prima facie* „*fremdunüblich*“ erscheine:

*„1. Stunden des Mietzinses über 11 Monate hin ohne triftigen Grund (eine Stundung, um dem Mieter zu ermöglichen, Einrichtungsgegenstände zu beschaffen, würde kein „fremder“ Mieter machen)*

*2. Nachzahlung der Miete erfolgte erst nach Erlassung der strittigen Bescheide*

*3. Fehlende Verzinsung des nachträglich geleisteten Mietzinses (auch wenn die Zinsen Ihren Angaben nach nur EUR 90 ausmachen)*

*4. Nachzahlung der Betriebskosten für 2010 erst im März 2011*

*5. Angaben über den Mietbeginn: wider besseren Wissens (!) wurde von Ihrer Kanzlei noch im Februar 2010 angegeben, der Mietbeginn sei bereits 2009 erfolgt*

*6. Nichtabschluss eines schriftlichen Mietvertrages*

*7. Kein Hinweis im Aktenvermerk, dass die Wohnung teilmöbliert vermietet wird*

*8. Unglaubwürdigkeit des Vorbringens des Mieters, er habe Rechnungen über Einrichtungsgegenstände nicht aufgehoben*

*Für die Jahre 2008 und 2009 kann somit nach der Aktenlage von keiner ernsthaft gewollten fremdüblichen Miete ausgegangen werden; ein Vorsteuerabzug steht daher selbst dann nicht zu, wenn das Mietverhältnis zwischenzeitlich fremdüblich geworden sein sollte.“*

**(15)** Diesen Ausführungen entgegnete der steuerliche Vertreter mit Mail vom 2. Juli 2013:

*„1. Allgemeines*

*Vorab möchten wir darauf hinweisen, dass die Vermietung von Räumen zu Wohnzwecken an Familienangehörige gesetzlich nicht per se untersagt ist. Eine solche Vermietung wird vom Gesetzgeber wie auch der Rechtsprechung anerkannt, solange es sich in einem fremdüblichen*

*Rahmen bewegt. Es darf aber an die Vermietung bei Angehörigen kein strengerer Maßstab angelegt werden, als bei der Vermietung an Fremde, auch wenn offensichtlich ist, dass die Vermietungstätigkeit zu einer Steuerersparnis in Form der Steuerstundung führt. Die Vermietungsabsicht bestand bereits zum Zeitpunkt des Beginnes der Errichtung der Wohnung im Jahr 2008.*

## *2. Die Vorhalte im Einzelnen:*

### *Nichtabschluss eines schriftlichen Mietvertrages (Pkt. 6.)*

*Grundsätzlich besteht keine Verpflichtung zur Schriftform hinsichtlich Vereinbarungen unter nahen Angehörigen. Einem schriftlichen Mietvertrag kommt vordergründig im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. (Im Einzelfall kann aber das Fehlen schriftlicher Verträge auch fremdüblich sein, VwGH 30.06.2005, 2001/15/0081 ... , zum auch zwischen Fremden nicht ungewöhnlichen Unterbleiben einer schriftlichen Mietvertragserrichtung zur Vermeidung von Gebühren').*

*Eine nach außen hin erkennbare Abwicklung von Leistung und Gegenleistung, welche den Leistungsaustausch dokumentiert, erfüllt den Beweis des Bestehens einer fremdüblichen Mietvereinbarung gleichermaßen. Es ist nicht unüblich eine Mietvereinbarung im äußeren Erscheinungsbild in Form eines Aktenvermerkes abzuschließen, um die Gebühr eines schriftlichen Vertrages zu vermeiden.*

