



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des a, vom 5. September 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 7. August 2006 betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Im Jahr 1996 und 1997 wurde vom Berufungswerber (Bw.) in b ein Haus mit 3 Wohnungen und 2 Garagen errichtet. Die Vorsteuern für den Neubau wurden in den Umsatzsteuererklärungen 1996 und 1997 und in den weiteren verfahrensgegenständlichen Jahren für diverse Ausgaben geltend gemacht. Ab dem Jahr 1998 wurde eine Wohnung an die Tochter vermietet, ab 1999 wurden die weiteren beiden Wohneinheiten vermietet.

Im Zuge der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass eine Wohnung mit 120 m² an die Tochter zu einem Preis von monatlich € 261,00 (inkl. Betriebskosten) vermietet wird. Eine Garconniere mit 45 m² ist für die Schwiegermutter der Tochter reserviert, welche die Wohnung nur bei Bedarf bewohnt, wobei die Miete dafür monatlich € 130,00 (inkl. Betriebskosten) beträgt. Die zweite Garconniere mit 45 m² wird zu einem Mietpreis von monatlich € 430,00 (inkl. Betriebskosten) fremdvermietet.

Da nach Ansicht des Finanzamtes bei einem Mietzins von monatlich € 261,00 für eine 120 m² große Wohnung bzw. € 130,00 für eine 45 m² große Garconniere nicht von einem fremdüblichen Mietentgelt gesprochen werden kann, wurde das Haus nur im Ausmaß von ca.

22 % (45 m² von insgesamt 210 m²) fremdüblich vermietet. Dies hatte zur Folge, dass die im Zuge der Errichtung im Jahr 1996 und 1997 geltend gemachten Vorsteuern nur zur 22 % anerkannt und die in den weiteren Veranlagungsjahren 1998 bis 2004 für diverse Ausgaben geltend gemachten Vorsteuern ebenfalls nur zu 22 % anerkannt wurden.

Das Finanzamt hat in weiterer Folge am 7. August 2006 die angefochtenen Umsatzsteuerbescheide erlassen.

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung bringt der Bw. vor, dass auf Grund der hohen Kreditkosten für sein neu errichtetes Mietshaus bis dato kein Gewinn erwirtschaftet werden konnte. Eine Rückzahlung des Kredites sei in naher Zukunft beabsichtigt, daher werde die Vermietung gewinnorientiert erfolgen und sei ein Abzug der Vorsteuer gesetzeskonform.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wird u.a. ausgeführt, dass die Voraussetzungen für die Anerkennung des Mietverhältnisses zwischen dem Bw. und seiner Tochter nicht zutreffen. Auch der Vergleich der fremdvermieteten Garconniere mit den vermieteten Wohneinheiten an die Tochter und deren Schwiegermutter zeige, dass keine Fremdüblichkeit gegeben sei. Die fremdvermietete 45 m² große Garconniere werde zu einem höheren Mietzins als die 120 m² große Wohnung an die Tochter und die Garconniere an die Schwiegermutter vermietet. Unter den gegebenen Umständen liege kein steuerlich anzuerkennendes Mietverhältnis zwischen dem Bw., seiner Tochter und deren Schwiegermutter vor. Nicht die sich aus dem Mietverhältnis ergebenden Verluste seien für die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses ausschlaggebend gewesen, sondern eben die nicht fremdübliche Vermietung.

In seinem Vorlageantrag an die Abgabenbehörde II. Instanz führt der Bw. aus, dass die Miete für seine Tochter und deren Schwiegermutter so niedrig angesetzt worden seien, da die Tochter Sachleistungen in Form der Haushaltsführung für ihn, wie tägliche Reinigung der Wohnung, Verpflegung (mittags und abends), sowie waschen und bügeln seiner Kleidung getätigt habe. Diese Leistungen seien mit mindestens € 150,00 pro Woche einzustufen. Aus Unkenntnis habe er diese Leistungen in seine Steuererklärungen nicht inkludiert, sowie bei der Steuerprüfung nicht berücksichtigt. Selbstverständlich sei er bereit, diese Leistungen rückwirkend zu versteuern, weshalb ein reguläres Mietverhältnis anzuerkennen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die o.a. Sachverhaltsfeststellungen der Betriebsprüfung sind unbestritten.