*Die gegenständliche Mietvereinbarung, welche ordnungsgemäß - vor Beginn des Mietverhältnisses - in einem Aktenvermerk durch den Steuerberater festgehalten wurde, hat einen klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Inhalt. Diesem Inhalt nach ist sie als fremdübliche Leistungsbeziehung zu werten. Es liegt der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch zugrunde, weshalb auch an der Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung nicht zu zweifeln ist. Die im Aktenvermerk festgehaltene Mietvereinbarung enthält alle wesentlichen Bestandteile eines fremdüblichen Mietvertrages, doch dürfen die Anforderungen an die vorliegende Vereinbarung nicht so hoch gesteckt werden, als sie an einen Vertrag gestellt werden, der von einem Rechtsanwalt verfasst wird. Das Wesen des hier vorliegenden, grundsätzlich fremdüblichen, Mietvertrages kann nicht durch das Entgegenkommen des Vermieters gegenüber dem Mieter in einzelnen unwesentlichen Punkten negiert werden. In unserer Praxis werden uns öfters - zwischen Fremden abgeschlossene - Mietverträge vorgelegt, deren Formulierungen nicht so umfassend bzw. vollinhaltlich sind wie im vorliegenden.*

### *Stundung des Mietzinses für die Dauer von 11 Monaten (Pkt. 1.)*

*Es erfolgte eine Stundung des Mietzinses für die Dauer von 11 Monaten und dies wurde auch vertraglich festgehalten. Das Stünden des Mietzinses wird nach Ansicht des VwGH erst dann fremdunüblich, wenn es sich um ein jahrelanges Stünden handelt und keine Sicherheiten beim Mieter gegeben sind (VwGH 27.05.1987 84/13/0221). Der Grund für eine Stundung des Mietzinses kann sehr vielfältig sein und gibt keinen Anlass an der Fremdüblichkeit der Vermietung zu zweifeln. In der Praxis kommt es durchaus vor, dass Vermieter eine Stundung des Mietzinses wegen vorübergehender finanzieller Schwierigkeiten ermöglichen, um einen seriöse und ordentlichen Mieter nicht zu verlieren. Im vorliegenden Fall war für die Vermieter offensichtlich, dass ihr Sohn die Wohnung pfleglich behandeln wird und ordnungsgemäß seine Miete bezahlt, dafür nahmen sie auch in Kauf, die Miete für einige Monate zu stunden. Darüber hinaus ist zu betonen, dass der gestundete Geldbetrag ordnungsgemäß bezahlt wurde. Die Zahlung entsprach auch dem schriftlichen Aktenvermerk. Der Umstand, dass die*

*Nachzahlung erst nach Erlassen der strittigen Bescheide erfolgte, ergibt sich somit schon aus dem bereits im Dezember 2009 verfassten Aktenvermerk.*

*Nachzahlung der Miete erfolgte erst nach Erlassung der strittigen Bescheide (Pkt. 2.)  
Wie im vorherigen Punkt erwähnt, war die Nachzahlung des gestundeten Betrages im Dezember 2009 bereits vereinbart und im Aktenvermerk über die Mietvereinbarung auch festgehalten worden. Das beweist die Intention den geschuldeten Mietzins ‚nur‘ zu stunden und nicht zu erlassen, was durch die tatsächliche Zahlung untermauert wird.*

*Fehlende Verzinsung des nachträglich geleisteten Mietzinses (Pkt. 3.)  
In diesem Zusammenhang muss das Gesamtbild der Vereinbarung beleuchtet werden. Zunächst handelt es sich um die Stundung von 9 Monatsmieten über einen Zeitraum von 11 Monaten. Der Zeitraum von 11 Monaten stellt keinen längeren Zeitraum im Sinne der Judikatur des VwGH dar. Der VwGH versteht unter langfristig einen Zeitraum von rund 5 Jahren bzw. unter Umständen auch einen darüber hinaus gehenden Zeitraum (vgl. VwGH 27.05.1987 84/13/0221, Fremdunüblichkeit des jahrelangen Stundens des Untermietzins ohne entsprechende Sicherheiten). Im Übrigen verzichteten die Vermieter nur auf Zinsen von rund EUR 90,00. Aus diesem Grund kann im Rahmen der Gesamtwürdigung des Vertrages die steuerliche Anerkennung wegen Fremdunüblichkeit nicht versagt werden.*