Es steht weiters außer Streit, dass der Bw. hinsichtlich der Vermietung der 120 m² Wohnung an seine Tochter und der Vermietung der 45 m² Garconniere an die Schwiegermutter seiner Tochter im Gegensatz zur Fremdvermietung der anderen 45 m² Garconniere weder schriftliche Mietverträge abgeschlossen hat noch andere Unterlagen vorlegte, aus denen eine Festlegung wesentlicher Vertragsbestandteile, wie etwa Beschreibung des Mietobjektes, Beginn und Dauer des Mietvertrages, Gebrauchsrecht des Mieters, die Zusammensetzung des Mietzinses einschließlich der Wertsicherungsvereinbarungen, Abrechnung des Mietzinses etc. erkennbar waren.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen für den Haushalt des Abgabepflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen sowie nach Z 4 dieser Bestimmung freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, nicht abgezogen werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Verträge zwischen nahen Angehörigen daraufhin zu untersuchen, ob nicht hinter einer nach außen vorgegebenen Leistungsbeziehung in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung besteht. Dies deswegen, weil es zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessensgegensatz fehlt, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert. Im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessensgegensatz müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden nur dann anerkannt, wenn sie einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen und zwischen Fremden üblicherweise unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. z.B. VwGH 17.12.2001, 98/14/0137; 18.11.1991, 91/15/0043).

Die notwendige Publizität setzt eine ausreichend deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages Dritten gegenüber voraus. Wenn eine schriftliche Vereinbarung bei Verträgen naher Angehöriger nicht vorliegt, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186). Die Fixierung üblicherweise unter Fremden vereinbarter Vertragsbestandteile betrifft zB den Bestandgegenstand, den befristeten oder unbefristeten Mietvertrag,

Mietzinshöhe, Wertsicherungsklauseln, Schicksal von Mieterinvestitionen, Tragung der Betriebskosten (VwGH 1.7.2003, 97/13/0215).

Mietverhältnisse, wie im vorliegenden Fall, zwischen Vater (dem Bw.) und Tochter sowie der Schwiegermutter der Tochter, können nur dann steuerlich anerkannt werden, wenn diese den dargestellten abgabenrechtlichen Grundsätzen für Verträge zwischen nahen Angehörigen entsprechen. Solche Mietverhältnisse können nur dann abgabenrechtliche Wirkungen entfalten, wenn sie einem Fremdvergleich standhalten, wenn sie somit nach den allgemeinen Erfahrungen des Wirtschaftslebens unter ökonomisch denkenden Fremden zu den gleichen Bedingungen abgeschlossen wären. 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 (vgl Doralt, EStG, § 2 Tz 160 ff).

Ist dies nicht der Fall, ist davon auszugehen, dass bei der Vereinbarung private Erwägungen im Vordergrund gestanden sind und die Wohnraumüberlassung daher keiner erwerbswirtschaftlichen Betätigung zuzuordnen ist. Dementsprechend gehören die aus einem solchen Vertragsverhältnis resultierenden Einnahmen nicht zum Bereich der Einkünfteerzielung des Vermieters und sind daher steuerlich nicht relevant. Aufwendungen im Zusammenhang mit nicht fremdüblichen Vermietungen sind als freiwillige Zuwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 in Verbindung mit Z 4 EStG 1988 zu qualifizieren (vgl. VwGH 18.11.1991, 91/15/0043).

Die Überlassung der zwei gegenständlichen Wohnungen ist somit nach der oben genannten "Angehörigenjudikatur" zu beurteilen.

Mildtätigkeit ist als Beweggrund kaufmännischen Handelns nach allgemeiner Erfahrung im Regelfall auszuschließen (zB VwGH 20.12.2002, 2002/13/01309. Somit kann davon ausgegangen werden, dass Rechtsbeziehungen zwischen Fremden so gestaltet werden, dass sie das tatsächliche Geschehen im Wirtschaftsleben widerspiegeln, sich also die Geschäftspartner "nichts schenken wollen". Dieser Interessengegensatz fehlt vielfach bei Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen und sonst einander Nahestehenden, wodurch allenfalls Zuwendungen nach § 20 Abs.1 Z 4 (§ 8 Abs.2 KStG) in steuerlich abzugsfähige Aufwendungen unter welchem Titel auch immer gekleidet werden sollen und damit idR ein Splitting-Effekt bewirkt wird. Es ist dabei erforderlich, die Sphären von Einkommenserzielung und –verwendung sauber zu trennen. Ein Interessengegensatz, wie er unter Fremden besteht, kann insbesondere bei Personen, die zueinander in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen, fehlen, also zB bei Angehörigen iSd § 25 BAO wie Ehegatte, Lebensgefährte und dessen Kinder, nahe Verwandte, Verschwägerter sowie Wahl-

und Pflegeeltern und –kinder, aber auch etwa bei Verlobten und eng Befreundeten (Jakom/Lenneis § 4 Tz 331).