*Nachzahlung der Betriebskosten für 2010 erst im März 2011 (Pkt. 4.)  
Da es sich bei der vermieteten Wohnung um einen Neubau handelte, konnte im Vorhinein keine seriöse Einschätzung der Betriebskosten für das Jahr 2010 vorgenommen werden. Auch handelte es sich um die erstmalige Vermietung, für welche keine Erfahrungswerte hinsichtlich der Betriebskosten bestanden haben. Die Betriebskosten wurden nachverrechnet und für das folgende Jahr dem Mieter anteilig vorgeschrieben. Die jährliche Betriebskostenabrechnung ist üblich. Im Sinne der Stundung der Mieten war auch die Betriebskostenakontierung gestundet. Mit der Vorschreibung der Betriebskosten der ersten 10 Monate wurde bewusst vom Vermieter auf die Jahresabrechnung gewartet, um den tatsächlichen Aufwand erfassen zu können.*

*Angaben über den Mietbeginn (Pkt. 5.)  
Die Auskunft bezüglich des Beginns der Vermietung wurde nicht wider besseren Wissens gegenüber der Finanzverwaltung gegeben. Vielmehr wurde die Anfrage des Finanzamtes in Kenntnis vom Vorliegen des Aktenvermerkes vom Dezember 2009 beantwortet. Im Aktenvermerk wurde festgehalten, dass die Mietvereinbarung ab Dezember 2009 gültig ist, jedoch für den Dezember 2009 mietfrei gestellt wird.*

*Kein Hinweis im Aktenvermerk, dass die Wohnung teilmöbliert vermietet wird (Pkt. 7.)  
Die gegenständliche Wohnung wird mit einer Einbauküche vermietet. Dies entspricht dem heutigen Standard, auch wenn dieser Umstand nicht Eingang in den Aktenvermerk fand.*

*Unglaublichkeit des Vorbringens des Mieters, er habe Rechnungen über Einrichtungsgegenstände nicht aufgehoben (Pkt. 8.)  
Von einer Privatperson kann nicht erwartet werden, dass alle Kassenbelege über den Einkauf von Einrichtungsgegenständen aufbewahrt werden, zumal aufgrund der kleinen Formate der Kassenbelege bei diversen Möbeleinrichtungshäusern ein Verlust bzw. eine unabsichtliche Vernichtung durchaus plausibel erscheint. Einige Rechnungen wurden ohnehin bereits dem Finanzamt vorgelegt."*

**(16)** Nach Übermittlung dieser Eingabe an die Vertreterin der Amtspartei führte diese aus (Mail vom 5. Juli 2012), dass die Bw. „*nichts Neues*“ vorgebracht hätten und sich daher eine Stellungnahme des Finanzamts erübrige.

**(17)** In einer weiteren Eingabe vom 25. Juli 2012 verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass der EuGH im Urteil vom 20.3.2012, RS C-153/11, *Klub OOD*, eine „*richtungsweisende*“ Entscheidung getroffen habe. Nach Ansicht des EuGH in Rn 41 bis 44 dieses Urteils bestehe in Auslegung des gemeinsamen MwSt-Systems ein Vorsteuerabzug für einen Gegenstand jedenfalls auch dann, wenn dieser „*nicht sofort unternehmerisch*“ genutzt werde.

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

**(18)** Der Unabhängige Finanzsenat legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zugrunde: Die Bw. begannen im August des Jahres 2008 mit der Errichtung einer Wohnung über einem bereits bestehenden Garagentrakt, welche von deren Sohn bewohnt wird. Die Nutzungsüberlassung wird von den Bw. als Mietverhältnis bezeichnet, dessen Beginn seitens der Bw. gegenüber der Amtspartei (in der im Februar 2010 abgegebenen Steuererklärung für 2008) zunächst mit dem Jahr 2009 angegeben wurde, tatsächlich aber erst ab dem Jahr 2010 (Bezugsfertigkeit) erfolgte. Es wurde kein Mietvertrag, sondern ein entsprechender „*Aktenvermerk*“ über eine Besprechung in der Kanzlei des steuerlichen Vertreters erstellt, die am 17. Dezember 2009 stattgefunden haben soll. Der Aktenvermerk wurde erst am 19. Oktober 2010 auf Grund eines entsprechenden Vorhaltes der Amtspartei vorgelegt. Demnach wurde der Mietzins (monatlich EUR 600 brutto) von 1. Jänner 2010 bis 30. September 2010 (gemeint offenbar 31. Oktober) gestundet; als Grund hiefür wurde angegeben, dass damit dem Sohn die Anschaffung von Einrichtungsgegenständen ermöglicht werden soll. Der Sohn vermochte für die Anschaffung von Möbeln, etc. keine belegmäßigen Nachweise zu erbringen. Der Mietzins wurde am 26. November 2010 in einer Summe ohne Verrechnung von Zinsen nachbezahlt. Auch die Betriebskosten für das Jahr 2010 wurden abzüglich zweier a'conto-Zahlungen im März 2011 ohne Berechnung von Zinsen nachbezahlt. Die Wohnung wird teilmöbliert vermietet (Einbauküche), im Aktenvermerk befindet sich darauf kein dementsprechender Hinweis.

Der vom Unabhängigen Finanzsenat der Entscheidung zugrunde gelegte Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen der Amtspartei sowie die von den Bw. bzw. deren Sohn vorgelegten Unterlagen.

**(19)** Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die zwischen den Bw. und ihrem Sohn erfolgte Nutzungsüberlassung einer Wohnung als Mietverhältnis anzusehen ist und somit insbesondere



der darüber angefertigte Aktenvermerk samt dessen tatsächlicher Abwicklung die laut Rechtsprechung für Verträge zwischen „*nahen Angehörigen*“ erforderlichen Kriterien erfüllt.

In einem Fall, bei welchem als Vertragspartner einander nahestehende Personen beteiligt sind, müssen insoweit eindeutige Vereinbarungen vorliegen, als daraus eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und –verwendung erkennbar ist, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit regelmäßig zu Lasten des die Betriebsausgaben oder Werbungskosten begehrenden Steuerpflichtigen gehen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (VwGH 26.1.1999, 98/14/0095, 1999, 405) – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie kumulativ

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Kriterien entsprechen der ständigen Judikatur (vgl zB. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082, VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; VwGH 20.4.2006, 2002/15/0106; VwGH 11.11.2008, 2006/13/0046; VwGH 28.10.2009, 2005/15/0118, 2010, 239 bzw aus Sicht der Verwaltungspraxis EStR 2000 Rz 1130 ff; vgl auch *Doralt/Toifl*, EStG).

Im Übrigen müssen nicht nur die vertraglichen Vereinbarungen selbst, sondern auch deren Erfüllung und somit deren tatsächliche Durchführung diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Wie auch die Bw. an sich zutreffend anführen, ist im Hinblick auf die Publizität einer Vereinbarung Schriftform des Vertrags zwar nicht unbedingt erforderlich, es kommt ihr aber – worauf die Bw. hingegen nicht hinweisen – im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Liegt nämlich keine schriftliche Vereinbarung vor, müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186, ebenfalls zum Vorliegen eines Mietverhältnisses zwischen Eltern und Kind).

Beim Fremdvergleich ist die „*im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis*“ maßgeblich (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092; EStR 2000 Rz 1138). Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis ohne entsprechenden Interessensgegensatz zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Dabei ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 0151). Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form

abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (VwGH 13.12.1988, 85/13/0041, 1990, 204).

**(20)** Im konkreten Fall ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats das Mietverhältnis in seiner Gesamtheit nicht als fremdüblich anzusehen:

Die Bw. verneinen offenbar – wie sie in der Rechtsmittelschrift vom 30. November 2010 (vgl. Pkt. 8) zum Ausdruck bringen – dass auf Grund des Umstandes, dass ohnehin eine schriftliche „Mietvereinbarung“ vorliege (gemeint: der von den Vertragsparteien wie auch vom steuerlichen Vertreter – zumindest in der der Amtspartei vorliegenden Version - nicht unterschriebene und erst über Vorhalt der Abgabenbehörde - nahezu ein Jahr nach dessen angeblicher Erstellung - vorgelegte Aktenvermerk), die Schriftform gewahrt sei, diese Vereinbarung einen klaren und eindeutigen Inhalt aufweise und demzufolge offenbar die Kriterien für sogenannte „Angehörigenverträge“ erfüllt seien