Da die Vermietung dieser Wohnungen weder vertraglich festgehalten noch deren o.a. wesentliche Vertragsbestandteile mit ausreichender inhaltlicher Bestimmtheit schriftlich fixiert wurden, waren sie nach außen hin nicht dokumentiert, und ist dieser Umstand als gewichtiges Indiz dafür zu werten, dass die Benutzungen der Wohnungen in dieser Weise unter Fremden nicht üblich ist. Zudem ist die Überlassung einer neu errichteten 120 m² um monatlich € 261,00 (inkl. Betriebskosten) sowie einer 45 m² Garconniere um monatlich € 130,00 (inkl. Betriebskosten) zweifellos völlig fremdunüblich, sind mit diesen Mieten nach den allgemeinen Erfahrungswerten bei einer 45 m² Garconniere gerade die Betriebskosten, bei einer 120 m² Wohnung diese kaum abdeckbar und liegen diese Mieten jedenfalls ganz erheblich unter den für Innsbruck erzielbaren Mietpreisen, was auch dadurch bestätigt wird, dass die fremdvermietete 45 m² Garconniere um € 430,00 (inkl. Betriebskosten) vermietet wird, für welche noch dazu ein fremdüblicher schriftlicher Vertrag, welcher alle erforderlichen Bestandteile eines Mietvertrages beinhaltet, vorliegt.

Wenn der Bw. nunmehr erstmals in seinem Vorlageantrag ausführt, dass die Mieten für die Tochter und deren Schwiegermutter deshalb so niedrig angesetzt wurden, da die Tochter Sachleistungen in Form von Haushaltsführung, wie tägliche Reinigung seiner Wohnung, Verpflegung mittags und abends, sowie waschen und bügeln seiner Kleidung tätige, was mit mindestens € 150,00 pro Woche einzustufen sei, so kann auch dieses Vorbringen der Berufung zu keinem Erfolg verhelfen. Es fehlt nämlich auch hier selbst bei Annahme des tatsächlichen Vorliegens des Vorgebrachten jede Fremdüblichkeit. Abgesehen davon, dass keinerlei diesbezügliche schriftliche Vereinbarung vorliegt, ist es auch absolut fremdunüblich, dass eine Haushälterin, welche nicht im Haushalt wohnt, eine Wohnung als Sachbezug bzw. als Entgelt erhält und noch dazu zusätzlich eine Restmiete bezahlt. Vielmehr ist es bei einer solchen Konstellation absolut fremdüblich, dass eine Haushälterin, welche nicht im Haushalt wohnt, einen entsprechenden Mietpreis bezahlt und ein Gehalt für ihre Tätigkeit bezieht, dies jeweils auf Grund von entsprechenden schriftlichen Vereinbarungen.

Es handelt sich demzufolge bei der Mitarbeit der Tochter im Haushalt des Bw. um eine solche die typischerweise ihren Ursprung im Familienverhältnis in Form einer familienhafte Mitarbeit hat. Es wäre auch auf Grund des Nichtvorliegens einer schriftlichen Vereinbarung diese Verpflichtung zur Erbringung dieser Haushaltsleistungen nicht beweisbar und somit auch nicht einklagbar.

Der Bw. hat daher folgerichtig diese von ihm behaupteten und mit € 150,00 pro Woche bewerteten Haushaltsleistungen seiner Tochter nicht in seine Einkommensteuererklärungen

aufgenommen und geht es nicht an ausschließlich zur Erzielung eines Steuervorteils eine solche familienhafte Mitarbeit im Nachhinein in einen Sachbezug für den Bw. umzudeuten.

Die streitgegenständlichen Mietverhältnisse erfüllen daher nicht jene Kriterien, die nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes an die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen Personen, die in einem besonderen Naheverhältnis zueinander stehen und bei denen der unter Fremden übliche Interessengegensatz fehlt, gestellt werden. Den Prüfungsfeststellungen und den daraus erfolgten Berechnungen war vor dem Hintergrund des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 demzufolge nicht entgegenzutreten.

Weiters ist auszuführen, dass im Sinne § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994 Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind, als nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten.

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 erfasst in Z 1 "die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge" und in Z 2 lit. a "Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung". Aufwendungen des Unternehmers für die seinen privaten Wohnzwecken dienende Wohnung stellen nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung dar.

In Bezug auf ein Gebäude, das wie festgestellt zu einem Teil unternehmerischen Zwecken, zu einem anderen Teil privaten Wohnzwecken des Unternehmers dient, sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gemäß § 20 Abs. 2 lit a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 EStG 1988 die Umsatzsteuern, die auf den nicht unternehmerischen Bereich des Gebäudes entfallen, vom Vorsteuerauschluss erfasst (vgl. VwGH 28.5.2009, 2009/15/0100).

Vor diesem Hintergrund ergibt sich der Vorsteuerauschluss hinsichtlich der zu fremdunüblichen Bedingungen überlassenen Wohnungen bereits als Rechtsfolge der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit a UStG 1994, die nach der o.a. höchstgerichtlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes durch Art. 17 Abs. 6 Unterabs. 2 der 6. RL gedeckt ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 21. Jänner 2010