Dem ist zu entgegnen, dass diese „Vereinbarung“ (sofern man einem nicht unterschriebenen Aktenvermerk überhaupt eine derartige Qualifikation beimisst) bereits aus diesem Grund keinen zweifelsfreien und eindeutigen Inhalt aufweist, als dort etwa keine Angaben enthalten sind, dass die Wohnung teilmöbliert (Einbauküche mit nicht unbeträchtlichen Anschaffungskosten) zur Vermietung gelangt, was aber angesichts des Umstandes, dass auch für die Überlassung von Einrichtungsgegenständen regelmäßig – zusätzlich zur Wohnraumüberlassung an sich – ein Entgelt eingehoben wird, einer unzweifelhaften Formulierung des Aktenvermerks jedenfalls entgegensteht.

Die sogenannte Vereinbarung ist aber auch insoweit fremdunüblich, als sie etwa ein Stunden des Mietzinses und der über einen immerhin neunmonatigen Zeitraum lediglich mit der Begründung enthält, dass dadurch dem Mieter (Sohn) die Finanzierung von Einrichtungsgegenständen ermöglicht werden solle. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates führt der zu Beginn eines Mietverhältnisses durchaus übliche Umstand, dass eine Wohnung eingerichtet werden muss und dies für den Mieter mit (teils erheblichen) Aufwendungen verbunden ist, zwischen „Fremden“ jedenfalls nicht zu einer Stundung des Mietzinses. Daraus erhellt, dass der üblicherweise zwischen fremden Vertragsnehmern bestehende Interessensgegensatz im hier vorliegenden Fall schon von vornherein nicht bestanden hat, sondern das im Familienverband nicht unübliche Motiv, Kindern eine Wohnmöglichkeit – auf welche Weise auch immer – zur Verfügung zu stellen, eindeutig im Vordergrund gestanden ist.

Bemerkenswert ist insoweit auch, dass der den Wohnraum nutzende Sohn der Bw. gar nicht in der Lage gewesen ist, den diesbezüglichen, ihn angeblich an den Mietzahlungen hindernden, Aufwand gegenüber der Amtspartei nachzuweisen (vgl. oben Pkte 11. und 12),

zumal er anführt, entsprechende Belege darüber nicht aufbewahrt zu haben, was, angesichts des Umstandes, dass sich die Aufbewahrung derartiger Belege mit der Geltendmachung von Rechtsansprüchen (zB. Garantieansprüche) verbunden ist, als absolut ungewöhnlich zu bezeichnen ist. Dem diesbezüglichen Verweis in der Rechtsmittelschrift, dass bei Stunden des Mietzinses von einer Fremdunüblichkeit erst bei einem „*längeren Zeitraum*“, der „*rund fünf Jahre (bzw. mehr) umfasst*“, gesprochen werden könne, kann sich der Unabhängige Finanzsenat nicht anschließen. Zwar ist es zutreffend, dass in jenem Erkenntnis, auf welches die Bw. verweisen (VwGH 27.5.2007, 84/13/0221), der Mietzins in der Tat „*jahrelang*“ gestundet und deshalb jedenfalls ein fremdunübliches Verhalten an den Tag gelegt wurde, jedoch folgt daraus – argumentum e contrario – jedenfalls nicht, dass ein kürzerfristiges, aber immerhin doch monatelanges, Stunden jedenfalls „*fremdüblich*“ sei, mag der für den Mieter entgangene Zinsbetrag im konkreten Fall auch nur EUR 90 ausmachen.

Für den Unabhängigen Finanzsenat ist auch der Geschehensablauf iZm letztendlichen der tatsächlichen Bezahlung des Mietzinses bemerkenswert: Am 19. Juli 2010 erging mangels Erklärens von Umsätzen ein Vorhalt der Amtspartei, der am 19. Oktober 2010 unter Vorlage von Unterlagen beantwortet wurde, wobei darin erstmalig nähere Umstände über die Gebrauchsüberlassung der Wohnung dargelegt wurden. Sodann wurden am 18. November 2010 neue Bescheide erlassen. Zu diesem Zeitpunkt wurden – obwohl sogar nach der Darstellung im das Mietverhältnis angeblich dokumentierenden Aktenvermerk die Fälligkeit bereits eingetreten war – noch immer keine Mietzahlungen geleistet, sondern diese erfolgten am 26. November 2010, also erst wenige Tage vor Einbringung des Rechtsmittels am 30. November 2010 und somit zeitlich gesehen in dessen unmittelbarer Nähe.

**(21)** Zum Verweis des steuerlichen Vertreters auf das seinen Standpunkt angeblich untermauernden EuGH-Urteil vom 20.3.2012, Rs C-153/11, *Klub OOD* (Rn 41 bis 44), ist festzuhalten:

Das Vorabentscheidungsersuchen betraf die Auslegung von Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1 (idF. „*MwSt-System-Richtlinie*“)). Nach dieser Bestimmung ist der Steuerpflichtige (Unternehmer) berechtigt, soweit Gegenstände und Dienstleistungen für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden, abzuziehen (Vorsteuer).

Im dem den Vorabentscheidungsverfahren zugrunde liegenden Fall erwarb *Klub*, dessen Tätigkeit im Betrieb eines Hotels in einem bulgarischen Badeort besteht, eine zu

Wohnzwecken bestimmte Maisonette in Sofia. Die auf diesen Erwerb entfallende Mehrwertsteuer wurde als Vorsteuer abgezogen. *Klub OOD* widmete das Gebäude nicht um und richtete auch kein Konto auf ihren Namen für die Lieferung von Wasser und Strom ein. Die Steuerbehörden zogen daraus den Schluss, dass die Wohnung zu Wohn- und nicht zu Unternehmenszwecken bestimmt sei. Da sie meinten, diese Wohnung werde nicht für die Tätigkeit des Unternehmens genutzt, waren sie der Ansicht, dass durch ihren Erwerb kein Recht auf Vorsteuerabzug entstanden sei, und erließen daher gegen *Klub OOD* einen entsprechenden Steuerbescheid. *Klub OOD* machte vor dem von ihm angerufenen Verwaltungsgericht geltend, die in Rede stehende Immobilie sei für Zwecke des Unternehmens bestimmt, da sie beabsichtige, sie bei Vertragsverhandlungen mit Reiseveranstaltern als Treffpunkt zu nutzen. Später wurde eine Steuererklärung über örtliche Steuern eingereicht, in denen eine Nutzung dieser Wohnung als Geschäftsraum angezeigt wird. Die bulgarischen Steuerbehörden vertraten die Auffassung, *Klub OOD* habe weder nachgewiesen, dass die Wohnung zum Zeitpunkt der Steuerprüfung für Zwecke des Unternehmens genutzt worden sei, noch, dass sie künftig so genutzt werde.

Das Verwaltungsgericht legte dem EuGH folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

- 1. Ist Art. 168 Buchst. a der MwSt-System-Richtlinie dahin auszulegen, dass - nachdem der Steuerpflichtige sein Wahlrecht ausgeübt und eine Immobilie, die ein Investitionsgut darstellt, dem Unternehmensvermögen zugeordnet hat - zu vermuten ist (dh. bis zum Beweis des Gegenteils anzunehmen ist), dass dieser Gegenstand für die Zwecke der vom Steuerpflichtigen bewirkten steuerbaren Umsätze verwendet wird?*
- 2. Ist Art. 168 Buchst. a der MwSt-System-Richtlinie dahin auszulegen, dass das Recht auf Vorsteuerabzug beim Kauf einer Immobilie, die dem Unternehmensvermögen eines Steuerpflichtigen zugeordnet wurde, sofort in dem Steuerzeitraum entsteht, in dem der Steueranspruch entstanden ist, und zwar ungeachtet des Umstands, dass die Immobilie angesichts des Fehlens der vom Gesetz verpflichtend vorgesehenen Bewilligung ihrer Inbetriebnahme nicht genutzt werden kann?*
- 3. Steht eine Verwaltungspraxis ... , wonach das von mehrwertsteuerpflichtigen Personen ... hinsichtlich von ihnen gekaufter Investitionsgüter geltend gemachte Recht auf Vorsteuerabzug mit der Begründung versagt wird, dass diese Güter für den privaten Bedarf der Eigentümer der Gesellschaften verwendet werden, ohne dass bei dieser Nutzung Mehrwertsteuer erhoben wird, mit der Richtlinie und der Rechtsprechung zu ihrer Auslegung im Einklang?*
- 4. Steht in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens der Gesellschaft, der Klägerin, ein Recht auf Vorsteuerabzug beim Kauf einer Immobilie - einer Maisonette ... - zu?*

Der EuGH führte zu den Vorlagefragen aus (auszugsweise Randnr 36 ff):

*Aus Art. 168 der MwSt-System-Richtlinie ergibt sich, dass ein Steuerpflichtiger, soweit er zum Zeitpunkt des Erwerbs eines Gegenstands als solcher handelt und den Gegenstand für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet, berechtigt ist, die geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für diesen Gegenstand abzuziehen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 11. Juli 1991, Lennartz, C-97/90, Slg. 1991, I-3795, Randnr. 8, und vom 21. April 2005, HE, C-25/03, Slg. 2005, I-3123, Randnr. 43). Nach den Art. 63 und 167 der Mehrwertsteuerrichtlinie*

*entsteht dieses Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht, also bei der Lieferung der Gegenstände (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 2. Juni 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, Randnr. 31).*

*Dagegen entsteht kein Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Steuerpflichtige die Gegenstände nicht für Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeiten im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der MwSt-System-Richtlinie, sondern für seinen privaten Verbrauch verwendet (vgl. in diesem Sinne Urteile Lennartz, Randnr. 9, und HE, Randnr. 43).*

*Ein Steuerpflichtiger handelt als solcher, wenn er für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 handelt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. März 2001, Bakcsi, C-415/98, Slg. 2001, I-1831, Randnr. 29).*

*Ob ein Steuerpflichtiger als solcher handelt, ist eine Tatfrage, die unter Berücksichtigung aller Gegebenheiten des Sachverhalts zu beurteilen ist, zu denen die Art des betreffenden Gegenstands und der zwischen seinem Erwerb und seiner Verwendung für Zwecke der wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen liegende Zeitraum gehören (vgl. in diesem Sinne Urteile Bakcsi, Randnr. 29, und Eon Aset Menidjmont, Randnr. 58). ...*

*Nach Auffassung des Gerichtshofs würde der Steuerpflichtige, wenn ihm der Vorsteuerabzug für spätere besteuerte unternehmerische Verwendungen verweigert würde, obwohl er das Investitionsgut ursprünglich im Hinblick auf künftige Umsätze zur Gänze seinem Unternehmen zuordnen wollte, nicht vollständig von der Steuer entlastet, die auf den Gegenstand entfällt, den er für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit verwendet, und es käme zu einer Doppelbesteuerung seiner unternehmerischen Tätigkeiten, die dem Grundsatz der Steuerneutralität zuwiderliefe, der dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zugrunde liegt (vgl. in diesem Sinne Urteil Puffer, Randnrn. 45 und 46).*

*Der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer verlangt hinsichtlich der Abgabenbelastung des Unternehmens, dass die Investitionsausgaben, die für die Zwecke eines Unternehmens und zu dessen Verwirklichung getätigt werden, als wirtschaftliche Tätigkeiten angesehen werden, die zu einem Recht auf sofortigen Abzug der Vorsteuer führen (vgl. in diesem Sinne Urteile Rempelman, Randnr. 22, und Puffer, Randnr. 47).*

*Eine Person, die Gegenstände für die Zwecke einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Sinne von Art. 9 Abs. 1 Unterabs. 2 der MwSt-System-Richtlinie erwirbt, tut dies mithin auch dann als Steuerpflichtiger, wenn die Gegenstände nicht sofort für diese wirtschaftliche Tätigkeit verwendet werden (vgl. in diesem Sinne Urteil Lennartz, Randnr. 14).*

*Aus diesen Gründen hat der EuGH somit für Recht erkannt:*

*Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist dahin auszulegen, dass ein Steuerpflichtiger, der als solcher ein Investitionsgut erworben und es dem Vermögen des Unternehmens zugeordnet hat, berechtigt ist, die auf den Erwerb dieses Gegenstands entrichtete Mehrwertsteuer in dem Steuerzeitraum abzuziehen, in dem der Steueranspruch entstanden ist, auch wenn dieser Gegenstand nicht sofort für unternehmerische Zwecke verwendet wird. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu ermitteln, ob der Steuerpflichtige das Investitionsgut für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit erworben hat, und gegebenenfalls zu prüfen, ob eine betrügerische Praxis vorliegt.*

**(22)** Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats ist zur Anwendbarkeit der Aussagen dieses EuGH-Urteils auf den gegenständlichen Fall festzuhalten:

Der dem EuGH-Urteil zugrunde liegende Sachverhalt unterscheidet sich von dem des hier streitgegenständlichen Falls insoweit gravierend, als hier eindeutig feststeht, dass die Bw. die Wohnräumlichkeiten nicht nur „*nicht sofort für diese wirtschaftliche Tätigkeit verwendet*“ (vgl. RdNr. 44 des Urteils), und in der Folge somit tatsächlich unternehmerisch eingesetzt, sondern aus den dargestellten Gründen bislang gar nicht entsprechend unternehmerisch, somit also „*privat*“ verwendet haben. Daran vermag die – überdies erst nach Erhebungsmaßnahmen der Amtspartei – gleichsam in Gang gesetzte Leistung von Mietzins und Betriebskosten des Sohnes als Hinweis auf ein angeblich fremdübliches, von Interessensgegensätzen geprägtes Verhalten, an seine Eltern nichts zu ändern. Für eine Anerkennung als solche hätte die unternehmerische Nutzung also jedenfalls „*geplant*“ sein müssen (*Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Abzug von Vorsteuern für noch nicht unternehmerisch genutzte Investitionsgüter, SWK 2012, 240). Von einer ab der Errichtung der Wohnung bestehenden „*Planung*“ kann aber im gegenständlichen Fall jedenfalls keine Rede sein, sämtliche allenfalls auf ein reelles Mietverhältnis hindeutenden Elemente wirken nach aus dem in Bezug auf die Fremdunüblichkeit des Vertragsverhältnisses dargestellten Gründen im Nachhinein „*konstruiert*“.

Im Urteil vom 20.3.2012, Rs C-153/11, *Klub OOD* hat der EuGH hingegen den Vorsteuerabzug (nur) unter der Prämisse zugelassen, dass in der Folge tatsächlich eine unternehmerische Nutzung eintritt, wobei es Sache des (vorlegenden) Gerichts ist, zu ermitteln, ob der Steuerpflichtige das Investitionsgut für die Zwecke seiner wirtschaftlichen Tätigkeit erworben hat. Im gegenständlichen Fall ergibt sich aus den dargestellten Entscheidungsgründen, dass – wie der über die Rechtssache absprechende Unabhängige Finanzsenat zum Ergebnis gekommen ist – die Bw. das Gebäude nicht aus unternehmerischen Gründen errichtet haben.

Insoweit haben die Bw. hinsichtlich der Wohnräumlichkeiten eine nichtunternehmerische permanente „*bloße Gebrauchsüberlassung*“ an nahe Angehörige (zu fremdunüblichen Bedingungen), aber keine umsatz- oder ertragsteuerliche Vermietung realisiert, die nicht zu einer unternehmerischen bzw. ertragsteuerlich relevanten Tätigkeit führt, weil durch die Bezugnahme auf wirtschaftliche Tätigkeiten auf im Resultat nachhaltige, einnahmenorientierte Tätigkeiten abgestellt wird (VwGH 7.7.2011, 2007/15/0255; UFS 29.1.2013, RV/0822-L/07, beide jeweils zur Vermietung durch eine Privatstiftung an den Stifter bzw. Begünstigten).

**(23)** Die Berufungen waren daher aus den dargestellten Gründen abzuweisen.

Linz, am 1. Juli 2013